

Neue Proteinquellen

Steuer- und gewerberechtliche Aspekte

ÖGAUR Frühjahrstagung 2023

Wien, am 19. Juni 2023

Überblick

- Bei neuen Produktionsformen, bei denen die Wirkungen der Naturkräfte künstlich erzeugt werden oder die Erzeugung in geschlossenen Systemen erfolgt, stellt sich die Frage, ob diese zur Land- und Forstwirtschaft zählen.
- Der Begriff neue Proteinquellen ist eng mit der Insektenzucht verbunden. Die bis 2019 geltende Rechtslage im Steuerrecht führte zu unsachlichen Ergebnissen. Bewertungsrechtlich lag meist land- und forstwirtschaftliches Vermögen vor, einkommensteuerlich erfolgte in vielen Fällen eine Zuordnung zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb.
- Auch die Abgrenzung zwischen Urprodukten sowie be- und verarbeiteten Produkten ist für die rechtliche Würdigung von Bedeutung.

Pflanzliche Produktion

Neue Produktionsformen

Algen

- Algen kommen in unterschiedlichsten Formen und Größen vor und werden für den **Verkauf als Lebensmittel und/oder Futtermittel**, aber auch für den **Einsatz in der Kosmetikindustrie** kultiviert.
- Eine Methode der Algenproduktion ist der Einsatz von **Open Pond Systemen (offenen Wasserbecken)**, die etwa in (Folien-) Gewächshäusern oder Folientunnel aufgestellt werden. Lüftung, Heizung und gegebenenfalls ergänzend künstliche Beleuchtung werden eingesetzt.
- Zu Beginn der Algenproduktion wird der Pond mit Wasser, einer **Algenstarterkultur** sowie einer **Nährlösung** befüllt. Während des Algenwachstums wird nur noch vereinzelt eine dem Wachstumsbedarf der Algen angepasste Nährstofflösung ergänzt. Die **Durchmischung** der Becken erfolgt **mechanisch**.

Algen

- Es besteht aber auch die Möglichkeit Algen **in geschlossenen Rohrsystemen unter Einsatz von Tages- und/oder Kunstlicht** zu erzeugen.

Phytoplankton

- Phytoplankton ist eine rein pflanzliche Mikroalge, die aus einzelnen, im Wasser freischwebenden Zellen besteht. Es dient als **Futtermittel**.
- Die Phytoplanktonzucht erfolgt üblicherweise **in geschlossenen aber lichtdurchlässigen Gefäßen, Zylindern (ab 5 Litern, genannt Planktonreaktoren) oder aber auch in geschlossenen Rohrsystemen**. Mit einem Rohrsystem können tausende Liter hergestellt werden.
- Die Gefäße werden verschlossen, damit keine Fremdpartikel eine Störung der Zellteilung verursachen können. Auch hier werden dem **Wasser Nährstoffe beigegeben**.

Phytoplankton

- Die Produktionsgefäße werden in Hallen oder Glashäusern aufgestellt. Optimal ist **Tageslicht ergänzt durch Kunstlicht**, meist mit LED-Leuchten.
- Viele Indooranlagen arbeiten ausschließlich mit Kunstlicht. Belüftung und Heizung werden eingesetzt.

Exkurs: Pilzzucht

- Die Pilzzucht kann in **Innenräumen, vor allem Kellern**, oder im Gewächshaus erfolgen. Auch eine **Zucht unter labormäßigen Bedingungen** ist möglich (vgl VwGH 08.03.1963 zu GZ 0495/61).

Pflanzliche Produktion

Wesentliche Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung

Gewerbeordnung 1994

§ 2 (1) Dieses Bundesgesetz ist – unbeschadet weiterer ausdrücklich angeordneter Ausnahmen durch besondere bundesgesetzliche Vorschriften – auf die in den nachfolgenden Bestimmungen angeführten Tätigkeiten nicht anzuwenden:

1. die **Land- und Forstwirtschaft** (Abs. 2 und 3);
2. ...

Gewerbeordnung 1994

§ 2 (3) Zur **Land- und Forstwirtschaft** im Sinne dieses Bundesgesetzes (Abs. 1 Z 1) gehören

1. die **Hervorbringung und Gewinnung pflanzlicher Erzeugnisse mit Hilfe der Naturkräfte, einschließlich** des Wein- und Obstbaues, des **Gartenbaues** und der Baumschulen; ...
2. ...

Gewerberecht

- Hervorbringung und Gewinnung pflanzlicher Erzeugnisse
 - **mit Hilfe der Naturkräfte**
- **Weiterentwicklung der Land- und Forstwirtschaft**
 - Vergleich zum **modernen geschützten Anbau** (Glashauskultur)
- Anfrage des BMNT vom 05.10.2018 und 28.11.2018
- Anfragebeantwortung des BMDW vom 12.12.2018
 - Durch eine **automatisierte Steuerung von Licht, Klima und Wasser** werden die **Naturkräfte zur Entfaltung und Wirkung gebracht**.
 - In der Ausnahmeregelung gemäß § 2 Abs 3 Z 1 GewO wird **nicht festgelegt, auf welche Weise die Naturkräfte** zur Hervorbringung und Gewinnung pflanzlicher Erzeugnisse **nutzbar gemacht werden**.

Gewerberecht

- **Verfassungsrechtliche Regelungskompetenz**
 - „Angelegenheiten des Gewerbes und der Industrie“
 - Art 10 Abs 1 Z 8 B-VG
- Tätigkeiten, die zum Versteinerungszeitpunkt am 1. Oktober 1925 ausdrücklich von einem gewerberechtlichen Regime ausgenommen waren, werden auch nicht dadurch zu einer "Angelegenheit des Gewerbes" im verfassungsrechtlichen Sinn, dass sich im Zuge der **gesellschaftlichen und wirtschaftlichen Entwicklung die betreffenden Tätigkeiten fortentwickelten** und möglicherweise eine Dimension gewonnen haben, die sie **aus faktischer Sicht den "Angelegenheiten des Gewerbes" vergleichbar** machen (vgl. VfSlg 14187).
- Ergebnis laut BMNT und BMDW: **Land- und Forstwirtschaft**

Einkommensteuergesetz 1988

§ 21 (1) Einkünfte aus **Land- und Forstwirtschaft** sind:

1. Einkünfte aus dem **Betrieb von Landwirtschaft, Forstwirtschaft, Weinbau, Gartenbau, Obstbau, Gemüsebau** und aus allen **Betrieben, die Pflanzen und Pflanzenteile mit Hilfe der Naturkräfte gewinnen. ...**
2. ...

Bewertungsgesetz 1955

I. Land- und forstwirtschaftliches Vermögen.

§ 29. Unterarten des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens.

Zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen gehören

1. das landwirtschaftliche Vermögen,
2. das forstwirtschaftliche Vermögen,
3. das Weinbauvermögen,
4. das gärtnerische Vermögen,
5. das übrige land- und forstwirtschaftliche Vermögen.

Bewertungsgesetz 1955

a) Landwirtschaftliches Vermögen.

§ 30. Begriff des landwirtschaftlichen Vermögens

(1) 1. Zum landwirtschaftlichen Vermögen gehören alle Teile (insbesondere Grund und Boden, Gebäude, stehende und umlaufende Betriebsmittel, Nebenbetriebe und Sonder- und Obstkulturen) einer wirtschaftlichen Einheit, die **dauernd einem landwirtschaftlichen Hauptzweck dient (landwirtschaftlicher Betrieb).**

2. ...

Bewertungsgesetz 1955

d) Gärtnerisches Vermögen.

§ 49. Begriff und Bewertung des gärtnerischen Vermögens.

(1) Zum gärtnerischen Vermögen gehören alle Teile einer wirtschaftlichen Einheit, die **dauernd einem gärtnerischen Hauptzweck dient (gärtnerischer Betrieb)**. Ein gärtnerischer Betrieb liegt auch dann vor, wenn die gärtnerischen **Erzeugnisse unter Glas oder anderen Einrichtungen zur Beeinflussung der natürlichen Ertragsbedingungen gewonnen werden. ...**

Einkommensteuerrecht

- Landwirtschaft, Gartenbau, Gemüsebau etc **ohne nähere Definition**
- **Auffangtatbestand**: Betriebe, die Pflanzen und Pflanzenteile **mit Hilfe der Naturkräfte** gewinnen
- Judikatur zur **Champignonzucht** (VwGH 08.03.1963 zu GZ 0495/61)
 - In der Landwirtschaft und Forstwirtschaft muss der Produktionsfaktor **Grund und Boden** in irgendeinem, wenn auch noch so bescheidenen Maße **beteiligt sein**. Ist dies nicht mehr der Fall, wie bei der laboratoriumsmäßigen Entwicklung von Pflanzen in Glasbehältern, dann liegt nicht mehr Landwirtschaft und Forstwirtschaft, sondern bei Zutreffen der sonstigen Voraussetzungen Gewerbebetrieb vor.

Einkommensteuerrecht

- **Weiterentwicklung im Gartenbau**
 - Einkommensteuerrichtlinien 2000 (EStR 2000) Rz 5114
 - Bei **Hydrokulturen (Züchtung von Blumen und Pflanzen in Nährlösungskultur) oder Substratkulturen (erdelose Kulturen)** liegt eine **gärtnerische Betätigung** vor.
- Anfrage der LKÖ an das BMF vom 02.07.2018
- Anfragebeantwortung des BMF vom 14.03.2019
- Übernahme in die EStR 2000 Rz 5060a ff

Einkommensteuerrecht

- Bei Produktionsformen, bei denen die **Wirkungen der "Naturkräfte" künstlich erzeugt werden** (künstliches statt natürliches Licht, Nährlösung statt Verwurzelung im Boden) gilt in Bezug auf die Abgrenzung zu einer den Einkünfte aus Gewerbebetrieb zuzuordnenden Betätigung:
 - Werden im Erzeugungsprozess **Naturkräfte unter labormäßigen Bedingungen wirksam**, stellt die Erzeugung keine dem § 21 EStG zuzuordnende Produktionsform dar.
 - Der Einsatz des Bodens als Produktionsfaktor ist für die Zuordnung zu § 21 EStG zwar kein unbedingtes Erfordernis, jedoch ist die **Grenze zum Erzeugungsprozess "mit Hilfe der Naturkräfte"** dort zu ziehen, wo eine **Produktion unter labormäßigen Bedingungen** erfolgt.

Einkommensteuerrecht

- Sie entspricht einem technisch standardisierten Prozess, der sich von einer gewerblichen Produktion (zB im Rahmen der **Biotechnologie**) nicht mehr unterscheidet.
- Derartige Produktionsformen entsprechen nach der Verkehrsauffassung nicht mehr dem Bild von Land- und Forstwirtschaft und sind einem gewerblichen Produktionsprozess vergleichbar. Sie stellen daher eine **gewerbliche Tätigkeit** dar.
- Werden im Erzeugungsprozess **Naturkräfte nicht unter labormäßigen Bedingungen wirksam**, ist die Produktion dem § 21 EStG zuzuordnen. Dabei kommt es **nicht darauf** an, ob und in welchem Ausmaß die Bedingungen, die dazu führen, dass die **Naturkräfte** wirken, **künstlich hergestellt** werden.

Bewertungsrecht

- Die oben dargestellte Vorgehensweise ist laut BMF **gleichermaßen für das Bewertungsrecht maßgeblich.**
 - Ausnahmen:
 - Grundstücksfläche kann trotz landwirtschaftlicher Nutzung dem Grundvermögen zugeordnet werden (§ 52 Abs 2 BewG)
 - Wirtschaftliche Einheit dient keinem land- und forstwirtschaftlichen Hauptzweck (zB landwirtschaftliche Nutzung in Räumen eines Wohnhauses)
- Bewertungsrechtliche Einstufung hat **Auswirkung auf Gewinnermittlung nach der LuF-PauschVO 2015**

Pilzzucht

- EStR 2000 Rz 5060g
 - Wird die Pilzzucht **nicht unter labormäßigen Bedingungen** betrieben, ist sie dem § 21 EStG zuzuordnen (vgl. UFS 17.06.2008, RV/0202-S/06 zur Zucht von Champignons, die unter Anbau von **Gemüse** zu subsumieren ist).
 - Andernfalls liegt ertragsteuerlich eine gewerbliche Tätigkeit vor (vgl. VwGH 08.03.1963, 0495/61, betr. Entwicklung von Champignons in Glasbehältern).
- Bewertungsrechtlich ebenfalls Differenzierung
 - Gärtnerisches Vermögen mit Einzelertragsbewertung (§ 49 BewG)
 - Sonst Betriebsvermögen bzw Grundvermögen

Produktion von Algen

- EStR 2000 Rz 5060c
 - Die Produktion in **Open Pond Systemen**, das sind offene Wasserbecken, die etwa in Gewächshäusern oder Folientunnel aufgestellt werden, ist dem **§ 21 Abs 1 Z 1 EStG zuzuordnen**.
 - **Abgeschlossene Systeme (Photobioreaktoren)** sind eine Produktionsform, die nicht mehr dem § 21 Abs 1 Z 1 EStG zuzuordnen ist.
 - Sie stellt auch keinen Nebenbetrieb iSd § 7 LuF-PauschVO 2015 dar, weil der Betrieb eine Organisation erfordert, die erheblich über das zum Betrieb der Land- und Forstwirtschaft erforderliche Betriebsvermögen hinausgeht (siehe EStR 2000 Rz 4202).
 - Sie führt daher stets zu **Einkünften aus Gewerbebetrieb** (§ 23 EStG).

Produktion von Algen

- Bewertungsrechtlich ebenfalls Differenzierung
 - **Open Pond Systeme:**
 - **Übriges land- und forstwirtschaftliches Vermögen** mit Einzelertragsbewertung (§ 50 BewG)
 - **Abgeschlossene Systeme:**
 - **Betriebsvermögen oder Grundvermögen**

Produktion von Plankton

- EStR 2000 Rz 5060d
 - Die Zucht von Plankton erfolgt regelmäßig **in geschlossenen Rohrsystemen oder in geschlossenen lichtdurchlässigen Gefäßen oder Becken**, die in Hallen oder lichtdurchfluteten Räumen aufgestellt werden.
 - Derartige **abgeschlossene Systeme** sind eine Produktionsform, die nicht mehr dem § 21 Abs 1 Z 1 EStG zuzuordnen ist.
 - Sie stellt auch keinen Nebenbetrieb iSd § 7 LuF-PauschVO 2015 dar, weil der Betrieb eine Organisation erfordert, die erheblich über das zum Betrieb der Land- und Forstwirtschaft erforderliche Betriebsvermögen hinausgeht (siehe EStR 2000 Rz 4202).
 - Sie führt daher stets zu **Einkünften aus Gewerbebetrieb** (§ 23 EStG).

Produktion von Plankton

- Bewertungsrecht
 - **Abgeschlossene Systeme:**
 - **Betriebsvermögen oder Grundvermögen**

Tierische Produktion

Neue Proteinquellen

Beispiele

- **Insektenzucht**
 - Einsatz als Nahrungsmittel (zB Heuschrecken; Mehlwürmer)
 - Einsatz als Futtermittel (Soldatenfliegenlarven als Fischfutter).
 - Nützlingsproduktion zur biologischen Schädlingsbekämpfung
- **Schneckenzucht**
- Zucht von **Fischen, Krustentieren, Muscheln** in Indooranlagen
- **Zooplankton** (tierisches Plankton)
 - Einsatz als Fischfutter
 - Nährstoffbasis für die Produktion von Zooplankton ist Phytoplankton, das entweder selbst aus Phytoplankton-Ansätzen erzeugt, oder als Rohstoff zugekauft wird. Das Phytoplankton dient dem Zooplankton als Nahrungsquelle.
 - Produktion in geschlossenen Systemen (siehe Phytoplankton)

Tierische Produktion

Wesentliche Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung

Gewerbeordnung 1994

§ 2 (3) Zur Land- und Forstwirtschaft im Sinne dieses Bundesgesetzes (Abs. 1 Z 1) gehören

1. ...
2. das Halten von Nutztieren zur Zucht, Mästung oder Gewinnung tierischer Erzeugnisse;
3. ...

Gewerberecht

- Nicht nur landwirtschaftliche Nutztiere erfasst
- Jede **Tierhaltung**, aus der durch **Zucht, Mästung oder Gewinnung tierischer Erzeugnisse ein Nutzen** gezogen wird.
- Daher Zuordnung zur Land- und Forstwirtschaft möglich

Einkommensteuergesetz 1988

§ 21 (1) Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sind:

1.
2. Einkünfte aus **Tierzucht- und Tierhaltungsbetrieben** im Sinne des **§ 30 Abs. 3 bis 7 des Bewertungsgesetzes 1955**.
3. Einkünfte aus ... **Fischzucht**
4.
5. *Einkünfte aus übrigem land- und forstwirtschaftlichem Vermögen im Sinne des § 50 des Bewertungsgesetzes 1955.**

**) seit 1.1.2020*

Bewertungsgesetz 1955

§ 30. Begriff des landwirtschaftlichen Vermögens

(1) 1. Zum landwirtschaftlichen Vermögen gehören alle Teile (insbesondere Grund und Boden, Gebäude, stehende und umlaufende Betriebsmittel, Nebenbetriebe und Sonder- und Obstkulturen) einer wirtschaftlichen Einheit, die dauernd einem landwirtschaftlichen Hauptzweck dient (landwirtschaftlicher Betrieb).

2. ...

(3) Die Zucht oder das Halten von Tieren gilt als landwirtschaftlicher Betrieb, wenn zur Tierzucht oder Tierhaltung überwiegend Erzeugnisse verwendet werden, die im eigenen landwirtschaftlicher Betrieb gewonnen worden sind.

Bewertungsgesetz 1955

§ 30 (5) Die **Zucht oder das Halten der in Abs 7 genannten Tiere** gilt als landwirtschaftlicher Betrieb, wenn, bezogen auf die reduzierte landwirtschaftliche Nutzfläche dieses Betriebes (Abs. 6),

- für die ersten 10 ha nicht mehr als 8,
- für die nächsten 10 ha nicht mehr als 6,
- für die nächsten 10 ha nicht mehr als 4,
- für die nächsten 10 ha nicht mehr als 3,
- für die nächsten 10 ha nicht mehr als 2

Vieheinheiten (Abs 7) und für die restliche reduzierte landwirtschaftliche Nutzfläche nicht mehr als 1,5 Vieheinheiten je Hektar im Wirtschaftsjahr durchschnittlich erzeugt oder gehalten werden. ...

Für die hier dargestellten Tiere gibt es **keine Vieheinheiten in Abs 7.**

Bewertungsgesetz 1955

e) Übriges land- und forstwirtschaftliches Vermögen.

§ 50. Begriff und Bewertung des übrigen land- und forstwirtschaftlichen Vermögens.

(1) Zum übrigen land- und forstwirtschaftlichen Vermögen gehören **insbesondere:**

1. Das der **Fischzucht** und der Teichwirtschaft gewidmete Vermögen;
2. das Fischereirecht und das übrige der Fischerei gewidmete Vermögen;
3. das der Bienenzucht gewidmete Vermögen (Imkereien).

Bewertungsrecht

- Mögliche Ansätze
 - **Landwirtschaftliches Vermögen**
 - Wenn überwiegend Erzeugnisse aus dem eigenen Betrieb
 - **Übriges land- und forstwirtschaftliches Vermögen**
 - Aufzählung ist nicht taxativ
 - Einzelertragsbewertung
 - Verwendung überwiegend eigener Erzeugnisse nicht Voraussetzung
 - Kein Mindestbezug zu Grund- und Boden

Bewertungsrecht

- **Betriebsvermögen bzw Grundvermögen**
 - Wenn nicht überwiegend Erzeugnisse aus dem eigenem Betrieb und keine Bewertung als übriges land- und forstwirtschaftliches Vermögen erfolgt
 - Wenn labormäßige Bedingungen (laut Anfragebeantwortung des BMF vom 14.03.2019)

Einkommensteuerrecht

- **Bis 2019:**
 - **Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft**
 - Tierzucht und Tierhaltung mit überwiegend eigenen Erzeugnissen oder Vieheinheitengrenze unterschritten
 - Sonst **Einkünfte aus Gewerbebetrieb**, auch wenn Bewertung als übriges land- und forstwirtschaftliches Vermögen

- **StRefG 2020 (BGBl I 2019/103)**
 - Mit der Erweiterung um die Z 5 soll gewährleistet werden, dass sich im Bereich der Zucht und/oder des Haltens von Tieren die Beurteilung im Einkommensteuerrecht mit der nach dem BewG deckt.

Einkommensteuerrecht

- **Ab 2020**
 - **Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft**
 - Tierzucht und Tierhaltung mit überwiegend eigenen Erzeugnissen oder Vieheinheitengrenze unterschritten
 - Bewertung als übriges land- und forstwirtschaftliches Vermögen
 - **Sonst Einkünfte aus Gewerbebetrieb**

Beispiele

- **Insekten- und Schneckenzucht**
 - Bewertung als übriges land- und forstwirtschaftliches Vermögen
 - Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft nach § 21 Abs 1 Z 2 oder Z 5 EStG (EStR 2000 Rz 5142a)
- **Fischzucht**
 - Bewertung als übriges land- und forstwirtschaftliches Vermögen
 - Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft nach § 21 Abs 1 Z 3 EStG
 - Unter Fischzucht fällt auch die Zucht von Krustentieren und Muscheln (vgl EStR 2000 Rz 5122 zum Fischereirecht)
 - Auch die Produktion in Kreislaufanlagen ist erfasst
- **Produktion von Zooplankton**
 - Nicht der Land- und Forstwirtschaft zuzuordnen
 - EStR 2000 Rz 5060d

Urproduktion oder Be- und Verarbeitung

Abgrenzungsfragen

Urprodukteverordnung

Land- und forstwirtschaftliche Urprodukte

§ 1. Als der land- und forstwirtschaftlichen Urproduktion zugehörige Produkte im Sinne des § 2 Abs. 3a der Gewerbeordnung 1994, BGBl. Nr. 194, in der jeweils geltenden Fassung, gelten:

1. Fische und Fleisch von sämtlichen landwirtschaftlichen Nutztieren und von Wild (auch gerupft, abgezogen, geschuppt, im Ganzen, halbiert, bei Rindern auch gefünftelt); den Schlachttierkörpern können auch die zum menschlichen Genuss nicht verwendbaren Teile entfernt werden;

Urprodukteverordnung

4. Obst (Tafel- und Pressobst), Dörrobst, Beeren, **Gemüse** und Erdäpfel (auch gewaschen, geschält, zerteilt oder getrocknet), gekochte Rohnen (rote Rüben), Edelkastanien, Mohn, Nüsse, Kerne, **Pilze einschließlich Zuchtpilze**, Sauerkraut, Suppengrün, Tee- und Gewürzkräuter (auch getrocknet), Schnittblumen und Blütenblätter (auch getrocknet), Jungpflanzen, Obst- und Ziersträucher, Topfpflanzen, Zierpflanzen, Gräser, Moose, Flechten, Reisig, Wurzeln, Zapfen;

7. ... sowie im Rahmen der Land- und Forstwirtschaft **anfallende Ausgangsprodukte für Medizin, Kosmetik, Farben und dergleichen.**

„Neue Produkte“

- Veräußerung eines **Urproduktes**
 - Zuordnung zur Urproduktion der Land- und Forstwirtschaft
- Veräußerung eines **be- und verarbeiteten Produktes**
 - Zuordnung zum **land- und forstwirtschaftlichen Nebengewerbe/Nebenbetrieb/Nebenerwerb** möglich
 - Siehe § 2 Abs 1 Z 2 iVm Abs 4 Z 1 GewO, § 21 Abs 2 Z 1 EStG, § 7 LuF-PauschVO 2015, § 30 Abs 8 BewG
 - Definition von luf Nebengewerbe, Nebenbetrieb, Nebenerwerb im Gewerberecht und Steuerrecht nicht deckungsgleich
- Abgrenzung nach **Urprodukteverordnung** gilt auch für nach allgemeinem Sprachgebrauch „neue Produkte“
 - **Algen**
 - **Insekten**

Danke für Ihre Aufmerksamkeit!

Mag. Marion Böck, LL.M.

Rechts-, Sozial-, Steuer- und Umweltpolitik
2.2 Sozial- und Steuerpolitik

Landwirtschaftskammer Österreich

Austrian Chamber of Agriculture

Schauflergasse 6 | 1015 Wien

Tel. +43 1 53441 8585 | Fax +43 1 53441 8529

M +43 676 83441 8585 | m.boeck@lk-oe.at

ZVR: 729518421 | www.lko.at | DVR: 0416649

Es wird darauf hingewiesen, dass alle Angaben in dieser Unterlage trotz sorgfältigster Bearbeitung ohne Gewähr erfolgen und jegliche Haftung der Autorin ausgeschlossen ist.