

TE Vwgh Erkenntnis 2009/10/20 2006/13/0164

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 20.10.2009

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

Norm

BAO §184 Abs3;

BAO §184;

1. BAO § 184 heute
2. BAO § 184 gültig ab 01.01.1962
1. BAO § 184 heute
2. BAO § 184 gültig ab 01.01.1962

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Hargassner und die Hofräte Dr. Fuchs, Dr. Pelant, Dr. Mairinger und Mag. Novak als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Unger, über die Beschwerde des F in W, vertreten durch die Toifl Kerschbaum Rechtsanwälte GmbH in 1030 Wien, Am Heumarkt 7/19, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 10. Mai 2006, Zl. RV/0076- W/02, betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1985 bis 1989, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 610,60 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer ist Rechtsanwalt und ermittelt(e) seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG 1972/1988Der Beschwerdeführer ist Rechtsanwalt und ermittelt(e) seinen Gewinn nach Paragraph 4, Absatz 3, EStG 1972 aus 1988,.

Nachdem die Aufzeichnungsmodalitäten des Beschwerdeführers bereits im Zuge einer die Jahre 1982 bis 1984 erfassenden Prüfung beanstandet worden waren, fand für die Jahre 1985 bis 1989 eine Anschlussprüfung, insbesondere bezüglich Einkommensteuer und Umsatzsteuer, statt. In dem darüber erstatteten Bericht vom 5. März 1996 wird unter Tz. 17 "Feststellungen zu den Aufzeichnungen" festgehalten:

"a) Kassa

Die kassenmäßige Gebarung der Jahre 1985 und 1986 besteht aus einer unvollständigen Sammlung von

Spesenbelegen. Bareingänge, ob Fremdgelder oder Honorare, scheinen in den Aufzeichnungen überhaupt nicht auf und wurden daher auch nicht gebucht. Hinsichtlich der Bareingänge 1987 - 1989 konnte die BP bei Durchsicht der Handakten anhand einiger Fälle ersehen, dass Bareingänge vom Abg.Pfl. erst bei Ertrag auf das betriebliche Bankkonto als Bankeingänge in seinen Aufzeichnungen erfasst wurden.

b) Fremdgeldverrechnung

In den Aufzeichnungen des Abg.Pfl. befinden sich zwei Girokonten. Die darauf ersichtlichen Fremdgeldbewegungen werden auf einem vom steuerlichen Vertreter geführten Durchlauferkonto erfasst. Der jeweilige Jahressaldo dieses Kontos wird im Folgejahr nicht weitergeführt. Die Fremdgeldbewegungen der im Zuge der Hausdurchsuchung der BP bekanntgewordenen Anderkonten scheinen auf diesem Durchlauferkonto nicht auf. Aus den geführten Aufzeichnungen kann daher weder der gesamte Fremdgeldstand noch das für den einzelnen Klienten vorhandene Fremdgeld nachvollzogen werden. Der Abg.Pfl. legte zwar i. J. 1992 aufgrund eines Vorhaltes der BP Aufstellungen über die Fremdgeldbestände zum 1.1.1987 - 31.12.1989 vor, die lediglich die Buchungen auf dem Fremgdelddurchlauferkonto in diesem Zeitraum widerspiegeln bzw. zum 1.1.1987 Beträge enthalten, die zu diesem Zeitpunkt von der BP bereits hinterfragt wurden. Die BP ist der Ansicht, dass die in den nachfolgenden Textziffern näher erläuterten Zurechnungen eine Folge dieser unzureichenden Fremdgeldverrechnung sind. Das vom Abg.Pfl. geführte Durchlauferkonto kann daher in keiner Weise als vollständige und richtige Verrechnung der Fremdgeldgebarung bezeichnet werden und gibt auch keine Gewähr für eine exakte, nachvollziehbare Trennung der Zahlungseingänge in Honorare und weiterzugebende Fremdgelder. Der Meinung des Abg.Pfl., dass die von der BP in den geprüften Jahren angesetzten Einnahmen ohnehin in den folgenden, während des laufenden Prüfungsverfahrens abgegebenen Erklärungen für 1990 und 1991 erfasst worden wären und somit 'nur' eine zeitmäßige, auf eine reine Rechtsfrage (Zuflussprinzip) zurückzuführende Verschiebung vorliegt, kann in keiner Weise gefolgt werden. Nach Ansicht der BP können die von der BP aufgedeckten Mindereinnahmen nicht durch eine verspätete Erfassung in Folgezeiträumen als saniert betrachtet werden.

c) Belegerteilung

Wie in einigen Fällen ... zu ersehen ist, hat der Abg.Pfl. bei vorhandenem Fremdgeld seine erbrachten Leistungen nicht zeitgerecht abgerechnet, sondern die Honorarnoten erst Jahre später ausgestellt. Den im gesamten Prüfungszeitraum geltenden Verpflichtungen zur Belegerteilung gem. § 132a BAO wurde nicht entsprochen. Gem. § 132a Abs. 9 BAO ist über sonstige Leistungen im Sinne des § 1(1)1 UStG dem Leistungsempfänger ein Beleg spätestens sechs Monate nach Ablauf des Kalendermonats, in dem die Leistung erbracht wurde, zu erteilen. Diese Bestimmung wurde vom Abg.Pfl. vor allem bei vorhandenem Fremdgeld mit Ermächtigungserklärung zur Kostenaufrechnung überhaupt nicht beachtet."Wie in einigen Fällen ... zu ersehen ist, hat der Abg.Pfl. bei vorhandenem Fremdgeld seine erbrachten Leistungen nicht zeitgerecht abgerechnet, sondern die Honorarnoten erst Jahre später ausgestellt. Den im gesamten Prüfungszeitraum geltenden Verpflichtungen zur Belegerteilung gem. Paragraph 132 a, BAO wurde nicht entsprochen. Gem. Paragraph 132 a, Absatz 9, BAO ist über sonstige Leistungen im Sinne des Paragraph eins (, eins,)1 UStG dem Leistungsempfänger ein Beleg spätestens sechs Monate nach Ablauf des Kalendermonats, in dem die Leistung erbracht wurde, zu erteilen. Diese Bestimmung wurde vom Abg.Pfl. vor allem bei vorhandenem Fremdgeld mit Ermächtigungserklärung zur Kostenaufrechnung überhaupt nicht beachtet."

In der Folge werden in dem Bericht unter Tz. 26 und 27 rd. 30 Geschäftsfälle (bezeichnet mit den Namen der jeweiligen Klienten) aufgelistet, bei denen der Beschwerdeführer, insbesondere ausgehend von der dargestellten mangelhaften Fremdgeldverrechnung, die erzielten Einnahmen nicht (zur Gänze) erklärt habe. Es ergäbe sich - so der Bericht unter Tz. 26 m - die Berechtigung, zusätzlich zu den aus den erwähnten Geschäftsfällen resultierenden Hinzurechnungen einen Sicherheitszuschlag in Ansatz zu bringen; die die besagten Geschäftsfälle betreffenden Feststellungen seien zum Teil nur auf Grund der Durchsicht der Handakten getroffen worden, diese Geschäftsfälle hätten keinen Eingang in das Rechenwerk des Beschwerdeführers gefunden. Darüber hinaus sei die vom Beschwerdeführer geführte Fremdgeldverrechnung schwer nachvollziehbar. Eine Kontrolle ohne Durchsicht der Handakten habe oft nur Fragmente der tatsächlich vorhandenen Fremdgelder ergeben. Durch diese Vorgangsweise werde eine exakte Überprüfung, inwieweit Aufrechnungen von Honorarforderungen mit Fremdgeldern stattgefunden hätten, unterbunden. Es lägen somit nicht nur gravierende formelle, sondern auch materielle Mängel vor, weshalb die Abgabenbehörde zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen verhalten sei. Was die Höhe anlange, so hätten sich die besagten Feststellungen aus der Sichtung von ca. einem Drittel der beschlagnahmten Handakten ergäben. Eine lineare

Hochrechnung der festgestellten Einnahmenminderungen auf alle Akten würde zu einem Zuschlag von 200 % führen. Dem Einwand des Beschwerdeführers, dass es sich bei den gesichteten Handakten nicht nur um wahllos herausgegriffene, sondern auch um solche mit speziellen Verdachtsmomenten gehandelt habe, werde dadurch Rechnung getragen, dass die Hochrechnung nur im Ausmaß von 100 % vorgenommen werde.

Das Finanzamt erließ - zum Teil nach Wiederaufnahme der bezug habenden Verfahren - dem Prüfbericht entsprechende Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1985 bis 1989.

Der Beschwerdeführer erhob Berufung, in der er erklärte, die sich aus zehn von der Betriebsprüfung aufgegriffenen Geschäftsfällen ergebende "Hinzurechnung zum Honorar" anzuerkennen. Bezüglich der übrigen im Betriebsprüfungsbericht aufgelisteten Fälle bestritt er hingegen mit näherer Ausführung die Berechtigung zur Hinzurechnung von Einnahmen. Zu den oben wiedergegebenen Prüfungsfeststellungen unter Tz. 17 des Prüfberichtes führte er aus:

"Es ist richtig, dass die Aufzeichnungen ... als Einnahmen-Ausgaben-rechnung geführt werden, die Einnahmen und Ausgaben gesondert für jedes Jahr erfasst werden. Die Fremdgeldbewegungen werden, insoweit sie sich auf den Kanzleikonten niederschlagen, auf diesem Durchlauferkonto erfasst. Diese Fremdgeldbewegungen sind jedoch in den einzelnen Handakten ersichtlich und nachvollziehbar.

Weiters führt das Finanzamt aus, dass das geführte Durchlauferkonto in keiner Weise als vollständige und richtige Verrechnung der Fremdgeldgebarung bezeichnet werden kann. Wie oben angeführt, spiegelt das Durchlauferkonto nur jene Fremdgeldbeträge wieder, die ihren Niederschlag in den Kanzleikonten gefunden haben. Die eigentlichen Fremdgeldverrechnungen sind in den Handakten ersichtlich. Selbst das Finanzamt hat im Zuge der Überprüfung die Fremdgeldverrechnungen aus den Handakten ersehen können. Es handelt sich doch bei den Prüfungsfeststellungen um Beträge, die nicht im Schätzungswege ermittelt worden sind, sondern nach Ansicht des Finanzamtes in der festgestellten Höhe zu erklären sind. Es geht somit lediglich um den Zeitpunkt der Erfassung."

Außerdem wandte sich der Beschwerdeführer gegen die Verhängung eines Sicherheitszuschlages. Die bloße Tatsache, dass einzelne Buchungen versehentlich später durchgeführt worden seien und dadurch erst in der Buchhaltung des nächstfolgenden Jahres in Erscheinung getreten seien, bilde für sich allein keinen hinreichenden Grund für eine Schätzung. Dem Finanzamt wäre es selbstverständlich freigestanden, in alle Akten Einsicht zu nehmen. Wenn das Finanzamt sich nur jene Akten herausnehme, wo es Fremdgeldbewegungen "bzw." scheinbare Unstimmigkeiten in der Finanzbuchhaltung gegeben habe, könne "nicht einfach auf die Gesamtzahl der Akten geschlossen werden".

Nachdem Einigungsversuche mit dem Finanzamt gescheitert waren, forderte die belangte Behörde den Beschwerdeführer mit Vorhalt vom 21. September 2005 zur Stellungnahme auf. Es sei bereits im Zuge der Betriebsprüfung für die Jahre 1982 bis 1984 festgestellt worden, dass der Beschwerdeführer seiner Verpflichtung, vereinnahmte Fremdgelder und deren Verrechnung gesondert in Aufzeichnungen zu erfassen, nicht nachgekommen sei, und dass diese Gelder ohne Rücksicht auf Zweck und Widmung in die laufende Geldgebarung eingeflossen seien. Der Beschwerdeführer habe es nicht nur weiterhin unterlassen, diese ordnungsgemäßen Aufzeichnungen der Fremdgelder vorzunehmen, seine Aufzeichnungen seien auch sonst höchst mangelhaft. So seien für die Jahre 1985 und 1986 überhaupt keine Aufzeichnungen über Bareinnahmen erstellt worden, ein beträchtlicher Teil der vereinnahmten Gelder sei überhaupt nicht erfasst und aufgezeichnet worden. Die Erfassung von Einnahmen habe der Beschwerdeführer willkürlich erst nach selbst vorgenommener verspäteter Einzahlung auf dem betrieblichen Bankkonto und die Abrechnung von Leistungen verspätet erst Jahre nach Erbringung der Leistungen durchgeführt. Selbst die teilweise Auswertung der Handakten, die ordnungsgemäße laufende Aufzeichnungen ohnedies nicht ersetzen könnten, habe keine hinreichende Klarheit hinsichtlich der ordnungsgemäßen zeitgerechten Erfassung von Einkünften und der Behandlung von Fremdgeldern erbracht. Alle diese Mängel machten es nicht nur unmöglich, zweifelsfrei zwischen Fremdgeldern und Einnahmen des Beschwerdeführers zu trennen, es sei auch nicht mit hinreichender Sicherheit nachzuvollziehen, ob überhaupt sämtliche dem Beschwerdeführer zuzurechnenden Einkünfte einer ordnungsgemäßen Besteuerung zugeführt worden seien. Da somit insgesamt hinsichtlich der Richtigkeit und Vollständigkeit der vom Beschwerdeführer erklärten Umsätze und Einnahmen ganz erhebliche Unsicherheiten bestünden, erscheine es angebracht, einen Sicherheitszuschlag von 10 % vom erklärten Umsatz "bzw." Gewinn im

Schätzungswege zuzurechnen. Die über Jahre hinweg festgestellten, dauernden, schwerwiegenden Mängel rechtfertigten jedenfalls eine Schätzung, und die von der Betriebsprüfung vorgenommene Zurechnung erscheine im Verhältnis zu diesen Mängeln nicht angemessen.

Der Beschwerdeführer blieb eine Stellungnahme schuldig. Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid vom 10. Mai 2006 wies die belangte Behörde die Berufung des Beschwerdeführers daraufhin als unbegründet ab; der Bescheid betreffend Umsatzsteuer 1989 bleibe unverändert, die Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1985 bis 1988 sowie Einkommensteuer für das Jahr 1989 würden - gemäß den der Entscheidung angeschlossenen Berechnungsblättern und im Ergebnis zum Nachteil des Beschwerdeführers - abgeändert. Dabei folgte die belangte Behörde bei Beurteilung der sich aus einzelnen Geschäftsfällen ergebenden Hinzurechnungen im Wesentlichen dem Finanzamt. Für die Jahre 1985 bis 1988 ging sie jedoch im Sinne ihres Vorhalts vom 21. September 2005 von einem 10 %igen Sicherheitszuschlag zu den jeweils vom Beschwerdeführer erklärten jährlichen Einnahmen aus, was sie im Wesentlichen damit begründete, dass die Buchhaltung und die Aufzeichnungen des Beschwerdeführers schwerwiegende Mängel aufwiesen. Eine angemessene Überprüfung der vollständigen Erfassung aller Geschäftsfälle und Erlöse sei schon deshalb nicht möglich gewesen. Der Beschwerdeführer habe unbestritten in den Jahren 1985 und 1986 kein ordnungsgemäßes Kassabuch geführt. Er habe ganz wesentliche Teile seiner Fremdgeldverrechnung gegenüber der Behörde überhaupt nicht offen gelegt. Erst im Zuge einer Hausdurchsuchung sei hervorgekommen, dass er zwei andere Geldkonten unterhalten habe. Da auf den der Behörde überlassenen Kontoauszügen die Namen der Klienten abgedeckt gewesen seien, den einzelnen Buchungen zugehörige Belege ebenso wenig vorgelegen seien wie ergänzende Aufzeichnungen, die die vollständige, periodengerechte und richtige Erfassung, Weiterleitung und Verrechnung der Fremdgelder nachvollziehbar darstellten, entziehe sich dieser Teil der Fremdgeldverrechnung der Überprüfung durch die Behörde. Weitere - auf nicht vorgelegten Sparbüchern erfolgte -

Fremdgeldverrechnungen in Höhe von zumindest mehr als 12 Mio. S entzögen sich mangels jeglicher ordnungsgemäßer Offenlegung durch den Beschwerdeführer der Überprüfung. Auch die in den Jahren 1985 und 1986 in bar eingegangenen Fremdgelder könnten, da sämtliche Bareingänge und Barausgänge nicht aufgezeichnet worden seien, nicht nachvollzogen werden. Des Weiteren seien Zahlungen auf den beiden betrieblichen Girokonten des Beschwerdeführers eingegangen, die er auch für seine eigenen Zahlungsvorgänge genutzt habe. Es sei daher in vielen Fällen nicht möglich, auch nur annähernd nachzuvollziehen, wann der Beschwerdeführer Fremdgelder, in welcher Höhe und für welche Klienten vereinnahmt habe. Ebenso wenig sei zu erkennen, zu welchem Zeitpunkt eine Weiterleitung an die Klienten erfolgte und ob diese das gesamte Fremdgeld umfasste. Auch die vom Beschwerdeführer vorgenommenen Verrechnungen eigener Honorarforderungen mit vereinnahmten Fremdgeldern seien nicht auf Vollständigkeit und Richtigkeit überprüfbar. Es sei auch nicht nachvollziehbar, inwieweit der Beschwerdeführer seine Einnahmen, die ihm durch Verrechnung mit Fremdgeldern zugeflossen seien, vollständig und periodengerecht erfasst habe. Auch bei Auswertung der Handakten habe der Beschwerdeführer jene Teile von der Einsicht ausgenommen, die gemäß seiner Wertung der Verschwiegenheitspflicht unterlägen. Abgesehen von unklaren und strittigen Eintragungen könne schon deshalb nicht mit Sicherheit gesagt werden, inwieweit Fremdgeldverrechnung und Erlöserfassung ordnungsgemäß und vollständig erfolgten. Angesichts der Verschwiegenheitspflicht - so die belangte Behörde weiter -, die eine Überprüfung des Rechenwerks des Beschwerdeführers in weiten Teilen unmöglich mache, erhöhe sich entsprechend die Mitwirkungspflicht des Beschwerdeführers. Er wäre deshalb gehalten gewesen, gesonderte, der Behörde zugängliche, exakte Aufzeichnungen über sämtliche Fremdgelder, deren Herkunft und Verbleib sowie insbesondere über erfolgte Gegenverrechnungen zu führen und so auch eine klare Trennung zwischen Fremdgeldern und Eigengeld zu erstellen. Die bruchstückhaften, teils unklaren und unvollständigen Aufzeichnungen, die der Beschwerdeführer in seinen Handakten geführt habe, seien völlig unzureichend. Weiters stehe unbestritten fest, dass der Beschwerdeführer Zahlungen, die er von seinen Klienten erhalte, generell auf ein Buchhaltungskonto "Fremdgelddurchlaufer" verbuche. Er behandle also - ohne nachvollziehbare Begründung - sämtliche Zahlungen wie vereinnahmte Fremdgelder. In den meisten Fällen handle es sich jedoch einfach um Anzahlungen der Kunden für Vertretungsleistungen, die der Beschwerdeführer auch regelmäßig bei seinen Honorarabrechnungen in Abzug bringe. Teilweise buche der Beschwerdeführer diese Beträge noch im Jahr der Vereinnahmung um und erfasse sie als Einnahmen, ein beträchtlicher Teil verbleibe jedoch über Jahre hinweg auf dem "Fremdgelddurchlauferkonto", ohne dass es dafür eine nachvollziehbare Begründung gebe. Dabei handle es sich nach Ansicht der belangten Behörde keineswegs um ein Versehen des Beschwerdeführers, sondern vielmehr um ein beabsichtigtes planmäßiges Vorgehen.

Da das "Fremdgelddurchlauferkonto" unvollständig geführt werde und der Beschwerdeführer lediglich über rudimentäre Aufzeichnungen in seinen Handakten verfüge, komme es geradezu zwangsläufig dazu, dass nicht alle Anzahlungen "umgebucht" und zutreffend als Erlöse erfasst würden. Diese Beträge hafteten dann ohne Rechtfertigung über Jahre auf dem "Fremdgelddurchlauferkonto" aus. Da dieses Konto nicht zusammenhängend geführt werde, sei es durchaus wahrscheinlich, dass einzelne Beträge im Laufe der Jahre einfach "verschwinden", ohne jemals ertragsteuerlich erfasst worden zu sein. Es liege der Schluss nahe, dass der Beschwerdeführer das "Verschwinden" einzelner Beträge zumindest billigend in Kauf genommen habe. Angesichts dieser bestehenden schweren Mängel und weitreichenden Unsicherheiten bezüglich einer vollständigen Erfassung der Einnahmen, sei - so die belangte Behörde zusammenfassend - die Vornahme einer Teilschätzung in Form des gewählten Sicherheitszuschlages geboten.

Die Behandlung der gegen diesen Bescheid erhobenen Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof hat dieser mit Beschluss vom 26. September 2006, B 1064/06, abgelehnt. Über die in der Folge dem Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung abgetretene Beschwerde hat dieser nach Aktenvorlage und Erstattung einer Gegenschrift seitens der belangten Behörde erwogen:

1. In verfahrensrechtlicher Hinsicht macht der Beschwerdeführer zunächst Festsetzungsverjährung geltend.

1.1. Er vertritt den Standpunkt, die belangte Behörde hätte bereits § 209 Abs. 3 BAO in der Fassung des Steuerreformgesetzes 2005, BGBl. I Nr. 57/2004, anzuwenden und damit die durch die Neufassung dieser Bestimmung bewirkte Verkürzung der absoluten Verjährungsfrist von fünfzehn auf zehn Jahre zu berücksichtigen gehabt. Dies hätte zur Konsequenz, dass hinsichtlich des Veranlagungsjahres 1985 zur Gänze und hinsichtlich des Veranlagungsjahres 1986 teilweise bereits vor Erlassung der erstinstanzlichen Entscheidungen, somit noch im erstinstanzlichen Verfahren, absolute Festsetzungsverjährung eingetreten und dass diese Bescheide daher (offenkundig gemeint: ex post betrachtet) rechtswidrig ergangen seien, was die belangte Behörde auf Grund der Anwendbarkeit der aktuellen Rechtslage im Zeitpunkt ihrer Entscheidung hätte berücksichtigen müssen. 1.1. Er vertritt den Standpunkt, die belangte Behörde hätte bereits Paragraph 209, Absatz 3, BAO in der Fassung des Steuerreformgesetzes 2005, Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 57 aus 2004,, anzuwenden und damit die durch die Neufassung dieser Bestimmung bewirkte Verkürzung der absoluten Verjährungsfrist von fünfzehn auf zehn Jahre zu berücksichtigen gehabt. Dies hätte zur Konsequenz, dass hinsichtlich des Veranlagungsjahres 1985 zur Gänze und hinsichtlich des Veranlagungsjahres 1986 teilweise bereits vor Erlassung der erstinstanzlichen Entscheidungen, somit noch im erstinstanzlichen Verfahren, absolute Festsetzungsverjährung eingetreten und dass diese Bescheide daher (offenkundig gemeint: ex post betrachtet) rechtswidrig ergangen seien, was die belangte Behörde auf Grund der Anwendbarkeit der aktuellen Rechtslage im Zeitpunkt ihrer Entscheidung hätte berücksichtigen müssen.

Mit dieser Auffassung übersieht der Beschwerdeführer die mit dem Abgabenänderungsgesetz 2004, BGBl. I Nr. 180, geschaffene und am 31. Dezember 2004 in Kraft getretene Bestimmung des § 323 Abs. 18 BAO, deren vorletzter Satz anordnet, dass (u.a.) § 209a Abs. 1 BAO - demnach steht einer Abgabenfestsetzung, die in einer Berufungsentscheidung zu erfolgen hat, der Eintritt der Verjährung nicht entgegen - für den Fall der Verkürzung von Verjährungsfristen durch die Neufassung (u.a.) des § 209 Abs. 3 BAO durch BGBl. I Nr. 57/2004 (das Steuerreformgesetz 2005) sinngemäß gilt. Damit wird klargestellt, dass die Verkürzungen von Verjährungsfristen keine Auswirkungen insbesondere auf offene Berufungsverfahren haben (so ausdrücklich die ErläutRV zum Abgabenänderungsgesetz 2004, 686 BlgNR 22.GP 37), weshalb der dargestellten Auffassung des Beschwerdeführers insoweit schon nach dem ausdrücklichen Gesetzeswortlaut eine Absage zu erteilen ist. Mit dieser Auffassung übersieht der Beschwerdeführer die mit dem Abgabenänderungsgesetz 2004, BGBl. I Nr. 180, geschaffene und am 31. Dezember 2004 in Kraft getretene Bestimmung des Paragraph 323, Absatz 18, BAO, deren vorletzter Satz anordnet, dass (u.a.) Paragraph 209 a, Absatz eins, BAO - demnach steht einer Abgabenfestsetzung, die in einer Berufungsentscheidung zu erfolgen hat, der Eintritt der Verjährung nicht entgegen - für den Fall der Verkürzung von Verjährungsfristen durch die Neufassung (u.a.) des Paragraph 209, Absatz 3, BAO durch Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 57 aus 2004, (das Steuerreformgesetz 2005) sinngemäß gilt. Damit wird klargestellt, dass die Verkürzungen von Verjährungsfristen keine Auswirkungen insbesondere auf offene Berufungsverfahren haben (so ausdrücklich die ErläutRV zum Abgabenänderungsgesetz 2004, 686 BlgNR 22. Gesetzgebungsperiode 37,), weshalb der dargestellten Auffassung des Beschwerdeführers insoweit schon nach dem ausdrücklichen Gesetzeswortlaut eine Absage zu erteilen ist.

1.2. Nichts anderes gilt für die weiteren Überlegungen des Beschwerdeführers, die von der belangten Behörde

gegenüber den erstinstanzlichen Bescheiden vorgenommenen "verbösernden" Abänderungen seien nach Eintritt der Festsetzungsverjährung jedenfalls unzulässig. Insofern trifft die bereits erwähnte, auch für die absolute Verjährung nach § 209 Abs. 3 BAO geltende (vgl. aus jüngerer Zeit etwa das hg. Erkenntnis vom 4. Februar 2009, 2006/15/0182) Bestimmung des § 209a Abs. 1 BAO, wonach einer Abgabefestsetzung, die in einer Berufungsentscheidung zu erfolgen hat, der Eintritt der Verjährung nicht entgegensteht, eine klare Anordnung. Sie ist verfassungsrechtlich unbedenklich (vgl. neben dem in der vorliegenden Beschwerdesache ergangenen Ablehnungsbeschluss des Verfassungsgerichtshofes insbesondere auch dessen Ablehnungsbeschluss vom 11. Juni 2007, B 1749/06 u.a.) und lässt für die vom Beschwerdeführer vertretene Ansicht keinen Raum. Das gilt insbesondere vor dem Hintergrund des mit dem Steuerreformgesetz 2005 mit Wirksamkeit ab 1. Jänner 2005 eingefügten § 209a Abs. 3 BAO, der wie folgt lautet: 1.2. Nichts anderes gilt für die weiteren Überlegungen des Beschwerdeführers, die von der belangten Behörde gegenüber den erstinstanzlichen Bescheiden vorgenommenen "verbösernden" Abänderungen seien nach Eintritt der Festsetzungsverjährung jedenfalls unzulässig. Insofern trifft die bereits erwähnte, auch für die absolute Verjährung nach Paragraph 209, Absatz 3, BAO geltende vergleiche , aus jüngerer Zeit etwa das hg. Erkenntnis vom 4. Februar 2009, 2006/15/0182) Bestimmung des Paragraph 209 a, Absatz eins, BAO, wonach einer Abgabefestsetzung, die in einer Berufungsentscheidung zu erfolgen hat, der Eintritt der Verjährung nicht entgegensteht, eine klare Anordnung. Sie ist verfassungsrechtlich unbedenklich vergleiche , neben dem in der vorliegenden Beschwerdesache ergangenen Ablehnungsbeschluss des Verfassungsgerichtshofes insbesondere auch dessen Ablehnungsbeschluss vom 11. Juni 2007, B 1749/06 u.a.) und lässt für die vom Beschwerdeführer vertretene Ansicht keinen Raum. Das gilt insbesondere vor dem Hintergrund des mit dem Steuerreformgesetz 2005 mit Wirksamkeit ab 1. Jänner 2005 eingefügten Paragraph 209 a, Absatz 3, BAO, der wie folgt lautet:

"Sofern nicht Abs. 1 oder 2 anzuwenden ist, darf in einem an die Stelle eines früheren Bescheides tretenden Abgabenbescheid, soweit für einen Teil der festzusetzenden Abgabe bereits Verjährung eingetreten ist, vom früheren Bescheid nicht abgewichen werden.""Sofern nicht Absatz eins, oder 2 anzuwenden ist, darf in einem an die Stelle eines früheren Bescheides tretenden Abgabenbescheid, soweit für einen Teil der festzusetzenden Abgabe bereits Verjährung eingetreten ist, vom früheren Bescheid nicht abgewichen werden."

Wie die dazu ergangenen ErläutRV (451 BlgNR 22. GP 32) klarstellen, sollen damit die vom Beschwerdeführer angesprochenen "Verböserungen" zwar verhindert werden, allerdings eben ausdrücklich nur "sofern nicht Abs. 1 oder 2 anzuwenden ist". Einer "verbösernden" Berufungsentscheidung, wie sie gegenständlich zu beurteilen ist, steht daher Verjährung nicht im Weg (so schon bisher etwa das hg. Erkenntnis vom 22. Jänner 1986, 84/13/0013, Slg. Nr. 6070 F), woran angesichts der klaren gesetzlichen Anordnung die Beschwerdeausführungen über eine zum gegenteiligen Ziel führende, nach Meinung des Beschwerdeführers gebotene verfassungskonforme Interpretation nichts zu ändern vermögen. Wie die dazu ergangenen ErläutRV (451 BlgNR 22. Gesetzgebungsperiode 32,) klarstellen, sollen damit die vom Beschwerdeführer angesprochenen "Verböserungen" zwar verhindert werden, allerdings eben ausdrücklich nur "sofern nicht Absatz eins, oder 2 anzuwenden ist". Einer "verbösernden" Berufungsentscheidung, wie sie gegenständlich zu beurteilen ist, steht daher Verjährung nicht im Weg (so schon bisher etwa das hg. Erkenntnis vom 22. Jänner 1986, 84/13/0013, Slg. Nr. 6070 F), woran angesichts der klaren gesetzlichen Anordnung die Beschwerdeausführungen über eine zum gegenteiligen Ziel führende, nach Meinung des Beschwerdeführers gebotene verfassungskonforme Interpretation nichts zu ändern vermögen.

1.3. Soweit der Beschwerdeführer im Zusammenhang mit dem im Übrigen erstmals in der Beschwerde erhobenen Verjährungseinwand schließlich noch rügt, dass die belangte Behörde betreffend eine allfällige Verjährung keine Erwägungen angestellt habe, ist ihm zu entgegnen, dass dem am Boden des eben Dargestellten keine Relevanz zukommen kann. Gesichtspunkte, zu denen die belangte Behörde in diesem Kontext ergänzende Feststellungen zu treffen gehabt hätte, zeigt die Beschwerde nicht auf.

2. In der Sache selbst wendet sich der Beschwerdeführer - vom Sicherheitszuschlag abgesehen, auf den noch unter Punkt 3. gesondert einzugehen sein wird - nur mehr in vier Fällen gegen die von der Betriebsprüfung vorgenommene und von der belangten Behörde übernommene Einnahmenhinzurechnung.

2.1. Das betrifft zunächst die Geschäftsfälle "K/F/B" und "L/B". Diesbezüglich bleibt aber einerseits unbestritten, dass auf dem Handakt in Sachen "K/F/B" der Bareingang des zugerechneten Betrags vermerkt und dass andererseits, betreffend die Sache "L/B", im Zuge der beim Beschwerdeführer durchgeführten Hausdurchsuchung eine - wenngleich nicht unterschriebene - Kasseneingangsbestätigung über den dann zugerechneten Betrag aufgefunden wurde. Wenn

die belangte Behörde angesichts dieser Umstände von einer Vereinnahmung der entsprechenden Beträge ausgegangen ist, so erweist sich diese Annahme als unbedenklich. Am Boden der dazu im Verwaltungsverfahren ergangenen Erläuterungen des Beschwerdeführers, es habe sich um einen von einem Makler veruntreuten Betrag gehandelt, der nur kulanzhalber in der Honorarnote für den Klienten in Abzug gebracht, aber nie inkassiert worden sei ("K/F/B"), und die erwähnte Bestätigung sei nur vorbereitet worden, in weiterer Folge sei die Angelegenheit aber außer Evidenz geraten ("L/B"), kann jedenfalls - die belangte Behörde erachtete diese Erklärungsversuche als nicht überzeugend - keine Unschlüssigkeit der behördlichen Beweiswürdigung erkannt werden.

2.2. Ähnlich verhält es sich bezüglich der Hinzurechnung von Einnahmen in Angelegenheiten des Geschäftsfalles "U". Schon die Betriebsprüfung hat festgestellt, dass der strittige Betrag als Teil einer 1987 erfolgten Akontozahlung auf Honorar zwar als Fremdgeld verbucht worden sei, dass aber auf Grund einer Bestätigung über die Übernahme eines Schecks durch U. im Jahr 1987, der den Vermerk "Abrechnung aus Treuhanddepot zur endgültigen Erledigung" trage und von U. unterzeichnet sei, von einer Vereinnahmung (auch) eben dieses Betrages 1987 auszugehen sei. Auf diese Überlegung ging der Beschwerdeführer schon in seiner Berufung nicht ein, auch in der vorliegenden Beschwerde wird darauf - im bekämpften Bescheid werden die Überlegungen der Betriebsprüfung insoweit wiederholt - kein Bezug genommen. Von daher vermag der Beschwerdeführer aber auch in der Sache "U." mit dem Hinweis auf seine - von der belangten Behörde nicht als aussagekräftig erachteten - Buchhaltungsunterlagen keine Unschlüssigkeit der behördlichen Feststellungen aufzuzeigen.

2.3. Was den hinsichtlich der Hinzurechnung von Einnahmen in der Beschwerde thematisierten vierten Geschäftsfall "I." anlangt, so ist unstrittig, dass der Beschwerdeführer ab 1984 für diesen Klienten vereinnahmte Gelder auf - in der Buchhaltung nicht erfassten - Sparbüchern erlegte und dass er seitens des Klienten ermächtigt war, von den vereinnahmten Geldern seine anfallenden Kosten in Abzug zu bringen. Von dieser Ermächtigung hat der Beschwerdeführer Gebrauch gemacht, und zwar durch Behebung von den Sparbüchern und nachfolgende Bareinzahlungen auf sein betriebliches Girokonto, wo eine Erfassung als Einnahme erfolgte.

Strittig ist, ob über die so als Akontozahlungen ausgewiesenen Beträge hinaus in den Streitjahren ein weiterer Zufluss an den Beschwerdeführer stattfand, nämlich in dem Maß, in dem er dann letztlich 1992 in einer Honorarendabrechnung bezüglich des Klienten seine einzelnen Honorare jahresbezogen auswies. Die belangte Behörde führte in diesem Zusammenhang (Bw. = Beschwerdeführer) aus:

"Die Praxis des Bw. - offenkundig völlig willkürlich und ohne erkennbaren Bezug zu erbrachten Leistungen bzw. Honorarforderungen - Akontozahlungen zu 'vereinnahmen', indem der Bw. mittels Abhebungen von Sparbüchern und Einzahlung auf dem betrieblichen Girokonto Bareinnahmen seitens der Klientin fingiert, vermittelt ein unrichtiges Bild von den tatsächlichen Verhältnissen und den zugrundeliegenden Geschäftsfällen. Der Bw. hat diese Gelder - so seine Darstellung - zu einem nicht nachvollziehbaren Zeitpunkt vereinnahmt und mit ebenfalls nicht nachvollziehbaren Forderungen gegen die Klientin gegenverrechnet und nicht - wie es die Darstellung in seinem Rechenwerk suggeriert - Anzahlungen der Klientin vereinnahmt.

Da der Bw. die vereinnahmten Fremdgelder nicht nachvollziehbar von seinen Einnahmen getrennt bzw. die Verrechnung der Fremdgelder nicht offen gelegt hat und der Bw. selbst einräumt, laufend Gegenverrechnungen von Honorarforderungen und Fremdgeldern vorgenommen zu haben, war die vom Finanzamt gewählte Methode, die vom Bw. in einzelnen Jahren in Rechnung gestellten Honorare als mit Fremdgeldern durch Gegenverrechnung vereinnahmt zu betrachten, die einzig mögliche und richtige um einer periodengerechten Erfassung wenigsten nahe zu kommen. Die vom Bw. bereits versteuerten 'Anzahlungen' wurden dabei ohnedies berücksichtigt und lediglich der diese jeweils übersteigende Betrag an in Rechnung gestellten Honoraren zugerechnet."

Im Sinn dieser Erwägungen nahm die belangte Behörde für die Jahre 1986 und 1987 entsprechende Einnahmenhinzurechnungen vor, wobei sie im Ergebnis davon ausging, dass der Beschwerdeführer über die Akontozahlungen hinaus auch das restliche, lt. Honorarendabrechnung in diesen Jahren anzusetzende Honorar vereinnahmt habe.

Angesichts der auch in der vorliegenden Beschwerde nicht bestrittenen Feststellung, dass der Beschwerdeführer die vereinnahmten Fremdgelder nicht nachvollziehbar von seinen Einnahmen getrennt hatte, wären die in Sachen "I." eingegangenen "Fremdgelder" zunächst zur Gänze als Betriebseinnahmen zu erfassen gewesen (in diesem Sinn das hg. Erkenntnis vom 14. November 1990, 90/13/0104). Der Beschwerdeeinwand, es habe keine ertragssteuerlich

relevanten Einnahmen gegeben, ist daher jedenfalls verfehlt. Auch aus dem Umstand, dass eine Honorarforderung des Beschwerdeführers später vom Klienten bestritten und gerichtsanhängig gemacht wurde, lässt sich nichts gewinnen (vgl. dazu sinngemäß das hg. Erkenntnis vom 14. September 1993, 93/15/0009). Angesichts der auch in der vorliegenden Beschwerde nicht bestrittenen Feststellung, dass der Beschwerdeführer die vereinnahmten Fremdgelder nicht nachvollziehbar von seinen Einnahmen getrennt hatte, wären die in Sachen "I." eingegangenen "Fremdgelder" zunächst zur Gänze als Betriebseinnahmen zu erfassen gewesen (in diesem Sinn das hg. Erkenntnis vom 14. November 1990, 90/13/0104). Der Beschwerdeeinwand, es habe keine ertragssteuerlich relevanten Einnahmen gegeben, ist daher jedenfalls verfehlt. Auch aus dem Umstand, dass eine Honorarforderung des Beschwerdeführers später vom Klienten bestritten und gerichtsanhängig gemacht wurde, lässt sich nichts gewinnen vergleiche , dazu sinngemäß das hg. Erkenntnis vom 14. September 1993, 93/15/0009).

Dass die belangte Behörde (wie schon davor das Finanzamt) lediglich das nach der 1992 erstellten Endabrechnung des Beschwerdeführers - nach dessen Annahmen - ihm zustehende Gesamthonorar für das Jahr des Ausweises des jeweiligen Honorars in dieser Endabrechnung in Anschlag brachte, verletzt den Beschwerdeführer nicht in Rechten.

3. Gegen die behördliche Schätzung durch Hinzurechnung eines Sicherungszuschlages führt der Beschwerdeführer ins Treffen, dass eine objektive Unmöglichkeit, die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, in seinem Fall nicht gegeben gewesen sei. Einerseits seien sehr wohl alle Kontenblätter aus seiner Buchhaltung vorgelegt worden, andererseits hätten sich durch Einsicht in sämtliche Handakten, die der Betriebsprüfung letztlich zur Verfügung gestanden seien, die Besteuerungsgrundlagen zweifelsfrei ableiten lassen; die Betriebsprüfung hätte sich keinesfalls mit einer Sichtung von rd. 35 % der vorhandenen Handakten begnügen und davon ausgehend eine "Hochrechnung" im Wege eines Sicherungszuschlages anstellen dürfen.

Entgegen diesem Vorbringen kann im vorliegenden Fall schon im Hinblick auf die vorstehenden Überlegungen zu Punkt 2., aus denen sich die sachliche Unrichtigkeit der Aufzeichnungen des Beschwerdeführers ergibt, an der Schätzungsberechtigung der Finanzbehörden im Grunde des § 184 Abs. 3 BAO kein Zweifel bestehen. Der Verweis auf "sämtliche Kontenblätter" geht daher fehl. Zu einer "Rekonstruktion" der nur unzureichend existierenden Aufzeichnungen durch Einsicht in alle Handakten des Beschwerdeführers waren die Behörden aber nicht verpflichtet (so im Ergebnis das hg. Erkenntnis vom 15. Mai 1997, 95/15/0093, mwN). Der Fall des hg. Erkenntnisses vom 3. August 2004, 2001/13/0022, aus dem der Beschwerdeführer im Ergebnis Gegenteiliges abzuleiten versucht, ist mit dem vorliegenden nicht vergleichbar, ging es dabei doch darum, dass konkrete Rechnungen vorgelegt worden waren, deren Vorsteuern geltend gemacht und von der Behörde "im Schätzungsweg" nicht anerkannt wurden. Einer Überprüfung dieser Rechnungen - so der Verwaltungsgerichtshof im angesprochenen Erkenntnis - hätten sich die Finanzbehörden nicht entziehen dürfen. Gegenständlich wurden indes keine konkreten Unterlagen, aus denen sich konkrete Fragestellungen ergeben hätten, präsentiert, und es wurde auch kein konkretes Vorbringen über das Ergebnis der begehrten Einsichtnahmen erstattet, mit dem sich die belangte Behörde auseinander zu setzen gehabt hätte (zu einem derartigen Fall vgl. das hg. Erkenntnis vom 13. September 2006, 2002/13/0105). Entgegen diesem Vorbringen kann im vorliegenden Fall schon im Hinblick auf die vorstehenden Überlegungen zu Punkt 2., aus denen sich die sachliche Unrichtigkeit der Aufzeichnungen des Beschwerdeführers ergibt, an der Schätzungsberechtigung der Finanzbehörden im Grunde des Paragraph 184, Absatz 3, BAO kein Zweifel bestehen. Der Verweis auf "sämtliche Kontenblätter" geht daher fehl. Zu einer "Rekonstruktion" der nur unzureichend existierenden Aufzeichnungen durch Einsicht in alle Handakten des Beschwerdeführers waren die Behörden aber nicht verpflichtet (so im Ergebnis das hg. Erkenntnis vom 15. Mai 1997, 95/15/0093, mwN). Der Fall des hg. Erkenntnisses vom 3. August 2004, 2001/13/0022, aus dem der Beschwerdeführer im Ergebnis Gegenteiliges abzuleiten versucht, ist mit dem vorliegenden nicht vergleichbar, ging es dabei doch darum, dass konkrete Rechnungen vorgelegt worden waren, deren Vorsteuern geltend gemacht und von der Behörde "im Schätzungsweg" nicht anerkannt wurden. Einer Überprüfung dieser Rechnungen - so der Verwaltungsgerichtshof im angesprochenen Erkenntnis - hätten sich die Finanzbehörden nicht entziehen dürfen. Gegenständlich wurden indes keine konkreten Unterlagen, aus denen sich konkrete Fragestellungen ergeben hätten, präsentiert, und es wurde auch kein konkretes Vorbringen über das Ergebnis der begehrten Einsichtnahmen erstattet, mit dem sich die belangte Behörde auseinander zu setzen gehabt hätte (zu einem derartigen Fall vergleiche , das hg. Erkenntnis vom 13. September 2006, 2002/13/0105).

Im Übrigen übersieht der Beschwerdeführer, dass die belangte Behörde - anders als noch die Betriebsprüfung - ohnehin keine "Hochrechnung" der in der Beschwerde kritisierten Art vorgenommen hat. Vielmehr ging die belangte

Behörde davon aus, dass - durch die festgestellten Einnahmenverkürzungen lediglich dokumentiert - ganz grundsätzlich weitreichende Unsicherheiten bezüglich einer vollständigen Erfassung der Einnahmen bestünden und dass der Beschwerdeführer das "Verschwinden" einzelner Beträge zumindest billigend in Kauf genommen habe.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist eine Schätzung mit Hilfe eines Sicherheitszuschlages eine Methode, die der korrigierenden Ergänzung der Besteuerungsgrundlagen, von denen anzunehmen ist, dass sie zu niedrig ausgewiesen wurden, dient. In Fällen, in denen nähere Anhaltspunkte für eine gebotene Schätzung nicht zu gewinnen sind, kann die griffweise Zuschätzung von Sicherheitszuschlägen in Betracht kommen. Solche Sicherheitszuschläge können sich beispielsweise an den Gesamteinnahmen, an den Einnahmenverkürzungen oder auch an den Umsätzen orientieren (vgl. für viele etwa das hg. Erkenntnis vom 18. Februar 1999, 96/15/0050). Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist eine Schätzung mit Hilfe eines Sicherheitszuschlages eine Methode, die der korrigierenden Ergänzung der Besteuerungsgrundlagen, von denen anzunehmen ist, dass sie zu niedrig ausgewiesen wurden, dient. In Fällen, in denen nähere Anhaltspunkte für eine gebotene Schätzung nicht zu gewinnen sind, kann die griffweise Zuschätzung von Sicherheitszuschlägen in Betracht kommen. Solche Sicherheitszuschläge können sich beispielsweise an den Gesamteinnahmen, an den Einnahmenverkürzungen oder auch an den Umsätzen orientieren vergleiche , für viele etwa das hg. Erkenntnis vom 18. Februar 1999, 96/15/0050).

Am Boden dieser Rechtsprechung begegnet die letztlich griffweise vorgenommene Zuschätzung für die Jahre 1985 bis 1988 in Höhe von 10 % der jeweiligen Gesamteinnahmen des Beschwerdeführers durch die belangte Behörde keinen Bedenken, zumal der Beschwerdeführer, dem zu dieser Vorgangsweise Gehör eingeräumt worden war, dazu im Verwaltungsverfahren keine Stellungnahme erstattet hatte, und die zuvor wiedergegebenen Überlegungen der belangten Behörde in der Beschwerde auch nicht substantiell bekämpft werden.

4. Abschließend bringt der Beschwerdeführer vor, die belangte Behörde habe gegen die sie treffende Ermittlungspflicht verstoßen, indem sie mehrfach von "Außerstreitstellungen" ausgegangen sei. Konkret angesprochen wird in diesem Zusammenhang allerdings nur völlig abstrakt die Frage des Vorliegens von Aufzeichnungsmängeln, wozu sich jedoch im bekämpften Bescheid detaillierte und näher begründete Feststellungen finden. Auch insoweit gelingt es dem Beschwerdeführer daher nicht, eine Rechtswidrigkeit des bekämpften Bescheides darzutun, weshalb seine Beschwerde insgesamt gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen war. 4. Abschließend bringt der Beschwerdeführer vor, die belangte Behörde habe gegen die sie treffende Ermittlungspflicht verstoßen, indem sie mehrfach von "Außerstreitstellungen" ausgegangen sei. Konkret angesprochen wird in diesem Zusammenhang allerdings nur völlig abstrakt die Frage des Vorliegens von Aufzeichnungsmängeln, wozu sich jedoch im bekämpften Bescheid detaillierte und näher begründete Feststellungen finden. Auch insoweit gelingt es dem Beschwerdeführer daher nicht, eine Rechtswidrigkeit des bekämpften Bescheides darzutun, weshalb seine Beschwerde insgesamt gemäß Paragraph 42, Absatz eins, VwGG als unbegründet abzuweisen war.

Der Spruch über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2008. Der Spruch über den Aufwandersatz gründet sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2008.

Wien, am 20. Oktober 2009

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2009:2006130164.X00

Im RIS seit

18.11.2009

Zuletzt aktualisiert am

26.03.2010

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at