

AVR

Abgabenverfahren und Rechtsschutz

Katharina Kubik | Christian Lenneis | Maria Linzner-Strasser
Claus Staringer | Martin Vock

Verständigungs- und Schiedsverfahren

BMF-Info erstmals mit Regelungen zum EU-BStbG

Land- und forstwirtschaftlicher Einheitswert

Überblick über die unterschiedlichen Anknüpfungen

Begleitende Kontrolle

Erfordernisse und Ablauf des Antragsverfahrens

E-Mails im Abgabenverfahrensrecht

Eine Bestandsaufnahme

Gemeinnützige Bauvereinigungen

Feststellung steuerbegünstigter Grundstückstransaktionen

Firmenwertabschreibung in der Unternehmensgruppe

Vertrauensschutz und Beweiserleichterungen

Tagungsbericht

Symposium „Steuerpolitik und Verfassungsrecht“

Aus der aktuellen Rechtsprechung

VwGH-Entscheidungen samt Anmerkungen

Das Verfahren zur Feststellung steuerbegünstigter Grundstückstransaktionen gemeinnütziger Bauvereinigungen

Christian Knotzer



Christian Knotzer, MSc (WU) ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien

Für die Steuerbefreiung von Tätigkeiten einer gemeinnützigen Bauvereinigung (GBV) ist es essenziell, ob das jeweilige Geschäft unter den gemäß § 5 Z 10 KStG iVm § 6a KStG steuerlich begünstigten Geschäftskreis iSd § 7 Abs 1 bis 3 WGG fällt. Geschäfte außerhalb von § 7 Abs 1 bis 3 WGG (insbesondere die sogenannten „*konnexen Zusatzgeschäfte*“ iSd § 7 Abs 4 WGG) führen nämlich zunächst – obwohl aufsichtsrechtlich unter Umständen zugelassen – zur unbeschränkten Steuerpflicht aller Aktivitäten der Bauvereinigung. Folglich muss die GBV einen Ausnahmeantrag gemäß § 6a Abs 2 KStG stellen, um die Steuerbefreiung für ihre Kerngeschäfte zu sichern. In einem unlängst veröffentlichten Erkenntnis hat sich der VwGH mit einer GBV und deren Tätigkeiten beschäftigt. Er entschied, dass die Rechtsgeschäfte einer GBV im Rahmen eines Feststellungsverfahrens gemäß § 6a Abs 3 KStG nicht isoliert, sondern in wirtschaftlicher Betrachtungsweise und unter Umständen iZm weiteren Geschäften gewürdigt werden müssen. Im Folgenden soll die Entscheidung dargestellt und kritisch analysiert werden. Darüber hinaus wird auch der Frage der Bindungswirkung von Bescheiden der Landesregierung für das körperschaftsteuerliche Feststellungsverfahren gemäß § 6a Abs 3 KStG nachgegangen.

1. Sachverhalt

Eine iSd Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetzes (WGG) als gemeinnützig anerkannte Bauvereinigung (GBV) beabsichtigte die Veräußerung eines in der Gemeinde H gelegenen, unbebauten Teilgrundstücks (ca. 7.400 m² und damit etwa 57 % des Gesamtgrundstücks; im Folgenden: Grundstück A). Eine zukünftige Bautätigkeit war darauf nicht geplant. Als Käuferin kam eine Genossenschaft, deren Eigentümerin die Gemeinde H ist, in Betracht. Als Kaufpreis wurden 800 € je m² vereinbart. Im Gegenzug sollte die GBV eine ähnlich große Teilfläche eines im Eigentum der Gemeinde H stehenden Grundstücks (im Folgenden: Grundstück B) erwerben. Der Kaufpreis sollte 600 € je m² betragen. Auf der Teilfläche des Grundstücks B wollte die GBV in der Folge (steuerlich begünstigte) Wohnungen errichten. Die GBV vereinbarte mit der Gemeinde H, dass der Verkauf des Grundstücks A erst mit rechtskräftigem Baubescheid für das auf dem Grundstück B neu zu realisierende Wohnbauprojekt (mit ca. 60 Wohnungen) zu-

stande kommen soll. Zusätzlich einigten sich die GBV und die Gemeinde H auf ein Rückkaufrecht zugunsten der GBV, wenn das von der GBV zu veräußernde Teilgrundstück nachträglich für Wohnbauzwecke genutzt werden soll.

Für den geplanten Verkauf stellte die GBV einen Antrag gemäß § 6a Abs 3 KStG, wonach das zuständige Finanzamt festzustellen hat, ob die Veräußerung unter § 7 Abs 1 bis 3 WGG fällt und damit von der Steuerbefreiung für GBV gemäß § 5 Z 10 KStG erfasst ist (Feststellungsantrag). Das Finanzamt war der Ansicht, dass es sich bei der Veräußerung um ein (steuerlich nicht begünstigtes) konnexes Zusatzgeschäft iSd § 7 Abs 4 WGG handelt. Ein konnexes Zusatzgeschäft bedarf der Zustimmung der örtlich zuständigen Landesregierung (hier: Landesregierung Vorarlberg). Eine Zustimmung durch die Landesregierung ist nur notwendig, wenn das geplante Geschäft nicht in den begünstigten Tätigkeitsbereich des § 7 Abs 1 bis 3 WGG fällt. In der Bescheidbegründung verwies das Finanzamt auf einen bereits ergangenen Zustimmungsbescheid der Vorarlberger Landesregierung gemäß § 7 Abs 4 WGG, der das Geschäft eben unter § 7 Abs 4 WGG subsumierte.

Das BFG gab der daraufhin erhobenen Beschwerde Folge und stellte fest, dass die geplante Veräußerung sehr wohl in den steuerbefreiten Geschäftskreis gemäß § 7 Abs 1 bis 3 WGG falle.¹ Das Finanzamt erhob (ordentliche) Revision.

2. Aus den Entscheidungsgründen

„28. § 5 Z 10 KStG 1988 sieht für Bauvereinigungen, die nach dem WGG als gemeinnützig anerkannt sind, eine Befreiung von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht vor, wenn sich ihre Tätigkeit auf die in § 7 Abs. 1 bis 3 WGG genannten Geschäfte und die Vermögensverwaltung beschränkt und zwar nach Maßgabe des § 6a KStG 1988. Gemäß § 6a Abs. 3 KStG 1988 hat das zuständige Finanzamt im Zweifelsfall auf Antrag bescheidmässig festzustellen, ob ein geplantes Geschäft unter § 7 Abs. 1 bis 3 WGG fällt (vgl. VwGH 22.5.2002, 99/15/0218).

29. Gemäß § 7 Abs. 4 WGG bedürfen andere im Rahmen ordnungsmäßiger Wirtschaftsführung notwendig werdende Geschäfte einer Bauvereinigung als die in den Abs. 1 bis 3 WGG angeführten der Zu-

¹ Zum BFG-Erkenntnis vom 12. 5. 2020, RV/1100284/2019, siehe Knotzer, BFG: Wann ist der Verkauf eines Grundstücks durch eine gemeinnützige Bauvereinigung steuerfrei iSd § 5 Z 10 KStG? LexisNexis-Rechtsnews 30659 vom 29. 3. 2021.

stimmung der Landesregierung. Im Falle einer solchen Zustimmung geht die Landesregierung vom Vorliegen einer Tätigkeit aus, die in § 7 Abs. 1 bis 3 WGG keine Deckung findet. Der Zustimmungsbescheid der Landesregierung entfaltet allerdings keine Bindungswirkung für die vom Finanzamt für steuerliche Zwecke zu treffende Entscheidung, ob eine bestimmte Tätigkeit einer Bauvereinigung unter § 7 Abs. 1 bis 3 WGG fällt oder nicht. Vielmehr ist diese Feststellung sowohl vom Finanzamt (§ 6a Abs. 3 KStG 1988) als auch von der zuständigen Landesregierung (§ 7 Abs. 4 WGG) unabhängig voneinander zu treffen und kann daher auch zu widersprüchlichen Ergebnissen führen (vgl. VwGH 27.8.1998, 93/13/0037).

30. Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob die geplante Veräußerung der Teilfläche des Grundstücks A ein Geschäft iSd § 7 Abs. 1 bis 3 WGG darstellt.

31. Das revisionswerbende Finanzamt bestreitet dies mit der Begründung, dass eine Grundstücksveräußerung nur dann dem nach § 7 Abs. 1 bis 3 WGG zulässigen Geschäftskreis zuzuordnen sei, wenn sie für die Zweckerfüllung der gemeinnützigen Bauvereinigung notwendig sei, indem sie unmittelbar der Umsetzung des gesetzlichen Auftrags der Versorgung der Bevölkerung mit leistbarem Wohnraum diene oder zumindest eine unterstützende Funktion in dem Sinne habe, dass für die Zweckverwirklichung nicht erforderliche oder diese gar beeinträchtigende Grundflächen abgegeben würden.

32. Der dargestellte Grundsatz komme auch in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zum Ausdruck, der sich im Erkenntnis vom 30. Oktober 1996, 96/13/0049, mit dieser Thematik befasst habe. Nach dieser Rechtsprechung lägen Grundstücksveräußerungen im üblichen Rahmen ordnungsmäßiger Wohnungswirtschaft, wenn es sich hierbei um Maßnahmen zur Begradigung von Grundstücken oder um die Veräußerung von unproduktiven Randflächen handle. Die Veräußerung von unbebauten Liegenschaften in einem größeren Umfang lägen hingegen nicht in diesem üblichen Rahmen. Die Zuordnung habe nach Ansicht des Finanzamts auf Basis des konkreten Rechtsgeschäfts zu erfolgen. Es sei zu beurteilen, ob das konkrete Rechtsgeschäft für sich isoliert noch im üblichen Rahmen ordnungsmäßiger Wohnungswirtschaft liege.

33. Dem Finanzamt ist dahingehend zuzustimmen, dass die Veräußerung von unbebauten Liegenschaften größeren Umfangs im Allgemeinen nicht dem zulässigen Geschäftskreis gemäß § 7 Abs. 1 bis 3 WGG zuzuordnen ist. Im gegenständlichen Fall ist die Veräußerung eines Grundstücks aber derart eng mit dem Erwerb eines anderen Grundstücks verknüpft, dass der Vorgang in wirtschaftlicher Betrachtung einem Grundstückstausch gleichzuhalten ist. Ein Tausch von Grundstücken zwecks Errichtung von Wohnungen auf der eingetauschten Grundstücksfläche kann durchaus zu den Rechtsgeschäften iSd § 7 Abs. 1a WGG zählen, die mit der Errichtung, Erwerbung, Finanzierung und Überlassung der Bauten und Anlagen einer Bauvereinigung in dem üblichen Rahmen ordnungsmäßiger Wohnungswirtschaft zusammenhängen.

34. [...] Der Verkauf der Teilfläche am Grundstück A steht unter der Auflage/Bedingung, dass er erst mit einem rechtskräftigen Baubescheid für das Wohnbauprojekt der Mitbeteiligten auf dem Grundstück B zustande kommt. Die mitbeteiligte Partei ist zum Verkauf der in Rede stehenden Teilfläche des Grundstücks A also nur bereit, wenn sie eine annähernd gleich große Teilfläche des Grundstücks B erwirbt und auf diesem die Baubewilligung für eine Wohnhausanlage erhält.

35. Vor diesem Hintergrund stößt es aber auf keine vom Verwaltungsgerichtshof aufzugreifenden Bedenken, wenn das Bundesfinanzgericht den Verkauf des in Rede stehenden Grundstücks, der in einem derart engen Zusammenhang mit dem Ankauf des Ersatzgrundstücks steht, dass der Vorgang wirtschaftlich den Eindruck eines Grundstückstausches vermittelt, im Hinblick darauf, dass auf dem Ersatzgrundstück ein Wohnbau (mit ca 60 Wohnungen) errichtet werden soll, dem zulässigen Geschäftskreis gemäß § 7 Abs. 1 bis 3 WGG (§ 7 Abs. 1a Z 1 WGG) zugeordnet hat. Dass der beim Verkauf der Teilfläche aus dem Grundstück A erzielte Kaufpreis um 200 € pro Quadratmeter höher liegt als der für den Erwerb des Ersatzgrundstücks aufzuwendende Kaufpreis ist dabei fallbezogen nicht schädlich, weil diese Preisdifferenz offenkundig nicht das Motiv für den ‚Grundstückstausch‘ war, sondern vielmehr Infrastrukturmaßnahmen der Gemeinde und deren raumplanerische Überlegungen zu den Rechtsgeschäften geführt haben, die auch von der Gemeinde initiiert wurden.

36. Dass das Grundstück A bebaubar gewesen wäre, steht der vom Bundesfinanzgericht vorgenommenen Beurteilung des Rechtsgeschäfts nicht entgegen, weil auf der erworbenen Fläche ein Wohnbau errichtet wird.“

3. Anmerkungen

3.1. Ausnahme- und Feststellungsverfahren nach dem KStG und dem WGG

GBV sind gemäß § 5 Z 10 KStG iVm § 6a KStG von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht befreit, wenn sich ihre Tätigkeit auf die in § 7 Abs 1 bis 3 WGG genannten Geschäfte (Haupt- und Nebengeschäfte)² und die Vermögensverwaltung beschränkt.³ Tätigt eine GBV begünstigungsschädliche Geschäfte außerhalb von § 7 Abs 1 bis 3 WGG (zB sogenannte „kon-nexe Zusatzgeschäfte“ iSd § 7 Abs 4 WGG), lebt die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht zur Gänze – also auch für begünstigte Geschäfte

² Zu den begünstigungsunschädlichen Geschäften des § 7 Abs 1 bis 3 WGG siehe ausführlich zB Knotzer in Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer, KStG³ (in Druck) § 6a Rz 41 ff, oder Holoubek/Hanslik-Schneider in Illedits/Reich-Rohrwig, Wohnrecht³ (2018) § 7 WGG Rz 3 ff.

³ Hingegen unterliegen GBV der beschränkten Steuerpflicht zweiter Art gemäß § 1 Abs 3 Z 3 KStG. Siehe näher zur beschränkten Steuerpflicht einer GBV Knotzer in Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer, KStG³, § 6a Rz 15 f und 23 (in Druck).

innerhalb des § 7 Abs 1 bis 3 WGG – auf. Will die GBV die Steuerbefreiung für die begünstigten Geschäfte nicht verlieren, muss sie vor Aufnahme des begünstigungsschädlichen Geschäfts an das zuständige Finanzamt⁴ einen Ausnahmeantrag nach § 6a Abs 2 KStG stellen. Das Finanzamt hat sodann – bei Vorliegen der Voraussetzungen – per Ausnahmebescheid die unbeschränkte Steuerpflicht auf dieses Geschäft zu beschränken.⁵ Die begünstigten Geschäfte der GBV bleiben sodann steuerfrei.

Um festzustellen, ob das fragliche Geschäft begünstigungsschädlich ist oder nicht, kann die GBV im Zweifelsfall beim zuständigen Finanzamt ein Feststellungsverfahren gemäß § 6a Abs 3 KStG beantragen. Das Finanzamt hat sodann bescheidmäßig festzustellen, ob das geplante Geschäft unter § 7 Abs 1 bis 3 WGG fällt oder nicht (Feststellungsbescheid). Wenn ein Zweifelsfall vorliegt, hat die GBV einen Rechtsanspruch auf den Feststellungsbescheid.⁶ Der Feststellungsantrag kann mit einem Ausnahmeantrag gemäß § 6a Abs 2 KStG verbunden werden (der Ausnahmeantrag stellt diesfalls einen Eventualantrag dar). Wird vom Finanzamt festgestellt, dass es sich bei dem fraglichen Geschäft um ein begünstigtes Haupt- oder Nebengeschäft iSd § 7 Abs 1 bis 3 WGG handelt, gilt der Eventualantrag iSd § 6a Abs 2 KStG als erledigt, worauf im Bescheidspruch hinzuweisen ist.⁷

Geschäfte, die sich außerhalb der Haupt- und Nebengeschäfte des § 7 Abs 1 bis 3 WGG befinden, bedürfen gemeinnützigkeitsrechtlich grundsätzlich der Zustimmung der zuständigen Landesregierung (§ 7 Abs 4 WGG).⁸ Eine Zustimmung durch die Landesregierung ist daher nur notwendig, wenn das geplante Geschäft nicht ohnehin in den begünstigten Tätigkeitsbereich des § 7 Abs 1 bis 3 WGG fällt. Erteilt die Landesregierung also die Zustimmung für ein derartiges Geschäft, steht fest, dass es sich nach Ansicht der Landesregierung um ein begünstigungsschädliches Geschäft iSd § 7 Abs 4 WGG handelt (konnexes Zusatzgeschäft). Ob die Abgabenbehörde bei der Beurteilung eines Feststellungsantrags gemäß § 6a Abs 3 KStG an die Ansicht der Landesregierung gebunden ist, wird in Pkt 3.2. analysiert.

Seit der WGG-Novelle 2016⁹ besteht auch im WGG für den Zweifelsfall die Möglichkeit, einen Feststellungsantrag zu stellen (§ 7 Abs 3a WGG). Diesfalls hat die zuständige Landesregierung bescheidmäßig festzustellen, ob ein geplantes Geschäft unter § 7 Abs 1 bis 3 WGG fällt oder nicht. Die Frage, ob die Abgabenbehörde im Feststellungsverfahren nach § 6a Abs 3 KStG an einen Feststellungsbescheid der Landesregierung gemäß § 7 Abs 3a WGG gebunden ist, wird in Pkt 3.3. erörtert.

3.2. Bindungswirkung zwischen dem Feststellungsverfahren gemäß § 6a Abs 3 KStG und dem Verfahren nach § 7 Abs 4 WGG

Im vorliegenden Sachverhalt verwies das zuständige Finanzamt bei Erlass des Feststellungsbescheids gemäß § 6a Abs 3 KStG zur Begründung auf den Bescheid der Landesregierung gemäß § 7 Abs 4 WGG zur Zustimmung zum Verkauf der Teilfläche des Grundstücks A. Die Landesregierung sei hier der vom Finanzamt dazu abgegebenen Stellungnahme gefolgt.¹⁰ Eine derartige Zustimmung ist von der Landesregierung – wie bereits ausgeführt – nur dann zu erteilen, wenn das Geschäft nicht unter den begünstigten Tätigkeitskreis des § 7 Abs 1 bis 3 WGG fällt. Erteilt die Landesregierung also ihre Zustimmung, dann ist sie der Ansicht, dass kein (steuerlich begünstigtes) Haupt- oder Nebengeschäft iSd § 7 Abs 1 bis 3 WGG vorliegt. Das Finanzamt ist im Feststellungsverfahren gemäß § 6a Abs 3 KStG jedoch nicht an den Zustimmungsbescheid der Landesregierung gebunden. Eine derartige Bindungswirkung hat der VwGH bereits verneint: Die Feststellung ist nämlich „nach dem ausdrücklich erklärten Willen des Gesetzgebers“¹¹ sowohl vom zuständigen Finanzamt (§ 6a Abs 3 KStG) als auch von der zuständigen Landesregierung (§ 7 Abs 4 WGG) unabhängig voneinander zu treffen.¹² Einander widersprechende Ergebnisse sind daher möglich (und im vorliegenden Fall wohl letztlich auch eingetreten¹³). Zwar kommt dem Finanzamt in einem Verfahren nach § 7 Abs 4 WGG Parteistellung zu (§ 33 Abs 2 WGG) und ist daher von der Landesregierung um Stellungnahme zum Antrag der GBV zu ersuchen.¹⁴ Nach herrschender Ansicht ist das Finanzamt

⁴ Gemäß § 61 Abs 1 Z 8 BAO ist für nach dem WGG als gemeinnützig anerkannte Bauvereinigungen für die in § 61 Abs 2 und 3 BAO genannten Abgaben (zu denen die Körperschaftsteuer zählt) und Angelegenheiten das Finanzamt für Großbetriebe zuständig.

⁵ Näher zu dem Ausnahmeantragsverfahren siehe *Knotzer in Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer*, KStG³, § 6a Rz 74 ff (in Druck), oder *Schellmann in Lachmayer/Strimitzer/Vock*, KStG (24. Lfg, 2013) § 6a Tz 47.

⁶ *Ritz*, Feststellungsbescheide über noch nicht verwirklichte Sachverhalte, SWI 1999, 532 (533). Näher zu dem Feststellungsverfahren siehe *Knotzer in Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer*, KStG³, § 6a Rz 79 ff (in Druck).

⁷ Rz 262 KStR.

⁸ Gemäß § 32 WGG ist jene Landesregierung zuständig, in deren Bereich die Bauvereinigung ihren Sitz hat.

⁹ BGBl I 2015/157.

¹⁰ Siehe BFG 12. 5. 2020, RV/1100284/2019, 3.

¹¹ VwGH 27. 8. 1998, 93/13/0037. Siehe auch *Schwetz*, WGG (2021) § 7 Rz 8.

¹² Siehe dazu auch bereits *Arnold*, Die gemeinnützigen Bauvereinigungen aus abgaben- und gesellschaftsrechtlicher Sicht (2001) Rz 276.

¹³ Vgl auch *Kampitsch*, Grundstückstausch einer gemeinnützigen Bauvereinigung, immo aktuell 2021/35, 177 (179).

¹⁴ Vgl *Holoubek*, Die Geschäftskreisregelung als Kernstück des WGG, in *Korinek/Nowotny*, Handbuch der gemeinnützigen Wohnungswirtschaft (1994) 375.

dabei jedoch lediglich Formalpartei.¹⁵ Das Finanzamt hat keinen Anspruch auf eine bestimmte inhaltliche Entscheidung durch die Landesregierung und besitzt auch keine Legitimation, Amtsbeschwerde zu erheben.¹⁶ Nur wenn das Finanzamt in seinen Verfahrensrechten verletzt wurde – also zB dem Verfahren gar nicht zugezogen wurde –, kann es sich an den VwGH wenden.¹⁷ Im Übrigen wäre auch die Landesregierung nicht an einen zuvor erlassenen Feststellungsbescheid des Finanzamts (§ 6a Abs 3 KStG) gebunden.¹⁸

Die mangelnde Bindungswirkung führt also zu „Parallelverfahren“ durch das Finanzamt und die Landesregierung.¹⁹ Für eine Eigenständigkeit der jeweiligen Verfahren sprechen auch die Materialien zum Gesetzgebungsprozess bei Einführung des § 7 Abs 4 WGG sowie des Feststellungsantrags nach dem KStG.²⁰ In den Erläuterungen zu § 7 Abs 4 WGG wird angeführt, dass dieser *„den Finanzbehörden die Entscheidung erleichtert, ob ein steuerbegünstigtes Geschäft einer gemeinnützigen Bauvereinigung anzunehmen ist oder nicht“*.²¹ Zwar wird es für das Finanzamt wohl hilfreich und zweckmäßig sein, sich mit den Argumenten der Landesregierung auseinanderzusetzen,²² was eine Erleichterung für die Finanzbehörde darstellen kann. Eine Bindungswirkung der Feststellungen der Landesregierung im Rahmen eines Verfahrens nach § 7 Abs 4 WGG würde die Entscheidung des Finanzamts indes nicht erleichtern, sondern gänzlich erübrigen.²³ Auch bei Einführung des Feststellungsantrags nach dem KStG (heute § 6a Abs 3 KStG) war den Materialien zu entnehmen, dass *„[e]ine solche Möglichkeit [...] im Hinblick auf die eigenständige abgabenbehördliche Beurteilung der Geschäftstätigkeit der Bauvereinigungen zweckmäßig“* erscheint.²⁴

Auch die Systematik des § 6a KStG spricht gegen eine Bindungswirkung: So ist dem § 6a KStG eine Bindung an Bescheide der Landesregierung nicht völlig fremd. In der Vorschrift

des § 6a Abs 5 KStG über die Zuführung von Einkünften aus der Verwaltung von Reservekapital iSd § 7 Abs 6 WGG zu einer steuerfreien Rücklage²⁵ ist eine Bindungswirkung an einen Bescheid der Landesregierung über die Gewährung einer Baupause gemäß § 7 Abs 5 WGG vorgesehen.²⁶ Hier muss kraft der ausdrücklichen Anordnung des § 6a Abs 5 Satz 6 KStG das Finanzamt also nicht selbst prüfen, ob die Voraussetzungen des § 7 Abs 5 WGG²⁷ gegeben sind. Eine derartige Anknüpfung an die Entscheidungen der Landesregierung ist in § 6a Abs 3 KStG (Feststellungsbescheid) gerade nicht vorgesehen. Auch dies lässt darauf schließen, dass die wechselseitige Unabhängigkeit der Verfahren nach § 7 Abs 4 WGG und § 6a Abs 3 WGG dem Willen des Gesetzgebers entspricht. Zuletzt wäre die Bestimmung über das Feststellungsverfahren des § 6a Abs 3 KStG bei Bejahung einer Bindungswirkung an die bereits getroffene Entscheidung der Landesregierung wohl auch redundant, was kaum dem Willen des Gesetzgebers entsprechen kann.

Es lässt sich also zusammenfassend festhalten, dass keinerlei wechselseitige Bindungswirkung zwischen Bescheiden nach § 6a Abs 3 KStG (zu erlassen durch das Finanzamt) und § 7 Abs 4 WGG (zu erlassen durch die Landesregierung) besteht.

3.3. Bindungswirkung zwischen den Feststellungsverfahren gemäß § 6a Abs 3 KStG und gemäß § 7 Abs 3a WGG

Mit der WGG-Novelle 2016 (BGBl I 2015/157) wurde § 7 Abs 3a WGG eingeführt. Dieser lautet:

„Auf Antrag der Bauvereinigung hat die Landesregierung im Zweifelsfall bescheidmäßig festzustellen, ob ein geplantes Geschäft oder eine geplante Beteiligung unter Abs. 1 bis 3 fällt oder nicht.“

Seither haben GBV also die ausdrücklich gesetzlich normierte Möglichkeit, auch bei der Landesregierung (analog zu § 6a Abs 3 KStG) im Zweifelsfall einen Feststellungsantrag zu stellen, ob ein Geschäft unter den (steuerlich begünstigten) Tätigkeitskreis des § 7 Abs 1 bis 3 WGG fällt oder nicht. Die Möglichkeit zur Beantragung eines Feststellungsbescheids (auch) bei der Landesregierung bestand – nach allgemeinen Grundsätzen – jedoch bereits vor Einführung des § 7 Abs 3a WGG. So liegt es nach Ansicht des

¹⁵ Siehe zB *Holoubek/Hanslik-Schneider* in *Illedits/Reich-Rohrwig*, *Wohnrecht*³, § 33 WGG Rz 3 mwN. Grundlegend zu einer Formalpartei *Aichreiter*, Was ist und woran erkennt man eine Formalpartei? *ZfV* 1993, 333 ff.

¹⁶ Siehe zB *Zenz*, *Einsicht durch Aufsicht?* wobl 2019, 449 (450).

¹⁷ *Schuchter* in *Schwimann*, *ABGB*, Band 4², §§ 31 bis 33 WGG Rz 7.

¹⁸ VwGH 23. 4. 1996, 93/05/0238 und 93/05/0239.

¹⁹ *Wieser*, Die gemeinnützige Bauvereinigung im Steuerrecht, in *Korinek/Nowotny*, *Gemeinnützige Wohnungswirtschaft*, 425 f.

²⁰ Die Möglichkeit, beim Finanzamt einen Feststellungsbescheid zu beantragen, wurde zunächst in der Befreiungsvorschrift des § 5 Z 10 KStG selbst verankert. Erst mit BGBl 1993/253 wurde § 6a KStG geschaffen und der Feststellungsantrag in dessen Abs 3 verschoben.

²¹ ErlRV 760 BlgNR 14. GP, 18. Hervorhebung durch den Autor.

²² *Wiesner/Schneider/Spanbauer/Kohler*, *KStG* (1996) § 6a Anm 3.

²³ Vgl auch *Arnold*, *Bauvereinigungen*, Rz 276.

²⁴ AB 674 BlgNR 17. GP, 2. Hervorhebung durch den Autor.

²⁵ Siehe näher zu § 6a Abs 4 und Abs 5 KStG zB *Schellmann* in *Lachmayer/Strimitzer/Vock*, *KStG* (24. Lfg, 2013) § 6a Tz 46 ff, oder *Knotzer* in *Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer*, *KStG*³, § 6a Rz 73 und 93 ff (in Druck).

²⁶ Vgl auch *Arnold*, *Bauvereinigungen*, Rz 281, oder *Grundbichler*, *Gemeinnützige Bauvereinigungen* (2014) 195.

²⁷ Fehlen der wirtschaftlichen Voraussetzungen des Wohnungsbedarfs oder der Finanzierungsmöglichkeit.

VwGH im rechtlichen Interesse einer GBV, im Rahmen eines Feststellungsverfahrens Klarheit darüber zu erlangen, ob ein Rechtsgeschäft genehmigungspflichtig (iSd § 7 Abs 4 WGG) ist oder nicht. Bei einem derartigen rechtlichen Interesse sind die Verwaltungsbehörden befugt, im Rahmen ihrer örtlichen und sachlichen Zuständigkeit auch ohne ausdrückliche gesetzliche Anordnung Feststellungsbescheide zu erlassen.²⁸

Die zu der WGG-Novelle 2016 veröffentlichten Materialien zum Hintergrund der Einführung des neuen § 7 Abs 3a WGG sind dabei etwas missverständlich: So sollte mit der Einführung die „Möglichkeit zur Einreichung eines sogenannten ‚Eventualantrages‘ im Hinblick auf die Ex-ante-Zuständigkeit der Aufsichtsbehörden bei gemeinnützigen Ausnahmegeschäften gem. § 7 Abs. 4a bis 4c“ WGG geschaffen werden.²⁹ Dies ist mE insofern missverständlich, als es sich bei § 7 Abs 3a WGG dem Wortlaut und der Systematik nach nicht um einen „Eventualantrag“ handelt, der erst zu bearbeiten wäre, wenn ein Primärantrag entsprechend bearbeitet wurde. Die Intention des Gesetzgebers dürfte es gewesen sein, die (explizite) Möglichkeit zu schaffen, gemeinnützigkeitsrechtlich ein Feststellungsverfahren iSd § 7 Abs 3a WGG mit einem Genehmigungsverfahren nach § 7 Abs 4 WGG zu verbinden.³⁰ Es dürfte sich bei einer derartigen Verbindung der Anträge eher bei dem Genehmigungsantrag des § 7 Abs 4 WGG um den „Eventualantrag“ handeln, über den nur dann von der Landesregierung zu entscheiden ist, wenn der Feststellungsbescheid nach § 7 Abs 3a WGG ergibt, dass es sich um kein (begünstigtes) Haupt- oder Nebengeschäft iSd § 7 Abs 1 bis 3 WGG handelt. Auch der Sinn des Hinweises auf die Bestimmungen in § 7 Abs 4a bis 4c WGG erschließt sich nicht.

Auch die bereits nach § 6a Abs 3 KStG bestehende abgabenrechtliche Möglichkeit, einen Feststellungsantrag bei der Finanzbehörde zu stellen, findet in den Materialien zur WGG-Novelle 2016 Erwähnung:

„§ 6a Abs. 3 KStG regelt bereits de lege lata die Möglichkeit eines ‚Eventualantrages‘ bei den Finanzbehörden, im Hinblick darauf, ob ein Geschäft in den steuerbegünstigten Geschäftskreis fällt oder nicht.“³¹

Auch bei § 6a Abs 3 KStG handelt es sich nicht um einen „Eventualantrag“. Der Feststellungsantrag gemäß § 6a Abs 3 KStG kann mit einem Ausnahmeantrag nach § 6a Abs 2 KStG zur Einschränkung der unbeschränkten Steuerpflicht auf begünstigungsschädliche Geschäfte verbunden

werden (§ 6a Abs 3 letzter Satz KStG). Bei einer derartigen Kombination der Anträge an die Finanzbehörde, stellt also der Ausnahmeantrag nach § 6a Abs 2 KStG den „Eventualantrag“ dar, da dieser nur dann zu bearbeiten ist, wenn das Finanzamt im Feststellungsbescheid ausspricht, dass es sich um ein (begünstigungsschädliches) Geschäft außerhalb des § 7 Abs 1 bis 3 WGG handelt. Nur wenn das Geschäft begünstigungsschädlich ist, muss die unbeschränkte Steuerpflicht auf dieses eingeschränkt werden.

Vor diesem Hintergrund stellt sich die – vom VwGH im vorliegenden Fall nicht behandelte – Frage der Bindungswirkung zwischen den Feststellungsverfahren nach § 7 Abs 3a WGG und § 6a Abs 3 KStG. Das BFG ging im revisionsgegenständlichen Erkenntnis³² wohl von einer fehlenden Bindungswirkung aus:

„Nach der eben dargestellten Rechtslage³³ sind sowohl die Landesregierung als auch das zuständige Finanzamt verpflichtet, auf Antrag der Bauvereinigung mit Bescheid festzustellen, ob ein geplantes Geschäft unter § 7 Abs. 1 bis 3 WGG fällt oder nicht. Dabei besteht keinerlei Bindungswirkung des einen Bescheides an den anderen, die Landesregierung und das Finanzamt haben die Feststellungen eigenständig und unabhängig voneinander zu treffen, weshalb es auch zu voneinander abweichenden oder einander widersprechenden Feststellungen kommen kann (vgl. VwGH 27.08.1998, 93/13/0037).“

Der Verweis des BFG auf das VwGH-Erkenntnis aus 1998 – zu diesem Zeitpunkt fehlte § 7 Abs 3a WGG im Rechtsbestand freilich noch – lässt wohl auf folgende Ansicht des BFG schließen: Weder zwischen § 7 Abs 4 WGG und § 6a Abs 3 KStG noch zwischen § 7 Abs 3a WGG und § 6a Abs 3 KStG besteht Bindungswirkung. Nach dem vom BFG zitierten VwGH-Erkenntnis entspricht es „dem ausdrücklich erklärten Willen des Gesetzgebers“, dass sowohl das zuständige Finanzamt (nach § 6a Abs 3 KStG) als auch die zuständige Landesregierung (nach § 7 Abs 4 WGG) unabhängig voneinander festzustellen haben, ob eine Tätigkeit unter § 7 Abs 1 bis 3 WGG fällt oder nicht. Auch bei den Feststellungsanträgen nach § 7 Abs 3a WGG und § 6a Abs 3 KStG dürften eigenständige „Parallelverfahren“ dem Willen des Gesetzgebers entsprechen. Wäre zwischen diesen beiden (inhaltlich identen) Verfahren eine Bindungswirkung beabsichtigt gewesen, wäre es am Gesetzgeber gelegen, eine solche explizit vorzusehen. Jedoch verweist weder § 7 Abs 3a WGG auf das nach dem KStG zu führende Verfahren, noch erfolgte im Zuge der WGG-Novelle 2016 (oder später) eine Anpassung des § 6a Abs 3 KStG. Zudem hat das Finanzamt im Feststellungsverfahren nach § 7 Abs 3a WGG – anders als bei den zustim-

²⁸ Vgl VwGH 23. 4. 1996, 93/05/0238 und 95/05/0239, mit Verweis auf VwGH 1. 7. 1993, 90/17/0116. Vgl im allgemeinen auch Kahl/Weber, Allgemeines Verwaltungsrecht⁷ (2019) Rz 420.

²⁹ AB 965 BlgNR 25. GP, 2 f.

³⁰ Holoubek/Hanslik-Schneider in Illedits/Reich-Rohrwig, Wohnrecht³, § 7 WGG Rz 15.

³¹ AB 965 BlgNR 25. GP, 2 f.

³² BFG 12. 5. 2020, RV/1100284/2019, 10.

³³ Es sei angemerkt, dass das BFG in der Darstellung der Rechtslage explizit auch § 7 Abs 3a WGG anführt.

mungspflichtigen konnexen Zusatzgeschäften gemäß § 7 Abs 4 WGG – keine Parteistellung und muss von der Landesregierung dem Feststellungsverfahren daher nicht einmal zugezogen werden.

Es ist also auch bei den Feststellungsanträgen nach § 6a Abs 3 KStG und § 7 Abs 3a WGG nicht von einer wechselseitigen Bindungswirkung auszugehen. Die Finanzverwaltung ist indes anderer Ansicht und sieht die Abgabenbehörde an den Feststellungsbescheid der Landesregierung gemäß § 7 Abs 3a WGG gebunden, sofern kein Bescheid gemäß § 6a Abs 3 KStG vorliegt. Nur wenn sowohl ein Antrag gemäß § 6a Abs 3 KStG (an das Finanzamt) als auch ein Antrag nach § 7 Abs 3a WGG (an die Landesregierung) vorliegen, haben die Behörden die Feststellungen unabhängig voneinander zu treffen, weshalb auch widersprüchliche Ergebnisse möglich sind.³⁴ Im Ergebnis führt diese Ansicht aber dazu, dass die Bindungswirkung der Abgabenbehörde an die Rechtsansicht der Landesregierung davon abhängt, welche Behörde im Feststellungsverfahren schneller den jeweiligen Bescheid erlässt. Dies könnte die Abgabenbehörde zwar dazu anspornen, das Feststellungsverfahren zügig abzuschließen. Ob diese Ansicht vor dem Hintergrund der VwGH-Rechtsprechung zur Bindungswirkung zwischen § 6a Abs 3 KStG und § 7 Abs 4 WGG und der Gesetzesystematik aufrechterhalten werden kann, ist mE aber zweifelhaft. Eine Anpassung der – erst durch den KStR-Wartungserlass 2021 diesbezüglich ergänzten – Rz 261 KStR wäre mE daher angebracht.

3.4. Grundstückstausch: „enge Verknüpfung“ zwischen Veräußerung und Erwerb in wirtschaftlicher Betrachtungsweise

Damit eine Veräußerung eines Grundstücks als Hauptgeschäft einer GBV gemäß § 7 Abs 1a Z 1 WGG³⁵ qualifiziert werden kann, muss es „mit der Errichtung, Erwerbung, Finanzierung und Überlassung ihrer Bauten und Anlagen in dem üblichen Rahmen ordnungsmäßiger Wohnungswirtschaft zusammenhängen“. Es ist also nicht jede Grundstücksveräußerung einer GBV begünstigt. Der VwGH hält im vorliegenden Erkenntnis fest, dass „die Veräußerung von unbebauten Grundstücken größeren Umfangs im Allgemeinen nicht dem zulässigen Geschäftskreis gemäß § 7 Abs. 1 bis 3 WGG zuzuordnen ist“.³⁶ Ähnliches hat der VwGH auch bereits in einem Erkenntnis aus dem Jahr 1996 festgehalten.³⁷

³⁴ Rz 261 KStR.

³⁵ Bis zur WGG-Novelle 2019 (BGBl I 2019/85) handelte es sich um ein Nebengeschäft gemäß § 7 Abs 3 Z 6 WGG. Siehe näher zu der „Verschiebung“ in die Hauptgeschäfte Knotzer in Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer, KStG³, § 6a Rz 48 (in Druck).

³⁶ VwGH 7. 9. 2021, Ro 2020/15/0024, Rz 33.

³⁷ VwGH 23. 4. 1996, 93/05/0239.

Nach diesem Erkenntnis – so zumindest die Auffassung des Finanzamts – seien lediglich Maßnahmen zur Begradigung eines Grundstücks oder Veräußerungen von unproduktiven Randbereichen unter § 7 Abs 1a Z 1 WGG³⁸ zu subsumieren.

Nach dem vorliegenden VwGH-Erkenntnis kann die Veräußerung eines Grundstücks aber auch dann unter § 7 Abs 1a Z 1 WGG subsumiert werden, wenn die Veräußerung hinreichend eng mit dem Kauf eines anderen Grundstücks verknüpft ist, sodass der Vorgang in wirtschaftlicher Betrachtung einem Grundstückstausch gleichzuhalten ist. Welche zeitlichen und sachlichen Maßstäbe an diese „enge Verknüpfung“ zu legen sind, lässt der VwGH zwar offen.³⁹ Im vorliegenden Fall hat er eine „enge Verknüpfung“ aber jedenfalls bejaht: Der Verkauf des Grundstücks kam nämlich nur unter der Bedingung zustande, dass die GBV für die (begünstigte) Realisierung einer Wohnbauanlage auf dem neuen Grundstück einen rechtskräftigen Baubescheid erhält. Den Umstand, dass sich die GBV auch ein Rückkaufsrecht an der verkauften Teilfläche zusichern ließ, für den Fall, dass dieses Grundstück doch für den Wohnungsbau verwendet werden soll, erwähnt der VwGH in seiner Begründung nicht und war deshalb wohl auch nicht entscheidungsrelevant.

Der VwGH würdigt also die Frage, ob ein Geschäft unter § 7 Abs 1 bis 3 WGG fällt oder nicht, aus einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise. Der (restriktiven) Ansicht des Finanzamts, wonach die Veräußerung einer Teilfläche jedenfalls nur dann dem ohne Genehmigung zulässigen (und steuerlich begünstigten) Geschäftsbereich des § 7 Abs 1 bis 3 WGG zugeordnet werden kann, wenn es sich lediglich um geringfügige Flächenausmaße oder für die Zweckverwirklichung der GBV nicht geeignete oder gar hinderliche Flächen handelt, erteilt das Höchstgericht somit eine Absage. Im vorliegenden Fall wäre die zu veräußernde Teilfläche des Grundstücks A grundsätzlich bebaubar gewesen. Dies steht der Beurteilung des Rechtsgeschäfts als begünstigte Tätigkeit allerdings nicht entgegen, weil auf der (im Gegenzug) erworbenen Fläche ein (begünstigter) Wohnbau errichtet wird. Damit nimmt der VwGH eine wirtschaftliche Gesamtbetrachtung des Falls vor und stellt nicht nur – wie vom Finanzamt argumentiert – auf die isolierte Qualifikation eines konkret zu beurteilenden Rechtsgeschäfts (hier: die Veräußerung der Teilfläche des Grundstücks A) ab.

³⁸ Bis zur WGG-Novelle 2019 (BGBl I 2019/85): § 7 Abs 3 Z 6 WGG.

³⁹ Siehe bereits Knotzer, VwGH: „Grundstückstausch“ durch gemeinnützige Bauvereinigung, LexisNews-Rechtsnews 31722 vom 22. 11. 2021.

Die Begründung des VwGH ist mit dem Wortlaut des WGG voll im Einklang: § 7 WGG spricht in seiner Überschrift von „Geschäftskreis“. Gemäß § 7 Abs 1a WGG gehören zu den Hauptgeschäften einer GBV auch „*alle Rechtsgeschäfte, die mit der Errichtung, Erwerbung, Finanzierung und Überlassung ihrer Bauten und Anlagen in dem üblichen Rahmen ordnungsmäßiger Wohnungswirtschaft zusammenhängen*“.⁴⁰ Es ist daher nicht auf ein einzelnes, isoliertes Rechtsgeschäft abzustellen, sondern immer zu beurteilen, ob das konkrete Rechtsgeschäft im Sinne einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise Teil des erlaubten Geschäftskreises ist oder mit einer erlaubten Geschäftstätigkeit zusammenhängt.

Vorliegend war auch ein durch die Preisdifferenz der „getauschten“ Grundstücke von der GBV realisierter Gewinn unschädlich: Der Umstand, dass der erzielte Verkaufspreis für die von der GBV veräußerte Teilfläche um 200 € pro m² höher ist als der für das Ersatzgrundstück aufzuwendende Kaufpreis, ist „fallbezogen nicht schädlich, weil diese Preisdifferenz offenkundig nicht das Motiv für den Grundstücks-tausch“ war.⁴¹ Der „Grundstückstausch“ wurde viel eher durch die Gemeinde H initiiert und war durch deren „*Infrastrukturmaßnahmen [...] und [...] raumplanerische Überlegungen*“⁴² motiviert. Die Aussagen des VwGH könnten darauf schließen lassen, dass der „Grundstückstausch“ begünstigungsschädlich gewesen wäre, wenn die GBV mit Spekulationsabsicht gehandelt hätte. Denn im vorliegenden Fall war die Preisdifferenz lediglich „fallbezogen“ unschädlich, da sie die Tätigkeit der GBV nicht motiviert hat. Demnach wäre ein Grundstückshandel in reiner Spekulationsabsicht wohl nicht als Teil des steuerlich begünstigten Geschäftskreises gemäß § 7 Abs 1 bis 3 WGG zu sehen; ein Grundstückshandel, der hingegen notwendig ist, um ein anderes Grundstück zu erwerben, das von der GBV bebaut wird, ist hingegen sehr wohl ein steuerlich begünstigtes Geschäft nach § 7 Abs 1 bis 3 WGG.⁴³

Auf den Punkt gebracht

Das vorliegende VwGH-Erkenntnis dürfte bei GBV für Erleichterung gesorgt haben: Das

⁴⁰ Hervorhebung durch den Autor.

⁴¹ VwGH 7. 9. 2021, Ro 2020/15/0024, Rz 35.

⁴² VwGH 7. 9. 2021, Ro 2020/15/0024, Rz 35.

⁴³ Vgl auch Rz 237 KStR.

Höchstgericht erteilt nämlich der restriktiven Ansicht der Abgabenbehörde, wonach Veräußerungsgeschäfte einer GBV isoliert zu betrachten und nur in wenigen Ausnahmefällen vom (steuerlich begünstigten) Geschäftskreis des § 7 Abs 1 bis 3 WGG erfasst sind, eine Absage. Viel eher ist von der Abgabenbehörde die Veräußerungstätigkeit der GBV in einer wirtschaftlichen Gesamtbetrachtung zu würdigen, wonach zB die Veräußerung eines Grundstücks im Rahmen eines „Grundstückstauschs“ mit dem Zweck der Bebauung des erhaltenen Grundstücks als Hauptgeschäft gemäß § 7 Abs 1a Z 1 WGG zu qualifizieren ist. Ein solches Geschäft ist gemäß § 5 Z 10 KStG iVm § 6a KStG von der unbeschränkten Steuerpflicht befreit. Ein Ausnahmeantrag gemäß § 6a Abs 2 KStG ist nicht notwendig.

Zur Frage der Bindungswirkung von Bescheiden der Landesregierung für das Feststellungsverfahren gemäß § 6a Abs 3 KStG, die vom VwGH im vorliegenden Fall nur untergeordnet behandelt wurde, lässt sich zusammenfassend Folgendes festhalten: Es entspricht der ständigen Rechtsprechung des VwGH, dass es zwischen der Entscheidung der Landesregierung im Rahmen des Bewilligungsverfahrens des § 7 Abs 4 WGG und dem Feststellungsverfahren gemäß § 6a Abs 3 KStG keine wechselseitige Bindungswirkung gibt, was zu einem Parallelverfahren führen kann. Diese fehlende Bindungswirkung kann durch historische und systematische Argumente gestützt werden. Zwischen den inhaltlich identen Feststellungsverfahren gemäß § 7 Abs 3a WGG und § 6a Abs 3 KStG soll es demgegenüber – so zumindest die Ansicht der Finanzverwaltung – in bestimmten Fallkonstellationen zu einer Bindungswirkung der Abgabenbehörde an den Feststellungsbescheid der Landesregierung kommen.⁴⁴ Entscheidet die Landesregierung nämlich vor der Abgabenbehörde, soll Letztere an die gemäß § 7 Abs 3a WGG getroffenen Feststellungen gebunden sein. Ob dieser Ansicht vor dem Hintergrund der mangelnden Bindungswirkung zwischen § 7 Abs 4 WGG und § 6a Abs 3 KStG gefolgt werden kann, ist mE zweifelhaft.

Der Autor dankt Mag. Michael Gleiss, Dr. Gernot Ressler und Univ.-Prof. Dr. Claus Staringer herzlich für die Diskussion, die wertvollen Anregungen und die Durchsicht des Manuskripts.

⁴⁴ Vgl Rz 261 KStR.

AVR

Abgabenverfahren und Rechtsschutz

Katharina Kubik | Christian Lenneis |
Maria Linzner-Strasser | Claus Staringer | Martin Vock

Linde
www.lindeverlag.at

Immer auf der sicheren Seite

Ihr Update

Fundierte, kompakte, kritische Fachinformation

Im Fokus

Schwerpunktthemen und vertiefende Analysen

Rechtsprechung & Anmerkungen

Judikatur zum Abgabenverfahrensrecht

Jetzt Jahresabo 2022 bestellen!

Bestellformular Ja, ich bestelle

AVR-Jahresabo 2022
(3. Jahrgang 2022, Heft 1-6)

___ Ex. Print EUR 267,-

___ Ex. Digital light (1 Nutzer) EUR 275,-

___ Ex. Digital (3 Nutzer) EUR 295,-

___ Ex. Print & Digital EUR 299,-

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 | Datenschutzbestimmungen: 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: www.lindeverlag.at/avr | fachzeitschriften@lindeverlag.at | Tel 01 24 630