

S W I

Steuer und Wirtschaft International Tax and Business Review

Franz Philipp Sutter

Differenzierung zwischen DBA-Methoden vor VfGH

Differentiation Between Methods Before Constitutional Court

Katharina Daxkobler / Ina Kerschner / Marlies Steindl

Einkünfte aus Fernsehübertragungsrechten an Sportveranstaltungen

Income from Broadcasting Rights of Sports Events

Kasper Dziurdź / Christoph Marchgraber

„Unbeschränkte“ Steuerpflicht nach § 1 Abs. 4 EStG

Austrian Supreme Administrative Court on the “Unlimited” Tax Liability of Non-Residents

Michaela Petritz-Klar

Zweifelsfragen zum AIFMG aus steuerlicher Sicht

Selected Aspects of the Alternative Investment Funds Managers Act from a Tax Perspective

Peter Feith

Änderungen im slowakischen Steuer- und Sozialversicherungsrecht

Changes in Tax, Corporate, and Social Security Law in Slovakia

Internationale Rechtsprechung

International Court Decisions



Linde

Kasper Dziurdź / Christoph Marchgraber*)

Folgen der VwGH-Rechtsprechung zur „unbeschränkten“ Steuerpflicht nach § 1 Abs. 4 EStG

DECISION OF THE AUSTRIAN SUPREME ADMINISTRATIVE COURT ON THE “UNLIMITED” TAX LIABILITY OF NON-RESIDENTS

Based on the case law of the ECJ in the *Schumacker* case, Austria introduced a provision which gives non-residents the possibility, under certain circumstances, to be treated as a resident taxpayer (sec. 1 para. 4 Income Tax Act [ITA]). According to the prevailing opinion in the literature, this “unlimited” tax liability only includes income which is already subject to tax under the regime for non-residents. Therefore, foreign losses cannot be taken into account. However, the Austrian Supreme Administrative Court (VwGH) does not follow this interpretation of sec. 1 para. 4 ITA. On September 25th, 2012, the Court decided in the case 2008/13/0201 that sec. 1 para. 4 ITA also allows for a utilization of foreign losses. Kasper *Dziurdź* and Christoph *Marchgraber* take a critical look at this decision and point out the implications for Austrian national and tax treaty law.

I. Ausgangslage

Die Einführung des § 1 Abs. 4 EStG geht auf das EuGH-Urteil in der Rs. *Schumacker*¹⁾ zurück. Beschränkt Steuerpflichtige aus EU- und EWR-Mitgliedstaaten erhalten dadurch die Möglichkeit, „als *unbeschränkt steuerpflichtig behandelt*“ zu werden.²⁾ Voraussetzung dafür ist, dass entweder „*ihre Einkünfte im Kalenderjahr mindestens zu 90 % der österreichischen Einkommensteuer unterliegen oder [...] die nicht der österreichischen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte nicht mehr als 11.000 betragen*“.³⁾ In diesen Fällen wird davon ausgegangen, dass die persönliche und familiäre Situation mangels ausreichender Einkünfte im Wohnsitzstaat dort nicht berücksichtigt werden kann und daher die Verpflichtung zur Berücksichtigung der die Steuerkraft berührenden Umstände auf Österreich übergeht.⁴⁾

Die „unbeschränkte“ Steuerpflicht gem. § 1 Abs. 4 EStG ist nach h. A. nicht mit einer unbeschränkten Steuerpflicht gem. § 1 Abs. 2 EStG gleichzusetzen. § 1 Abs. 4 Satz 1

*) Dr. Kasper *Dziurdź* und Dr. Christoph *Marchgraber* sind wissenschaftliche Mitarbeiter am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien. Die Autoren danken Univ.-Prof. Dr. Dr. h. c. Michael *Lang*, Dr. Daniela *Hohenwarter-Mayr*, LL.M. und Mag. Karoline *Spies* für wertvolle Anmerkungen.

¹⁾ EuGH 14. 2. 1995, Rs. C-279/93, *Schumacker*, Slg. 1995, I-225.

²⁾ Nach h. A. erweitern DBA-Diskriminierungsverbote, die Art. 24 Abs. 1 OECD-MA nachgebildet sind, die Optionsmöglichkeit nach § 1 Abs. 4 EStG auch auf nicht aus EU- oder EWR-Mitgliedstaaten stammende beschränkt Steuerpflichtige. Vgl. dazu z. B. Jakom/*Marschner*, EStG⁶ (2013) § 1 Rz. 60; *Fekar/Schnitger*, Art. 24 Abs. 1 OECD-MA als Eintrittsklausel zur mittelbaren und unmittelbaren Anwendung der Grundfreiheiten des EG-Vertrages für Drittstaatler, SWI 2002, 76 (76 ff.); *Krafft-Jentzsch*, Auswirkungen des Staatsangehörigkeitsdiskriminierungsverbotes im Steuerrecht, in *Konezny/Zehetner* (Hrsg.), Die Auswirkungen der Diskriminierungsverbote in der Praxis (2003) 17 (29); *H. Loukota*, Das DBA-Diskriminierungsverbot – eine Bestandsaufnahme der Verwaltungspraxis, SWI 2005, 56 (57 f.); ebenso UFS 2. 2. 2006, RV/1792-W/05.

³⁾ Siehe EuGH 14. 9. 1999, Rs. C-391/97, *Gschwind*, Slg. 1999, I-5451; weiters die Empfehlung der Kommission vom 21. 12. 1993 betreffend die Besteuerung bestimmter Einkünfte, die von Nichtansässigen in einem anderen Mitgliedstaat als dem ihres Wohnsitzes erzielt werden, 94/79/EG, ABl. Nr. L 39 vom 10. 2. 1994, S. 22 (22 ff.); vgl. dazu aber EuGH 10. 5. 2012, Rs. C-39/10, *Kommission/Estland*, noch nicht in der Slg., Rn. 60 ff.; vgl. schließlich auch *Bernhard*, Die steuerliche Berücksichtigung der persönlichen und familiären Verhältnisse im Binnenmarkt, IStR 2001, 647 (650); *Haunold/Tumpel/Widhalm*, EuGH: Einschränkung des Optionsrechts zur unbeschränkten Einkommensteuerpflicht zulässig, SWI 1999, 460 (460 ff.); *Newey*, *Gschwind* Decision – German Tax Law Not Discriminatory for Non-Resident Married Couples, ET 2000, 114 (117 f.).

⁴⁾ EuGH 14. 2. 1995, Rs. C-279/93, *Schumacker*, Rn. 36 ff.; weiters z. B. EuGH 11. 8. 1995, Rs. C-80/94, *Wielockx*, Slg. 1995, I-2493, Rn. 20 ff.; 27. 6. 1996, Rs. C-107/94, *Asscher*, Slg. 1996, I-3089, Rn. 43; 14. 9. 1999, Rs. C-391/97, *Gschwind*, Rn. 27; 12. 12. 2002, Rs. C-385/00, *de Groot*, Slg. 2002, I-11819, Rn. 89; 1. 7. 2004, Rs. C-169/03, *Wallentin*, Slg. 2004, I-6443, Rn. 17.

ESTG besagt nämlich, dass beschränkt Steuerpflichtige als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt werden, *soweit* sie inländische Einkünfte i. S. d. § 98 EStG haben. Daraus wurde im Schrifttum abgeleitet, dass die Ausübung der in § 1 Abs. 4 EStG normierten Option keine Besteuerung des gesamten Welteinkommens bewirke. Vielmehr erfasse die „unbeschränkte“ Steuerpflicht nach § 1 Abs. 4 EStG weiterhin nur die unter § 98 EStG fallenden inländischen Einkünfte.⁵⁾ Einkünfte, die nicht der beschränkten Steuerpflicht unterliegen, würden demnach auch bei der „unbeschränkten“ Steuerpflicht gem. § 1 Abs. 4 EStG außer Betracht bleiben und weder bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage noch für Zwecke der Steuerprogression berücksichtigt.⁶⁾ Die Behandlung als unbeschränkt steuerpflichtig i. S. d. § 1 Abs. 4 EStG könne sich daher insoweit nur zum Vorteil des Optierenden auswirken. Es stehen dem beschränkt Steuerpflichtigen dann nämlich *„die Begünstigungen der unbeschränkten Steuerpflicht [zu]. Dies betrifft insbesondere den allgemeinen Absetzbetrag zur steuerlichen Berücksichtigung des persönlichen Existenzminimums, die Absetzbeträge zur steuerlichen Berücksichtigung der Familienverhältnisse mit Ausnahme des Kinderabsetzbetrages (Alleinverdienerabsetzbetrag, Alleinerzieherabsetzbetrag, Unterhaltsabsetzbetrag), die Berücksichtigung außergewöhnlicher Belastungen nach §§ 34 und 35 sowie einige weitere steuerliche Randbereiche (Tarifermäßigung für Erfindungen nach § 38, Freibetrag nach § 105, Bausparen nach § 108).“*⁷⁾

II. VwGH-Erkenntnis zur Auslandsverlustverwertung bei „unbeschränkter“ Steuerpflicht nach § 1 Abs. 4 EStG

In ausländischen Betrieben oder Betriebsstätten erwirtschaftete Verluste können nach Maßgabe des § 2 Abs. 8 Z 3 EStG im Inland berücksichtigt werden.⁸⁾ Dies ist gem. § 2 Abs. 8 Satz 1 EStG allerdings nur insoweit möglich, als *„im Einkommen oder bei der Berechnung der Steuer ausländische Einkünfte zu berücksichtigen sind“*. Folgt man der bisher h. A., wonach sich die „unbeschränkte“ Steuerpflicht nach § 1 Abs. 4 EStG nur auf die inländischen Einkünfte i. S. d. § 98 EStG erstreckt, bleiben aber ausländische Einkünfte und damit auch ausländische Verluste bei zur „unbeschränkten“ Steuerpflicht optierenden Personen außer Ansatz.⁹⁾ Nach der Rechtsprechung des EuGH müssen jedoch ausländische Verluste von beschränkt Steuerpflichtigen in bestimmten Situationen berücksichtigt werden können.¹⁰⁾ Deshalb sei § 1 Abs. 4 EStG nach der Auffassung von *Marschner* unionsrechtlich bedenklich.¹¹⁾ Diese Bedenken wurden im Schrifttum durchwegs geteilt.¹²⁾ Nach *Petutschnig* sei allerdings eine unionsrechtskonforme Interpretation möglich. Demnach könne § 1 Abs. 4 EStG auch so verstanden werden, dass die Ausübung der Option zu einer völligen Gleichstellung mit der unbeschränkten Steu-

⁵⁾ Vgl. *Fuchs* in *Büsser/Ehrke-Rabel/Fellner/Sutter/Zorn* (Hrsg.), *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer (43. Lfg., März 2009) § 1 Rz. 21 (37 f.); *Jakom/Marschner*, EStG⁶, § 1 Rz. 63; *W. Loukota*, EG-Grundfreiheiten und beschränkte Steuerpflicht (2006) 183 f. und 217 f.; *Marschner*, Die Steuerpflicht nach § 1 Abs. 4 EStG und das Gemeinschaftsrecht, SWK-Heft 25/2007, S 692 (S 693 f.); *Haunold/Tumpel/Widhalm*, EuGH: Negativer Progressionsvorbehalt bei beschränkter Steuerpflicht geboten, SWI 2007, 486 (488); weiters LStR 2002, Rz. 10, i. d. F. 2. LStR-Wartungserlass 2006, BMF-010203/0544-VI/7/2006 vom 27. 11. 2006.

⁶⁾ Vgl. *Beitl*, Grenzpendlerregelung, taxlex 2008, 480 (481); *Fuchs* in *Hofstätter/Reichel*, EStG (43. Lfg.) § 1 Rz. 21 (Rz. 37 f.); *Jakom/Marschner*, EStG⁶, § 1 Rz. 63; *Marschner*, SWK-Heft 25/2007, S 693; weiters LStR 2002, Rz. 10.

⁷⁾ ErlRV 498 BlgNR 20. GP, 6.

⁸⁾ Vgl. dazu *Doralt/Toifl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg.), EStG (14. Lfg., 1. 4. 2010) § 2 Tz. 192 ff.; *Fuchs* in *Hofstätter/Reichel*, EStG, § 2 Rz. 153 ff.; *Jakom/Laudacher*, EStG⁶, § 2 Rz. 189 ff.

⁹⁾ Vgl. *W. Loukota*, EG-Grundfreiheiten, 217 f.; *Marschner*, SWK-Heft 25/2007, S 693 f.

¹⁰⁾ EuGH 18. 7. 2007, Rs. C-182/06, *Lakebrink*, Slg. 2007, I-6705; 16. 10. 2008, Rs. C-527/06, *Renneberg*, Slg. 2008, I-7735; kritisch dazu *Hohenwarter*, Verlustverwertung im Konzern (2010) 344 ff.

¹¹⁾ *Jakom/Marschner*, EStG⁶, § 1 Rz. 64; *Marschner*, SWK-Heft 25/2007, S 693 f.

¹²⁾ Vgl. *Fuchs* in *Hofstätter/Reichel*, EStG (43. Lfg.) § 1 Rz. 21 (Rz. 37 f.); *Haunold/Tumpel/Widhalm*, SWI 2007, 488; *Migglautsch*, Rs. „*Lakebrink*“ – Verlustverwertung durch negativen Progressionsvorbehalt, ecollex 2007, 545 (545 ff.).

erpflicht gem. § 1 Abs. 2 EStG führt. Da somit nicht bloß Einkünfte i. S. d. § 98 EStG, sondern vielmehr das gesamte Welteinkommen zu erfassen sei, stehe auch die Auslandsverlustverwertung gem. § 2 Abs. 8 Z 3 EStG zur Verfügung.¹³⁾

Im → (B) Erkenntnis vom 25. 9. 2012, 2008/13/0201, hatte sich der VwGH mit dieser Frage zu befassen.¹⁴⁾ Folgender Sachverhalt lag der Entscheidung zugrunde: Ein in Belgien wohnhafter deutscher Staatsangehöriger erzielte in Deutschland hohe Verluste, in Belgien sowie in Österreich hingegen Gewinne. Insgesamt war das Welteinkommen negativ. Der Steuerpflichtige beehrte in Österreich die Behandlung als unbeschränkt steuerpflichtig nach § 1 Abs. 4 EStG und die Festsetzung der Einkommensteuer mit null, weil gem. § 2 Abs. 8 Z 3 EStG auch die im Ausland nicht berücksichtigten Verluste bei der Einkommensermittlung in Österreich anzusetzen seien. Tatsächlich hat der VwGH die Berücksichtigung ausländischer Verluste gem. § 2 Abs. 8 Z 3 EStG im Ergebnis zugelassen. Vor dem Hintergrund der jüngeren – aber zu Recht stark kritisierten¹⁵⁾ – EuGH-Rechtsprechung in den Rs. *Lakebrink* und *Renneberg* scheint dies wenig überraschend. Interessant ist jedoch die Begründung des Gerichtshofs: Das Finanzamt hatte sich insbesondere auf das Wort „soweit“ in § 1 Abs. 4 Satz 1 letzter Satzteil EStG („soweit sie inländische Einkünfte im Sinne des § 98 haben“) gestützt. Daraus sei abzuleiten, dass die „unbeschränkte“ Steuerpflicht nach § 1 Abs. 4 EStG sich nur auf die inländischen Einkünfte i. S. d. § 98 EStG und damit nicht auf ausländische Verluste bezieht, weshalb die im Einleitungssatz des § 2 Abs. 8 EStG normierte Voraussetzung („[s]oweit im Einkommen oder bei Berechnung der Steuer ausländische Einkünfte zu berücksichtigen sind“) nicht erfüllt sei. Dieser auch von der h. A. vertretenen Auffassung folgte der VwGH jedoch nicht, denn „[d]as Gesetz bringt dies nicht in der behaupteten Weise zum Ausdruck. Der Umstand, dass sie [die ‚unbeschränkte‘ Steuerpflicht nach § 1 Abs. 4 EStG] sich ‚nur auf die im § 98 aufgezählten Einkünfte‘ bezieht, ist nach § 1 Abs. 3 zweiter Satz (und § 98 Abs. 1 erster Satz) EStG 1988 das Hauptmerkmal der beschränkten Steuerpflicht, von der ein Antrag, als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt zu werden, gerade wegführen soll, und der [Satzteil ‚soweit sie inländische Einkünfte im Sinne des § 98 haben‘ in § 1 Abs. 4 1. Satz EStG 1988] ist nur Teil der in diesem Absatz geregelten Voraussetzungen des Antrags. Er beschränkt seinem Wortlaut und dem systematischen Zusammenhang nach den Kreis der Staatsangehörigen der im ersten Satz umschriebenen Staaten, dem das Antragsrecht zugestanden wird (vgl. in diesem Sinn etwa Doralt, [EStG, 9. Lfg., 2005, § 1] Tz. 60: ‚In sachlicher Hinsicht müssen Einkünfte nach § 98 gegeben sein‘).“

Anschließend betont der VwGH, dass die Rechtsfolgen des Antrags „in § 1 Abs. 4 EStG 1988 nicht weiter geregelt“ sind, und gesteht dem Finanzamt zunächst zu, dass das in den LStR zum Ausdruck kommende Verständnis¹⁶⁾ im Schrifttum zum Teil auf Zustim-

¹³⁾ *Petutschnig*, EuGH-Urteil in der Rs *Lakebrink* – Gedanken zu fractional taxation und unbeschränkter Steuerpflicht auf Antrag, taxlex 2008, 149 (152).

¹⁴⁾ Vgl. dazu *Patloch/Petutschnig*, Fiktiv unbeschränkte Steuerpflicht in Österreich – Reform erforderlich? SWI 2013, 437 (437 ff.); *Gruber/Seiler*, SWI-Jahrestagung; Auslandsverlust bei beschränkter Steuerpflicht nach § 1 Abs. 4 EStG, SWI 2013, 415 (415 ff.); *Jerabek/Neubauer*, Administrative High Court on the Deduction of Foreign Tax Losses for Non-Residents, Tax Planning International European Tax Service 3/2013, 25 (25 f.) = Tax Planning International Review 3/2013, 20 (20 f.). Zur vorhergehenden UFS-Entscheidung vom 29. 8. 2008, RV/2721-W/06, vgl. auch *Wallner*, UFSaktuell 2009, 53 (53 ff.).

¹⁵⁾ Vgl. *Hohenwarter*, Verlustverwertung, 344 ff.; *Kemmeren*, The Netherlands I: The Renneberg, X Holding and Commission v. the Netherlands Cases, in *Lang/Pistone/Schuch/Staringer* (Hrsg.), ECJ – Recent Developments in Direct Taxation 2008 (2008) 263 (270 ff.); insbesondere FN 17); *Kemmeren*, Renneberg Endangers the Double Tax Convention System or Can a Second Round Bring Recovery? EC Tax Review 2009, 4 (9 ff.); kritisch auch *Cordewener*, EG-rechtlicher Grundfreiheitschutz in der Praxis – Auswirkungen auf die grenzüberschreitende Verlustberücksichtigung, IWB 2009, Fach 11 Europäische Union Gruppe 2, 983 (991 ff.); *Meussen, Renneberg*: ECJ Unjustifiably Expands Schumacker Doctrine to Losses from Financing of Personal Dwelling, ET 2009, 185 (186 ff.); *van Arendonk*, The European Court of Justice and National Courts, EC Tax Review 2009, 96 (96 f.).

¹⁶⁾ LStR 2002, Rz. 10.

mung stößt¹⁷⁾ und „vielleicht auch den Vorstellungen der Redaktoren der Regelung [...] [entspricht]“.¹⁸⁾ Diese Auffassung lasse aber die seit der Einführung des § 1 Abs. 4 EStG ergangene Rechtsprechung des EuGH außer Betracht: „Ging es im Fall des in der Regierungsvorlage erwähnten ‚Schumacker-Urteils‘ [...], auf das der Gesetzgeber reagierte, um die Berücksichtigung der ‚persönlichen Lage‘ und des ‚Familienstands‘ eines Beziehers von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit [...], so hat der EuGH in der [...] Entscheidung vom 18. Juli 2007, C-182/06, Rs Lakebrink, und seither vor allem noch im Urteil vom 16. Oktober 2008, C-527/06, Rs Renneberg, klargestellt, dass ‚sich die im Urteil Schumacker entwickelte Rechtsprechung auf alle steuerlichen Vergünstigungen im Zusammenhang mit der Steuerkraft des Gebietsfremden bezieht, die weder im Wohnmitgliedstaat noch im Beschäftigungsmitgliedstaat gewährt werden‘ [...]. [...] Verluste wie die [...] in Deutschland eingetretenen sind nicht ohne Einfluss auf die ‚Steuerkraft‘, weshalb es dem Anliegen der zitierten Rechtsprechung des EuGH – und damit auch dem vom Gesetzgeber mit § 1 Abs. 4 EStG 1988 verfolgten – entspricht, den unbeschränkt Steuerpflichtigen nach der österreichischen Rechtslage offenstehenden Ansatz im Ausland nicht berücksichtigter Verluste gemäß § 2 Abs. 8 Z 3 EStG 1988 [...] zuzulassen. Der Einleitungssatz des § 2 Abs. 8 EStG 1988 steht dem [...] nicht entgegen, weil im Ausland erlittene Verluste bei unbeschränkt Steuerpflichtigen gemäß § 1 Abs. 2 zweiter Satz EStG 1988 zu berücksichtigen sind und die Regelung des § 1 Abs. 4 EStG 1988 in dem Umfang, in dem dies im Sinne der zitierten Rechtsprechung des EuGH der Vermeidung indirekter Benachteiligungen dient, die Herbeiführung der gleichen Rechtsfolgen ermöglichen soll.“

III. Führt die Ausübung der Option nach § 1 Abs. 4 EStG zur Besteuerung nach dem Welteinkommensprinzip?

Im Erkenntnis widmet sich der VwGH in einem ersten Schritt der Interpretation des in § 1 Abs. 4 Satz 1 letzter Satzteil EStG verwendeten Wortes „soweit“ und kommt dabei zum Ergebnis, dass die „unbeschränkte“ Steuerpflicht nach § 1 Abs. 4 EStG sich nicht – wie von der Finanzverwaltung vertreten – nur auf die inländischen Einkünfte i. S. d. § 98 EStG bezieht. Diese Interpretation dürfte zwar im Widerspruch zum Wortlaut des § 1 Abs. 4 Satz 1 letzter Satzteil EStG stehen, deutet doch das Wort „soweit“ in der Tat – wie nach h. A. bislang angenommen – auf einen näher zu bestimmenden Umfang der Behandlung „als unbeschränkt steuerpflichtig“ hin.¹⁹⁾ Allerdings könnten systematische, teleologische oder historische Überlegungen für ein anderes Verständnis sprechen. Der VwGH beruft sich auf den systematischen Zusammenhang, wonach der Antrag nach § 1 Abs. 4 EStG gerade von der beschränkten Steuerpflicht wegführen soll. Damit ist wohl gemeint, dass durch die Option das Hauptmerkmal der beschränkten Steuerpflicht – diese erstreckt sich gem. § 1 Abs. 3 Satz 2 und § 98 Abs. 1 Satz 1 EStG nur auf die in § 98 EStG aufgezählten Einkünfte – aufgegeben werden soll. Der Verweis auf inländische Einkünfte i. S. d. § 98 EStG soll diesen Zweck nicht vereiteln und müsse daher eine andere Aufgabe erfüllen. Der VwGH geht davon aus, dass § 1 Abs. 4 Satz 1 letzter Satzteil EStG nur eine Anwendungsvoraussetzung ist, die aber nicht den Umfang der „unbeschränkten“ Steuerpflicht nach § 1 Abs. 4 EStG beeinflusst. Damit kommt allerdings dem Tatbestandsmerkmal der inländischen Einkünfte i. S. d. § 98 EStG in Wahr-

¹⁷⁾ Fuchs in Hofstätter/Reichel, EStG (43. Lfg.) § 1 Rz. 21 (Rz. 37 f.). Vgl. zudem Jakom/Marschner, EStG⁶, § 1 Rz. 63; W. Loukota, EG-Grundfreiheiten, 183 f. und 217 f.; Marschner, SWK-Heft 25/2007, S 693 f.

¹⁸⁾ Siehe dazu ErlRV 498 BlgNR 20. GP, 6.

¹⁹⁾ Laut Duden hat „soweit“ zwei Bedeutungen: 1) „nach dem, was“, „soweit“, und 2) „in dem Maße, wie“. Für Zwecke des § 1 Abs. 4 Satz 1 letzter Satzteil EStG ist nur die letztgenannte Bedeutung sinnvoll. Somit ist „soweit“ nicht mit „sofern“, „falls“ oder „wenn“ gleichzusetzen. Vgl. <http://www.duden.de/recht-schreibung/soweit> (Zugriff 23. 10. 2013).

heit kaum eine praktische Bedeutung zu. Die Situation ist im Hinblick auf die Reichweite der „unbeschränkten“ Steuerpflicht keine andere, wie wenn § 1 Abs. 4 Satz 1 letzter Satzteil EStG – „soweit sie inländische Einkünfte im Sinne des § 98 haben“ – fehlen würde. In einer derartigen Situation müsste man sich ebenfalls die Frage stellen, was unter der Rechtsfolge „werden [...] als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt“ zu verstehen ist.

Nach *Patloch/Petutschnig* sei dem Erkenntnis des VwGH zu entnehmen, dass die Ausübung der Option gem. § 1 Abs. 4 EStG zu einer völligen Gleichstellung mit unbeschränkt Steuerpflichtigen nach § 1 Abs. 2 EStG führt, mit allen Vor- und Nachteilen, die damit verknüpft sind.²⁰⁾ Schließlich werde in der Entscheidung hervorgehoben, dass „ein Antrag, als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt zu werden, gerade [von dem Hauptmerkmal der beschränkten Steuerpflicht, nur mit den in § 98 EStG aufgezählten Einkünften steuerpflichtig zu sein] *wegführen soll*“. Diese allgemeine Aussage lässt auf den ersten Blick tatsächlich vermuten, dass die Option nach § 1 Abs. 4 EStG nicht nur teilweise von der beschränkten Steuerpflicht wegführen soll, sondern dass sich die „beschränkte“ Steuerpflicht durch einen Antrag gem. § 1 Abs. 4 EStG in allen Fällen auf positive und negative ausländische Einkünfte erweitert und sich damit auf das gesamte Welteinkommen erstreckt. Das würde bedeuten, dass der beschränkt Steuerpflichtige, der nach § 1 Abs. 4 EStG zur Behandlung „als unbeschränkt steuerpflichtig“ optiert, uneingeschränkt zum unbeschränkt Steuerpflichtigen wird. Dadurch wäre auch ein nach *Aigner/Kofler* rechtspolitisch unerträglicher Zustand vermieden, in dem „unbeschränkt“ Steuerpflichtige i. S. d. § 1 Abs. 4 EStG zwar ausländische Verluste verwerten könnten, nicht aber die negativen Folgen des Welteinkommensprinzips (z. B. Welteinkommensbesteuerung, Progressionsvorbehalt, umfassende Erklärungs-pflichten) zu tragen hätten.²¹⁾

Die materiellrechtlichen Folgen der damit einhergehenden Besteuerung nach dem Welteinkommensprinzip im Vergleich zum bisher vorherrschenden Verständnis des Umfangs der Steuerpflicht nach § 1 Abs. 4 EStG wären allerdings nicht so weit reichend, wie man zunächst annehmen könnte. Zwar ist natürlich der Umfang der unbeschränkten Steuerpflicht deutlich weiter als jener der beschränkten Steuerpflicht. Allerdings bleiben die Besteuerungsbefugnisse, die Österreich durch ein mit dem Wohnsitzstaat abgeschlossenes DBA²²⁾ zugewiesen oder versagt werden, durch die Ausübung der Option gem. § 1 Abs. 4 EStG unverändert. Österreich würde also insofern keine zusätzlichen Besteuerungsrechte „gewinnen“. Zu einer tatsächlichen Ausweitung der steuerpflichtigen Einkünfte in Österreich könnte es daher nur dann kommen, wenn Österreich bisher ungenutzt gebliebene abkommensrechtliche Besteuerungsbefugnisse aufgrund der nunmehr bestehenden „unbeschränkten“ Steuerpflicht ausüben würde. Dazu könnte es in Einzelfällen durchaus kommen, wie z. B. bei Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, deren Vermögen zu mehr als 50 % aus in Österreich gelegenen unbeweglichem Vermögen besteht. Das Besteuerungsrecht stünde gem. Art. 13 Abs. 4 OECD-MA nämlich Österreich zu, und anders als nach § 98 Abs. 1 Z 5 lit. e EStG wären solche Einkünfte im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht unabhängig von der Beteiligungshöhe und der Ansässigkeit der Kapitalgesellschaft zu erfassen. Praktische Bedeutung könnte der Besteuerung nach dem Welteinkommensprinzip auch beim Progressionsvorbehalt zukommen, denn anders als bei der beschränkten Steuerpflicht wäre bei der Anwendung des progressiven Steuersatzes das Welteinkommen heranzu-

²⁰⁾ *Patloch/Petutschnig*, SWI 2013, 437 und 440.

²¹⁾ So *Aigner/Kofler*, Grenzen der grenzenlosen Verlustverwertung – Überlegungen zum Wechsel zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht, in *BMF/JKU Linz* (Hrsg.), Einkommensteuer – Körperschaftsteuer – Steuerpolitik, GS Quantschnigg (2010) 17 (26).

²²⁾ Mit Ausnahme von Island hat Österreich mit allen EU- und EWR-Staaten ein DBA abgeschlossen.

ziehen.²³⁾ Darüber hinaus wäre es denkbar, dass durch die Option in die „unbeschränkte“ Steuerpflicht nach § 1 Abs. 4 EStG auch die von Österreich mit anderen Staaten abgeschlossenen DBA anwendbar werden: Die persönliche Abkommensberechtigung setzt gem. Art. 1 OECD-MA eine in einem oder in beiden Vertragsstaaten ansässige Person voraus. Gem. Art. 4 Abs. 1 OECD-MA „*bedeutet der Ausdruck ‚eine in einem Vertragsstaat ansässige Person‘ eine Person, die nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist*“. Damit wird auf eine umfassende Besteuerung (unbeschränkte Steuerpflicht) nach dem innerstaatlichen Recht verwiesen, die auf den persönlichen Beziehungen zu dem betreffenden Staat beruht.²⁴⁾ Daher wäre es durchaus denkbar, dass auch „unbeschränkt“ Steuerpflichtige i. S. d. § 1 Abs. 4 EStG diese Voraussetzungen erfüllen und somit das österreichische DBA-Netzwerk nutzen können, wenn man – wie *Patloch/Petutschnig* – davon ausgeht, dass es durch die Ausübung der Option nach § 1 Abs. 4 EStG zu einer völligen Gleichstellung mit der unbeschränkten Steuerpflicht gem. § 1 Abs. 2 EStG kommt.²⁵⁾

Es stellt sich jedoch die Frage, ob die Entscheidung des VwGH tatsächlich so zu deuten ist, dass es durch die Ausübung des in § 1 Abs. 4 EStG normierten Wahlrechts zu einer

²³⁾ Zum Verhältnis zwischen durch ein DBA von der inländischen Besteuerung ausgenommenen Einkünften und dem im innerstaatlichen Recht vorgesehenen Progressionsvorbehalt siehe z. B. VwGH 29. 7. 2010, 2010/15/0021; vgl. dazu *Günther/Willvonseder*, SWI-Jahrestagung: Befreiungsmethode im Zweifel mit Progressionsvorbehalt, SWI 2011, 303 (303 ff.); weiters *Obermann*, Progressionsvorbehalt bei DBA-befreiten Auslandszinsen: ein ewiger Mythos? SWI 2010, 561 (561 ff.); *Widhalm*, Rechtsgrundlagen und Anwendungsbereich des Progressionsvorbehalts, in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg.), Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (1995) 153 (159 ff.); siehe auch BFH 10. 12. 2008, I B 60/08; zustimmend *Wassermeyer* in *Debatin/Wassermeyer* (Hrsg.), Doppelbesteuerung (87. Lfg., 2002) Art. 23 Rz. 123; a. A. *Schuch*, Verluste im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (1998) 71; *Vogel* in *Vogel/Lehner* (Hrsg.), DBA⁵, Art. 23 Rz. 41 und Rz. 213 f.

²⁴⁾ Vgl. OECD-MK 1963 Art. 4 Rn. 3 und 10; OECD-MK 1977–2012 Art. 4 Rn. 3 und 8.

²⁵⁾ Zur Frage, ob die persönlichen Beziehungen i. S. d. Art. 4 Abs. 1 OECD-MA Ortsbezogen sein müssen und welche Bedeutung der im Jahr 2008 geänderte OECD-Kommentar zu Art. 4 (Rn. 8.2) haben könnte, vgl. *Dziurdz*, Kurzfristige Arbeitnehmerüberlassung im Internationalen Steuerrecht (2013) 222 ff., m. w. N. Daraus ergeben sich im Zusammenhang mit der „unbeschränkten“ Steuerpflicht nach § 1 Abs. 4 EStG folgende Überlegungen: § 26 Abs. 3 BAO besagt, dass österreichische Auslandsbeamte, die im Inland keinen gewöhnlichen Aufenthalt i. S. d. § 26 Abs. 2 BAO haben, „*wie Personen behandelt [werden], die ihren gewöhnlichen Aufenthalt am Ort der die Dienstbezüge anweisenden Stelle [in Österreich] haben*“. Dem OECD-Kommentar zufolge müsste die unbeschränkte Steuerpflicht bei Auslandsbeamten nach § 1 Abs. 2 EStG i. V. m. § 26 Abs. 3 BAO zu einer abkommensrechtlichen Ansässigkeit i. S. d. Art. 4 Abs. 1 OECD-MA führen (OECD-MK 1977–2012 Art. 4 Rn. 8; vgl. dazu auch *Staringer*, Die Ansässigkeit aufgrund des Wohnsitzes, des ständigen Aufenthalts, des Ortes der Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals nach Art 4 Abs 1 OECD-MA, in *Lang/Schuch/Staringer* [Hrsg.], Die Ansässigkeit im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen [2008] 67 [79 f.]). In § 1 Abs. 4 EStG erachtet der Gesetzgeber eine bestimmte Staatsangehörigkeit sowie das Überschreiten bestimmter relativer Einkunftsgrenzen in Österreich oder das Unterschreiten bestimmter absoluter Einkunftsgrenzen im Ausland als ausreichend, um eine unbeschränkte Steuerpflicht in Österreich zu begründen. Wenn die Einkünfte „*mindestens zu 90 % der österreichischen Einkommensteuer unterliegen*“ (relative Wesentlichkeitsgrenze), kann das implizieren, dass der Steuerpflichtige seine Tätigkeit im Wesentlichen in Österreich ausübt, also eine häufige Anwesenheit in Österreich gegeben ist. Wenn hingegen „*die nicht der österreichischen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte nicht mehr als 11.000 betragen*“ (absolute Wesentlichkeitsgrenze), kann das darauf hindeuten, dass den in Österreich erzielten Einkünften für die Berücksichtigung der persönlichen und familiären Umstände besondere Bedeutung zukommt. § 1 Abs. 4 EStG zielt also insbesondere auf jene Fälle ab, in denen eine im Ausland ansässige Person sich regelmäßig nach Österreich begibt, um hier einen wesentlichen oder bedeutenden Teil ihrer Einkünfte zu erzielen. Dass keine unbeschränkte Steuerpflicht nach § 1 Abs. 2 EStG besteht, wodurch es erst notwendig wird, die Option nach § 1 Abs. 4 EStG auszuüben, wird oft daran liegen, dass ein tägliches Hin- und Herpendeln aus dem Ausland nach Österreich und zurück keinen gewöhnlichen Aufenthalt nach § 26 Abs. 2 BAO begründet (vgl. *Ritz*, Bundesabgabenordnung⁴ [2011] § 26 Tz. 15). Es ist aber bloß eine Frage der Gesetzestchnik, ob man in solchen Situationen einen gewöhnlichen Aufenthalt – ähnlich wie in § 26 Abs. 3 BAO – „fingiert“ oder dieselbe Rechtsfolge – die unbeschränkte Steuerpflicht – über § 1 Abs. 4 EStG erreicht. Es kann auch nicht entscheidend sein, ob der beschränkt Steuerpflichtige ein Wahlrecht hat, sich als unbeschränkt steuerpflichtig behandeln zu lassen. Schließlich zeigt gerade das Beispiel der Zweitwohnsitz-Verordnung (BGBl. II Nr. 528/2003), dass solche Wahlmöglichkeiten auch bei der unbeschränkten Steuerpflicht nach § 1 Abs. 2 EStG nicht ungewöhnlich sind (vgl. *Doralt* in

Besteuerung nach dem Welteinkommensprinzip i. S. d. § 1 Abs. 2 EStG kommt. Schließlich geht der Gerichtshof in der Entscheidung auch auf die Rechtsprechung des EuGH ein und leitet daraus ab, dass im Ausland nicht berücksichtigte Verluste bei Vorliegen einer „Schumacker-Situation“ auch bei beschränkt steuerpflichtigen Personen zu berücksichtigen sind. Da mit der Einführung des § 1 Abs. 4 EStG den unionsrechtlichen Vorgaben Rechnung getragen werden sollte, sei davon auszugehen, dass „die Regelung des § 1 Abs. 4 EStG 1988 in dem Umfang, in dem dies im Sinne der zitierten Rechtsprechung des EuGH der Vermeidung indirekter Benachteiligungen dient, die Herbeiführung der gleichen Rechtsfolgen ermöglichen soll“. Obwohl der VwGH nicht behauptet, dass § 1 Abs. 4 EStG nur in dem Umfang, wie das Unionsrecht es erfordert, eine Gleichstellung mit unbeschränkt Steuerpflichtigen ermöglichen soll, so deutet diese Aussage doch darauf hin, dass die Ausübung der Option nach § 1 Abs. 4 EStG die sachliche Steuerpflicht *nur* insoweit erweitert, als es im Hinblick auf die EuGH-Rechtsprechung erforderlich ist. Demnach wären einem „unbeschränkt“ Steuerpflichtigen gem. § 1 Abs. 4 EStG all jene steuerlichen Vorteile zu gewähren, „die sich aus der Berücksichtigung seiner persönlichen Lage und seines Familienstands ergeben“.²⁶⁾ Darunter fallen nach der Rechtsprechung des EuGH nicht nur Freibeträge zur Sicherung eines steuerfreien Existenzminimums,²⁷⁾ die Bildung einer Altersrücklage,²⁸⁾ die Möglichkeit eines Familiensplittings²⁹⁾ und der Abzug verpflichtender Unterhaltszahlungen,³⁰⁾ sondern „alle steuerlichen Vergünstigungen im Zusammenhang mit der Steuerkraft des Gebietsfremden, [...] wobei die Steuerkraft [...] Teil der persönlichen Lage des Gebietsfremden [...] ist“.³¹⁾ Gerade weil den EuGH-Urteilen in den Rs. *Lakebrink* und *Renneberg* entnommen werden kann, dass Verluste – zumindest in bestimmten Fällen – Einfluss auf die Steuerkraft haben, könnte der VwGH davon ausgegangen sein, dass vom Umfang der „unbeschränkten“ Steuerpflicht nach § 1 Abs. 4 EStG auch im Ausland nicht berücksichtigte Verluste erfasst sind. Schließlich wollte der Gesetzgeber mit der Einführung des § 1 Abs. 4 EStG sicherstellen, dass *sämtliche* die persönliche Lage und den Familienstand betreffenden Umstände eines in die „unbeschränkte“ Steuerpflicht optierenden Steuerpflichtigen berücksichtigt werden.³²⁾ Folgt man diesem Verständnis des VwGH-Erkenntnisses, käme es durch die Ausübung der Option nach § 1 Abs. 4 EStG zu keiner völligen Gleichstellung mit der unbeschränkten Steuerpflicht gem. § 1 Abs. 2 EStG. Vielmehr wären im Anwendungsbereich dieser Regelung lediglich jene Vorteile der unbeschränkten Steuerpflicht zu gewähren, die eine Berücksichtigung der persönlichen Lage und des Familienstands eines beschränkt Steuerpflichtigen ermöglichen. Die bereits erwähnten „Nachteile“ der Besteuerung nach dem Welteinkommensprinzip blieben „unbeschränkt“ Steuerpflichtigen gem. § 1 Abs. 4 EStG hingegen erspart.³³⁾

Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG⁹ [1. 1. 2005] § 1 Tz. 27/11; kritisch Tz. 27/3). Wenn aber eine persönliche Beziehung zu Österreich und damit eine Abkommensberechtigung bestehen würde, sofern der Gesetzgeber in einer „Schumacker-Situation“ einen gewöhnlichen Aufenthalt annehmen würde, so dürfte nichts anderes gelten, wenn der Gesetzgeber einen gewöhnlichen Aufenthalt zunächst verneint und dann auf anderem Weg die – zumindest potenziell – zu einer Doppelbesteuerung führende unbeschränkte Steuerpflicht festlegt.

²⁶⁾ EuGH 14. 2. 1995, Rs. C-279/93, *Schumacker*, Rn. 36; 14. 9. 1999, Rs. C-391/97, *Gschwind*, Rn. 27; 12. 12. 2002, Rs. C-385/00, *de Groot*, Rn. 89; 10. 5. 2012, Rs. C-39/10, *Kommission/Estland*, Rn. 52; 18. 7. 2007, Rs. C-182/06, *Lakebrink*, Rn. 30; 16. 10. 2008, Rs. C-527/06, *Renneberg*, Rn. 61; weiters EuGH 27. 6. 1996, Rs. C-107/94, *Asscher*, Rn. 43; 1. 7. 2004, Rs. C-169/03, *Wallentin*, Rn. 17; 5. 7. 2005, Rs. C-376/03, *D*, Slg. 2005, I-5821, Rn. 29; 28. 2. 2013, Rs. C-168/11, *Beker*, noch nicht in der Slg., Rn. 44; 28. 2. 2013, Rs. C-425/11, *Ettwein*, noch nicht in der Slg., Rn. 46.

²⁷⁾ EuGH 1. 7. 2004, Rs. C-169/03, *Wallentin*; 10. 5. 2012, Rs. C-39/10, *Kommission/Estland*; in diesem Sinne auch EuGH 5. 7. 2005, Rs. C-376/03, *D*.

²⁸⁾ EuGH 11. 8. 1995, Rs. C-80/94, *Wielockx*.

²⁹⁾ EuGH 14. 2. 1995, Rs. C-279/93, *Schumacker*; 14. 9. 1999, Rs. C-391/97, *Gschwind*; 28. 2. 2013, Rs. C-425/11, *Ettwein*; in diesem Sinne auch EuGH 16. 5. 2000, Rs. C-87/99, *Zurstrassen*, Slg. 2000, I-3337; 25. 1. 2007, Rs. C-329/05, *Meindl*, Slg. 2007, I-1107.

³⁰⁾ In diesem Sinne EuGH 12. 12. 2002, Rs. C-385/00, *de Groot*.

³¹⁾ EuGH 18. 7. 2007, Rs. C-182/06, *Lakebrink*, Rn. 34; weiters EuGH 16. 10. 2008, Rs. C-527/06, *Renneberg*, Rn. 63.

³²⁾ Vgl. ErlRV 498 BlgNR 20. GP, 5 f.

³³⁾ Kritisch dazu *Aigner/Kofler*, Grenzen, in *BMF/JKU Linz*, GS Quantschnigg, 26.

IV. Zusammenfassende Würdigung

Der Umfang der „unbeschränkten“ Steuerpflicht gem. § 1 Abs. 4 EStG erstreckt sich nach bisher h. A. nur auf inländische Einkünfte i. S. d. § 98 EStG und nicht auf das gesamte Welteinkommen. Im Schrifttum wurden daher unionsrechtliche Bedenken geäußert, weil eine Verwertung ausländischer Verluste nach einem solchen Verständnis nicht möglich wäre. Nach der Rechtsprechung des VwGH sind diese Bedenken nunmehr hinfällig. Demnach steht nämlich auch dem beschränkt Steuerpflichtigen, der zur „unbeschränkten“ Steuerpflicht optiert, die Möglichkeit offen, ausländische Verluste nach Maßgabe des § 2 Abs. 8 Z 3 EStG im Inland zu berücksichtigen. Ob die Auslandsverlustverwertung für den Optierenden aber deshalb offensteht, weil gem. § 1 Abs. 4 EStG das gesamte Welteinkommen zu erfassen ist, oder ob durch die Ausübung der Option nur jene Vorteile genutzt werden können, die sich nach der Rechtsprechung des EuGH aus der Notwendigkeit zur Berücksichtigung der persönlichen Lage und des Familienstands des Steuerpflichtigen ergeben, lässt sich dem Erkenntnis des VwGH nicht zweifelsfrei entnehmen. Unabhängig davon, welches Verständnis der Entscheidung des Gerichtshofs beigemessen wird, ergeben sich daraus aber jedenfalls Folgefragen. So ist etwa nicht endgültig geklärt, ob § 2 Abs. 8 Z 3 EStG oder – wenn in einem Folgejahr kein Antrag nach § 1 Abs. 4 EStG mehr gestellt wird oder die Anwendungsvoraussetzungen nicht mehr erfüllt sind – § 98 Abs. 3 EStG eine Nachversteuerung von später im Ausland verwerteten Verlusten sicherstellt.³⁴⁾ Darüber hinaus stellt sich nach der „Rückkehr“ in die beschränkte Steuerpflicht die Frage, ob ein Verlustvortrag geltend gemacht werden kann, wenn die Verluste im Rahmen der „unbeschränkten“ Steuerpflicht nicht voll berücksichtigt werden konnten.³⁵⁾ Es wäre vor diesem Hintergrund also durchaus denkbar, dass sich der VwGH in Zukunft erneut mit der Frage der Auslandsverlustverwertung bei „unbeschränkt“ Steuerpflichtigen befassen wird.

³⁴⁾ Tendenziell bejahend *Aigner/Kofler*, Grenzen, in *BMF/JKU Linz*, GS Quantschnigg, 26 f.

³⁵⁾ Vgl. *Rief in Gruber/Seiler*, SWI 2013, 418.

Bilanz der EU-Mitgliedstaaten bei der Anwendung des EU-Rechts 2012

Der 30. Jahresbericht über die Kontrolle der Anwendung des EU-Rechts gibt einen Überblick über die Anwendung des EU-Rechts durch die Mitgliedstaaten. Ende 2012 war die Zahl der Vertragsverletzungen gegenüber den Vorjahren rückläufig und lag 25 % niedriger als der Vorjahreswert. Demgegenüber stieg die Zahl der Fälle, in denen auf Problemlösungsmechanismen (z. B. EU-Pilot) zurückgegriffen wurde, an. Bei den vier Bereichen, in denen die meisten Vertragsverletzungsverfahren eingeleitet wurden und die zusammen mehr als 60 % aller Fälle ausmachten, handelt es sich um den Umweltbereich, den Verkehrs- und den Steuersektor sowie den Bereich Binnenmarkt und Dienstleistungen. Die meisten Vertragsverletzungsverfahren wurden gegen Italien (99), Belgien (92) und Spanien (91) eingeleitet. Ähnlich wie 2011 schnitt Lettland mit nur 20 Verfahren am besten ab, gefolgt von Litauen und Estland (22 bzw. 24 Verfahren). In früheren Jahresberichten wurde auf die späte Umsetzung von Richtlinien durch die Mitgliedstaaten verwiesen. Das schlechte Ergebnis vom Vorjahr hat sich deutlich verbessert. Ende 2012 waren 45 % weniger Verfahren als noch im Vorjahr aufgrund einer späten Umsetzung nicht abgeschlossen. Um gegen eine verspätete Umsetzung vorzugehen, hat die Kommission auch weiterhin in vollem Umfang auf das Sanktionierungssystem zurückgegriffen, das mit dem Vertrag von Lissabon eingeführt wurde. So hat sie 35 Verfahren an den EuGH verwiesen und finanzielle Sanktionen beantragt.

SWI-Jahresabo

inklusive **Onlinezugang**
und **app** zum Heft-Download



Aktion
Jetzt 20%
günstiger!



BESTELLEN SIE JETZT IHR JAHRESABO

Ja, ich bestelle Exemplare

SWI-Jahresabonnement 2014 inkl. Onlinezugang und App
(24. Jahrgang 2014, Heft 1-12)

EUR 182,40
Statt EUR 228,-

Alle Preise exkl. MwSt. und 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. Preisänderung und Irrtum vorbehalten.

Name/Firma Kundennummer

Straße/Hausnummer

PLZ/Ort E-Mail

Telefon (Fax) Newsletter: ja nein

Datum/Unterschrift

Handelsgericht Wien, FB-Nr.: 102235X, ATU 14910701, DVR: 000 2356

Linde Verlag Ges.m.b.H.
Scheydgasse 24
PF 351, 1210 Wien
Tel: 01 24 630-0
Bestellen Sie online unter
www.lindeverlag.at
oder via E-Mail an
office@lindeverlag.at
oder per Fax
01/24 630-53