

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache XY, vertreten durch Z, über die Beschwerde gegen den Bescheid der belangten Behörde A vom 10. Oktober 2013, Steuernummer, betreffend Grunderwerbsteuer zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

1. Sachverhalt

Am 6. Februar 2014 legte das Finanzamt gegenständliche Beschwerde mit folgender Sachverhaltsdarstellung zur Entscheidung vor:

"Am 22.02.2000 schloss die Beschwerdeführerin (Bf) als Treunehmerin mit Herrn X als Treugeber einen Treuhandvertrag. Vereinbart wurde, dass die Bf eine Eigentumswohnung von einem Dritten zur Hälfte im eigenen Namen und auf eigene Rechnung, zur Hälfte treuhändig für den Treugeber erwirbt. Infolgedessen wurde der Bf (Treunehmerin) mit Bescheid vom 15.03.2000 Grunderwerbsteuer für diesen Kaufvertrag vorgeschrieben.

Betreffend den Rechtsvorgang des Treuhandvertrages erging ebenfalls am 15.03.2000 basierend auf einer Bemessungsgrundlage in Höhe von ATS 1.280.125,00 ein Grunderwerbsteuerbescheid an den Treugeber.

Am 15.08.2013 zeigte die Bf eine Auflösungsvereinbarung vom 25.07.2013 beim A an. Darin vereinbart die Bf (Treunehmerin) mit dem Treugeber die Auflösung der am 22.02.2000 vereinbarten Treuhandschaft, mit der Maßgabe, dass der Treugeber seinen treuhändig erworbenen Hälfteanteil an der Eigentumswohnung gegen ein Entgelt in Höhe von Euro 200.000,- an die Bf (Treunehmerin) rücküberträgt.

Mit 10.10.2013 wurde der Bf betreffend den Rückerwerb des Hälfteanteils Grunderwerbsteuer in Höhe von Euro 7.000,- basierend auf einer Bemessungsgrundlage von Euro 200.000,- vorgeschrieben.

Dagegen wurde fristgerecht Berufung eingebracht, diese wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 19.11.2013 als unbegründet abgewiesen. Fristgerecht wurde der Antrag auf Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht gestellt."

Streitgegenständlich ist ausschließlich der spruchgegenständliche Bescheid vom 10. Oktober 2013 betreffend die Auflösungsvereinbarung zum Treuhandvertrag vom 25. Juli 2013.

Die Berufungswerberin - nun mehr Beschwerdeführerin (Bf) - wendet ein:

"1. Zum Berufungsgrund der Verletzung von Verfahrensvorschriften:

Nach den im Abgabungsverfahren geltenden Grundsätzen der Offizialmaxime und der materiellen Wahrheit hat die Behörde für die Erledigung einer Verwaltungssache den wirklichen, entscheidungsrelevanten Sachverhalt („Objektive Wahrheit“) festzustellen (insbesondere § 115 Abs. 1 BAO). In Entsprechung dieser Grundsätze ist die Behörde verpflichtet, Erhebungen, die zur Klärung des Sachverhalts benötigt werden, durchzuführen.

Diese Grundsätze wurden von der Behörde verletzt.

Die Einschreiterin ist aufgrund des Kaufvertrages vom 22.2.2000 zu a-Anteilen, B-LNR b, Miteigentümerin der Liegenschaft c, mit welchen Liegenschaftsanteilen untrennbar das Wohnungseigentum an W35, Kellerabteil d, Terrasse verbunden ist. Aufgrund der Treuhandvereinbarung vom 22.2.2000 hat die Einschreiterin den Hälfteanteil im Ausmaß von e-Anteilen treuhändig für X, geboren 1963, erworben und bislang gehalten.

Mit der Auflösungsvereinbarung vom 25.7.2013 wurde zwischen den Vertragsparteien die Treuhandvereinbarung vom 22.2.2000 aufgelöst, sodass die Einschreiterin nunmehr nicht nur grundbücherliche sondern auch wirtschaftliche Eigentümerin der bislang außerbücherlich Herrn X gehörenden e-Anteile ist. Der Kaufpreis für die Übertragung der außerbücherlichen Eigentümerstellung beträgt EUR 200.000,--. In der Auflösungsvereinbarung vom 25.7.2013 wird auf den Kaufvertrag vom 22.2.2000 und auf die Treuhandvereinbarung hingewiesen.

Die Behörde erster Instanz hätte aufgrund des mit der Auflösungsvereinbarung vom 25.7.2013 bekannt gegebenen Sachverhaltes Einsicht in den Steuerakt sowohl zum Erwerb bücherlichen Eigentums durch die Einschreiterin aufgrund des Kaufvertrags vom 22.2.2000 (Steuernummer 1) als auch zum Erwerb außerbücherlichen Eigentums durch Herrn X (Steuernummer 2) nehmen müssen. Dabei hätte sie erkannt, dass der Einschreiterin bereits im Jahr 2000 für den Erwerb des bücherlichen Eigentums an jener Hälfte der Liegenschaftsanteile, an denen sie nunmehr außerbücherliches Eigentum erwirbt, mit Bescheid vom 15.3.2000 Grunderwerbsteuer in Höhe von ATS 85.750,- vorgeschrieben worden ist.

Unter Hinweis auf § 1 Abs. 4 GrEStG ist festzuhalten, dass bei Rechtsvorgängen gem. Abs. 2 leg. cit., die es ohne Begründung eines Anspruches auf Übereignung einem

anderen ermöglichen, ein inländisches Grundstück auf eigene Rechnung zu verwerten, wenn diesen Rechtsvorgängen ein Kaufvertrag oder anderes Rechtsgeschäft mit Anspruch auf Übereignung gem. Abs. 1 leg. cit. vorausgegangen ist, die Steuer nur von dem Teil der Gegenleistung des späteren Rechtsgeschäfts einzuheben ist, der die Gegenleistung des früheren Rechtsgeschäfts übersteigt.

Im vorliegenden Fall handelt es sich um einen Erwerb nach § 1 Abs 2 GrEStG, dem im Jahr 2000 ein Erwerb nach § 1 Abs 1 GrEStG vorausgegangen ist. Die Behörde hätte daher feststellen müssen, dass die Einschreiterin bereits für den bürgerlichen Erwerb des gegenständlichen Liegenschaftsanteils Grunderwerbsteuer entrichtet hat, und nunmehr auch das außerbürgerliche Eigentum an der Hälfte des Liegenschaftsanteils erwirbt.

Außerdem hätte die Behörde feststellen müssen, dass Herr X aufgrund der Treuhandvereinbarung vom 22.2.2000 das außerbürgerliche Eigentum an der gegenständlichen Liegenschaftsanteil-Hälfte um den Betrag von ATS 1.280.125,- erworben hat, für welchen Erwerb die Grunderwerbsteuer in Höhe von EUR 3.256,03 (ATS 44.804,-) vorgeschrieben worden ist. Dieser Betrag entspricht dem auf die gegenständliche Anteilshälfte entfallenden Teil des Kaufpreises für den ganzen Liegenschaftsanteil.

Die belangte Behörde hätte feststellen müssen (und wird diese Feststellung zu treffen begehrt), dass bei der nunmehrigen Besteuerung des Erwerbs außerbürgerlichen Eigentums einer Hälfte des Liegenschaftsanteils durch die Einschreiterin von der vereinbarten Gegenleistung von EUR 200.000,- die Gegenleistung für den ehemaligen Erwerb in der Höhe von ATS 1.280.125,-, dies entspricht EUR 93.030,31, in Abzug zu bringen ist.

Daher bemisst sich die Grunderwerbsteuer für den Erwerb außerbürgerlichen Eigentums an der vertragsgegenständlichen Hälfte des Liegenschaftsanteils B-LNR b, c von einer Bemessungsgrundlage von:

<i>vereinbarte Gegenleistung</i>	<i>EUR 200.000,--</i>
<i>davon abzuziehen die damalige Gegenleistung von</i>	<i>- EUR 93.030,31</i>
<i>somit insgesamt</i>	<i>EUR 106.969,69</i>

Bei einem Steuersatz von 3,5 % gemäß § 7 Z 3 GrEStG beträgt somit die festzusetzende Grunderwerbsteuer (gerundet gemäß § 204 BAO) EUR 3.743,94."

Mit Berufungsvorentscheidung vom 19. November 2013 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab:

"Mit dem vorliegenden Vertrag vom 25.7.2013 zwischen der Bw und X wird der Treuhandvertrag v. 22.2.2000 betreffend Liegenschaftsanteilen an der c aufgehoben. Der Treugeber überträgt seinen außerbürgerlichen Hälfteanteil an der Wohnung gegen Bezahlung des vereinbarten Betrages von EUR 200.000,-.

Hier liegt aber kein Anwendungsfall des § 1 Abs.4 GrEStG vor, wie die Bw vermeint. Nach § 1 Abs. 4 GrEStG ist bei mehrfacher Verfügung eines Eigentümers über ein und dasselbe Grundstück grunderwerbsteuerrechtlich jeder einzelne Erwerbsvorgang für sich zu beurteilen.

Nach dem letzten Satz des § 1 Abs. 4 GrEStG wird die Steuer jedoch nur insoweit erhoben, als beim späteren Rechtsvorgang eine Gegenleistung vereinbart wird, deren Wert den Betrag übersteigt, von dem beim vorausgegangenen Rechtsvorgang die Steuer berechnet worden ist.

Voraussetzung ist, dass die mehrfache Verfügung eines Eigentümers über ein und dasselbe Grundstück (Haupttatbestand und Ersatztatbestand) zwischen denselben Personen als Vertragspartner erfolgt. Im vorliegenden Fall wird die wirtschaftliche Verfügungsmacht über das Grundstück außerhalb der Fristen des § 17 GrEStG gegen Entgelt rückübertragen."

Fristgerecht wurde Vorlageantrag eingebracht. Die Bf führt u.a. aus:

"...In der Begründung der Abweisung führt die Behörde I. Instanz richtig aus, dass laut § 1 Abs. 4 letzter Satz GrEStG bei mehrfacher Verfügung über ein und dasselbe Grundstück beim späteren Rechtsvorgang die Steuer nur insoweit erhoben wird, als eine Gegenleistung vereinbart wird, die den Wert der Gegenleistung beim früheren Rechtsvorgang übersteigt.

Soweit deckt sich die Rechtsansicht der Behörde mit der Rechtsprechung des VwGH. Die Behörde I. Instanz sieht es allerdings fälschlich als Voraussetzung für die Anwendung des § 1 Abs. 4 letzter Satz GrEStG, dass ein und derselbe Eigentümer mehrfach über dasselbe Grundstück verfügt. Diese Rechtsansicht ist aus dem Gesetzeswortlaut nicht herauszulesen, und findet in der Rechtsprechung des VwGH keine Deckung.

Richtig ist vielmehr, dass die Regelung des § 1 Abs. 4 GrEStG verhindern soll, dass mehrfache Erwerbsvorgänge zwischen denselben Personen mehrfach versteuert werden. Aus der Judikatur des VwGH ergibt sich bloß, dass die einzelnen Erwerbsvorgänge zwischen den gleichen Vertragspartnern stattfinden müssen, damit § 1 Abs. 4 GrEStG anwendbar ist (vgl. VwGH 20.2.2003, 2001/ 16/0477, Rechtssatz 3).

Ein Hauptanwendungsfall dieser Rechtsvorschrift ist die Abwicklung von Treuhandverhältnissen. Demnach sollen die Begründung und Abwicklung eines Treuhandverhältnisses im Endeffekt nur einmal besteuert werden (vgl. VwGH 20.2.2003, 2001/16/0519, Rechtssatz 1).

Mit Kaufvertrag vom 22.2.2000 hat die Einschreiterin a-Anteile an der Liegenschaft c erworben. Gemäß der Treuhandvereinbarung vom 22.2.2000 hat die Einschreiterin die Hälfte dieser Liegenschaftsanteile für Herrn X erworben. Der Erwerb des gesamten Liegenschaftsanteils von dritter Seite wurde bei der Einschreiterin nach § 1 Abs. 1 GrEStG besteuert (erster Erwerbsvorgang, Steuernummer 1).

Auch der Erwerb des außerbücherlichen Eigentums an einer Hälfte der Liegenschaftsanteile durch Herrn X aufgrund der Treuhandvereinbarung vom 22.2.2000 (zweiter Erwerbsvorgang, Steuernummer 2) wurde nach § 1 Abs. 2 GrEStG besteuert. Die Gegenleistung im Treuhandverhältnis hat ATS 1.280.125,- oder umgerechnet EUR 93.030,31 betragen.

Mit der Auflösungsvereinbarung vom 25.7.2013 wurde die Treuhandschaft abgewickelt. Herr X hat der Einschreiterin das außerbücherliche Eigentum am gegenständlichen Liegenschaftsanteil übertragen (dritter Erwerbsvorgang), wobei als Gegenleistung ein Betrag von EUR 200.000,- geleistet wurde.

Es handelt sich somit um die Abwicklung eines Treuhandverhältnisses, wobei der zweite und der dritte Erwerbsvorgang zwischen denselben Personen stattgefunden haben. Der Erwerb des Liegenschaftsanteiles wurde sowohl von der Einschreiterin als auch von Herrn X bereits versteuert. Entsprechend der Rechtsprechung des VwGH ist daher beim gegenständlichen dritten Erwerbsvorgang die für den zweiten Erwerbsvorgang vereinbarte Gegenleistung von der Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer in Abzug zu bringen.

Bei richtiger rechtlicher Beurteilung hätte die Behörde I. Instanz daher erkennen müssen, dass die Kürzungsvorschrift des § 1 Abs. 4 GrEStG zur Anwendung kommt. Daher ist von der Bemessungsgrundlage des unter Steuernummer gemeldeten Erwerbsvorgangs die für den früheren Erwerb (gemeldet unter Steuernummer2) vereinbarte Gegenleistung von EUR 93.030,31 zum Abzug bringen.

Die Grunderwerbsteuer ist daher nur von einer Bemessungsgrundlage von EUR 106.969,69 zu berechnen. Somit wäre die Grunderwerbsteuer mit 3,5 % von EUR 106.969,69 zu bemessen gewesen, was EUR 3.743,94 entspricht.

Im übrigen hält die Einschreiterin ihre Berufung vom 8. November 2013 vollinhaltlich aufrecht."

2. Übergang der Zuständigkeit vom UFS auf das BFG

Da die gegenständliche Berufung am 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat anhängig war, ist die Zuständigkeit zur Entscheidung gemäß § 323 Abs. 38 BAO auf das Bundesfinanzgericht übergegangen und ist die Rechtssache als Beschwerde im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

3. Beweiserhebung

Beweis wurde erhoben durch Einsichtnahme in die elektronisch übermittelten Aktenteile des Bemessungsaktes des A.

4. Rechtslage und Erwägungen

Auf gegenständlichen Fall ist § 1 GrEStG in der Fassung **vor** Art 6 StRefG 2015/2016, BGBl I 2015/118 anzuwenden.

Der Grunderwerbsteuer unterliegen nach § 1 Abs. 1 GrEStG u.a. folgende Rechtsvorgänge, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen:

1. ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet.

Des Weiteren unterliegen nach § 1 Abs. 2 GrEStG der Grunderwerbsteuer auch Rechtsvorgänge, die es ohne Begründung eines Anspruches auf Übereignung einem anderen rechtlich oder wirtschaftlich ermöglichen, ein inländisches Grundstück auf eigene Rechnung zu verwerten.

Nach § 1 Abs. 4 GrEStG unterliegt ein im Abs. 1 bezeichneter Rechtsvorgang der Steuer auch dann, wenn ihm einer der in den Abs. 2 und 3 bezeichneten Rechtsvorgänge vorausgegangen ist. Die Steuer wird jedoch nur insoweit erhoben, als beim späteren Rechtsvorgang eine Gegenleistung vereinbart wird, deren Wert den Betrag übersteigt, von dem beim vorausgegangenem Rechtsgeschäft die Steuer berechnet worden ist.

Der treuhändige Erwerb einer Liegenschaft zieht folgende Rechtswirkungen nach sich (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern, Band II, RZ 287 zu § 1 GrEStG 1987; ebenso VwGH 20.02.2003, 2001/16/0519):

"Da der Treuhänder grundbücherliches Eigentum erwerben soll, ist das Erwerbsgeschäft, das der Treuhänder mit dem Dritten abschließt, ein Verpflichtungsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung der Liegenschaft begründet und somit nach § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG der Grunderwerbsteuer unterliegt.

Das Rechtsverhältnis, zwischen dem Treuhänder und dem Treugeber ist ein schuldrechtliches. Sofern der Treugeber dadurch, dass der Treuhänder die Liegenschaft zum grundbücherlichen Eigentum erwirbt, die wirtschaftliche Verfügungsmacht über das Grundstück erhält, ist diese Verschaffung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht ebenfalls ein steuerbarer Vorgang, weil nach § 1 Abs 2 GrEStG auch Rechtsvorgänge, die es ohne Begründung eines Anspruches auf Übereignung einem anderen wirtschaftlich oder rechtlich ermöglichen, ein inländisches Grundstück auf eigene Rechnung zu verwerten, der Grunderwerbsteuer unterliegen.

Überträgt in der Folge der Treuhänder das Grundstück an den Treugeber in dessen bücherliches Eigentum, dann liegt in dem betreffenden Verpflichtungsgeschäft wieder ein nach § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG steuerbarer Vorgang.

Wenn diesem aber eine Verschaffung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht vorangegangen und besteuert worden ist, dann ist nach § 1 Abs. 4 GrEStG von dem späteren Erwerbsvorgang eine Steuer nur insoweit einzuheben, als bei diesem späteren Erwerbsvorgang eine Gegenleistung vereinbart wird, deren Wert den Betrag übersteigt, von dem beim vorausgegangenem Rechtsvorgang die Steuer berechnet worden ist.

Nach dieser gesetzlichen Vorschrift wird also sowohl die Übertragung von dem Dritten an den Treuhänder als auch die vom Treuhänder an den Treugeber selbstständig besteuert.

Steuerpflichtig sind grundsätzlich sowohl Haupt- als auch Ersatztatbestand; für den zeitlich nachfolgenden Vorgang wird eine Steuer jedoch nur dann erhoben, wenn für diesen eine Gegenleistung vereinbart wird, deren Wert den Betrag übersteigt, von

dem beim vorausgegangenen Rechtsvorgang die Steuer berechnet worden ist (sog. Differenzsteuer, § 1 Abs. 4 3. Satz GrEStG idF vor StRefG 2015/2016) bzw insoweit, als die Bemessungsgrundlage für den späteren Rechtsvorgang den Betrag übersteigt, von dem beim vorausgegangenen Rechtsvorgang die Steuer berechnet worden ist (§ 1 Abs 4 3. Satz GrEStG idF StRefG 2015/2016). Voraussetzung ist, dass beide Rechtsvorgänge zwischen den gleichen Vertragspartnern stattfinden (19. 11. 1962, 2270/60; 19. 5. 1983, 16/2527/80 uam in Arnold, Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz)."

Arnold schreibt weiter:

"VIII. Verhältnis von Haupt- und Ersatztatbestand (§ 1 Abs 4 GrEStG)

Da das GrEStG nicht nur den Übergang des bürgerlich-rechtlichen Eigentums, sondern auch des wirtschaftlichen Eigentums zur Steuer erfasst, kann es vorkommen, dass der Grundstückswechsel zweimal der Steuer unterliegt, wenn sowohl der Haupttatbestand als auch ein Ersatztatbestand erfüllt wird, zB wenn jemand zuerst die wirtschaftliche Verfügungsmacht über ein Grundstück und später auch das Eigentumsrecht an demselben erwirbt.

Es wäre unbillig, in solchen Fällen für jeden Vorgang die Steuer zu erheben, da ja nur ein "Umsatz" des Grundstücks erfolgt ist. § 1 Abs 4 GrEStG hat daher eine Regelung für die Fälle getroffen in denen Haupt- und Ersatztatbestand nebeneinander verwirklicht werden.

...

Die Steuer ist nur dann aus der Differenz zu berechnen, wenn der Erwerber beim vorausgegangenen und beim nachfolgenden Erwerbsvorgang die gleiche Person ist (Notwendigkeit der Personenidentität, vgl dazu UFS Wien 23. 5. 2008, RV/2092-W/05)."

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis VwGH 9. 8. 2001, 98/16/0377, 0378, ausgeführt hat, kommt die Kürzungsvorschrift des § 1 Abs. 4 GrEStG 1987 etwa beim Erwerb der Verwertungsbefugnis durch den Treugeber nicht zur Anwendung, weil Voraussetzung für die Anwendbarkeit dieser Bestimmung ein mehrmaliger Erwerb zwischen denselben Personen ist (also beispielsweise der zivilrechtliche Erwerb des Treugebers vom Treuhänder).

In vorliegendem Fall hat die Treuhänderin dem Treugeber wirtschaftliches Eigentum an Liegenschaftsanteilen verschafft. Dieser Vorgang unterliegt der Grunderwerbsteuer nach § 1 Abs. 2 GrEStG. Entsprechend hat Herr X für den Treuhandvertrag vom 22. Februar 2000 - ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von 1.280.125,00 ATS (umgerechnet 93.030,31 Euro) - Grunderwerbsteuer im Betrag von 44.804,00 ATS (umgerechnet 3.256,03 Euro) bezahlt.

Hätte nun in der Folge die Treuhänderin den Hälfteanteil an den Treugeber in dessen bürgerliches Eigentum übertragen, wäre dieser Vorgang nach § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG steuerpflichtig gewesen, jedoch hätte nach dem oben Gesagten § 1 Abs. 4 GrEStG eingegriffen und die Steuer wäre - wie beantragt - nur vom übersteigenden Betrag zu berechnen.

Hier wurde jedoch mit Auflösungsvereinbarung vom 25. Juli 2013 zum Treuhandvertrag vom 22. Februar 2000 die Auflösung der Treuhandschaft vereinbart und überträgt sohin der Treugeber seinen außerbücherlichen Hälfteanteil an den a-Anteilen, B-LNR b, sohin e-Anteile, an die Treunehmerin unter der Bedingung, dass die Treunehmerin dem Treugeber hie für den einvernehmlich vereinbarten Betrag in Höhe von EUR 200.000,- bezahlt.

Der Übertragungsvorgang erfolgt somit nicht an den gleichen Erwerber, sondern werden die Liegenschaftsanteile quasi an die Treunehmerin rückübertragen. Erwerber beim zweiten Vorgang ist nicht mehr Herr X, sondern die Bf. Dabei handelt es sich um einen neuerlichen Erwerbsvorgang, welcher den nach § 1 Abs. 4 leg. cit. begünstigten Tatbestand nicht erfüllt.

Die Beschwerde war somit als unbegründet abzuweisen.

5. Zulässigkeit einer Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht 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.

Die getroffene Entscheidung entspricht sowohl der Judikatur des VwGH (VwGH 11. Juli 1956, Slg 1467/F; 20. 02. 2003, 2001/16/0519, 0520) als auch der Rechtsprechung des UFS bzw. BFG, (UFS 23.05.2008, RV/2092-W/05; RV/2094-W/05, BFG 15.07.2015, RV/7101245/2014).

Wien, am 30. November 2017