

TE Vwgh Erkenntnis 1996/11/26 92/14/0212

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 26.11.1996

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §115 Abs1;

BAO §148 Abs3;

BAO §167 Abs2;

BAO §184 Abs3;

BAO §303 Abs4;

EStG 1972 §4 Abs1;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Karger, Dr. Graf, Mag. Heinzl und Dr. Zorn als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Hajicek, über die Beschwerde der A in V, vertreten durch Dr. M, Rechtsanwalt in R, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich (Berufungssenat I) vom 30. September 1992, ZI 8/4/9-BK/Mi-1992, betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1984 bis 1986 und Einkommensteuer für die Jahre 1984 bis 1988, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von S 13.130,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die Beschwerdeführerin war in den Jahren 1984 bis 1986 Pächterin einer Tankstelle. Anlässlich einer für diese Jahre durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung hielt der Prüfer ua unter Tz 6 des Prüfungsberichtes zur Buchführung fest, daß über den "Tausch des Betriebs-Kfz" kein Beleg ausgestellt worden sei und "die Aufzeichnungen über die Zapfsäulenzählertände" nicht aufbewahrt worden seien. Laut Tz 8 seien auf Grund der Mängel laut Tz 6 und wegen unglaublicher Rohaufschlagsschwankungen dem Umsatz Sicherheitszuschläge in Höhe von S 15.000,-- (1984), S 10.000,-- (1985) und S 35.000,-- (1986) zuzurechnen. Unter Tz 17 wurde festgehalten, daß bei den Handelswarenvorräten anlässlich der Betriebsaufgabe eine Teilwertabschreibung auf Null vorgenommen worden sei. Da diese Vorräte in diesem Zeitpunkt nicht als wertlos angesehen werden könnten, sei der Teilwert mit S 30.000,-- zu schätzen. Von den Einstandspreisen laut Inventur von S 40.202,93 sei daher nur eine Teilwertabschreibung von S

10.202,93 anzuerkennen. Unter Tz 21 wurde festgehalten, daß die Sicherheitszuschläge zuzüglich 20 % Umsatzsteuer auch dem Gewinn zuzurechnen seien. Daraus (sowie aus anderen, im verwaltungsgerichtlichen Verfahren nicht strittigen Feststellungen) ergaben sich in den Jahren 1984 und 1985 anstelle von Bilanzgewinnen von rd S 5.000,-- bzw rd S 62.000,-- Gewinne von rd S 22.000,-- bzw rd S 74.000,-- und im Jahr 1986 anstelle eines Bilanzverlustes von rd S 82.000,-- ein Verlust von rd S 15.000,--.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers, nahm die Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer und Einkommensteuer der Jahre 1984 bis 1986 gemäß § 303 Abs 4 BAO wieder auf und erließ entsprechende neue Sachbescheide.

Überdies hob das Finanzamt die Einkommensteuerbescheide für 1987 und 1988 (in welchen Verlustvorträge aus dem Jahr 1986 berücksichtigt worden waren) gemäß § 295 Abs 3 BAO auf und sprach bescheidmäßig aus, daß die Einkommensteuer für die Jahre 1987 und 1988 gemäß § 41 Abs 1 EStG 1972 nicht veranlagt werde.

In ihrer gegen diese Bescheide eingebrachten Berufung vertrat die Beschwerdeführerin die Ansicht, daß der Belegmangel hinsichtlich des eingetauschten Kfz eine Zuschätzung nicht rechtfertige, weil der Prüfer nur den formellen Mangel festgestellt, jedoch betragsmäßig keine Änderung vorgenommen habe. Zu dem Vorwurf, die Aufzeichnungen über die Zapfsäulenstände nicht aufbewahrt zu haben, führte die Beschwerdeführerin aus, offensichtlich meine der Prüfer mit diesen Aufzeichnungen gelegentliche, auf Kalenderblättern gemachte Schätzungen über Treibstoffbestände zum Zwecke der Festlegung der Einkaufsmenge. Diese könnten tatsächlich nicht mehr aufgefunden werden, jedoch bedeute dies keineswegs, daß keine Aufzeichnungen über die Treibstoffbestände während des Jahres vorlägen. Es seien nämlich jeweils vor Füllung der Tanks von den Tankwagenfahrern genauere Bestandsmessungen, als es die Schätzungen der Beschwerdeführerin gewesen wären, vorgenommen und auf den Lieferscheinen aufgeschrieben worden. Diese Lieferscheine seien den Prüfern gemeinsam mit den Treibstoffrechnungen vorgelegt worden. Der Vorwurf sei daher unverständlich. Leider stimmten die Bestandsmessungen der Tankwagenfahrer ebenso wie die eigenen Schätzungen der Beschwerdeführerin nicht mit den Preisänderungsintervallen überein und es sei daher nicht möglich, die genauen Treibstoffverkäufe in den jeweiligen Preisperioden zu ermitteln. In der Folge nahm die Beschwerdeführerin auf die vom Prüfer angewandte Methode zur Ermittlung der Handelswarenumsätze Bezug, wonach von den Gesamtumsätzen laut Bilanz die ermittelten Mineralölproduktumsätze abgezogen wurden (im Jahre 1986 vermindert um eine Lagerverlustschwankung), und stellte fest, daß sich aus den so ermittelten Handelswarenumsätzen in Verbindung mit dem jeweiligen Einsatz an Handelswaren Rohaufschläge von 55,9 % (1984), 53,1 % (1985) und 25,6 % (1986) ergeben hätten. Zu den Rohaufschlagsschwankungen wurde darauf hingewiesen, daß die Beschwerdeführerin bereits Ende 1985 die Absicht gehabt habe, wegen des schlechten Geschäftsganges den Pachtvertrag nicht mehr zu verlängern. Ihr Bestreben habe daher darin bestanden, die Handelswaren abzuverkaufen. Bereits 1985 seien der Schweißapparat verkauft und die Servicearbeiten eingestellt worden, zumal für die Servicearbeiten keine Gewerbeberechtigung bestanden habe und der Inhaber einer benachbarten VW-Werkstätte angedeutet habe, nicht mehr bei der Beschwerdeführerin tanken zu wollen. Ende 1985 sei auch die unangenehme Arbeit des Autowaschens eingestellt worden und bei passender Gelegenheit der Dampfstrahler verkauft worden. Weiters trat die Beschwerdeführerin der Ansicht des Prüfers, daß die Handelwarenvorräte zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe nicht wertlos gewesen seien, entgegen, da es sich bei diesen Waren teilweise noch um Produkte des Vorpächters bzw sogar noch des Verpächters gehandelt habe. Wie bereits ausgeführt, sei ein Abverkauf zu stark reduzierten Preisen vorgenommen worden, dennoch habe nicht alles verkauft werden können, weshalb nach Ansicht der Beschwerdeführerin von wertlosen Ladenhütern gesprochen werden müsse.

Die Beschwerdeführerin beantragt die Sicherheitszuschläge zu stornieren, die Teilwertabschreibung des wertlosen Restlagers anzuerkennen und die Verlustvorträge "gelten zu lassen".

Nach Durchführung eines Vorhaltsverfahrens, in welchem nach der Aktenlage über Ersuchen der Behörde zahlreiche Unterlagen (Sachkonten, Wareneinkaufsbelege, Ausgangsrechnungen und Inventuren) vorgelegt wurden, und über Anfrage dargetan wurde, daß zwei Jahre nach Betriebsaufgabe ein Moped um S 3.000,-- verkauft worden sei, ein Karton mit alkoholfreien Getränken (Inventurwert S 110,40) selbst verbraucht worden sei, die restlichen Waren im Privathaus aufbewahrt worden seien, und es mangels getrennter Buchung der Erlöse nach Warenguppe nicht möglich sei, die in den Tageslösungen enthaltenen, tatsächlich erzielten Leistungserlöse (wie Autowäsche, Service ua) zu ermitteln, legte das Finanzamt die Berufung der belangen Behörde zur Entscheidung vor. Nachdem sich die Beschwerdeführerin zu einer Stellungnahme des Prüfers zur Berufung geäußert hatte, ersuchte die belangte Behörde

das Finanzamt, unter Vorlage des Arbeitsbogens der Prüfung zu den in der Äußerung zur Stellungnahme zur Berufung behaupteten Fehlern der Kalkulation Stellung zu nehmen, insbesondere die in Tz 8 des Berichtes über die abgabenbehördliche Prüfung angeführten "unglaublichen Rohaufschlagsschwankungen" näher zu begründen und die Ermittlung der Höhe "des Sicherheitszuschlages" darzustellen. In der diesbezüglichen Antwort wurden zu den Rohaufschlägen der Handelswaren, Reifen und Servicearbeiten einerseits die "erklärten Rohaufschläge laut Prüfung" der Jahre 1985 (58,12 %) und 1986 (23,49 %) und andererseits die "erklärten Rohaufschläge laut Berufung" der Jahre 1985 (53,09 %) und 1986 (25,61 %) verglichen. In der Folge wurde die Umsatzzuschätzung 1986 dargestellt, wobei sich ausgehend vom Wareneinsatz (rd S 178.000,--) zuzüglich eines Rohaufschlages von 58 % (rd S 103.000,--) und abzüglich von Erlösminderungen von S 23.000,-- ein kalkulierter Erlös von rd S 258.000,-- ergab. Diese wurden den erklärten Erlösen (S 220.000,--) gegenübergestellt und unter Zugrundelegung der sich daraus ergebenden Erlösabweichung (rd S 38.000,--) eine Zuschätzung "laut Tz 8" von S 35.000,-- ausgewiesen. Die mit S 23.000,-- angenommenen Erlösminderungen seien auf Grund der Behauptungen der Beschwerdeführerin betreffend Abverkauf und "Wegfall von Servicearbeiten" berücksichtigt worden. Die "laut Bp geschätzten Erlöse (rd S 258.000,--) beinhalten die Servicearbeiten". Eine weitere Zuschätzung sei nicht erfolgt.

In einer Stellungnahme hiezu versuchte die Beschwerdeführerin, durch Ansatz der ihrer Ansicht nach richtigen Beträge in das Kalkulationsschema der Prüfung darzustellen, daß die Sicherheitszuschläge "nur wegen einer falschen Kalkulation" hinzugerechnet worden seien.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung ab. Zur Schätzungsberichtigung führte sie aus, daß die Beschwerdeführerin in der Berufung selbst eingestanden habe, daß die Treibstoffverkäufe in den jeweiligen Preisperioden mangels Aufzeichnungen nicht zu ermitteln seien. Weiters habe sie zugegeben, beim Tausch eines Mopeds gegen ein Mofa sei kein Beleg ausgefertigt worden. Einmal sei (im Jahr 1986) bei Lieferung des Treibstoffes keine Bestandsmessung vermerkt worden. Weiters stehe nach dem Ermittlungsverfahren fest, daß jedenfalls "einige Autoradios" nicht in der Inventur erfaßt gewesen seien und Aufzeichnungen über Treibstoffmengen auf Kalenderblättern nicht aufbewahrt und vorgelegt worden seien. Der Beschwerdeführerin sei einzuräumen, daß das Nichtaufbewahren von Kalenderblättern allein nicht ausreiche, um einen formellen Mangel der Buchführung anzunehmen. Im Zusammenhang mit den anderen formellen Mängeln bestehe aber ein berechtigter Anlaß, die sachliche Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen. Darüberhinaus könne die inhaltliche Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen von der Beschwerdeführerin nicht nachgewiesen werden, weil eine Nachkalkulation für 1986 eine Kalkulationsdifferenz von wenigstens S 50.000,-- ergebe. Es könne daher kein Zweifel an der Schätzungsberichtigung bestehen. Die Höhe der Sicherheitszuschläge sei angemessen, es liege im Wesen eines Sicherheitszuschlages, daß er nicht berechnet, sondern pauschal angenommen werde. Die Höhe des Sicherheitszuschlages für 1986 orientiere sich an der Kalkulationsdifferenz, wobei letztlich in der Schlußbesprechung statt einer Zuschätzung von S 50.000,-- noch eine weitere Kürzung wegen eventueller weiterer Erlösminderungen vorgenommen worden sei. Durch diese Kürzungen insgesamt sei allen besonderen Verhältnissen, die durch Abverkäufe und sonstige Umstände im letzten Betriebsjahr vorgekommen seien, weitgehend Rechnung getragen worden. Auch die von der Beschwerdeführerin mehrfach vorgebrachte, angeblich doppelte Berücksichtigung der Servicearbeiten, einerseits beim Rohaufschlag und andererseits durch einen pauschalen Betrag von S 30.000,-- in der Kalkulation liege nicht vor. Wie bei Nachvollziehung der Kalkulation des Prüfers eindeutig hervorgehe, seien die "Servicearbeiten im Jahr 1986 nur pauschal mit S 30.000,-- angenommen" worden, beim prozentuellen Rohaufschlag sei der "Wegfall der Servicearbeiten" durch eine Kürzung von 58 % auf 50 % berücksichtigt worden. Die belangte Behörde habe daher keine Bedenken, sich der vom Prüfer vorgenommenen Schätzung anzuschließen.

Zum Verlustvortrag wies die belangte Behörde darauf hin, daß aus den angeführten Gründen zur Schätzung von einer Ordnungsmäßigkeit der Buchhaltung nicht mehr ausgegangen werden könne, weshalb ein Abzug des Verlustes aus dem Jahr 1986 als Sonderausgabe im Jahr 1987 zu unterbleiben habe.

Die Beschwerdeführerin beantragt die Aufhebung des angefochtenen Bescheides wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften mit Kostenzuspruch.

Die belangte Behörde legte Teile der Akten des Verwaltungsverfahrens vor (der Arbeitsbogen des Prüfers wurde nicht vorgelegt) und beantragt in ihrer Gegenschrift die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß § 184 Abs 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann.

Gemäß § 184 Abs 2 BAO ist insbesondere dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs 1) wesentlich sind.

Zu schätzen ist gemäß § 184 Abs 3 BAO ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt, oder wenn die Bücher und Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formellen Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Die Anwendung der Methode der Schätzung mit Hilfe eines Sicherheitszuschlages gehört zu den Elementen der Schätzung; denn es kann - ohne gegen die Denkgesetze zu verstößen - angenommen werden, daß bei mangelhaften Aufzeichnungen nicht nur die nachgewiesenermaßen nicht verbuchten Vorgänge, sondern auch noch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden (vgl etwa das hg Erkenntnis vom 13. September 1989, 88/13/0042).

Im Beschwerdefall leitete die belangte Behörde die Schätzungsberichtigung daraus ab, daß

1.

die jeweiligen Treibstoffverkäufe zu den jeweiligen Preisperioden (des Jahres 1986) nicht zu ermitteln seien,

2.

einmal (1986) keine Bestandsmessung bei Lieferung des Treibstoffs erfolgt sei,

3.

anlässlich eines Tausches kein Beleg erteilt worden sei, und

4.

Autoradios in der Inventur nicht erfaßt worden seien.

Bei der Gewinnermittlung durch den Bestandsvergleich, wie sie die Beschwerdeführerin durchführt, ist auch eine unvollständige oder unrichtige Erfassung der Bestände in der Inventur als sachliche Unrichtigkeit im Sinne des § 184 BAO zu werten (vgl die hg Erkenntnisse vom 11. Dezember 1990, 89/14/0109 und 89/14/0177). Die im angefochtenen Bescheid ua als Grund für die Schätzungsberichtigung herangezogenen Inventurmängel (vgl oben Pkt 4), welche im Rahmen des Berufungsverfahrens festgestellt worden waren, wurden der Beschwerdeführerin im Verwaltungsverfahren im Detail vorgehalten. Die Beschwerdeführerin meinte hiezu jedoch lediglich, daß gemäß einer Rechtsauskunft bei der Bearbeitung einer Berufung kein zusätzlicher Punkt dem Betriebsprüfungsbericht angefügt werden dürfe. Sollte diese Rechtsauskunft stimmen, so wäre diese Änderung des Betriebsprüfungsberichtes nicht korrekt. In der Folge berief sich die Beschwerdeführerin in diesem Zusammenhang auf § 148 BAO. Daß die Inventurmängel vorliegen, bestritt die Beschwerdeführerin konkret nicht. In der Beschwerde wird - abgesehen von einem gegen das Neuerungsverbot verstößenden und daher unbeachtlichen Vorbringen hiezu im Sachverhaltsbereich - die getroffene Feststellung der Inventurmängel als Versuch gesehen, "im nachhinein die Vollständigkeit der Buchhaltung in Zweifel zu ziehen".

Nun kommt der Bestimmung des § 148 Abs 3 BAO, auf welche sich die Beschwerdeführerin in diesem Zusammenhang beruft, im Beschwerdefall schon deshalb keine Bedeutung zu, weil eine Verletzung des Verbotes einer Wiederholungsprüfung an sich sanktionslos ist und lediglich bei der Ermessensprüfung, ob tatsächlich eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorgenommen werden soll, Berücksichtigung finden kann (vgl das hg Erkenntnis vom 15. Mai 1991, 90/14/0148). Wird eine Wiederaufnahme des Verfahrens für sich gesehen rechtens verfügt, so können die unter allfälliger Verletzung des Wiederholungsverbotes getroffenen Sachverhaltsfeststellungen berücksichtigt werden. Es besteht insofern kein Beweisverwertungsverbot. Die Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren wurden von der Beschwerdeführerin im Beschwerdefall aber nicht bekämpft. Es kann daher dahingestellt bleiben, ob die Inventurmängel - wie die Beschwerdeführerin meint - im Rahmen einer Wiederholungsprüfung festgestellt wurden. Daß die Schätzungsbefugnis der belangten Behörde schon im Hinblick auf diese als erwiesen angenommenen Inventurmängel besteht, bestreitet die Beschwerdeführerin daher zu Unrecht.

Ob es sich bei den unter Pkt 1 bis 3 angeführten formellen Mängeln um solche handelt, die im Sinn des § 184 Abs 3 BAO geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen der Beschwerdeführerin in Zweifel zu ziehen, kann daher dahingestellt bleiben.

Nun steht zwar, wenn eine Schätzung grundsätzlich zulässig ist, die Wahl der anzuwendenden Schätzungsmethode der Abgabenbehörde im allgemeinen frei, doch muß das Schätzungsverfahren - und auch die Anwendung eines Sicherheitszuschlages erfolgt im Rahmen eines solchen - einwandfrei abgeführt und die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge müssen schlüssig und folgerichtig sein (vgl etwa das hg Erkenntnis vom 11. Jänner 1984, 83/13/0009, 0011 und 0012). Diese Anforderungen erfüllt der angefochtene Bescheid jedoch in mehrfacher Hinsicht nicht. Die von der belangten Behörde bestätigten Sicherheitszuschläge beruhen - insbesondere hinsichtlich der Jahre 1984 und 1985 - auf vom Prüfer festgestellten "unglaubwürdigen Rohaufschlagsschwankungen". Eine nähere Begründung dafür, welche konkreten Rohaufschlagsschwankungen dieser Annahme zugrunde liegen und inwiefern derartige Schwankungen - auch unter Berücksichtigung des Berufungsvorbringens - unglaubwürdig erscheinen, enthält der angefochtene Bescheid nicht. Die belangte Behörde selbst ersuchte das Finanzamt mit Schreiben vom 23. Jänner 1992, insbesondere die in Tz 8 des Betriebsprüfungsberichtes angeführten "unglaubwürdigen Rohaufschlagsschwankungen" (Anführungszeichen im Original) näher zu begründen. Das Finanzamt nahm dazu aber nur hinsichtlich der Rohaufschläge "It Prüfung" und "It Berufung" bezüglich der Jahre 1985 und 1986, nicht aber hinsichtlich des Jahres 1984 und auch nicht dazu Stellung, welche sich aus dem Rechenwerk der Beschwerdeführerin ergebenden Rohaufschlagschwankungen (aller drei Jahre) dem Prüfer mit der Konsequenz einer Zuschätzung in allen drei Jahren unglaubwürdig erschienen. Soweit danach für das Jahr 1985 ein Rohaufschlag von rd 55 % und für das Jahr 1986 ein solcher von rd 25 % aufscheint, wurde überdies nicht schlüssig begründet, inwiefern diese "Schwankung" durch das Berufungsvorbringen, es seien im Jahr 1986 keine Servicearbeiten und - abgesehen davon, daß nicht erkennbar ist, wie sich diese auf den Rohaufschlag für Handelswaren auswirken - keine Autowäschen mehr durchgeführt worden, und es sei versucht worden, das bestehende Warenlager im Hinblick auf die beabsichtigte Beendigung des Pachtverhältnisses (natürgemäß mit einem geringeren Rohaufschlag) abzuverkaufen, nicht ausreichend aufgeklärt wurde. Widersprüchlich und damit unschlüssig ist die Bescheidbegründung in diesem Zusammenhang überdies dadurch, daß dem Berufungsvorbringen, es seien keine Serviceleistungen und Autowäschen mehr erfolgt, einerseits insoweit gefolgt wurde, als der Rohaufschlag in der Nachkalkulation von 58 % auf 50 % reduziert wurde, andererseits insofern aber nicht gefolgt wurde, als Erlöse für diese Leistungen in Höhe von S 30.000,-- ("pauschal") angesetzt wurden.

Das Ausmaß der angesetzten Sicherheitszuschläge sowohl für die Jahre 1984 und 1985, aber auch für das Jahr 1986 erweist sich daher als nicht schlüssig begründet.

Überhaupt nicht auseinandergesetzt hat sich die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid mit dem Berufungsvorbringen zur Frage der Teilwertabschreibung des Warenlagers bei Beendigung des Pachtverhältnisses, weshalb dem angefochtenen Bescheid auch diesbezüglich ein Begründungsmangel anhaftet.

Durch die aufgezeigten Verfahrensmängel zur Frage der Schätzung durch Ansatz von Sicherheitszuschlägen vermag die Begründung des angefochtenen Bescheides diesen auch zur verweigerten Vortragsfähigkeit des Verlustes des Jahres 1986 nicht zu tragen.

Der angefochtene Bescheid war daher gemäß § 42 Abs 2 Z 3 VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl Nr 416/1994.

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1996:1992140212.X00

Im RIS seit

20.11.2000

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at