

S W I

Steuer und Wirtschaft International Tax and Business Review

Volker Heydt

Juristische Doppelbesteuerung als ungelöstes Problem

Legal Double Taxation: Can the ECJ Resolve the Problem?

Christoph Marchgraber

Spendenabzug und Rs. Kommission/Österreich

Tax Deductions for Donations in the Light of the Commission/Austria Case

Elke Aumayr / Marlies Steindl

Gewinnausschüttung einer GmbH an Schweizer Gesellschafterin

Profit Distribution of an Austrian Company to a Swiss Indirect Holding Corporation

Bernhard Ludwig

Vereinfachung bei der Besteuerung ausländischer Künstler oder Sportler

Simplification of the Taxation of Foreign Artists and Athletes

Alfred Holzapfel

Konsequenzen der deutsch-österreichischen Rentenbesteuerung

Consequences of the German-Austrian Taxation of Pensions

Aus der Arbeit der BMF-Fachabteilungen

Legal Directives of the Ministry of Finance

Internationale Rechtsprechung

International Court Decisions

Christoph Marchgraber*)

Der Spendenabzug gemäß § 4a EStG vor dem Hintergrund der Rs. C-10/10, Kommission/Österreich

TAX DEDUCTIONS FOR DONATIONS ACCORDING TO SEC. 4A ITA IN THE LIGHT OF THE COMMISSION/AUSTRIA CASE (C-10/10)

In its decision of June 16th, 2011, the ECJ held that the Austrian tax deductibility for donations constitutes an infringement of the free movement of capital because to some degree donations are tax-deductible only if the donee is located in Austria. Shortly after the decision of the ECJ was issued, the Austrian legislator adapted and enhanced its stipulations for tax deductions for donations. Christoph *Marchgraber* discusses the decision of the ECJ and analyzes its impact on the changes in tax deductibility for donations.

I. Die Rechtentwicklung bis vor dem AbgÄG 2011

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 4 EStG sind Spenden¹⁾ grundsätzlich dem nichtabzugsfähigen Bereich zuzuordnen.²⁾ Eine Abzugsfähigkeit solcher Zuwendungen ist nur dann möglich, wenn sie gem. § 4 Abs. 4 EStG betrieblich veranlasst sind³⁾ oder die Voraussetzungen der Spendenabzugsregelung des § 4a EStG oder des § 18 Abs. 1 Z 7 und 8 EStG erfüllen. Eine Abzugsmöglichkeit für Spenden wurde erstmals mit BGBl. Nr. 147/1958 in § 4 Abs. 4 Z 5 und 6 EStG normiert. Ursprünglich waren demnach „Zuwendungen an wissenschaftliche Hochschulen und Fakultäten (...), an die Akademie der bildenden Künste (...) und an die Österreichische Akademie der Wissenschaften“ bis zu einem bestimmten Ausmaß abzugsfähig.⁴⁾ Diese Spendenabzugsmöglichkeit wurde vom Gesetzgeber sukzessive erweitert.⁵⁾ Mit dem Steuerreformgesetz (StRefG) 2009⁶⁾ wurde der Spendenabzug aus systema-

*) Mag. Christoph *Marchgraber* ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien. Der Autor dankt Univ.-Prof. Dr. Dr. h. c. Michael *Lang*, Mag. Veronika *Daureund* und Mag. Karoline *Spies* für wertvolle Anmerkungen und die kritische Durchsicht des Manuskripts.

1) Der Begriff der Spende findet sich im Einkommensteuerrecht lediglich in § 4a Abs. 1, 5, 6 und 8 sowie § 18 Abs. 1 Z 7 und 8 EStG. Demnach sind darunter freigebige Zuwendungen zu verstehen. Gemäß § 12 Abs. 1 Z 5 KStG fallen unter den Begriff der Spende aber auch andere freiwillige Zuwendungen, soweit sie nicht nach § 4a EStG oder nach § 8 Abs. 4 Z 1 KStG abzugsfähig sind. Dieser Begriff der freiwilligen Zuwendungen findet sich auch in § 20 Abs. 1 Z 4 EStG und umfasst Zuwendungen an andere als unterhaltsberechtigten Personen, die ohne wirtschaftliche Gegenleistung oder ohne rechtliche Verpflichtung des Leistenden erbracht werden. Vgl. dazu VwGH 7. 9. 1990, 90/14/0093; *Haimler/Philipp*, Spenden und Sponsoring aus ertragsteuerlicher Sicht, in *Achatz* (Hrsg.), Die Besteuerung der Non-Profit-Organisationen (2002) 133 (135); *Doralt/Kofler*, EStG¹¹, § 20 Tz. 107; *Renner*, Abzugsfähige und nicht abzugsfähige Spenden aus Sicht der Gesetzes- und der Verwaltungspraxis, SWK-Heft 31/2002, S 790 (S 790).

2) Vgl. *Wiesner*, Die schwierige Abgrenzung betrieblicher und außerbetrieblicher Zahlungen, SWK 1991, A I 139 (A I 151 f.); EStR 2000, Rz. 1642.

3) Vgl. *Jakom/Baldauf*, EStG⁴ (2011) § 20 Rz. 82; *Doralt/Kofler*, EStG¹¹, § 20 Tz. 108; *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG⁸ (2008) § 20 Rz. 69; VwGH 11. 5. 1979, 0237/77; EStR 2000, Rz. 1084 und 1088.

4) Nach § 4 Abs. 4 Z 6 EStG 1953 i. d. F. BGBl. Nr. 147/1958/ war die Hälfte der begünstigten Zuwendungen abzugsfähig, „soweit die Hälfte aller dieser Zuwendungen zusammen 2 v. H. des Gewinnes (vor Abzug der Betriebsausgaben im Sinne der Z. 7) nicht übersteigt“. Nach der Einkommensteuernovelle 1966 (BGBl. Nr. 155/1966) waren die gesamten Zuwendungen abzugsfähig, soweit sie zusammen nicht 2 % des Gewinnes des unmittelbar vorangegangenen Wirtschaftsjahres überstiegen. Diese prozentuelle Beschränkung wurde durch das EStG 1967 (BGBl. Nr. 268/1967) auf 4 % und durch die Einkommensteuergesetznovelle 1974 (BGBl. Nr. 469/1974) auf 6 % angehoben. Nach dem Abgabenänderungsgesetz 1981 (BGBl. Nr. 620/1981) gab es bis zur Einführung der nach wie vor gültigen 10-%-Grenze durch das EStG 1988 (BGBl. Nr. 400/1988) hingegen gar keine prozentuelle Deckelung.

5) So wurde die Liste mit dem EStG 1967 auch auf durch ein Bundesgesetz errichtete Fonds, die mit Aufgaben der Forschungsförderung betraut sind, und mit der Einkommensteuergesetznovelle 1974 auf Museen von Gebietskörperschaften ausgedehnt. Durch das Abgabenänderungsgesetz 1980 (BGBl. Nr. 563/1980) und das Abgabenänderungsgesetz 1985 (BGBl. Nr. 557/1985) wurde diese Liste erneut erweitert.

tischen Gründen in einem neuen § 4a EStG zusammengefasst. Die Z 1 und 2 des § 4a EStG i. d. F. StRefG 2009 wurden dabei inhaltsgleich aus den alten Regelungen des § 4 Abs. 4 Z 5 und 6 EStG i. d. F. vor dem StRefG 2009 übernommen.⁷⁾ Der Spendenabzug wurde aber gleichzeitig auch auf Zuwendungen für mildtätige Zwecke i. S. d. § 37 BAO, für die Bekämpfung von Armut und Not in Entwicklungsländern durch Förderung der wirtschaftlichen und sozialen Entwicklung sowie für Hilfestellungen in nationalen und internationalen Katastrophenfällen ausgedehnt.⁸⁾

Während die durch das StRefG 2009 neu eingeführten Spendenabzugsregelungen des § 4a Z 3 und 4 EStG aber auch für Einrichtungen anderer Mitgliedstaaten der EU oder eines Staates des EWR zugänglich sind, greift § 4a Z 1 und 2 EStG i. d. F. StRefG 2009 nur für Zuwendungen an bestimmte Einrichtungen, die im Inland ansässig sind oder zumindest einen gewissen Inlandsbezug aufweisen.⁹⁾ Der Ausschluss grenzüberschreitender Zuwendungen vom Spendenabzug veranlasste die Europäische Kommission, ein Vertragsverletzungsverfahren gegen die Republik Österreich einzuleiten.¹⁰⁾ Das Vertragsverletzungsverfahren fand mit dem Urteil des EuGH in der Rs. *Kommission/Österreich*¹¹⁾ nunmehr zwar seinen Abschluss.¹²⁾ Nicht zuletzt aufgrund der erneuten Änderungen des Spendenabzugs mit dem Abgabenänderungsgesetz (AbgÄG) 2011¹³⁾ wirft die Entscheidung aber gleichzeitig zahlreiche Zweifelsfragen auf.

II. Die Abzugsfähigkeit von Spenden nach dem AbgÄG 2011

1. Grundsätze des Spendenabzugs

Mit dem AbgÄG 2011 kommt es zu einer Neukonzeption der steuerlichen Begünstigung für Spenden.¹⁴⁾ Ziel ist die systematische Vereinheitlichung und Erweiterung der bereits bisher bestehenden Spendenabzugsmöglichkeiten.¹⁵⁾ In § 4a Abs. 1 EStG werden nunmehr die Grundsätze der Abzugsfähigkeit für Spenden festgelegt. Eine inhaltliche Neuerung ergibt sich dabei hinsichtlich der „Spendenabzugsdeckelung“: Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen, die begünstigten Zwecken i. S. d. § 4a Abs. 2 EStG dienen und an die entsprechenden begünstigten Einrichtungen i. S. d. § 4a Abs. 3 bis 6 EStG geleistet werden, sind nur insoweit abzugsfähig, „als sie 10 % des Gewinnes des unmittelbar vo-

⁶⁾ BGBl. I Nr. 26/2009.

⁷⁾ EriRV 54 BlgNR 24. GP, 9.

⁸⁾ Vgl. dazu *Bruckner*, Der Staat als Zwangsspenden, *persaldo* 1/2009, 29; *Fuchs*, StRefG 2009: Neue Absetzbarkeit von Spenden für mildtätige Zwecke sowie für Entwicklungs- und Katastrophenhilfe, UFS aktuell 2009, 136 (136 f.); *Gierlinger/Sutter*, Die Eckpfeiler des Steuerreformgesetzes 2009, ÖStZ 2009, 93 (96 ff.); *Heiss*, Spendenabsetzbarkeit durch das Steuerreformgesetz 2009, RFG 2009, 77 (77 ff.); *Kirchmayr/Achatz*, Spendenabzug light, *taxlex* 2009, 37 (37); *Lindinger/Oberleitner*, StRefG 2009 – Abzugsfähigkeit von Spenden für mildtätige Zwecke, Entwicklungszusammenarbeit und Katastrophenhilfe, *taxlex* 2009, 93 (93 ff.); *Mayr*, StRefG 2009: Familienpaket und Spendenabzug, RdW 2009, 228 (230 ff.); *Neugebauer*, Die neue Absetzbarkeit von Spenden, VWT 2009, 120 (120 ff.).

⁹⁾ Vgl. dazu *Marchgraber*, Steuerliche Forschungsförderung im Lichte des Unionsrechts, ZfHR 2010, 47 (48 ff.).

¹⁰⁾ Vgl. *Europäische Kommission*, Direkte Steuern: Europäische Kommission fordert Österreich auf, die diskriminierende Besteuerung von Zuwendungen in den Bereichen Wissenschaft und Forschung zu beenden, Pressemitteilung Nr. IP/09/428 vom 19. 3. 2009; *Europäische Kommission*, Direkte Steuern: Europäische Kommission verklagt Österreich beim Europäischen Gerichtshof wegen diskriminierender Besteuerung im Bereich Wissenschaft und Forschung, Pressemitteilung Nr. IP/09/1637 vom 29. 10. 2009. Unionsrechtliche Bedenken äußerte zuvor auch schon *Lenneis* (vgl. *Jakom/Lenneis*, EStG [2008] § 4 Tz. 313). Vgl. dazu auch *Kühbacher*, Die Spendenbegünstigung des § 4a Z 1 lit a und c EStG auf dem Prüfstand des EuGH, ÖStZ 2010, 51 (51 ff.); *Marchgraber*, ZfHR 2010, 47 ff.; *Staringer*, Austria: Commission vs. Austria (C-10/10) and Commission vs. Austria (C-387/10), in *Lang/Pistone/Schuch/Staringer/Storck* (Hrsg.), ECJ – Recent Developments in Direct Taxation 2010 (2011) 9 (11 ff.).

¹¹⁾ EuGH 16. 6. 2011, Rs. C-10/10, *Kommission/Österreich*, noch nicht in der Slg.

¹²⁾ Vgl. dazu auch *Gerhartl*, Spenden an Forschungseinrichtungen als unionsrechtliches Problem, RdW 2011, 437 (437 ff.).

¹³⁾ BGBl. I Nr. 76/2011.

¹⁴⁾ Gemäß § 124b Z 196 EStG i. d. F. AbgÄG 011 sind die Neuregelungen erstmals auf Zuwendungen anzuwenden, die nach dem 31. 12. 2011 erfolgen.

¹⁵⁾ EriRV 1212 BlgNR 24. GP, 11.

rangegangenen Wirtschaftsjahres nicht übersteigen“. Darüber hinausgehende Zuwendungen aus dem Betriebs- oder Privatvermögen können aber „– unter Einrechnung der als Betriebsausgaben abzugsfähigen Spenden – insoweit als Sonderausgaben im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 7 oder 8 abgezogen werden, als sie insgesamt 10 % des Gesamtbetrages der Vorjahreseinkünfte nicht übersteigen.“¹⁶⁾

Im Ergebnis ist der Höchstbetrag der als Betriebs- oder Sonderausgaben abzugsfähigen Spenden nach der neuen Rechtslage daher geringer als bisher: Eine Abzugsfähigkeit von Zuwendungen i. S. d. § 4a Z 1 und 2 EStG i. d. F. vor dem AbgÄG 2011 war bislang bis zum Höchstbetrag von 10 % des Gewinns des unmittelbar vorangegangenen Wirtschaftsjahres möglich. Zusätzlich konnten auch noch Spenden i. S. d. § 4a Z 3 EStG i. d. F. vor dem AbgÄG 2011 als Betriebsausgaben abgezogen werden, soweit sie 10 % des Gewinns des unmittelbar vorangegangenen Wirtschaftsjahres nicht überstiegen. Im Gegensatz zur Rechtslage nach dem AbgÄG 2011 konnten Spenden gem. § 4a Z 3 EStG i. d. F. vor dem AbgÄG 2011 also unabhängig von der 10%-Grenze des § 4a Z 1 EStG geltend gemacht werden.¹⁷⁾ Es gab somit im betrieblichen Bereich zwei unterschiedliche Spendentöpfe, die jeweils bis zu einer Höchstgrenze von 10 % des Gewinns des unmittelbar vorangegangenen Wirtschaftsjahres ausgeschöpft werden konnten.

Selbst wenn die Höchstgrenzen der aus dem Betriebsvermögen getätigten Spenden des § 4a Z 1 bis 3 EStG i. d. F. vor dem AbgÄG 2011 erreicht wurden, konnten noch Zuwendungen aus dem Privatvermögen nach den Bestimmungen des § 18 Abs. 1 Z 7 und 8 EStG i. d. F. vor dem AbgÄG 2011 als Sonderausgaben geltend gemacht werden: Unter Einrechnung der gem. § 4a Z 1 und 2 EStG i. d. F. vor dem AbgÄG 2011 als Betriebsausgaben abzugsfähigen Zuwendungen konnten nach § 18 Abs. 1 Z 7 EStG i. d. F. vor dem AbgÄG 2011 Zuwendungen i. S. d. § 4a Z 1 und 2 EStG i. d. F. vor dem AbgÄG 2011 bis zum Höchstbetrag von 10 % des sich nach Verlustausgleich ergebenden Gesamtbetrags der Einkünfte des unmittelbar vorangegangenen Kalenderjahres als Sonderausgaben geltend gemacht werden: „Diese Zuwendungen sind (...) insoweit als Sonderausgaben abzugsfähig, als sie zusammen mit Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen im Sinne des § 4a Z 1 und 2 insgesamt 10 % des sich nach Verlustausgleich ergebenden Gesamtbetrages der Einkünfte des unmittelbar vorangegangenen Kalenderjahres nicht übersteigen.“ Unter den Voraussetzungen des § 18 Abs. 1 Z 8 EStG i. d. F. vor dem AbgÄG 2011 waren daneben auch noch Zuwendungen i. S. d. § 4a Z 3 und 4 EStG i. d. F. vor dem AbgÄG 2011 – und zwar ohne Einrechnung der bereits anderweitig als Betriebs- oder Sonderausgaben abzugsfähigen Spenden – abzugsfähig, wenn sie insgesamt 10 % des sich nach Verlustausgleich ergebenden Gesamtbetrags der Einkünfte des unmittelbar vorangegangenen Kalenderjahres nicht überstiegen.¹⁸⁾ Gab es bisher also separate Grenzen für den Spendenabzug, je nachdem, ob eine Zuwendung i. S. d. § 4a Z 1 und 2 EStG i. d. F. vor dem AbgÄG 2011 oder eine Spende i. S. d. § 4a Z 3 und 4 EStG i. d. F. vor dem AbgÄG 2011 geleistet wurde und abhängig davon, ob die Spende aus dem Betriebs- oder Privatvermögen erfolgte, gilt nunmehr eine einheitliche Höchstgrenze von 10 % des Gewinns des unmittelbar vorangegangenen Wirtschaftsjahres.¹⁹⁾

2. Begünstigte Zwecke

Die schon bisher begünstigten Zwecke werden in der Neuordnung des § 4a EStG i. d. F. AbgÄG 2011 weiterhin beibehalten, jedoch nunmehr in einem eigenen Abs. 2 systematisch zusammengefasst. So finden sich in § 4a Abs. 2 EStG als begünstigte Zwecke nach

¹⁶⁾ EriRV 1212 BlgNR 24. GP, 12.

¹⁷⁾ Vgl. Gierlinger/Sutter, ÖStZ 2009, 100; Zorn in Hofstätter/Reichel (Hrsg.), EStG (2009) § 4a Rz. 79.

¹⁸⁾ Vgl. Jakoml/Baldauf, EStG⁴, § 18 Rz. 128; Reichel/Zorn/Büsser in Hofstätter/Reichel, EStG, § 18 Abs. 1 Z 7 und 8 Rz. 3.5; in diesem Sinne wohl auch Zorn in Hofstätter/Reichel, EStG, § 4a Rz. 79.

¹⁹⁾ Vgl. bereits Lang, Spendenabzug und Steuerpolitik, SWK-Heft 11/2011, S 499 (S 507 f.); Mayr/Hammerl, Spendenabzug für Umweltschutz und Tierheime, ÖStZ 2011, 187 (188).

wie vor die Durchführung von Forschungs- oder der Erwachsenenbildung dienenden Lehraufgaben (Z 1), Mildtätigkeit (Z 3 lit. a) sowie Entwicklungs- (Z 3 lit. b) und Katastrophenhilfe (Z 3 lit. c). Spenden an begünstigte Einrichtungen i. S. d. § 4a Abs. 4 EStG – wie z. B. die Österreichische Nationalbibliothek, Museen von Körperschaften des öffentlichen Rechts oder das Bundesdenkmalamt – sind unabhängig vom konkreten Zweck der genannten Einrichtungen abzugsfähig. Als begünstigte Zwecke gelten gem. § 4a Abs. 2 Z 2 EStG nämlich jedenfalls „[d]ie Erfüllung der den in Abs. 4 genannten Einrichtungen zukommende Zwecke“. Spenden an derartige Einrichtungen dienen daher schon aufgrund deren Stellung als begünstigte Einrichtung einem begünstigten Zweck. Der Gesetzgeber weitete mit dem AbgÄG 2011 die begünstigten Zwecke zudem auf den Umwelt-, Natur- und Artenschutz (Z 3 lit. d) sowie die Betreuung von Tieren in behördlich genehmigten Tierheimen (Z 3 lit. e) und Aufgaben der Feuerpolizei, der örtlichen Gefahrenpolizei und des Katastrophenschutzes (Z 4) aus.²⁰⁾

3. Begünstigte Einrichtungen

Der Kreis der begünstigten Einrichtungen findet sich nunmehr in § 4a Abs. 3 bis 6 EStG. Die gem. § 4a Abs. 3 Z 1 bis 4 EStG begünstigten Einrichtungen entsprechen dabei den bisher in § 4a Z 1 lit. a bis d EStG i. d. F. vor dem AbgÄG 2011 aufgezählten Einrichtungen. Die vormalig in § 4a Z 2 EStG i. d. F. vor dem AbgÄG 2011 festgeschriebenen Einrichtungen finden sich in § 4a Abs. 4 EStG wieder. Die bislang in § 4a Z 1 lit. e EStG i. d. F. vor dem AbgÄG 2011 genannten juristischen Personen wurden jedoch aufgespalten und sind jetzt in § 4a Abs. 3 Z 5 und 6 EStG angeführt:²¹⁾ „Damit sollen die unterschiedlichen Voraussetzungen für die Spendenbegünstigung bei Einrichtungen, an denen eine oder mehrere Gebietskörperschaften beteiligt sind, und anderen Forschungseinrichtungen klarer dargestellt werden.“ Während nämlich juristische Personen, an denen entweder eine oder mehrere Gebietskörperschaften oder eine oder mehrere Körperschaften i. S. d. § 4a Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG zumindest mehrheitlich beteiligt sind, nur *im Wesentlichen* mit Forschungs- und Lehraufgaben i. S. d. § 4a Abs. 2 Z 1 EStG für die österreichische Wissenschaft oder Wirtschaft und damit verbundenen wissenschaftlichen Publikationen oder Dokumentationen befasst sein müssen,²²⁾ verlangt der Gesetzeswortlaut von anderen juristischen Personen, sich *ausschließlich* mit derartigen Forschungs- und Lehraufgaben zu befassen, um als begünstigte Einrichtung zu gelten. Juristische Personen, an denen keine Gebietskörperschaft oder Einrichtung i. S. d. § 4a Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG beteiligt ist, unterliegen daher – wie schon bisher – strengeren Voraussetzungen als im Hoheitsbesitz befindliche vergleichbare juristische Personen.

Begünstigte Zwecke i. S. d. § 4a Abs. 2 Z 3 EStG – mildtätige Zwecke, Entwicklungs- und Katastrophenhilfe, Umwelt-, Natur- und Artenschutz sowie die Betreuung von Tieren – können für Zwecke des Spendenabzugs von Einrichtungen i. S. d. § 4a Abs. 5 EStG verfolgt werden. Genannt sind darin Körperschaften i. S. d. § 1 Abs. 2 Z 1 und 2 KStG, Körperschaften des öffentlichen Rechts, vergleichbare ausländische Körperschaften eines Mitgliedstaats der EU oder des EWR sowie Körperschaften i. S. d. § 1 Abs. 2 Z 1 KStG, deren ausschließlicher Zweck – abgesehen von der Mittelverwendung i. S. d. § 4a Abs. 8 Z 3 lit. c EStG – das Sammeln von Spenden ist.²³⁾ Die bisher bestehende Rechtslage wurde dem-

²⁰⁾ Vgl. dazu *Mayr/Hammerl*, ÖStZ 2011, 189 f.; mit der Forderung einer Ausweitung des Spendenabzugs auf sämtliche tierschützerische Aktivitäten siehe *Hörtnagl-Seidner*, Spendenbegünstigung neu: Tiererschutz weiterhin nicht förderungswürdig! ÖStZ 2011, 317 (317 ff.).

²¹⁾ EriRV 1212 BlgNR 24. GP, 12.

²²⁾ Aus den Materialien geht hervor, dass die Wesentlichkeitsgrenze bei im Hoheitsbesitz befindlichen juristischen Personen nach der Verwaltungspraxis bei 75 % liegen soll. Siehe EriRV 1212 BlgNR 24. GP, 12.

²³⁾ Wenngleiche nach dem Wortlaut des § 4a Abs. 5 Z 1 und 4 EStG eine Redundanz zu bestehen scheint, weil beide Male Körperschaften i. S. d. § 1 Abs. 2 Z 1 KStG genannt sind, wird diese „Doppelgleisigkeit“ durch § 4a Abs. 8 EStG aufgelöst: Körperschaften i. S. d. § 1 Abs. 2 Z 1 KStG, deren ausschließlicher Zweck *nicht* das Sammeln von Spenden ist, müssen die Voraussetzungen des § 4a Abs. 8 Z 1 EStG erfül-

nach weitestgehend beibehalten, jedoch wurde „[d]ie Möglichkeit der Bildung von Sammelvereinen (...) auf Körperschaften im Sinne des § 1 Abs. 1 und 2 KStG 1988 eingeschränkt, weil Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften öffentlichen Rechts als Sammelvereine nicht in Betracht kommen können“.²⁴⁾ Die Differenzierung zwischen begünstigten Einrichtungen, die ausschließlich Geldspenden oder zusätzlich auch Sachspenden empfangen können, wurde jedoch aufgegeben.²⁵⁾ Weiters gelten für die Erfüllung der in § 4a Abs. 2 Z 4 EStG genannten Zwecke – Aufgaben der Feuerpolizei, der örtlichen Gefahrenpolizei und des Katastrophenschutzes – gem. § 4 Abs. 6 EStG nunmehr auch freiwillige Feuerwehren und Landesfeuerwehrverbände als begünstigte Einrichtungen.²⁶⁾

Es zeigt sich, dass der Gesetzgeber mit dem AbgÄG 2011 die Liste der spendenbegünstigten Einrichtungen deutlich erweitert hat. Das unionsrechtliche Damoklesschwert des Vertragsverletzungsverfahrens hing zwar bereits seit Längerem über den Spendenabzugsregelungen des § 4a EStG.²⁷⁾ Den gesetzlichen Änderungen lassen sich aber keine Anzeichen dafür entnehmen, dass der Gesetzgeber unionsrechtlichen Bedenken bereits vorab den Wind aus den Segeln nehmen wollte, zumal die von der Europäischen Kommission beanstandeten Regelungen des § 4a Z 1 lit. a bis d EStG i. d. F. vor dem AbgÄG 2011 unverändert geblieben sind. Vor dem Hintergrund der Entscheidung des EuGH in der Rs. *Kommission/Österreich*²⁸⁾ ist eine erneute Änderung des Spendenabzugs unausweichlich.

III. Urteil des EuGH in der Rs. *Kommission/Österreich*

1. Beschränkung des freien Kapitalverkehrs

Während die Europäische Kommission in der Regelung des § 4a Z 1 lit. d und e EStG i. d. F. vor dem AbgÄG 2011 anfangs auch einen Verstoß gegen die Dienstleistungsfreiheit sah,²⁹⁾ machte sie in der Klageschrift ausschließlich einen Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit geltend.³⁰⁾ Bis zur Entscheidung des EuGH in der Rs. *Persche*³¹⁾ war zwar unklar, ob Spenden überhaupt vom Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit umfasst sind.³²⁾ Unter Verweis auf die Nomenklatur für den Kapitalverkehr, die sich im Anhang der Kapitalverkehrsrichtlinie³³⁾ findet, bestätigte der EuGH in der Rs. *Persche* aber die Anwendbarkeit der Kapitalverkehrsfreiheit auf Spenden.³⁴⁾ Dem folgend prüft der EuGH, ob

len, um in die in § 4a Abs. 7 Z 1 EStG genannten Listen eingetragen zu werden, während für ausschließlich Spenden sammelnde Körperschaften i. S. d. § 1 Abs. 2 Z 1 KStG die Voraussetzungen in § 4a Abs. 8 Z 2 bis 3 EStG geregelt sind.

²⁴⁾ ERI/RV 1212 BlgNR 24. GP, 13.

²⁵⁾ Vgl. die bisher bestehende Differenzierung in § 4a Z 3 lit. a und b EStG i. d. F. vor dem AbgÄG 2011.

²⁶⁾ Zu beachten ist darüber hinaus, dass Spenden an Einrichtungen i. S. d. § 4a Abs. 3 Z 4 bis 6 und Abs. 5 EStG gem. § 4a Abs. 7 Z 1 EStG nur dann abzugsfähig sind, „wenn aus der beim Finanzamt Wien 1/23 zu führenden Liste hervorgeht, dass zum Zeitpunkt der Zuwendung die Voraussetzungen für die Anerkennung als begünstigte Einrichtung vorliegen“. Die Voraussetzungen zur Aufnahme in die genannte Liste finden sich in § 4a Abs. 8 EStG.

²⁷⁾ Die ersten unionsrechtlichen Bedenken wurden von der Europäischen Kommission bereits 2007 geäußert, nachdem sie mit einem Schreiben vom 12. 5. 2005 eine erste Auskunft von der Republik Österreich zu dieser Frage einholte. Vgl. EuGH 16. 6. 2011, Rs. C-10/10, *Kommission/Österreich*, Rn. 7 f.; GA Trstenjak, Schlussanträge vom 8. 3. 2011 zu Rs. C-10/10, *Kommission/Österreich*, 10 f.

²⁸⁾ EuGH 16. 6. 2011, Rs. C-10/10, *Kommission/Österreich*.

²⁹⁾ *Europäische Kommission*, Pressemitteilung Nr. IP/09/428 vom 19. 3. 2009. Vgl. zur Frage der Anwendbarkeit der Dienstleistungsfreiheit *Marchgraber*, ZfHR 2010, 53 ff.

³⁰⁾ Klage, eingereicht am 8. 1. 2010 – Europäische Kommission/Republik Österreich, ABl. Nr. C 63 vom 13. 3. 2010, S. 38.

³¹⁾ EuGH 27. 1. 2009, Rs. C-318/07, *Persche*, Slg. 2009, I-359.

³²⁾ Vgl. m. w. N. *von Hippel*, Steuerliche Diskriminierung ausländischer gemeinnütziger Nonprofit-Organisationen, in *Walz/von Auer/von Hippel* (Hrsg.), Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht in Europa (2007) 677 (684 ff.).

³³⁾ Richtlinie 88/361/EWG des Rates vom 24. 6. 1988 zur Durchführung von Artikel 67 des Vertrages, ABl. Nr. L 178 vom 8. 7. 1988, S. 5.

³⁴⁾ EuGH 27. 1. 2009, Rs. C-318/07, *Persche*, Slg. 2009, I-359, Rn. 26 f.; in diesem Sinne auch EuGH 22. 4. 2010, Rs. C-510/08, *Mattner*, noch nicht in der Slg., Rn. 20. Vgl. dazu *Daurer*, Die Rs. *Persche*:

§ 4a Z 1 EStG i. d. F. vor dem AbgÄG 2011 als eine grundsätzlich verbotene Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit einzuordnen ist.³⁵⁾

Zur Feststellung, ob eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs vorliegt, vergleicht der EuGH die Situation von in Österreich steuerpflichtigen Personen, die Zuwendungen an in § 4a Z 1 lit. a bis d EStG i. d. F. vor dem AbgÄG 2011 aufgezählte Einrichtungen leisten, und solchen Personen, die an vergleichbare Einrichtungen anderer Mitgliedstaaten der EU oder des EWR spenden.³⁶⁾ Während Zuwendungen an die entsprechenden inländischen Einrichtungen gem. § 4a Z 1 lit. a bis d EStG i. d. F. vor dem AbgÄG 2011 abzugsfähig sind, fallen Spenden an vergleichbare ausländische Einrichtungen unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 4 EStG. Da diese Ungleichbehandlung geeignet ist, sich negativ auf die Spendenbereitschaft an ausländische Einrichtungen auszuwirken, liegt eine verbotene Beschränkung des freien Kapitalverkehrs vor.³⁷⁾

2. Vergleichbarkeitsprüfung

Eine Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit kann nach ständiger Rechtsprechung des EuGH nur dann als mit dem Unionsrecht vereinbar angesehen werden, wenn die unterschiedliche Behandlung Situationen betrifft, die nicht objektiv miteinander vergleichbar sind, oder wenn sie durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist und der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz gewahrt bleibt.³⁸⁾ § 4a Z 1 EStG i. d. F. vor dem AbgÄG 2011 regelt die Abzugsfähigkeit von Spenden auf Ebene des Zuwendenden. Ein Abzug der Spende als Betriebsausgabe ist nur dann zulässig, wenn eine Zuwendung an inländische Einrichtungen i. S. d. § 4a Z 1 lit. a bis d EStG i. d. F. vor dem AbgÄG 2011 geleistet wird. Die Abzugsfähigkeit hängt demnach vom Kapitalanlageort ab.³⁹⁾ Diese Ungleichbehandlung wurde vonseiten der Republik Österreich im Verfahren aber als zulässig erachtet, weil unter Berücksichtigung der Unterschiede der Spendenempfänger keine Vergleichbarkeit von Personen, die an inländische Einrichtungen, und Personen, die an ausländische Einrichtungen spenden, vorliege.⁴⁰⁾

Demnach kommt es auf die Vergleichbarkeit der inländischen und ausländischen Spendenempfänger an. Der EuGH stellte aber bereits in der Rs. *Stauffer* klar, dass sich eine ausländische Einrichtung dann in einer vergleichbaren Situation mit einer inländischen Einrichtung befindet, wenn sie alle Voraussetzungen für die Erlangung einer Steuerbegünstigung des Mitgliedstaats erfüllt.⁴¹⁾ Nach GA *Trstenjak* ist „[d]as entscheidende Kriterium für die Bestim-

Spenden auf dem Prüfstand des Gemeinschaftsrechts, SWI 2009, 385 (389 f.); *Englisch*, Germany I: The Busley, Block, Commission v. Germany and Persche Cases, in *Lang/Pistone/Schuch/Staringer* (Hrsg.), ECJ – Recent Developments in Direct Taxation 2008 (2008) 113 (161); *Thömmes*, Sonderausgabenabzug für Spenden an gemeinnützige Einrichtungen im Ausland, IWB 2009, Fach 11A, 1227 (1228 f.).

³⁵⁾ EuGH 16. 6. 2011, Rs. C-10/10, *Kommission/Österreich*, Rn. 24.

³⁶⁾ EuGH 16. 6. 2011, Rs. C-10/10, *Kommission/Österreich*, Rn. 26. Der EuGH stellt in Rn. 42 seines Urteils klar, dass seine Ausführungen auch im Verhältnis zu EWR-Staaten „gelten“.

³⁷⁾ EuGH 16. 6. 2011, Rs. C-10/10, *Kommission/Österreich*, Rn. 26 f.; weiters GA *Trstenjak*, Schlussanträge vom 8. 3. 2011 zu Rs. C-10/10, *Kommission/Österreich*, Nr. 35 ff.; ebenso bereits EuGH 27. 1. 2009, Rs. C-318/07, *Persche*, Slg. 2009, I-359, Rn. 38 f.

³⁸⁾ EuGH 16. 6. 2011, Rs. C-10/10, *Kommission/Österreich*, Rn. 29; 10. 2. 2011, Rs. C-25/10, *Missionswerk Werner Heukelbach*, noch nicht in der Slg., Rn. 29; 17. 9. 2009, Rs. C-182/08, *Glaxo Wellcome*, Slg. 2009, I-8591, Rn. 68; 27. 1. 2009, Rs. C-318/07, *Persche*, Slg. 2009, I-359, Rn. 41; 11. 9. 2008, Rs. C-11/07, *Eckelkamp*, Slg. 2008, I-6845, Rn. 59; 14. 9. 2006, Rs. C-386/04, *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, Slg. 2006, I-8203, Rn. 32; 19. 1. 2006, Rs. C-265/04, *Bouanich*, Slg. 2006, I-923, Rn. 38; 8. 9. 2005, Rs. C-512/03, *Blanckaert*, Slg. 2005, I-7685, Rn. 42; 7. 9. 2004, Rs. C-319/02, *Manninen*, Slg. 2004, I-7477, Rn. 29; 6. 6. 2000, Rs. C-25/98, *Verkooijen*, Slg. 2000, I-4071, Rn. 43.

³⁹⁾ So GA *Trstenjak*, Schlussanträge vom 8. 3. 2011 zu Rs. C-10/10, *Kommission/Österreich*, Rn. 40.

⁴⁰⁾ Vgl. EuGH 16. 6. 2011, Rs. C-10/10, *Kommission/Österreich*, Rn. 30; GA *Trstenjak*, Schlussanträge vom 8. 3. 2011 zu Rs. C-10/10, *Kommission/Österreich*, Rn. 41.

⁴¹⁾ EuGH 14. 9. 2006, Rs. C-386/04, *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, Slg. 2006, I-8203, Rn. 40 ff.; ebenso EuGH 27. 1. 2009, Rs. C-318/07, *Persche*, Slg. 2009, I-359, Rn. 50; 10. 2. 2011, Rs. C-25/10, *Missionswerk Werner Heukelbach*, Rn. 32 f.

mung des Kreises der Einrichtungen, die in den Anwendungsbereich der Spendenbegünstigungsregelung fallen, (...) das von diesen Einrichtungen verfolgte Ziel, nicht hingegen der Umstand, dass die Republik Österreich diese Ziele bestimmt hat oder zur Sicherstellung der Zielerreichung steuernd eingreifen kann“⁴²⁾ Bei Zuwendungen an ausländische Einrichtungen liegen daher dann objektiv vergleichbare Situationen vor, „[w]enn die EU-ausländischen Bildungs-, Forschungs- und Wissenschaftseinrichtungen die gleichen Ziele wie die in § 4a Nr. 1 Buchst. a bis d EStG angeführten österreichischen Einrichtungen verfolgen“⁴³⁾ Der EuGH hält zwar fest, dass es legitim ist, die Gewährung von Steuervergünstigungen Einrichtungen vorzubehalten, die bestimmte Gemeinwohlziele verfolgen. Da das aus § 4a Z 1 EStG i. d. F. vor dem AbgÄG 2011 abgeleitete Ziel der Förderung der Stellung Österreichs als Wissenschafts- und Ausbildungsstandort aber so umschrieben ist, „dass es von nahezu allen in Österreich ansässigen Forschungs- und Bildungseinrichtungen erfüllt wird, während in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Einrichtungen von der fraglichen Steuervergünstigung automatisch ausgeschlossen sind“, ist das einzige Unterscheidungskriterium der Ansässigkeitsort des Spendenempfängers.⁴⁴⁾ Dieses Kriterium vermag die objektive Vergleichbarkeit der Spendenempfänger aber nicht zu beeinträchtigen.⁴⁵⁾

Unklar erscheint die Argumentation der Republik Österreich hinsichtlich eines weiteren Vorbringens, mit dem eine mangelnde Vergleichbarkeit zu begründen versucht wurde. Demnach würden inländische Einrichtungen nur dann in den Anwendungsbereich des § 4a Z 1 lit. a bis e EStG i. d. F. vor dem AbgÄG 2011 fallen, „wenn sie weitgehend dem inländischen Gemeinwohl dienenden Zwecken im Bereich der Wissenschaft dienen. Soweit EU-ausländische Bildungs-, Forschungs- und Wissenschaftseinrichtungen diesen Zwecken dienen, könnten auch sie in den Geltungsbereich der Spendenbegünstigungsregelung aufgenommen werden.“⁴⁶⁾ Während der EuGH diesem Vorbringen in seinem Urteil keinen Raum widmet, leitete GA Trstenjak in ihren Schlussanträgen daraus ab, dass „wenn es ausnahmsweise EU-ausländische Bildungs-, Forschungs- und Wissenschaftseinrichtungen geben sollte, die dem österreichischen Gemeinwohl dienende Zwecke im Bereich der Wissenschaft verfolgten, könnten auch diese Einrichtungen über § 4a Nr. 1 Buchst. e EStG in den Geltungsbereich der in Rede stehenden Steuerbegünstigungsregelung aufgenommen werden“⁴⁷⁾ Damit wird von der Republik Österreich aber keine mangelnde Vergleichbarkeit argumentiert, sondern vielmehr eine mangelnde Ungleichbehandlung geltend gemacht. Würden nämlich nach dieser Argumentation ausländische Einrichtungen dem österreichischen Gemeinwohl dienende Zwecke im Bereich der Wissenschaft verfolgen, so wie es auch inländische Einrichtungen i. S. d. § 4a Z 1 lit. a bis e EStG i. d. F. vor dem AbgÄG 2011 tun, würden sie gem. § 4a Z 1 lit. e EStG i. d. F. vor dem AbgÄG 2011 ohnehin in den Anwendungsbereich der spendenbegünstigten Einrichtungen fallen. Im Ergebnis unterlägen Zuwendungen an solche ausländischen Einrichtungen dann aber der gleichen steuerlichen Behandlung wie Zuwendungen an inländische Einrichtungen i. S. d. § 4a Z 1 lit. a bis e EStG i. d. F. vor dem AbgÄG 2011.

Einer solchen mangelnden Ungleichbehandlung tritt GA Trstenjak in ihren Schlussanträgen – wenn auch mit einer gewissen Widersprüchlichkeit in ihren Ausführungen – entgegen. Demnach stehe es der Republik Österreich offen, „eine Eingrenzung des Kreises der förderungswürdigen Einrichtungen (...) durch die Bestimmung der konkreten Ziele (...), die von den betreffenden Einrichtungen verfolgt werden müssen“, vorzunehmen.⁴⁸⁾ Sie führt dann weiter aus, dass „[w]enn diese Eingrenzung der steuerlich förderungswürdigen Forschungsbereiche dazu führen sollte, dass faktisch nur Zuwendungen an inländische Einrichtungen in den Gel-

⁴²⁾ GA Trstenjak, Schlussanträge vom 8. 3. 2011 zu Rs. C-10/10, *Kommission/Österreich*, Rn. 44.

⁴³⁾ GA Trstenjak, Schlussanträge vom 8. 3. 2011 zu Rs. C-10/10, *Kommission/Österreich*, Rn. 45.

⁴⁴⁾ EuGH 16. 6. 2011, Rs. C-10/10, *Kommission/Österreich*, Rn. 34 f.

⁴⁵⁾ EuGH 16. 6. 2011, Rs. C-10/10, *Kommission/Österreich*, Rn. 36.

⁴⁶⁾ Siehe GA Trstenjak, Schlussanträge vom 8. 3. 2011 zu Rs. C-10/10, *Kommission/Österreich*, Rn. 52.

⁴⁷⁾ GA Trstenjak, Schlussanträge vom 8. 3. 2011 zu Rs. C-10/10, *Kommission/Österreich*, Rn. 53.

⁴⁸⁾ Als Beispiel eines solchen Ziels nennt GA Trstenjak die Lawinenforschung.

tungsbereich der Spendenbegünstigungsregelung fielen, dies grundsätzlich mit der Kapitalverkehrsfreiheit vereinbar [wäre].⁴⁹⁾ Demzufolge könnte eine Spendenbegünstigung zwar nicht unmittelbar auf inländische Einrichtungen eingeschränkt werden. Eine mittelbare Einschränkung über das zu erfüllende Ziel wäre jedoch grundsätzlich zulässig. Diese Ausführungen scheinen in geradezu eklatantem Widerspruch zur Rechtsprechung des EuGH zu stehen. Auch eine bloß mittelbare Diskriminierung konstituiert nämlich eine grundsätzlich verbotene Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit.⁵⁰⁾ Wenngleich GA *Trstenjak* zunächst offenbar mit dieser Rechtsprechung zu brechen scheint, schwenkt sie in weiterer Folge auf die Linie des EuGH ein: Die nach § 4a Z 1 lit. a bis d EStG i. d. F. vor dem AbgÄG 2011 zu erfüllende Zielsetzung sei „so umschrieben, dass sie von nahezu allen in Österreich ansässigen Bildungs-, Forschungs- und Wissenschaftseinrichtungen erfüllt wird, während kein einziges Beispiel einer EU-ausländischen Einrichtung vorliegt, die dieser Zielsetzung genügt. Damit läuft die so umschriebene Zielsetzung im Ergebnis auf ein reines Ansässigkeitskriterium hinaus, worauf natürlich nicht zurückgegriffen werden kann, um die in Rede stehende unterschiedliche Behandlung der Zuwendungen an inländische und EU-ausländische Bildungs-, Forschungs- und Wissenschaftseinrichtungen zu rechtfertigen.“ Letztlich bestätigt GA *Trstenjak* also, dass auch eine mittelbare Diskriminierung über die zu erfüllende Zielsetzung eine grundsätzlich verbotene Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit begründet, wenn der Kreis der begünstigten Einrichtungen dadurch zumindest faktisch auf inländische Einrichtungen beschränkt wird.

3. Rechtfertigungs- und Verhältnismäßigkeitsprüfung

Auf Rechtfertigungsebene brachte die Republik Österreich vor, dass eine etwaige Beschränkung des freien Kapitalverkehrs durch § 4a Z 1 EStG i. d. F. vor dem AbgÄG 2011 durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt sei. Die Spendenbegünstigung diene nämlich dem Ziel, die Stellung Österreichs als Wissenschafts- und Bildungsstandort zu fördern.⁵¹⁾ Unter Verweis auf die Rs. *Laboratoires Fournier*⁵²⁾ anerkennt der EuGH zwar die Förderung von Forschung und Entwicklung als zwingenden Grund des Allgemeininteresses, stellt aber gleichzeitig fest, dass „eine nationale Regelung, die eine Steuervergünstigung nur für Forschungstätigkeiten vorsieht, die im betreffenden Mitgliedsstaat durchgeführt werden, (...) im direkten Gegensatz zu den Zielen der Unionspolitik im Bereich Forschung und technologische Entwicklung [steht]“.⁵³⁾ Das Unionsrecht kennt mit Art. 179 AEUV nämlich eine explizite Bestimmung zur Beseitigung steuerlicher Hindernisse für die Zusammenarbeit im Bereich Forschung und Entwicklung. Die Förderung von Forschung und Entwicklung kann die durch § 4a Z 1 EStG i. d. F. vor dem AbgÄG 2011 bewirkte Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit daher nicht rechtfertigen.

Der Förderung der innerstaatlichen Ausbildung als Rechtfertigung erteilt der EuGH ebenfalls eine Absage. Der EuGH lässt es offen, ob dieses Ziel überhaupt ein zwingender Grund des Allgemeininteresses ist,⁵⁴⁾ weil „die Republik Österreich [ohnehin] nichts dafür vorgebracht hat, dass das von ihr auf diesem Gebiet verfolgte Ziel ohne die streitige Bestimmung nicht verwirklicht werden kann, und zwar auch nicht mit Mitteln, die die österreichischen Steuerpflichtigen bei der Auswahl der Empfänger, an die sie spenden möchten, weniger einschränkt“. Selbst wenn die Bildungsförderung also ein zwingender Grund

⁴⁹⁾ GA *Trstenjak*, Schlussanträge vom 8. 3. 2011 zu Rs. C-10/10, *Kommission/Österreich*, Rn. 55.

⁵⁰⁾ Z. B. EuGH 12. 2. 1974, Rs. 152-73, *Sotgiu*, Slg. 1974, I-153, Rn. 11; 13. 7. 1993, Rs. C-330/91, *Commerzbank*, Slg. 1993, I-4017, Rn. 14; 14. 2. 1995, Rs. C-279/93, *Schumacker*, Slg. 1995, I-225, Rn. 26; 11. 8. 1995, Rs. C-80/94, *Wielockx*, Slg. 1995, I-2493, Rn. 16; 27. 6. 1996, Rs. C-107/94, *Asscher*, Slg. 1996, I-3089, Rn. 36; 15. 5. 1997, Rs. C-250/95, *Futura Participations*, Slg. 1997, I-2471, Rn. 19; 8. 7. 1999, Rs. C-254/97, *Baxter u. a.*, Slg. 1999, I-4809, Rn. 10; 20. 10. 2007, Rs. C-464/05, *Geurts und Vogten*, Slg. 2007, I-9325, Rn. 20; 18. 3. 2010, Rs. C-440/08, *Gielen*, noch nicht in der Slg., Rn. 37.

⁵¹⁾ Vgl. GA *Trstenjak*, Schlussanträge vom 8. 3. 2011 zu Rs. C-10/10, *Kommission/Österreich*, Rn. 59.

⁵²⁾ EuGH 10. 5. 2005, Rs. C-39/04, *Laboratoires Fournier*, Slg. 2005, I-2057, Rn. 23.

⁵³⁾ EuGH 16. 6. 2011, Rs. C-10/10, *Kommission/Österreich*, Rn. 37.

⁵⁴⁾ Vgl. dazu *Heidenbauer*, *Charity Crossing Borders: The Fundamental Freedoms' Impact on Charity and Donor Taxation in Europe*, in Druck.

des Allgemeininteresses wäre, verletzt § 4a Z 1 EStG i. d. F. vor dem AbgÄG 2011 den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit.⁵⁵⁾

Von der Republik Österreich wurde weiters vorgebracht, dass „*nur Zuwendungen an die in § 4a Nr. 1 Buchst. a bis d EStG aufgezählten Einrichtungen den österreichischen Staat bei seiner Finanzierungspflicht gegenüber den in der österreichischen Daseinsvorsorge tätigen Einrichtungen unterstützen*“.⁵⁶⁾ Demnach steige durch die Abzugsfähigkeit das private Spendenaufkommen für diese begünstigten inländischen Einrichtungen. Gleichzeitig würde dadurch der Finanzierungsbedarf durch die öffentliche Hand sinken. Dieser Effekt trete aber nur bei solchen Spenden ein, die an vom österreichischen Staat finanzierte Einrichtungen geleistet werden.⁵⁷⁾ Der EuGH stellte dazu aber bereits in der Rs. *Persche* fest, dass „*weder ausgeschlossen werden [kann], dass eine nationale Regelung, die die steuerliche Abzugsfähigkeit von Spenden an gemeinnützige Einrichtungen vorsieht, solche Einrichtungen dazu anregt, bestimmte Aufgaben der öffentlichen Stellen zu übernehmen, noch, dass eine solche Übernahme zu einem Rückgang der Ausgaben des betreffenden Mitgliedstaats führen kann, der geeignet ist, die Verminderung seiner Steuereinnahmen aufgrund des Spendenabzugs zumindest teilweise auszugleichen.*“⁵⁸⁾ Selbst wenn aber erwiesen wäre, dass Regelungen eines Spendenabzugs tatsächlich eine „Entlastung“ des Staats herbeiführen, „*ergibt sich daraus nicht, dass ein Mitgliedstaat bei der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Spenden eine Ungleichbehandlung von inländischen und in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen als gemeinnützig anerkannten Einrichtungen mit der Begründung einführen dürfte, die Spenden an Letztere könnten selbst dann, wenn ihre Tätigkeiten den Zielen der Regelung des ersten Mitgliedstaats entsprächen, nicht zu einem solchen Haushaltsausgleich führen. Nach ständiger Rechtsprechung zählt nämlich das Erfordernis, einen Rückgang der Steuereinnahmen zu vermeiden, weder zu den in Art. 58 EG genannten Zielen noch zu den zwingenden Gründen des Allgemeininteresses, die eine Beschränkung einer vom Vertrag eingeräumten Freiheit rechtfertigen können.*“⁵⁹⁾

IV. Rückschlüsse aus der Entscheidung des EuGH auf die derzeitige Rechtslage

Der EuGH erkennt in der Regelung des § 4a Abs. 3 Z 1 bis 4 EStG eine verbotene Beschränkung des freien Kapitalverkehrs, die durch keinen zwingenden Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt werden kann. Wenngleich im Schrifttum bereits erwartet wurde, dass der EuGH den Schlussanträgen von GA *Trstenjak* folgen wird,⁶⁰⁾ verabsäumte es der Gesetzgeber, bereits mit dem AbgÄG 2011 eine unionsrechtskonforme Rechtslage herzustellen. Einer Rechtsänderung bedarf es aber nicht nur hinsichtlich des in der Rs. *Kommission/Österreich* in Frage stehenden § 4a Abs. 3 Z 1 bis 4 EStG.⁶¹⁾ Da § 4a Abs. 4 EStG den Spendenabzug ebenfalls auf Zuwendungen an inländische Einrichtungen beschränkt, ist auch diese Regelung unionsrechtlich problematisch. Die Entscheidung des EuGH in der Rs. *Kommission/Österreich* erfordert daher eine Ausweitung der begünstigten Einrichtungen i. S. d. § 4a Abs. 3 und 4 EStG (zumindest) auf vergleichbare ausländische Einrichtungen eines EU- oder EWR-Staats.

⁵⁵⁾ EuGH 16. 6. 2011, Rs. C-10/10, *Kommission/Österreich*, Rn. 38.

⁵⁶⁾ GA *Trstenjak*, Schlussanträge vom 8. 3. 2011 zu Rs. C-10/10, *Kommission/Österreich*, Rn. 48; vgl. auch EuGH 16. 6. 2011, Rs. C-10/10, *Kommission/Österreich*, Rn. 39.

⁵⁷⁾ Vgl. zu dieser Argumentation *Staringer* in *Lang/Pistone/Schuch/Staringer/Storck*, Recent Developments, 13 f.

⁵⁸⁾ EuGH 27. 1. 2009, Rs. C-318/07, *Persche*, Slg. 2009, I-359, Rn. 45.

⁵⁹⁾ EuGH 27. 1. 2009, Rs. C-318/07, *Persche*, Slg. 2009, I-359, Rn. 46; so auch EuGH 16. 6. 2011, Rs. C-10/10, *Kommission/Österreich*, Rn. 40. Zum Rückgang der Steuereinnahmen als Rechtfertigungsgrund vgl. weiters EuGH 11. 9. 2007, Rs. C-76/05, *Schwarz und Gootjes-Schwarz*, Slg. 2007, I-6849, Rn. 77; 14. 9. 2006, Rs. C-386/04, *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, Slg. 2006, I-8203, Rn. 59; 7. 9. 2004, Rs. C-319/02, *Manninen*, Slg. 2004, I-7477, Rn. 49; 3. 10. 2002, Rs. C-136/00, *Danner*, Slg. 2002, I-8147, Rn. 56; 22. 12. 2010, Rs. C-287/10, *Tankreederei I*, noch nicht in der Slg., Rn. 27.

⁶⁰⁾ So *Gurtner/Hofbauer-Steffel/Kofler*, EU Tax Update – Mai 2011, taxlex 2011, 171 (175).

⁶¹⁾ Teilweise wäre aber auch eine unionsrechtskonforme Interpretation denkbar. Vgl. dazu *Lang*, Einkommensteuer und Gemeinschaftsrecht, SWK-Heft 13/14/2009, S 461 (S 462); *Marchgraber*, ZfHR 2011, 58 f.

Vor dem Hintergrund der Ausführungen von GA *Trstenjak* ergeben sich für den Spendenabzug aber noch weitere unionsrechtliche Zweifelsfragen. GA *Trstenjak* widmet sich in ihren Schlussanträgen nämlich auch § 4a Z 1 lit. e EStG i. d. F. vor dem AbgÄG 2011: In ihrer mit Gründen versehenen Stellungnahme erachtete die Europäische Kommission diese Regelung zwar noch als unionsrechtlich bedenklich.⁶²⁾ Offenbar konnte die Republik Österreich diese Bedenken durch ihre Stellungnahme vom 25. 5. 2009 aber zerstreuen. Der Streitgegenstand der Klageschrift beschränkt sich nämlich ausschließlich auf § 4a Z 1 lit. a bis d EStG i. d. F. vor dem AbgÄG 2011. Der EuGH hatte sich in seinem Urteil daher auch nur mit diesem eingeschränkten Streitgegenstand zu befassen.⁶³⁾ § 4a Z 1 lit. e EStG i. d. F. vor dem AbgÄG 2011 spielte in der Entscheidung daher auch keine Rolle.⁶⁴⁾ Dennoch geht GA *Trstenjak* auch auf diese Regelung ein:⁶⁵⁾ „Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen an Einrichtungen, die mit Forschungs- oder Lehraufgaben für die österreichische Wissenschaft oder Wirtschaft befasst sind und die ausschließlich wissenschaftliche Zwecke verfolgen, [gelten] als einkommensteuerlich absetzbare Betriebsausgaben. Wenngleich [diese] Bestimmung den Kreis der Einrichtungen, die in den Geltungsbereich dieser Regelung fallen können, nicht ausdrücklich auf inländische Bildungs-, Forschungs- und Wissenschaftseinrichtungen einschränkt, scheint es mir für EU-ausländische Einrichtungen in der Praxis ausgesprochen schwierig, die Vorgaben [dieser Bestimmung] zu erfüllen. Problematisch dürfte in dieser Hinsicht vor allem der von diesen EU-ausländischen Einrichtungen zu erbringende Nachweis sein, Forschungs- und Lehraufgaben für die österreichische Wissenschaft oder Wirtschaft zu erbringen. Jedenfalls hat die österreichische Regierung weder in der Klagebeantwortung noch in der Gegenerwiderung ein konkretes Beispiel einer ausländischen Einrichtung genannt, die diese Voraussetzung erfüllen würde.“ Wenngleich die Europäische Kommission offenbar von der Unionsrechtskonformität des § 4a Z 1 lit. e EStG i. d. F. vor dem AbgÄG 2011 überzeugt werden konnte und der EuGH aufgrund des in der Klageschrift eingeschränkten Streitgegenstands nicht auf diesen Teil der Regelung eingeht, bestehen im Lichte der Ausführungen von GA *Trstenjak* doch erhebliche Zweifel. Werden ausländische Einrichtungen *de facto* von der Spendenbegünstigung ausgeschlossen, ist auch in § 4a Z 1 lit. e EStG i. d. F. vor dem AbgÄG 2011 eine verbotene Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit zu sehen.

Darüber hinaus entfaltet die Kapitalverkehrsfreiheit ihre Wirkung auch gegenüber Drittstaaten.⁶⁶⁾ Somit ist die gesamte Spendenbegünstigung des § 4a EStG auf ihre Unionsrechtskonformität zu prüfen.⁶⁷⁾ Zwar kommen gem. § 4a Abs. 5 EStG auch Körperschaften eines Mitgliedstaats der EU oder eines Staats des EWR als begünstigte Einrichtungen in Betracht. Drittstaatsgesellschaften sind jedoch vom Kreis der begünstigten Einrichtungen gem. § 4a Abs. 3 bis 6 EStG ausgeschlossen. Die Kapitalverkehrsfreiheit erfordert aber grundsätzlich eine Ausdehnung des Spendenabzugs auf Zuwendungen an Drittstaatseinrichtungen. Allerdings wird sowohl in der Rechtsprechung des EuGH⁶⁸⁾

⁶²⁾ Europäische Kommission, Pressemitteilung Nr. IP/09/428 vom 19. 3. 2009.

⁶³⁾ Vgl. auch GA *Trstenjak*, Schlussanträge vom 8. 3. 2011 zu Rs. C-10/10, *Kommission/Österreich*, Rn. 75.

⁶⁴⁾ Der EuGH weist bereits zu Beginn seiner Würdigung darauf hin, dass „die Kommission nach ihrer Klageschrift nur auf § 4a Z 1 lit. a bis d EStG in der geänderten Fassung abzielt und nicht auf Z 1 lit. e dieser Bestimmung“. Vgl. EuGH 16. 6. 2011, Rs. C-10/10, *Kommission/Österreich*, Rn. 21.

⁶⁵⁾ GA *Trstenjak*, Schlussanträge vom 8. 3. 2011 zu Rs. C-10/10, *Kommission/Österreich*, Rn. 33.

⁶⁶⁾ Vgl. z. B. *Kimms*, Die Kapitalverkehrsfreiheit im Recht der europäischen Union (1996) 204 f.; *Lyal*, Free Movement of Capital and Non-Member Countries – Consequences for Direct Taxation, in *Weber* (Hrsg.), The Influence of European Law on Direct Taxation (2007) 17 (17 f.); *Rohde*, Freier Kapitalverkehr in der Europäischen Gemeinschaft (1999) 181 f.; *Weber*, Kapitalverkehr und Kapitalmärkte im Vertrag über die Europäische Union, EuZW 1992, 561 (564); *Zorn*, EG-Grundfreiheiten und dritte Länder, in *Quantschnigg/Wiesner/Mayr* (Hrsg.), Steuern und Gemeinschaftsrecht, FS Nolz (2008) 211 (211); m. w. N. auch *Hohenwarter*, Verlustverwertung im Konzern (2009) 60 ff.

⁶⁷⁾ So bereits *Lang*, SWK-Heft 11/2011, S 508; *Marchgraber*, ZfHR 2010, 59.

⁶⁸⁾ EuGH 10. 2. 2011, verb. Rs C-436/08 und C-437/08, *Haribo und Österreichische Salinen*, noch nicht in der Slg., Rn. 65; 28. 10. 2010, Rs. C-72/09, *Établissements Rimbaud*, noch nicht in der Slg., Rn. 40; 19. 11. 2009, Rs. C-540/07, *Kommission/Italien*, Slg. 2009, I-10983, Rn. 69; 12. 12. 2006, Rs. C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, Slg. 2006, I-11753, Rn. 170; 18. 12. 2007, Rs. C-101/05, A, Slg. 2007, I-11531, Rn. 37 und 60.

als auch in der Literatur⁶⁹⁾ hinsichtlich der Einschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit im Verhältnis zu Drittstaaten ein weniger strenger Maßstab angelegt als im Verhältnis zu anderen Mitgliedstaaten. So kam der EuGH in der Rs. *Persche* zum Ergebnis, dass es „grundsätzlich gerechtfertigt ist, dass der Besteuerungsmitgliedstaat die Gewährung einer solchen Steuervergünstigung ablehnt, wenn es sich, insbesondere wegen des Fehlens einer vertraglichen Verpflichtung des Drittlands zur Erteilung von Auskünften, als unmöglich erweist, die erforderlichen Auskünfte von diesem Land zu erhalten (...).“⁷⁰⁾ Wenn aber die Auskunftserteilung mit einem Drittstaat aufgrund einer bestehenden DBA-Amtshilfe i. S. d. Art. 26 OECD-MA gesichert ist, müsste demnach auch der Spendenabzug für Zuwendungen an Einrichtungen in solchen Drittstaaten gewährt werden.⁷¹⁾

Dabei gilt es aber zu beachten, dass es sich nach den Ausführungen des EuGH in der Rs. *A* nicht ausschließen lässt, „dass ein Mitgliedstaat beweisen kann, dass eine Beschränkung des Kapitalverkehrs mit dritten Ländern aus einem bestimmten Grund gerechtfertigt ist, auch wenn dieser Grund keine überzeugende Rechtfertigung für eine Beschränkung des Kapitalverkehrs zwischen Mitgliedstaaten darstellen würde.“⁷²⁾ Gerade der in der Rs. *Laboratoires Fournier*⁷³⁾ und in der Rs. *Kommission/Österreich*⁷⁴⁾ vorgebrachte Rechtfertigungsgrund der Förderung der Stellung Österreichs als Wissenschafts- und Bildungsstandort ist in diesem Zusammenhang von besonderer Bedeutung. Art. 179 AEUV zielt nämlich auf die Beseitigung von Hindernissen für die Zusammenarbeit im Bereich Forschung und Entwicklung *innerhalb* der Union ab. Der Ausschluss von Zuwendungen an Drittstaatseinrichtungen vom Spendenabzug für Forschungszwecke steht demnach nicht im direkten Gegensatz zu den Zielen der Unionspolitik im Bereich Forschung und technologische Entwicklung. Im Unterschied zu einer unionsinternen Situation könnte die Förderung der Stellung Österreichs als Wissenschafts- und Bildungsstandort im Verhältnis zu Drittstaaten eine verbotene Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit daher rechtfertigen. Einer solchen Rechtfertigung im Verhältnis zu Drittstaaten können aber – wenn überhaupt⁷⁵⁾ – nur jene Teile des § 4a EStG zugänglich sein, die tatsächlich die Stellung Österreichs als Wissenschafts- und Bildungsstandort zum Ziel

⁶⁹⁾ Vgl. z. B. *Daurer/Simader*, Justifying Restrictions on the Free Movement of Capital under the Rule of Reason in Third-country Relationships: Anti-abuse, Harmful Tax Competition, Effectiveness of Fiscal Supervision and Tax Collection, in *Heidenbauer/Stürzlinger* (Hrsg.), *The EU's External Dimension in Direct Tax Matters* (2010) 185 (185 ff.); *Heidenbauer/Metzler*, National Report Austria, in *Lang/Schuch/Staringer/Pistone* (Hrsg.), *The EU and Third Countries: Direct Taxation* (2007) 97 (106 ff.); *Hohenwarter/Plansky*, Die Kapitalverkehrsfreiheit mit Drittstaaten im Lichte der Rechtsache Holböck, *SWI 2007*, 346 (357 f.); *Lang*, Wohin geht das Internationale Steuerrecht? *ISr* 2005, 289 (295 ff.); *Peters/Gooijer*, The Free Movement of Capital and Third Countries: Some Observations, *ET* 2005, 475 (479 ff.); *Schnitger*, Die Kapitalverkehrsfreiheit im Verhältnis zu Drittstaaten – Vorabentscheidungsersuchen in den Rs. *van Hilten*, *Fidium Finanz AG* und *Lasertec*, *ISr* 2005, 493 (493 ff.); *Schön*, Der Kapitalverkehr mit Drittstaaten und das internationale Steuerrecht, in *Gocke/Gosch/Lang* (Hrsg.), *Körperschaftsteuer, Internationales Steuerrecht, Doppelbesteuerung*, FS Wassermeyer (2005) 489 (513 ff.); *Stahl*, Free movement of capital between Member States and third countries, *EC Tax Review* 2004, 47 (54 f.).

⁷⁰⁾ EuGH 27. 1. 2009, Rs. C-318/07, *Persche*, *Slg.* 2009, I-359, Rn. 70; siehe auch EuGH 10. 2. 2011, verb. Rs. C-436/08 und C-437/08, *Haribo und Österreichische Salinen*, Rn. 131; 28. 10. 2010, Rs. C-72/09, *Établissements Rimbaud*, Rn. 44.

⁷¹⁾ Vgl. weiterführend *Daurer/Simader* in *Heidenbauer/Stürzlinger*, *External Dimension*, 197 ff.; *Heidenbauer*, *Charity Crossing Borders*, in Druck; *Simader*, *Internationale Amtshilfe in Steuersachen in der Rechtsprechung des EuGH*, in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg.), *Internationale Amtshilfe in Steuersachen* (2011) 309 (334 ff.); weiters *Lang*, *Zum Seminar G: Verbietaet das Gemeinschaftsrecht die Erhebung von Quellensteuern?* *ISr* 2009, 539 (541 ff.).

⁷²⁾ EuGH 18. 12. 2007, Rs. C-101/05, *A*, *Slg.* 2007, I-11531, Rn. 37.

⁷³⁾ EuGH 10. 5. 2005, Rs. C-39/04, *Laboratoires Fournier*, *Slg.* 2005, I-2057, Rn. 23.

⁷⁴⁾ EuGH 16. 6. 2011, Rs. C-10/10, *Kommission/Österreich*, Rn. 37.

⁷⁵⁾ Zweifel ergeben sich schon insofern, als Art. 179 AEUV auch nicht im Verhältnis zu EWR-Staaten gilt. Dennoch kommt der EuGH zum Ergebnis, dass „sämtliche vorstehenden Erwägungen unter Umständen wie denen des vorliegenden Verfahrens entsprechend für Art. 40 EWR-Abkommen [gelten]“ (vgl. EuGH 16. 6. 2011, Rs. C-10/10, *Kommission/Österreich*, Rn. 42). Demnach wird man davon ausgehen können,

haben. Liegt den Regelungen des Spendenabzugs hingegen eine andere Zielsetzung zugrunde, stellt sich die Frage, ob weitere Rechtfertigungsgründe denkbar sind, die eine Einschränkung des Spendenabzugs im Verhältnis zu Drittstaaten rechtfertigen würden.⁷⁶⁾

V. Zusammenfassende Würdigung

Die Entscheidung des EuGH in der Rs. *Kommission/Österreich* hält keine großen Überraschungen bereit. Aufgrund der Einschränkung des § 4a Abs. 3 Z 1 bis 4 EStG auf Zuwendungen an inländische Einrichtungen verstößt die Regelung gegen die Kapitalverkehrsfreiheit. Die Diskussion der Unionsrechtskonformität des § 4a EStG ist durch das Urteil des EuGH aber keineswegs beendet. Aufgrund des von der Europäischen Kommission eingeschränkten Streitgegenstands hatte sich der EuGH nur mit einem Bruchteil der Spendenabzugsregelung zu befassen. Die Entscheidung des EuGH und die Ausführungen der GA *Trstenjak* lassen jedoch darauf schließen, dass die gesamte Spendenabzugsregelung des § 4a EStG einer unionsrechtlichen Prüfung bedarf. Sollte der Gesetzgeber nicht von sich aus den Anwendungsbereich des § 4a EStG erweitern, sind die Gerichte auch in Zukunft gefordert, die Frage der Unionsrechtskonformität im Wege eines Vorabentscheidungsverfahrens vom EuGH klären zu lassen.

dass der Rechtfertigungsgrund, die Stellung Österreichs als Wissenschafts- und Bildungsstandort zu fördern, auch im Verhältnis zu EWR-Staaten im direkten Gegensatz zu den Zielen der Unionspolitik steht. Anders als im Verhältnis zu Drittstaaten könnte sich eine Ausdehnung des Art. 179 AEUV aber möglicherweise aus Regelungen des EWR-Abkommens (Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum, ABl. Nr. L 1 vom 3. 1. 1994) ergeben. Gerade die engere Zusammenarbeit im Bereich Forschung und Entwicklung ist gem. Art. 1 Abs. 2 i. V. m Art. 78 TS 1 EWR-Abkommen nämlich ein zentrales Ziel des EWR-Abkommens.

⁷⁶⁾ Vgl. dazu *Daurel/Simader in Heidenbauer/Stürzlinger*, External Dimension, 185 ff.; *Traballi*, Justifying Restrictions on the Free Movement of Capital under the Rule of Reason in Third-country Relationships: Territoriality, Fiscal Coherence, Safeguarding a Balanced Allocation of Taxation Powers, in *Heidenbauer/Stürzlinger*, External Dimension, 163 (167 ff.); in Bezug auf Maßnahmen zum Wohle des österreichischen Tierschutzes vgl. auch *Hörtnagl-Seidner*, ÖStZ 2011, 319.

Berechnung der Zweijahresfrist für Gastprofessoren

(BMF) – Mit der Frage, wie die in Art. 20 DBA Italien vorgesehene Frist von zwei Jahren zu berechnen ist, bei deren Nichtüberschreitung ausländische Gastprofessoren Steuerfreiheit im Gastland genießen, hat sich bereits EAS 756 befasst. Der Sinn dieser Bestimmung liegt danach darin, dass *kurzfristige* Gastprofessuren im Nichtansässigkeitsstaat dort nicht zu einer Steuerpflicht führen sollten. Als kurzfristig sollen jene gelten, die zwei Studienjahre nicht überschreiten. Ist diese Voraussetzung nicht erfüllt, besteht nach der zitierten Abkommensbestimmung für italienische Gastprofessoren Steuerpflicht für sämtliche Lehrvergütungen in Österreich (sonach Steuerpflicht „ab dem ersten Tag“).

Mit der Frage, ob diese zwei Jahre zusammenhängend sein müssen, hat sich EAS 781 auseinandergesetzt und ausgeführt: „*Übernimmt ein italienischer Wissenschaftler jeweils im Wintersemester 93/94, 94/95 und 95/96 Lehraufträge an einer österreichischen Universität, so tritt durch das Verlassen Österreichs in den Sommersemestern jeweils eine Hemmung der Zweijahresfrist des Artikels 20 DBA Italien ein, sodass bei dieser Gestaltung (eineinhalb Jahre) die Zweijahresfrist noch nicht überschritten wird.*“

An dieser Auffassung wird weiterhin festgehalten, und zwar auch im Verhältnis zu Großbritannien, da Art. 21 DBA Großbritannien eine im gegebenen Zusammenhang gleichlautende Regelung enthält). (EAS 3235 v. 15. 7. 2011)

BESTELLEN SIE JETZT IHR SCHNUPPERABO 20 % GÜNSTIGER!



SWI-Schnupperabo 2011
(Heft 10–12)
Print & Online
EUR 41,80

Bestellschein

Fax +43 1 24 630-53

Ich / Wir bestelle(n) hiermit umgehend direkt durch die Linde Verlag Wien GmbH, Scheydgasse 24, 1210 Wien,
Tel.: +43 1 24 630 • Fax: +43 1 24 630-23 • www.lindeverlag.at • E-Mail: office@lindeverlag.at

Ex. **SWI-Schnupperabonnement**, Print & Online 2011 (Heft 10–12)
SWI-Jahresabonnement, Print & Online 2011 (Heft 1–12)

EUR 41,80
EUR 209,-

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.

Kundennummer (falls vorhanden):	Firma:
Vorname:	Nachname:
Straße:	PLZ:
Telefon:	Fax:
E-Mail:	Newsletter: <input type="checkbox"/> ja <input type="checkbox"/> nein
Datum:	Unterschrift:

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