

TE Vfgh Erkenntnis 2001/6/18 G6/01

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 18.06.2001

Index

L7 Wirtschaftsrecht

L7400 Fremdenverkehr

Norm

B-VG Art7 Abs1 / Gesetz

B-VG Art140 Abs1 / Präjudizialität

Oö TourismusG 1990 §35

UStG 1994 §7

Leitsatz

Keine sachlichen Gründe für die Einschränkung der Ausnahme auswärtiger Umsätze von der Bemessungsgrundlage für die Interessentenbeiträge nach dem Oö Tourismus-Gesetz auf von einer Betriebsstätte des Tourismusinteressenten außerhalb Oberösterreichs aus erbrachte Umsätze; verfassungskonformes Ergebnis hinsichtlich einer Abzugsfähigkeit aller von einem Leistungsort außerhalb Oberösterreichs aus erbrachter Umsätze durch Aufhebung der geprüften Wortfolge

Spruch

I. Die Wortfolge "von einer Betriebsstätte des Tourismusinteressenten" und das Wort "aus" im zweiten Satz des §35 Abs3 des Landesgesetzes vom 12. Oktober 1989 über den Tourismus in Oberösterreich (O.ö. Tourismus-Gesetz 1990), LGBI. für Oberösterreich Nr. 81/1989, werden als verfassungswidrig aufgehoben.

Frühere gesetzliche Bestimmungen treten nicht wieder in Wirksamkeit.

Der Landeshauptmann von Oberösterreich ist zur unverzüglichen Kundmachung dieser Aussprüche im Landesgesetzblatt verpflichtet.

II. Im übrigen wird das Verfahren eingestellt.

Begründung

Entscheidungsgründe:

I. 1. Gemäß §33 Abs1 des Landesgesetzes vom 12. Oktober 1989 über den Tourismus in Oberösterreich (O.ö. Tourismus-Gesetz 1990), LGBI. für O.ö. 81/1989, idF LGBI. für O.ö. 15/1997 (im folgenden: O.ö. Tourismus-Gesetz) haben die Tourismusinteressenten für jedes Kalenderjahr Interessentenbeiträge zu entrichten.

Tourismusinteressenten sind nach §1 Z5 O.ö. Tourismus-Gesetz alle natürlichen oder juristischen Personen, Personengesellschaften des Handelsrechts, Gesellschaften bürgerlichen Rechts sowie verwandte Gesellschaftsformen, die in Oberösterreich eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit iSd §2 UStG 1994 selbständig ausüben und zu diesem Zweck in einer Gemeinde des Landes einen Sitz (Standort) oder eine Betriebsstätte iSd O.ö. Landesabgabenordnung

haben. Zur Berechnung der Interessentenbeiträge werden die Berufsgruppen der Tourismusinteressenten durch Verordnung der Landesregierung in 7 Beitragsgruppen eingeteilt (§35 Abs1 O.ö. Tourismus-Gesetz). Für die Einreihung in die Beitragsgruppen ist gemäß §35 Abs2 leg.cit. "das Verhältnis des von der einzelnen Berufsgruppe nach allgemeinen wirtschaftlichen Erfahrungen aus dem Tourismus mittelbar und unmittelbar erzielten Erfolges zum entsprechenden Gesamterfolg aller Berufsgruppen unter Beachtung der branchentypischen Umsatzstruktur (eigene Wertschöpfung) maßgebend".

Abs3 des §35 O.ö. Tourismus-Gesetz in der Stammfassung, LGBI. für O.ö. 81/1989, (welcher durch die ergangenen Novellen nicht berührt wurde) berücksichtigt Leistungen, welche außerhalb Oberösterreichs erbracht werden, folgendermaßen (die aufgehobenen Stellen sind hervorgehoben):

"(3) Werden Leistungen einer Berufsgruppe in der Regel in nicht nur geringfügigem Umfang in anderen Bundesländern erbracht, so ist dies durch die Einreihung in eine höhere Beitragsgruppe so zu berücksichtigen, daß die Zugrundelegung auch des daraus erzielten Umsatzes für die Beitragsberechnung durch diese Einreihung ausgeglichen wird. Umsätze, die von einer Betriebsstätte des Tourismusinteressenten außerhalb Oberösterreichs aus erbracht werden, bleiben bei der Ermittlung des beitragspflichtigen Umsatzes außer Ansatz."

Für beitragspflichtige Lieferungen von Tourismusinteressenten in andere Bundesländer gilt gemäß §35 Abs4 leg.cit. die nach der Beitragsgruppenordnung festgesetzte Beitragsgruppe mit der Maßgabe, daß der Beitragspflichtige zur Berechnung seiner Beitragspflicht auch folgende Berechnungsart wählen kann: Vom Umsatz werden jene Teile abgezogen, die in ein anderes Bundesland erbracht worden sind. §7 Abs1 und 2 UStG 1994 gilt sinngemäß. Solche Umsätze sind in den Rechnungsbüchern nachzuweisen; in der Beitragserklärung ist bekanntzugeben, daß diese Berechnungsart gewählt wurde.

Die Höhe des zu leistenden Interessentenbeitrages hängt von der Beitragsgruppe und der Ortsklasse ab und wird in §41 O.ö. Tourismus-Gesetz in Prozent des beitragspflichtigen Umsatzes ausgedrückt, wobei sich der beitragspflichtige Umsatz gemäß §37 Abs1 leg.cit. aus der Summe der im zweitvorangegangenen Jahr erzielten steuerbaren Umsätze im Sinne des §1 Abs1 Z1 des UStG 1994 ergibt.

2.1. Beim Verfassungsgerichtshof ist zu Zl. B433/00 eine auf Art144 B-VG gestützte Beschwerde gegen einen im Instanzenzug ergangenen Bescheid der O.ö. Landesregierung vom 20. Jänner 2000 anhängig, mit dem dem Beschwerdeführer für das Jahr 1998 ein Interessentenbeitrag gemäß dem O.ö. Tourismus-Gesetz in Höhe von S 2.111,18 zur Zahlung vorgeschrieben wurde. Der Beschwerdeführer ist Unternehmensberater mit dem Sitz in Vöcklabruck. Nach seinen Angaben hat er im Jahr 1996 einen Umsatz in Höhe von etwa S 4,2 Mio. erzielt, und zwar ausschließlich mit Leistungen außerhalb des Bundeslandes Oberösterreich.

2.2. Bei der Behandlung der Beschwerde sind beim Verfassungsgerichtshof Bedenken ob der Verfassungsmäßigkeit des ersten Satzes sowie der Wortfolge "von einer Betriebsstätte des Tourismusinteressenten" und des Wortes "aus" im zweiten Satz des §35 Abs3 des O.ö. Tourismus-Gesetz entstanden. Der Gerichtshof hat daher das Beschwerdeverfahren mit Beschuß vom 11. Dezember 2000 unterbrochen und von Amts wegen ein Gesetzesprüfungsverfahren hinsichtlich der eben genannten Stellen eingeleitet.

2.3. Die Erwägungen, die den Gerichtshof zur Einleitung des Gesetzesprüfungsverfahrens veranlaßt hatten, legte er in seinem Prüfungsbeschuß wie folgt dar:

"Der Verfassungsgerichtshof hat zu den in Form von Interessentenbeiträgen erhobenen Fremdenverkehrsabgaben, die von Erwerbsunternehmen erhoben werden, die aus dem Fremdenverkehr Vorteile ziehen, in ständiger Rechtsprechung die Auffassung vertreten, daß Besteuerungsobjekt der vom Gesetzgeber angenommene spezielle Fremdenverkehrsnutzen sei (vgl. etwa VfSlg. 4398/1963, 4945/1965, 5146/1965, 5995/1969). Er hat gegen solche Abgabenbelastungen weder an sich noch hinsichtlich der Anknüpfung an die Umsätze grundsätzliche Bedenken gehabt (vgl. z.B. VfSlg. 5811/1968, 6205/1970, 7082/1973, 11.025/1986, 12.419/1990). Er hat allerdings aus der Einordnung der Fremdenverkehrsabgaben als Landesabgaben abgeleitet, daß nur der im jeweiligen Bundesland erzielte Umsatz in einem sachgerechten Verhältnis zum Fremdenverkehrsnutzen stehe, und daher Bedenken gegen Regelungen geäußert, die dazu führten, daß auch der außerhalb des Landes erzielte Umsatz in die Bemessung der Fremdenverkehrsabgaben einbezogen wurde (VfSlg. 5811/1968, 5995/1969, 6205/1970, 11.640/1988, 12.224/1989, 15.215/1998).

Der Verfassungsgerichtshof hat diese Auffassung auch in den Fällen vertreten, in denen die Interessentenbeiträge nicht als Fremdenverkehrsabgaben, sondern - wie dies auch im Fall des O.ö. Tourismus-Gesetzes zutrifft - als an Tourismusverbände zu entrichtende Pflichtbeiträge gestaltet waren (vgl. VfSlg. 11.640/1988, 12.224/1989 jeweils zu den Pflichtbeiträgen nach dem Salzburger FremdenverkehrsförderungsfondsG 1960).

In seiner Entscheidung vom 24. Juni 1998, G2/97 (VfSlg. 15.215/1998), zum Bgld. Tourismusgesetz ist der Verfassungsgerichtshof zum Ergebnis gekommen, daß einer verfassungskonformen Interpretation dieses Gesetzes (in dem Sinn, daß nur der im Burgenland erzielte Umsatz der Bemessung des Tourismusförderungsbeitrages zugrunde zu legen ist) der Umstand entgegenstehe, daß dieses Gesetz ausdrücklich auf den (Nettojahres)Umsatz im Sinne des Umsatzsteuergesetzes abstellte. Der Gerichtshof ging davon aus, daß im Fall der Aufhebung dieser Worte der Wortlaut der verbleibenden Regelung es erlaube, unter Nettojahresumsatz ausschließlich den im Burgenland entstandenen Umsatz zu verstehen.

Das O.ö. Tourismus-Gesetz unterscheidet sich von dem diesem Erkenntnis zugrundeliegenden Bgld. Tourismusgesetz einerseits dadurch, daß es nicht nur im Einleitungssatz des §37 Abs1 leg.cit. auf die steuerbaren Umsätze im Sinne des UStG verweist, sondern auch in den nachfolgend geregelten Ausnahmen immer wieder auf Vorschriften dieses Gesetzes Bezug nimmt; andererseits kennt das O.ö. Tourismus-Gesetz für die außerhalb Oberösterreichs getätigten ('auswärtigen') Umsätze verschiedene Sonderregelungen:

§35 Abs3, erster Satz, leg.cit. sieht - wie erwähnt - vor, daß dann, wenn Leistungen einer Berufsgruppe in der Regel in nicht nur geringfügigem Umfang in anderen Bundesländern erbracht werden, dies durch die Einreihung in eine höhere Beitragsgruppe so zu berücksichtigen ist, daß die Zugrundelegung auch des daraus erzielten Umsatzes für die Beitragsberechnung durch diese Einreihung ausgeglichen wird. Diese Regelung dürfte zwar im Ergebnis (d.h. belastungsmäßig) auch eine vollständige Außerachtlassung der 'auswärtigen' Umsätze erlauben, scheint aber vorauszusetzen, daß bei einer ganzen Berufsgruppe die Voraussetzung der auswärtigen Umsätze in nicht nur geringfügigem Umfang typischerweise vorliegt. Für die Lösung von Einzelfällen - und auch bei diesen muß nach der vorläufigen Annahme des Gerichtshofes die Möglichkeit eingeräumt sein, ihre auswärtigen Umsätze von Fremdenverkehrsbeiträgen freizuhalten - kommt die Vorschrift anscheinend nicht in Betracht. Zudem greift diese Regelung nicht bei jenen Berufsgruppen, bei welchen eine Einreihung in eine höhere Beitragsgruppe - aufgrund der bereits erfolgten Einreihung in die höchste Beitragsgruppe - ausgeschlossen ist.

Für beitragspflichtige Lieferungen von Tourismusinteressenten in andere Bundesländer gibt es, wie ebenfalls schon dargestellt, die Möglichkeit, diese unter bestimmten Voraussetzungen vom Umsatz abzuziehen (§35 Abs4 leg.cit.). Diese Möglichkeit ist zum einen auf Lieferungen beschränkt (betrifft somit nicht Dienstleistungen) und dürfte zum anderen - wie sich insbesondere aus dem Verweis auf §7 UStG 1994, wo die sog. Ausfuhrlieferung geregelt ist, zu ergeben scheint - nur jene Fälle erfassen, in denen Lieferungen von Oberösterreich aus in andere Bundesländer getötigt werden (z.B. durch Beförderung oder Versendung), nicht jedoch Fälle, bei denen der Lieferort von vornherein in einem anderen Bundesland liegt.

Für diesen Fall dürfte ein Abzug von der Bemessungsgrundlage nur nach §35 Abs3, zweiter Satz, leg.cit. in Betracht kommen. Nach dieser Vorschrift bleiben Umsätze, die von einer Betriebsstätte des Tourismusinteressenten außerhalb Oberösterreichs aus erbracht werden, bei der Ermittlung des beitragspflichtigen Umsatzes außer Ansatz. Damit wird die Ausklammerung der auswärtigen Umsätze (nur) für den Fall angesprochen, daß der Tourismusinteressent außerhalb Oberösterreichs über eine Betriebsstätte verfügt.

Die dargestellten Regelungen des O.ö. Tourismus-Gesetzes scheinen somit folgendes zu bewirken: Durch den Verweis auf die steuerbaren Umsätze iSd §1 UStG 1994 dürfte zunächst erreicht werden, daß sämtliche im Inland bewirkten Umsätze in die Bemessungsgrundlage des Interessentenbeitrages einfließen; eine verfassungskonforme Beschränkung auf die in Oberösterreich getätigten Umsätze scheint nicht möglich zu sein (vgl. das bereits zitierte Erk. VfSlg. 15.215/1998 zum Bgld. Tourismusgesetz und die dort zitierte Vorjudikatur). Die Sonderregelungen des O.ö. Tourismus-Gesetzes hingegen dürfen es zwar erlauben, daß bei der einzelfallbezogenen Festsetzung des Interessentenbeitrages Leistungen, die von Betriebsstätten in anderen Bundesländern erbracht werden, sowie Lieferungen in andere Bundesländer ausgeklammert werden. Hingegen scheint keine Rechtsgrundlage dafür zu bestehen, auch sonstige

Leistungen (Dienstleistungen), die für Abnehmer in anderen Bundesländern erbracht werden, oder Lieferungen, die in anderen Bundesländern erbracht werden, von der Bemessungsgrundlage auszunehmen, sofern nicht in dem anderen Land eine Betriebsstätte des Unternehmens besteht.

Dem Verfassungsgerichtshof erscheint es nun vorläufig nicht einsichtig, warum es bei einem Interessentenbeitrag, der auf den aus dem Tourismus erzielten Nutzen abstellt, gerechtfertigt sein könnte, auswärtige Umsätze nur dann freizustellen, wenn sie einer dort etablierten Betriebsstätte zuzurechnen sind. Gerade bei Dienstleistungen, die angesichts der relativ geringen Größe der österreichischen Bundesländer häufig für Empfänger in anderen Bundesländern erbracht werden, ohne daß dort deswegen eine Betriebsstätte errichtet würde, dürfte eine solche Beschränkung zur Folge haben, daß der Interessentenbeitrag auch in erheblichem Maße von Umsätzen berechnet wird, die keinen dem Bundesland Oberösterreich zuzurechnenden Fremdenverkehrsnutzen zum Ausdruck bringen.

Der Verfassungsgerichtshof hat zwar bisher in vergleichbaren Fällen angenommen, daß der Sitz der Verfassungswidrigkeit in der die Bemessungsgrundlage selbst regelnden Bestimmung liegt, die eine sachgerechte Differenzierung zwischen Umsätzen, die im betreffenden Bundesland und in anderen Bundesländern getätigten werden, vermissen läßt (VfSlg. 5811/1968, 5995/1969, 11.640/1988, 12.224/1989). Eine Beschränkung der Aufhebung auf die Worte, die den Verweis auf das UStG beinhalten, dürfte jedoch im vorliegenden Fall - anders als in der Entscheidung zum Bld. Tourismusgesetz (VfSlg. 15.215/1998) - nicht möglich sein, weil diese Bestimmung weitere Verweise auf Vorschriften des UStG enthält und bei bloßer Streichung des Verweises im Einleitungssatz der Norm nicht mehr mit hinreichender Deutlichkeit ermittelt werden könnte, welche ('steuerbaren') Umsätze nun tatsächlich gemeint sind. Zur Erzielung eines verfassungskonformen Ergebnisses dürfte aber angesichts der im O.ö. Tourismus-Gesetz enthaltenen Sonderregelungen eine Aufhebung des ersten Satzes sowie der Wortfolge 'von einer Betriebsstätte des Tourismusinteressenten' und des Wortes 'aus' im zweiten Satz des §35 Abs3 leg.cit. ausreichen. §35 Abs3 leg.cit. würde sodann lauten: 'Umsätze, die außerhalb Oberösterreichs erbracht werden, bleiben bei der Ermittlung des beitragspflichtigen Umsatzes außer Ansatz.' Dies hätte anscheinend zur Folge, daß sowohl sonstige Leistungen, welche außerhalb Oberösterreichs erbracht werden, als auch Lieferungen mit Lieferort außerhalb Oberösterreichs vom beitragspflichtigen Umsatz abzuziehen wären."

3. Die O.ö. Landesregierung erstattete im Gesetzesprüfungsverfahren aufgrund ihres Beschlusses vom 5. März 2001 eine Äußerung, in der sie den Bedenken des Verfassungsgerichtshofes entgegentritt und beantragt, das eingeleitete Gesetzesprüfungsverfahren mangels Präjudizialität der in Prüfung gezogenen Normen einzustellen, in eventu die teilweise in Prüfung gezogene Bestimmung nicht als verfassungswidrig aufzuheben.

3.1. Zur Frage der Präjudizialität führt sie wörtlich folgendes aus:

"§35 Abs3 zweiter Satz des Oö. Tourismus-Gesetzes 1990 bezieht sich ausschließlich auf Umsätze, die von einer Betriebsstätte des Tourismusinteressenten außerhalb Oberösterreichs aus erbracht werden. Für die Annahme, dass der Beschwerdeführer über eine solche Betriebsstätte verfügt, fehlt im Akt jeglicher Anhaltspunkt. Eine entsprechende Unterstellung erscheint denkunmöglich.

§35 Abs3 erster Satz des Oö. Tourismus-Gesetzes 1990 wiederum bildet bloß die Rechtsgrundlage für die pauschale Berücksichtigung auswärtiger Leistungen, die für eine ganze Berufsgruppe typisch sind, im Rahmen der von der Landesregierung im Verordnungswege zu erlassenden Beitragsgruppenordnung. In einem individuellen Verfahren, wie dem vom Beschwerdeführer initiierten, kann diese gesetzliche Bestimmung keine Rolle spielen.

Dass der Verfassungsgerichtshof durch Aufhebung einzelner Passagen von §35 Abs3 des Oö. Tourismus-Gesetzes 1990 eine Bestimmung zu schaffen gedenkt, die Umsätze außerhalb Oberösterreichs explizit aus der Beitragspflicht ausnimmt und daher zweifellos für das anhängige Bescheidbeschwerdeverfahren maßgeblich wäre, vermag die zur Einleitung eines Gesetzesprüfungsverfahrens erforderliche Präjudizialität im vorliegenden Fall nicht zu begründen. Sollte der Gerichtshof die im Prüfungsbeschluss ins Auge gefasste Aufhebung durchführen, würde er die Aussage von §35 Abs3 des Oö. Tourismus-Gesetzes 1990 in einer Weise verändern, die mit der Stellung des Verfassungsgerichtshofes als negativer Gesetzgeber nicht mehr in Einklang zu bringen wäre. Zieht man zudem ins Kalkül, dass ein solcher Schritt - wie im Folgenden zu zeigen sein wird - in Wahrheit gar nicht nötig ist, um ein verfassungskonformes Auslegungsergebnis zu erzielen, hat dieser Schritt jedenfalls zu unterbleiben. Hiermit erweist sich §35 Abs3 des Oö. Tourismus-Gesetzes 1990 jedoch als nicht präjudiziell und daher im Zuge des anhängigen Bescheidprüfungsverfahrens als unangreifbar."

3.2. Zur Begründung der Verfassungsmäßigkeit des teilweise in Prüfung gezogenen §35 Abs3 O.ö. Tourismus-Gesetz führt die O.ö. Landesregierung aus, daß der Landesgesetzgeber mit den Ausdrücken "Lieferungen" bzw. "Leistungen" keineswegs Unterschiedliches zum Ausdruck bringen wollte. Dem Gerichtshof sei zwar einzuräumen, daß durch die Verwendung des Begriffes "Lieferungen" in §35 Abs4, erster Satz, des O.ö. Tourismus-Gesetzes im Gegensatz zum Terminus "Leistungen" in Abs3, erster Satz, leg.cit. vorderhand der Eindruck entstehen möge, als ob diese beiden Bestimmungen mit der unterschiedlichen Wortwahl auch Unterschiedliches zum Ausdruck zu bringen trachten. Eine genaue grammatisch-systematische Analyse beweise jedoch ebenso wie ein Blick auf die Entstehungsgeschichte der Vorschriften des O.ö. Tourismus-Gesetzes über den Tourismus-Interessentenbeitrag, daß diese Deutung keineswegs unumgänglich sei, sondern die einschlägigen Bestimmungen sehr wohl einer verfassungskonformen Auslegung zugänglich seien.

Es ließen sich folgende - wörtlich wiedergegebene - Argumente für eine solche Interpretation ins Treffen führen:

"a) Aus grammatischer Sicht ist zunächst darauf hinzuweisen, dass in §35 Abs3 erster Satz und Abs4 erster Satz des Oö. Tourismus-Gesetzes 1990 im Zusammenhang mit den Begriffen 'Leistungen' und 'Lieferungen' - anders als etwa in §37 Abs1 leg.cit. zum Terminus 'Umsatz' - kein expliziter Verweis auf die diesbezüglichen Vorgaben des UStG 1994 zu finden ist. Auch die einschlägigen Begriffsbestimmungen des §1 Z. 5 des Oö. Tourismus-Gesetzes 1990 ergeben in dieser Beziehung kein anderes Bild. Der Wortlaut des Gesetzes steht somit einer autonomen tourismusrechtlichen Interpretation der Begriffe 'Leistungen' und 'Lieferungen', die auch zum Ergebnis ihres synonymen Gebrauches führen könnte, nicht zwingend entgegen.

b) Bei einem Blick auf die Entstehungsgeschichte des Oö. Tourismus-Gesetzes 1990 verdichtet sich die Vermutung, dass der Gesetzgeber beiden Begriffen nicht die ihnen im Umsatzsteuerrecht zukommende technische Bedeutung beimesse wollte, sondern auch mit dem Terminus 'Lieferungen' in §35 Abs4 des Oö. Tourismus-Gesetzes 1990 schlechthin alle Arten von umsatzbegründenden unternehmerischen Leistungen erfassen wollte. So wird im Ausschussbericht zu dieser Bestimmung (300/1989 BlgLT 23. GP 10) ganz allgemein darauf verwiesen, 'daß Umsätze, die in ein anderes Bundesland erbracht worden sind, vom Gesamtumsatz abzuziehen sind'. Mit denselben Worten umschreibt der Ausschussbericht aber unmittelbar davor auch die Voraussetzungen für eine pauschale Hinaufstufung einer ganzen Berufsgruppe infolge typischerweise anfallender auswärtiger Umsätze. Derartig übereinstimmende Erläuterungen lassen sich nur damit erklären, dass der Gesetzgeber von einer Parallelität der in §35 Abs3 und 4 des Oö. Tourismus-Gesetzes 1990 enthaltenen Regelungen und damit von einer übereinstimmenden Bedeutung der Begriffe 'Lieferungen' und 'Leistungen' ausgegangen ist, wobei Abs3 als generelle Pauschalnorm, Abs4 leg.cit. dagegen als Norm für nicht pauschalierte Einzelfälle gedacht war.

c) Der Unterschied in der Wortwahl mag darauf zurückzuführen sein, dass nach der Regierungsvorlage zum Oö. Tourismus-Gesetz 1990 (236/1988 BlgLT 23. GP) die individuelle Ausnahmemöglichkeit für auswärtige Umsätze noch auf 'beitragspflichtige Lieferungen von Großhändlern oder Erzeugern' an bestimmte Abnehmer in anderen Bundesländern beschränkt bleiben sollte (vgl. §23 Abs4 und 5 idF der RV). Dieses Regelungssystem wurde vom zuständigen Ausschuss des oberösterreichischen Landtages - wohl nicht zuletzt wegen der bestehenden verfassungsrechtlichen Problematik - explizit nicht weiter verfolgt, sondern - wie die unter litb) zitierten Berichtsstellen belegen - durch eine umfassende individuelle Ausnahmeberechtigung ersetzt. Bei der Umformulierung im Ausschuss dürfte der zuvor gewählte Begriff 'Lieferungen' erhalten geblieben sein, allerdings ohne dass hiermit eine normative Aussage, das heißt ein Unterschied zur diesbezüglichen Verordnungsermächtigung begründet werden sollte.

d) Dass der Begriff 'Lieferungen' in §35 Abs4 erster Satz des Oö. Tourismus-Gesetzes 1990 nicht im (engen) umsatzsteuerrechtlichen Sinne, sondern als Synonym zum Terminus 'Leistungen' in Abs3 leg.cit. zu verstehen ist, belegt auch die Entstehungsgeschichte der Novelle LGBl. Nr. 63/1992. Noch in der Regierungsvorlage (103/1992 BlgLT 24. GP) war die ersatzlose Aufhebung von §35 Abs3 und 4 des Oö. Tourismus-Gesetzes 1990, das heißt sowohl der pauschalen als auch der individuellen Abzugsmöglichkeit auswärtiger Umsätze, und deren Ersatz durch einen neuen §37 Abs3 geplant, der folgenden Wortlaut haben sollte:

'Vom Umsatz sind jene Teile abzuziehen, die in ein anderes Bundesland erbracht worden sind. Sämtliche solche Umsätze sind in den Büchern und Aufzeichnungen nachzuweisen. §7 Abs1 und 2 des Umsatzsteuergesetzes 1972, BGBl. Nr. 223, in der Fassung BGBl. Nr. 695/1991 gelten sinngemäß. Umsätze, die von einer Betriebsstätte des

Tourismusinteressenten außerhalb Oberösterreichs aus erbracht werden, bleiben bei der Ermittlung des beitragspflichtigen Umsatzes außer Ansatz.'

Dass diese neue Bestimmung, wäre sie Gesetz geworden, zweifellos Umsätze jeglicher Art erfasst und - bei Erzielung außerhalb Oberösterreichs - aus der Bemessungsgrundlage ausgenommen hätte, liegt auf der Hand (vgl. dazu auch die RV 103/1992 BlgLT 24. GP 11). Dennoch fehlt in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage jeglicher Hinweis auf eine geplante inhaltliche Änderung der Vorschriften über die Abgrenzung des beitragspflichtigen Umsatzes. Dies lässt keinen anderen Schluss zu, als dass die Landesregierung, in deren Verantwortungsbereich der Vollzug des Oö. Tourismus-Gesetzes 1990 fällt, im Jahre 1992 ganz im Sinne der obigen Ausführungen davon ausgegangen ist, dass bereits die - damals in Geltung stehende - Stammfassung des Oö. Tourismus-Gesetzes 1990 eine entsprechende, das heißt nicht nur auf Lieferungen im engen umsatzsteuerrechtlichen Sinne, sondern auf auswärtige Leistungen jeglicher Art bezogene Ausnahmeverordnung für außerhalb Oberösterreichs erzielte Umsätze gekannt hat. Hätte sie eine Ausweitung der Abzugsmöglichkeit auswärtiger Umsätze schaffen wollen, wäre dies in den Erläuterungen zweifellos angemerkt worden. Normative Parallelität zwischen der Stammfassung des Oö. Tourismus-Gesetzes 1990 und der von der Landesregierung vorgeschlagenen Neufassung der einschlägigen Bestimmungen setzt aber einen synonymen Gebrauch der Begriffe 'Leistungen' und 'Lieferungen' in §35 Abs3 und 4 des Oö. Tourismus-Gesetzes 1990 voraus.

e) Dass §35 Abs4 zweiter Satz zweiter Halbsatz des Oö. Tourismus-Gesetzes 1990 im Zusammenhang mit dem Abzug auswärtiger Umsätze auf §7 Abs1 und 2 UStG 1994 Bezug nimmt, der 'Ausfuhrlieferungen' iS des Umsatzsteuerrechts und damit Lieferungen im technischen, das heißt - gegenüber 'Leistungen' - engeren Sinn betrifft, steht der Annahme einer solchen synonymen Verwendung der Begriffe 'Leistungen' und 'Lieferungen' in §35 Abs3 und 4 des Oö. Tourismus-Gesetzes 1990 nicht entgegen. Zum einen war diese Bestimmung in der Stammfassung des Oö. Tourismus-Gesetzes 1990 noch nicht enthalten und kann daher zur Erklärung der begrifflichen Unterschiede zwischen §35 Abs3 und 4 leg.cit. nicht herangezogen werden; der auf §7 Abs1 und 2 UStG 1994 abstellende Halbsatz wurde erst durch die Novelle LGBI. Nr. 63/1992 eingefügt. Zum anderen macht gerade die Entstehungsgeschichte dieser Novelle deutlich, dass mit der Gesetzwertung dieses Verweises keine inhaltliche Änderung geplant war.

Abgesehen davon, dass der Ausschussbericht (133/1992 BlgLT 24. GP 10) ausdrücklich darauf hinweist, dass die Ergänzung des §35 Abs4 lediglich der 'Klarstellung' dient, ist im gegebenen Zusammenhang neuerlich die ursprüngliche Regelungsintention der eingebrachten Regierungsvorlage (103/1992 BlgLT 24. GP) von Interesse. Wie erwähnt, sollten §35 Abs3 und 4 des Oö. Tourismus-Gesetzes 1990 eigentlich durch einen neuen §37 Abs3 ersetzt werden, der nicht nur der Intention seiner Verfasser, sondern auch seiner Diktion nach ganz eindeutig jeglichen Umsatz erfasst hätte, der außerhalb Oberösterreichs erzielt wird. Dennoch war im vorgeschlagenen Text ein Befehl zur sinngemäßen Anwendung von §7 Abs1 und 2 UStG 1972, das heißt der angesprochenen Regeln über die Aufteilung von Ausfuhrlieferungen (im engeren Sinn) enthalten. Will man der Landesregierung nicht sinnwidriges Handeln unterstellen, lässt sich dies einzig und allein so deuten, dass diese Vorschriften durch das Gebot bloß sinngemäßer Anwendung auch auf die Abgrenzung bei 'sonstigen Leistungen' im umsatzsteuerrechtlichen Sinne anwendbar gemacht werden sollten.

Versteht man den Verweis in diesem extensiven Sinne, erscheint es aber methodisch verfehlt, aus der Bezugnahme dieser beiden Absätze auf Ausfuhrlieferungen irgendwelche Rückschlüsse auf die Interpretation des Ausnahmetatbestandes selbst abzuleiten, und zwar nicht nur im Zusammenhang mit der Regierungsvorlage, sondern auch im Zusammenhang mit der letztlich Gesetz gewordenen Fassung der Novelle LGBI. Nr. 63/1992. Im Zuge der Ausschussberatungen hat der Landesgesetzgeber zwar seinen ursprünglichen Plan fallen gelassen, §35 Abs3 und 4 des Oö. Tourismus-Gesetzes 1990 aus dem Rechtsbestand zu beseitigen und durch einen neuen §37 Abs3 zu ersetzen. Die Novelle beschränkte sich in diesem Punkt stattdessen darauf, §35 Abs4 zweiter Satz leg.cit. durch einen Verweis auf §7 Abs1 und 2 UStG 1972 zu ergänzen. Mangels diesbezüglicher Anhaltspunkte besteht jedoch keinerlei Notwendigkeit, in diese Änderung eine bewusste Abkehr des Landesgesetzgebers vom bisherigen Konzept der gänzlichen Ausnahme auswärtiger Umsätze aus der Bemessungsgrundlage des Tourismus-Interessentenbeitrages hinein zu interpretieren.

Dass es nicht beim ursprünglichen Konzept der Regierungsvorlage blieb, hat seinen Grund vermutlich darin, dass die Pauschalierungsmöglichkeit doch beibehalten werden sollte und vor allem die Ausnahme für Umsätze, die von Betriebsstätten außerhalb Oberösterreichs aus erzielt werden, für unverzichtbar gehalten wurde. Der - vom Ausschuss als einziger Änderungsvorschlag der Landesregierung übernommene - Verweis auf die Verteilungsvorschriften des Umsatzsteuerrechts wurde daher - statt in einen neuen §37 Abs3 - in die bestehenden Normen eingebaut, allerdings

ohne dass dies an seiner normativen Aussage irgend etwas ändern sollte. Dem Verweis mehr zu unterstellen, ihm insbesondere Bedeutung bei der Auslegung des Begriffes 'Lieferungen' in §35 Abs4 erster Satz des Oö. Tourismus-Gesetzes 1990 beizumessen, liefe den Intentionen des Gesetzgebers diametral zuwider."

Der Landesgesetzgeber sei in Übereinstimmung mit der ständigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes seit jeher davon ausgegangen, daß die Bemessungsgrundlage des Tourismus-Interessentenbeitrages jene Umsätze nicht umfasse, die von einem Unternehmer außerhalb Oberösterreichs erbracht werde. Daß bei der Umsetzung dieser Regelungsintention einmal der Begriff "Lieferungen", ein anderes Mal dagegen der Terminus "Leistungen" zur Umschreibung der nicht steuerpflichtigen Umsätze verwendet werde, möge zwar aus Sicht der Bemühungen um eine möglichst leichte Verständlichkeit von Normtexten als wenig glücklich empfunden werden. Einem verfassungskonformen Verständnis von §35 Abs3 und 4 des O.ö. Tourismus-Gesetzes stehe dieses "Formulierungsmanko" jedoch nach Ansicht der O.ö. Landesregierung keinesfalls entgegen.

3.3. Zum in Aussicht genommenen Aufhebungsumfang führt die O.ö. Landesregierung aus, daß eine Aufhebung des ersten Satzes des §35 Abs3 O.ö. Tourismus-Gesetz - selbst bei enger, auf Lieferungen im umsatsteuerrechtlichen Sinne beschränkter Auslegung von Abs4 leg.cit. - jedenfalls nicht erforderlich sei, um zu einem verfassungskonformen Ergebnis zu gelangen. Selbst neben einer - bei richtiger Auslegung ohnedies bereits im geltenden Gesetzestext verfügten - Ausnahme sämtlicher auswärtigen Umsätze aus der Bemessungsgrundlage des Tourismus-Interessentenbeitrages mache eine ausdrückliche Ermächtigung zur Verordnungserlassung durchaus Sinn. Der Beitragspflichtige könne danach im Einzelfall wählen, ob er mit der verordneten, pauschalen Berücksichtigung seiner auswärtigen Umsätze das Auslangen finde oder sich für die individuelle, mit einer entsprechenden Nachweispflicht verbundene Abzugsmethode entscheidet.

Was die Aufhebung einzelner Wortfolgen in §35 Abs3, zweiter Satz, des O.ö. Tourismus-Gesetzes anlange, so sei darauf hinzuweisen, daß durch die Streichung der angeführten Passagen nicht nur der Sinn der gegenständlichen Bestimmung maßgebend umgestaltet würde, sondern - gegenüber der geltenden Rechtslage - auch eine nicht zu vernachlässigende Regelungslücke entstünde. Ungeregelt wäre in Hinkunft der Fall, daß ein Unternehmer von einer Betriebsstätte außerhalb Oberösterreichs aus Umsätze erbringe, die durch den Tourismus in Oberösterreich mit bedingt seien. Daß solche Umsätze, für die das Land nach der Judikatur des Verfassungsgerichtshofes eine Besteuerungskompetenz besitzen müßte, aus der Bemessungsgrundlage auszuscheiden seien, spreche derzeit §35 Abs3, zweiter Satz, des O.ö. Tourismus-Gesetzes explizit aus. Bei Wegfall dieser Bestimmung müßte Entsprechendes aus §34 leg.cit. abgeleitet werden, was allerdings im Einzelfall - gerade bei Unternehmern, die auch in einer oberösterreichischen Tourismusgemeinde eine Betriebsstätte unterhielten - Schwierigkeiten bereite und zu einem sachwidrigen Gesetzesvollzug verleiten könnte.

Die O.ö. Landesregierung führt zudem aus, daß der vom Verfassungsgerichtshof aufgezeigte Unterschied zu der in VfSlg. 15.215/1998 behandelten Rechtslage im Burgenland keine Dimension aufweise, die eine völlig andere Abgrenzung des Aufhebungsumfanges als im angeführten Erkenntnis erforderlich machen würde.

II. Der Verfassungsgerichtshof hat erwogen:

1. Zur Zulässigkeit des Verfahrens betreffend die in Prüfung gezogenen Stellen im zweiten Satz des §35 Abs3 leg.cit.:

Der Verfassungsgerichtshof erkennt gemäß Art140 Abs1, erster Satz, B-VG über die Verfassungswidrigkeit eines Bundes- oder Landesgesetzes von Amts wegen, sofern er ein solches Gesetz in einer anhängigen Rechtssache anzuwenden hätte. Im Sinne dieser Verfassungsnorm sind bei einem vom Verfassungsgerichtshof von Amts wegen eingeleiteten Gesetzesprüfungsverfahren jene gesetzlichen Bestimmungen präjudiziell, die von der belangten Behörde bei der Erlassung des angefochtenen Bescheides in denkmöglicher Weise - wenn auch vielleicht zu Unrecht - angewendet wurden (z.B. VfSlg. 14.078/1995) oder die die belangte Behörde anzuwenden verpflichtet war (z.B. VfSlg. 10.617/1985, 11.752/1988). Somit begründet nicht nur die Verpflichtung zur Anwendung, sondern auch die faktische Anwendung die Präjudizialität. Im letzten Fall muß allerdings - wie bereits ausgeführt - der Sachverhalt der angewendeten Gesetzesnorm zum mindesten denkmöglich subsumierbar sein (vgl. VfSlg. 4625/1963, 5373/1966).

Wenn die O.ö. Landesregierung vermeint, der zweite Satz des §35 Abs3 O.ö. Tourismus-Gesetz sei deswegen nicht präjudiziell, da der Beschwerdeführer über keine Betriebsstätte in anderen Bundesländern verfüge, so ist ihr zu entgegnen, daß die genannte Bestimmung die Berechnung des beitragspflichtigen Umsatzes zum Inhalt hat. Diesen hat die Behörde bei Vorschreibung des Interessentenbeitrages zu ermitteln. Sämtliche die Bemessungsgrundlage

betreffenden Bestimmungen und demnach auch §35 Abs3, zweiter Satz, leg.cit. sind daher präjudiziel. Im Falle einer Betriebsstätte außerhalb Oberösterreichs hat der von ihr aus erbrachte Umsatz außer Ansatz zu bleiben. Liegt diese Voraussetzung - wie im Fall des dem Gesetzesprüfungsverfahren zugrundeliegenden Beschwerdeverfahrens - nicht vor, sind die außerhalb Oberösterreichs getätigten Umsätze in die Bemessungsgrundlage miteinzubeziehen. Dies aber hat die belangte Behörde getan.

Da auch die übrigen Prozeßvoraussetzungen gegeben sind, ist das Verfahren, soweit es sich auf den zweiten Satz des §35 Abs3 leg.cit. bezieht, zulässig.

2. Auch die Bedenken des Verfassungsgerichtshofes gegen die in Prüfung gezogenen Stellen in Satz 2 des §35 Abs3 des O.ö. Tourismus-Gesetzes haben sich als zutreffend erwiesen und konnten von den Argumenten der O.ö. Landesregierung nicht zerstreut werden:

Wie der Gerichtshof schon im Prüfungsbeschuß dargelegt hat, berücksichtigt §35 Abs3 leg.cit. Leistungen, die in anderen Bundesländern erbracht werden, das heißt, deren Leistungsort außerhalb Oberösterreichs liegt, primär derart, daß in pauschaler Weise eine Einreichung in eine höhere Beitragsgruppe vorgenommen wird (und somit ein niedrigerer Beitragssatz zu entrichten ist; Satz 1). Diese Technik setzt jedoch voraus, daß die Leistungen einer ganzen Berufsgruppe in nicht nur geringfügigem Umfang in anderen Bundesländern erbracht werden. Fehlt diese Voraussetzung oder wurde trotz Vorliegens dieser Voraussetzung die Einreichung in die höhere Beitragsgruppe nicht vorgenommen, dann werden auswärtige Umsätze nur unter den Voraussetzungen des Satzes 2 dieser Bestimmung aus der Bemessungsgrundlage ausgeklammert, nämlich dann, wenn sie von einer Betriebsstätte des Tourismusinteressenten außerhalb Oberösterreichs aus erbracht werden.

§35 Abs4 leg.cit. hingegen befaßt sich mit beitragspflichtigen Lieferungen "in andere Bundesländer", somit - wie sich auch aus dem Verweis auf §7 UStG 1994 ergibt - mit Lieferungen, deren Leistungsort zwar in Oberösterreich liegt, deren Bestimmungsort (Abnehmer) sich aber außerhalb dieses Bundeslandes befindet. Der Versuch der O.ö. Landesregierung, diese Bestimmung auf sämtliche Leistungen (also auch auf Dienstleistungen) zu erstrecken, und die daraus (im Wege einer verfassungskonformen Interpretation) gezogene Schlußfolgerung, daß ohnehin schon nach der geltenden Rechtslage auswärtige Umsätze generell von der Bemessungsgrundlage des Tourismusbeitrages abgezogen werden können bzw. abzuziehen sind, vermag nicht zu überzeugen.

Ihm steht zunächst der eindeutige Wortlaut der Bestimmung entgegen, die von Lieferungen spricht. In einem an das UStG 1994 anknüpfenden Gesetz kann, wenn nicht zwingende Gründe in eine andere Richtung weisen, nicht davon ausgegangen werden, daß der umsatzsteuerlich auf Gegenstände bezogene Begriff der Lieferung auch Dienstleistungen (sonstige Leistungen) umfaßt. Gerade der Verweis auf §7 UStG 1994, wo die Ausfuhrlieferung geregelt ist (eine Norm, die auf Dienstleistungen auch nicht sinngemäß übertragbar ist, weil sie den körperlichen Export eines Gegenstandes voraussetzt), bestätigt aber, daß auch das O.ö. Tourismus-Gesetz hier von Lieferungen im umsatzsteuerlichen Verständnis spricht. Dazu kommt, daß selbst bei der von der O.ö. Landesregierung vertretenen extensiven Auslegung dieser Bestimmung keineswegs das von ihr vertretene Ergebnis einer völligen Freistellung aller auswärtigen Umsätze erreicht wäre; es wären nämlich (nach Abs4 leg.cit.) lediglich Umsätze abzuziehen, die "in andere Bundesländer" erfolgen, nicht aber jene, die (von vornherein) ihren Leistungsort außerhalb Oberösterreichs haben.

Für diese gilt aber - wie erwähnt - auf Grund des §35 Abs3 leg.cit., daß sie nur dann aus der Bemessungsgrundlage ausgeschieden werden, wenn sie von einer Betriebsstätte des Tourismusinteressenten außerhalb Oberösterreichs aus erbracht werden. Daß für diese Einschränkung sachliche Gründe bestehen, konnte der Gerichtshof in seinem Prüfungsbeschuß (vorläufig) nicht finden; auch die O.ö. Landesregierung hat solche Gründe nicht vorgebracht. Sie gesteht nämlich zu, daß die auswärtigen Umsätze aus der Bemessungsgrundlage auszuscheiden wären, meint aber, daß dies schon durch eine verfassungskonforme Interpretation der geltenden Rechtslage erreichbar wäre. Diese Annahme beruht jedoch auf einer - wie gezeigt - unzutreffenden Auslegung des §35 Abs4 leg.cit..

Ein solches verfassungskonformes Ergebnis läßt sich aber erzielen, wenn die in Prüfung gezogenen Worte in Satz 2 des §35 Abs3 O.ö. Tourismus-Gesetz beseitigt werden, weil dann gesichert ist, daß alle Umsätze, die ihren Leistungsort außerhalb des Bundeslandes Oberösterreich haben, von der Bemessungsgrundlage abgezogen werden können.

Wenn die O.ö. Landesregierung dieser Aufhebung entgegenhält, daß damit der Sinn der Vorschrift "maßgebend umgestaltet" würde, so ist ihr entgegenzuhalten, daß sie sich damit mit ihrer eigenen Auffassung in Widerspruch setzt, wonach schon die gegenwärtige Gesetzesfassung es erlauben soll, sämtliche auswärtigen Umsätze von der

Bemessungsgrundlage abzuziehen. Wenn dies der Sinn der gegenwärtigen Gesetzesfassung ist, kann eine verbale Bereinigung nicht zu einer maßgebenden Umgestaltung des Sinnes der Vorschrift führen.

Ebensowenig vermag der Gerichtshof der O.ö. Landesregierung zu folgen, wenn sie die Auffassung vertritt, die Aufhebung hätte zur Folge, daß dann der Fall ungeregelt wäre, daß ein Unternehmer von einer Betriebsstätte außerhalb Oberösterreichs aus Umsätze erbringe, die durch den Tourismus in Oberösterreich mit bedingt seien. Solche Umsätze seien nach der derzeitigen Fassung des §35 Abs3 O.ö. Tourismus-Gesetz explizit aus der Bemessungsgrundlage auszuscheiden. Nach der Aufhebung könnte dieses Ergebnis nur mit Schwierigkeiten aus §34 leg.cit. gewonnen werden.

Es ist leicht ersichtlich, daß die Aufhebung der in Prüfung gezogenen Worte diese Konsequenz nicht nach sich zieht. Nach der bereinigten Rechtslage sind sämtliche außerhalb des Bundeslandes Oberösterreich erbrachten Umsätze von der Bemessungsgrundlage freizustellen, wozu jedenfalls auch Umsätze gehören, die durch den Tourismus in Oberösterreich mit bedingt sind. Der Unterschied zur gegenwärtigen Fassung besteht lediglich darin, daß es dabei gleichgültig ist, ob derartige Umsätze mit einer Betriebsstätte zusammenhängen oder nicht; eine weitergehende Änderung ist mit der Aufhebung nicht verbunden.

3. Die Bedenken des Verfassungsgerichtshofes haben sich daher insoweit als zutreffend erwiesen, weshalb die Wortfolge "von einer Betriebsstätte des Tourismusinteressenten" und das Wort "aus" im zweiten Satz des §35 Abs3 O.ö. Tourismus-Gesetz als verfassungswidrig aufzuheben waren.

4. Hinsichtlich des ersten Satzes des §35 Abs3 O.ö. Tourismus-Gesetz ist der Verfassungsgerichtshof im Prüfungsbeschuß (vorläufig) davon ausgegangen, daß Satz 1 nach Aufhebung der in Prüfung gezogenen Worte des Satzes 2 seinen Sinn verliert (weil dann ohnehin in jedem Einzelfall ein Abzug auswärtiger Umsätze möglich ist), somit mit Satz 2 in einem untrennbaren Zusammenhang steht und daher (ebenfalls) präjudiziell ist. Diese Annahme hat sich nicht bestätigt. Obwohl durch die bereinigte Fassung des Satzes 2 erreicht wird, daß sämtliche auswärtigen Umsätze in jedem Einzelfall von der Bemessungsgrundlage abgezogen werden können, kann es nämlich - wie die O.ö. Landesregierung zutreffend ausführt - doch sinnvoll sein, statt dieser individuellen Ermittlung die pauschale Umreihung in eine höhere Beitragsgruppe (sofern eine solche vom Verordnungsgeber vorgesehen wurde) in Anspruch zu nehmen und auf diese Weise den Einelnachweis zu vermeiden. Der Gerichtshof geht freilich davon aus, daß eine solche Umreihung, um ihre Gesetzeskonformität überprüfen zu können, vom Verordnungsgeber kenntlich gemacht werden müßte und nicht dazu führen dürfte, daß den Betroffenen die Alternative des Einelnachweises abgeschnitten wird.

Das Gesetzesprüfungsverfahren war daher insoweit mangels Präjudizialität der in Prüfung gezogenen Vorschrift einzustellen.

5. Der Ausspruch, daß frühere gesetzliche Bestimmungen nicht wieder in Wirksamkeit treten, beruht auf Art140 Abs6, erster Satz,

B-VG.

6. Die Verpflichtung des Landeshauptmannes von Oberösterreich zur unverzüglichen Kundmachung der Aufhebung im Landesgesetzblatt erfließt aus Art140 Abs5, erster Satz, B-VG iVm §§64 f. VerfGG.

Schlagworte

Fremdenverkehr, Abgaben, Umsatzsteuer, Lieferung, VfGH / Aufhebung Wirkung, VfGH / Präjudizialität, VfGH / Prüfungsumfang

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VFGH:2001:G6.2001

Dokumentnummer

JFT_09989382_01G00006_00

Quelle: Verfassungsgerichtshof VfGH, <http://www.vfgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at