

Die Wirkungsweise des § 10 Abs 7 KStG im System der Beteiligungsertragsbefreiung

Dividendenzahlungen unterliegen beim Kapitalgeber grundsätzlich der Beteiligungsertragsbefreiung des § 10 KStG. Die Bestimmung sieht zur Entlastung weitgehend die Befreiungsmethode vor. Nur unter den Voraussetzungen des § 10 Abs 4 und 5 KStG kommt es zum Wechsel von der Befreiungs- auf die Anrechnungsmethode. Das Budgetbegleitgesetz 2011 brachte in diesem Zusammenhang eine bedeutende Änderung: Um eine doppelte Nichtbesteuerung von Beteiligungserträgen zu vermeiden, macht § 10 Abs 7 KStG die Beteiligungsertragsbefreiung für Inbound-Dividenden von der Behandlung der Ausschüttung bei der ausländischen Tochtergesellschaft abhängig. Demnach sind Beteiligungserträge insoweit nicht (mehr) von der Körperschaftsteuer befreit, als sie auf Ebene der ausschüttenden Körperschaft im Ausland abzugsfähig sind. Es stellt sich die Frage, wie sich § 10 Abs 7 KStG in das bisher von Anrechnungs- und Befreiungsmethode geprägte Entlastungssystem des § 10 KStG einfügt.

1. Gewinnanteile aus hybriden Finanzierungsinstrumenten nach dem BBG 2011

Der abgabenrechtliche Teil des Budgetbegleitgesetzes 2011 (BBG 2011)¹⁾ brachte im Bereich der steuerlichen Gewinnermittlung zahlreiche Änderungen mit sich.²⁾ So wurde auch die Beteiligungsertragsbefreiung um die Regelung des § 10 Abs 7 KStG erweitert: „Von der Körperschaftsteuer nicht befreit sind Gewinnanteile im Sinne des § 10 Abs. 1 Z 5 bis 7, soweit sie bei der ausländischen Körperschaft abzugsfähig sind.“

Mit der Einführung dieser Bestimmung verfolgt der Gesetzgeber das Ziel, internationaler Steuerarbitrage entgegenzuwirken.³⁾ Aufgrund der unterschiedlichen Qualifikation von hybriden Finanzierungsinstrumenten als Eigen- oder Fremdkapital im In- und Ausland kann eine auf der Kapitalüberlassung beruhende Vergütung in den beteiligten Steuerrechtsordnungen unterschiedlich behandelt werden. Ist das Finanzierungsinstrument nach dem Recht des Ansässigkeitsstaats der Muttergesellschaft als eine Eigenkapitalbeteiligung zu qualifizieren, sind die Zahlungen

aus diesem Beteiligungsverhältnis als Dividenden anzusehen. Innerhalb der Europäischen Union wird der Ansässigkeitsstaat der empfangenden Muttergesellschaft aufgrund der Vorgaben der Mutter-Tochter-Richtlinie⁴⁾ die grenzüberschreitende Gewinnausschüttung daher von der Besteuerung freistellen oder eine indirekte Anrechnung gewähren.⁵⁾ Gleichzeitig kann dieselbe Zahlung aber bei der ausschüttenden Tochtergesellschaft abzugsfähig sein, wenn das hybride Finanzierungsinstrument nach den steuerlichen Vorschriften des ausländischen Staats als Fremdkapital angesehen wird. In diesen Fällen kommt es somit zu einer „doppelten Begünstigung“ von Ausschüttungen aus hybriden Finanzierungsinstrumenten.⁶⁾ § 10 Abs 7 KStG sieht für derartige „Qualifikationskonflikte“ nunmehr eine Ausnahme von der Beteiligungsertragsbefreiung vor:⁷⁾ „Diese Vorschrift soll die doppelte Nichtbesteuerung aufgrund des Einsatzes hybrider Finanzierungsinstrumente verhindern, welche bei grenzüberschreitenden Sachverhalten auftreten kann. Hybride Finanzierungsinstrumente zeichnen sich dadurch aus, dass ihre Ausschüttungen von verschiedenen Staaten unterschiedlich qualifiziert werden. Während die Ausschüttungen im Staat der finanzierten Körperschaft zu abzugsfähigen Fremdfinanzierungszinsen führen, werden sie im Staat der finanzierenden Körperschaft als steuerbefreite Beteiligungserträge angesehen. Dadurch kommt es im ersten Staat zu einer Gewinnminderung und im anderen Staat zu steuerfreien Einnahmen. Beispielsweise können Genussrechte, Partizipationskapital, Vorzugsaktien oder gewinnabhängige Darlehen als hybride Finanzierungsinstrumente ausgestaltet sein. Die Vermeidung der doppelten Nichtbesteuerung wird durch eine Einschränkung der Beteiligungsertragsbefreiung erreicht.“

1) BGBl I 2010/111.

2) Vgl für einen Überblick *Puchinger/Marschner*, Budgetbegleitgesetz 2011 reloaded, FJ 2011, 15 (15 ff); *Schindler/Twardosz*, Steuerliche Neuerungen für Finanzierungen im Konzern, GES 2011, 27 (27 ff); *Tumpell/Mooshammer*, Ministerialentwurf der steuerlichen Vorschriften zum Budgetbegleitgesetz 2011 bis 2014, SWK 2010, T 178 (T 183); oV, Budgetbegleitgesetz 2011-2014: Wichtige abgabenrechtliche Änderungen – ME, RdW 2010, 731 (734); *Wiesner*, Abgabenänderungsgesetz im BBG 2011 – Unternehmensbesteuerung, RWZ 2011, 3 (3 ff); *Wilplinger/Primik*, Budgetbegleitgesetz 2011 – Neuerungen für Kapitalgesellschaften und deren Auswirkungen, FJ 2011, 104 (104 ff).

3) Vgl dazu *Boyle*, Cross Border Tax Arbitrage – Policy Choices and Political Motivations, British Tax Review 2005, 527 (527 ff); *Duncan*, Generalbericht, in *IFA* (Hrsg), Tax treatment of hybrid financial instruments in cross-border transactions, CDFI LXXXVa (2000) 51 (63 f); *Ehrke-Rabel/Kofler*, Grätwanderungen – Das Niemandsland zwischen aggressiver Steuerplanung, Missbrauch und Abgabehinterziehung, ÖStZ 2009, 456 (470 ff); *Helminen*, Classification of Cross-Border Payments on Hybrid Instruments, BIFD 2004, 56 (56 ff); *Kofler/Kofler*, Internationale Steuerarbitrage, in *Brähler/Lösel* (Hrsg), Deutsches und internationales Steuerrecht – Gegenwart und Zukunft, FS Djanani (2008) 381 (390 f); *Kofler*, Steuergestaltung im Europäischen und Internationalen Recht, in *Hüttemann* (Hrsg), Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht, DSTjG 33 (2010) 213 (232 f); *Rosembuj*, International Tax Arbitrage, intertax 2011, 158 (158 ff); weiters KOM(2007) 785 endgültig, 7. Vgl zu ähnlichen Regelungen in Großbritannien, Deutschland und Dänemark *Bundgaard*, Classification and Treatment of Hybrid Financial Instruments and Income Derived Therefrom under EU Corporate Tax Directives – Part 2, ET 2010, 490 (490 f).

4) Richtlinie des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (90/435/EWG), ABl L 225/6 ff (20. 8. 1990), idF der Richtlinie 2003/123/EG des Rates vom 22. Dezember 2003 zur Änderung der Richtlinie 90/435/EWG über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABl L 7/41 ff (13. 1. 2004), und zuletzt geändert durch die Richtlinie 2006/98/EG des Rates vom 20. November 2006 zur Anpassung bestimmter Richtlinien im Bereich Steuerwesen anlässlich des Beitritts Bulgariens und Rumäniens, ABl L 363/129 ff (20. 12. 2006).

5) Vgl dazu *Kofler*, Mutter-Tochter-Richtlinie – Kommentar (2011) Art 4 Rz 20 ff.

6) So ErlRV 981 BlgNR 24. GP, 9; weiters *Schindler/Twardosz*, GES 2011, 28; *Wiesner*, RWZ 2011, 4.

7) ErlRV 981 BlgNR 24. GP, 42.

2. Anwendungsbereich und Rechtsfolge des § 10 Abs 7 KStG

Typische Anwendungsfälle des § 10 Abs 7 KStG sind „Qualifikationskonflikte“ bei Finanzierungsinstrumenten mit hybridem Charakter, die im Inland dem Eigenkapital und im Ausland dem Fremdkapital zugeordnet werden.⁸⁾ Die Bestimmung greift dem Wortlaut nach aber auch dann, wenn das zugrunde liegende Finanzierungsinstrument eindeutig dem Eigenkapital zuordenbar ist. So wäre etwa denkbar, dass es sich sowohl nach inländischen als auch nach ausländischen Kriterien um ein klassisches Eigenkapitalinstrument handelt, aufgrund besonderer Bestimmungen der ausländischen Steuerrechtsordnung aber Dividenden dennoch (teilweise) abzugsfähig sind.⁹⁾

Im Inland würde mit der Qualifikation der Kapitalüberlassung als Eigenkapital auf Rechtsfolgenebene grundsätzlich die Steuerfreiheit der Vergütungen einhergehen. Wenn nun aber gleichzeitig die Vergütungen aus der Kapitalüberlassung – unabhängig von der Qualifikation als Eigen- oder Fremdkapital im Ausland – bei der ausschüttenden Tochtergesellschaft abzugsfähig sind, versagt § 10 Abs 7 KStG insoweit die Befreiung der Vergütungen auf Ebene der empfangenden Muttergesellschaft im Inland. Damit verändert § 10 Abs 7 KStG die Rechtsfolge für die von der Muttergesellschaft empfangenen Vergütungen, nimmt aber keine Umqualifikation der Finanzierungsform von Eigen- in Fremdkapital vor. Der inländischen Muttergesellschaft fließen somit Vergütungen für die Überlassung von Eigenkapital zu, obwohl es zur Versagung der grundsätzlich daran anknüpfenden Rechtsfolge der Steuerfreiheit kommt. Wenngleich § 10 Abs 7 KStG dem Wortlaut nach lediglich die *Befreiung* solcher Beteiligungserträge versagt, ist es aus systematischer Sicht wohl ausgeschlossen, dass der Gesetzgeber hier einen Wechsel zur Anrechnungsmethode vornehmen wollte. So sehen auch § 10 Abs 4 und 5 KStG vor, dass bestimmte Beteiligungserträge „*nicht von der Körperschaftsteuer befreit*“ sind. Der Wechsel auf die Anrechnungsmethode erfolgt dabei aber erst aufgrund der Bestimmung des § 10 Abs 6 KStG, wonach „*in den Fällen der Abs. 4 und 5 (...) die Entlastung der Gewinnanteile von einer der Körperschaftsteuer entsprechenden ausländischen Steuer*“ im Wege der indirekten Anrechnungsmethode herbeizuführen ist. Der Gesetzgeber hat den Anwendungsbereich des § 10 Abs 6 KStG mit dem BBG 2011 jedoch nicht auf die Fälle des § 10 Abs 7 KStG ausgedehnt. Daraus lässt sich ableiten, dass für Beteiligungserträge, die von § 10 Abs 7 KStG erfasst sind, gerade kein Methodenwechsel erfolgen soll. Demnach kommt es im

Ausmaß der Abzugsfähigkeit der Dividende im Ausland zur vollständigen Versagung der Entlastung im Inland.

Wird die Kapitalüberlassung im Ausland als Fremdkapital qualifiziert, werden die Vergütungen bei der ausländischen Tochtergesellschaft im Regelfall vollständig abzugsfähig sein. Wenn die Vergütungen im Inland aber als Dividenden angesehen werden, sind sie von der Beteiligungsertragsbefreiung des § 10 KStG erfasst. Nach § 10 Abs 7 KStG unterliegen sie bei der österreichischen Muttergesellschaft aufgrund der (vollständigen) Abzugsfähigkeit aber dennoch der vollen Körperschaftsteuerbelastung. Denkbar wäre aber auch eine nur teilweise Abzugsfähigkeit der Vergütungen bei der ausländischen Tochtergesellschaft. So könnten die Vergütungen bei der Tochtergesellschaft aufgrund einer Unterkapitalisierungsvorschrift der ausländischen Steuerrechtsordnung (teilweise) nicht abzugsfähig sein.¹⁰⁾ Nach dem Wortlaut des § 10 Abs 7 KStG wird die Entlastung für die Vergütungen in diesem Fall nur *insoweit* versagt, als sie im Ausland tatsächlich abzugsfähig sind. Soweit die Vergütungen bei der ausländischen Tochtergesellschaft vom Abzug ausgeschlossen sind, unterliegen sie dem „allgemeinen“ Entlastungssystem der Beteiligungsertragsbefreiung.¹¹⁾

3. Gleichheitsrechtliche Überlegungen zu § 10 Abs 7 KStG bei internationalen Schachtelbeteiligungen

Die Anwendungsvoraussetzungen des Methodenwechsels nach § 10 Abs 4 und 5 KStG zeigen, dass der Gesetzgeber grenzüberschreitende Dividendenzahlungen aus Portfoliobeteiligungen¹²⁾ und internationalen Schachtelbeteiligungen für Zwecke der Entlastung unterschiedlich behandelt wissen will: Unterliegt die Tochtergesellschaft einer Niedrig- oder Nichtbesteuerung im Ausland, kommt es nach § 10 Abs 6 KStG unter den Voraussetzungen des § 10 Abs 4 und 5 KStG zum Wechsel von der Befreiungs- zur Anrechnungsmethode. Für Portfoliobeteiligungen löst nach § 10 Abs 5 KStG schon die Niedrig- oder Nichtbesteuerung den Wechsel von der Befreiungs- auf die Anrechnungsmethode aus. Bei internationalen Schachtelbeteiligungen ist ein Methodenwechsel hingegen nur dann vorgesehen, wenn – zusätzlich zum Kriterium der Niedrig- oder Nichtbesteuerung (§ 10 Abs 4 Z 2 KStG) – der Unternehmensschwerpunkt der ausländischen Tochtergesellschaft nach § 10 Abs 4 Z 1 KStG unmittelbar oder mittelbar in der Erzielung von Passiveinkünften besteht.¹³⁾ Der Methodenwechsel bei internationalen Schachtelbeteiligungen gem § 10 Abs 4 KStG unterscheidet sich also insofern von jenem für Portfoliobeteiligungen (§ 10 Abs 5 KStG), als die Kriterien der Niedrig- oder Nichtbesteuerung und des passiven Unternehmensschwerpunkts kumulativ erfüllt sein müssen,¹⁴⁾ während § 10 Abs 5 KStG bereits aufgrund der Niedrig- oder Nichtbesteuerung der ausländischen Tochtergesellschaft greift.

8) So *Schindler/Twardosz*, GES 2011, 28.

9) Vgl zB EAS 3211 vom 11. 5. 2011 zur Anwendung von § 10 Abs 7 KStG aufgrund der durch das finnische Gruppenbesteuerungsregime bewirkten Abzugsfähigkeit von Gewinnausschüttungen bei der finnischen Tochtergesellschaft. Manche Staaten gewähren aber zB auch einen „fiktiven Zinsabzug“ (*notional interest deduction*) auf das Eigenkapital. In Brasilien hängt der „fiktive Zinsabzug“ davon ab, ob tatsächlich Ausschüttungen getätigt wurden. Brasilianischen Gesellschaften wird es dadurch ermöglicht, Dividenden in Form von abzugsfähigen „fiktiven Zinsen“ auf das Eigenkapital vorzunehmen. Vgl dazu *Hinny*, General Report, in IFA (Hrsg) *New tendencies in tax treatment of cross-border interest of corporations*, CDFI XCIIIb (2008) 15 (31); weiters *de Mooij/Devereux*, *Alternative Systems of Business Tax in Europe: An applied analysis of ACE and CBIT Reforms*, Taxation paper No 17, DG Taxation and Customs Union, European Commission (2009) 14; *Klemm*, *Allowances for Corporate Equity in Practice*, IMF Working Paper 2006, WP/06/259; siehe auch *Storck*, *The Financing of Multinational Companies and Taxes: An Overview of the Issues and Suggestions for Solutions and Improvements*, Bulletin for International Taxation 2011, 27 (34 f).

10) Vgl dazu zB *Piltz*, General Report, in IFA (Hrsg), *International Aspects of thin capitalization*, CDFI LXXXIIIb (1996) 83 (120 ff).

11) So auch *Andreus*, *Mit Kanonen auf Spatzen? Geplante Änderungen im KStG und UmgrStG*, taxlex 2010, 454 (455).

12) Nach der Regierungsvorlage des Abgabenänderungsgesetz 2011 (1212/RV 24. GP) soll der Anwendungsbereich des § 10 KStG auch auf Portfoliobeteiligungen an Drittstaatsgesellschaften erweitert werden, wenn mit dem betreffenden Staat eine umfassende Amtshilfe besteht.

13) Vgl *Haslinger* in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), KStG (2009) § 10 Rz 151 ff. Zur unionsrechtlichen Kritik an § 10 Abs 4 KStG vgl auch *Beiser*, *Die Beteiligungsertragsbefreiung im Gemeinschaftsrecht*, RdW 2008, 305 (306 f).

14) Vgl mwN *Haslinger* in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), KStG § 10 Rz 148.

Unterliegt im Fall einer internationalen Schachtelbeteiligung die Tochtergesellschaft im Ausland also einer Niedrigbesteuerung oder gar keiner der österreichischen Körperschaftsteuer vergleichbaren Steuer, besteht aber ihr Unternehmensschwerpunkt nicht unmittelbar oder mittelbar in der Erzielung von Passiveinkünften iSd § 10 Abs 4 Z 1 KStG, so sind die Beteiligungserträge aus einer solchen Gesellschaft dennoch von der Körperschaftsteuer befreit.¹⁵⁾ Der österreichische Gesetzgeber nimmt damit im Einzelfall sogar eine doppelte Nichtbesteuerung der Beteiligungserträge in Kauf. Anders verhält es sich jedoch nunmehr im Anwendungsbereich des § 10 Abs 7 KStG. Ergibt sich die Niedrig- oder Nichtbesteuerung der Erträge aus einer internationalen Schachtelbeteiligung nicht aufgrund einer expliziten Steuerbefreiung oder einem Niedrigsteuersatz im Ausland, sondern kommt es durch die Abzugsfähigkeit der Ausschüttung auf Ebene der Tochtergesellschaft zu einer „gleichkommenden Entlastung“,¹⁶⁾ unterliegen die Gewinnanteile aus der internationalen Schachtelbeteiligung nach § 10 Abs 7 KStG der vollen Körperschaftsteuerpflicht. Im Gegensatz zu § 10 Abs 4 KStG spielt es für § 10 Abs 7 KStG dabei keine Rolle, ob der Unternehmensschwerpunkt der ausländischen Tochtergesellschaft aktiv oder passiv ist. Die Entlastung der Erträge aus internationalen Schachtelbeteiligungen im Inland hängt demnach einzig und allein von der Gesetzestechnik ab, derer sich der ausländische Staat bedient. Entscheidet sich der ausländische Staat für eine explizite Niedrig- oder Nichtbesteuerung bestimmter Gesellschaften oder bestimmter Einkünfte und schütten diese Gesellschaften ihre Gewinne an die österreichische Muttergesellschaft aus, bleiben die Beteiligungserträge im Inland steuerfrei, solange die ausländische Tochtergesellschaft einen aktiven Unternehmensschwerpunkt aufweist. Ergibt sich die Niedrig- oder Nichtbesteuerung im Ausland hingegen aufgrund der Abzugsfähigkeit der ausgeschütteten Dividenden, werden die Erträge selbst bei einer aktiv tätigen ausländischen Tochtergesellschaft der vollen Körperschaftsteuerbelastung im Inland unterworfen.

Damit hängt die Steuerfreiheit oder (volle) Steuerpflicht der Beteiligungserträge auf Ebene der inländischen Muttergesellschaft im Ergebnis von der Gesetzestechnik des ausländischen Staats ab. Letztlich erfolgt bei internationalen Schachtelbeteiligungen dadurch eine aus gleichheitsrechtlicher Sicht bedenkliche Ungleichbehandlung vergleichbarer Sachverhalte: Eine Niedrig- oder (doppelte) Nichtbesteuerung kann sich sowohl aus einem niedrigen Steuersatz oder der persönlichen oder sachlichen Steuerbefreiung der Tochtergesellschaft im Ausland, als auch im Falle der vollständigen Abzugsfähigkeit von Dividenden bei der ausländischen

Tochtergesellschaft ergeben.¹⁷⁾ Der Gesetzgeber nimmt eine solche Niedrig- oder (doppelte) Nichtbesteuerung jedoch in Kauf, wenn die ausländische Tochtergesellschaft zwar persönlich oder sachlich steuerbefreit ist, aber einen aktiven Unternehmensschwerpunkt aufweist. Einen strengeren Maßstab legt der Gesetzgeber im Anwendungsbereich des § 10 Abs 7 KStG an: Selbst bei einer aktiv tätigen ausländischen Tochtergesellschaft werden die ausgeschütteten Erträge auf Ebene der inländischen Muttergesellschaft der vollen Körperschaftsteuerpflicht unterworfen. In beiden Fällen liegen aber niedrig- oder nichtbesteuerte Erträge aus einer internationalen Schachtelbeteiligung an einer ausländischen Tochtergesellschaft mit aktivem Unternehmensschwerpunkt vor. Abhängig von der „Ursache“ für diese Niedrig- oder Nichtbesteuerung bleiben die Erträge bei der inländischen Muttergesellschaft steuerfrei oder steuerpflichtig. Ob die Gesetzestechnik des ausländischen Staats ein sachgerechtes Differenzierungskriterium ist, um die Entlastung im Inland davon abhängig zu machen, ist zweifelhaft.

4. Zusammenfassende Würdigung

Mit § 10 Abs 7 KStG hat der Gesetzgeber eine bedeutende Einschränkung der Beteiligungsertragsbefreiung vorgenommen. Im Gegensatz zu § 10 Abs 4 und 5 KStG sieht diese Neuregelung keinen Wechsel von der Befreiungs- zur Anrechnungsmethode vor. Vielmehr wird eine Entlastung durch § 10 Abs 7 KStG vollständig versagt, soweit die Vergütungen bei der ausländischen Tochtergesellschaft abzugsfähig sind. § 10 Abs 7 KStG bricht daher insofern mit der Systematik des § 10 KStG, als eine Entlastung – sei es über Anrechnung oder Befreiung – gänzlich versagt wird. Da die Abzugsfähigkeit der Vergütungen bei der ausländischen Tochtergesellschaft einer Niedrig- oder Nichtbesteuerung aber in ihrer Wirkungsweise gleichkommen kann, erscheint die Regelung bei internationalen Schachtelbeteiligungen bedenklich. Ausschüttungen von niedrig- oder nichtbesteuerten ausländischen Tochtergesellschaften sind auf Ebene der inländischen Muttergesellschaft steuerfrei, solange die Tochtergesellschaft einen aktiven Unternehmensschwerpunkt aufweist und es daher nicht gem § 10 Abs 4 iVm Abs 6 KStG zum Wechsel auf die Anrechnungsmethode kommt. Hingegen wird die Entlastung gem § 10 Abs 7 KStG vollständig versagt, wenn sich die Niedrig- oder Nichtbesteuerung bei der ausländischen Tochtergesellschaft aus der Abzugsfähigkeit der Dividenden ergibt. Da die Entlastung der Beteiligungserträge somit im Ergebnis von der Gesetzestechnik des ausländischen Steuerrechts abhängig ist, ergeben sich für § 10 Abs 7 KStG gleichheitsrechtliche Bedenken.

15) Für die Anwendung des Methodenwechsels gem § 10 Abs 4 KStG soll es allerdings bereits ausreichen, wenn einer der Missbrauchsverdachtsgründe besonders stark ausgeprägt und der andere annähernd verwirklicht ist. Vgl mwN Haslinger in Lang/Schuch/Staringer (Hrsg.), KStG § 10 Rz 148.

16) Vgl dazu Kofler, Mutter-Tochter-Richtlinie, Art 2 Rz 13 ff.

17) Vgl dazu Kofler, Mutter-Tochter-Richtlinie, Art 2 Rz 13 ff.



Foto privat

Die Autoren:

Mag. Christoph Marchgraber und Mag. Elisabeth Titz sind wissenschaftliche Mitarbeiter am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht an der WU (Wirtschaftsuniversität Wien).

Die Autoren danken Univ.-Prof. Dr. Claus Staringer, Mag. Kasper Dziurdz und Mag. Christian Massoner für wertvolle Anmerkungen und die kritische Durchsicht des Manuskripts.



Foto privat