

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2017.00035 vom 20. Dezember 2017

ZH Verwaltungsgericht, 2017-12-20, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2017.00035

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2017.00035 du 20 décembre 2017

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2017.00035 del 20 dicembre 2017

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 01.01.-31.12.2012 | [Selbstbindung der rückweisenden Gerichtsinstanz an ihre Rechtsauffassung/Verletzung des rechtlichen Gehörs im ersten Rechtsgang/Aufrechnung eines Erfolgshonorars mangels geschäftsmässiger Begründetheit] Es liegt mangels eines ausdrücklichen Antrags auf mündliche Anhörung im ersten Rechtsgang keine Verletzung des rechtlichen Gehörs vor. Die Vorinstanz ist im zweiten Rechtsgang zu Recht nicht auf die neuen Ausführungen eingetreten, die schon im ersten Rechtsgang inhaltlich behandelt worden waren (E. 3). Das Verwaltungsgericht hat die materielle Frage der Aufrechnung des Erfolgshonorars als verdeckte Gewinnausschüttung zu überprüfen, auch wenn die Steuerpflichtige den ersten Entscheid bereits mit Beschwerde an das Verwaltungsgericht hätte weiterziehen können. Die Leistung des Erfolgshonorars an die Muttergesellschaft erweist sich als geschäftsmässig nicht begründet, da der Hintergrund dieser Leistung im Dunkeln bleibt (E. 4). Abweisung der Beschwerden.

Erwägungen

E. 2

Zwischen den Parteien streitig sind zwei verschiedene Fragen. Vorab geht es in einem ersten Schritt darum, zu klären, ob die vorinstanzlichen Verfahren an einem formellen Fehler leiden, weil – wie die Beschwerdeführerin vorbringt – im ersten Rechtsgang ihr rechtliches Gehör verletzt worden ist und damit das Steuerrekursgericht im zweiten Rechtsgang auf ihre neuen Ausführungen hätte vollständig eintreten müssen (E. 3). Wird diese Rechtsverletzung verneint, gilt es in einem zweiten Schritt zu beantworten, wie es sich mit der Aufrechnung mangels geschäftsmässiger Begründetheit des Beratungs-/Erfolgshonorars verhält (E. 4).

E. 3.1.1

Die Beschwerdeführerin rügt eine Verletzung ihres rechtlichen Gehörs. Das kantonale Steueramt Zürich habe die von der Steuerpflichtigen mehrmals gewünschte und offerierte persönliche Besprechung bis und mit dem Einspracheverfahren im ersten Rechtsgang ohne jede Begründung ignoriert, obwohl ihr durchaus bekannt gewesen sei, dass nicht alle der eingeforderten Unterlagen in schriftlicher Form vorhanden gewesen seien. Erst anlässlich der Rückweisung der Beschwerde bzw. des Rekurses durch das Steuerrekursgericht an die kantonale Steuerbehörde (mit Entscheid vom 29. Februar 2016), habe Letztere im zweiten Rechtsgang eine mündliche Besprechung mit der Steuerpflichtigen zum streitigen Sachverhalt nachgeholt und zu sämtlichen Vorbringen der Steuerpflichtigen betreffend geschäftsmässiger Begründung des Beratungs-/Erfolgshonorars im Rahmen des Einspracheentscheids (vom 28. Juli 2016) im zweiten Rechtsgang nochmals Stellung

genommen. Das Steuerrekursgericht habe folglich im ersten Rechtsgang die Frage der geschäftsmässigen Begründetheit des Verzichts auf Mietertrag sowie der Verwaltungskosten beurteilt, ohne dass der Steuerpflichtigen im Einschätzungs- und Einspracheverfahren im ersten Rechtsgang das rechtliche Gehör vollständig im Sinn der geltenden gesetzlichen Bestimmungen gewährt worden sei, womit der Entscheid des Steuerrekursgerichts aufgrund der Verletzung des rechtlichen Gehörs nach Art. 29 Abs. 2 BV, § 138 StG ZH und § 141 StG ZH auf der Basis eines nicht gesetzmässig festgestellten rechtserheblichen Sachverhalts erfolgt sei. Folgerichtig – so die Beschwerdeführerin – hätte das Steuerrekursgericht die Sache im ersten Rechtsgang zur ordnungsgemässen Gewährung des rechtlichen Gehörs vollständig an das kantonale Steueramt Zürich zurückweisen müssen und nicht lediglich zwecks Neuberechnung der Steuerrückstellung.

E. 3.1.2

Das kantonale Steueramt führt diesbezüglich aus, im ersten Rechtsgang sei von der Steuerpflichtigen zwar eine Besprechung vor Ort in E offeriert, nicht aber beantragt worden, weshalb auf eine solche verzichtet worden sei. Dies sei danach weder im Einsprache- noch im Beschwerde-/Rekursverfahren beanstandet worden. Im zweiten Rechtsgang sei danach im wiederaufgenommenen Einspracheverfahren die nunmehr ausdrücklich angebehrte mündliche Anhörung am 11. Juli 2016 durchgeführt worden. Dass darin auch noch einmal materiell über das Beratungs-/Erfolgshonorar diskutiert worden sei, sei auf das fordernde Auftreten der Beschwerdeführerin zurückzuführen. Nie sei infrage gestanden, dass auf die Aufrechnung zurückgekommen würde.

E. 3.1.3

Das Steuerrekursgericht hält in seiner Vernehmlassung dafür, mangels entsprechender Rüge habe im ersten Rechtsgang keine Veranlassung bestanden, sich zu Fragen der (Nicht-)Gewährung des rechtlichen Gehörs zu äussern. Auf solche nachgeschobenen Rügen sei im zweiten Rechtsgang nicht einzugehen.

E. 3.2.1

Unter den Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 [BV]) fällt das Recht der betroffenen Person, sich vor Erlass eines in ihre Rechtsstellung eingreifenden Entscheides zur Sache zu äussern, sowie das Recht auf Abnahme der rechtzeitig und formrichtig angebotenen rechtserheblichen Beweismittel (BGE 127 I 54 E. 2b). Diese verfassungsmässige Minimalgarantie kann durch kantonales Verfahrensrecht ausgedehnt werden (BGE 135 I 279 E. 2.2; BGE 134 I 140 E. 5.3).

E. 3.2.2

Das Recht der betroffenen Person, sich vor Erlass des belastenden Entscheides zu äussern, schliesst keinen Anspruch auf mündliche Anhörung ein (BGE 134 I 140 E. 5.3; BGE 130 II 425 E. 2.1; BGE 125 I 209 E. 9b). Eine Verletzung des rechtlichen Gehörs kann freilich darin liegen, dass der Anspruch auf (schriftliche) Äusserung beeinträchtigt wird. Dem Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV) lässt sich indes keine allgemeine Pflicht der Behörde zur Abnahme aller angebotenen Beweise und zur Würdigung sämtlicher Argumente entnehmen. Die Abweisung eines Beweisantrags erweist sich namentlich als zulässig, falls die Verwaltungs- oder Gerichtsbehörde sich ihre Meinung aufgrund zuvor erhobener Beweise bereits bilden konnte und sie ohne Willkür in vorweggenommener, antizipierter Beweiswürdigung annehmen darf, die gewonnene Überzeugung werde durch weitere Beweiserhebungen nicht erschüttert (BGE 136 I 229

E. 5.3; BGE 134 I 140 E. 5.3; BGE 131 I 153 E. 3).

E. 3.2.3

Im Bereich des harmonisierten Steuerrechts sind – über die verfassungsrechtlichen Vorgaben hinaus – die spezialgesetzlichen Verfahrensvorschriften zu beachten. Gemäss Art. 115 DBG bzw. § 125 StG hat die Veranlagungsbehörde die von der steuerpflichtigen Person angebotenen Beweise abzunehmen, soweit sie geeignet sind, die für die Veranlagung erheblichen Tatsachen festzustellen (BGr, 21. Juni 2006, 2A.71/2006, E. 3.3.2). Diesem Recht steht im Verfahren der gemischten Veranlagung (Art. 123 Abs. 1 i. V. m. Art. 126 Abs. 1 DBG; § 135 Abs. 1 StG) die Pflicht der steuerpflichtigen Person gegenüber, auf Verlangen der Veranlagungsbehörde mündliche oder schriftliche Auskünfte zu erteilen (Art. 126 Abs. 2 DBG; § 135 Abs. 2 StG). Praxisgemäss ergibt sich auch unter diesem Gesichtspunkt kein Anspruch auf mündliche Anhörung im Veranlagungs- oder im Rechtsmittelverfahren (BGr, 2. November 2011, 2C_178/2011, E. 3.3, in: StE 2012 A 24.21 Nr. 23). Selbst bei drohender reformatio in peius im Einspracheverfahren (Art. 135 Abs. 1 Satz 2 DBG; § 142 Abs. 2 StG) sieht das Gesetz lediglich eine (nicht zwingend mündliche) "Anhörung" vor (BGr, 27. September 2014, 2C_104/2013, E. 2.3 m. w. H.).

E. 3.2.4

Das Zürcher Recht kennt ein über die bundesrechtlichen Vorgaben hinausgehendes Recht auf eine mündliche Anhörung. So ist der Steuerpflichtige berechtigt, seine Steuererklärung bzw. seine Einsprache vor dem kantonalen Steueramt mündlich zu vertreten (§ 138 Abs. 2 und § 141 Abs. 2 StG). Damit derlei geschieht, bedarf es freilich eines ausdrücklichen entsprechenden Antrags (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 138 N. 6, 10 und § 141 N. 12).

E. 3.3.1

Aus den Akten ergibt sich folgendes Bild: Im Rahmen des Veranlagungs-/Einschätzungsverfahrens nahm die Steuerpflichtige fristgerecht am 23. April 2015 zur am 14. April 2015 erfolgten Mahnung der Auflage Stellung. In diesem Schreiben der Steuerpflichtigen findet sich folgende Passage: "Falls es Ihnen möglich ist, laden wir Sie gerne zu einem Besuch in unserem Betrieb ein, um den Sachverhalt vor Ort besprechen zu können". Daneben findet sich ein handschriftlicher Vermerk "verzichtet". Keinerlei derartige oder gar weitergehende Ausführungen finden sich dagegen in der (gegen die am 7. Mai 2015 erfolgte Veranlagung bzw. Einschätzung erhobenen) Einsprache vom 19. Mai 2015. Nicht thematisiert wird die nicht erfolgte mündliche Anhörung sodann in der Beschwerde/Rekurs an das Steuerrekursgericht (im ersten Rechtsgang) vom 7. Oktober 2015.

E. 3.3.2

Soll eine mündliche Anhörung stattfinden, so bedarf es – wie dargelegt – eines entsprechenden ausdrücklichen Antrags (vgl. E. 3.2.4). Kein solcher kann in der eben wiedergegebenen Einladung erblickt werden, den Betrieb zu besuchen und den Sachverhalt zu besprechen. Davon, dass im ersten Rechtsgang vor dem kantonalen Steueramt zu Unrecht eine mündliche Anhörung unterblieben wäre, kann somit keine Rede sein.

E. 3.3.3

Unter keinem Titel zu beanstanden ist sodann in der Folge, dass sich das angerufene Steuerrekursgericht in seinem Entscheid vom 29. Februar 2016 nicht zur mündlichen

Anhörung geäussert hat. Denn weder wurde in der Beschwerde/Rekurs vom 7. Oktober 2015 an dieses Entsprechendes geltend gemacht noch ergab sich nach dem Gesagten auch nur ansatzweise aus den Akten, dass eine mündliche Anhörung trotz ausdrücklichen Antrags unterblieben wäre.

E. 3.3.4

Es fällt auf, dass die Steuerpflichtige noch in ihrer Beschwerde/Rekurs an das Steuerrekursgericht vom 26. August 2016 im zweiten Rechtsgang die nunmehr vor dem Verwaltungsgericht erhobene Rüge der Gehörsverletzung mangels gewährter mündlicher Anhörung nicht erhoben hat. Wenn die Beschwerdeführerin nunmehr über diesen Weg versucht, das Steuerrekursgericht zu einer neuerlichen materiellen Prüfung der im ersten Rechtsgang schon behandelten inhaltlichen Rügen im zweiten Rechtsgang zu verhalten, so muss derlei erfolglos bleiben. Das Steuerrekursgericht war im zweiten Rechtsgang – ebenso wie das kantonale Steueramt im wiederaufgenommenen Einspracheverfahren – an seine Erwägungen im Entscheid des ersten Rechtsgangs gebunden (E. 1.5). Nichts daran zu ändern vermag, dass das kantonale Steueramt im zweiten Rechtsgang die in diesem mittlerweile ausdrücklich angebehrte mündliche Anhörung am 11. Juli 2016 durchgeführt hat und – so die Beschwerdeführerin – auch noch einmal materiell diskutiert habe. Richtigerweise ist denn auch das Steuerrekursgericht selber auf die neuen (materiellen) Ausführungen in der Beschwerde/Rekurs vom 26. August 2016 nicht eingetreten. Folgerichtig erfolgten sodann auch keine Ausführungen zu den darin offerierten Beweismitteln. Dass sich schliesslich die Entscheidungsgrundlagen geändert hätten oder sich – aufgrund der durch den Rückweisungsentscheid geforderten Erhebungen oder weil neue, also bei Erhebung der Beschwerde/Rekurs noch nicht existierende Tatsachen oder Beweismittel zulässigerweise in das Verfahren eingebracht worden wären – eine sonst wie zu beachtende neue Situation ergeben hätte, bringt die Beschwerdeführerin zu Recht nicht vor.

E. 3.4

Das Hauptbegehren der Beschwerdeführerin ist mithin abzuweisen.

E. 4.1.1

Die Beschwerdeführerin verfiht in ihrem Eventualstandpunkt, die Zahlung des Erfolgshonorars und die verbuchten Projektmanagement-, Beratungs- und Unterstützungsleistungen seien in der gesamten Höhe geschäftsmässig begründet. Die Steuerpflichtige, habe dies rechtsgenügend dargelegt. Nun sei es an der Steuerbehörde, welche die unternehmerische Entscheidungsfreiheit zu respektieren habe, aufzuzeigen, dass ein offensichtliches Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung bestanden habe, umso mehr, als auch das kantonale Steueramt zumindest einen Teil des erwähnten Honorars als geschäftsmässig begründet anerkannt habe.

E. 4.1.2

Das kantonale Steueramt führt aus, es bestreite unter Verweis auf seine bisherigen Ausführungen die geschäftsmässige Begründetheit des Honorars im von ihm nicht anerkannten Umfang. Die von der Beschwerdeführerin zur Stützung ihrer Position gestellten Anträge und ins Recht gelegten Beweismittel fielen unter das Novenverbot und seien deshalb nicht zu hören.

E. 4.1.3

Die materielle Frage, ob das kantonale Steueramt das von der Beschwerdeführerin verbuchte Erfolgshonorar im Umfang von 9/10 zu Recht als verdeckte Gewinnausschüttung aufgerechnet hat, ist vom Verwaltungsgericht zu überprüfen, hat sich doch dieses noch nicht hierzu geäußert. Daran ändert nichts, dass die Steuerpflichtige auch bereits den ersten Entscheid des Steuerrekursgerichts vom 29. Februar 2016 mit Beschwerde an das Verwaltungsgericht hätte weiterziehen können (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a. a. O, § 149 N. 33). Dabei ist das Verwaltungsgericht dem Wesen der Beschwerde gemäss in keiner Art durch die Rechtsauffassungen der Vorinstanzen gebunden. Zu beachten hat es bei seiner Entscheidungsfindung allerdings selbstredend die in seinem Verfahren geltenden Bestimmungen und Einschränkungen, insbesondere diejenigen des Novenverbots (E. 1.3).

E. 4.2.1

Der steuerbare Reingewinn einer juristischen Person setzt sich gemäss Art. 58 DBG sowie den inhaltlich weitgehend übereinstimmenden Art. 24 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) bzw. § 64 StG zusammen aus dem Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Salvovortrages des Vorjahres (lit. a), allen vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden (lit. b) sowie den der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebenen Erträgen, mit Einschluss der Kapital-, Aufwertungs- und Liquidationsgewinne (lit. c). Gemäss Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG bzw. § 64 Abs. 1 Ziff. 2 StG gelten "insbesondere" nicht als geschäftsmässig begründeter Aufwand die Kosten für die Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung von Gegenständen des Anlagevermögens, geschäftsmässig nicht begründete Abschreibungen oder Rückstellungen, Einlagen in die Reserven, Einzahlungen auf das Eigenkapital aus Mitteln der juristischen Person, soweit sie nicht aus als Gewinn versteuerten Reserven erfolgen, sowie offene und verdeckte Gewinnausschüttungen und geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen an Dritte.

E. 4.2.2

Geschäftsmässig begründet sind Aufwendungen, Abschreibungen und Rückstellungen, die objektiv im Zusammenhang mit der Unternehmenstätigkeit und damit im Interesse des Unternehmensziels getätigt werden. Die steuerrechtliche Gewinnermittlung bei juristischen Personen folgt dem Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz (Massgeblichkeitsprinzip). Die kaufmännische Bilanz und Erfolgsrechnung bilden Ausgangspunkt und Grundlage der steuerrechtlichen Gewinnermittlung, sofern nicht steuerrechtliche Korrekturvorschriften ein Abweichen vom handelsrechtlichen Ergebnis erlauben. Leistung und Gegenleistung zwischen Konzerngesellschaften müssen einem sogenannten Dritt- oder Fremdvergleich standhalten, unabhängig davon, ob die Parteien zueinander in einer Mutter-/Tochterbeziehung stehen oder ob sie über andere Beteiligungsstrukturen im Konzern als verbundene Gesellschaften zu qualifizieren sind (VGr, 14. Dezember 2011, SB.2011.00002, E. 4.3). Nach dem Grundsatz der "geschäftsmässigen Begründetheit" (vgl. oben E. 4.2.2) gilt, dass eine Gesellschaft, welche mit einem Aktionär oder einer nahestehenden Person ein Rechtsgeschäft abschliesst, dies zu den Konditionen tun muss, zu welchen sie es auch mit einem unabhängigen Dritten tun würde (VGr, 16. Dezember 2015, SB.2015.00005, E. 3.2; Martin Zweifel/Silvia Hunziker, Beweis und Beweislast im Steuerverfahren bei der Prüfung von Leistung und Gegenleistung unter dem Gesichtswinkel des Drittvergleichs ["dealing at arm's length"], ASA 77 [2009], S. 660). Wenn eine

Gesellschaft gegenüber Nahestehenden Leistungen erbringt, die sie unbeteiligten Dritten unter den gleichen Umständen nicht erbringen würde, lässt sich diese Abweichung von den Dritt- bzw. Fremdvergleichskonditionen (Grundsatz des dealing at arm's length) nur mit dem fehlenden Interessengegensatz zwischen Gesellschaft und Aktionär erklären.

Dergestalt nicht geschäftsmässig begründete Aufwendungen werden steuerlich nicht anerkannt (so schon RB 1985 Nr. 42; Zweifel/Hunziker, a. a. O., S. 660; grundlegend schon Markus Reich, Verdeckte Vorteilszuwendungen zwischen verbundenen Unternehmen, ASA 54 [1985/86] S. 621 f.) bzw. führen zu Aufrechnungen (BGE 138 II 57 E. 4 und 6; zum Ganzen auch VGr, 21. Dezember 2016, SB.2016.00018, E. 2.1 ff. sowie VGr, 20. April 2016, SB.2015.00073, E. 2.4).

E. 4.3.1

Das Steuerrekursgericht hat in seiner Entscheid im ersten Rechtsgang von 29. Februar 2016 und dann – diesen in aktualisierter Form wiederholend – im Entscheid vom 28. Februar 2017 dargelegt, dass und weshalb es die Auffassung des kantonalen Steueramts gestützt hat, wonach das von der Beschwerdeführerin an die D AG bezahlte Erfolgshonorar im Umfang von 9/10 als geschäftsmässig nicht begründeter Aufwand aufzurechnen ist. Es hat dabei insbesondere auch ausgeführt, dass und weshalb im Dunkeln bleibt, wie und wann die Erfolgsbeteiligung von der Steuerpflichtigen vereinbart wurde, ob, wie und wann das Honorar geschuldet ist, wie es sich bemisst und welche Leistungen die D AG dabei vorgängig zu erbringen hatte. Das Steuerrekursgericht hat sich sodann auch mit der Frage des vom kantonalen Steueramt als geschäftsmässig begründet anerkannten, zum Abzug zugelassenen geschätzten Betrags auseinandergesetzt. Diesbezüglich hat es festgehalten, dass dieser Betrag zu Recht nach pflichtgemäßem Ermessen geschätzt worden sei, zumal auch eine Aufrechnung des gesamten Honorars gerechtfertigt gewesen wäre.

E. 4.3.2

Diese Erwägungen des Steuerrekursgerichts sind – jedenfalls vor dem Hintergrund des vor dem Verwaltungsgericht geltenden Novenverbots (E. 1.4) – nicht zu beanstanden. Doch selbst ein Einbezug der aufgrund des erwähnten Novenverbots nicht zu hörenden Belege wie der erstellten "Akttenotiz vom 6. September 2010 zur Besprechung vom 6. September 2010 bei A AG" änderte daran nichts. Dieser vermag zur rechtlichen Beurteilung nichts beizutragen, was auch für den in der Beschwerde offerierten Zeugen gilt, auf dessen Einvernahme schon aus diesem Grund von vornherein verzichtet werden kann. Im Übrigen setzt sich die Beschwerde betreffend Erfolgshonorar mit den Ausführungen im angefochtenen Entscheid nicht wirklich auseinander, sondern beschränkt sich auf eine weitgehende wörtliche Wiederholung des schon bei der Vorinstanz Vorgebrachten. Unter Hinweis auf die vorstehenden Erwägungen und die Ausführungen im angefochtenen Entscheid, denen das Verwaltungsgericht beitrifft, ist Beschwerde deshalb auch im Eventualstandpunkt abzuweisen.

E. 4.3.3

Erweist sich damit der Entscheid des Steuerrekursgerichts vom 28. Februar 2017 als rechtmässig, so ist zugleich dem Subeventualbegehren der Beschwerdeführerin eine Absage erteilt. Die Beschwerde ist deshalb auch diesbezüglich abzuweisen.

E. 5.1

Bei diesem Verfahrensausgang ist die Beschwerdeführerin vollständig unterliegend. Nach § 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG bzw. Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit

Art. 145 Abs. 2 DBG sind ihr deshalb die Gerichtskosten aufzuerlegen. Deren Höhe bestimmt sich in jedem Fall nach kantonalem Recht (Art. 144 Abs. 5 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG). Einschlägig ist die Gebührenverordnung des Verwaltungsgerichts (GebV VGr) vom 23. August 2010 (§ 153 Abs. 4 in Verbindung mit § 150b Abs. 2 StG), deren § 3 für Fälle – wie vorliegend – mit einem Streitwert von insgesamt über Fr. 100'000.- eine Gerichtsgebühr von bis zu Fr. 10'000.- vorsieht.

E. 5.2

Der Beschwerdeführerin steht als unterliegender Partei keine Parteientschädigung zu (§ 152 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG und § 17 Abs. 2 lit. a des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] sowie Art. 64 Abs. 1–3 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [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.