

TE Vwgh Erkenntnis 2014/1/29 2010/13/0006

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 29.01.2014

Index

E3L E09301000;

E6j;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

32/04 Steuern vom Umsatz;

Norm

31977L0388 Umsatzsteuer-RL 06te Art4 Abs1;

31977L0388 Umsatzsteuer-RL 06te Art4 Abs2;

31977L0388 Umsatzsteuer-RL 06te Art4 Abs5;

61998CJ0260 Kommission / Griechenland;

61998CJ0446 Fazenda Publica / Camara Municipal do Porto VORAB;

62012CJ0219 Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr VORAB;

KStG 1988 §2 Abs1;

UStG 1972 §2 Abs3;

UStG 1972 §21 Abs6;

UStG 1994 §2 Abs3;

1. KStG 1988 § 2 heute
2. KStG 1988 § 2 gültig ab 01.01.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019
3. KStG 1988 § 2 gültig von 01.04.2012 bis 31.12.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2011
4. KStG 1988 § 2 gültig von 01.04.2012 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010
5. KStG 1988 § 2 gültig von 24.05.2007 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
6. KStG 1988 § 2 gültig von 31.12.2005 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 161/2005
7. KStG 1988 § 2 gültig von 31.12.2004 bis 30.12.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
8. KStG 1988 § 2 gültig von 01.12.1993 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
9. KStG 1988 § 2 gültig von 30.07.1988 bis 30.11.1993
1. UStG 1972 § 2 gültig von 01.12.1993 bis 31.12.1994 aufgehoben durch BGBl. Nr. 663/1994
2. UStG 1972 § 2 gültig von 01.01.1989 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 410/1988
3. UStG 1972 § 2 gültig von 22.12.1984 bis 31.12.1988 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 531/1984
4. UStG 1972 § 2 gültig von 14.12.1983 bis 21.12.1984 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 587/1983
5. UStG 1972 § 2 gültig von 20.12.1980 bis 13.12.1983 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 563/1980
6. UStG 1972 § 2 gültig von 01.01.1973 bis 19.12.1980

1. UStG 1972 § 21 gültig von 27.08.1994 bis 31.12.1994 aufgehoben durch BGBl. Nr. 663/1994
2. UStG 1972 § 21 gültig von 01.12.1993 bis 26.08.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
3. UStG 1972 § 21 gültig von 30.12.1989 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
4. UStG 1972 § 21 gültig von 21.12.1985 bis 29.12.1989 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 557/1985
5. UStG 1972 § 21 gültig von 01.09.1985 bis 20.12.1985 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 531/1984
6. UStG 1972 § 21 gültig von 01.09.1985 bis 31.08.1985 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 500/1984
7. UStG 1972 § 21 gültig von 22.12.1984 bis 31.08.1985 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 531/1984
8. UStG 1972 § 21 gültig von 20.12.1980 bis 21.12.1984 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 563/1980
9. UStG 1972 § 21 gültig von 31.12.1975 bis 19.12.1980 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 636/1975
10. UStG 1972 § 21 gültig von 01.01.1973 bis 30.12.1975

1. UStG 1994 § 2 heute
2. UStG 1994 § 2 gültig ab 01.05.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
3. UStG 1994 § 2 gültig von 01.01.1995 bis 30.04.1996

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Höfinger und den Senatspräsidenten Dr. Fuchs sowie die Hofräte Dr. Nowakowski, MMag. Maislinger und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Ebner, über die Beschwerde des Finanzamtes Wien 1/23 in 1030 Wien, Marxergasse 4, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 2. Dezember 2009, Zl. RV/1846-W/09, betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2002 bis 2006 (mitbeteiligte Partei: Marktgemeinde M, vertreten durch die Kommunalconsult Steuerberatungsgesellschaft Günter Toth KG in 7432 Oberschützen, Sonnleitenweg 2), zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Begründung

Strittig ist im Beschwerdefall, ob eine Gemeinde im Zusammenhang mit einer Nachmittagsbetreuung von Kindern (sogenannter "Schülerhort") einen Betrieb gewerblicher Art bildet und ihr somit insoweit auch die Unternehmereigenschaft im Sinne des § 2 Abs. 3 UStG 1994 zukommt. Die vorliegende Amtsbeschwerde bekämpft den angefochtenen Bescheid diesbezüglich im Umfang der Umsatzsteuer für die Jahre 2003 bis 2006. Strittig ist im Beschwerdefall, ob eine Gemeinde im Zusammenhang mit einer Nachmittagsbetreuung von Kindern (sogenannter "Schülerhort") einen Betrieb gewerblicher Art bildet und ihr somit insoweit auch die Unternehmereigenschaft im Sinne des Paragraph 2, Absatz 3, UStG 1994 zukommt. Die vorliegende Amtsbeschwerde bekämpft den angefochtenen Bescheid diesbezüglich im Umfang der Umsatzsteuer für die Jahre 2003 bis 2006.

Im angefochtenen Bescheid wird dazu im Wesentlichen ausgeführt, ab dem Schuljahr 2003/2004, ab dem keine Bewilligung für eine ganztägig geführte Volksschule mehr vorgelegen sei, sei strittig, ob die entgeltliche Nachmittagsbetreuung als eine unternehmerische Betätigung anzusehen sei, die einen Betrieb gewerblicher Art begründet, "wenn für diese Nachmittagsbetreuung weder eine Bewilligung nach den Bestimmungen des Bgld Kindergartengesetzes 1995, LGBl 63/1995, noch eine Bewilligung zum Betrieb einer Tagesheimstätte nach dem Bgld Tagesheimstättengesetz, LGBl 53/1999, erteilt wurde". Der Verwaltungsgerichtshof habe sich mit der Beurteilung einer vergleichbaren Tätigkeit eines Kindergartens als Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft des öffentlichen Rechts bereits mehrfach beschäftigt. In der Judikatur werde in Übereinstimmung mit der Lehre für die Annahme eines Betriebes gewerblicher Art gefordert, dass es sich dabei um eine sich innerhalb der Gesamtbetätigung der Körperschaft öffentlichen Rechts heraushebende Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht zur Erzielung von Einnahmen oder anderen wirtschaftlichen Vorteilen handelt. Im angefochtenen Bescheid wird dazu im Wesentlichen ausgeführt, ab dem Schuljahr 2003 aus 2004, ab dem keine Bewilligung für eine ganztägig geführte Volksschule mehr vorgelegen sei, sei strittig, ob die entgeltliche Nachmittagsbetreuung als eine unternehmerische Betätigung anzusehen sei, die einen Betrieb gewerblicher Art begründet, "wenn für diese Nachmittagsbetreuung weder eine Bewilligung nach den Bestimmungen des Bgld Kindergartengesetzes 1995, Landesgesetzblatt 63 aus 1995, noch eine Bewilligung zum Betrieb einer Tagesheimstätte nach dem Bgld Tagesheimstättengesetz, Landesgesetzblatt 53 aus 1999, erteilt wurde". Der Verwaltungsgerichtshof habe sich mit der Beurteilung einer vergleichbaren Tätigkeit eines Kindergartens als

Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft des öffentlichen Rechts bereits mehrfach beschäftigt. In der Judikatur werde in Übereinstimmung mit der Lehre für die Annahme eines Betriebes gewerblicher Art gefordert, dass es sich dabei um eine sich innerhalb der Gesamtbetätigung der Körperschaft öffentlichen Rechts heraushebende Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht zur Erzielung von Einnahmen oder anderen wirtschaftlichen Vorteilen handelt.

Im Beschwerdefall sei die Nachmittagsbetreuung der Volksschulkinder lediglich bis einschließlich des Schuljahres 2002/2003 im Rahmen einer bewilligten ganztägig geführten Volksschule erfolgt. Die Nachmittagsbetreuung der Schüler der Volksschule sei ab dem Schuljahr 2003/2004 weder durch das Bgld Kindergartengesetz 1995 noch durch das Bgld Tagesheimstättengesetz 1999 geregelt gewesen. Hinsichtlich der Nachmittagsbetreuung der Kinder der Volksschule sei eine Betätigung von wirtschaftlichem Gewicht gegeben, weil im Zeitraum 2002 bis 2008 und für das Jahr 2009 (bis einschließlich 20. November 2009) die nachstehenden Einnahmen erzielt worden seien: Im Beschwerdefall sei die Nachmittagsbetreuung der Volksschulkinder lediglich bis einschließlich des Schuljahres 2002 aus 2003, im Rahmen einer bewilligten ganztägig geführten Volksschule erfolgt. Die Nachmittagsbetreuung der Schüler der Volksschule sei ab dem Schuljahr 2003 aus 2004, weder durch das Bgld Kindergartengesetz 1995 noch durch das Bgld Tagesheimstättengesetz 1999 geregelt gewesen. Hinsichtlich der Nachmittagsbetreuung der Kinder der Volksschule sei eine Betätigung von wirtschaftlichem Gewicht gegeben, weil im Zeitraum 2002 bis 2008 und für das Jahr 2009 (bis einschließlich 20. November 2009) die nachstehenden Einnahmen erzielt worden seien:

Schülerhort:

Betrag:

Einnahmen 2002 (lt. BP):

7.015,27 EUR

Einnahmen 2003 (lt. BP):

3.867,64 EUR

Einnahmen 2004 (lt. BP):

3.756,37 EUR

Einnahmen 2005 (lt. BP):

3.064,72 EUR

Einnahmen 2006 (lt. BP):

2.489,45 EUR

Einnahmen 2007 (lt. BP):

2.544,00 EUR

Einnahmen 2008 (lt. Auskunft Stb):

3.033,91 EUR

Einnahmen 2009 (lt. Auskunft Stb):

4.171,82 EUR

Eine Optionserklärung zur Steuerpflicht gemäß "Art XIV Z 1 lit. a, Begleitmaßnahmen zum Umsatzsteuergesetz 1994" sei eingereicht worden. Die Nachmittagsbetreuung der Kinder der Volksschule durch eine von der Mitbeteiligten angestellte Lehrerin, die nicht an der Volksschule unterrichte, sowie durch eine von der Mitbeteiligten angestellte weitere Betreuungsperson falle nach Ansicht der belangten Behörde in den Unternehmensbereich der Mitbeteiligten. Die im Zusammenhang mit der Nachmittagsbetreuung der Volksschulkinder ab September 2003 erzielten Einnahmen seien daher dem ermäßigten Steuersatz von 10 % zu unterziehen und die ab Juli 2003 angefallenen (anteiligen) Vorsteuerbeträge seien zum Abzug zuzulassen. Eine Optionserklärung zur Steuerpflicht gemäß "Art römisch vierzehn Ziffer eins, Litera a,, Begleitmaßnahmen zum Umsatzsteuergesetz 1994" sei eingereicht worden. Die Nachmittagsbetreuung der Kinder der Volksschule durch eine von der Mitbeteiligten angestellte Lehrerin, die nicht an

der Volksschule unterrichte, sowie durch eine von der Mitbeteiligten angestellte weitere Betreuungsperson falle nach Ansicht der belangten Behörde in den Unternehmensbereich der Mitbeteiligten. Die im Zusammenhang mit der Nachmittagsbetreuung der Volksschulkinder ab September 2003 erzielten Einnahmen seien daher dem ermäßigten Steuersatz von 10 % zu unterziehen und die ab Juli 2003 angefallenen (anteiligen) Vorsteuerbeträge seien zum Abzug zuzulassen.

Auch nach der Rechtsprechung des EuGH gehörten zu den Tätigkeiten "im Rahmen der öffentlichen Gewalt" im Sinne des Art. 4 Abs. 5 der 6. EG-RL nicht Tätigkeiten, die unter den gleichen Bedingungen "wie private Wirtschaftstreibende" ausgeübt werden. Die in § 6 Abs. 1 Z 23 UStG 1994 vorgesehene (unechte) Steuerbefreiung für Kindergärten und Schülerhorte mit der Möglichkeit der Option zur Steuerpflicht nach "Art. XIV Z 1 lit a, BGBl 21/1995, Begleitgesetz zum Umsatzsteuergesetz 1994," qualifiziere die Leistungen von Kindergärten und Schülerhorten durch Körperschaften öffentlichen Rechts als unecht befreite und damit als unternehmerische Betätigungen. Hinsichtlich der Nachmittagsbetreuung der Volksschulkinder sei eine unternehmerische Betätigung von wirtschaftlichem Gewicht gegeben, die einen Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft des öffentlichen Rechts begründe. Auch nach der Rechtsprechung des EuGH gehörten zu den Tätigkeiten "im Rahmen der öffentlichen Gewalt" im Sinne des Artikel 4, Absatz 5, der 6. EG-RL nicht Tätigkeiten, die unter den gleichen Bedingungen "wie private Wirtschaftstreibende" ausgeübt werden. Die in Paragraph 6, Absatz eins, Ziffer 23, UStG 1994 vorgesehene (unechte) Steuerbefreiung für Kindergärten und Schülerhorte mit der Möglichkeit der Option zur Steuerpflicht nach "Art. römisch vierzehn Ziffer eins, Litera a,, Bundesgesetzblatt 21 aus 1995,, Begleitgesetz zum Umsatzsteuergesetz 1994," qualifiziere die Leistungen von Kindergärten und Schülerhorten durch Körperschaften öffentlichen Rechts als unecht befreite und damit als unternehmerische Betätigungen. Hinsichtlich der Nachmittagsbetreuung der Volksschulkinder sei eine unternehmerische Betätigung von wirtschaftlichem Gewicht gegeben, die einen Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft des öffentlichen Rechts begründe.

Die vorliegende Amtsbeschwerde macht in Bezug auf die Umsatzsteuer 2003 bis 2006 Rechtswidrigkeit des Inhaltes geltend und wendet sich dabei gegen die "Annahme eines Betriebes gewerblicher Art einer Körperschaft des öffentlichen Rechts im Sinne des § 2 Abs. 3 UStG 1994 und daraus resultierend Zuerkennung der Unternehmereigenschaft im Zusammenhang mit der Nachmittagsbetreuung bzw. dem Betrieb des für Volksschulkinder eingerichteten Schülerhortes in der Volksschule". Die vorliegende Amtsbeschwerde macht in Bezug auf die Umsatzsteuer 2003 bis 2006 Rechtswidrigkeit des Inhaltes geltend und wendet sich dabei gegen die "Annahme eines Betriebes gewerblicher Art einer Körperschaft des öffentlichen Rechts im Sinne des Paragraph 2, Absatz 3, UStG 1994 und daraus resultierend Zuerkennung der Unternehmereigenschaft im Zusammenhang mit der Nachmittagsbetreuung bzw. dem Betrieb des für Volksschulkinder eingerichteten Schülerhortes in der Volksschule".

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die Beschwerde nach Aktenvorlage und Erstattung von Gegenschritten sowohl durch die belangte Behörde als auch die mitbeteiligte Partei erwogen:

Nach § 12 Abs. 1 UStG 1994 kann der Unternehmer Vorsteuerbeträge abziehen. Unternehmer ist gemäß § 2 Abs. 1 leg. cit., wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Unter welchen Voraussetzungen eine Körperschaft des öffentlichen Rechts gewerblich oder beruflich tätig ist, bestimmt § 2 Abs. 3 leg. cit. Diese Bestimmung lautet: Nach Paragraph 12, Absatz eins, UStG 1994 kann der Unternehmer Vorsteuerbeträge abziehen. Unternehmer ist gemäß Paragraph 2, Absatz eins, leg. cit., wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Unter welchen Voraussetzungen eine Körperschaft des öffentlichen Rechts gewerblich oder beruflich tätig ist, bestimmt Paragraph 2, Absatz 3, leg. cit. Diese Bestimmung lautet:

1. "(3) Absatz 3, Die Körperschaften des öffentlichen Rechts sind nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art (§ 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988), ausgenommen solche, die gemäß § 5 Z. 12 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 von Körperschaftsteuer befreit sind, und ihrer land- und forstwirtschaftlichen Betriebe gewerblich oder beruflich tätig. Als Betriebe gewerblicher Art im Sinne dieses Bundesgesetzes gelten jedoch stets Die Körperschaften des öffentlichen Rechts sind nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art (Paragraph 2, des Körperschaftsteuergesetzes 1988), ausgenommen solche, die gemäß Paragraph 5, Ziffer 12, des Körperschaftsteuergesetzes 1988 von Körperschaftsteuer befreit sind, und ihrer land- und forstwirtschaftlichen Betriebe gewerblich oder beruflich tätig. Als Betriebe gewerblicher Art im Sinne dieses Bundesgesetzes gelten jedoch stets
 - -Strichaufzählung

Wasserwerke,

- -Strichaufzählung

Schlachthöfe,

- -Strichaufzählung

Anstalten zur Müllbeseitigung und

- -Strichaufzählung

zur Abfuhr von Spülwasser und Abfällen sowie

- -Strichaufzählung

die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken durch öffentlich-rechtliche Körperschaften."

Der verwiesene § 2 KStG 1988 lautet auszugsweise: Der verwiesene Paragraph 2, KStG 1988 lautet auszugsweise:

"§ 2. (1) Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft des öffentlichen Rechts ist jede Einrichtung, die

- -Strichaufzählung

wirtschaftlich selbständig ist und

- -Strichaufzählung

ausschließlich und überwiegend einer nachhaltigen privatwirtschaftlichen Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht und

- -Strichaufzählung

zur Erzielung von Einnahmen oder im Falle des Fehlens der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr von anderen wirtschaftlichen Vorteilen und

- -Strichaufzählung

nicht der Land- und Forstwirtschaft (§ 21 des Einkommensteuergesetzes 1988) nicht der Land- und Forstwirtschaft (Paragraph 21, des Einkommensteuergesetzes 1988)

dient. Die Absicht, Gewinn zu erzielen, ist nicht erforderlich. Die Tätigkeit der Einrichtung gilt stets als Gewerbebetrieb.

...

2. (5) Absatz 5, Eine privatwirtschaftliche Tätigkeit im Sinne des Abs. 1 liegt nicht vor, wenn die Tätigkeit überwiegend der öffentlichen Gewalt dient (Hoheitsbetrieb). Eine Ausübung der öffentlichen Gewalt ist insbesondere anzunehmen, wenn es sich um Leistungen handelt, zu deren Annahme der Leistungsempfänger auf Grund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung verpflichtet ist. Als Hoheitsbetriebe gelten insbesondere Wasserwerke, wenn sie überwiegend der Trinkwasserversorgung dienen, Forschungsanstalten, Wetterwarten, Schlachthöfe, Friedhöfe, Anstalten zur Nahrungsmitteluntersuchung, zur Desinfektion, zur Leichenverbrennung, zur Müllbeseitigung, zur Straßenreinigung und zur Abfuhr von Spülwasser und Abfällen. "Eine privatwirtschaftliche Tätigkeit im Sinne des Absatz eins, liegt nicht vor, wenn die Tätigkeit überwiegend der öffentlichen Gewalt dient (Hoheitsbetrieb). Eine Ausübung der öffentlichen Gewalt ist insbesondere anzunehmen, wenn es sich um Leistungen handelt, zu deren Annahme der Leistungsempfänger auf Grund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung verpflichtet ist. Als Hoheitsbetriebe gelten insbesondere Wasserwerke, wenn sie überwiegend der Trinkwasserversorgung dienen, Forschungsanstalten, Wetterwarten, Schlachthöfe, Friedhöfe, Anstalten zur Nahrungsmitteluntersuchung, zur Desinfektion, zur Leichenverbrennung, zur Müllbeseitigung, zur Straßenreinigung und zur Abfuhr von Spülwasser und Abfällen."

Nach Artikel 2 Nr. 1 der für die Streitjahre noch anzuwendenden Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer - gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (im Folgenden: 6. EG-RL) unterliegen der Mehrwertsteuer die Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt. Nach Art. 4 Abs. 1 der 6. EG-RL gilt als Steuerpflichtiger, wer eine der in Abs. 2 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis. Diese wirtschaftlichen Tätigkeiten sind nach Art. 4 Abs. 2 der 6. EG-RL alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt auch eine Leistung, die die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen umfasst. Nach Artikel 2 Nr. 1 der für die Streitjahre noch anzuwendenden Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der

Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer - gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (im Folgenden: 6. EG-RL) unterliegen der Mehrwertsteuer die Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt. Nach Artikel 4, Absatz eins, der 6. EG-RL gilt als Steuerpflichtiger, wer eine der in Absatz 2, genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis. Diese wirtschaftlichen Tätigkeiten sind nach Artikel 4, Absatz 2, der 6. EG-RL alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt auch eine Leistung, die die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen umfasst.

Nach Art. 4 Abs. 5 der 6. EG-RL gelten Staaten, Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts nicht als Steuerpflichtige, soweit sie Tätigkeiten ausüben oder Leistungen erbringen, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen. Die Mitgliedstaaten können die Tätigkeiten der vorstehend genannten Einrichtungen, die nach Art. 13 oder 28 von der Steuer befreit sind, als Tätigkeiten behandeln, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen. Nach Artikel 4, Absatz 5, der 6. EG-RL gelten Staaten, Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts nicht als Steuerpflichtige, soweit sie Tätigkeiten ausüben oder Leistungen erbringen, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen. Die Mitgliedstaaten können die Tätigkeiten der vorstehend genannten Einrichtungen, die nach Artikel 13, oder 28 von der Steuer befreit sind, als Tätigkeiten behandeln, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen.

Nach gefestigter Rechtsprechung des EuGH handelt es sich bei Tätigkeiten "im Rahmen der öffentlichen Gewalt" im Sinne von Art. 4 Abs. 5 der 6. EG-RL um solche, die Einrichtungen des öffentlichen Rechts im Rahmen einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung ausüben. Dies ist der Fall, wenn die Ausübung dieser Tätigkeit das Gebrauchmachen von hoheitlichen Befugnissen umfasst; nicht dazu gehören Tätigkeiten, die sie unter den gleichen Bedingungen ausüben wie private Wirtschaftstreibende. Unerheblich ist, ob die Tätigkeit in Wahrnehmung von Aufgaben besteht, die aus Gründen des Gemeinwohls durch Gesetz zugewiesen und geregelt sind. Ausschlaggebend sind die konkreten Ausübungsmodalitäten der Tätigkeiten. Soweit Art. 4 Abs. 5 der 6. EG-RL die Behandlung der Einrichtungen des öffentlichen Rechts als Nichtsteuerpflichtige davon abhängig macht, dass diese "im Rahmen der öffentlichen Gewalt" tätig werden, schließt sie eine solche Behandlung der Tätigkeiten aus, die diese Einrichtungen nicht als Rechtssubjekte des öffentlichen Rechts, sondern als Rechtssubjekte des Privatrechts ausüben. Das einzige Kriterium, das eine sichere Unterscheidung dieser beiden Arten von Tätigkeit ermöglicht, ist folglich die nach dem nationalen Recht anwendbare rechtliche Regelung, wobei es Sache des nationalen Gerichts ist, die fragliche Tätigkeit an Hand dieses Kriteriums zu beurteilen (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 19. April 2007, 2004/15/0091, VwSlg 8226/F, mwN).

6. EG-RL die Behandlung der Einrichtungen des öffentlichen Rechts als Nichtsteuerpflichtige davon abhängig macht, dass diese "im Rahmen der öffentlichen Gewalt" tätig werden, schließt sie eine solche Behandlung der Tätigkeiten aus, die diese Einrichtungen nicht als Rechtssubjekte des öffentlichen Rechts, sondern als Rechtssubjekte des Privatrechts ausüben. Das einzige Kriterium, das eine sichere Unterscheidung dieser beiden Arten von Tätigkeit ermöglicht, ist folglich die nach dem nationalen Recht anwendbare rechtliche Regelung, wobei es Sache des nationalen Gerichts ist, die fragliche Tätigkeit an Hand dieses Kriteriums zu beurteilen (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 19. April 2007, 2004/15/0091, VwSlg 8226/F, mwN).

Nach den allgemeinen umsatzsteuerrechtlichen Regeln wären Körperschaften öffentlichen Rechts insoweit Unternehmer, als sie selbständig und nachhaltig eine Tätigkeit zum Zweck der Einnahmenerzielung entfalten, § 2 Abs. 3 UStG 1994 modifiziert allerdings diesen Grundsatz (vgl. Ruppe/Achatz, UStG4, § 2 Tz 158, sowie in diesem Sinne auch das Urteil des deutschen Bundesfinanzhofes vom 15. April 2010, V R 10/09, UR 17/2010, 646 ff (648)). Vor dem Hintergrund des Unionsrechts ist weiters zu beachten, dass dieses den Begriff des "Betriebes gewerblicher Art" nicht

kennt (vgl. beispielsweise das hg. Erkenntnis vom 17. Oktober 2007, 2003/13/0019, VwSlg 8271/F). Allgemein gilt nach der Rechtsprechung des EuGH, dass sich der Begriff der wirtschaftlichen Tätigkeiten im Sinne des Art. 4 Abs. 1 und 2 der Nach den allgemeinen umsatzsteuerrechtlichen Regeln wären Körperschaften öffentlichen Rechts insoweit Unternehmer, als sie selbständig und nachhaltig eine Tätigkeit zum Zweck der Einnahmenerzielung entfalten, Paragraph 2, Absatz 3, UStG 1994 modifiziert allerdings diesen Grundsatz vergleiche , Ruppe/Achatz, UStG4, Paragraph 2, Tz 158, sowie in diesem Sinne auch das Urteil des deutschen Bundesfinanzhofes vom 15. April 2010, V R 10/09, UR 17 aus 2010,, 646 ff (648)). Vor dem Hintergrund des Unionsrechts ist weiters zu beachten, dass dieses den Begriff des "Betriebes gewerblicher Art" nicht kennt vergleiche , beispielsweise das hg. Erkenntnis vom 17. Oktober 2007, 2003/13/0019, VwSlg 8271/F). Allgemein gilt nach der Rechtsprechung des EuGH, dass sich der Begriff der wirtschaftlichen Tätigkeiten im Sinne des Artikel 4, Absatz eins, und 2 der

6. EG-RL auf einen weiten Bereich erstreckt (vgl. z.B. die Urteile des EuGH vom 12. September 2000, C-260/98, Slg. I-6561, Kommission/Hellenische Republik, Randnr. 26, und vom 20. Juni 2013, C-219/12, Thomas Fuchs, Randnr. 17). 6. EG-RL auf einen weiten Bereich erstreckt vergleiche , z.B. die Urteile des EuGH vom 12. September 2000, C-260/98, Slg. I-6561, Kommission/Hellenische Republik, Randnr. 26, und vom 20. Juni 2013, C-219/12, Thomas Fuchs, Randnr. 17).

Aus der oben zitierten Bestimmung des Art. 4 Abs. 5 der 6. EG-RL geht hervor, dass Körperschaften des öffentlichen Rechts nicht als Steuerpflichtige gelten, "soweit" sie Tätigkeiten ausüben oder Leistungen erbringen, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen. Aus der oben zitierten Bestimmung des Artikel 4, Absatz 5, der 6. EG-RL geht hervor, dass Körperschaften des öffentlichen Rechts nicht als Steuerpflichtige gelten, "soweit" sie Tätigkeiten ausüben oder Leistungen erbringen, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen.

In der Beschwerde wird vorgebracht, auch wenn der von der mitbeteiligten Gemeinde geführte Hort über keine landesgesetzliche Bewilligung verfügt habe, stehe einer Gemeinde als juristischen Person des öffentlichen Rechts nur das Errichten und Betreiben von allgemein zugänglichen Horteinrichtungen offen "bzw. ist der Gemeinde im Gegensatz zu privaten Einrichtungen das Ausgrenzen bestimmter Schülergruppen gerade nicht erlaubt". Damit liege zweifelsfrei eine hoheitliche Tätigkeit und kein Betrieb gewerblicher Art vor.

Bei diesem Vorbringen verkennt das beschwerdeführende Finanzamt, dass die nach der oben erwähnten Judikatur des EuGH ausschlaggebenden "konkreten Ausübungsmodalitäten" nicht etwa den Gegenstand und die Zielsetzung der Tätigkeit der öffentlichen Einrichtung betreffen (vgl. z.B. das Urteil des EuGH vom 14. Dezember 2000, C-446/98, Slg. I-11462, Fazenda Publica, Randnr. 19, und das hg. Erkenntnis vom 20. Jänner 2005, 2000/14/0203, mwN). Entscheidend ist vielmehr, ob die Ausübung dieser Tätigkeit auch das Gebrauchmachen von hoheitlichen Befugnissen durch die Einrichtung des öffentlichen Rechts umfasst (wenn beispielsweise nach dem - auch in der Beschwerde zitierten - hg. Erkenntnis vom 4. Februar 2009, 2006/15/0220, VwSlg 8406/F, die Gebühr für die Inanspruchnahme einer Aufbahrungshalle durch Bescheid vorzuschreiben ist, vgl. dazu weiters Ruppe/Achatz, aaO, § 2 Tz 185/1). Durch die allgemeine Zugänglichkeit eines Hortbetriebes allein wird damit eine Gemeinde noch nicht in Ausübung hoheitlicher Gewalt tätig. Bei diesem Vorbringen verkennt das beschwerdeführende Finanzamt, dass die nach der oben erwähnten Judikatur des EuGH ausschlaggebenden "konkreten Ausübungsmodalitäten" nicht etwa den Gegenstand und die Zielsetzung der Tätigkeit der öffentlichen Einrichtung betreffen vergleiche , z.B. das Urteil des EuGH vom 14. Dezember 2000, C-446/98, Slg. I-11462, Fazenda Publica, Randnr. 19, und das hg. Erkenntnis vom 20. Jänner 2005, 2000/14/0203, mwN). Entscheidend ist vielmehr, ob die Ausübung dieser Tätigkeit auch das Gebrauchmachen von hoheitlichen Befugnissen durch die Einrichtung des öffentlichen Rechts umfasst (wenn beispielsweise nach dem - auch in der Beschwerde zitierten - hg. Erkenntnis vom 4. Februar 2009, 2006/15/0220, VwSlg 8406/F, die Gebühr für die Inanspruchnahme einer Aufbahrungshalle durch Bescheid vorzuschreiben ist, vergleiche , dazu weiters Ruppe/Achatz, aaO, Paragraph 2, Tz 185/1). Durch die allgemeine Zugänglichkeit eines Hortbetriebes allein wird damit eine Gemeinde noch nicht in Ausübung hoheitlicher Gewalt tätig.

Zum Vorbringen in der Beschwerde betreffend die "Steuerliche Einstufung eines Mischbetriebes" ist darauf hinzuweisen, dass der Verwaltungsgerichtshof bereits zur (Vorgänger-)Bestimmung des § 2 Abs. 3 UStG 1972 im Erkenntnis vom 24. April 1980, 2730/77, VwSlg 5480/F, zum Betrieb eines Hallenbades durch eine Körperschaft öffentlichen Rechts ausgesprochen hat, dass es im Sinne der Absicht des Gesetzgebers, bei der Besteuerung der öffentlichen Hand eine bessere Trennung des Hoheitsbetriebes vom unternehmerischen Bereich der Körperschaften des öffentlichen Rechts zu erzielen, zur Trennung des Betriebes in einen Hoheitsbetrieb und einen Betrieb

gewerblicher Art ausreicht, wenn beispielsweise eine klare zeitliche Trennung vorliegt (auf den gemeinsamen Faktor etwa des Grundstücks oder der technischen Einrichtung kommt es dabei nicht an). Dass eine solche Beurteilung nicht auch der Absicht des Gesetzgebers zum UStG 1994 entspräche, ist nicht erkennbar, wobei hier auch zu beachten ist, dass das Unionsrecht das Überwiegensprinzip zur Beurteilung so genannter Mischbetriebe nicht kennt (vgl. z.B. Scheiner in Achatz, Zum Vorbringen in der Beschwerde betreffend die "Steuerliche Einstufung eines Mischbetriebes" ist darauf hinzuweisen, dass der Verwaltungsgerichtshof bereits zur (Vorgänger-)Bestimmung des Paragraph 2, Absatz 3, UStG 1972 im Erkenntnis vom 24. April 1980, 2730/77, VwSlg 5480/F, zum Betrieb eines Hallenbades durch eine Körperschaft öffentlichen Rechts ausgesprochen hat, dass es im Sinne der Absicht des Gesetzgebers, bei der Besteuerung der öffentlichen Hand eine bessere Trennung des Hoheitsbetriebes vom unternehmerischen Bereich der Körperschaften des öffentlichen Rechts zu erzielen, zur Trennung des Betriebes in einen Hoheitsbetrieb und einen Betrieb gewerblicher Art ausreicht, wenn beispielsweise eine klare zeitliche Trennung vorliegt (auf den gemeinsamen Faktor etwa des Grundstücks oder der technischen Einrichtung kommt es dabei nicht an). Dass eine solche Beurteilung nicht auch der Absicht des Gesetzgebers zum UStG 1994 entspräche, ist nicht erkennbar, wobei hier auch zu beachten ist, dass das Unionsrecht das Überwiegensprinzip zur Beurteilung so genannter Mischbetriebe nicht kennt vergleiche , z.B. Scheiner in Achatz,

Die Besteuerung der Non-Profit-Organisationen², Wien 2004, 191, sowie Raab, Mischbetriebe von Körperschaften des öffentlichen Rechts, ÖStZ 2008/893, 444 (447ff)). Mit dem Vorbringen in der Beschwerde, wonach die Nachmittagsbetreuung der Volksschulkinder in den "Räumlichkeiten der Gemeindevolksschule" stattgefunden habe, wird damit noch keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufgezeigt.

Zu dem durch den Verweis in § 2 Abs. 3 UStG 1994 auf § 2 Abs. 1 KStG 1988 zur Qualifikation als Betrieb gewerblicher Art erforderlichen Merkmal einer Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht hat der Verwaltungsgerichtshof ebenfalls bereits zum UStG 1972 in ständiger Rechtsprechung zum Ausdruck gebracht, erreichten die Einnahmen einer Einrichtung nicht einmal die (damals) in § 21 Abs. 6 UStG 1972 vorgesehene Bagatellgrenze von 40.000 S (d.s. rund 2.900 EUR), so könne eine Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht nicht angenommen werden (vgl. beispielsweise das hg. Erkenntnis vom 26. Jänner 1994, 92/13/0097, sowie die Judikaturnachweise etwa in Ruppe/Achatz, aaO, § 2 Tz 174; zum Ausblenden von Bagatellfällen aus der persönlichen Steuerpflicht des § 2 Abs. 2 KStG 1988 vgl. auch Sutter in Lang/Schuch/Staringer, KStG, § 2 Rz 54ff). Zu dem durch den Verweis in Paragraph 2, Absatz 3, UStG 1994 auf Paragraph 2, Absatz eins, KStG 1988 zur Qualifikation als Betrieb gewerblicher Art erforderlichen Merkmal einer Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht hat der Verwaltungsgerichtshof ebenfalls bereits zum UStG 1972 in ständiger Rechtsprechung zum Ausdruck gebracht, erreichten die Einnahmen einer Einrichtung nicht einmal die (damals) in Paragraph 21, Absatz 6, UStG 1972 vorgesehene Bagatellgrenze von 40.000 S (d.s. rund 2.900 EUR), so könne eine Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht nicht angenommen werden vergleiche , beispielsweise das hg. Erkenntnis vom 26. Jänner 1994, 92/13/0097, sowie die Judikaturnachweise etwa in Ruppe/Achatz, aaO, Paragraph 2, Tz 174; zum Ausblenden von Bagatellfällen aus der persönlichen Steuerpflicht des Paragraph 2, Absatz 2, KStG 1988 vergleiche , auch Sutter in Lang/Schuch/Staringer, KStG, Paragraph 2, Rz 54ff).

Auch wenn laut Beschwerde die Bagatellregelung des § 21 Abs. 6 UStG 1972 ab 1994 durch die Kleinunternehmerregelung (nunmehr) des § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 ersetzt worden sei, wobei diese Kleinunternehmerregelung grundsätzlich mit der Bagatellregelung vergleichbar sei und die Kleinunternehmergrenze für die Streitjahre 2003 bis 2006 22.000 EUR betragen habe, sieht sich der Verwaltungsgerichtshof nicht veranlasst, von der - nur hilfsweise unter Heranziehung der damaligen Bagatellgrenze in § 21 Abs. 6 UStG 1972 - zum UStG 1972 zur Bestimmung einer Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht gefundenen Betragsgrenze nach oben hin abzugehen (vgl. zur Bagatellgrenze von 2.900 EUR p.a. auch im Geltungsbereich des UStG 1994 etwa Fuchs in Achatz, aaO, 200f, Bürgler in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG-ON2, § 2 Rz 250, sowie Windsteig in Melhardt/Tumpel, § 2 Rz 302). Dies jedenfalls auch nicht aus Sicht des Unionsrechts, das in den oben zitierten Regelungen der 6. EG-RL zur Besteuerung der öffentlichen Hand für das Kriterium des wirtschaftlichen Gewichts keine ausdrückliche Grundlage enthält (vgl. z.B. Scheiner in Achatz, aaO, 191, sowie Ruppe/Achatz, aaO, § 2 Tz 10). Auch wenn laut Beschwerde die Bagatellregelung des Paragraph 21, Absatz 6, UStG 1972 ab 1994 durch die Kleinunternehmerregelung (nunmehr) des Paragraph 6, Absatz eins, Ziffer 27, UStG 1994 ersetzt worden sei, wobei diese Kleinunternehmerregelung grundsätzlich mit der Bagatellregelung vergleichbar sei und die Kleinunternehmergrenze für die Streitjahre 2003 bis 2006 22.000 EUR betragen habe, sieht sich der Verwaltungsgerichtshof nicht veranlasst, von der - nur hilfsweise

unter Heranziehung der damaligen Bagatellgrenze in Paragraph 21, Absatz 6, UStG 1972 - zum UStG 1972 zur Bestimmung einer Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht gefundenen Betragsgrenze nach oben hin abzugehen vergleiche , zur Bagatellgrenze von 2.900 EUR p.a. auch im Geltungsbereich des UStG 1994 etwa Fuchs in Achatz, aaO, 200f, Bürgler in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG-ON2, Paragraph 2, Rz 250, sowie Windsteig in Melhardt/Tumpel, Paragraph 2, Rz 302). Dies jedenfalls auch nicht aus Sicht des Unionsrechts, das in den oben zitierten Regelungen der 6. EG-RL zur Besteuerung der öffentlichen Hand für das Kriterium des wirtschaftlichen Gewichts keine ausdrückliche Grundlage enthält vergleiche , z.B. Scheiner in Achatz, aaO, 191, sowie Ruppe/Achatz, aaO, Paragraph 2, Tz 10).

In der bereits mehrfach angesprochenen Rechtsprechung zur Frage einer Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht hat der Verwaltungsgerichtshof auch dargelegt, dass eine bestimmte wirtschaftliche Tätigkeit einer Körperschaft des öffentlichen Rechts dann nicht als Betrieb gewerblicher Art anzusehen ist, wenn die Umsätze (regelmäßig) die Bagatellgrenze nicht erreichen (vgl. z.B. das Erkenntnis vom 10. Juli 1989, 88/15/0163, ÖStZB 1990, 19). Von einem derartigen (regelmäßigen) Unterschreiten dieser Bagatellgrenze ist die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid zu Recht nicht ausgegangen, woran auch die Hinweise in der Beschwerde auf ein - doch nur ausnahmsweises - Unterschreiten in den Jahren 2006 und 2007 nichts ändern (da es auf die Jahresbetrachtung ankommt, ist es auch nicht maßgebend, dass die im Zeitraum der ab dem Schuljahr 2003/2004 von der belangten Behörde bejahten Tätigkeit als Betrieb gewerblicher Art für die Monate September bis Dezember 2003 erzielten Einnahmen nur den in der Beschwerde als "Jahreseinnahmen" angesprochenen Betrag von 999,28 EUR ausmachten, worauf die mitbeteiligte Partei in der Gegenschrift unter Hochrechnung auf einen Jahresbetrag von rund 3.000 EUR auch zu Recht aufmerksam macht). Weshalb die nach Ansicht des beschwerdeführenden Finanzamtes "äußerst geringen Umsätze" verdeutlichten, dass es hinsichtlich der Nachmittagsbetreuung der Kinder und dem Gegenwert ("Elternbeiträge zu Kostensenkung") schon zu keinem umsatzsteuerrechtlichen Leistungsaustausch (vgl. dazu etwa Ruppe/Achatz, aaO, § 1 Tz 59 ff) gekommen wäre, stellt die Beschwerde im Übrigen nicht nachvollziehbar dar.

In der bereits mehrfach angesprochenen Rechtsprechung zur Frage einer Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht hat der Verwaltungsgerichtshof auch dargelegt, dass eine bestimmte wirtschaftliche Tätigkeit einer Körperschaft des öffentlichen Rechts dann nicht als Betrieb gewerblicher Art anzusehen ist, wenn die Umsätze (regelmäßig) die Bagatellgrenze nicht erreichen vergleiche , z.B. das Erkenntnis vom 10. Juli 1989, 88/15/0163, ÖStZB 1990, 19). Von einem derartigen (regelmäßigen) Unterschreiten dieser Bagatellgrenze ist die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid zu Recht nicht ausgegangen, woran auch die Hinweise in der Beschwerde auf ein - doch nur ausnahmsweises - Unterschreiten in den Jahren 2006 und 2007 nichts ändern (da es auf die Jahresbetrachtung ankommt, ist es auch nicht maßgebend, dass die im Zeitraum der ab dem Schuljahr 2003 aus 2004, von der belangten Behörde bejahten Tätigkeit als Betrieb gewerblicher Art für die Monate September bis Dezember 2003 erzielten Einnahmen nur den in der Beschwerde als "Jahreseinnahmen" angesprochenen Betrag von 999,28 EUR ausmachten, worauf die mitbeteiligte Partei in der Gegenschrift unter Hochrechnung auf einen Jahresbetrag von rund 3.000 EUR auch zu Recht aufmerksam macht). Weshalb die nach Ansicht des beschwerdeführenden Finanzamtes "äußerst geringen Umsätze" verdeutlichten, dass es hinsichtlich der Nachmittagsbetreuung der Kinder und dem Gegenwert ("Elternbeiträge zu Kostensenkung") schon zu keinem umsatzsteuerrechtlichen Leistungsaustausch vergleiche , dazu etwa Ruppe/Achatz, aaO, Paragraph eins, Tz 59 ff) gekommen wäre, stellt die Beschwerde im Übrigen nicht nachvollziehbar dar.

Die Beschwerde war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen. Die Beschwerde war daher gemäß Paragraph 42, Absatz eins, VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die zitierten Bestimmungen über das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof waren gemäß § 79 Abs. 11 letzter Satz VwGG in der bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 geltenden Fassung anzuwenden. Die zitierten Bestimmungen über das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof waren gemäß Paragraph 79, Absatz 11, letzter Satz VwGG in der bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 geltenden Fassung anzuwenden.

Wien, am 29. Jänner 2014

Gerichtsentscheidung

EuGH 62012CJ0219 Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr VORAB

EuGH 61998CJ0446 Fazenda Publica / Camara Municipal do Porto VORAB

EuGH 62012CJ0219 Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr VORAB

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2014:2010130006.X00

Im RIS seit

21.03.2014

Zuletzt aktualisiert am

03.07.2018

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at