

TE Bvwg Erkenntnis 2019/1/15 L510 2004752-1

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 15.01.2019

Entscheidungsdatum

15.01.2019

Norm

ASVG §33

ASVG §35

ASVG §410

ASVG §44

ASVG §49

ASVG §58

B-VG Art.133 Abs4

Spruch

L510 2004752-1/12E

IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesverwaltungsgericht hat durch den Richter Mag. INDERLIETH als Einzelrichter über die Beschwerde der XXXX , vertreten durch Vöcklatal-SteuerberatungsGmbH, gegen den Bescheid der XXXX Gebietskrankenkasse vom 30.07.2013, GZ: XXXX , zu Recht erkannt:

A)

Die Beschwerde wird gemäß § 28 Abs. 1 und 2 VwGVG i.d.g.F. als unbegründet abgewiesen.

B)

Die Revision ist gemäß Art 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig.

Text

ENTSCHEIDUNGSGRÜNDE:

I. Verfahrensgang

1. Die XXXX Gebietskrankenkasse (im Folgenden auch kurz bezeichnet als "GKK") hat mit im Spruch angeführten Bescheid vom 30.07.2013 festgestellt, dass die beschwerdeführende Partei (folgend kurz "bP"), XXXX , als Dienstgeberin verpflichtet wird, die von der GKK mit Beitragsabrechnung vom 01.02.2013 nachverrechneten Sozialversicherungsbeiträge in der Höhe von Euro 64.212,38 sowie Verzugszinsen gem. § 59 Abs. 1 ASVG in der Höhe von Euro 25.409,15, sohin einen Gesamtbetrag von Euro 89.621.53 an die GKK zu entrichten

Verwiesen wurde auf die Rechtsnormen der §§ 30, 33, 34, 35 Abs. 1, 44 Abs. 1, 45, 49 Abs. 1 u. 2, 50, 54, 58 Abs. 1, 2 u. 4, 59 Abs. 1

u. 410 ASVG u. § 6 BMSVG.

Zum Sachverhalt führte die GKK folgend aus:

"Die Dienstgeberin mit Geschäftssitz in XXXX , ist im Bereich Datenverarbeitung und Hosting tätig. Sie ist im Firmenbuch des Landesgerichts XXXX zu XXXX eingetragen. Gesellschafter der XXXX sind Herr XXXX , geboren am XXXX , mit einem Anteil von 25 % , sowie Frau XXXX , geboren am XXXX , mit einem Anteil von 75 % . Geschäftsführer der XXXX ist Herr XXXX , welcher die GmbH seit XXXX selbständig vertritt.

Sämtliche Abkürzungen, genauso wie alle anderen Bezeichnungen im Text, die entweder nur männlich oder weiblich formuliert sind, sind geschlechtsneutral zu verstehen.

Angeführte und beigelegte Anlagen zu diesem Bescheid stellen einen integrierten Bestandteil desselben dar.

[2.] Zu den Feststellungen im Prüfverfahren betreffend Herrn XXXX

Im gegenständlichem Fall wurden im Zuge der abgeschlossenen GPLA für den Zeitraum 01.01.2006 bis 31.12.2010 im Betrieb der XXXX Melde- und Beitragsdifferenzen das Beschäftigungsverhältnis von XXXX , XXXX , betreffend festgestellt.

Herr XXXX ist lt. aktuellem Firmenbuchauszug Geschäftsführer der XXXX und vertritt diese seit XXXX selbständig. Lt.

Geschäftsführervertrag vom XXXX beträgt der Geschäftsführerbezug EUR 900,00 brutto im Monat und wird dieser 14 Mal im Jahr ausbezahlt. In den Zeiträumen 2006 bis 2009 wurden von beiden Gesellschaftern Rechnungen für erbrachte Leistungen an die GmbH gestellt und als Aufwand ("Fremdleistungen") in das Rechenwerk der GmbH eingebucht. Die GmbH entrichtete diese Verbindlichkeiten jedoch nicht an die Gesellschafter, wodurch diese bis zum Prüfungsbeginn der gegenständlichen GPLA aushafteten.

Zu diesem in Rechnung gestellten Aufwand wurden dem zuständigen GPLA-Prüfer die Leistungsabrechnungen vollständig vorgelegt. Lt. Auskunft von Herrn XXXX handelte es sich bei diesen Abrechnungen um sog. "Pro-Forma-Rechnungen". Dies bedeute, dass die Förderungsunternehmung Austria Wirtschaftsservice (im Folgenden "AWS" genannt) darauf bestand, dass die Leistungen von u.a. Herrn XXXX als Leistungen in die GmbH eingebucht werden. Die Höhe der abgerechneten Stunden für Herrn XXXX seien auch vom AWS vorgegeben worden. Es wurden EUR 56,52 pro Stunde abgerechnet.

Der Geschäftsführer bestätigte in der Niederschrift vom XXXX beim Finanzamt XXXX , dass sein Gehalt ein Teil der von ihm vorgelegten Stundenabrechnung sei. Nicht nur die Verbindlichkeiten aus den Pro-Forma- Rechnungen, sondern auch die laufende Gehaltsverrechnung waren zum Zeitpunkt der Niederschrift noch nicht ausbezahlt. Die Ordnungsmäßigkeit der bestehenden Gehaltsverbindlichkeiten wurde von beiden Gesellschaftern im Protokoll der Schlussbesprechung vom XXXX bestätigt. Der Grund der Nichtauszahlung der Gehälter und Fremdleistungen sei nach Auskunft von Herrn XXXX schlichtweg die fehlende Liquidität der GmbH.

Seitens der GPLA wurden somit die Geschäftsführerbezüge von Herrn XXXX bis zur Höchstbeitragsgrundlage für die Jahre 2006 bis 2009 nachverrechnet, da die von Herrn XXXX an die GmbH gestellten Rechnungen basierend auf den vorgelegten Stundenaufzeichnungen (Zeitraum 06/2006 - 12/2009) über die tatsächlich geleisteten Arbeiten als Teil des Geschäftsführerbezeuges anzusehen sind.

Als Beitragsgrundlagen wurden die von Herrn XXXX an die XXXX gestellten Rechnungsbeträge über die "Fremdleistungen" herangezogen. Die entsprechenden Summen sind der Beitragsvorschrift sowie dem Prüfbericht zu entnehmen, die jeweils einen integrierten Bestandteil dieses Bescheides darstellen."

Beweiswürdigend führte die GKK folgend aus:

"Die Feststellungen beruhen auf den Ergebnissen des durchgeführten Ermittlungsverfahrens im Rahmen der GPLA sowie der Niederschrift zur Besprechung vom XXXX , dem Prüfbericht vom XXXX , den vorgelegten Lohnkonten, Betriebsjahreslohnkonten, Kommunalsteuererklärungen, Bilanzen, Rechnungen, dem vorgelegten

Geschäftsführervertrag vom XXXX , der Niederschrift über die Besprechung vom XXXX , der Niederschrift über die Vorbesprechung vom XXXX , der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom XXXX , der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes XXXX vom XXXX sowie dem Firmenbuchauszug.

Aufgrund der Aussage der beiden Gesellschafter, welche diese auf Nachfrage nochmal ausdrücklich bestätigten, wurden die Leistungen und die Stunden auf diesen Pro-Forma-Rechnungen tatsächlich erbracht.

Die Dienstgeberin wendete gegen die Feststellungen der GPLA ein, dass der Grund für die Nichtauszahlung der Gehälter die fehlende Liquidität gewesen sei, und damit nach Ansicht der XXXX die Zuflussfiktion gem. § 19 EStG nicht erfüllt sei. Die fehlende Liquidität ergebe sich aus den Bilanzen 2006 - 2009.

Lt. Ansicht des zuständigen Prüforgans des Finanzamtes XXXX war die XXXX zu keinem Zeitpunkt in Insolvenzgefahr. Es gab weder Exekutionen noch größere Außenstände, noch nicht einmal eine Zahlungsstockung. Der Begriff der "Zahlungsunfähigkeit" wird in der Judikatur grundsätzlich restriktiv ausgelegt, es wurde in der Schlussbesprechung lediglich allgemein auf die Bilanzen 2006 bis 2009 hingewiesen, eine detaillierte Liquiditätsaufstellung zum Nachweis von Zahlungsschwierigkeiten wurde nicht vorgelegt. Ebenso wenig Exekutionsbescheide, Zahlungsbefehle oder ähnliches.

Es spricht alles dafür, dass die behauptete Zahlungsunfähigkeit zu keinem Zeitpunkt vorlag. Die XXXX wurde seit ihrer Gründung von den Gesellschaftern mittels Einlagen jederzeit liquid gehalten bzw. vom AWS (Förderstelle der WKO) großzügig gefördert.

Weiters gab die Dienstgeberin an, die Darstellung der Gehaltsverbindlichkeiten nicht aus freien Stücken gewählt zu haben. Hierbei habe es sich um eine Auflage der AWS gehandelt. Nur deshalb seien überhaupt Gehälter in Rechnung gestellt worden.

Warum die Buchungen so durchgeführt wurden, ist ohne Belang. Fest steht, dass an der Richtigkeit der Buchungen und am Erfordernis, diese Beträge als Gehaltszahlungen der Sozialversicherung zu unterziehen, nicht einmal für die Dienstgeberin Zweifel bestehen. Eine frühere Vereinbarung über die Gehälter (bzw. auch deren Stundung) gab es nach Aussage in der Schlussbesprechung ebenfalls nicht. Es ist also auch nicht denkbar, die Berechnung der Sozialversicherungsbeiträge für diese Gehälter aufgrund früherer vertraglicher (fremdüblicher) Vereinbarungen in spätere Zeiträume zu transferieren. Selbst wenn diese existierten, wäre zum aktuellen Zeitpunkt, nämlich 6 Jahre nach der ersten und 3 Jahre nach der letzten Gehaltsbuchung jede gerade noch denkbare fremdübliche Fristsetzung längst abgelaufen.

Auf der Rechnung vom XXXX findet sich im Übrigen sehr wohl der Hinweis: "Zahlungsbedingungen: prompt nach Erhalt der Rechnung".

Die Gehälter waren daher in den Zeiträumen der (vertragslosen) Anlastung aufgrund der von Herrn XXXX gestellten Rechnungen ohne enthaltene Fälligkeitstermine nach den Grundsätzen des ABGB sogleich als fällig und im EStG gem. § 19 im Sinne der Zuflussfiktion als zugeflossen anzusehen."

Rechtlich legte die GKK folgend dar:

"[1.1] Allgemein

Gemäß § 33 Abs 1 ASVG haben die Dienstgeber jede von ihnen beschäftigte, nach diesem Bundesgesetz in der Krankenversicherung pflichtversicherte Person, (Vollversicherte und Teilversicherte) spätestens bei Arbeitsantritt beim zuständigen Krankenversicherungsträger anzumelden und binnen sieben Tagen nach dem Ende der Pflichtversicherung abzumelden. Die An- sowie die Abmeldung durch den Dienstgeber wirkt auch für den Bereich der Unfall- und Pensionsversicherung, soweit die beschäftigte Person in diesen Versicherungen pflichtversichert ist.

Gemäß § 35 Abs 1 ASVG gilt im Sinne dieses Bundesgesetzes als Dienstgeber derjenige, für dessen Rechnung der Betrieb geführt wird, in dem der Dienstnehmer (Lehrling) in einem Beschäftigungs(Lehr)verhältnis steht, auch wenn der Dienstgeber den Dienstnehmer durch Mittelspersonen in Dienst genommen hat oder ihn ganz o- der teilweise auf Leistungen Dritter anstelle des Entgeltes verweist.

Gemäß § 44 Abs 1 ASVG gilt als Grundlage für die Bemessung der allgemeinen Beiträge für Pflichtversicherte der im Beitragszeitraum gebührende auf Cent gerundete Arbeitsverdienst.

Welche Leistungen als Entgelt im Sinne der § 6 Abs 1 bis 4 BMSVG anzusehen sind, bestimmt sich nach § 49 ASVG unter

Außerachtlassung der Geringfügigkeitsgrenze nach § 5 Abs 2 ASVG und der Höchstbeitragsgrundlage nach § 108 Abs 3 ASVG (§ 6 Abs 5 BMSVG).

Gemäß § 49 Abs 1 ASVG sind unter Entgelt die Geld- und Sachbezüge zu verstehen, auf die der pflichtversicherte Dienstnehmer aus dem Dienstverhältnis Anspruch hat oder die er darüber hinaus aufgrund des Dienstverhältnisses vom Dienstgeber oder von einem Dritten erhält.

Gemäß § 6 Abs 1 BMSVG hat der Arbeitgeber für den Arbeitnehmer ab dem Beginn des Arbeitsverhältnisses einen laufenden Beitrag in Höhe von 1,53 vH des monatlichen Entgelts sowie allfälliger Sonderzahlungen an den für den Arbeitnehmer zuständigen Träger der Krankenversicherung nach Maßgabe des § 58 Abs 1 bis 6 des Allgemeinen Sozialversicherungsgesetzes (ASVG), BGBl. Nr. 189/1955, zur Weiterleitung an die MV-Kasse zu überweisen, sofern das Arbeitsverhältnis länger als einen Monat dauert. Der erste Monat ist jedenfalls beitragsfrei. Wird innerhalb eines Zeitraumes von zwölf Monaten ab dem Ende eines Arbeitsverhältnisses mit demselben Arbeitgeber erneut ein Arbeitsverhältnis geschlossen, setzt die Beitragspflicht mit dem ersten Tag dieses Arbeitsverhältnisses ein. Gemäß Abs 2 lege cit. sind für die Eintreibung nicht rechtzeitig entrichteter Beiträge und allfälliger Verzugszinsen die §§ 59, 62, 64 und 409 bis 417a ASVG anzuwenden. Weiters sind die §§ 65 bis 69 ASVG anzuwenden.

Gegenständlich wurde für Herrn XXXX die Bemessungsgrundlage nach den gelegten Honorarnoten (Pro-Forma-Rechnungen) ermittelt und die Beiträge dementsprechend berechnet.

Gemäß § 58 Abs 1 ASVG sind die allgemeinen Beiträge am letzten Tag des Kalendermonates fällig, in dem das Ende des Beitragszeitraumes fällt, sofern die Beiträge nicht gemäß Abs 4 vom Träger der Krankenversicherung dem Beitragsschuldner vorgeschrieben werden. Die gemäß Abs 4 vorgeschriebenen Beiträge sind mit Ablauf des zweiten Werktages nach der Aufgabe der Beitragsvorschrift zur Post bzw. mit dem Zeitpunkt der Zustellung durch Organe des Trägers der Krankenversicherung fällig.

Gemäß § 58 Abs 2 ASVG schuldet die auf den Versicherten und den Dienstgeber entfallenden Beiträge der Dienstgeber. Er hat diese Beiträge auf seine Gefahr und Kosten zur Gänze einzuzahlen. Als Dienstgeberin schuldet die XXXX ihre und die auf den Dienstnehmer entfallenden Beiträge und muss sie zur Gänze einbezahlen. |

Gemäß § 59 Abs 1 ASVG sind von Beiträgen, die nicht innerhalb von 15 Tagen nach der Fälligkeit § 58 Abs 1 ASVG eingezahlt werden, wenn nicht gemäß § 113 Abs 1 ein Beitragszuschlag vorgeschrieben wird, Verzugszinsen in einem Hundertsatz der rückständigen Beiträge zu entrichten. Der Hundertsatz berechnet sich jeweils für ein Kalenderjahr aus der jeweiligen von der österreichischen Nationalbank verlautbarten Sekundärmarktrendite für Bundesanleihen im Oktober des dem Kalenderjahr vorangegangenen Jahres zuzüglich 3 %. Für rückständige Beiträge aus Beitragszeiträumen, die vor dem Zeitpunkt einer Änderung dieses Hundertsatzes liegen, sind die Verzugszinsen soweit sie zu diesem Zeitpunkt nicht bereits vorgeschrieben sind, mit dem jeweils geänderten Hundertsatz zu berechnen.

Für die Beurteilung von Sachverhalten in wirtschaftlicher Betrachtungsweise ist gemäß § 539a Abs 1 ASVG der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

Gem. § 539a Abs 2 ASVG können durch den Missbrauch von Formen und durch Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes Verpflichtungen nach diesem Bundesgesetz, besonders die Versicherungspflicht nicht umgangen oder gemindert werden.

Gem. § 539a Abs 3 ASVG ist ein Sachverhalt so zu beurteilen, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu beurteilen gewesen wäre.

Gem. § 539a Abs 4 ASVG sind Scheingeschäfte und andere Scheinhandlungen für die Feststellung eines Sachverhaltes nach diesem Bundesgesetz ohne Bedeutung. Wird durch ein Scheingeschäft ein anderes Rechtsgeschäft verdeckt, so ist das verdeckte Rechtsgeschäft für die Beurteilung maßgebend.

[2.1] Zu den Feststellungen im Prüfverfahren betreffend Herrn XXXX

Wäre die im gegebenen Fall gewählte Vorgangsweise, nämlich aufgrund behaupteter - potenzieller - Zahlungsunfähigkeit der verrechneten und verbuchten Geschäftsführerbezüge keine Zuflussfiktion zu verwirklichen, steuerlich bzw. sozialversicherungsrechtlich anzuerkennen, könnte eine GmbH im Zusammenwirken bzw. auf Anweisung ihres Gesellschafter-Geschäftsführers die Steuerlast nach Belieben in die Zukunft verlagern oder dauerhaft reduzieren. Tatsächlich wäre es dann möglich in der GmbH einen, dem erwarteten Gewinn entsprechenden oder ihn

übersteigenden Geschäftsführerbezug, festzulegen und somit den Gewinn in der GmbH aufwandswirksam zu reduzieren ohne dass in der steuerlichen Sphäre des Geschäftsführers jemals eine Steuerlast entstünde. Zusätzlich könnte bei besonders hohen Geschäftsführerbezügen - wie im gegenständlichen Fall - umso leichter argumentiert werden, dass die GmbH potenziell zahlungsunfähig war. Es käme also zur absurden Situation, dass immer höhere Geschäftsführerbezüge zu geringen oder keinen Steuern in beiden steuerlichen Sphären - der GmbH und des Geschäftsführers - führen würden.

Es ist dieser grundsätzlichen Überlegung geschuldet, dass die Voraussetzungen zur Anerkennung solcher steuerschonenden Konstruktionen restriktiv geregelt und entsprechend umfassend zu prüfen sind.

Es ist darauf hinzuweisen, dass die gestellten Rechnungen schon ihrem Wortlaut nach auch als solche zu verstehen sind. Dass diese Rechnungen als "Pro-Forma- Rechnungen" übertitelt wurden, ändert nichts daran, dass sie aufwandswirksam (Kto XXXX = Fremdleistungen) in die Bilanzen der XXXX aufgenommen wurden. Wären diese Rechnungen tatsächlich nur ein Leistungsverzeichnis gewesen, hätten sie - mit Wissen des Geschäftsführers, der sie der XXXX ja selbst in Rechnung stellte - auch keinen Eingang in die Gewinn- und Verlustrechnung der XXXX finden dürfen.

Wenn in der Berufung des Dienstgebers gegen den Bescheid des Finanzamtes XXXX hinsichtlich der GPLA 2006 - 2010 die Rede davon ist, dass einem Geschäftsführer auch hinsichtlich der Fortexistenz des Unternehmens Verantwortung zukommt (fahrlässige Krida), ist es umso unverständlicher, warum der Geschäftsführer XXXX seine eigenen Rechnungen, welche gar keine solchen sein sollen, in die von ihm als Geschäftsführer verantwortete Bilanz einbucht, damit erst recht ein entsprechendes negatives Eigenkapital in Kauf nimmt und dies im Firmenbuch auch noch offen legt.

In fremdüblicher Betrachtungsweise waren die Rechnungen des berufserfahrenen Technikerspezialisten und Geschäftsführers XXXX auch völlig berechtigt und werthaltig, wie durch die Niederschrift vom XXXX leicht nachgewiesen werden kann. Es wurde ausdrücklich zu Protokoll genommen, "[...] dass die Leistungen und die Stunden auf

diesen "Pro-Forma-Rechnungen" von XXXX , ... tatsächlich geleistet

wurden, Herr GF XXXX bestätigt dies auf Nachfrage nochmals ausdrücklich."

Die Förderungen der AWS Förderstelle (etwa Seedfinancing für in Gründung oder am Anfang befindliche innovative technologische Unternehmen) sind u.a. für Personalkosten bestimmt. Gefördert werden diese Aufwendungen nur, wenn sie in der Gewinn- und Verlustrechnung aufscheinen. Es ist davon auszugehen, dass die AWS Förderstelle die Einhaltung der Bilanzwahrheit als Kontrollmechanismus für ihre gewährten Förderungen betrachtet, also gerade nicht bereit ist Aufwendungen aus Pro- Forma-Rechnungen - im Sinne gar nicht existenter Aufwendungen - zu fördern.

Einen Anspruch auf die von ihm selbst in Rechnung gestellte Entlohnung für geleistete Arbeitsstunden hat Herr XXXX schon aus dem auf ihn anzuwendenden Arbeitsrecht, dies umso mehr als im Geschäftsführervertrag die Bezeichnung "Dienstverhältnis" vorkommt und ein solches nach wirtschaftlicher und persönlicher Abhängigkeit von Herrn XXXX auch zweifelsfrei vorliegt. Wenn im "Punkt 3. Entgelt" von einem Geschäftsführerbezug von EUR 900,00 14 x jährlich die Rede ist und dies auch die notwendigen Überstundenleistungen abgelden soll, lassen die vorliegenden Leistungsverrechnungen von Herrn XXXX keinen anderen Schluss als jenen zu, dass dieser Vertragsteil anders gelebt wurde, als er vereinbart war. Das geschäftsführervertraglich bzw. dienstvertraglich vereinbarte Grundgehalt wurde in der Tat im Prüfungszeitraum über die Lohnverrechnung gezogen, jedoch wurde der wahre Wert seiner Leistungen vom Dienstnehmer XXXX gesondert in Rechnung gestellt.

Zum Erkenntnis des VwGH vom 30.11.1993, 93/14/0155:

In diesem Erkenntnis stellte sich die Frage ob der nichtgeschäftsführende Mehrheitsgesellschafter die Zuflussfiktion gegen sich gelten lassen muss, auch wenn eine GmbH zur Begleichung ihrer Verbindlichkeiten gegen den Mehrheitsgesellschafter einen Kredit aufnehmen müsste. Dies bejahte der VwGH folgendermaßen:

Über welche liquide Mittel die GmbH aber jeweils verfügt, ist für die Frage, ob die Beträge dem Beschwerdeführer gegenüber als zugeflossen zu beurteilen sind, nicht entscheidend, hatte er doch als Mehrheitsgesellschafter die Möglichkeit, durch Herbeiführung entsprechender Weisungsbeschlüsse der Gesellschafterversammlung an den Geschäftsführer das jeweilige Ausmaß der bei der Gesellschaft vorhandenen flüssigen Zahlungsmittel zu bestimmen.

Dass die GmbH nicht in der Lage gewesen wäre, sich die Geldmittel zur Überweisung der Beträge an den Beschwerdeführer zu beschaffen, hat dieser im Verwaltungsverfahren nie behauptet. Zufluss beim beherrschenden Gesellschafter wäre im Übrigen selbst dann anzunehmen, wenn sich die GmbH die zur Zahlung an den Gesellschafter erforderlichen Mittel nur auf dem Kreditweg hätte beschaffen können (vgl. Herrmann/Heuer/Raupach, a.a.O.). Unter dem Gesichtspunkt steuerrechtlicher Beurteilung des Verhältnisses zwischen nahen Angehörigen, dem das zwischen beherrschenden Gesellschaftern einer GmbH und dieser gleichzuhalten ist, ist es den Finanzbehörden - entgegen der Meinung des Beschwerdeführers - nicht verwehrt, der GmbH "die Aufnahme von Krediten zuzumuten", also der steuerlichen Beurteilung einen Sachverhalt zu unterstellen, wie er unter Fremden üblicherweise vorläge. Gegenüber einem fremden Gläubiger wäre die GmbH als Schuldner nämlich in vergleichbarer Situation zur Benützung von Kredit gezwungen, um fällige Schulden tatsächlich bezahlen zu können, sollte sie im gegebenen Zeitpunkt nicht über genügend bare Mittel verfügen oder nicht in der Lage sein, sich durch Vermögensumschichtung Barmittel zu beschaffen.

Eine gegebene Liquiditätslage ist also wesentlich, jedoch nicht (allein) entscheidend. Es ist vielmehr auch Aufgabe des Geschäftsführers (im Erkenntnis: schon des Mehrheitsgesellschafters, für den Geschäftsführer als umfassend für die GmbH Verantwortlichem muss dies umso mehr gelten) für die entsprechende Liquidität in jeder Lage der Gesellschaft aktiv zu sorgen. Herr XXXX wäre als Geschäftsführer verpflichtet gewesen - wenn er derartig hohe Verbindlichkeiten für die XXXX eingeht - für deren zeitgerechte Entrichtung zu sorgen, zumal ein fremder Dritter deren Begleichung sehr schnell - ggf. gerichtlich - betrieben hätte. Dies wäre für ihn auch über persönliche Nachschüsse als Gesellschafter durchaus möglich gewesen, zumal es ihm an privatem Vermögen nicht mangelt (Unbelastetes Grundstück im Alleineigentum XXXX).

Zum Erkenntnis des VwGH vom 13.12.1995, 95/13/0246:

Im gegenständlichen Erkenntnis, stellte sich die Frage ob eine zur Abfuhr der lohnabhängigen Abgaben verpflichtete GmbH die Zuflussfiktion gegen sich gelten lassen muss, wenn die Gehälter ihrem Geschäftsführer zwar buchhalterisch gutgeschrieben wurden, dieser jedoch aufgrund von Zahlungsschwierigkeiten nicht darüber verfügen konnte.

Das zitierte Erkenntnis lautet folgendermaßen:

Dass die Beschwerdeführerin schlechthin und permanent zahlungsunfähig gewesen wäre, hat sie mit dem in der Beschwerde angeführten Vorbringen über das Leiden an "Auftragsmangel" und über "Zahlungsschwierigkeiten" nicht tauglich behauptet. Die ihr vom Finanzamt eingeräumte Gelegenheit zur nachvollziehbaren Darstellung jener wirtschaftlichen Situation, welche eine Verfügung des Geschäftsführers über die gutgeschriebenen Beträge im konkreten Zeitraum nicht zugelassen hätte, hat die Beschwerdeführerin nicht genutzt. An ihr wäre es gelegen, den ihrem Rechtsstandpunkt entsprechenden Sachverhalt in einer der behördlichen Feststellung zugänglichen Weise dar- und unter Beweis zu stellen. Der Inhalt der Abgabenerklärungen und der ihnen angeschlossenen Bilanzen konnte die nach Lage des Falles erforderliche Beantwortung der behördlichen Anfrage über die wirtschaftliche Unmöglichkeit einer Verfügung des Geschäftsführers über seine Bezüge schon deswegen nicht ersetzen, weil aus Abgabenerklärungen und entsprechenden Bilanzen entnehmbare Verbindlichkeiten und Verluste eines Unternehmens über seine Liquiditätslage noch keine verlässliche Auskunft geben. Hat die Beschwerdeführerin die behördlichen Anfragen zur Klärung des von ihr behaupteten Sachverhaltes nicht beantwortet, dann war es nicht rechtswidrig, dass die belangte Behörde der Beschwerdeführerin dies als Verletzung ihrer Mitwirkungspflichten angelastet hat, weil ohne ein die Liquiditätslage der Beschwerdeführerin im maßgebenden Zeitraum konkret nachvollziehbar darstellendes Sachvorbringen kein rechtlicher Grund dafür bestand, am Zufluss der Bezüge an den Geschäftsführer der Beschwerdeführerin zu zweifeln. Die der Abgabenbehörde in der Bestimmung des § 115 BAO auferlegte Verpflichtung findet im Spannungsverhältnis zu den Obliegenheiten des Abgabepflichtigen nach § 119 BAO dort ihre Grenze, wo der Abgabepflichtige die Leistung des ihm zukommenden Beitrags zur Sachverhaltsermittlung verweigert (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 14. September 1994, 92/13/0027, 0028, ÖStZB 1995, 260).

Dieses Erkenntnis ist zwar dem vorliegenden Fall ausgesprochen ähnlich, stützt die Rechtsmeinung der XXXX jedoch keinesfalls, vielmehr ist sogar ausführlich davon die Rede, dass Bilanzen und Steuererklärungen den Nachweis über eine ungünstige Liquiditätslage - der vom FA XXXX mehrfach eingefordert wurde - nicht ersetzen können. Der Dienstgeber argumentierte aber beinahe ausschließlich über die Bilanzzahlen. Wie die Liquiditätslage zum Nachweis der fehlenden Verfügungsmacht des Geschäftsführers überhaupt auszusehen hat, wird im oa. Erkenntnis nicht im

Einzelnen ausgeführt, da jedoch von wirtschaftlicher Unmöglichkeit (!) die Rede ist, zeigt sich, dass es sehr wohl konkreter Nachweise und triftiger Gründe hinsichtlich der Zahlungsunfähigkeit (nicht einer Zahlungsstockung) der betroffenen GmbH bedarf.

Bei der gegebenen Sach- und Rechtslage besteht somit die Nachverrechnung zu Recht und war daher nach § 410 ASVG spruchgemäß zu entscheiden."

2. Mit Schriftsatz der Vertretung der bP vom 13.08.2013 wurde innerhalb offener Frist Beschwerde gegen den verfahrensgegenständlichen Bescheid erhoben.

Zum Sachverhalt wurde folgend dargelegt:

"Die Firma XXXX wurde seitens des Finanzamts XXXX einer GPLA-Prüfung für die Jahre 2006 bis 2011 unterzogen. Dabei wurde seitens der Finanzverwaltung die Auffassung vertreten, dass die Gesellschafter XXXX und XXXX Gesellschafterleistungen im Ausmaß von insgesamt €

409.485,46 an die GmbH verrechnet, jedoch bis dato nicht ausbezahlt hätten und es sich somit folglich um einen fiktiven Zufluss von Einnahmen auf Basis des § 19 EStG handle, die als Gesellschafter- bzw. Geschäftsführerhonorare zu qualifizieren seien und somit der dem Dienstgeberbeitrag, dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag, der Kommunalsteuer und betreffend die Bezüge des Herrn XXXX auch der Lohnsteuer und der Sozialversicherung gem. ASVG zu unterwerfen seien.

Auf Grundlage dieser Annahmen wurden meiner im Betreff angeführten Klientin (Fa. XXXX , XXXX) folgende Sozialversicherungsbeiträge und Verzugszinsen vorgeschrieben:

Beiträge 1.6.2006 bis 31.12.2009 € 64.212,29

Verzugszinsen 1.6.2006 bis 31.12.2009 € 25.409,15

Gesamt € 89.233,09

..."

In ihrer Begründung legte die bP folgend dar:

"Die Abgabenbehörde bzw. die Gebietskrankenkasse XXXX stützt sich bei der Vorschreibung der oben angeführten Beiträge auf den so genannten fiktiven Zufluss von Einnahmen, welcher sich - nicht zuletzt aufgrund der Rechtsprechung - aus den gesetzlichen Bestimmungen des § 19 EStG ableitet. Möglich wird nach Ansicht der Abgabenbehörde bzw. die Gebietskrankenkasse XXXX die Unterstellung des fiktiven Zuflusses von Einnahmen deshalb, weil ihrer Ansicht nach die beiden betroffenen Gesellschafter, alleine oder gemeinsam, einen wesentlichen Einfluss auf das gegenständliche Unternehmen ausüben und daher jederzeit selbst bestimmen können, wann der Zufluss erfolgen soll oder nicht (wirtschaftliche Verfügungsmacht). Die von der Behörde eingebrachte Argumentation ist im Detail der bereits zitierten Bescheidbegründung bzw. Prüfbericht zu entnehmen.

Dem wird nunmehr folgendes entgegengehalten:

Eingangs wird darauf hingewiesen, dass Herr XXXX neben seiner Tätigkeit als Geschäftsführer für die XXXX bereits seit XXXX einen Gewerbeschein für gewerbliche Dienstleister (EDV-Dienstleistungen) besitzt. Für die Tätigkeit als Geschäftsführer wurden Herrn XXXX dem Arbeitsumfang entsprechende, angemessene laufende Bezüge abgerechnet, ausbezahlt und davon auch die Beiträge an die Sozialversicherung abgeführt. Die nunmehr den Beiträgen unterworfenen Leistungen aufgrund der für die Förderstellen gelegten Pro-Forma-Rechnungen sind - falls man das überhaupt als Leistungsentgelt qualifizieren kann - Ausfluss der selbständigen gewerblichen Tätigkeit und nicht der Geschäftsführertätigkeit!

Somit sind auch dann, wenn man die Entgelte als fiktiv zugeflossen betrachten möchte, diese keinesfalls unter den Anwendungsbereich des ASVG zu subsumieren, sondern fallen vielmehr in den Anwendungsbereich des GSVG!

Subsidiäre Begründungen gegen den unterstellten fiktiven Zufluss der Entgelte:

Es ist zwar richtig, dass die beiden Gesellschafter XXXX (25 % Beteiligung) und XXXX (75 % Beteiligung) einen wesentlichen Einfluss auf das Unternehmen ausüben, jedoch ist dies - der Rechtsprechung zu § 19 EStG folgend - nicht alleine der ausschlaggebende Grund, um einen fiktiven Zufluss unterstellen zu können. Wesentlich ist, dass auch die finanziellen Rahmenbedingungen und vor allem die Liquidität des Unternehmens, auch unter Berücksichtigung der

beschaffbaren Fremdmittel ausreichen, um überhaupt eine Auszahlung an die Gesellschafter zu ermöglichen. Genau dieser Punkt ist im gegenständlichen Fall der wesentliche Aspekt. Die von den Gesellschaftern erbrachten und nur für die AWS-Förderstelle skizzierten Dienstleistungen (Konzepterstellung, Projektleitung, die Erstellung von Prüfdateien und vor allem die Überprüfung der Programmierung) im Gesamtausmaß von € 409.485,46 hätten in den Zeiträumen 2007 bis einschließlich 2010 niemals zur Auszahlung gebracht werden können, da das Unternehmen in keinsten Weise im betreffenden Zeitraum über die dazu notwendige Liquidität verfügt hat. Dazu bedarf es auch - so wie in der Bescheidbegründung gefordert - keiner gesonderten Liquiditätsrechnung, sondern kann dies viel mehr schon aufgrund der auch dem Finanzamt vorgelegten Bilanzen erkannt werden. Alleine das Verhältnis zwischen Betriebsleistung des Unternehmens und Umfang der skizzierten Gesellschafterleistungen (Umsatz 2010: € 81.051,87, Programmierleistungen € 409.485,46) lässt schon erkennen, dass der Zufluss nicht am Willen der Gesellschafter, sondern schlicht und einfach an den finanziellen Möglichkeiten scheitern muss.

Dennoch erlaube ich mir an dieser Stelle die Ertragssituation des Unternehmens kurz darzustellen, um dadurch nochmals vor Augen zu führen, in welcher Situation das Unternehmen war und wie abstrakt die Unterstellung der wirtschaftlichen Verfügbarkeit dadurch ist:

(In der folgenden Darstellung wurden die Fremdleistungsaufwendungen und die damit korrespondierenden Bestandsveränderungs-Ertragsbuchungen aussaldiert, um ein tatsächliches wirtschaftliches Bild über die Ertragslage zu vermitteln)

Gewinn- und Verlustrechnung der Jahre

2007

2008

2009

(Beträge in €)

Umsatzerlöse

6.262,50

55.832,66

18.877,43

Bestandsveränderungen

4.000,00

Sonstige betriebl. Erträge

55.120,00

41.340,00

Erlöse - gesamt

61.382,50

59.832,66

60.217,43

Fremdleistungsaufwand

-11.607,55

-15.475,00

0,00

Personalaufwand

-15.145,30

-17.845,66

-17.614,96

Abschreibungen

-6.106,55

-4.875,42

-6.678,84

Sonstige betriebl. Aufwendungen

-19.213,06

-11.409,20

-31.338,25

Zwischensumme

9.310,04

10.227,38

4.585,38

Finanzerfolg

-4.250,80

-3.995,58

-26,65

EGT

5.059,24

6.231,80

4.558,73

Steuern v. Einkommen u. Ertrag

-1.264,81

-1.750,00

-1.750,00

Jahresüberschuss

3.794,43

4.481,80

2.808,73

Verlustvorträge aus Vorjahren

-56.330,46

-52.536,03

-48.054,23

Bilanzverlust

-52.536,03

-48.054,23

-45.245,50

vorh. liquide Mittel u. verwerte. Verm.

2007

2008

2009

Bankguthaben

17.421,95

9.311,49

Bankverbindlichkeiten

-72.644,17

verwertbares Anlagevermögen

5.169,00

6.291,51

3.420,21

Net Working Capital

-13.665,71

-17.745,74

-22.705,03

Auch wäre es nicht möglich

gewesen ein derart hohes Liquiditätsvolumen durch Fremdfinanzierung seitens der Banken zu beschaffen, da das Unternehmen auch nicht über die notwendigen Sicherheiten verfügt hat bzw. verfügt. Diesbezüglich wird auch auf die dem Finanzamt übermittelte Bestätigung der XXXX verwiesen, die darin bestätigt, dass eine Fremdfinanzierung in einem derartigen Ausmaß keinesfalls möglich gewesen wäre.

Auch war im betreffenden Zeitraum (wie oben ersichtlich) kein veräußerungsfähiges Vermögen und keine Liquiditätsreserven vorhanden, das im Fall eines Verkaufs auch nur ansatzweise ausgereicht hätte, um die unterstellten Zahlungszuflüsse tatsächlich fließen zu lassen.

Im gegenständlichen Fall war es somit völlig denkmöglich Auszahlungen in einem derartigen Umfang an die Gesellschafter zu leisten, nicht einmal dann, wenn man dadurch die Existenzgefährdung des Unternehmens in Kauf genommen hätte! Aber gerade der Aspekt der Existenzgefährdung ist meines Erachtens auch in Blickrichtung "Fremdvergleich" zu berücksichtigen.

Denn es obliegt auch der Verantwortung der Gesellschafter, Auszahlungen, die die Existenz des Unternehmens gefährden würden eben nicht vorzunehmen. Die rechtlichen Rahmenbedingungen (fahrlässige Krida etc.) schränken somit die Verfügungsmacht der herrschenden Personen wesentlich ein.

Konkret war es im gegenständlichen Fall nicht möglich Auszahlungen zu tätigen bevor das Unternehmen durch die

erbrachten Leistungen und den anschließenden Verkauf der Software an noch zu akquirierende Kunden über entsprechende Einnahmen verfügt. Auf das Motiv, weshalb derartige Leistungen überhaupt buchhalterisch berücksichtigt wurden, wird weiter unten noch separat eingegangen.

Auch sind meines Erachtens die zu diesem Thema vom Verwaltungsgerichtshof ergangenen Erkenntnisse nicht nur so zu verstehen, dass nur für den Fall einer unmittelbar bevorstehenden Insolvenz (d. h. völlige Zahlungsunfähigkeit, die Existenz des Unternehmens akut gefährdet) die Unterstellung eines fiktiven Zuflusses zu verneinen ist, sondern sehr wohl auch die Situation aus dem Blickwinkel der allgemeinen betriebswirtschaftlichen Aspekte durchleuchtet werden muss.

Generell gelten Einnahmen im Rahmen außerbetrieblicher Einkunftsarten gemäß § 19 Abs. 1 EStG 1988 in jenem Kalenderjahr bezogen, indem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. "Zugeflossen" ist eine Einnahme ganz allgemein, sobald der Empfänger über sie tatsächlich und rechtlich (VwGH 29.4.2010, 2007/15/0293) bzw. rechtlich und wirtschaftlich (VwGH 19.6.2002, 98/15/0142) verfügen kann, der Zufluss sich somit wirtschaftlich in einer Vermögensvermehrung des Empfangenden auswirkt (VwGH 7.7.2011, 2007/15/0156), der Steuerpflichtige muss über die Einnahmen frei verfügen, also etwa eine Auszahlung an einen Dritten anordnen, können. Ein Betrag ist dann zugeflossen, wenn er dem Steuerpflichtigen lediglich gutgeschrieben wurde (ohne Barzahlung), vorausgesetzt, dass er über den Betrag rechtlich und wirtschaftlich verfügen kann (VwGH 26.9.2000, 99/13/0193).

Eine Eigentumsübertragung nach bürgerlichem Recht ist nicht erforderlich (VwGH 12.12.1978, 2090/78), wohl aber eine objektive und tatsächliche Verfügungsmacht eines in Geld ausdrückbaren Vorteils nicht nur einer steuerlich unerheblichen Chance (VwGH 29.4.2010, 2007/15/0293). Ein GmbH-Geschäftsführer hat grundsätzlich - auch ohne beherrschende Beteiligung - die tatsächliche Verfügungsmacht über die zu seinen Gunsten ausgestellten Gutschriften. Daher erfolgt der Zufluss mit der Gutschrift (etwa am Verrechnungsskonto), sofern die GmbH zahlungsfähig ist (VwGH 13.12.1995, 95/136/0246). Ist ein Steuerpflichtiger Mehrheitsgesellschafter der schuldnerischen Kapitalgesellschaft, ist der Zufluss anzunehmen, sobald die Forderung fällig ist, vorausgesetzt dass die GmbH zahlungsfähig ist (VwGH 23.3.2010, 2007/13/0037, UFS 28.1.2009, RV/1109-W/07).

Folgende Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes sind in diesem Zusammenhang nochmals dezidiert zu nennen:

Geschäftszahl: 93/14/0155:

Hierin führt er in der Erwägung wie folgt aus:

" ... dass die GmbH nicht in der Lage gewesen wäre, sich die

Geldmittel zur Überweisung der Beträge an den Beschwerdeführer zu beschaffen, hat dieser (gemeint ist wohl der Beschwerdeführer) im Verwaltungsverfahren nie behauptet. Zufluss beim beherrschenden Gesellschafter wäre im Übrigen selbst dann anzunehmen, wenn sich die GmbH die zur Zahlung an den Gesellschafter erforderlichen Mittel nur auf dem Kreditweg hätte beschaffen können ...

Aus dieser Argumentation lässt sich meiner Ansicht nach erkennen, dass das "Zur Verfügung stehen der notwendigen liquiden Mittel" ebenfalls ein Kriterium ist, dass seitens der Finanzverwaltung berücksichtigt werden muss. Auch verweist er auf die Kreditbeschaffung.

Damit ist meines Erachtens wiederum nachgewiesen, dass keinesfalls die insolvenznahe Illiquidität gemeint sein kann, denn in diesem Zusammenhang gibt es sowieso keine Kreditbeschaffung mehr!

Geschäftszahl: 95/13/0246:

Auch in dieser Erkenntnis bringt der VwGH zum Ausdruck, dass es dem Steuerpflichtigen obliegt, die Liquiditätslage nachzuweisen. Es wird hier nicht von Nachweis der völligen Zahlungsunfähigkeit gesprochen! Wäre die gemeint, dann müsste er wohl die Vorlage des Konkursedikts verlangen?!

Nach einhelliger Lehre und ständiger Rechtsprechung ist ein Betrag dann i. S. d. zitierten Bestimmung zugeflossen, wenn dessen Gläubiger über diesen rechtlich und wirtschaftlich verfügen kann, was auch in Fällen einer Gutschrift gilt (VwGH 30.11.1993, 93/14/0155 26.9.2000, 99/13/0193; UFS 23.3.2009, RV/0061-F/08; Doralt, EStG10, § 19, Tz 30, Wallner, UFS Aktuell 2009, 204).

Genau an dieser wirtschaftlichen Verfügbarkeit fehlt es jedoch im gegenständlichen Fall, da ein Unternehmen in dieser Betriebsgröße weder theoretisch noch praktisch in der Lage sein kann derartige liquide Mittel zu beschaffen, um

Beträge in Höhe von € 409.485,46 an die Gesellschafter fließen zu lassen. Alleine am Größenverhältnis zwischen Betriebsleistung und Gesellschafterleistungen kann man schon erkennen, dass eine weit über das Maß hinausgehende überschießende Besteuerung vorliegt, die den Verdacht nahelegt, dass nur fiskalische Überlegungen bei der Festsetzung der Abgaben eine wirkliche Rolle spielen.

Weiters ist in diesem Zusammenhang anzumerken, dass seitens der Gesellschafter/Geschäftsführer auch keine taugliche Verrechnung bzw. in Rechnung Stellung der bis zu diesem Stichtag erbrachten Leistungen erfolgt ist, sondern vielmehr die gegenständlichen Pro-forma-Rechnungen als Leistungsverzeichnisse zu verstehen sind, welche lediglich deshalb buchhalterisch berücksichtigt wurden, um den Anforderungen der AWS-Förderstelle zu entsprechen. In den dafür zu Grunde liegenden Richtlinien wird nämlich ausgeführt, dass die zu fördernden Maßnahmen und Aufwendungen (im gegenständlichen Fall die Programmierungsleistungen der Gesellschafter) auch buchhalterisch in einer geeigneten Form (Aktivierung) berücksichtigt werden müssen, um dadurch eine Art Leistungsnachweis zu erbringen.

Diese Pro-forma-Rechnungen sind deshalb meiner Ansicht nach auch nicht geeignet, aus Sicht der Gesellschafter einen tauglichen Rechtsanspruch gegenüber der Gesellschaft zu erwirken, weil es sich - wie bereits angemerkt - lediglich um eine Art Leistungsverzeichnis und keine Verrechnung handelt. So wird auch in der Literatur davon ausgegangen, dass eine Pro-forma-Rechnung lediglich ein Beleg ist, der dazu dient den Empfänger über die bisher erbrachten Leistungen zu informieren, ihn jedoch nicht zur Zahlung auffordert. Genau dies ist im gegenständlichen Fall der ausschlaggebende Punkt.

Es sollte durch die Pro-forma-Rechnungen zum Ausdruck gebracht werden, dass die Gesellschaft nicht in eine Zahlungspflicht genommen wird, sondern lediglich den Charakter eines Nachweises über die bisher erbrachten Leistungen für die AWS-Förderstelle hat.

Weiters sind zur Begründung in der Berufungsvorentscheidung noch folgende Anmerkungen zu treffen:

Erwiderungen zur Begründung in der Berufungsvorentscheidung (siehe dort unter "Grundsätzliches"):

1. Zitat aus der BVE:

"Wäre die im gegenständlichen Fall gewählte Vorgangsweise, nämlich aufgrund behaupteter - potenzieller - Zahlungsunfähigkeit der verrechneten und verbuchten Geschäftsführerbezüge keine Zuflussfiktion zu verwirklichen, steuerlich anzuerkennen, könnte eine GmbH im Zusammenwirken bzw. auf Anweisung ihres Gesellschafter-Geschäftsführers die Steuerlast nach Belieben in die Zukunft verlagern oder dauerhaft reduzieren. Tatsächlich wäre es dann möglich in der GmbH einen, dem erwarteten Gewinn entsprechenden oder ihn übersteigenden Geschäftsführerbezug festzulegen und somit den Gewinn in der GmbH aufwandswirksam zu reduzieren, ohne dass in der steuerlichen Sphäre des Geschäftsführers jemals eine Steuerlast entstünde. Zusätzlich könnte bei besonders hohen Geschäftsführerbezügen - wie im gegenständlichen Fall - umso leichter argumentiert werden, dass die GmbH potenziell zahlungsunfähig war.

Es käme also zur absurden Situation, dass immer höhere Geschäftsführerbezüge zu geringen oder keinen Steuern in beiden steuerlichen Sphären - der GmbH und des Geschäftsführers - führen würden. Es ist dieser grundsätzlichen Überlegungen geschuldet, dass die Voraussetzungen zur Anerkennung solcher steuerschonenden Konstruktionen restriktiv geregelt und entsprechend umfassend zu prüfen sind.

Erwiderung dazu:

Genau jenes "Steuervermeidungskonstrukt" wurde im gegenständlichen Fall nicht gewählt! Es wurden die laut Leistungsverzeichnis aufgezeigten, bisher erbrachten Gesellschafter- bzw. Geschäftsführerleistungen nicht als Aufwand in der GmbH verbucht und somit das Ergebnis der Gesellschaft auch nicht gewinnmindernd "gestaltet"! Diese Positionen wurden vielmehr auf der Vermögens- bzw. Aktivseite der Bilanz unter "Vorräte / unfertige Erzeugnisse" vollständig aktiviert! Daraus lässt sich nunmehr aber auch schlussfolgern, dass die oben dargestellte Argumentation völlig ins Leere geht! Obwohl die dargestellten Leistungen das Ergebnis der Gesellschaft nicht belastet haben, war sie trotzdem wirtschaftlich nicht in der Lage, die unterstellten Zah

Quelle: Bundesverwaltungsgericht BVwG, <https://www.bvwg.gv.at>

© 2024 JUSLINE

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

www.jusline.at