

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Ansgar Unterberger in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Neulinger & Partner Steuerberatung OG, Kurhausstraße 7, 4190 Bad Leonfelden, über die Beschwerde vom 28. April 2018 gegen die Bescheide des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 28. März 2018 betreffend Einkommensteuer 2013 bis 2016, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Hinsichtlich der Bemessungsgrundlagen und der Höhe der festgesetzten Abgaben (Einkommensteuer 2013 bis 2016) wird auf die Darstellungen und Berechnungen in den Beschwerdevorentscheidungen vom 4.6.2018 verweisen, welche einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses bilden.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Strittig ist letztlich nur mehr, ob die Aufwandsentschädigungen, welche ***Bf1*** (in der Folge: Beschwerdeführer: Bf) als Obmann des Vereins Verein (kurz: ***1***, in der Folge: Verein) in den Jahren 2013 bis 2016 erhielt bei ihm als Einkünfte aus sonstiger selbständiger Tätigkeit gem. § 22 Z 2 EStG 1988 oder als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft der Gemeinschaft Bf und dessen Gattin im Rahmen eines landwirtschaftlichen Betriebes zu erfassen sind. Hinsichtlich der ursprünglich ebenfalls strittigen Sonderausgaben erfolgte in der Beschwerdevorentscheidung (BVE) eine antraggemäße Berücksichtigung und bezüglich der im

Jahr 2016 erfolgten Zahlungen durch einen weiteren Verein (in der Folge: MA) iHv € 1.827,00 stimmte der Bf im Vorlageantrag der Erfassung als Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit zu.

Da im Ergebnis die angefochtenen Bescheide insofern zu ändern sind, als die beantragten Sonderausgaben zu berücksichtigen und die fraglichen Einkünfte –wie zu zeigen sein wird- als Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit zu erfassen sind, kann hinsichtlich der Bemessungsgrundlagen und der Abgaben auf die ergangenen Beschwerdeentscheidungen mit gleichem Ergebnis verwiesen werden.

Bisheriges verwaltungsbehördliches Verfahren

Nach einer Kontrollmitteilung, welche anlässlich einer Prüfung des Vereines ausgestellt worden war, hätte der Bf vom Verein Entschädigungen für seine Obmannstätigkeit in Höhe von € 8.000,00 in 2013, € 12.000,00 in 2014, 2015 und 2016 erhalten. Das Finanzamt forderte in der Folge mit einem Schreiben vom 22.11.2017 den Bf auf, entsprechende Einkommensteuererklärungen einzureichen.

Der steuerliche Vertreter des Bf teilte dem Finanzamt per Mail vom 29.12.2017 dazu mit, dass nach der vom BMF aufgelegten Broschüre „Vereine und Steuern“ Vergütungen, welche Gewerbetreibende oder Freiberufler:innen für ihre Vereinstätigkeit erhalten, in der Regel Teil ihrer betrieblichen Einkünfte seien, sofern Gewerbetreibende oder Freiberufler:innen im Rahmen ihres Betriebes auch dem Verein zur Verfügung stehen. Demgemäß seien die Aufwandsentschädigungen bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft der Gemeinschaft Bf und dessen Gattin zu berücksichtigen.

Im Ersuchen um Ergänzung vom 12.1.2018 wird dargelegt, dass die Aufwandsentschädigungen nach Ansicht des Finanzamtes als sonstige selbständige Einkünfte des Bf zu versteuern seien und der Bf ersucht werde, Gewinnermittlungen für die Jahre 2013 bis 2016 vorzulegen.

Dieses Ersuchen wurde elektronisch am 18.2.2018 im Wesentlichen wie folgt beantwortet: Im Fall der Berücksichtigung der Entschädigungen als sonstige selbständige Einkünfte wäre das Werbungskostenpauschale (€ 75,00/Monat) sowie der Gewinnfreibetrag iHv 13% zu berücksichtigen, sodass sich folgende anzusetzenden Einkünfte aus selbständiger Arbeit ergeben würden

2013: € 6.438,00

2014, 2015: € 9.657,00

2016: € 9.657,00 (Verein) und € 1.827,00 (MA), in Summe: € 11.484,00

Mit diesen Zahlen wurden sodann auch die Einkünfte aus selbständiger Arbeit in den Bescheiden des Finanzamtes vom 28.3.2018 angesetzt.

Gegen diese Bescheide brachte der Bf am 28.4.2018 Beschwerden gem. § 243 BAO ein. In der Begründung dazu wurde ausgeführt, dass diese Einkünfte im Rahmen eines Feststellungsverfahrens nach § 188 BAO als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft für die Gemeinschaft Bf und Gattin des Bf zu berücksichtigen seien. Begründet wurde dies damit, dass analog zu der Bestimmung in Rz 768 der Vereinsrichtlinien der Bf als selbständiger Landwirt im Rahmen seines Betriebes dem Verein zur Verfügung gestanden sei. Nach der Darstellung der historischen Entwicklung des Milchmarktes und des durch die Macht der Großmolkereien ständig sinkenden Milchpreises wäre es auch Aufgabe des Bf, dessen Haupttätigkeit die Produktion von Rohmilch sei, gewesen, diese Rohmilch zB durch Schaffung alternativer Vertriebswege und Erzielung besserer Verkaufspreise gewinnbringend zu vermarkten. Die Gründung des Vereins und die Übernahme der Obmannfunktion seien ausschließlich aus dem Interesse, für den eigenen Betrieb bessere Verkaufspreise zu erzielen, erfolgt. Dies sei auch aufgrund der Bündelung der Milchmengen und der damit gestärkten Position gegenüber den Molkereien gelungen.

Mit den am 4.6.2018 (zugestellt am 7.6.2018) ergangenen (hinsichtlich der Sonderausgaben stattgebenden) BVEs hielt das Finanzamt unter Verweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 29.7.2010, 2006/15/0217, an der Würdigung der strittigen Entschädigungen als Einkünfte aus selbständiger Arbeit fest. Der Bf stehe dem Verein nicht im Rahmen seines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes sondern als Vereinsfunktionär zur Verfügung und werde dafür entlohnt. Gleiches gelte für die MA.

Im Vorlageantrag vom 7.7.2018 stimmte der Bf unter Berücksichtigung des oben genannten VwGH Erkenntnisses der Erfassung der Zahlungen der MA im Jahr 2016 als Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit zu. Dieses Erkenntnis hätte sich aber auf einen Obmann einer Genossenschaft bezogen und sei mit der Obmannfunktion bei dem gegenständlichen Verein nicht vergleichbar. Diese Funktion hätte ihren Ursprung in der Suche eines alternativen Vertriebsweges für die im eigenen landwirtschaftlichen Betrieb erzeugte Rohmilch. Es bestehe somit ein unmittelbarer Zusammenhang mit den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft.

Die Beschwerden wurden dem BFG mit Vorlagebericht vom 30.10.2018 vorgelegt. In der darin erfolgten umfangreichen Stellungnahme zu den Beschwerden argumentierte das Finanzamt im Wesentlichen wie bisher und ergänzte, dass gemäß § 22 EStG 1988 eine vermögensverwaltende Tätigkeit zu Einkünften aus sonstiger selbständiger Tätigkeit führt. Was eine „vermögensverwaltende Tätigkeit“ sei, werde zwar im Gesetz nicht näher ausgeführt, nach dem Erkenntnis des VwGH vom 30.1.2001, 95/14/0043 liege aber eine derartige Tätigkeit vor, wenn ein Vereinsobmann geschäftsführend für den Verein tätig sei. Nach den aufliegenden Statuten des Vereines obliege dem Vereinsvorstand und somit auch dem Obmann die Leitung des Vereines und die Verwaltung des Vereinsvermögens. Der Obmann vertrete den Verein nach Außen und führe den Vorstand. Nach den näher bezeichneten einschlägigen Kommentarstellen erziele der Obmann ggfs. Einkünfte aus der Verwaltung

fremden Vermögens und somit Einkünfte iSd § 22 Z 2 EStG 1988. Entgegen der im Vorlageantrag vertretenen Rechtsansicht sei es unerheblich, ob jemand fremdes Vermögen als Vorstand einer Genossenschaft oder als Vorstandsmitglied eines Vereines verwaltet und dafür eine Entschädigung erhalte.

Es liege auch keine land- und forstwirtschaftliche Nebentätigkeit vor, da die Funktionärstätigkeit einen eigenständigen Zweck verfolge und nicht bloße untergeordnete Bedeutung im Rahmen der landwirtschaftlichen Betätigung zukomme. Diese Funktionärstätigkeit gehe auch nicht nach der Verkehrsauffassung aufgrund ihrer untergeordneten Bedeutung in der landwirtschaftlichen Haupttätigkeit auf. Die Tätigkeit eines Obmanns des Vereins nach § 10 der Vereinsstatuten würden in keinem engen Zusammenhang mit der unterschiedlichen Tätigkeit eines Landwirtes stehen. Dass die Tätigkeit des Obmanns auch zur Verbesserung seiner Ertragslage führe, sei ohne Bedeutung.

Die in Rz 768 der Vereinsrichtlinien verlangte Betätigung würde nach einem näher bezeichneten Kommentar vorliegen, wenn ein Masseur über seinen gewöhnlichen Kundenkreis hinaus im Rahmen seines Masseurbetriebes eine Mannschaft eines Vereines, in dem der Masseur auch Funktionär ist, zB bei Spielen gegen Entgelt des Vereines betreut. In diesem Fall würden gewerbliche Einkünfte vorliegen.

Ein Analogieschluss wäre allenfalls zulässig, wenn der Bf dem Verein land- und forstwirtschaftliche Leistungen und nicht Funktionärstätigkeiten erbringen würde.

Vom Finanzamt wurden weiters die Statuten des Vereines sowie ein Ausdruck der Homepage des Vereines vorgelegt.

Nach § 2 der Statuten liegt der Vereinszweck insbesondere in der Vertretung der Mitgliederinteressen gegenüber Molkereien und anderen Institutionen sowie in der Verbesserung der wirtschaftlichen Situation durch das Durchsetzen vernünftiger Erzeugerpreise. Erreicht werden soll dies etwa durch die Durchführung von Veranstaltungen, Kundgebungen und Aktionen, entsprechender Öffentlichkeitsarbeit, Zusammenarbeit mit ähnlichen Organisationen. In § 10 der Statuten findet sich eine formale Aufzählung der Aufgaben des Vorstandes und der einzelnen Vorstandsmitglieder. So ist der Obmann zB zuständig für die Einberufung von Sitzungen, zur Vertretung nach Außen und zur Unterfertigung von Schriftstücken.

Dem vorgelegten Ausdruck aus der Homepage des Vereines sind als Arbeitsschwerpunkte u.a. zu entnehmen: Durchsetzen vernünftiger Erzeugerpreise für Milch und Fleisch, Aufzeigen des drohenden Bauernsterben durch die Dumpingpreis-Aktionen der Handelsketten, Bündelung der Interessen der Landwirte, Erreichen transparenter Milchgeldabrechnungen der Molkereibetriebe und dergleichen.

Verwaltungsgerichtliches Verfahren

Mit Zustimmung des steuerlichen Vertreters des Bf erging am **28.7.2021 per Mail eine umfangreiche Darstellung der nach Ansicht des Richters anzuwendenden Rechtslage**. In dieser wurde einleitend darauf verwiesen, dass nur mehr die steuerliche Beurteilung der Zahlungen des Vereines strittig seien. In weiterer Folge sollte versucht werden, dem Bf auch an Hand von Beispielen die Rechtslage verständlich darzulegen.

Insbesondere die bisher nicht gewürdigten Aussagen des VwGH in seinem Erkenntnis vom 29.7.2010 (VwGH vom 29.7.2010, 2006/15/0217) würden den Ausführungen des Bf widersprechen. Demnach würde die Beurteilung derartiger Entschädigungen bei einem Vereinsobmann aufgrund der Vorjudikatur (zB 30.1.2001, 95/14/0043) in jedem Fall zu Einkünften aus sonstiger selbständiger Arbeit führen. Dies gelte nach diesem Erkenntnis dann aber auch für den Obmann einer Genossenschaft.

Der belangten Behörde könne 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.

Die Angaben in der vom Bf in der Beschwerde zitierten Broschüre würden auf folgenden Aussagen in den für das BFG nicht verbindlichen Vereinsrichtlinien beruhen und diese auch im Wesentlichen wiedergeben:

Rz 768: Stehen Gewerbetreibende oder Freiberufler (zB Masseure, Ärzte, Rechtsanwälte, Wirtschaftstreuhänder) im Rahmen ihres Betriebes auch dem Rechtsträger zur Verfügung, sind die Vergütungen Teil ihrer betrieblichen Einkünfte. Besteht für bestimmte Personen (zB Masseure) außerhalb ihrer betrieblichen Tätigkeit eine zeitliche Bindung in einem wesentlichen Ausmaß, kann ein Dienstverhältnis zu unterstellen sein (siehe Rz 763).

Abgesehen davon, dass ein Land- und Forstwirt kein Gewerbetreibender ist wird in Rz 763 ausgeführt: Rz 763: Die Übernahme ehrenamtlicher Vereinsfunktionen begründet in der Regel kein Dienstverhältnis, auch wenn laufend (pauschale) Aufwandsentschädigungen gezahlt werden. Die Aufwandsentschädigungen sind nach Abzug der allenfalls im Schätzungsweg zu ermittelnden Betriebsausgaben als Einkünfte im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 zu erfassen. Ein Dienstverhältnis wird bei einem ehrenamtlichen Funktionär nur bei Vorliegen einer Leistungsverpflichtung und Vereinbarung einer festen Arbeitszeit gegeben sein.

Aus den angeführten Beispielen (Masseure, Ärzte, Rechtsanwälte, Wirtschaftstreuhänder) ergebe sich nach Ansicht des Richters, dass hier jene Fälle angesprochen seien, bei denen zB ein Rechtsanwalt dem Verein gegen Entgelt anwaltliche Leistungen oder ein Gewerbetreibender (zB Handwerker) gegen Entgelt seine handwerklichen Leistungen erbringe. Bei einem Land- und Forstwirt gehe man offenbar davon aus, dass er dem Verein nicht im Rahmen seines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes zur Verfügung stehe und seine Funktionärstätigkeit auch nicht im Rahmen seines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes

ausführe. Gleiches würde auch für einen Rechtsanwalt oder Handwerker für Funktionärstätigkeiten ohne Bezug zur anwaltlichen oder handwerklichen Leistung gelten.

Die Bf würde die Ausführungen in Rz 768, die auch nicht analog auf einen Land- und Forstwirt anzuwenden seien, verkennen: Wenn ein Masseur und Funktionär eines Vereines diesem Verein Masseur-Leistungen erbringe, würden die dafür ggfs. erhaltenen Beträge zu seinen Einkünften als Masseur gehören. Wenn er aber zB Obmann eines Fußballvereines oder einer zB „Vereinigung zur Vertretung der Interessen der Masseure der Stadt XY“ ist und für diese Management-Funktion eine Entschädigung bekäme, würde diese nicht zu seinen Einkünften als Masseur sondern zu den Einkünften aus sonstiger selbständiger Tätigkeit zählen. Dies selbst dann, wenn sich zB alle Mitglieder des Vereines regelmäßig bei ihrem Obmann gegen gesondertes Entgelt massieren ließen und die Obmann Tätigkeit somit seinem Masseur-Betrieb förderlich wäre. Die Tätigkeit als Obmann des Vereins ist eine Management-Funktion und keine typische land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit, auch wenn diese Tätigkeit letztlich seinem Betrieb zu Gute komme.

Wie der Bf selbst ausgeführt habe, konnte die Verbesserung der Vermarktung der eigenen Milch durch den Zusammenschluss vieler Milch-Produzenten und der organisierten gemeinsamen Vorgangsweise erzielt werden. Im Mittelpunkt stehe somit die Organisation des Zusammenschlusses der Produzenten, die Entwicklung von gemeinsamen Vermarktungsstrategien und die Vertretung der gemeinsamen Interessen. Es handle sich somit eindeutig um eine Management-Funktionärstätigkeit und nicht um eine land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit. Es sei eben zu unterscheiden, ob ein Landwirt im Rahmen seines Betriebes als Landwirt durch Werbestrategien seine Marktchancen verbessere oder ob er dies als Funktionär einer Vereinigung für eine Vielzahl von Mitgliedern mache.

Nach § 2 der vom Finanzamt dem BFG vorgelegten Statuten des Vereines liege der Vereinszweck insbesondere in der Vertretung der Mitgliederinteressen gegenüber Molkereien und anderen Institutionen sowie in der Verbesserung der wirtschaftlichen Situation durch das Durchsetzen vernünftiger Erzeugerpreise. Erreicht werden solle dies etwa durch die Durchführung von Veranstaltungen, Kundgebungen und Aktionen, entsprechender Öffentlichkeitsarbeit, Zusammenarbeit mit ähnlichen Organisationen. In § 10 der Statuten findet sich eine formale Aufzählung der Aufgaben des Vorstandes und der einzelnen Vorstandsmitglieder. So ist der Obmann zB zuständig für die Einberufung von Sitzungen, zur Vertretung nach Außen und zur Unterfertigung von Schriftstücken.

Dem vorgelegten Ausdruck aus der Homepage des Vereines seien als Arbeitsschwerpunkte u.a. zu entnehmen: Durchsetzen vernünftiger Erzeugerpreise für Milch und Fleisch, Aufzeigen des drohenden Bauernsterben durch die Dumpingpreis-Aktionen der Handelsketten, Bündelung der Interessen der Landwirte, Erreichen transparenter Milchgeldabrechnungen der Molkereibetriebe und dergleichen.

In einer Gesamtbetrachtung würden nach derzeitiger Aktenlage unter Heranziehung der Rechtsprechung des VwGH (insbes 2006/15/0217) und der Übernahme der dort getätigten Aussagen sowie der hier dargestellten Überlegungen eindeutig Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit vorliegen, selbst wenn dies dem Bf subjektiv vielleicht anders erscheinen mag.

Der Bf wurde um Stellungnahme zu den Ausführungen bis Ende August ersucht.

Am 31.8.2021 teilte der steuerliche Vertreter des Bf mit, dass er den Ausführungen des Richters grundsätzlich zustimmen könne und wohl die Vereinssphäre überwiegen werde. Krankheitsbedingt hätte er aber nicht mit dem Bf sprechen können, sodass ihm eine Zurücknahme der Beschwerde nicht möglich sei. Mit dem zuständigen Richter wurde vereinbart, dass ein Erkenntnis ergehen könne, wenn der steuerliche Vertreter des Bf bis 10.10.2021 keine Stellungnahme einreiche.

Eine Rücksprache mit dem Finanzamt am 11.11.2021 ergab, dass keine gemeinschaftlichen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft zu berücksichtigen seien.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt und Beweiswürdigung

Der Bf bezog –wie der Darstellung des bisherigen Verwaltungsgeschehens entnommen werden kann- unstrittig für seine Obmann Tätigkeit beim Verein die vom Finanzamt angesetzten Beträge. Diese Tätigkeit stellt keine land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit sondern eine Vereins-Leitungs-Betätigung allgemeiner Natur zur Förderung des Milchabsatzes der Mitglieder dar (siehe dazu insbesondere den oben wiedergegebenen § 2 der Statuten des Vereines). Bei der Funktionärstätigkeit im Verein steht die Organisation der gemeinsamen Interessen und die Verbesserung der Marktchancen der Vereinsmitglieder im Zentrum des Interesses.

Dass eine Vereins-Leitungstätigkeit vorliegt, wird auch seitens des Bf nicht bestritten.

2. Rechtliche Beurteilung

2.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung/Stattdgabe)

Nach § 22 Zi. 2 EStG 1988 sind Einkünfte aus selbständiger Arbeit auch:

.....

2. Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit. Darunter fallen nur:

- Einkünfte aus einer vermögensverwaltenden Tätigkeit (zB für die Tätigkeit als Hausverwalter oder als Aufsichtsratsmitglied).

-

Wie bereits das Finanzamt ausgeführt hat, wird zwar im Gesetz nicht näher ausgeführt, was eine „vermögensverwaltende Tätigkeit“ ist. Nach dem Erkenntnis des VwGH vom 30.1.2001, 95/14/0043 liegt aber eine derartige Tätigkeit vor, wenn ein Vereinsobmann geschäftsführend für einen Verein tätig ist.

Weitere Ausführungen des VwGH vom 29.7.2010, 2006/15/0217:

*„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 Vereins durchaus vergleichbar sind**, stößt es aber auf keine vom Verwaltungsgerichtshof aufzugreifenden Bedenken, wenn die belangte Behörde die Obmanntätigkeit des Beschwerdeführers als Verwaltung fremden Vermögens angesehen und die daraus resultierenden Vergütungen unter die Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit subsumiert hat.“*

Hinsichtlich der weiteren rechtlichen Erwägungen, insbesondere auch zum irrigen Verständnis des Bf betreffend die Rz 763 und Rz 768 der VereinsR 2001, wird zur Vermeidung unnötiger Wiederholungen auf die in der Darstellung des verwaltungsgerichtlichen Geschehens enthaltenen Ausführungen des Richters im Vorhalt vom 28.7.2021 verweisen.

2.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da dieses Erkenntnis den beiden oben zitierten Erkenntnissen des VwGH zur Qualifizierung einer Entlohnung einer Obmanntätigkeit folgt, war die Revision für unzulässig zu erklären.

Linz, am 11. November 2021