Kein separater Betrieb bei Tätigkeit eines Rechtsanwalts als Stiftungsvorstand

Übernimmt ein Rechtsanwalt im Zusammenhang mit seiner anwaltlichen Tätigkeit für einen Mandanten (bzw. dessen Gesellschaft) die Funktion als Vorsitzender des Vorstands einer Privatstiftung, in der dieser Mandant bzw. ihm nahestehende Personen als Stifter und Begünstigte fungieren, und wird ihm dabei schwerpunktmäßig die rechtliche Beratung der Stiftung übertragen, so liegt ein einheitlicher Betrieb iSd VwGH-Rechtsprechung vor; eine getrennte Erfassung als eigenständiger Betrieb mit separatem Betriebsausgabenpauschale gemäß § 17 EStG ist nicht möglich.

BFG 08.01.2026, GZ. RV/6100339/2021

EStG: §§ 4, 17, 22

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

A. Einkommensteuererklärungen, Bescheide, Beschwerde

Im Rahmen der **am 25.05.2021** (Einkommensteuer 2018) bzw. **am 10.06.2021** (Einkommensteuer 2021) **eingebrachten Erklärungen** wurden durch den Beschwerdeführer die Einkünfte aus seiner Tätigkeit als Stiftungsvorstand einer Privatstiftung (EUR 48.000,00) im Rahmen eines separaten Betriebes (d.h. getrennt von den Einkünften aus der Tätigkeit als Rechtsanwalt) gemeldet und die Berücksichtigung eines entsprechenden Betriebsausgabenpauschales beantragt.

Im Rahmen der **angefochtenen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2018 und 2019, jeweils vom 09.09.2021**, wurde die separate Berücksichtigung der Einkünfte aus der Tätigkeit als Stiftungsvorstand (inkl. separatem Ansatz des Betriebsausgabenpauschales) nicht anerkannt und begründend wie folgt ausgeführt:

Gleichlautend zur Prüfung 2012-2016 (siehe Bericht vom 10.04.2019) sind die Einkünfte aus der Vorstandstätigkeit den Einkünften der Rechtsanwaltskanzlei zuzurechnen, die Betriebsausgaben-Pauschale ist nicht anzuerkennen.

Mit Schreiben **vom 23.09.2021** wurde durch den Beschwerdeführer gegen die obig angeführten Einkommensteuerbescheide **Beschwerde** erhoben. Begründend wurde im Wesentlichen wie bereits im Verfahren betreffend die Jahre 2012 bis 2016 – siehe diesbezüglich das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 08.01.2026, RV/6100105/2020 – ausgeführt. Im Wesentlichen wurde – mit näherer Begründung – vorgebracht, dass die Tätigkeit als Rechtsanwalt strikt von der Tätigkeit als Stiftungsvorstand zu trennen und somit auch eine Erfassung in zwei separaten Betrieben geboten sei.

B. Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht

Die Beschwerde wurde dem Bundesfinanzgericht am 22.10.2021 zur Entscheidung vorgelegt. Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 28.03.2022 wurde die Beschwerdesache der nunmehr zuständigen Gerichtsabteilung mit Wirkung ab 01.04.2022 zugeteilt.

Im Rahmen der **am 30.09.2025 vor dem Bundesfinanzgericht stattgefundenen mündlichen Verhandlung** wurde durch den Beschwerdeführer zum hier maßgeblichen Sachverhaltsbereich „*Stiftungsvorstand/Betriebsausgabenpauschale*" (d.h. der Tz. 2 des Berichtes über das Ergebnis der Außenprüfung vom 10.04.2019) einleitend ausgeführt, dass seine diesbezüglichen Ausführungen in der Beschwerde dahingehend zu korrigieren seien, dass es sich beim Hauptstifter bzw. Hauptbegünstigten der ***PS*** – entgegen dem diesbezüglichen Vorbringen in der Beschwerde – nicht um einen Klienten des Beschwerdeführers gehandelt habe. Vielmehr sei die ***AG*** seit ungefähr Anfang der 1990er-Jahre ein Klient des Beschwerdeführers gewesen, der Hauptstifter bzw. Hauptbegünstigte habe in dieser Zeit – nach Erinnerung des Beschwerdeführers – als Aufsichtsratsvorsitzender fungiert. Der Beschwerdeführer könne sich den Irrtum im Beschwerdevorbringen nur so erklären, dass er im Zuge der Vertretung der ***AG*** hauptsächlich an den Hauptstifter bzw. Hauptbegünstigten in seiner Eigenschaft als Aufsichtsratsvorsitzender berichtet habe und dies in der Beschwerde vermischt habe. Der Beschwerdeführer befinde sich seit 1999 im Stiftungsvorstand der ***AG***, dessen Vorsitzender sei er im Jahr 2008 geworden.
In rechtlicher Hinsicht wurde vom Beschwerdeführer im Wesentlichen auf das bereits schriftliche erstattete Vorbringen verwiesen und ausgeführt, dass sich aus der Rechtsprechung des OGH ergebe, dass hinsichtlich der Vereinbarkeit zwischen einer Tätigkeit im Stiftungsvorstand und einer rechtsanwaltlichen Tätigkeit für den Hauptbegünstigten stets eine Einzelfallprüfung anzustellen sei. Er selbst hätte eine etwaige Klientenbeziehung mit dem Hauptbegünstigten der Privatstiftung jedenfalls vor Aufnahme einer Tätigkeit im Stiftungsvorstand aufgelöst, da bereits der bloße Anschein von Parteilichkeit zu vermeiden sei. Allerdings werde an dieser Stelle erneut festgehalten, dass mit dem Hauptbegünstigten im konkreten Fall – entgegen dem Beschwerdevorbringen – überhaupt keine Klientenbeziehung bestanden habe. Zudem sei er auch nicht als Rechtsanwalt der ***PS*** tätig geworden. Er habe lediglich die in seinen Zuständigkeitsbereich als Stiftungsvorstand fallenden Rechtsthemen behandelt.
Der Vertreter des belangten Finanzamtes verweist einleitend auf die Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung und hält fest, dass auch nach dem bisherigen Vorbringen in der mündlichen Verhandlung ein „enger Zusammenhang" zwischen der rechtsanwaltlichen Tätigkeit des Beschwerdeführers und jener als Stiftungsvorstand bestehe.
Ergänzend wird vom steuerlichen Vertreter des Beschwerdeführers darauf verwiesen, dass dem Beschwerdeführer für seine Tätigkeit als Stiftungsvorstand ein Pauschalhonorar gewährt worden sei. Dies entspreche nicht der üblichen Vorgehensweise eines Rechtsanwaltes, der sein Honorar überwiegend entweder auf Stundensatzbasis oder auf prozentueller Basis berechne, Pauschalhonorare seien ungewöhnlich. Zudem seien die Honorare für die Tätigkeit als Stiftungsvorstand auch nicht auf das Geschäftskonto der Rechtsanwaltskanzlei, sondern auf das Privatkonto des Beschwerdeführers überwiesen worden.

Der Vertreter des belangten Finanzamtes erwidert, dass die Art der Entlohnung nicht darüber bestimmen könne, ob im konkreten Fall ein oder zwei Betriebe vorliegen.
Befragt zur Ausgestaltung der Tätigkeit als Stiftungsvorstand – konkret, unter Verwendung welcher „Betriebsmittel" diese Tätigkeit ausgeführt wurde – teilt der Beschwerdeführer mit, dass die Treffen des Stiftungsvorstandes meist in den Räumen der ***AG*** oder (bedarfsweise, etwa vor dem Hintergrund der Bilanzerstellung) in der Steuerberatungskanzlei Dr. Mayrl stattgefunden hätten. In der Kanzlei des Beschwerdeführers sei es zu keinen Treffen des Stiftungsvorstandes gekommen. Weiters wurde vom Beschwerdeführer ausgeführt, dass es durchaus möglich sei, dass er Schreibtätigkeiten (zB Sitzungsprotokolle) im Zusammenhang mit dem Stiftungsvorstand in den Räumlichkeiten seiner Rechtsanwaltskanzlei durchgeführt habe. Er könne auch nicht ausschließen, dass die Sekretärin seiner Kanzlei fallweise für die Terminkoordination innerhalb des Stiftungsvorstandes herangezogen wurde. Eine darüberhinausgehende Einbindung der Tätigkeit als Stiftungsvorstand in die Kanzleistruktur sei nicht vorgelegen.

II. Das Bundesfinanzgerichthat erwogen:

1. Sachverhalt

A. Allgemeines

Der Beschwerdeführer war in den streitgegenständlichen Jahren als selbständiger Rechtsanwalt tätig und erzielte aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Aufgrund der insoweit gleichgelagerten Thematik wird zusätzlich auf die Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes vom 08.01.2026, RV/6100105/2020 betreffend – unter anderem – die Einkommensteuer für die Jahre 2012 bis 2016 verwiesen.

B. Tätigkeit als Stiftungsvorstand

Der Beschwerdeführer war zumindest seit 01.01.2008 bis zur Löschung seiner Funktion im Firmenbuch am 07.03.2019 – und somit in sämtlichen streitgegenständlichen Jahren zumindest teilweise – als Vorstand oder Vorstandsvorsitzender der ***PS*** tätig, wobei er innerhalb dieses Gremiums (d.h. des Vorstandes der genannten Privatstiftung) aufgrund seiner Qualifikation als Rechtsanwalt für die rechtliche Beratung und darüber hinaus für die Schriftführung sowie alle aus der Stiftungsurkunde und der Geschäftsordnung dem Vorsitzenden zugewiesenen Geschäfte und Tätigkeiten zuständig war. Für diese Tätigkeit hat er eine Vergütung in der nachstehend angeführten Höhe (Beträge inklusive 20% Umsatzsteuer) erhalten:

	2018	**2019**
Betrag	EUR 48.000,00	EUR 48.000,00

Der Beschwerdeführer war bereits deutlich vor der Bestellung als Stiftungsvorstand als Rechtsanwalt für die ***AG*** tätig und hat diese zu Beginn der 1990er-Jahre (zumindest) in

einem Haftungsfall gegen einen anderen Rechtsanwalt vertreten. Zum Zeitpunkt der Tätigkeit des Beschwerdeführers für die ***AG*** fungierte der Hauptstifter bzw. Hauptbegünstigte der ***PS*** als Aufsichtsratsvorsitzender der ***AG***. Im Rahmen der Tätigkeit für die ***AG*** hat der Beschwerdeführer hauptsätzlich an den Aufsichtsratsvorsitzenden (d.h. den Hauptstifter und Hauptbegünstigten) berichtet. Eine Klientenbeziehung direkt zwischen dem Beschwerdeführer und dem Hauptstifter bzw. Hauptbegünstigten der ***PS*** bestand – entgegen dem Beschwerdevorbringen – nicht. Die Treffen des Stiftungsvorstandes haben wechselnd in den Räumlichkeiten der [...] oder jenen der steuerlichen Vertretung stattgefunden. Die Tätigkeiten als Stiftungsvorstand (zB Formulierung von Sitzungsprotokollen) wurden vom Beschwerdeführer fallweise in seiner Kanzlei erledigt, eine Einbindung in die Kanzleistruktur ist – abgesehen von einer möglichen Einbindung des Sekretariats der Rechtsanwaltskanzlei für Zwecke der Terminkoordination – nicht vorgelegen. Für seine Tätigkeit als Vorsitzender des Stiftungsvorstandes hat der Beschwerdeführer ein Pauschalhonorar erhalten, das auf sein Privatkonto (und nicht auf sein Kanzleikonto) überwiesen wurde.
Der Beschwerdeführer hat diese Tätigkeit im Rahmen der Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2018 und 2019 in der Form eines separaten Betriebes gemeldet und in diesem Zusammenhang ein Betriebsausgabenpauschale von 12% (errechnet von den obig angeführten Bruttobeträgen) geltend gemacht. Sowohl für die Tätigkeit als Rechtsanwalt als auch für jene als Stiftungsvorstand wurde in den Einkommensteuererklärungen für die streitgegenständlichen Jahre vom Beschwerdeführer die idente Betriebsanschrift („***Adresse***") angeführt.

2. Beweiswürdigung

A. Allgemeines

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde (bzw. das Verwaltungsgericht) unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.
Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt. Die Abgabenbehörde muss dieser Rechtsprechung zufolge den Bestand einer Tatsache nicht im "naturwissenschaftlich-mathematisch exakten Sinn" nachweisen (vgl. etwa VwGH 31.05.2017, Ro 2014/13/0025; *Ritz/Koran*, BAO7, § 167, Rz 8, mwN).

B. Tätigkeit als Stiftungsvorstand

Die Feststellungen betreffend die Tätigkeit des Beschwerdeführers als Vorsitzender des Vorstandes der ***PS*** sowie seinen dortigen Aufgabenbereich ergeben sich aus dem

vorgelegten Vorstandsvertrag mit Gültigkeit ab 01.01.2008 sowie dem Anhang zur Geschäftsordnung des Stiftungsvorstandes der ***PS*** Thema Geschäftsverteilung, Stand 02.12.2013. Beide Dokumente waren dem von der steuerlichen Vertretung des Beschwerdeführers an das belangte Finanzamt übermittelten Schreiben vom 17.11.2017 beigefügt. In diesem Schreiben wurde noch ergänzend ausgeführt, dass die vom Beschwerdeführer im Vorstand der ***PS*** entfaltete Tätigkeit auf Grund seiner Ausbildung als Rechtsanwalt schwerpunktmäßig die rechtliche Beratung der Privatstiftung umfasst. Das Datum der Löschung der Funktion als Vorstandsvorsitzender ergibt sich aus den Eintragungen im Firmenbuch betreffend die ***PS***.
Die Feststellungen betreffend die Tätigkeit des Beschwerdeführers für die ***AG*** und die Funktion des Hauptstifters bzw. Hauptbegünstigten bei der ***AG*** (Aufsichtsratsvorsitzender) ergeben sich aus den Ausführungen des Beschwerdeführers in der mündlichen Verhandlung sowie aus dem Firmenbuchauszug betreffend die ***AG***.
Die Feststellung, wonach der Hauptstifter bzw. Hauptbegünstigte der Stiftung – entgegen dem Vorbringen in der Beschwerde – kein Klient des Beschwerdeführers gewesen ist, ergibt sich aus den folgenden Erwägungen:
Zunächst ist auf die Rechtsprechung des VwGH hinzuweisen, wonach die bei einer ersten Vernehmung gemachten Angaben erfahrungsgemäß der Wahrheit am nächsten kommen. Allerdings schränkt der VwGH diese Aussage dahingehend ein, als er festhält, dass eine zwingende Beweisregel in diese Hinsicht aber nicht besteht (vgl. etwa VwGH 14.02.2013, 2011/08/0118, mwN).
Im gegenständlichen Fall liegen zwar keine „*bei einer ersten Vernehmung gemachten Angaben*" vor, allerdings hat der Beschwerdeführer im Rahmen seiner Beschwerde (datiert mit 15.05.2019) betreffend die Klientenbeziehung zum Hauptbegünstigten der ***PS*** wie folgt ausgeführt:

- *„Bei der Stiftung, um die es hier geht, war der Hauptstifter Klient des BF. Nachdem dieser Klient aber gleichzeitig Hauptbegünstigter der Stiftung war, war eine weitere Vertretung durch den BF von vorneherein ausgeschlossen und konnte keine weitere Vertretung erfolgen."*

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht am 30.09.2025, das heißt mehr als sechs Jahre nach der Beschwerde, hat der Beschwerdeführer ausgeführt, dass er – entgegen dem Vorbringen in der Beschwerde – nicht der anwaltliche Vertreter des Hauptstifters und Hauptbegünstigten der fraglichen Privatstiftung gewesen sei. Vielmehr sei lediglich die ***AG*** ein Klient von ihm gewesen, der Hauptstifter/Hauptbegünstigte habe in diesem Zeitraum (d.h. Anfang der 1990er-Jahre) die Funktion des Aufsichtsratsvorsitzenden der ***AG*** ausgeübt und ihm gegenüber sei der Beschwerdeführer im Zuge seiner Tätigkeit für die ***AG*** hauptsächlich berichtspflichtig gewesen. Er könne sich das Vorbringen in der Beschwerde nur so erklären, dass es – aufgrund der Tatsache, dass er dem

Hauptstifter/Hauptbegünstigten in seiner Funktion als Aufsichtsratsvorsitzenden hauptsächlich berichtspflichtig gewesen sei – zu einer Verwechslung gekommen sei und er daher den Hauptstifter/Hauptbegünstigten als Klient genannt habe, nicht die ***AG*** selbst.
Im Ergebnis ist der in der mündlichen Verhandlung dargestellten Variante der Vorzug zu geben. Zwar ist – gemäß der obig zitierten Rechtsprechung des VwGH – früheren Aussagen grundsätzlich eine höhere Glaubwürdigkeit zuzubilligen, eine tatsächliche Beweisregel in diese Richtung besteht – ebenfalls nach den Aussagen des VwGH – jedoch nicht. Zudem ist darauf hinzuweisen, dass der fragliche Zeitraum (d.h. Anfang der 1990er-Jahre) auch im Zeitpunkt der Beschwerde bereits mehr als 25 Jahre zurückgelegen ist, sodass diesen früheren Ausführungen nicht unbedingt eine höhere Beweiskraft zugebilligt werden muss als jenen in der mündlichen Verhandlung, trotz der zusätzlich vergangenen Zeit zwischen Beschwerde und Verhandlung. Dies aufgrund der Tatsache, dass die Erinnerung an ein Ereignis, dass knapp 25 Jahre zurück liegt (d.h. im Zeitpunkt der Beschwerde) nicht bedeutend leichter fallen dürfte als die Erinnerung an eine Tatsache, die etwa 30 Jahre zurück liegt (d.h. im Zeitpunkt der mündlichen Verhandlung). Zudem wurde die Frage, wie es zu dieser Verwechslung kommen konnte, durch den Beschwerdeführer im Rahmen der mündlichen Verhandlung plausibel erklärt. Es besteht kein Anlass, daran zu zweifeln, dass der Beschwerdeführer im Rahmen seiner Tätigkeit für die ***AG*** – unter anderem in einem Haftungsfall gegen einen anderen Rechtsanwalt – tatsächlich überwiegend dem Aufsichtsratsvorsitzenden der ***AG*** (d.h. dem Hauptstifter/Hauptbegünstigten der ***PS***) berichtet hat und er aufgrund des aufgebauten Vertrauensverhältnisses letztlich von diesem in den Stiftungsvorstand berufen wurde. Dass es in derartig gelagerten Fällen – gerade aufgrund des langen zurückliegenden Zeitraumes und der persönlich geprägten Komponente – zu einer Verwechslung kommen kann, erscheint plausibel und realitätsnahe.
Die Feststellung betreffend die Treffen des Sitzungsvorstandes sowie die Tatsache, dass die Tätigkeiten als Stiftungsvorstand vom Beschwerdeführer fallweise in seiner Kanzlei (ohne Einbindung in die Kanzleistruktur) erledigt wurden, ergibt sich aus den Ausführungen des Beschwerdeführers im Rahmen der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht. Ebenso aus diesen Ausführungen ergibt sich die Feststellung betreffend das Vorliegen eines Pauschalhonorares und der Überweisung dieses Honorares auf das Privatkonto des Beschwerdeführers.
Die Feststellung, wonach der Beschwerdeführer diese Tätigkeit im Rahmen der Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2018 und 2019 als separaten Betrieb behandelt und erklärt hat, ergibt sich – so wie das geltend gemachte Betriebsausgabenpauschale von 12% – aus den jeweiligen Einkommensteuererklärungen. Die Feststellung betreffend die in den den Einkommensteuererklärungen 2018 und 2019 angeführten Betriebsanschriften ergeben sich aus den jeweiligen Erklärungen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

A. Rechtliche Grundlagen

§ 4 Abs. 4 EStG 1988 in der für die streitgegenständlichen Jahre maßgeblichen Fassung lautet auszugsweise:

Betriebsausgaben sind die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlaßt sind. Betriebsausgaben sind jedenfalls:

[...]

§ 17 EStG 1988 in der für die streitgegenständlichen Jahre maßgeblichen Fassung lautet auszugweise

(1) Bei den Einkünften aus einer Tätigkeit im Sinne des § 22 oder des § 23 können die Betriebsausgaben im Rahmen der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 mit einem Durchschnittssatz ermittelt werden. Der Durchschnittssatz beträgt

- *bei freiberuflichen oder gewerblichen Einkünften aus einer kaufmännischen oder technischen Beratung, einer Tätigkeit im Sinne des § 22 Z 2 sowie aus einer schriftstellerischen, vortragenden, wissenschaftlichen, unterrichtenden oder erzieherischen Tätigkeit 6%, höchstens jedoch 13 200 €,*
- *sonst 12%, höchstens jedoch 26 400 €,*

der Umsätze im Sinne des § 125 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung. [...] § 4 Abs. 3 vorletzter Satz ist anzuwenden.

(2) Die Anwendung des Durchschnittssatzes gemäß Abs. 1 setzt voraus, daß

1. keine Buchführungspflicht besteht und auch nicht freiwillig Bücher geführt werden, die eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 ermöglichen,

2. die Umsätze im Sinne des § 125 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung des vorangegangenen Wirtschaftsjahres nicht mehr als 220 000 Euro betragen,

3. aus der Steuererklärung hervorgeht, dass der Steuerpflichtige von der Pauschalierung Gebrauch macht.

[...]

§ 22 EStG 1988 in der für die streitgegenständlichen Jahre maßgeblichen Fassung lautet auszugsweise:

Einkünfte aus selbständiger Arbeit sind:

1. Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit. Zu diesen Einkünften gehören nur

[...]

b) Einkünfte aus der Berufstätigkeit der

[...]

– Rechtsanwälte, Patentanwälte, Notare, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer,

[...]

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

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

[...]

B. Erwägungen

Zu den Einkünften aus einer vermögensverwaltenden Tätigkeit zählen nur Einkünfte aus der Verwaltung fremden Vermögens. Die Verwaltung des eigenen Vermögens begründet keine eigene Einkunftsart, sondern gehört zu den Einkünften aus der entsprechenden Einkunftsart. Die Verwaltung des fremden Vermögens muss Hauptzweck der Tätigkeit sein; liegt der Schwerpunkt in der beratenden Tätigkeit, fällt die Tätigkeit nicht unter § 22 Z 2 (*Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG[19] (2017) § 22 Tz 112f., unter Verweis auf die dort zitierte Rechtsprechung des VwGH).

Da die Aufzählung der Aufsichtsräte im Gesetz nur beispielhaft erfolgt, werden funktionsgleiche Tätigkeiten oder ähnliche Tätigkeiten ebenfalls zu den sonstigen selbständigen Arbeiten gezählt (siehe auch *Arnold*, GesRZ 1988, 134); darunter fallen ua die neben einem Aufsichtsrat bestellten Beiräte (vgl *Koppensteiner*, GmbHG², § 35 Tz 52ff) oder Stiftungsvorstände (siehe dazu § 47 Tz 79, Stiftungsvorstände), ebenso Funktionäre anderer juristischer Personen des Privatrechts, wie zB Mitglieder des Vorstandes von Vereinen, Genossenschaften oder Sparkassen, wenn ihre Tätigkeit nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses erfolgt (*Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG[19] (2017) § 22 Tz 119).

Beim Zusammentreffen einer freiberuflichen Tätigkeit (§ 22 Z 1 EStG 1988) mit einer vermögensverwaltenden Tätigkeit (§ 22 Z 2 TS 1 EStG 1988) liegen grundsätzlich zwei oder mehrere Betriebe vor. Dies gilt nur dann nicht, wenn zwischen den Tätigkeiten ein „enger Zusammenhang" besteht. Die Vermögensverwaltung eines Freiberuflers (Z 1), die nicht das Schwergewicht seiner Tätigkeit darstellt, ist Teil der freiberuflichen Tätigkeit, sofern sie berufsrechtlich zulässig oder nach der Verkehrsauffassung allgemein üblich ist (*Vock* in *Jakom EStG*, 2016, § 22, Rz 4).

Auf Basis der obig zitierten Literatur steht zunächst einmal fest, dass die vom Beschwerdeführer in den streitgegenständlichen Jahren entfalteten Tätigkeit als „Stiftungsvorstand" dem Grunde nach als vermögensverwaltende Tätigkeit iSd § 22 Z 2 EStG 1988 einzustufen ist. Fraglich ist somit noch, ob diese Tätigkeit im konkreten Fall in einem solch „engen Zusammenhang" mit seiner freiberuflichen Tätigkeit als Rechtsanwalt (§ 22 Z 1 EStG 1988) gestanden ist, dass eine getrennte Erfassung in der Form von zwei separaten Betrieben nicht in Frage kommt.

Die Verwaltung fremden Vermögens [Anmerkung: durch einen Rechtsanwalt] wird, gestützt auf ältere Rechtsprechung (VwGH 20.03.1959, 1161/58 Masseverwalter; 16.03.1962, 1728/59 Abwesenheitskurator) zum Teil noch der freiberuflichen Tätigkeit zugeordnet (*DKMZ/Doralt* § 22 Rz 70); besteht aber kein enger Zusammenhang mit der freiberuflichen Betätigung, handelt es sich um eine Tätigkeit iSd § 22 Z 2 EStG 1988 bzw. iSd § 23 EStG 1988. Übernimmt

ein Rechtsanwalt für einen langjährigen Klienten die Tätigkeit als Vorstand in dessen Privatstiftung, sind die Einkünfte als Stiftungsvorstand nach EStR 5288a nicht mehr als (eigenständige) Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit zu erfassen (zwei Betriebe), sondern als Einkünfte aus der Tätigkeit als Rechtsanwalt (fraglich; *Vock* in *Jakom EStG*, 2016, § 22, Rz 59).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes liegt ein einheitlicher Betrieb dann vor, wenn mehrere Betriebszweige nach der Verkehrsauffassung und nach den Betriebsverhältnissen als Teil eines Betriebes anzusehen sind; das trifft bei engem wirtschaftlichem, technischem oder organisatorischem Zusammenhang zu. Es kommt auf das Ausmaß der objektiven organisatorischen, wirtschaftlichen und finanziellen Verflechtung zwischen den einzelnen Betriebszweigen im Einzelfall an. Nicht gleichartige Tätigkeiten bilden einen einheitlichen Betrieb, wenn sie geeignet sind, einander zu ergänzen (VwGH 20.11.2019, Ra 2018/15/0071).

Zorn in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG[20], § 4 EStG, Rz 26 nennt insbesondere folgende Umstände, die für einen einheitlichen Betrieb sprechen:

- wirtschaftliche Über- und Unterordnung (zB Herstellungs- und Handelsbetrieb sind weitgehend miteinander verflochten, E 4. 11. 1966, 2094/65, 1967, 20);
- Hilfsfunktion eines Betriebes im Verhältnis zum anderen: Verwendung gleicher Rohstoffe (E 16. 2. 1972, 1135/70, 1972, 204);
- Bewirtschaftung mit demselben Personal und der gleichen Betriebseinrichtung (E 16. 12. 1986, 84/14/0118, 1987, 431; siehe auch E 21. 5. 1990, 88/15/0038, 1991, 67 zur Nutzung desselben Teichs als Fisch- und als Badeteich);
- Verwendung gleicher Rohstoffe (E 22. 11. 1995, 94/15/0154, 1996, 360);
- die Betriebe sind nach dem Betriebsgegenstand geeignet, sich gegenseitig zu ergänzen (E 7. 6. 1983, 82/14/0291, 1984, 105; Ergänzungsfunktion muss nicht Hauptinhalt oder überwiegender Inhalt der Tätigkeit des Betriebes sein);
- enger sachlicher, wirtschaftlicher und organisatorischer Zusammenhang (E 13. 3. 1997, 95/15/0124, 1998, 167, der Betrieb eines Augenfacharztes umfasst auch den Kontaktlinsenverkauf; E 21. 7. 1998, 93/14/0133, 1998, 879, der Betrieb einer Kuranstalt durch einen Arzt umfasst auch die ärztliche Tätigkeit im Rahmen des Kurbetriebes);
- einheitliche Betriebsaufschrift sowie räumliche Verflechtung (EStR 2000 Rz 411);
- einheitliches Leistungsprogramm sowie räumliche Nähe (EStR 2000 Rz 411).

Für die Frage, ob unterschiedliche Aktivitäten eines Abgabepflichtigen einen einheitlichen Betrieb (eine einheitliche Berufsausübung) bilden oder nicht, ist in erster Linie die Verkehrsauffassung maßgeblich (Hinweis E 20.11.1989, 88/14/0230). Mehrere gleichartige, organisch nebeneinander stehende Betriebe in der Hand desselben Unternehmers sind in aller Regel als einheitlicher Betrieb anzusehen, da die Vermutung dafür spricht, daß die

gleichartigen Betriebe deshalb in einer Hand vereinigt sind, weil sie sich gegenseitig stützen und ergänzen (Hinweis *Jurkuff*, Der einheitliche Gewerbebetrieb, ÖStZB 1977, 258). Diese Betrachtung erscheint vor allem dann unbedenklich, wenn - wie im gegenständlichen Fall - aus jeder Tätigkeit Einkünfte derselben Einkunftsart erzielt werden (VwGH 30.09.1992, 90/13/0033).
Gemäß dem festgestellten Sachverhalt war der Beschwerdeführer vor Bestellung als Stiftungsvorstand für die ***PS*** als Rechtsanwalt für die ***AG*** tätig. Ebenfalls gemäß dem festgestellten Sachverhalt bestand zum Hauptstifter/Hauptbegünstigten der ***PS*** – entgegen dem Vorbringen in der Beschwerde – keine Klientenbeziehung. Allerdings hat der Beschwerdeführer im Rahmen seiner anwaltlichen Tätigkeit für die ***AG*** hauptsächlich an den Hauptstifter/Hauptbegünstigten, der zur fraglichen Zeit als Aufsichtsratsvorsitzender der ***AG*** fungierte, berichtet.
Vor diesem Hintergrund ist auf das Vorbringen des Beschwerdeführers, wonach seine Tätigkeit als Stiftungsvorstand in keiner Weise mit seiner Tätigkeit als Rechtsanwalt zusammenhänge, ist wie folgt zu antworten:
Zunächst ist auf die bereits obig zitierte Literaturstelle zu verweisen, wonach im Falle des Zusammentreffens einer freiberuflichen Tätigkeit (§ 22 Z 1 EStG 1988) mit einer vermögensverwaltenden Tätigkeit (§ 22 Z 2 TS 1 EStG 1988) grundsätzlich zwei oder mehrere Betriebe vorliegen, sofern zwischen diesen Tätigkeiten nicht ein „enger Zusammenhang" vorliegt. Es ist dem Beschwerdeführer daher zunächst einmal beizupflichten, dass es nicht in jedem Fall beim Zusammentreffen von Tätigkeiten eines Rechtsanwaltes iSd § 22 Z 1 EStG 1988 mit vermögensverwaltenden Tätigkeiten iSd § 22 Z 2 EStG 1988 zu einer gemeinsamen Erfassung als Einkünfte iSd § 22 Z 1 EStG 1988 kommen muss. Von einem einheitlichen Betrieb ist vielmehr erst auszugehen, wenn sich ein solcher aus der Auslegung entlang der vom VwGH entwickelten Leitlinien ergibt.
Im konkreten Fall ist zunächst darauf zu verweisen, dass die Qualifikation (und Tätigkeit) des Beschwerdeführers als Rechtsanwalt deutlichen Einfluss auf seinen Aufgabenbereich im Rahmen des Vorstandes der Privatstiftung entfaltet hat. So wurde dem Beschwerdeführer im vorliegenden Vorstandsvertrag mit Gültigkeit ab 01.01.2008 die explizite Verantwortlichkeit für die „*rechtliche Beratung*" innerhalb des Gremiums übertragen und ihm im Anhang zur Geschäftsordnung des Stiftungsvorstandes der ***PS*** Thema Geschäftsverteilung, Stand 02.12.2013 die Verantwortlichkeit für „*Rechtsthemen*" übertragen (siehe diesbezüglich auch die Ausführungen in der Beweiswürdigung). Zusätzlich wurde im Schreiben der steuerlichen Vertretung des Beschwerdeführers vom 17.11.2017 darauf verwiesen, dass die dem Beschwerdeführer im Rahmen des Vorstandes der Privatstiftung übertragenen Tätigkeiten aufgrund seiner Ausbildung als Rechtsanwalt schwerpunktmäßig die rechtliche Beratung der ***PS*** umfassen (siehe erneut die Ausführungen in der Beweiswürdigung zu diesem Punkt). Siehe diesbezüglich auch die obig zitierte Entscheidung des VwGH (VwGH 30.09.1992,

90/13/0033), in der für die Beurteilung des Vorliegens eines einheitlichen Betriebes unter anderem darauf abgestellt wurde, ob die jeweils entfalteten Tätigkeiten auf einer einheitlichen Voraussetzung, nämlich einer entsprechenden Ausbildung (im zitierten Fall – Ausbildung an der Meisterklasse der Musikhochschule) beruhen. Davon ist auch im gegenständlichen Fall jedenfalls auszugehen.
Überdies ist darauf zu verweisen, dass der Beschwerdeführer die ***AG*** bereits Anfang der 1990er-Jahre – und somit noch vor seiner Funktion als Mitglied bzw. Vorsitzender des Stiftungsvorstandes der ***PS*** – rechtlich beraten und vor Gericht vertreten hat. Zum Zeitpunkt dieser Vertretungstätigkeit fungierte der Hauptstifter bzw. Hauptbegünstigte der ***PS*** als Aufsichtsratvorsitzender der ***AG*** und es wurde diesbezüglich vom Beschwerdeführer im Rahmen der mündlichen Verhandlung schlüssig dargelegt, dass er hauptsächlich dem Hauptstifter bzw. Hauptbegünstigten gegenüber zum Bericht über seine Tätigkeit als Anwalt der ***AG*** verpflichtet war. Es erscheint somit naheliegend, dass es (auch) aufgrund des im Rahmen dieses Klientenverhältnisses aufgebauten Vertrauens zur Bestellung des Beschwerdeführers als Stiftungsvorstand (inkl. der Betrauung mit rechtlichen Angelegenheiten der Privatstiftung) gekommen ist und somit eine deutliche Verbindung zwischen den beiden Tätigkeiten besteht.
Die Tatsache, dass für die Bewältigung der dem Beschwerdeführer als Vorsitzender des Stiftungsvorstandes übertragenen Aufgaben nicht ausschließlich im Rahmen der Rechtsanwaltskanzlei des Beschwerdeführers erfolgt ist, ändert daran – ebenso wie die Abrechnungsmodalitäten (Pauschalhonorar, Zahlung auf das Privatkonto des Beschwerdeführers) nichts. Erstens wurde vom Beschwerdeführer im Rahmen der mündlichen Verhandlung ohnedies ausgeführt, dass er die aus der Tätigkeit als Vorsitzender des Stiftungsvorstand erwachsenden Aufgaben fallweise in seiner Kanzlei und unter möglicher Inanspruchnahme des Sekretariats der Rechtsanwaltskanzlei erledigt hat. An dieser Stelle ist außerdem darauf hinzuweisen, dass der Beschwerdeführer im Rahmen der eingereichten Einkommensteuererklärungen für die streitgegenständlichen Jahre beide Betriebe als in der ***Adresse*** (und sohin dem Standort der Rechtsanwaltskanzlei des Beschwerdeführers) ansässig erklärt hat. Zusätzlich beruht sowohl die Tätigkeit als Rechtsanwalt sowie die Tätigkeit als Vorsitzender des Stiftungsvorstandes hauptsächlich auf dem deutlich ausgeprägten Fachwissen des Beschwerdeführers und nur in sehr überschaubarem Ausmaß auf einer externen betrieblichen Ausstattung, sodass eine etwaige Einbettung in die Kanzleistruktur nicht entscheidungsrelevant erscheint (vgl. *Zorn* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG[20], § 4 EStG, Rz 22 unter Verweis auf *Farmer*, RdW 2009, 130, wonach die „*Sachbezogenheit des Betriebsbegriffes [...] allerdings dort zu eng [ist], wo es aufgrund der Tätigkeit nur auf die persönlichen Fähigkeiten einer Person und nicht auf die Produktionsmittel ankommt*"). Nichts anderes kann für die gewählten Abrechnungsmodalitäten gelten – die Vereinbarung, ob die Abrechnung einer Leistung in der Form eines Pauschalhonorars oder auf Basis von zB

Stundensätzen erfolgt, obliegt den betroffenen Vertragsparteien und kann nicht dazu führen, das Vorliegen eines einheitlichen Betriebes zu bejahen oder zu verneinen.
Schließlich spricht – nach Ansicht des erkennenden Richters – auch die Verkehrsauffassung für eine Erfassung der gegenständlichen Tätigkeit in einem einheitlichen Betrieb. Es ist alles andere als ungewöhnlich, dass rechtsberatende Berufe (konkret Rechtsanwälte und Steuerberater) auch Funktionen in den Vorständen von Privatstiftungen übernehmen, bei denen als Stifter (und/oder Begünstigter) entweder (ehemalige) Klienten oder – so wie hier – sonstige aus der rechtsanwaltlichen Tätigkeit gut bekannte und vertraute Personen auftreten. Es erscheint nur denklogisch, dass ein Anwalt oder Steuerberater, der im Rahmen einer Kundenbeziehung seine Fachkundigkeit und Vertrauenswürdigkeit unter Beweis gestellt hat, von einem Stifter in weiterer Folge auch mit Aufgaben im Vorstand der Privatstiftung betraut wird. So ist auch der gegenständliche Fall gelagert, in dem der Beschwerdeführer zunächst (erfolgreich) die ***AG*** rechtsanwaltlich vertreten hat und in weiterer Folge vom Aufsichtsratsvorsitzenden der ***AG*** in den Vorstand der ***PS*** berufen wurde. Dies – gemäß den obigen Ausführungen – sogar unter besonderer Betonung der fachlichen Qualifikation als Rechtsanwalt. Ergänzend ist erneut ist darauf zu verweisen, dass beide Tätigkeiten im Wesentlichen auf einer einheitlichen Voraussetzung, nämlich einer entsprechenden Ausbildung als Rechtsanwalt, beruhen und beide Tätigkeiten zu Einkünften aus selbständiger Arbeit iSd § 22 EStG 1988 führen.
Im Ergebnis steht für den erkennenden Richter – auf Basis der obigen Ausführungen fest – dass die Tätigkeit als Rechtsanwalt und die Tätigkeit als Stiftungsvorstand vom Beschwerdeführer im Rahmen eines einheitlichen Betriebes entfaltet wurde. Dies – noch einmal zusammengefasst – vor allem aus den folgenden Erwägungen:

- Die Berufung in den Stiftungsvorstand und die dem Beschwerdeführer übertragenen Aufgaben stehen in engem Zusammenhang mit seiner rechtsanwaltlichen Tätigkeit und der damit einhergehenden Qualifikation. Der Hauptstifter/Hauptbegünstigte der ***PS*** hat als Aufsichtsratsvorsitzender eine maßgebliche Funktion bei einem Mandanten des Beschwerdeführers eingenommen und dem Beschwerdeführer in dieser Funktion regelmäßige Berichte über seine Tätigkeit für ***AG*** abverlangt.
- Sowohl die Tätigkeit als Rechtsanwalt als auch jene als Stiftungsvorstand beruhen auf den persönlichen Fähigkeiten des Beschwerdeführers, sodass eine Prüfung der Verflechtung der für die Tätigkeiten verwendeten Betriebsmittel nicht maßgeblich erscheint. Eine Verflechtung besteht allerdings insofern, als sich beide Tätigkeiten aus dem Fachwissen des Beschwerdeführers speisen und im Zusammenhang mit der Tätigkeit als Stiftungsvorstand anfallende Aufgaben – nach dem Vorbringen des Beschwerdeführers in der mündlichen Verhandlung – auch in seinen Kanzleiräumlichkeiten erledigt wurden. Zudem wurde durch den Beschwerdeführer (bzw. seine steuerliche Vertretung) im Rahmen der Einkommensteuererklärungen für

die fraglichen Jahre die idente Anschrift für beide Betriebe, nämlich die Anschrift der Rechtsanwaltskanzlei des Beschwerdeführers, angeführt.

- Schließlich spricht auch die Verkehrsauffassung für das Vorliegen eines einheitlichen Betriebes. Es erscheint nur denklogisch, das s ein Anwalt oder Steuerberater, der im Rahmen einer Kundenbeziehung seine Fachkundigkeit und Vertrauenswürdigkeit unter Beweis gestellt hat, von einem Stifter in weiterer Folge auch mit Aufgaben im Vorstand der Privatstiftung betraut wird. Zudem ist darauf zu verweisen, dass beide Tätigkeiten im Wesentlichen auf einer einheitlichen Voraussetzung, nämlich einer entsprechenden Ausbildung als Rechtsanwalt, beruhen und beide Tätigkeiten zu Einkünften aus selbständiger Arbeit iSd § 22 EStG 1988 führen.

In Übereinstimmung mit dem belangten Finanzamt kommt, aufgrund des Vorliegens eines einheitlichen Betriebes, die Geltendmachung eines separaten Betriebsausgabenpauschale für die Tätigkeit als Stiftungsvorstand nicht in Frage. Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

Im gegenständlichen Beschwerdefall lag keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukam. Die im Beschwerdefall zu lösenden Rechtsfragen beschränkten sich einerseits auf Rechtsfragen, welche bereits in der bisherigen (oben zitierten) Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes beantwortet wurden. Im Übrigen hing der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab.

Linz, am 8. Jänner 2026