

Die Gründung einer Tochterstiftung

Kein Anwendungsfall für den Nacherhebungstatbestand des § 8 Abs. 3 lit. b ErbStG

VON MMAG. KARL TEMM*)

Aufgrund von Umständen, die bei der Gründung einer Privatstiftung noch nicht absehbar waren oder nicht ausreichend berücksichtigt wurden, kann es im Nachhinein sinnvoll sein, das Vermögen einer Privatstiftung auf zwei oder mehrere Privatstiftungen, die in der Folge ihren jeweils eigenen, voneinander abweichenden Stiftungszweck verfolgen, aufzuteilen. Beispielhaft sei hier nur die Auseinanderentwicklung der Interessenslage innerhalb der Stifterfamilie angeführt. Diese Aufteilung des Stiftungsvermögens kann durch Gründung einer oder mehrerer "Tochterstiftungen" erfolgen.¹⁾ Nachfolgend werden die steuerlichen Konsequenzen der Gründung einer Tochterstiftung untersucht.

Bei der Gründung einer Tochterstiftung wendet die ursprüngliche Privatstiftung einen Teil ihres Vermögens der neu gegründeten Privatstiftung zu. Die ursprüngliche Privatstiftung tritt dabei selbst als Stifterin auf. Es liegen somit Zuwendungen einer Privatstiftung vor, die in die spezielle Form eines Stiftungsaktes gekleidet sind. Es wird daher zuerst die steuerliche Behandlung von Zuwendungen einer Privatstiftung im Allgemeinen dargestellt. Daran anschließend wird untersucht, ob sich aus der speziellen Form der Zuwendung, die die Gründung einer Tochterstiftung darstellt (Stiftungsakt), Besonderheiten für die steuerliche Behandlung ergeben.

1. Steuerliche Behandlung von Zuwendungen einer Privatstiftung im Allgemeinen

Gemäß § 27 Abs. 1 Z 7 EStG handelt es sich bei Zuwendungen jeder Art einer nicht unter § 5 Z 6 KStG fallenden (somit einer eigennützigen oder gemischtnützigen) Privatstiftung um Einkünfte aus Kapitalvermögen.²⁾ Zuwendungen einer Privatstiftung führen daher beim Zuwendungsempfänger grundsätzlich zur Einkommensteuer- bzw. Körperschaftsteuerpflicht. Sie unterliegen gemäß § 93 Abs. 2 Z 1 lit. d EStG dem Kapitalertragsteuerabzug, womit bei natürlichen Personen gemäß § 97 Abs. 1 2. Satz EStG die Einkommensteuer als abgegolten gilt.

Jede (unentgeltliche) Zuwendung einer Privatstiftung ist als Schenkung unter Lebenden grundsätzlich auch Gegenstand der Schenkungssteuer.³⁾ Jedoch bleibt gemäß § 15 Abs. 1 Z 18 ErbStG, was bei Herausgabe von Vermögen einer Privatstiftung oder deren Aufhebung erworben wird, steuerfrei. Zuwendungen einer Privatstiftung unterliegen somit der ertragsteuerlichen Zuwendungsbesteuerung, sind aber im Gegenzug von der Schenkungssteuer befreit.

Gemäß § 8 Abs. 3 lit. b 2. Satz ErbStG können Zuwendungen einer Privatstiftung eine Nacherhebung von Schenkungs- bzw. Erbschaftssteuer betreffend den ursprünglichen Stiftungsakt auslösen. Beim Stiftungsakt (Zuwendungen an eine Privatstiftung durch den Stifter) kommt gemäß § 8 Abs. 3 lit. b 1. Satz ErbStG grundsätzlich der begünstigte Steuersatz von 5 % zur Anwendung. Wird zugewendetes Vermögen oder werden an dessen Stelle getretene Vermögenswerte innerhalb von zehn Jahren, ausgenommen zurück an den Stifter oder zur satzungsgemäßen Erfüllung von angemessenen Unterhaltsleistungen, unentgeltlich veräußert, so ist gemäß § 8 Abs. 3 lit. b 2. Satz ErbStG die Differenz zwischen der Steuer, die aufgrund der Anwendung des begünstigten Steuersatzes von 5 % angefallen ist, und der Steuer, die bei Anwendung des normalen Tarifes nach § 8 Abs. 1 ErbStG angefallen wäre, nachzuerheben.⁴⁾ Neben der ertragsteuerlichen Zuwendungsbesteuerung kann es daher bei Zuwendungen einer Privatstiftung auch zur Nacherhebung von Schenkungs- bzw. Erbschaftssteuer gemäß § 8 Abs. 3 lit. b 2. Satz ErbStG kommen.⁵⁾ Es wird dabei zwar nicht die aktuelle Zuwendung als solche besteuert, sondern der ursprüngliche Stiftungsakt nachbesteuert, jedoch wird die Nachbesteuerung des ursprünglichen

Stiftungsaktes durch die aktuelle Zuwendung ausgelöst.

2. Steuerliche Behandlung der Gründung einer Tochterstiftung

Wie bereits oben ausgeführt handelt es sich auch bei der Gründung einer Tochterstiftung grundsätzlich um Zuwendungen einer Privatstiftung, weil die Privatstiftung im Rahmen des Stiftungsaktes einen Teil ihres Vermögens unentgeltlich an ihre Tochterstiftung herausgibt. Demgemäß würde es auch bei der Gründung einer Tochterstiftung zur ertragsteuerlichen Zuwendungsbesteuerung (Körperschaftsteuerpflicht bei der Tochterstiftung) und gegebenenfalls zur Nacherhebung von Schenkungs- bzw. Erbschaftsteuer kommen. Es wird nun geprüft, ob sich aus dem Gesetzeswortlaut der oben angeführten Bestimmungen, aus allfälligen weiteren gesetzlichen Bestimmungen und/oder aus dem Gesetzeszweck aufgrund der Besonderheit, dass die Zuwendung in Form eines Stiftungsaktes erfolgt, eine davon abweichende steuerliche Behandlung der Gründung einer Tochterstiftung ergibt.

2.1. Gesetzeswortlaut

§ 27 Abs. 1 Z 7 EStG spricht von Zuwendungen jeder Art. § 8 Abs. 3 lit. b 2. Satz ErbStG spricht allgemein von der unentgeltlichen Veräußerung und nimmt davon lediglich solche unentgeltlichen Veräußerungen aus, die zurück an den Stifter oder zur satzungsgemäßen Erfüllung von Unterhaltsleistungen erfolgen. Nach dem Gesetzeswortlaut sind somit beide Tatbestände in gleicher Weise auch auf die Gründung einer Tochterstiftung anzuwenden.

2.2. § 8 Abs. 3 lit. b 2. Halbsatz ErbStG

§ 8 Abs. 3 lit. b 2. Halbsatz ErbStG sieht für Zuwendungen an Privatstiftungen, wenn es sich beim Stifter selbst um eine Privatstiftung handelt, einen speziellen Steuersatz von 2,5 % vor. § 8 Abs. 3 lit. b 2. Halbsatz ErbStG regelt genau den hier untersuchten Sachverhalt, die Zuwendung von einer Privatstiftung an eine Privatstiftung in Form eines Stiftungsaktes. Zwar ist § 8 Abs. 3 lit. b 2. Halbsatz ErbStG vom Wortlaut her eine reine Tarifbestimmung, jedoch kommt dieser Spezialnorm für Stiftungen einer Privatstiftung eine über die einer bloßen Tarifbestimmung hinausgehende Bedeutung für die steuerrechtliche Beurteilung von Zuwendungen einer Privatstiftung in Form eines Stiftungsaktes zu.

Aus der Spezialnorm des § 8 Abs. 3 lit. b 2. Halbsatz ErbStG ergibt sich, dass Zuwendungen einer Privatstiftung in Form eines Stiftungsaktes steuerlich anders zu behandeln sind als Zuwendungen einer Privatstiftung im Allgemeinen. Würden nämlich Zuwendungen einer Privatstiftung in Form eines Stiftungsaktes steuerlich gleich behandelt werden wie Zuwendungen einer Privatstiftung im Allgemeinen, ginge § 8 Abs. 3 lit. b 2. Halbsatz ErbStG völlig ins Leere, der Spezialtatbestand des § 8 Abs. 3 lit. b 2. Halbsatz ErbStG bliebe ohne Anwendungsfall. Wie oben dargestellt wurde, unterliegen Zuwendungen einer Privatstiftung im Allgemeinen der ertragsteuerlichen Zuwendungsbesteuerung, sind aber gemäß § 15 Abs. 1 Z 18 ErbStG von der Schenkungssteuer befreit. Würde dies auch für Zuwendungen einer Privatstiftung in Form eines Stiftungsaktes gelten, käme der Spezialtarif des § 8 Abs. 3 lit. b 2. Halbsatz ErbStG aufgrund der Befreiung des § 15 Abs. 1 Z 18 ErbStG niemals zur Anwendung. Dem Gesetzgeber kann aber nicht unterstellt werden, dass er eine niemals anwendbare Spezialnorm schaffen wollte. Daraus folgt zwingend, dass Zuwendungen einer Privatstiftung in Form eines Stiftungsaktes steuerlich anders zu behandeln sind als Zuwendungen einer Privatstiftung im Allgemeinen.

Der Gesetzgeber hat durch die Spezialnorm des § 8 Abs. 3 lit. b 2. Halbsatz ErbStG seinen Willen dokumentiert, dass die steuerlichen Regelungen betreffend Zuwendungen einer Privatstiftung nicht dem reinen Wortlaut entsprechend weit auszulegen sind, sondern diese Regelungen eingeschränkt nur auf jene Fälle von Zuwendungen einer Privatstiftung anzuwenden sind, die dem Normzweck entsprechen.

2.3. Gesetzeszweck

Durch die ertragsteuerliche Zuwendungsbesteuerung soll Einkommen- bzw. Körperschaftsteuerpflicht beim Zuwendungsempfänger ausgelöst werden, wenn Vermögenswerte

die eigentümerlose Sphäre der Privatstiftung verlassen und ins Eigentum des Zuwendungsempfängers übergehen. Bei Zuwendungen einer Privatstiftung in Form eines Stiftungsakts (Gründung einer Tochterstiftung) wechseln Vermögenswerte bloß von der eigentümerlosen Sphäre der ersten Privatstiftung in jene der Tochterstiftung. Sie bleiben dort steuerverhangen in dem Sinn, dass eine weitere Zuwendung durch die Tochterstiftung ohnehin die ertragsteuerliche Zuwendungsbesteuerung auslöst. Die Anwendung der ertragsteuerlichen Zuwendungsbesteuerung bei Zuwendungen in Form eines Stiftungsakts würde daher nicht ihren eigentlichen Zweck erfüllen. Vielmehr würde es dadurch auch zu einer Doppelbesteuerung kommen, wenn das im Zuge der Gründung der Tochterstiftung zugewendete Vermögen von der Tochterstiftung ihrerseits wieder zugewendet wird.

Die Nichtanwendung der ertragsteuerlichen Zuwendungsbesteuerung bei Zuwendungen einer Privatstiftung in Form eines Stiftungsaktes und damit die unterschiedliche steuerliche Behandlung von Zuwendungen einer Privatstiftung in Form eines Stiftungsaktes und Zuwendungen einer Privatstiftung im Allgemeinen steht somit im Einklang mit bzw. ergibt sich aus dem Zweck der gesetzlichen Regelung der ertragssteuerlichen Zuwendungsbesteuerung.

Gleiches gilt aber auch für die Nacherhebung von Schenkungs- bzw. Erbschaftssteuer gemäß § 8 Abs. 3 lit. b 2. Satz ErbStG. Sinn des Nacherhebungstatbestands des § 8 Abs. 3 lit. b 2. Satz ErbStG ist es, Steuerumgehungen hintan zu halten. Es soll vermieden werden, dass von der Privatstiftung begünstigt, d.h. mit dem begünstigten Steuersatz des § 8 Abs. 3 lit. b 1. Satz ErbStG (5 % bzw. 2,5 %) erworbenes Vermögen zeitnah schenkungssteuerfrei an den Begünstigten weiter übertragen wird.⁶⁾ Wenn es den Nacherhebungstatbestand des § 8 Abs. 3 lit. b 2. Satz ErbStG nicht gäbe, könnte durch Zwischenschaltung einer Privatstiftung die Steuerbelastung für unentgeltliche Vermögensübertragungen erheblich reduziert werden (5 % Schenkungs- bzw. Erbschaftssteuer zuzüglich 25 % Kapitalertragsteuer⁷⁾ statt bis zu 60 % Schenkungs- bzw. Erbschaftssteuer im Fall der direkten Zuwendung). Der Nacherhebungstatbestand des § 8 Abs. 3 lit. b 2. Satz ErbStG soll derartige Gestaltungen verhindern. Eine solche bei Ausblendung des Nacherhebungstatbestandes des § 8 Abs. 3 lit. b 2. Satz ErbStG Steuer mindernde Gestaltung liegt aber bei Zuwendungen einer Privatstiftung in Form eines Stiftungsaktes keinesfalls vor. Es kommt zu keiner Durchleitung von Vermögen durch die Privatstiftung zu einem Begünstigten. Vielmehr bleibt das Vermögen in der eigentümerlosen Sphäre einer Privatstiftung. Dort bleibt es auch in Hinblick auf die Nacherhebung von Schenkungssteuer nach § 8 Abs. 3 lit. b 2. Satz ErbStG steuerverhangen.

Der Gesetzeszweck des § 8 Abs. 3 lit. b 2. Satz ErbStG schließt die Anwendung dieser Bestimmung auf den Fall der Übertragung von Vermögen auf eine weitere Privatstiftung nicht ein. Gleich wie die ertragsteuerliche Zuwendungsbesteuerung ist die Nacherhebung des § 8 Abs. 3 lit. b 2. Satz ErbStG nach dem Gesetzeszweck nicht auf Zuwendungen einer Privatstiftung in Form eines Stiftungsaktes anzuwenden.

2.4. Ergebnis

Die Gründung einer Tochterstiftung ist steuerlich anders zu behandeln als Zuwendungen einer Privatstiftung im Allgemeinen. Dies ergibt sich insbesondere aus der Spezialnorm des § 8 Abs. 3 lit. b 2. Halbsatz ErbStG, die sonst ohne Anwendungsfall bliebe, sowie aus dem Gesetzeszweck.

Eine sorgfältige Interpretation der Bezug habenden gesetzlichen Regelungen führt hinsichtlich der steuerlichen Behandlung der Gründung einer Tochterstiftung zu folgendem Ergebnis: Der Vorgang unterliegt weder der ertragsteuerlichen Zuwendungsbesteuerung noch kann er eine Nacherhebung von Schenkungs- bzw. Erbschaftssteuer nach § 8 Abs. 3 lit. b 2. Satz ErbStG auslösen. Die Zuwendung an die Tochterstiftung unterliegt als solche der Schenkungssteuer. Es kommt der begünstigte Tarif des § 8 Abs. 3 lit. b 2. Halbsatz ErbStG von 2,5 % zur Anwendung.

3. Rechtsansicht des BMF

Auch das BMF vertritt die Ansicht, dass bei der Vermögensübertragung an eine Tochterstiftung anders als bei Zuwendungen einer Privatstiftung im Allgemeinen die ertragsteuerliche Zuwendungsbesteuerung nicht anzuwenden ist und es somit zu keiner Körperschaftsteuerpflicht bei der Tochterstiftung kommen kann.⁸⁾ Die Vermögensübertragung an die Tochterstiftung erfüllt nach Ansicht des BMF den Stiftungstatbestand und unterliegt daher der Schenkungssteuer mit dem

begünstigten Steuersatz von 2,5 %.⁹⁾ Soweit deckt sich somit im Ergebnis die Rechtsmeinung des BMF mit dem Ergebnis der oben dargestellten Untersuchung.

Das BMF vertritt aber einen vom obigen Untersuchungsergebnis abweichenden Standpunkt betreffend den Nacherhebungstatbestand des § 8 Abs. 3 lit. b 2. Satz ErbStG. Nach der Rechtsansicht des BMF kann die Gründung einer Tochterstiftung sehr wohl eine Nacherhebung von Schenkungs- bzw. Erbschaftssteuer nach § 8 Abs. 3 lit. b 2. Satz ErbStG auslösen.¹⁰⁾

Die Rechtsansicht des BMF ist meines Erachtens in sich widersprüchlich. Wie oben gezeigt wurde, ist die Vermögensübertragung an eine Tochterstiftung nach dem reinen Wortlaut der entsprechenden Regelungen sowohl von der ertragsteuerlichen Zuwendungsbesteuerung ("Zuwendungen jeder Art") als auch vom Nacherhebungstatbestand des § 8 Abs. 3 lit. b 2. Satz ErbStG ("unentgeltlich veräußert") umfasst. Auch das BMF sieht keine Bedeutungsunterschiede zwischen den in § 27 Abs. 1 Z 7 EStG und § 8 Abs. 3 lit. b 2. Satz ErbStG verwendeten Begriffen: "Der Ansicht, wonach das Gesetz einerseits von Zuwendungen und andererseits von unentgeltlichen Veräußerungen spreche und darunter jeweils etwas anderes verstehe, kann nicht zugestimmt werden."¹¹⁾ Wenn daher das BMF hinsichtlich der Körperschaftsteuerpflicht der Übertragung von Vermögen an eine Tochterstiftung ausführt, dass diese unter den Stiftungstatbestand falle und daher keine Zuwendung vorliege,¹²⁾ dann muss das auch für den Nacherhebungstatbestand des § 8 Abs. 3 lit. b 2. Satz ErbStG gelten, wenn zwischen Zuwendung und unentgeltlicher Veräußerung das gleiche zu verstehen ist.

Eine reine Wortinterpretation führt hier aber zu keinem befriedigenden Ergebnis. Das Gesetz selbst (§ 8 Abs. 3 lit. b 1. Satz ErbStG) spricht auch beim Stiftungsvorgang von Zuwendungen. Die Begründung des BMF für die Nichtanwendung der ertragsteuerlichen Zuwendungsbesteuerung, dass im Fall der Erfüllung des Stiftungstatbestandes keine Zuwendung vorliege, vermag daher in dieser Form auch nicht zu überzeugen.

Eine zu einem sinnvollen Ergebnis führende Interpretation der legislativ missglückten - weil nach dem Wortlaut nicht anwendbaren - Regelungen über Zuwendungen einer Privatstiftung kann nur nach dem Gesetzeszweck erfolgen. Dabei kommt man, wie oben gezeigt wurde, zu dem Ergebnis, dass die ertragsteuerliche Zuwendungsbesteuerung und der Nacherhebungstatbestand des § 8 Abs. 3 lit. b 2. Satz ErbStG gleichermaßen im Fall der Gründung einer Tochterstiftung nicht anzuwenden sind. Gerade der Zweck der Nacherhebung von Schenkungs- bzw. Erbschaftsteuer nach § 8 Abs. 3 lit. b 2. Satz ErbStG ist im Besonderen bei der Gründung einer Tochterstiftung nicht erfüllt. Eine Steuernacherhebung macht nur dann Sinn, wenn es zu für die Besteuerung relevanten Veränderungen gekommen ist. Die Vermögensübertragung auf einer Tochterstiftung führt aber nicht zu solchen Veränderungen. Das Vermögen bleibt in der eigentümerlosen Sphäre einer Privatstiftung und dort hinsichtlich des Nacherhebungstatbestands auch steuerverhangen. Wenn die Zuwendung ursprünglich gleich an die Tochterstiftung erfolgt wäre und nicht an die Mutterstiftung, hätte dies in keiner Weise zu einer anderen Besteuerung geführt. Der "steuerliche Zustand" ist vor und nach der Vermögensübertragung auf eine Tochterstiftung der gleiche.

Die Rechtsmeinung des BMF, wonach bei Gründung einer Tochterstiftung die ertragsteuerliche Zuwendungsbesteuerung nicht, der Nacherhebungstatbestand des § 8 Abs. 3 lit. b 2. Satz ErbStG aber sehr wohl anwendbar wäre, erweist sich bei genauer Betrachtung der Bezug habenden gesetzlichen Regelungen als nicht folgerichtig.

4. Zusammenfassung

Zuwendungen einer Privatstiftung unterliegen im Allgemeinen der ertragsteuerlichen Zuwendungsbesteuerung. Sie sind von der Schenkungssteuer befreit, können aber die Nacherhebung von Schenkungs- bzw. Erbschaftssteuer auslösen, wenn Gegenstand der Zuwendung innerhalb der letzten zehn Jahre gestiftetes oder an dessen Stelle getretenes Vermögen ist.

Auch bei der Gründung einer Tochterstiftung handelt es sich um Zuwendungen einer Privatstiftung. In diesem Fall erfolgen die Zuwendungen aber in der speziellen Form eines Stiftungsaktes. Aus der Spezialnorm des § 8 Abs. 3 lit. b 2. Halbsatz ErbStG, die Zuwendungen einer Privatstiftung als Stifter zum Inhalt hat, ergibt sich im Zusammenhang mit den anderen gesetzlichen Regelungen

über Zuwendungen einer Privatstiftung, dass Zuwendungen einer Privatstiftung in Form eines Stiftungsaktes steuerlich anders zu behandeln sind als Zuwendungen einer Privatstiftung im Allgemeinen.

Es wurde gezeigt, dass sich die Interpretation der Bezug habenden gesetzlichen Regelungen am Normzweck orientieren muss. Dabei kommt man hinsichtlich der steuerlichen Behandlung der Gründung einer Tochterstiftung zu folgendem Ergebnis: Der Vorgang unterliegt weder der ertragsteuerlichen Zuwendungsbesteuerung, noch kann er eine Nacherhebung von Schenkungs- bzw. Erbschaftsteuer nach § 8 Abs. 3 lit. b 2. Satz ErbStG auslösen. Die Zuwendung an die Tochterstiftung unterliegt als solche der Schenkungssteuer. Es kommt der begünstigte Tarif des § 8 Abs. 3 lit. b 2. Halbsatz ErbStG von 2,5 % zur Anwendung.

Die Rechtsmeinung des BMF, wonach bei Gründung einer Tochterstiftung die ertragsteuerliche Zuwendungsbesteuerung nicht, der Nacherhebungstatbestand des § 8 Abs. 3 lit. b 2. Satz ErbStG aber sehr wohl anwendbar wäre, stellt sich bei genauer Betrachtung der Bezug habenden gesetzlichen Regelungen als nicht folgerichtig heraus. Es wäre daher wünschenswert, dass das hier dargestellte Untersuchungsergebnis in die Stiftungsrichtlinien aufgenommen wird.

Besonders wünschenswert wäre aber eine legistische Klarstellung dahingehend, dass sich die dargestellte steuerliche Behandlung der Gründung einer Tochterstiftung auch unmissverständlich aus dem Wortlaut der gesetzlichen Regelungen ergibt.

*) MMag. Karl *Temm* ist Steuerberater in Wien.

¹⁾ Voraussetzung dafür ist, dass dieser Vorgang vom Stiftungszweck bzw. von der Stiftungsurkunde gedeckt ist.

²⁾ Es gilt das Subsidiaritätsprinzip. Die Zuwendungen können daher gegebenenfalls auch den betrieblichen Einkünften oder den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit zuzurechnen sein.

³⁾ Auf die Frage, ob aus der Tatsache, dass es sich gegebenenfalls um satzungsgemäße Zuwendungen handelt, folgt, dass der Vorgang nicht Gegenstand der Schenkungssteuer ist, wird hier nicht eingegangen.

⁴⁾ Zu den zahlreichen Zweifelsfragen bei der Anwendung des Nacherhebungstatbestands des § 8 Abs. 3 lit. b 2. Satz ErbStG vgl. *Lang*, Der Nacherhebungstatbestand des § 8 Abs. 3 lit. b Satz 2 ErbStG, ÖStZ 2004/763. Hier wird nur untersucht, ob der Nacherhebungstatbestand des § 8 Abs. 3 lit. b 2. Satz ErbStG bei der Gründung einer Tochterstiftung überhaupt zur Anwendung kommt oder nicht.

⁵⁾ Der Zuwendungsempfänger kann sich auf Antrag gemäß § 32 Z 4 lit. a EStG 1988 die nacherhobene Schenkungssteuer auf seine Einkommens- bzw. Körperschaftsteuerschuld anrechnen lassen. Siehe auch dazu *Lang*, a.a.O.

⁶⁾ Vgl. StfR Rz. 294.

⁷⁾ Unter bestimmten Umständen kann auch die Kapitalertragsteuer vermieden werden. Die unentgeltliche Zuwendung durch Zwischenschaltung einer Privatstiftung wäre dann bloß mit 5 % Schenkungs- bzw. Erbschaftsteuer belastet. Vgl. dazu *Lang*, a. a. O.

⁸⁾ BMF 6. 1. 1998, SWK-Heft 7/1998, Seite S 231.

⁹⁾ BMF 6. 1. 1998, SWK-Heft 7/1998, Seite S 231.

¹⁰⁾ StfR Rz. 293

¹¹⁾ BMF 25. 3. 2002, ecolex 2003, 132.

¹²⁾ BMF 6.1.1998, SWK-Heft 7/1998, S 231.

Quelle: SWK 20/21/2005 (S 642)

© Linde Verlag Wien