

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2016.00026 vom 11. Mai 2016

ZH Verwaltungsgericht, 2016-05-11, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2016.00026

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2016.00026 du 11 mai 2016

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2016.00026 del 11 maggio 2016

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 1.1.-31.12.2013 | Definition der steuerbefreiten Mitgliederbeiträge von Vereinen im Zusammenhang mit einem allgemeinverbindlich erklärten GAV. [Die Pflichtige ist ein Verein, welcher als paritätisch zusammengesetzte Kommission die Einhaltung eines für allgemeinverbindlich erklärten GAV zu kontrollieren hat. Die gestützt auf diesen GAV von den dem GAV unterstellten Branchenangehörigen geleisteten Vollzugskostenbeiträge wurden von der Pflichtigen als steuerneutrale Mitgliederbeiträge deklariert, stellen jedoch nach Ansicht der Vorinstanzen steuerbarer Ertrag dar.] Mitgliederbeiträge sind geldwerte Leistungen an den Verein seitens der Vereinsmitglieder zur Verwirklichung des Gemeinschaftszwecks im Interesse der Mitglieder. Die Leistungserbringung basiert auf der Vereinsmitgliedschaft und der damit verbundenen Unterwerfung unter die Vereinsstatuten. Leistungen von Nichtvereinsmitgliedern oder nicht auf einer statutarischen bzw. vereinsrechtlichen Grundlage basierende Leistungen sind nicht erfasst. Vorliegend ergibt sich die Leistungspflicht für die Vollzugskostenbeiträge aus dem GAV und den arbeitsrechtlichen Folgen von dessen Allgemeinverbindlichkeitserklärung, nicht aber aus statutarischen bzw. vereinsrechtlichen Grundlagen der Pflichtigen oder der am Abschluss des GAV beteiligten Berufsverbände. Die Allgemeinverbindlichkeitserklärung hat insbesondere auch keine mittelbare oder unmittelbare (Zwangs-)Zugehörigkeit aller dem GAV unterstellten Berufsbranchenangehörigen zur Pflichtigen zur Folge. Eine über den Wortlaut von Art. 66 Abs. 1 DBG und § 69 Abs. 1 StG hinausgehende Ausweitung des Geltungsbereichs der steuerrechtlichen Privilegierung von Mitgliederbeiträgen auf Nichtmitglieder bzw. ausserhalb einer statutarischen Grundlage ist sodann nicht angezeigt. Ausgangsgemässe Regelung der Kosten- und Entschädigungsfolgen. Gutheissung der Beschwerde des kantonalen Steueramts.

Erwägungen

E. 2

Abteilung SB.2016.00026 SB.2016.00027 Urteil der 2. Kammer vom 11. Mai 2016
Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Leana Isler, Verwaltungsrichterin Elisabeth Trachsel, Gerichtsschreiber Felix Blocher. In Sachen 1. Staat Zürich, 2. Schweizerische Eidgenossenschaft, beide vertreten durch das kantonale Steueramt, Dienstabteilung Recht, Beschwerdeführende, gegen Kommission A, vertreten durch die C AG, Beschwerdegegnerin, betreffend Staats- und Gemeindesteuern Direkte Bundessteuer 1.1.–31.12.2013, hat sich ergeben: I. Der Verbände D und B haben 2003 einen Gesamtarbeitsvertrag (GAV) abgeschlossen, welcher vom Bundesrat schweizweit für allgemeinverbindlich erklärt wurde. Der GAV sieht vor, dass die dem GAV unterstellten

Arbeitnehmenden und Arbeitgebenden monatliche "Vollzugskostenbeiträge" zu leisten haben. Sodann wird die Einsetzung einer paritätisch zusammengesetzten Kommission vorgesehen, welche die Einhaltung der GAV-Bestimmungen in den Betrieben kontrollieren soll. Die entsprechende Kontrollfunktion nimmt die als Verein organisierte Kommission A (nachfolgend die Pflichtige) wahr, die laut Statuten "die Zusammenarbeit der GAV-Vertragsparteien und den Vollzug des GAV" bezweckt und sich primär über "Berufs- und Vollzugskostenbeiträge gemäss GAV" finanzieren soll. Die Vollzugskostenbeiträge beliefen sich im Jahr 2013 auf Fr. ... und wurden von der Pflichtigen als gewinnsteuerneutrale Mitgliederbeiträge deklariert. Mit Veranlagungsverfügung bzw. Einschätzungsentscheid vom 20. April 2015 wurden diese Vollzugskostenbeiträge ertragsseitig aufgerechnet, woraus ein steuerbarer Reingewinn von Fr. ... und ein steuerbares Eigenkapital von Fr. ... resultierte. Die hiergegen von der Pflichtigen erhobenen Einsprachen hiess das kantonale Steueramt am 10. September 2015 teilweise gut. Dabei hielt es jedoch an der Aufrechnung der Vollzugskostenbeiträge fest, erhöhte als Folge der vorgenommenen Umqualifikation hingegen die Steuerrückstellungen um Fr. ..., woraus bei den Staats- und Gemeindesteuern 1.1.2013–31.12.2013 und der direkten Bundessteuer 1.1.2013–31.12.2013 neu ein Reingewinn von Fr. ... und ein steuerbares Eigenkapital von Fr. ... resultierte. II. Die dagegen erhobenen Rechtsmittel hiess das Steuerrekursgericht am 22. Januar 2016 gut. Den steuerbaren Reingewinn setzte es für die Steuerperiode 1.1.2013–31.12.2013 sowohl für die direkte Bundessteuer als auch für die Staats- und Gemeindesteuern auf Fr. ... fest, bei einem steuerbaren Eigenkapital von jeweils Fr. III. Mit Beschwerde vom 19. Februar 2016 liess das kantonale Steueramt dem Verwaltungsgericht beantragen, es sei der Entscheid des Steuerrekursgerichts vom 22. Januar 2016 aufzuheben und es seien die Einspracheentscheide vom 10. September 2015 zu bestätigen. Während das Steuerrekursgericht auf Vernehmlassung verzichtete und das Steueramt der Stadt E sich nicht vernehmen liessen, beantragte die Eidgenössische Steuerverwaltung (EStV) die Gutheissung und die Pflichtige die Abweisung der Beschwerde. Die Pflichtige beantragte überdies die Zuspreehung einer Parteientschädigung. Die Kammer erwägt: 1. 1.1 Vorliegend ist eine Frage von grundsätzlicher Bedeutung zu beantworten. Die Sache ist deshalb zur Behandlung an die Kammer zu überweisen (§ 38 b Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG]). 1.2 Die Beschwerden bezüglich Staats- und Gemeindesteuern 1.1.2013 – 31.12.2013 (SB.2016.00026) und direkter Bundessteuer 1.1.2013 – 31.12.2013 (SB.2016.00027) betreffen dieselbe Pflichtige und dieselbe Sach- und Rechtslage, weshalb sie zu vereinigen sind. 1.3 Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht betreffend Staats- und Gemeindesteuern können laut § 153 Abs. 3 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden (RB 1999 Nr. 147). In Bundessteuersachen ist die Kognition des Verwaltungsgerichts identisch: Soll die erstinstanzliche Beschwerde die allseitige, hinsichtlich Rechts- und Ermessenskontrolle unbeschränkte gerichtliche Überprüfung der Einspracheentscheide der Veranlagungsbehörde auf alle Mängel des Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens hin er möglichen (Art. 140 Abs. 3 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG]), muss sich die Aufgabe der zweitinstanzlichen Beschwerde, die die Überprüfung der Entscheidung eines Gerichts und nicht diejenige einer Verwaltungsbehörde zum Gegenstand hat, sinnvollerweise auf die Rechtskontrolle beschränken (BGE 131 II 548 E. 2.5). 1.4 Streitgegenstand des

vorliegenden Verfahrens bildet allein die steuerliche Behandlung der Vollzugskostenbeiträge, während eine generelle Steuerbefreiung der Pflichtigen von dieser nicht (mehr) beantragt wird (vgl. aber die entsprechenden Ausführungen der Pflichtigen im Veranlagungs- bzw. Einschätzungsverfahren in der Eingabe vom 25. März 2015) und sich aufgrund der Aktenlage auch nicht aufdrängt. Auf die Frage einer generellen Steuerbefreiung der Pflichtigen ist damit nicht weiter einzugehen.

E. 2.1.1

Gegenstand der Gewinnsteuer der juristischen Personen ist der Reingewinn (Art. 57 DBG; § 63 StG). Der steuerbare Reingewinn bemisst sich grundsätzlich aus dem Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldo vortrages des Vorjahres (Art. 58 Abs. 1 DBG; § 64 Abs. 1 Ziff. 1 StG). Die Mitgliederbeiträge an die Vereine werden dabei nicht zum steuerbaren Gewinn gerechnet (Art. 66 Abs. 1 DBG; § 69 Abs. 1 StG).

E. 2.1.2

Mitgliederbeiträge im Sinn von Art. 66 Abs. 1 DBG und § 69 Abs. 1 StG sind geldwerte Leistungen an den Verein seitens der Vereinsmitglieder zur Verwirklichung des Gemeinschaftszwecks im Interesse der Mitglieder (BGr, 6. Juli 2012, 2C_494/2011, 3.1.1). Die Mitgliederbeiträge müssen aufgrund einer statutarischen Grundlage von den Vereinsangehörigen zur Erfüllung des Vereinszwecks erbracht werden (vgl. Georg Lutz in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Teil I/Band 1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 2. A., Basel 2003, Art. 26 StHG N. 8; Georg Lutz in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Teil I/Band 2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 2. A., Basel 2008, Art. 66 DBG N. 7). Die Leistungserbringung bzw. Leistungspflicht basiert damit auf der Vereinsmitgliedschaft und der damit verbundenen Unterwerfung unter die Vereinsstatuten.

E. 2.1.3

Während früher nur "statutarische" Mitgliederbeiträge steuerlich privilegiert wurden (vgl. Art. 51 Abs. 2 des Bundesratsbeschlusses über die Erhebung einer direkte Bundessteuer vom 9. Dezember 1940 [BdBSt]), ist diese Einschränkung mit Inkrafttreten des DBG fallengelassen worden (vgl. hierzu das Kreisschreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 30. Januar 1992, ASA 61 [1992/93] S. 28). In diesem Sinn ist der steuerrechtliche Begriff des Mitgliederbeitrags weit auszulegen und erfasst neben den periodisch anfallenden statutarischen (ordentlichen) Mitgliederbeiträgen auch die per Reglement oder (periodischen) Vereinsbeschluss festgesetzten Beiträge, Eintrittsgelder und Aufnahmebeiträge etc. (vgl. Peter Locher, Kommentar zum DBG, II. Teil, Therwil/Basel 2004, Art. 66 DBG N. 6; Hans Ulrich Meuter, Besteuerung des Vereins mit Blick auf das neue Revisionsrecht, ZStP 2007, S. 20; Urs Duttweiler, Die Besteuerung von Vereinen, StR 57/2002, S. 718; Urs Scherrer/Marco Greter, der Verein in der Praxis – Organisation und Steuern, Zürich etc. 2007, S. 46). Die Mitgliederbeiträge müssen damit zwar nicht in den Statuten selbst festgesetzt werden, jedoch ist eine statutarische Grundlage zumindest insofern erforderlich, als dass die Vereinsmitglieder aufgrund der Statuten oder darauf beruhender Reglemente und Beschlüsse zur Leistung verpflichtet sind (Rainer Zigerlig/Mathias Oertli/Hubert Hofmann, Das Sankt Gallische Steuerrecht, 7. A., Muri bei Bern 2014, Rz. III.415; Duttweiler, StR 57/2002, S. 718; Lutz in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2a, Art. 66 DBG N. 7). Anzumerken ist, dass auch das

Vereinsrecht seit Inkrafttreten des revidierten Art. 71 des Zivilgesetzbuchs (ZGB) stets eine statutarische Grundlage für die Erhebung von Beiträgen bei ihren Mitgliedern verlangt und ansonsten nicht weiter zwischen ordentlichen (periodisch fälligen) und ausserordentlichen Mitgliederbeiträgen differenziert. Die von der Vorinstanz zitierte Fassung von Art. 71 ZGB ist hingegen seit dem 1. Juni 2005 ausser Kraft (AS 2005, 2117) und sah bei fehlender statutarischer Festsetzung von Mitgliederbeiträgen noch eine unbeschränkte Nachschusspflicht der Vereinsmitglieder vor. Die zivilrechtliche und steuerrechtliche Begriffsbildung entsprechen sich damit heute weitgehend und die Forderung nach einer weiten Begriffsbildung im Steuerrecht hat primär historische Gründe (vgl. hierzu im Übrigen auch für die Regelungen von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 13 des Mehrwertsteuergesetz vom 12. Juni 2009, wobei dort weiterhin von "statutarisch festgesetzten Beiträgen" der Vereinsmitglieder die Rede ist; vgl. dazu Iris Widmer in: Martin Zweifel et al. [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Zürich 2015, Art. 21 MwStG N. 124 ff. [insbesondere N. 140]; vgl. auch BGr, 6. Juli 2012, 2C_494/2011, 3.1.3 zur Analogie zwischen der mehrwertsteuerlichen und der gewinnsteuerlichen Regelung).

E. 2.1.4

Die steuerlich privilegierten Mitgliederbeiträge sind abzugrenzen von a) den vom Verein selbst erwirtschafteten und nicht von den Mitgliedern zugeführten Gewinnen, b) Mitgliederzahlungen, die auf einer Gegenleistung des Vereins beruhen oder für die Förderung persönlicher Interessen (des Mitglieds) geleistet werden, c) Zahlungen, die nicht tatsächlich dem Verein zufließen und d) Leistungen von Nichtvereinsmitgliedern (vgl. BGr, 13. Juni 2007, 2A.692/2005, E. 3; BGr, 6. Juli 2012, 2C_494/2011, 3.1 mit Hinweisen).

E. 2.2.1

Vereinsmitglieder der Pflichtigen sind allein der Verbände D und B, nicht aber die in diesen Verbänden organisierten Arbeitgebenden und -nehmenden. Beitragspflichtig sind hingegen die dem allgemeinverbindlichen GAV unterstellten Arbeitgebenden und -nehmenden, selbst wenn sich diese nicht einem der beiden Verbände (D und B) angeschlossen haben. Die Beiträge werden damit nicht nur von Verbandsmitgliedern, sondern auch von verbandsexternen Dritten erhoben.

E. 2.2.2

Die Beitragspflicht ergibt sich wiederum für alle dem GAV unterstellten Arbeitgebenden- und -nehmenden aus den arbeitsrechtlichen Folgen der Allgemeinverbindlichkeitserklärung des GAV, mit welcher dessen Wirkung auch auf die am Vertrag nicht beteiligten Arbeitgebenden und -nehmenden ausgeweitet wird (vgl. Art. 4 des Bundesgesetzes über die Allgemeinverbindlicherklärung von Gesamtarbeitsverträgen vom 28. September 1956 [AVEG]). Zwar sind die Verbände D und B selbst wiederum Vereine im Sinn von Art. 60 ff. ZGB und vertreten gemäss ihren jeweiligen Statuten die Interessen der angeschlossenen Arbeitgebenden (Verband D) bzw. Arbeitnehmenden (Verband B). Jedoch haben die Verbände D und B keine eigenen statutarischen Regeln für die (auch) von ihren jeweiligen Verbandsmitgliedern geleisteten Vollzugskostenbeiträge getroffen und sind die Vollzugskostenbeiträge nicht an den jeweiligen Verband, sondern direkt an die Pflichtige zu leisten. Die Leistungspflicht beruht sodann auch für die in den Verbänden organisierten Arbeitnehmenden und -gebenden direkt auf den Bestimmungen

des GAV und nicht auf einer statutarischen bzw. vereinsrechtlichen Grundlage ihres jeweiligen Verbandes.

E. 2.2.3

Entgegen der vorinstanzlichen Beurteilung entstand mit der Allgemeinverbindlichkeitserklärung des GAV auch keine mittelbare oder unmittelbare (Zwangs-)Zugehörigkeit aller dem GAV unterstellten Berufsbranchenangehörigen zur Pflichtigen. Ausgeweitet wurde lediglich die Wirkung des GAV, nicht aber die (Vereins-)Zugehörigkeit zur Pflichtigen oder einem der beiden Verbände. Eine Zwangsmitgliedschaft ist dem Vereinsrecht sodann fremd und würde vorliegend auch in Konflikt zur sogenannten negativen Koalitionsfreiheit gemäss Art. 28 Abs. 1 der Bundesverfassung (BV) stehen.

E. 2.2.4

Inwieweit die Vollzugskostenbeiträge aufgrund hoheitlichen Zwangs an die Pflichtige zu leisten sind, ist sodann irrelevant: (Ausserstatutarische) Leistungen von Nichtvereinsmitgliedern werden praxisgemäss auch dann nicht als Mitgliederbeiträge im Sinn von Art. 66 Abs. 1 DBG und § 69 Abs. 1 StG betrachtet, wenn sie unfreiwillig entrichtet werden und die Nichtmitglieder von den Dienstleistungen des empfangenden Vereins gleichermassen profitieren wie dessen Mitglieder (vgl. BGr, 13. Juni 2007, 2A.692/2005, 3.2). Der Umstand, dass eine Beitragspflicht auf hoheitlichem Zwang beruht, schliesst zudem gerade eine (lediglich) statutarische bzw. vereinsrechtliche Grundlage für die Leistungspflicht aus.

E. 2.2.5

Ebenso unerheblich ist, dass die vereinnahmten Vollzugskostenbeiträge von der Pflichtigen nicht im Rahmen einer wirtschaftlichen Tätigkeit selbst erwirtschaftet wurden. So können durch einen Verein selbst erwirtschaftete Erträge zwar nie Mitgliederbeiträge sein. Jedoch darf hieraus nicht der Umkehrschluss gezogen werden, dass nicht selbst erwirtschaftete Vermögenszuflüsse stets steuerfreie Mitgliederbeiträge sein müssten. Dies ist bei Beiträgen von Nichtmitgliedern vielmehr nie der Fall (vgl. BGr, 13. Juni 2007, 2A.692/2005, E. 3.1: "[...] von den Vereinsmitgliedern [sic] zugeführte Mittel" sowie BGr, 13. Juni 2007, 2A.692/2005, 3.2).

E. 2.2.6

Die von der Pflichtigen und der Vorinstanz vorgeschlagene Ausweitung des Geltungsbereichs der steuerrechtlichen Privilegierung von Mitgliederbeiträgen ist sodann nicht mehr vom Wortlaut von Art. 66 Abs. 1 DBG und § 69 Abs. 1 StG gedeckt, können doch Beiträge von Nichtvereinsmitgliedern (bzw. ausserhalb einer statutarischen Grundlage) kaum mehr als "Mitgliederbeiträge" aufgefasst werden. Die Steuerbefreiung der Beiträge von Vereinsmitgliedern basiert zudem auf einer gesetzgeberischen Entscheidung, die sich nicht auf allgemeine steuersystematische Grundsätze zurückführen lässt. Insbesondere stellen Mitgliederbeiträge auch keine Kapitaleinlagen der Vereinsmitglieder dar, sondern führen zu einem definitiven Ertragszufluss beim begünstigten Verein, woraus die laufenden Vereinsaufwendung gedeckt werden (vgl. Lutz in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/1, Art. 26 StHG N. 7; Patrik Schwarb in: Marianne Klöti-Weber/Dave Siegrist/Dieter Weber [Hrsg.], Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. A., Muri-Bern 2015 § 73 N. 11, vgl. auch BGE 74 I 392 ff. zur Rechtslage vor der steuerlichen Privilegierung der Mitgliederbeiträge; vgl. auch BGr, 6. Juli 2012,

2C_494/2011, 3.3.1 zu den Hintergründen der Privilegierung). Entsprechend besteht auch keine Veranlassung, die punktuelle gesetzgeberische Regelung von Art. 66 Abs. 1 DBG und § 69 Abs. 1 StG über deren Wortlaut hinaus auf weitere Sachverhalte auszuweiten. Weit zu fassen ist der steuerrechtliche Begriff des Mitgliederbeitrags nur insofern, als dass bei vorhandener statutarischer Grundlage auch die in E. 2.1.3 genannten Beiträge der Vereinsmitglieder zu erfassen sind, selbst wenn es sich hierbei nicht um periodisch anfallenden, ordentlichen Mitgliederbeiträge handelt und die Höhe des Mitgliederbeitrags in den Statuten selbst nicht betragsmässig festgehalten ist. Ansonsten hat sich die steuerrechtliche Auslegung nach dem Gebot der Einheit der Rechtsordnung an der zivilrechtlichen Begriffsbildung zu orientieren (vgl. BGE 138 II 300 E. 3.6.2). Dies zumal weder eine (steuer)gesetzliche Basis noch sachliche Gründe für die von der Vorinstanz vorgenommene Begriffsausweitung ersichtlich sind und die zivilrechtliche Begriffsbildung heute ohnehin weitgehend der steuerrechtlichen entsprechen dürfte.

E. 2.2.7

Da die Vollzugskostenbeiträge damit von allen Beitragspflichtigen auf Grundlage des GAV und nicht aufgrund einer Vereinsmitgliedschaft sowie einer damit verbundenen statutarischen Leistungspflicht erhoben werden und direkt der Pflichtigen zugutekommen, können die geleisteten Beiträge bereits aus diesem Grund nicht als steuerfreie Mitgliederbeiträge qualifizieren. Es kann offenbleiben, inwiefern den Beiträgen überdies der Charakter einer Gegenleistung für empfangene Leistungen oder zur Förderung persönlicher Interessen zukommen könnte (vgl. hierzu aber die Kriterien gemäss BGr, 6. Juli 2012, 2C_494/2011, E. 3.1.2 und der mehrwertsteuerlichen Rechtsprechung [z.B. BVGr, 21. August 2009, BVGE 2009/34, E. 2.3.2.2 und 3.2.2, vgl. dazu Widmer, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Art. 21 MwStG N. 143]).

E. 2.2.8

Soweit die Pflichtige eine rechtsungleiche Behandlung rügt, ist festzuhalten, dass grundsätzlich kein Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht besteht und das Steueramt klar signalisiert hat, zukünftig sämtliche gleichgelagerten Fälle gleichermassen einzuschätzen. Damit ist die Beschwerde des kantonalen Steueramts gutzuheissen.

E. 3

Ausgangsgemäss sind die Kosten des steuerrekurs- und verwaltungsgerichtlichen Verfahrens der Beschwerdegegnerin aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG bzw. Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG). Eine Parteientschädigung steht ihr aufgrund ihres Unterliegens weder für das steuerrekursgerichtliche noch für das verwaltungsgerichtliche Verfahren zu (§ 17 Abs. 2 VRG in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG bzw. Art. 64 Abs. 1–3 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 [VwVG] in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 und Art. 145 Abs. 2 DBG).

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