

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

29.07.2010

Geschäftszahl

2006/15/0217

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Höfinger und die Hofräte Dr. Zorn, Dr. Büsser, MMag. Maislinger und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde des J L in V, vertreten durch die Schönherr Rechtsanwälte GmbH in 1014 Wien, Tuchlauben 17, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Klagenfurt, vom 24. April 2006, Zl. RV/0399-K/05, betreffend u.a. Einkommensteuer 2002 und 2003, zu Recht erkannt:

Spruch**Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.**

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 610,60 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer, ein Land- und Forstwirt, der seinen Gewinn nach Durchschnittssätzen ermittelt, war im Streitzeitraum auch Obmann einer Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft. Strittig ist, ob die Vergütungen für die Obmann Tätigkeit, zu Einkünften aus selbständiger Arbeit oder zu Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft führen, was im vorliegenden Fall insoweit von Bedeutung ist, als die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft im Streitzeitraum nach Durchschnittssätzen ermittelt wurden.

Im Jahr 2002 wurden die Einkünfte des Beschwerdeführers aus der Tätigkeit für die Genossenschaft als Einkünfte aus selbständiger Arbeit erklärt und vom Finanzamt erklärungsgemäß veranlagt.

In der dagegen eingebrachten Berufung führte der Beschwerdeführer aus, die Tätigkeit für die Genossenschaft sei Ausfluss seiner land- und forstwirtschaftlichen Haupttätigkeit und dieser untergeordnet, da nur Betreiber von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben in Funktionen der Genossenschaft gewählt werden könnten. Da die Voraussetzungen des § 6 Abs. 4 der Pauschalierungsverordnung 2001 vorlägen (Einnahmen unter

24.200 EUR, land- und forstwirtschaftliche Grundflächen von mehr als 5 Hektar), stellten die Funktionserschädigungen Einnahmen aus Land- und Forstwirtschaft dar und seien in die Ermittlung der land- und forstwirtschaftlichen Einkünfte einzubeziehen.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung ab und führte begründend aus, dass Einkünfte aus der Tätigkeit eines Aufsichtsrates sowie aus funktionsgleichen oder ähnlichen Tätigkeiten gemäß § 22 Z 2 EStG 1988 Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit darstellten. Auch mangle es im gegenständlichen Fall am gebotenen sachlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen der Tätigkeit als Obmann für die Genossenschaft und dem eigenen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb, da der Beschwerdeführer auf Grund seiner Obmannfunktion lediglich der Genossenschaft gegenüber verpflichtet sei.

Vom Beschwerdeführer wurde die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt und ein Schreiben des für ihn zuständigen Finanzamtes aus dem Jahr 1982 vorgelegt, mit welchem dem Beschwerdeführer u.a. Folgendes mitgeteilt wurde:

"Finanzamt ...

Gegenstand: (Beschwerdeführer)

...

Zu Ihrem Schreiben vom ... wird eröffnet:

Zur USt:

Nach dem VwGH Erk. vom 25.11.1953, 791/51, müssen Leistungen, die ein Unternehmer als Vorstandsmitglied einer Genossenschaft erbringt, als im Rahmen seines Unternehmens erbracht angesehen werden, wenn 1.) die Zugehörigkeit zu dieser Genossenschaft und die Möglichkeit, Vorstandsmitglied zu werden, auf Angehörige eines bestimmten gewerblichen Berufes beschränkt ist und 2.) die Genossenschaft den Zweck verfolgt, die geschäftlichen Interessen der Mitglieder zu fördern.

Die gleichen Grundsätze gelten für Landwirte als Vorstandsmitglieder Landwirtschaftlicher Genossenschaften. Nach den Satzungen der (Genossenschaft) können nur milchliefernde Landwirte zu Vorstandsmitgliedern der (Genossenschaft) gewählt werden. Da auch die zweite Voraussetzung (Förderung der Interessen der Landwirte) erfüllt ist, ist davon auszugehen, dass der Einschreiter als Obmann der (Genossenschaft) im Rahmen seiner Landwirtschaft tätig wird. Die für die Obmannstätigkeit gezahlten Entgelte sind daher durch die Pauschalierung gem. § 22 UStG abgegolten.

Zur ESt:

Die Vergütungen, die der Einschreiter als Obmann der (Genossenschaft) erhält, fallen im Rahmen der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft an (vgl. Pkt. 1.). Sie sind nicht durch die Pauschalierung abgegolten, sondern stellen Sondergewinne dar, die gemäß § 4 Abs. 3 EStG durch Überschubrechnung zu ermitteln sind

..."

Im Rahmen einer u.a. das Jahr 2003 umfassenden Betriebsprüfung, stellte der Prüfer fest, dass der Beschwerdeführer die 2003 erzielten Einkünfte aus der Tätigkeit für die Genossenschaft wiederum unter den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft erfasst habe, und vertrat die Auffassung, dass es sich dabei um Einkünfte aus sonstiger selbständiger Tätigkeit handle.

Das Finanzamt folgte dem Prüfer und erließ u.a. einen entsprechenden Einkommensteuerbescheid 2003.

Vom Beschwerdeführer wurde auch gegen den Einkommensteuerbescheid 2003 berufen und die Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Berufungssenat sowie die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung beantragt.

In der mündlichen Berufungsverhandlung vor der belangten Behörde wurde vom Beschwerdeführer die Satzung der Genossenschaft und die Geschäftsordnung für den Vorstand vorgelegt. In der Satzung wird u.a. geregelt, dass der Vorstand der Genossenschaft "aus dem Obmann, mindestens einem Obmannstellvertreter und mindestens zwei weiteren Vorstandsmitgliedern, höchstens jedoch aus insgesamt 20 Mitgliedern" besteht (§ 11) und die Genossenschaft "durch den Vorstand gerichtlich und außergerichtlich mit allen ihm nach dem Genossenschaftsgesetz, der Satzung, der Geschäftsordnung und den Beschlüssen der Generalversammlung zustehenden Befugnissen" vertreten wird (§ 12). Dem Obmann der Genossenschaft obliegt laut Geschäftsordnung für den Vorstand "die oberste Leitung und Überwachung der Genossenschaft und der Tätigkeit ihrer Verwaltungsorgane, die Einberufung und Leitung ihrer Versammlungen sowie die Vertretung der Genossenschaft nach außen hin. Der Obmann, bei dessen Verhinderung einer seiner Stellvertreter, hat den gesamten Geschäftsbetrieb zu beaufsichtigen" (§ 11).

Ergänzend führte der Beschwerdeführer in der mündlichen Verhandlung aus, dass er dazu übergegangen wäre, den Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft durch Betriebsvermögensvergleich zu ermitteln, wenn ihm das Finanzamt die nunmehr vertretene Rechtsansicht rechtzeitig mitgeteilt hätte. Ein Ausgleich der Verluste aus Land- und Forstwirtschaft mit den Einkünften aus selbständiger Arbeit wäre möglich gewesen.

Die strittigen Einkünfte seien solche aus Land- und Forstwirtschaft, weil die Ausübung der Obmannfunktion die Führung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes voraussetze. Wegen der Obmannstätigkeit fehle zudem die Arbeitskraft des Beschwerdeführers im Betrieb, weshalb dort zusätzliche Aufwendungen anfielen.

Mit dem angefochtenen Bescheid wurden die Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 2002 und 2003 als unbegründet abgewiesen.

Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit seien nach § 22 Z 2 erster Teilstrich EStG 1988 u.a. Einkünfte aus einer vermögensverwaltenden Tätigkeit. Vom Gesetz würde ausdrücklich die Tätigkeit als Hausverwalter oder als Aufsichtsratsmitglied genannt. Da die Aufzählung der Aufsichtsräte im Gesetz nur beispielhaft erfolgt sei, würden von der Lehre auch funktionsgleiche oder ähnliche Tätigkeiten zu den sonstigen selbständigen Arbeiten gezählt. Darunter fielen u.a. Tätigkeiten von Funktionären anderer juristischer Personen des Privatrechtes, wie z. B. Mitglieder des Vorstandes von Vereinen, Genossenschaften oder Sparkassen (Hinweis auf Doralt, EStG8, § 22 Tz 119). Diese Ansicht werde auch von der Rechtsprechung untermauert. Der Verwaltungsgerichtshof habe im Erkenntnis vom 13. Jänner 2001, 95/14/0043, die vom Obmann eines Unterstützungsvereins unterschlagenen Gelder unter die Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit subsumiert.

Da das Verwalten einer landwirtschaftlichen Genossenschaft nicht den gebotenen Bezug zur Land- und Forstwirtschaft aufweise, stelle die Obmannstätigkeit des Beschwerdeführers auch keine land- und forstwirtschaftliche Nebentätigkeit dar, weshalb auf das Vorbringen, die Einnahmen aus dieser Tätigkeit seien

von untergeordneter Bedeutung im Sinne des § 6 Abs. 4 der Pauschalierungsverordnung 2001, nicht weiter einzugehen sei.

Soweit sich der Beschwerdeführer auf die vom Finanzamt erteilte Auskunft und damit auf den Grundsatz von Treu und Glauben berufe, sei festzuhalten, dass die Bindung an erteilte Auskünfte wegen des in Artikel 18 B-VG verankerten Legalitätsgrundsatzes nur dann bestehe, wenn der Behörde ein entsprechender Vollzugsspielraum eingeräumt sei. Ein solcher liege im Falle der Erlassung von Einkommensteuererbescheiden nicht vor. Die "Entscheidung" sei auf das Gesetz und darauf aufbauende Verordnungen und nicht auf die erteilte Auskunft zu stützen.

Gegen diesen Bescheid wendet sich die Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat nach Vorlage der Verwaltungsakten und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde erwogen:

§ 22 EStG 1988 lautet auszugsweise:

"§ 22 Einkünfte aus selbständiger Arbeit sind:

1. Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit.

....

2. Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit.

Darunter fallen nur:

- Einkünfte aus einer vermögensverwaltenden Tätigkeit

(z.B. für die Tätigkeit als Hausverwalter oder als Aufsichtsratsmitglied)

..."

Die Beschwerde trägt vor, durch die Anfragebeantwortung des Finanzamtes aus dem Jahr 1982 sei eindeutig klargestellt, dass Vergütungen als Obmann einer Genossenschaft den land- und forstwirtschaftlichen Einkünften zuordenbar seien. Eine diesbezüglich neue Rechtsauffassung sei dem Beschwerdeführer bis dato nicht mitgeteilt worden, weshalb er auf die Auskunft aus dem Jahr 1982 uneingeschränkt vertraut habe. Die bezahlten Vergütungen seien eine Entschädigung für die fehlende Arbeitskraft im land- und forstwirtschaftlichen Betrieb, weil der Beschwerdeführer nicht die Zeit gehabt habe, alle Aufgaben im Betrieb selbst wahrzunehmen und dadurch erhöhte Aufwendungen bzw. entgangene Einnahmen aus seinem Haupterwerb, der Land- und Forstwirtschaft, gehabt habe.

Mit diesem Vorbringen wird keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufgezeigt.

Unter die Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit fallen u. a. Einkünfte aus einer vermögensverwaltenden Tätigkeit. Die vermögensverwaltende Tätigkeit wird im Gesetz nicht näher definiert. Es werden nur die Tätigkeiten als Hausverwalter und als Aufsichtsrat beispielsweise angeführt. Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 9. Dezember 1980, 1666, 2223, 2224/79, VwSlg. 5.535 F/1980 (verstärkter Senat), zu Recht erkannt, dass Geschäftsführerbezüge, die dem wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer für die Besorgung der Geschäfte der juristischen Person "und damit für die Verwaltung fremden Vermögens" zufließen, Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit im Sinne des § 22 Abs. 1 Z 2 EStG 1972 darstellen. Im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 30. Jänner 2001, 95/14/0043, wurde weiters ausgesprochen, dass der Obmann eines Vereines, der geschäftsführend für den Verein und dessen Wirtschaftsbetriebe tätig ist, eine Tätigkeit entfaltet, "die das Tatbestandsmerkmal des Verwaltens fremden Vermögens erfüllt".

Der Beschwerdeführer war im Streitzeitraum Obmann einer Genossenschaft. Die vorliegende Satzung der Genossenschaft regelt, dass deren Vorstand "aus dem Obmann, mindestens einem Obmannstellvertreter und mindestens zwei weiteren Vorstandsmitgliedern" besteht. Laut ebenfalls vorliegender Geschäftsordnung für den Vorstand obliegt dem Obmann "die oberste Leitung und Überwachung der Genossenschaft und der Tätigkeit ihrer Verwaltungsorgane, die Einberufung und Leitung ihrer Versammlungen sowie die Vertretung der Genossenschaft nach außen hin. Der Obmann, bei dessen Verhinderung einer seiner Stellvertreter, hat den gesamten Geschäftsbetrieb zu beaufsichtigen". Im Hinblick auf die dargestellten Aufgaben des Beschwerdeführers für die Genossenschaft, die mit den Agenden eines Geschäftsführers oder des Obmanns eines Vereines durchaus vergleichbar sind, stößt es aber auf keine vom Verwaltungsgerichtshof aufzugreifenden Bedenken, wenn die belangte Behörde die Obmannstätigkeit des Beschwerdeführers als Verwaltung fremden Vermögens angesehen und die daraus resultierenden Vergütungen unter die Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit subsumiert hat.

Der belangten Behörde kann auch nicht mit Erfolg entgegen getreten werden, wenn sie die hier in Rede stehende Tätigkeit des Beschwerdeführers nicht als land- und forstwirtschaftliche Nebentätigkeit qualifiziert hat.

Eine land- und forstwirtschaftliche Nebentätigkeit ist eine an sich nicht land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit, die wegen ihres engen Zusammenhanges mit der Haupttätigkeit und wegen ihrer untergeordneten Bedeutung gegenüber dieser Haupttätigkeit nach der Verkehrsauffassung in dieser gleichsam aufgeht, sodass die

gesamte Tätigkeit des Land- und Forstwirts als land- und forstwirtschaftlich anzusehen ist. Die wirtschaftliche Unterordnung muss sowohl hinsichtlich der Zweckbestimmung (die Nebentätigkeit darf keinen eigenständigen Tätigkeitszweck annehmen, sondern muss lediglich als Ausfluss der land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit anzusehen sein) als auch hinsichtlich des wirtschaftlichen Umfangs vorliegen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 28. November 2007, 2005/15/0034, mwN).

Dadurch, dass die Ausübung der gegenständlichen Obmannfunktion die Führung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes voraussetzt und die Arbeitskraft des Beschwerdeführers - wegen der Tätigkeit als Obmann - im Betrieb fehlt, weshalb dort zusätzliche Aufwendungen anfallen, wird der geforderte enge Zusammenhang zwischen der land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit und der Tätigkeit als Obmann der Genossenschaft jedenfalls nicht hergestellt. Daher geht auch die Verfahrensrüge, die belangte Behörde habe sich mit dem Vorbringen des Beschwerdeführers, er habe die Obmannfunktion im Rahmen seines land- und forstwirtschaftlichen Unternehmens ausgeübt, nicht auseinandergesetzt, ins Leere.

Der vom Beschwerdeführer wiederholt ins Treffen geführte Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben verhilft der Beschwerde schon deswegen nicht zum Erfolg, weil dieser Grundsatz -

worauf im angefochtenen Bescheid zutreffend hingewiesen wurde - nur insoweit Auswirkungen zeitigt, als das Gesetz einen Vollzugsspielraum einräumt (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 7. Juni 2001, 98/15/0065). Dies ist im gegebenen Zusammenhang nicht der Fall, worauf im angefochtenen Bescheid ebenfalls hingewiesen wurde. Im Übrigen ist die Behörde verpflichtet, von einer von ihr als unrichtig erkannten Beurteilung für noch nicht rechtskräftig veranlagte Jahre abzugehen (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 26. Juni 2002, 98/13/0172).

Soweit die Beschwerde vermeint, es liege "Unzuständigkeit der belangten Behörde" vor, weil in der mündlichen Berufungsverhandlung neben einem Mitglied der Arbeiterkammer nur ein Mitglied der Wirtschaftskammer, nicht jedoch ein Mitglied der Land- und Forstwirtschaftskammer oder ein "Mitglied der freien Berufe" anwesend gewesen sei, ist ihr zu entgegnen, dass der Berufungssenat gemäß § 270 Abs. 5 BAO, idF BGBl. I 2002/97, aus dem Vorsitzenden, dem Referenten und zwei entsendeten Mitgliedern besteht, wobei je ein Mitglied von einer gesetzlichen Berufsvertretung selbständiger Berufe und von einer gesetzlichen Berufsvertretung unselbständiger Berufe entsendet sein muss. Dass dem Berufungssenat ein Mitglied angehören muss, das der Berufsvertretung des Abgabepflichtigen entstammt, ist im Gesetz nicht vorgesehen.

Die Beschwerde erweist sich daher als unbegründet und war gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 455/2008.

Wien, am 29. Juli 2010