



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Dr. Anna Radschek und die weiteren Mitglieder Elisabeth Wanke, Oswald Heimhilcher und Mag. Robert Steier über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Peter Wolf Wirtschaftsprüf.- und Steuerber. GmbH, 1060 Wien, Lehargasse 3A, vom 27. August 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf, vertreten durch ADir. Manfred Fürnkranz, vom 30. Juli 2007 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (Sektion A) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 2001 bis 2003 nach der am 20. Februar 2008 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist in der Medienbranche in Wien tätig.

Herr X ist laut Firmenbuchauszug zu 35% am Stammkapital der Bw. beteiligt und ist darüber hinaus auch handelsrechtlicher Geschäftsführer.

Im Zuge einer Lohnsteuerprüfung traf der Prüfer folgende im Bericht vom 24.11.2004 dargestellte Feststellung:

„Betreffend Geschäftsführerbezüge wird folgendes festgehalten:

Aufgrund der ständigen Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes wurde im Rahmen der Schlussbesprechung nur über das Vorliegen eines Unternehmerrisikos gesprochen. Nach Meinung des Finanzamtes liegt eine Dienstgeberbeitrags- und Zuschlag zum Dienstgeberbeitragspflicht gem. § 41 FLAG aus folgendem Grund vor:

Laut Gesellschafterbeschluss ist der Geschäftsführerbezug wie folgt gestaffelt:

bis ATS 7.000.000,-- GF-Bezug 0,00

bis ATS 14.000.000,-- GF-Bezug 350.000,00jährlich

bis ATS 21.000.000,-- GF-Bezug 540.000,00-- jährlich

bis ATS 28.000.000,-- GF-Bezug 790.000,00-- jährlich

bis ATS 35.000.000,-- GF-Bezug 1,190.000,00-- jährlich

Im Prüfungszeitraum kamen analog zur vorhergehenden Aufstellung jeweils ATS 540.000,00 od. € 39.243,00 zur Auszahlung. Die Umsätze schwankten, ausgehend vom Jahr 1999, zwischen einem Minus von 6,29% bis zu einem Plus von 8%.

Die Bezüge waren stets gleich hoch.

Des weiteren ist das Finanzamt der Meinung, dass bei dieser Umsatz- und Ertragslage die Wahrscheinlichkeit, des Unterschreitens der festgehaltenen Umsatzgrenze derart gering ist, sodass der Gesellschafter-Geschäftsführer, das Risiko einer ins Gewicht fallenden Bezugsminderung nicht trage.

Der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 21.12.1999, 99/14/0255, ausgesprochen, dass es darauf ankommt, ob den Geschäftsführer tatsächlich das Wagnis der Einnahmenschwankungen trifft oder ob in Wahrheit kein oder nur ein geringes Wagnis vorliegt.

Der Umsatz der letzten 5 Jahre entwickelte sich wie folgt:

1999: ATS 17.218.834,76

2000: ATS 17.910.189,85

2001:ATS 16.783.253,32

2002: ATS 18.253.255,91

2002: ATS 18.755.135,47

Aufgrund der oben dargestellten Entwicklung des Umsatzes und dem gleich bleibenden Geschäftsführerbezug kann ein tatsächlich ins Gewicht fallendes einnahmenseitiges Unternehmerrisiko gesamt gesehen nicht festgestellt werden.

Die Nachforderung beträgt:

2001: Dienstgeberbeitrag € 1.765,95 Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag € 200,14

2002: Dienstgeberbeitrag: € 1.765,95 Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag € 172,67

2003: Dienstgeberbeitrag € 1.765,95 Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag € 164 ,82

Das Finanzamt erließ zum 30.7.2007 Bescheide für den Zeitraum 2001,2002 und 2003, die den Feststellungen der Lohnsteuerprüfung Rechnung trugen.

Am 27.8.2007 erhob die steuerliche Vertretung der Bw. gegen die genannten Bescheide das Rechtsmittel der Berufung und führte darin aus:

„In der im Bericht über das Ergebnis einer Außenprüfung vom 24.11.2004 festgehaltenen Begründung der angefochtenen Bescheide wird in Anlehnung an die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (aber ohne das zum Zeitpunkt der Begründung noch nicht) veröffentlichte jüngste Erkenntnis des verstärkten Senates vom 10.11.2004, Z1.

2003/13/0018, zu behandeln) festgestellt, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer angesichts der jeweils um ATS 7.000.000,00 Umsatz gestaffelten Geschäftsführerbezüge kein ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko trage, da die Umsätze annähernd gleich hoch und die Bezüge im Prüfungszeitraum überhaupt unverändert geblieben sind.

Dagegen führen wir aus:

Mit dieser –zugegebenermaßen der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes folgenden - eingeschränkten Begründung durch Eingehen auf nur ein Kriterium zur Beurteilung, ob die Tätigkeit unseres Geschäftsführer- Gesellschafters einem Dienstverhältnis gleicht, setzt sich die belangte Behörde über unseren Sachverhalt hinweg.

Dieser ist der folgende:

Der einzige Geschäftsführer unserer Gesellschaft, Herr X , ist an unserer Gesellschaft mit 35% beteiligt.

Sein Geschäftsführerbezug ist von jeweils ATS 7.000.000,00 umfassenden Umsatzstufen risikoabhängig, wobei der jeweils im Vorjahr erzielte Umsatz für die Höhe des Bezuges im Folgejahr maßgeblich ist.

Der Bezug wird unregelmäßig, meist 1x jährlich, ausbezahlt oder gut gebracht.

Die oberste Willensbildung unserer Gesellschaft erfolgt seit Gründung unserer Gesellschaft ausschließlich durch einstimmige Umlauf- bzw. Generalversammlungsbeschlüsse.

Unser Geschäftsführer ist weiters Geschäftsführer zweier Gesellschaften mit beschränkter Haftung, betreibt ein Einzelunternehmen, ist Gesellschafter einer GmbH und CO KG und Gesellschafter weiterer Gesellschaften der Medienbranche.

Unser Geschäftsführer hat in unseren Geschäftsräumlichkeiten kein Büro, keinen Arbeitsplatz, keinen Telefonanschluß, er ist praktisch nie persönlich anwesend, hat keinen Urlaubsanspruch, schuldet angesichts der anderen beruflichen Tätigkeiten keine Arbeitskraft, ist an keine Dienstzeit gebunden und somit in die Organisation unserer Gesellschaft nicht eingebunden. Seine Tätigkeit beschränkt sich auf die Führung strategischer Gespräche, auf gelegentliche Acquisitionen sowie auf gelegentliche Verhandlungsführung mit Verpächter und Subventionsgebern.

Mit all diesen Merkmalen, die gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, setzt sich die belangte Behörde nicht auseinander.

Die Geschäftsführerbezüge der Jahre 1999 - 2003 sind vereinbarungsgemäß alljährlich gleich hoch, weil sich die maßgeblichen Jahresumsätze des jeweiligen Vorjahres ausnahmslos in der Bezugsstufe zwischen ATS 14,000.000,-- und ATS 21,000.000,-- bewegen. Im Jahre 1998 hingegen betrug der Geschäftsführerbezug bloß ATS 350.000,--, da der Umsatz des Jahres 1997 bloß bei ATS 11,900.000,00 lag.

Die gleich bleibende Bezugshöhe der Jahre 1999 -2003 ist somit Folge der "Staffelvereinbarung" nach dem jeweiligen Vorjahresumsatz, kann aber nicht als Hinweis auf ein nur geringes Wagnis gedeutet werden. Der Geschäftserfolg war eben in den geprüften Jahren etwa gleich. (Die Umsatzhöhe wurde im übrigen deshalb als Erfolgskriterium gewählt, weil der Gesellschaftsgewinn durch eine - ebenfalls teils umsatzorientierte -wesentliche Pachtvereinbarung verzerrt ist.)

Das inzwischen ergangene und veröffentlichte Erkenntnis eines verstärkten Senates des VwGH vom 10.11.2004, Zl. 2003/13/0018, erfordert vorsorglich auch ein Eingehen auf den Umstand, das der VwGH (nunmehr fast ausschließlich auf das Kriterium der "Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft" des geschäftsführenden Gesellschafters abstellt, welches nach seiner Meinung "mit einer auf Dauer angelegten kontinuierlichen Leistung des Gesellschafters entweder in der Geschäftsführung oder im operativen Bereich der Gesellschaft als verwirklicht" anzusehen ist, wovon nach Meinung des VwGH (Seite 12 des cit. Erkenntnisses) "in aller Regel" wohl auszugehen ist.

Mit dieser Interpretation der für die Erhebung des Dienstgeberbeitrages und des Dienstgeberzuschlages letztendlich maßgeblichen Gesetzesstelle des § 22 Z.2, 2.Teilstrich, EStG 1988, die da lautet: "Die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisende Beschäftigung", verläßt der VwGH den "im äußersten Wortsinn" zulässigen Interpretationsspielraum: denn er schränkt "alle Merkmale" letztendlich auf ein Merkmal, nämlich die "Eingliederung", die er wie er im nächsten Satz selbst zugibt - als praktisch immer gegeben ansieht, ein.

Ist aber ein Merkmal immer gegeben, verliert es seine Eigenschaft als Entscheidungskriterium, sodass in Wahrheit kein Merkmal für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses vorhanden zu sein braucht, um trotzdem ein solches anzunehmen.

Mit dieser an Lessing's "Nathan" erinnernden Argumentation, die das Zitat „Tut nichts, der Jude wird verbrannt“ nahe legt, verläßt der VwGH den Boden des Gesetzes, das eben nicht jeden Geschäftsführungsbezug eines Gesellschafters dem Dienstgeberbeitrag bzw. Dienstgeberzuschlag unterwirft, sondern eben nur jenen, der für im Zuge einer Dienstnehmereigenschaftsmerkmale aufweisenden Tätigkeit gewährt wird.

Mit dieser den "äußersten Wortsinn einer Gesetzesstelle" missachtenden Interpretation überschreitet der VwGH aber auch seine Befugnisse als kassatorischer Gerichtshof und wird zum Gesetzgeber, womit an den Grundsätzen der Gewaltentrennung und somit an den Grundsätzen der Verfassung gerüttelt wird.

Die vorliegende Einschränkung der Kriterien "der sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisenden Beschäftigung" durch den VwGH auf praktisch gar kein Merkmal ist somit verfassungswidrig.

Wir stellen daher den Antrag, die angefochtenen Bescheide ersatzlos aufzuheben, eine mündliche Berufungsverhandlung anzuberaumen, stellen ferner den Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat sowie auf Aussetzung der gesamten Steuerschuld in Höhe von EUR 5.835.48 bis zur rechtskräftigen Erledigung unserer Berufung".

Das Finanzamt legte die gegenständliche Berufung am 12.12.2007 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor und stellte den Antrag auf Abweisung der Berufung auf Grund der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

Die steuerliche Vertretung legte dem Unabhängigen Finanzsenat eine Aktennotiz vom 5.10.1995, unterzeichnet von Herrn X, in der die Höhe der Geschäftsführerbezüge wie folgt geregelt wurden:

„Bis Umsatz ATS 7,000.000,00- unentgeltliche Tätigkeit.

Bis Umsatz ATS 14,000.000,00 je Geschäftsführer ATS 350.000,00

Bis Umsatz ATS 21,000.000,00 je Geschäftsführer ATS 540.000,00

Bis Umsatz ATS 28,000.000,00 je Geschäftsführer ATS 790.000,00

Bis Umsatz ATS 35,000.000,00 je Geschäftsführer ATS 1,190.000,00

Die Geschäftsführerhonorare sind nach dem VPI 1 76 indiziert; Ausgangsindex Oktober 1991, 177,0. Anpassung bei Über- oder Unterschreiten von mehr als 10%, Grenzen daher erstmals bei 194,7 bzw. 159,3.

Die laut Punkt 1 gewährten Geschäftsführerhonorare stehen jeweils ab dem Folgejahr jenes Jahres, in dem die Umsatzgrenze erstmals überschritten wird, zu bzw. fallen sie ab dem Folgejahr, wenn sie wieder sinken sollten, auf die niedrigere Stufe zurück.

Die Geschäftsführerhonorare sind jeweils im nachhinein durch Umlaufbeschlüsse der Gesellschafter rechtlich abzusichern“.

Ein Auszug aus dem Gesellschaftsvertrag der Bw. besagt:

„Die Gesellschaft hat einen oder mehrere Geschäftsführer. Wenn zwei oder mehrere bestellt sind, wird deren Vertretungsbefugnis von den Gesellschaftern bestimmt,

Herr X wird für die Dauer seiner Gesellschaftereigenschaft zum Geschäftsführer der Gesellschaft mit selbständiger Vertretungsbefugnis bestimmt.

Herr X genießt im übrigen das Sonderrecht auf Geschäftsführung. Er kann demnach nur durch gerichtliches Urteil abberufen werden - die Abberufung setzt dabei das Vorliegen wichtiger Gründe voraus“.

Wie aus den Bilanzen der Bw. für die Jahre 2001-2003 hervorgeht wurde ein jährlicher Geschäftsführerbezug für Herrn X in Höhe von € 39.243,00 (ATS 540.000,00) verbucht.

In der am 20. Februar 2008 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde vom steuerlichen Vertreter der Bw. ergänzend ausgeführt:

Der Gesellschafter-Geschäftsführer sei „quasi“ der strategische Chef des gesamten Unternehmens.

Er sei verantwortlich für die Verträge mit Medien und für Vertragsverhandlungen bezüglich diverser - von den Filmstudios durchgeführter Produktionen.

Der steuerliche Vertreter kritisierte, dass Gesellschafter-Geschäftsführer zwar nicht in den Genuss von Benefizien wie die begünstigte Besteuerung des 13. und 14. Monatsgehaltes kommen, deren Gehälter jedoch in die Bemessungsgrundlage für DB, DZ und Kommunalsteuer einbezogen werden. Im übrigen verwies er darauf, dass im konkreten Fall das einzige Merkmal eines Dienstverhältnisses „quasi“ das Gehalt sei (unregelmäßig aber jährlich ausbezahlt).

Über Befragen erklärte der steuerliche Vertreter, dass das Tagesgeschäft zwar von Angestellten übernommen werde, nach außen vertretungsbefugt und zeichnungsberechtigt sei aber ausschließlich der Gesellschafter-Geschäftsführer.

Es werde nochmals darauf hingewiesen, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer von vornherein keinem Konkurrenzverbot unterlegen sei. Darüber hinaus sei hervorzuheben, dass die rückwirkende Anwendung des Verwaltungsgerichtshofurteils vom 10.11.2004, ZI 2003/13/0018, das erst nach Abschluss der Prüfung erfolgt sei, dem Gleichheitssatz widerspräche.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Unabhängige Finanzsenat geht auf Grund der vom Finanzamt vorgelegten Verwaltungsakten davon aus, dass

- Herr X an der Bw. zu 35% beteiligt und im Zeitraum 2001 bis 2003 alleiniger Geschäftsführer war,
- er im streitverfangenen Zeitraum € 39.243,00 Geschäftsführervergütung von der Bw. unregelmäßig, aber jährlich erhalten hat,
- Herr X nicht im Tagesgeschäft der Bw. eingebunden war, sondern diese strategisch leitete
- und darüber hinaus bei zwei Gesellschaften mit beschränkter Haftung als Geschäftsführer tätig war, ein Einzelunternehmen führte und bei einer Vielzahl von Firmen als Gesellschafter fungierte.

Der Unabhängige Finanzsenat folgt somit sowohl dem Vorbringen der Bw. als auch des Finanzamtes.

In rechtlicher Hinsicht ist dazu auszuführen:

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu entrichten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

§ 41 Abs. 2 FLAG in der ab 1994 anzuwendenden Fassung des Steuerreformgesetzes 1993, BGBl. I Nr. 818/1993, normiert u.a.:

"Dienstnehmer im Sinne der Regelungen betreffend den Dienstgeberbeitrag sind Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 des EStG 1988."

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG idF StRefG 1993, BGBl. I Nr. 818/1993 ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Abs. 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage).

Arbeitslöhne sind dabei Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988.

Gemäß § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 gehören zu den Einkünften aus sonstiger selbständiger Arbeit:

"Die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) aufweisende Beschäftigung gewährt werden.

Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt.

Die Beteiligung durch Vermittlung eines Treuhänders oder einer Gesellschaft steht einer unmittelbaren Beteiligung gleich. Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit sind auch die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die für eine ehemalige Tätigkeit einer Person gewährt werden, die in einem Zeitraum von zehn Jahren vor Beendigung ihrer Tätigkeit durch mehr als die Hälfte des Zeitraumes ihrer Tätigkeit wesentlich beteiligt war. Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit sind weiters Zuwendungen von Privatstiftungen im Sinne des § 4 Abs 11 EStG 1988, soweit sie als Bezüge und Vorteile aus einer bestehenden oder früheren Beschäftigung (Tätigkeit) anzusehen sind."

Nach ständiger Rechtsprechung ist dem Tatbestandsmerkmal "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" das Verständnis beizulegen, dass nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die Voraussetzungen eines Dienstverhältnisses gegeben sein müssen. Dabei ist allerdings vom Vorliegen einer - auf Grund des gesellschaftsrechtlichen Verhältnisses fehlenden - Weisungsgebundenheit auszugehen (für viele: VwGH 28. 11. 2001, 2001/13/0186) und sodann zu beurteilen, ob die Merkmale der Unselbständigkeit oder jene der Selbständigkeit im Vordergrund stehen (für viele VwGH 10. 5. 2001, 2001/15/0061; VwGH 29. 5. 2001, 2001/14/0077).

Der Gesellschafter-Geschäftsführer bezieht Einkünfte nach § 22 Z 2 zweiter Teilstrich, wenn bezogen auf die tatsächlichen Verhältnisse feststeht,

- dass er zufolge kontinuierlicher und über einen längeren Zeitraum andauernder Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung in das Unternehmen eingegliedert ist (bspw. VwGH 18. 7. 2001, 2001/13/0076; VwGH 17. 12. 2001, 2001/14/0194),
- dass er eine laufende - wenn auch nicht notwendig monatliche (bswp. VwGH 18. 7. 2001, 2001/13/0150) - Entlohnung bezieht und
- dass er kein deutlich ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko trägt, ihn also weder das ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen noch jenes der Schwankungen ins Gewicht fallender nicht überwälzbarer Ausgaben trifft (VwGH 21. 9. 1999, 99/14/0255; VwGH 26. 7. 2000, 2000/14/0061; VwGH 17. 10. 2001, 98/13/0185, s Anm 141 und 141b).

Diese drei Merkmale mussten nach der Rechtsprechung bis zum Erkenntnis des VwGH vom 10. 11. 2004, 2003/13/0018, kumulativ gegeben sein und waren grundsätzlich als gleichwertig anzusehen.

Zum Vorliegen dieser Merkmale bei einem Gesellschafter-Geschäftsführer gibt es eine Vielzahl von Entscheidungen des VwGH; auf die Zusammenfassung in

Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 22 Anm. 139 ff und in der Berufungsvorentscheidung darf verwiesen werden.

Mit Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 10. 11. 2004, 2003/13/0018, hat der VwGH seine bis dahin vertretene Rechtsauffassung - auch im Lichte der bisher in zahlreichen Verfahren gewonnenen Erfahrungen - dahingehend revidiert, dass in Abkehr von der Annahme der Gleichwertigkeit der oben genannten Merkmale die Kriterien des Fehlens eines Unternehmerwagnisses und des laufenden Anfallens einer Entlohnung in den Hintergrund zu treten haben und entscheidende Bedeutung vielmehr dem Umstand zukomme, ob der Gesellschafter bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist.

Liegt bei der Tätigkeit eines Gesellschafters für seine Gesellschaft eine auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückzuführende Weisungsungebundenheit vor, sind dem Erkenntnis zufolge im Falle der klar erkennbaren Eingliederung des Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft alle weiteren Merkmale, die vor dem Hintergrund einer weisungsgebundenen Tätigkeit Indizien für ein Dienstverhältnis wären für das Vorliegen des Tatbestandes nach Z 2 Teilstrich 2 ebenso irrelevant wie die zivilrechtliche Gestaltung der Leistungsbeziehung.

Die Eingliederung sieht der VwGH mit jeder nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbaren Tätigkeit gegeben, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft, sei es durch ihre Führung, sei es durch operatives Wirken in ihrem Betätigungsfeld, verwirklicht wird.

Es ergibt sich schon allein aus der laufenden Wahrnehmung der Aufgaben des alleinigen Geschäftsführers die Eingliederung des Geschäftsführers in den betrieblichen Organismus der Bw.

Die Begründung des VwGH ist schlüssig. Der Gerichtshof orientiert sich an der Legaldefinition des steuerlichen Dienstverhältnisses in § 47 EStG 1988 (Weisungsungebundenheit und Eingliederung in den geschäftlichen Organismus), wobei § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 das Tatbestandsmerkmal der Weisungsgebundenheit beseitigt, sodass sich der Ausdruck „alle“ in § 22 Z 2 EStG 1988 nur auf das verbleibende Kriterium der Eingliederung beziehen kann. Das Vorbringen in der mündlichen Berufungsverhandlung, die „rückwirkende“ Übernahme der rechtlichen Ausführungen des Erkenntnisses des VwGH vom 10.11.2004, 2003/13/0018

verstoße gegen den Gleichheitssatz, ist insofern unverständlich, als nicht ersichtlich ist, zu welcher unsachlichen Differenzierung diese Vorgangsweise führen sollte.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 4. März 2008