jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2007/4/19 2005/15/0020

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 19.04.2007

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

EStG 1988 §27 Abs1 Z1 lita;
EStG 1988 §4 Abs1;
EStG 1988 §4 Abs4;
EStG 1988 §93 Abs2 Z1;
KStG 1988 §7 Abs2;
KStG 1988 §8 Abs2;
KStG 1988 §8;

Beachte

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden): 2005/15/0021

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Stoll und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Kinsky, über die Beschwerde der H GmbH in S, vertreten durch Dr. Karlheinz Kux, Rechtsanwalt in 1010 Wien, Himmelpfortgasse 20, gegen die Bescheide des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien,

1. vom 12. Jänner 2005, RV/4206-W/02, betreffend Körperschaftsteuer 1995 bis 1999 sowie vorläufige Festsetzung von Körperschaftsteuer 2000 und endgültige Festsetzung von Körperschaftsteuer 2000, sowie

2. vom 14. Jänner 2005, RV/1528-W/04, RV1529-W/04, betreffend Körperschaftsteuer 2000 bis 2002, Umsatzsteuer 2001 und 2002, Kapitalertragsteuer 2000 bis 2002 und Gegenstandsloserklärung der Berufung betreffend Körperschaftsteuer 2000, zu Recht erkannt:

Spruch

Die angefochtenen Bescheide werden wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhalts aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von 2.342,40 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die Beschwerdeführerin ist eine GmbH. Ihr Betriebsgegenstand ist das Umschmelzen und Legieren von Metallen und die Weiterentwicklung von Leichtbauwerkstoffen.

Alfred K, ein Gesellschafter der Beschwerdeführerin, und dessen Ehefrau Anneliese K hatten mit Kaufvertrag vom 9. März 1995 eine Liegenschaft erworben, die aus einem ehemaligen Schulgebäude und einer Grünfläche bestand. Mit Mietvertrag vom 10. April 1995 vermieteten sie die Liegenschaft auf unbestimmte Dauer an die Beschwerdeführerin. Im Vertrag wurde festgelegt, dass das Mietverhältnis am 1. April 1995 begonnen habe. Die monatliche Miete wurde mit 30.000 S zuzüglich 20% Umsatzsteuer festgelegt. Die Beschwerdeführerin hatte auch die Betriebskosten zu tragen, wobei hiefür ein monatlicher Pauschalbetrag von 3.000 S festgelegt wurde. Im Mietvertrag wurde weiters vereinbart, dass das Mietverhältnis zwar von beiden Vertragsteilen unter Einhaltung einer dreimonatigen Aufkündigungsfrist zu Monatsende schriftlich gekündigt werden könne, die Vermieter aber für 10 Jahre auf ihr Kündigungsrecht verzichteten.

Für das Gebäude auf der vermieteten Liegenschaft wurde der Umbauplan vom 20. Dezember 1999 erstellt, der mit Bescheid vom 28. März 2000 genehmigt wurde. Der Umbauplan zeigt ein zweigeschossiges Gebäude; die darin befindlichen Räumlichkeiten werden als "Küche", "Essen", "Wohnzimmer", "Schlafen", "Vorraum", "Arbeitsraum" und "Bad mit WC" bezeichnet.

Das Mietverhältnis ist am 30. Juni 2002 beendet worden.

Das Finanzamt T erließt mit Ausfertigungsdatum 8. August 2002 Bescheide betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1995 bis 1999 sowie einen gemäß § 200 Abs 1 BAO vorläufigen Bescheid betreffend Körperschaftsteuer 2000. Dabei wertete es die Mietzahlungen, weil das Mietobjekt von der Beschwerdeführerin nicht verwendet worden sei, als verdeckte Gewinnausschüttungen, anerkannte also die Mietzahlungen nicht als Betriebsausgaben der Beschwerdeführerin.

Die Beschwerdeführerin brachte gegen diese Bescheide die Berufung vom 27. September 2002 ein. Sie verwies darauf, dass wirtschaftlichen Gründe für die Anmietung der Liegenschaft bestanden hätten. Die V-GmbH, der Hauptabnehmer der Beschwerdeführerin, habe starken Druck dahingehend ausgeübt, dass die Beschwerdeführerin über ein in unmittelbarer Nähe zum Betrieb der V-GmbH gelegenes Lager ("Just-in-time-Lager") verfüge, woraus sich ein wirtschaftlicher Grund für die Anmietung der Liegenschaft ergeben habe. Alfred K sei bei seiner Einvernahme durch die Prüfungsabteilung für Strafsachen des Finanzamtes offensichtlich missverstanden worden; seine Aussage könne nur so verstanden werden, dass er gemeint habe, durch Erwerb und Vermietung der Liegenschaft sei er seiner Treuepflicht als Gesellschafter (der Beschwerdeführerin) nachgekommen. Tatsächlich seien keine steuerlichen Vorteile mit der Vermietung verbunden gewesen. In eventu wendete die Beschwerdeführerin ein, dass eine verdeckte Gewinnausschüttung jedenfalls nur für den Miteigentumsanteil von 50% des Alfred K aufrecht erhalten werden könne; Alfred K sei nur zur Hälfte Eigentümer des Mietobjektes. Die Hälfteeigentümerin Anneliese K stehe in keinem steuerlich relevanten Naheverhältnis zur Beschwerdeführerin, weil sie nicht Gesellschafterin sei.

Mit Bescheid vom 29. Jänner 2003 erklärte das Finanzamt T den gemäß § 200 Abs 1 BAO vorläufig ergangene Körperschaftsteuerbescheid 2000 für endgültig.

Im Zuge einer in der Folge durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung wurde festgestellt, dass die Beschwerdeführerin die Abfertigung für ihren Geschäftsführer Franz D. zum 31. Dezember 2000 auf dem Konto "Abfertigung Angestellte" passiviert habe. In der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 21. April 2004 hat der Prüfer folgende Feststellungen getroffen:

"Lt. Aussage von Franz D hielt seine damalige Gattin Christine D, einen Teil ihrer Gesellschaftsanteile im Ausmaß von S 125.000,00 mit dem unwiderruflichen Anbot, diese auf Begehren des Franz D um einen Schilling abzutreten. Aus Sicht der Großbetriebsprüfung hatte Franz D somit die wirtschaftliche Verfügungsgewalt über die lt. Gesellschaftsvertrag erforderliche Sperrminorität. Arbeitsrechtlich war Franz D daher ab Beginn der Gesellschaft selbständig. Die nachstehend angeführten Abfertigungszahlungen - S 413.285,00 im Jahr 2000 - stellen somit keine Betriebsausgabe, sondern eine verdeckte Ausschüttung dar."

Mit Bescheiden vom 15. Juli 2004 nahm das Finanzamt W das Verfahren betreffend Körperschaftsteuer 2000 wieder auf und setzte die Körperschaftsteuer erneut fest. Mit weiteren Bescheiden vom 15. Juli 2004 setzte es die Umsatz- und Körperschaftsteuer 2001 und 2002 gemäß § 200 Abs 1 BAO vorläufig fest. Das Finanzamt gingt dabei davon aus, dass die in den Zeitraum 2000 bis 2002 fallenden Mietzahlungen nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen, sondern als verdeckte Gewinnausschüttungen zu werten seien. Es stehe daher (für die Jahre 2001 und 2002) auch kein Vorsteuerabzug aus den Mieten zu. Im Körperschaftsteuerbescheid 2000 versagte es der gewinnmindernd geltend gemachten Abfertigung die steuerliche Anerkennung.

Mit Haftungsbescheid vom 15. Juni 2004 zog das Finanzamt W die Beschwerdeführerin zur Haftung für die auf die verdeckten Gewinnausschüttungen entfallende Kapitalertragsteuer heran. Als Bemessungsgrundlage für die Kapitalertragsteuer 2000 sind die Abfertigungszahlungen an Franz D, als Bemessungsgrundlage für die Kapitalertragsteuer 2001 und 2002 die Mietaufwendungen herangezogen worden.

Die genannten Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 2000 bis 2002, Umsatzsteuer 2001 und 2002 und Kapitalertragsteuer bekämpfte die Beschwerdeführerin mit Berufung vom 15. Juli 2004. Darin brachte sie in Bezug auf die Mietzahlungen vor, diese seien betrieblich veranlasst gewesen und führten nicht zu (kapitalertragsteuerpflichtigen) verdeckten Gewinnausschüttungen. Die V-GmbH sei von der Gründung der Beschwerdeführerin an deren Hauptabnehmer für Aluminiumgranulat gewesen. Zum Zwecke der Versorgungssicherheit habe die Notwendigkeit eines "Konsignationslagers" bestanden. Ein "Konsignationslager" sei ein Lager, auf das die V-GmbH selbst jederzeit kurzfristig zugreifen könne. Aus diesem Grund sei die Beschwerdeführerin Anfang der 90- iger Jahre auf der Suche nach einem Objekt zur Zwischenlagerung des Granulats gewesen. Das Mietobjekt sei die einzige Liegenschaft gewesen, das in der Nähe des Betriebsortes der V-GmbH liege und sich als Lager für Aluminiumgranulat geeignet habe. Aluminiumgranulat könne jahrelang in so genannten "Big Bags" gelagert werden, ohne seine Gebrauchsfähigkeit zu verlieren. Das Gebäude sei trotz des Fehlens eines Aufzuges zur Lagerung von Aluminiumgranulat geeignet; mit geeigneten Hebegeräten hätte das Granulat jederzeit auch in den ersten Stock des Gebäudes befördert werden können. Der Bürgermeister kenne die Liegenschaft und könne deren Eignung zur Lagerung von Aluminiumgranulat bescheinigen. Alfred K könne vor dem Finanzamt Linz die Aussage, die laufenden Mietzahlungen stellen Zuwendungen der Beschwerdeführerin an ihn als Gesellschafter dar, niemals in diesem Sinn gemacht haben, obwohl er eine solche Formulierung unterschrieben habe. Die Frage sei vom Finanzbeamten folgendermaßen gestellt worden: "Na, mit den Mieteinnahmen haben sie ja ein schönes Zusatzeinkommen". Diese Frage habe Alfred K bejaht. Die Protokollierung sei unrichtig erfolgt. Tatsächlich könne von einer Vorteilszuwendung an Alfred K nicht die Rede sein.

In der Berufung vom 15. Juli 2004 wird in Bezug auf die Abfertigung vorgebracht, Franz D sei von der Beschwerdeführerin als Dienstnehmer behandelt worden und sei gegenüber der Allgemeinheit als Dienstnehmer aufgetreten. Deshalb sei nicht einsehbar, dass ihm der Abfertigungsanspruch nicht zustehe.

In einem - im zweitangefochtenen Bescheid zitierten - Bericht des Finanzamtes ist festgehalten:

"Mit Stichtag 1.1.1989 haben Franz D und Christine D die Gesellschaftsanteile an der (Beschwerdeführerin) übernommen. Die Funktion des Geschäftsführers hat der 25 %-Gesellschafter Franz D inne, der somit Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezog.

Lt. Aussage von Franz D hat seine Ex-Gattin den 75 %-Anteil nur treuhändig für Alfred K (50 %) und ihn (25 %) gehalten und der Rest der Gesellschaftsanteile ist auf Franz D (44,5 %) und dessen Ex-Gattin (5,5 %) aufgeteilt.

Diese Änderungen im Beteiligungsverhältnis bewirkten auch, dass Franz D ab dem Jahr 2000 seine Geschäftsführerbezüge als Einkünfte aus selbständiger Arbeit erklärte.

Im Prüfungsverfahren wurde festgestellt, dass Christine D einen Teil ihrer Gesellschaftsanteile im Ausmaß von 25 % mit dem unwiderruflichen Anbot, diese auf Begehren des Franz D um ATS 1,00 abzutreten, hielt. Aufgrund dieses Sachverhaltes ist Franz D. nach Ansicht des ho. Finanzamtes seit 1.1.1989 wirtschaftlicher Eigentümer gemäß § 24 BAO dieses Gesellschaftsanteiles im Ausmaß von 25 % und somit seit diesem Zeitpunkt wesentlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer der (Beschwerdeführerin). Aus diesem Grund stellt die im Jahr 2000 von der GmbH an Franz D ausbezahlte Abfertigung keine Betriebsausgabe sondern eine verdeckte Gewinnausschüttung dar."

In der mündlichen Berufungsverhandlung vom 6. Dezember 2004 brachte der Vertreter der Beschwerdeführerin in Bezug auf die Mietzahlungen vor, in den Lieferverträgen mit der V-GmbH sei ein Lager im Nahebereich des Betriebsstandortes der V-GmbH zwar nicht vorgeschrieben gewesen. Es sei aber von Vertretern der V-GmbH bei Gesprächen und in Schreiben Druck ausgeübt worden, ein Lager bereit zu stellen. Das gemietete Gebäude weise im Erdgeschoss eine Fläche von 280 m2 auf; im ersten Stock seien weitere 280 m2 für Lagerzwecke zur Verfügung gestanden. Im Erdgeschoss hätten 300 Tonnen Aluminiumgranulat gelagert werden können. Der monatliche Lieferumfang der Beschwerdeführerin habe 200 bis 250 Tonnen betragen.

In der Berufungsverhandlung wurde auch eine Bestätigung des Bürgermeisters vom 22. November 2004 vorgelegt, aus welcher sich ergibt, dass das Grundstück im Flächenwidmungsplan schon länger als Kerngebiet ausgewiesen sei und

dort auch Gebäude für Handels- und Dienstleistungsbetriebe zulässig seien. Daher wäre eine Lagerung von Materialien (z.B. Aluminiumgranulat) möglich gewesen. "Für die erforderliche Widmungsänderung wäre eine bau- bzw. gewerberechtliche Bewilligung erforderlich gewesen."

In der Berufungsverhandlung wurde in Bezug auf die Abfertigung vorgebracht, Grund für die Zahlung der Abfertigung sei die in Zusammenhang mit der Annahmeerklärung vom 19. Jänner 1999 stehende Erhöhung der Gesellschaftsanteile von 25% auf 50% gewesen. Anlässlich der Scheidung der Ehe zwischen Christine und Franz D im Herbst 1999 sei festgestellt worden, dass Franz D 94,5% und Christine D 5,5% der Gesellschaftsanteile besitze. Alfred K sei Treugeber für 50% der Anteile.

Mit dem erstangefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung betreffend Körperschaftsteuer 1995 bis 1999 und die Berufung betreffend "den gemäß § 200 Abs 1 BAO vorläufigen Bescheid betreffend Körperschaftsteuer 2000" des Finanzamtes T als unbegründet ab (Spruchpunkt 1). Mit dem erstangefochtenen Bescheid wurde weiters die "gemäß § 274 BAO gegen den Bescheid betreffend Körperschaftsteuer 2000 des Finanzamtes W" gerichtete Berufung als unbegründet abgewiesen (Spruchpunkt 2).

Mit dem zweitangefochtenen Bescheid erklärte die belangte Behörde die Berufung gegen den Bescheid des Finanzamtes W betreffend Körperschaftsteuer 2000 insoweit als gegenstandslos, als über sie bereits mit dem erstangefochtenen Bescheid entschieden worden sei, und wies diese Berufung gegen den Bescheid des Finanzamtes W betreffend Körperschaftsteuer 2000 insoweit als unbegründet ab, als über sie nicht mit dem erstangefochtenen Bescheid entschieden worden sei. (Spruchpunkt 1). Mit dem zweitangefochtenen Bescheid wurde weiters die Berufung gegen die Körperschaft- und Umsatzsteuerbescheide 2001 und 2002 als unbegründet abgewiesen (Spruchpunkt 2). Mit dem zweitangefochtenen Bescheid wurde schließlich die Berufung gegen den Haftungsbescheid betreffend Kapitalertragsteuer 2001 und 2002 als unbegründet abgewiesen (Spruchpunkt 3).

In den Begründungen der beiden angefochtenen Bescheide wird übereinstimmend in Bezug auf die Gesellschafter der Beschwerdeführerin ausgeführt:

Mit Abtretungs- und Kaufvertrag vom 23. Dezember 1988 hätten Christine D 75% und Franz D 25% des Stammkapitals der Beschwerdeführerin erworben. Mit Abtretungsanbot (Notariatsakt) vom 3. Oktober 1991 habe Christine D das rechtsverbindliche und unwiderrufliche Anbot an Alfred K gestellt, von ihrem Geschäftsanteil (375.000 S) den Teil, der einer Stammeinlage von 250.000 S entspreche, abzutreten. Das Anbot sei nach Punkt 3 des Notariatsaktes so zu verstehen, dass ein Geschäftanteil, der 50% des jeweiliges Stammkapitals der Gesellschaft entspreche, als angeboten gelte. Der Abtretungspreis sei mit 1 S festgelegt worden.

Mit Annahmeerklärung (Notariatsakt) vom 19. Jänner 1999 habe Alfred K das Anbot angenommen. In Punkt 1 der Annahmeerklärung sei festgehalten, dass Christine D den betreffenden Geschäftsanteil seit ihrem Erwerb treuhändig für Alfred K gehalten habe und Alfred K erkläre, nunmehr einen Wechsel in der Person des Treuhänders vornehmen zu wollen.

Im Treuhandvertrag (Notariatsakt) vom 19. Jänner 1999 zwischen Alfred K und Franz D. über den Geschäftsanteil an der Beschwerdeführerin erklärten die Vertragsparteien, dass Franz D einen Teil des voran geführten Geschäftsanteiles, dem eine zu Gänze einbezahlte Stammeinlage von 250.000 S entspreche, nicht für eigene Rechnung erworben habe, sondern als Treuhänder für Alfred K.

In der Begründung der beiden angefochtenen Bescheide wird ausgeführt, die monatlichen Mietzahlungen seien keine Betriebsausgaben. Es lägen verdeckte Ausschüttungen iSd § 8 Abs 2 KStG 1988 vor, die zur Gänze Alfred K zuzurechnen sind.

Gemäß § 4 Abs 4 EStG 1988 seien Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind, Betriebsausgaben. Als Motiv für den Abschluss des in Rede stehenden Mietvertrages habe Alfred K die Einquartierung von Mitarbeitern der Beschwerdeführerin oder Geschäftsfreunden im Mietobjekt genannt; Franz D, der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin, habe hingegen den von der V-GmbH ausgeübten Druck zur Bereitstellung eines Lagers im Nahbereich ihres Betriebsstandortes als Grund für den Abschluss des Mietvertrages angeführt.

Die Verwendung als Gästehaus wäre eine nahe liegende Verwendung gewesen, da sich das Mietobjekt in einer Wohngegend befinde und - als ehemaliges Schulgebäude - auch vor dem zunächst geplanten und ab 1999 durchgeführten Umbau als Beherbergungsbetrieb geeignet gewesen wäre. Als Motiv für den Abschluss des

Mietvertrages scheide die Einquartierung von Mitarbeitern der Beschwerdeführerin oder Geschäftsfreunden jedoch aus. Franz D habe in der mündlichen Verhandlung nämlich ausgesagt, die Beschwerdeführerin habe die Einquartierung von Mitarbeitern oder Geschäftsfreunden im Mietobjekt nicht geplant gehabt. Franz D habe als Motiv für den Abschluss und für die Aufrechterhaltung des Mietvertrages lediglich den von der V-GmbH ausgeübten Druck genannt. Ein von einem Anderen ausgeübter Druck stelle einen betrieblichen Anlass für eine Ausgabe dar, wenn dieser Druck dazu geeignet sei, ein bestimmtes Verhalten auszulösen.

Die Beschwerdeführerin habe im April 1995 einen Mietvertrag abgeschlossen und diesen Mietvertrag bis Ende Juni 2002 aufrecht erhalten. Das Mietobjekt befinde sich in geografischer Nähe des Betriebsstandortes der V-GmbH. Dass die Beschwerdeführerin den Mietvertrag mit Alfred K und Anneliese K abgeschlossen habe und dass sie den Mietvertrag erst Ende Juni 2002 gekündigt habe, spreche deshalb für ein erfolgreiches Unterdrucksetzen durch die V-GmbH. Der Abschluss des Mietvertrages und dessen Aufrechterhaltung über einen relativ langen Zeitraum seien aber die einzigen für ein erfolgreiches Unterdrucksetzen durch die V-GmbH sprechender Indizien; es seien allerdings auch Indizien vorhanden, die dafür sprächen, dass die V-GmbH die Beschwerdeführerin nicht erfolgreich unter Druck gesetzt habe. Geeignete Mittel zur Ausübung von Druck seien etwa Verträge. In den Lieferverträgen, die die Beschwerdeführerin mit der V-GmbH abgeschlossen habe, sei die Bereitstellung eines Lagers im Nahebereich des Betriebsstandortes der V-GmbH nicht enthalten gewesen. Werde die Bereitstellung eines Lagers nicht vertraglich vereinbart, begehe ein Vertragspartner keine Vertragsverletzung, wenn er kein Lager zur Verfügung stelle. Der andere Vertragspartner habe keine zivilrechtlichen Möglichkeiten, seine Forderung nach Bereitstellung eines Lagers durchzusetzen. Auf vertraglichen Vereinbarungen basierenden Druck habe die V-GmbH daher nicht erfolgreich ausüben können.

Nach dem 11. März 2002 habe die Umstellung der Lagerhaltung auf die "Just-in-time Lager" am Werkstandort der V-GmbH stattgefunden; dass die Lieferanten der V-GmbH ein Lager in Betriebsstandortnähe der V-GmbH unterhalten, sei nach Errichtung der "Just-in-time Lager" nicht notwendig gewesen. Bestehe keine Notwendigkeit zur Errichtung eines Lagers durch den/die Lieferanten, könne die V-GmbH auch nicht erfolgreich Druck auf die Beschwerdeführerin ausgeübt haben, ein derartiges Lager bereitzustellen.

Der Einwand, der Mietvertrag habe erst nach der Umstellung der Lagerhaltung auf die "Just-in-time Lager" am Werkstandort der V-GmbH gelöst werden können; davor sei das Risiko des Verlustes des Hauptkunden zu groß gewesen, habe die belangte Behörde nicht von einem erfolgreichen Unterdrucksetzen durch die V-GmbH überzeugt.

Die belangte Behörde verweise darauf, dass tatsächlich während der gesamten Mietdauer keine Aluminiumgranulate im Mietobjekt gelagert worden seien.

Obwohl die Beschwerdeführerin während der gesamten Mietdauer das in geografischer Nähe zum Betriebsstandort ihres Hauptkunden V-GmbH gelegene Lager nicht verwendet habe, habe sie termingerecht liefern können und habe ihren Hauptkunden nicht verloren.

Könne die Beschwerdeführerin termingerecht liefern, ohne die Aluminiumgranulate in Betriebsstandortnähe zur V-GmbH zu lagern, dürfe die V-GmbH bestehende Lieferverträge nicht wegen verspäteter Lieferungen aufkündigen und habe auch keinen nachvollziehbaren Grund dafür, bestehende, auslaufende, Lieferverträge nicht zu verlängern.

Franz D habe vorgebracht, er habe im Jahr 1993 mit der Suche nach einem in Betriebsstandortnähe zur V-GmbH gelegenen Objekt begonnen. Eine Zeitspanne von mehr als einem Jahr zwischen Beginn und Ende der Suche nach einem geeigneten Objekt spreche nach Ansicht der belangten Behörde gegen ein vordringlich zu einem Abschluss zu bringendes Projekt der Beschwerdeführerin und gegen ein erfolgreiches Unterdrucksetzen durch die V-GmbH. Die Beschwerdeführerin habe keine Inserate geschaltet und keine Makler mit der Suche nach einem Lagerplatz beauftragt.

Erfolgreiches Unterdrucksetzen durch die V-GmbH hätte bewirkt, dass die Beschwerdeführerin vor dem Abschluss des Mietvertrages bei den zuständigen Behörden nachgefragt hätte, ob Bau- und Gewerberecht eine Lagerung von Aluminiumgranulaten im Mietobjekt erlaubten. Tatsächlich habe die Beschwerdeführerin vor Abschluss des Mietvertrages keine Auskünfte eingeholt. Das zum Beweis der Eignung des Mietobjektes zur Lagerung von Aluminiumgranulaten vorgelegte Schreiben des Bürgermeisters stamme erst vom 22. November 2004. Davon abgesehen spreche dieses Schreiben gegen die Eignung des Mietobjektes zur Lagerung von Aluminiumgranulaten. Aus diesem Schreiben ergebe sich nämlich, dass vor einer Widmungsänderung die Lagerung von Aluminiumgranulaten verboten sei.

Ein mit Aluminiumgranulat gefüllter "Big Bag" sei 1.250 kg schwer und folglich nicht ohne technische Hilfsmittel transportierbar. Ein Lift sei im Mietobjekt nicht vorhanden gewesen. Ohne Hebegeräte hätten die "Big Bags" nicht in den ersten Stock transportiert werden können. Aus dem Nichtvorhandensein von entsprechenden Hebegeräten habe das Finanzamt richtigerweise geschlossen, dass die Beschwerdeführerin nicht beabsichtigt habe, in diesem Gebäude Aluminiumgranulat zu lagern.

Nach dieser Sach- und Beweislage sprächen mehr Indizien gegen ein erfolgreiches Unterdrucksetzen durch die V-GmbH als dafür. Es sei daher als erwiesen anzusehen, dass die Beschwerdeführerin den Mietvertrag nicht abgeschlossen habe, weil sie von der V-GmbH erfolgreich unter Druck gesetzt worden sei. Ohne erfolgreiches Unterdrucksetzen durch die V-GmbH seien die Mietzahlungen nicht betrieblich veranlasst, keine Betriebsausgaben im Sinne des § 4 Abs 4 EStG 1988. Die Mietzahlungen seien verdeckte Ausschüttungen im Sinne des§ 8 Abs 2 KStG.

Die hier vorliegende Fallkonstellation - der Betriebsleiter des Hauptkunden einer Gesellschaft sei ihr Gesellschafter; diese Gesellschaft schließe mit ihrem Gesellschafter einen Mietvertrag über ein von diesem Gesellschafter unmittelbar vor dem Abschluss des Mietvertrages erworbenes Objekt - spreche dafür, dass die Beschwerdeführerin diesen Mietvertrag mit einer zur Beschwerdeführerin fremden Person nicht abgeschlossen hätte. Die Beschwerdeführerin habe diese Mietzahlungen Alfred K zuwenden wollen, obwohl sie keine Verwendung für das Mietobjekt gehabt habe.

In der Begründung des zweitangefochtenen Bescheides wird weiters ausgeführt:

Ein Vorsteuerabzug in Höhe der auf die Mietzahlungen entfallenden Umsatzsteuer stehe der Beschwerdeführerin nicht zu. Gemäß § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG 1994 seien Lieferungen und sonstige Leistungen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Aufwendungen im Sinne des § 8 Abs 2 KStG 1988 seien, als nicht für das Unternehmen ausgeführt zu betrachten.

Die Abfertigungszahlungen an Franz D seien nicht betrieblich veranlasst und erfüllten ebenfalls das "Tatbild" einer verdeckten Ausschüttung im Sinne des § 8 Abs 2 KStG 1988.

Rechtsgrundlage für einen Abfertigungsanspruch könne ein Gesetz, ein Kollektivvertrag oder eine einzelvertragliche Regelung sein. Unabhängig von seiner Rechtsgrundlage setze ein Abfertigungsanspruch die Beendigung eines Dienstverhältnisses voraus.

Abfertigungszahlungen seien betrieblich veranlasst, wenn der Empfänger der Zahlungen durch die Beendigung seines Dienstverhältnisses einen Abfertigungsanspruch erworben habe.

Nicht wesentlich an der Gesellschaft beteiligte Geschäftsführer erzielten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, wesentlich an der Gesellschaft beteiligte Geschäftsführer erzielten Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Franz D habe seine nichtselbständige "Geschäftsführertätigkeit" nicht nach der Scheidung im Herbst 1999 beendet, denn damals sei keine Aufteilung der Gesellschaftsanteile erfolgt. Die Beendigung der nichtselbständigen "Geschäftsführertätigkeit" müsse vor dem Herbst 1999 stattgefunden haben. Die in Zusammenhang mit der Annahmeerklärung vom 19. Jänner 1999 stehende Erhöhung der Gesellschaftsanteile von 25% auf 50% habe Franz D zum wesentlich beteiligten Geschäftsführer gemacht, d.h. Franz D habe seine nichtselbständige Tätigkeit "Geschäftsführertätigkeit" mit der Annahmeerklärung vom 19. Jänner 1999 beendet und unmittelbar danach seine selbständige "Geschäftsführertätigkeit" begonnen.

Ein Abfertigungsanspruch von Franz D sei am 19. Jänner 1999 durch die Beendigung des Dienstverhältnisses entstanden und hätte damals gegenüber dem Arbeitgeber geltend gemacht werden müssen.

Im Veranlagungsjahr 1999 sei keine Abfertigung an Franz D ausbezahlt worden. Das Buchungsdatum der Abfertigungszahlungen auf dem Konto "Angestellte" laute "31. Dezember 2000". In der mündlichen Verhandlung habe Franz D ausgesagt, er habe die Abfertigungszahlungen zeitnah zum Buchungsdatum 31. Dezember 2000 erhalten.

Im Veranlagungsjahr 2000 habe Franz D sein Arbeits- bzw. Dienstverhältnis "Geschäftsführertätigkeit" nicht beendet. Im Jahr 2000 unter dem Rechtstitel "Abfertigungszahlungen" geleistete Zahlungen seien somit nicht betrieblich veranlasst, sie seien keine Betriebsausgaben im Sinne des § 4 Abs 4 EStG 1988.

Im maßgeblichen Veranlagungsjahr 2000 sei Franz D Eigentümer von 47,25% der Gesellschaftsanteile an der Beschwerdeführerin gewesen. Er sei wegen seiner Funktion als Treuhänder von Alfred K als wirtschaftlicher Eigentümer von 47,25% der Gesellschaftsanteile anzusehen.

Die zum objektiven Tatbild einer verdeckten Ausschüttung gehörende Eigentümerbeziehung des Zahlungsempfängers zur auszahlenden Gesellschaft sei im Zeitpunkt der Auszahlung vorhanden gewesen. Die Zahlung an Franz D sei fremdunüblich gewesen, weil die für das Entstehen eines Abfertigungsanspruches erforderliche Beendigung eines Dienstverhältnisses gefehlt habe.

Die Beschwerdeführerin bestreite ihre Haftung für die Kapitalertragsteuer, deren Berechnungsgrundlage Mietzahlungen an Alfred K und die unter der Bezeichnung "Abfertigung" auf dem Konto "Angestellte" verbuchten Zahlungen an Franz D gewesen seien.

Nach dem oben dargestellten Beweisverfahren sei als erwiesen anzunehmen, dass die Beschwerdeführerin die Mietzahlungen an Alfred K und die Zahlung an Franz D verdeckt ausgeschüttet habe. Als verdeckt ausschüttende Gesellschaft sei die Beschwerdeführerin zu Recht zur Haftung für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer herangezogen worden.

Der Verwaltungsgerichtshof hat die Beschwerden zur gemeinsamen Beratung und Entscheidung verbunden und über sie erwogen:

1.) Mehrfache Entscheidung über Körperschaftsteuer 2000:

Mit § 2 der - auf § 3 Abs 3 AVOG gestützten - Wirtschaftsraum-Finanzämter-Verordnung, BGBl I 2003/224, ist das Finanzamt W eingerichtet worden, in dessen Amtsbereich der Amtsbereich des bis zum 31. Dezember 2003 bestehenden Finanzamtes T fällt.

In der Begründung des erstangefochtenen Bescheides wird ausgeführt, sowohl die Berufung vom 27. September 2002 als auch jene vom 15. Juli 2004 beträfen u.a. Körperschaftsteuer 2000. Der gemäß § 200 Abs 1 BAO vorläufige Körperschaftsteuerbescheid des Finanzamtes T vom 8. August 2002 sei mit Bescheid des Finanzamtes T vom 29. Jänner 2003 für endgültig erklärt worden. An die Stelle des letztgenannten Bescheides sei - nach Verfügung der Wiederaufnahme - der Körperschaftsteuerbescheid des Finanzamtes W vom 22. Juni 2004 getreten. Auf Grund der Bestimmung des § 274 BAO richte sich die Berufung vom 27. September 2002 gegen den vorläufigen Körperschafsteuerbescheid 2000 vom 8. August 2002, den endgültigen Körperschaftsteuerbescheid 2000 vom 29. Jänner 2003 und den Körperschaftsteuerbescheid 2000 vom 22. Juni 2004.

§ 274 BAO idF AbgRmRefG, BGBl I 2002/97, lautet:

"Tritt ein Bescheid an die Stelle eines mit Berufung angefochtenen Bescheides, so gilt die Berufung als auch gegen den späteren Bescheid gerichtet. Soweit der spätere Bescheid dem Berufungsbegehren Rechnung trägt, ist die Berufung als gegenstandslos zu erklären."

Von den vorgenannten Bescheiden (vorläufiger Körperschaftsteuerbescheid 2000 vom 8. August 2002, endgültiger Körperschaftsteuerbescheid 2000 vom 29. Jänner 2003 und Körperschaftsteuerbescheid 2000 vom 22. Juni 2004) hat bei Erlassung des erstangefochtenen Bescheides nur mehr der Körperschaftsteuerbescheid vom 22. Juni 2004 dem Rechtsbestand angehört. Die meritorische Erledigung (Berufungsabweisung) der Berufung gegen den vorläufigen Körperschaftsteuerbescheid vom 8. August 2002 erweist sich daher als mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes belastet.

In der Begründung des zweitangefochtenen Bescheides wird ausgeführt, mit der Berufung vom 15. Juli 2004 habe die Beschwerdeführerin u.a. den Bescheid vom 22. Juni 2004 betreffend Körperschaftsteuer 2000 angefochten. Zu den Streitpunkten zählten auch die vom Finanzamt als verdeckte Ausschüttungen behandelten Mietzahlungen an Alfred K. Vor der Entscheidung über diese Berufung habe die belangte Behörde eine, diese Berufung vom 15. Juli 2004 betreffende Gegenstandsloserklärung auszusprechen. Die im zweiten Satz des § 274 BAO idF AbgRmRefG normierte Gegenstandsloserklärung sei nämlich auszusprechen, wenn ein Bescheid an die Stelle eines mit Berufung angefochtenen Bescheides trete, weil in der Folge die Berufung auch als gegen den späteren Bescheid gerichtet gelte.

Die Berufung vom 27. September 2002 richte sich auch gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2000 vom 22. Juni 2004. Über die auch gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2000 vom 22. Juni 2004 gerichtete Berufung habe die belangte Behörde bereits mit dem erstangefochtenen Bescheid entschieden; die Berufung vom 15. Juli 2004 sei gemäß § 274 BAO insoweit als gegenstandslos zu erklären, als über diese Berufung mit dem erstangefochtenen Bescheid abgesprochen worden sei.

Im erstangefochtenen Bescheid habe die belangte Behörde über den Streitpunkt "Mietzahlungen als verdeckte

Ausschüttungen" entschieden; die Berufung vom 15. Juli 2004 sei daher gemäß § 274 BAO insoweit als gegenstandslos zu erklären, als mit dem erstangefochtenen Bescheid über den Streitpunkt "Mietzahlungen als verdeckte Ausschüttungen" abgesprochen worden sei.

Mit diesen Ausführungen im zweitangefochtenen Bescheid übersieht die belangte Behörde nicht nur, dass gem § 274 zweiter Satz BAO eine Berufung nur insoweit als gegenstandslos zu erklären ist, als "der spätere Bescheid dem Berufungsbegehren Rechnung trägt" und im gegenständlichen Fall der Berufung der Beschwerdeführerin auch hinsichtlich des Berufungspunktes "Mietzahlungen als verdeckte Ausschüttungen" niemals Rechnung getragen worden ist. Sie übersieht aber vor allem, dass über die Berufung betreffend Körperschaftsteuer 2000 bereits mit dem erstangefochtenen Bescheid entschieden worden ist und die Rechtskraft des erstangefochtenen Bescheides einer neuerlichen Entscheidung in derselben Sache entgegen steht. Die mit dem zweitangefochtenen Bescheid ausgesprochene Gegenstandsloserklärung wie auch die mit dem zweitangefochtenen Bescheid ausgesprochene Abweisung der Berufung betreffend Körperschaftsteuer 2000 erweisen sich daher als mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes belastet.

2.) Mietaufwendungen:

Die Wertung von Leistungsbeziehungen zwischen Körperschaften und ihren Anteilsinhabern als betriebliche Vorgänge setzt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes voraus, dass die Leistungsbeziehungen unter auch gegenüber gesellschaftsfremden Personen üblichen Bedingungen stehen. Andernfalls liegen Ausschüttungs- bzw. Einlagevorgänge vor, auch wenn die Vorgänge in zivilrechtliche Geschäfte gekleidet werden. Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern finden nur dann steuerliche Anerkennung, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen klaren und eindeutigen Inhalt haben und auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (vgl das hg Erkenntnis vom 29. November 2006, 2002/13/0173).

Verdeckte (Gewinn)Ausschüttungen sind Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern aus ihrem Vermögen in einer nicht als Gewinnausschüttung erkennbaren Form außer der Dividende oder sonstigen offenen Gewinnverteilung unter welcher Bezeichnung auch immer gewährt, die sie anderen Personen, die nicht ihre Gesellschafter sind, nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde. Eine verdeckte Ausschüttung ist auch dann anzunehmen, wenn Dritte auf Grund ihres Naheverhältnisses zum Anteilsinhaber eine in der Anteilsinhaberschaft wurzelnde Zuwendung erhalten (vgl das hg Erkenntnis vom 31. Mai 2006, 2002/13/0168).

Eine verdeckte Ausschüttung setzt die Vorteilszuwendung einer Körperschaft an eine Person mit Gesellschafterstellung voraus, wobei die Zuwendung eines Vorteils an den Anteilsinhaber auch darin gelegen sein kann, dass eine dem Anteilsinhaber nahestehende Person begünstigt ist (vgl das hg Erkenntnis vom 25. Jänner 2006, 2002/13/0027)

Zunächst sei bemerkt, dass im Beschwerdefall kein Hinweis darauf besteht, dass das Mietverhältnis nicht zu fremdüblichen Konditionen abgeschlossen worden wäre oder dass es keinen klaren und eindeutigen Inhalt hätte oder nicht ausreichend nach außen zum Ausdruck gekommen wäre.

Durch § 7 Abs 2 KStG 1988 werden u.a. die einkommensteuerlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung in den Bereich der Körperschaftsteuer übernommen. Daraus folgt, dass die Betriebsvermögenseigenschaft von Wirtschaftsgütern bei Körperschaftsteuersubjekten nach den gleichen Grundsätzen zu beurteilen ist wie bei Einkommensteuersubjekten (vgl. das hg. Erkenntnis vom 20. Juni 2000, 98/15/0169). Ein Wirtschaftsgut, das objektiv erkennbar privaten (bzw. gesellschaftsrechtlichen) Zwecken dient oder objektiv erkennbar für solche Zwecke bestimmt ist, stellt notwendiges Privatvermögen dar. Solche Wirtschaftsgüter können nicht zum gewillkürten Betriebsvermögen werden (vgl. das hg. Erkenntnis vom 18. Dezember 2001, 98/15/0019).

Wirtschaftsgüter einer Körperschaft, deren Anschaffung oder Herstellung rein gesellschaftsrechtlich veranlasst ist und die nicht der Einkommenserzielung der Körperschaft dienen, gehören nicht zum Betriebsvermögen der Körperschaft, sondern zu ihrem steuerneutralen Vermögen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 26. März 2007, 2005/14/0091, sowie Wiesner/Schneider/Spanbauer/Kohler, KStG 1988, Seite 134, und Hofstätter/Reichel, III A, Tz 78 zu § 4 Abs. 1 EStG 1988). Erwirbt eine Körperschaft nicht das wirtschaftliche Eigentum an einem Wirtschaftsgut, sondern mietet sie ein solches lediglich an, und ist dieser Vorgang von vornherein rein gesellschaftsrechtlich veranlasst, führen die damit zusammenhängenden Aufwendungen nicht zu Betriebsausgaben.

Es liegen auch keine Feststellungen über eine Vorteilsgewährung an den Gesellschafter Alfred K (oder an Anneliese K) vor. Da keine Feststellungen getroffen worden sind, dass der Mietzins unüblich hoch oder dass gar eine Vermietung an andere Personen nicht möglich gewesen wäre, ist Alfred K nicht besser gestellt worden als im Falle einer Vermietung an Dritte, zumal die angefochtenen Bescheide auch keine Feststellungen darüber enthalten, dass das ausschließliche Nutzungsrecht nicht tatsächlich der Beschwerdeführerin zugekommen wäre. Zwar enthalten die angefochtenen Bescheide den Hinweis auf einen Umbauplan für das vermietete Gebäude und auf einen tatsächlich erfolgten Umbau, führen aber nicht aus, dass sich daraus eine tatsächliche Nutzung durch die Vermieter ergeben würde.

Das Fehlen einer Vorteilszuwendung steht im Beschwerdefall einer Beurteilung des Vorgangs als verdeckte Ausschüttung entgegen.

Auf der Basis des im Beschwerdefall festgestellten Sachverhaltes hat die belangte Behörde sohin zu Unrecht die Mietaufwendungen nicht als Betriebsausgaben anerkannt. Es mag zutreffen, dass der Abschluss und die Aufrecherhaltung des Mietverhältnisses nicht auf wirtschaftlichen Zwang der V-GmbH zurückzuführen ist. Es kann aber andererseits nicht von der Hand gewiesen werden, dass dem Betrieb eine grundsätzlich für Lagerzwecke taugliche Liegenschaft in geographischer Nähe zum Hauptabnehmer (etwa auch als Reservegrundstück) dienen kann.

Da beim festgestellten Sachverhalt die Mietzahlungen keine verdeckte Gewinnausschüttung darstellen, erweisen sich sowohl die auf § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG 1994 iVm § 8 Abs 2 KStG 1988 gestützte Versagung des Vorsteuerabzuges für die Jahre 2001 und 2002 als auch die auf § 93 Abs 2 Z 1 iVm § 95 Abs 2 EStG 1988 gestützte Heranziehung zur Haftung für Kapitalertragsteuer 2001 und 2002 als inhaltlich rechtswidrig.

3.) Abfertigung:

In Bezug auf die Abfertigung hat die belangte Behörde im zweitangefochtenen Bescheid ebenfalls eine verdeckte Ausschüttung angenommen, den Betriebsausgabenabzug bei der Gewinnermittlung für das Jahr 2000 versagt und wegen der Auszahlung an Franz D die vom Finanzamt ausgesprochene Haftung für Kapitalertragsteuer 2000 bestätigt.

Die belangte Behörde geht in sachverhaltsmäßiger Hinsicht im zweitangefochtenen Bescheid davon aus, dass der Anteil des Franz D an der Beschwerdeführerin mit der Annahmeerklärung vom 19. Jänner 1999 von 25% auf 50% gestiegen sei. Andererseits geht sie davon aus, dass Franz D im Jahr 2000 einen Anteil von 47,25% an der Beschwerdeführerin als wirtschaftlicher Eigentümer gehalten habe. Das Ansteigen der Beteiligung im Jahr 1999 von 25% auf 50% (bzw 47,25%) habe die Beendigung des Dienstverhältnisses und damit das Entstehen des Abfertigungsanspruches zur Folge gehabt. Weil die Abfertigung aber nicht im Jahr 1999, sondern im Jahr 2000 abgewickelt worden sei, liege eine verdeckte Ausschüttung vor.

Es trifft zu, dass, sollte die Abfertigungsverpflichtung bereits im Jahr 1999 eingetreten sein, die entsprechende Betriebsausgabe bei der Gewinnermittlung der Körperschaft für das Jahr 1999 zu berücksichtigen wäre, und nicht bei jener für das Jahr 2000. Die mit dem erstangefochtenen Bescheid vorgenommene Abweisung der als gegen den Körperschaftsteuerbescheid vom 22. Juni 2004 gerichtet geltenden Berufung ist aber - wie bereits oben ausgeführt - schon wegen der Versagung des Betriebsausgabenabzuges für die Mietaufwendungen mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes belastet; zusätzlich ist eine Rechtswidrigkeit wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften gegeben, weil der erstangefochtene Bescheid, soweit er die Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid vom 22. Juni 2004 abweist, in Bezug auf die Versagung des Betriebsausgabenabzuges für die Abfertigungsaufwendungen keine Begründung enthält. Der mit dem zweitangefochtenen Bescheid vorgenommene nochmaligen Abweisung der als gegen den Körperschaftsteuerbescheid vom 22. Juni 2004 gerichtet geltenden Berufung stand - wie ebenfalls bereits oben ausgeführt - die (mit dem erstangefochtenen Bescheid) entschiedene Sache entgegen.

Dass aber der Umstand, dass ein bereits 1999 entstandener Abfertigungsanspruch erst im Jahr 2000 zu einer Zahlung geführt hat, eine verdeckte Ausschüttung iSd § 27 Abs 1 Z 1 lit a iVm § 93 Abs 2 Z 1 EStG 1988 bewirke, ist eine Rechtsansicht, die der Verwaltungsgerichtshof nicht zu teilen vermag. Wird eine auf einem arbeitsrechtlichen Anspruch beruhende Zahlung um ein Jahr verspätet an einen Gesellschafter-Geschäftführer geleistet, liegt darin nämlich keine auf dem Gesellschaftsverhältnis beruhende Vorteilsgewährung. Solcherart ist der zweitangefochtene Bescheid auch hinsichtlich der Abweisung der Berufung betreffend Kaitalertragsteuer 2000 mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes belastet.

Ergänzend sei auf folgendes hingewiesen: Arbeitsrechtlich steht eine Sperrminorität, aber auch eine Beteiligung ab 50% einem Arbeitsverhältnis eines GmbH-Gesellschafters zur GmbH entgegen. Trotz eines in den angefochtenen

Bescheiden wiedergegebenen Hinweises auf eine Sperrminorität in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 21. April 2004 hat die belangte Behörde entsprechende Feststellungen über eine Sperrminorität nicht getroffen. Zudem erscheint nicht zweifelsfrei festgestellt, ob die Beteiligung des Franz D auf 50% angewachsen ist, oder bloß auf 47,25%. Für die Frage, ob arbeitsrechtlich ein Arbeitsverhältnis bestanden und in der Folge - unter Entstehen eines Abfertigungsanspruches - beendet worden ist, erweisen sich aber solche Sachverhaltsfeststellungen als unentbehrlich.

Wie sich aus dem Vorstehenden ergibt, waren die angefochtenen Bescheide gemäß § 42 Abs 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47ff VwGG iVm der Verordnung BGBl II 333/2003.

Wien, am 19. April 2007

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2007:2005150020.X00

Im RIS seit

17.05.2007

Zuletzt aktualisiert am

30.09.2008

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at