

ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2019.90 vom 25. August 2020

ZH Steuerrekursgericht, 2020-08-25, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_DB.2019.90

FR: ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2019.90 du 25 août 2020

IT: ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2019.90 del 25 agosto 2020

Regeste

Rückstellungen - Beim Erneuerungsfonds einer Baugenossenschaft handelt es sich um eine zulässige Pauschalrückstellung für Grossreparaturen. Werden Kosten für Grossreparaturen in der Folge zweckwidrig nicht dem Erneuerungsfonds belastet, sondern aufwandwirksam verbucht, so sind sie beim Ertrag und (als versteuerte stille Reserve) beim Kapital aufzurechnen. Die Erneuerung von Küchen und Bäder (ca. Fr. 1.2 Mio.) qualifiziert als Grossreparatur, soweit werterhaltend. Der Einbau energieeffizienterer Geräte kann wegen des Massgeblichkeitsprinzips nicht nachträglich aktiviert werden. Der Neuanstrich einer Fassade (ca. Fr. 390'000.-) und der Treppenhäuser (ca. Fr. 90'000.-) sind ebenfalls als Grossreparaturen zu qualifizieren. Abweisung.

Erwägungen

E. 2

ST.2019.116

- 9 - sichtigt worden seien und nun nicht ein zweites Mal (ertragsmindernd) berücksichtigt werden dürften.

E. 3

Unbestritten ist vorliegend, dass die Renovation der Küchen und Bäder der Siedlung "F" einerseits und die Malerarbeiten inkl. Erneuerung der Balkonverkleidung der Siedlung "G" andererseits individuell vorgenommen wurden und in keinem direkten funktionellen Zusammenhang zueinander stehen. Die Frage, ob es sich dabei im Einzelnen um dem Erneuerungsfonds zu belastende Grossreparaturen gehandelt hat, ist deshalb mit Bezug auf die strittigen Positionen separat zu prüfen. Ist der Hauptantrag der Pflichtenigen abschlägig zu beurteilen, ist sodann ihr Eventualantrag samt Eventualbegründung (vgl. Prozessgeschichte lit. C) zu prüfen.

E. 4

Renovation der Küchen und Bäder der Siedlung "F" a) Aus den Akten ist ersichtlich, dass im Frühling 2017 die Küchen und Bäder in den 37 Wohnungen der Siedlung "F" in E vollständig erneuert wurden. Dem auf der Homepage der Pflichtenigen abrufbaren Jahresbericht 2015 kann dabei entnommen werden, dass die Küchen und Bäder bzw. die einzelnen Apparate und Armaturen zum Zeitpunkt der Renovation rund 25 Jahre alt gewesen sein dürften. Pro Wohnung wurden dabei in der Küche neben der Erneuerung der Armaturen namentlich zahlreiche Apparate wie Herdplatten, Geschirrspüler, Dunstabzug, Kühlschrank etc. ersetzt und im Bad die sanitären Einrichtungen erneuert. Unbestritten ist, dass die nunmehr ausgetauschten Geräte, Anschlüsse etc. reparaturbedürftig waren, führte

doch die Pflichtige bereits in ihrer Einsprache aus, sie könne es sich aus wirtschaftlichen Gründen nicht leisten, alle paar Tage Reparatur-Equipen zu entsenden, was sie zur vorgenommenen Gesamtanierung bewogen habe. b) Bei dieser Ausgangslage ist die hier in Frage stehende Gesamtanierung der Küchen und Bäder im werterhaltenden Umfang von 2/3 mit Kosten über Fr. ... [ca. Fr. 1'220'000.-] klarerweise als Grossreparatur zu qualifizieren. Küche und Bad sind ein klassisches Beispiel für Räume in einer Immobilie, die in periodischen Abständen mit hohen Kosten zu sanieren sind, da sie täglich intensiv beansprucht werden, indem sie namentlich mit Wasser, Kalk, Hitze, Schmutz, Lebensmitteln aller Art etc. in Berührung kommen, was entsprechende Abnützungerscheinungen an Apparaten, 2 DB.2019.90 2 ST.2019.116

- 10 - Armaturen, Ablagefläche etc. zur Folge hat. Zudem sind dort viele elektrische Geräte zu finden, die regelmässig zu ersetzen sind. Die durchschnittliche Lebensdauer der im konkreten Fall ausgetauschten Geräte liegt dabei bei ca. 15 bis 25 Jahren (vgl. z.B. die Lebensdauertabelle der Raiffeisenbank unter: www.raiffeisen.ch/casa/de/immobilien-sanieren/sanierungsplanung/lebensdauertabelle.html oder die paritätische Lebensdauertabelle von Hauseigentümer- und MieterInnenverband: www.hev-schweiz.ch/vermieten/verwalten/lebensdauertabelle; besucht am 10. Juli 2020). Die umfassende Erneuerung der Küchen und Bäder war damit für die Siedlung "F" in E in absehbarer Zeit zu erwarten und dürfte sich auch bereits seit einigen Jahren abgezeichnet haben. Gerade für solche allgemein früher oder später zu erwartenden, jedoch noch nicht näher spezifizierten Grossreparaturen ist die pauschale Äufnung des Erneuerungsfonds per Definition vorgesehen und damit dann auch entsprechend zwingend zu verwenden, sofern zum Zeitpunkt der Reparatur Mittel vorhanden sind. Wenn die Bildung pauschaler Rückstellungen (ausnahmsweise) ohne näheren Nachweis der effektiven geschäftsmässigen Begründetheit gemäss Weisung in einem gewissen Umfang als zulässig erachtet wird (E. 1d), erscheint es als systemwidrig, wenn dann im Einzelfall bei Grossreparaturen "wegen der guten finanziellen Situation" (E. 2a) von der Inanspruchnahme abgesehen wird. Die diesbezügliche Weisung des kantonalen Steueramts sieht keine fakultative Inanspruchnahme nach Gutdünken vor. Den Geschäftsberichten auf der Homepage der Pflichtigen kann überdies auch entnommen werden, dass sie in der Vergangenheit immer wieder Gesamterneuerungen von Küchen und Bädern in anderen Liegenschaften unter entsprechender Belastung des Erneuerungsfonds vornahm (z.B. im Jahr 2015 ca. Fr. ... [zwischen Fr. 1 Mio. und Fr. 1.5 Mio.] für die Erneuerung der Küchen und Bäder einer Siedlung in D). Es ist dabei nicht ersichtlich, wieso dies im konkreten Fall nicht gleich gehandhabt werden sollte. c) aa) Was die Pflichtige hiergegen vorbringt, überzeugt sodann im Einzelnen nicht. Untauglich ist ihr Argument, die Kosten hätten im Verhältnis zum Gebäudeversicherungswert ihres gesamten Immobilienportfolios (ca. Fr. ... [zwischen Fr. 150 Mio. - Fr. 200 Mio.]) lediglich einen zu vernachlässigenden Bruchteil betragen, weshalb bereits deshalb nicht von einer Grossreparatur die Rede sein könne. Der Gesamtwert des Immobilienportfolios kann keine für die Qualifikation taugliche Referenzgrösse darstellen. Im Weiteren ist der Sachverhalt so zu beurteilen, wie er sich tatsächlich zugetragen hat und nicht so, wie er sich im Fall eines alternativen Sanierungsszenarios auch präsentiert haben könnte. Aus ihrem bereits in der Einsprache vorgetragenen Argument, dass sie, wenn sie die Küchen und Bäder der Wohnungen einzeln saniert hätte, 2 DB.2019.90 2 ST.2019.116

- 11 - dies als ertragsmindernden Unterhalt hätte verbuchen können, kann sie damit nichts zu ihren Gunsten ableiten. bb) Die Pflichtige bringt sodann vor, dass der Betrag im Erneuerungsfonds unter Einbezug der Fondszuweisung der kommenden Jahre eigentlich für die umfassende Totalsanierung der Fassade inklusive Ersatz sämtlicher Fenster im Jahr 2023 vorgesehen wäre, wofür derzeit Kosten von ca. Fr. 1.7 Mio. veranschlagt würden. Würde nun von ihr verlangt, die Rückstellung für die Renovation der Küchen und Bäder zu verwenden, so drohe ein negativer Bestand des Erneuerungsfonds, der sich auch negativ auf den angestrebten "Grundsatz der Stetigkeit der Kostenmiete" auswirken würde. Diesen Vorbringen ist wiederum zu entgegnen, dass für eine selektive Auflösung des Erneuerungsfonds bei vorgenommenen Grossreparaturen kein Raum besteht (E. 4b). Die Belastung des pauschalen Erneuerungsfonds kann nicht mit Hinblick auf erst spätere, spezifische sich abzeichnende Grossreparaturen aufgeschoben werden, da es sich ihrem Wesen nach gerade um eine pauschale Rückstellung handelt, deren Bildung explizit nicht im Hinblick auf eine spezifische Erneuerung und ohne Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit akzeptiert wird. Folgte man der Argumentation der Pflichtigen, so würde dies die Bildung grösserer willkürlicher Rückstellungen begünstigen, was es zu vermeiden gilt bzw. steuerlich als nicht geschäftsmässig zu taxieren ist. Solange im Erneuerungsfonds Mittel vorhanden und Grossreparaturen vorgenommen worden sind, ist dieser deshalb zwingend zu belasten. Ein allfälliger Restbetrag kann ertragsmindernd verbucht werden, denn ein negativ dotierter Erneuerungsfonds ist entgegen der Auffassung der Pflichtigen offensichtlich buchhalterisch nicht möglich. Sollte sich die (bis anhin lediglich behauptete) Totalsanierung der Fassade per 2023 konkret abzeichnen, besteht für die Pflichtige die Möglichkeit, mit entsprechendem besonderen Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit eine spezifische (höhere) Rückstellung zu bilden, sofern die allgemeinen Anforderungen dazu mit Bezug auf Wahrscheinlichkeit, Höhe etc. erfüllt sind (StRG FR, 22. Juni 2016, StE 2016 B 23.44.2 Nr. 7; vgl. die allgemeinen Ausführungen gemäss E. 1c f.). Die Einhaltung des "Grundsatzes der Stetigkeit der Kostenmiete" vermag sodann die Nichtbelastung des Erneuerungsfonds nicht zu rechtfertigen. Die Pflichtige hat keinen Anspruch darauf, lediglich in einer Weise besteuert zu werden, dass sie ihre Rückstellungsstrategie nicht anzupassen braucht bzw. die Mietzinse gegenüber ihren Genossenschaftlern nicht erhöhen muss. Die angestrebten statutarischen Gesellschaftsziele und Grundsätze sind für das kantonale Steueramt unbeachtlich. Vielmehr 2 DB.2019.90 2 ST.2019.116

- 12 - hat es die Pflichtige mangels einer spezifisch begünstigenden steuerrechtlichen Spezialnorm gleich zu behandeln wie andere Gesellschaften (ausführlich Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, VB zu DBG N 50 ff. und VB zu StG N 52). Eine steuerliche Sonderbehandlung ist damit nicht angezeigt, selbst wenn sich Kanton und Gemeinden in der Kantonsverfassung der Förderung des gemeinnützigen Wohnungsbaus verschrieben haben (vgl. Art. 119 der Kantonsverfassung vom 27. Februar 2005; VGr ZH, 21. Mai 2003, StE 2004 B 72.14 2 Nr.32, E. 2d). cc) Die Pflichtige macht sodann geltend, dass im Kanton Zürich allgemein die Sofortabschreibung als zulässig erachtet werde für laufende zu ersetzende, abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter wie Mobiliar und Apparate (sogenannte "Zürcher Methode"). Deshalb seien zunächst die gesamten Kosten der Küchen und Bäder zu aktivieren und anschliessend auf einen Drittel sofort abzuschreiben. Damit werde buchhalterisch das gleiche Ergebnis, die ertragsmindernde Erfassung der Fr. ... [ca. Fr. 1'220'000.-] ohne Belastung des Erneuerungsfonds, erzielt. Der Pflichtigen ist beizupflichten, dass das kantonale Steueramt nach der genannten "Zürcher Methode" eine

liberale Abschreibungspraxis verfolgt (Richner/Frei/ Kaufmann/Meuter, Art. 28 N 31 ff. DBG und § 64 N 99 ff. StG; Bertschinger, S. 245 ff.). Diese gilt jedoch nur für laufend zu ersetzende, abnutzbare, bewegliche Wirtschaftsgüter, wie z.B. für Mobiliar, Maschinen, Apparate, Fahrzeuge etc. Für nur in grossen Zeitabständen oder einmalig angeschaffte oder hergestellte Wirtschaftsgüter wie z.B. maschinelle Grossanlagen, Gebäude usw. ist diese Methode hingegen ausgeschlossen (StRK I, 17. August 1989, StE 1990 B. 72.14.2 Nr. 10; Reimann/Zuppinger/Schärfer, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 2. Band, 1963, § 19 lit. b N 201 und 225 a StG; zustimmend Bertschinger, S. 248 ff.). Da gemäss Ortsgebrauch selbst die ersetzten fest installierten Apparate wie Herdplatte, Geschirrspüler, Kühlschrank etc. zur Immobilie zählen und nicht mehr als (eigenständige) Mobilien zu betrachten sind (vgl. Art. 642 ZGB i.V.m. mit § 135 des Einführungsgesetzes zum Schweizerischen Zivilgesetzbuch von 2. April 1911), ist damit die Grossreparatur selbst partiell dieser liberalen Abschreibungspraxis nicht zuträglich. Für die zukünftige Abschreibung ist vielmehr nach dem "Merkblatt A 1995" der Eidgenössischen Steuerverwaltung betreffend Abschreibungen auf dem Anlagevermögen geschäftlicher Betriebe vorzugehen (vgl. Bst. B der Weisung), welches die Sofortabschreibung nicht vorsieht. Zu Recht weist das kantonale Steueramt in der Beschwerde- und Rekursantwort sodann darauf hin, dass die Pflichtige aufgrund des geltenden Massgeblichkeitsprinzips und der Unzulässigkeit nachträglich

- 13 - licher Bilanzänderungen (vorne E. 1b) auf der von ihr eingereichten Jahresrechnung zu behaften ist (BGE 141 II 83 E. 3.4). Für eine nachträglich abweichende Qualifizierung in der Steuerbilanz besteht kein Raum.

E. 5

Malerarbeiten in den Treppenhäusern und Neuanstrich der Fassade (samt neuer Balkonverkleidung) in der Siedlung "G". a) Im Jahr 2017 wendete die Pflichtige für die 54 Wohnungen in den Mehrfamilienhäusern der Siedlung "G" an der .../...strasse in D im Frühjahr Fr. ... [ca. Fr. 90'000.-] für Malerarbeiten der Treppenhäuser sowie danach Fr. ... [ca. Fr. 390'000.-] für den Neuanstrich der Fassade (inkl. neuer Balkonverkleidung) auf (in der Beschwerde- und Rekurschrift wurden die beiden Beträge versehentlich vertauscht). Die Fassade und die Treppenhäuser wurden dabei komplett neu gestrichen und es wurde bei den Balkonen eine neue Aussenverkleidung angebracht. Wann die Fassade und Treppenhäuser das letzte Mal zuvor zuletzt neu gestrichen wurden, lässt sich den Akten nicht entnehmen. Die Erneuerungsarbeiten im Jahr 2017 wurden bereits im Jahresbericht 2015 angekündigt. Im Jahresbericht 2017 ist erwähnt, dass ... [wörtlich wiedergegebene Ausführungen zur äusseren Erscheinung der Fassade nach Abschluss der Arbeiten]. b) aa) Setzt man die vorgenommenen Malerarbeiten der Siedlung "G" ziffermässig in Relation zur Grossreparatur der Küchen und Bäder in E, so fallen die diesbezüglichen Aufwendungen zwar bescheidener aus. Dieser Vergleich greift indessen entgegen der Auffassung der Pflichtigen, die dies als Argument gegen die Qualifikation als Grossreparatur vorbringt, zu kurz. In absoluten Zahlen sind die vorgenommenen Arbeiten nicht zu vernachlässigen bzw. kann es nicht bereits wegen der Höhe der Kosten über Fr. ... [ca. Fr. 90'000.-] bzw. Fr. ... [ca. Fr. 390'000.-] eine Qualifikation als Grossreparatur ausgeschlossen werden. Letzteres ist lediglich bei "Bagatellbeträgen" von einigen tausend Franken der Fall (vgl. StRK I, 20. Dezember 2002, 1 ST.2002.336 E. 3d, in welchem eine Position über ca. Fr. 32'000.- bereits als Grossreparatur qualifiziert wurde; bestätigt mit VGr, 21. Mai 2003, StE 2004 B 72.14.2 Nr. 32). bb) Die konkret vorgenommenen

Malerarbeiten zeichnen sich sodann insbesondere dadurch aus, dass sie gemäss den Jahresberichten 2015 - 2017 von langer Hand geplant und konzeptionell durchdacht waren. Sie sind ebenfalls als umfassend 2 DB.2019.90 2 ST.2019.116

- 14 - zu bezeichnen, denn die Fassaden und Treppenhäuser wurden von oben bis unten neu angestrichen bzw. gestaltet und es wurden nicht, wie etwa bei typischen kleineren Unterhaltsarbeiten üblich, bloss einzelne Stellen ausgebessert. Die Aufwendungen für die Malerarbeiten in den Treppenhäusern und den Neuanstrich der Fassade sind damit klarerweise als Grossreparatur zu qualifizieren, denn es handelt sich dabei um umfassende Erneuerungsarbeiten (vgl. lit. A der Weisung). Die im Rahmen des vorliegenden Verfahrens vorgetragene Behauptung der Pflichtigen hingegen, es habe sich lediglich um einfache Malerarbeiten gehandelt, die in regelmässigen, kleineren Abständen vorgenommen würden, steht im Widerspruch zur Aktenlage (E. 5a). Im Weiteren hat die Pflichtige ähnliche Malerarbeiten bei anderen Liegenschaften in der Vergangenheit jeweils dem Erneuerungsfonds belastet (z.B. Fr. ... [ca. Fr. 23'000.-] für Malerarbeiten im Treppenhaus einer Siedlung in D im Jahr 2016). Wiederum ist nicht ersichtlich, inwiefern sich die zu beurteilenden Arbeiten qualitativ und quantitativ derart von denjenigen der Vorjahre unterscheiden sollen, dass dies im konkreten Fall buchhalterisch (erstmalig) eine andere Qualifikation rechtfertigen würde.

E. 6

Eventualbegründung: Investitionen in die Energieeffizienz a) Als Eventualbegründung bringt die Pflichtige mit Bezug auf die Renovation der Siedlung "F" in E sodann zusammengefasst vor, dass nur umfassende Erneuerungsarbeiten unter den Begriff einer "Grossreparatur" gemäss Weisung subsumiert werden können. In Form eines Umkehrschlusses bedeute dies aber auch, dass grundsätzlich wertvermehrende (Neu-)Investitionen nicht unter den Begriff der Grossreparatur subsumiert werden können. Damit seien namentlich Rückstellungen für Investitionen in die Energieeffizienz steuerlich nicht zulässig. Zu berücksichtigen sei nun, dass rund Fr. ... [ca. Fr. 420'000.-] der in E insgesamt aufgewendeten Fr. 1.8 Mio. wertvermehrende Investitionen in die Energieeffizienz bzw. energieeffizientere Geräte (Kühlschrank, Herdplatten, Geschirrspüler, Dunstabzug, WC-Kästen, Wasserhähne etc.) gewesen seien. Es habe sich dabei nicht um Reparaturkosten bzw. um einen gleichwertigen Ersatz von bestehenden Anlagegütern gehandelt. Da jedoch Rückstellungen für zukünftige Investitionen in die Energieeffizienz steuerlich nicht zulässig seien, dürften diese zu einem späteren Zeitpunkt auch nicht mit dem Erneuerungsfonds verrechnet werden. Unter Berücksichtigung des unbestrittenen Drittels an wertvermehrenden (aktivierten) Aufwendungen von Fr. ... [ca. Fr. 620'000.-] (recte: Fr. ... [ca. Fr. 610'000.-]; vorne E. 2b) und der wertvermehrenden Investitionen in die Ener-

2 DB.2019.90 2 ST.2019.116

- 15 - gieeffizienz über Fr. ... [ca. Fr. 420'000.-] sei deshalb von den Gesamtkosten der Erneuerung (Fr. ... [ca. Fr. 1'860'000.-]) lediglich der Betrag von Fr. ... [ca. Fr. 822'000.-] (recte: Fr. ... [ca. Fr. 825'000.-]) dem Erneuerungsfonds zu belasten. b) Der Pflichtigen ist grundsätzlich zuzustimmen, dass neben Aufwendungen in laufend vorzunehmende Unterhaltsarbeiten auch keine Rückstellungen für aktivierungspflichtige wertvermehrende Investitionen z.B. in die Energieeffizienz möglich sind (vorne E. 1d/aa). Bereits das Massgeblichkeitsprinzip und die grundsätzliche Unzulässigkeit nachträglicher Bilanzänderungen (vorne E. 1b, auch zum Folgenden) stehen im vorliegenden Fall allerdings wiederum ihrer Argumentation entgegen. In der Bilanz 2017 wurde lediglich ein

Drittel der Reparaturaufwendungen als wertvermehrend ge- mäss den Ansatzkriterien von Art. 959 Abs. 2 OR aktiviert und nicht auch zusätzlich Fr. ... [ca. Fr. 420'000.-] für die angeblich (wertvermehrenden) Investitionen in die Energieeffizienz. Darauf ist die Pflichtige zu behaften (Bertschinger, S. 97 ff. und 214). Damit besteht kein Raum für eine abweichende Unterteilung der werterhaltenden und wertvermehrenden Anteile. Die behaupteten wertvermehrenden Investitionen in die Energieeffizienz sind zudem mit den eingereichten Unterlagen in ihrer Höhe weder hinreichend substantiiert noch nachgewiesen. Erfahrungsgemäss dürften die ins Feld geführten Investitionen sodann bereits zu einem Grossteil von der aktivierten Komfort- verbesserung mitumfasst sein, denn ein höherer (nunmehr aktivierter) Ausbaustandard der Küchen und Bäder wurde durch den Austausch der bestehenden Herdplatten, Kühlschränke, WC-Kästen, etc. erreicht und nicht durch den (zusätzlichen) Einbau von energieeffizienteren Apparaten. Diese Kosten können deshalb nicht ein zweites Mal vollständig aktiviert werden. Die nochmalige Aufteilung der als werterhaltend qualifizierten zwei Drittel in (ertragsmindernde) energiesparende Massnahmen und eigentliche, dem Erneuerungs- fonds zu belastende Reparaturarbeiten ist gesetzlich ebenfalls nicht vorgesehen. Damit sind diese Kosten gemäss Weisung ungeachtet ihres konkreten Ursprungs gesamthaft und zwingend dem Erneuerungsfonds zu belasten (E. 4b).

E. 7

Zusammenfassend ist demnach festzuhalten, dass die Pflichtige die im Geschäftsjahr 2017 getätigten Ausgaben für die Gesamterneuerung der Küchen und Bäder der Siedlung "F" in der Höhe von Fr. ... [ca. Fr. 1'220'000.-] sowie den Neuan- strich der Treppenhäuser und der Fassade der Siedlung "G" über Fr. ... [ca. 2 DB.2019.90 2 ST.2019.116

- 16 - Fr. 90'000.-] bzw. Fr. ... [ca. Fr. 390'000.-] (insgesamt Fr. ... [ca. Fr. 1'700'000.-]) dem bestehenden Erneuerungsfonds hätte belasten müssen, was einer aufwandwirksamen Verbuchung entgegensteht (stattdessen Auflösung der in der Vergangenheit erfolgswirksam gebildeten Rückstellungen in diesem Umfang). Zu Recht hat damit die Steuerbehörde die genannten Kosten im vollen Umfang gewinn- und kapitalseitig aufgerechnet. Nach alledem sind die Beschwerde und der Rekurs abzuweisen.

E. 8

Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten der Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG und § 151 Abs. 1 StG). Die Zusprechung einer Parteientschädi- gung entfällt (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968; § 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Ver- waltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959).

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