jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 1978/1/12 2305/75

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 12.01.1978

Index

yy41 Rechtsvorschriften die dem §2 R-ÜG StGBl 6/1945 zuzurechnen sind;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/06 Verkehrsteuern;
53 Wirtschaftsförderung;

Norm

BAO §22;
KVG 1934 §2 Z1;
StruktVG 1969 Art3 §10;

1. BAO § 22 heute
2. BAO § 22 gültig ab 15.08.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018
3. BAO § 22 gültig von 01.01.1962 bis 14.08.2018

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Kadecka und die Hofräte Dr. Reichel, Dr. Seiler, Dr. Großmann und Dr. Schubert als Richter, im Beisein der Schriftführerin Ministerialsekretär Papp, über die Beschwerde

1) der B Kunststoffwerk und Großhandel Kommanditgesellschaft, vormals B Kunststoffwerk und Großhandel Gesellschaft m.bH. in S, und 2) des Dkfm. KB in O, beide vertreten durch Dr. Hans Hochleitner, Rechtsanwalt in Eferding, Kirchenplatz 8, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Salzburg vom 28. Oktober 1975, Zl. 176/3-III-1975, betreffend Gesellschaftsteuer, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Ferner hat der Verwaltungsgerichtshof den Beschluß gefaßt:

Die Beschwerde des Zweitbeschwerdeführers wird zurückgewiesen.

Der Bund hat der Erstbeschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von S 3.161,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Der Zweitbeschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 900,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Laut Notariatsakten ddto. G., 26. November 1974 erwarben der Zweitbeschwerdeführer und die b. Gesellschaft m.b.H., letztere vertreten durch den Geschäftsführer MB, das gesamte Stammkapital der O. Gesellschaft m.b.H. in der voll und bar eingezahlten Höhe von S 50.000,-- um den Abtretungspreis von S 10.000,--; davon entfielen auf den Zweitbeschwerdeführer ein Anteil am Stammkapital von S 49.000,--, bzw. ein Abtretungspreis von S 9.800,-- und auf die b. Gesellschaft m.b.H. ein Anteil von S 1.000,-- bzw. ein Preis von S 200,--. Besagte O. Gesellschaft m.b.H. war ursprünglich (am 6. Oktober 1953) mit einem Stammkapital von S 30.000,-- errichtet worden:

Gegenstand des Unternehmens bildete laut Punkt Zweitens des Gesellschaftsvertrages

a) die Auswertung von Verfahren und Patenten auf dem Gebiete der Viehzucht,

b) Erzeugung und Vertrieb von Medikamenten. (O. Präparate), Futtermitteln und sonstigen Hilfsmitteln für die unter a) angeführten Zwecke und

c) der Handel und Verleih von den dem Zweck dienenden Hilfsmitteln.

Mit Beschluß der Generalversammlung vom 27. November 1970 war die O. Gesellschaft m.b.H. schließlich aufgelöst worden und führte seither in der Firma den Zusatz "in Liquidation".

Gleichfalls am 26. November 1974 und in zeitlicher Abfolge offenbar nach den in den eben erwähnten Notariatsakten getroffenen Abreden kamen die nunmehrigen Gesellschafter der

O. Gesellschaft m.b.H. in Liquidation (d.i. der Zweitbeschwerdeführer und die b. Gesellschaft m.b.H.) aus Anlaß einer außerordentlichen Generalversammlung einstimmig dahin überein

1) die Gesellschaft unter Aufhebung der Liquidation fortzusetzen, den Liquidatoren A. und B. "die Entlastung zu erteilen" und sie abzuberufen, sowie den Zweitbeschwerdeführer und MB zu Geschäftsführern zu bestellen;

2) das Stammkapital von S 50.000,-- um S 550.000,-- auf

S 600.000,-- zu erhöhen, wobei die Erhöhung zur Gänze vom Zweitbeschwerdeführer übernommen werde (dessen Anteil am Stammkapital nunmehr S 599.000,--, jener der

b. Gesellschaft m.b.H. S 1.000,-- betrug). Die Kapitalerhöhung werde - so lautet der Beschluß der außerordentlichen Generalversammlung vom 26. November 1974 weiter - durch Einbringung der dem Zweitbeschwerdeführer allein gehörenden und seit mehr als fünf Jahren bestehenden Betriebe Dkfm. K mit dem Sitz in S und B. & Co. Kunststoffwerk mit dem Sitz in H, protokolliert zur HRA 1316 bzw. 1460 des Landes- als Handelsgerichtes S, bewerkstelligt;

3) den Gesellschaftsvertrag vom 6. Oktober 1953 einschneidend zu ändern:

Demnach habe die Handelsfirma statt bisher O. Gesellschaft m.b.H. nunmehr B. Kunststoffwerk und Großhandel Gesellschaft m.b.H., mit dem Sitz in S, zu lauten. Gegenstand des Unternehmens sei nunmehr die fabriksmäßige Erzeugung von Rohren, Stangen, Stäben, Platten, Schläuchen und Profilen aller Art aus Kunststoff, der Exporthandel mit Waren aller Art und der Importhandel sowie der Handel mit Waren ohne Beschränkung und schließlich die Verlegung von Plastik- und Gummibodenbelägen (die weiteren Änderungen des Gesellschaftsvertrages sind im gegebenen Zusammenhang ohne Bedeutung).

In den Verwaltungsakten findet sich schließlich noch ein auf die Ergebnisse einer abgabenbehördlichen Prüfung zurückgehender Bericht des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern in S vom 17. September 1975, wonach die B. Kunststoffwerk und Großhandel Gesellschaft m.b.H. mit Vertrag vom 20. Jänner 1975 in eine Kommanditgesellschaft ("Gesellschaft m.b.H. & Co.KG") umgewandelt worden ist, an der die b. Gesellschaft m.b.H. als Komplementär mit einer Vermögenseinlage von S 1.000,-- und der Zweitbeschwerdeführer als Kommanditist mit einer Einlage von S 599.000,-- beteiligt sind.

Ungeachtet dessen, daß für die Einbringung der dem Zweitbeschwerdeführer gehörenden Betriebe in S und H in die nachmalige B. Kunststoffwerk und Großhandel Gesellschaft m.b.H. die Befreiung von den Kapitalverkehrsteuern "im Sinne des Strukturverbesserungsgesetzes" in Anspruch genommen worden war,

setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in S in einem an eben diese Gesellschaft - deren Rechtsnachfolgerin, wie ausgeführt, die nunmehrige B. Kunststoffwerk und Großhandel Kommanditgesellschaft (Erstbeschwerdeführerin) ist - gerichteten Abgabenbescheid ddto 9. April 1975 unter Hinweis auf § 2 Z. 1 des Kapitalverkehrsteuergesetzes (vom 16. Oktober 1934, DRGBl. I S 1058 = KVStG) eine Gesellschaftsteuer von S 11.000,-- fest. Dabei ging die Abgabenbehörde erster Instanz von einer Bemessungsgrundlage von S 550.000,-- aus und führte zur Begründung an, da die Einbringung (der dem Zweitbeschwerdeführer gehörenden Betriebe in S und H) nicht zur Gänze gegen Gewährung neuer Gesellschaftsrechte erfolgt sei, habe die beantragte Steuerbefreiung nicht gewährt werden können.Ungeachtet dessen, daß für die Einbringung der dem Zweitbeschwerdeführer gehörenden Betriebe in S und H in die nachmalige B. Kunststoffwerk und Großhandel Gesellschaft m.b.H. die Befreiung von den Kapitalverkehrsteuern "im Sinne des Strukturverbesserungsgesetzes" in Anspruch genommen worden war, setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in S in einem an eben diese Gesellschaft - deren Rechtsnachfolgerin, wie ausgeführt, die nunmehrige B. Kunststoffwerk und Großhandel Kommanditgesellschaft (Erstbeschwerdeführerin) ist - gerichteten Abgabenbescheid ddto 9. April 1975 unter Hinweis auf Paragraph 2, Ziffer eins, des Kapitalverkehrsteuergesetzes (vom 16. Oktober 1934, DRGBl. I S 1058 = KVStG) eine Gesellschaftsteuer von S 11.000,-- fest. Dabei ging die Abgabenbehörde erster Instanz von einer Bemessungsgrundlage von S 550.000,-- aus und führte zur Begründung an, da die Einbringung (der dem Zweitbeschwerdeführer gehörenden Betriebe in S und H) nicht zur Gänze gegen Gewährung neuer Gesellschaftsrechte erfolgt sei, habe die beantragte Steuerbefreiung nicht gewährt werden können.

In der gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung machte der steuerliche Vertreter der nunmehrigen Erstbeschwerdeführerin geltend, der Einbringungsvorgang vom 26. November 1974 unterliege unzweifelhaft dem Art. III des Strukturverbesserungsgesetzes (vom 23. Jänner 1969, BGBl. Nr. 69 in der hier maßgeblichen Fassung BGBl. Nr. 417/1970 und Nr. 493/1972 = StruktVG), weshalb die Befreiungsvorschrift des § 10 leg. cit. anzuwenden sei. Dem Zweitbeschwerdeführer seien für die Einbringung seiner beiden Betriebe (in die O. Gesellschaft m.b.H. bzw. nachmalige B. Kunststoffwerk und Großhandel Gesellschaft m.b.H.) ausschließlich neue Gesellschaftsrechte gewährt worden, weshalb es unerklärlich erscheine, warum das Finanzamt einen anderen Standpunkt einnehme. Darauf hielt die Abgabenbehörde erster Instanz der Erstbeschwerdeführerin in einer - abweisenden - Berufungsvorentscheidung ddto 13. Mai 1975 entgegen, daß der Zweitbeschwerdeführer Sacheinlagen im Werte von insgesamt S 550.000,-- erbracht habe, während ein (Mehr)Betrag von rund S 79.000,-- auf ein Verrechnungskonto gebucht worden sei. Somit sei die Einbringung der beiden Betriebe nur teilweise gegen Gewährung neuer Gesellschaftsrechte erfolgt, weshalb an eine Befreiung gemäß § 10 StruktVG nicht gedacht werden könne. Gegen die Anwendung dieses Gesetzes sprechen ferner die Umwandlung vom 20. Jänner 1975 in eine Kommanditgesellschaft ("Gesellschaft m.b.H. & Co. KG"), wofür das StruktVG ebenfalls keine Abgabenbefreiung vorsehe.In der gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung machte der steuerliche Vertreter der nunmehrigen Erstbeschwerdeführerin geltend, der Einbringungsvorgang vom 26. November 1974 unterliege unzweifelhaft dem Artikel römisch drei, des Strukturverbesserungsgesetzes (vom 23. Jänner 1969, BGBl. Nr. 69 in der hier maßgeblichen Fassung Bundesgesetzblatt Nr. 417 aus 1970, und Nr. 493 aus 1972, = StruktVG), weshalb die Befreiungsvorschrift des Paragraph 10, leg. cit. anzuwenden sei. Dem Zweitbeschwerdeführer seien für die Einbringung seiner beiden Betriebe (in die O. Gesellschaft m.b.H. bzw. nachmalige B. Kunststoffwerk und Großhandel Gesellschaft m.b.H.) ausschließlich neue Gesellschaftsrechte gewährt worden, weshalb es unerklärlich erscheine, warum das Finanzamt einen anderen Standpunkt einnehme. Darauf hielt die Abgabenbehörde erster Instanz der Erstbeschwerdeführerin in einer - abweisenden - Berufungsvorentscheidung ddto 13. Mai 1975 entgegen, daß der Zweitbeschwerdeführer Sacheinlagen im Werte von insgesamt S 550.000,-- erbracht habe, während ein (Mehr)Betrag von rund S 79.000,-- auf ein Verrechnungskonto gebucht worden sei. Somit sei die Einbringung der beiden Betriebe nur teilweise gegen Gewährung neuer Gesellschaftsrechte erfolgt, weshalb an eine Befreiung gemäß Paragraph 10, StruktVG nicht gedacht werden könne. Gegen die Anwendung dieses Gesetzes sprechen ferner die Umwandlung vom 20. Jänner 1975 in eine Kommanditgesellschaft ("Gesellschaft m.b.H. & Co. KG"), wofür das StruktVG ebenfalls keine Abgabenbefreiung vorsehe.

Die eben erwähnte Berufungsvorentscheidung gehört indes nicht mehr dem Rechtsbestand an, weil der steuerliche Vertreter der Erstbeschwerdeführerin den Antrag stellte, die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen.

Die Finanzlandesdirektion für Salzburg hielt zunächst noch Ergänzungen des Ermittlungsverfahrens für erforderlich. Sie richtete einen Vorhalt an den Vertreter der Erstbeschwerdeführerin, der sodann angab, die Buchung von rund S 79.000,-- auf Verrechnungskonto sei deswegen erforderlich gewesen, um "die durch den eingebrachten Betrieb verursachten Abgabenschuldigkeiten" bezahlen zu können. Dies sei nach einem Erlaß des Bundesministeriums für Finanzen (vom 21. Mai 1970, verlautbart im Amtsblatt der österreichischen Finanzverwaltung Nr. 99/1970) durchaus zulässig, da der auf Verrechnungskonto gebuchte Betrag in angemessenem Verhältnis zum Kapital der Erstbeschwerdeführerin stehe. Daran schloß sich im weiteren Verlauf die eingangs erwähnte abgabenbehördliche Prüfung. In dem hierüber verfaßten Bericht vertrat der Prüfer die Auffassung, die Einbringung eines oder mehrerer Betriebe eines Einzelkaufmannes in eine inländische Kapitalgesellschaft (Art. III StruktVG) und die darauffolgende Umwandlung in eine Personengesellschaft (Art. II leg. cit.) sei "an und für sich" zulässig, doch müsse im Streitfall darauf Bedacht genommen werden, daß - um die abgabenrechtlichen Begünstigungen (gemeint offenbar das StruktVG) zu erlangen - eine seit 1970 in Liquidation befindliche Kapitalgesellschaft erworben worden sei, an der letzten Endes die Erstbeschwerdeführerin als Kommanditgesellschaft gar nicht mehr beteiligt sei. Darin sei ein Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten gelegen, weshalb die abgabenrechtlichen Begünstigungen des Art. III StruktVG zu versagen wären. Sodann ermittelte der Prüfer eine (im verwaltungsgerichtlichen Verfahren nicht weiter strittige) Bemessungsgrundlage für die gemäß § 2 Z. 1 KVStG festzusetzende Gesellschaftsteuer von S 1,608.456,--.Die Finanzlandesdirektion für Salzburg hielt zunächst noch Ergänzungen des Ermittlungsverfahrens für erforderlich. Sie richtete einen Vorhalt an den Vertreter der Erstbeschwerdeführerin, der sodann angab, die Buchung von rund S 79.000,-- auf Verrechnungskonto sei deswegen erforderlich gewesen, um "die durch den eingebrachten Betrieb verursachten Abgabenschuldigkeiten" bezahlen zu können. Dies sei nach einem Erlaß des Bundesministeriums für Finanzen (vom 21. Mai 1970, verlautbart im Amtsblatt der österreichischen Finanzverwaltung Nr. 99 aus 1970,) durchaus zulässig, da der auf Verrechnungskonto gebuchte Betrag in angemessenem Verhältnis zum Kapital der Erstbeschwerdeführerin stehe. Daran schloß sich im weiteren Verlauf die eingangs erwähnte abgabenbehördliche Prüfung. In dem hierüber verfaßten Bericht vertrat der Prüfer die Auffassung, die Einbringung eines oder mehrerer Betriebe eines Einzelkaufmannes in eine inländische Kapitalgesellschaft (Artikel römisch drei, StruktVG) und die darauffolgende Umwandlung in eine Personengesellschaft (Artikel römisch zwei, leg. cit.) sei "an und für sich" zulässig, doch müsse im Streitfall darauf Bedacht genommen werden, daß - um die abgabenrechtlichen Begünstigungen (gemeint offenbar das StruktVG) zu erlangen - eine seit 1970 in Liquidation befindliche Kapitalgesellschaft erworben worden sei, an der letzten Endes die Erstbeschwerdeführerin als Kommanditgesellschaft gar nicht mehr beteiligt sei. Darin sei ein Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten gelegen, weshalb die abgabenrechtlichen Begünstigungen des Artikel römisch drei, StruktVG zu versagen wären. Sodann ermittelte der Prüfer eine (im verwaltungsgerichtlichen Verfahren nicht weiter strittige) Bemessungsgrundlage für die gemäß Paragraph 2, Ziffer eins, KVStG festzusetzende Gesellschaftsteuer von S 1,608.456,--.

Nach Gewährung des Parteiengehörs hat sodann die Finanzlandesdirektion für Salzburg mit Bescheid vom 28. Oktober 1975 die Berufung der Erstbeschwerdeführerin als unbegründet abgewiesen und den Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz vom 9. April 1975 dahin abgeändert, daß sie die strittige Gesellschaftsteuer - in Übereinstimmung mit dem Prüfungsergebnis - von einer Bemessungsgrundlage in der Höhe von S 1,608.456,-- mit S 32.169,-- errechnete. In der Begründung der Berufungsentscheidung hat die Rechtsmittelbehörde nach Darstellung des Sachverhaltes ausgeführt, daß auch der Berufungsvertreter ihrer Meinung, die Erwerbs- und Umwandlungsvorgänge zwischen 26. November 1974 und 20. Jänner 1975 hätten nur die formellen Voraussetzungen für eine (nach dem StruktVG) begünstigte Umwandlung in eine Kommanditgesellschaft schaffen sollen, nichts entgegenzuhalten vermocht habe. Daraus, daß sich die O. Gesellschaft m.b.H. schon seit Jahren in Liquidation befunden, keinen Geschäftsbetrieb mehr unterhalten und für nur S 10.000,-- erworben habe werden können, daß weiters zugleich mit dem Erwerb ihr Gegenstand und ihr Firmenwortlaut geändert worden seien, könne nur der Schluß gezogen werden, daß der Erwerb des

Unternehmens O. Gesellschaft m.b.H. durch die nunmehrigen Gesellschafter der Kommanditgesellschaft nicht aus wirtschaftlichen Gründen erfolgt sei, sondern andere Gründe haben müsse. Diese Annahme werde dadurch bestätigt, daß nach der Einbringung der beiden Einzelbetriebe die in die B. Kunststoffwerk und Großhandel Gesellschaft m.b.H. unbenannte O. Gesellschaft m.b.H. seit der Umwandlung in die nunmehrige Kommanditgesellschaft auch formell beseitigt worden sei. Dazu komme, daß die Erwerbs- und Umwandlungsvorgänge teils in einem Zuge, teils in kurzen Abständen durchgeführt worden seien, sodaß kein Zweifel bestehe, daß der wirtschaftliche Gehalt dieser Vorgänge nur in der Einbringung der beiden Einzelbetriebe des Zweitbeschwerdeführers in die nunmehrige Kommanditgesellschaft bzw. dem Zusammenschluß der beiden Betriebe mit der b. Gesellschaft m.b.H. zur Kommanditgesellschaft gelegen gewesen sei. Ein wirtschaftlicher Grund für diese Änderung ließe sich zwar in dem Interesse einer Beschränkung der Vermögenshaftung oder der Unternehmerkonzentration finden. Das Strukturverbesserungsgesetz sehe für den Zusammenschluß einer Gesellschaft m.b.H. mit Einzelbetrieben zu einer Personengesellschaft auf direktem Weg keine Begünstigung vor, sodaß entweder auf die Aufwertung der Wirtschaftsgüter zu verzichten sei oder die steuerlichen Folgen der Aufdeckung der stillen Reserven der eingebrachten Betriebe in Kauf genommen werden müßten. Im vorliegenden Fall werde aber die Aufwertung der Wirtschaftsgüter der eingebrachten Betriebe vorgenommen und ein Weg gesucht, diese Aufwertung begünstigt vornehmen zu können. Der gewählte Weg erweise sich aber als Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts zur Umgehung der Abgabenpflicht (§ 22 BAO). Der Zusammenschluß von Einzelunternehmen zu Personengesellschaften (Art. IV StruktVG) sei vom Gesetzgeber aber bewußt ertragsteuerlich nicht begünstigt worden, weil es im Belieben des Einbringenden stehe, ob er die stillen Reserven aufdecke. Ertragsteuerliche Folgen könnten also nie ein Hindernis für den Zusammenschluß sein. Dieselben Überlegungen müßten auch für den Zusammenschluß einer Gesellschaft m.b.H. mit Einzelunternehmen zu einer Personengesellschaft gelten, für den Art. IV StruktVG übrigens gar nicht geschaffen sei. Ein nach dem Strukturverbesserungsgesetz zulässiger Umweg wäre nur dann gegeben, wenn die durchgemachten Umwandlungsphasen den Erfordernissen "der bezüglichen Bestimmungen" nach ihrem Sinn und Zweck entsprechen würden. Hiebei sei von dem Grundsatz auszugehen, daß allen Bestimmungen des Strukturverbesserungsgesetzes der Gedanke zugrunde liege, nur jene Übergänge zur besseren Rechtsform abgabenrechtlich zu begünstigen, bei denen unter Beibehaltung des vollen wirtschaftlichen Engagements der bisherigen Unternehmer ein bloßer Wechsel in der Rechtsform der Unternehmungen eintrete. Wenn im vorliegenden Fall zum Zwecke der Schaffung der formellen Voraussetzungen für eine mehrfache Umwandlung eine seit Jahren in Liquidation befindliche und keinen Geschäftsbetrieb mehr ausübende Gesellschaft m.b.H. um billiges Geld erworben worden sei, um nur die bloße Rechtsform für eine Weiterverwandlung ohne wirtschaftliches Engagement zu erhalten, so entspreche schon aus diesem Grunde die Einbringung der Einzelbetriebe des Zweitbeschwerdeführers in die wirtschaftlich bereits abgestorbene Gesellschaft m.b.H, nicht den Bestimmungen des Art. III StruktVG. Ebenso seien auf die sofortige Weiterverwandlung der Gesellschaft m.b.H. - deren wirtschaftliches Engagement nur aus dem der beiden eingebrachten Einzelbetriebe bestanden habe - in eine Kommanditgesellschaft auch nicht die Bestimmungen des Art. II leg. cit. anzuwenden, weil ein wirtschaftliches Engagement der Gesellschaft m.b.H. seit Jahren nicht mehr gegeben gewesen sei. Dazu komme, daß das von vornherein beabsichtigte und letzten Endes erreichte Ergebnis, nämlich die Bildung der Kommanditgesellschaft aus einer Gesellschaft m.b.H. und zwei Einzelbetrieben, vom Gesetzgeber bewußt nicht begünstigt werde, weil steuerliche Nachteile nicht zwingend damit verbunden seien. Die freiwillig vorgenommene Aufwertung des Betriebsvermögens und die damit gewonnene Möglichkeit der nachfolgenden neuerlichen steuerlichen Abschreibung von höheren Werten solle (offenbar gemeint durch das StruktVG) nicht begünstigt sein. Der Berufungsvertreter habe trotz Vorhaltes keine Gründe für die ungewöhnliche Vorgangsweise und rechtliche Abwicklung der Umwandlungen angegeben. Die Berufungsbehörde könne auch von sich aus keine wirtschaftliche Begründung für den ungewöhnlichen Weg des Erwerbes der O. Gesellschaft m.b.H. in Liquidation, der Umgestaltung der Einzelbetriebe des Zweitbeschwerdeführers in eine Gesellschaft m.b.H. und der sofortigen Weiterverwandlung dieser Gesellschaft in eine Kommanditgesellschaft finden, weil - wie dargetan - dieses Ergebnis an sich auch ohne diesen Umweg und ohne steuerliche Nachteile erreicht werden hätte können. Der Grund der ungewöhnlichen und unangemessenen Vorgangsweise könne also nur in der

Absicht gelegen gewesen sein, steuerliche Vorteile zu erlangen, die vom Gesetzgeber nicht gewollt seien. Es sei daher weder der einzelne Umgründungsvorgang vom Gesetz gedeckt, noch das Aufeinanderfolgen von mehreren Umwandlungsvorgängen wirtschaftlich begründet. Die Begünstigungen des Art. III StruktVG seien somit auf die Einbringung der Einzelbetriebe des Zweitbeschwerdeführers in die nachmalige B. Kunststoffwerk und Großhandel Gesellschaft m.b.H. nicht anzuwenden. Nach Gewährung des Parteiengehörs hat sodann die Finanzlandesdirektion für Salzburg mit Bescheid vom 28. Oktober 1975 die Berufung der Erstbeschwerdeführerin als unbegründet abgewiesen und den Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz vom 9. April 1975 dahin abgeändert, daß sie die strittige Gesellschaftsteuer - in Übereinstimmung mit dem Prüfungsergebnis - von einer Bemessungsgrundlage in der Höhe von S 1,608.456,-- mit S 32.169,-- errechnete. In der Begründung der Berufungsentscheidung hat die Rechtsmittelbehörde nach Darstellung des Sachverhaltes ausgeführt, daß auch der Berufungsvertreter ihrer Meinung, die Erwerbs- und Umwandlungsvorgänge zwischen 26. November 1974 und 20. Jänner 1975 hätten nur die formellen Voraussetzungen für eine (nach dem StruktVG) begünstigte Umwandlung in eine Kommanditgesellschaft schaffen sollen, nichts entgegenzuhalten vermocht habe. Daraus, daß sich die O. Gesellschaft m.b.H. schon seit Jahren in Liquidation befunden, keinen Geschäftsbetrieb mehr unterhalten und für nur S 10.000,-- erworben habe werden können, daß weiters zugleich mit dem Erwerb ihr Gegenstand und ihr Firmenwortlaut geändert worden seien, könne nur der Schluß gezogen werden, daß der Erwerb des Unternehmens O. Gesellschaft m.b.H. durch die nunmehrigen Gesellschafter der Kommanditgesellschaft nicht aus wirtschaftlichen Gründen erfolgt sei, sondern andere Gründe haben müsse. Diese Annahme werde dadurch bestätigt, daß nach der Einbringung der beiden Einzelbetriebe die in die B. Kunststoffwerk und Großhandel Gesellschaft m.b.H. unbenannte O. Gesellschaft m.b.H. seit der Umwandlung in die nunmehrige Kommanditgesellschaft auch formell beseitigt worden sei. Dazu komme, daß die Erwerbs- und Umwandlungsvorgänge teils in einem Zuge, teils in kurzen Abständen durchgeführt worden seien, sodaß kein Zweifel bestehe, daß der wirtschaftliche Gehalt dieser Vorgänge nur in der Einbringung der beiden Einzelbetriebe des Zweitbeschwerdeführers in die nunmehrige Kommanditgesellschaft bzw. dem Zusammenschluß der beiden Betriebe mit der b. Gesellschaft m.b.H. zur Kommanditgesellschaft gelegen gewesen sei. Ein wirtschaftlicher Grund für diese Änderung ließe sich zwar in dem Interesse einer Beschränkung der Vermögenshaftung oder der Unternehmerkonzentration finden. Das Strukturverbesserungsgesetz sehe für den Zusammenschluß einer Gesellschaft m.b.H. mit Einzelbetrieben zu einer Personengesellschaft auf direktem Weg keine Begünstigung vor, sodaß entweder auf die Aufwertung der Wirtschaftsgüter zu verzichten sei oder die steuerlichen Folgen der Aufdeckung der stillen Reserven der eingebrachten Betriebe in Kauf genommen werden müßten. Im vorliegenden Fall werde aber die Aufwertung der Wirtschaftsgüter der eingebrachten Betriebe vorgenommen und ein Weg gesucht, diese Aufwertung begünstigt vornehmen zu können. Der gewählte Weg erweise sich aber als Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts zur Umgehung der Abgabenpflicht (Paragraph 22, BAO). Der Zusammenschluß von Einzelunternehmen zu Personengesellschaften (Artikel römisch vier, StruktVG) sei vom Gesetzgeber aber bewußt ertragsteuerlich nicht begünstigt worden, weil es im Belieben des Einbringenden stehe, ob er die stillen Reserven aufdecke. Ertragsteuerliche Folgen könnten also nie ein Hindernis für den Zusammenschluß sein. Dieselben Überlegungen müßten auch für den Zusammenschluß einer Gesellschaft m.b.H. mit Einzelunternehmen zu einer Personengesellschaft gelten, für den Artikel römisch vier, StruktVG übrigens gar nicht geschaffen sei. Ein nach dem Strukturverbesserungsgesetz zulässiger Umweg wäre nur dann gegeben, wenn die durchgemachten Umwandlungsphasen den Erfordernissen "der bezüglichen Bestimmungen" nach ihrem Sinn und Zweck entsprechen würden. Hiebei sei von dem Grundsatz auszugehen, daß allen Bestimmungen des Strukturverbesserungsgesetzes der Gedanke zugrunde liege, nur jene Übergänge zur besseren Rechtsform abgabenrechtlich zu begünstigen, bei denen unter Beibehaltung des vollen wirtschaftlichen Engagements der bisherigen Unternehmer ein bloßer Wechsel in der Rechtsform der Unternehmungen eintrete. Wenn im vorliegenden Fall zum Zwecke der Schaffung der formellen Voraussetzungen für eine mehrfache Umwandlung eine seit Jahren in Liquidation befindliche und keinen Geschäftsbetrieb mehr ausübende Gesellschaft m.b.H. um billiges Geld erworben worden sei, um nur die bloße Rechtsform für eine Weiterverwandlung ohne wirtschaftliches Engagement zu erhalten, so entspreche schon aus diesem Grunde die Einbringung der Einzelbetriebe des Zweitbeschwerdeführers in die

wirtschaftlich bereits abgestorbene Gesellschaft m.b.H, nicht den Bestimmungen des Artikel römisch drei, StruktVG. Ebenso seien auf die sofortige Weiterverwandlung der Gesellschaft m.b.H. - deren wirtschaftliches Engagement nur aus dem der beiden eingebrachten Einzelbetriebe bestanden habe - in eine Kommanditgesellschaft auch nicht die Bestimmungen des Artikel römisch zwei, leg. cit. anzuwenden, weil ein wirtschaftliches Engagement der Gesellschaft m.b.H. seit Jahren nicht mehr gegeben gewesen sei. Dazu komme, daß das von vornherein beabsichtigte und letzten Endes erreichte Ergebnis, nämlich die Bildung der Kommanditgesellschaft aus einer Gesellschaft m.b.H. und zwei Einzelbetrieben, vom Gesetzgeber bewußt nicht begünstigt werde, weil steuerliche Nachteile nicht zwingend damit verbunden seien. Die freiwillig vorgenommene Aufwertung des Betriebsvermögens und die damit gewonnene Möglichkeit der nachfolgenden neuerlichen steuerlichen Abschreibung von höheren Werten solle (offenbar gemeint durch das StruktVG) nicht begünstigt sein. Der Berufungsvertreter habe trotz Vorhaltes keine Gründe für die ungewöhnliche Vorgangsweise und rechtliche Abwicklung der Umwandlungen angegeben. Die Berufungsbehörde könne auch von sich aus keine wirtschaftliche Begründung für den ungewöhnlichen Weg des Erwerbes der O. Gesellschaft m.b.H. in Liquidation, der Umgestaltung der Einzelbetriebe des Zweitbeschwerdeführers in eine Gesellschaft m.b.H. und der sofortigen Weiterverwandlung dieser Gesellschaft in eine Kommanditgesellschaft finden, weil - wie dargetan - dieses Ergebnis an sich auch ohne diesen Umweg und ohne steuerliche Nachteile erreicht werden hätte können. Der Grund der ungewöhnlichen und unangemessenen Vorgangsweise könne also nur in der Absicht gelegen gewesen sein, steuerliche Vorteile zu erlangen, die vom Gesetzgeber nicht gewollt seien. Es sei daher weder der einzelne Umgründungsvorgang vom Gesetz gedeckt, noch das Aufeinanderfolgen von mehreren Umwandlungsvorgängen wirtschaftlich begründet. Die Begünstigungen des Artikel römisch drei, StruktVG seien somit auf die Einbringung der Einzelbetriebe des Zweitbeschwerdeführers in die nachmalige B. Kunststoffwerk und Großhandel Gesellschaft m.b.H. nicht anzuwenden.

Dem Einwand des Berufungsvertreters, daß bei den gegenständlichen Vorgängen das Strukturverbesserungsgesetz "einwandfrei angewendet" und daß keine Bestimmung dieses Gesetzes verletzt worden sei, müsse entgegengehalten werden, daß das Strukturverbesserungsgesetz nicht neue Umwandlungsmöglichkeiten schaffe oder Umwandlungen verbiete, sondern daß es nur bei Umwandlungen unter bestimmten Voraussetzungen steuerliche Begünstigungen gewähre. Nach Ansicht der Berufungsbehörde seien im vorliegenden Fall die Voraussetzungen für eine solche Begünstigung nicht gegeben, zumal die wirtschaftliche Betrachtungsweise in allen steuerlichen Bereichen gelte, wenn sich der Abgabenbehörde ein Sachverhalt darbiete, bei dem eine rein formellrechtliche Beurteilung zu Ergebnissen führen würde, die dem Sinn und Zweck des betreffenden Abgabengesetzes klar zuwider laufen würden. Wenn auch der wirtschaftliche Gehalt der Erwerbs- und Umwandlungsvorgänge von vornherein die Bildung der Kommanditgesellschaft sei, so gehöre die Einbringung der beiden Einzelbetriebe des Zweitbeschwerdeführers in die B. Kunststoffwerk und Großhandel Gesellschaft m.b.H. immerhin dem Rechtsbestand an. Die an diesen rechtlichen Vorgang knüpfende Gesellschaftsteuer sei somit zu erheben.

Diesen Bescheid der Finanzlandesdirektion für Salzburg vom 28. Oktober 1975 bekämpfen sowohl die nunmehrige B. Kunststoffwerk und Großhandel Kommanditgesellschaft (Erstbeschwerdeführerin), als auch der Zweitbeschwerdeführer vor dem Verwaltungsgerichtshof wegen "Gesetzwidrigkeit" des Inhaltes und wegen "Gesetzwidrigkeit" infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften.

Was nun die Beschwerde des Zweitbeschwerdeführers betrifft, so ergibt sich aus den Verwaltungsakten, daß weder der Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz, noch der angefochtene Bescheid an ihn gerichtet sind und auch nicht an ihn gerichtet werden konnten, denn Schuldner der Gesellschaftsteuer ist zufolge § 10 Abs. 1 KVStG die Kapitalgesellschaft. Gemäß Art. 131 Abs. 1 Z. 1 B-VG kann gegen den Bescheid einer Verwaltungsbehörde nach Erschöpfung des Instanzenzuges wegen Rechtswidrigkeit Beschwerde erheben, wer durch den Bescheid in seinen Rechten verletzt zu sein behauptet. Wie dargelegt, ist der angefochtene Bescheid aber gar nicht an den Zweitbeschwerdeführer gerichtet, weshalb auch subjektiv öffentliche Rechte des Genannten offenkundig nicht verletzt werden konnten. Mithin war die Beschwerde, soweit sie vom Zweitbeschwerdeführer erhoben wird, gemäß § 34 Abs. 1 und 3 VwGG 1965 wegen des Mangels der Berechtigung zu ihrer Erhebung zurückzuweisen.Was nun die Beschwerde des Zweitbeschwerdeführers

betrifft, so ergibt sich aus den Verwaltungsakten, daß weder der Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz, noch der angefochtene Bescheid an ihn gerichtet sind und auch nicht an ihn gerichtet werden konnten, denn Schuldner der Gesellschaftsteuer ist zufolge Paragraph 10, Absatz eins, KVStG die Kapitalgesellschaft. Gemäß Artikel 131, Absatz eins, Ziffer eins, B-VG kann gegen den Bescheid einer Verwaltungsbehörde nach Erschöpfung des Instanzenzuges wegen Rechtswidrigkeit Beschwerde erheben, wer durch den Bescheid in seinen Rechten verletzt zu sein behauptet. Wie dargelegt, ist der angefochtene Bescheid aber gar nicht an den Zweitbeschwerdeführer gerichtet, weshalb auch subjektiv öffentliche Rechte des Genannten offenkundig nicht verletzt werden konnten. Mithin war die Beschwerde, soweit sie vom Zweitbeschwerdeführer erhoben wird, gemäß Paragraph 34, Absatz eins, und 3 VwGG 1965 wegen des Mangels der Berechtigung zu ihrer Erhebung zurückzuweisen.

Über die Beschwerde der Erstbeschwerdeführerin hat der Verwaltungsgerichtshof erwogen:

Die im Art. III StruktVG in den §§ 8 bis 10 zusammengefaßten Vorschriften begünstigen die Einbringung eines Betriebes oder Teilbetriebes u.a. auch eines Einzelkaufmannes zwischen dem 1. Jänner 1969 und (nach der für den Beschwerdefall maßgeblichen Rechtslage) dem 31. Dezember 1975 in eine inländische Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsanteilen; so bestimmt § 8 Abs. 2 leg. cit. u.a., daß die eingebrachten Gegenstände des Betriebsvermögens bei der Kapitalgesellschaft (auch) mit ihren höheren Teilwerten, höchstens jedoch mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzt werden können. Ein hienach sich allenfalls ergebender Veräußerungsgewinn ist zufolge des Abs. 3 der eben erwähnten Gesetzesstelle bloß mit der Hälfte des sich nach § 37 Abs. 2 Z. 2 EStG 1972 ergebenden, ermäßigten Steuersatzes zu besteuern. Von dieser Möglichkeit haben die Beschwerdeführer, wie die in den Verwaltungsakten erliegenden Bilanzen zu den Stichtagen 30. April 1974 ("vor Aufwertung des Anlagevermögens") und 1. Mai 1974 ("nach Aufwertung des Anlagevermögens") zeigen, auch Gebrauch gemacht. Die Abgabenbehörden erblicken indes in den eingangs dargestellten Vorgängen und dem von den Beschwerdeführern angestrebten Ergebnis einen Gestaltungsmißbrauch im Sinne des § 22 BAO: Danach kann die Abgabepflicht durch Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes nicht umgangen oder gemindert werden. Liegt ein Mißbrauch vor, so sind die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären. Da nun die Beschwerdeführer offenbar mißbräuchlich die durch § 8 Abs. 2 und 3 StruktVG eingeräumten Begünstigungen in Anspruch zu nehmen trachteten - so läßt sich die Argumentation der belangten Behörde zusammenfassen - könne auch die Vorschrift des § 10 leg. cit. nicht angewendet werden, wonach Vorgänge im Sinne des § 8 Abs. 1 u.a. auch von den Kapitalverkehrsteuern befreit sind. Die im Artikel römisch drei, StruktVG in den Paragraphen 8, bis 10 zusammengefaßten Vorschriften begünstigen die Einbringung eines Betriebes oder Teilbetriebes u.a. auch eines Einzelkaufmannes zwischen dem 1. Jänner 1969 und (nach der für den Beschwerdefall maßgeblichen Rechtslage) dem 31. Dezember 1975 in eine inländische Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsanteilen; so bestimmt Paragraph 8, Absatz 2, leg. cit. u.a., daß die eingebrachten Gegenstände des Betriebsvermögens bei der Kapitalgesellschaft (auch) mit ihren höheren Teilwerten, höchstens jedoch mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzt werden können. Ein hienach sich allenfalls ergebender Veräußerungsgewinn ist zufolge des Absatz 3, der eben erwähnten Gesetzesstelle bloß mit der Hälfte des sich nach Paragraph 37, Absatz 2, Ziffer 2, EStG 1972 ergebenden, ermäßigten Steuersatzes zu besteuern. Von dieser Möglichkeit haben die Beschwerdeführer, wie die in den Verwaltungsakten erliegenden Bilanzen zu den Stichtagen 30. April 1974 ("vor Aufwertung des Anlagevermögens") und 1. Mai 1974 ("nach Aufwertung des Anlagevermögens") zeigen, auch Gebrauch gemacht. Die Abgabenbehörden erblicken indes in den eingangs dargestellten Vorgängen und dem von den Beschwerdeführern angestrebten Ergebnis einen Gestaltungsmißbrauch im Sinne des Paragraph 22, BAO: Danach kann die Abgabepflicht durch Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes nicht umgangen oder gemindert werden. Liegt ein Mißbrauch vor, so sind die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären. Da nun die Beschwerdeführer offenbar mißbräuchlich die durch Paragraph 8, Absatz 2 und 3 StruktVG eingeräumten

Begünstigungen in Anspruch zu nehmen trachteten - so läßt sich die Argumentation der belangten Behörde zusammenfassen - könne auch die Vorschrift des Paragraph 10, leg. cit. nicht angewendet werden, wonach Vorgänge im Sinne des Paragraph 8, Absatz eins, u.a. auch von den Kapitalverkehrsteuern befreit sind.

Der Verwaltungsgerichtshof vermag der belangten Behörde nicht beizupflichten, wobei es seiner Meinung nach dahingestellt bleiben kann, ob im Beschwerdefall ein Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts vorliegt oder nicht. Liegt nämlich kein solcher Mißbrauch vor, dann kommt

§ 10 StruktVG zum Zug. Ist aber ein Mißbrauch gegeben, so schließtParagraph 10, StruktVG zum Zug. Ist aber ein Mißbrauch gegeben, so schließt

§ 22 Abs. 2 BAO die Erhebung der fraglichen GesellschaftsteuerParagraph 22, Absatz 2, BAO die Erhebung der fraglichen Gesellschaftsteuer

aus, weil sich nach dieser Vorschrift die Abgabenerhebung nach der angemessenen rechtlichen Gestaltung richtet und im Beschwerdefall der grundsätzlich die Gesellschaftsteuer auslösende Weg über die O. GesmbH in Liquidation bzw. die nachmalige B. Kunststoffwerk und Großhandel GesmbH nach den Annahmen der belangten Behörde einer angemessenen rechtlichen Gestaltung nicht entspricht. Eine andere Beurteilung mag in dem von Reeger-Stoll im Kommentar zur BAO, FN 6 zu § 22, erwähnten (und im angefochtenen Bescheid zitierten) Fall Platz greifen, der die Zwischenschaltung einer GesmbH zum Zwecke der Ersparnis und Umgehung von Abgaben des die Gesellschaft Beherrschenden betraf. In diesem Fall kann die Erhebung der aus Anlaß der Gründung der GesmbH anfallenden Gesellschaftsteuer mit der Überlegung gerechtfertigt werden, daß die mißbräuchliche Rechtsgestaltung nicht in der Gesellschaftsgründung, sondern in der darauffolgenden Verlagerung von Einkünften und Vermögenswerten auf die Gesellschaft zu erblichen ist. Anders liegt die Sache dagegen im Beschwerdefall. Wird hier - folgt man der belangten Behörde - angenommen, daß die Einbringung der Einzelbetriebe des Zweitbeschwerdeführers in die O. GesmbH im Hinblick auf die sodann vorgenommene Umwandlung der GesmbH in eine Kommanditgesellschaft einen nach § 22 Abs. 1 BAO verpönten Umweg darstellt, so kann der Vorgang der Betriebseinbringung in die GesmbH als Kernstück dieses Umweges von der Anwendung des Abs. 2 der zitierten Gesetzesstelle nichtausgenommen werden. Demzufolge war der angefochtene Bescheid gemäß § 42 Abs. 2 lit. a VwGG 1965 wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.aus, weil sich nach dieser Vorschrift die Abgabenerhebung nach der angemessenen rechtlichen Gestaltung richtet und im Beschwerdefall der grundsätzlich die Gesellschaftsteuer auslösende Weg über die O. GesmbH in Liquidation bzw. die nachmalige B. Kunststoffwerk und Großhandel GesmbH nach den Annahmen der belangten Behörde einer angemessenen rechtlichen Gestaltung nicht entspricht. Eine andere Beurteilung mag in dem von Reeger-Stoll im Kommentar zur BAO, FN 6 zu Paragraph 22,, erwähnten (und im angefochtenen Bescheid zitierten) Fall Platz greifen, der die Zwischenschaltung einer GesmbH zum Zwecke der Ersparnis und Umgehung von Abgaben des die Gesellschaft Beherrschenden betraf. In diesem Fall kann die Erhebung der aus Anlaß der Gründung der GesmbH anfallenden Gesellschaftsteuer mit der Überlegung gerechtfertigt werden, daß die mißbräuchliche Rechtsgestaltung nicht in der Gesellschaftsgründung, sondern in der darauffolgenden Verlagerung von Einkünften und Vermögenswerten auf die Gesellschaft zu erblichen ist. Anders liegt die Sache dagegen im Beschwerdefall. Wird hier - folgt man der belangten Behörde - angenommen, daß die Einbringung der Einzelbetriebe des Zweitbeschwerdeführers in die O. GesmbH im Hinblick auf die sodann vorgenommene Umwandlung der GesmbH in eine Kommanditgesellschaft einen nach Paragraph 22, Absatz eins, BAO verpönten Umweg darstellt, so kann der Vorgang der Betriebseinbringung in die GesmbH als Kernstück dieses Umweges von der Anwendung des Absatz 2, der zitierten Gesetzesstelle nichtausgenommen werden. Demzufolge war der angefochtene Bescheid gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Litera a, VwGG 1965 wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf § 48 Abs. 1 lit. a und b sowie Abs. 2 lit. a und b, ferner auf § 51 VwGG 1965 im Zusammenhalt mit Art. I Z. 1, 4 und 5 sowie Art. III Abs. 2 der Verordnung des Bundeskanzlers vom 31. Oktober 1977, BGBl. Nr. 542/1977. An Stempelgebühren konnten der Erstbeschwerdeführerin nur S 161,40 zugesprochen werden, weil zur gehörigen Rechtsverfolgung vor dem Verwaltungsgerichtshof die Vorlage einer Ausfertigung des angefochtenen Bescheides genügt (§ 28

Abs. 5 VwGG 1965).Die Kostenentscheidung gründet sich auf Paragraph 48, Absatz eins, Litera a und b sowie Absatz 2, Litera a und b, ferner auf Paragraph 51, VwGG 1965 im Zusammenhalt mit Artikel römisch eins, Ziffer eins, 4, und 5 sowie Artikel römisch drei, Absatz 2, der Verordnung des Bundeskanzlers vom 31. Oktober 1977, Bundesgesetzblatt Nr. 542 aus 1977,. An Stempelgebühren konnten der Erstbeschwerdeführerin nur S 161,40 zugesprochen werden, weil zur gehörigen Rechtsverfolgung vor dem Verwaltungsgerichtshof die Vorlage einer Ausfertigung des angefochtenen Bescheides genügt (Paragraph 28, Absatz 5, VwGG 1965).

Wien, am 12. Jänner 1978

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1978:1975002305.X00

Im RIS seit

26.11.2001

Zuletzt aktualisiert am

20.07.2018

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at