

TE Vwgh Erkenntnis 2026/5/28 Ra 2024/15/0069

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 28.05.2026

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag

Norm

BAO §96

EStG 1988 §2 Abs2a

1. BAO § 96 heute
2. BAO § 96 gültig ab 30.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019
3. BAO § 96 gültig von 18.07.1987 bis 29.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 312/1987
4. BAO § 96 gültig von 09.05.1969 bis 17.07.1987 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 134/1969
1. EStG 1988 § 2 heute
2. EStG 1988 § 2 gültig ab 29.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 135/2022
3. EStG 1988 § 2 gültig von 01.01.2019 bis 28.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018
4. EStG 1988 § 2 gültig von 31.12.2016 bis 31.12.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016
5. EStG 1988 § 2 gültig von 29.12.2015 bis 30.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
6. EStG 1988 § 2 gültig von 15.08.2015 bis 28.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
7. EStG 1988 § 2 gültig von 30.12.2014 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2014
8. EStG 1988 § 2 gültig von 01.03.2014 bis 29.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2014
9. EStG 1988 § 2 gültig von 01.04.2012 bis 28.02.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012
10. EStG 1988 § 2 gültig von 01.07.2010 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 58/2010
11. EStG 1988 § 2 gültig von 18.06.2009 bis 30.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009
12. EStG 1988 § 2 gültig von 01.04.2009 bis 17.06.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 26/2009
13. EStG 1988 § 2 gültig von 01.01.2007 bis 31.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006
14. EStG 1988 § 2 gültig von 27.06.2006 bis 31.12.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006
15. EStG 1988 § 2 gültig von 31.12.2005 bis 26.06.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 161/2005
16. EStG 1988 § 2 gültig von 05.06.2004 bis 30.12.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
17. EStG 1988 § 2 gültig von 21.08.2003 bis 04.06.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
18. EStG 1988 § 2 gültig von 30.12.2000 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000
19. EStG 1988 § 2 gültig von 15.07.1999 bis 29.12.2000 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
20. EStG 1988 § 2 gültig von 01.05.1996 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
21. EStG 1988 § 2 gültig von 01.12.1993 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
22. EStG 1988 § 2 gültig von 30.12.1989 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989

Beachte

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden):

Ra 2025/15/0074

Ra 2025/15/0075

Ra 2025/15/0076

Ra 2025/15/0077

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Novak, den Hofrat Dr. Sutter, die Hofrätinnen Dr.in Lachmayer und Dr.in Wiesinger sowie den Hofrat Dr. Hammerl als Richter und Richterinnen, unter Mitwirkung des Schriftführers Mag. Halvax, über die Revision 1. des Finanzamts Österreich (hg. protokolliert zu Ra 2024/15/0069), 2. der (mittlerweile beendeten) s GmbH & atypisch Still, 3. der s GmbH, 4. der „s“ GmbH & Co Drei KG, und 5. des J S, die zweit- bis fünftrevisionswerbenden Parteien allesamt vertreten durch Dr. Michael Gärtner, Rechtsanwalt in Salzburg (hg. protokolliert zu Ra 2025/15/0074 bis 0077), gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 2. Juli 2024, Zl. RV/6100547/2017, betreffend Feststellung von Einkünften der Jahre 2005 bis 2008,

I. die Beschlüsse gefasst:römisch eins. die Beschlüsse gefasst:

Die Revisionen der zweit- bis fünftrevisionswerbenden Parteien werden zurückgewiesen.

Die zweit- bis fünftrevisionswerbenden Parteien haben dem Bund Aufwendungen in der Höhe von € 553,20 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

II. zu Recht erkannt:römisch zwei. zu Recht erkannt:

Spruch

Das angefochtene Erkenntnis wird hinsichtlich der Spruchpunkte I. bis III. wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben. Das angefochtene Erkenntnis wird hinsichtlich der Spruchpunkte römisch eins. bis römisch drei. wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Begründung

1

Mit Zusammenschlussvertrag vom 27. September 2006 haben die Drittrevisionswerberin (Geschäftsherrin) und die Viertrevisionswerberin - nach den Feststellungen des Bundesfinanzgerichts (BFG) - eine atypische stille Gesellschaft errichtet. Die Viertrevisionswerberin als atypisch stille Gesellschafterin hat sich in diesem Vertrag zu einer Einlage von insgesamt 1.590.000 € verpflichtet. Die Gesellschaftsanteile wurden von der Viertrevisionswerberin lediglich treuhändig gehalten. Treugeber und wirtschaftlicher Eigentümer dieser Gesellschaftsanteile waren dritte Personen, die entsprechende Anteile an der atypisch stillen Gesellschaft gezeichnet haben. Der Fünftrevisionswerber war - unter anderem - alleinvertretungsbefugter Geschäftsführer der Drittrevisionswerberin im Zeitraum 7. Oktober 2013 bis zur Löschung dieser Funktion im Firmenbuch am 1. Oktober 2020 und alleinvertretungsbefugter Geschäftsführer der Viertrevisionswerberin im Zeitraum vom 21. April 1995 bis zur Löschung dieser Funktion im Firmenbuch am 2. Oktober 2020.

2

Im Zuge ihrer Geschäftsaktivitäten (Entwicklung einer Ticketing Plattform) hat die Drittrevisionswerberin mit den Herren U, B und M jeweils einen mit 15. Dezember 2005 datierten „Know-How“-Kaufvertrag abgeschlossen. Gegenstand dieser Verträge waren der Erwerb und die uneingeschränkte Nutzung der gesamten Kenntnisse (Know-How) der Verkäufer im Bereich „Elektronisches Ticketing“ (Herr U), „Datenbanken und Portale“ (Herr B) sowie „Zutrittskontrolle“ (Herr M). Als Kaufpreis wurde ein Betrag von je 1.750.000 € (in Summe somit 5.250.000 €) vereinbart. Zudem hat die Drittrevisionswerberin mit einer Schwestergesellschaft einen Programmierungsvertrag abgeschlossen und mit 10. Februar 2007 erweitert.

3

Nach Durchführung einer Außenprüfung erließ das Finanzamt Salzburg-Stadt am 25. Februar 2011 und am

13. Juli 2011 Bescheide gegenüber den Gesellschaftern der Zweitrevisionswerberin, mit denen es die Einkünfte für die Jahre 2005 bis 2008 gemäß § 188 BAO feststellte, wobei es betreffend das Jahr 2005 das Verfahren gemäß § 303 BAO wiederaufnahm. Nach Durchführung einer Außenprüfung erließ das Finanzamt Salzburg-Stadt am 25. Februar 2011 und am 13. Juli 2011 Bescheide gegenüber den Gesellschaftern der Zweitrevisionswerberin, mit denen es die Einkünfte für die Jahre 2005 bis 2008 gemäß Paragraph 188, BAO feststellte, wobei es betreffend das Jahr 2005 das Verfahren gemäß Paragraph 303, BAO wiederaufnahm.

4

Die gegen diese Bescheide erhobene Berufung (nunmehr Beschwerde) wies das Finanzamt mit Beschwerdeverentscheidung ab, woraufhin ein Vorlageantrag gestellt wurde.

5

Im Zuge des Beschwerdeverfahrens wurde vorgebracht, dass die ergangenen „Bescheide“ nicht von einer approbationsbefugten Person des Finanzamts Salzburg-Stadt erlassen worden seien. Aus dem Akteninhalt ergebe sich, dass es weder approbierte Gleichschriften, aktenkundige Genehmigungen, Niederschriften noch Schlussberichte, auf die im Bescheid verwiesen worden seien, des Finanzamts Salzburg-Stadt gebe. Insofern könne im Lichte der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nur von einem „Nicht-Bescheid“ ausgegangen werden, weil kein vom Willen des allein zuständigen Finanzamts Salzburg-Stadt getragener und approbierter Bescheid vorliege.

6

Mit dem angefochtenen Erkenntnis, in dem eine Revision für nicht zulässig erklärt wurde, gab das BFG der Beschwerde - nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung - betreffend die Jahre 2005 bis 2007 teilweise und betreffend das Jahr 2008 vollinhaltlich Folge und änderte die Bescheide dahingehend ab, dass die Bestimmung des § 2 Abs. 2a EStG 1988 keine Anwendung finde. Begründend führte es zunächst aus, es seien weder Hinweise erkennbar, dass die automationsunterstützt erlassenen Bescheide nicht willensgemäß ergangen seien, noch dass sie nicht vom (damaligen) Finanzamt Salzburg-Stadt veranlasst worden seien. Den angefochtenen Bescheiden betreffend die Jahre 2005 bis 2007 vom 25. Februar 2011 sei der Bericht über die Durchführung einer Außenprüfung bei der Drittrevisionswerberin (inkl. Beilage) vom 25. Februar 2011 beigelegt gewesen. Beide Schriftstücke seien an die damalige steuerliche Vertretung der Drittrevisionswerberin zugestellt worden. Weshalb die Existenz einer vorläufigen Version des Berichts vom 15. Dezember 2010 darauf hindeuten solle, dass der angefochtene Bescheid nach dem Willen der Behörde auf dieser Version (und nicht auf der übersandten) beruhen solle, sei nicht einsichtig und stünde im Übrigen als bloßer Begründungsmangel auch der Annahme der Bescheidqualität der Erledigungen nicht entgegen. Mit dem angefochtenen Erkenntnis, in dem eine Revision für nicht zulässig erklärt wurde, gab das BFG der Beschwerde - nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung - betreffend die Jahre 2005 bis 2007 teilweise und betreffend das Jahr 2008 vollinhaltlich Folge und änderte die Bescheide dahingehend ab, dass die Bestimmung des Paragraph 2, Absatz 2 a, EStG 1988 keine Anwendung finde. Begründend führte es zunächst aus, es seien weder Hinweise erkennbar, dass die automationsunterstützt erlassenen Bescheide nicht willensgemäß ergangen seien, noch dass sie nicht vom (damaligen) Finanzamt Salzburg-Stadt veranlasst worden seien. Den angefochtenen Bescheiden betreffend die Jahre 2005 bis 2007 vom 25. Februar 2011 sei der Bericht über die Durchführung einer Außenprüfung bei der Drittrevisionswerberin (inkl. Beilage) vom 25. Februar 2011 beigelegt gewesen. Beide Schriftstücke seien an die damalige steuerliche Vertretung der Drittrevisionswerberin zugestellt worden. Weshalb die Existenz einer vorläufigen Version des Berichts vom 15. Dezember 2010 darauf hindeuten solle, dass der angefochtene Bescheid nach dem Willen der Behörde auf dieser Version (und nicht auf der übersandten) beruhen solle, sei nicht einsichtig und stünde im Übrigen als bloßer Begründungsmangel auch der Annahme der Bescheidqualität der Erledigungen nicht entgegen.

7

Die Nicht-Anwendbarkeit des § 2 Abs. 2a EStG 1988 im Revisionsfall begründete das BFG damit, dass die Bewerbung der Beteiligung als atypisch stille Gesellschafter der Drittrevisionswerberin nicht unter besonderer Hervorhebung von Verlustzuweisungen und damit verbundenen Steuervorteilen erfolgt sei. So habe der Prospekt vor allem das Produkt und die handelnden Personen vorgestellt. Im Rahmen eines Berechnungsbeispiels sei sodann in Aussicht gestellt worden, dass eine Einlage von 50.000 € (ohne Berücksichtigung des Agios) im Jahr 2005 zu einer Verlustzuweisung von 130.000 € (d.h. 260% der Einlage) im Jahr 2005 und - bei Annahme eines 50%igen Steuersatzes - einer Steuergutschrift von 65.000 € führe, deren Zufluss im Jahr 2006 erwartet werden könne. Eine besondere Hervorhebung dieser nur im Jahr 2006 geplanten Verlustzuweisung sehe das BFG jedoch darin nicht, vielmehr seien auch die zu erwartenden Gewinnzuweisungen bzw. der letztlich zu versteuernde Veräußerungsgewinn in ähnlicher Form dargestellt worden.

Der Prospekt habe sogar den expliziten Hinweis enthalten, dass „von Gesellschaftern allfällig angestrebte Steuervorteile“ nicht die Geschäftsgrundlage dieser Beteiligung bildeten. Dass diese Formulierung wohl nicht zuletzt aufgrund der - ebenfalls erwähnten - kritischen Haltung der Finanzverwaltung zu atypisch stillen Beteiligungsmodellen gewählt worden sei, liege nahe. Dies könne aber nicht dazu führen, dass aus der bloßen Erwähnung von „allfällig angestrebten Steuervorteilen“ eine diesbezügliche Bewerbung konstruiert werde. Auch aus den Aussagen der einvernommenen einzelnen atypisch still Beteiligten ergebe sich keine besondere Hervorhebung von Steuervorteilen im Rahmen der Bewerbung der Beteiligungen, wenn auch eine Minderheit von vier Auskunftspersonen seinerzeit explizit eine Hervorhebung von Steuervorteilen bestätigt habe. Die tatsächliche Form der Bewerbung/Darstellung der Beteiligung dürfte von den konkret handelnden Vermögensberatern abhängig gewesen sein. Dafür, dass die Bewerbung der Beteiligung in diesen (wenigen) Fällen repräsentativ für das Gesamtgeschehen gewesen sei, gebe es - aufgrund des dezentralen Vertriebs der Beteiligungen durch unterschiedliche Vermögensberater - keine Anhaltspunkte. Die Nicht-Anwendbarkeit des Paragraph 2, Absatz 2 a, EStG 1988 im Revisionsfall begründete das BFG damit, dass die Bewerbung der Beteiligung als atypisch stille Gesellschafter der Drittrevisionswerberin nicht unter besonderer Hervorhebung von Verlustzuweisungen und damit verbundenen Steuervorteilen erfolgt sei. So habe der Prospekt vor allem das Produkt und die handelnden Personen vorgestellt. Im Rahmen eines Berechnungsbeispiels sei sodann in Aussicht gestellt worden, dass eine Einlage von 50.000 € (ohne Berücksichtigung des Agios) im Jahr 2005 zu einer Verlustzuweisung von 130.000 € (d.h. 260% der Einlage) im Jahr 2005 und - bei Annahme eines 50%igen Steuersatzes - einer Steuergutschrift von 65.000 € führe, deren Zufluss im Jahr 2006 erwartet werden könne. Eine besondere Hervorhebung dieser nur im Jahr 2006 geplanten Verlustzuweisung sehe das BFG jedoch darin nicht, vielmehr seien auch die zu erwartenden Gewinnzuweisungen bzw. der letztlich zu versteuernde Veräußerungsgewinn in ähnlicher Form dargestellt worden. Der Prospekt habe sogar den expliziten Hinweis enthalten, dass „von Gesellschaftern allfällig angestrebte Steuervorteile“ nicht die Geschäftsgrundlage dieser Beteiligung bildeten. Dass diese Formulierung wohl nicht zuletzt aufgrund der - ebenfalls erwähnten - kritischen Haltung der Finanzverwaltung zu atypisch stillen Beteiligungsmodellen gewählt worden sei, liege nahe. Dies könne aber nicht dazu führen, dass aus der bloßen Erwähnung von „allfällig angestrebten Steuervorteilen“ eine diesbezügliche Bewerbung konstruiert werde. Auch aus den Aussagen der einvernommenen einzelnen atypisch still Beteiligten ergebe sich keine besondere Hervorhebung von Steuervorteilen im Rahmen der Bewerbung der Beteiligungen, wenn auch eine Minderheit von vier Auskunftspersonen seinerzeit explizit eine Hervorhebung von Steuervorteilen bestätigt habe. Die tatsächliche Form der Bewerbung/Darstellung der Beteiligung dürfte von den konkret handelnden Vermögensberatern abhängig gewesen sein. Dafür, dass die Bewerbung der Beteiligung in diesen (wenigen) Fällen repräsentativ für das Gesamtgeschehen gewesen sei, gebe es - aufgrund des dezentralen Vertriebs der Beteiligungen durch unterschiedliche Vermögensberater - keine Anhaltspunkte.

8

Es komme somit schon aus diesem Grund nicht zur Anwendung des Verlustausgleichsverbots des § 2 Abs. 2a EStG 1988. Daran ändere auch die Tatsache nichts, dass über dem zugrundeliegenden Geschäftsmodell zumindest zum Teil der Schatten eines „Steuermodells“ liege. Es seien nämlich die interne Konzeption und die internen Abläufe davon zu trennen, ob eine Beteiligung auch gegenüber den potentiellen Anlegern als „Steuermodell“ durch steuerlich vorteilhafte Verlustzuweisungen beworben worden sei. Letzteres sei im Revisionsfall nicht nachgewiesen worden. Aus dem festgestellten Sachverhalt ergebe sich, dass der Erwerb der Beteiligung zwar - über die Vermögensberater - allgemein angeboten worden sei und die erste Voraussetzung des in § 2 Abs. 2a EStG 1988 normierten Regelbeispiels erfüllt sei. Allerdings zeige der von der steuerlichen Vertretung angestellte Renditevergleich, dass die Rendite nach Steuern deutlich weniger als das Doppelte der Rendite vor Steuern betrage und somit die diesbezügliche Voraussetzung des § 2 Abs. 2a EStG 1988 nicht erfüllt sei. Es komme somit schon aus diesem Grund nicht zur Anwendung des Verlustausgleichsverbots des Paragraph 2, Absatz 2 a, EStG 1988. Daran ändere auch die Tatsache nichts, dass über dem zugrundeliegenden Geschäftsmodell zumindest zum Teil der Schatten eines „Steuermodells“ liege. Es seien nämlich die interne Konzeption und die internen Abläufe davon zu trennen, ob eine Beteiligung auch gegenüber den potentiellen Anlegern als „Steuermodell“ durch steuerlich vorteilhafte Verlustzuweisungen beworben worden sei. Letzteres sei im Revisionsfall nicht nachgewiesen worden. Aus dem festgestellten Sachverhalt ergebe sich, dass der Erwerb der Beteiligung zwar - über die Vermögensberater - allgemein angeboten worden sei und die erste Voraussetzung des in Paragraph 2, Absatz 2 a, EStG 1988 normierten Regelbeispiels erfüllt sei. Allerdings zeige der von der steuerlichen Vertretung angestellte Renditevergleich, dass die

Rendite nach Steuern deutlich weniger als das Doppelte der Rendite vor Steuern betrage und somit die diesbezügliche Voraussetzung des Paragraph 2, Absatz 2 a, EStG 1988 nicht erfüllt sei.

9

Die zweit- bis fünftrevisionswerbenden Parteien erhoben zunächst Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof. Mit Beschluss des Verfassungsgerichtshofs vom 5. Juni 2025, E 3112/2024-6, wurde die Behandlung der Beschwerde abgelehnt und dem Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung abgetreten.

10

Gegen das Erkenntnis des BFG richten sich nun die vorliegenden außerordentlichen Revisionen des Finanzamts einerseits und der zweit- bis fünftrevisionswerbenden Parteien andererseits. Das Finanzamt bringt zur Zulässigkeit seiner außerordentlichen Amtsrevision vor, dass die Beweiswürdigung im Zusammenhang mit der Nichtanwendung des § 2 Abs. 2a EStG 1988 grob fehlerhaft sei. Aus der bloß demonstrativen Anführung des gesetzlichen „Regelbeispiels“ ergebe sich, dass auch andere gleichwertige objektive Umstände belegen könnten, dass das Erzielen steuerlicher Vorteile im Vordergrund stehe. Aus handschriftlichen Notizen bei Entwicklung des Anlegermodells könne ersehen werden, dass jedem Anleger im Jahr der Zeichnung ein Verlust von 260% der Einlage zugewiesen hätte werden sollen. Für die nach Modell planmäßige Verlustzuweisung an die atypisch stillen Beteiligten seien Anlaufverluste im Jahr 2005 benötigt worden, die sich aus fiktiv generierten Betriebsausgaben in der Höhe von 6.750.000 € für Know-How-Verträge und einen Programmerstellungsvertrag ergeben hätten. Diese objektiven Umstände belegten, dass bei dem Verlustbeteiligungsmodell das Erzielen steuerlicher Vorteile im Vordergrund gestanden sei. Die Bewerbung der Beteiligung unter Hervorhebung des steuerlichen Vorteils sei bei einzelnen Beteiligten erkennbar, womit jedenfalls bei diesen die Tatbestandsvoraussetzungen des Verlustausgleichsverbots des § 2 Abs. 2a erster Teilstrich EStG 1988 unstrittig erfüllt seien. Gegen das Erkenntnis des BFG richten sich nun die vorliegenden außerordentlichen Revisionen des Finanzamts einerseits und der zweit- bis fünftrevisionswerbenden Parteien andererseits. Das Finanzamt bringt zur Zulässigkeit seiner außerordentlichen Amtsrevision vor, dass die Beweiswürdigung im Zusammenhang mit der Nichtanwendung des Paragraph 2, Absatz 2 a, EStG 1988 grob fehlerhaft sei. Aus der bloß demonstrativen Anführung des gesetzlichen „Regelbeispiels“ ergebe sich, dass auch andere gleichwertige objektive Umstände belegen könnten, dass das Erzielen steuerlicher Vorteile im Vordergrund stehe. Aus handschriftlichen Notizen bei Entwicklung des Anlegermodells könne ersehen werden, dass jedem Anleger im Jahr der Zeichnung ein Verlust von 260% der Einlage zugewiesen hätte werden sollen. Für die nach Modell planmäßige Verlustzuweisung an die atypisch stillen Beteiligten seien Anlaufverluste im Jahr 2005 benötigt worden, die sich aus fiktiv generierten Betriebsausgaben in der Höhe von 6.750.000 € für Know-How-Verträge und einen Programmerstellungsvertrag ergeben hätten. Diese objektiven Umstände belegten, dass bei dem Verlustbeteiligungsmodell das Erzielen steuerlicher Vorteile im Vordergrund gestanden sei. Die Bewerbung der Beteiligung unter Hervorhebung des steuerlichen Vorteils sei bei einzelnen Beteiligten erkennbar, womit jedenfalls bei diesen die Tatbestandsvoraussetzungen des Verlustausgleichsverbots des Paragraph 2, Absatz 2 a, erster Teilstrich EStG 1988 unstrittig erfüllt seien.

11

Die zweit- bis fünftrevisionswerbende Parteien bringen zur Zulässigkeit ihrer außerordentlichen Revisionen vor, dass die Feststellungsbescheide betreffend die Jahre 2005 bis 2007 ohne Veranlassung eines Organwalters des zuständigen Finanzamts erlassen worden seien und damit Nicht-Bescheide vorlägen. Die entsprechenden Bescheide seien vom behördenfremden Betriebsprüfer des (zuvor zuständigen) Finanzamts Salzburg-Land ohne Einbeziehung des neu zuständig gewordenen Finanzamts Salzburg-Stadt erlassen worden. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes könne ein wirksamer Bescheid nur zustande kommen, wenn er auf die Genehmigung eines Organwalters der Behörde und somit auf dessen Willen zurückzuführen sei, was die revisionswerbenden Parteien auch bereits vor dem BFG moniert hätten (Hinweis auf VwGH 24.11.2011, 2008/15/0205).

12

Nach Einleitung des Vorverfahrens haben einerseits das erstrevisionswerbende Finanzamt und andererseits die zweit- bis fünftrevisionswerbenden Parteien jeweils wechselseitig Revisionsbeantwortungen erstattet.

13

Der Verwaltungsgerichtshof hat - nach Verbindung der Revisionen zur gemeinsamen Entscheidung - erwogen:

14

Die Revisionen sind teilweise zulässig und begründet.

Zu I:

15

Nach Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Nach Artikel 133, Absatz 4, B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

16

Nach § 34 Abs. 1 VwGG sind Revisionen, die sich wegen Nichtvorliegens der Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zur Behandlung eignen, ohne weiteres Verfahren mit Beschluss zurückzuweisen. Ein solcher Beschluss hat gemäß § 34 Abs. 3 VwGG in jeder Lage des Verfahrens zu erfolgen. Nach Paragraph 34, Absatz eins, VwGG sind Revisionen, die sich wegen Nichtvorliegens der Voraussetzungen des Artikel 133, Absatz 4, B-VG nicht zur Behandlung eignen, ohne weiteres Verfahren mit Beschluss zurückzuweisen. Ein solcher Beschluss hat gemäß Paragraph 34, Absatz 3, VwGG in jeder Lage des Verfahrens zu erfolgen.

17

Nach § 34 Abs. 1a VwGG ist der Verwaltungsgerichtshof bei der Beurteilung der Zulässigkeit der Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG an den Ausspruch des Verwaltungsgerichtes gemäß § 25a Abs. 1 VwGG nicht gebunden. Die Zulässigkeit einer außerordentlichen Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG hat der Verwaltungsgerichtshof im Rahmen der dafür in der Revision vorgebrachten Gründe (§ 28 Abs. 3 VwGG) zu überprüfen. Nach Paragraph 34, Absatz eins a, VwGG ist der Verwaltungsgerichtshof bei der Beurteilung der Zulässigkeit der Revision gemäß Artikel 133, Absatz 4, B-VG an den Ausspruch des Verwaltungsgerichtes gemäß Paragraph 25 a, Absatz eins, VwGG nicht gebunden. Die Zulässigkeit einer außerordentlichen Revision gemäß Artikel 133, Absatz 4, B-VG hat der Verwaltungsgerichtshof im Rahmen der dafür in der Revision vorgebrachten Gründe (Paragraph 28, Absatz 3, VwGG) zu überprüfen.

18

Die zweit- bis fünftrevisionswerbenden Parteien bringen in der Zulässigkeitsbegründung ihrer Revision lediglich vor, dass sich das BFG mit der im Beschwerdeverfahren behaupteten Unzuständigkeit des BFG aufgrund vorgelagerter Nicht-Bescheide nicht ausreichend auseinandergesetzt habe. Die Bescheiddaten seien durch ein nicht dem Finanzamt Salzburg-Stadt zurechenbares Organ eingegeben worden.

19

Gemäß § 96 erster Satz BAO müssen schriftliche Ausfertigungen, auch Bescheidausfertigungen, die Bezeichnung der Behörde enthalten und mit Datum und Unterschrift dessen versehen sein, der die Erledigung genehmigt hat. § 96 erster Satz BAO setzt voraus, dass ein Bescheid vom jeweiligen Organwalter zu genehmigen ist. Die BAO geht damit grundsätzlich vom Verständnis aus, dass ein wirksamer Bescheid nur zustande kommt, wenn er auf die Genehmigung eines Organwalters der Behörde und somit auf dessen Willen zurückzuführen ist. § 96 letzter Satz BAO enthält eine unwiderlegliche Genehmigungsvermutung. Durch diese Bestimmung wird für in Abgabenverfahren automationsunterstützt erlassene Erledigungen unwiderleglich vermutet, dass die Genehmigung durch den Leiter der auf der Ausfertigung bezeichneten Abgabenbehörde vorliegt (vgl. VwGH 16.12.2010, 2009/15/0002, mwN). Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinen Erkenntnissen vom 14. Dezember 2006, 2005/14/0014 und 2005/14/0015, zum Ausdruck gebracht hat, setzt auch diese gesetzliche Regelung - vorbehaltlich der in diesen Erkenntnissen formulierten Einschränkungen - voraus, dass der einzelne Bescheid tatsächlich durch den Organwalter der Behörde veranlasst wird. Gemäß Paragraph 96, erster Satz BAO müssen schriftliche Ausfertigungen, auch Bescheidausfertigungen, die Bezeichnung der Behörde enthalten und mit Datum und Unterschrift dessen versehen sein, der die Erledigung genehmigt hat. Paragraph 96, erster Satz BAO setzt voraus, dass ein Bescheid vom jeweiligen Organwalter zu genehmigen ist. Die BAO geht damit grundsätzlich vom Verständnis aus, dass ein wirksamer Bescheid nur zustande kommt, wenn er auf die Genehmigung eines Organwalters der Behörde und somit auf dessen Willen zurückzuführen ist. Paragraph 96, letzter Satz BAO enthält eine unwiderlegliche Genehmigungsvermutung. Durch diese Bestimmung wird für in Abgabenverfahren automationsunterstützt erlassene Erledigungen unwiderleglich vermutet, dass die Genehmigung durch den Leiter der auf der Ausfertigung bezeichneten Abgabenbehörde vorliegt vergleiche , VwGH 16.12.2010, 2009/15/0002, mwN). Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinen Erkenntnissen vom

14. Dezember 2006, 2005/14/0014 und 2005/14/0015, zum Ausdruck gebracht hat, setzt auch diese gesetzliche Regelung - vorbehaltlich der in diesen Erkenntnissen formulierten Einschränkungen - voraus, dass der einzelne Bescheid tatsächlich durch den Organwalter der Behörde veranlasst wird.

20

In der mündlichen Verhandlung wurde vorgebracht, dass es sich betreffend die Jahre 2005 bis 2007 um „Nichtbescheide“ handeln solle. Dies wurde damit begründet, dass es Willensmängel in deren Ausstellung gegeben habe, weil den Bescheiden vom 25. Februar 2011 zwar ein Bericht über die Durchführung einer Außenprüfung bei der Drittrevisionswerberin vom 25. Februar 2011 (inklusive Beilage) beigelegt gewesen sei, das Finanzamt die angefochtenen Bescheide allerdings auf den Bericht über die Durchführung einer Außenprüfung bei der Drittrevisionswerberin vom 15. Dezember 2010 (ohne Beilage) habe stützen und diese ihnen beifügen habe wollen. Da es bei elektronisch erlassenen Bescheiden keine Approbation mehr gebe, könne auch eine dazu nicht befugte Person nach Gutdünken Bescheide erlassen, ohne Rücksprache zu halten oder eine Genehmigung einholen zu müssen.

21

Im angefochtenen Erkenntnis hat sich das BFG mit diesen Behauptungen auseinander gesetzt. Es ergebe sich aus dem festgestellten Sachverhalt, dass den angefochtenen Bescheiden betreffend die Jahre 2005 bis 2007 vom 25. Februar 2011 der Bericht über die Durchführung einer Außenprüfung bei der Drittrevisionswerberin (inklusive Beilage) vom 25. Februar 2011 beigelegt gewesen sei. Beide Schriftstücke seien an die damalige steuerliche Vertretung der Drittrevisionswerberin zugestellt worden. Es lägen keine Hinweise darauf vor, dass die angefochtenen Bescheide nicht willensgemäß ergangen seien, noch, dass die als Begründung beigelegten Unterlagen nicht willensgemäß beigelegt oder dass die automationsunterstützt erlassenen Bescheide nicht vom (damaligen) Finanzamt Salzburg-Stadt veranlasst worden seien. Dass dem BFG im Zuge der Vorlage der Beschwerde zunächst eine (vorläufige) Version des Berichts vom 15. Dezember 2010 - und somit nicht die finale Version - vorgelegt worden sei, deute nicht darauf hin, dass der angefochtene Bescheid nach dem Willen der Behörde auf dieser Version beruhen solle, zumal das Finanzamt - nach anfänglicher Verwirrung im Rahmen der mündlichen Verhandlung - erklärt habe, dass die den angefochtenen Bescheiden vom 25. Februar 2011 angeschlossenen Unterlagen final gewesen seien und auch so übermittelt werden sollten, was auch im Einklang mit der im Archiv der Betriebsprüfung abgelegten Version stehe.

22

In seiner Revisionsbeantwortung weist das Finanzamt zudem darauf hin, dass die Aktenabtretung vom Finanzamt Salzburg-Land zum Finanzamt Salzburg-Stadt nach der Aktenlage bereits am 27. Oktober 2010 (und sohin deutlich vor der Bescheiderlassung) erfolgt sei, womit spätestens zu diesem Zeitpunkt die Zuständigkeit des Finanzamts Salzburg-Stadt gegeben und für dieses seine Verantwortung auch offenkundig war. Auf den revisionsgegenständlichen Bescheiden scheine als bescheiderlassende Stelle und daher Urheber unstrittig das (zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung zuständige) Finanzamt Salzburg-Stadt sowie die Finanzamtsnummer FA 91 und die Nummer des zuständigen Betriebsveranlagungsteams BV 26 auf, dessen Teamleiter die Bescheide auch allesamt genehmigt und freigegeben habe.

23

Sofern in der Zulässigkeitsbegründung der Revision nun weiterhin vorgebracht wird, dass die Bescheiddaten nicht von einem Organ des Finanzamts Salzburg-Stadt, sondern des Finanzamts Salzburg-Land eingegeben worden seien, bleibt die Revision bereits schuldig, worauf sie diese Behauptung substantiiert stützt. Darüber hinaus verkennt die Revision damit, dass es für die Zurechnung der Bescheide darauf ankommt, wer die Bescheiderlassung genehmigt bzw. veranlasst und nicht wer die Bescheiddaten eingegeben hat. Inwieweit Vorbereitungshandlungen zur Bescheiderlassung noch vom zuvor zuständigen Finanzamt getroffen oder übernommen worden sind, ist bedeutungslos.

24

Anhaltspunkte dafür, dass das BFG in unvertretbarer Weise zu der Feststellung gekommen sei, dass die Erlassung der Bescheide vom Finanzamt Salzburg-Stadt veranlasst und willensgemäß erfolgt sei, zeigt die Revision nicht auf.

25

In der Revision der zweit- bis fünftrevisionswerbenden Partei werden sohin keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Die Revision war daher zurückzuweisen. In der Revision der zweit- bis fünftrevisionswerbenden Partei werden sohin keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Artikel 133, Absatz 4, B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Die Revision war daher zurückzuweisen.

26

Die diesbezügliche Kostenentscheidung stützt sich auf §§ 47 ff VwGG iVm der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014. Die diesbezügliche Kostenentscheidung stützt sich auf Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit , der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014.

27

Zu II:

28

§ 2 Abs. 2a EStG 1988 lautet in der für die Streitjahre geltenden Fassung Paragraph 2, Absatz 2 a, EStG 1988 lautet in der für die Streitjahre geltenden Fassung:

„Weder ausgleichsfähig noch gemäß § 18 Abs. 6 vortragsfähig sind negative Einkünfte, Weder ausgleichsfähig noch gemäß Paragraph 18, Absatz 6, vortragsfähig sind negative Einkünfte

–

aus einer Beteiligung an Gesellschaften oder Gemeinschaften, wenn das Erzielen steuerlicher Vorteile im Vordergrund steht. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn

–

der Erwerb oder das Eingehen derartiger Beteiligungen allgemein angeboten wird

–

und auf der Grundlage des angebotenen Gesamtkonzeptes aus derartigen Beteiligungen ohne Anwendung dieser Bestimmung Renditen erreichbar wären, die nach Steuern mehr als das Doppelte der entsprechenden Renditen vor Steuern betragen,

–

aus Betrieben, deren Unternehmensschwerpunkt(e) im Verwalten unkörperlicher Wirtschaftsgüter oder in der gewerblichen Vermietung von Wirtschaftsgütern gelegen ist.

Solche negativen Einkünfte sind mit positiven Einkünften aus dieser Betätigung oder diesem Betrieb frühestmöglich zu verrechnen.“

29

Der im Revisionsfall maßgebliche § 2 Abs. 2a erster Fall EStG 1988 (beteiligungsbezogenes Verlustausgleichs- und vortragsverbot) wurde mit dem Steuerreformgesetz 2000, BGBl. I Nr. 106/1999, zur Bekämpfung von Verlustbeteiligungsmodellen eingeführt. Der im Revisionsfall maßgebliche Paragraph 2, Absatz 2 a, erster Fall EStG 1988 (beteiligungsbezogenes Verlustausgleichs- und vortragsverbot) wurde mit dem Steuerreformgesetz 2000, Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 106 aus 1999,, zur Bekämpfung von Verlustbeteiligungsmodellen eingeführt.

30

Entscheidend für seine Anwendbarkeit auf Beteiligungen an Gesellschaften oder Gemeinschaften ist - so ausdrücklich § 2 Abs. 2a Teilstrich 1 Satz 1 EStG 1988 - allein, dass das „Erzielen steuerlicher Vorteile“ bei den Beteiligungen „im Vordergrund“ steht (vgl. idS bereits VwGH 22.3.2018, Ro 2016/13/0027). Entscheidend für seine Anwendbarkeit auf Beteiligungen an Gesellschaften oder Gemeinschaften ist - so ausdrücklich Paragraph 2, Absatz 2 a, Teilstrich 1 Satz 1 EStG 1988 - allein, dass das „Erzielen steuerlicher Vorteile“ bei den Beteiligungen „im Vordergrund“ steht vergleiche , idS bereits VwGH 22.3.2018, Ro 2016/13/0027).

31

Im Anschluss an diese „Generalklausel“ nennt § 2 Abs. 2a Teilstrich 1 Satz 2 EStG 1988 noch ein Regelbeispiel, wann von einem solchen Fall „insbesondere“ ausgegangen werden könne, nämlich bei einem allgemeinen Angebot derartiger Beteiligungen mit einer deutlich erhöhten Rendite nach Steuern. Im Anschluss an diese „Generalklausel“ nennt Paragraph 2, Absatz 2 a, Teilstrich 1 Satz 2 EStG 1988 noch ein Regelbeispiel, wann von einem solchen Fall „insbesondere“ ausgegangen werden könne, nämlich bei einem allgemeinen Angebot derartiger Beteiligungen mit einer deutlich erhöhten Rendite nach Steuern.

32

Im angefochtenen Erkenntnis geht das BFG vor dem Hintergrund dieses Regelbeispiels nun davon aus, dass das Verlustverwertungsverbot des § 2 Abs. 2a EStG 1988 im Revisionsfall bereits deshalb keine Anwendung finde, weil zwar der Erwerb der gegenständlichen Beteiligung allgemein angeboten worden sei, der angestellte Renditevergleich aber nicht zum Ergebnis führe, dass ohne Anwendung dieser Bestimmung Renditen erreichbar gewesen wären, die nach

Steuern mehr als das Doppelte der entsprechenden Renditen vor Steuern betragen hätten. Im angefochtenen Erkenntnis geht das BFG vor dem Hintergrund dieses Regelbeispiels nun davon aus, dass das Verlustverwertungsverbot des Paragraph 2, Absatz 2 a, EStG 1988 im Revisionsfall bereits deshalb keine Anwendung finde, weil zwar der Erwerb der gegenständlichen Beteiligung allgemein angeboten worden sei, der angestellte Renditevergleich aber nicht zum Ergebnis führe, dass ohne Anwendung dieser Bestimmung Renditen erreichbar gewesen wären, die nach Steuern mehr als das Doppelte der entsprechenden Renditen vor Steuern betragen hätten.

33

Damit verkennt das BFG allerdings, dass es sich bei dem in § 2 Abs. 2a Teilstrich 1 Satz 2 EStG 1988 normierten Fall nur um ein demonstratives Beispiel dafür handelt, wann das Erzielen steuerlicher Vorteile jedenfalls im Vordergrund steht. Dies geht eindeutig aus der Gesetzesformulierung hervor („Dies ist insbesondere dann der Fall ...“). Damit verkennt das BFG allerdings, dass es sich bei dem in Paragraph 2, Absatz 2 a, Teilstrich 1 Satz 2 EStG 1988 normierten Fall nur um ein demonstratives Beispiel dafür handelt, wann das Erzielen steuerlicher Vorteile jedenfalls im Vordergrund steht. Dies geht eindeutig aus der Gesetzesformulierung hervor („Dies ist insbesondere dann der Fall ...“).

34

Aus der Nichterfüllung der Voraussetzungen des genannten Beispielfalls kann somit - entgegen der Annahme des BFG - nicht im Umkehrschluss bereits auf eine Nichtanwendbarkeit des § 2 Abs. 2a EStG 1988 geschlossen werden. Aus der Nichterfüllung der Voraussetzungen des genannten Beispielfalls kann somit - entgegen der Annahme des BFG - nicht im Umkehrschluss bereits auf eine Nichtanwendbarkeit des Paragraph 2, Absatz 2 a, EStG 1988 geschlossen werden.

35

Vielmehr hat das BFG diesfalls im Rahmen seiner amtswegigen Ermittlungspflicht alle Umstände zu erheben und zu würdigen, aus denen sich weiterhin ergeben kann, dass das Erzielen steuerlicher Vorteile auch in der vorliegenden Konstellation im Vordergrund gestanden ist.

36

Im angefochtenen Erkenntnis kommt das BFG nun selbst zum Schluss, dass die „Know-How-Verträge lediglich zum Zwecke der Generierung von für das Steuermodell benötigten Anlaufverlusten abgeschlossen [wurden], eine tatsächliche Übertragung von wirtschaftlich relevantem ‚Know-How‘ ist nicht erfolgt“, weshalb „diesen Aufwendungen kein Betriebsausgabencharakter zugestanden werden kann“. Zudem habe sich der Eindruck ergeben, „dass über allem das Funktionieren des ‚steuerlichen Modells‘ schwebt.“

37

Damit geht aber das BFG selbst davon aus, dass im Revisionsfall das Erzielen steuerlicher Vorteile durch „generierte“ hohe Anlaufverluste und entsprechende Verlustzuweisungen an die atypisch stillen Beteiligten bereits von seiner Grundkonzeption her im Vordergrund des gegenständlichen Steuermodells gestanden ist, womit es aber bereits - unabhängig von der Art der Bewerbung des Steuermodells - nicht mehr nachvollziehbar ist, dass das BFG die Anwendbarkeit des § 2 Abs. 2a EStG 1988 von vornherein verneint hat. Damit geht aber das BFG selbst davon aus, dass im Revisionsfall das Erzielen steuerlicher Vorteile durch „generierte“ hohe Anlaufverluste und entsprechende Verlustzuweisungen an die atypisch stillen Beteiligten bereits von seiner Grundkonzeption her im Vordergrund des gegenständlichen Steuermodells gestanden ist, womit es aber bereits - unabhängig von der Art der Bewerbung des Steuermodells - nicht mehr nachvollziehbar ist, dass das BFG die Anwendbarkeit des Paragraph 2, Absatz 2 a, EStG 1988 von vornherein verneint hat.

38

Darüber hinaus haben nach den Feststellungen des BFG drei als Auskunftspersonen befragte Anleger eine Hervorhebung etwaiger Steuervorteile - ungeachtet entgegenstehender eigener persönlicher wirtschaftlicher Interessen angesichts des drohenden Verlustverwertungsverbotes - auch in der Bewerbung des revisionsgegenständlichen Steuermodells bestätigt. In den Aussagen einer weiteren Auskunftsperson wurden Hinweise auf eine „steuerliche Komponente“ eingeräumt.

39

Gleiches gilt für die Feststellungen des BFG zum Prospekt, das ein Berechnungsbeispiel enthält, bei dem explizit in Aussicht gestellt wird, dass eine Einlage von 50.000 € (ohne Berücksichtigung des Agios) im Jahr 2005 zu einer Verlustzuweisung von 130.000 € (d.h. 260% der Einlage) im Jahr 2005 und - bei Annahme eines 50%igen Steuersatzes - einer Steuergutschrift von 65.000 € führt, deren Zufluss 2006 erwartet werden könne. Zudem wird auf „von Gesellschaftern allfällig angestrebte Steuervorteile“ ausdrücklich (warnend) hingewiesen.

40

Die vom BFG getroffenen Feststellungen zeigen damit, dass auch in der Bewerbung des gegenständlichen Beteiligungsmodells das Erzielen steuerlicher Vorteile durchaus eine wesentliche Rolle gespielt hat. Eine qualifizierte „Bewerbung der Beteiligung unter besonderer Hervorhebung von Verlustzuweisungen und damit verbundenen Steuervorteilen“ ist indessen ohnedies nicht Tatbestandsvoraussetzung für § 2 Abs 2a Teilstrich 1 Satz 1 EStG 1988. Die vom BFG getroffenen Feststellungen zeigen damit, dass auch in der Bewerbung des gegenständlichen Beteiligungsmodells das Erzielen steuerlicher Vorteile durchaus eine wesentliche Rolle gespielt hat. Eine qualifizierte „Bewerbung der Beteiligung unter besonderer Hervorhebung von Verlustzuweisungen und damit verbundenen Steuervorteilen“ ist indessen ohnedies nicht Tatbestandsvoraussetzung für Paragraph 2, Absatz 2 a, Teilstrich 1 Satz 1 EStG 1988.

41

Im Übrigen ist eine Zuweisung von Verlusten in einer Höhe, die nicht mit dem Beitrag der Gesellschafter zum Gesellschaftszweck korrespondieren, nicht schlüssig.

42

Das angefochtene Erkenntnis erweist sich sohin bereits im angefochtenen Umfang als mit (prävalierender) Rechtswidrigkeit seines Inhaltes belastet, weshalb es - ohne Eingehen auf das übrige Vorbringen der Amtsrevision - gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben war. Das angefochtene Erkenntnis erweist sich sohin bereits im angefochtenen Umfang als mit (prävalierender) Rechtswidrigkeit seines Inhaltes belastet, weshalb es - ohne Eingehen auf das übrige Vorbringen der Amtsrevision - gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Ziffer eins, VwGG aufzuheben war. Wien, am 28. Mai 2026

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2026:RA2024150069.L00

Im RIS seit

23.06.2026

Zuletzt aktualisiert am

29.06.2026

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at