

SWK

Steuer- und WirtschaftsKartei

**Online
exklusiv in
Lindeonline**

Einkommensteuer

- Unklarheiten beim Pendlerpauschale
- „Umgekehrte“ Familienheimfahrten

Budgetbegleitgesetz 2011

- Einschränkung des Fremdkapitalzinsenabzugs

Umgründungen

- Praxisfragen zum Umgründungssteuerrecht

Umsatzsteuer

- Eigenverbrauch beim PKW-Auslandsleasing?
- Vorsteuerabzug bei fehlerhafter Rechnung?

Vereine

- Gemeinnützigkeit eines Kulturvereines

Wirtschaft

- Unternehmensbewertung und Vermögenszuwachssteuer

Budgetbegleitgesetz 2011

Die Einschränkung des Fremdkapitalzinsabzugs bei konzerninternen Beteiligungserwerben auf dem Prüfstand

Hält die Neuregelung dem verfassungsrechtlichen Vertrauensschutz stand?

VON MAG. CHRISTOPH MARCHGRABER*)

Zinsen eines fremdfinanzierten Erwerbs einer in- oder ausländischen Gesellschaft durch eine österreichische Kapitalgesellschaft waren bisher gem. § 11 Abs. 1 Z 4 KStG i. d. F. Steuerreformgesetz 2005 steuerlich abzugsfähig. Der Gesetzgeber sah sich aufgrund des Gestaltungspotenzials dieser Regelung bei konzerninternen Transaktionen zu einer Einschränkung des Fremdkapitalzinsabzugs bei Beteiligungserwerben veranlasst. Seit der Einschränkung des § 11 Abs. 1 Z 4 KStG durch das Budgetbegleitgesetz (BBG) 2011 sind Fremdkapitalzinsen für konzerninterne Beteiligungserwerbe daher nicht mehr abzugsfähig. Dies gilt nach der Übergangsregelung des § 26c Z 23 lit. b KStG auch für jene Fremdkapitalzinsen, die zwar erst zukünftig anfallen, aber aufgrund eines bereits in der Vergangenheit erfolgten konzerninternen Beteiligungserwerbs entstehen.

1. Die Rechtsentwicklung des Zinsabzugs bei fremdfinanzierten Beteiligungserwerben

Die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen und Ausgaben bei der Ermittlung des körperschaftsteuerpflichtigen Einkommens richtet sich gem. § 7 Abs. 2 zweiter Satz KStG nach den einkommen- und körperschaftsteuerlichen Regelungen. Der Betriebsausgabenbegriff des § 4 Abs. 4 EStG ist somit auch im Körperschaftsteuerrecht anwendbar, soweit er nicht für körperschaftsteuerliche Zwecke eingeschränkt oder ergänzt wird.¹⁾ Die Regelung des § 12 Abs. 2 KStG trifft eine solche Einschränkung:²⁾ Stehen Aufwendungen mit nicht steuerpflichtigen oder nicht steuerbaren³⁾ Vermögensmehrungen oder Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang, unterliegen sie einem Abzugsverbot. Dieses Abzugsverbot erfasst auch Zinsen, die aufgrund eines fremdfinanzierten Beteiligungserwerbs anfallen, da der VfGH den unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang regelmäßig mit den aus der Beteiligung erwachsenden steuerfreien Beteiligungserträgen herstellt.⁴⁾

*) 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* und Mag. Johannes *Prillinger* für wertvolle Anmerkungen und die kritische Durchsicht des Manuskripts.

¹⁾ Vgl. *Plansky* in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg.), KStG (2009) § 11 Rz. 9 ff.

²⁾ Vgl. dazu *Bergmann*, Die Reichweite des steuerlichen Abzugsverbotes von Aufwendungen für Beteiligungen und Kapitalveranlagungen mit DBA-Vorteilen, in *Bergmann* (Hrsg.), Praxisfragen des Körperschaftsteuerrechts, FS Werilly (2000) 31 (40 ff.); *Gröhs/Damböck*, Kein Fremdkapitalzinsenabzug durch Umgründung? ÖStZ 2003, 3 (3 f.).

³⁾ Der Wortlaut des § 12 Abs. 2 KStG spricht zwar nur von nicht steuerpflichtigen (steuerneutralen) Vermögensmehrungen und Einnahmen. Der VfGH (16. 12. 1986, 84/14/0127; 10. 2. 1987, 86/14/0028; 3. 6. 1987, 86/13/0201; 14. 10. 1987, 87/13/0130; 17. 2. 1988, 87/13/0240; 25. 5. 1988, 87/13/0236; 25. 5. 1988, 87/13/0244; 29. 4. 1992, 87/13/0214) hat jedoch klargestellt, dass von diesem Abzugsverbot auch nicht steuerbare Vermögensmehrungen und Einnahmen erfasst sind.

⁴⁾ Siehe z. B. VfGH 8. 6. 1988, 87/13/0068; 20. 9. 1989, 88/13/0072; 10. 12. 1991, 89/14/0064. Zu beachten ist dabei jedoch auch die Rechtsprechung des VfGH und die daran anknüpfende Diskussion, inwieweit ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang mit steuerfreien Beteiligungserträgen oder aber mit einem steuerpflichtigen Veräußerungserlös besteht. Siehe dazu VfGH 7. 3. 1997, B 2370/94, VfSlg. 14.784; 25. 6. 1998, B 125/97, VfSlg. 15.229; 27. 9. 2000, B 2031/98, VfSlg. 15.934; für einen Überblick über die im Schrifttum aufgezeigten Methoden der Ermittlung der Höhe des nachzuholenden Zinsabzugs siehe *Buschmann/Mayerhofer*, Abzugsfähigkeit von Schuldzinsen – derzeitige Rechtsprechung und Kritik, ÖStZ 2000, 675; *Krickl/Biebl*, Zinsenabzug bei Beteiligungsveräußerung – Abgrenzung abzugsfähiger gegenüber nichtabzugsfähiger Fremdkapitalzinsen, SWK-Heft 25/2004, S 757; weiters

Durch das Steuerreformgesetz (StRefG) 2005⁵⁾ wurde mit § 11 Abs. 1 Z 4 KStG jedoch eine spezielle Bestimmung eingeführt, die den Fremdkapitalzinsabzug bei Erwerben von Kapitalanteilen i. S. d. § 10 KStG regelt.⁶⁾ Für Zinsen aus der Fremdfinanzierung eines Beteiligungserwerbs gilt nach § 11 Abs. 1 Z 4 KStG i. d. F. StRefG 2005, trotz der Steuerneutralität der laufenden Beteiligungserträge, ein *Abzugsgebot*.⁷⁾ Der potenzielle Konflikt zwischen dem Abzugsverbot des § 12 Abs. 2 KStG und dem Abzugsgebot des § 11 Abs. 1 Z 4 KStG wird durch den Wortlaut des § 12 Abs. 2 KStG bereits von vornherein vermieden. Die gesamte Bestimmung des § 11 Abs. 1 KStG ist nämlich vom Anwendungsbereich des § 12 Abs. 2 KStG ausgenommen, weshalb das Abzugsverbot hier gar nicht erst zur Anwendung kommt.⁸⁾

Eine Einschränkung erfuhr die Regelung des § 11 Abs. 1 Z 4 KStG durch das BBG 2011.⁹⁾ Als abzugsfähige Betriebsausgaben gelten seither „[d]ie Zinsen in Zusammenhang mit der Fremdfinanzierung des Erwerbes von Kapitalanteilen im Sinne des § 10. Dies gilt nicht in folgenden Fällen:

- Die Kapitalanteile gehören nicht zu einem Betriebsvermögen.
- Die Kapitalanteile sind unmittelbar oder mittelbar von einem konzernzugehörigen Unternehmen bzw. unmittelbar oder mittelbar von einem einen beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter erworben worden.
- Bei Kapitalerhöhungen oder Zuschüssen, die in Zusammenhang mit einem Erwerb von Kapitalanteilen im Sinne des vorherigen Teilstriches stehen.“

Durch das BBG 2011 ist es demnach zu einer Einschränkung des Fremdkapitalzinsabzugs bei konzerninternen Beteiligungserwerben gekommen: Waren bisher Zinsen im Zusammenhang mit der Fremdfinanzierung eines Erwerbs von Kapitalanteilen i. S. d. § 10 KStG abzugsfähig, ohne dass die gesellschaftsrechtliche Beziehung zwischen Erwerber und Veräußerer eine Rolle spielte, unterliegen Fremdkapitalzinsen bei Erwerben von Beteiligungen innerhalb eines Konzerns nun wieder dem Abzugsverbot des § 12 Abs. 2 KStG.

Nach der Übergangsregelung des § 26c Z 23 lit. b KStG ist die Neufassung des § 11 Abs. 1 Z 4 KStG „*erstmalig auf Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2010 beginnen*“. Der Ausschluss von fremdfinanzierten Beteiligungserwerben im Konzern vom Anwendungsbereich des § 11 Abs. 1 Z 4 KStG hat daher nicht nur Auswirkungen auf zukünftige Erwerbe von Konzernbeteiligungen, sondern unterwirft auch jene Fremdkapitalzinsen dem Abzugsverbot des § 12 Abs. 2 KStG, die für bereits in der Vergangenheit erfolgte konzerninterne Beteiligungserwerbe zukünftig anfallen. Die Einschränkung des § 11 Abs. 1 Z 4 KStG durch das BBG 2011 hat somit Auswirkungen auf konzerninterne Beteiligungserwerbe, die noch zu Zeiten der „alten“ Rechtslage und mit dem Vertrauen auf die Abzugsfähigkeit der durch die Fremdfinanzierung anfallenden Zinsen erfolgten. Es stellt sich daher die Frage, ob Steuerpflich-

Kauba, Fremdkapitalzinsen beim Beteiligungserwerb bedingt abzugsfähig, ÖStZ 1998, 315; *Kauba/Wolf*, Das Zinsenabzugsverbot bei Beteiligungen, SWK-Heft 3/2002, S 59; *Lang*, Ermittlung der abzugsfähigen Schuldzinsen bei Beteiligungsveräußerung, RdW 1999, 107; *derselbe*, Die Höhe der abzugsfähigen Schuldzinsen bei Beteiligungsveräußerung, SWK-Heft 7/2002, S 235; *Mayr/Walter*, VfGH bejaht Schuldzinsenabzug bei Beteiligungsveräußerung, RdW 1998, 767; KStR 2001, Rz. 1211 ff.

⁵⁾ BGBl. I Nr. 57/2004.

⁶⁾ Vgl. zur Rechtslage vor und nach dem StRefG 2005 ausführlich *Mamut/Plansky*, „Zinsschranke“ auch für Österreich? (Teil 1), ÖStZ 2007, 396 (398 f.); *dieselben*, „Zinsschranke“ auch für Österreich? (Teil 2), ÖStZ 2007, 425; weiters *Neugschwandtner/Six*, Fremdkapitalzinsenabzug bei Beteiligungsveräußerungen durch Körperschaften, SWK-Heft 11/2009, S 403.

⁷⁾ Siehe auch ErlRV 451 BlgNR 22. GP, 29 f. Zu den Einschränkungen dieses Abzugsgebots siehe *Mamut/Plansky*, ÖStZ 2007, 427 ff.

⁸⁾ ErlRV 622 BlgNR 17. GP, 19.

⁹⁾ BGBl. I Nr. 111/2010.

tige, die zum Zeitpunkt des Beteiligungserwerbs mit der Abzugsfähigkeit der dafür anfallenden Fremdkapitalzinsen rechneten, in diesem Vertrauen verfassungsrechtlich geschützt sind.

2. Schutz vor Rechtsänderungen im Steuerrecht

Ein genereller Schutz vor Rechtsänderungen im Steuerrecht lässt sich der österreichischen Verfassungsrechtsordnung nach der Rechtsprechung des VfGH nicht entnehmen.¹⁰⁾ Es steht dem Gesetzgeber grundsätzlich frei, die Rechtslage für die Zukunft anders und auch ungünstiger zu gestalten.¹¹⁾ Gesetzliche Vorschriften können aber dann mit dem Gleichheitssatz in Konflikt geraten, wenn die im Vertrauen auf eine bestimmte Rechtslage handelnden Normunterworfenen durch die Rechtsänderung nachträglich belastet werden. Schwerwiegende und plötzlich eintretende Eingriffe in erworbene Rechtspositionen, auf deren Bestand der Normunterworfenen mit guten Gründen vertrauen konnte, können zur Gleichheitswidrigkeit des belastenden Eingriffs führen.¹²⁾ Ein berechtigtes Vertrauen wurde vom VfGH insbesondere dann angenommen, wenn eine frühere Gesetzeslage den Steuerpflichtigen zu einem bestimmten Verhalten veranlasst hat und eine damit zusammenhängende spezifische Erwartungshaltung durch eine Gesetzesänderung frustriert wird.¹³⁾ Entscheidend ist dabei, ob die durch eine frühere Rechtslage in Aussicht gestellten Rechtsfolgen mitbestimmend, nicht aber unbedingt ausschlaggebend für ein bestimmtes Verhalten des Steuerpflichtigen waren.¹⁴⁾ Zwar sind Eingriffe in subjektive Rechtspositionen grundsätzlich zulässig, jedoch nicht in jedweder Art und Intensität.¹⁵⁾ Der VfGH stellt dabei in einer Güterabwägung die Intensität eines Eingriffs in subjektive Rechtspositionen dem Gewicht des öffentlichen Interesses an einer Gesetzesänderung gegenüber.¹⁶⁾ Selbst wenn der Gerichtshof aber einen Eingriff an sich als gerechtfertigt ansieht, stellt er eine spezifische Verhältnismäßigkeitsprüfung an, indem er der Intensität und Plötzlichkeit des Eingriffs besondere Beachtung schenkt.¹⁷⁾ Steht einem Betroffenen keine Möglichkeit mehr offen, sich in angemessener Zeit auf die geänderte Rechtslage nachträglich entsprechend einzustellen,¹⁸⁾ ist von einem verfassungsrechtlich unzulässigen Eingriff in die subjektive Rechtsposition auszugehen.¹⁹⁾

¹⁰⁾ VfGH 16. 6. 1987, G 52/87, VfSlg. 11.368; 21. 6. 1993, B 2022/92, VfSlg. 13.461; 17. 12. 1993, B 828/92, VfSlg. 13.657; 12. 6. 1997, B 1205/96, VfSlg. 14.842; 19. 6. 1997, B 226/97, VfSlg. 14.868. Vgl. m. w. N. *Kucsko-Stadlmayer*, Der Schutz von auf öffentlich-rechtlicher Grundlage entstandenen „Anwartschaften“ vor gesetzlichen Eingriffen, in *Holoubek/Lang* (Hrsg.), Vertrauensschutz im Abgabengesetz (2004) 91 (96 f.); *Ruppe*, Verfassungsrechtlicher Vertrauensschutz und rückwirkende Abgabengesetze, in *Holoubek/Lang*, Vertrauensschutz, 203 (205 f.).

¹¹⁾ VfGH 7. 10. 1997, B 3649/95 u. a., VfSlg. 14.960; 16. 3. 1988, G 184/87 u. a., VfSlg. 11.665; 13. 6. 1997, B 4870/96 u. a., VfSlg. 14.846; 7. 10. 1997, B 3649/95 u. a., VfSlg. 14.960; 2. 10. 1988, B 4939/96 u. a., VfSlg. 15.269.

¹²⁾ VfGH 3. 3. 2000, G 172/99, VfSlg. 15.739.

¹³⁾ Vgl. aus der steuerrechtlichen Judikatur z. B. VfGH 16. 12. 1993, G 114/93, VfSlg. 13.655; 17. 12. 1993, B 828/92, VfSlg. 13.657; 3. 3. 2000, G 172/99, VfSlg. 15.739. Siehe aber auch VfGH 12. 12. 1991, V 210/91 u. a., VfSlg. 12.944.

¹⁴⁾ VfGH 18. 3. 1987, G 255/86 u. a., VfSlg. 11.309.

¹⁵⁾ Z. B. VfGH 18. 3. 1987, G 255/86 u. a., VfSlg. 11.309; 16. 3. 1988, G 184/87 u. a., VfSlg. 11.665; 21. 6. 1997, B 288/94 u. a., VfSlg. 14.872; 7. 10. 1997, B 3649/95 u. a., VfSlg. 14.960; 2. 10. 1988, B 4939/96 u. a., VfSlg. 15.269; 29. 9. 2001, B 611/00, VfSlg. 16.292; 4. 12. 2001, B 998/01, VfSlg. 16.381; 27. 6. 2003, G 300/02 u. a., VfSlg. 16.923.

¹⁶⁾ Z. B. VfGH 11. 12. 2002, G 186/02 u. a., VfSlg. 16.764; 10. 3. 1987, G 19/86 u. a., VfSlg. 11.288; 2. 10. 1998, B 4939/96 u. a., VfSlg. 15.269; 27. 6. 2003, G 300/02 u. a., VfSlg. 16.923.

¹⁷⁾ Vgl. m. w. N. *Kucsko-Stadlmayer* in *Holoubek/Lang*, Vertrauensschutz, 97 und 106 ff.

¹⁸⁾ Der VfGH erkennt auch an sich schwerwiegende Eingriffe in subjektive Rechtspositionen als zulässig an, wenn *angemessene* Übergangsregelungen vorgesehen sind. Vgl. VfGH 6. 12. 1990, G 223/88 u. a., VfSlg. 12.568; 12. 6. 1991, B 1933/88, VfSlg. 12.732; 2. 10. 1998, B 4939/96 u. a., VfSlg. 15.269; 14. 6. 1999, G 99/98, VfSlg. 15.523; 11. 12. 2002, G 186/02 u. a., VfSlg. 16.764.

¹⁹⁾ VfGH 18. 3. 1987, G 255/86, VfSlg. 11.309; 16. 3. 1988, G 184/87 u. a., VfSlg. 11.665; 6. 12. 1990, G 223/88, VfSlg. 12.568.

3. Bisherige Judikatur des VfGH zum verfassungsrechtlichen Vertrauensschutz

3.1. Verlängerte Spekulationsfrist bei Grundstücksveräußerungen

Die Spekulationsfrist für Grundstücksverkäufe des § 30 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1972 wurde mit dem EStG 1988²⁰⁾ von fünf auf zehn Jahre verlängert. Für Grundstücke, deren Anschaffung weniger als zehn Jahre zurücklag, wurde die Verlängerung der Spekulationsfrist von den Beschwerdeführern als Eingriff in wohlerworbene Rechte gewertet. Anstatt nämlich – wie im Anschaffungszeitpunkt erwartet – nach einer Behaltedauer von fünf Jahren eine steuerfreie Veräußerung der Grundstücks vornehmen zu können, müssen die Grundstücke aufgrund der Gesetzesänderung weitere fünf Jahre gehalten werden, bevor sie steuerfrei veräußert werden können. Der VfGH hielt dazu jedoch fest, dass § 30 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 keine Steuerbelastungen an Steuertatbestände knüpfe, die im Zeitpunkt der Handlung noch nicht daran geknüpft waren: „Der maßgebliche Besteuerungstatbestand besteht hier nämlich entgegen der Auffassung der Beschwerde nicht im Ankauf des Grundstückes; vielmehr ist der steuerpflichtige Tatbestand im Verkauf des Grundstückes zu erblicken. Der genannten Rechtsvorschrift kommt folglich rückwirkende Kraft nicht zu.“²¹⁾

Der VfGH sah in der Verlängerung der Spekulationsfrist keine verfassungsrechtlich unzulässige Enttäuschung eines berechtigten Vertrauens der betroffenen Steuerpflichtigen. Die steuerauslösende Handlung würde nämlich erst mit dem Verkauf gesetzt, weshalb die Steuerpflichtigen im Anschaffungszeitpunkt nicht auf die Steuerfreiheit des Grundstücksverkaufs vertrauen konnten.^{22, 23)}

3.2. Gewinnneutrale Auflösung von Investitionsrücklagen

Nach § 9 EStG 1972 konnten steuerfreie Investitionsrücklagen gebildet werden, die gegen Anschaffungs- oder Herstellungskosten abnutzbarer Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens oder gegen jenen Betrag aufzulösen waren, der als Investitionsfreibetrag geltend gemacht hätte werden können. Würden die Investitionsrücklagen aber nicht bis zum Ablauf des der Bildung der Rücklage folgenden vierten Jahres bestimmungsgemäß verwendet, waren sie gewinnerhöhend aufzulösen. Eine gewinnerhöhende Auflösung war gem. § 9 Abs. 3 EStG 1972 aber dann nicht notwendig, wenn die Investitionsrücklagen 5 % des ihrer Bildung zugrunde gelegten Gewinns nicht überstiegen und es zu einer Anschaffung von Wertpapieren kam. Diese Möglichkeit wurde

²⁰⁾ BGBl. Nr. 400/1988.

²¹⁾ VfGH 21. 6. 1993, B 2022/92, VfSlg. 13.461. Vgl. dazu *Prodingner*, „Materielle“ Rückwirkung der zehnjährigen Spekulationsfrist nach § 30 Abs 1 Z 1 lit a EStG 1988, ÖStZ 1994, 313.

²²⁾ Kritisch dazu *Lang*, Entfall der Firmenwertabschreibung für bereits durchgeführte Umgründungen verfassungswidrig? ÖStZ 1996, 271 (274 FN 29); *Lienbacher*, Verfassungsrechtlicher Schutz für „steuer-gesetzlich angeregte“ Investitionsentscheidungen, in *Holoubek/Lang*, Vertrauensschutz, 131 (145).

²³⁾ Das deutsche BVerfG beurteilte eine ähnliche Konstellation differenzierter: Eine Verlängerung der Spekulationsfrist bei privaten Grundstücksveräußerungen verstößt dem BVerfG zufolge insoweit gegen die verfassungsrechtlichen Grundsätze des Vertrauensschutzes, als „in einem Veräußerungsgewinn Wertsteigerungen steuerlich erfasst werden, die bis zur Verkündung des StEntlG 1999/2000/2002 am 1. 3. 1999 entstanden sind und nach der zuvor geltenden Rechtslage bis zum Zeitpunkt der Verkündung steuerfrei realisiert worden sind oder steuerfrei hätten realisiert werden können“. Verfassungsrechtlich problematisch sind demnach nur jene Fälle, wo die bisherige (kürzere) Spekulationsfrist bereits abgelaufen war und die Grundstücke daher bereits steuerfrei hätten veräußert werden können. In jenen Fällen, wo die bisherige (kürzere) Spekulationsfrist hingegen noch nicht abgelaufen war und eine steuerfreie Veräußerung auch nach der alten Rechtslage (noch) nicht möglich gewesen wäre, besteht nach dem BVerfG noch keine durch das Vertrauen in ein bestehendes Gesetz geschützte Rechtsposition. Vgl. BVerfG 7. 7. 2010, 2 BvL 14/02, 2 BvL 2/04, 2 BvL 13/05; siehe dazu *Intemann*, Verlängerung der Spekulationsfrist und Absenkung der Wesentlichkeitsgrenze, NWB 2010, 3529; *Koops/Dräger*, Verfassungsrechtliche Grenzen der „unechten“ Rückwirkung von Steuergesetzen, DB 2010, 2247 (2250); *Werth*, Aktuelle Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts zum Einkommensteuerrecht unter besonderer Berücksichtigung der Beschlüsse des Bundesverfassungsgerichts v. 7. 7. 2010 zur Rückwirkung im Steuerrecht, DStZ 2010, 712 (713 f.).

durch das EStG 1988 für alle Investitionsrücklagen beseitigt, die nicht vor dem 1. 1. 1989 durch Wertpapieranschaffung verwendet wurden. Die Beschwerdeführer sahen sich durch diese ersatzlose Streichung der bestimmungsgemäßen Verwendung der Investitionsrücklagen durch eine Wertpapieranschaffung in ihrem berechtigten Vertrauen auf die Rechtslage enttäuscht.²⁴⁾

Der VfGH hielt dazu fest, dass *„Steuerpflichtige, die im Vertrauen auf eine (rückwirkend geänderte) Rechtslage disponiert haben, in diesem Vertrauen enttäuscht [werden], wenn die Steuertatbestände an Handlungen steuerliche Belastungen knüpfen, an die im Zeitpunkt der Handlung selbst entsprechende Rechtsfolgen nicht geknüpft waren.“* Die Bildung von Investitionsrücklagen sei aber durch die Rechtsänderung nicht nachträglich mit steuerlich nachteiligen Rechtsfolgen verknüpft worden. Vielmehr ist die erhoffte steuerliche Begünstigung durch die Rechtsänderung weggefallen. *„Das Vertrauen auf den unveränderten Fortbestand der gegebenen Rechtslage genießt jedoch als solches keinen besonderen verfassungsrechtlichen Schutz. [...] Nur unter besonderen Umständen muß zur Vermeidung unsachlicher Ergebnisse Gelegenheit gegeben werden, sich rechtzeitig auf die neue Rechtslage einzustellen.“* Solche Umstände lagen aber aus der Sicht des VfGH nicht vor. Diese sind vielmehr dann anzunehmen, *„wenn der Normunterworfenen durch eine in Aussicht gestellte Begünstigung zu einem bestimmten Aufwand veranlaßt werden sollte, der dann wegen des Wegfalls der Begünstigung frustriert wird (VfSlg. 12944/1991, Nachfahrverbot Lofererstraße) oder nach Inangriffnahme der geplanten Maßnahmen nicht mehr aufgebracht werden kann (vgl. das Erkenntnis G 114/93 vom 16. Dezember 1993 betreffend Abschaffung der Energieförderungsrücklage)“.*

3.3. Firmenwertabschreibung beim vorbereitenden Anteilserwerb

Ein verfassungsrechtlich bedenklicher Eingriff ergab sich auch durch das Strukturpassungsgesetz (StrAnpG) 1996.²⁵⁾ Es kam dabei zu einer Änderung des § 3 Abs. 2 UmgrStG: Nach dieser Bestimmung konnte bei der Anschaffung von Gesellschaftanteilen und anschließender Verschmelzung oder Umwandlung der erworbenen Körperschaft auf den Erwerber der dabei entstehende Buchverlust im Ausmaß des darin enthaltenen Firmenwerts gem. § 8 Abs. 3 EStG auf fünfzehn Jahre verteilt abgeschrieben werden.²⁶⁾ Durch das StrAnpG 1996 entfiel diese Möglichkeit der Firmenwertabschreibung beim vorbereitenden Anteilserwerb. Die Neufassung war gem. Z 4 lit. d des 3. Teiles des UmgrStG i. d. F. BGBl. Nr. 201/1996 erstmals auf Umgründungen anzuwenden, denen ein Stichtag nach dem 31. 12. 1995 zugrunde gelegt wurde. Für früher vorgenommene Umgründungen normierte Z 4 lit. a des 3. Teiles des UmgrStG i. d. F. BGBl. Nr. 201/1996, dass die Firmenwertabschreibung letztmals im letzten vor dem 1. 1. 1997 endenden Wirtschaftsjahr geltend gemacht werden konnte. Der VfGH leitete aufgrund verfassungsrechtlicher Bedenken²⁷⁾ gegen diese letztgenannte Bestimmung ein Gesetzesprüfungsverfahren ein.²⁸⁾

Der VfGH erkannte in der Regelung des § 3 Abs. 2 Z 2 UmgrStG i. d. F. BGBl. Nr. 201/1996 eine gezielte steuerliche Alternative zum direkten Betriebserwerb, für den

²⁴⁾ VfGH 17. 12. 1993, B 828/92, VfSlg. 13.657. Vgl. dazu *Lienbacher in Holoubek/Lang*, Vertrauensschutz, 140 f.

²⁵⁾ BGBl. Nr. 201/1996.

²⁶⁾ Siehe dazu *Bruckner in Helbich/Wiesner/Bruckner* (Hrsg.), Handbuch der Umgründungen (2007) § 3 Rz. 58 ff.

²⁷⁾ Vgl. dazu bereits *Fuchs*, Entfall der Firmenwertabschreibung doch verfassungswidrig? ÖStZ 1999, 233; *Lang*, ÖStZ 1996, 271 ff.

²⁸⁾ VfGH 3. 3. 2000, G 172/99, VfSlg. 15.739. Dazu auch *Hügel*, VfGH leitet Gesetzesprüfungsverfahren ein, SWK-Heft 35/36/1999, S 791; *Kauba*, VfGH und umgründungsbedingte Firmenwertabschreibung bei „Altfällen“, SWK-Heft 20/21/2000, S 517; *Lienbacher in Holoubek/Lang*, Vertrauensschutz, 142 f.

die Firmenwertabschreibung nach § 8 Abs. 3 EStG allgemein zur Verfügung steht. Gerade dieser in Aussicht gestellte steuerliche Vorteil ist nach Annahme des VfGH aber geeignet, „Steuerpflichtige dazu zu veranlassen, den Weg des mittelbaren Betriebserwerbes (*share deal*) an Stelle des zivilrechtlich möglicherweise komplizierteren Weges des unmittelbaren Betriebserwerbes (*asset deal*) zu beschreiten“. Steuerpflichtige konnten dabei berechtigterweise auf die Regelung des § 3 Abs. 2 Z 2 UmgrStG i. d. F. BGBl. Nr. 699/1991 vertrauen und erlangten eine schutzwürdige Position, indem sie sich für den vom Gesetzgeber geradezu angebotenen Weg des mittelbaren Betriebserwerbes entschieden. Wäre dem Erwerber die Möglichkeit der Firmenwertabschreibung gem. § 3 Abs. 2 Z 2 UmgrStG i. d. F. BGBl. Nr. 699/1991 nicht zur Verfügung gestanden, hätte er möglicherweise einen günstigeren Weg des Betriebserwerbs eingeschlagen oder überhaupt vom Beteiligungserwerb Abstand genommen. Der VfGH erkannte in der Beseitigung der Firmenwertabschreibung im Fall des vorbereitenden Anteilserwerbs auch einen Eingriff von erheblichem Gewicht, da die Regelung geeignet war, „die Erwerber der Anteile zur Zahlung von Kaufpreisen zu veranlassen, die nur unter Inanspruchnahme der steuermindernden Firmenwertabschreibung zu finanzieren waren“.

Die von der Bundesregierung vorgebrachten Argumente konnten die Bedenken des VfGH ebenfalls nicht zerstreuen: Das Hauptargument der Bundesregierung lag darin, dass die Beseitigung der Firmenwertabschreibung beim vorbereitenden Anteilserwerb einen Teil eines umfassenden – und auch unionsrechtlich gebotenen – legislativen Maßnahmenpakets zur Konsolidierung des Bundeshaushalts darstellte. Die Bedenken des VfGH richteten sich jedoch gegen die Intensität des Eingriffs in bisher erworbene Rechte. Wenngleich der Gesetzgeber keineswegs gehindert sei, im Hinblick auf das von der Bundesregierung ins Treffen geführte Ziel einer Konsolidierung des Bundeshaushalts die Möglichkeit der Absetzbarkeit des Firmenwerts beim vorbereitenden Anteilserwerb pro futuro wieder zu beseitigen, so muss er doch gleichzeitig jenen Steuerpflichtigen, die im Zeitpunkt des Beteiligungserwerbs auf die gegebene Rechtslage vertrauen durften, durch geeignete Maßnahmen eine realistische Chance einräumen, die Auswirkungen der Änderung abzufangen.²⁹⁾ Durch die vollständige Beseitigung der Firmenwertabschreibung ohne Einschleif- oder Übergangsregelung für „Altfälle“ war nach Ansicht des VfGH das berechtigte Vertrauen der Steuerpflichtigen in die gegebene Rechtslage in einem Maße beeinträchtigt, dass eine Verletzung des Gleichheitssatzes vorlag.

3.4. Besteuerung von Unfallrenten

Mit dem BBG 2001³⁰⁾ wurde die Befreiungsbestimmung des § 3 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG i. d. F. vor dem BBG 2001 für Bezüge aus einer gesetzlichen Unfallversorgung gestrichen. Die Einkommensteuerpflicht für derartige Bezüge trat aufgrund fehlender Übergangsregelungen mit sofortiger Wirkung ein. Der VfGH erkannte in dieser plötzlichen Rechtsänderung einen Verstoß gegen den verfassungsrechtlichen Grundsatz des Vertrauensschutzes.³¹⁾

Gegen die grundsätzliche Steuerpflicht von Unfallrenten hatte der VfGH keine Bedenken. Er hielt jedoch fest, dass „gesetzliche Vorschriften mit dem Gleichheitssatz in Konflikt geraten können, weil und insoweit sie die im Vertrauen auf eine bestimmte Rechtslage handelnden Bürger nachträglich belasten, und daß schwerwiegende und plötzlich eintretende Eingriffe in erworbene Rechtspositionen, auf deren Bestand der Bürger mit guten Gründen vertrauen konnte, zur Gleichheitswidrigkeit des belastenden

²⁹⁾ Vgl. dazu Lienbacher in Holoubek/Lang, Vertrauensschutz, 141.

³⁰⁾ BGBl. I Nr. 142/2000.

³¹⁾ VfGH 7. 12. 2002, G 85/02, VfSlg. 16.754. Vgl. dazu Freudhofmeier, Aspekte der Unfallrentenbesteuerung, SWK-Heft 22/2003, S 543.

Eingriffs führen können“. Ein gleichheitswidriger Eingriff in bestehende Rechtspositionen liegt dann vor, wenn der Eingriff schwerwiegend und „überfallsartig“ vorgenommen wird.³²⁾ Derartige Eingriffe erfordern nach Ansicht des VfGH Übergangsregelungen, „die den Betroffenen ausreichend Gelegenheit geben, sich auf die geänderten Verhältnisse einzustellen“.

Die Plötzlichkeit des Eingriffs ergab sich aufgrund der ungekürzten Einbeziehung von Unfallrenten in die Einkommensteuerpflicht ohne einschleifende Übergangsregelungen. Die Bundesregierung machte jedoch geltend, dass der Entfall der Einkommensteuerbefreiung für Unfallrenten lediglich einen geringfügigen Eingriff in die Rechtspositionen der betroffenen Steuerpflichtigen herbeiführe. Der VfGH hielt dem die hohe Zahl der Betroffenen und die massiven Einkommenskürzungen entgegen: *„Eine Maßnahme, durch die das Einkommen von – wenn auch in unterschiedlichem Ausmaß – Behinderten bereits ab einer Höhe von ca. 15.000 ATS monatlich um mindestens 10 v. H. netto absinkt, kann [...] nicht als geringfügiger Eingriff qualifiziert werden. Angesichts der Anzahl der hievon Betroffenen kann auch nicht davon ausgegangen werden, dass es sich nur um [...] vereinzelte ‚Härtefälle‘ handelte.“*

4. Der Konzernausschluss bei bereits getätigten Beteiligungserwerben aus dem Blickwinkel des verfassungsrechtlichen Vertrauensschutzes

Vor dem Hintergrund der bisherigen Rechtsprechung des VfGH sind Zweifel an der Verfassungskonformität der geänderten Rechtslage hinsichtlich des fremdfinanzierten Beteiligungserwerbs durchaus berechtigt: Die für den Fremdkapitalzinsabzug gem. § 11 Abs. 1 Z 4 KStG maßgeblichen Zeitpunkte sind jene des Beteiligungserwerbs und der damit unmittelbar wirtschaftlich zusammenhängenden Darlehensaufnahme.³³⁾ Von der Verlängerung der Spekulationsfrist bei Grundstücksveräußerungen³⁴⁾ waren Fälle betroffen, wo eine der beiden maßgeblichen Handlungen – nämlich der Grundstücksverkauf – im Zeitpunkt der Rechtsänderung noch nicht gesetzt worden war. Der steuerpflichtige Tatbestand war nach Ansicht des VfGH daher noch nicht erfüllt. § 11 Abs. 1 Z 4 KStG setzt jedoch voraus, dass die Beteiligung schon erworben und das Darlehen bereits aufgenommen wurde. Die Rechtsfolge erstreckt sich dabei auch auf zukünftig anfallende Fremdkapitalzinsen. Die Einschränkung des § 11 Abs. 1 Z 4 KStG erfasst daher im Gegensatz zur Verlängerung der Spekulationsfrist bei Grundstücksveräußerungen Fälle, wo der steuerpflichtige Tatbestand bereits gesetzt wurde, die Rechtsfolge sich aber erst zukünftig auswirkt.

Der Fortbestand der gegebenen Rechtslage genießt als solcher aber keinen besonderen verfassungsrechtlichen Schutz:³⁵⁾ *„Nur unter besonderen Umständen muss zur Vermeidung unsachlicher Ergebnisse Gelegenheit gegeben werden, sich rechtzeitig auf die neue Rechtslage einzustellen.“* In seinem Erkenntnis zur Auflösung von Investitionsrücklagen bei Wertpapierkäufen gem. § 9 EStG 1972 lagen solche Umstände nach Ansicht des VfGH nicht vor, weil lediglich *„die nicht nach §9 EStG 1988 gegen den Investitionsfreibetrag auflösbaren Rücklagenteile [...] derart nachversteuert werden müssen, daß der erhoffte Vorteil der Steuerstundung verlorengeht und sich die Rücklagenbildung insoweit als erfolglos erweist“.*³⁶⁾ Besondere Umstände liegen aber dann vor, wenn der Steuerpflichtige durch eine in Aussicht gestellte Begünstigung zu einem be-

³²⁾ Siehe auch VfGH 27. 9. 2000, G 59/00, VfSlg. 15.936.

³³⁾ Vgl. zum Fall einer zeitlich nachgelagerten Darlehensaufnahme VwGH 20. 10. 2010, 2007/13/0085; siehe dazu auch *Marchgraber*, Nachträgliche Fremdfinanzierung eines Beteiligungserwerbs, eocol 2011, 79 f.

³⁴⁾ VfGH 21. 6. 1993, B 2022/92, VfSlg. 13.461.

³⁵⁾ Siehe z. B. VfGH 17. 12. 1993, B 828/92, VfSlg. 13.657; 21. 6. 1993, B 2022/92, VfSlg. 13.461; 12. 6. 1997, B 1205/96; VfSlg. 14.842; 12. 3. 2004, B 181/03, VfSlg. 17.169; 29. 11. 2006, B 525/06, VfSlg. 18.010.

³⁶⁾ VfGH 17. 12. 1993, B 828/92, VfSlg. 13.657.

stimmten Aufwand veranlasst wurde, der aufgrund des Wegfalls der Begünstigung frustriert wird.³⁷⁾ § 11 Abs. 1 Z 4 KStG i. d. F. StRefG 2005 beinhaltetete im Gegensatz zu § 9 EStG 1972 eine solche Begünstigung: Die Abzugsfähigkeit der für den Erwerb anfallenden Fremdkapitalzinsen ist für die Ermittlung des Kaufpreises von besonderer Relevanz.³⁸⁾ In manchen Konstellationen kann die Abzugsfähigkeit der Fremdkapitalzinsen sogar das ausschlaggebende Element für den Beteiligungserwerb sein: In der Beseitigung der Firmenwertabschreibung im Fall des vorbereitenden Anteilerwerbs erkannte der VfGH einen Eingriff von erheblichem Gewicht, da die Regelung geeignet war, die Erwerber von Gesellschaftsanteilen zur Zahlung von Kaufpreisen zu veranlassen, die nur unter Inanspruchnahme der steuermindernden Firmenwertabschreibung zu finanzieren waren.³⁹⁾ Ebenso war das Abzugsgebot des § 11 Abs. 1 Z 4 KStG i. d. F. StRefG 2005 geeignet, Steuerpflichtige zur Zahlung eines Kaufpreises zu veranlassen, der allein aufgrund der erwarteten Abzugsfähigkeit der dafür anfallenden Fremdkapitalzinsen überhaupt finanzierbar war.⁴⁰⁾ Wäre eine Abzugsfähigkeit der Fremdkapitalzinsen nämlich nicht möglich gewesen, hätte die Transaktion in dieser Form womöglich gar nicht stattgefunden, oder der Steuerpflichtige hätte sich für die konzerninterne Umstrukturierung der Möglichkeiten des Umgründungssteuerrechts bedient.⁴¹⁾ Die durch § 11 Abs. 1 Z 4 KStG i. d. F. StRefG 2005 gesicherte Abzugsfähigkeit der Fremdkapitalzinsen beim Beteiligungserwerb stellte daher durchaus einen gewissen „Anlockeffekt“⁴²⁾ für Konzerne dar, Umstrukturierungen über fremdfinanzierte *share deals* vorzunehmen. Die Steuerpflichtigen hatten aufgrund der ausdrücklichen Regelung des § 11 Abs. 1 Z 4 KStG i. d. F. StRefG 2005 ein begründetes Vertrauen auf die Abzugsfähigkeit der Fremdkapitalzinsen, da der Gesetzgeber damit einen gezielten Anreiz für eine langfristige Investition geschaffen hat.⁴³⁾

³⁷⁾ Vgl. bereits FN 13.

³⁸⁾ Siehe zur Bedeutung des Kaufpreises i. Z. m. dem verfassungsrechtlichen Vertrauensschutz *Lienbacher* in *Holoubek/Lang*, Vertrauensschutz, 135.

³⁹⁾ Der VfGH sah dies durch folgende Überlegung als bestätigt an: „Auch bei einer Absetzungsdauer von 15 Jahren ist der Barwert der erzielbaren Steuerersparnis - berechnet auf der Grundlage des geltenden Körperschaftsteuersatzes von 34 % - so hoch, daß er bei einer rationalen Bestimmung von Kaufpreisen für Beteiligungserwerbe – das heißt jedenfalls bei Kaufpreisbestimmungen unter fremdüblichen Bedingungen – ins Gewicht fallen muß; dieser Barwert beträgt bei einem internen Zinsfuß von 4 % über 25, bei einem solchen von 6 % noch immer rund 22, somit etwa zwischen einem Viertel und einem Fünftel des auf den Firmenwert entfallenen Kaufpreisteiles (vgl. dazu *Bruckner*, per saldo 2000, Heft 1, Seite 8 [9], der überdies darauf hinweist, daß im Fall der Nichtabsetzbarkeit des Firmenwertes bei einem Körperschaftsteuersatz von 34 % ein etwa um 50 % höherer Gewinn erwirtschaftet werden muß, um den Firmenwert erfolgsmäßig egalisieren zu können, als im Falle der Absetzbarkeit). Es ist nicht zu erwarten, daß die Partner eines solchen Geschäftes bei der Verhandlung über die Höhe des Kaufpreises eine derart ins Gewicht fallende steuerliche Regelung übersehen oder nicht entsprechend berücksichtigen.“ Siehe VfGH 3. 3. 2000, G 172/99, VfSlg. 15.739.

⁴⁰⁾ Zur Bedeutung der Abzugsfähigkeit von Fremdkapitalzinsen beim Beteiligungserwerb siehe *Prinz*, Steuerorientierte Kaufpreisfinanzierung, in *Schaumburg* (Hrsg.), Unternehmenskauf im Steuerrecht³ (2004) 151 (156); *Schaumburg*, Grundsätze des steuerorientierten Unternehmenskaufs und -verkaufs, in *Schaumburg*, Unternehmenskauf³, 1 (17 ff.); m. w. N. auch *Wilplinger*, Unternehmenskauf und -verkauf steueroptimal gestalten (2007) 30.

⁴¹⁾ Vgl. nur die vor dem StRefG 2005 herrschenden Gestaltungsmodelle, eine Abzugsfähigkeit fremdfinanzierter Beteiligungserwerbe trotz eröffneten Anwendungsbereichs des § 12 Abs. 2 KStG durch Umgründungen zu erreichen. Siehe dazu *Gröhs/Damböck*, ÖStZ 2003, 3 ff.; *Huemer*, Das Zinsenabzugsverbot und seine Rechtswirkung im Zuge von Umgründungen, RWZ 2003, 173; *Schwarzinger/Wiesner*, Aufwandszinsen im Umgründungssteuerrecht, ÖStZ 1995, 345; *Walter*, UmgrStR 2002: Schuldzinsenabzug nach Umgründungen, GeS 2003, 211.

⁴²⁾ Vgl. bspw. VfGH 17. 12. 1993, B 828/94, VfSlg. 13.657.

⁴³⁾ Nach *Pöschl* liegt der entscheidende Unterschied zu jenen VfGH-Erkenntnissen, in denen ein möglicher Kausalzusammenhang zwischen Vorteil und Disposition nicht genügte, in der Frage, ob sich der Normunterworfenen „im gewünschten Sinn“ verhalten hat, um eine schutzwürdige Position zu begründen. Ob eine Disposition schützenswert ist, richtet sich daher letztlich nach der Intention des Gesetzgebers: „Setzt dieser gezielt einen Anreiz, um den Normunterworfenen zu einem bestimmten Verhalten zu bewegen, dann ist derjenige, der auf dieses ‚Angebot‘ reagiert, schützenswert. [...] Anderes gilt, wenn der Gesetzgeber ein Verhalten, das [...] für den Rechtsunterworfenen selbst günstig ist, mit einem zusätzlichen Vorteil verbindet: Die Beseitigung dieses Vorteils bedarf dann keiner Rechtfertigung,

Als mögliche Rechtfertigung könnte das der Einschränkung des § 11 Abs. 1 Z 4 KStG i. d. F. BBG 2011 zugrunde liegende Ziel des Gesetzgebers ins Treffen geführt werden: „Die Abzugsfähigkeit von Finanzierungsaufwendungen hinsichtlich des Erwerbs von Beteiligungen, deren Erträge gemäß § 10 steuerfrei sind, stellt eine Begünstigung dar, die bei An- und Verkaufsbeteiligungen innerhalb des Konzerns zu unerwünschten Gestaltungen geführt hat. Werden Beteiligungsanschaffungen im Konzern fremdfinanziert, sollen die Zinsen nicht mehr abzugsfähig sein; dadurch kann eine künstliche Erzeugung von abzugsfähigem Finanzierungsaufwand verhindert werden.“⁴⁴⁾ Steuerlich motivierte Gestaltungen zu unterbinden ist nicht nur ein legitimes Ziel des Gesetzgebers, sondern liegt auch im öffentlichen Interesse.⁴⁵⁾ Das BBG 2011 schießt aber insoweit über dieses Ziel hinaus, als auch solche Gestaltungen vom Anwendungsbereich des § 11 Abs. 1 Z 4 KStG ausgeschlossen werden, die gerade keine „künstliche Generierung von Betriebsausgaben“ zum Ziel haben. Beteiligungserwerbe im Konzern erfolgen nicht ausschließlich aus steuerlichen Motiven. Aus betriebswirtschaftlicher Sicht kann es der organisatorische Aufbau des Konzerns erforderlich machen, Beteiligungen, die von einer dafür eingerichteten Akquisitionsgesellschaft von einem Dritten erworben wurden, konzernintern der organisatorisch verantwortlichen und weisungsbefugten Konzerngesellschaft zu unterstellen.⁴⁶⁾ Solche konzerninternen Beteiligungserwerbe, die gerade nicht auf die Generierung künstlicher Betriebsausgaben abzielen, sind im Wirtschaftsleben wohl nicht nur auf atypische Ausnahmefälle beschränkt. Die Intensität des Eingriffs lässt sich daher durch das öffentliche Interesse der Vermeidung missbräuchlicher Steuergestaltungen nicht aufwiegen.

Den verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Einschränkung des § 11 Abs. 1 Z 4 KStG durch das BBG 2011 könnte auch das Ziel der Entlastung des Bundeshaushalts entgegengehalten werden.⁴⁷⁾ Diese Zielsetzung liegt jedenfalls im öffentlichen Interesse und könnte daher einen Eingriff in subjektive Rechtspositionen rechtfertigen.⁴⁸⁾ Jedoch stellt der VfGH die Bedeutung des jeweiligen öffentlichen Interesses der Intensität des Eingriffs gegenüber.⁴⁹⁾ Geht es um die Entlastung des Bundeshaushalts, prüft der VfGH als zusätzliches Kriterium, ob die durch den Eingriff entstehenden Belastungen nicht punktuell gezielt eine relativ kleine Gruppe an Steuerpflichtigen treffen.⁵⁰⁾ Gerade die Einschränkung des § 11 Abs. 1 Z 4 KStG i. d. F. BBG 2011 trifft nun aber ausschließlich jene Steuerpflichtigen, die im Vertrauen auf die Abzugsfähigkeit der Zinsen einen fremdfinanzierten Beteiligungserwerb innerhalb eines Konzerns getätigt

denn sie nimmt nur eine Erleichterung weg, macht die Dispositionen des Rechtsunterworfenen aber nicht wertlos und legt ihm insbesondere kein ‚hinterlistiges‘ Sonderopfer im Interesse der Allgemeinheit auf.“ Vgl. Pöschl, Gleichheit vor dem Gesetz (2008) 863 ff.

⁴⁴⁾ ErlRV 981 BlgNR 24. GP, 9.

⁴⁵⁾ Vgl. nur die internationalen Versuche gegen unfairen Steuerwettbewerb und Steuerhinterziehung vorzugehen. Siehe dazu z. B. Ehrke-Rabel/Kofler, Gratwanderungen – Das Niemandsland zwischen aggressiver Steuerplanung, Missbrauch und Abgabenhinterziehung, ÖStZ 2009, 456; Hofbauer, Aktuelles aus dem Bereich „Harmful Tax Competition“ – Der 2004-Progress-Report, SWI 2004, 238; Katsushima, Harmful Tax Competition, Intertax 1999, 396; weiters zu den Entwicklungen auf europäischer Ebene z. B. Schön, Tax Competition in Europe – General Report, in Schön (Hrsg.), Tax Competition in Europe (2003) 1 (1 ff.); darüber hinaus zeigt sich auf nationaler Ebene das öffentliche Interesse an der Vermeidung missbräuchlicher Gestaltungen im Steuerrecht schon daran, dass der Gesetzgeber mit § 22 BAO eine eigene Regelung zur Missbrauchsbekämpfung geschaffen hat.

⁴⁶⁾ Siehe auch die Stellungnahme der Kammer der Wirtschaftstreuhänder 48/SN-234/ME zum Ministerialentwurf des BBG 2011 (234/ME 24. GP); weiters Andreas, Mit Kanonen auf Spatzen? Geplante Änderungen im KStG und UmgrStG, taxlex 2010, 454 (456).

⁴⁷⁾ So bereits VfGH 13. 6. 1997, B 4870/96 u. a., VfSlg. 14.846; 16. 3. 1988, G 184/87 u. a., VfSlg. 11.665; 18. 6. 1997, G 305/96 u. a., VfSlg. 14.867; 26. 6. 1997, B 2159/96 u. a., VfSlg. 14.888; 7. 10. 1997, B 3649/95, VfSlg. 14.960; 2. 10. 1998, B 4939/96 u. a., VfSlg. 15.269; 12. 12. 1998, B 342/98, VfSlg. 15.373; 27. 9. 2000, G 59/00 u. a., VfSlg. 15.936; 27. 6. 2003, G 300/02 u. a., VfSlg. 16.923.

⁴⁸⁾ Siehe dazu Kucsko-Stadlmayer in Holoubek/Lang, Vertrauensschutz, 105 f.

⁴⁹⁾ VfGH 11. 12. 2002, G 86/02 u. a., VfSlg. 16.764; 10. 3. 1987, G 19/86 u. a., VfSlg. 11.288; 2. 10. 1998, B 4939/96 u. a., VfSlg. 15.269; 27. 6. 2003, G 300/02 u. a., VfSlg. 16.923.

⁵⁰⁾ So ausdrücklich VfGH 16. 3. 1988, G 184/87 u. a., VfSlg. 11.665.

haben. Andere Steuerpflichtige, die Beteiligungen von konzernfremden Veräußerern erworben oder innerhalb ihres Konzerns die Umstrukturierungen auf anderem Weg vorgenommen haben oder aber überhaupt von der Transaktion absahen, sind von dieser Einschränkung hingegen überhaupt nicht betroffen. Darüber hinaus kann das Ziel der Entlastung des Bundeshaushalts nicht Eingriffe jedweder Art und Intensität rechtfertigen. Gerade schwerwiegende und plötzliche Eingriffe erfordern entsprechende Übergangsbestimmungen und Einschleifregelungen. Der VfGH hielt (auch) in seinem Erkenntnis zur Besteuerung von Unfallrenten fest, dass intensive Eingriffe nur dann zulässig sein können, wenn den Betroffenen eine angemessene Zeit gegeben wird, sich wirtschaftlich auf die geänderte Rechtslage einzustellen.⁵¹⁾ Zum Zeitpunkt der Investitionsentscheidung hätte die Nichtabzugsfähigkeit der Fremdkapitalzinsen zwar die Höhe des Kaufpreises entsprechend verringern können. Eine nachträgliche Kaufpreisanpassung aufgrund der nunmehr geänderten Rechtslage ist jedoch in aller Regel nicht möglich.⁵²⁾

Fraglich ist jedoch, ob den betroffenen Steuerpflichtigen nicht andere Möglichkeiten zur Verfügung stehen, die zukünftig anfallenden Fremdkapitalzinsen steuerlich nutzbar zu machen:⁵³⁾ Bereits vor der Einführung des § 11 Abs. 1 Z 4 KStG durch das StRefG 2005 konnte das Abzugsverbot des § 12 Abs. 2 KStG in bestimmten Fällen „durchbrochen“ werden. Zum einen greift das Abzugsverbot ohnehin nur insoweit, als die Fremdkapitalzinsen tatsächlich in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit steuerfreien Beteiligungserträgen stehen.⁵⁴⁾ Zum anderen kann die vollständige Abzugsfähigkeit der Fremdkapitalzinsen durch entsprechende Umgründungsmaßnahmen erreicht werden: Das Abzugsverbot des § 12 Abs. 2 KStG setzt einen unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit steuerfreien Vermögensmehrungen oder Einnahmen voraus. Umgründungen können nun aber dazu führen, dass die Beteiligung – bspw. durch eine Verschmelzung der beiden Gesellschaften – untergeht und ein Zusammenhang mit steuerfreien Beteiligungserträgen daher nicht mehr besteht. Der Untergang oder die Trennung der Anschaffungsverbindlichkeit von der erworbenen Beteiligung führt demnach zur Nichtanwendbarkeit des § 12 Abs. 2 KStG.⁵⁵⁾ Im Gegensatz zur Entscheidung des VfGH über die Firmenwertabschreibung im UmgrStG wäre es bei bereits erfolgten fremdfinanzierten Beteiligungserwerben im Konzern also zumindest potenziell möglich, die Abzugsfähigkeit der Fremdkapitalzinsen auch für die Zukunft sicherzustellen.⁵⁶⁾

Es ist jedoch zweifelhaft, ob der VfGH den Eingriff in das berechtigte Vertrauen der Steuerpflichtigen auf die Abzugsfähigkeit der Fremdkapitalzinsen allein deshalb als zu-

⁵¹⁾ VfGH 17. 12. 1993, B 828/92, VfSlg. 13.657; weiters VfGH 18. 3. 1987, G 255/86 u. a., VfSlg. 11.309; 16. 3. 1988, G 184/87 u. a., VfSlg. 11.665; 6. 12. 1990, G 223/88 u. a., VfSlg. 12.568; 14. 6. 1994, B 1561/93, VfSlg. 13.795.

⁵²⁾ Vgl. dazu *Fraberger*, Steuerlich relevante Klauseln im und rund um den Kaufvertrag, in *Polster-Grüll/Zöchling/Kranebitter* (Hrsg.), Handbuch Mergers & Acquisitions (2007) 303 (329 ff.); *Kammerlander*, Kaufpreisfestsetzung bei Unternehmenstransaktionen, in *Polster-Grüll/Zöchling/Kranebitter*, Mergers & Acquisitions 837 (838 ff.).

⁵³⁾ Vgl. weiterführend *Pöschl*, Gleichheit, 855 f.

⁵⁴⁾ Vgl. dazu *Kauba*, ÖStZ 1998, 319 f.; *Lang*, Schuldzinsenabzug und § 12 Abs. 2 KStG, SWK-Heft 25/1997, S 531; *Nowotny*, Fremdfinanzierung im Konzern nach dem StRefG 2005, in *Quantschnigg/Achatz/Haidenthaler/Trenkwalder/Tumpel* (Hrsg.), Gruppenbesteuerung (2005) 339 (342 f.), Rz. 5 ff.

⁵⁵⁾ So *Gröhs/Damböck*, ÖStZ 2003, 3 ff.; *Huemer*, RWZ 2003, 173 ff.; *Schrottmeyer*, Up-stream-merger (Art I UmgrStG) nach fremdfinanzierem Beteiligungserwerb und Behandlung der Aufwandszinsen, ecolex 2002, 699; *Schwarzinger/Wiesner*, ÖStZ 1995, 345 ff.; zur Verschmelzung unabhängig von deren Richtung auch *Bruckner* in *Helbich/Wiesner/Bruckner*, Umgründungen, § 3 Rz. 25. Auch die Finanzverwaltung hat sicher dieser Auffassung angeschlossen: Siehe zur Einbringung von Einzelbetrieben oder Mitunternehmeranteilen BMF 6. 5. 1996, RdW 1996, 453; zur Schwesternverschmelzung BMF 25. 2. 1998, RdW 1998, 309; zur Spaltung BMF 18. 11. 1998, RdW 1999, 118; zur Verschmelzung, unabhängig von deren Richtung, BMF 6. 9. 2000, SWK-Heft 29/2000, S 706; BMF 12. 2. 2002, ecolex 2002, 385; BMF 20. 6. 2002, ecolex 2002, 699.

⁵⁶⁾ Eine andere denkbare Möglichkeit könnte in einer „Sale-and-buy-back“-Konstruktion liegen: Der Steuerpflichtige könnte die Beteiligung an einen konzernfremden Dritten veräußern und im Anschluss daran diese Beteiligung wieder zurückerwerben. Da es sich dabei dann um einen konzernexternen Erwerb handeln würde, wären die dafür anfallenden Fremdkapitalzinsen gem. § 11 Abs. 1 Z 4 KStG abzugsfähig. Fraglich ist natürlich, ob eine solche Transaktion überhaupt sinnvoll und möglich wäre.

lässig erachtet, weil durch komplexe Umgründungsmaßnahmen die Abzugsfähigkeit ohnehin erhalten bleibt. Auch in anderen Entscheidungen des VfGH wären Alternativhandlungen denkbar gewesen: In einem Erkenntnis vom 12. 12. 1991 befasste sich der VfGH mit einem Nachfahrverbot für lärmarme LKWs auf der B 312, der Loferer Bundesstraße.⁵⁷⁾ Während der Landesgesetzgeber zuerst durch eine ausdrückliche Ausnahme lärmarmen Kraftfahrzeuge vom Nachfahrverbot⁵⁸⁾ die Unternehmen zu kostenintensiven Investitionen in solche Fahrzeuge geradezu veranlasste, weitete er das Nachfahrverbot kurze Zeit später auch auf lärmarme Kraftfahrzeuge aus.⁵⁹⁾ Der VfGH erkannte darin einen Eingriff in den gleichheitsrechtlich gebotenen Vertrauensschutz der betroffenen Unternehmen. Durch die Ausweitung des Nachfahrverbots wurde die *praktisch* einzige, für den innerösterreichischen Güterfernverkehr in Ost-West-Richtung (und umgekehrt) bestehende Verkehrsverbindung für Nachfahrten gesperrt. Die Tatsache, dass *tatsächlich* möglicherweise auch andere – wenn auch praktisch und wirtschaftlich wenig sinnvolle – Verkehrsverbindungen zur Verfügung gestanden wären, spielte für den VfGH offenbar keine Rolle. Auch die Möglichkeit, die von den Unternehmen angeschafften lärmarmen Kraftfahrzeuge wieder zu veräußern und dadurch ihre Investitionen rückgängig zu machen, war ohne Bedeutung. Vor diesem Hintergrund ist es daher zweifelhaft, ob die grundsätzliche Möglichkeit, eine Abzugsfähigkeit der Fremdkapitalzinsen über wirtschaftlich schwierige, wenn nicht gar mit Verlusten verbundene Transaktionen aufrechtzuerhalten, tatsächlich als realistische Alternative angesehen werden kann. Darüber hinaus wird es auch nicht in jeder denkbaren Konstellation wirtschaftlich oder rechtlich möglich sein, entsprechende Umgründungsschritte zu setzen: Gerade in den Fällen, wo keine 100%ige Beteiligung an der erworbenen Gesellschaft besteht, ist eine Umgründung nur mit Zustimmung der anderen Gesellschafter möglich.⁶⁰⁾ Ob diese einer Umgründung nur deshalb zustimmen werden, weil die Abzugsfähigkeit von Fremdkapitalzinsen bei einem Mitgesellschafter dadurch aufrecht bleibt, ist stark zu bezweifeln.

Da den betroffenen Steuerpflichtigen keine (wirtschaftlich sinnvolle) Möglichkeit offensteht, sich in angemessener Zeit auf die durch das BBG 2011 geänderte Rechtslage nachträglich einzustellen, ist von einem intensiven und plötzlichen Eingriff in die subjektive Rechtsposition auszugehen, der auch durch das öffentliche Interesse der Vermeidung missbräuchlicher Steuergestaltungen oder der Entlastung des Bundeshaushalts nicht gerechtfertigt werden kann.⁶¹⁾ Es sprechen daher gute Argumente dafür, dass die Übergangsregelung des § 26c Z 23 lit. b KStG gegen den verfassungsrechtlichen Vertrauensschutz verstößt.

5. Der Konzernausschluss bei bereits getätigten Beteiligungserwerben aus dem Blickwinkel des verfassungsrechtlichen Rückwirkungsverbots

Einen besonders strengen Maßstab⁶²⁾ legt der VfGH bei Regelungen an, die (nachträglich) steuerlich nachteilige Rechtsfolgen an bereits früher verwirklichte Tatbestände knüpfen.⁶³⁾ Im Gegensatz zu Bestimmungen, die den Schutz wohlverworbener Rechte einschränken und die nur unter besonderen Umständen verfassungswidrig sind, geht der VfGH von einem Verbot rückwirkender Rechtsänderungen aus, die nur unter be-

⁵⁷⁾ VfGH 12. 12. 1991, V 210/91 u. a., VfSlg. 12.944.

⁵⁸⁾ Tiroler LGBl. Nr. 71/1989 i. d. F. LGBl. Nr. 22/1990.

⁵⁹⁾ Tiroler LGBl. Nr. 80/1990 i. d. F. LGBl. Nr. 8/1991.

⁶⁰⁾ Vgl. Grünwald in Helbich/Wiesner/Bruckner, Umgründungen, Art. I Rz. 87 ff.

⁶¹⁾ Siehe zu letzterem bereits VfGH 3. 3. 2000, G 172/99, VfSlg. 15.739.

⁶²⁾ So Ruppe, Rückwirkung von Abgabengesetzen, in Funk/Klecatsky/Loebenstein/Mantl/Ringhofer (Hrsg.), Staatsrecht und Staatswissenschaften in Zeiten des Wandels, FS Adamovich (1992) 567 (579); Holoubek, Verfassungsrechtlicher Vertrauensschutz gegenüber dem Gesetzgeber, in Machacek/Pahr/Stadler (Hrsg.), Grund- und Menschenrechte in Österreich III (1997) 795 (805).

⁶³⁾ VfGH 16. 3. 1988, G 184/87 u. a., VfSlg. 11.665; 6. 3. 1992, G 309/91, VfSlg. 13.020.

sonderen Umständen gerechtfertigt sein können.⁶⁴⁾ Der VfGH spricht dann von einer Rückwirkung des Gesetzes, „wenn der Geltungsbereich einer Rechtsvorschrift auch auf Sachverhalte erstreckt wird, die sich vor einer Erlassung (zur Gänze oder teilweise) verwirklicht haben.“⁶⁵⁾ Nach dieser Definition lässt sich aber keine trennscharfe Abgrenzung zwischen Rückwirkungen und dem Schutz wohlverworbener Rechte treffen.⁶⁶⁾ Daher kann auch jene VfGH-Judikatur für die Beurteilung des Konzernausschlusses in § 11 Abs. 1 Z 4 KStG i. d. F. BBG 2011 herangezogen werden, die zu rückwirkenden Gesetzesbestimmungen ergangen ist. Schließlich erstreckt sich die Neuregelung auch auf Beteiligungserwerbe, die bereits in der Vergangenheit fremdfinanziert wurden.

Der VfGH macht die Zulässigkeit einer Rückwirkung davon abhängig, ob die Gründe, die für eine Rückwirkung sprechen, das Ausmaß des Eingriffs rechtfertigen.⁶⁷⁾ Das Ausmaß eines Eingriffs beurteilt der VfGH dabei vorwiegend anhand der Höhe der Steuerbelastung und des Zeitraums der angeordneten Rückwirkung.⁶⁸⁾ Es kommt demnach auf den jeweiligen Einzelfall an, ob ein fremdfinanzierter Beteiligungserwerb im Konzern dermaßen stark von der Rückwirkung des Konzernausschlusses betroffen ist, dass der VfGH darin einen Verstoß gegen den verfassungsrechtlichen Vertrauensschutz erkennen würde. Das Ausmaß der (abzugsfähigen) Fremdkapitalzinsen kann bei fremdfinanzierten Beteiligungserwerben in manchen Konstellationen aber jedenfalls eine enorme Höhe erreichen. Darüber hinaus können von der Einschränkung des § 11 Abs. 1 Z 4 KStG i. d. F. BBG 2011 auch konzerninterne Beteiligungserwerbe umfasst sein, die bereits mehrere Jahre zurückliegen. Es kommt dabei dann auf die jeweiligen Vertragsbedingungen an, ob der Großteil der Fremdkapitalzinsen bereits nach Abschluss des Kreditvertrags fällig wurde oder die ersten Zinszahlungen vielleicht erst Jahre nach der eigentlichen Kreditaufnahme zu erfolgen hatten. Das Ausmaß des Eingriffs kann daher selbst dann besonders gravierend sein, wenn der Beteiligungserwerb bereits Jahre zurückliegt.

Eine Rückwirkung kann aber zulässig sein, wenn die für die Rückwirkung sprechenden Gründe stärker wiegen als das Ausmaß des dadurch entstehenden Eingriffs. Ein besonderer Umstand, der einen Eingriff rechtfertigen würde, wäre die Beseitigung eines gleichheitswidrigen Zustands.⁶⁹⁾ Eine solche Gleichheitswidrigkeit wird durch den Ausschluss konzerninterner Beteiligungserwerbe vom Abzugsgebot des § 11 Abs. 1 Z 4 KStG i. d. F. BBG 2011 jedenfalls nicht beseitigt. Vielmehr wird in der Literatur sogar vorgebracht, dass gerade ein derartiger Konzernausschluss verfassungsrechtliche Bedenken hervorruft.⁷⁰⁾ Eine Rechtfertigung erkennt der VfGH auch dann, wenn Steuerpflichtige aufgrund der geplanten, aber bereits bekannt gewordenen Rechtsänderung geradezu animiert werden, dieser geplanten Rechtsänderung vorab entgegenzuwirken. Derartiges Verhalten kann durch eine Rückwirkung abgefangen werden, muss sich jedoch auf das dazu unbedingt Nötige beschränken.⁷¹⁾ Wenngleich bereits seit längerem gefordert wird, die durch § 11 Abs. 1 Z 4 KStG ermöglichten „leveraged buyouts“ durch positivrechtliche Maßnahmen einzuschränken,⁷²⁾ fand sich ein derartiger Gesetzesent-

⁶⁴⁾ VfGH 5. 10. 1989, G 228/89, VfSlg. 12.186; 6. 3. 1992, G 309/91, VfSlg. 13.020. Vgl. auch *Holoubek*, Verfassungsrechtlicher Vertrauensschutz – allgemeine und rechtsvergleichende Überlegungen für Deutschland, die Schweiz und Österreich, in *Holoubek/Lang*, Vertrauensschutz, 13 (37); *Lang*, Die Rückwirkung von Abgabengesetzen, RdW 1989, 401 (403); *Lienbacher* in *Holoubek/Lang*, Vertrauensschutz, 137.

⁶⁵⁾ VfGH 21. 6. 1993, B 2022/92, VfSlg. 13.461.

⁶⁶⁾ Siehe *Lang*, ÖStZ 1996, 274; weiters *Kucsko-Stadlmayer* in *Holoubek/Lang*, Vertrauensschutz, 98. Vgl. mit einem Abgrenzungsversuch *Thienel*, Vertrauensschutz und Verfassungsrecht (1990) 19 ff.; *Ruppe* in *Funk/Klecatsky/Loebenstein/Mantl/Ringhofer*, FS Adamovich, 577 ff.

⁶⁷⁾ Vgl. *Lang*, Doppelbesteuerungsabkommen und innerstaatliches Recht (1992) 223 ff.

⁶⁸⁾ Vgl. m. w. N. *Lang*, ÖStZ 1996, 275.

⁶⁹⁾ VfGH 5. 10. 1989, G 228/89, VfSlg. 12.186.

⁷⁰⁾ Vgl. zur vergleichbaren Einschränkung der Firmwertabschreibung gem. § 9 Abs. 7 KStG bei der Gruppenbesteuerung *Damböck*, Die Firmenwertabschreibung in der Unternehmensgruppe, in *Damböck/Haunold/Huemer/Schuch* (Hrsg.), Gruppenbesteuerung (2006) 123 (128 f.); *Weninger*, Die Firmenwertabschreibung bei Share Deals (2008) 139.

⁷¹⁾ VfGH 16. 6. 1995, G 191/94 u. a., VfSlg. 14.149.

⁷²⁾ Vgl. *Steiner*, Aggressive Steuerplanung – oder wo das Geld hinfließt, SWI 2007, 308.

wurf erstmals im Ministerialentwurf zum Betrugsbekämpfungsgesetz (BBKG) 2010.⁷³⁾ Da die Übergangsregelung des § 26c Z 23 lit. b KStG aber (auch) sämtliche Beteiligungserwerbe erfasst, die vor der Veröffentlichung des Ministerialentwurfs zum BBKG 2010 getätigt wurden, geht die Rückwirkung über das unbedingt Nötige weit hinaus und kann daher nicht zur Rechtfertigung des Eingriffs herangezogen werden. Eine vom VfGH ebenfalls als Rechtfertigung akzeptierte besondere, für die Allgemeinheit unmittelbar zu erwartende Gefahr⁷⁴⁾ lässt sich in der Abzugsfähigkeit der Fremdkapitalzinsen bei konzerninternen Beteiligungserwerben auch nicht erkennen. Es lassen sich daher keine triftigen Gründe finden, die den Ausschluss bereits erfolgter konzerninterner Beteiligungserwerbe vom Anwendungsbereich des § 11 Abs. 1 Z 4 KStG i. d. F. BBG 2011 rechtfertigen würden.

6. Zusammenfassende Würdigung

Die Übergangsregelung des § 26c Z 23 lit. b KStG erscheint aus dem Blickwinkel des verfassungsrechtlichen Vertrauensschutzes bedenklich. Die Einschränkung des § 11 Abs. 1 Z 4 KStG i. d. F. BBG 2011 wirkt sich demnach nämlich auch auf fremdfinanzierte Beteiligungserwerbe im Konzern aus, die bereits in der Vergangenheit erfolgten. Dafür in der Zukunft anfallende Fremdkapitalzinsen unterliegen dem Abzugsverbot des § 12 Abs. 2 KStG, obwohl der Steuerpflichtige zum Zeitpunkt des Beteiligungserwerbs auf die Abzugsfähigkeit der Fremdkapitalzinsen vertrauen durfte. Wenngleich der verfassungsrechtliche Vertrauensschutz ein bewegliches System von Elementen⁷⁵⁾ darstellt und die Beurteilung der Verfassungskonformität eine Wertentscheidung des VfGH voraussetzt,⁷⁶⁾ finden sich doch schlagkräftige Argumente, die an der Verfassungskonformität dieser Übergangsregelung zweifeln lassen.

⁷³⁾ 172/ME 24. GP.

⁷⁴⁾ VfGH 8. 10. 1990, B 123/90 u. a., VfSlg. 12.485.

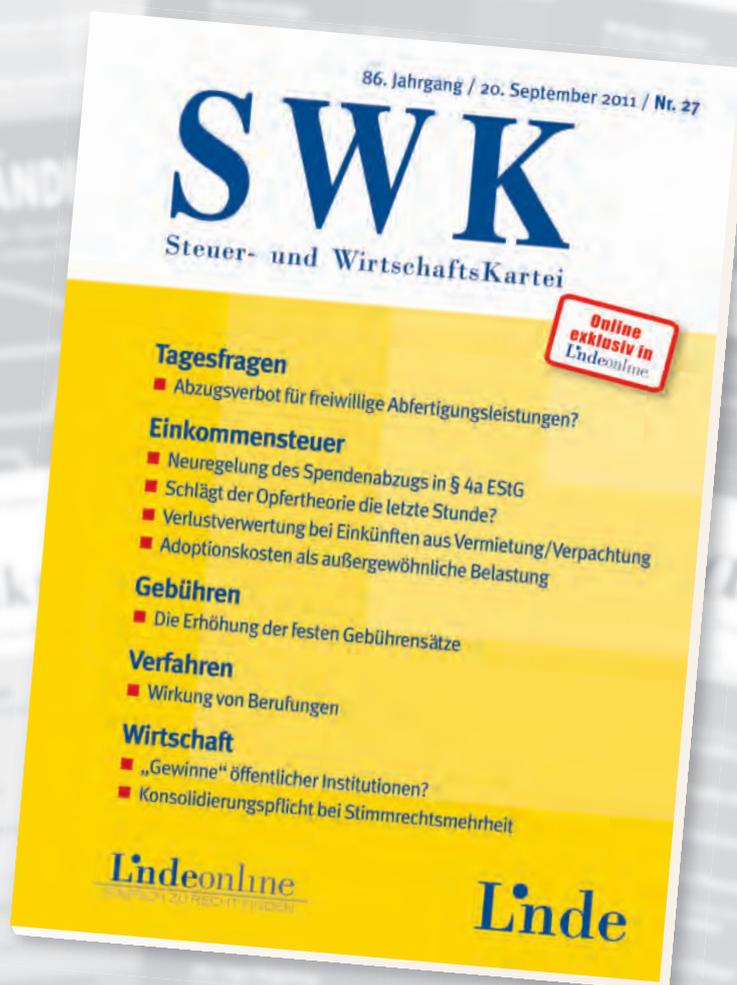
⁷⁵⁾ So *Lienbacher* in *Holoubek/Lang*, Vertrauensschutz, 145.

⁷⁶⁾ Vgl. *Lang*, ÖStZ 1996, 276.

Nachweis von Werbungskosten

Zur Verhinderung einer missbräuchlichen Geltendmachung von Bewirtungsspesen als Werbungskosten bewirkt das gesetzliche Abzugsverbot eine Umkehr der Beweislast. Die in § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 vorgesehene Ausnahme vom grundsätzlichen Abzugsverbot von Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben ist von dem der Partei obliegenden Nachweis abhängig, dass die Aufwendungen dem Steuerpflichtigen tatsächlich erwachsen sind, dass mit der einzelnen Aufwendung ein Werbezweck verbunden war und dass die berufliche Veranlassung weitaus überwogen hat. An den gesetzlich geforderten Nachweis sind – schon aus Gründen der steuerlichen Gleichbehandlung aller Abgabepflichtigen – strenge Anforderungen zu stellen; eine bloße Glaubhaftmachung reicht nicht aus. Es kann nicht davon ausgegangen werden, dass ein Bürgermeister bei jeder Veranstaltung und Einladung in seiner Funktion als Bürgermeister werbewirksam unterwegs ist und die Übernahme von Bewirtungskosten durch einen Bürgermeister daher generell der Werbung (um Stimmen potenzieller Wähler) dient. Nur wenn die Bewirtung anlässlich einer konkreten politischen oder werbenden Veranstaltung erfolgt, sind die für die Bewirtung aufgewendeten Kosten als Werbungskosten abzugsfähig. Auch wenn von einem Bürgermeister die Teilnahme bei Veranstaltungen der verschiedenen örtlichen Vereine erwartet wird, so schließt dies nicht auch schlechthin eine berufliche Notwendigkeit ein, an die einzelnen Vereine private Spenden zu leisten; ebenso wenig kann gesagt werden, dass diese Spenden generell der Werbung dienen, selbst wenn sie in der Funktion als Bürgermeister gewährt werden (→  UFS 14. 2. 2011, [RV/0431-I/08](#)).

BESTELLEN SIE JETZT IHR SCHNUPPERABO 20 % GÜNSTIGER!



SWK-Schnupperabo 2011
(Heft 28–36)
Print & Online
EUR 56,60

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. **SWK-Schnupperabonnement, Print & Online 2011** (Heft 28–36)
SWK-Jahresabonnement, Print & Online 2011 (Heft 1–36)

EUR 56,60
EUR 283,-

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: ja nein
Datum: _____ Unterschrift: _____

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

office@lindeverlag.at • www.lindeverlag.at **Linde**