

95. Jahrgang / 20. Oktober 2020 / Nr. 30

# SWK

Steuer- und Wirtschaftskartei

**Linde**  
www.lindeverlag.at

## **Tagesfragen**

COVID-19, Arbeitspflicht und Kinderbetreuung

Fixkostenzuschuss II und Missbrauch

Kommission vs Apple vor dem EuGH

## **Umsatzsteuer**

Missbrauch beim Leasing

## **Abgabenverfahren**

VwGH klärt offene Fragen zur Fristberechnung

## **Landesabgaben**

Erhebung der Tiroler Freizeitwohnsitzabgabe

## **Wirtschaft**

Gewinnverwendung/Gewinnverteilung in der GmbH

### COVID-19

## Fixkostenzuschuss II und Missbrauch im Sinne des § 22 BAO

### Auslegungsfragen im Zusammenhang mit den Richtlinien zum Fixkostenzuschuss Phase II

MICHAEL LANG\*)



Nach den im Anhang zur Verordnung des BMF über die Gewährung von Fixkostenzuschüssen der Phase II enthaltenen Richtlinien darf ein Fixkostenzuschuss II (FKZ II) nur zu Gunsten von Unternehmen gewährt werden, bei denen die in Pkt 3.1 der Richtlinien genannten Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind. Zu diesen Voraussetzungen gehört nach Pkt 3.1.3, dass beim Unternehmen „in den letzten drei veranlagten Jahren kein rechtskräftig festgestellter Missbrauch im Sinne des § 22 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl 1961/194 vorliegen“ darf, „der zu einer Änderung der steuerlichen Bemessungsgrundlage von mindestens 100.000 Euro pro Veranlagungsperiode geführt hat“. Der Inhalt dieser Verordnungsvorschrift wirft

eine Fülle von Auslegungsfragen auf.

#### 1. Missbrauch im Sinne des § 22 BAO

Die Vorschrift zitiert BGBl 1961/194 und damit die Stammfassung der BAO. Dennoch ist davon auszugehen, dass § 22 BAO in der derzeitigen, seit dem JStG 2018 geltenden Fassung gemeint ist.<sup>1)</sup> Denn die Verordnung verweist auch bei anderen Gesetzen, wie dem EStG und dem KStG, auf deren Stammfassung, obwohl die Vorschriften seitdem mehrfach geändert wurden.

Der Norminhalt des § 22 BAO ist umstritten. Nach der von mir für zutreffend gehaltenen Auffassung haben die durch das JStG bewirkten Änderungen der Vorschrift endgültig der „Innentheorie“ zum Durchbruch verholfen.<sup>2)</sup> Demnach hat § 22 BAO keine selbständige normative Bedeutung. Die Vorschrift ist als Hinweis zu verstehen, bei der Auslegung dem Ziel und Zweck der Steuervorschriften Rechnung zu tragen und nicht beim bloßen Wortlaut stehen zu bleiben. § 22 BAO dient auch als Mahnung, gerade in Fällen, in denen es der Steuerpflichtige darauf anlegt, die Grenzen eines Besteuerungstatbestands auszuloten, den Sachverhalt besonders sorgfältig zu ermitteln und sich nicht damit zu begnügen, bloßen Behauptungen des Steuerpflichtigen über das Geschehen zu glauben. Steuer kann auf Grundlage des § 22 BAO aber niemals erhoben werden. Denn bei jedem Umgehungsversuch geht es darum, ob eine Gesetzesbestimmung noch anzuwenden ist und der Umgehungsversuch daher misslingt oder ob die Gesetzesbestimmung nicht anzuwenden ist und der Umgehungsversuch doch gelingt. Darüber gibt die Interpretation der jeweiligen Gesetzesbestimmung Auskunft: Sie – und nicht § 22 BAO – entscheidet, ob ein bestimmter Sachverhalt von einer Gesetzesbestimmung noch erfasst wird oder nicht, und damit darüber, ob besteuert wird oder nicht.

Nach anderer Auffassung, für die ich allerdings seit den durch das JStG 2018 bewirkten Änderungen des § 22 BAO gar keine Argumente mehr erkennen kann, ist diese Vor-

---

\*) Univ.-Prof. Dr. DDr. h.c. Michael Lang ist Vorstand des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht sowie wissenschaftlicher Leiter des LLM-Studiums International Tax Law und Sprecher des Doctorate Programs in Business Taxation (DIBT) an der WU. Der Autor dankt Univ.-Prof. Dr. Claus Staringer für die Diskussion des Manuskripts und für wertvolle Anregungen, Herrn Nicholas Pacher, MSc (WU) BSc (WU) zusätzlich auch für die Unterstützung bei der Literaturrecherche.

<sup>1)</sup> JStG 2018, BGBl I 2018/62.

<sup>2)</sup> Lang, Die Neuregelung des Missbrauchs in § 22 BAO, ÖStZ 2018, 419 (432 ff).

schrift nach der „Außentheorie“ zu verstehen.<sup>3)</sup> Demnach hat § 22 BAO selbständige normative Bedeutung und tritt als eigenständiger Besteuerungstatbestand zu den anderen in den Steuergesetzen vorgeschriebenen Steuerpflichten hinzu. Die Vorschrift ist immer dann anwendbar, wenn ein zivilrechtlicher Weg beschritten oder eine wirtschaftliche Form gewählt wird, dieser Weg oder die Gestaltungsform aber dem angestrebten wirtschaftlichen Erfolg nicht gemäß ist (objektives Element). Zusätzlich muss aber der ungewöhnliche, ungebrauchliche und unangemessene Weg in der Absicht beschritten werden, Abgaben zu umgehen, also die Entstehung des Abgabenspruchs zu verhindern oder hinauszuschieben (subjektives Element). Sind diese Voraussetzungen gegeben, ist der wahre Sachverhalt beiseitezuschieben und stattdessen ein „angemessener“ Sachverhalt zu fingieren und der Besteuerung zugrunde zu legen.<sup>4)</sup>

Die Verfasser der Richtlinien gingen offenbar davon aus, dass § 22 BAO nach der Außentheorie zu verstehen wäre. Denn nach der Innentheorie ist die Vorschrift ohne selbständige normative Bedeutung. Ihre Nennung als eine der Ausschlussvoraussetzungen für die Inanspruchnahme des FKZ II wäre sinnlos. Die Richtlinien des BMF können aber den Streit darüber, welches Verständnis § 22 BAO beizumessen ist, nicht entscheiden: Der Verordnungsgeber kann nicht über die Auslegung einer Gesetzesvorschrift, die noch dazu nicht einmal die Rechtsgrundlage für die Verordnung ist, verbindlich absprechen. Selbst wenn aber die Richtlinien Gesetzesrang hätten, bestimmt sich der Inhalt des Verweisungsgegenstands – in diesem Fall des § 22 BAO – nicht nach der verweisenden Norm.<sup>5)</sup> Setzt sich daher bei der Interpretation des § 22 BAO nunmehr die Innentheorie durch, läuft die in den Richtlinien vorgenommene Verweisung auf diese Vorschrift leer. Ein auf § 22 BAO gestützter Ausschluss von Unternehmen vom FKZ II kommt dann von vornherein nicht in Betracht.

## 2. Die „Feststellung“ eines Missbrauchs

Die Richtlinien verlangen, dass der Missbrauch „festgestellt“ worden ist. Diese Formulierung erinnert an die Rechtsprechung des VwGH zur Frage, unter welchen Voraussetzungen „Leerbewerben“ als rechtsmissbräuchlich mangelhaft gestaltete Anbringen anzusehen und demnach sofort als unzulässig zurückzuweisen sind.<sup>6)</sup> Der Gerichtshof verlangt dort, dass die Behörde eine eigene „Feststellung“ über den Rechtsmissbrauch trifft. Auf diese Weise versuchte er offenbar, eine zusätzliche Schranke einzuziehen, um zu verhindern, dass die Behörden zu leichtfertig von einem „rechtsmissbräuchlich mangelhaft gestalteten Anbringen“ ausgehen.<sup>7)</sup> Eine Rechtsgrundlage hat der VwGH für diese im Detail in sich widersprüchliche Rechtsprechung noch nicht angeboten.<sup>8)</sup> Es ist aber unwahrscheinlich, dass der Verordnungsgeber im Kontext des § 22 BAO an diese zum AVG entwickelte Judikatur anknüpfen wollte. Diese verfahrensrechtliche Rechtsprechungslinie ist thematisch zu weit von § 22 BAO entfernt.

Vermutlich hatten die Verfasser der Richtlinien mit der Wendung „rechtskräftig festgestellter Missbrauch im Sinne des § 22 der Bundesabgabenordnung“ abgabenrechtliche Bescheide vor Augen, in denen die Steuerpflicht auf § 22 BAO gestützt ist. Dies ist aber höchst problematisch: Nach der Rechtsprechung des VwGH muss die gesetzliche Grundlage, auf die sich ein Bescheid stützt, im Spruch nicht genannt werden.<sup>9)</sup> Es

<sup>3)</sup> So zuletzt zB *Anderwald*, Die Differenzierung zwischen Umgehung, Missbrauch und potenziell aggressiver Gestaltung im europäischen und nationalen Steuerrecht, StAW 2020, 1 (6 ff).

<sup>4)</sup> So *Anderwald*, StAW 2020, 1 (9 ff).

<sup>5)</sup> Vgl näher zur Verweisungsproblematik *Lang*, Doppelbesteuerungsabkommen und innerstaatliches Recht (1992) 114 ff.

<sup>6)</sup> Ausführlich *Lang*, Rechtsmissbrauch im Abgabenverfahrensrecht? AVR 2020, in Druck.

<sup>7)</sup> Näher *Lang*, AVR 2020, in Druck.

<sup>8)</sup> Kritisch *Lang*, AVR 2020, in Druck.

<sup>9)</sup> Vgl VwGH 27. 5. 1998, 93/13/0052; 21. 12. 1999, 94/14/0088; 28. 3. 2000, 99/14/0307.

genügt daher, wenn sich aus der Begründung ergibt, dass die Behörde § 22 BAO angewendet hat. Allerdings hebt der VwGH in ständiger Rechtsprechung einen Bescheid, dessen Spruch rechtmäßig ist, bloß wegen einer verfehlten Begründung nicht auf.<sup>10)</sup> Nur in von der Judikatur des VwGH eng umschriebenen Ausnahmesituationen kann die in der Begründung enthaltene Rechtsansicht alleine bei den Gerichtshöfen des öffentlichen Rechts bekämpft werden.<sup>11)</sup> Denn in aller Regel gilt: Bloß der Spruch, nicht aber die Begründung des Bescheides erwächst in Rechtskraft.<sup>12)</sup> Gelegentlich lässt der VwGH auch offen, ob die Rechtsgrundlage für die Steuerpflicht § 22 BAO oder eine andere Vorschrift ist.<sup>13)</sup> In der Judikatur des Gerichtshofs finden sich einige Entscheidungen, in denen er die von der Behörde auf § 22 BAO gestützte Begründung des Bescheides verwarf und stattdessen die umgangene Vorschrift heranzog.<sup>14)</sup> An der Abweisung der Beschwerde änderte dies nichts.<sup>15)</sup>

Dies soll am Beispiel eines Steuerpflichtigen, in dessen steuerliche Bemessungsgrundlage von der Behörde ausländische Einkünfte einbezogen werden, erläutert werden:<sup>16)</sup> Die Behörde stützte sich dabei auf § 22 BAO. Der Steuerpflichtige hielt zwar diese Begründung für unzutreffend, kam aber selbst zum Ergebnis, dass diese Einkünfte nach den von der Rechtsprechung des VwGH geprägten Grundsätzen, wonach Zurechnungssubjekt von Einkünften derjenige ist, der die Möglichkeiten besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern,<sup>17)</sup> dennoch von ihm zu versteuern sind. Er ließ daher die Entscheidung der Behörde in Rechtskraft erwachsen. Er hatte auch keine Alternative dazu: Nur der Spruch eines Bescheides ist der Rechtskraft fähig.<sup>18)</sup> Die nach § 250 Abs 1 lit b BAO erforderliche Erklärung, in welchen Punkten der Bescheid angefochten wird, kann daher nur den Spruch, nicht aber die Begründung betreffen.<sup>19)</sup> Selbst wenn der Steuerpflichtige vorausgesehen hätte, dass es nach den Richtlinien des BMF für den FKZ II einmal darauf ankommen wird, ob der Bescheid mit § 22 BAO begründet wird und er Beschwerde erhoben hätte, hätte er keine nach § 250 Abs 1 lit b BAO erforderliche Erklärung abgeben können. Der Beschwerde wäre daher der Erfolg versagt geblieben.<sup>20)</sup> Die nun rückblickend die Gewährung des FKZ II verunmöglichende, auf § 22 BAO gestützte Begründung des Bescheides wäre schon damals nicht bekämpfbar gewesen.

<sup>10)</sup> Vgl zB VwGH 26. 2. 1993, 93/17/0021; 22. 12. 1993, 90/13/0160; 6. 4. 1995, 93/15/0060.

<sup>11)</sup> Vgl zB *Lang/Lenneis*, Die Tücken des Aufhebungsbescheides nach § 289 Abs 1 BAO, SWK 22/2002, S 610 (S 614); VwGH 22. 12. 1993, 90/13/0160; 6. 4. 1995, 93/15/0060; 22. 10. 1990, 90/19/0323.

<sup>12)</sup> Vgl zB VwGH 16. 12. 2010, 2007/15/0257; 27. 6. 2018, Ra 2016/15/0072, Rz 38.

<sup>13)</sup> Vgl zB VwGH 10. 12. 1997, 93/15/0185, zum *treaty shopping* und dazu *Lang*, VwGH zu Treaty Shopping, SWI 1998, 216 (218 ff).

<sup>14)</sup> Dazu ausführlich *Lang/Massoner*, Die Grenzen steuerlicher Gestaltung in der österreichischen Rechtsprechung, in *Lang/Schuch/Staringer*, Die Grenzen der Gestaltungsmöglichkeiten im internationalen Steuerrecht (2009) 15 (39 ff).

<sup>15)</sup> Vgl zB VwGH 25. 1. 2001, 2000/15/0172.

<sup>16)</sup> Vgl zu einer ähnlichen, aber nicht völlig identischen Konstellation zB VwGH 25. 3. 2015, 2012/13/0033: Es ging darum, ob Erträge einer liechtensteinischen Privatstiftung beim inländischen Begünstigten zu besteuern sind. Der VwGH zitierte zunächst den Prüfbericht, dem sich das Finanzamt angeschlossen hatte: „*In Ermangelung eines Geschäftsbetriebes handle es sich um eine ‚funktionslose Gesellschaft, welcher selbst keine Einkünfte zuzurechnen sind‘. Die Tatsache, dass die liechtensteinische Stiftung nicht im EU-Gemeinschaftsgebiet, sondern in der Steueroase Liechtenstein errichtet worden sei, lasse ‚sehr wohl auf Missbrauch von Formen und Gestalten schließen, da mit Liechtenstein keine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht‘.*“ Im weiteren dann vor dem UFS und schließlich vor dem VwGH geführten Verfahren ging es aber nur mehr um die Frage, bei wem dann nach den Grundsätzen der Einkünftezurechnung zu besteuern ist. Vgl ausführlich zu dieser Rechtsprechung *Lang*, Ausländische Stiftungen im österreichischen Ertragsteuerrecht, in *Kanduth-Kristen/Urnik/Fritz-Schmied*, Gedenschrift Herbert Kofler (2020) 313 (319 ff).

<sup>17)</sup> Vgl zB VwGH 27. 8. 2008, 2006/15/0013; 18. 12. 2008, 2006/15/0199; 15. 12. 2010, 2008/13/0012; 27. 6. 2013, 2009/15/0219.

<sup>18)</sup> Vgl *Stoll*, BAO (1994) 944; *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO<sup>3</sup> (Stand 1. 8. 2011, rdb.at) § 93 Rz 8.

<sup>19)</sup> So auch *Ritz*, BAO<sup>6</sup> (2017) § 250 Tz 7; *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO<sup>3</sup> (Stand 1. 9. 2014, rdb.at) § 250 Rz 4.

<sup>20)</sup> Vgl zB VwGH 11. 7. 1995, 91/13/0154; 19. 11. 1998, 97/15/0001.

Kaum lösbar sind auch jene Konstellationen, in denen die Behörde die von ihr angenommene Steuerpflicht auf eine andere Rechtsgrundlage und *in eventu* auf § 22 BAO stützt: In dem Fall, der dem Erkenntnis vom 17. 12. 2014, 2010/13/0015, zugrunde lag, kam die Behörde zum Ergebnis, eine in der Schweiz gegründete Aktiengesellschaft habe „*keinerlei Funktion*“: „*Da die Konstruktion nur der nachhaltigen, massiven Minderung der Besteuerungsgrundlagen in Österreich diene, seien die Gewinne und Rechte der Aktiengesellschaft der Beschwerdeführerin zuzurechnen.*“ Die Behörde stützte sich dabei primär auf § 21 BAO, zusätzlich wurde ein Missbrauch nach § 22 BAO behauptet. Der VwGH verwarf beide Argumentationslinien und hob den Bescheid auf. Hätte der Steuerpflichtige aber den Bescheid in Rechtskraft erwachsen lassen, wäre kaum zu beantworten gewesen, ob die von der Behörde gewählte Eventualbegründung bereits als „*rechtskräftig festgestellter Missbrauch im Sinne des § 22 der Bundesabgabenordnung*“ zu werten gewesen wäre.

### 3. Die „*letzten drei veranlagten*“ Jahre

Vom FKZ II ausgeschlossen sind Unternehmen, bei denen „*in den letzten drei veranlagten Jahren*“ ein rechtskräftig festgestellter Missbrauch vorliegt. Entscheidend ist damit der Zeitpunkt, von dem abhängt, um *welche* drei davor liegenden Jahre es sich handelt: Nach Pkt 3.1 der Richtlinien darf ein FKZ II „*nur zu Gunsten von Unternehmen gewährt werden, bei denen nachstehende Voraussetzungen*“ – zu denen auch das Fehlen eines rechtskräftig festgestellten Missbrauchs in den letzten drei veranlagten Jahren gehört – „*kumulativ erfüllt sind*“. Dieser Formulierung zufolge ist der Zeitpunkt, zu dem der FKZ II „*gewährt*“ wird, von Bedeutung. Nach Pkt 6.1 der Richtlinien hat jedoch der „*Antragseinbringer [...] im Antrag insbesondere zu bestätigen, dass [...] die Voraussetzungen des Punkts 3.1 erfüllt sind*“. Naturgemäß kann er die Bestätigung, dass „*in den letzten drei veranlagten Jahren kein rechtskräftig festgestellter Missbrauch im Sinne des § 22 der Bundesabgabenordnung*“ vorliegt, nur für den Zeitpunkt der Antragseinbringung abgeben. Dass der Zeitpunkt der Antragstellung und jener der Gewährung des FKZ II selbst bei raschester Erledigung des Antrags auseinanderfallen, ist nicht vermeidbar. Letztlich ist entscheidend, ob der FKZ II *gewährt* wird. Will man den Widerspruch auflösen, könnte man demnach für die Ermittlung der relevanten „*letzten drei veranlagten Jahre*“ auf den Zeitpunkt der Gewährung abstellen. Dies hätte aber zur Konsequenz, dass Konstellationen denkbar sind, in denen trotz im Zeitpunkt der Antragstellung zutreffend erfolgter Bestätigung des „*Antragseinbringers*“ die Voraussetzungen für die Gewährung des FKZ II dennoch nicht vorliegen, weil zum Zeitpunkt der Gewährung bereits andere Jahre als die „*letzten drei veranlagten Jahre*“ heranzuziehen sind. Welche Jahre letztlich relevant sind, hängt dann davon ab, wie schnell die COFAG den Antrag bearbeitet und erledigt.

Zufallsergebnisse können sich aber auch durch die Anknüpfung an die letzten drei „*veranlagten*“ Jahre ergeben. Damit sind offenbar jene Jahre gemeint, für die das Einkommen schon durch Bescheid festgestellt wurde.<sup>21)</sup> Wann die Veranlagung erfolgt, hängt einerseits davon ab, zu welchem Zeitpunkt der Steuerpflichtige die Abgabenerklärung abgibt, und andererseits, wie schnell die Erklärung von der Behörde bearbeitet und schließlich der Bescheid erlassen wird. Damit kann es sowohl von in der Sphäre des Unternehmens als auch von in der Sphäre der Behörde gelegenen Umständen abhängen, welche Jahre letztlich maßgebend sind.

Anders als zB die seinerzeitige für Rückstellungen nach § 14 Abs 12 EStG maßgebende Übergangsvorschrift des § 124b Z 33 lit b EStG verwendet Pkt 3.1.3 der Richt-

<sup>21)</sup> Vgl zB VwGH 23. 4. 1998, 97/15/0216: „*Das EStG 1988 regelt die Veranlagung in seinem 4. Teil und verwendet diesen Begriff für die Festsetzung der Einkommensteuer durch Bescheid.*“

linien nicht die Wortfolge „*rechtskräftig veranlagt*“. Wenn es daher darum geht, den für den FKZ II mit den „*letzten drei veranlagten Jahren*“ definierten relevanten Zeitraum zu ermitteln, kommt es offenbar nicht darauf an, ob die Veranlagung für diese Jahre bereits rechtskräftig geworden ist. Entscheidend ist nur, für welche Jahre im maßgebenden Zeitpunkt – Antragstellung oder Gewährung des FKZ II –, von dem aus die drei Jahre rückzurechnen sind, über die Steuererklärungen bereits durch Bescheid abgeprochen wurde. Es muss sich bei den „*letzten drei veranlagten Jahren*“ auch gar nicht zwingend um unmittelbar aufeinanderfolgende Jahre handeln. Denn es könnten zB die Abgabenbescheide über die letzte, die drittletzte und die fünftletzte Veranlagungsperiode vor dem relevanten Zeitpunkt bereits ergangen sein, während noch immer kein Bescheid über die viertletzte Veranlagungsperiode vorliegt und für die zweitletzte Veranlagungsperiode nicht einmal die Steuererklärung abgegeben wurde. Die letzten drei veranlagten Jahre sind daher in diesem Beispiel die letzte, die drittletzte und die fünftletzte Veranlagungsperiode.

Allerdings gibt es mehrere Abgaben, bei denen es um die „*veranlagten Jahre*“ gehen kann. Neben der Einkommen- oder der Körperschaftsteuer wird auch im Umsatzsteuerrecht von der „*Veranlagung*“ gesprochen. Anders als bei der Einkommen- und der Körperschaftsteuer ist aber bei der Umsatzsteuer der Veranlagungszeitraum nicht zwingend das Kalenderjahr: Nach Maßgabe des § 20 Abs 1 UStG kann auch ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr Veranlagungszeitraum sein. Wie die „*letzten drei veranlagten Jahre*“ bei zwischen Ertrag- und Umsatzsteuer auseinanderfallenden Veranlagungszeiträumen zu ermitteln sind, ist völlig unklar. Selbst wenn aber in einem konkreten Fall auch für Zwecke der Umsatzsteuer das Kalenderjahr die maßgebende Veranlagungsperiode ist, sind Auslegungsfragen kaum zu lösen: So könnten im oben genannten Beispiel im Unterschied zur Einkommen- oder Körperschaftsteuer die Umsatzsteuerbescheide auch für das zweit- und viertletzte Jahr ergangen sein. Auf dem Gebiet der Umsatzsteuer wären dann andere drei Jahre maßgebend als auf dem Gebiet der Einkommen- oder Körperschaftsteuer. Ob für Zwecke der Ermittlung der „*letzten drei veranlagten Jahre*“ die Ertragsteuern oder die Umsatzsteuer primär relevant sind, lässt die Verordnung nicht erkennen. Allenfalls könnte überlegt werden, die Fixkosten aufgrund ihrer Definition nach Pkt 4.1 der Richtlinien in einem engeren Zusammenhang zum Ertragsteuerrecht zu sehen. Für jede der Steuern auf getrennte Perioden abzustellen scheint nicht naheliegend: Die noch zu besprechende 100.000-Euro-Grenze gilt „*pro Veranlagungsperiode*“. Offenbar erfordert sie eine Zusammenrechnung von Missbrauchsfeststellungen auf dem Gebiet verschiedener Abgaben. Klarerweise macht es allerdings wenig Sinn, die ertragsteuerliche und die umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage einfach zu addieren, um festzustellen, ob die 100.000-Euro-Grenze erreicht ist. Wer dieses Ergebnis vermeiden will, muss für jede Steuer die 100.000-Euro-Grenze gesondert pro Veranlagungsperiode ermitteln.

Die Relevanz der „*veranlagten Jahre*“ lässt darauf schließen, dass nur auf dem Gebiet jener Steuern die Feststellung eines Missbrauchs für den FKZ II schädlich sein kann, in denen die Veranlagung überhaupt eine Rolle spielt. Auf dem Gebiet der Grunderwerbsteuer ist dies zB nicht der Fall. Wenn daher ein Steuerpflichtiger durch Zurückbehaltung von Anteilen die Steuerpflicht aufgrund der Anteilsvereinigung zu vermeiden versucht, die Abgabenbehörde dies aber als Missbrauch iSd § 22 BAO qualifiziert und dementsprechend die in § 1 Abs 3 GrEStG vorgesehenen Rechtsfolgen zum Tragen kommen lässt,<sup>22)</sup> wird die Feststellung eines derartigen Missbrauchs für Zwecke des FKZ II unschädlich sein. Allerdings ist auch dies nicht völlig gesichert: Denn rein rechnerisch erhöht sich auch durch im Grunderwerbsteuerrecht festgestellten Missbrauch die Bemessungsgrundlage. Dieser Betrag lässt sich einer der für das Ertrag-

---

<sup>22)</sup> Vgl zB VwGH 5. 4. 2011, 2010/16/0168.

oder Umsatzsteuerrecht maßgebenden Veranlagungsperioden zuordnen. Ob ein auf dem Gebiet des Ertrag- oder Umsatzsteuerrechts festgestellter Missbrauch verwerflicher ist als auf dem Gebiet anderer Steuern, ist völlig unklar. Was nämlich den Verordnungsgeber überhaupt bewogen hat, Unternehmen, die in der Vergangenheit § 22 BAO anzuwenden hatten, für Zwecke des FKZ II zu pönalisieren, ist nicht zu eruieren. Dass die Anwendung des § 22 BAO außerhalb der Veranlagungssteuern ebenfalls die Inanspruchnahme des FKZ II verhindert, ist somit keineswegs auszuschließen.

#### 4. Der „rechtskräftig“ festgestellte Missbrauch

Der Missbrauch iSd § 22 BAO ist überhaupt nur dann schädlich, wenn er „rechtskräftig“ festgestellt wurde. Der FKZ II kann – wenn auch die anderen Voraussetzungen erfüllt sind – gewährt werden, wenn „kein rechtskräftig festgestellter Missbrauch“ vorliegt. Der schillernde rechtswissenschaftliche Begriff der Rechtskraft wird damit – wieder einmal – zum Rechtsbegriff.<sup>23)</sup> Dabei stellt sich zunächst die Frage, ob die Rechtskraft im formellen oder materiellen Sinn gemeint ist. Wenn der Normsetzer von der Rechtskraft spricht, meint er damit in aller Regel die formelle Rechtskraft.<sup>24)</sup> Die formelle Rechtskraft wird mit der Unanfechtbarkeit eines Bescheides gleichgesetzt. Dies bedeutet, dass der Bescheid von den Parteien durch ordentliche Rechtsmittel nicht mehr bekämpft werden kann. Die Möglichkeit, einen Bescheid durch Antrag auf Wiederaufnahme oder Wiedereinsetzung zu beseitigen, steht der Rechtskraft nicht entgegen.<sup>25)</sup>

Zu überlegen ist allerdings noch, ob die Rechtskraft erst eintritt, sobald keine Möglichkeit mehr besteht, einen Antrag nach § 299 BAO zu stellen. Diese Vorschrift ist – anders als früher – keine Maßnahme der Dienstaufsicht. Anträge nach § 299 BAO können neben der Beschwerde eingebracht werden. Aufgrund der längeren Frist überlagert die Antragsmöglichkeit nach § 299 BAO in der Praxis oft die Beschwerde. Bei den Vorschriften, die bisher schon an die Rechtskraft anknüpfen, wird allerdings davon ausgegangen, dass die Rechtskraft mit Ablauf der Frist, in der noch Beschwerde erhoben werden kann, endet.<sup>26)</sup> Daher wird auch der Begriff „rechtskräftig“ in diesem Sinne zu verstehen sein.

Falls gegen einen – ua – auf § 22 BAO gestützten Bescheid Beschwerde erhoben wird, kommt es nicht darauf an, dass gerade die auf § 22 BAO gestützte Erhöhung der Bemessungsgrundlage bekämpft wird. Denn auch dann, wenn sich der Bescheid aus anderen Gründen als rechtswidrig erweist, kann er in allen anderen Punkten geändert werden.<sup>27)</sup> Wenn Beschwerde erhoben wurde, gleichgültig aus welchen Gründen, liegt kein rechtskräftig festgestellter Missbrauch vor.

Gesondert zu beurteilen ist allerdings, welche Konsequenzen es hat, wenn die Rechtskraft wieder wegfällt, weil zB die Wiederaufnahme verfügt wird.<sup>28)</sup> Dann kann der Bescheid wiederum in jede Richtung abgeändert werden.<sup>29)</sup> Gleiches gilt, wenn die Aufhebung nach § 299 BAO erfolgt.<sup>30)</sup> Ist daher zu dem Zeitpunkt, zu dem – je nachdem – der FKZ II beantragt oder gewährt wird, die Wiederaufnahme bereits verfügt oder der Bescheid behoben, kann zu diesem Zeitpunkt von einem rechtskräftig festgestellten Missbrauch nicht mehr die Rede sein.

<sup>23)</sup> Vgl weiterführend Lang, Rechtskraft als Rechtsbegriff im Einkommensteuerrecht, in Holoubek/Lang, Rechtskraft im Verwaltungs- und Abgabeverfahren (2008) 337 (339 ff).

<sup>24)</sup> Dazu die Nachweise bei Lang in Holoubek/Lang, Rechtskraft, 340 (FN 11).

<sup>25)</sup> Lang in Holoubek/Lang, Rechtskraft, 339.

<sup>26)</sup> Lang in Holoubek/Lang, Rechtskraft, 346.

<sup>27)</sup> Vgl Ritz, BAO<sup>6</sup>, § 263 Tz 2 f; insbesondere besteht kein „Verböserungsverbot“, vgl VwGH 15. 3. 2001, 2000/16/0082, mit Verweis auf Stoll, BAO, 2711.

<sup>28)</sup> Lang in Holoubek/Lang, Rechtskraft, 349 f.

<sup>29)</sup> Vgl zB VwGH 12. 4. 1994, 90/14/0044; 28. 5. 1997, 94/13/0032.

<sup>30)</sup> Vgl Ritz, BAO<sup>6</sup>, § 299 Tz 47; Ellinger/Sutter/Urtz, BAO<sup>3</sup> (Stand 1. 1. 2017, rdb.at) § 299 Rz 13.

Zu prüfen ist noch, ob dann, wenn für eines der letzten drei veranlagten Jahre zu einem späteren Zeitpunkt – wieder – Rechtskraft eintritt und damit auch erstmals oder erneut ein „rechtskräftig festgestellter Missbrauch“ vorliegt, die Voraussetzungen für die Gewährung des FKZ II wegfallen. Dabei ist Pkt 8.3 der Richtlinien zu beachten: „Die COFAG hat Fixkostenzuschüsse der Phase II insoweit zurückzufordern, als sich zu einem späteren Zeitpunkt herausstellt, dass die dem Zuschuss zu Grunde liegenden Verhältnisse nicht den tatsächlichen Verhältnissen entsprechen.“ Die Voraussetzungen für die Rückforderung sind eng umschrieben: Es genügt offenbar nicht, dass sich die „tatsächlichen Verhältnisse“ geändert haben, sondern erforderlich ist, dass sich „herausstellt“, dass „die dem Zuschuss zu Grunde liegenden Verhältnisse nicht den tatsächlichen Verhältnissen entsprechen“. Die Zuschüsse können also nur dann rückgefordert werden, wenn die „tatsächlichen Verhältnisse“ bereits bei der Gewährung anders waren als im Antrag beschrieben. Wenn aber nicht einmal eine zwischenzeitlich eingetretene Änderung der „tatsächlichen Verhältnisse“ zur Rückforderung führt, kann dies bei einer erst später erfolgten erstmaligen oder geänderten rechtlichen Beurteilung, die in Pkt 8.3 der Richtlinien gar nicht angesprochen wird, noch weniger der Fall sein.

### 5. Die Änderung der steuerlichen Bemessungsgrundlage

Eine weitere Voraussetzung, um Unternehmen vom FKZ II auszuschließen, besteht darin, dass der rechtskräftig festgestellte Missbrauch „zu einer Änderung der steuerlichen Bemessungsgrundlage von mindestens 100.000 Euro pro Veranlagungsperiode geführt hat“. Die Vorschrift ist wohl so zu lesen, dass es genügt, dass in einem der drei letzten veranlagten Jahre eine solche Änderung der Bemessungsgrundlage erfolgt ist. Es ist nicht notwendig, dass dies in jeder der drei veranlagten Perioden der Fall ist. Die Formulierung „pro Veranlagungsperiode“ deutet aber auch darauf hin, dass für Zwecke der Grenze von 100.000 Euro keine Zusammenrechnung über mehrere Jahre erfolgt: Wenn sich also in jeder der drei veranlagten Perioden die Bemessungsgrundlage zB um 90.000 Euro erhöht und daher insgesamt um 270.000 Euro, erfolgt dennoch kein Ausschluss des Unternehmens vom FKZ II.

Die spannende Frage besteht darin, gegenüber welcher Vergleichsbasis die „Änderung der steuerlichen Bemessungsgrundlage von mindestens 100.000 Euro“ erfolgt sein muss. Einfach erscheint die Beurteilung jener Konstellation, in der zunächst der Abgabenbescheid erlassen wurde und später eine Wiederaufnahme erfolgt ist, aufgrund derer ein neuer Abgabenbescheid mit einer höheren Bemessungsgrundlage erlassen wurde und mindestens 100.000 Euro der höheren Bemessungsgrundlage auf einen Sachverhalt zurückzuführen sind, der von der Behörde nunmehr unter § 22 BAO subsumiert wird.

Ein weiterer Anwendungsfall könnte vorliegen, wenn nach Abgabe einer Steuererklärung ein Ermittlungsverfahren geführt wird und dieses zum Ergebnis hat, dass weitere, bisher nicht deklarierte Einkünfte vorliegen, deren Steuerpflicht sich auf Grundlage des § 22 BAO ergibt. Erhöht sich dadurch die Bemessungsgrundlage um mindestens 100.000 Euro, ist das Unternehmen vom FKZ II ausgeschlossen.

Viel schwieriger ist es, wenn das Unternehmen zwar Zahlungen aufgrund einer vertretbaren Rechtsauffassung nicht in die Steuererklärung aufnimmt,<sup>31)</sup> aber diese und die Begleitumstände bei Abgabe der Steuererklärung offenlegt: Wenn die Abgabenbehörde bei Erlassung des Abgabenbescheides die Bemessungsgrundlage um diese Zahlungen erhöht und sie mindestens 100.000 Euro ausmachen, ist fraglich, ob hier

---

<sup>31)</sup> Dazu Tanzer, Die „vertretbare“ Rechtsauffassung im Steuerrecht, in Holoubek/Lang, Organhaftung und Staatshaftung in Steuersachen (2002) 157 (157 ff).

bereits von einer „Änderung der steuerlichen Bemessungsgrundlage“ gesprochen werden kann. Gleiches gilt, wenn Aufwendungen auf Basis einer vertretbaren Rechtsauffassung in entsprechender Höhe geltend gemacht werden, die Begleitumstände offengelegt werden und die Behörde im Abgabenbescheid ihre Abzugsfähigkeit versagt.

Gegen die Annahme, dass in diesen Fällen eine „Änderung der steuerlichen Bemessungsgrundlage“ vorliegt, spricht folgende Überlegung: Wenn der Steuerpflichtige die zusätzlichen Einnahmen erklärt oder die Aufwendungen nicht abgezogen hätte, den Abgabenbescheid abgewartet und dann versucht hätte, seine Rechtsauffassung im Rechtsmittelverfahren durchzusetzen, hätte er jegliches Risiko in Hinblick auf die Anspruchsberechtigung für den FKZ II ausgeschlossen: Im für ihn günstigsten Fall hätte er seine Rechtsauffassung durchgesetzt, im ungünstigsten Fall wäre dies zwar nicht gelungen, die Bemessungsgrundlage aber gleichgeblieben, sodass die „Änderung der steuerlichen Bemessungsgrundlage“ und der damit verbundene Ausschluss vom FKZ II nicht eingetreten wären. Es wäre wohl nicht sachgerecht, die zuletzt genannte Konstellation zu privilegieren, zumal der Steuerpflichtige zum Zeitpunkt der Einreichung der Abgabenerklärung meist nicht ahnen konnte, dass es auf die „Änderung der steuerlichen Bemessungsgrundlage“ später einmal ankommen könnte.

## 6. Das „Unternehmen“

Den FKZ II können „Unternehmen“ in Anspruch nehmen. Der Ausdruck ist in den Richtlinien nicht näher definiert. Aus dem Kontext ergibt sich, dass darunter sowohl Einzelunternehmen als auch – soweit nicht wiederum nach Pkt 3.2 der Richtlinien ausgenommen – Körperschaften fallen können. Denn einzelne der in Pkt 3.1 der Richtlinien genannten Voraussetzungen verweisen auf Vorschriften des EStG und des KStG. Geht man davon aus, dass auch Personengesellschaften für den FKZ II in Betracht kommen,<sup>32)</sup> ist zunächst zu erwägen, auf die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte nach § 188 BAO abzustellen. Die Begründung dieses Feststellungsbescheides müsste dann auf § 22 BAO gestützt sein. Falls einer der Gesellschafter den Bescheid – aus welchen Gründen auch immer – bekämpft, tritt die Rechtskraft nicht ein, bevor über diese Beschwerde entschieden ist.<sup>33)</sup> Konsequenz wäre es dann auch, die „Änderung der steuerlichen Bemessungsgrundlage von mindestens 100.000 Euro“ auf die auf Ebene der Personengesellschaft ermittelten Einkünfte insgesamt zu beziehen. Wenn man allerdings auch berücksichtigt, dass der Betrag von mindestens 100.000 Euro „pro Veranlagungsperiode“ gilt, beschleichen einen Zweifel an diesem Ergebnis: Die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte nach § 188 BAO erfolgt nicht für eine bestimmte „Veranlagungsperiode“. Wenn von „den letzten drei veranlagten Jahren“ die Rede ist, scheint dies eher dafür zu sprechen, auf den Einkommen- oder Körperschaftsteuerbescheid des einzelnen Gesellschafters abzustellen. Auf dem Gebiet des Ertragsteuerrechts wird die *Personengesellschaft* nicht „veranlagt“. Ein auf Ebene der Personengesellschaft erfolgter „Missbrauch im Sinne des § 22 der Bundesabgabenordnung“ kann aber niemals dazu führen, dass der Abgabenbescheid des einzelnen Gesellschafters selbst auf § 22 BAO gestützt ist. Denn dieser ist ja bloß ein vom Feststellungsbescheid abgeleiteter Bescheid.<sup>34)</sup> Ebenso wenig würde es Sinn machen, die 100.000-Euro-Grenze auf jeden einzelnen Gesellschafter zu beziehen. Denn dies würde dazu führen, dass diese Grenze bezogen auf die Bemessungsgrundlage auf Ebene der Personengesellschaft je nach der Zahl der Gesellschafter ein Vielfaches betragen würde. Insgesamt sprechen daher die besseren Argumente dafür, in

<sup>32)</sup> Dazu auch Pkt 4.1.1 lit j der Richtlinien.

<sup>33)</sup> VwGH 26. 6. 2018, Ra 2018/05/0022.

<sup>34)</sup> Vgl zB VwGH 7. 7. 2004, 2004/13/0069 (zu Einkommensteuerbescheiden); 28. 4. 2011, 2007/15/0031 (zu Körperschaftsteuerbescheiden).

diesem Fall über die missverständlichen Formulierungen der „*Veranlagungsperiode*“ und der „*veranlagten Jahre*“ hinwegzusehen und den Ausschlussstatbestand des Pkt 3.1.3 der Richtlinien bei Personengesellschaften auf diese insgesamt und auf deren Ebene einheitlich und gesondert festgestellte Einkünfte zu beziehen. Damit besteht zumindest in dieser Hinsicht ein Gleichklang zur Umsatzsteuer, wo die Personengesellschaft als Steuersubjekt auch „*veranlagt*“ werden kann.

Auf Basis dieser Auffassung müssen dann aber ertragsteuerlich konsequenterweise Beteiligungen an Personengesellschaften und andere betriebliche Einkünfte eines Steuerpflichtigen für Zwecke der Berechnung der 100.000-Euro-Grenze getrennt voneinander beurteilt werden. Führt also bei einem Einzelunternehmer die Feststellung eines Missbrauchs zu einer Erhöhung der Bemessungsgrundlage um 60.000 Euro und ist er auch noch zu 50 % an einer Personengesellschaft beteiligt, bei der eine derartige Feststellung für denselben Zeitraum eine Erhöhung der Einkünfte um 120.000 Euro bewirkt, ist die Personengesellschaft zwar vom FKZ II ausgeschlossen, nicht aber der Einzelunternehmer.

Die Voraussetzung des „*Unternehmens*“ muss richtigerweise auch bewirken, dass nicht jeder beim Steuerpflichtigen in den letzten drei veranlagten Jahren rechtskräftig festgestellte Missbrauch für Zwecke des Pkt 3.1.3 der Richtlinien relevant ist: Handelt es sich um einen Einzelunternehmer, der neben betrieblichen auch außerbetriebliche Einkünfte bezieht, können – wenn man den Bereich des Unternehmens mit den betrieblichen Einkünften gleichsetzt – Gestaltungen, die die Höhe der außerbetrieblichen Einkünfte beeinflussen, auch dann nicht schädlich sein, wenn sie als „*Missbrauch*“ iSd § 22 BAO qualifiziert werden. Gleiches gilt, wenn der „*Missbrauch*“ Sonderausgaben oder andere private Abzüge betrifft.

### 7. Zusammenfassende Würdigung

Die hier angestellten Überlegungen illustrieren, dass es in mehrfacher Hinsicht verfehlt ist, dass das BMF in den Richtlinien zum FKZ II auf den Missbrauch iSd § 22 BAO abstellt: Zum einen ist schon der Inhalt des § 22 BAO selbst umstritten, sodass nicht klar ist, was überhaupt Gegenstand des Verweises ist. Zum zweiten wirft die Vorschrift eine Fülle von Auslegungsfragen auf, die kaum lösbar sind. Zum dritten knüpft die Vorschrift an in der Vergangenheit erlassene Verwaltungsakte an, die der Steuerpflichtige – hätte er dazu die Möglichkeit gehabt und geahnt, dass die seinerzeitige Feststellung eines Missbrauchs ihm einmal die Chance nehmen wird, einen FKZ II gewährt zu bekommen – sicherlich bekämpft hätte.<sup>35)</sup> Zum vierten hängt die Anwendung der Vorschrift auch von in der Gegenwart oder der Zukunft liegenden Handlungen der Behörden ab, die vom Steuerpflichtigen nicht beeinflusst werden können und aus seinem Blickwinkel zu Zufallsergebnissen führen.

Paradoxerweise nimmt der Ordnungsgeber gerade jene Steuerpflichtigen, die aufgrund der Anwendung des § 22 BAO eine *höhere* Steuer geleistet haben, von den Segnungen des FKZ II aus.<sup>36)</sup> Letztlich kann man sich – worauf *Staringer* schon hingewiesen hat<sup>37)</sup> – des Eindrucks nicht erwehren, dass an unerwünschten Gestaltungen Rache genommen werden soll. Damit verkennt der Ordnungsgeber aber – selbst wenn man die Vorschrift nach der Außentheorie versteht – die Bedeutung des § 22 BAO: Diese Vorschrift pönalisiert nicht die vom Steuerpflichtigen gesetzten Handlungen, sondern stellt nur sicher, dass Gestaltungen, die nach den anderen Steuervorschriften

---

<sup>35)</sup> Dazu bereits *Staringer*, Mehr privat, weniger Rechtsstaat beim Fixkostenzuschuss? SWK 27/2020, 1306 (1312 f).

<sup>36)</sup> So bereits *Staringer*, SWK 27/2020, 1306 (1313).

<sup>37)</sup> *Staringer*, SWK 27/2020, 1306 (1313).

keine Steuerpflicht auslösen würden, dennoch „angemessen“ besteuert werden. Der Missbrauch nach § 22 BAO ist nicht mit Steuerhinterziehung gleichzusetzen. Unternehmen, gegen die eine rechtskräftige Finanzstrafe verhängt worden ist, werden ohnehin gesondert nach Pkt 3.1.6 der Richtlinien vom FKZ II ausgeschlossen. Pointiert betrachtet wird der Steuerpflichtige, der *erfolglos* versucht hat, seine Steuern zu minimieren, abgestraft, während derjenige, dem gelungen ist, seine Gestaltungen so einzurichten, dass er weder von den „regulären“ Steuertatbeständen noch von § 22 BAO erfasst ist, ohne Weiteres den FKZ II in Anspruch nehmen kann.

Dazu kommt noch ein weiterer Wertungswiderspruch: Vor etlichen Jahren hat der Gesetzgeber in § 39 FinStrG einen spezifischen Straftatbestand geschaffen: Wer in die Gerichtszuständigkeit fallende Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung, des Schmuggels, der Hinterziehung von Eingangs- oder Ausgangsabgaben oder der vorsätzlichen Abgabenhhehlerei „*unter Verwendung von Scheingeschäften oder anderen Scheinhandlungen (§ 23 BAO)*“ begeht, macht sich des Abgabebetrgs schuldig. Aus finanzstrafrechtlicher Sicht kann es daher einen wesentlichen Unterschied machen, ob einer Gestaltung auf Grundlage des § 23 BAO oder – bloß – auf Grundlage des § 22 BAO die Anerkennung versagt bleibt.<sup>36)</sup> Auch nach den Richtlinien zum FKZ II macht es einen Unterschied, ob § 22 BAO oder § 23 BAO anwendbar ist, aber mit der diametral entgegengesetzten Konsequenz: Die Feststellung eines Missbrauchs führt zum Ausschluss vom FKZ II, die Feststellung eines Scheingeschäfts ist hingegen unschädlich.

---

---

### **i** Auf den Punkt gebracht

Anders als beim FKZ I kann die Feststellung eines Missbrauchs in den letzten drei veranlagten Jahren zum Ausschluss des Unternehmens vom FKZ II führen. Der Verordnungsgeber hat sich hier offenbar von einem rechtspolitischen Reflex leiten lassen, ohne die Konsequenzen dieser Regelung gründlich zu bedenken. Die zahlreichen Auslegungsfragen, die diese Vorschrift aufwirft, sind kaum lösbar. Die Zufallsergebnisse, die sich durch Anwendung dieser Regelung ergeben können, sind rechtsstaatlich schwer zu ertragen. Auch eine handwerklich besser gemachte Regelung würde aber das eigentliche Problem nicht lösen. Denn die Anknüpfung an § 22 BAO ist rechtspolitisch verfehlt, selbst wenn man diese Vorschrift im Sinne der Außentheorie versteht: Auf der Grundlage des § 22 BAO besteuert zu werden ist um nichts verwerflicher als nach irgendeiner anderen Steuervorschrift. Warum derjenige, der seine Steuern so erfolgreich minimiert, dass ihm auch der § 22 BAO nichts anhaben kann, den FKZ II in Anspruch nehmen darf, während demjenigen, der bei diesem Unterfangen scheitert und daher letztlich doch von § 22 BAO erfasst wird, kein FKZ II gewährt werden darf, ist nicht nachvollziehbar.

---

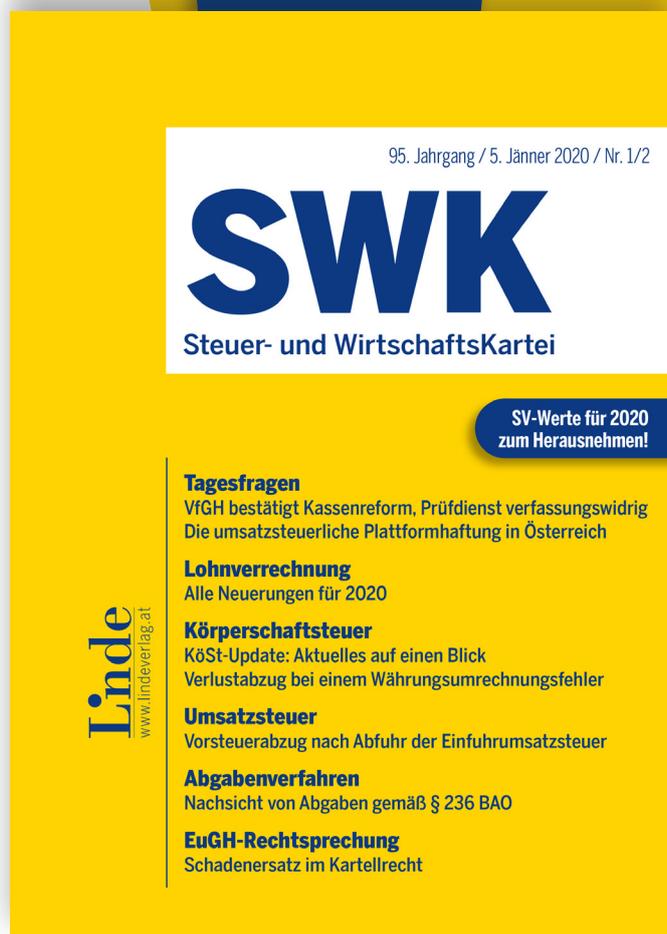
---

<sup>36)</sup> Ausführlich *Lang*, Das Scheingeschäft nach § 23 BAO, in *Holoubek/Lang*, Die allgemeinen Bestimmungen der BAO (2012) 187 (189 ff); *Kert*, Der Abgabebetrag nach § 39 FinStrG, in *Bertl/Eberhartinger/Egger/Kalss/Lang/Nowotny/Riegler/Schuch/Staringer*, Neue Grenzen der Gestaltung für Bilanz und Steuern (2014) 201 (213).

---

## Zinserparnis für 2021

Der Prozentsatz gemäß § 5 Abs Sachbezugswerteverordnung beträgt für das Kalenderjahr 2021 **0,5 %** (Erlass des BMF vom 7. 10. 2020, 2020-0.604.819).



Jetzt 20 % sparen!

SWK-Jahresabo 2020  
(95. Jahrgang, Heft 1-36)

€ 336,-\*  
statt € 420,-\*

Jetzt Jahresabo 2020  
bestellen und 20 % sparen!

## Bestellformular Ja, ich bestelle

SWK-Jahresabo 2020  
(95. Jahrgang 2020, Heft 1-36)

EUR 336,-  
statt EUR 420,-

Name/Firma

Kundennummer

Straße/Hausnr.

PLZ/Ort

E-Mail/Telefon

Datum/Unterschrift

Ich stimme zu, dass die Linde Verlag GmbH meine angegebenen Daten für den Versand von Newslettern verwendet. Diese Einwilligung kann jederzeit durch Klick des Abstelllinks in jedem zugesendeten Newsletter widerrufen werden.

Mit meiner Unterschrift erkläre ich mich mit den AGB und der Datenschutzbestimmung einverstanden. AGB: [lindeverlag.at/agb](http://lindeverlag.at/agb) | Datenschutzbestimmungen: [lindeverlag.at/datenschutz](http://lindeverlag.at/datenschutz).  
Preise Zeitschriften inkl. MwSt, zzgl. Versandkosten. Abbestellungen sind nur zum Ende eines Jahrganges möglich und müssen bis spätestens 30. November des Jahres schriftlich erfolgen. Unterbleibt die Abbestellung, so läuft das jeweilige Abonnement automatisch auf ein Jahr und zu den jeweils gültigen Abopreisen weiter. Preisänderungen und Irrtum vorbehalten.

Linde Verlag Ges.m.b.H  
Scheydgasse 24, 1210 Wien  
Handelsgericht Wien  
FB-Nr: 102235X, ATU  
14910701  
DVR: 000 2356

Jetzt bestellen:  [lindeverlag.at](http://lindeverlag.at)  [office@lindeverlag.at](mailto:office@lindeverlag.at)  01 24 630  01 24 630-23