



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Erwin Luggauer und die weiteren Mitglieder HR Dr. Elisabeth Hafner, Dr. Wilhelm Miklin und Horst Hoffmann im Beisein der Schriftführerin Monika Fritz über die Berufungen des BW, vertreten durch Dr. Josef Pickerle, Buchprüfer und Steuerberater, 9500 Villach, Bahnhofstraße 8, vom 31. Jänner 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Spittal Villach, vertreten durch HR Mag. Thomas Bürger, vom 23. November 2005 betreffend Berichtigung gemäß § 293b BAO betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1999 bis 2001, Einkommensteuer 1999 bis 2001 und Einkommensteuer 2003, sowie vom 12. November 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Spittal Villach vom 29. Oktober 2003 betreffend Einkommensteuer 2002 nach der am 23. März 2006 in 9020 Klagenfurt, Dr. Herrmannngasse 3, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung gegen die gemäß § 293b BAO erfolgte Berichtigung betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1999, 2000 und 2001 wird Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend die gemäß § 293b BAO erfolgte Berichtigung betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1999, 2000 und 2001 werden aufgehoben.

Damit treten die Erstbescheide betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1999 vom 23. Oktober 2000, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2000 vom 14. September 2001 und betreffend Einkommensteuer 2001 vom 21. November 2002 in ihrer ursprünglichen Fassung wieder in den Rechtsbestand.

Die Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 2002 und 2003 werden als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002 wird darüberhinaus zum Nachteil des Bw. abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen für und die Höhe der Einkommensteuer 2002 sind dem am Ende der folgenden Entscheidungsgründe als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen, das einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bildet.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages an Einkommensteuer 2002 ist aus der Buchungsmittelung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) betreibt eine Land- und Forstwirtschaft. Den Gewinn aus diesem Betrieb ermittelt der Bw. nach den Verordnungen des Bundesministers für Finanzen BGBl. II 1997/430 in der jeweils geltenden Fassung (betreffend die Kalenderjahre 1999 bis 2000) bzw. BGBl. II 2001/54 in der jeweils geltenden Fassung (betreffend die Kalenderjahre 2001 bis 2003) über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft (kurz: Pauschalierungsverordnung 1997 bzw. 2001).

Darüber hinaus ist der Bw. Obmann der Genossenschaft.

Strittig ist in den vorliegenden Berufungsverfahren, ob die vom Bw. auf Grund seiner Tätigkeit als Obmann der genannten Genossenschaft erzielten Einkünfte solche aus selbstständiger Arbeit (Ansicht des Finanzamtes) oder aus Land- und Forstwirtschaft (Auffassung des Bw.) sind.

Der Bw. erklärte im Jahre 2002 aus seiner Obmann-tätigkeit (positive) Einkünfte aus sonstiger selbstständiger Arbeit, die im Wege einer Einnahmen – Ausgaben – Rechnung ermittelt wurden. Die Einkommensteuerveranlagung erfolgte erklärungsgemäß.

In der gegen den Einkommensteuerbescheid 2002 erhobenen Berufung wird ausgeführt, dass die Obmann-tätigkeit Ausfluss der land- und forstwirtschaftlichen Haupttätigkeit und dieser untergeordnet sei, da nur Betreiber von Land- und Forstwirtschaften in Funktionen der Genossenschaft gewählt werden könnten. Da zudem die Voraussetzungen des § 6 Abs. 4 der Pauschalierungsverordnung 2001 vorlägen (Einnahmen unter € 24.200,--, land- und forstwirtschaftliche Grundflächen von mehr als 5 Hektar) stellten die Funktionärsentschädigungen Einnahmen aus Land- und Forstwirtschaft dar und seien dementsprechend in die Ermittlung der land- und forstwirtschaftlichen Einkünfte nach der Pauschalierungsverordnung 2001 miteinzubeziehen.

Das Finanzamt wies die Berufung ab. Begründend wurde ausgeführt, dass gemäß § 22 Z. 2 EStG 1988 Einkünfte aus der Tätigkeit eines Aufsichtsrates sowie aus funktionsgleichen oder ähnlichen Tätigkeiten Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit seien. 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 Bw. auf Grund seiner Obmannfunktion lediglich der Genossenschaft gegenüber verpflichtet sei.

Als Beilage zum Vorlageantrag wurde ein an den Bw. ergangenes Auskunftsschreiben des Finanzamtes Villach vom 17. 3. 1982 beigebracht. In demselben hat das Finanzamt Villach dem Bw. Folgendes mitgeteilt:

"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 Gen. können nur milchliefernde Landwirte zu Vorstandsmitgliedern der Gen. gewählt werden. Da auch die zweite Voraussetzung (Förderung der Interessen der Landwirte) erfüllt ist, ist davon auszugehen, dass der Einschreiter als Obmann der Gen. im Rahmen seiner Landwirtschaft tätig wird. Die für die Obmanntätigkeit gezahlten Entgelte sind daher durch die Pauschalierung gem. § 22 UStG abgegolten.

Zur ESt:

Die Vergütungen, die der Einschreiter als Obmann der Gen. erhält, fallen im Rahmen der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft an (vgl. Pkt. 1.). ... "

Da im vorliegenden Fall weder eine Änderung der Rechtslage (§21 und § 22 EStG), noch eine Änderung des Sachverhaltes eingetreten sei, ersuchte der Bw., in Übereinstimmung mit dem Inhalt der ihm erteilten Rechtsauskunft des Finanzamtes Villach, die Funktionärsentschädigungen bei Ermittlung der Einkünfte aus land- und Forstwirtschaft einzubeziehen.

Schließlich wurde beim Bw. eine die Jahre 1999 – 2003 umfassende Außenprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO durchgeführt.

Im Zuge derselben wurde ebenfalls die Ansicht vertreten, dass die vom Bw. während des gesamten Prüfungszeitraumes erzielten Einkünfte aus der Tätigkeit als Obmann der Genossenschaft . nicht - wie vom Bw. erklärt - Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, sondern solche aus sonstiger selbständiger Arbeit seien. Zudem stellte der Prüfer fest, dass der Bw. Einkünfte aus seiner Tätigkeit als Aufsichtsrat der X reg. Gen. m. b. H. der Jahre 1999 bis 2002 dem Finanzamt nicht einbekannt habe. Weiters seien die erklärten Einkünfte des Bw. aus der Tätigkeit als Obmann der Genossenschaft . um Privanteile für Telefonkosten(1999 bis 2003) und Treibstoffkosten (2002) zu erhöhen.

Das Finanzamt trug der Auffassung des Prüfers Rechnung, in dem es die für die Jahre 1999 bis 2001 bereits ergangenen Einkommensteuerbescheide gemäß § 293b BAO mit der Begründung berichtigte, dieselben seien wegen der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten (Erfassung der Einkünfte aus der Tätigkeit als Obmann der Genossenschaft . als solche aus Land- und Forstwirtschaft) aus Abgabenerklärungen, die ohne ergänzendes Ermittlungsverfahren erkennbar gewesen seien, rechtswidrig. Für das Jahr 2003 wurde ein entsprechender Erstbescheid erlassen.

Der Bw. erhob auch gegen diese Bescheide Berufungen.

Der Bw. bekämpft zum Einen – unter Wiederholung des Vorbringens in der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2002 - die Einstufung der Einkünfte aus seiner Tätigkeit als Obmann der Genossenschaft . als solche aus selbständiger Arbeit und zum Anderen die Vornahme der Berichtigungen der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1999 bis 2001 gem. § 293b BAO.

Zu Letzterem wird unter nochmaligem Hinweis auf den Inhalt des oben wiedergegebenen Schreibens des Finanzamtes ausgeführt, dass die Einkünfte aus der Tätigkeit als Obmann der Genossenschaft . gemäß der erteilten Auskunft als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erklärt worden seien. Das Finanzamt habe dieser Auffassung schließlich auch mit den für die

Jahre 1999 bis 2001 erlassenen Einkommensteuer(erst)bescheiden Rechnung getragen.

Zudem sei dem Bw. eine der erteilten Auskunft entgegenstehende Rechtsansicht vom Finanzamt niemals mitgeteilt worden.

§ 293b BAO gestatte die Berichtigung eines Bescheides nur, wenn dieser auf offensichtlichen Unrichtigkeiten beruhe.

Nach Stoll, BAO – Kommentar, Band 3, Seite 2832, sei bei der Beurteilung, ob Erklärungsangaben "offensichtlich unrichtig seien", vom Extremwert des Unrichtigen auszugehen. Es sei die Kategorie des Falschen, die nicht in einer fehlerhaften wertenden Darlegung von Vorhandenem im Tatsachen- oder Rechtsbereich, sondern in einem engen Kreis des Krassesten des Falschen liege, nämlich

- in dem der Erklärung vom Gegebensein von klar erkennbar und unbestreitbar in der Welt der Tatsachen oder des Rechtes nicht Existierendem oder
- in dem des Nichterklärens von ganz eindeutig (offensichtlich) dem realen Seinsbereich angehörendem Wirklichen.

Derartiges könne – im Hinblick auf das offensichtliche Vorliegen einer geänderten Rechtsauffassung durch die Abgabenbehörde selbst – im gegenständlichen Fall wohl nicht vorliegen.

Auch der Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 24.1.1990, Zi. 05 2601/5-IV/5/89 – ergangen zur Regelung des § 293b BAO – gehe unter Punkt 2. davon aus, dass keine offensichtliche Unrichtigkeit vorliege, wenn der Bescheid aus der Abgabenerklärung eine vertretbare Rechtsauffassung übernehme. Es werde daher beantragt, die gemäß § 293b BAO berichtigten Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1999 bis 2001 aufzuheben und die Erstbescheide wieder in Kraft zu setzen.

In der am 23. März 2006 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung legte der Bw. die Satzungen der Genossenschaft . sowie die Geschäftsordnung für den Vorstand vor.

Zudem verwies der Bw. nochmals auf den Inhalt der ihm vom Finanzamt im Jahre 1982 erteilten Auskunft, auf der aufbauend auch die Einkommensteuerveranlagungen der Jahre 1999 bis 2001 vorgenommen worden seien. Der Bw. führte ergänzend aus, dass er – wenn ihm das Finanzamt die nunmehr vertretene Rechtsansicht rechtzeitig mitgeteilt hätte – dazu übergegangen wäre, den Gewinn aus seiner Land- und Forstwirtschaft durch Betriebsvermögensvergleich zu ermitteln.

Zur Einstufung seiner Einkünfte aus der Tätigkeit als Obmann der Genossenschaft . führte der Bw. aus, dass das Finanzamt erstmals im Vorlagebericht an die Abgabenbehörde zweiter Instanz seine Meinung unterstützende Entscheidungen des UFS sowie zwei Erkenntnisse des

Verwaltungsgerichtshofes ins Treffen geführt habe. Die Entscheidungen des UFS seien ihm – mangels Veröffentlichung – nicht bekannt. Auch der Inhalt der angesprochenen Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes stütze die Ansicht des Finanzamtes nicht. Eines der beiden befasse sich nämlich mit der Tätigkeit des Obmannes eines Unterstützungsvereines, der Gelder unterschlagen habe, und nicht mit der Tätigkeit des Obmannes einer Genossenschaft. Im Anderen habe der Verwaltungsgerichtshof die Frage zu beantworten gehabt, unter welchen Voraussetzungen die Vermietung von Appartements noch zu (Neben)Einkünften zu land- und forstwirtschaftlichen Einkünften zähle.

Die vom Bw. auf Grund seiner Obmann-tätigkeit erzielten Einkünfte seien jedenfalls land- und forstwirtschaftliche Einkünfte, weil die Ausübung dieser Funktion die Führung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes voraussetze. Zudem sei zu bedenken, dass wegen der Tätigkeit des Bw. als Obmann der Genossenschaft seine Arbeitskraft insoweit seinem Betrieb gefehlt habe und hiedurch im Betrieb – durch die Notwendigkeit der Inanspruchnahme von Hilfskräften – zusätzliche Aufwendungen angelaufen seien.

Dem Letzteren entgegnete der Vertreter des Finanzamtes, dass Einkünfte aus der Tätigkeit des Obmannes einer Genossenschaft – unabhängig von den Voraussetzungen für seine Wahl und unabhängig vom Geschäftszweig der Genossenschaft - stets Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit seien, weil dieselben auf Grund der Verwaltung fremden Vermögens erzielt werden würden. Ein Verwalten fremden Vermögens stelle aber stets eine sonstige selbständige Arbeit im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 dar.

Abschließend begehrte der Bw. zusammenfassend nochmals, seinem Berufungsbegehren aus den aufgezeigten Umständen zu entsprechen.

Über die Berufung wurde erwogen:

a.) Bescheidberichtigungen gemäß § 293b BAO hinsichtlich der Jahre 1999 bis 2001

Gemäß § 293b BAO kann die Abgabenbehörde einen Bescheid insoweit berichtigen, als seine Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruht.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 9.7.1997, 95/13/0124, VwGH 25.10.1995, 95/15/0008, m. w. N.) gestattet diese Gesetzesstelle die Berichtigung eines Bescheides dann, wenn er qualifiziert rechtswidrig ist; das heißt, wenn der Bescheid auf einer unvertretbaren Rechtsansicht beruht. Offensichtliche Unrichtigkeit liegt vor, wenn sie ohne nähere Untersuchung im Rechtsbereich und ohne Ermittlungen im Tatsachenbereich deutlich erkennbar ist.

Unrichtige, aber vertretbare Rechtsbeurteilungen sind nicht "offensichtliche Unrichtigkeiten" und liegen daher außerhalb des Tatbestandes des § 293b BAO (vgl. Stoll, BAO – Kommentar, band. 3, S. 2834).

Zudem liegt die Vornahme einer Bescheidberichtigung nach § 293b BAO im Ermessen der Abgabenbehörde (vgl. Ritz, BAO – Kommentar, 3. Auflage, Anm. 8 z. § 293b BAO).

Nach § 20 BAO sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Unter "Billigkeit" versteht die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Angemessenheit in Bezug auf berechtigte Interessen der Partei. "Billigkeit" gebietet etwa auch die Berücksichtigung von Treu und Glauben (Ritz, a. a. O., Anm. 7 z. § 20 m. w. N.). Unter Treu und Glauben versteht man, dass jeder, der am Wirtschaftsleben teilnimmt, zu seinem Wort und seinem Verhalten zu stehen hat und sich nicht ohne triftigen Grund in Widerspruch zu dem setzen darf, was er früher vertreten hat und worauf andere vertraut haben (Ritz, a. a. O., Anm. z. § 114 m. w. N.).

Der Grundsatz von Treu und Glauben ist insbesonders dann zu berücksichtigen, wenn Dispositionen des Abgabepflichtigen – wie im gegenständlichen Fall des Bw. – im Vertrauen auf die Richtigkeit von Auskünften der für ihn zuständigen Abgabenbehörde getroffen werden (Ritz, a. a. O., Anm. 11 z. § 114).

Im gegenständlichen Fall wurde dem Bw. von dem für die Erlassung seiner Einkommensteuerbescheide zuständigen Finanzamt unter Hinweis auf das Erkenntnis des VwGH 25.11.1953, 781/51, im Konkreten die Auskunft erteilt, dass die von ihm auf Grund seiner Tätigkeit als Obmann der Genossenschaft erzielten Einkünfte solche aus Land- und Forstwirtschaft sind. Vor dem Hintergrund dessen kann demnach davon, dass die vom Bw. bei Abgabe seiner Einkommensteuererklärungen für die Jahre 1999 – 2001 vertretene Rechtsansicht "offensichtlich unrichtig" gewesen ist, aber wohl nicht die Rede sein.

Zudem durfte der Bw. auf die Richtigkeit der ihm vom Finanzamt erteilten Auskunft vertrauen auch deshalb vertrauen, weil das Finanzamt die Einkommensteuerveranlagungen für die Jahre 1999 bis 2001 in Übereinstimmung mit dieser vorgenommen hat.

Im Lichte all dessen erweisen sich sohin die gemäß § 293b BAO vorgenommenen Bescheidberichtigungen als unzutreffend und war der Berufung daher insoweit Folge zu geben.

b.) Einkommensteuer 2002 und 2003

Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit sind nach § 22 Z 2 erster Teilstrich EStG 1988 u.

a. Einkünfte aus einer vermögensverwaltenden Tätigkeit, wobei das Gesetz ausdrücklich die Tätigkeit als Hausverwalter oder als Aufsichtsratsmitglied nennt. Da die Aufzählung der

Aufsichtsräte im Gesetz nur beispielhaft erfolgt, werden von der Lehre funktionsgleiche oder ähnliche Tätigkeiten ebenfalls zu den sonstigen selbständigen Arbeiten gezählt; darunter fallen u. a. Tätigkeiten von Funktionären anderer juristischer Personen des Privatrechtes, wie z. B. Mitglieder des Vorstandes von Vereinen, Genossenschaften oder Sparkassen (Doralt, EStG⁸, § 22 Tz. 119).

Diese Ansicht wird auch von der Rechtsprechung untermauert. In dem im Berufungsverfahren vom Finanzamt ins Treffen geführten Erkenntnis (VwGH 13.1.2001, 95/14/0043) hat der Verwaltungsgerichtshof zwar – wie der Bw. bemängelt – in der Tat die Frage zu beantworten gehabt, unter welche Einkunftsart vom Obmann eines Unterstützungsvereines unterschlagene Gelder einzureihen sind. Dem Erkenntnis ist jedoch auch die allgemeine Aussage zu entnehmen, dass Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit Einkünfte aus Vermögensverwaltungen sind, wozu auch geschäftsführende Tätigkeiten zählen. Eine darartige Tätigkeit wurde vom Bw. aber jedenfalls entfaltet, wobei in diesem Zusammenhang auch auf die entsprechenden Bestimmungen der Satzungen der Genossenschaft . hingewiesen sei (vgl. beispielsweise § 12 lit. a: " Die Genossenschaft wird durch den Vorstand gerichtlich und außergerichtlich ... vertreten." § 12 lit. b: "Der Obmann oder einer seiner Stellvertreter kann auch gemeinsam mit einem Prokuristen die Genossenschaft vertreten." § 12 Z 3 lit. a., Aufgaben des Vorstandes: "Er hat bei der Leitung der Genossenschaft die *Interessen der Mitglieder* im Sinne des Genossenschaftsgesetzes unter Beachtung der gesetzlichen und satzungsmäßigen Bestimmungen, der für ihn geltenden Geschäftsordnung und der Beschlüsse der Generalversammlung wahrzunehmen.").

In diesem Zusammenhang sei weiters angemerkt, dass sich das Erkenntnis VwGH 25.11.1953, 781/51, auf das sich die dem Bw. vom Finanzamt Villach im Jahr 1982 erteilte Rechtsauskunft stützt, die Umsatzsteuer zum Gegenstand gehabt hat. Im angesprochenen Erkenntnis hat der Gerichtshof (noch) die Ansicht vertreten, dass die Tätigkeit des Vorstandes einer Genossenschaft als im Rahmen seines Unternehmens erbracht und demnach (selbst) als unternehmerische anzusehen ist, wenn die Entfaltung der Vorstandstätigkeit mindestens auch im Interesse des Unternehmens gelegen ist.

Von dieser Auffassung ist der Verwaltungsgerichtshof mittlerweile jedoch (vgl. beispielsweise VwGH 5.4.1984, 83/15/0013) abgerückt und hat – ebenfalls zur Umsatzsteuer – judiziert, dass die Leistung eines Obmannes einer Genossenschaft nicht Gegenstand eines

Austauschverhältnisses zwischen dem Obmann und der Genossenschaft und somit als nichtunternehmerische einzustufen ist.

Die Einkünfte des Bw. aus einer Tätigkeit als Obmann der Genossenschaft . stellen folglich nach all dem - für sich betrachtet - solche aus sonstiger selbständiger Arbeit dar.

Es bleibt nunmehr noch zu prüfen, ob diese vom Bw. entfaltete Tätigkeit allenfalls einen Nebenerwerb zu seinem land- und forstwirtschaftlichem Hauptbetrieb darstellt.

Nach herrschender Rechtsprechung ist unter land- und forstwirtschaftlichem Nebenerwerb eine nicht land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit zu verstehen, die wegen ihres engen Zusammenhangs 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 Forstwirtes als land- und forstwirtschaftliche 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 (VwGH 21.7.1998, 93/14/0134).

Der Bw. bezweifelt zwar die Relevanz des Inhaltes des letztangesprochenen Erkenntnisses für das vorliegende Berufungsverfahren, weil der Verwaltungsgerichtshof mit demselben die Frage beantwortet habe, unter welchen Voraussetzungen die Vermietung von Appartements noch zu (Neben)Einkünften zu land- und forstwirtschaftlichen Einkünften führe. Dem ist jedoch zu entgegen, dass die vom Gerichtshof allgemein genannten Voraussetzungen jedenfalls verwirklicht werden müssen, wenn Tätigkeiten als land- und forstwirtschaftliche Nebenerwerbe eingestuft werden sollen.

In diesem Sinne legt auch § 6 Abs. 2 der Pauschalierungsverordnung 2001 fest, dass als land- und forstwirtschaftlicher Nebenerwerb Nebentätigkeiten zu verstehen sind, die nach ihrer wirtschaftlichen Zweckbestimmung zum land- und forstwirtschaftlichem Hauptbetrieb im Verhältnis der wirtschaftlichen Unterordnung stehen.

Zum landwirtschaftlichen Nebenerwerb werden in Literatur und Judikatur beispielsweise Dienstleistungen der Holzakkordanten, Fuhrwerksleistungen, Kulturflege im ländlichen Raum, Dienstleistungen für den Winterdienst , Lohndrusch, etc. gezählt:

Signifikant für die wirtschaftlichen Zweckbestimmung im oben angeführten Verständnis ist, dass diese Dienstleistungen unter Verwendung der land- und forstwirtschaftlichen Betriebsmittel ausgeübt werden. Die in untergeordnetem Ausmaß erfolgte nichtlandwirtschaftliche Nutzung von an sich weiterhin dem land- und forstwirtschaftlichen

Betrieb dienenden Betriebsmitteln dient ihrer besseren Auslastung und somit der besseren Ertragsfähigkeit der Land- und Forstwirtschaft.

So wird etwa durch die Schneeräumung im Winter der Traktor zusätzlich eingesetzt und werden dadurch zusätzliche Einnahmen erzielt. Die Vorteile aus dieser Nebentätigkeit zieht der landwirtschaftliche Betrieb nur, wenn die landwirtschaftlichen Betriebsmittel auch für nichtlandwirtschaftliche Zweck zusätzlich eingesetzt werden.

Dies ist bei einer Tätigkeit, wie sie die Obmannstätigkeit einer Genossenschaft darstellt, nicht der Fall. Bei dieser Tätigkeit vermitteln nicht Betriebsmittel, die in verschiedenen Bereichen eingesetzt werden können, einen Bezug zur Landwirtschaft.

Mitglieder von landwirtschaftlichen Genossenschaften können in der Regel zwar nur (physische oder natürliche) Personen sein, die einen landwirtschaftlichen Betrieb führen. Die Vorteile aus der Mitgliedschaft in landwirtschaftlichen Verbänden hat ein Betriebsinhaber einer Landwirtschaft aber jedenfalls unabhängig vom weiteren persönlichen Einsatz für die Genossenschaft.

Ausschlaggebend ist weiters nicht, dass nur ein Mitglied Obmann sein kann, wie dies bei berufsrechtlichen Genossenschaften die Regel ist, zumal der Obmann seine Aufgaben im Rahmen der genossenschaftlichen Satzung durchaus weiterdelegieren kann (siehe Punkt § 12 Abs. 3 lit. b. der Satzungen, Aufgaben des Vorstandes: "Er kann die Durchführung geschäftlicher Obliegenheiten einem Geschäftsführer und weiteren Dienstnehmern übertragen.").

Letztlich fehlt dem Verwalten einer landwirtschaftlichen Genossenschaft der enge Bezug zur eigenen Landwirtschaft aber auch dadurch, dass die persönliche Tätigkeit und der persönliche Einsatz des Landwirtes als Obmann nicht direkt dem eigenen landwirtschaftlichen Betrieb zugute kommt, sondern nur über den Umweg, dass der landwirtschaftliche Betrieb die Vorteile aus der Mitgliedschaft in einer Genossenschaft auch tatsächlich nutzt.

Aus den genannten Gründen fehlt es im gegenständlichen Fall sohin an der gebotenen wirtschaftlichen Zweckbestimmung der Obmannstätigkeit für die Landwirtschaft und stellt diese Tätigkeit daher auch keine landwirtschaftliche Nebentätigkeit dar.

In Ermangelung dieser Zweckbestimmung bedurfte es folglich eines Eingehens darauf, dass die Einnahmen aus der Obmannstätigkeit – wie vom Bw. vorgebracht – von untergeordneter Bedeutung i. S. d. § 6 Abs. 4 der Pauschalierungsverordnung 2001 seien, auch nicht mehr.

Soweit sich der Bw. auch im Zusammenhang mit den Einkommensteuerveranlagungen 2002 und 2003 auf die ihm vom Finanzamt im Jahre 1982 erteilte Auskunft und somit ebenfalls auf Treu und Glauben beruft, ist festzuhalten, dass im Hinblick auf den Legalitätsgrundsatz des

Artikel 18 B-VG dem angesprochenen Grundsatz nur insoweit Bedeutung zukommt, als die Vorgangsweise der Behörde nicht durch zwingendes Recht gebunden ist. Die Bindung an eine erteilte Auskunft kann somit nur im Rahmen eines entsprechenden Vollzugsspielraumes der Behörde zum Tragen kommen (VwGH 5.4.2001, 98/15/0158 m. w. N.). Ein solcher liegt aber – anders als bei der Vornahme von Bescheidberichtigungen nach § 293b BAO, die im Ermessen der Behörde liegen, vgl. oben) – im Falle der Erlassung von Einkommensteuererstbescheiden nicht vor. Diesfalls ist die Entscheidung auf das Gesetz bzw. darauf aufbauende Verordnungen und nicht auf die erteilte Auskunft zu stützen.

Die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2002 und 2003 war daher als unbegründet abzuweisen.

Der Einkommensteuerbescheid 2002 war darüber hinaus zum Nachteil des Bw. abzuändern, zumal dem insoweit auch vom Bw. anerkannten Ergebnis der abgeföhrten Außenprüfung Rechnung zu tragen war, und zwar wie folgt:

| | |
|---|-----------|
| Einkünfte Obmannätigkeit lt. Erklärung | 21.812,00 |
| Privatanteil Telefon | 193,00 |
| Kürzung Treibstoffkosten | 966,00 |
| Einnahmen Kärntnerfleisch | 643,00 |
| Einkünfte aus selbständiger Arbeit lt. BE | 23.614,00 |

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Klagenfurt, am 24. April 2006