

GZ. RV/0968-W/06

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Consultatio Wirtschaftsprüfungsges.m.b.H. & Co KEG, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 1. und 23. Bezirk betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2001, 2002 und 2003 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Berechnungsgrundlagen sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt, einem Wirtschaftsprüfer oder einem Steuerberater unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die Bw., eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, ist durch Umwandlung einer Aktiengesellschaft entstanden (Gesellschaftsvertrag vom 25. Jänner 1996). Das Stammkapital der Bw. in Höhe von € 1.000.000,00 wird zur Gänze von der X.- AG gehalten.

Aufgrund ihrer Satzung hat die Bw. einen Aufsichtsrat zu bestellen. Mit Gesellschafterbeschluss der Bw. vom 11. Februar 1993 wurden die Vergütungen für die Mitglieder des Aufsichtsrates der Bw. festgelegt. Mit Gesellschafterbeschluss vom 15. Oktober 1996 fasste die zu diesem Zeitpunkt alleinige Gesellschafterin der Bw. den Beschluss, dass als Empfänger der Vergütungen für jene Mitglieder des Aufsichtsrates der Bw., die von der Z.- Gruppe entsandt werden, die X.- AG bestimmt wird.

Anlässlich einer bei der Bw. durchgeführten Betriebsprüfung (BP), welche den Prüfungszeitraum 2001 umfasste, wurden folgende berufungsgegenständliche Feststellungen getroffen, welche im BP-Bericht vom 19. Dezember 2005 und in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 7. Dezember 2005 dargestellt wurden:

Von der Bw. seien im Jahr 2001 Aufsichtsratsvergütungen in Höhe von € 18.022,86 an die X.- AG gezahlt worden. Darin seien Sitzungsgelder in Höhe von € 581,38 enthalten. In den Dienstverträgen von Führungskräften der Z.- Gruppe sei festgelegt, dass diese Organfunktionen in Konzern- oder Beteiligungsgesellschaften ausüben und alle Ansprüche aus diesen Funktionen (ausgenommen Sitzungsgelder und Spesenersatz) an die X.- AG abtreten müssten. Da die Tätigkeit im Aufsichtsrat der Bw. personalisiert sei, könne grundsätzlich nur dem jeweiligen Mitglied des Aufsichtsrates eine Vergütung zustehen. Nach Ansicht der BP handle es sich bei den an die X.- AG abgetretenen Aufsichtsratsvergütungen in Höhe von € 17.441,48 um eine „*Vorwegverfügung als Leistungsvertrag zwischen den Dienstnehmern und der Gesellschaft und gelten daher dem Aufsichtsratsmitglied als zugeflossen*“. Die an die X.- AG abgetretenen Aufsichtsratsvergütungen seien daher bei der Bw. gemäß § 12 Abs. 1 Z 7 KStG 1988 zu 50 % nicht abzugsfähig. Mangels Abtretung der Sitzungsgelder sei deren Zahlung in Höhe von € 581,38 an die X.- AG ohne Rechtsgrund erfolgt und stelle daher eine verdeckte „*Gewinnausschüttung*“ dar.

Das Finanzamt für den 1. und 23. Bezirk erließ nach Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO am 15. Februar 2006 einen den Feststellungen der BP entsprechenden Bescheid betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2001. Nach Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO erließ das Finanzamt ebenfalls am 15. Februar 2006

Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2002 und 2003. Entsprechend den Feststellungen der BP betreffend 2001 anerkannte das Finanzamt die von der Bw. an die X.- AG gezahlten Aufsichtsratsvergütungen in Höhe von jeweils € 17.600,00 gemäß § 12 Abs. 1 Z 7 KStG 1988 nur zu 50 %. Mangels Abtretung der Sitzungsgelder sei deren Zahlung in Höhe von € 560,00 im Jahr 2002 und in Höhe von € 380,00 im Jahr 2003 an die X.- AG ohne Rechtsgrund erfolgt und stelle daher eine verdeckte „*Gewinnausschüttung*“ an diese dar.

Mit Schreiben vom 15. Februar 2006 (beim Finanzamt eingelangt am 20. März 2006) erhab die Bw. Berufung gegen die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2001, 2002 und 2003 und begründete diese wie folgt:

In den Dienstverträgen von Führungskräften der Z.- Gruppe sei festgelegt, dass diese im Interesse des Dienstgebers jederzeit Funktionen in Ausschüssen oder Beiräten ausüben müssten und ihnen hierfür keine gesonderte Vergütung zustehe. Mit Ausnahme von Sitzungsgeldern und Spesenersatz hätten die Dienstnehmer keinerlei Ansprüche aus der Ausübung dieser Funktionen. Die Bestimmung des § 12 Abs. 1 Z 7 KStG 1988 sei nur auf Zahlungen an natürliche Personen für ihre Überwachungstätigkeit als Aufsichtsrat anzuwenden. Keinesfalls sei die Bestimmung auf Zahlungen anzuwenden, die an die Muttergesellschaft geleistet werden. Dies gelte selbst dann, wenn die Zahlungen unter dem Titel „Aufsichtsratsvergütungen“ in Rechnung gestellt und überwiesen werden. Die Zahlungen an die X.- AG seien nach den allgemeinen steuerrechtlichen Regeln zu beurteilen und davon abhängig, ob die Wurzel im Gesellschaftsverhältnis liege oder aber auf der Grundlage eines Leistungsaustausches bezahlt werde. Es könne auch nicht zwingend gefolgert werden, dass der Anspruch auf das Aufsichtsratsentgelt in jedem Fall der natürlichen Person zustehe. Dies sei auch ohne die Klarstellung im Dienstvertrag dann nicht der Fall, wenn die Ausübung der Aufsichtsratsfunktion zu den dienstlichen Pflichten der betreffenden Person gehöre und überdies während der Arbeitszeit und mit Arbeitsmitteln erfolge, die vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellt würden. In einem solchen Fall gebühre die Vergütung von vornherein dem Dienstgeber, sodass von einer Verfügung durch die natürliche Person nicht mehr die Rede sein könne. Die Aufsichtsräte in der Z.- Gruppe hätten keine Ansprüche erworben. Es seien weder Vereinbarungen der Aufsichtsratsmitglieder über eine Vergütung abgeschlossen worden, noch habe die Gesellschafterversammlung der Bw. beschlossen, eine Vergütung an die einzelnen Aufsichtsratsmitglieder auszuzahlen. Das Entstehen eines Anspruches sei aber unabdingbare Voraussetzung für die Verfügung über einen bestimmten Geldbetrag. Die

einzelnen Aufsichtsratsmitglieder hätten daher nicht über eine Vergütung verfügen können, weshalb ein ertragsteuerlich relevanter Zufluss ausgeschlossen sei.

Das Abzugsverbot gemäß § 12 Abs. 1 Z 7 KStG 1988 gelte nicht für tatsächliche Kostenersätze an den Aufsichtsrat. Die Sitzungsgelder seien in den Dienstverträgen ausdrücklich ausgenommen. Aus Sicht der BP sei daher auch kein fiktiver Zufluss an die Aufsichtsräte zu unterstellen. Die Sitzungsgelder sollten daher wegen Zahlung ohne Rechtsgrund als verdeckte Ausschüttung behandelt werden. Zunächst sei festzustellen, dass die Überwachung der Geschäftsführung eine zentrale Aufgabenstellung des Aufsichtsrates sei. An der ordnungsgemäßen Wahrnehmung dieser Überwachungsfunktion seien aber verschiedenste Adressaten interessiert. Insbesondere sei die Schlussfolgerung, dass die Überwachung im ausschließlichen Interesse der Muttergesellschaft läge, nicht zulässig. Im Gegenteil habe der Aufsichtsrat ähnlich wie der Wirtschaftsprüfer seine Überwachungsfunktion im überwiegenden Interesse der überwachten Gesellschaft wahrzunehmen und die Aufwendungen erfüllten daher die Grundvoraussetzung für eine Abzugsfähigkeit als Betriebsausgabe, nämlich die Veranlassung durch den Betrieb. Darüber hinaus sei im konkreten Fall zu beachten, dass die Aufsichtsräte über die Überwachung hinaus eine beratende Funktion für die operative Geschäftsführung einnehmen und die gemeinsame Entscheidungsfindung von Aufsichtsrat und Geschäftsführung für wesentliche Geschäftsfälle stärker sei als dies bei einem externen nicht konzernzugehörigen Aufsichtsratsmitglied möglicherweise der Fall wäre. Seien wie im gegenständlichen Fall die Leistungen der Aufsichtsräte geeignet, der Bw. einen unmittelbaren betrieblichen Nutzen zu verschaffen, so seien die Zahlungen betrieblich veranlasst. Bei der Bw. liege eine Betriebsausgabe und bei der X.- AG eine Betriebseinnahme vor. Auch sei eine Vergütung für Sitzungsgelder fremdüblich und werde in der Praxis unabhängig davon ausbezahlt, ob es sich um nahe stehende (im Konzern angestellte Aufsichtsräte) oder fremde Aufsichtsräte handle. Darüber hinaus sei für die Annahme einer verdeckten Ausschüttung eine subjektive Bereicherungsabsicht zu Gunsten der empfangenden Gesellschaft erforderlich. Es sei evident, dass es im gegenständlichen Fall an der subjektiven Absicht zur unrechtmäßigen Bereicherung der Muttergesellschaft fehle, weshalb für eine verdeckte Ausschüttung bereits aus diesem Grund kein Raum bestehe.

Die BP nahm mit Schreiben vom 5. April 2006 wie folgt zur Berufung Stellung:

Da die Tätigkeit im Aufsichtsrat personalisiert sei, könne nach Ansicht der BP grundsätzlich nur dem Mitglied eine Vergütung zustehen. Die an die X.- AG abgetretenen

Aufsichtsratsvergütungen seien daher dem jeweiligen Aufsichtsratsmitglied zugeflossen, weshalb diese bei der Bw. gemäß § 12 Abs. 1 Z 7 KStG 1988 zu 50 % nicht abzugsfähig seien.

Über die Berufung wurde erwogen:

Aufsichtsratsvergütungen

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 7 KStG 1988, BGBl. Nr. 401/1988, dürfen bei den einzelnen Einkünften die Hälfte der Vergütungen jeder Art, die an Mitglieder des Aufsichtsrates, Verwaltungsrates oder andere mit der Überwachung der Geschäftsführung beauftragte Personen für die Funktion gewährt werden, nicht abgezogen werden. Dies gilt auch für Reisekostenersätze, soweit sie die im § 26 Z 4 des Einkommensteuergesetzes 1988 angeführten Sätze übersteigen.

Gemäß § 31 Abs. 1 GmbHG, RGBl. Nr. 58/1906, in der Fassung BGBl. Nr. 320/1980, kann den Aufsichtsratsmitgliedern für ihre Tätigkeit eine mit ihren Aufgaben und mit der Lage der Gesellschaft in Einklang stehende Vergütung gewährt werden. Ist die Vergütung im Gesellschaftsvertrag festgesetzt, so kann eine Änderung, durch die die Vergütung herabgesetzt wird, durch Gesellschafterbeschluss mit einfacher Stimmenmehrheit beschlossen werden.

Der Gegenstand dieses Berufungsverfahrens ist die rechtliche Beurteilung der Frage, ob auch jene Aufsichtsratsvergütungen, welche von der Bw. nicht direkt an die Mitglieder ihres Aufsichtsrates sondern an die X.- AG bezahlt wurden, der Bestimmung des § 12 Abs. 1 Z 7 KStG 1988 unterliegen.

Der historische Grund des (teilweisen) Abzugsverbotes von Aufsichtsratsvergütungen hat seinen Ursprung darin, dass die überwachende Tätigkeit von Aufsichtsräten (Überwachung der Geschäftsführung) als überwiegend im Gesellschafterinteresse gelegen angesehen wurde. Mit der Steuerreform 1988 (BGBl. Nr. 401/1988) wurde die rigide Bestimmung des § 16 Z 4 KStG 1966, die noch ein gänzliches Abzugsverbot normierte, gemildert. Da vor allem durch die im Arbeitsverfassungsgesetz verankerten Mitbestimmungsrechte eine immer stärkere Verschiebung in Richtung der Vertretung auch anderer als Gesellschafterinteressen eingetreten ist, hat das KStG 1988 dem durch die Abzugsfähigkeit der Hälfte der gewährten Vergütungen Rechnung getragen (vgl. Wiesner/Schneider/Spanbauer/Kohler, KStG 1988, § 12 Anm 11).

Die Übernahme von Organfunktionen in Konzerngesellschaften der Z.- Gruppe ist laut Punkt 9 „Organfunktionen“ der jeweiligen Dienstverträge in allen betroffenen Dienstverhältnissen wie folgt geregelt:

„Der Dienstnehmer ist für die Dauer des Anstellungsverhältnisses verpflichtet, Organfunktionen in Konzern- oder Beteiligungsgesellschaften (ausgenommen die Funktion eines gewerberechtlichen Geschäftsführers) sowie Mitgliedschaften und Funktionen in wirtschaftlichen Organisationen und Interessensvertretungen, die im Zusammenhang mit den Unternehmenszielen der Gesellschaft stehen, zu übernehmen und auszuüben, wenn sie ihm von der Gesellschaft durch Beschluss des Gesellschafterausschusses übertragen werden.“

Der Dienstnehmer tritt alle Ansprüche auf Bezüge und sonstige vermögenswerte Vorteile (ausgenommen Sitzungsgelder und Spesenersatz) aus diesen Funktionen und Mitgliedschaften an die Gesellschaft ab.

Auf Verlangen der Gesellschaft hat der Dienstnehmer derartige Funktionen und Mitgliedschaften jederzeit zurückzulegen.“

Aufsichtsratsvergütungen im Sinne des § 12 Abs. 1 Z 7 KStG 1988 liegen vor, wenn Vergütungen irgendwelcher Art für die Überwachung der Geschäftsführung an Personen gewährt werden, die mit dieser Aufgabe betraut sind. Auf die Bezeichnung der Person des Empfängers oder der Vergütung kommt es nicht an (VwGH 10.4.1964, 2154/63). Es muss bloß eine überwachende Tätigkeit vorliegen und die Vergütung muss für die Überwachung gewährt werden (VwGH 31.5.1963, 1796/61).

Unstrittig ist, dass die von der Bw. an die X.- AG geleisteten Zahlungen für die Tätigkeiten der jeweiligen Aufsichtsratsmitglieder im Aufsichtsrat der Bw. geleistet wurden. Somit liegen zweifellos Aufsichtsratsvergütungen im Sinne des § 12 Abs. 1 Z 7 KStG 1988 vor. Dem Vorbringen der Bw., dass die Zahlungen dieser Vergütungen an die X.- AG anstelle der tatsächlich tätig gewordenen Aufsichtsräte nicht zu einer Zurechnung führen könnten, ist Folgendes entgegenzuhalten: § 12 Abs. 1 Z 7 KStG 1988 spricht von Vergütungen jeder Art, die an Mitglieder des Aufsichtsrates, Verwaltungsrates oder andere mit der Überwachung der Geschäftsführung beauftragte Personen für die Funktion gewährt werden. Das Gesetz meint damit, dass die für die Ausübung der Funktion „Aufsichtsrat“ geleisteten Vergütungen der Hinzurechnung unterliegen. Das Gesetz stellt hingegen nicht darauf ab, ob diese Vergütungen direkt an die tatsächlich tätig gewordenen Aufsichtsratsmitglieder geleistet werden. Auch bei Zahlungen der Aufsichtsratsvergütungen an die jeweiligen Dienstgeber der Aufsichtsräte liegt ein

Anwendungsfall des § 12 Abs. 1 Z 7 KStG 1988 vor, zumal es sachgerecht ist ausschließlich darauf abzustellen, dass tatsächlich Aufsichtsratsvergütungen vorliegen. Die von der BP bzw. dem Finanzamt gemäß § 12 Abs. 1 Z 7 KStG 1988 vorgenommene Hinzurechnung der Aufsichtsratsvergütungen in Höhe von € 8.720,74 im Jahr 2001 und € 8.800,00 in den Jahren 2002 und 2003 entspricht daher dem Gesetz. Festzuhalten ist, dass die einkommensteuerliche Beurteilung der Vergütungen bei den einzelnen Aufsichtsräten nicht Gegenstand des vorliegenden Berufungsverfahrens ist, weshalb auf die Ausführungen der BP und der Bw. hinsichtlich einer „Vorwegverfügung“ und eines ertragsteuerlich relevanten Zuflusses bei den einzelnen Aufsichtsräten nicht einzugehen ist.

Sitzungsgelder

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988, sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen oder in anderer Weise verwendet wird. Verdeckte Ausschüttungen sind alle nicht ohne weiteres als Ausschüttung erkennbaren Zuwendungen (Vorteile) einer Körperschaft an die unmittelbar oder mittelbar beteiligten Personen, die zu einer Gewinnminderung bei der Körperschaft führen und die dritten, der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen, nicht gewährt werden. Entscheidendes Merkmal einer verdeckten Ausschüttung ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben.

Wie bereits ausgeführt liegen Aufsichtsratsvergütungen im Sinne des § 12 Abs. 1 Z 7 KStG 1988 vor, wenn Vergütungen irgendwelcher Art für die Überwachung der Geschäftsführung gewährt werden, wobei es auf die Bezeichnung der Vergütung nicht ankommt. Die Überwachung der Geschäftsführung stellt in der Regel grundsätzlich einen Ausfluss der Gesellschafterrechte dar und ist daher aus dem Blickwinkel der Einkommensverwendung im Sinn des § 8 Abs. 2 KStG 1988 auf ihre Abzugsfähigkeit zu untersuchen.

Die BP begründet die Nichtanerkennung der geltend gemachten Sitzungsgelder und die Zurechnung als verdeckte Ausschüttung damit, dass die Zahlung dieser Sitzungsgelder ohne Rechtsgrund an die X.- AG erfolgt sei, da die Dienstnehmer diese Sitzungsgelder nicht an die X.- AG abgetreten hätten. Feststellungen hinsichtlich einer fehlenden betrieblichen

Veranlassung dieser Zahlungen bei der Bw. oder einer nicht angemessenen und damit fremdunüblichen Höhe der Sitzungsgelder wurden von der BP nicht getroffen. Die Bw. hat zu Recht darauf hingewiesen, dass die Zahlung von Sitzungsgeldern an Aufsichtsratsmitglieder der gängigen Praxis entspricht. Auch die Höhe der von der Bw. gewährten Sitzungsgelder ist als durchaus fremdüblich anzusehen, zumal die Vergütungen für die Mitglieder des Aufsichtsrates der Bw. auf Grundlage des gemäß den Bestimmungen des § 31 Abs. 1 GmbHG erforderlichen Gesellschafterbeschlusses ausbezahlt wurden. Die von der Bw. dargelegte teilweise Mitbetreuung der Aufsichtsratsmitglieder mit Geschäftsführungsfunktionen ändert nichts an der Eigenschaft des Aufsichtsrates als Überwachungsorgan, solange die Überwachungsfunktion eindeutig im Vordergrund steht. Dass eine überwachende Tätigkeit vorliegt, ergibt sich auch daraus, dass die Existenz des Aufsichtsrates in der Rechtsgrundlage der Bw. verankert ist. Nach dem Gesamtbild ergeben sich für den unabhängigen Finanzsenat keine Zweifel an der betrieblichen Veranlassung des von der Bw. geltend gemachten Aufwandes für die Sitzungsgelder der Aufsichtsratsmitglieder. Die rechtliche Würdigung des vorliegenden Sachverhaltes führt daher zum Ergebnis, dass die Zurechnung der von der Bw. gezahlten Sitzungsgelder in Höhe von € 581,38 im Jahr 2001, € 560,00 im Jahr 2002 und € 380,00 im Jahr 2003 als verdeckte Ausschüttung nicht zu Recht erfolgt ist. Diese Sitzungsgelder unterliegen jedoch nach der dargestellten Rechtslage der Bestimmung des § 12 Abs. 1 Z 7 KStG 1988, weshalb sie in Höhe von € 290,68 im Jahr 2001, € 280,00 im Jahr 2002 und € 190,00 im Jahr 2003 bei den Einkünften der Bw. nicht abgezogen werden dürfen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilagen: 4 Berechnungsblätter

Wien, 6. Februar 2007