

TE Vwgh Erkenntnis 2010/11/25 2007/15/0101

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 25.11.2010

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

KommStG 1993 §3 Abs3;

KStG 1988 §2 Abs1;

KStG 1988 §2;

1. KommStG 1993 § 3 heute
2. KommStG 1993 § 3 gültig ab 31.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
3. KommStG 1993 § 3 gültig von 10.01.1998 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 10/1998
4. KommStG 1993 § 3 gültig von 27.08.1994 bis 09.01.1998 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 680/1994
5. KommStG 1993 § 3 gültig von 01.12.1993 bis 26.08.1994

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. 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

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Höfinger und die Hofräte

Dr. Zorn, Dr. Büsser, MMag. Maislinger und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde der Landeshauptstadt Linz gegen den Bescheid der Oberösterreichischen Landesregierung vom 12. März 2007, Zl. Gem-521214/18-2007-Sto/Pü, betreffend Kommunalsteuer 1994 (mitbeteiligte Partei: W O, vertreten durch die Leitner + Leitner GmbH & Co KEG, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, 4040 Linz, Ottensheimerstraße 30, 32 und 36), zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Antrag der Beschwerdeführerin auf Kostenersatz wird abgewiesen.

Begründung

Mit Bescheid des Magistrates der beschwerdeführenden Landeshauptstadt Linz vom 23. Juni 1995 wurde gegenüber der mitbeteiligten Partei (Wirtschaftskammer Oberösterreich) Kommunalsteuer für den Zeitraum 1. Jänner 1994 bis 31. Dezember 1994 (in einem Betrag) festgesetzt. Zur Begründung wurde im Bescheid ausgeführt, die mitbeteiligte Partei sei im genannten Abgabenzitraum mit dem Wirtschaftsförderungsinstitut (WIFI) unternehmerisch tätig gewesen. Die Bezüge der dem WIFI zuzuordnenden Dienstnehmer seien daher kommunalsteuerpflichtig.

In der Berufung brachte die mitbeteiligte Partei u.a. vor, sie habe im Zeitraum bis zum 31. Juli 1994 das WIFI betrieben. Seit 1. August 1994 werde dieser Schulungsbereich (Tätigkeitsbereich WIFI) von der neu gegründeten WIFI OÖ GmbH (im Folgenden: GmbH) betrieben. Das von der GmbH benötigte Personal werde von der mitbeteiligten Partei zur Verfügung gestellt. Die Personalgestellung erfolge in der Weise, dass die GmbH der mitbeteiligten Partei die Lohnaufwendungen ohne Gewinnaufschläge ersetze.

Nach Abweisung der Berufung durch Berufungsentscheidung des Stadtsenates der Beschwerdeführerin vom 26. August 1997 erhob die mitbeteiligte Partei Vorstellung. Der Vorstellung Folge gebend hob die belangte Behörde die Berufungsentscheidung mit Bescheid vom 24. Februar 1998, Gem-521214/2-1998-STO, auf und verwies die Angelegenheit zur neuerlichen Entscheidung an die Beschwerdeführerin.

Auf Grund einer Beschwerde der Landeshauptstadt Linz hob der Verwaltungsgerichtshof diese Vorstellungsentscheidung mit Erkenntnis vom 24. Februar 2004, 98/14/0062, auf welches zur weiteren Sachverhaltsdarstellung verwiesen wird, wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit auf. Der Verwaltungsgerichtshof führte in diesem Erkenntnis u.a. aus, die belangte Behörde habe zwar für den Zeitraum Jänner bis Juli 1994 zu Recht das Bestehen eines Betriebes gewerblicher Art und somit Kommunalsteuerpflicht der mitbeteiligten Partei hinsichtlich der im Bereich des WIFI tätigen Dienstnehmer angenommen. Rechtswidrig sei der angefochtene Bescheid aber hinsichtlich des Zeitraumes August bis Dezember. Die belangte Behörde habe ihre Rechtsansicht, die Kommunalsteuervorschreibung der Landeshauptstadt Linz für den Zeitraum August bis Dezember 1994 betreffend die Arbeitslöhne der Dienstnehmer der mitbeteiligten Partei sei mit Rechtswidrigkeit belastet gewesen, darauf gestützt, dass "selbst dann", wenn die Personalgestellung an die GmbH einen Betrieb gewerblicher Art im Sinn des § 2 Abs. 1 KStG 1988 der mitbeteiligten Partei darstellte, der Berechnung der Kommunalsteuer lediglich die Arbeitslöhne jener Dienstnehmer zu Grunde gelegt werden dürften, welche im Bereich der mitbeteiligten Partei mit der Personalgestellung beschäftigt seien, nicht aber die Arbeitslöhne jener Mitarbeiter, die von der mitbeteiligten Partei der GmbH überlassen worden seien. Der Verwaltungsgerichtshof brachte zum Ausdruck, dass diese, die kassatorische Vorstellungsentscheidung tragende Rechtsansicht auf einem Rechtsirrtum beruhe. Gesetzt den Fall, die Personalgestellung stelle einen Betrieb gewerblicher Art der mitbeteiligten Partei dar (Personalleasing), so unterläge die mitbeteiligte Partei mit den Arbeitslöhnen sämtlicher Dienstnehmer des Betriebes gewerblicher Art der Kommunalsteuerpflicht. Zu den Dienstnehmern eines das Personalleasing betreibenden Betriebes gewerblicher Art gehörten nämlich nicht nur die in der Verwaltung tätigen Dienstnehmer, sondern auch jene Dienstnehmer, die im Wege des Personalleasings an Dritte überlassen würden. Auf Grund einer Beschwerde der Landeshauptstadt Linz hob der Verwaltungsgerichtshof diese Vorstellungsentscheidung mit Erkenntnis vom 24. Februar 2004, 98/14/0062, auf welches zur weiteren Sachverhaltsdarstellung verwiesen wird, wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit auf. Der Verwaltungsgerichtshof führte in diesem Erkenntnis u.a. aus, die belangte Behörde habe zwar für den Zeitraum Jänner bis Juli 1994 zu Recht das Bestehen eines Betriebes gewerblicher Art und

somit Kommunalsteuerpflicht der mitbeteiligten Partei hinsichtlich der im Bereich des WIFI tätigen Dienstnehmer angenommen. Rechtswidrig sei der angefochtene Bescheid aber hinsichtlich des Zeitraumes August bis Dezember. Die belangte Behörde habe ihre Rechtsansicht, die Kommunalsteuervorschreibung der Landeshauptstadt Linz für den Zeitraum August bis Dezember 1994 betreffend die Arbeitslöhne der Dienstnehmer der mitbeteiligten Partei sei mit Rechtswidrigkeit belastet gewesen, darauf gestützt, dass "selbst dann", wenn die Personalgestellung an die GmbH einen Betrieb gewerblicher Art im Sinn des Paragraph 2, Absatz eins, KStG 1988 der mitbeteiligten Partei darstellte, der Berechnung der Kommunalsteuer lediglich die Arbeitslöhne jener Dienstnehmer zu Grunde gelegt werden dürften, welche im Bereich der mitbeteiligten Partei mit der Personalgestellung beschäftigt seien, nicht aber die Arbeitslöhne jener Mitarbeiter, die von der mitbeteiligten Partei der GmbH überlassen worden seien. Der Verwaltungsgerichtshof brachte zum Ausdruck, dass diese, die kassatorische Vorstellungsentscheidung tragende Rechtsansicht auf einem Rechtsirrtum beruhe. Gesetzt den Fall, die Personalgestellung stelle einen Betrieb gewerblicher Art der mitbeteiligten Partei dar (Personalleasing), so unterläge die mitbeteiligte Partei mit den Arbeitslöhnen sämtlicher Dienstnehmer des Betriebes gewerblicher Art der Kommunalsteuerpflicht. Zu den Dienstnehmern eines das Personalleasing betreibenden Betriebes gewerblicher Art gehörten nämlich nicht nur die in der Verwaltung tätigen Dienstnehmer, sondern auch jene Dienstnehmer, die im Wege des Personalleasings an Dritte überlassen würden.

Zur Beurteilung der Personalgestellung als Betrieb gewerblicher Art führte der Verwaltungsgerichtshof in jenem Erkenntnis unter Bezugnahme auf einschlägige Literatur aus: Führe eine Körperschaft öffentlichen Rechts einen Betrieb in privatrechtlicher Form, also durch einen ausgegliederten Rechtsträger, und überlasse sie dem ausgegliederten Rechtsträger entgeltlich einen Teil ihrer Dienstnehmer in der Form des Personalleasings, werde von den Merkmalen eines Betriebes gewerblicher Art in der Regel bloß jenes der wirtschaftlich selbständigen Einrichtung strittig sein. Ob dieses Merkmal gegeben sei, sei nach den Umständen des Einzelfalles zu beurteilen.

Im fortgesetzten Verfahren hob die belangte Behörde mit Bescheid vom 8. Juli 2004 die Berufungsentscheidung des Stadtsenates der Beschwerdeführerin vom 26. August 1997 neuerlich auf und verwies die Angelegenheit zur weiteren Entscheidung an die Beschwerdeführerin zurück. Zur Begründung führte sie aus, die Beschwerdeführerin werde zu prüfen haben, ob die gegenständliche Personalgestellung einen Betrieb gewerblicher Art im Sinne des § 2 KStG 1988 darstelle, wobei insbesondere das Merkmal der wirtschaftlich selbständigen Einrichtung zu beurteilen sein werde. Im fortgesetzten Verfahren hob die belangte Behörde mit Bescheid vom 8. Juli 2004 die Berufungsentscheidung des Stadtsenates der Beschwerdeführerin vom 26. August 1997 neuerlich auf und verwies die Angelegenheit zur weiteren Entscheidung an die Beschwerdeführerin zurück. Zur Begründung führte sie aus, die Beschwerdeführerin werde zu prüfen haben, ob die gegenständliche Personalgestellung einen Betrieb gewerblicher Art im Sinne des Paragraph 2, KStG 1988 darstelle, wobei insbesondere das Merkmal der wirtschaftlich selbständigen Einrichtung zu beurteilen sein werde.

In seiner Berufungsentscheidung vom 19. November 2004 ging der Stadtsenat der Beschwerdeführerin erneut davon aus, dass mit der dauerhaften Überlassung von Arbeitskräften durch die mitbeteiligte Partei an die GmbH ein Betrieb gewerblicher Art (Arbeitskräfteüberlassung) begründet werde.

Mit Vorstellungsentscheidung vom 7. Juni 2005 wurde der Bescheid des Stadtsenates der Beschwerdeführerin vom 19. November 2004 aufgehoben und die Angelegenheit zur neuerlichen Entscheidung zurückverwiesen. Zur Begründung wird - soweit für das gegenständliche Verfahren noch von Bedeutung - angeführt, es sei zu prüfen, inwieweit die Personalgestellung durch die mitbeteiligte Partei an die GmbH einen Betrieb gewerblicher Art im Sinne des § 2 Abs. 1 KStG 1988 darstelle. Der Verwaltungsgerichtshof habe bereits darauf hingewiesen, dass zu den Dienstnehmern eines das Personalleasing betreibenden Betriebes gewerblicher Art auch die in der Verwaltung tätigen Dienstnehmer gehörten; dieser Aspekt sei bei der Beurteilung der Frage des Vorliegens eines Betriebes gewerblicher Art durch den Stadtsenat der Landeshauptstadt Linz "gänzlich außer Betracht" geblieben. Mit Vorstellungsentscheidung vom 7. Juni 2005 wurde der Bescheid des Stadtsenates der Beschwerdeführerin vom 19. November 2004 aufgehoben und die Angelegenheit zur neuerlichen Entscheidung zurückverwiesen. Zur Begründung wird - soweit für das gegenständliche Verfahren

noch von Bedeutung - angeführt, es sei zu prüfen, inwieweit die Personalgestellung durch die mitbeteiligte Partei an die GmbH einen Betrieb gewerblicher Art im Sinne des Paragraph 2, Absatz eins, KStG 1988 darstelle. Der Verwaltungsgerichtshof habe bereits darauf hingewiesen, dass zu den Dienstnehmern eines das Personalleasing betreibenden Betriebes gewerblicher Art auch die in der Verwaltung tätigen Dienstnehmer gehörten; dieser Aspekt sei bei der Beurteilung der Frage des Vorliegens eines Betriebes gewerblicher Art durch den Stadtsenat der Landeshauptstadt Linz "gänzlich außer Betracht" geblieben.

Im daran anschließenden Ermittlungsverfahren teilte der Geschäftsführer der GmbH der Landeshauptstadt Linz mit Schreiben vom 24. Oktober 2005 mit, die mitbeteiligte Partei habe ab 2004 die Gehaltsverrechnung zur Gänze auf ein neues EDV-System umgestellt. In der abgelösten Softwarelösung habe keine Historie der dienstlichen Verwendung dokumentiert werden können. Daher könne nicht mehr mit Sicherheit nachvollzogen werden, welche Mitarbeiter der mitbeteiligten Partei im Jahr 1994 der GmbH zu Dienstleistungen zugeordnet gewesen seien. Der Abgabenbehörde wurden auch Kopien von monatlichen Rechnungen der mitbeteiligten Partei an die GmbH, mit denen die exakten Personalkosten der jeweiligen Abrechnungsperiode in Rechnung gestellt wurden, vorgelegt.

Der Stadtsenat der Beschwerdeführerin entschied sodann neuerlich mit Berufungsentscheidung vom 21. August 2006 über die Berufung. Zur Entscheidungsbegründung wird ausgeführt, im Zuge einer Kommunalsteuerprüfung habe sich eine Nachforderung an Kommunalsteuer 1994 u.a. für 90 Dienstnehmer der mitbeteiligten Partei, welche im WIFI Verwaltungsbereich bzw. seit August 1994 im Rahmen der GmbH tätig gewesen seien, ergeben. Von Jänner bis 31. Juli 1994 habe sich für die ab 1. August 1994 an die GmbH gestellten Mitarbeiter eine Bemessungsgrundlage von 18.643.729,95 S ergeben, für den Zeitraum 1. August bis 31. Dezember 1994 für die selben Mitarbeiter eine Bemessungsgrundlage von 14.353.811,98 S. Die Personalabteilung der Beschwerdeführerin führe die gesamte Rekrutierung sowie für das überlassene Personal die gesamte Lohnverrechnung durch. Es sei vereinbart, bei der GmbH kein eigenes Personal aufzunehmen, um Bevorzugungen und auch Benachteiligungen von Dienstnehmern im Ausgliederungsbereich zu vermeiden. Im Rahmen eines eigenen Dienstverschaffungsvertrages sei geregelt worden, dass bisher dem Bereich des WIFI zugeteiltes Personal im Kammerdienst verbleibe, jedoch nach einer entsprechenden Zustimmung der jeweiligen Dienstnehmer der GmbH überlassen werde. Die GmbH zahle eine kostendeckende Vergütung. Die GmbH dürfe allerdings kein eigenes Personal einstellen. Die Dienstnehmer unterständen in dienstrechtlicher und fachlicher Hinsicht dem Präsidenten der mitbeteiligten Partei. Der Entgeltsanspruch der Dienstnehmer werde durch die Überlassung nicht berührt, d.h. die mitbeteiligte Partei habe die Arbeitslöhne zu entrichten.

Nach Ansicht der belangten Behörde führe die ausgegliederte Gesellschaft lediglich rein formal, der Unternehmensform nach, das WIFI. Der bisherige Abteilungsleiter fungiere als Geschäftsführer, Personal und Räumlichkeiten würden in unveränderter Form der GmbH im Wege des Leasing bereit gestellt. Die GmbH betreibe das WIFI ausschließlich mit den bereit gestellten Dienstnehmern.

Die von öffentlich-rechtlichen Körperschaften häufig vorgenommene Ausgliederung von Bereichen auf Privatrechtsträger werde dem Bereich der Privatisierung zugeordnet. Eine derartige Form der Privatisierung eines Aufgabenbereiches sei unter dem Gesichtspunkt einer unternehmerischen Tätigkeit im Rahmen eines Betriebes gewerblicher Art zu sehen, wie dies vor allem bei einer ständigen langfristigen Bereitstellung von Personal (wie durch die mitbeteiligte Partei an die GmbH) der Fall sei. Diese langfristige Bereitstellung von Personal an die GmbH, wobei die GmbH eigenes Personal nicht aufnehmen dürfe und auch nicht aufgenommen habe, müsse einer unternehmerischen Überlassung von Arbeitskräften gleichgestellt sein. Sofern eine Arbeitskräfteüberlassung dauerhaft vorgenommen werde, sei der Kommunalsteuerpflichtige hinsichtlich seines mit dem Personalleasing beschäftigten Eigenpersonals und hinsichtlich des "typischen Leasingpersonals" kommunalsteuerpflichtig.

Nach § 3 Abs. 1 Arbeitskräfteüberlassungsgesetz gelte als Überlassung von Arbeitskräften die Zurverfügungstellung von Arbeitskräften zur Arbeitsleistung an Dritte. Sowohl in formalrechtlicher als auch in materiellrechtlicher Hinsicht sei die dauerhafte Überlassung von Dienstnehmern der mitbeteiligten Partei an die GmbH als typische Arbeitskräfteüberlassung zu beurteilen. Der Vertrag zwischen der Mitbeteiligten und der GmbH über die Zurverfügungstellung von Personal spreche eindeutig davon, dass die überlassenen

Angestellten und Arbeiter in dienstrechtlicher und fachlicher Hinsicht weiterhin dem Präsidenten der mitbeteiligten Partei unterstellt seien. Nach Paragraph 3, Absatz eins, Arbeitskräfteüberlassungsgesetz gelte als Überlassung von Arbeitskräften die Zurverfügungstellung von Arbeitskräften zur Arbeitsleistung an Dritte. Sowohl in formalrechtlicher als auch in materiellrechtlicher Hinsicht sei die dauerhafte Überlassung von Dienstnehmern der mitbeteiligten Partei an die GmbH als typische Arbeitskräfteüberlassung zu beurteilen. Der Vertrag zwischen der Mitbeteiligten und der GmbH über die Zurverfügungstellung von Personal spreche eindeutig davon, dass die überlassenen Angestellten und Arbeiter in dienstrechtlicher und fachlicher Hinsicht weiterhin dem Präsidenten der mitbeteiligten Partei unterstellt seien.

In den Vereinbarungen zwischen der mitbeteiligten Partei einerseits und dem jeweiligen Dienstnehmer andererseits sei geregelt, dass der Dienstnehmer in dienstrechtlicher und fachlicher Hinsicht der mitbeteiligten Partei unterstehe und der Überlassung an die GmbH auf unbestimmte Zeit zustimme.

Nach Ansicht der belangten Behörde entsprächen sowohl der Dienstverschaffungsvertrag zwischen der mitbeteiligten Partei und der GmbH wie auch die Dienstverträge zwischen der mitbeteiligten Partei und den einzelnen Dienstnehmern allen Kriterien, die im Rahmen des Arbeitskräfteüberlassungsgesetzes vorgesehen seien.

Bemerkenswert sei, dass die Personalabteilung der Beschwerdeführerin sehr umfangreich mit Aufgaben des Personalleasings (Dienstbeurteilung, Nachbesetzung, Personalaufstockung, Aufgabenübertragung etc.) befasst sei. Die Nachbesetzung ausgeschiedener Dienstnehmer erfolge ausschließlich durch die mitbeteiligte Partei.

Ein Betrieb gewerblicher Art erfordere wirtschaftliche Selbständigkeit. Bei der Überlassung von Arbeitskräften im Rahmen eines Betriebes gewerblicher Art sei ebenfalls wirtschaftliche Selbständigkeit erforderlich. Wirtschaftliche Selbständigkeit liege vor, wenn eine gewisse Trennung von der übrigen Verwaltung bestehe (z.B. besondere Leitung, eigenes Personal, eigene Räumlichkeiten etc.). Nach der Rechtsprechung sei eine gewisse wirtschaftliche Selbständigkeit jedenfalls dann anzunehmen, wenn die Roheinnahmen so beträchtlich seien, dass der Betrieb wegen des Umfangs der damit verbundenen Tätigkeit einer gewissen organisatorischen Zusammenfassung bedürfe. Eine eigene kameralistische Verrechnung sei jedenfalls ein starkes Indiz für eine wirtschaftliche Selbständigkeit (Hinweis auf das hg. Erkenntnis vom 29. Jänner 1981, 1282/79). Eine bestimmte Leitung einer Organisation liege bereits vor, wenn die mit der Führung beauftragten Personen an bestimmte Weisungen der Körperschaft öffentlichen Rechts gebunden seien.

Im konkreten Fall ergebe sich eine wirtschaftliche Selbständigkeit aus der entgeltlichen und dauerhaften Überlassung von Arbeitskräften, und zwar in fachspezifischer, organisationsmäßiger und auch haushaltsspezifischer Weise.

Fachspezifisch ergebe sich die Abgrenzung aus überlassenem Kammerpersonal vom übrigen Kammerbereich schon aus den Bestimmungen des Wirtschaftskammergesetzes, wonach bei jeder Landeskammer ein unternehmensspezifisches WIFI zu errichten sei. Wenn es Aufgabe jeder Wirtschaftskammer sei, ein eigenes WIFI als fachspezifische Einheit zu errichten und zu betreuen, müsse die dauerhafte und entgeltliche Überlassung eines dafür eigens ausgebildeten und bestimmten Personals zur Erfüllung dieser Aufgaben im Bereich einer ausgegliederten Tochtergesellschaft als selbständige Einheit angesehen werden.

Organisatorisch gesehen sei das Personal eigens für die betreffende Tätigkeit ausgebildet und geschult und habe die Tätigkeit vor der Ausgliederung im Bereich der mitbeteiligten Partei wahrgenommen. Es nehme die Tätigkeit nach der Ausgliederung zumeist in den selben Räumlichkeiten wahr wie vorher, sodass auch hier das überlassene Personal eine eigene Organisationseinheit darstelle. Die mitbeteiligte Partei übe zweifelsohne einen bestimmenden Einfluss auf das im Bereich der Tochtergesellschaft geführte WIFI aus.

Haushaltsmäßig gesehen müsse festgestellt werden, dass der Bereich des WIFI und die damit verbundene Überlassung von Arbeitskräften innerhalb der mitbeteiligten Partei ganz eindeutig abgrenzbar sei, weil im Rechnungsabschluss der mitbeteiligten Partei in der Gruppe 86 "Refundierung von Personalaufwand" die Einnahmen aus der dauernden entgeltlichen Überlassung von Dienstnehmern ausgewiesen seien. Es sei daher jedenfalls von einer kameralistisch gesonderten Verrechnung zu sprechen. Bei der GmbH seien die Zahlungen an die Mitbeteiligte für die dauernde Bereitstellung von Personal in der Position

"Personalaufwand" zu finden.

Das Faktum, dass für das Personalleasing selbst kein eigener spezifischer Leiter zur Verfügung stehe, sondern eine Mitbetreuung im Rahmen der Personalabteilung erfolge, spreche nicht gegen die Nachhaltigkeit und Selbstständigkeit, weil es sonst keinen Betrieb gewerblicher Art geben würde. Im Übrigen stehe ein derartiges Ausmaß von Personalgestellung sicherlich zu Personalleasingunternehmen typischer Art in einem gewissen Wettbewerb, weil auch diese entsprechendes Personal der GmbH bereit stellen könnten.

Die Nachhaltigkeit der Personalbereitstellung sei eindeutig aus dem Dienstverschaffungsvertrag ableitbar, wonach das bisher dem WIFI zugeteilte Personal mit entsprechender Zustimmung des jeweiligen Dienstnehmers der GmbH auf Dauer überlassen werde und die GmbH zukünftig kein eigenes Personal einstellen dürfe. Die aus dieser Personalbereitstellung erzielten Einnahmen beträfen jedenfalls ein solches Ausmaß, dass von einer Personalbereitstellung gesprochen werden könne.

Die Überlassung von Arbeitskräften an die GmbH sei zudem eine ausschließlich privatwirtschaftliche Tätigkeit. Es würden im Rahmen der Privatwirtschaftsverwaltung Dienstnehmer auf Dauer einer ausgliederten Kapitalgesellschaft bereitgestellt.

Im Beschwerdefall sei zudem festzustellen, dass die Vergütungen, welche die Mitbeteiligte erhalte, "Millionenbeträge umfassten". Aus der Gewinn- und Verlustrechnung der GmbH ergebe sich, dass der Personalaufwand (zuzüglich Dotierung für Abfertigungen, Pensionen, Jubiläumsgeld, Urlaubsrückstellungen, Reise- und Fahrtspesen sowie Weiterbildung) 45.368.415,80 S (im Wirtschaftsjahr 1994/1995) betragen habe. Im Beschwerdefall sei zudem festzustellen, dass die Vergütungen, welche die Mitbeteiligte erhalte, "Millionenbeträge umfassten". Aus der Gewinn- und Verlustrechnung der GmbH ergebe sich, dass der Personalaufwand (zuzüglich Dotierung für Abfertigungen, Pensionen, Jubiläumsgeld, Urlaubsrückstellungen, Reise- und Fahrtspesen sowie Weiterbildung) 45.368.415,80 S (im Wirtschaftsjahr 1994 aus 1995,) betragen habe.

Im gegenständlichen Fall sei die Überlassung eindeutig zum Zwecke der Realisierung der Aufgaben der Wirtschaftsförderung (WIFI) beabsichtigt gewesen, die Arbeitskräfte seien auf Dauer unbefristet überlassen worden, die GmbH habe selbst keine Dienstnehmer aufnehmen dürfen. Bei dieser Konstellation käme es im Falle eine Steuerbefreiung zu einer sachlich nicht gerechtfertigten Begünstigung gegenüber anderen mit der Personalgestellung befassten Unternehmen.

Die mitbeteiligte Partei erhob Vorstellung.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Vorstellung Folge, hob den Bescheid des Stadtsenates der Beschwerdeführerin auf und verwies die Angelegenheit zur neuerlichen Entscheidung zurück. In der Bescheidbegründung wird - soweit für das verwaltungsgerichtliche Verfahren noch von Bedeutung - ausgeführt, die GmbH sei mit Gesellschaftsvertrag vom 12. Juli 1994 errichtet worden, ihr Gegenstand sei im Wesentlichen die Durchführung von dem WIFI zugewiesenen Aufgaben der beruflichen Aus- und Weiterbildung im Sinne des § 61 Handelskammergesetz. Die im Bereich der GmbH tätigen Arbeitnehmer seien Dienstnehmer der mitbeteiligten Partei. Für die Überlassung leiste die GmbH der mitbeteiligten Partei eine kostendeckende Vergütung. Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Vorstellung Folge, hob den Bescheid des Stadtsenates der Beschwerdeführerin auf und verwies die Angelegenheit zur neuerlichen Entscheidung zurück. In der Bescheidbegründung wird - soweit für das verwaltungsgerichtliche Verfahren noch von Bedeutung - ausgeführt, die GmbH sei mit Gesellschaftsvertrag vom 12. Juli 1994 errichtet worden, ihr Gegenstand sei im Wesentlichen die Durchführung von dem WIFI zugewiesenen Aufgaben der beruflichen Aus- und Weiterbildung im Sinne des Paragraph 61, Handelskammergesetz. Die im Bereich der GmbH tätigen Arbeitnehmer seien Dienstnehmer der mitbeteiligten Partei. Für die Überlassung leiste die GmbH der mitbeteiligten Partei eine kostendeckende Vergütung.

Die von der mitbeteiligten Partei vorgenommene Personalgestellung (an die GmbH) sei dann ein Betrieb gewerblicher Art, wenn sie sich innerhalb der Gesamtbetätigung der mitbeteiligten Partei wirtschaftlich heraushebe. Diese wirtschaftliche Selbstständigkeit könne in einer besonderen Leitung, eine geschlossenen Geschäftskreis, einer gesonderten Buchführung oder in einem ähnlichen, auf eine Einheit hindeutenden

Merkmal bestehen. Der Stadtsenat der Beschwerdeführerin habe die wirtschaftliche Selbständigkeit "aus der entgeltlichen und dauerhaften Überlassung von Arbeitskräften fachspezifisch, organisationsmäßig und auch haushaltsspezifisch" abgeleitet. Fachspezifisch ergebe sich die Abgrenzung des überlassenen Kammerpersonals aus den Bestimmungen des Wirtschaftskammergesetzes, wonach bei jeder Landeskammer ein unternehmensspezifisches WIFI mit den angeführten Aufgaben zu errichten sei. Die dauerhafte und entgeltliche Überlassung eines dafür eigens ausgebildeten und bestimmten Personals zur Erfüllung dieser Aufgaben - nunmehr im Bereich einer ausgegliederten Tochtergesellschaft - müsse fachspezifisch als selbständige Einheit angesehen werden. Auch organisatorisch gesehen sei das Personal nicht nur eigens für die Wirtschaftsförderung ausgebildet und geschult, sondern habe diese Aufgaben schon bisher im Bereich der Mitbeteiligten wahrgenommen und nehme sie auch im Rahmen der Überlassung weiterhin (und zumeist in den selben Räumlichkeiten) wahr, sodass auch hier das überlassene Personal eine eigene Organisationseinheit darstelle. Auch haushaltsmäßig gesehen sei der Bereich des WIFI samt der damit verbundenen Überlassung von Arbeitskräften ganz eindeutig abgrenzbar, weil im Rechnungsabschluss der Mitbeteiligten in der Gruppe 86 "Refundierung von Personalaufwand" die Einnahmen aus der dauernden entgeltlichen Überlassung von Dienstnehmern ausgewiesen seien.

Nach Ansicht der belangten Behörde übersehe der Stadtsenat der Landeshauptstadt Linz bei dieser Argumentation, dass zu den Dienstnehmern eines das Personalleasing betreibenden Betriebes gewerblicher Art neben den im Wege des Personalleasings überlassenen Dienstnehmern auch die in der Verwaltung tätigen Dienstnehmer gehörten, worauf die belangte Behörde bereits in ihrer Entscheidung vom 7. Juni 2005 hingewiesen habe. Die Ausführungen des Stadtsenates, die sich lediglich auf die (fachspezifische, organisatorische und haushaltsmäßige) Abgrenzung des überlassenen Kammerpersonals bezögen, seien aus diesem Grund nicht schlüssig und daher nicht geeignet, eine wirtschaftliche Selbständigkeit des (gesamten) Betriebes der Personalgestellung zu begründen. Die mitbeteiligte Partei habe im Abgabenverfahren auch mehrmals vorgebracht, dass es bei ihr keine eigens für das gestellte Personal zuständigen Mitarbeiter gebe, zumal ein einheitlicher Personalkörper bestehe. Ein geschlossener Geschäftskreis werde somit zu verneinen sein. Eine besondere Leitung der Personalgestellung sei ebenfalls nicht gegeben. Nach dem vorliegenden Akteninhalt sei die Tätigkeit der Personalgestellung im verfahrensgegenständlichen Zeitraum auch nicht in besonderen Räumlichkeiten ausgeübt worden.

Gegen diesen Bescheid wendet sich die Beschwerde der Landeshauptstadt Linz.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß § 1 KommStG unterliegen der Kommunalsteuer die Arbeitslöhne, die jeweils in einem Kalendermonat an die Dienstnehmer einer im Inland (Bundesgebiet) gelegenen Betriebsstätte des Unternehmens gewährt worden sind. Gemäß Paragraph eins, KommStG unterliegen der Kommunalsteuer die Arbeitslöhne, die jeweils in einem Kalendermonat an die Dienstnehmer einer im Inland (Bundesgebiet) gelegenen Betriebsstätte des Unternehmens gewährt worden sind.

Gemäß § 2 KommStG in der Stammfassung sind Dienstnehmer Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988. Gemäß Paragraph 2, KommStG in der Stammfassung sind Dienstnehmer Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des Paragraph 47, Absatz 2, des Einkommensteuergesetzes 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des Paragraph 22, Ziffer 2, des Einkommensteuergesetzes 1988.

Gemäß § 3 Abs. 3 KommStG sind die Körperschaften des öffentlichen Rechts nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art (§ 2 KStG 1988) und ihrer land- oder forstwirtschaftlichen Betriebe gewerblich oder beruflich tätig. Gemäß Paragraph 3, Absatz 3, KommStG sind die Körperschaften des öffentlichen Rechts nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art (Paragraph 2, KStG 1988) und ihrer land- oder forstwirtschaftlichen Betriebe gewerblich oder beruflich tätig.

Gemäß § 2 Abs. 1 KStG 1988 ist Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft öffentlichen Rechts jede Einrichtung, die Gemäß Paragraph 2, Absatz eins, KStG 1988 ist Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft öffentlichen Rechts jede Einrichtung, die

- -Strichaufzählung
wirtschaftlich selbständig ist und
- -Strichaufzählung
ausschließlich oder 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) dient nicht der Land- und Forstwirtschaft (Paragraph 21, des Einkommensteuergesetzes 1988) dient.

In der Beschwerde wird vorgebracht, der bereits seit 1991 bei der mitbeteiligten Partei tätige Institutsleiter Dr. M sei seit Errichtung der das WIFI betreibenden GmbH deren Geschäftsführer und als solcher weiterhin Leiter des WIFI. Er sei für den Einsatz der von der Beschwerdeführerin an die GmbH überlassenen Arbeitskräfte verantwortlich. Bei der mitbeteiligten Partei sei durch die dauerhafte Überlassung von Dienstnehmern an die GmbH ein Betrieb gewerblicher Art als spezifische Form des Personalleasings entstanden. Der Sinn der Besteuerung von Betrieben gewerblicher Art einer Körperschaft öffentlichen Rechts bestehe in der Ausschaltung von Wettbewerbsverzerrungen zu privaten Wirtschaftseinheiten. Die dauerhafte Bereitstellung von Personal in Form eines Arbeitskräfteüberlassungsvertrages an die GmbH, der ihrerseits untersagt sei, eigenes Personal aufzunehmen, stelle eine Maßnahme dar, die im Falle ihrer Nichtbesteuerung zu einer Gleichheitswidrigkeit gegenüber typischen Arbeitskräfteüberlassern führen würde. Es seien aber die Voraussetzungen eines Betriebes gewerblicher Art ohnedies erfüllt. Die Auffassung der belangten Behörde, wonach keine selbständige Einheit vorliege und auch keine besondere Leitung der Personalgestellung bzw. kein entsprechendes Mitarbeiterpersonal für die Personalgestellung bestehe, sei unrichtig. Der Leiter des WIFI unterstehe den Weisungen der mitbeteiligten Partei. Es könne daher sogar eine eigene Leitung bei der Überlassung der Arbeitskräfte und ihrem Einsatz im Rahmen des WIFI nicht in Frage gestellt werden. Das Gesetz verlange keine völlige wirtschaftliche Selbständigkeit, eine gewisse Selbständigkeit reiche aus. Im gegenständlichen Fall sprächen dafür sachliche Faktoren (WIFI), personelle Faktoren (eigener Personalkörper) und finanzielle Faktoren (eigener Finanzkreis). Der Umstand, dass bei der mitbeteiligten Partei angeblich kein eigenes Personal mit der Gestellung betraut sei, stehe der Abgrenzung der Arbeitskräfteüberlassung vom übrigen, nämlich hoheitlichen Bereich der mitbeteiligten Partei nicht entgegen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Vorerkenntnis vom 24. Februar 2004, 98/14/0062, (u.a. unter Hinweis auf Wiesner/Schneider/Spanbauer/Kohler, KStG 1988, § 2 Anmerkung 8) bereits ausgesprochen, wenn eine Körperschaft öffentlichen Rechts einen Betrieb in privatrechtlicher Form, also durch einen ausgegliederten Rechtsträger, führt und dem ausgegliederten Rechtsträger einen Teil ihrer Dienstnehmer in der Form des Personalleasings entgeltlich überlässt, wird von den Merkmalen eines Betriebes gewerblicher Art in der Regel (nur) jenes der wirtschaftlich selbständigen Einrichtung strittig sein. Ob dieses Merkmal vorliegt, ist nach den Umständen des Einzelfalles zu beurteilen. Der Verwaltungsgerichtshof hat im Vorerkenntnis vom 24. Februar 2004, 98/14/0062, (u.a. unter Hinweis auf Wiesner/Schneider/Spanbauer/Kohler, KStG 1988, Paragraph 2, Anmerkung 8) bereits ausgesprochen, wenn eine Körperschaft öffentlichen Rechts einen Betrieb in privatrechtlicher Form, also durch einen ausgegliederten Rechtsträger, führt und dem ausgegliederten Rechtsträger einen Teil ihrer Dienstnehmer in der Form des Personalleasings entgeltlich überlässt, wird von den Merkmalen eines Betriebes gewerblicher Art in der Regel (nur) jenes der wirtschaftlich selbständigen Einrichtung strittig sein. Ob dieses Merkmal vorliegt, ist nach den Umständen des Einzelfalles zu beurteilen. Das Kriterium der wirtschaftlichen Selbständigkeit wird in § 2 Abs. 1 KStG 1988 nicht definiert. Nach der hg. Rechtsprechung sind Anhaltspunkte, aus denen auf eine wirtschaftliche Selbständigkeit im Sinn des § 2 Abs. 1 KStG 1988 geschlossen werden kann, eine besondere Leitung, ein geschlossener Geschäftskreis oder ein ähnliches auf Einheit hindeutendes Merkmal (vgl. das hg. Erkenntnis vom 22. Dezember 2004, 2001/15/0141). Völlige Selbständigkeit verlangt dieses Tatbestandmerkmal jedenfalls nicht (vgl. das hg. Erkenntnis vom 17. Oktober 2001, 99/13/0002). Das Kriterium der wirtschaftlichen Selbständigkeit wird in Paragraph 2, Absatz eins, KStG 1988 nicht definiert. Nach der hg. Rechtsprechung sind Anhaltspunkte, aus

denen auf eine wirtschaftliche Selbständigkeit im Sinn des Paragraph 2, Absatz eins, KStG 1988 geschlossen werden kann, eine besondere Leitung, ein geschlossener Geschäftskreis oder ein ähnliches auf Einheit hindeutendes Merkmal vergleiche , das hg. Erkenntnis vom 22. Dezember 2004, 2001/15/0141). Völlige Selbständigkeit verlangt dieses Tatbestandmerkmal jedenfalls nicht vergleiche , das hg. Erkenntnis vom 17. Oktober 2001, 99/13/0002).

In diesem Zusammenhang ist auf den Gesetzeszweck der Besteuerung von Betrieben gewerblicher Art einer Körperschaft des öffentlichen Rechtes Bedacht zu nehmen. Dieser besteht nach einhelliger Auffassung in der Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen zu privaten Wirtschaftseinheiten, indem durch die Besteuerung der von Körperschaften öffentlichen Rechtes geführten Betriebe im Sinne einer Wettbewerbsneutralität der Besteuerung eine Gleichbehandlung solcher Betriebe mit privaten Unternehmen bewirkt werden soll (vgl. das hg. Erkenntnis vom 17. Oktober 2001, 99/13/0002, mwH). In diesem Zusammenhang ist auf den Gesetzeszweck der Besteuerung von Betrieben gewerblicher Art einer Körperschaft des öffentlichen Rechtes Bedacht zu nehmen. Dieser besteht nach einhelliger Auffassung in der Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen zu privaten Wirtschaftseinheiten, indem durch die Besteuerung der von Körperschaften öffentlichen Rechtes geführten Betriebe im Sinne einer Wettbewerbsneutralität der Besteuerung eine Gleichbehandlung solcher Betriebe mit privaten Unternehmen bewirkt werden soll vergleiche , das hg. Erkenntnis vom 17. Oktober 2001, 99/13/0002, mwH).

Im gegenständlichen Fall wird in der Berufungsentscheidung des Stadtsenates der Beschwerdeführerin vom 21. August 2006 aufgezeigt, dass das Entgelt, welches die mitbeteiligte Partei für die Personalgestellung an die GmbH erhält, im Rechnungsabschluss der mitbeteiligten Partei eigenständig als Gruppe 86 "Refundierung von Personalaufwand" ausgewiesen ist. Die Erhebungen, welche die Berufungsbehörde vor Erlassung der Berufungsentscheidung angestellt hat, haben ergeben, dass die mitbeteiligte Partei die Kosten für das überlassene Personal exakt ermittelt und der GmbH diese Personalkosten eigens in im Wesentlichen monatlichen Abrechnungen in Rechnung stellt. Aus diesen Umständen konnte die Berufungsbehörde - sie spricht in diesem Zusammenhang von einer "haushaltsmäßigen" Abgrenzung - ableiten, dass sich die Personalgestellung durch einen eigenen Verrechnungskreis von der sonstigen Tätigkeit der mitbeteiligten Partei abhebt. Zudem verweist die Berufungsentscheidung auf die besonderen Aufgaben, welche die GmbH erfüllt, und das solcherart gegebene spezifische Ausbildungserfordernis der ihr überlassenen Dienstnehmer. Bereits mit diesen Umständen in Zusammenhang mit der betragsmäßigen Höhe der verrechneten Entgelte hat die Berufungsentscheidung das Vorliegen wirtschaftlicher Selbständigkeit der Personalgestellung aufgezeigt. Im gegenständlichen Fall kommt sogar noch dazu, dass der Einsatz des von der mitbeteiligten Partei gestellten Personals unter der Leitung des in einem Weisungsverhältnis zur mitbeteiligten Partei stehenden Geschäftsführers der GmbH erfolgt.

Die belangte Behörde hat die in der Berufungsentscheidung aufgezeigten Merkmale der wirtschaftlichen Selbständigkeit an sich auch gar nicht in Zweifel gezogen. Sie ist aber davon ausgegangen, dass die Einrichtung "Personalgestellung" nicht nur das im Wege des Personalleasings gestellte Personal, sondern auch mit der Verwaltung betraute Dienstnehmer der mitbeteiligten Partei umfasse und hinsichtlich dieser keine wirtschaftliche Selbständigkeit gegeben sei.

Bereits in der aufhebenden Vorstellungsentscheidung vom 7. Juli 2005 hat die belangte Behörde zum Ausdruck gebracht, bei Beurteilung der Frage des Vorliegens eines Betriebes gewerblicher Art in der Form der Personalgestellung dürfe nicht gänzlich außer Betracht bleiben, dass die Personalgestellung nicht nur die der GmbH überlassenen Personen umfasse, sondern auch Personen, die im Bereich der mitbeteiligten Partei mit der Personalgestellung beschäftigt seien. In der Tat darf dieser Umstand nicht gänzlich außer Betracht bleiben. Die Berufungsentscheidung vom 21. August 2006 setzt sich in diesem Zusammenhang auch mit dem Umstand auseinander, dass das von der mitbeteiligten Partei gestellte Personal von ihrer allgemeinen Personalabteilung "mitbetreut" wird. Angesichts der in der Berufungsentscheidung dargestellten gewichtigen Umstände einer wirtschaftlichen Selbständigkeit konnte die Berufungsbehörde allerdings bei der erforderlichen Gesamtbetrachtung unbedenklich zu dem Ergebnis gelangen, dass es der Annahme eines Betriebes gewerblicher Art nicht entgegensteht, wenn die wirtschaftliche Selbständigkeit in Randbereichen unscharf ist.

Die mitbeteiligte Partei wendet in ihrer Gegenschrift ein, dass ein großer Teil der von ihr der GmbH gestellten

Arbeitnehmer nicht ausschließlich für die GmbH tätig sei, sondern einerseits Tätigkeiten für die GmbH und andererseits Tätigkeiten im Hoheitsbereich der mitbeteiligten Partei ausführe. Diesem Einwand kommt keine Berechtigung zu, zeigt doch die tatsächlich zwischen der mitbeteiligten Partei und der GmbH gepflogene Abrechnung, dass eine exakte Abgrenzung der jeweiligen Arbeitsstunden möglich und praktiziert worden ist. Die belangte Behörde hat sohin, indem sie für den Zeitraum August bis Dezember 2004 die der Berufungsentscheidung zugrunde liegende Rechtsauffassung, es liege ein Betrieb gewerblicher Art der mitbeteiligten Partei vor, als rechtswidrig angesehen hat, die Rechtslage verkannt.

Der angefochtene Bescheid war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufzuheben. Der angefochtene Bescheid war daher gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Ziffer eins, VwGG wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufzuheben.

Der Ersatz des Schriftsatzaufwandes steht gemäß § 48 Abs. 1 Z. 2 VwGG nicht zu, weil die Beschwerde nicht durch einen Rechtsanwalt verfasst ist. Der Ersatz des Schriftsatzaufwandes steht gemäß Paragraph 48, Absatz eins, Ziffer 2, VwGG nicht zu, weil die Beschwerde nicht durch einen Rechtsanwalt verfasst ist.

Wien, am 25. November 2010

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2010:2007150101.X00

Im RIS seit

26.12.2010

Zuletzt aktualisiert am

09.01.2015

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at