Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.537/2005/fco

Urteil vom 21. Dezember 2006
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Merkli, Präsident,
Bundesrichter Hungerbühler, Wurzburger, Müller,
Bundesrichterin Yersin,
Gerichtsschreiber Hatzinger.

Parteien
A.X._____ und B.X._____,
Beschwerdeführer,
beide vertreten durch Rechtsanwalt
Dr. Markus Weidmann, c/o Homburger Rechtsanwälte,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung,
Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgaben,
Eigerstrasse 65, 3003 Bern,
Steuerrekurskommission I des Kantons Zürich, Steinstrasse 21, 8090 Zürich,

Kantonales Steueramt Zürich, 8090 Zürich.

Gegenstand
ausserordentliche Einkünfte (direkte Bundessteuer 1997/98),

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid der Steuerrekurskommission I des Kantons Zürich vom 30. Juni 2005.

Sachverhalt:
A.
A.X._____ war mit C._____ zu je 50 % an der D._____ AG, der E._____ AG und der F._____ AG beteiligt, die ein voll einbezahltes Aktienkapital von jeweils Fr. 100'000.– hatten. Die beiden Firmeninhaber vereinbarten am 27. Oktober 1997, sämtliche Aktien der drei Gesellschaften an G._____ zu verkaufen. Dieser sollte gemäss Vereinbarung zuerst das gesamte Aktienkapital der D._____ AG für Fr. 300'000.– erwerben, diese sodann je das Aktienkapital der E._____ AG und der F._____ AG zum Preis von ca. 5,7 Mio. Franken. Ebenfalls am 27. Oktober 1997 unterzeichneten die Vertragsparteien die jeweiligen Kaufverträge, deren Vollzug auf den 5. Januar 1998 festgelegt wurde. Schliesslich beauftragte G._____ am 27. Oktober 1997 A.X._____ und C._____, ab 5. Januar 1998 treuhänderische Verwaltungsratsmandate in den drei Gesellschaften wahrzunehmen. Diese fusionierten am 12. Juni 1998, indem die D._____ AG rückwirkend per 1. Januar 1998 die E._____ AG und die F._____ AG absorbierte sowie deren Aktiven und Passiven übernahm; diese zwei Gesellschaften wurden gelöscht, die neue Firma lautete H._____ AG.

Am 21. Oktober 2003 veranlagte das Kantonale Steueramt Zürich A.X._____ und seine Ehefrau B.X._____ für die direkte Bundessteuer der Periode 1997/98 mit einem ausserordentlichen steuerbaren Einkommen von Fr. 0.– (1997) bzw. Fr. 37'500.– (1998).

B.
Gegen die Sonderveranlagung 1997 führte die Eidgenössische Steuerverwaltung am 7. November 2003 Beschwerde an die Bundessteuer-Rekurskommission des Kantons Zürich. Die Verwaltung betrachtete die Unternehmensverkäufe als so genannte indirekte Teilliquidation, wobei der auf A.X._____ entfallende Verkaufserlös als geldwerter Vorteil aus Beteiligungen zu besteuern sei. In der Folge nahmen die Eheleute X._____ nach einem zweiten Schriftenwechsel zu einer angezeigten Höherveranlagung Stellung.

Mit Entscheid vom 30. Juni 2005 (Versand: 18. Juli 2005) hiess die (seit 1. Juli 2004) neu zuständige Steuerrekurskommission I des Kantons Zürich die Beschwerde der Eidgenössischen Steuerverwaltung gut und setzte die im Jahr 1997 steuerbaren ausserordentlichen Einkünfte auf 2,75 Mio. Franken fest.
C.
Gegen diesen Entscheid haben A.X._____ und B.X._____ am 9. September 2005 beim Bundesgericht Verwaltungsgerichtsbeschwerde eingereicht. Sie beantragen, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Veranlagung des Steueramts für die Bundessondersteuer 1997 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 0.– zu bestätigen. Eventuell sei dieses Einkommen auf Fr. 35'000.– festzusetzen.

Die Rekurskommission und die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragen, die Beschwerde abzuweisen. Das Kantonale Steueramt hat auf eine Stellungnahme verzichtet.

Am 28. Juli 2006 haben die Beschwerdeführer eine die Verwaltungsgerichtsbeschwerde ergänzende Eingabe eingereicht.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
1.1 Gegen den Entscheid der Steuerrekurskommission I steht die Verwaltungsgerichtsbeschwerde grundsätzlich offen (Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]; Art. 97 ff. OG). Hier geht es um das Steuerjahr 1997, weshalb die Rekurskommission letzte kantonale Instanz ist; die Frage nach einem einheitlichen Instanzenzug in Bezug auf die direkte Bundessteuer und die harmonisierten kantonalen Steuern stellt sich vorliegend nicht (vgl. dazu BGE 130 II 65 ff.). Die Beschwerdeführer sind zur Anfechtung des vorinstanzlichen Entscheids legitimiert (Art. 103 lit. a OG). Auf die form- und fristgerecht (vgl. Art. 34 Abs. 1 lit. b OG) eingereichte Beschwerde ist einzutreten.
1.2 Das Bundesgericht wendet im Verfahren der Verwaltungsgerichtsbeschwerde das Bundesrecht von Amtes wegen an. In Abgabestreitigkeiten ist es weder an die Begehren noch an deren Begründung gebunden (Art. 114 Abs. 1 OG). Es kann die Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder abweisen (BGE 128 II 145 E. 1.2.2 S. 150 f.). Die Sachverhaltsfeststellung bindet das Bundesgericht indessen im Rahmen von Art. 105 Abs. 2 OG.

2.
2.1 Nach Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG sind als Erträge aus beweglichem Vermögen steuerbar insbesondere Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und geldwerte Vorteile aus Beteiligungen aller Art (einschliesslich Gratisaktien, Gratisnennwerterhöhungen u. dgl.). Die Steuerbehörden sind bei der Auslegung dieser Bestimmung nicht strikte an die zivilrechtliche Gestaltung von Rechtsgeschäften gebunden, sondern haben den Sachverhalt rechtlich entsprechend seinem wirtschaftlichen Gehalt zu würdigen (ASA 73 S. 402 E. 2.1 mit Hinweisen; vgl. auch Urteil 2A.648/2005 vom 11. April 2006, E. 3.1).
2.2 Werden Beteiligungsrechte zu einem über dem Nennwert liegenden Verkaufspreis von einer Privatperson auf eine andere Privatperson übertragen, so bleibt die Differenz zwischen dem Nennwert und dem höheren, im Verkaufspreis zum Ausdruck kommenden inneren Wert der Beteiligung als latentes Steuersubstrat erhalten. In einem solchen Fall bleibt die Steuerlast auf den Reserven der Gesellschaft bestehen, weshalb hier für den Verkäufer ein steuerfreier Kapitalgewinn vorliegt (BGE 115 Ib 249 E. 2 f. S. 251 ff.). Dies gilt in der Regel auch dann, wenn sich der Käufer die Mittel für die Kaufpreiszahlung von der gekauften Gesellschaft ausschütten lässt (Markus Reich, in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2a, Basel etc. 2000, N. 84 zu Art. 20 DBG). Der nicht buchführungspflichtige Käufer muss in diesem Fall sämtliche Ausschüttungen versteuern, die keine Rückzahlung bestehender Kapitalanteile darstellen.

Wechseln hingegen Beteiligungsrechte vom Privat- ins Geschäftsvermögen, so wird das Nennwertprinzip durch das Buchwertprinzip abgelöst, und das latente Steuersubstrat geht im Umfang des über dem Nennwert liegenden Veräusserungserlöses unter, indem der buchführungspflichtige Käufer die erworbene Beteiligung im Umfang der Anschaffungskosten zu Lasten seines steuerbaren Reinertrags abschreiben kann. Wird in diesem Fall der Kaufpreis aus Mitteln der übertragenen Gesellschaft finanziert und werden die somit in Form eines Kaufpreisbestandteils ausgeschütteten Mittel der Gesellschaft anschliessend nicht wieder zugeführt, sind die beanspruchten Mittel im Umfang der möglichen Abschreibung - unter dem Gesichtspunkt der indirekten Teilliquidation - beim Veräusserer als Ertrag aus seiner Beteiligung zu besteuern (vgl. BGE 115 Ib 249 E. 2 f. S. 251 ff.; siehe zum Ganzen: Urteil 2A.471/2005 vom 10. November 2006, E. 4.2).
2.3 Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts müssen drei Vor-aussetzungen kumulativ erfüllt sein, damit bei Aktienveräusserungen an Dritte Einkommen aus indirekter Teilliquidation der Besteuerung unterliegt:
1. Die Beteiligungsrechte müssen in das Geschäftsvermögen eines Käufers überführt werden, für den das Buchwertprinzip gilt.

2. Bei der übernommenen Gesellschaft muss eine Mittelentnahme bzw. eine Substanzverminderung eintreten oder zumindest eingeleitet werden.

3. Verkäufer und Käufer müssen durch gemeinsames Zusammenwirken die Entnahme der Mittel eingeleitet haben.
Es rechtfertigt sich nur dann, eine indirekte Teilliquidation anzunehmen und den Zufluss beim Verkäufer der Aktien als Ertrag aus seiner Beteiligung zu besteuern, wenn der Verkäufer in seiner Eigenschaft als Beteiligter durch ein Zusammenwirken mit dem Käufer die Entnahme der Gesellschaftsmittel selbst einleitete und dabei wusste oder wissen musste, dass die zur Finanzierung des Kaufpreises dienenden Mittel der veräusserten Gesellschaft nicht wieder zugeführt werden. Ob die Gesellschaft bei der Veräusserung der Beteiligungsrechte durch ein Zusammenwirken von Verkäufer und Käufer teilweise liquidiert und dem Verkäufer dadurch eine geldwerte Leistung ausgerichtet wird, ist nach objektiven Kriterien und aufgrund der gesamten für die Finanzierung massgebenden Umstände zu entscheiden (ASA 73 S. 402 E. 4.3; Urteil 2A.471/2005 vom 10. November 2006, E. 4.3).
3.
3.1 Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass Beteiligungsrechte vom Privat- ins Geschäftsvermögen einer buchführungspflichtigen Käuferin überführt wurden; dabei handelt es sich um die Beteiligungen der Beschwerdeführer an der E._____ AG und der F._____ AG, die an die D._____ AG verkauft worden sind. Damit ist die erste Voraussetzung einer indirekten Teilliquidation erfüllt.
3.2 Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführer muss auch angenommen werden, dass der Kaufpreis aus Mitteln der übernommenen Gesellschaften geleistet worden ist. Die D._____ AG hat den Kauf der Aktien der E._____ AG und der F._____ AG vorab mit einem Bankdarlehen von 4,8 Mio. Franken finanziert. Als Sicherheiten für dieses Darlehen dienten sämtliche Aktien der drei Gesellschaften und eine Todesfallrisikopolice über 2 Mio. Franken, wobei die Aktien der zwei übernommenen Gesellschaften der Bank verpfändet wurden. Im Zeitpunkt des Aktienkaufs Ende Oktober 1997 verfügte die Käuferin über ein Eigenkapital von knapp Fr. 96'000.–. Sie wies somit eine insofern schmale Basis auf im Verhältnis zum Kaufpreis von 5,7 Mio. Franken und hätte daher den Aktienkauf nicht aus eigener Kraft finanzieren können. Erst der Erwerb der Aktien ermöglichte es ihr, den für die Begleichung des Kaufpreises notwendigen Betrag erhältlich zu machen; ob sie diesen direkt mit Werten aus der Gesellschaft beglichen hat oder indirekt durch ein mit Werten der Gesellschaft gesichertes und zurückbezahltes Bankdarlehen, spielt dabei keine Rolle. Entscheidend ist, dass die Käuferin auf Werte der übernommenen Gesellschaften zählen konnte und musste (vgl. ASA 72
S. 218 E. 4b; 73 S. 402 E. 4.2 und 4.5; Urteil 2A.471/2005 vom 10. November 2006, E. 4.5 und 4.7). Die zweite Voraussetzung einer indirekten Teilliquidation ist damit ebenfalls erfüllt.
3.3 Die Vorinstanz hat auch die Frage, ob der Beschwerdeführer mit der Käuferin zusammengewirkt hat, zu Recht bejaht.
Dieser war selber Aktionär und Verwaltungsrat der Käuferin, die am gleichen Tag an G._____ verkauft wurde; der Beschwerdeführer blieb in der Folge - wenn auch nur fiduziarischer - Verwaltungsrat. Er wusste daher, dass die Käuferin nicht in der Lage war, mit ihren eigenen Mitteln von rund Fr. 100'000.– den Kaufpreis

von 5,7 Mio. Franken für die beiden anderen Gesellschaften zu finanzieren, ohne erhebliche Fremdmittel in Anspruch zu nehmen. Das für die Bezahlung des Kaufpreises notwendige Bankdarlehen erhielt die Käuferin erst nach dem Erwerb bzw. der Verpfändung der Aktien der zwei erworbenen Gesellschaften und dem damit verbundenen Rückgriff auf deren Mittel bzw. Substanz, von dem der Beschwerdeführer wissen musste (E. 3.2; ASA 72 S. 218 E. 4c; vgl. auch Urteil 2A.648/2005 vom 11. April 2006, E. 3.4). Ob die Fusion der Käuferin mit den beiden übernommenen Gesellschaften durch deren Absorption von Anfang an geplant war und er auch dies wusste, kann dahingestellt bleiben; denn bereits mit dem Aktienverkauf wurde im stillschweigenden Einverständnis des Beschwerdeführers die Entnahme von Mitteln aus den übernommenen Gesellschaften eingeleitet, um den Kaufpreis zu bezahlen. Somit ist auch die dritte Voraussetzung einer indirekten Teilliquidation erfüllt.

3.4 Weiter stellt sich die Frage, wann das Einkommen aus indirekter Teilliquidation realisiert worden ist.

3.4.1 Ein Einkommen ist nach steuerrechtlichen Grundsätzen dann als erzielt zu betrachten, wenn der Steuerpflichtige Leistungen verein-nahmt oder einen Rechtsanspruch darauf erwirbt, über den er tatsächlich verfügen kann (StE 2003 B 21.2 Nr. 17, 2A.475/2002, E. 3.1 mit Hinweisen; vgl. auch ASA 66 S. 377 E. 4a; Urteil 2P.323/2003 vom 7. Mai 2004, E. 4.1). Gestützt auf seine frühere Rechtsprechung hat das Bundesgericht erkannt, dass der Gewinn aus einem Grundstückskauf bereits mit dem Vertragsabschluss realisiert wird, sofern die Vertragserfüllung nicht als unsicher erscheint. Deshalb ist mit der Besteuerung nicht bis zur Vertragserfüllung, das heisst bis zur Eintragung der Handänderung im Grundbuch zuzuwarten (StE 2003 B 21.2 Nr. 17, 2A.475/2002, E. 3.2 mit Hinweisen; vgl. auch ASA 61 S. 666 E. 3b; siehe im Übrigen Urteil 2P.323/2003 vom 7. Mai 2004, E. 4.2, betr. Dividendenerträge, die steuerrechtlich im Zeitpunkt des Generalversammlungsbeschlusses realisiert sind).

Diese Rechtsprechung wurde in der Lehre im Wesentlichen mit der Begründung kritisiert, der Gewinn aus einem Veräusserungsgeschäft dürfe erst bilanziert werden, wenn die Verfügungsgewalt eingeräumt sei, oder zumindest erst dann, wenn der Verkäufer seine eigene Leistung erbracht habe (vgl. Madeleine Simonek, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahre 2003, in ASA 74 S. 3 f.; Markus Reich/Robert Waldburger, Rechtsprechung im Jahr 2003 [1. Teil], in FStR 2004 S. 218 ff.; siehe auch BGE 116 II 533 E. 2a/aa S. 536, 2a/dd S. 539; StE 2003 B 21.2 Nr. 17, 2A.475/2002, E. 4).

3.4.2 Zu dieser Kritik braucht im vorliegenden Fall nicht abschliessend Stellung genommen zu werden. Im Unterschied zum erwähnten Entscheid fiel hier nicht nur der Vertragsschluss in das Bemessungsjahr 1997, sondern der Beschwerdeführer musste die verkauften Aktien bereits damals bei seinem Rechtsanwalt hinterlegen; sie wurden zudem nach den unbestrittenen Feststellungen der Vorinstanz (Art. 105 Abs. 2 OG) schon im November 1997 von der Käuferin als Sicherheit für den Bankkredit in Anspruch genommen. Unter diesen Umständen ist die Annahme der Vorinstanz nicht zu beanstanden, der Beschwerdeführer habe damit seine Verpflichtungen aus dem Kaufvertrag im Wesentlichen erfüllt und bereits im Jahr 1997 einen festen Anspruch auf die Kaufpreisforderung erworben, auch wenn der Vertrag im Übrigen erst am 5. Januar 1998 vollzogen wurde (vgl. auch StR 55/2000 S. 573, 2P.43/2000, E. 2c-e). Dass die Mittel für die Bezahlung der Kaufpreisforderung aus zukünftigen Erträgnissen der übernommenen Gesellschaften aufgebracht werden, ändert auch nichts daran, dass das Einkommen aus der indirekten Teilliquidation bereits mit dem Erwerb der Kaufpreisforderung als realisiert zu gelten hat, unabhängig davon, wann auf die erworbenen Gesellschaften tatsächlich zugegriffen wurde (vgl. auch ASA 73 S. 402 E. 4.5).

3.5 Schliesslich ist auf das Eventualbegehren der Beschwerdeführer, bei der Berechnung des Vermögensertrags seien betriebsnotwendige Mittel auszuklammern, einzugehen.

3.5.1 Die Beschwerdeführer berufen sich u.a. auf den Entwurf des Bundesrates vom 22. Juni 2005 für ein Bundesgesetz über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen (Unternehmenssteuerreformgesetz II; BBl 2005 S. 4733). Mit diesem wurde vorgeschlagen, in Systemwechselfällen (Transponierung, indirekte Teilliquidation) den steuerbaren Vermögensertrag auf das sog. "volle Portemonnaie" bzw. auf das Ersatzdividendenkonzept zu beschränken. Danach sollten bei der Veräusserung von Beteiligungsrechten nur noch die im Unternehmen zurückbehaltenen und in nicht betriebsnotwendigen Aktiven reinvestierten Gewinne als Ersatz-Dividende anteilsmässig erfasst werden. Entscheidend sollte dabei einzig sein, ob das veräusserte Unternehmen nicht betriebsnotwendiges, ausschüttungsfähiges Netto-Vermögen aufweist und ob der Veräusserer einen massgeblichen Einfluss (Kapitalquote von mindestens 20 %) auf die Ausschüttungspolitik der betreffenden Gesellschaft hatte (BBl 2005 S. 4804 f.). Dementsprechend wur-

de im Entwurf eine neue Fassung von Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG vorgeschlagen (vgl. BBl 2005 S. 4877; siehe zum Ganzen: Urteil 2A.471/2005 vom 10. November 2006, E. 4.10).
3.5.2 Am 23. Juni 2006 hat die Bundesversammlung das Bundesgesetz über dringende Anpassungen bei der Unternehmensbesteuerung bzw. Änderungen des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer beschlossen, welche auf den 1. Januar 2007 in Kraft gesetzt werden (AS 2006 S. 4883). Nach dem neuen Art. 20a Abs. 1 lit. a DBG gilt als Ertrag aus beweglichem Vermögen im Sinne von Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG auch der Erlös aus dem Verkauf einer Beteiligung von mindestens 20 Prozent am Grund- oder Stammkapital einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft aus dem Privatvermögen in das Geschäftsvermögen einer anderen natürlichen oder einer juristischen Person, soweit innert fünf Jahren nach dem Verkauf, unter Mitwirkung des Verkäufers, nicht betriebsnotwendige Substanz ausgeschüttet wird, die im Zeitpunkt des Verkaufs bereits vorhanden und handelsrechtlich ausschüttungsfähig war; dies gilt sinngemäss auch, wenn innert fünf Jahren mehrere Beteiligte eine solche Beteiligung gemeinsam verkaufen oder Beteiligungen von insgesamt mindestens 20 Prozent verkauft werden; ausgeschüttete Substanz wird beim Verkäufer gegebenenfalls im Verfahren nach den Art. 151 Abs. 1, 152 und 153 DBG nachträglich besteuert.
3.5.3 Wie es sich damit im vorliegenden Fall verhält, kann indessen offen bleiben. Das Bundesgericht hat die Theorie des Entzugs betriebsnotwendiger Mittel (vgl. dazu Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, Therwil/Basel 2001, N. 107 f. zu Art. 20 DBG), welche dem Eventualbegehren zugrunde liegt, nie vertreten. Auch wenn die Gesetzesrevision auf ähnlichen Überlegungen beruht, kann diese Theorie auf altrechtliche Fälle ohnehin nicht übertragen werden. Entgegen der Eingabe der Beschwerdeführer vom 26. Juli 2006, die an sich unbeachtlich ist, da kein zweiter Schriftenwechsel angeordnet worden ist (vgl. Art. 110 Abs. 4 OG), entfaltet die Revision vorliegend keine Wirkungen. Der Gesetzgeber hat - in Kenntnis der bundesgerichtlichen Rechtsprechung - die Rückwirkung der neuen Bestimmung von Art. 20a Abs. 1 lit. a DBG ausdrücklich auf die noch nicht rechtskräftigen Veranlagungen der in den Steuerjahren ab 2001 erzielten Erträge beschränkt (vgl. neuer Art. 205b DBG; AS 2006 S. 4884). Er hat damit bewusst in Kauf genommen, dass nicht rechtskräftige Veranlagungen für frühere Steuerjahre noch nach der bisherigen Praxis geschehen. Es besteht keine Handhabe, eine weitergehende Rückwirkung des neuen Rechts anzunehmen.
3.6 Dass der Verkaufserlös zu den ausserordentlichen steuerbaren Einkünften im Sinne von Art. 218 Abs. 3 DBG zu zählen ist (vgl. auch ASA 73 S. 402 E. 5), stellen die Beschwerdeführer zu Recht nicht in Frage. Die Höhe dieser Einkünfte (2,75 Mio. Franken) als Differenz zwischen Verkaufserlös (5,7 Mio. Franken) und Aktienkapital der zwei verkauften Gesellschaften (je Fr. 100'000.–) bei einer 50 %-Beteiligung des Beschwerdeführers an diesen Gesellschaften ist im Übrigen auch nicht streitig.
4.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde erweist sich demnach als unbegründet und ist deshalb abzuweisen. Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten den Beschwerdeführern aufzuerlegen (Art. 156 Abs. 1 und 7 in Verbindung mit Art. 153 Abs. 1 und Art. 153a OG). Parteientschädigungen sind keine geschuldet (Art. 159 Abs. 2 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:
1.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen.
2.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 10'000.– wird den Beschwerdeführern unter Solidarhaft auferlegt.
3.
Dieses Urteil wird den Beschwerdeführern, der Eidgenössischen Steuerverwaltung und der Steuerrekurskommission I des Kantons Zürich sowie dem Kantonalen Steueramt Zürich schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 21. Dezember 2006
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: