

taxlex

Steuerrecht ■ Sozialversicherungs- und Arbeitsrecht
für die betriebliche Praxis

Top Thema

Verschmelzung des Gruppenträgers auf gruppenfremde Gesellschaft

Unternehmenssteuerrecht/Ertragsteuern
„Poolschwestern“: Steuerliche Abgrenzung
von Arbeitskräfteüberlassung und
Arbeitsvermittlung

Betriebsprüfung in der Praxis
Internationales Schachtelprivileg –
Methodenwechsel

Verfahrensrecht & BAO
Übersicht wichtiger Judikate des UFS

ZEITSCHRIFT FÜR
STEUER UND BERATUNG
OKTOBER 2013

10

www.taxlex.at

337 – 376

Schriftleitung:

Markus Achatz
Sabine Kirchmayr

Redaktion:

Dietmar Aigner
Gernot Aigner
Nikolaus Arnold
Heribert Bach
Felix Blazina
Andreas Damböck
Tina Ehrke-Rabel
Johann Fischerlehner
Friedrich Fraberger
Sabine Kanduth-Kristen
Georg Kofler
Roman Leitner
Roland Macho
Andreas Sauer
Niklas Schmidt
Friedrich Schrenk
Kurt Schweighart
Stefan Steiger
Gerhard Steiner
Johannes Stipsits
Marian Wakounig



Helwig Aubauer
Martina Rosenmayr-
Khoshideh
Günter Steinlechner

Steuerliche Abgrenzung von Arbeitskräfteüberlassung und Arbeitsvermittlung am Beispiel von „Poolschwestern/-pflegern“ (Teil I)

§ 3 AÜG;
§ 2 AMFG;
§§ 25, 47 EStG

steuerliches
Dienstverhältnis;
Weisungs-
gebundenheit;
Eingliederung in
den geschäftlichen
Organismus;
Fehlen von
Unternehmerrisiko

In der Praxis kommt es immer häufiger vor, dass diplomierte Gesundheits- und Krankenschwestern/-pfleger durch spezialisierte Poolunternehmen an Krankenanstalten oder andere Einrichtungen überlassen bzw vermittelt werden. Aus einkommensteuerlicher Sicht stellt sich bei derartigen Gestaltungen die Frage, ob das Pflegepersonal in einem Dienstverhältnis zum Poolunternehmen steht und daher von einer Arbeitskräfteüberlassung auszugehen ist oder ob eine bloße Vermittlung von (aus Perspektive des Poolunternehmens) selbständigem Pflegepersonal vorliegt.

SEBASTIAN BERGMANN / THOMAS BIEBER

A. Einleitung

Im betreuungsintensiven Kranken- und Pflegebereich können urlaubs-, krankheits- und kündigungsbedingte Personalausfälle die Qualität der Patientenbetreuung massiv beeinträchtigen. In der Praxis haben sich vor diesem Hintergrund spezialisierte Unternehmen entwickelt, die aus diplomierten Gesundheits- und Krankenschwestern/-pflegern bestehende Personalpools führen, aus denen den Kunden (insb Krankenanstalten, Sanatorien, Pflegeheimen, aber auch Privathaushalten) bei Personalengpässen Fachpersonal entgeltlich überlassen bzw vermittelt wird.¹⁾ Im Falle von beim Poolunternehmen angestelltem Pflegepersonal erfolgt dies im Wege der Arbeitskräfteüberlassung. Hinsichtlich (aus der Perspektive des Poolunternehmens) des selbständigen Pflegepersonals kommt es hingegen zu einer Arbeitsvermittlung. Auch im letzteren Falle der Vermittlung selbständiger Gesundheits- und Krankenschwestern/-pfleger wird die Entgeltabrechnung zwischen dem Kunden und der selbständig tätigen Arbeitskraft häufig vom Poolunternehmen durchgeführt, das dann regelmäßig auch als Zahlstelle und Inkassobevollmächtigter fungiert und die geleisteten Honorare als durchlaufende Posten behandelt. Praktische Bedeutung kommt der Unterscheidung zwischen den beiden Varianten der Arbeitskräfteüberlassung einerseits und Arbeitsvermittlung andererseits insb im Hinblick auf die Verpflichtung zur Abfuhr von Lohnsteuer und Lohnnebenkosten zu.

B. Begriffsbestimmungen

1. Arbeitskräfteüberlassung und Arbeitsvermittlung

Unter „Arbeitskräfteüberlassung“ („Arbeitskräftegestaltung“) wird gemeinhin die Zurverfügungstellung von Arbeitskräften zur Arbeitsleistung an Dritte verstanden (§ 3 Abs 1 AÜG), wobei derjenige, der die

Arbeitskräfte vertraglich zur Arbeitsleistung an Dritte verpflichtet, als Überlasser (§ 3 Abs 2 AÜG) und derjenige, der Arbeitskräfte eines Überlassers zur Arbeitsleistung für eigene Aufgaben einsetzt, als Beschäftiger bezeichnet wird (§ 3 Abs 3 AÜG). Während die überlassene Arbeitskraft in aller Regel als AN zu qualifizieren ist und in einem Dienstverhältnis zum Überlasser steht,²⁾ liegt zwischen der überlassenen Arbeitskraft und dem Beschäftiger, sofern nicht ausnahmsweise Abweichendes vereinbart wurde,³⁾ kein (weiteres) Vertragsverhältnis vor.⁴⁾ Zwischen dem Überlasser und dem Beschäftiger besteht ein sog Überlassungsvertrag (Dienstverschaffungsvertrag).⁵⁾ Keine Arbeitskräfteüberlassung, sondern eine „Arbeitsvermittlung“ („Personalvermittlung“) ist demgegenüber eine Tätigkeit, die darauf gerichtet ist, zur Begründung eines Dienstverhältnisses Arbeitssuchende mit AG zusammenzuführen (§ 2 Abs 1 AMFG).

Bei der Arbeitskräfteüberlassung wird nach hA der Überlasser als steuerlicher AG iSd § 47 Abs 1 EStG tätig.⁶⁾ In diesem Sinne führen etwa die LStR 2002

Ass.-Prof. Dr. Sebastian Bergmann, LL.M., und Univ.-Ass. Dr. Thomas Bieber sind Mitarbeiter des Instituts für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerepolitik der Johannes Kepler Universität Linz.

- 1) Vgl dazu allgemein aus zivil- bzw arbeitsrechtlicher Sicht Klein, Beschäftigung im Rahmen von „Pflegepools“ – freiberufliche Tätigkeit oder Arbeitsvertrag? DRdA 2006, 431.
- 2) Gem § 3 Abs 4 AÜG erfasst der Begriff der Arbeitskräfteüberlassung darüber hinaus auch die Überlassung von arbeitnehmerähnlichen Personen.
- 3) Vgl OGH 7. 2. 2008, 9 ObA 2/08 x; Schindler in Neumayr/Reissner, Zeller Kommentar zum Arbeitsrecht² (2011) § 3 AÜG Rz 2.
- 4) Vgl OGH 16. 9. 1992, 9 ObA 206/92; Schindler in Neumayr/Reissner, Zeller Kommentar zum Arbeitsrecht² § 3 AÜG Rz 2 und 11 f.
- 5) Vgl Schindler in Neumayr/Reissner, Zeller Kommentar zum Arbeitsrecht² § 3 AÜG Rz 2.
- 6) Vgl LStR 2002 Rz 923; Ludwig, Arbeitgeber bei Arbeitnehmerüberlassung, ecoloex 1994, 421; Braunsteiner/Latner in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG¹⁰ (2010) § 47 Anm 11; Fellner in Hofstätter/Reichel,

aus: „Bei der Überlassung (Gestellung) von Arbeitskräften an Dritte ist derjenige als Arbeitgeber anzusehen, der die Arbeitnehmer dem Dritten überlassen hat und sie entlohnt (Überlasser), und nicht jener (Beschäftigter), der diese Arbeitskräfte in seinem Betrieb zur Arbeitsleistung einsetzt.“⁷⁾ Wenngleich diese Feststellung im Ergebnis zweifellos zutreffend ist, scheint sie doch den Blick auf das Wesentliche zu verstellen. Die steuerliche Arbeitgeberbereiensechaft des Überlassers ist nämlich nicht Rechtsfolge des Vorliegens einer Arbeitskräfteüberlassung, sondern vielmehr umgekehrt die Arbeitgeberbereiensechaft des Überlassers Voraussetzung für das Vorliegen einer Arbeitskräfteüberlassung aus steuerlicher Sicht. Ist ein vermeintlicher Überlasser hinsichtlich der überlassenen Arbeitskräfte nicht als AG iSd § 47 Abs 1 EStG zu qualifizieren, so kann aus steuerlicher Sicht keine Arbeitskräfteüberlassung, sondern allenfalls eine Arbeitsvermittlung vorliegen. Maßgebliche Bedeutung für die steuerliche Abgrenzung zwischen Arbeitskräfteüberlassung und Arbeitsvermittlung kommt somit dem Arbeitgeberbegriff des § 47 Abs 1 EStG zu.

2. Steuerlicher Arbeitgeber

Der Arbeitgeberbegriff des § 47 Abs 1 EStG ist weit gefasst.⁸⁾ AG ist derjenige, der Arbeitslohn (Einkünfte aus selbständiger Arbeit) iSd § 25 EStG auszahlt (§ 47 Abs 1 Satz 3 EStG). Auf den Zahlungsvorgang als solchen iS der rein manipulativen Tätigkeit kommt es dabei allerdings nicht an, sondern es ist vielmehr entscheidend, wer den Arbeitslohnaufwand aus wirtschaftlicher Sicht tatsächlich trägt.⁹⁾

§ 25 EStG enthält mehrere Tatbestände, die zu Einkünften aus selbständiger Arbeit führen und somit iZm § 47 Abs 1 EStG eine Arbeitgeberbereiensechaft der auszahlenden Person begründen können. Der im gegenständlichen Zusammenhang maßgebliche Einkunftstatbestand ist § 25 Abs 1 Z 1 lit a EStG. Nach dieser Bestimmung zählen zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) ua Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden Dienstverhältnis. Für die steuerliche Abgrenzung zwischen Arbeitskräfteüberlassung und Arbeitsvermittlung ist somit letztlich entscheidend, ob zwischen dem Überlasser/Vermittler und den betroffenen Arbeitskräften ein steuerliches Dienstverhältnis vorliegt oder nicht.

3. Steuerliches Dienstverhältnis

§ 47 Abs 2 EStG enthält eine eigenständige einkommensteuerliche Definition des Dienstverhältnisses, die weder mit jener des Arbeitsrechts noch mit jener des Sozialversicherungsrechts übereinstimmt.¹⁰⁾ Aus steuerlicher Sicht liegt ein Dienstverhältnis demnach vor, wenn der AN dem AG seine Arbeitskraft schuldet (§ 47 Abs 2 Satz 1 EStG). Dies ist dann der Fall, wenn der AN in der Betätigung seines geschäftlichen Willens unter der Leitung des AG steht oder im geschäftlichen Organismus des AG dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist (§ 47 Abs 2 Satz 2 EStG). Aus der Legaldefinition des § 47 Abs 2 EStG wird abgeleitet, dass das Vorliegen eines steuerlichen Dienstverhältnisses eine Weisungsgebundenheit oder eine Eingliederung in den ge-

schäftlichen Organismus des AG voraussetzt.¹¹⁾ Der Dienstverhältnisbegriff wird aber durch § 47 Abs 2 EStG nicht abschließend definiert.¹²⁾ Für den Fall, dass anhand der Kriterien der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus keine klare Einstufung als nichtselbständige oder selbständige Tätigkeit möglich ist, muss anhand weiterer Kriterien, insb des Fehlens bzw Vorliegens von Unternehmerrisiko, beurteilt werden, ob die Merkmale einer Nichtselbständigkeit oder jene einer Selbständigkeit überwiegen.¹³⁾ Im Einzelnen stellen sich die für die Beurteilung des Vorliegens eines Dienstverhältnisses im Wesentlichen herangezogenen Kriterien wie folgt dar:

■ **Weisungsgebundenheit:** Eine solche wird durch eine Unterordnung der Arbeitskraft gekennzeichnet und führt zu einer weitreichenden Ausschaltung von deren Bestimmungsfreiheit.¹⁴⁾ Entscheidend ist das Vorliegen einer persönlichen und nicht bloß einer auf das zu erbringende Werk gerichteten sachlichen Weisungsgebundenheit.¹⁵⁾ Eine sachliche Weisungsgebundenheit kann nämlich auch bei selbständigen Tätigkeiten (zB bei einem Werkvertrag) vorliegen.¹⁶⁾ Persönliche Weisungen sind auf den zweckgemäßen Einsatz der Arbeitskraft gerichtet und charakteristisch dafür, dass eine Person ihre Arbeitskraft schuldet.¹⁷⁾ Eine

EStG³⁹ (2007) § 47 Rz 4.1 und 6; Jakom/Lenneis, EStG⁶ (2013) § 47 Rz 4; Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG⁶ (2001) § 47 Tz 8 und 79.

7) LStR 2002 Rz 923.

8) Vgl Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG⁶ § 47 Tz 4.

9) Vgl VwGH 26. 1. 1994, 92/13/0148; 20. 12. 1972, 2340/71; 27. 11. 1968, 0889/67; 27. 6. 1961, 2271/58; 28. 9. 1959, 1963/56; Ludwig, ecolex 1994, 421; Fellner in Hofstätter/Reichel, EStG³⁹ § 47 Rz 4.1; Braunsteiner/Lattner in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG¹⁰ § 47 Anm 9; Jakom/Lenneis, EStG⁶ § 47 Rz 3; Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG⁶ § 47 Tz 4.

10) Vgl VwGH 27. 10. 1987, 87/14/0145; 19. 10. 1967, 0742/67; LStR 2002 Rz 930; Fellner in Hofstätter/Reichel, EStG³⁹ § 47 Rz 4.3; Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG⁶ § 47 Tz 14; Braunsteiner/Lattner in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG¹⁰ § 47 Anm 14.

11) Vgl VwGH 9. 7. 1997, 95/13/0289; 31. 7. 1996, 95/13/0220; LStR 2002 Rz 935; Fellner in Hofstätter/Reichel, EStG³⁹ § 47 Rz 4.3; Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG⁶ § 47 Tz 22 und 56; Jakom/Lenneis, EStG⁶ § 47 Rz 5.

12) Vgl Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG⁶ § 47 Tz 19.

13) Vgl VwGH 29. 4. 2010, 2008/15/0103; 31. 3. 2005, 2000/15/0127; 9. 7. 1997, 95/13/0289; 21. 12. 1993, 90/14/0103; LStR 2002 Rz 937; Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG⁶ § 47 Tz 56; Jakom/Lenneis, EStG⁶ § 47 Rz 5; Braunsteiner/Lattner in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG¹⁰ § 47 Anm 19; Fellner in Hofstätter/Reichel, EStG³⁹ § 47 Rz 4.3.

14) Vgl VwGH 29. 7. 2010, 2007/15/0223; 13. 9. 1988, 88/14/0089; Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG⁶ § 47 Tz 37; Jakom/Lenneis, EStG⁶ § 47 Rz 6; Fellner in Hofstätter/Reichel, EStG³⁹ § 47 Rz 4.3.

15) Vgl LStR 2002 Rz 935; Jakom/Lenneis, EStG⁶ § 47 Rz 6; Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG⁶ § 47 Tz 35; Fellner in Hofstätter/Reichel, EStG³⁹ § 47 Rz 4.3; Braunsteiner/Lattner in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG¹⁰ § 47 Anm 18.

16) Vgl LStR 2002 Rz 935; Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG⁶ § 47 Tz 35 f; Braunsteiner/Lattner in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG¹⁰ § 47 Anm 18; Fellner in Hofstätter/Reichel, EStG³⁹ § 47 Rz 4.3.

17) Vgl VwGH 28. 10. 2010, 2007/15/0177; 28. 5. 2009, 2007/15/0163; 25. 1. 2001, 95/15/0074; 20. 12. 2000, 99/13/0223; 9. 7. 1997, 95/13/0289; 21. 12. 1993, 90/14/0103; LStR 2002 Rz 935;

persönliche Weisungsgebundenheit kommt etwa in einer Verpflichtung, die jeweils zugewiesenen Arbeiten zu übernehmen, der Unzulässigkeit der Annahmeverweigerung weiterer Arbeiten,¹⁸⁾ in einer Unterwerfung unter betriebliche Ordnungsvorschriften (zB Regelung von Arbeitspausen)¹⁹⁾ oder in einer Verpflichtung zur persönlichen Leistungserbringung (keine Möglichkeit, sich vertreten zu lassen)²⁰⁾ zum Ausdruck.

■ **Eingliederung in den geschäftlichen Organismus:** Selbige liegt insb dann vor, wenn die Arbeitskraft an einen bestimmten Arbeitsort/-platz gebunden ist,²¹⁾ wenn die Arbeitskraft (sowohl hinsichtlich Ausmaß als auch Arbeitsbeginn und -ende) zur Einhaltung bestimmter Arbeitsstunden verpflichtet ist²²⁾ und wenn der AG die Planung und Kontrolle der Tätigkeit vornimmt bzw vornehmen lässt.²³⁾ Im Detail lässt sich das Merkmal der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus nicht eindeutig von jenem der Weisungsgebundenheit abgrenzen,²⁴⁾ zumal sich die beiden Merkmale teilweise gegenseitig bedingen.²⁵⁾

■ **Fehlen von Unternehmerrisiko:** Gegen das Vorliegen von Unternehmerrisiko spricht eine erfolgsunabhängige Entgeltabrechnung nach Arbeitsstunden anstatt nach tatsächlich erbrachter Leistung,²⁶⁾ eine Entgeltfortzahlung bei entschuldigter Abwesenheit (zB bei Krankheit oder Urlaub)²⁷⁾ oder ein Anspruch auf Entgelt bei unverschuldeter Unmöglichkeit der Leistung.²⁸⁾

Der Dienstverhältnisbegriff des § 47 Abs 2 EStG ist ein Typusbegriff,²⁹⁾ dessen Merkmale unterschiedlich stark ausgeprägt vorliegen können. So tritt etwa bei leitenden Ang die Weisungsgebundenheit in den Hintergrund, ohne dass dadurch das Vorliegen eines Dienstverhältnisses beeinträchtigt würde.³⁰⁾ Bei Tätigkeiten außerhalb örtlicher Einrichtungen des AG (zB Vertreter Tätigkeit oder Heimarbeit) tritt hingegen das Merkmal der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des AG in den Hintergrund.³¹⁾ Schließlich sind auch Dienstverhältnisse mit Unternehmerrisiko des AN denkbar, wenn dieser etwa durch Vereinbarung einer erfolgsabhängigen Entlohnungsform (zB Provisionen) am wirtschaftlichen Erfolg des AG teilnimmt.³²⁾ Letztlich ist für die Beurteilung, ob ein Dienstverhältnis vorliegt, das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der Tätigkeit entscheidend.³³⁾

Unmaßgeblich ist aus steuerlicher Sicht, ob arbeits- oder sozialversicherungsrechtlich ein Dienstverhältnis vorliegt,³⁴⁾ wobei sich die unterschiedlichen Dienstverhältnisbegriffe ohnehin weitgehend decken.³⁵⁾ Ohne Bedeutung ist weiters die von den Vertragsparteien gewählte Bezeichnung.³⁶⁾

Es ist nicht nur ohne Weiteres möglich, dass eine Person gleichzeitig sowohl nichtselbständig als auch selbständig tätig ist, sondern darüber hinaus auch, dass die nichtselbständige und die selbständige Tätigkeit gegenüber ein und derselben Person ausgeübt werden.³⁷⁾ In letzterem Falle muss sich aber die als selbständig zu beurteilende Tätigkeit des AN deutlich

von seinen gegenüber dem AG nichtselbständig erbrachten Leistungen abheben und für sich allein zumindest überwiegend die Merkmale einer selbständigen Tätigkeit aufweisen.³⁸⁾

Fortsetzung folgt im nächsten Heft

- Fellner in Hofstätter/Reichel, EStG³⁹ § 47 Rz 4.3; Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG⁶ § 47 Tz 37; Jakom/Lenneis, EStG⁶ § 47 Rz 6.*
- 18) Vgl VwGH 28. 9. 2004, 2000/14/0094; 21. 2. 1984, 83/14/0102; Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG⁶ § 47 Tz 39 f; Jakom/Lenneis, EStG⁶ § 47 Rz 6.
- 19) Vgl Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG⁶ § 47 Tz 37.
- 20) Vgl Jakom/Lenneis, EStG⁶ § 47 Rz 6. Nach aA wird die Unzulässigkeit einer Vertretung als eigenständiges Merkmal einer Nichtselbständigkeit angesehen (vgl Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG⁶ § 47 Tz 69 ff), was aber bei Beurteilung des Vorliegens eines Dienstverhältnisses zu keinen anderen Ergebnissen führen dürfte.
- 21) Vgl VwGH 20. 12. 2000, 99/13/0223; 8. 4. 1960, 0900/59; LStR 2002 Rz 936; Jakom/Lenneis, EStG⁶ § 47 Rz 7; Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG⁶ § 47 Tz 44; Fellner in Hofstätter/Reichel, EStG³⁹ § 47 Rz 4.3.
- 22) Vgl VwGH 21. 12. 1993, 90/14/0103; 13. 9. 1989, 88/13/0122; 25. 5. 1982, 82/14/0142; 26. 3. 1969, 0771/67; Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG⁶ § 47 Tz 44 und 48; Jakom/Lenneis, EStG⁶ § 47 Rz 7.
- 23) Vgl VwGH 4. 3. 1986, 84/14/0063; 19. 11. 1979, 3508/78; 19. 10. 1967, 0742/67; Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG⁶ § 47 Tz 48; Jakom/Lenneis, EStG⁶ § 47 Rz 7.
- 24) Vgl Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG⁶ § 47 Tz 23.
- 25) Vgl VwGH 19. 11. 1979, 3508/78; Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG⁶ § 47 Tz 23.
- 26) Vgl VwGH 29. 7. 2010, 2007/15/0223; 28. 9. 2004, 2000/14/0094; 30. 11. 1999, 99/14/0264; 11. 8. 1993, 92/13/0022; Jakom/Lenneis, EStG⁶ § 47 Rz 5 und 8; Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG⁶ § 47 Tz 63; Fellner in Hofstätter/Reichel, EStG³⁹ § 47 Rz 4.3.
- 27) Vgl Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG⁶ § 47 Tz 64; Braunsteiner/Lattner in Wiesner/Gräbner/Wanke, EStG¹⁰ § 47 Anm 19; Jakom/Lenneis, EStG⁶ § 47 Rz 8.
- 28) Vgl Jakom/Lenneis, EStG⁶ § 47 Rz 8.
- 29) Vgl Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG⁶ § 47 Tz 19.
- 30) Vgl VwGH 30. 11. 1993, 89/14/0300; 17. 5. 1989, 85/13/0110; Jakom/Lenneis, EStG⁶ § 47 Rz 6; Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG⁶ § 47 Tz 34.
- 31) Vgl VwGH 25. 10. 1994, 90/14/0184; 1. 12. 1992, 88/14/0115; Fellner in Hofstätter/Reichel, EStG³⁹ § 47 Rz 4.3; Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG⁶ § 47 Tz 50; LStR 2002 Rz 936.
- 32) Vgl VwGH 31. 7. 1996, 95/13/0220; LStR 2002 Rz 958; Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG⁶ § 47 Tz 58; Fellner in Hofstätter/Reichel, EStG³⁹ § 47 Rz 4.3.
- 33) Vgl VwGH 20. 2. 2008, 2008/15/0072; 19. 9. 2007, 2007/13/0071; 23. 5. 2000, 97/14/0167; 24. 2. 1999, 98/13/0118; 26. 11. 1997, 93/13/0309; LStR 2002 Rz 931; Jakom/Lenneis, EStG⁶ § 47 Rz 5; Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG⁶ § 47 Tz 25.
- 34) Vgl VwGH 27. 10. 1987, 85/14/0010; Fellner in Hofstätter/Reichel, EStG³⁹ § 47 Rz 4.3; Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG⁶ § 47 Tz 16; Jakom/Lenneis, EStG⁶ § 47 Rz 5.
- 35) Vgl Jakom/Lenneis, EStG⁶ § 47 Rz 5; Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG⁶ § 47 Tz 14 und 19.
- 36) Vgl VwGH 20. 12. 2000, 99/13/0223; 9. 11. 1994, 93/13/0310; 4. 3. 1986, 84/14/0063; LStR 2002 Rz 932; Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG⁶ § 47 Tz 26; Jakom/Lenneis, EStG⁶ § 47 Rz 5.
- 37) Vgl Jakom/Lenneis, EStG⁶ § 47 Rz 5; Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG⁶ § 47 Tz 31.
- 38) Vgl VwGH 29. 2. 2012, 2008/13/0087; 28. 10. 2010, 2007/15/0177; 5. 7. 1988, 87/14/0121; Jakom/Lenneis, EStG⁶ § 47 Rz 5; Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG⁶ § 47 Tz 31.