



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Adr.1, vertreten durch Stb., gegen den Bescheid des Finanzamtes A., vertreten durch M., betreffend Einkommensteuer 2002 nach der am 22. August 2007 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Der Bw. erzielte im streitgegenständlichen Zeitraum u.a. Einkünfte aus der Tätigkeit als Obmann (Obmannentschädigung) einer Bank.

Das Finanzamt berücksichtigte im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002 vom 13. Februar 2004 diese Einkünfte bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit in Höhe von € 7.650,74.

Mit Schriftsatz vom 15. März 2004 brachte der Bw. Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002 ein und führte aus er habe seine Einkünfte als Obmann der R. unter den sonstigen Einkünften erklärt. Das Amt habe ihm diese Einkünfte als solche aus selbständiger Arbeit veranlagt.

Der Bw. sei der Ansicht, dass sonstige Einkünfte aus dieser Funktion vorliegen würden und wolle dazu noch Hinweise einholen und Berufungsgründe erarbeiten. Es werde daher zur näheren Ausführung der Berufung um eine Fristerstreckung bis zum 20. April 2004 ersucht.

Mit Schriftsatz vom 13. April 2004 ergänzte der steuerliche Vertreter des Bw. die o.a. Berufung und führte wie folgt aus: Die Berufung richte sich gegen die Zuordnung der unter den sonstigen Einkünften erklärten Einkünfte als Obmann der R. zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit.

Der im oben angeführten Punkt von der Erklärung abweichende Bescheid enthalte diesbezüglich keine Begründung. Die Einkommensteuerrichtlinien würden seit dem Jahr 2002 eine Erfassung derartiger Einkünfte unter den selbstständigen Einkünften vorsehen. Bis zum Jahr 2002 seien diese Einkünfte als sonstige wiederkehrende Einkünfte qualifiziert worden. Diese Umqualifizierung habe allerdings Auswirkungen auf die Sozialversicherungspflicht. Es lieferten weder die Einkommensteuerrichtlinien eine Begründung für diese Änderung noch habe es eine diesbezügliche Judikatur gegeben. Die Funktion eines Obmannes einer Kreditgenossenschaft sei ohne Weiteres mit Funktionen in anderen Körperschaften vergleichbar, die ebenfalls unter § 29 EStG 1988 zu subsumieren seien.

Es werde daher der Berufungsantrag gestellt den angefochtenen Bescheid wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes abzuändern und die bezeichneten Einkünfte als sonstige Einkünfte im Sinne des § 29 EStG 1988 zu qualifizieren.

Mit der am 10. Jänner 2006 ergangenen Berufungsvorentscheidung gemäß § 276 BAO betreffend den Einkommensteuerbescheid 2002 wurde die Berufung gegen den Bescheid vom 13. Februar 2002 als unbegründet abgewiesen.

Begründend wird ausgeführt, dass gemäß § 29 Z 4 EStG 1988 nur die Funktionsgebühren der Funktionäre von öffentlich-rechtlichen Körperschaften als sonstige Einkünfte zu qualifizieren seien. Bezüge beziehungsweise Vergütungen, die Funktionäre (Organe) von Körperschaften des privaten Rechts erhielten, stellten Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit im Sinne des § 22 Z 2 EStG dar.

Die vom Bw. in der Berufung angesprochene Änderung der Einkommensteuerrichtlinien (konkret Rz 6604) sei im Rahmen des "Änderungserlasses 2001" (Erl BMF v 28.12.2001, Z 06 0104/11-IV/6/01, veröff. im AÖF 37. Stk., 84. Erlass, ausgegeb. am 19.3.2002) erfolgt und hätte lediglich klarstellenden Charakter gehabt (siehe Überschrift zu Punkt 6.2. des o. a. "Änderungserlasses 2001": "Sonstige Fehlerberichtigungen bzw. Klarstellungen", aus diesem Grund habe sich in den EStR die Anführung einer Begründung bzw. einer entsprechenden Judikatur erübrigt).

Die steuerliche Vertretung des Bw. brachte mit Schriftsatz vom 3. Februar 2006 den Antrag auf Vorlage der Berufung vom 15. März 2004 gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002 vom 13. Februar 2004 an die Abgabenbehörde II. Instanz ein.

Ausgeführt wird darin, dass mit Berufungsvorentscheidung vom 10. Jänner 2006 der Berufung nicht stattgegeben worden sei und beantragt werde, die Berufung der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorzulegen.

Weiters werde gemäß § 282 Abs. 1 Z 1 BAO der Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat sowie gemäß § 284 Abs. 1 Z 1 BAO der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gestellt. Hinsichtlich der Begründung wird auf die Ausführungen in der gegenständlichen Berufung verwiesen.

Der Bw. wurde vom unabhängigen Finanzsenat mit Schreiben vom 13. Juni 2007 ersucht, jene Rechtsgrundlagen bekanntzugeben auf welchen seinen Tätigkeit als Organ der Rx.. ausgeübt werde und weiters ersucht dazu die bezughabenden Bestimmungen der Statuten (Satzungen) der angeführten Genossenschaft dem unabhängigen Finanzsenat vorzulegen.

Der Bw. übermittelte in der Folge eine Ablichtung der Satzung der Rx.. sowie eine Ablichtung der Satzung der RR. registrierte Genossenschaft mit beschränkter Haftung mit angeschlossener Geschäftsordnung für den Vorstand und der Geschäftsordnung für den Leitungsausschuss.

Mit Schriftsatz vom 8. August 2007 wurde vom steuerlichen Vertreter des Bw. der Antrag gemäß § 282 Abs. 1 Z 1 BAO auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat zurückgezogen.

In der am 22. August 2007 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend im Wesentlichen Folgendes ausgeführt:

Der steuerliche Vertreter des Bw. verwies eingangs darauf, dass der Sachverhalt des Erkenntnisses des VwGH vom 30.1.2001, 95/14/0043, welches dazu geführt habe, dass die EStR 2000 in der Rz 6604 nunmehr die Bezüge der Organe juristischer Personen privaten Rechts den Einkünften aus sonstiger selbständiger Arbeit gemäß § 22 Z 2 erster Teilstrich EStG 1988 zuordneten, mit dem Sachverhalt des streitgegenständlichen Verfahrens in keiner Weise vergleichbar sei. Im dem angeführten Erkenntnis zugrunde liegenden Sachverhalt sei der Vereinsobmann der faktische Geschäftsführer eines Wirtschaftsbetriebes gewesen. Im gegenständlichen Verfahren sei der Bw. Obmann einer Raiffeisenkreditgenossenschaft. Aus § 23 der Satzung der Rx.. ergebe sich, dass die Hauptaufgaben des Vorstandes (der Obmann sei in dieser Satzung nicht ausdrücklich geregelt) genossenschaftsrechtlicher Natur und nicht vermögensverwaltender Art seien. An dieser Stelle sei geregelt, dass vermögensverwaltende

Aufgaben den Geschäftsleitern beziehungsweise in den §§ 24 ff dem Aufsichtsrat zugewiesen seien. Der Schwerpunkt der Tätigkeit des Bw. bestehe in der Abhaltung von Sprengelversammlungen, Regionalräten und Mitgliederversammlungen beziehungsweise dem Leiten der Vorstandssitzungen.

Nach Ansicht des steuerlichen Vertreters des Bw. sei eine Subsumierung der streitgegenständlichen Einkünfte unter § 29 Z 1 EStG 1988 angebracht. Dies werde durch den Kommentar Doralt, EStG<sup>4</sup>, § 29 Tz 10, wonach Organe von juristischen Personen des privaten Rechts mit ihren regelmäßigen Einkünften wiederkehrende Bezüge bezögen, soweit sie nicht unter eine andere Einkunftsart fielen, gestützt. Zur Aussage im Kommentar Doralt betreffend die Subsidiarität der sonstigen Einkünfte werde auf Rz 5266 b der EStR 2000 verwiesen, in welcher ausgeführt werde, dass die Verwaltung fremden Vermögens Hauptzweck der Tätigkeit sein müsse, um vom Vorliegen einer vermögensverwaltenden Tätigkeit ausgehen zu können.

Der Vertreter des Finanzamtes verwies darauf, dass die auch für § 29 Z1 EStG geltende Subsidiarität der Zuordnung der vom Bw. erzielten Einkünfte zu den sonstigen Einkünften deshalb entgegenstehe, da im gegenständlichen Fall Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit vorliegen würden.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren, ob die vom Bw. erzielten Einkünfte aus der Tätigkeit als Obmann der Rx.. (Genossenschaft) den sonstigen Einkünften zuzuordnen sind (Ansicht des Bw.) oder Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit darstellen (Ansicht des Finanzamtes).

Der unabhängige Finanzsenat geht von folgendem Sachverhalt aus:

Der Bw. übte im streitgegenständlichen Zeitraum u.a. die Tätigkeit des Obmannes der Rx.. aus.

In den Statuten der Genossenschaft wird unter Punkt „D. Der Vorstand“ in § 22 „Zusammensetzung, Wahl, Funktionsdauer und Eintragung“ – auszugsweise zitiert – wie folgt ausgeführt:

*„(1) Der Vorstand besteht aus mindestens vier, höchstens jedoch 23 Mitgliedern, darunter dem Obmann und mindestens einem Obmannstellvertreter.“*

In § 23 der Statuten der Rx.. wird – auszugsweise zitiert – wie folgt ausgeführt:

*„(1) Der Vorstand hat bei der Leitung der Genossenschaft die Interessen der Mitglieder im Sinne des Genossenschaftszweckes ... wahrzunehmen.*

*Er hat folgende Aufgaben:*

*a) die Bestellung der Geschäftsleiter gemäß BWG, Überwachung ihrer Tätigkeit und Widerruf der Bestellung, den Abschluß und die Änderung von Anstellungsverträgen mit den Geschäftsleitern sowie die Geltendmachung von Ersatzansprüchen gegenüber den Geschäftsleitern;*

*b) die Aufnahme und den Ausschluß von Mitgliedern, die Zustimmung zur Zeichnung weiterer Geschäftsanteile und zur Übertragung von Geschäftsanteilen ...*

*d) die Aufstellung des Jahresabschlusses, die Behandlung des Geschäfts- und Lageberichtes sowie im Einvernehmen mit den Geschäftsleitern die Erstellung eines Vorschlages über die Gewinnverwendung bzw. Verlustdeckung;*

*e) die Behandlung des Revisionsberichtes, des bankaufsichtlichen Prüfungsberichtes und des Berichtes über die Jahresabschlußprüfung gemeinsam mit dem Aufsichtsrat und den Geschäftsleitern;*

*g) die Erlassung einer Geschäftsordnung für die Geschäftsleiter, in welcher der Vorstand sich die Zustimmung zu bestimmten Arten von Geschäften vorbehalten kann; ...*

*i) die Ausübung der Mitgliederrechte bei der R.Bank; ...*

*(2) Die Führung der Bankgeschäfte sowie der sonstigen mit dem Betrieb eines Kreditinstitutes verbundenen Geschäfte und die Vertretung der Re. als Kreditgenossenschaft sind im Sinne der Bestimmungen des BWG auf die Geschäftsleiter eingeschränkt. Sie haben bei ihrer Tätigkeit neben den gesetzlichen und satzungsmäßigen Bestimmungen die für sie geltende Geschäftsordnung zu beachten. ...*

*(5) Die Vertretung der Re. in den Angelegenheiten des § 23 (1) der Satzung obliegt dem Vorstand. Die Zeichnung bei Durchführung der Bestimmungen des § 23 (1) dieser Satzung erfolgt in der Weise, daß zu der von wem immer vorgeschriebenen oder vorgedruckten Firma zwei Vorstandsmitglieder, wovon mindestens eines der Obmann oder ein Obmannstellvertreter sein muß, ihre Unterschrift beisetzen."*

Die Richtigkeit dieser Sachverhaltsfeststellungen ist nicht bestritten.

Dieser Sachverhalt war rechtlich wie folgt zu beurteilen:

§ 22 Z 2 EStG 1988 lautet – auszugsweise zitiert – wie folgt:

*"Einkünfte aus selbständiger Arbeit sind: ...*

## *2. Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit.*

*Darunter fallen nur:*

*- Einkünfte aus einer vermögensverwaltenden Tätigkeit (z.B. für die Tätigkeit als Hausverwalter oder als Aufsichtsratsmitglied) ... "*

Da die Aufzählung der Aufsichtsräte und Hausverwalter im Gesetz nur beispielhaft erfolgt, werden funktionsgleiche Tätigkeiten oder ähnliche Tätigkeiten ebenfalls zu den sonstigen selbständigen Arbeiten gezählt; darunter fallen ua auch Funktionäre von juristischen Personen des Privatrechts, wie zB Mitglieder des Vorstandes von Vereinen, Genossenschaften oder Sparkassen, wenn ihre Tätigkeit nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses erfolgt (vgl. Doralt, EStG<sup>8</sup>, § 22 Tz 119).

Der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 30.1.2001, 95/14/0043 betreffend einen Obmann eines Unterstützungsvereines, der für diesen Verein und dessen Wirtschaftsbetriebe geschäftsführend tätig gewesen ist, festgestellt, dass damit eine Tätigkeit entfaltet wurde, die das Tatbestandsmerkmal des Verwaltens fremden Vermögens erfüllt. Es lag damit nach höchstgerichtlicher Rechtsprechung eine unter § 22 Z 2 EStG fallende Tätigkeit vor.

Gemäß § 23 der Statuten der Rx.. betreffend „Aufgaben, Vertretung und Zeichnung“, obliegt dem Vorstand gemäß Absatz 1 die Leitung der Genossenschaft, die unstreitig nicht im Eigentum der Bw. steht. Dem Vorstand obliegt gemäß § 23 Abs. 5 der Statuten die Vertretung der Raiffeisenkasse in den Angelegenheiten des § 23 (1), in welchem die einzelnen Leitungsaufgaben angeführt werden.

Im Hinblick auf die angeführte Leitung und die Aufgaben des Vorstandes geht der unabhängige Finanzsenat davon aus, dass schon nach den Statuten beim Obmann der Rx.. ein Verwalten fremden Vermögens im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 vorliegt.

Wenn der steuerliche Vertreter des Bw. ausführt, die Tätigkeit des Bw. als Obmann der Rx.. sei nicht vermögensverwaltend sondern genossenschaftsrechtlicher Art, so ist dem entgegenzuhalten, dass durch die dem Vorstand zugewiesene Leitung und Vertretung der Rx.., mit Hinweis auf die in § 23 der Statuten angeführten Aufgaben, eindeutig von einer vermögensverwaltenden Tätigkeit auszugehen ist. Die Ausführung des steuerlichen Vertreters, wonach der Schwerpunkt der Tätigkeit des Bw. in der Abhaltung von Sprengelversammlungen, Regionalräten und Mitgliederversammlungen sowie dem Leiten von Vorstandssitzungen bestehe, stehen dem Vorliegen einer vermögensverwaltenden Tätigkeit schon deshalb nicht entgegen, da diese nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates einen

Teilbereich einer vermögensverwaltenden Tätigkeit bilden. Die vom steuerlichen Vertreter im Zusammenhang mit dem Erkenntnis des VwGH vom 30.1.2001, 95/14/0043 im Ergebnis vertretene Ansicht, dass zum Vorliegen einer sonstigen selbständigen Tätigkeit eines Obmannes einer Kreditgenossenschaft, auch die Ausübung der den Geschäftsleitern zugewiesenen Aufgaben erforderlich sei, wird daher vom unabhängigen Finanzsenat für den gegenständlich vorliegenden Sachverhalt nicht geteilt.

Dem Vorbringen des steuerlichen Vertretes des Bw. unter Hinweis auf Rz 5266 b der EStR 2000, wonach die Verwaltung fremden Vermögens Hauptzweck der Tätigkeit sein müsse, um von einer vermögensverwaltenden Tätigkeit ausgehen zu können und liege aufgrund des gegenständlichen Sachverhalt keine vermögensverwaltende Tätigkeit vor, kann im Hinblick auf den vom UFS festgestellten Sachverhalt und auch mit Rücksicht auf die Ausführungen des Bw., wonach der Schwerpunkt der Tätigkeit des Bw. in der Abhaltung von Sprengelversammlungen, Regionalräten und Mitgliederversammlungen sowie dem Leiten von Vorstandssitzungen bestehe, kein Erfolg zukommen.

§ 29 EStG 1988 lautet – auszugsweise zitiert – wie folgt:

*"Sonstige Einkünfte sind nur:*

- 1. Wiederkehrende Bezüge, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 6 gehören. ...*
- 3. Einkünfte aus Leistungen, wie insbesondere Einkünfte aus gelegentlichen Vermittlungen und aus der Vermietung beweglicher Gegenstände, soweit sie weder zu anderen Einkunftsarten (§ 2 Abs. 3 Z 1 bis 6) noch zu den Einkünften im Sinne der Z 1, 2 oder 4 gehören. ...*
- 4. Funktionsgebühren der Funktionäre von öffentlich-rechtlichen Körperschaften, soweit sie nicht unter § 25 fallen."*

Sonstige Einkünfte sind die siebente Einkunftsart und kommt nur für Einkünfte in Betracht, die nicht zu den übrigen sechs Einkunftsarten (§ 2 Abs. 3 Z 1 bis 6) gehören. Gegenüber den anderen Einkunftsarten sind die sonstigen Einkünfte, mit Ausnahme der Einkünfte aus Funktionsgebühren, nachrangig (vgl. Doralt, EStG<sup>8</sup>, § 29 Tz 1 ff).

In Hofstetter/Reichel, EStG 1988, Band III wird in § 29 Tz 8 ausgeführt, dass der VwGH schon in seinem Erkenntnis vom 11.12.1959, ZI 155/59, und vom 26.2.1965, ZI 1879/64, zum EStG 1953 ausgesprochen hat, dass es der Subsidiaritätscharakter des § 22 (jetzt § 29 EStG 1988) verbiete, Einkünfte, die bereits unter eine andere im EStG vorher aufgezählte Einkunftsart fallen, als sonstige Einkünfte zur Einkommensteuer heranzuziehen.

Wenn der Bw. zur Begründung seiner Berufung auf die Einkommensteuerrichtlinien verweist, ist dazu festzustellen, dass der unabhängige Finanzsenat ausschließlich an Normen der Europäischen Union, an nationale Gesetze und Verordnungen, nicht aber an Richtlinien und Erlässe des Bundesministeriums für Finanzen gebunden ist.

Abgesehen davon könnte auch aus der Anwendung der Einkommensteuerrichtlinien für den Erfolg der Berufung nichts gewonnen werden, da – wie der Bw. in seinem ergänzenden Schriftsatz zur Berufung ausführt – die Einkommensteuerrichtlinien seit dem Jahr 2002 eine Erfassung der streitgegenständlichen Einkünfte unter den selbständigen Einkünften vorsieht und das streitgegenständliche Verfahren das Jahr 2002 betrifft.

Wenn der Bw. ausführt, die Funktion eines Obmannes einer Kreditgenossenschaft sei ohne Weiteres mit Funktionen in anderen Körperschaften vergleichbar, die ebenfalls unter § 29 EStG 1988 zu subsumieren seien, ist ihm der klare Wortlaut des § 29 Z 4 EStG 1988 entgegenzuhalten, wonach von dieser Norm nur Funktionsgebühren der Funktionäre von öffentlich-rechtlichen Körperschaften umfasst sind.

Die streitgegenständlichen Einkünfte erzielte der Bw. aus der Tätigkeit als Funktionär einer juristischen Person des Privatrechts, nämlich aus der Tätigkeit als Obmann einer Genossenschaft und liegen daher keine Funktionsgebühren im Sinne des § 29 Z 4 EStG 1988 vor.

Wenn der steuerliche Vertreter des Bw. unter Hinweis auf Doralt; EStG<sup>4</sup>, § 29 Tz 10 ausführt, es sei eine Subsumierung der streitgegenständlichen Einkünfte unter § 29 Z 1 EStG 1988 angebracht, ist dem daher entgegenzuhalten, dass im streitgegenständlichen Fall der unabhängige Finanzsenat vom Vorliegen von Einkünften aus sonstiger selbständiger Arbeit gemäß § 22 Z 2 EStG 1988 ausgeht und nach Lehre und Rechtsprechung die sonstigen Einkünfte – mit Ausnahme jener des § 29 Z 4 EStG 1988 – gegenüber den anderen Einkunftsarten nachrangig sind. Die Nachrangigkeit der sonstigen Einkünfte wird auch in der verwiesenen Literaturstelle angeführt.

Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 24. August 2007