



Außenstelle Wien
Senat 17

UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

GZ. RV/4250-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., vom 24. September 2001 gegen die Bescheide des Finanzamtes A, vertreten durch N.N., vom 17. August 2001 betreffend Einkommensteuer 1998, 1999 und vom 10. Oktober 2002 gegen den Bescheid vom 6. September 2002 betreffend Einkommensteuer 2000 nach der am 23. Februar 2005 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Den Berufungen betreffend der Jahre 1998 und 1999 wird Folge gegeben.

Die Bescheide vom 17. August 2001 betreffend die Jahre 1998 und 1999 werden aufgehoben.

Der Berufung betreffend das Jahr 2000 wird teilweise Folge gegeben.

Der Bescheid betreffend das Jahr 2000 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) betrieb in den streitgegenständlichen Jahren 1998, 1999 und 2000 gemeinsam mit seiner Gattin eine Landwirtschaft und war in den streitgegenständlichen Jahren 1998, 1999 und 2000 als Obmann des Raiffeisenlagerhauses B, als Aufsichtsratsvorsitzender der C, als Versicherungsvertreter sowie als Ortsvorsteher tätig.

Für die Jahre 1998 und 1999 reichte er am 15.9.2000 die Einkommensteuererklärungen samt Beilagen sowie am selben Tag, dem 15.9.2000, Anträge auf Erstattung des Alleinverdienerabsetzbetrages für die Jahre 1998 und 1999 am Finanzamt (FA) ein. Vom FA wurden am 18.9.2000 die Bescheide zur Rückerstattung des Alleinverdienerabsetzbetrages erlassen. Weitere Bescheide ergingen zu diesem Zeitpunkt nicht.

In den am 15.9.2000 eingereichten Einkommensteuererklärungen ermittelte der Bw. die Höhe der einzelnen Einkünfte und rechnete sie den einzelnen Einkunftsarten zu.

Bezüglich der Land- und Forstwirtschaft ermittelte er einerseits die Einkünfte aus der gemeinsam mit der Gattin betriebenen Landwirtschaft anhand der Gewinnermittlung der Vollpauschalierung gemäß der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft (LuF Pausch VO 1997) und rechnete anhand einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung seine Einnahmen, die er als Obmann des Raiffeisenlagerhauses B erzielte, als Nebentätigkeit zu den landwirtschaftlichen Einkünften hinzu und bezog diese Einnahmen in einem in die weitere Gewinnermittlung des gemeinsam mit seiner Gattin bewirtschafteten landwirtschaftlichen Betriebes mit ein.

Seine Einkünfte als Versicherungsvertreter erklärte er als Einkünfte aus Gewerbebetrieb, seine Einkünfte als Aufsichtsratsvorsitzender der C und die Einkünfte als Ortsvorsteher als sonstige Einkünfte.

Mit Bescheid vom 17.8.2001 berichtigte das FA die Bescheide vom 18.9.2000 zur Rückerstattung des Alleinverdienerabsetzbetrages für die Jahre 1998 und 1999 gemäß § 293 b BAO.

In den Bescheiden vom 17.8.2001 qualifizierte das FA die Einkünfte aus der gemeinsamen Bewirtschaftung der Landwirtschaft des Bw. mit seiner Gattin als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft und abweichend von den eingereichten Erklärungen die Einkünfte als Obmann des Raiffeisenlagerhauses B sowie die Einkünfte als Aufsichtsratsvorsitzender der C als Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit gemäß § 22 EStG 1988, die Einkünfte als Versicherungsvertreter als Einkünfte aus Gewerbebetrieb und die Einkünfte als Ortsvorsteher als sonstige Einkünfte.

Begründend wurde ausgeführt, dass zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit gemäß § 22 Z 2 EStG Einkünfte aus einer vermögensverwaltenden Tätigkeit (zB für eine Tätigkeit als Aufsichtsratsmitglied) gehören. Einkünfte aus der Verwaltung fremden Vermögens würden auch die Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft beziehen, die diese Tätigkeit außerhalb eines Dienstverhältnisses ausüben.

In Anwendung dieser Bestimmungen waren die Einkünfte aus den Tätigkeiten als Obmann des Raiffeisenlagerhauses B und als Aufsichtsrat der C den Einkünften aus selbständiger Arbeit zuzurechnen.

In der dagegen erhobenen Berufung führte der Bw. aus:

Vorerst sei hingewiesen, dass die Bescheidbegründung, dass "die Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft" vermögensverwaltend tätig seien von vornherein nicht zutrifft, weil das Raiffeisenlagerhaus B eine registrierte Genossenschaft mit beschränkter Haftung ist und demnach keine Kapitalgesellschaft. Kapitalgesellschaften nach Handelsrecht sind lediglich Gesellschaften mit beschränkter Haftung und Aktiengesellschaften.

Selbst wenn man die Ansicht vertritt, dass Genossenschaften in diesem Zusammenhang Kapitalgesellschaften gleichzustellen sind, ist auch der Hinweis unrichtig, dass die Ausübung einer Geschäftsführertätigkeit einer Kapitalgesellschaft, soferne diese Tätigkeit außerhalb des Dienstverhältnisses ausgeübt wird, einer vermögensverwaltenden Tätigkeit zuzuordnen ist.

Nach der Bestimmung des § 22 Z 2 zweiter Satz EStG fallen die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisenden Beschäftigten nur dann unter die Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt. Bei einer darunter liegenden Beteiligung sind diese Vergütungen eindeutig den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zuzuordnen – auch betreffend Geschäftsführer von Kapitalgesellschaften.

Selbst wenn auch in diesem Punkt eine Genossenschaft einer Kapitalgesellschaft sinngemäß gleichzustellen wäre (worüber aber auch in der Literatur keinerlei Ausführungen gegeben sind), so ist die Beteiligung des Bw. am gesamten Geschäftsanteil des RLV B von zusammen über 7.500.000,00 ATS mit 38 Geschäftsanteilen zu ATS 300,00, demnach im Gesamtbetrag von ATS 11.400,00 deutlich unter dieser 25% Grenze gelegen.

Der Bw. geht davon aus, dass dieser Bezug betreffend "Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft" ohnehin nur auf seine Einkünfte als Obmann des Raiffeisenlagerhauses B gerichtet war und nicht auf seine Aufsichtsratstätigkeit bei der C, weil hinsichtlich der Aufsichtsratstätigkeit der erste Satz der Bestimmung des § 22 Z 2 EStG, welche Tätigkeit dort beispielhaft angeführt ist, infrage kommt und es sich diesbezüglich von vornherein um keine vergleichbare "Geschäftsführertätigkeit" handeln kann.

Da im übrigen bei einer auszuübenden Ermessensübung die Entschädigung als Aufsichtsrat bei der C wegen deren Geringfügigkeit einer Bescheidberichtigung nach § 293 b BAO entgegen steht, konzentriere sich der Bw. in der Folge im Wesentlichen nur auf die Zuordnung

der Einkünfte aus der Obmanntätigkeit beim RLH B, welche nun seitens der Finanzverwaltung zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit gerechnet werden.

Die Kernpunkte der Berufung sind:

Nach Meinung des Bw. waren von vornherein die Voraussetzungen für eine Bescheidberichtigung gemäß § 293 (Anm: richtig § 293 b) BAO nicht gegeben. Entsprechend dieser Bestimmung kann nämlich die Abgabenbehörde von amtswegen einen Bescheid nur insoweit berichtigen, als seine Rechtswidrigkeit auf Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruht.

Im Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 24.1.1990 (AÖF 199/100) betreffend Berichtigungen gemäß § 293 b BAO wird im Punkt 2 unter anderem ausgeführt, dass keine offensichtliche Unrichtigkeit vorliegt, wenn der Bescheid aus der Abgabenerklärung eine vertretbare - wenn auch allenfalls von der offiziellen Meinung der Finanzverwaltung abweichende – Rechtsauffassung übernimmt. Als Beispiel für derartige vertretbare Rechtsauffassungen werden dann in diesem Zusammenhang unter anderem angeführt

- wenn (insbesondere bei in der Judikatur nicht geklärten Rechtsfragen) Erlassmeinungen in der Literatur mit vertretbar erscheinenden Argumenten abgelehnt werden bzw. sogar dann – wenn aus der Judikatur der Höchstgerichte ableitbare Rechtsansichten mit vertretbar erscheinenden Argumenten insbesondere der Literatur abgelehnt werden.

Dem Bw. sind zur noch näher zu erörternden Rechtsfrage (Zugehörigkeit zu Einkünften aus selbständiger Tätigkeit oder zu der vom Bw. behaupteten Einkunftsart, Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft), derzeit keinerlei Entscheidungen von Höchstgerichten bekannt.

Dem Bw. ist aber sehr wohl bekannt, dass die infrage stehenden Einkünfte aus der Obmanntätigkeit beim RLH B bzw. aus der Aufsichtsratstätigkeit bei der C nach der Literatur den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zuordenbar sind.

Als anerkanntes Nachschlagwerk hinsichtlich der land- und forstwirtschaftlichen Einkünfte gilt das Buch von Jilch betreffend die "Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte", herausgegeben 1999, wo auf Seite 164 bei der Abgrenzung der Einkunftsart aus Land- und Forstwirtschaft zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit ausdrücklich ausgeführt wird, dass Einkünfte eines Land- und Forstwirtes aus der Nebentätigkeit als Aufsichtsrat, Funktionär und ähnliches einer landwirtschaftlichen Gesellschaft oder Genossenschaft der Einkunftsart "Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft" zuordenbar sind.

Der Autor führt dann in diesem Zusammenhang weiter aus, dass dann, wenn die Tätigkeit von Berufsfremden ausgeübt werden kann, es in jedem Fall an einem Zusammenhang mit der Land- und Forstwirtschaft fehlt.

Der Bw. legt einen Auszug aus der Satzung des RLH B (Statut) bei, wonach im § 3 (Voraussetzungen der Mitgliedschaft) im Absatz 1 ausdrücklich bestimmt wird, dass Mitglieder bei der Genossenschaft grundsätzlich nur solche physischen Personen werden können, die im Tätigkeitsgebiet der Genossenschaft einen landwirtschaftlichen Betrieb führen. Da nur aus dem Kreise der Mitglieder dann auch die Funktionäre wählbar sind, kann der Bw. daher als zwingende Voraussetzung die Obmannätigkeit bei dieser Genossenschaft (RLH B) nur dann ausführen, wenn der Bw. einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb führt.

Der von Jilch im genannten Fachbuch geforderten Voraussetzung ist demnach entsprochen.

Die bb Raiffeisenlagerhäuser wurden in einem Rundbrief vom 23.11.1999 im Zusammenhang mit der sozialversicherungsrechtlichen Behandlung von Funktionärsentschädigungen auch darüber informiert, dass – wiederum unter Zitierung der Literaturmeinung von Jilch – eine einkommensteuerliche Einordnungsmöglichkeit, insbesondere auch der Obmannentschädigungen, zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft gegeben ist.

In diesem Zusammenhang ist zu bemerken, dass entsprechend des § 12 der Satzung des RLH B (Aufgaben des Vorstandes) dem Vorstand (Obmann gehört dem Vorstand an) die Geschäftsführung und die Vertretung der Genossenschaft obliegt. Weiters wird in der Satzung bestimmt, dass der Vorstand einem Geschäftsführer und weiteren Arbeitnehmern die Durchführung geschäftlicher Obliegenheiten übertragen kann. Wie auch bei allen anderen Lagerhäusern, wurde auch beim RLH B (in der Zwischenzeit Verschmelzung mit RLH D, von zuständigen Organen beschlossen) die "Geschäftsführertätigkeit" einer anderen Person (nicht dem Vorstand zugehörig) übertragen, wonach die Obmannätigkeit mit der in der Kommentarmeinung von Jilch herausgestellten "Funktionärstätigkeit" tatsächlich gleichzusetzen ist.

Selbst wenn man davon ausgeht, dass eine eindeutige "offizielle Meinung eines Erlasses" zum Zeitpunkt der Einreichung der Abgabenerklärung am 15.9.2000 gegeben wäre, so sei an dieser Stelle klar herausgestellt, dass eine derartige Erlassmeinung (angenommene Einbeziehung der Funktionärsentschädigungen auch bei zwingender Berufszugehörigkeit zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit) in der Literatur (anerkannter Kommentar von Jilch) abgelehnt wird. Nach der Kommentarmeinung von Jilch sind Entschädigungen des Bw. als Obmann beim RLH B von den Einkünften aus selbständiger Arbeit abzugrenzen, das heißt, diesen nicht zuzuordnen. Da diese Literaturmeinung gegeben ist (Jilch verweist im übrigen in der Fußnote 950 auch auf bereits andere Kommentarmeinungen, wie insbesondere jene von Tischendorf im Steuer-Forstwirt), sind nach Meinung des Bw. die Voraussetzungen für eine Bescheidberichtigung nach § 293 b BAO nicht gegeben.

Aber auch die bisher ergangenen Erlässe lassen nach Meinung des Bw. eine Zuordnung zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zu. Da auf den Zeitpunkt der Einreichung der Erklärung im September 2000 abzustellen ist, waren zu diesem Zeitpunkt die Einkommensteuerrichtlinien 2000 noch nicht erschienen.

Im Abschnitt 83 Absatz 2 der Einkommensteuerrichtlinien 1986, welche zum damaligen Zeitpunkt Gültigkeit hatten, wurde verwiesen, dass Einnahmen der Organe von juristischen Personen und des privaten Rechts (wozu eindeutig auch Vorstandsmitglieder von Genossenschaften zählen) als wiederkehrende Bezüge im Sinne des § 29 Z 1 EStG 1988 zu betrachten seien, somit zur Einkunftsart "sonstige Bezüge" zählen.

Unabhängig von dieser generellen Zuweisung zu dieser Einkunftsart war aber – wie auch in der Literatur verwiesen – unter den bereits geschilderten Voraussetzungen (Berufszugehörigkeit) die Zuordnung zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft denkbar.

Unter Fußnote 951 auf der Seite 164 des Jilch-Kommentars wird bspw. auf den BMF-Erlass vom 31.3.1977 zu § 22 betreffend umsatzsteuerliche Behandlung der Entschädigungen an Vorstandsmitglieder verwiesen.

Im Umsatzsteuerrecht sind prinzipiell keinerlei Unterschiede zum EStG hinsichtlich Abgrenzung der Einkünfte von Land- und Forstwirtschaft zu anderen Einkünften gegeben. Nach Abschnitt 72b der im Jahr 1999 noch heranziehenden Einkommensteuerrichtlinien 1986 betreffend "land- und forstwirtschaftliche Nebenerwerbe bzw. Nebentätigkeiten" wird ausgeführt, dass den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft auch Einkünfte aus land- und forstwirtschaftlichen Nebenerwerben (Nebentätigkeiten) zuzuordnen sind. Als land- und forstwirtschaftliche Nebenerwerbe (Nebentätigkeiten) sind nach diesen Ausführungen mit der land- und forstwirtschaftlichen Haupttätigkeit in Zusammenhang stehende Tätigkeiten anzusehen, die sich nach ihrer wirtschaftlichen Zweckbestimmung zum land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb im Verhältnis der wirtschaftlichen Unterordnung befinden. Diese wirtschaftliche Unterordnung ist nach Ansicht des Bw. vorrangig aus dem Zeitverhältnis (für Funktionärtätigkeit aufgewendete Zeiten gegenüber eigentlicher Beschäftigung mit Land- und Forstwirtschaft) abzuleiten, daneben auch aus den Umsätzen.

Erst in den Einkommensteuerrichtlinien 2000, welche zum Einreichungszeitpunkt noch nicht erlassen waren, werden im Übrigen hinsichtlich der Wertgrenzen betreffend der wirtschaftlichen Unterordnung einer Nebentätigkeit exaktere Aussagen getroffen, welche aber bei dieser Beurteilung der Unterordnung auch heranziehbar sind.

Nach RZ 4203 dieser Richtlinien wird nämlich bestimmt, dass erst dann, wenn aus dem Nebenerwerb der Betrag von ATS 330.000,00 überschritten wird, die wirtschaftliche Unter-

ordnung vom Steuerpflichtigen nachzuweisen ist, welche demnach bis zu diesem Betrag generell als anerkannt gilt.

Auf diese Erlassbestimmung wird seitens des Bw. deswegen verwiesen, weil der Bw. glaubt, dass nicht nur nach der angeführten Literatur, sondern auch nach der "Erlassmeinung" eine Zuordnung seiner Einkünfte aus der Obmanntätigkeit beim RLH B (um diese Einkünfte geht es im wesentlichen bei der gegenständlichen Berufung) auch noch derzeit, das heißt nach Erscheinen der genannten Einkommensteuerrichtlinien 2000, den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zuordenbar sind.

Nach dem derzeitigen Stand beabsichtigt der Bw. daher auch für das Jahr 2000 und die Folgejahre die Einkünfte aus dieser Tätigkeit den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zuzuordnen.

Allein die vom BMF vertretenen unterschiedlichen Meinungen hinsichtlich der Zuordnung derartiger Funktionärsentschädigungen (oben erwähnte grundsätzliche Zurordnung, das heißt ohne Berücksichtigung des Umstandes, dass auch eine land- und forstwirtschaftliche Nebentätigkeit denkbar ist) beweist, dass es auch seitens der Finanz immer wieder Meinungsverschiedenheiten über die richtige Einordnung derartiger Einkünfte gibt.

Bezeichnend ist z.B. dass die in den Einkommensteuerrichtlinien 1986 (Abschnitt 72b) getroffenen Feststellungen vorerst auch unter RZ 6604 wiederum inhaltlich ident (vertretene Zuordnung zu sonstigen Einkünften) übernommen wurden, obwohl zu diesem Zeitpunkt bereits in den Lohnsteuerrichtlinien 1999 unter RZ 979 (Funktionäre) eine andere Auffassung vertreten wurde – nach den letztgenannten Richtlinien stellten Vergütungen an Funktionäre und "Organe" von juristischen Personen des privaten Rechts (z.B. Mitglieder des Vorstandes bei Genossenschaften) Bezüge im Sinne des § 22 Z 2 EStG dar, sofern sie nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses zufließen.

Die lange unterschiedliche Meinung ist aber in den letzten Wochen durch Angleichung bereits der Einkommensteuerrichtlinien in den Lohnsteuerrichtlinien beseitigt worden.

Allein diese divergierenden Auffassungen bei einem Ministerium deuten darauf hin, dass im Zeitablauf völlig unterschiedliche Rechtsmeinungen betreffend Funktionärsentschädigungen vertreten wurden.

Es erscheint daher gerechtfertigt, dass auch die Steuerpflichtigen – noch dazu gestützt auf Literatur – unterschiedliche Meinungen vertreten.

Auch die nun in den Einkommensteuerrichtlinien zuletzt vertretene Auffassung (angepasst an die Lohnsteuerrichtlinien 1999), dass es sich bei den Mitgliedern des Vorstandes einer Genossenschaft um Bezüge im Sinne des § 22 Abs 2 EStG handelt, steht in eindeutigem

Widerspruch zur Judikatur des VwGH (21.10.1964, ZI 1858/63), wo festgehalten wurde, dass nicht jede Tätigkeit bei der ein Unternehmerwagnis ausgeschlossen ist, die Ausübung einer nichtselbständigen Arbeit im Sinne des EStG bedeutet. Gerade in diesem Erkenntnis wurde die Entschädigung aus der Tätigkeit eines Obmannes, welcher gleich dem Bw. die Funktion eines Gesellschaftsorganes ausgeübt hat, den sonstigen Einkünften (damals § 22 EStG – nun gleichlautend § 29 EStG) zugeordnet – dem Bw. sind keine anderen anderslautenden neueren Erkenntnisse bekannt.

Ausdrücklich will der Bw. darauf hinweisen, dass eine Berichtigung des Bescheides nach § 293 b BAO auch deswegen nicht möglich ist, weil unabhängig von der in der Literatur vertretenen Auffassung der Einordnungsmöglichkeit zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft diese Zuordnungsmöglichkeit auch nach den Einkommensteuererlassen nach wie vor gegeben ist – sowohl nach dem für den Berufungsfall relevanten Einkommensteuerrichtlinien 1986, als auch nach den Einkommensteuerrichtlinien 2000. Dies umso mehr, als auch in den Umsatzsteuerrichtlinien 2000 unter RZ 2896 betreffend "Nebenerwerbe und Nebentätigkeiten" ausdrücklich ausgeführt wird, dass "zu den land- und forstwirtschaftlichen Nebentätigkeiten unter anderem auch die Übernahmen von Funktionen im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes (etwa Vorstandsmitglied einer land – und forstwirtschaftlichen Genossenschaft) gehören, wenn sie im Verhältnis zur landwirtschaftlichen Betätigung nach dem absoluten Gewicht (Umsatz) von untergeordneter Bedeutung sind. Dabei wird auf die Randzahlen 4201 bis 4208 der Einkommensteuerrichtlinien 2000 verwiesen, wonach dort dann auch der Zusammenhang mit der genannten ATS 330.00,00 Grenze hergestellt wird, wonach die Unterordnung nicht noch gesondert nachzuweisen ist.

Nach RZ 6 zu § 293 b BAO im Kommentar von Ritz (2. Auflage, 1999) wird auch die Meinung vertreten, dass eine Unrichtigkeit nach § 293 b auch dann nicht beseitigbar ist, wenn diese erst nach Durchführung eines diesbezüglichen – über die Bedachtnahme auf die Aktenlage hinausreichenden – Ermittlungsverfahren erkennbar wird. Es hätte demnach dann, wenn es nur noch um die Unterordnung der infrage stehenden Funktionärstätigkeit zur Haupttätigkeit im Betrieb der Land- und Forstwirtschaft gegangen wäre, eine Ermittlung hinsichtlich der Umsätze vorgenommen werden müssen, was ebenfalls nicht geschehen ist - offensichtlich auch deswegen nicht, weil laut Spruch des Bescheides die Auffassung der Finanzverwaltung erkennbar ist, dass es sich hinsichtlich der Funktionärsentschädigungen (insbesondere Entschädigung für Obmanntätigkeit) von vornherein um keine Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft handeln könne.

Anzuführen ist auch, dass im genannten Bescheid vom 18.9.2000, in dem lediglich über die Zuerkennung des Alleinverdienerabsetzbetrages (Negativsteuer) abgesprochen wurde, keinerlei Aufteilung nach einzelnen Einkunftsarten vorgenommen wurde, wonach auch die im

Spruch des Bescheides vom 17.8.2001 getroffene Feststellung "Ausfertigungsfehler betreffend Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft" nicht behauptet werden kann, weil ein derartiger Ausfertigungsfehler in einem Bescheid vom 18.9.2000 nicht enthalten ist.

Auch ist darauf hinzuweisen, dass nach einem Erkenntnis des VwGH vom 22.4.1998, 93/13/0277 keine Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten dann vorliegt, wenn die Abgabenbehörde selbst die unrichtige Rechtsauffassung teilt – siehe Kommentar Ritz Rz 7 zu § 293 b BAO.

Selbst wenn die Voraussetzungen zur Berichtigung nach § 293 b BAO gegeben wäre – was aber von mir ausdrücklich bestritten wird - , so ist der Bescheid deswegen fehlerhaft, weil keinerlei Hinweise auf die Ausübung des Ermessens im Spruch des Bescheides (im Übrigen auch nicht in der Begründung) gegeben werden. Nachdem im § 293 b BAO eine zwingende Berichtigung nicht vorgesehen ist (lediglich Kann-Bestimmung), hat die Behörde auch darzulegen, wie dieses Ermessen ausgeübt worden ist – insbesondere Interessensabwägung betreffend des Prinzips des Vorranges der Rechtsrichtigkeit vor der Rechtsbeständigkeit unter Bedachtnahme auf Billigkeit und Zweckmäßigkeit.

Nach einem Artikel im Finanzjournal (Nr.7/8 2001, Seite 240 und 241) hat eine derartige Abwägung der Entscheidungsgründe zu erfolgen und es sind diese Erwägungen auch in der Bescheidbegründung zu dokumentieren. Dabei hat die Behörde sich bei ihrer Entscheidung vorrangig am Gesetzessinn zu orientieren und objektive Interessensabwägungen vorzunehmen.

Der Sinn der Einführung der Bestimmung des § 293 b in der BAO im Jahr 1989 beruhte in erster Linie darauf, eine Handhabe gegen Abgabepflichtige zu haben, die darauf hoffen, dass offensichtliche Unrichtigkeiten in ihren Abgabenerklärungen (insbesondere bei den damals eingeführten Soforteingaben) bei der Veranlagung übersehen werden und dann später nicht mehr berichtet werden könnten. Nach dem genannten Artikel hat die Behörde auch darzulegen, warum sie in der Wiederaufnahme (gleich lautende Beurteilung nach § 293 b BAO) keine Unbilligkeit erblickt (VwGH vom 10.7.1996, 92/15/0101), wobei auch bei Ermessensübung bei einer amtswegigen Wiederaufnahme der Grundsatz von Treu und Glauben nicht außer acht gelassen werden darf.

Aus den dargestellten Gründen der nicht gegebenen Voraussetzungen für eine Bescheidberichtigung gemäß § 293 b BAO sowie auch wegen der bei der Berichtigung offensichtlich nicht vorgenommenen Ermessensübung (Interessensabwägung) beantragt der Bw. die Einkommensteuerbescheide 1998 und 1999 vom 17.8.2001 für gegenstandslos zu erklären, demnach die Rechtsfolgen, welche vor diesen Berichtigungsbescheiden gegeben waren, herbeizuführen.

In den vom Bw. vorgelegten Statuten des Raiffeiselagerhauses wird in den berufungs-wesentlichen Punkten folgendes geregelt:

In Punkt II Mitgliedschaft:

§ 3 Voraussetzungen der Mitgliedschaft:

(1) Mitglieder der Genossenschaft können grundsätzlich nur solche physischen Personen, juristischen Personen und Personengesellschaften des Handelsrechtes werden, die im Tätigkeitsgebiet der Genossenschaft einen landwirtschaftlichen Betrieb führen.

§ 12 Aufgaben des Vorstandes:

(1) Dem Vorstand obliegen die Geschäftsführung und die Vertretung der Genossenschaft unter Beachtung der gesetzlichen und satzungsmäßigen Bestimmungen, der für ihn geltenden Geschäftsordnung und der Beschlüsse der Generalversammlung. Vertretungsbefugt sind zwei Vorstandsmitglieder, wovon mindestens eines der Obmann oder ein Obmann-Stellvertreter sein muss bzw. der Obmann oder ein Obmann-Stellvertreter gemeinsam mit einem Prokuristen. Die Bestellung eines Prokuristen erfolgt durch den Vorstand und bedarf der Zustimmung des Aufsichtsrates und des "Verbandes ländlicher Genossenschaften in E, reg.Gen.m.b.H."

(5) Der Vorstand kann einem Geschäftsführer und weiteren Arbeitnehmern die Durchführung geschäftlicher Obliegenheiten übertragen. Die Legitimation und die Festlegung der Befugnisse erfolgt durch den Vorstand.

Das Finanzamt wies die Berufung gegen die gemäß § 293 b BAO berichtigten Bescheide mit Berufungsvorentscheidung ab und begründete dies wie folgt:

§ 293 b BAO lautet: Die Abgabenbehörde kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen einen Bescheid insoweit berichtigen, als seine Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruht.

Die Bestimmung des § 293 b BAO wurde geschaffen, um bei der Veranlagung unter bestimmten Umständen unterlaufene Unrichtigkeiten beseitigen zu können.

Am 15. September 2000 reichte der Bw. für die Jahre 1998 und 1999 sowohl Anträge auf Erstattung des Alleinverdienerabsetzbetrages als auch Einkommensteuererklärungen ein. Die am 18. September 2000 ergangenen Einkommensteuerbescheide 1998 und 1999 beruhten auf den Angaben des Bw. in den Anträgen auf Erstattung des Alleinverdienerabsetzbetrages.

Um die in den Einkommensteuererklärungen ausgewiesenen Einkünfte ebenfalls der Besteuerung zu unterwerfen, wurden die Bescheide vom 18. September 2000 gem. § 293 b BAO berichtet.

Die Unrichtigkeit der Erstbescheide beruhte auf einer unvertretbaren Rechtsansicht und zwar der Nichtberücksichtigung der Einkünfte des Bw.. Die Unrichtigkeiten waren offensichtlich, da dem do. Finanzamt getrennte Eingaben vorlagen und in den Anträgen auf Erstattung des Alleinverdienerabsetzbetrages, die den Bescheiden vom 18. September 2000 zugrunde lagen, diese Einkünfte ausgewiesen wurden.

Aufgrund dieser Ausführungen erfolgten die Berichtigungen gemäß § 293 b BAO zu Recht.

Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit sind gemäß § 22 Z 2 EStG u.a. Einkünfte aus einer vermögensverwaltenden Tätigkeit (z.B. für die Tätigkeit als Hausverwalter oder als Aufsichtsratsmitglied).

Vergütungen an Funktionäre (Organe) von juristischen Personen des privaten Rechts (z.B. Mitglieder des Vorstandes bei Vereinen, Genossenschaften oder Sparkassen) stellen keine wiederkehrenden Bezüge, sondern Bezüge im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 dar, sofern sie nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses zufließen (siehe hiezu VwGH-Erkenntnis vom 30.1.2001, ZI. 95/14/0043 sowie RZ 6604 EStR 2000).

Der Bw. ist Obmann des Raiffeisenlagerhauses B sowie Aufsichtsratsvorsitzender der C und übt somit Funktionärstätigkeiten bei juristischen Personen des privaten Rechts aus. Die im Zusammenhang mit diesen Funktionen bezogenen Vergütungen entsprechen der vorstehenden Bestimmung und sind den Einkünften aus selbständiger Arbeit gemäß § 22 Abs 2 EStG zuzurechnen.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Im Vorlageantrag beantragte der Bw. eine mündliche Verhandlung und führte in einem aus:

In der Bescheidbegründung zur Berufungsvorentscheidung wird ausgeführt, dass die Unrichtigkeit der Erstbescheide auf einer unvertretbaren Rechtsansicht und zwar der Nichtberücksichtigung der Einkünfte des Bw. beruhte. Die Unrichtigkeiten seien offensichtlich gewesen, da dem Finanzamt getrennte Eingaben vorlagen und in Anträgen diese Einkünfte nicht ausgewiesen wurden.

Diese Ausführungen sind deswegen unrichtig, weil im Formular E 5 betreffend Erstattung des Alleinverdienerabsetzbetrages für die infrage stehenden Jahre 1998 und 1999 hinsichtlich der Angaben betreffend Einkünfte im Antragsjahr angekreuzt war, dass steuerpflichtige Einkünfte gegeben sind, diese Einkünfte jedoch nicht den Betrag von ATS 89.600,00 (€ 6.511,49) übersteigen.

Zum Beweis dieser Aussage wurde gerade für diese beiden Jahre eine Einkommensteuererklärung (Formular E 1) und weiters auch eine Beilage nichtbuchführender Land- und Forstwirte (Formular E 25) – mit detaillierten Unterlagen – beigelegt.

In diesen letztgenannten Erklärungen E 25 war auch unter der Position 525 die in einer weiteren Beilage dargestellte Entschädigung aus der Obmannstätigkeit des Bw. beim Raiffeisenlagerhaus B angeführt z.B. betreffend das Jahr 1999 im Ausmaß von ATS 130.727,00 Position 310 der Einkommensteuererklärung (Formular E 1) im Betrage von ATS 46.065,00 führten.

Die genannte Einkommensteuererklärung (samt Beilagen) stellte daher einen integrierenden Bestandteil des Antrages auf Erstattung des Alleinverdienerabsetzbetrages dar, weil gerade dadurch der Beweis erbracht werden sollte, dass Einkünfte nicht über dem erwähnten Grenzbetrag von ATS 89.600,00 vorliegen.

Darauf wurde auch durch den Bw. im besonderen bei einer Darlegung der Erklärung im Referat des Finanzamtes zum Erklärungsdatum der infrage stehenden Bescheide verwiesen. Es kann daher keine Rede davon sein, dass die infrage stehenden Einkünfte in den Erklärungen nicht ausgewiesen worden wären. Eine derartige Feststellung wäre nur dann richtig, wenn allein der Antrag auf Erstattung des Alleinverdienerabsetzbetrages vorgelegt worden wäre – ohne gesonderte Einkommensteuererklärung (samt Beilagen).

Schließlich ist auch dann die Bescheiderstellung vom 17.8.2001 betreffend Einkommensteuer 1998 und 1999 unter Hinweis auf Berichtigung gemäß § 293 b BAO ohne jede weitere Ermittlung vorgenommen worden, das heißt ausschließlich aufgrund der Daten der Ersteinreichungen, welche auch zu Bescheiden hinsichtlich Zuerkennung des Alleinverdienerfreibetrages führten.

Auch wird in der Bescheidbegründung vom 6.9.2002 wiederum ein VwGH-Erkenntnis vom 30.1.2001 (ZI. 95/14/0043) sowie die RZ 6604 der Einkommensteuerrichtlinien 2000 zitiert, welche zum Zeitpunkt der Erlassung der Erstbescheide, auf welche sich die Berichtigung nach § 293 b BAO bezieht, nämlich zum 18.9.2000, noch gar nicht veröffentlicht sein konnten.

Bereits in der Berufung vom 17.9.2001 wurde unter anderem darauf verwiesen, dass im Erlass des BMF vom 24.1.1990 (Z 05 2601/5-IV/5/89, AÖF/100) betreffend die Berichtigung von Bescheiden gemäß § 293 b BAO im Punkt 2 unter anderem ausgeführt wird, dass keine offensichtliche Unrichtigkeit vorliegt, wenn der Bescheid aus der Abgabenerklärung eine vertretbare – wenn auch allenfalls von der offiziellen Meinung der Finanzverwaltung abweichende - Rechtsauffassung übernimmt. Als Beispiel für derartige vertretbare Rechtsauffassungen wurde dann in diesem Zusammenhang unter anderem angeführt, dass dies dann der Fall ist, wenn (insbesondere bei in der Judikatur nicht geklärten Rechtsfragen) Erlassmeinungen in der Literatur mit vertretbar erscheinenden Argumenten abgelehnt werden.

In der Literatur wird auch in der 2. Ausgabe des Jahres 2002 von Jilch nach wie vor die oben dargestellte anders lautende Meinung vertreten.

Im Besonderen wird auch darauf hingewiesen, dass, wie ebenfalls in der Berufung vom 17.9.2001 ausführlich dargestellt, noch gar keine diesbezügliche Rechtsmeinung in Erlässen existiert hat, wonach eine Zuordnung zu Einkünften aus sonstiger selbständiger Tätigkeit gemäß § 22 Z 2 EStG bei den infrage stehenden Einkünften gegeben sein soll – insbesondere wurde auf die damals (zum Zeitpunkt der Erledigung der Anträge auf Zuerkennung des Alleinverdienerfreibetrages) noch gültigen Ausführungen im Abschnitt 83 Absatz 2 der Einkommensteuerrichtlinien 1986 verwiesen, wonach derartige Einkünfte betreffend Organe von juristischen Personen des privaten Rechts als wiederkehrende Bezüge im Sinne des § 29 Z 1 EStG zu betrachten seien, somit zur Einkunftsart "sonstige Bezüge" zählen. Diese Ansicht wurde im Übrigen vorerst auch noch in die Einkommensteuerrichtlinien 2000 unter der angeführten Randzahl 6604 übernommen und erst im Laufe des Jahres 2001 korrigiert – im Sinne einer Angleichung an damals bereits existierende anders lautende Feststellungen in den Lohnsteuerrichtlinien 1999, welche aber keinesfalls dazu vorgesehen sind, Abgrenzungsfragen zwischen den Einkunftsarten "Land- und Forstwirtschaft", "Selbständiger Arbeit" bzw. "Sonstige Einkünfte nach § 29 EStG" zu klären.

Dass in der Bescheidbegründung zur genannten Berufungsentscheidung vom 6.9.2002 angeführte Erkenntnis des VwGH vom 30.1.2001 hatte im Übrigen nicht zum Gegenstand, Abgrenzungsfragen zwischen Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft und Selbständiger Arbeit zu klären. Es wurde darin lediglich festgehalten, dass bei einem Obmann eines Unterstützungsvereines (Nicht Obmann einer Genossenschaft), welcher gleichzeitig als Geschäftsführer zahlreicher Wirtschaftsbetriebe dieses Vereines fungierte, eine vermögensverwaltende Tätigkeit im Sinne des § 22 Absatz 1 Z 2 EStG 1972 angenommen werden kann, weil dieser die Möglichkeit hatte, Entscheidungen über das Vermögen zu treffen, nämlich in der Form als dieser einbehaltene Beträge aus Schwarzumsätzen unterschlagen hat, wonach diese Einkünfte als Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit zu qualifizieren wären. In keinem Fall wurden Funktionsentschädigungen betreffend die Obmannhaftigkeit in diesem Erkenntnis behandelt.

Auch soll nochmals darauf verwiesen werden, dass selbst nach den Einkommensteuerrichtlinien 2000 nach wie vor eine Zuordnungsmöglichkeit der infrage stehenden Einkünfte zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft gegeben ist, wie auf Seite 4/5 der Berufung vom 17.9.2001 verwiesen wurde – insbesondere auch unter Heranziehung der RZ 2896 der Umsatzsteuerrichtlinien 2000 mit Querverweis auf die Einkommensteuerrichtlinien 2000 hinsichtlich der dort angeführten RZ 4201 bis 4208.

Im Übrigen wird auf die Berufungsargumente vom 17.9.2001 verwiesen, auf welche in der neuerlichen Bescheidbegründung vom 6.9.2002 betreffend Berufungsentscheidung vom 6.9.2002 nicht eingegangen worden ist, wie z.B. darauf, dass die Abgabenbehörde

ursprünglich selbst die unrichtige Rechtsauffassung für möglich gehalten hat und dass wegen der nicht gegebenen Aufteilung im Erstbescheid betreffend Zuerkennung des Alleinverdienerfreibetrages keinerlei Aufteilung nach den einzelnen Einkunftsarten vorgenommen worden ist, wonach auch kein Ausfertigungsfehler nach § 293 b BAO behauptet werden kann.

Schließlich finden sich auch im nunmehrigen Bescheid vom 6.9.2002 bzw. in der Bescheidbegündung gleichen Datums keinerlei Hinweise, wie das Ermessen im Spruch des Bescheides ausgeübt wurde. Da es sich bei der genannten Bestimmung um eine Kann-Bestimmung handelt, hätte die Behörde darzulegen, wie dieses Ermessen ausgeübt worden ist – insbesondere Interessenabwägung betreffend des Prinzips des Vorranges der Rechtsrichtigkeit vor der Rechtsbeständigkeit unter Bedachtnahme auf Billigkeit und Zweckmäßigkeit.

Der Bw. beantragt daher, wie in der Berufung vom 17.9.2001 ausgeführt, die Bescheide vom 17.8.2001 einschließlich des nunmehrigen Bescheides betreffend Berufungsvorentscheidung für gegenstandslos zu erklären, demnach die Rechtsfolgen, welche vor diesen Berichtigungsbescheiden gegeben waren, herbeizuführen.

Für das Jahr 2000 reichte der Bw. die Einkommensteuererklärungen samt Beilagen am 11.10.2001 ein und erklärte darin neben den gemeinschaftlichen Einkünften aus der Bewirtschaftung der Landwirtschaft mit seiner Gattin die Einnahmen aus der Obmannätigkeit und die Einnahmen aus der Aufsichtsratstätigkeit bei der C als Besondere Vergütungen aus der Landwirtschaft und rechnete diese Einnahmen – im Gegensatz zu den Vorjahren – ihm alleine zu. Der Bw. erklärte diese besonderen Einkünfte ohne sie in die Gewinnermittlung des landwirtschaftlichen Betriebes miteinzubeziehen zusätzlich zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft aus dem gemeinsamen landwirtschaftlichen Betrieb mit seiner Gattin. Die Einnahmen als Versicherungsvertreter erklärte er als Einkünfte aus selbständiger Arbeit.

In seiner Einkommensteuererklärung gab der Bw. die Einkünfte in ATS wie folgt bekannt:

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	132.539,00
Einkünfte aus selbständiger Arbeit	3.805,00
Sonstige Einkünfte	9.901,00

Das Finanzamt anerkannte die Zuordnung der Einnahmen aus der Obmannätigkeit und als Aufsichtsratsvorsitzender zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft nicht und rechnete diese Einnahmen den Einkünften aus selbständiger Tätigkeit gemäß § 22 Z 2 EStG zu.

Die Einkünfte aus der Versicherungstätigkeit rechnete das Finanzamt den Einkünften aus Gewerbebetrieb zu, wobei ein Betrag in Höhe von ATS 356,00 als Werbungskosten nicht anerkannt wurde, da es sich um anteilige Bewirtungsspesen handelte.

Der Einkommensteuerbescheid in ATS lautete in den Punkten der Einkünftezurechnung daher wie folgt:

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	0,00
Einkünfte aus selbständiger Arbeit	132.895,00
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	4.291,00
Sonstige Einkünfte	9.901,00

In der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2000 vom 6.9.2000 führte der Bw. aus:

In der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2000 vom 11.10.2001 wurde eine Zuordnung der Funktionsentschädigungen betreffend die Tätigkeit als Obmann des Raiffeisenlagerhauses B und als Aufsichtsratsvorsitzender der C zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft vorgenommen.

Im Bescheid vom 6.9.2002 wurden diese Einkünfte nun unter Zitierung des § 22 Z 2 EStG 1988 den Einkünften aus selbständiger Arbeit zugerechnet, wobei diesen erklärten Einkünften von ATS 132.339,00 die Hälfte betreffend Bewirtungskosten von Geschäftsfreunden von in einer Beilage ausgewiesenen ATS 711,00 demnach ATS 356,00 hinzugerechnet wurden, wonach im Einkommensteuerbescheid Einkünfte aus selbständiger Arbeit von ATS 132.895,00 zustande kommen.

Nach Meinung des Bw. handelt es sich hierbei um Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, da auch in der Literatur (siehe Jilch – Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte, Ausgabe 1999, Seite 164) die Meinung vertreten wird, dass Einkünfte eines Land- und Forstwirtes aus der Nebentätigkeit als Aufsichtsrat, Funktionär und ähnliches einer landwirtschaftlichen Gesellschaft oder Genossenschaft der Einkunftsart Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft zuordenbar sind.

Die in der Bescheidbegründung zum Einkommensteuerbescheid vom 6.9.2002 im ersten Satz aufgestellte Behauptung, dass derartige Vergütungen an Funktionäre von juristischen Personen des privaten Rechts (z.B. Genossenschaften) keine wiederkehrenden Bezüge darstellen, ist nach Meinung des Bw. gegenstandslos, weil eine Zuordnung zu den sonstigen Einkünften, welche derartige wiederkehrende Bezüge begründen, auch in der Einkommen-

steuererklärung nicht vorgenommen wurde, sondern, wie erwähnt, eine Zuordnung zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft.

Die Zuordnungsfrage ist für den Bw. von entscheidender Bedeutung, weil die Zuordnung zu den selbständigen Einkünften eine Sozialversicherungspflicht als sogenannter "Neuer Selbständiger" auslösen würde.

Der Bw. beantragt daher eine Umreihung der im Bescheid vom 6.9.2002 ausgewiesenen Einkünfte aus selbständiger Arbeit zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft.

Sollte diese Umreihung vorgenommen werden, wären auch die Einkünfte aus Gewerbebetrieb richtigerweise mit ATS 4.191,0 – anstelle bisher mit ATS 4.291,00 festzusetzen, weil die Hinzurechung der Hälfte der Bewirtungskosten von ATS 772,00 laut Beilage zur Einkommensteuererklärung, das sind dann ATS 386,00 zu den erklärten Einkünften aus Gewerbebetrieb von ATS 3.805,00, den erwähnten Betrag von ATS 4.191,00 ergibt.

In der am 23. Februar 2005 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt

Der Steuerberater bringt in Ergänzung zu den Berufungen vor, dass er ursprünglich für die Jahre 1998 und 1999 nicht von einer Möglichkeit ausgegangen ist, dass die Einkünfte als Obmann des Raiffeisenlagerhauses B und als Aufsichtsratsmitglied der C des Bw. zu den gemeinschaftlichen landwirtschaftlichen Einkünften mit der Gattin des Bw. gezählt werden können. Ursprünglich war er der Meinung, dass diese Einkünfte sehr wohl der Landwirtschaft zugehörig sind, aber als besondere Vergütungen nur dem Bw. zugerechnet werden könnten. Nach einem Telefongespräch mit einem Mitarbeiter der Veranlagungsstelle des Finanzamt sei im Gespräch die Möglichkeit aufgetaucht, die Einkünfte als Obmann sehr wohl den gemeinschaftlichen landwirtschaftlichen Einkünften mit der Gattin des Bw. zuzurechnen und in die Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die gemeinschaftlichen Einkünfte einzubeziehen. Daraufhin wurden die Erklärungen für 1998 und 1999 in diesem Sinne abgeändert. Für das Jahr 2000 vertrat der Steuerberater diese Ansicht nicht mehr, da zwischenzeitig vom Finanzamt die Bescheide für 1998 und 1999 gemäß § 293 b BAO korrigiert worden sind.

Der Steuerberater gab für den Bw. die Erklärungen 1998 und 1999 persönlich in der Einlaufstelle ab, nachdem er sich vorher im Veranlagungsreferat erkundigt hatte, ob die Erklärungen korrekt seien.

Der Vertreter des Finanzamtes erläutert, dass gleichzeitig zwei Anträge auf Erstattung des Alleinverdienerabsetzbetrages für 1998 und 1999 vom Bw. sowie die Einkommensteuererklärungen für 1998 und 1999 eingereicht worden sind.

Die Anträge auf Erstattung des Alleinverdienerabsetzbetrages wurden im Postlauf an die Arbeitnehmerveranlagung und die Einkommensteuererklärungen an die Veranlagungsleitstelle weitergeleitet.

Der Steuerberater erklärte, dass er nicht genau weiß, seit wann der Bw. Obmann bzw. Aufsichtsratsmitglied war. Wahrscheinlich aber seit 1997 und 1998.

Der Vertreter des Finanzamtes erläuterte, dass drei Tage nach Einreichung der Anträge auf Erstattung des Alleinverdienerabsetzbetrages die Bescheide am 18.9.2000 für die Rückerstattung des Alleinverdienerabsetzbetrages als Einkommensteuerbescheide ergangen sind.

Im September 2000 wurden auf Grund der abgegebenen Einkommensteuererklärungen bezüglich der bezogenen Einkünfte keine Einkommensteuerbescheide erlassen. Die gemäß § 293 b BAO am 17.8.2001 ergangenen Bescheide wurden auf Grund der Überprüfung der abgegebenen Einkommensteuererklärungen für 1998 und 1999 des Bw. erlassen. Da der Bescheid für die Rückerstattung des Alleinverdienerabsetzbetrages ein Einkommensteuerbescheid ist, mussten die Bescheide vom 18.9.2000 gemäß § 293 b BAO berichtigt werden.

Der Steuerberater ergänzte weiters, dass die Qualifikation der Einkünfte als Obmann des Raiffeisenlagerhausverbandes und als Aufsichtsratsmitglied als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft oder als selbstständige Einkünfte auch Auswirkungen auf die Sozialversicherungspflicht bei der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft hat.

Der Steuerberater gibt an, dass der enge wirtschaftliche Zusammenhang zwischen der Land- und Forstwirtschaft der Ehegatten und den Obmanneinkünften des Bw. dadurch gegeben ist, dass der Bw. nie Obmann des Raiffeisenlagerhausverbandes hätte werden können, wenn er den landwirtschaftlichen Betrieb nicht mit seiner Gattin bewirtschaftet hätte.

Nach Ansicht des Steuerberaters ist hinsichtlich der Unterordnung der Obmanneinkünfte gegenüber den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft die 330.000 S Umsatzgrenze maßgebend.

Unter Hinweis auf die Entscheidungen des UFS, GZ. RV/0259-G/03 und RV/0041-I/04, in denen abgesprochen wird, dass die 10.000 ATS eine maßgebende Vergleichsgröße sei, legte der Steuerberater eine schriftliche Auskunftserteilung von Mag. Dr. Jilch vor, in der dieser ausführt, dass die 10.000 ATS Grenze kein maßgebender Faktor mehr sei, da bei einer Betriebsgröße ab 5 ha Einnahmen aus Nebentätigkeiten bis 24.200 Euro zu Land- und Forstwirtschaft zu zählen sind.

Der Steuerberater verweist in diesem Zusammenhang auf die ESt-Richtlinien, Randziffer 4203, in der angeführt ist, dass das Verhältnis der Umsätze ein taugliches Mittel zur Feststellung der Unterordnung ist.

Der Vertreter des Finanzamtes führte aus, dass der Bw. zwar nur Obmann des Raiffeisenlagerhausverbandes werden konnte, da er Mitglied dieses Raiffeisenlagerhausverbandes war, diese Mitgliedschaft sich aber aus dem gemeinsamen landwirtschaftlichen Betrieb mit der Ehegattin des Bw. ergeben habe. Die Tätigkeit als Obmann führte der Bw. alleine aus und hatte keinen näheren Zusammenhang mit seinem landwirtschaftlichen Betrieb. Auf keinen Fall könne nach Ansicht des Finanzamtes die Einkünfte als Obmann in die gemeinschaftlichen landwirtschaftlichen Einkünfte des Bw. mit seiner Gattin einbezogen werden. Ob die Einkünfte als Obmann des Raiffeisenlagerhausverbandes als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft oder als selbstständige Einkünfte gemäß § 22 EStG zu qualifizieren seien, ist strittig, ist aber nach Ansicht des Finanzamtes gemäß den ESt-Richtlinien, Randziffer 6604 eindeutig als selbstständige Tätigkeit gem. § 22 EStG zu werten.

Der Steuerberater verweist auf die UStR, RZ 2896, die weiterhin in Gültigkeit sind, in denen als land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit ausdrücklich Vorstandsmitglieder einer land- und forstwirtschaftlichen Genossenschaft genannt werden, die auch auf die EStR 2000 verweisen. Neuerlich verwies der Steuerberater darauf, dass in den für den Jahren 1998 und 1999 geltenden Einkommensteuerrichtlinien, Abschnitt 83 Abs. 2 der EStR 1986, Einkünfte aus einer Tätigkeit als Obmann als sonstige Einkünfte qualifiziert worden sind und nicht als Einkünfte aus selbstständiger Arbeit.

Der Steuerberater erläutert, dass die Obmanntätigkeit im Hinblick auf den dafür nötigen Zeitaufwand sicher gegenüber der Land- und Forstwirtschaft untergeordnet war, wie auch aus den der Berufung beigelegten Erklärungen hervorgeht.

Der Steuerberater gibt an, dass sein Berufungsbegehren für das Jahr 2000 nicht die Höhe der festgesetzten Einkommensteuer, sondern die Frage der Einordnung der Einkünfte als Obmann und als Aufsichtsratsmitglied zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft oder zu den Einkünften aus selbstständiger Tätigkeit betrifft. Die Berufung wurde auch deshalb erhoben, weil diese Einordnung sozialversicherungsrechtliche Auswirkungen hat und die Anerkennung des Bescheides für das Jahr 2000 kein Präjudiz für die Anerkennung der Berichtigung der Vorjahre sein sollte.

Für die Jahre 1998 und 1999 wird ausdrücklich noch einmal bestritten, dass eine Berichtigung gemäß § 293 b BAO korrekt war, da die Rechtsmeinung auf Zuordnung der Einkünfte auf vertretbaren Rechtsansichten, die auch in der Literatur vertreten werden, beruhten. Die

Einkünfte als Aufsichtsratsmitglied wurden in den Jahren 1998 und 1999 nicht als land- und forstwirtschaftliche Einkünfte erklärt, da das mit dem Finanzamt nicht besprochen war.

Der Vertreter des Finanzamtes führt aus, dass eine Berichtigung gem. § 293 b BAO zulässig war, da durch den Bw. insofern eine falsche Rechtsmeinung vertreten worden war, als es keine vertretbare Auffassung sei, dass die Einkünfte als Obmann, die der Bw. alleine erzielte, beiden Ehegatten bei der Ermittlung der gemeinschaftlichen Einkünften aus der Land- und Forstwirtschaft zugerechnet werden. Durch diese nicht vertretbare Rechtsansicht war eine Berichtigung gem. § 293 b BAO jederzeit möglich.

Der Steuerberater betonte nochmals, dass seiner Ansicht nach eine Berichtigung gem. § 293 b BAO nicht vorgenommen hätte werden dürfen, da seine Rechtsauffassung auf einer vertretbaren Rechtsansicht beruhte und damit keine offensichtliche Unrichtigkeit aus der Übernahme von Abgabenerklärungen gegeben war. Er verweist in diesem Zusammenhang auf den Erlass des BMF AÖF 1990/100.

Der Vertreter des Finanzamtes betonte hingegen nochmals, dass sehr wohl eine unvertretbare Rechtsansicht durch den Bw. vertreten wurde, da die Einkünfte als Obmann ihm allein zuzurechnen seien, da die Zurechnung der Obmanneinkünfte an beide Ehegatten keine vertretbare Rechtsansicht ist.

Der Steuerberater führt aus, dass einerseits in den Begründungen der Bescheide gem. § 293 b BAO für die Jahre 1998 und 1999 und in den dazu ergangenen Berufungsvorentscheidungen nie begründet wurde, warum die Obmanneinkünfte keine sonstigen gesondert angeführten Einkünfte in der gemeinsam geführten pauschalierten Landwirtschaft seien und damit aufteilbar oder ob sie als besondere Vergütungen in der Landwirtschaft nur dem Bw. zurechenbar seien. Die Argumentation der unvertretbaren Rechtsansicht, dass die Obmanneinkünfte nur dem Bw. zurechenbar seien und somit nicht aufteilbar, war für den Bw. aus den Bescheidbegründungen zu den Bescheiden gem. § 293 b BAO nicht erkennbar.

Der Steuerberater betont nochmals, dass für ihn eine Berichtigung gem. § 293 b BAO nicht zulässig war, weil auch das Finanzamt wisse, dass hinsichtlich der Rechtsfrage der Zuordnung der Obmanneinkünfte zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft oder zu den Einkünften aus selbstständiger Tätigkeit verschiedene Rechtsansichten vertreten werden und aus keiner einzigen Begründung die Auffassung des Finanzamtes ersichtlich war, dass die Berichtigung gem. § 293 b BAO sich darauf stützte, dass es eine unvertretbare Rechtsauffassung sei, Einkünfte die einem alleine zuzurechnen seien, in die geteilten land- und forstwirtschaftlichen Einkünfte miteinzubeziehen.

Der Vertreter des Finanzamtes erklärt, dass aus den Bescheidbegründungen nicht eindeutig erkennbar war, dass das Finanzamt der Meinung war, dass sich die unvertretbare

Rechtsansicht darauf bezog, dass Einkünfte, die Herr Nigischer allein erzielte, nicht beiden Ehegatten zuzurechnen möglich sei.

Der Steuerberater verweist nochmals auf seine ausführlichen Begründungen in den Berufungsschriften und im Vorlageantrag.

Der Steuerberater ersucht abschließend, der Berufung Folge zu geben.

Der Finanzamtsvertreter ersucht um Abweisung der Berufung.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt steht auf Grund des Vorbringens und der mündlichen Verhandlung fest:

Der Bw. betrieb in den streitgegenständlichen Jahren 1998, 1999 und 2000 gemeinsam mit seiner Gattin eine Landwirtschaft und war in den streitgegenständlichen Jahren 1998, 1999 und 2000 als Obmann des Raiffeisenlagerhauses B , als Aufsichtsratsvorsitzender der C , als Versicherungsvertreter sowie als Ortsvorsteher tätig.

Für die Jahre 1998 und 1999 reichte er am 15.9.2000 die Einkommensteuererklärungen samt Beilagen sowie am selben Tag, den 15.9.2000, Anträge auf Erstattung des Alleinverdienerabsetzbetrages für die Jahre 1998 und 1999 ein. Vom Finanzamt wurden am 18.9.2000 Bescheide zur Rückerstattung des Alleinverdienerabsetzbetrages für die Jahre 1998 und 1999 erlassen. Weitere Bescheide ergingen zu diesem Zeitpunkt nicht.

In den am 15.9.2000 eingereichten Einkommensteuererklärungen ermittelte der Bw. die Höhe der einzelnen Einkünfte und rechnete sie den einzelnen Einkunftsarten zu.

Bezüglich der Land- und Forstwirtschaft ermittelte er einerseits die Einkünfte aus der gemeinsam mit der Gattin betriebenen Landwirtschaft pauschal gemäß der LuF Pausch VO 1997 und rechnete anhand einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung seine Einnahmen, die er als Obmann des RaiffeisenlagerhausesB erzielte, als Nebentätigkeit zu den landwirtschaftlichen Einkünften hinzu und bezog diese Einnahmen in die Gewinnermittlung des gemeinsam mit seiner Gattin bewirtschafteten landwirtschaftlichen Betriebes mit ein.

Seine Einkünfte als Versicherungsvertreter erklärte er als Einkünfte aus Gewerbebetrieb, seine Einkünfte als Aufsichtsratsvorsitzender der C und die Einkünfte als Ortsvorsteher als sonstige Einkünfte.

Mit Bescheid vom 17.8.2001 berichtigte das Finanzamt die Bescheide vom 18.9.2000 zur Rückerstattung des Alleinverdienerabsetzbetrages für die Jahre 1998 und 1999 gemäß § 293 b BAO. In diesen Bescheiden vom 17.8.2001 qualifizierte das FA die Einkünfte aus der

gemeinsamen Bewirtschaftung der Landwirtschaft des Bw. mit seiner Gattin als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft und abweichend von den eingereichten Erklärungen die Einkünfte als Obmann des RaiffeisenlagerhausesB sowie die Einkünfte als Aufsichtsratsvorsitzender der C als Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit gemäß § 22 EStG 1988, die Einkünfte als Versicherungsvertreter als Einkünfte aus Gewerbebetrieb und die Einkünfte als Ortsvorsteher als sonstige Einkünfte.

Für das Jahr 2000 reichte der Bw. die Einkommensteuererklärungen samt Beilagen am 11.10.2001 ein und erklärte darin neben den gemeinschaftlichen Einkünften aus der Bewirtschaftung der Landwirtschaft mit seiner Gattin die Einnahmen aus der Obmannstätigkeit und die Einnahmen aus der Aufsichtsratstätigkeit bei der C als Besondere Vergütungen aus der Landwirtschaft und rechnete diese Einnahmen – im Gegensatz zu den Vorjahren – ihm alleine zu. Der Bw. erklärte diese besonderen Vergütungen als Einnahmen aus der Land und Forstwirtschaft ohne sie in die Gewinnermittlung des landwirtschaftlichen Betriebes miteinzubeziehen. Die Einnahmen als Versicherungsvertreter erklärte er als Einkünfte aus selbständiger Arbeit.

In seiner Einkommensteuererklärung gab der Bw. die Einkünfte in ATS wie folgt bekannt:

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	132.539,00
Einkünfte aus selbständiger Arbeit	3.805,00
Sonstige Einkünfte	9.901,00

Das Finanzamt anerkannte die Zuordnung der Einnahmen aus der Obmannstätigkeit und als Aufsichtsratsvorsitzender als besondere Vergütungen zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft nicht und rechnete diese Einnahmen den Einkünften aus selbständiger Tätigkeit gemäß § 22 Z 2 EStG zu.

Die Einkünfte aus der Versicherungstätigkeit rechnete das Finanzamt den Einkünften aus Gewerbebetrieb hinzu, wobei es einen Betrag in Höhe von ATS 356,00 mit der Begründung ausschied, dass es sich dabei um Bewirtungsspesen gemäß § 20 EStG handle.

Der Einkommensteuerbescheid 2000 in ATS lautete in den Punkten der Einkünftezurechnung daher wie folgt:

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	0,00
Einkünfte aus selbständiger Arbeit	132.895,00
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	4.291,00

Sonstige Einkünfte	9.901,00
--------------------	----------

Dieser Sachverhalt wird von den Parteien des Verfahrens nicht bestritten. Hingegen werden aus diesem Sachverhalt unterschiedliche rechtliche Schlussfolgerungen gezogen.

Strittig sind folgende Punkte des Verfahrens:

Für die Jahre 1998 und 1999:

1. Verfahrensrechtlich ist strittig, ob für die Jahre 1998 und 1999 die Voraussetzungen für eine Berichtigung gemäß § 293 b BAO vorlagen.
2. Inhaltlich, welcher Einkunftsart die Einkünfte aus der Obmanntätigkeit und der Aufsichtsratstätigkeit zuzurechen sind.
3. Inhaltlich weiters, ob eine Tätigkeit, die von einer Person allein ausgeübt wird und auch nur von einer allein ausgeübt werden kann, eine landwirtschaftliche Nebentätigkeit zu einer landwirtschaftlichen Mitunternehmerschaft sein kann.

Für das Jahr 2000:

1. Verfahrensrechtlich, in wieweit der Bw. durch den Bescheid belastet ist.
2. Inhaltlich, welcher Einkunftsart die Einkünfte aus der Obmanntätigkeit und der Aufsichtsratstätigkeit zuzurechen sind

Zu den Jahren 1998 und 1999:

Gemäß § 33 Abs 4 Z 1 EStG 1988 steht einem Steuerpflichtigen ein Alleinverdienerabsetzbetrag zu, wenn er mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet ist, von seinem unbeschränkt steuerpflichtigen Ehegatten nicht dauernd getrennt lebt und der Ehegatte bei mindestens einem Kind Einkünfte von höchstens ATS 60.000,00 erhält.

Die Bescheide vom 18.9.2000 zur Rückerstattung des Alleinverdienerabsetzbetrages sind auf Grund des Einkommensteuergesetzes ergangen. Sie sind folglich Einkommensteuerbescheide und können als Einkommensteuerbescheide gemäß § 293 b BAO berichtet werden.

Gemäß § 293 b BAO kann die Abgabenbehörde einen Bescheid von amtswegen dann berichten, als seine Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruht.

Der Bw. reichte die Anträge zur Rückerstattung des Alleinverdienerabsetzbetrages und die Einkommensteuererklärungen gemeinsam ein.

Über beide Erklärungen wird in einem Einkommensteuerbescheid abgesprochen.

Wird in einem Bescheid über die Festsetzung bzw. Nichtfestsetzung einer Einkommensteuer abgesprochen, wird in einem auch über den Anspruch auf einen Alleinverdienerabsetzbetrag abgesprochen.

Wird hingegen über die Einkommensteuer nicht abgesprochen, wird lediglich über die Gewährung oder Nichtgewährung des Alleinverdienerabsetzbetrages abgesprochen.

Beide Bescheide sind Einkommensteuerbescheide. Die Einreichung mehrerer Anträge und Beilagen, die vom Finanzamt aus organisatorischen Gründen an verschiedene Abteilungen des Finanzamtes weitergeleitet werden, ändert nichts an der Tatsache, dass der Bw. Abgabenerklärungen und Anträge samt den jweiligen Beilagen im Sinne des Einkommensteuergesetzes zum gleichen Zeitpunkt abgegeben hat, in dessen Folge Bescheide des Einkommensteuergesetzes erlassen wurden.

Die Voraussetzung, dass ein bereits erlassener Einkommensteuerbescheid – die Rückerstattung des Alleinverdienerabsetzbetrages – berichtigt werden muss, wenn auch über die Einkommensteuer abgesprochen werden soll, ist daher gegeben, da in einem über die Höhe der Einkommensteuer und über die Gewährung des Alleinverdienerabsetzbetrages abgesprochen werden muss.

Folglich ist zu prüfen, ob die Berichtigung zu recht erfolgt ist.

Voraussetzung für eine zulässige Berichtigung ist, dass eine offensichtliche Unrichtigkeit im Sinne des § 293 b BAO vorlag.

Eine offensichtliche Unrichtigkeit liegt nach herrschender Meinung in Judikatur und Literatur dann vor, wenn die Auffassung des Bw. auf einer unvertretbaren Rechtsansicht beruhte (siehe dazu Ritz, BAO Kommentar § 293 b Rz 2ff).

Der Bw. vertrat die Rechtsansicht, dass die Obmannätigkeit in einem Raiffeisenlagerhaus sowie die Aufsichtsratstätigkeit in einer landwirtschaftlichen Genossenschaft Nebentätigkeiten zu seiner gemeinsam mit seiner Gattin betriebenen Landwirtschaft sind.

Diese Rechtsansicht ist in zwei Rechtsfragen zu untergliedern:

1. Kann eine Obmannätigkeit sowie die Tätigkeit als Aufsichtsratsvorsitzender überhaupt eine landwirtschaftliche Nebentätigkeit sein,
2. Wenn die Obmannätigkeit und die Tätigkeit als Aufsichtsratsvorsitzender Nebentätigkeiten einer Landwirtschaft sein können, kann dies auch bei nicht vorhandener Personenidentität (die Landwirtschaft wird als Mitunternehmerschaft geführt, als Obmann und als Aufsichtsratsvorsitzender war der Bw. alleine tätig) eine Nebentätigkeit zur Landwirtschaft sein ?

Zum ersten Punkt wird in der österreichischen Judikatur erst in jüngster Zeit Stellung genommen und die Auffassung vertreten, dass in diesen Fällen keine Nebentätigkeit gegeben sei, da die wirtschaftliche Unterordnung fehle (siehe in diesem Sinne die Entscheidungen des UFS RV/0259-G/03 sowie RV/0041-I/04).

In der österreichischen Literatur wurde dieses Thema nur von wenigen, und insbesondere, wie vom Bw. treffend ausgeführt, von Jilch (siehe oben) im Anschluss an Tischendorf (siehe oben) behandelt. Jilch vertritt die Auffassung, dass "Nur in seltenen Fällen die freiberufliche Tätigkeit in einem wirtschaftlich engen Zusammenhang mit der Land- und Forstwirtschaft steht, sodass die Einkünfte hieraus der Land- und Forstwirtschaft zuzurechnen sind. In Betracht kommen Einkünfte eines Land- und Forstwirtes aus einer Nebentätigkeit als Aufsichtsratsmitglied, Funktionär üä einer landwirtschaftlichen Gesellschaft oder Genossenschaft (Molkerei, Käserei und dgl) auch wegen ihrer oft geringen Höhe. Kann die Tätigkeit auch von Berufsfremden ausgeübt werden, fehlt es in jedem Fall an einem Zusammenhang mit der Land- und Forstwirtschaft." Diese Auffassung übernimmt nahezu wortwörtlich die Ausführungen von Tischendorf (siehe oben).

Diese Auffassung teilt die in der Literatur und Judikatur entwickelte Definition einer landwirtschaftlichen Nebentätigkeit, die als Merkmal einer landwirtschaftlichen Nebentätigkeit die enge wirtschaftliche Verflechtung mit dem Hauptbetrieb und die wirtschaftliche Unterordnung sieht, ohne dass die Nebentätigkeit einen eigenständigen Zweck annimmt.

Diese Definition eines landwirtschaftlichen Nebenerwerbes fand ihren Niederschlag in § 6 Abs 2 LuF PauschVO 1997: Als landwirtschaftlicher Nebenerwerb sind Nebentätigkeiten zu verstehen, die nach ihrer wirtschaftlichen Zweckbestimmung zum landwirtschaftlichen Hauptbetrieb im Verhältnis der wirtschaftlichen Unterordnung stehen.

Die wirtschaftliche Unterordnung wird bei Jilch und Tischendorf mit der oft geringen Höhe der Einnahmen aus der Obmann- bzw. Aufsichtsratstätigkeit begründet. Die geringe Höhe ist hier auf Grund der vom Bw. selbst angeführten Beträge eindeutig nicht gegeben. In der Literatur und Judikatur wurden diese Grundsätze der geringen Höhe vertreten (wie dies die Entscheidungen des UFS RV/0259-G/03 sowie RV/0041-I/04 mit der Grenze von ATS 10.000,00 in Anlehnung an VwGH 26.3.1985, 84/14/0151annehmen), bevor es eine Regelung bezüglich der Höhe der Einnahmen aus einer Nebentätigkeit im Hinblick auf die wirtschaftliche Unterordnung gab .

In der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft, BGBl II 1997/430 (LuF PauschVO 1997) wird in § 6 Abs 4 für einen landwirtschaftlichen Betrieb, dessen Ausmaß an Grundflächen mehr als 5 ha beträgt, die Grenze für den Nebenerwerb mit ATS 330.000,00

(inkusive Umsatzsteuer) festgelegt. Dies ist auch im gegenständlichen Fall die maßgebende Grenze.

Da der Bw. in den Streitjahren diese Grenze nicht überschreitet, ist dieser Aspekt der landwirtschaftlichen Nebentätigkeit, die wirtschaftliche Unterordnung, gegeben.

Notwendig ist aber weiters – wie auch in § 6 Abs 2 LuF PauschVO 1997 für die Einordnung als landwirtschaftliche Nebentätigkeit gefordert -, der enge wirtschaftliche Zusammenhang mit der landwirtschaftlichen Haupttätigkeit. Der enge wirtschaftliche Zusammenhang wird in der wirtschaftlichen Zweckbestimmung gesehen. Dies heißt, dass die landwirtschaftliche Nebentätigkeit gleichsam nach der Verkehrsauffassung in dieser aufgeht.

Zum landwirtschaftlichen Nebenerwerb werden in Literatur und Judikatur beispielsweise folgende Tätigkeiten gezählt:

Dienstleistungen der Bauern- und Holzakkordanten, Fuhrwerksleistungen, Kulturflege im ländlichen Raum, Dienstleistungen für den Winterdienst , Lohndrusch, etc.

Signifikant für den engen wirtschaftlichen Zusammenhang ist, dass diese Dienstleistungen mit den eigenen landwirtschaftlichen Betriebsmittel ausgeübt werden. Die auf Grund des landwirtschaftlichen Betriebes vorhandenen Betriebsmittel, werden zusätzlich zum Einsatz in der Landwirtschaft auch für nichtlandwirtschaftliche Zwecke verwendet. Der enge Konnex besteht in der Verwendung der gleichen Betriebsmittel, die auch weiterhin der Landwirtschaft zugehörig sind, da die nichtlandwirtschaftliche Tätigkeit nicht der Hauptverwendungszweck dieser Betriebsmittel ist. Die nichtlandwirtschaftliche Nutzung in untergeordnetem Ausmaß dient der besseren Auslastung der Maschinen und somit der besseren Ertragsfähigkeit der Landwirtschaft. So wird 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 Obmann-tätigkeit oder die Tätigkeit als Aufsichtsratsvorsitzender ist, nicht der Fall. Bei diesen Tätigkeiten vermitteln nicht Betriebsmittel, die in verschiedenen Bereichen eingesetzt werden können, einen Bezug zur Landwirtschaft, sondern es geht um die handelnden Personen.

Mitglieder von landwirtschaftlichen Genossenschaften und Lagerhäusern können in der Regel nur solche (physischen oder natürlichen) Personen sein, die einen landwirtschaftlichen Betrieb führen. Die Vorteile aus der Mitgliedschaft in landwirtschaftlichen Verbänden hat der Betriebsinhaber einer Landwirtschaft unabhängig vom weiteren persönlichen Einsatz für die Genossenschaft oder für das Lagerhaus.

Der Bezug zur Landwirtschaft ist wie bei jeder berufsrechtlichen Genossenschaft durch den Betrieb gegeben. Das bedeutet aber nicht, dass die Stellung als Obmann oder als Aufsichtsratsvorsitzender solcher Verbände der landwirtschaftlichen Tätigkeit zuzurechen ist.

Werden Entschädigungen dafür bezahlt, so werden sie auch ohne Nachweis für entgangene Einnahmen ausbezahlt. Es ist auch unabhängig vom Einsatz des jeweiligen Obmannes oder Aufsichtsrates, in welcher Höhe die Entschädigungen ausbezahlt werden. Dadurch unterscheiden sich diese Tätigkeiten sehr wohl auch z.B. vom Lohndrusch, bei welchem der Landwirt nur bei tatsächlichem Drusch sein Entgelt erhält.

Ausschlaggebend ist weiters nicht, dass nur ein Mitglied Obmann oder Aufsichtsrat sein kann, da dies bei berufsrechtlichen Genossenschaften die Regel ist. Denn die Aufgaben kann der Obmann im Rahmen der genossenschaftlichen Satzung durchaus weiterdelegieren (siehe Punkt § 12 Abs 5 der Satzung des Raiffeisenlagerhauses, "Der Vorstand kann einem Geschäftsführer und weiteren Arbeitnehmern die Durchführung geschäftlicher Obliegenheiten übertragen"). Seine Entschädigung für diese Tätigkeit erhält der Obmann auch weiterhin.

Es fehlt dem Verwalten einer landwirtschaftlichen Genossenschaft der enge Bezug zur eigenen Landwirtschaft auch dadurch, als die persönliche Tätigkeit und der persönliche Einsatz des Landwirtes als Obmann bzw. Aufsichtsrat nicht direkt dem landwirtschaftlichen Betrieb zugute kommt, sondern nur über den Umweg, dass der landwirtschaftliche Betrieb die Vorteile aus der Mitgliedschaft in einer Genossenschaft auch nutzt. Seine Entschädigung enthält der Obmann für seine Obmanntätigkeit oder Tätigkeit als Aufsichtsratsvorsitzender dennoch.

Im Gegensatz dazu erhält ein Landwirt z.B. bei den Nebentätigkeiten der Schneeräumung oder des Lohndrusch nur dann ein Entgelt, wenn er die Tätigkeiten mit den Betriebsmitteln der Landwirtschaft auch durchführt. Die Höhe der Einnahmen ist daher abhängig davon, wie weit er Betriebsmittel der Landwirtschaft für nichtlandwirtschaftliche Zwecke einsetzt und dies ihm nur dann möglich ist, wenn die Betriebsmittel nicht in der Landwirtschaft benötigt werden.

Die Vorteile aus der Mitgliedschaft bei einer landwirtschaftlichen Genossenschaft hat der landwirtschaftliche Betrieb immer, selbst dann wenn der Betriebsinhaber nicht Obmann oder Aufsichtsratsvorsitzender solcher landwirtschaftlichen Genossenschaften ist, sondern diese Tätigkeiten von anderen Personen ausgeübt werden. Es erwachsen dem Betriebsinhaber der Landwirtschaft auch keine zusätzliche Kosten, wenn andere Personen die Obmanntätigkeit bzw. Aufsichtsratstätigkeit ausüben. Hingegen entsteht bei der Tätigkeit z.B. des Lohndrusches für fremde Mithilfe dem landwirtschaftlichen Betrieb sehr wohl ein Kostenaufwand, sodass weiterhin eine enge wirtschaftliche Verflechtung gegeben ist, da der Ertrag geringer ist. Aus diesem Grund entsteht ein eigenständiger Hauptzweck hinsichtlich des

Lohndrusches sehr viel seltener und entwickelt sich dieser regelmäßig erst bei großem Einsatz in materieller und persönlicher Hinsicht.

Aus den genannten Gründen fehlt es an der wirtschaftlichen Zweckbestimmung der Obmann-tätigkeit und der Tätigkeit als Aufsichtsratsvorsitzender für die Landwirtschaft und sind diese Tätigkeiten daher keine landwirtschaftliche Nebentätigkeiten.

Nun ist aber für die Jahre 1998 und 1999 zu prüfen, ob der Bw. mit seiner gegenteiligen Rechtsauffassung eine Rechtsansicht vertreten hat, die einer Berichtigung gemäß § 293 b BAO entgegensteht.

In der österreichischen Literatur wird von Jilch und Tischendorf die Rechtsauffassung vertreten, dass die Tätigkeit als Obmann und Aufsichtsrat landwirtschaftlicher Verbände zu den landwirtschaftlichen Tätigkeiten zu zählen sind (Ihre Begründung auf Grund der geringen Höhe der Einnahmen sei die wirtschaftliche Unterordnung gegeben, wird nun durch § 6 Abs 2 LuF Pausch VO 1997 insofern bestätigt, als die Höhe der Einnahmen im Punkt der wirtschaftlichen Unterordnung viel höher angesetzt und geregelt sind.)

Auch in der deutschen Literatur wird auf Grund der berufsrechtlichen Anspekte die Meinung vertreten, dass diese Tätigkeiten als Ehrenämter zu den landwirtschaftlichen Tätigkeiten, den Nebentätigkeiten zu zählen sind, und die Entschädigungen den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zuzurechnen sind (siehe Leingärtner, Besteuerung der Landwirte, Verlag C.H. Beck, § 13 Rz 4; Korn, Einkommensteuergesetz Kommentar, Verlag Stollfuß, § 13a Rz 50; Herrmann/Heuer/Raupach, Einkommensteuer- und Körperschatsteuergesetz, Kommentar, § 13 Anm 12; Felsmann, Einkommenbesteuerung der Land- und Forstwirte, Band 1, 3. Auflage Rz 808;).

Diese Rechtsauffassungen sind vertretbare Ansichten im Sinne des § 293 b BAO. Die Begründung mit sachlichen Argumenten – wie zB., dass die Aufwandsentschädigungen dazu bestimmt sind, die durch das Amt entstehenden Nachteile auszugleichen, sind - auch wenn dies im gegenständlichen Fall nicht der Auffassung der zuständigen Referentin entspricht, aus der Sache heraus entwickelte denkbare Argumente und damit im Sinne der Auslegung zu § 293 b BAO vertretbare Rechtsansichten.

Da der Bw. in dem Punkt, dass die Obmann-tätigkeit und die Tätigkeit als Aufsichtsrat Nebentätigkeiten zu einer Land- und Forstwirtschaft sein können eine vertretbare Rechtsansicht vertreten hat, ist eine Berichtigung aus der gegenteiligen Ansicht gemäß § 293 b BAO nicht zulässig.

Es ist jedoch weiters zu prüfen, ob eine Tätigkeit, wie die Tätigkeit als Obmann oder als Aufsichtsrat, die nur alleine ausgeübt werden kann, eine Nebentätigkeit zu einer Mitunternehmerschaft, der von mehreren Personen geführten Landwirtschaft, sein kann.

Generell wird dazu in der Literatur und Judikatur nichts geäußert. Ansatzweise hat der VwGH (VwGH vom 18. März 1992, 92/14/0019) diese Frage in einer Entscheidung thematisiert, sie jedoch nicht endgültig beantwortet.

In seiner Entscheidung vom 18. März 1992, 92/14/0019 führt der VwGH aus "*Die Ausführungen des Beschwerdeführers über die traditionelle Arbeitsteilung auf einem Bauernhof wären nur dann zielführend, wenn es sich um eine landwirtschaftliche Nebentätigkeit handelt, was die belangte Behörde aus anderen Gründen zu Recht verneint hat.*"

Prinzipiell geht die Referentin davon aus, dass die Obmanntätigkeit und die Aufsichtsrats-tätigkeit keine Nebentätigkeiten der Landwirtschaft sind. Folgt man der Ansicht der Entscheidung des VwGH vom 18. März 1992, 92/14/0019, dass die traditionelle Arbeitsteilung in der Landwirtschaft dann Auswirkungen auf die Zurechnung von Einnahmen hat, wenn eine Nebentätigkeit ausgeübt wird, dann ist nach Rechtsauffassung der Referentin, die in der Obmanntätigkeit und der Tätigkeit als Aufsichtsrat keine Nebentätigkeit zu Landwirtschaft sieht, keine Miteinbeziehung in die landwirtschaftliche Gewinnermittlung möglich.

Da aber der Bw. von einer vertretbaren Rechtsansicht (siehe oben) ausgegangen ist, dass seine Tätigkeiten Nebentätigkeiten der Landwirtschaft sind, ist die Schlussfolgerung der traditionellen Arbeitsteilung in der Landwirtschaft – wie sie der VwGH führt - zielführend. Da beide Ehegatten den landwirtschaftlichen Betrieb führten, hätte jeder von ihnen Obmann bzw. Obfrau oder Aufsichtsrat werden können. Da dies naturbedingt nur eine natürliche Person ausüben kann, ist die traditionelle Arbeitsteilung in der Landwirtschaft oft ausschlaggebend für die Annahme solcher Funktionen.

Auf Grund des Zusammenhangs der vertretbaren Rechtsaufassung des Bw. in Bezug auf die Obmanntätigkeit und die Aufsichtsratstätigkeit als Nebentätigkeit zur Landwirtschaft sowie der Auffassung des VwGH, dass die traditionelle Arbeitsteilung in der Landwirtschaft eine Zurechnung der Einnahmen aus der Nebentätigkeit an die Mitunternehmerschaft ermöglicht, ist der Bw. insgesamt von einer vertretbaren Rechtsansicht ausgegangen.

Aus diesen Gründen war eine Berichtigung der Bescheide vom 18.9.2000 gemäß § 293 b BAO nicht zulässig und der Berufung für die Jahre 1998 und 1999 daher stattzugeben.

Zu dem Jahr 2000:

Verfahrensrechtlich wurde für das Jahr 2000 ein Erstbescheid erlassen, in dem das FA die Zuordnung der Einkünfte wie im oben festgestellten Sachverhalt vornahm.

In seinem Berufungsbegehren beantragte der Bw. als Hauptpunkt eine andere Zuordnung der Einkünfte als sie dem Einkommensteuerbescheid zugrunde lag. Die Höhe der Einkünfte und die Nichtanerkennung der Hälfte der Bewirtungsspesen im Einkommensteuerbescheid akzeptierte der Bw. bis auf die Höhe der Gewerbeeinkünfte, dessen Betrag der Bw. richtigerweise um 100,00 ATS herabzusetzen begehrte.

Es ist daher zu prüfen, ob der Bw. mit seinem Berufungsbegehren eine Änderung des Spruches des Bescheides bewirken möchte.

Gemäß § 250 Abs 1 BAO muss eine Berufung

- a) die Bezeichnung des Bescheides, gegen den sie sich richtet,
- b) die Erklärung, in welchen Punkten der Bescheid angefochten wird,
- c) die Erklärung, welche Änderungen beantragt werden,
- d) eine Begründung enthalten.

Der Bw. beantragt in seiner Berufung statt einer Zuordnung der Einkünfte aus seiner Obmannätigkeit und Aufsichtsratstätigkeit zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit eine Zurechnung zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, sowie geringfügig niedrigere Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Die Höhe der Einkünfte aus der Obmannätigkeit und seiner Aufsichtsratstätigkeit werden vom Bw. anerkannt.

Gemäß § 250 Abs 1 lit b BAO kann aber nur der Spruch eines Bescheides der Rechtskraft fähig sein. Anfechtungsgegenstand im Sinne des § 250 Abs 1 lit b BAO kann daher nur der Spruch eines Bescheides (VwGH vom 18. März 1992, 92/14/0019, siehe Ritz BAO-Kommentar § 250 Rz 7ff) sein.

Der Einkommensteuerbescheid ist ein Abgabenbescheid im Sinne des § 198 Abs 1 BAO. Abgabenbescheide haben im Spruch die Art und Höhe der Abgaben, den Zeitpunkt ihrer Fälligkeit und die Grundlagen der Abgabenfestsetzung (Bemessungsgrundlagen) zu enthalten. Die Höhe der Abgabe ist die Angabe des Ausmaßes des Abgabenanspruches (siehe Ritz BAO-Kommentar § 198 Rz 11). Zur Bemessungsgrundlage (Grundlagen der Abgabenfestsetzung) gehören Größen, aus denen die Abgaben unmittelbar abgeleitet werden (siehe Ritz BAO-Kommentar § 198 Rz 15). Bemessungsgrundlagen sind bei der veranlagten Einkommensteuer das Einkommen (siehe Ritz BAO-Kommentar § 198 Rz 16). Kein Spruchbestandteil des Einkommensteuerbescheides ist hingegen die Qualifikation als bestimmte Einkunftsart (siehe

Ritz BAO-Kommentar § 198 Rz 16). Diese Qualifikation erfolgt in der Begründung des Bescheides (siehe Ritz BAO-Kommentar § 198 Rz 16).

Im Hinblick darauf, dass - wie oben ausgeführt - nur der Spruch eines Bescheides Anfechtungsgegenstand einer Berufung sein kann, ist die beantragte Änderung der Qualifikation der Einkünfte – die der Hauptpunkt der Berufung ist – kein ausreichendes Berufungsbegehren im Sinne des § 250 Abs 1 lit b BAO um den Einkommensteuerbescheid anzufechten.

Treffend hat der Bw. jedoch ausgeführt, dass bei der Berechnung der Höhe der Einkünfte auf Grund der anerkannten Bewirtungsspesen ein minimaler Rechenfehler unterlaufen ist.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb betragen richtig ATS 4.191,00 und nicht wie im Erstbescheid angeführt ATS 4.291,00.

Obwohl die Differenz nur ATS 100,00 beträgt, hat dies zur Folge, dass sich die Abgabenschuld minimal verringert und somit der Spruch des Bescheides anders hätte lauten müssen.

Es ist daher in der Sache zu entscheiden:

Inhaltlich wird die oben angeführte Rechtsauffassung, dass die Obmanneinkünfte und die Einkünfte aus der Aufsichtsratstätigkeit keine Nebentätigkeiten zur Landwirtschaft sind weiterhin aufrechterhalten.

Zur endgültigen Qualifikation der Einkünfte aus der Obmannstätigkeit und der Tätigkeit als Aufsichtsrat gilt – im Hinblick auf die Ausführungen des Bw. - folgendes:

In der für das Jahr 2000 geltenden Fassung des EStG 1988 zählen zu den Einkünften gemäß § 22 EStG folgende:

Einkünfte aus selbständiger Arbeit sind:

§ 22 Z 2 EStG 1988: Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit,

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

Gemäß § 29 EStG 1988 sind sonstige Einkünfte nur,

§ 29 Z 1 Wiederkehrende Bezüge, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs 3 Z 1 bis Z 6 gehören

§ 29 Z 4 Funktionsgebühren der Funktionäre von öffentlich-rechtlichen Körperschaften.

§ 29 Z 1 EStG 1988 ist subsidiär zu den Einkünften des § 2 Abs 3 Z 1 bis 6 EStG 1988 und somit zu § 22 EStG.

Aufsichtsratsmitglieder zählen zu den selbständigen Tätigkeiten, da sie bereits in § 22 Z 2 EStG ausdrücklich genannt werden. Unter der Tätigkeit als Aufsichtsmitglied im Sinne des § 22 Z 2 EStG ist auch die Tätigkeit als Aufsichtsratsvorsitzender einer landwirtschaftlichen Genossenschaft zu verstehen. Aufsichtsratsmitglieder sind die nach dem Genossenschaftsgesetz bestellten Aufsichtsräte. Ihre Aufgabe ist es, die Geschäftsführung zu überwachen (vgl Doralt EstG, Kommentar § 22 Tz 116; vgl in diesem Sinne auch , Jilch, Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte, 1. Auflage Seite 164).

Unter einer vermögensverwaltenden Tätigkeit im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 versteht man die Verwaltung fremden Vermögens. In diesem Sinne wird auch die im Gesetz ausdrücklich genannte Tätigkeit des Hausverwalters verstanden. Doch ist die Aufzählung im § 22 EStG nicht abschließend (vgl die Formulierung zB). Daher sind auch andere Tätigkeiten, die sich mit der Verwaltung fremden Vermögens beschäftigen unter § 22 Z 2 zu subsumieren.

Die Funktionärstätigkeit zählt zu den selbständigen Tätigkeiten im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 (vgl Jilch, Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte, 1. Auflage aus 1999, Seite 164). Die Obmannstätigkeit im Raiffeisenlagerhaus ist eine Funktionärstätigkeit in einer landwirtschaftlichen Genossenschaft. Sie ist laut den vorgelegten Statuten einer Geschäftsführertätigkeit gleichzustellen (§ 12 der Statuten besagt, das dem Vorstand, dessen Mitglied der Obmann ist, die Geschäftsführung und die Vertretung der Genossenschaft obliegen).

Im vom Bw. angeführten Erkenntnis des VwGH vom 21.10.1964, ZI 1858/63 wird nicht über die Zuordnung der Einkünfte eines Obmannes einer Genossenschaft zu den selbständigen Einkünften oder zu den sonstigen Einkünften abgesprochen, sondern lediglich festgestellt, dass nicht jede Tätigkeit bei der ein Unternehmerwagnis ausgeschlossen wird, eine nichtselbständige Tätigkeit ist.

Der Verfassungsgerichtshof, VfGH vom 19.12.1974, B 81/74, entschied zu § 22 Z 3 EStG 1953 (Einkünfte aus Leistungen), dass Einkünfte aus der Funktion von juristischen Personen des privaten Rechts keine Funktionsgebühren der Funktionäre öffentlicher Körperschaften sind. Er ordnete die Einkünfte aus Funktionen von juristischen Personen im EStG 1953 dem § 22 Z 3 EStG 1953, den Einkünften aus Leistungen zu, ohne dies näher zu erläutern.

§ 22 Z 3 EstG 1953 ist mit § 29 Z 3 EStG 1988 vergleichbar. In der Kommentierung zu § 29 Z 1 und 3 EStG 1988 wird im Einkommensteuer-Handbuch EStG 1988 von Quantschnigg/Schuch (Auflage aus dem Jahr 1993) die Einkünfte von Funktionären von juristischen Personen des privaten Rechts sowohl den sonstigen Einkünften gemäß § 29 Z 1 EStG 1988 den wiederkehrenden Bezügen (in Anlehnung an VwGH vom 21.10.1964, ZI 1858/63 sowie Abschn 83 Abs 2 EStR, Quantschnigg/Schuch § 29 Tz 6,) zugeordnet und

weiters den Bezügen aus Leistungen (in Anlehnung an VfGH vom 19.12.1974, B 81/74), Quantschnigg/Schuch § 29 Tz 20 letzter Satz. Nähere Ausführungen dazu gibt es nicht.

Abschnitt 83 Abs 2 der EStR 1984 (vom Bw. vorgebracht) führt aus, dass Bezüge der Organe von juristischen Personen des privaten Rechts (z.B. Mitglieder des Vorstandes bei Vereinen, Genossenschaften oder Sparkassen) im Sinn des § 29 Z 1 EStG 1988 wiederkehrende Bezüge darstellen, sofern sie nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses zufließen.

In Abschnitt 77 Abs 9 EStR 1984 wird ausgeführt, dass Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit durchwegs Tätigkeiten umfassen, die in irgendeiner Weise mit der Verwaltung fremden Vermögens zu tun haben.

Schon nach den Statuten verwaltet der Obmann des Raiffeisenlagerhauses fremdes Vermögen. Gemäß § 12 der Statuten des Raiffeisenlagerhauses, Aufgaben des Vorstandes, obliegen dem Vorstand gemäß Abs 1 die Geschäftsführung und die Vertretung der Genossenschaft, die unstreitig nicht im Eigentum des Bw. steht. Vertretungsbefugt sind zwei Vorstandsmitglieder, wovon mindestens eines der Obmann oder der Obmann-Stellvertreter sein muss. In § 12 Abs 5 der Statuten des Raiffeisenlagerhauses wird festgelegt, dass der Vorstand einem Geschäftsführer und weiteren Arbeitnehmern die Durchführung geschäftlicher Obliegenheiten übertragen kann. Die Geschäftsführung ist der typische Ausfluß des Verwaltens fremden Vermögens, unabhängig ob es genossenschaftliches Vermögen oder Vermögen einer Kapitalgesellschaft ist.

Nun ist § 29 Z 1 und Z 3 EStG 1988 subsidiär zu § 22 EStG 1988 (§ 29 Z 1 EStG 1988 "...soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs 3 Z 1 bis 6 gehören..." bzw. § 29 Z 3 EStG 1988 "...soweit sie weder zu anderen Einkunftsarten § 2 Abs 3 Z 1 bis 6 gehören"). Einkünfte gemäß § 22 EStG 1988 sind eine Einkunftsart im Sinne des § 2 Abs 3 Z 2 EStG 1988.

Der Gesetzeswortlaut in § 22 Z 2 erster Teilstrich EStG 1988 ist eindeutig: "Einkünfte aus einer vermögensverwaltenden Tätigkeit (zB. für die Tätigkeit als Hausverwalter oder als Aufsichtsratsmitglied), die nur beispielsweise genannt werden".

Diese eindeutige Regelung geht daher § 29 Z 1 und 3 EStG 1988 vor. Der Gesetzestext spricht eindeutig von der Tätigkeit als Aufsichtsratsmitglied und ist diese Tätigkeit daher eindeutig den Einkünften gemäß § 22 EStG 1988 zuzurechnen und geht jeder anderen Ansicht eines Erlasses vor.

Der Bw. hat auch hinsichtlich der Einkünfte aus seiner Obmann-tätigkeit keinen Anspruch darauf sich für das Veranlagungsjahr 2000 auf die EStR 1984 mit dem Argument des Treu und Glaubens auf die Verwaltungspraxis zu berufen, da die EStR 1984 am 8. November 2000 von

den EStR 2000 abgelöst wurden. Da die EStR 2000 Rz 6604 in Reaktion auf das VwGH Erkenntnis vom 30.1.2001, 95/14/0043 geändert wurden, in denen die Einkünfte aus der Obmannaktivität den sonstigen Einkünften gemäß § 22 Z 2 zugeordnet wurden, wurde auch keinesfalls ein Treu und Glauben des Bw. verletzt und ist daher auf diesen Punkt nicht weiter einzugehen. Der Bw. konnte die Einkommensteuererklärung 2000 erst mit 1.1.2001 einreichen und reichte er die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2000 auch nach der Entscheidung des VwGH vom 30.1.2001, ZI 95/14/0043 am 11.10.2001 ein. Der Bw. hat auch keinen Anspruch darauf, dass eine Verwaltungspraxis, die vom VwGH als nicht gesetzeskonform beurteilt worden ist und in dessen Folge auch die Verwaltungspraxis geändert wurde, aufrechterhalten wird.

Die Einkünfte aus der Tätigkeit als Obmann beim Raiffeisenlagerhaus sind daher auf Grund der Verwaltung von fremden Vermögens den Einkünften gemäß § 22 Z 2 EStG 1988 zuzuordnen.

Hingewiesen wird auch darauf, dass die EStR Erlassmeinungen des Bundesministeriums für Finanzen sind, aber keine rechtsverbindlichen Normen. Der unabhängige Finanzsenat ist an solche Erlassmeinungen nicht gebunden, da Grundlage für Entscheidungen nur generelle Normen sein können (vgl in diesem Sinne auch VfGH vom 2.12.2004, G 95/04 sowie VwGH vom 9.3.2005 ZI 2001/13/0062).

Die Einkünftequalifikation im Einkommensteuerbescheid ist daher richtig.

Der Berufung ist nur hinsichtlich einer geringfügigen Änderung in der Höhe der Einkünfte aus Gewerbebetrieb statzugeben.

Der Berufung für das Jahr 2000 ist daher teilweise statzugeben.

Beilage:

1 Berechnungsblatt für das Jahr 2000 in ATS

1 Berechnungsblatt für das Jahr 2000 in Euro

Wien, am 20. Mai 2005