

TE Vwgh Erkenntnis 2008/4/17 2006/15/0083

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 17.04.2008

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

KStG 1988 §23 Z1 idF 1989/660;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Hargassner und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde des G in W, vertreten durch Dr. Manfred C. Müllauer, Rechtsanwalt in 1040 Wien, Wohllebengasse 16, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 3. Oktober 2005, GZ. RV/4595- W/02 und RV/4596- W/02, betreffend u.a. Körperschaftsteuer für das Jahr 1997, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 381,90 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer ist Gesamtrechtsnachfolger der U GmbH nach deren Umwandlung im Sinne der §§ 2 ff UmwG.

Im Zuge einer die Jahre 1994 bis 1997 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung der U GmbH wurde festgestellt, dass zum Bilanzstichtag 31. Dezember 1997 gegenüber der amerikanischen A Corporation (im Folgenden: AC) eine Verbindlichkeit in Höhe von 9,218.856 S ausgehaftet habe. Die AC sei Hauptlieferant der U GmbH gewesen. Im September 1997 sei die Abrechnung mit der AC in der Form erfolgt, dass die Vertriebs- und Serviceverträge der U GmbH an die AC abgetreten worden seien und für bisher gelieferte und nicht bezahlte Maschinen ein Schuldnachlass erfolgt sei. Zusätzlich seien noch zwei Maschinen unentgeltlich geliefert worden. Diese hätten es der U GmbH ermöglicht, ihre Bankschulden zu tilgen. Die AC habe daraufhin in Österreich eine eigene Vertriebsorganisation gegründet und beliefere die bisherigen Kunden der U GmbH seither direkt.

In rechtlicher Hinsicht vertrat der Prüfer die Ansicht, dass auf Grund dieses zwischen der AC und der U GmbH geschlossenen Vergleiches, in dem über die Schulden sowie die Gegenverrechnung abgesprochen worden sei, nicht von einem sanierungsbedingten Schuldnachlass gesprochen werden könne.

Zudem habe die U GmbH mit September und Oktober 1997 die meisten Arbeitnehmer gekündigt und die geleasteten Firmenkraftfahrzeuge zurückgegeben und abgemeldet. Dies deute eher auf eine Schließung der U GmbH, denn auf

eine Sanierung des Betriebes hin. Im September 1998 sei die U GmbH durch Übertragung des Unternehmens auf den Gesellschafter Ing. M. (den nunmehrigen Beschwerdeführer) umgewandelt worden. Dieser habe die Tätigkeit Anfang 1999 gleichfalls beendet.

Das Finanzamt schloss sich der Ansicht des Prüfers an und erließ einen an die U GmbH gerichteten Körperschaftsteuerbescheid 1997, dem - ohne Abzug eines Sanierungsgewinnes - ein Einkommen von 2,118.186 S zu Grunde gelegt wurde.

Die dagegen vom Beschwerdeführer als Rechtsnachfolger der U GmbH erhobene Berufung wurde - nachdem eine stattgebende Berufungsvorentscheidung von der seinerzeitigen Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland gemäß § 299 Abs. 1 lit. a und Abs. 2 BAO mit Bescheid vom 25. Jänner 2002 aufgehoben worden war - gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurückgewiesen. In seiner Begründung verwies das Finanzamt auf den genannten Aufhebungsbescheid der Finanzlandesdirektion, in dem ausgeführt werde, dass der Körperschaftsteuerbescheid 1997 vom 13. April 1999 an die zu diesem Zeitpunkt infolge Eintragung des Umwandlungsbeschlusses ins Firmenbuch am 19. Dezember 1998 nicht mehr existente U GmbH ergangen sei. Mangels Bescheidadressaten habe der genannte Bescheid keine Rechtsfolge nach sich ziehen können und sei die dagegen erhobene Berufung zurückzuweisen.

Mit Bescheid vom 26. Februar 2002 wurde die Körperschaftsteuer 1997 wiederum unter Zugrundelegung eines Einkommens von 2,118.186 S - nunmehr gegenüber dem Beschwerdeführer als Rechtsnachfolger der U GmbH - festgesetzt.

Der Beschwerdeführer erhob Berufung und brachte vor, dass bisher nicht untersucht worden sei, ob die U GmbH sanierungsbedürftig, sanierungsfähig und letztlich tatsächlich saniert worden sei. Die Abgabenbehörde habe sich nur auf die Bilanzen der Jahre 1996 und 1997 gestützt. Tatsächlich sei die U GmbH jedoch innerhalb des Geschäftsjahres 1997 sanierungsbedürftig geworden, sodass in den Jahresabschlüssen keine Anhaltspunkte für eine Sanierungsnotwendigkeit erkennbar gewesen wären. Monatliche Erfolgsrechnungen unter Berücksichtigung anteilmäßig berechneter Sonderzahlungen samt Lohnabgaben, quartalsweisen Belastungen von Zinsen und ähnlichen Aufwendungen sowie unter Berücksichtigung einer rechnerischen Inventurveränderung auf Basis der tatsächlichen und laufend kontrollierten Deckungsbeiträge hätten ergeben, dass sich unterjährig eine Sanierungsnotwendigkeit ergeben habe. Schon im Dezember 1996 sei der Beschwerdeführer auf die rapide Verschlechterung der Ertragssituation der U GmbH aufmerksam gemacht worden. Da die Bank einer weiteren Überziehung des Kontos nicht mehr zugestimmt habe, habe die AC die teilweise Nichtzahlung von laufenden Lieferungen geduldet. Schließlich sei es zum Ausgleich zwischen der U GmbH und der AC in Form des Abschlusses eines "Settlement Agreements" gekommen. Die letzte Zahlung an die AC sei am 31. Juli 1997 erfolgt. Bei Abschluss der genannten Vereinbarung hätten sich die Verbindlichkeiten gegenüber der AC auf einen Betrag von 9,218.856,42 S belaufen. Dieser Betrag sei niemals bezahlt und daher als Ertrag aus Unternehmenssanierung verbucht worden. Es sei das Bestreben der AC gewesen, den sehr kleinen, leicht überschaubaren österreichischen Markt erfolgreich weiter zu bearbeiten. Dies wäre nur möglich gewesen, wenn der bisherige Repräsentant, die U GmbH, nicht durch negative Schlagzeilen wie zum Beispiel ein Insolvenzverfahren belastet würde.

Die angesprochene Vereinbarung ist auf englisch abgefasst und wurde vom Beschwerdeführer u.a. auch in folgender deutscher Übersetzung vorgelegt:

"Betreff: Settlement Agreement Vergleichsvereinbarung

Diese Vereinbarung wird geschlossen zwischen

(Beschwerdeführer) und der AC.

Punkte der Vereinbarung:

1. AC und (U GmbH) haben den Distributionsvertrag zwischen AC und (U GmbH) vom 1.1.96 gekündigt und haben (den) Vertrieb von A Produkten aufgelöst.
2. Die Parteien dieser Vereinbarung haben die Absicht, alle offenen Probleme zwischen ihnen betreffend (den) Vertrieb von A Produkten zu lösen und zu vergleichen.

Die Parteien vereinbaren im Folgenden:

I. Offene Rechnungen: Gleich nach dem Zustandekommen dieser Vereinbarung werden AC, (U GmbH) und (der Beschwerdeführer) folgende Transaktionen vornehmen:

1.1. (U GmbH) übergibt die Besitzrechte des (S Systems mit der Nummer n), zur Zeit leihweise (bei XY), an AC. (U GmbH) übergibt die Vereinbarung mit XY über den Ankauf des (S Systems) zu einem bestimmten Preis bzw. den Austausch auf das ursprünglich angekaufte (Produkt) an AC.

1.2. AC erklärt sich bereit von (U GmbH) die beiden (Ersatzteile ...) zurückzukaufen.

1.3. AC erklärt sich bereit, alle bestehenden Serviceverträge mit Kunden von (U GmbH) zu kaufen.

1.4. AC liefert (U GmbH) zwei (S Systeme ...).

1.5. (U GmbH) übergibt AC alle bestehenden Kundenaufträge die noch nicht geliefert wurden, inklusive...

...

3.2. Verkaufs- und Service Assistenz:

Vom Zeitpunkt der Unterschrift dieser Vereinbarung bis zum 31. Dezember 1997 verpflichten sich (U GmbH) und (der Beschwerdeführer) bestmöglich AC Verkaufs- und Serviceaktivitäten zu unterstützen."

Im Anhang A werden die wechselseitig bestehenden oder übernommenen Verpflichtungen beziffert und in Summe als ausgeglichen ausgewiesen.

Mit Schreiben vom 4. Juli 2005 hielt die belangte Behörde dem Beschwerdeführer vor, zum 31. Dezember 1997 hätte gegenüber der AC ein Betrag von 9,421.308 S ausgehaftet. Durch Buchung eines Betrages von 202.451,58 S habe sich ein Saldo von 9,218.856 S ergeben. Über diesen Betrag lägen keine Vereinbarungen vor. Der Beschwerdeführer möge darlegen, in welcher Weise sich das "Settlement Agreement" vom 25. September 1997 in Anbetracht der Tatsache, dass einander Forderungen und Verbindlichkeiten in gleicher Höhe gegenüber gestanden seien, auf den Gewinn der U GmbH ausgewirkt habe. Die dem Betrag von 9,218.856 S zu Grunde liegenden Geschäfte sowie die korrespondierenden Buchungen auf der Aktivseite seien detailliert darzustellen. Weiters seien die Geschäftsbeziehungen und der Zahlungsfluss zwischen der AC, der U GmbH und den Kunden der U GmbH darzulegen. Schließlich wurde der Beschwerdeführer noch aufgefordert bekannt zu geben, welche (allenfalls sonstige) Vereinbarung dem zum 31. Dezember 1997 als außerordentlichen Ertrag gebuchten Schuldnachlass von 9,218.856 S zu Grunde liege.

Im "Erörterungsgespräch" vom 22. September 2005 gab der Beschwerdeführer in Beantwortung des Vorhaltes an, dass der Betrag von 9,218.856 S als außerordentlicher Ertrag gebucht worden sei, weil er von der AC nicht eingeklagt worden und damit klar gewesen sei, dass er von der U GmbH nicht mehr bezahlt werden müsse. Auch habe es keine Mahnungen gegeben. Eine schriftliche Vereinbarung liege diesbezüglich nicht vor. Die Geschäftsbeziehungen zwischen der AC und der U GmbH hätten darin bestanden, dass der U GmbH von der AC Geräte in Rechnung gestellt worden seien. Diese Beträge hätten die Verbindlichkeiten der U GmbH gegenüber der AC erhöht. Die U GmbH habe die Geräte zum Großteil an Krankenhäuser weiterverkauft und die entsprechenden Erlöse vereinnahmt. Die Diskrepanz zwischen dem Betrag laut Settlement Agreement vom 25. September 1997 und dem von der U GmbH geführten Verbindlichkeitenkonto erkläre sich daraus, dass "eine Gutschrift für eine falsche Rechnung in Höhe von 22.000 Dollar" zu berücksichtigen sei. Nach dem 25. September 1997 seien noch weitere Geschäfte getätigt worden, aus denen ein Betrag von 9,421.308 S resultiert habe. Durch Buchung von Kursdifferenzen habe sich der Betrag auf 9,218.856 S verringert.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung in dem vor dem Verwaltungsgerichtshof ausschließlich strittigen Punkt des Vorliegens eines Sanierungsgewinnes keine Folge. Nach Wiedergabe des Verwaltungsgeschehens und der Bestimmung des § 23 Abs. 1 Z. 1 KStG 1988 in der für das Streitjahr 1997 noch anzuwendenden Fassung vertrat die belangte Behörde die Ansicht, dass ein Sanierungsgewinn schon deshalb nicht vorliege, weil es der AC an der dafür notwendigen Sanierungsabsicht gefehlt habe. In der Vereinbarung vom 25. September 1997 sei festgehalten, dass die zwischen den Vertragsparteien geschlossene Vertriebsvereinbarung beendet werde. Weiters werde in dieser Vereinbarung die detaillierte Vorgangsweise festgehalten und in der Anlage A genau dargestellt, welche gegenseitigen Forderungen dadurch berichtigt werden sollten. Der Wortlaut der Vereinbarung deute auf das Vorliegen eines außergerichtlichen Vergleichs hin. Das Vorbringen, die AC habe die

Schulden nachgelassen, weil sie den sehr kleinen österreichischen Markt nur dann erfolgreich habe weiterbearbeiten können, wenn es zu keinen negativen Schlagzeilen käme, spreche ebenfalls nicht für eine Sanierungsabsicht des Gläubigers, sondern eher dafür, dass die AC ausschließlich in ihrem Interesse gehandelt habe und bestrebt gewesen sei, die Geschäftsbeziehungen zur U GmbH zu beenden, um in Österreich einen eigenen Vertrieb aufbauen zu können.

Dem zwischen dem Beschwerdeführer und der AC im Jahr 1998 geführten Schriftwechsel sei zu entnehmen, dass die sofortige Unterfertigung des "Settlement Agreement" eine umgehende Firmengründung der AC in Österreich ermöglichen sollte, indem alle rechtlichen Verbindlichkeiten zwischen der AC und der U GmbH geregelt würden. In keiner Weise gehe daraus hervor, dass es die Absicht der AC gewesen sei, die U GmbH zu sanieren.

Auch die Tatsache, dass die U GmbH im Jahr 1997 sämtliche geleaste Kraftfahrzeuge zurückgegeben und die Arbeitnehmer gekündigt habe, spreche gegen eine beabsichtigte Sanierung.

Weiters sei anzumerken, dass der Beschwerdeführer die von ihm angestrebte Steuerbegünstigung über einen Betrag von 9,218.856 S nicht durch eine entsprechende Vereinbarung habe belegen können.

Aus den vorgelegten monatlichen Erfolgsrechnungen sei zudem die Sanierungsbedürftigkeit der U GmbH nicht abzulesen, weil danach im Juni und Juli des Jahres 1997 Gewinne erzielt worden seien. Sei es aber gelungen, eine "Sanierung" innerhalb des Geschäftsjahres vorzunehmen, stelle sich die Frage, worin die Notwendigkeit eines Schuldnachlasses bestanden haben solle. Auf Grund dieser Überlegungen sei auch die Sanierungsbedürftigkeit des Unternehmens zu verneinen.

Über die dagegen erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof erwogen:

Vorauszuschicken ist, dass die "Bescheidbehebung vom 25.01.2002" - wie in der Gegenschrift der belangten Behörde in Übereinstimmung mit der Aktenlage ausgeführt wird - vom Beschwerdeführer unbekämpft blieb und nicht Gegenstand des vorliegenden Beschwerdeverfahrens ist. Die sich darauf beziehenden Beschwerdeausführungen gehen daher ins Leere. Dass dem im Instanzenzug ergangenen angefochtenen Bescheid das Prozesshindernis der entschiedenen Sache entgegen stehen könnte, ist im Übrigen nicht zu erkennen, weil der Mangel eines im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existenten Bescheidadressaten auch nicht dadurch geheilt werden kann, dass die Erledigung dem Rechtsnachfolger zukommt.

Der Erlass betrieblicher Schulden führt, sofern dieser nicht auf einem außerbetrieblichen Vorgang beruht, zu einer gewinnerhöhenden Vermehrung des Betriebsvermögens und damit zu betrieblichen Einkünften.

Nach § 23 KStG 1988 in der im Beschwerdefall noch anzuwendenden Fassung des Abgabenänderungsgesetzes 1989, BGBl. Nr. 660, sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 7 Abs. 2) nach Abzug der Sonderausgaben jene Einkommensteile auszuscheiden, die durch Vermehrungen des Betriebsvermögens infolge eines gänzlichen oder teilweisen Erlasses von Schulden zum Zwecke der Sanierung entstanden sind (Z. 1).

Die Anwendung dieser Begünstigung setzt voraus, dass es sich um einen in Sanierungsabsicht vorgenommenen Erlass von Schulden im Rahmen allgemeiner Sanierungsmaßnahmen der Gläubiger eines sanierungsbedürftigen Betriebes handelt, wobei die Maßnahmen geeignet sein müssen, den Betrieb vor dem Zusammenbruch zu bewahren und wieder ertragsfähig zu machen (vgl. etwa die hg. Erkenntnisse vom 15. April 1997, 93/14/0075, VwSlg. Nr. 7.176/F, vom 20. April 1999, 98/14/0120, VwSlg. Nr. 7.386/F, vom 7. Juni 2001, 98/15/0037, und vom 28. April 2004, 98/14/0196).

Um die Voraussetzungen der in Rede stehenden Begünstigungsbestimmung zu erfüllen, muss der Schuldennachlass "zum Zwecke der Sanierung" im Rahmen eines Sanierungskonzeptes erfolgt sein. Nicht bloß das Ergebnis des Schuldenerlasses, sondern die objektivierbaren Beweggründe hierfür sind von maßgebender Bedeutung (vgl. die schon angeführten hg. Erkenntnisse vom 7. Juni 2001 und vom 28. April 2004).

Im Beschwerdefall verneinte die belangte Behörde die Sanierungsabsicht des Gläubigers. Ob die streitgegenständliche Verbindlichkeit von der AC deshalb nicht eingefordert wurde, um der U GmbH eine Sanierung zu ermöglichen, ist eine Tatfrage, welche die belangte Behörde in freier Beweiswürdigung zu beantworten hatte.

Dem Verwaltungsgerichtshof obliegt die Prüfung der Beweiswürdigung dahingehend, ob die Tatsachenfeststellungen auf aktenwidrigen Annahmen beruhen, gegen die Denkgesetze oder das allgemeine menschliche Erfahrungsgut verstoßen oder in einem mangelhaften Verfahren zu Stande gekommen sind (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 21. April 2005, 2001/15/0213). Dieser Prüfung hält der angefochtene Bescheid stand.

Der Beschwerdeführer wirft der belangten Behörde vor, sie habe es unterlassen, "den Sachverhalt amtswegig vollständig und dem Lebenssachverhalt entsprechend zu erheben und den für die Erledigung maßgeblichen Sachverhalt unter Berufung auf die gepflogenen Beweisergebnisse" festzustellen.

Diesem Vorbringen ist zunächst zu entgegnen, dass es in dem ausschließlich auf das Erwirken einer abgabenrechtlichen Begünstigung gerichteten Verfahren dem Steuerpflichtigen selbst obliegt, einwandfrei das Vorliegen jener Umstände darzulegen, auf welche die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann (vgl. für viele die erwähnten hg. Erkenntnisse vom 7. Juni 2001 und vom 28. April 2004).

Aus welchen Gründen die belangte Behörde anders als das Finanzamt in seiner Berufungsvorentscheidung vom 15. Mai 2001 dem Berufungsbegehren nicht gefolgt ist, wird im angefochtenen Bescheid entgegen dem Beschwerdevorbringen dargelegt. Die belangte Behörde hat sich darauf gestützt, dass dem vom Beschwerdeführer vorgelegten "Settlement Agreement" eine Sanierungsabsicht nicht zu entnehmen sei, weil darin lediglich verschiedene Leistungen aufgelistet würden, die von den beiden Vertragspartnern vor der tatsächlichen Beendigung der Geschäftsbeziehungen noch zu erbringen seien. Sie hat weiters darauf hingewiesen, dass in dieser Vereinbarung vom 25. September 1997 vielmehr das Bestreben der AC zum Ausdruck gebracht werde, die Geschäftsbeziehungen zur U GmbH zu beenden und in der Folge einen eigenen Vertrieb aufzubauen.

Der Beschwerdeeinwand, die belangte Behörde habe nicht geprüft, ob die im "Settlement Agreement" angeführte Forderung der AC gegenüber der U GmbH wertmäßig den Gegenleistungen der U GmbH entsprochen habe, ist schon deshalb nicht zielführend, weil der bloße Umstand, dass die AC - nach den Behauptungen des Beschwerdeführers - bereit war, gebrauchte Wirtschaftsgüter zum Neupreis zurückzukaufen, keineswegs zwingend auf ein Handeln in Sanierungsabsicht schließen lässt, zumal in der gegenständlichen Vereinbarung auch nicht ansatzweise von einem derartigen Beweggrund die Rede ist. Warum die AC einen tatsächlich beabsichtigten Schulderrlass in eine Leistungsvereinbarung hätte kleiden sollen, wurde im Verwaltungsverfahren - obwohl dem Beschwerdeführer im Rahmen eines Vorhalteverfahrens und der mündlichen Erörterung der Sache vor der belangten Behörde dazu mehrfach Gelegenheit geboten wurde - nicht dargelegt. Auf die im Falle von Auslandssachverhalten zudem erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen hat der Verwaltungsgerichtshof im Übrigen schon wiederholt hingewiesen (vgl. für viele das hg. Erkenntnis vom 25. April 2002, 95/15/0197).

Es stellt auch keinen Verfahrensmangel dar, wenn das Finanzamt bereits im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung gestellte Fragen neuerlich aufgeworfen haben sollte oder eine abweisende Berufungsvorentscheidung erlassen hat, obwohl der Beschwerdeführer eine Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt hatte. Davon abgesehen beziehen sich diese Rügen des Beschwerdeführers offenbar auf das seinerzeitige Berufungsverfahren, das wegen der ins Leere gegangenen erstinstanzlichen Bescheide mit einer Zurückweisung der dennoch erhobenen Berufung seinen Abschluss gefunden hat.

Mit dem Beschwerdevorbringen, im "Settlement Agreement" werde die Sanierungsabsicht der AC deutlich zum Ausdruck gebracht, entfernt sich der Beschwerdeführer - ohne eine Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften zur gesetzmäßigen Darstellung zu bringen - in unzulässiger Weise vom festgestellten Sachverhalt.

Dass im Beschwerdefall allenfalls ein Betrag in Höhe des gerundeten Einkommens der U GmbH (von 2,118.200 S laut erstinstanzlichem Bescheid) und nicht der gesamte Betrag der als außerordentlichen Ertrag gebuchten Verbindlichkeit als steuerbegünstigter Sanierungsgewinn in Betracht gekommen wäre, trifft zu. Eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides ergibt sich daraus nicht, weil die belangte Behörde das Vorliegen eines Sanierungsgewinnes mangels objektiverbarer Sanierungsabsicht des Gläubigers schon dem Grunde nach und nicht nur in Ansehung des gesamten Betrages verneinen durfte.

Die Ermessensrüge des Beschwerdeführers geht fehl, weil im gegebenen Zusammenhang keine Ermessensentscheidung zu treffen war.

Da die belangte Behörde somit schon wegen fehlender Sanierungsabsicht die Anwendung der strittigen Begünstigungsbestimmung versagen durfte, erübrigt sich ein Eingehen auf das weitere Beschwerdevorbringen, wonach u.a. - entgegen der behördlichen Sachverhaltsfeststellung - auch ein Sanierungsbedarf vorgelegen sei.

Die Beschwerde erweist sich somit insgesamt als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs. 1 VWGG abzuweisen.

Die Entscheidung über den Aufwandsersatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 17. April 2008

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2008:2006150083.X00

Im RIS seit

16.05.2008

Zuletzt aktualisiert am

22.09.2008

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

© 2024 JUSLINE

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

www.jusline.at