

TE Vwgh Erkenntnis 1999/12/21 95/14/0095

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 21.12.1999

Index

10/07 Verwaltungsgerichtshof;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
32/08 Sonstiges Steuerrecht;

Norm

BAO §115 Abs2;
BAO §183 Abs4;
BAO §184 Abs1;
BAO §299 Abs2;
BAO §92;
EStG 1988 §17;
EStG 1988 §4 Abs4;
EStG 1988 §7;
KStG 1966 §5 Abs4;
UmgrStG 1991 Art1;
VwGG §34 Abs1;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss sowie die Hofräte Dr. Karger, Mag. Heinzl, Dr. Zorn und Dr. Robl als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Doralt, über die Beschwerde der "S reg GenmbH in R, vertreten durch Dr. Arnold Rechtsanwalts-Kommandit-Partnerschaft in 1010 Wien, Wipplingerstraße 10, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich vom 26. Juni 1995, 202/1-6/Re-1995, betreffend Aufhebung der Körperschaftsteuerbescheide des Finanzamtes Linz für die Jahre 1989 bis 1993 gemäß § 299 Abs 2 BAO,

Spruch

1.) den Beschluss gefasst:

Die Beschwerde wird, so weit sie sich gegen die Aufhebung der Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 1991 bis 1993 richtet, zurückgewiesen.

2.) zu Recht erkannt:

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen von 4.565 S binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu

ersetzen.

Begründung

Die B reg GenmbH, eine Molkereigenossenschaft, wurde mit Verschmelzungsvertrag vom November 1993 unter Anwendung des Art I UmgrStG mit der S reg GenmbH, ebenfalls eine Molkereigenossenschaft, als aufnehmende Körperschaft verschmolzen. So weit in der Folge nicht ausdrücklich anderes gesagt wird, werden beide Molkereigenossenschaften einheitlich als Beschwerdeführerin bezeichnet.

In zum Teil wieder aufgenommenen Verfahren erließ das Finanzamt gegenüber der Beschwerdeführerin Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 1989 bis 1993.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid hob die belangte Behörde die eben erwähnten Bescheide in Ausübung des Aufsichtsrechtes gemäß § 299 Abs 2 BAO auf.

Die belangte Behörde führte zur Begründung im Wesentlichen aus, Genossenschaften zur Verwertung von Milch und Milchprodukten, deren tatsächlicher Geschäftsbetrieb auf die Bearbeitung oder Verwertung der von den Mitgliedern selbst gewonnenen landwirtschaftlichen Erzeugnisse beschränkt sei, seien gemäß § 5 Abs 1 Z 9 KStG 1966 von der Körperschaftsteuer befreit gewesen. Insoweit eine derartige Genossenschaft auf Grund von Gesetzen, Verordnungen oder auf solchen beruhenden behördlichen Anordnungen jedoch gezwungen gewesen sei, ihre Einrichtungen auch Nichtmitgliedern zur Verfügung zu stellen, oder deren Erzeugnisse zu bearbeiten oder zu verarbeiten, sei die Steuerbefreiung der Gewinne aus den Mitgliedergeschäften nach § 5 Abs 4 KStG 1966 nicht berührt worden. Die auf Nichtmitgliedergeschäfte entfallende Körperschaftsteuer habe in einem nach Reingewinnsätzen zu ermittelnden Pauschbetrag festgesetzt werden können. Der so ermittelte Pauschbetrag sei von der Beschwerdeführerin nach einem Erlass des Bundesministers für Finanzen erklärt und der Besteuerung zugrunde gelegt worden.

§ 3 Abs 1 Z 6 VStG 1954 idF vor dem 1. Jänner 1989 habe bestimmt, dass sich bei Genossenschaften, die gezwungen seien, Nichtmitgliedergeschäfte nach § 5 Abs 4 KStG 1966 zu betreiben, die Befreiung von der Vermögensteuer nicht auf den Anteil am Gesamtvermögen erstreckt habe, der dem Anteil der Umsätze aus Nichtmitgliedergeschäften am Gesamtumsatz entsprochen habe.

In das ab dem Jahr 1989 anzuwendende KStG 1988 sei diese (teilweise) Steuerbefreiung von Molkereigenossenschaften nicht übernommen worden, weswegen diese ab dem Jahr 1989 der unbeschränkten Steuerpflicht unterlägen. Falls eine zunächst von der unbeschränkten Steuerpflicht befreite Körperschaft unbeschränkt steuerpflichtig werde, habe sie nach § 18 Abs 2 KStG 1988 auf den Beginn der Steuerpflicht den gemeinen Wert der Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens anzusetzen. Wenn die unbeschränkte Steuerpflicht nicht zur Gänze beginne, gelte nach § 18 Abs 3 KStG 1988 dessen Abs 2 für die betroffenen Teile.

§ 3 Abs 1 Z 6 VStG 1954 idF nach dem 31. Dezember 1988 sehe eine Steuerbefreiung von Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften nur mehr dann vor, wenn diese die für eine Befreiung von der Körperschaftsteuer erforderlichen Voraussetzungen erfüllten.

Die Anwendung des in § 3 Abs 1 Z 6 VStG 1954 idF vor dem 1. Jänner 1989 angeführten Anteiles der Umsätze, der zur Berechnung des vermögensteuerpflichtigen Anteiles am Gesamtvermögen heranzuziehen gewesen sei, auf die Summen aus Handelsbilanzgewinn zuzüglich hinzuzurechnender Beträge (Körperschaft- und Vermögensteuer, Spenden etc) zeige, dass sich dadurch in etwa die nach Reingewinnsätzen ermittelten körperschaftsteuerpflichtigen Gewinne ergeben hätten. Die nach Reingewinnsätzen zu ermittelnden steuerpflichtigen Gewinne hätten daher in etwa dem anteiligen tatsächlich erzielten Gesamtgewinn (einschließlich Personensteuern etc) entsprochen.

Aus den Beilagen zu den Steuererklärungen für die Jahre 1984 bis 1988 sei ersichtlich, dass der jeweilige Nichtmitgliederanteil zum 1. Jänner 46,9 %, 45,2 %, 50,57 %, 49,19 % und 52,2 % ausgemacht habe. Daraus errechne sich ein Durchschnittssatz des Anteiles der Umsätze aus Nichtmitgliedergeschäften von 48,81 %.

Ab der Steuererklärung für das Jahr 1989 habe die Beschwerdeführerin von der Möglichkeit des § 18 Abs 2 bzw Abs 3 KStG 1988 Gebrauch gemacht und eine vollständige Aufwertung der aktivierten Wirtschaftsgüter in einem näher genannten Ausmaß vorgenommen. Durch diese Aufwertung ergäben sich (ebenfalls) näher genannte Absetzungen für Abnutzung.

Da gemäß § 5 Abs 1 Z 9 KStG 1966 bereits vor dem Jahr 1989 eine teilweise Steuerpflicht der Beschwerdeführer für

Nichtmitgliedergeschäfte in Form von Reingewinnsätzen bestanden habe (auch eine Gewinnpauschalierung bedeute eine Steuerpflicht), sei die Aufwertung der Wirtschaftsgüter auf den gemeinen Wert anteilmäßig nur insoweit zulässig gewesen, als diese auf den bis einschließlich des Jahres 1988 steuerfreien Anteil der Gewinne der Beschwerdeführerin entfallen seien.

Der durchschnittliche steuerpflichtige Anteil des Gesamtvermögens unter Heranziehung eines Umsatzschlüssels habe - wie bereits ausgeführt - in den Jahren 1984 bis 1988 48,81 % betragen. Da die Anwendung dieses Prozentsatzes in etwa jene nach Reingewinnsätzen ermittelten körperschaftsteuerpflichtigen Gewinne ergebe, sei davon auszugehen, dass in den Jahren 1984 bis 1988 gleichfalls 48,81 % der Gewinne der Beschwerdeführerin auf Nichtmitgliedergeschäfte entfallen und somit körperschaftsteuerpflichtig gewesen seien. Die Beschwerdeführerin habe ihre Wirtschaftsgüter auf den gemeinen Wert aufgewertet. Diese Aufwertung sei jedoch überhöht gewesen, weswegen die daraus resultierenden Absetzungen für Abnutzung ebenfalls überhöht und daher um 48,81 % zu kürzen seien.

Da den Körperschaftsteuerbescheiden für die Jahre 1989 bis 1993 überhöhte Betriebsausgaben zugrunde lägen, seien diese Bescheide mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit behaftet, weswegen diese in Ausübung des Aufsichtsrechtes aufzuheben gewesen seien.

Über die wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof erwogen:

Gemäß § 5 Abs 1 Z 9 KStG 1966 waren ua Genossenschaften zur Verwertung von Milch und Milchprodukten, deren tatsächlicher Geschäftsbetrieb sich auf die Bearbeitung oder Verwertung der von den Mitgliedern selbst gewonnenen landwirtschaftlichen Erzeugnisse beschränkte, wenn die Bearbeitung oder Verarbeitung im Bereich der Landwirtschaft lag, von der Körperschaftsteuer befreit.

Waren die eben genannten Genossenschaften auf Grund von Gesetzen, Verordnungen oder auf solchen beruhenden behördlichen Anordnungen gezwungen, ihre Einrichtungen auch Nichtmitgliedern zur Verfügung zu stellen oder Erzeugnisse von Nichtmitgliedern zu bearbeiten oder zu verwerten, wurde hiervon nach § 5 Abs 4 KStG 1966 die Steuerbefreiung der Gewinne aus den Mitgliedergeschäften nicht berührt. Die Körperschaftsteuer für Gewinne aus solchen zwangsweisen Nichtmitgliedergeschäften konnte in einem nach Reingewinnsätzen zu ermittelnden Pauschbetrag festgesetzt werden.

Die in § 5 Abs 1 Z 9 KStG 1966 normierte Steuerbefreiung wurde in das KStG 1988 nicht übernommen (vgl die ErläutRV, XVII. GP, 622 d Blg).

Wird eine von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht befreite Körperschaft unbeschränkt steuerpflichtig, hat sie nach § 18 Abs 2 KStG 1988 auf den Beginn der Steuerpflicht den gemeinen Wert der Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens anzusetzen. Beginnt die unbeschränkte Steuerpflicht nicht zur Gänze, so gilt gemäß § 18 Abs 3 KStG 1988 Abs 2 leg cit für die betroffenen Teile.

Beim Eintritt in die unbeschränkte Steuerpflicht wird durch den Ansatz des gemeinen Wertes sichergestellt, dass stille Reserven im Betriebsvermögen aus der steuerfreien Zeit nicht in die Besteuerung einbezogen werden (vgl nochmals die ErläutRV, XVII. GP, 622 d Blg).

Die Körperschaftsteuer für Gewinne aus zwangsweisen Nichtmitgliedergeschäften einer Körperschaft wurden gemäß § 5 Abs 4 KStG 1966 in nach Reingewinnsätzen zu ermittelnden Pauschbeträgen festgesetzt. Die Körperschaft war also, insoweit sie aus solchen Geschäften Gewinne erzielte, steuerpflichtig. Damit begann die durch das KStG 1988 herbeigeführte Steuerpflicht einer Körperschaft, die die genannten zwangsweisen Nichtmitgliedergeschäfte tätigte, nicht zur Gänze, sondern lediglich zum Teil. Der Verwaltungsgerichtshof vermag der von der Beschwerdeführerin vertretenen Ansicht, ihre Steuerbefreiung habe durch das KStG 1988 nicht bloß zum Teil, sondern zur Gänze geendet, nicht zu folgen. Aus der Anordnung des § 5 Abs 4 KStG 1966, aus der Zurverfügungstellung der Einrichtungen der Körperschaft an Nichtmitglieder werde "die Steuerbefreiung der Gewinne aus dem Mitgliedergeschäft nicht berührt", folgt lediglich, dass durch die Körperschaftsteuerpflicht der Gewinne aus den zwangsweisen Nichtmitgliedergeschäften die Körperschaftsteuerbefreiung der Mitgliedergeschäfte nicht berührt wird; nicht jedoch, dass die Körperschaft zur Gänze von der Körperschaftsteuer als befreit anzusehen ist.

Nach § 3 Abs 1 Z 6 VStG 1954 idF vor dem 1. Jänner 1989 waren ua Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, wenn

sie die für eine Befreiung von der Körperschaftsteuer erforderlichen Voraussetzungen erfüllten, von der Vermögensteuer befreit. Waren diese Genossenschaften gezwungen, Nichtmitgliedergeschäfte iSd § 5 Abs 4 KStG 1966 zu betreiben, so erstreckte sich die Befreiung nicht auf den Anteil am Gesamtvermögen, der dem Anteil der Umsätze aus Nichtmitgliedergeschäften am Gesamtumsatz entsprach.

Die belangte Behörde hat ausgeführt, die Anwendung des in § 3 Abs 1 Z 6 VStG 1954 idF vor dem 1. Jänner 1989 angeführten Anteiles der Umsätze, der zur Berechnung des vermögensteuerpflichtigen Anteiles am Gesamtvermögen heranzuziehen gewesen sei, auf die Summen aus Handelsbilanzgewinn zuzüglich hinzurechnender Beträge (Körperschaft- und Vermögensteuer, Spenden etc) zeige, dass sich dadurch in etwa die nach Reingewinnsätzen ermittelten körperschaftsteuerpflichtigen Gewinne ergeben hätten. Die nach Reingewinnsätzen zu ermittelnden steuerpflichtigen Gewinne hätten daher in etwa dem anteiligen tatsächlich erzielten Gesamtgewinn (einschließlich Personensteuern etc) entsprochen.

Die belangte Behörde zog dazu die jeweils in den Beilagen zu den Abgabenerklärungen für die Jahre 1984 bis 1988 angegebenen Anteile der Nichtmitgliedergeschäfte heran und ermittelte aus diesen einen Durchschnittsatz von 48,81 % des Anteiles der Umsätze aus Nichtmitgliedergeschäften am Gesamtumsatz der Beschwerdeführerin. Da die Anwendung dieses Prozentsatzes in etwa jene nach Reingewinnsätzen ermittelten körperschaftsteuerpflichtigen Gewinne ergebe, sei davon auszugehen, dass in den Jahren 1984 bis 1988 gleichfalls rund 48,81 % der Gewinne der Beschwerdeführerin auf Nichtmitgliedergeschäfte entfallen und somit körperschaftsteuerpflichtig gewesen seien. Die Beschwerdeführerin habe ihre Wirtschaftsgüter auf den gemeinen Wert aufgewertet. Diese Aufwertung sei jedoch überhöht gewesen, weswegen die daraus resultierenden Absetzungen für Abnutzung ebenfalls überhöht und daher um 48,81 % zu kürzen seien.

Gegen die so vorgenommene Kürzung wendet sich die Beschwerdeführerin. Der von der belangten Behörde herangezogene Prozentsatz treffe wohl eine Aussage über das Verhältnis der Mitgliedergeschäfte zu den Nichtmitgliedergeschäften, erlaube jedoch keine Rückschlüsse auf den Anteil der körperschaftsteuerpflichtigen Gewinne aus Nichtmitgliedergeschäften an den Gesamtgewinnen, weil bestimmte Nichtmitgliedergeschäfte von der Körperschaftsteuer befreit gewesen seien.

Mit diesem Vorbringen wendet sich die Beschwerdeführerin gegen den von der belangten Behörde herangezogenen Prozentsatz des Anteiles der Gewinne aus Nichtmitgliedergeschäften an den Gesamtgewinnen. Die belangte Behörde hat diesen Prozentsatz im Schätzungswege ermittelt, wobei sie das durchschnittliche Verhältnis in den Jahren 1984 bis 1988 zugrunde legte. Der Verwaltungsgerichtshof vermag die so vorgenommene Schätzung des Anteiles der Erlöse aus Nichtmitgliedergeschäften nicht als rechtswidrig zu erkennen. Die belangte Behörde hatte auf Grund des Umstandes, dass die Beschwerdeführerin ab dem Jahr 1989 nicht mehr von der Körperschaftsteuer befreit war, unter Anwendung des § 18 KStG 1988 den Anteil der aufzuwertenden Wirtschaftsgüter zu ermitteln, wobei sie dies unter Heranziehung der von der Beschwerdeführerin erstellten Jahresabschlüsse tat. Ist die Schätzungsbefugnis gegeben, so steht die Schätzungsweise der Abgabenbehörde grundsätzlich frei (vgl für viele das hg Erkenntnis vom 8. September 1992, 89/14/0014). Der Verwaltungsgerichtshof hält die dargestellte Vorgangsweise der belangten Behörde für schlüssig. So weit die Beschwerdeführerin die Höhe des Prozentsatzes bekämpft, ist ihr entgegen zu halten, dass Ungenauigkeiten dem Wesen einer Schätzung immanent sind.

Die Beschwerdeführerin hält dem angefochtenen Bescheid entgegen, durch die nach Reingewinnsätzen zu ermittelnden steuerpflichtigen Gewinne sei offenbar ein besonderer Gewinn aus Nichtmitgliedergeschäften angenommen worden, der die Substanznutzung in keiner Weise berücksichtige. Je nach Art der zugekauften Rohstoffe und Produkte seien die Betriebsanlagen so unterschiedlich genutzt worden, dass es denkunmöglich erscheine, im Rahmen der nach Reingewinnsätzen zu ermittelnden steuerpflichtigen Gewinne habe der Substanznutzung Rechnung getragen werden können, weil hiebei undifferenziert ein Pauschalsatz angenommen worden sei, was deutlich zeige, dass die Substanznutzung dabei überhaupt keine Rolle gespielt habe.

Mit diesem Vorbringen zeigt die Beschwerdeführerin keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf. Bei der im Beschwerdefall bis zum Jahr 1988 nach § 5 Abs 4 KStG 1966 vorzunehmenden Besteuerung der Gewinne aus Nichtmitgliedergeschäften mit einem nach Reingewinnsätzen zu ermittelnden Pauschbetrag handelte es sich um eine Vollpauschalierung. Eine Vollpauschalierung stellt eine besondere Art der Gesamtschätzung dar (vgl

Quantschigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, Tz 8 zu § 17), weswegen damit sämtliche Betriebsausgaben, somit auch Absetzungen für Abnutzung abgegolten sind. Eine Berücksichtigung der unterschiedlichen Abnutzung einzelner Wirtschaftsgüter ist daher bei einer pauschalierten Gewinnermittlung schon begrifflich nicht möglich.

Die Beschwerdeführerin führt in ihrer Replik zur Gegenschrift der belangten Behörde aus, sie habe in den Jahren 1984 bis 1988 im jeweiligen Jahresabschluss jährlich ausgewiesene steuerlich nicht abzugsfähige Gewinnrücklagen von jeweils rund 4 Mio S bis 7 Mio S dotiert. Würden diese Gewinnrücklagen bei Berechnung des steuerpflichtigen Gesamtvermögens berücksichtigt, so ergebe sich gegenüber dem von der belangten Behörde errechneten durchschnittlichen Prozentsatz eine wesentliche, rechnerisch dargestellte Abweichung.

Mit diesem Vorbringen zeigt die Beschwerdeführerin ebenfalls keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf, zumal sie damit nicht darstut, inwieweit den Gewinnrücklagen eine Aussagekraft über das Verhältnis zwischen Mitglieder- und (zwangsweise) Nichtmitgliedergeschäften zukommt.

Als Verletzung von Verfahrensvorschriften rügt die Beschwerdeführerin, die belangte Behörde habe es unterlassen, ihr Parteienghör zu gewähren, um so den Sachverhalt eindeutig zu klären. Hätte ihr die belangte Behörde vor Erlassung des angefochtenen Bescheides Parteienghör gewährt, so hätte sie sich zur unterschiedlichen Nutzung der Betriebsanlagen geäußert.

Mit diesem Vorbringen zeigt die Beschwerdeführerin keine wesentliche Verletzung von Verfahrensvorschriften auf. Abgesehen davon, dass - wie bereits ausgeführt - bei einer pauschalierten Gewinnermittlung die unterschiedliche Abnutzung einzelner Wirtschaftsgüter nicht berücksichtigt werden kann, ist die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid von den Angaben der Beschwerdeführerin in ihren Abgabenerklärungen und Jahresabschlüssen ausgegangen. Vor Ausübung des Aufsichtsrechtes nach § 299 Abs 2 BAO ist Parteienghör nur zu gewähren, wenn neue Sachverhalte angenommen oder neue Beweise aufgenommen werden. Kein Parteienghör ist zu gewähren, wenn dem Aufhebungsbescheid die aus den Abgabenerklärungen und den (allenfalls) beiliegenden Jahresabschlüssen entnehmbaren Tatsachen ebenso zugrunde gelegt werden, wie dies das Finanzamt getan hat (vgl das hg Erkenntnis vom 10. Mai 1994, 93/14/0104, mwA). Den Beschwerdeausführungen ist auch nicht zu entnehmen, die belangte Behörde habe bei Prüfung der Gesetzmäßigkeit der Vorgangsweise des Finanzamtes dem angefochtenen Bescheid einen anderen Sachverhalt zugrunde gelegt, als dieser dem Finanzamt gegenüber von der Beschwerdeführerin offen gelegt worden ist.

Die mit dem angefochtenen Bescheid aufgehobenen Körperschaftsteuerbescheide des Finanzamtes für die Jahre 1991 bis 1993 sind am 4. August 1994 und am 1. Juni 1995 ausgefertigt worden und an die B reg GenmbH adressiert. Die B reg GenmbH ist jedoch mit Verschmelzungsvertrag vom November 1993 unter Anwendung des Art I UmgrStG mit der S reg GenmbH als aufnehmende Körperschaft verschmolzen worden. Diese Verschmelzung ist am 16. Dezember 1993 in das Firmenbuch eingetragen worden, worauf die B reg GenmbH erloschen ist. Dennoch hat das Finanzamt die eben erwähnten Körperschaftsteuerbescheide an die übertragende B reg GenmbH erlassen. Die Erledigungen des Finanzamtes, die an ein nicht (mehr) existierendes Rechtssubjekt gerichtet waren, sind somit ins Leere gegangen, weswegen sie keine Rechtswirkungen entfaltet haben (vgl das hg Erkenntnis vom 17. Oktober 1989, 88/14/0183, Slg Nr 6445/F, mwA). Damit hat aber auch der angefochtene Bescheid, insoweit er diese Erledigungen aufgehoben hat, keine Rechtswirkungen entfaltet.

Die Beschwerdeführerin ist durch einen Bescheid, mit dem Nichtakte aufgehoben worden sind, nicht in ihren Rechten verletzt.

Die Beschwerde war daher insoweit mangels Beschwer zurückzuweisen.

Im Übrigen erweist sich die Beschwerde insgesamt als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs 1 VwGG abzuweisen.

Von der von der Beschwerdeführerin beantragten Verhandlung konnte aus den im § 39 Abs 2 Z 6 VwGGgenannten Gründen abgesehen werden.

Die Entscheidung über den Aufwandersatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBI Nr 416/1994.

Wien, am 21. Dezember 1999

Schlagworte

Mangel der Berechtigung zur Erhebung der Beschwerde mangelnde subjektive Rechtsverletzung Parteienrechte und
Beschwerdelegitimation Verwaltungsverfahren Mangelnde Rechtsverletzung Beschwerdelegitimation verneint
keineBESCHWERDELEGITIMATION

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1999:1995140095.X00

Im RIS seit

02.07.2001

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

© 2026 JUSLINE

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