

GE_GERICHTE ATA/480/2016 vom 7. Juni 2016

GE Cour de justice, 2016-06-07, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_480_2016

FR: GE_GERICHTE ATA/480/2016 du 7 juin 2016

IT: GE_GERICHTE ATA/480/2016 del 7 giugno 2016

Regeste

Résumé: Une prestation appréciable en argent ou distribution dissimulée de bénéfice, devant être réintégrée dans le bénéfice imposable d'une société, peut consister notamment en un versement d'un salaire disproportionné à un actionnaire ou à toute personne qui lui est proche. Le fils du seul détenteur des actions d'une société durant une période fiscale concernée par une taxation contestée est un proche de ce dernier. Pour savoir si une rémunération est excessive et constitue une distribution dissimulée de bénéfice, il convient de prendre en compte l'ensemble des circonstances du cas d'espèce. Lorsque ces données font défaut ou sont inexploitable, il est admissible de se fonder sur des statistiques. Dans ce cadre, la méthode la plus communément appliquée est la « méthode valaisanne ». Pour arrêter la rémunération à prendre en considération, un salaire de base est déterminé, à Genève, suivant le calculateur en ligne de l'observatoire genevois du marché du travail. Ce salaire de base est augmenté d'une participation au chiffre d'affaires et au bénéfice. Confirmation de jurisprudence.

Erwägungen

E. 12

septembre 1985 - LPA - E 5 10). 2)

L'objet du litige est la reprise dans le bénéfice imposable ICC et IFD 2007, 2008 et 2009 de la société d'une partie des salaires versés à MM. C _____ et D _____ B _____, au titre de prestations à l'actionnaire. 3)

La recourante conclut préalablement, dans son recours, à ce qu'elle soit autorisée à faire la preuve de ses allégués de fait et à ce que l'AFC-GE soit invitée à fournir des éléments de comparaison probants s'agissant de la rémunération applicable. Dans sa réplique, elle soutient en outre qu'il revient à l'autorité

- 8/16 - A/108/2014 intimée d'établir la preuve que les salaires de ses gestionnaires sont disproportionnés.

a. La procédure administrative est régie par la maxime inquisitoire, selon laquelle le juge établit les faits d'office (art. 19 LPA). Ce principe n'est pas absolu, sa portée étant restreinte par le devoir des parties de collaborer à la constatation des faits (art. 22 LPA). Celui-ci comprend en particulier l'obligation des parties d'apporter, dans la mesure où cela peut être raisonnablement exigé d'elles, les preuves commandées par la nature du litige et des faits invoqués, faute de quoi elles risquent de devoir supporter les conséquences de l'absence de preuves (arrêts du Tribunal fédéral 8C_1034/2009 du 28 juillet 2010 consid. 4.2 ; 9C_926/2009 du 27 avril 2010 consid. 3.3.2 ; ATA/1309/2015 du 8 décembre 2015 ; ATA/1019/2015 du 29 septembre 2015).

b. En droit fiscal, l'autorité de taxation contrôle la déclaration d'impôt et procède aux investigations nécessaires (art. 46 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes – LHID – RS 642.14). À Genève, le département compétent procède à la taxation des impôts sur la base de la déclaration d'impôt et des justificatifs déposés par le contribuable, ainsi que des contrôles et investigations effectués (art. 36 al. 1 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 – LPFisc – D 3 17).

c. Il appartient ainsi à l'autorité de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, tandis que le contribuable doit supporter le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation d'impôts. S'agissant de ces derniers, il appartient au contribuable non seulement de les alléguer, mais encore d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve, ces règles s'appliquant également à la procédure devant les autorités de recours (ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_89/2014 du 26 novembre 2014 consid. 7.2 ; 2C_319/2014 du 9 septembre 2014 consid. 2.2 ; ATA/1019/2015 précité).

En ce qui concerne les prestations appréciables en argent faites par une société, sans contre-prestation, à ses actionnaires, c'est en principe à l'autorité fiscale qu'il appartient de les prouver. Le contribuable n'a donc pas à supporter les conséquences d'un manque de preuves, à moins qu'on ne puisse lui reprocher une violation de ses devoirs de collaboration (ATF 138 II 57 consid. 7.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_589/2013 et 2C_590/2013 du 17 janvier 2014 consid. 7.2 ; 2C_76/2009 du 23 juillet 2009 consid. 2.2). Néanmoins, lorsqu'une prestation en argent présente un caractère insolite, le contribuable est alors tenu de prouver que la prestation en cause est justifiée par l'usage commercial (ATF 119 Ib 431 consid. 2c). Les autorités doivent en effet pouvoir s'assurer que seules des raisons commerciales, et non les rapports personnels et économiques étroits entre la société et le bénéficiaire de la prestation, étaient déterminantes pour le choix de la

- 9/16 - A/108/2014 prestation présentant un caractère insolite (arrêt du Tribunal fédéral 2C_18/2011 du 31 mai 2011 consid. 5.2 et les références citées).

d. En l'espèce, la recourante, qui est soumise à un devoir de collaboration, a à plusieurs reprises eu l'occasion de prouver ses allégués de fait, notamment le caractère exceptionnel des activités de ses gestionnaires expliquant leurs salaires. En effet, durant l'instruction de ses déclarations fiscales, elle a été invitée par l'autorité intimée à donner les renseignements complémentaires sur certains éléments de celles-ci comme l'identité et les liens avec l'actionariat des bénéficiaires de la provision pour indemnités de longs rapports de service. Ensuite, elle a eu l'opportunité de préciser ses allégués qu'elle estimait pertinents pour la résolution du litige lors de ses réclamations, de ses recours au TAPI et auprès de la chambre de céans et de sa réplique aux observations détaillées de l'AFC-GE. Dans cette ultime écriture, elle a reconnu qu'elle n'était pas en mesure d'apporter un comparatif de salaires versés à leurs dirigeants apporteurs d'affaires par les sociétés actives dans le même secteur d'activités. Pourtant, l'autorité intimée ayant retenu, sur la base des dossiers des déclarations fiscales de la recourante et des justificatifs annexés, que les salaires versés à ses gestionnaires avaient un caractère insolite car celle-ci n'avait pas apporté la preuve que des circonstances propres à la marche de ses activités permettaient de dégager des critères particuliers pour leur fixation conforme au marché dans son secteur d'activités, il lui revenait et non à l'AFC-GE de prouver que ces prestations étaient justifiées par un usage commercial. Ce qu'elle n'a pas fait à satisfaction de droit, les justificatifs et les autres documents produits ne permettant pas d'expliquer les salaires versés à ses gestionnaires.

Elle doit par conséquent supporter l'échec de la preuve démontrant que les salaires de ses gestionnaires ne présentaient pas un caractère insolite. 4) a. La procédure de réclamation et la procédure de recours contre les décisions de taxation en matière d'IFD prononcées avant l'entrée en vigueur de la modification du 20 juin 2014 de la présente loi sont régies par l'ancien droit (art. 207b al. 2 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 – LIFD – RS 642.11).

b. À Genève, le 30 mars 2016 est entrée en vigueur la nouvelle teneur de l'art. 12 al. 1 let. h de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM – D 3 15), adoptée le 29 janvier 2016 par le Grand Conseil, qui prévoit que sont considérés comme bénéfice net imposable les tantièmes, ainsi que les distributions ouvertes ou dissimulées de bénéfice et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial.

En règle générale, s'appliquent aux faits dont les conséquences juridiques sont en cause, les normes en vigueur au moment où ces faits se produisent (ATA/1184/2015 du 3 novembre 2015 ; ATA/113/2013 du 26 février 2013 ; Pierre MOOR/Alexandre FLÜCKIGER/Vincent MARTENET, Droit

- 10/16 - A/108/2014 administratif, vol. 1, 3ème éd., 2012, p. 184). La rétroactivité d'une disposition légale est contraire aux principes de la sécurité et de la prévisibilité du droit. Elle n'est admise qu'exceptionnellement par la jurisprudence, qui exige, entre autres conditions, qu'elle figure dans une base légale claire (ATF 116 Ia 207 consid. 4a ; ATA/1184/2015 précité ; ATA/113/2013 précité ; Pierre MOOR/Alexandre FLÜCKIGER/Vincent MARTENET, op. cit., p. 200).

c. En l'espèce, contrairement à la LIFD, la LIPM ne comprend aucune disposition transitoire prévoyant notamment l'application de la nouvelle teneur de l'art. 12 al. 1 let. h aux causes pendantes au moment de son entrée en vigueur. Il sera ainsi fait application des dispositions légales idoines dans leurs teneurs antérieures aux décisions de taxation en cause (ci-après : aLIPM) que ce soit pour l'IFD que l'ICC. 5) a. S'agissant de l'IFD, l'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net (art. 57 LIFD). Celui-ci comprend tous les prélèvements opérés sur le résultat commercial avant le calcul du solde du compte de résultat qui ne servent pas à couvrir des dépenses justifiées par l'usage commercial tels que, notamment, les distributions ouvertes ou dissimulées de bénéfice et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial (art. 58 al. 1 let. b LIFD).

b. Pour ce qui est de l'ICC, sont considérés comme bénéfice net imposable le bénéfice net, tel qu'il résulte du compte de pertes et profits, et les allocations volontaires à des tiers et les prestations de toute nature fournies gratuitement à des tiers ou à des actionnaires de la société (art. 12 let. a et h aLIPM).

c. Bien que l'art. 12 let h aLIPM ne le mentionne pas expressément, il vise, à l'instar de l'art. 58 al. 1 let b LIFD, notamment les distributions dissimulées de bénéfice (Stephan KUHN/Peter BRÜLISAUER in Martin ZWEIFEL/Peter ATHANAS [éd.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung des direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 2ème éd., 2008, n. 74 ad. art. 24 p. 406), soit des prélèvements qui ne sont pas conformes à l'usage commercial et qui doivent donc être réintégrés dans le bénéfice imposable (ATA/485/2013 du 30 juillet 2013 ; ATA/633/2011 du 11 octobre 2011 ; ATA/152/2011 du 8 mars 2011). 6) a. Il y a prestation appréciable en argent – également qualifiée de distribution dissimulée de bénéfice – devant être réintégrée

dans le bénéfice imposable d'une société lorsque les quatre conditions cumulatives suivantes sont réalisées : 1) la société fait une prestation sans obtenir de contre-prestation correspondante ; 2) cette prestation est accordée à un actionnaire ou à une personne le touchant de près ; 3) ladite prestation n'aurait pas été accordée dans de telles conditions à un tiers ; 4) la disproportion entre la prestation et la contre-prestation est manifeste, de telle sorte que le caractère insolite de la prestation est reconnaissable par les organes de la société (arrêts du Tribunal fédéral 2C_421/2009 du 11 janvier 2010

- 11/16 - A/108/2014 consid. 3.1 ; 2C_188/2008 du 19 août 2008 consid. 5.2 ; ATA/633/2011 et ATA/152/2011 précités ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4ème éd., 2012, p. 236 n. 41). Il ne s'agit pas d'examiner si les parties ont reconnu la disproportion, mais plutôt si elles devaient la reconnaître (Emily MELLER/Jessica SALOM, Le salaire excessif en droit fiscal suisse, RDAF 2011 II 105, p. 109 et 110).

b. Les prestations appréciables en argent peuvent apparaître de diverses façons. Le versement d'un salaire disproportionné accordé à un actionnaire-directeur constitue une situation classique de distribution dissimulée de bénéfice (arrêt du Tribunal fédéral 2C_421/2009 précité consid. 3.1 et les références citées ; Xavier OBERSON, op. cit., p. 236 n. 42). En présence d'une prestation appréciable en argent, les conséquences fiscales sont multiples. Au niveau de la société, l'autorité fiscale réintègrera la prestation dans les bénéfices imposables de celle-ci (Xavier OBERSON, op. cit., p. 197 n. 35). 7)

La recourante estime que l'entier de la rémunération de M. D_____ B_____ doit être admis comme charge aux motifs que celui-ci n'est pas actionnaire.

a. L'avantage octroyé au titre de distribution dissimulée de bénéfice doit s'expliquer par le lien particulier entre le bénéficiaire de la prestation et la société. Entrent avant tout en ligne de compte les actionnaires majoritaires. La question de savoir si un actionnaire minoritaire sans influence particulière sur la société peut percevoir une prestation appréciable en argent fait débat au sein de la doctrine (cf. notamment Pierre-Marie GLAUSER, Apports et impôt sur le bénéfice : le principe de déterminance dans le contexte des apports et autres contributions de tiers, 2005, p. 109, et Danielle YERSIN, Apports et retraits de capital propre et bénéfice imposable, 1977, p. 249, cités dans l'ATA/485/2013 précité).

b. La jurisprudence retient quant à elle comme potentiels bénéficiaires non seulement les actionnaires d'une société, mais également toutes les personnes qui les touchent de près (ATF 131 II 593 consid. 5.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_377/2014 du 26 mai 2015 consid. 9.6 ; 2C_645/2012 du 13 février 2013 consid. 3.1), et que selon la théorie dite du triangle, une prestation appréciable en argent faite par une société directement à un tiers proche de son actionnaire doit ainsi être traitée comme si elle avait été octroyée à ce dernier (ATF 138 II 57 consid. 4.2 ; 131 I 722 consid. 4.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_610/2012 du 1er février 2013 consid. 8.1, dans lequel l'amie de l'actionnaire a été considérée comme un proche de ce dernier et la prestation appréciable en argent admise ; ATA/485/2013 précité).

c. En l'espèce, à l'évidence, M. D_____ B_____, qui est le fils de M. C_____ B_____, seul détenteur des actions de la société durant les périodes

- 12/16 - A/108/2014 fiscales en cause, est un proche de ce dernier, si bien que le grief doit être écarté au vu de la jurisprudence précitée. 8)

La recourante reproche au TAPI d'avoir appliqué la « méthode valaisanne » à la détermination des salaires excessifs de M. D_____ B_____, grief qu'elle avait déjà formulé dans la cause A/945/2011 relative à sa taxation 2006 et écarté par la chambre de céans dans l'ATA/485/2013 précité devenu définitif et exécutoire faute de recours au Tribunal fédéral.

a. Lorsqu'elle doit déterminer si la rémunération servie par la société à ses employés actionnaires est en rapport avec l'importance de leur prestation de travail, l'autorité fiscale n'a pas à substituer sa propre appréciation en matière de salaire à celle de la société mais la liberté de l'employeur n'est pas sans limite. En effet, la rémunération doit correspondre à celle qui aurait été octroyée à une tierce personne dans des circonstances identiques. L'élément pertinent est donc la rémunération conforme au marché. Pour savoir si la rémunération est excessive et constitue une distribution dissimulée de bénéfice, il convient de prendre en compte l'ensemble des circonstances du cas d'espèce (arrêt du Tribunal fédéral 2C_421/2009 précité consid. 3.1 et 3.3 et les références citées ; Emily MELLER/Jessica SALOM, op. cit., p. 111). Parmi les critères pertinents, figure notamment la rémunération des personnes de rang et de fonction identiques ou similaires, les salaires versés par d'autres entreprises opérant dans le même domaine, la taille de l'entreprise, sa situation financière, ainsi que la position du salarié dans l'entreprise, sa formation et son expérience (arrêt du Tribunal fédéral 2C_421/2009 précité consid. 3.1).

b. Pour fixer un salaire de base moyen lorsque les données servant de référence à la détermination de la rémunération des cadres dans une société font défaut ou sont inexploitable, il est admissible selon la jurisprudence de se fonder sur des statistiques. Ce schématisme a l'avantage d'assurer l'égalité de traitement entre les personnes travaillant dans la même branche. La simplification de cette détermination doit toutefois rester dans certaines limites afin de ne pas tomber dans l'arbitraire. Il a été jugé à cet égard que le fait d'individualiser le salaire moyen en fonction des circonstances du cas d'espèce et de prendre en compte pour ce faire le cahier des charges relatif au poste en cause, les fonctions et les responsabilités des personnes concernées conduit à un schématisme exempt d'arbitraire (arrêt du Tribunal fédéral 2C_188/2008 précité consid. 5.3 ; Emily MELLER/Jessica SALOM, op. cit., p. 118).

c. Dans ce cadre, la méthode la plus communément appliquée en Suisse romande pour déterminer le salaire admissible d'employés actionnaires est la méthode dite « valaisanne ». Pour arrêter la rémunération à prendre en considération, un salaire de base est déterminé ; il est augmenté d'une participation au chiffre d'affaires et au bénéfice. Cette méthode prend ainsi en compte dans le calcul de la rémunération l'implication des salariés actionnaires - 13/16 - A/108/2014 dans la bonne marche de l'entreprise et, pour une part au moins, leur activité en qualité d'apporteurs d'affaires.

La méthode consiste à déterminer un salaire de base moyen, puis à l'augmenter d'une participation au chiffre d'affaires de la société (1 % jusqu'à CHF 1'000'000.-, 0,9 % jusqu'à CHF 5'000'000.- et 0,8 % au-delà, la participation étant doublée pour les sociétés de services afin de tenir compte de la marge brute élevée de ce type de sociétés) ainsi qu'une part du bénéfice (1/3 pour les sociétés employant moins de vingt collaborateurs et 1/4 pour les entreprises plus grandes ; ATA/485/2013 précité ; ATA/170/2012 du 27 mars 2012 ; ATA/777/2010 du 9 novembre 2010 ; Emily MELLER/Jessica SALOM, op. cit., p. 118).

d. Le Tribunal fédéral a pour sa part confirmé l'application de la « méthode valaisanne » dans la mesure où elle a conduit à un résultat exempt d'arbitraire, adapté aux circonstances du cas d'espèce (arrêts du Tribunal fédéral 2C_421/2009 précité consid. 3.3 ; 2C_188/2008 précité consid. 5.3). La « méthode valaisanne » a reçu l'aval de l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) et son application a été entérinée par la jurisprudence cantonale (ATA/485/2013 précité ; ATA/125/2013 du 26 février 2013 ; ATA/25/2013 du 15 janvier 2013 ; ATA/170/2012 précité et les références citées).

e. La juridiction de céans a admis, dans le cadre du calcul du salaire qualifié d'excessif selon la « méthode valaisanne », le fait de prendre comme salaire de base le calculateur en ligne de l'OGMT, reposant sur des salaires bruts totaux, toutes prestations comprises. Elle a relevé que les données de l'OGMT devaient être considérées comme objectives et conformes aux méthodes de calcul préconisées par le Tribunal fédéral (ATA/485/2013 précité ; ATA/674/2011 du 1er novembre 2011 ; ATA/777/2010 précité). En outre, le recours à un tel instrument aboutissait à établir un salaire fixé au maximum de la fourchette des rémunérations possibles (ATA/25/2013 précité).

Cet instrument a enfin déjà été appliqué par la chambre de céans à une société de gestion de fortune (ATA/125/2013 précité).

f. En l'espèce, pour le calcul des salaires admissibles, la recourante invoque que la part variable de la rémunération de M. D _____ B _____ ne doit pas entrer en considération car elle serait fonction de la rentabilité des dossiers et de ses apports.

Un tel argument se heurte aux conditions posées par la jurisprudence à la reconnaissance d'une prestation appréciable en argent, ainsi qu'à la ratio legis des règles sur la distribution cachée de bénéfices : il s'agit en effet de savoir si une prestation – quelle qu'elle soit – est retenue à titre de charge alors qu'elle n'est pas justifiée par l'usage commercial, et qu'elle doit dès lors être réintégrée fiscalement dans le montant du bénéfice. Il ne saurait ainsi être question d'exclure la

- 14/16 - A/108/2014 rémunération variable – qui figure du reste elle aussi sur le certificat de salaire et est soumise à l'impôt sur le revenu pour le collaborateur concerné – du champ des prestations visées, sous peine de ne plus se trouver en adéquation avec le but visé et d'encourager les distributions dissimulées de bénéfices par le biais de diverses formes de rémunérations variables.

Le TAPI a déterminé les salaires de M. D _____ B _____ en tenant compte de son âge, de son cahier des charges, de sa position de cadre supérieur définissant la stratégie de l'entreprise et de ses importantes responsabilités au sein de la société. Il a en outre pris en compte que l'intéressé avait travaillé soixante heures par semaine. En se fondant sur les circonstances du cas d'espèce, et en opérant à nouveau tous les calculs, il a ainsi respecté les critères posés par la jurisprudence en matière d'utilisation de statistiques pour déterminer le salaire de base.

Au demeurant, la recourante ne conteste pas l'application de la « méthode valaisanne » pour déterminer le salaire excessif de M. C _____ B _____, mais elle estime que ce calcul n'aboutit pas au montant retenu par l'AFC-GE dans la taxation 2007 et, selon elle, pour les périodes fiscales 2008 et 2009, cette méthode ne permet pas de fixer une prestation appréciable en argent. Il est dès lors douteux que la « méthode valaisanne » ne soit pas applicable à M. D _____ B _____, son fils que la chambre de céans a, dans les

considérants précédents, considéré comme proche de l'actionnaire au sens de la jurisprudence précitée.

Le grief de la recourante sera ainsi écarté. 9)

Les conditions de la dissimulation de bénéfice sont dès lors réalisées. L'AFC-GE était fondée tant pour l'ICC que pour l'IFD à retenir des salaires excessifs confirmés dans leur principe par le TAPI en appliquant la « méthode valaisanne » pour les trois périodes fiscales en cause et à réintégrer ceux-ci dans le bénéfice imposable de la société. 10) La recourante reproche aussi au TAPI d'avoir commis des erreurs dans son calcul en retenant pour les salaires excessifs de l'année 2008 un supplément en fonction du chiffre d'affaires de CHF 89'584.- au lieu de CHF 181'584.- et de CHF 7'563.- au lieu de CHF 99'563.- pour l'année 2009 et, pour cette même année 2009, en additionnant au lieu de soustraire les CHF 99'563.- du calcul de la part au bénéfice. L'AFC-GE relève aussi dans ses observations du 13 avril 2015 les mêmes erreurs et fait par ailleurs grief au TAPI d'avoir retenu des indices genevois des prix à la consommation erronés et non documentés de 325.40 pour 2007, 348.80 pour 2008, 287.40 pour 2009 et 310.90 pour l'année de référence 2010, au lieu respectivement de ceux de 347.00 ; 355.90 ; 354.10 et 357.20 pour l'année 2010.

Le grief de la recourante est fondé sur ce point. De plus, les indices genevois des prix à la consommation pour les années en cause relevés par l'AFC-GE

- 15/16 - A/108/2014 provenant de l'office cantonal de la statistique, organe compétent dans le domaine de la statique cantonale, seront admis.

Le dossier sera dès lors renvoyé à l'AFC-GE pour établir de nouveaux bordereaux de taxation ICC et IFD 2007, 2008 et 2009 en utilisant dans son calcul des salaires excessifs des gestionnaires de la société la « méthode valaisanne » et les indices genevois des prix à la consommation de 347.00 ; 355.90 et 354.10 respectivement pour les périodes fiscales 2007, 2008 et 2009, ainsi qu'un indice de référence de 357.20 pour l'année 2010. L'autorité de taxation devra tenir compte également du chiffre d'affaires corrigé dans le sens relevé par les parties. 11) Ce qui précède conduit à l'admission partielle du recours.

La recourante qui succombe sur l'essentiel de ses griefs sera astreinte à un émolument de CHF 500.-. Aucun émolument ne sera en revanche mis à la charge de l'administration fiscale cantonale qui défend ses décisions de taxation (art. 87 al. 1 LPA). Une indemnité réduite de procédure de CHF 1'000.- à la charge de l'État de Genève sera allouée à la recourante qui obtient partiellement gain de cause (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.