

TE Vwgh Erkenntnis 2010/10/28 2009/15/0011

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 28.10.2010

Index

10/07 Verwaltungsgerichtshof;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

Norm

- BAO §184 Abs1;
BAO §76 Abs1 litc;
VwGG §42 Abs2 Z3;
1. BAO § 184 heute
 2. BAO § 184 gültig ab 01.01.1962
-
1. BAO § 76 heute
 2. BAO § 76 gültig ab 01.01.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2020
 3. BAO § 76 gültig von 30.10.2019 bis 29.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 104/2019
 4. BAO § 76 gültig von 01.07.2018 bis 31.12.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018
 5. BAO § 76 gültig von 01.01.2014 bis 30.06.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 14/2013
 6. BAO § 76 gültig von 16.06.2010 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2010
 7. BAO § 76 gültig von 14.01.2010 bis 15.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 9/2010
 8. BAO § 76 gültig von 31.12.2004 bis 13.01.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
 9. BAO § 76 gültig von 26.06.2002 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2002
 10. BAO § 76 gültig von 01.01.1962 bis 25.06.2002
-
1. VwGG § 42 heute
 2. VwGG § 42 gültig ab 01.01.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 33/2013
 3. VwGG § 42 gültig von 01.07.2012 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 51/2012
 4. VwGG § 42 gültig von 01.07.2008 bis 30.06.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 4/2008
 5. VwGG § 42 gültig von 01.01.1991 bis 30.06.2008 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 330/1990
 6. VwGG § 42 gültig von 05.01.1985 bis 31.12.1990

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Höfinger und die Hofräte Dr. Zorn, Dr. Büsser, MMag. Maislinger und Mag. Novak als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Unger, über die Beschwerde der W Betriebsges.m.b.H. in K, vertreten durch Mag. Wolfgang Freudelsperger, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater in 9400 Wolfsberg, Am Weiher 8, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates Außenstelle

Klagenfurt, vom 4. Dezember 2008, Zl. RV/0325-K/05, betreffend Wiederaufnahme (Umsatz- und Körperschaftsteuer 1994 bis 1997), Umsatz- und Körperschaftsteuer 1994 bis 1998 sowie Kapitalertragsteuer 1994 bis 1998, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Begründung

Die beschwerdeführende GmbH betreibt einen Gastronomiebetrieb in Klagenfurt.

Aufgrund einer den Zeitraum 1994 bis 1998 umfassenden Buch- und Betriebsprüfung hat das Finanzamt in Verwertung von Datensätzen, die bei einer in den Betriebsstätten der Brauerei B-AG durchgeführten Hausdurchsuchung sichergestellt wurden, auf Schwarzumsätze der Beschwerdeführerin geschlossen und als Folge dessen bei der - zum Teil nach Wiederaufnahme der Verfahren erfolgten - Neufestsetzung von Umsatz- und Körperschaftsteuer 1994 bis 1998 die von der Beschwerdeführerin erklärten Umsätze und Betriebseinnahmen entsprechend erhöht. Weiters hat das Finanzamt von den auf diese Weise ermittelten zusätzlichen Erlösen auf entsprechende verdeckte Ausschüttungen geschlossen und hierfür Kapitalertragsteuer vorgeschrieben.

Die Beschwerdeführerin brachte gegen diese Bescheide Berufung ein, welche die belangte Behörde mit Berufungsentscheidung vom 26. Jänner 2005 als unbegründet abwies. Jene Berufungsentscheidung hob der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 22. September 2005, 2005/14/0026 (Vorerkenntnis), auf welches zur weiteren Sachverhaltsdarstellung verwiesen wird, auf. In dem für das gegenständliche Verfahren relevanten Teil erfolgte die Aufhebung wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften, weil der Begründungspflicht nicht hinreichend entsprochen worden war. Der Verwaltungsgerichtshof führte im genannten Erkenntnis u.a. aus, in einem Schreiben des Amtsdirektors G W zur Frage der Aufbereitung der bei der B-AG sichergestellten Datensätze sei auch von einer internen laufenden Nummer (im EDV-System der B-AG), von einem Lieferkennzeichen und einer Kundennummer die Rede. Trotz der entsprechenden Einwendungen der Beschwerdeführerin begründe die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid nicht, dass im Beschwerdefall die im Schreiben des Amtsdirektors G W abstrakt angesprochenen Kennungen oder sonstige, über die laufende Lieferscheinnummer hinausgehenden Informationen für die Zuordnung von Letztverbraucherlieferscheinen an die Beschwerdeführerin sprächen. "Die belangte Behörde lässt sogar offen, ob jeweils der dem offiziellen Lieferschein der Nummer nach vorgehende Letztverbraucherlieferschein der Beschwerdeführerin zugeordnet worden ist, oder ob es sich jeweils um den Letztverbraucherlieferschein mit der nachfolgenden Nummer gehandelt hat (...). Dieser Begründungsmangel hat zur Folge, dass es dem Verwaltungsgerichtshof verwehrt ist, die Zuordnung von Letztverbraucherlieferscheinen an die Beschwerdeführerin auf ihre Schlüssigkeit zu prüfen." Dieser Begründungsmangel werde im Beschwerdefall auch nicht durch bereits vom Betriebsprüfer angestellte und von der belangten Behörde übernommene "Plausibilitätsüberlegungen" aufgewogen, weil auch in dieser Hinsicht eine Auseinandersetzung mit dem Berufungsvorbringen unterblieben sei.

Im fortgesetzten Verfahren hat die belangte Behörde das Finanzamt zur Beibringung ergänzender Informationen aufgefordert.

Mit Schriftsatz vom 7. März 2006 hat das Finanzamt u. a. vorgebracht:

"Der VwGH hat mittels oben angeführtem Erkenntnis hinsichtlich der Zuordnung der Letztverbraucherlieferungen befunden, dass es mangels einer näheren Auseinandersetzung mit den im Datenbestand enthaltenen Kennungen an einer schlüssigen Begründung mangle. Außerdem habe das Finanzamt die entscheidende Frage, nach welchem System den offiziellen Lieferscheinen die Letztverbraucherlieferungen zugeordnet wurden (aufsteigend und/oder absteigend), überhaupt offen gelassen.

Über Auftrag des Unabhängigen Finanzsenates wurden nunmehr weitere Erhebungen durchgeführt, die - aus Sicht des Finanzamtes - zu einer eindeutigen Klärung der noch offenen Fragen führten. Die diesbezüglichen Ergebnisse werden in der Folge dargestellt.

Im Zuge einer bei der (B-AG) durchgeführten Hausdurchsuchung wurden die Datensicherungen der Verkaufsdaten, die auf Magnetbändern vorhanden waren, beschlagnahmt. Die Kunden- und Lieferscheindaten der Lieferungen, die aufgrund eines Telefonverkaufs zustande kamen, wurden in das ausgestellte Kontrollmaterial einbezogen.

Zum Verständnis der Zuordnung der Letztverbraucherlieferungen ist es wesentlich, den organisatorischen Ablauf von der Bestellung bis zur Lieferung zu kennen. Grob umrissen, wurde diese Geschäftsabwicklung von der (B-AG) wie folgt organisiert:

Der Kunde gab seine offizielle Bestellung bei der telefonischen Bestellannahme bekannt. Diese Bestellungen wurden von den einzelnen Telefonverkäufern der (B-AG) - noch während des Telefonats - direkt am PC unter Zuordnung auf die Kundennummer des Bestellers erfasst. Zusätzlich orderte der Kunde auch seine inoffiziellen (schwarzen oder verdeckten) Getränkeeinkäufe. Diese Bestellung wurde von den Mitarbeitern der Bestellannahme ebenfalls in das EDV-Bestellsystem eingegeben, allerdings nicht der Kundennummer des Bestellers zugeordnet, sondern einer Letztverbraucherkundennummer. Die so erfassten Daten wurden mit Hilfe der Auftragsbearbeitungssoftware Gambrinus auf dem IBM Rechner der (B-AG) - ohne dass ein händischer Eingriff möglich gewesen wäre - vollautomatisiert in folgenden Arbeitsschritten bearbeitet:

1. a)Litera a
aufsteigende Sortierung der Bestellungen nach Datum
2. b)Litera b
aufsteigende Sortierung nach Kundennummer
3. c)Litera c
Vergabe einer internen laufenden Nummer (Datensatzzähler) durch die EDV, die sich so verhält, wie die Kundennummer (also auch aufsteigend)

d) aufsteigende Sortierung der Datensätze innerhalb einer Tour nach Lieferkennzeichen (auch Adresskennzeichen genannt) um die Tourenzusammenstellung zu ermöglichen

e) innerhalb der Datensätze zusammengehöriger Lieferkennzeichen wird eine aufsteigende Sortierung nach Kundennummern durchgeführt

f) aufsteigende Vergabe der Lieferscheinnnummer durch die EDV, wobei die letzte Zahl der Lieferscheinnnummer eine interne Prüfziffer darstellt

g) Ausdruck der Ladevorschlagslisten, der Lieferscheine und Löschung des Lieferkennzeichens (=Adresskennzeichen)

Anhand von Beispieldaten sollen diese Arbeitsschritte optisch dargestellt werden.

1 Erfassung der Bestellung durch MA der (B-AG)

Datum

Kdnr

Lieferkennzeichen

06.12.2005

70174704

129

06.12.2005

70087200

129

06.12.2005

70174705

06.12.2005

70174708

06.12.2005

70174701

500

06.12.2005

70087200

500

06.12.2005

70174703

06.12.2005

70174710

06.12.2005

70174750

280

06.12.2005

70087200

280

06.12.2005

70174720

06.12.2005

70174702

06.12.2005

70174706

310

06.12.2005

70087200

310

2 Sortierung nach Kundennummer durch EDV - Gambrinus

Datum

kdnr

Lieferkennzeichen

06.12.2005

70087200

129

06.122005

70087200

500

06. 12. 2005

70087200

280

06.12.2005

70087200

310

06.12.2005

70174701

500

06.12.2005

70174702

06.12.2005

70174703

06.12.2005

70174704

129

06.12.2005

70174705

06.12.2005

70174706

310

06.12.2005

70174708

06 12.2005

70174710

06.12.2005

70174720

06.12.2005

70174750

280

3 Vergabe einer internen laufenden Nummer durch EDV-Gambrinus

Datum

kdnr

Lieferkennzeichen

lfd. int. Nr.

06.12.2005

70087200

129

1

06.12.2005

70087200

500

8

06.12.2005

70087200

280

3

06.12.2005

70087200

310

14

06.12.2005

70174701

500

4

06.12.2005

70174702

10

06.12.2005

70174703

2

06.12.2005

70174704

129

5

06.12.2005

70174705

6

06.12.2005

70174706

310

7

06.12.2005

70174708

9

06.12.2005

70174710

11

06.12.2005

70174720

12

06.12.2005

70174750

280

13

4 Tourzusammenstellung durch aufsteigende Sortierung nach

Lieferkennzeichen (=Adresskennzeichen) durch EDV

Datum

kdnr

Lieferkennzeichen

lfd. int. Nr.

06.12.2005

70087200

129

1

06.12.2005

70174704

129

8

06.12.2005

70087200

280

3

06.12.2008

70174750

280

14

06.12.2005

70087200

310

4

06.12.2005

70174706

310

10

06.12.2005

70087200

500

2

06.12.2005

70174701

500

5

06.12.2005

70174702

6

06.12.2005

70174703

7

06.12.2005

70174705

9

06.12.2005

70174708

11

06.12.2005

70174710

12

06.12.2005

70174720

13

5 Vergabe der Lieferscheinnummer durch EDV-Gambrinus

Datum

kdnr

Lieferkenn-zeichen

lfd. int. Nr.

LS-Nr.:

06.12.2005

70087200

129

1

1000

06.12.2005

70174704

129

8

1001

06.12.2005

70087200

280

3

1002

06.12.2008

70174750

280

14

1003

06.12.2005

70087200

310

4

1004

06.12.2005

70174706

310

10

1005

06.12.2005

70087200

500

2

1006

06.12.2005

70174701

500

5

1007

06.12.2005

70174702

6

1008

06.12.2005

70174703

7

1009

06.12.2005

70174705

9

1010

06.12.2005

70174708

11

1011

06.12.2005

70174710

12

1012

06.12.2005

70174720

13

1013

6 nach Ausdruck der Ladevorschlagsliste Löschung des
Lieferkennzeichens (= Adresskennzeichen)

Datum

kdnr

lfd. int. Nr.

LS-Nr.:

06.12.2005

70087200

1

1000

06.12.2005

70174704

8

1001

06.12.2005

70087200

3

1002

06.12.2008

70174750

14

1003

06.12.2005

70087200

4

1004

06.12.2005

70174706

10

1005

06.12.2005

70087200

2

1006

06.12.2005

70174701

5

1007

06.12.2005

70174702

6

1008

06.12.2005

70174703

7

1009

06.12.2005

70174705

9

1010

06.12.2005

70174708

11

1011

06.12.2005

70174710

12

1012

06.12.2005

70174720

13

1013

Wem muss die LV-Lieferung mit LS 1006 zugeordnet werden?

Datum

kdnr

lfd. int. Nr.

LS-Nr.:

06.12.2005

70174706

10

1005

06.12.2005

70087200

2

1006

06.12.2005

70174701

5

1007

(Anmerkung: 1LS-Nr.006: Letztverbraucher)

70174706

Kunde: XY

70087200

Kunde Magistrat Klagenfurt

70174701

Kunde Bw.

Aufgrund der oben beschriebenen EDV-Logik (schrittweise aufsteigende Sortierung durch die Auftragsbearbeitungssoftware Gambrinus - ohne Eingriff eines Menschen) ist es zwingend, dass sich die Kundennummer zur Lieferscheinnummer immer gleich (absteigend oder aufsteigend) verhalten muss. Daher ist nur eine Zuordnung möglich:

Die Kundennummer Letztverbraucher (70087200) ist niedriger als die Kundennummer Bw. (70174701). Wenn daher nach der offiziellen LS-Nr. eine um eins niedrigere LS-Nr. vorhanden ist, muss sie dem Kunden Bw. zugerechnet werden (Logik: niedriger zu niedriger).

Die Kundennummer Letztverbraucher (70087200) ist auch niedriger als die Kundennummer des Kunden XY (70174706).

Die LS-Nr. ist aber um eins höher als die LS-Nr. der

offiziellen Lieferung, daher kann die Letztverbraucherlieferung

nicht diesem Kunden angerechnet werden (niedriger zu höher

= Bruch der EDV-Logik).

Wie aus obiger Beschreibung ersichtlich ist, wurde die eindeutige Kennzeichnung für die Letztverbraucherlieferungen (=

Adresskennzeichen bzw. Lieferkennzeichnung) durch die (B-AG) aus der EDV gelöscht, um den tatsächlichen Leistungsempfänger zu verschleiern (siehe dazu BMF, GZ. 09 1101/1-IV/9/99).

Entsprechend der oben beschriebenen EDV-Logik wurden durch Systemprüfer der Finanzverwaltung die Datensicherungen direkt am Großrechner (IBM AS 400) wieder eingespielt. Danach wurden die Kundenstammdaten und Lieferscheindaten nach eindeutigen Verknüpfungskriterien (Kundennummer) zusammengeführt und so aufbereitet, wie sie ursprünglich von der Auftragsbearbeitungssoftware Gambrinus zusammengestellt wurden.

Um die Richtigkeit der Zuordnung zwischen der offiziellen und der inoffiziellen Lieferung zu überprüfen, wurden die Daten mit den bei der Hausdurchsuchung beschlagnahmten Ladevorschlagslisten und Kundenkarteien abgeglichen. Es handelte sich dabei nur um die aktuellen Listen, da die Altbestände durch die Mitarbeiter der (B-AG) vernichtet wurden. Beim Abgleich von hunderten von aktuellen Listen mit den Daten der Datensicherung wurden keinerlei

widersprechende Feststellungen getroffen. Da sich auch die edvtechnische Verarbeitung der Daten durch die (B-AG) in den in Frage stehenden Jahren nicht veränderte, kein Mensch händisch in die softwaregesteuerten Routinen eingreifen konnte, konnte diese Form der Zuordnung auch auf die Jahre angewandt werden, für die es keine körperlichen Listen mehr gab."

Mit dem angefochtenen Bescheid hat die belangte Behörde die Berufung - nach Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung - erneut als unbegründet abgewiesen.

Die Belieferung des Beschwerdeführers sei von jenem Auslieferungslager aus erfolgt, für das bis Ende 1997 die Fa. P und ab 1998 die K-GmbH zuständig gewesen sei. Die Bestell- und Belieferungsvorgänge dieses Auslieferungslagers unterschieden sich nicht von den bundesweit in anderen Auslieferungslagern bestehenden Modalitäten.

Den gewerblichen Kunden sei bei der Kontaktierung des für die Kundenbetreuung und die Entgegennahme von Bestellungen zuständigen Telefonverkaufspersonals die Möglichkeit eröffnet gewesen, neben offiziellen Getränkelieferungen gleichzeitig auch Graubezüge zu ordern. Die diesbezüglichen Aufträge seien vom Telefonverkaufspersonal auch "edv-mäßig" erfasst und dahingehend gesplittet worden, dass entsprechend dem Auftrag des jeweiligen Kunden ein Teil der Lieferung auf seine offizielle Kundennummer und die darüber hinaus gleichzeitig geordnete Graulieferung auf ein Letztverbraucher-Sammelkonto, im Regelfall auf einen Gemeindenamen oder Fahrverkauf-Ortsnamen lautend, gebucht worden sei. Im Weiteren seien die diesbezüglichen EDV-Daten des jeweiligen Auslieferungslagers der B-AG bundesweit einheitlich über eine Direktstandleitung an die Zentrale der B-AG übermittelt und dort verarbeitet worden.

Diese Bestell- und Erfassungsabläufe seien im Zuge der bundesweit durchgeführten Einvernahmen von dem für das Bestell- und Erfassungswesen jeweils zuständigen Telefonverkaufspersonal durchgehend bestätigt worden. Der Einwand der Beschwerdeführerin, wonach es in ihrem Auslieferungslager andere Bestellmodalitäten gegeben habe, stelle sich daher als reine Schutzbehauptung dar.

Der Einwand, wonach hinsichtlich ihres Auslieferungslagers andere Belieferungsvorgänge als bundesweit vorgelegen seien, halte einer näheren Betrachtung ebenfalls nicht stand. Der Beschwerdeführerin sei auch diesbezüglich schon im Vorverfahren eine Reihe von Niederschriften, die mit Bierführern und Fahrverkäufern der B-AG (u.a. mit den Bierführern P, W und K) aufgenommen worden seien, vorgehalten worden. Daraus gehe klar hervor, dass auch die Belieferung als solche, so Kunden neben regulären Lieferungen gleichzeitig auch Graubezüge in Form von Letztverbraucherlieferungen orderten, bundesweit gleichartig abgewickelt worden sei.

Der Beschwerdeführerin seien auch Niederschriften von dem für ihre Belieferung zuständigen Auslieferungslager der Fa. P ausgehändigt worden (Aussagen der Bierführer R, W und S), welche die Art der Belieferung bestätigten. Darüber hinaus spreche wohl für sich, dass die Beschwerdeführerin lediglich eingewendet habe, dass "ihren Informationen zufolge" in ihrem Auslieferungslager keine zusätzlichen Kennungen, wie zum Beispiel Liefer- oder Adresskennzeichen, verwendet worden seien.

Zur Darlegung der Zuordnung (im System Gambrinus) habe das Finanzamt mit Schreiben vom 7. März 2006 ergänzend die einzelnen Arbeitsschritte (von der Erfassung der Daten bis zum Ausdruck der Ladevorschlaglisten) detailliert sowie anhand von Beispielen erläutert. Dass die Daten mit Hilfe der Auftragsbearbeitungssoftware Gambrinus bearbeitet worden seien, sei unbestritten. Dies ergebe sich auch aus dem Vorbringen der Beschwerdeführerin in der mündlichen Verhandlung. Die Beschwerdeführerin habe dort vorgebracht, sie habe an Mag. S (von der K-GmbH, vormals Fa. P) am 30. Juni 2007 schriftlich Fragen herangetragen und daraufhin von ihm die schriftliche Antwort erhalten, dass die Fa. P bei der Bestellung und Fakturierung ebenfalls das von der B-AG entwickelte System Gambrinus verwendet habe.

Von erhöhtem Gewicht für die Entscheidungsfindung sei in diesem Zusammenhang auch die vom Finanzamt im fortgesetzten Verfahren erfolgte Präzisierung, wonach die erfassten Daten mit Hilfe der benannten Auftragsbearbeitungssoftware "ohne dass ein händischer Eingriff möglich gewesen wäre" und sohin "vollautomatisiert" bearbeitet worden seien.

Das Finanzamt habe im Schriftsatz vom 7. März 2006 im Einzelnen die automatisierten Arbeitsschritte aufgelistet, wonach nach jeweils aufsteigender Sortierung nach Datum und Kundennummer durch die EDV eine intern laufende Nummer (Datensatzzähler), die sich gleich der Kundennummer aufsteigend verhalte, vergeben und im Weiteren zum Zwecke der Tourenzusammenstellung eine aufsteigende Sortierung der Datensätze nach Lieferkennzeichen

(Adresskennzeichen) vorgenommen worden sei. Die Darstellung, wonach innerhalb der Datensätze zusammengehöriger Lieferkennzeichen eine aufsteigende Sortierung nach Kundennummern erfolgt sei, aufsteigend eine Lieferscheinnummer durch die EDV vergeben worden sei und nach dem Ausdruck entsprechender Ladevorschlagslisten und Lieferscheine letztlich die Lieferkennzeichen (Adresskennzeichen) gelöscht worden seien, sei nach dem Dafürhalten der belangten Behörde plausibel.

Die Darstellung des Finanzamtes, wonach das Lieferkennzeichen (Adresskennzeichen) jeweils anschließend an den Bestellvorgang gelöscht worden sei (mit der Folge, dass diese Information im weitertransportierten und zur Auswertung zur Verfügung gestandenen Datenbestand nicht mehr vorhanden gewesen sei), stelle sich ebenfalls als völlig einsichtig dar. Andernfalls wäre eine Zuordnung von Schwarzlieferungen an die jeweiligen Kunden schon anhand dieser Kennzahlen problemlos möglich gewesen.

Die belangte Behörde folge nicht den Einwendungen der Beschwerdeführerin, wonach in jedem Fall gesondert nachgewiesen werden müsse, dass bei einem Zusammentreffen "gesplitteter" Lieferungen (in offene und graue Lieferung aufgeteilte Lieferungen) in einem Datenpaar die auf dem Sammelkonto gebuchte Letztverbraucherlieferung eine Schwarzlieferung sei. Den Vertretern der Beschwerdeführerin seien im fortgesetzten Verfahren die diesbezüglichen Kriterien der Zuordnung auch unter Zuhilfenahme einer Ladevorschlagsliste, die auch das in Rede stehende Lieferkennzeichen (Adresskennzeichen) als Zuordnungsmerkmal enthalte, verdeutlicht worden.

Der Einwand der Beschwerdeführerin, wonach die von Seiten des Finanzamtes vorgenommene Zuordnung die Existenz einer Verknüpfung voraussetze, die "nur durch Lieferkennzeichen, Adresskennzeichen, Symbolvermerke, Fuhrscheine und Ladevorschlagslisten erbracht werden könne", sei nicht stichhaltig. Zudem habe das Finanzamt in der mündlichen Verhandlung darauf verwiesen, dass die Zuordnung als solche durch eine Reihe von ergänzenden Unterlagen, die im Zuge der vorgenommenen Hausdurchsuchungen in diversen Auslieferungslagern vorgefunden worden seien (Fuhrscheine, Kundenkarteien, Vermerke, Tourenlisten), habe festgemacht werden können.

Die Beschwerdeführerin habe eingewendet, es sei nur schwer vorstellbar, dass Schwarzlieferungen im EDV-System ersichtlich gemacht worden wären, zumal diesfalls eine Beitragstäterschaft zur Abgabenhinterziehung dokumentiert worden wäre. Daher seien in dem für die Belieferung der Beschwerdeführerin zuständigen Auslieferungslager in Klagenfurt keine Lieferkennzeichen in das EDV-Programm eingegeben worden, was Mag. S bezeugen könne. Nach Ansicht der belangten Behörde habe sich aber herausgestellt, dass man in der B-AG sowie ihren Auslieferungslagern im Bestreben, Graubezüge möglichst zu verschleiern und "edv-mäßig" nicht erkenntlich zu machen, gerade zu diesem Zweck jene Kennungen, die die Verknüpfung gesplitteter Bestellungen hätten belegen können, schon im Vorfeld - nämlich vor Übermittlung der diesbezüglichen Daten auf den Zentralrechner - gelöscht habe.

Die belangte Behörde verweise auch darauf, dass Amtsdirektor G W in der mündlichen Verhandlung diesbezüglich plausibel ausgeführt habe, dass im Zuge der Zuordnung von Letztverbraucherlieferungen gerade auch deshalb, nämlich mangels Lieferkennzeichen im übermittelten Datenbestand, auf die von der B-AG im Gambinussystem vorgenommene Datensatzdurchnummerierung zurückgegriffen worden sei, wobei die "ominöse intern laufende Nummer" das Resultat derselben sei und sich gleich der Kundennummer verhalte. Der hieran anknüpfenden Darstellung von Amtsdirektor G W, wonach man sich Tausende von Kunden angesehen und hiebei die Zuordnung auch anhand von nach Touren zusammengefassten Fuhrscheinen sowie anhand diesbezüglicher Fahrdatensätze überprüft sowie darüber hinaus auch noch mit allfällig vorhandenen Kundenkarteien sowie Originalbelegen abgeglichen habe, wobei auch keine Fehler zutage getreten seien, sei die Beschwerdeführerin im Weiteren nicht entgegen getreten.

Darüber hinaus habe die belangte Behörde im Rahmen der Beweiswürdigung auch auf folgende Umstände Bedacht nehmen können:

In der mündlichen Berufungsverhandlung habe Amtsdirektor G W dargestellt, dass von der angewandten Systematik her eine Zuordnung von Letztverbraucherlieferungen nur erfolgt sei, wenn sich die Kundennummer zur Lieferscheinnummer gleich verhalten habe. Bei aufsteigender Sortierung der Lieferscheine sei die Zuordnung einer Letztverbraucherlieferung zu einer Wiederverkäuferlieferung nur möglich gewesen, wenn bei aufsteigender Kundennummer auch die Lieferscheinnummer aufsteigend gewesen sei.

Der Vorwurf der Beschwerdeführerin, das Finanzamt habe von Vornherein ein Splitting unterstellt und damit unzulässig vorweggenommen, sei durch Amtsdirektor G W ausgeräumt worden. Dieser habe u.a. eingewendet, die

behauptete Vorwegannahme, dass alle Lieferungen Splittinglieferungen seien, hätte doch dazu führen müssen, dass sich im ganzen Datensatz auch jemand hätte finden müssen, der als echter Letztverbraucher nachweislich nicht gesplittet hätte und als solcher demnach auch in den körperlich vorhandenen Ladevorschlagslisten aufgeschienen wäre.

Amtsdirektor G W und das Finanzamt hätten auch vorgebracht, dass eine Verifizierung auch an Hand von Kundenkarteien sowie anderer körperlicher Papiere vorgenommen worden sei und dabei insgesamt keine Fehler zu Tage getreten seien. Dem habe die Beschwerdeführerin lediglich entgegnet, dass Fehlerquellen jedenfalls allein schon deshalb nicht auszuschließen seien, weil das Gambrinussystem als solches die angesprochenen Lieferkennzeichen gar nicht enthalten habe.

Nach Ansicht der belangten Behörde sei in der mündlichen Verhandlung nachvollziehbar dargestellt worden, dass die angesprochenen Lieferkennzeichen in den vorgelagerten (ursprünglichen) Daten der B-AG zum Zwecke der Tourenvorbereitung sehr wohl enthalten gewesen seien und vor Übermittlung des diesbezüglichen Datenbestandes an die B-AG gelöscht worden seien.

Im Übrigen habe die belangte Behörde auch auf folgende weitere Umstände Bedacht nehmen können:

Das Finanzamt habe in seinem Schreiben vom 7. März 2006 auf ein Rundschreiben der K-GmbH vom 28. Juli 1999 verwiesen, das als Beilage eine Stellungnahme der Steuerberatungsgesellschaft der B-AG enthalte, in der eingestanden werde, dass es der Finanzverwaltung aufgrund der beschlagnahmten Daten ohne Zutun der Lieferbrauerei größtenteils gelungen sei, von Gastwirten bezogene Letztverbraucherlieferungen diesen Gastwirten zuzuordnen, sodass ein langwieriges Rechtsmittelverfahren aus Kostengründen nicht sinnvoll erscheine. Die belangte Behörde weise darauf hin, dass dieses Schreiben gerade aus dem für die Belieferung der Beschwerdeführerin zuständigen Auslieferungslager der K-GmbH herrühre. Obschon dieses Schreiben allgemein gehalten sei, bringe es zum Ausdruck, dass auch nach Darstellung der Steuerberatungsgesellschaft der B-AG - und entgegen dem Vorbringen der Beschwerdeführerin - die richtige Zuordnung von Graubezügen erfolgt sei.

Das Finanzamt habe mit seinem Schreiben vom 7. März 2006 auch ein Schreiben der Steuerberatungsgesellschaft der B-AG an das Bundesministerium für Finanzen vorgelegt, in dem die Steuerberatungsgesellschaft vorgeschlagen habe, dass Gastwirte, denen Letztverbraucherlieferungen zugeordnet worden seien, diesfalls zum Zwecke der Ausstellung korrigierter Rechnungen einfach die ihnen von der Finanzverwaltung jeweils vorgehaltenen Lieferungen der B-AG mitteilen könnten. Der Vorschlag, dass für den Vorsteuerabzug einfach die den Gastwirten jeweils vom Finanzamt zugeordneten Letztverbraucherbezüge herangezogen werden könnten, lasse erkennen, dass auch die Steuerberatungsgesellschaft die erfolgte Zuordnung von Graubezügen zumindest dem Grunde nach als durchaus zutreffend erachtet habe.

Das im gegenständlichen Fall vom Finanzamt angewandte Zuweisungssystem erweise sich somit als schlüssig und nachvollziehbar.

Von der von der Beschwerdeführerin beantragten Einvernahme von Mag. S aus der K-GmbH (vormals Fa. P) sehe die belangte Behörde ab.

Die Beschwerdeführerin habe nicht aufgezeigt, dass in den Streitjahren im Auslieferungslager in Klagenfurt Bestell- und Belieferungsvorgänge vorgekommen wären, die sich von der diesbezüglich bundesweit geübten Praxis entscheidungswesentlich abgehoben hätten. Gerade der von der Beschwerdeführerin als Zeuge genannte Mag. S habe bestätigt (im Rahmen der von der Beschwerdeführerin in der mündlichen Verhandlung präsentierten Antworten des Mag. S auf die mit Schriftsatz vom 30. Juni 2007 an ihn herangetragenen Fragen), dass auch im für die Belieferung der Beschwerdeführerin verantwortlich zeichnenden Auslieferungslager das sogenannte Gambrinussystem Anwendung gefunden habe.

Eine Einvernahme von Mag. S zum Beweisthema, wonach im Auslieferungslager im Bestellsystem keine EDV-internen Adresskennzeichen verwendet worden seien, sei deshalb entbehrlich, weil Adresskennzeichen (Lieferkennzeichen) vor dem hieran anknüpfenden Datentransfer gelöscht worden seien und diese Kennungen nicht etwa auf dem Bestellsystem als solchen beruhten, sondern vielmehr von der Auftragsbearbeitungssoftware Gambrinus ohne händisches Zutun automatisiert vergeben worden seien.

Mit dem Argument, dass eine Belieferung für private Feste vorgelegen sei, habe die Beschwerdeführerin die

Zuweisung von Graubezügen in Bezug auf drei von der Geschäftsführerin der Beschwerdeführerin unterschriebene Letztverbraucherlieferscheine auszuhebeln gesucht. Die Existenz dieser Lieferscheine sei im Zuge der nach dem dargelegten Zuordnungssystem erfolgten Datenaufbereitung zu Tage getreten. Die nachträgliche Darstellung der Beschwerdeführerin, wonach es sich hierbei um Privatbezüge ihrer Geschäftsführerin gehandelt haben solle, stelle sich nach Ansicht der belangten Behörde lediglich als Schutzbehauptung dar. In der mündlichen Berufungsverhandlung habe die Beschwerdeführerin die Frage, weshalb sie (ihre Geschäftsführerin) nicht auf sie lautende Lieferscheine überhaupt unterschreibe, nicht beantwortet. Auf den Einwand des Finanzamtes, wonach die aufgrund dieser Lieferscheine bezogenen Getränkemengen von ihrem Umfang her außergewöhnlich seien und sich dieser Umstand zudem auch hinsichtlich des erforderlichen Gebindetausches als erklärungsbedürftig ausnehme, habe die Beschwerdeführerin lediglich geantwortet, dass sie sich an derartige Warenbezüge nicht erinnern könne und es sich diesbezüglich möglicherweise um eine Maturafeier, eine Studienabschlussfeier oder ein Maturatheater (des Sohnes ihrer Geschäftsführerin) gehandelt haben könnte.

Zusammenfassend erkenne die belangte Behörde, dass die Beschwerdeführerin die ihr für die Streitjahre zugewiesenen Schwarzlieferungen in der Tat auch bezogen habe und sich demnach auch die hieran anknüpfend vom Finanzamt bescheidmäßig gezogenen Konsequenzen als zutreffend erwiesen.

Das gelte nicht nur für die Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide, sondern auch für die diesen vorangehenden Wiederaufnahmebescheide und die Bescheide betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde erwogen:

§ 184 Abs 1 BAO lautet: Paragraph 184, Absatz eins, BAO lautet:

"Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind."

Im Vorerkenntnis hat der Verwaltungsgerichtshof einen Begründungsmangel der seinerzeitigen Berufungsentscheidung festgestellt, weil die belangte Behörde nicht hinreichend nachvollziehbar dargestellt hatte, auf welche Weise von den Datensätzen der B-AG auf im Rechenwerk der Beschwerdeführerin nicht erfasste Getränkeeinkäufe (als Ausgangspunkt für die Annahme nicht erklärter Erlöse und Umsätze) geschlossen worden ist. Als Folge des Begründungsmangels ist es dem Verwaltungsgerichtshof nicht möglich gewesen, die vom Finanzamt vorgenommene und von der belangten Behörde übernommene Zuordnung von "Letztverbraucherlieferungen" an die Beschwerdeführerin auf ihre Schlüssigkeit zu prüfen.

Im fortgesetzten Verfahren hat das Finanzamt auf Aufforderung der belangten Behörde mit Schreiben vom 7. März 2006 die Vorgänge von der Erfassung der Bestellungen bis zur Erstellung der Ladevorschlagsliste (durch das Gambrinussystem) klar nachvollziehbar beschrieben und dargestellt, auf welche Weise Lieferscheine über Letztverbraucherlieferungen den Lieferungen an den Gastwirt zugeordnet werden können.

Die belangte Behörde hat diese Darstellung übernommen und damit den Mangel in der Begründung der Berufungsentscheidung vom 26. Jänner 2005 behoben, aufgrund dessen seinerzeit insbesondere nicht nachvollziehbar gewesen ist, unter welchen Voraussetzungen der dem offiziellen Lieferschein der Nummer nach vorgehende Letztverbraucherlieferschein der Beschwerdeführerin zugeordnet worden ist bzw unter welchen Voraussetzungen der Letztverbraucherlieferschein mit der nachfolgenden Nummer.

Damit sind die dem angefochtenen Bescheid zugrunde liegende Schätzungsmethode und das Verfahren zur Ableitung der Schätzungsergebnisse in der Begründung des nunmehr angefochtenen Bescheides hinreichend deutlich dargestellt.

Die Beweiswürdigung der belangten Behörde unterliegt insoweit der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle, als es sich um die Beurteilung handelt, ob der Sachverhalt genügend erhoben ist und die bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen schlüssig sind. Ob die Beweiswürdigung in dem Sinne materiell richtig ist, dass die Ergebnisse mit der objektiven Wahrheit übereinstimmen, entzieht sich der Prüfung durch den Verwaltungsgerichtshof (vgl. Ritz, BAO3, § 167 Tz 10). Die Beweiswürdigung der belangten Behörde unterliegt insoweit der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle, als es sich um die Beurteilung handelt, ob der Sachverhalt genügend erhoben ist und die bei der Beweiswürdigung

vorgenommenen Erwägungen schlüssig sind. Ob die Beweiswürdigung in dem Sinne materiell richtig ist, dass die Ergebnisse mit der objektiven Wahrheit übereinstimmen, entzieht sich der Prüfung durch den Verwaltungsgerichtshof (vergleiche, Ritz, BAO3, Paragraph 167, Tz 10).

Die Beweiswürdigung, als deren Ergebnis die belangte Behörde die Zuordnung von Letztverbraucherlieferscheinen an die Beschwerdeführerin vorgenommen hat, hält der Schlüssigkeitsprüfung stand. Dass die Beweiswürdigung der belangten Behörde nicht die überwiegende Wahrscheinlichkeit für sich hätte oder auf unschlüssigen Erwägungen beruhte, vermag die Beschwerde nicht darzutun.

Soweit die Beschwerde einwendet, die belangte Behörde habe es unterlassen, die Funktionsweise des Gambrinussystems zu ermitteln und darzustellen, ist darauf zu verweisen, dass sich gerade aus dem im angefochtenen Bescheid ausführlich dargestellten Schriftsatz des Finanzamtes vom 7. März 2006 die Funktionsweise dieses - unstrittig nicht nur in Kärnten, sondern österreichweit zum Einsatz gekommenen - EDV-Systems ergibt.

In der Beschwerde wird weiters eingewendet, die zur Anwendung gekommene Bearbeitungssoftware Gambrinus, mit der die Lieferung an einen Gastwirt in eine offizielle und eine Schwarzlieferung aufgespaltet werden kann, setze denotwendig voraus, dass im Auslieferungslager in Klagenfurt "ein auf den Zusammenhang von solcherart in einen offiziellen und einen nichtoffiziellen Teil gesplitteten Bestellung hinweisender Vermerk in die EDV eingegeben wird, weil ohne diesen das Gambrinussystem diese Zusammengehörigkeit nicht erkennen und kein Datenpaar bilden könnte." Die Beschwerdeführerin habe im Verwaltungsverfahren bestritten, dass im Auslieferungslager in Klagenfurt solche Vermerke in die EDV eingegeben worden seien. Die belangte Behörde wäre verpflichtet gewesen, hiezu Ermittlungen anzustellen.

Hiezu ist darauf zu verweisen, dass der Vertreter des Finanzamtes in der mündlichen Berufungsverhandlung dargestellt hat, dass die in Rede stehende Verknüpfung selbständig durch das EDV-Programm erfolge. Nach Aufruf der Kundennummer des bestellenden Gastwirtes werde in die EDV die offizielle Lieferung (Bestellung) eingegeben; danach werde ein Punkt gesetzt und die weitere Eingabe (hinsichtlich der Schwarzlieferung) vorgenommen. Die Beschwerde zeigt nicht nachvollziehbar auf, warum es, wenn die offizielle Bestellung und die Bestellung einer Schwarzlieferung bloß durch einen Punkt getrennt in das System eingegeben werden können, für die Zusammengehörigkeit bzw Zusammenfassung von Lieferungen der Eingabe weiterer spezieller Kennzeichen bedürfe.

Die Beschwerdeführerin bringt sodann vor, zum Nachweis dafür, dass im Auslieferungslager in Klagenfurt zwar das System Gambrinus verwendet worden, aber auf die Eingabe von EDV-internen Adresskennzeichen verzichtet worden sei, habe sie sich im Verwaltungsverfahren auf Mag. S (Geschäftsführer der K-GmbH) berufen und dessen Einvernahme beantragt. Die Beschwerdeführerin habe eine von Mag. S auf Ersuchen der Beschwerdeführerin verfasste schriftliche Fragenbeantwortung in der Berufungsverhandlung vorgelesen. Mag. S habe darin angegeben, dass keine derartige EDV-Eingabe gemacht worden sei. Einem Antrag auf Einvernahme von Mag. S sei die belangte Behörde nicht nachgekommen.

Aus dem Protokoll über die mündliche Berufungsverhandlung vom 16. Juli 2007 ergibt sich, dass die Beschwerdeführerin an Mag. S schriftlich die Frage gestellt hat: "Hat die Fa. (P) in der EDV zusätzliche Kennzeichen, wie zum Beispiel Adress- und Lieferkennzeichen verwendet?" Mag. S hat daraufhin in seinem Antwortschreiben ausgeführt: "Zusätzliche Kennzeichen sind mir nicht bekannt. Die Bestellabwicklung erfolgte, wie schon unter Antwort zwei erwähnt, über einen Papierfassungsschein, der nach der Erfassung bei oben erwähnten Letztverbraucherlieferungen am Abrissstreifen mit Namen und Adresse versehen wurde."

Der Vertreter des Finanzamtes hat daraufhin - auf Nachfrage durch den Vertreter der Beschwerdeführerin - den Bestellvorgang dahingehend erklärt, dass die Verknüpfung der Bestellungen kein Mitarbeiter (der Fa. P oder der K-GmbH) "eingegeben" habe, sondern die Verknüpfung durch einen EDV-technischen Vorgang erfolgt sei. Nach Aufruf der Kundennummer des bestellenden Gastwirtes sei in die EDV die offizielle Lieferung (Bestellung) eingegeben worden; danach habe ein Punkt gesetzt und die weitere Eingabe (hinsichtlich der Schwarzlieferung) vorgenommen werden müssen.

Solcherart stand im Verwaltungsverfahren die Behauptung der Beschwerdeführerin, dass Lieferkennzeichen nicht von den Mitarbeitern in die EDV eingegeben worden sind, nicht in Streit. Mag. S zu seiner nicht in Streit stehenden schriftlichen Darlegung auch noch als Zeugen zu befragen, war die belangte Behörde nicht verpflichtet.

Die Beschwerde rügt weiters, für einen Teil des Streitzeitraumes, nämlich Juni bis November 1994, hätten keine Datensätze der B-AG existiert. Das Finanzamt habe einen Sicherheitszuschlag mit der Begründung verhängt, Verkürzungen in einem Bereich ließen nach der Lebenserfahrung auf Verkürzungen in anderen Bereichen schließen. Die belangte Behörde habe diese Zuschätzungen bestätigt. Auch dieses Vorbringen zeigt keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann mit der Anwendung eines Sicherheitszuschlages dem Umstand Rechnung getragen werden, dass bei mangelhaften Aufzeichnungen nicht nur nachgewiesenermaßen nicht verbuchte Vorgänge, sondern auch weitere Vorgänge nicht erfasst worden sind (vgl. Ritz, BAO3, § 184 Tz 18). Die Beschwerde rügt weiters, für einen Teil des Streitzeitraumes, nämlich Juni bis November 1994, hätten keine Datensätze der B-AG existiert. Das Finanzamt habe einen Sicherheitszuschlag mit der Begründung verhängt, Verkürzungen in einem Bereich ließen nach der Lebenserfahrung auf Verkürzungen in anderen Bereichen schließen. Die belangte Behörde habe diese Zuschätzungen bestätigt. Auch dieses Vorbringen zeigt keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann mit der Anwendung eines Sicherheitszuschlages dem Umstand Rechnung getragen werden, dass bei mangelhaften Aufzeichnungen nicht nur nachgewiesenermaßen nicht verbuchte Vorgänge, sondern auch weitere Vorgänge nicht erfasst worden sind vergleiche , Ritz, BAO3, Paragraph 184, Tz 18).

Das allgemein gehaltene Beschwerdevorbringen, der Einwand "offensichtlich fehlerhafter Zuordnung" dreier Lieferungen mit den Sammelkontobezeichnungen "Magistrat Klagenfurt, Abt. 5", "Gemeinde Maria Saal" und "Gemeindeamt Bad Kleinkirchheim", sei von der belangten Behörde nicht berücksichtigt worden, zeigt nicht auf, aus welchen Umständen sich die Fehlerhaftigkeit der Zuordnung ergebe, und vermag daher eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides nicht darzutun.

Auch mit dem nicht über die Behauptungsebene hinausgehenden Vorbringen, die drei von der Geschäftsführerin der Beschwerdeführerin unterschriebenen Letztverbraucherlieferscheine hätten Privatbezüge der Geschäftsführerin betroffen, werden Zweifel an der Schlüssigkeit der Beweiswürdigung der belangten Behörde nicht geweckt.

Die Beschwerde wendet schließlich ein, der Referent der belangten Behörde sei befangen gewesen. Dies ergebe sich daraus, dass er in der Begründung des angefochtenen Bescheides Verallgemeinerungen und Scheinbegründungen verwende und Einwendungen der Beschwerdeführerin ignoriere.

Diesem Vorbringen ist entgegen zu halten, dass allfällige Mängel einer Bescheidbegründung als Verfahrensfehler zu einer Rechtswidrigkeit des Bescheides führen können, aber für sich keine Befangenheit iSd § 76 Abs. 1 lit c BAO des Organwalters bewirken. Dass der Referent, wie dies in der Beschwerde behauptet wird, zu Beginn der Berufungsverhandlung die Absicht geäußert habe, gegen die Beschwerdeführerin zu entscheiden, wird in der Gegenschrift der belangten Behörde bestritten; im Verwaltungsakt finden sich keine Hinweise auf eine derartige Äußerung. Diesem Vorbringen ist entgegen zu halten, dass allfällige Mängel einer Bescheidbegründung als Verfahrensfehler zu einer Rechtswidrigkeit des Bescheides führen können, aber für sich keine Befangenheit iSd Paragraph 76, Absatz eins, Litera c, BAO des Organwalters bewirken. Dass der Referent, wie dies in der Beschwerde behauptet wird, zu Beginn der Berufungsverhandlung die Absicht geäußert habe, gegen die Beschwerdeführerin zu entscheiden, wird in der Gegenschrift der belangten Behörde bestritten; im Verwaltungsakt finden sich keine Hinweise auf eine derartige Äußerung.

Die Beschwerde erweist sich somit als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen. Die Beschwerde erweist sich somit als unbegründet und war daher gemäß Paragraph 42, Absatz eins, VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl II Nr. 455/2008. Die Kostenentscheidung gründet sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung Bundesgesetzblatt Teil 2, Nr. 455 aus 2008,.

Wien, am 28. Oktober 2010

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2010:2009150011.X00

Im RIS seit

26.11.2010

Zuletzt aktualisiert am

14.03.2011

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at