



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Zeitlhofer und die weiteren Mitglieder HR Dr. Burkhard Binder, Wolfgang Sauer und Dr. Wolfgang Bartosch im Beisein der Schriftführerin Dagmar Brus über die Berufung des Bw., vertreten durch Bertl-Fattinger & Partner, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH, 8010 Graz, vom 10. März 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt, vertreten durch Mag. Reinhard Zückert, vom 7. Jänner 2005 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2003 nach der am 27. September 2006 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Im Jahr 2004 führte das Finanzamt beim Berufungswerber (Bw.) eine Außenprüfung betreffend Umsatz- und Einkommensteuer über die Jahre 1999 bis 2002 durch.

Der Bw. bezog in den Prüfungsjahren ua. Vergütungen als Aufsichtsratsmitglied (Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit) bei zahlreichen steirischen Unternehmen (E-AG, ST-AG, VA, Fw-GmbH, Fg-GmbH, G-AG).

Im Zuge der Prüfung erklärte der Bw. hinsichtlich der von ihm bezogenen Aufsichtsratsvergütungen in den Prüfungsjahren, dass diese im Jahr 2000 bei der F-KG (im Folgenden kurz KG) und in den Jahren 2001 und 2002 bei der C-GmbH (im Folgenden kurz GmbH) als Einnahmen erfasst worden seien.

Dies auf Grund nachstehender vom Bw. mit der KG am 20. Dezember 1999 sowie mit der GmbH am 20. September 2000 getroffenen Vereinbarung:

"Als Dienstnehmer der KG (GmbH) wird Herr Ing. G.R. neben seiner Tätigkeit im Rahmen des eigentlichen Geschäftsbetriebes der KG (GmbH) in die Aufsichtsratsgremien der E-AG, der G-AG und der VA entsandt.

Da sämtliche damit im Zusammenhang stehenden Kosten vom Dienstgeber (KG, GmbH) getragen werden, gilt als vereinbart, dass die Aufsichtsratsentschädigungen dem Dienstgeber KG zustehen."

Aus den vorliegenden Aktenunterlagen geht hervor, dass die KG im Jahr 1973 gegründet worden ist. Unternehmensgegenstand war die Herstellung und der Vertrieb von Trägern und Baufertigteilen. Mit dem Beschluss des Landesgerichtes Leoben vom 3. Oktober 2000 wurde über die KG das Konkursverfahren eröffnet. Der Bw. hatte in der KG zeitweise die Funktion eines Prokuristen und Geschäftsführers inne gehabt.

Die GmbH wurde mit Notariatsakt vom 5. April 2000 errichtet. Alleingesellschafterin ist die steuerliche Vertreterin des Bw.. Unternehmensgegenstand ist die Verwaltung von Vermögensgütern, insbesondere von Unternehmensbeteiligungen. Die in der Körperschaftssteuererklärung 2001 erklärten Einkünfte aus Gewerbebetrieb in der Höhe von 24.616,34 € wurden zur Gänze, die in der Körperschaftssteuererklärung 2002 erklärten Einkünfte aus Gewerbebetrieb in der Höhe von 20.540,38 € wurden größtenteils vom Verlustvortrag aus dem Jahr 2000 abgedeckt.

In der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 28. Oktober 2004 wurden für die Streitjahre 2000 bis 2002 ua. folgende Feststellungen getroffen:

Im Jahr 2000 wären vom Bw. keine Einkünfte aus selbständiger Arbeit erklärt worden. Laut Beilage zur Einkommensteuererklärung für das Jahr 2000 habe der Bw. jedoch - neben seiner Pension - Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von der KG in Höhe von 20.930 S und von der GmbH in Höhe von 15.600 S bezogen.

Durch Abfragen bei jenen Unternehmen, bei denen der Bw. im Prüfungszeitraum als Aufsichtsratsmitglied tätig gewesen wäre, sei festgestellt worden, dass im Jahr 2000 von vier Unternehmen Aufsichtsratsentschädigungen in der Höhe von 21.924,33 € an die KG sowie von sechs Unternehmen Sitzungsgelder, Aufsichtsratsentschädigungen, Kilometergelder und Taggelder in der Höhe von insgesamt 25.154,47 € an den Bw. selbst ausbezahlt wurden. Die mit der Aufsichtsrats Tätigkeit im Zusammenhang stehenden Reisekosten seien wegen nicht vorhandener Unterlagen und Aufzeichnungen gemäß § 184 BAO in Höhe von 5.000 € zu schätzen. Der Bw. habe dazu vorgebracht, auf Grund der Konkursabwicklung der KG habe er

sich häufig in P. aufgehalten und von seinem dortigen Wohnsitz zu den Aufsichtsratssitzungen in Graz anreisen müssen (212 km hin und retour).

Im Jahr 2001 habe der Bw. in der Einkommensteuererklärung ua. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von der GmbH in Höhe von 44.202 S erklärt. Bei der GmbH wurden Aufsichtsratsentschädigungen und Sitzungsgelder in Höhe von 19.421,97 € als Betriebseinnahmen erfasst. Nicht erklärt wurden weitere an den Bw. ausbezahlte Vergütungen wie Sitzungsgelder, Kilometergelder und Taggelder in Höhe von insgesamt 12.392,71 €. Für dieses Jahr wären die Reisekosten wegen nicht vorhandener Unterlagen und Aufzeichnungen gemäß § 184 BAO in Höhe von 2.000 € zu schätzen.

Für das Jahr 2002 sei die Einkommensteuererklärung zwar abgegeben worden, vor Prüfungsbeginn aber noch keine Veranlagung durchgeführt worden. In der Beilage zur Erklärung für das Jahr 2002 würden Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit in Höhe von 0 € (Kilometergeld im Zusammenhang mit der Aufsichtsrats Tätigkeit bei der Fernwärme 368,27 € abzüglich Kilometergeld für 1034,50 gefahrene Kilometer) und Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aufscheinen, und zwar neben Pensionseinkünften sowie Einkünften von der GmbH in Höhe von 3.600 €. Bei der GmbH scheinten 9.833,60 € Sitzungsgelder und 25.033,64 € Aufsichtsratsentschädigungen als Betriebseinnahmen auf (wobei für die ausbezahlten Sitzungsgelder in den § 109a Mitteilungen der Bw. als Empfänger genannt sei). 232,55 € Sitzungsgelder der G-AG, die dem Bw. direkt ausbezahlt worden wären, seien nicht erklärt worden.

Der Prüfer vertrat die Rechtsauffassung, dass die Tätigkeit eines Aufsichtsrates eine höchstpersönliche Leistung sei, die gemäß § 86 Abs. 1 AktG ausschließlich von natürlichen Personen und nicht von Personen- oder Kapitalgesellschaften erbracht werden könne. Zwischen der KG und der GmbH, die beide Dienstgeber des Bw. gewesen seien, und jenen Unternehmen, in denen der Bw. Aufsichtsrat gewesen sei, bestünde keine gesellschaftsrechtliche Verknüpfung (etwa in Form von Beteiligungen), sodass für beide Firmen kein Interesse an der Aufsichtsrats Tätigkeit des Bw. bestehen habe können. Die auf Wunsch des Bw. an die beiden Gesellschaften erfolgte Auszahlung der Aufsichtsratsvergütungen stelle eine bloße Mittelverwendung dar. Diese seien als Einnahmen bei seinen Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit gemäß § 22 Abs. 2 EStG 1988 zu erfassen.

Das Finanzamt folgte dieser Rechtsansicht des Betriebsprüfers in den im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 2000 und 2001 sowie dem erstmals erlassenen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002.

Für das Jahr 2003 wurden die Aufsichtsratsvergütungen der E-AG, der ST-AG und der Fw-GmbH unter Hinweis auf die anlässlich der Außenprüfung vertretene Rechtsauffassung in Höhe von 36.913,20 € ebenfalls als Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit erfasst (Betriebseinnahmen 39.269,36 € abzüglich 6% Betriebsausgabenpauschale von 2.356,16 €).

In der dagegen erhobenen Berufung wird seitens der steuerlichen Vertretung vorgebracht, dass der Bw. im Jahr 2000 Dienstnehmer bei der KG gewesen und seit 1. September 2000 als Dienstnehmer bei der GmbH angestellt sei. Im Auftrag der beiden Unternehmen sei der Bw. in den Aufsichtsrat der E-AG, der G-AG und der VA entsandt worden. Es sei vereinbart gewesen, dass sämtliche Kosten der Entsendung vom Dienstgeber getragen werden und diesem alle Aufsichtsratsvergütungen zustehen. Dementsprechend seien die Aufsichtsratsvergütungen im Jahr 2000 an die KG und in den Jahren 2001 bis 2003 an die GmbH ausbezahlt und von diesen versteuert worden.

Das von der Abgabenbehörde vorgebrachte Argument, wonach nur natürliche Personen Aufsichtsratsmitglieder sein könnten, bleibe aus gesellschaftsrechtlicher Sicht unbestritten, da § 86 Abs. 1 AktG juristische Personen und Personengesellschaften als Aufsichtsräte ausschließe. Es sei jedoch in der Praxis in Konzernen durchaus üblich, dass Mitglieder des Vorstandes der Muttergesellschaft die Funktion des Aufsichtsrates für die Tochtergesellschaften ausübten. Auf Grund privatrechtlicher Vereinbarungen (sog. Vorwegverfügungen) verzichte das Aufsichtsratsmitglied zu Gunsten der Muttergesellschaft auf eine Aufsichtsratsvergütung, wodurch ein direkter Zahlungsfluss der Aufsichtsratsvergütung an die Konzern-Mutter möglich werde. Somit würde die Aufsichtsrats Tätigkeit zwar höchstpersönlich erbracht werden, die Versteuerung der Vergütung erfolge jedoch bei der Konzernmutter.

Wie im beschriebenen Fall innerhalb des Konzerns seien daher auch im vorliegenden Fall - auf Grund der privatrechtlichen Vereinbarungen - mit den Dienstbezügen des Bw. sämtliche für die Gesellschaften erbrachten Leistungen, inklusive der Aufsichtsrats Tätigkeiten, abgegolten. Auch unter Anwendung des "Zufluss-Abfluss-Prinzips" könnten - so die weiteren Ausführungen der steuerlichen Vertretung - die an die KG sowie GmbH ausbezahlten Aufsichtsratsvergütungen nicht dem Bw. zugerechnet werden, da sie ihm einerseits tatsächlich gar nicht zugeflossen seien und er andererseits auf Grund der Leistungsvereinbarung rechtlich auch nicht über die Einnahmen verfügen habe können.

Wenn daher die Abgabenbehörde - so die abschließenden Berufungsargumente - von einem fiktiven Zufluss beim Bw. und einer anschließenden steuerneutralen Einkommensverwendung auf Grund der fiktiven Weiterleitung der Gelder an die KG sowie GmbH ausginge, würde dies einen Verzicht auf die Aufsichtsratsvergütung des Bw. zu Gunsten der beiden Gesellschaften

bedeuten. Es werde nochmals betont, dass die *"privatrechtliche Vereinbarung"* als klarer *"Leistungsvertrag zwischen den Vertragsparteien"* abgeschlossen worden wäre, wodurch die Tätigkeit als Aufsichtsrat *"ein Teil der Tätigkeit als Angestellter"* bei der KG sowie GmbH gewesen wäre und daher auch nicht *"separat vergütet wurde."* Da somit die Aufsichtsratsvergütungen dem Bw. von vorneherein nicht zugestanden wären, könne er auch nicht zu Gunsten der beiden Gesellschaften auf sie verzichtet haben. Stattdessen könnte man nur einen fiktiven Zufluss der Aufsichtsratsvergütungen beim Bw. und gleichzeitig einen fiktiven Abfluss von Werbungskosten in derselben Höhe unterstellen. Im Ergebnis würde dies jedoch abermals beim Bw. zu einem *"steuerpflichtigen Gewinn aus den Einkünften aus selbständiger Arbeit von Null führen."*

In der am 27. September 2006 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde von der steuerlichen Vertretung zu den vom Bw. mit der KG bzw. der GmbH getroffenen Vereinbarungen ergänzend ausgeführt, dass *"der Grund dieser rechtlichen Konstruktion ein wirtschaftlicher"* gewesen wäre, da *"bei persönlichem Bezug der Aufsichtsratsvergütung Pensionsschädlichkeit die Folge gewesen wäre"*; das heißt, der 1939 geborene Bw. *"hätte seine Pension ab dem Streitjahr 2000 bis 2003 und in weiterer Folge auch 2004 an die Sozialversicherung zurückzahlen müssen (rd. 100.000 €)."*

Weiters wurde anlässlich der mündlichen Verhandlung ein an den Bw. gerichtetes Schreiben der GmbH vom 5. Juni 2005 vorgelegt, worin festgestellt wird, dass für die dem Bw. in den Jahren 2000, 2001 und 2002 gewährten Darlehensbeträge (insgesamt 38.147,70 €) Zinsen in Höhe von 5.099,67 € in Rechnung gestellt wurden.

Wie aus dem Schreiben hervorgeht, handelt es sich bei diesen Darlehensbeträgen um jene dem Bw. in den Jahren 2000 bis 2002 direkt ausbezahlten Sitzungs- und Kilometergelder (2000: 25.154,47 €, 2001: 12.392,41 € und 2002: 600,82 €).

Schließlich wurden noch Bankauszüge vorgelegt, woraus die Überweisung obgenannter Darlehensbeträge (plus Zinsen) durch den Bw. an die GmbH hervorgeht (25.000 € vom 9. März 2004, 13.147,70 € vom 21. Februar 2005 und 5.099,67 € vom 14. April 2004).

Dem Vorbringen der Amtspartei in der mündlichen Berufungsverhandlung, wonach nur in jenen Fällen die in der Berufung angesprochene gesellschaftliche Verknüpfung vorläge, wenn zB ein Mutterunternehmen einen Dienstnehmer in den Aufsichtsrat des Tochterunternehmens entsende, Aufsichtsratsvergütungen allenfalls der Gesellschaft und nicht der natürlichen Person zuzurechnen seien, wurde seitens der steuerlichen Vertretung entgegnet:

Weder aus Gesetz noch Literatur und Rechtsprechung könne abgeleitet werden, dass das Aufsichtsratsamt höchstpersönlich ausgeübt und die Einkünfte daraus direkt zuzurechnen

seien; noch weniger sei abzuleiten, dass hier eine unterschiedliche Rechtslage *im* Konzernbereich und *außerhalb* des Konzernbereiches bestünde.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 86 Abs. 1 Aktiengesetz (AktG) besteht der Aufsichtsrat aus drei natürlichen Personen. Die Satzung kann eine höhere Zahl, höchstens jedoch 20, festsetzen.

Gemäß § 98 Abs. 1 AktG kann den Aufsichtsratsmitgliedern für ihre Tätigkeit eine mit ihren Aufgaben und mit der Lage der Gesellschaft in Einklang stehende Vergütung gewährt werden.

Gemäß § 22 Z 2 EStG 1988 stellen Einkünfte aus einer vermögensverwaltenden Tätigkeit (zB für die Tätigkeit als Hausverwalter oder als Aufsichtsratsmitglied) Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit dar.

Der Aufsichtsrat hat diese Einkünfte in seiner persönlichen Steuerklärung zu deklarieren.

Somit ist – entgegen der Behauptung der steuerlichen Vertretung in der mündlichen Berufungsverhandlung – bereits *gesetzlich* festgelegt, dass ausschließlich eine *natürliche Person* Aufsichtsratsmitglied sein kann und auch nur ihr eine Vergütung gewährt und zugerechnet werden kann. Einer Gesellschaft stehen daher - da sie keine "Aufsichtsratsaufgaben" erbringen kann - keine Vergütungen zu, ebenso wenig die mit der Aufsichtsrats Tätigkeit im Zusammenhang stehenden Sitzungsgelder oder allfällige Reisekostenersätze (Kilometergelder).

Im vorliegenden Fall war der Bw. in einer Reihe von Unternehmen als Aufsichtsratsmitglied tätig und wurden ihm – wie sich aus der Sachverhaltsdarstellung ergibt - die daraus bezogenen Vergütungen, Sitzungsgelder und Kilometergelder zum Teil direkt ausbezahlt und zum Teil den beiden Gesellschaften überwiesen. Die dem Bw. direkt ausbezahlten (überwiesenen) Sitzungs- und Kilometergelder wurden von ihm – wie sich aus den anlässlich der mündlichen Berufungsverhandlung vorgelegten Unterlagen ergibt – der GmbH plus Kreditzinsen rücküberwiesen, da es sich dabei – so der Bw. – um (ihm) von der GmbH nur kreditierte Beträge gehandelt hätte.

Unter Bezugnahme auf die eingangs erwähnte Rechtslage sind nun sämtliche Entgelte (Vergütungen, Sitzungsgelder, Kilometergelder) aus der Aufsichtsrats Tätigkeit dem Bw. zuzurechnen und bei ihm (wie dies im Übrigen bis einschließlich 1999 in den Einkommensteuererklärungen erfolgt ist) steuerlich zu erfassen; dies unabhängig davon, ob die mit seiner Aufsichtsrats Tätigkeit im Zusammenhang stehenden Entgelte (Vergütungen, Sitzungsgelder, Kilometergelder) tatsächlich den Gesellschaften ausbezahlt (bzw. von diesen

dem Bw. "kreditiert") worden sind und unabhängig von allfälligen zwischen dem Bw. und den Gesellschaften vereinbarten "Auszahlungsmodalitäten".

Mit anderen Worten:

Wenn der Bw. daher seine Einkünfte für die höchstpersönlich auszuübende Funktion als Aufsichtsratsmitglied diverser Großunternehmen durch eine zivilrechtliche Vereinbarung den genannten Gesellschaften überlassen hat, ändert dies nichts am steuerlichen Zufluss an ihn und stellt die Überlassung der Beträge an die Gesellschaften lediglich eine steuerneutrale Einkommensverwendung dar.

Abgesehen davon, dass den Vereinbarungen im Zusammenhang mit dem steuerlichen Zufluss keine Relevanz zukommt, soll nicht unerwähnt bleiben, dass die Vereinbarungen nur einen Teil der Aufsichtsratsvergütungen umfasst haben (nur jene der E-AG, ST-AG, VA), nicht jedoch die Sitzungsgelder und Kilometergelder; die Zurückzahlung der letztgenannten Beträge (plus Zinsen) an die GmbH erfolgte daher gleichsam ohne Rechtstitel.

Dazu kommt weiters, dass der Bw. die Vereinbarung mit der KG zu einem Zeitpunkt abgeschlossen hat (am 20. Dezember 1999), in dem er nicht einmal Dienstnehmer der KG gewesen ist und somit auch nicht - wie behauptet worden ist - als *"Dienstnehmer"* der KG seiner Aufsichtsrats Tätigkeit hätte nachkommen können.

Abschließend sei noch zur Behauptung, wonach in Konzernen die vom Bw. gewählte Vorgangsweise durchaus üblich sei und deshalb nicht einzusehen sei, dass *"außerhalb des Konzernbereiches"* eine *"unterschiedliche Rechtslage"* bestünde, bemerkt, dass diese den unabhängigen Finanzsenat ebenfalls nicht zu überzeugen vermag:

Abgesehen davon, dass die Entsendung in den Aufsichtsrat eines Unternehmens nicht durch außen stehende Gesellschaften, sondern nach dem Aktiengesetz nur durch das betreffende Unternehmen selbst erfolgen kann, gab es gegenständlichenfalls weder eine wirtschaftliche noch eine gesellschaftsrechtliche Verbindung zwischen der KG sowie der GmbH mit jenen Firmen, in denen der Bw. als Aufsichtsrat tätig war (bzw. steht der Unternehmensgegenstand der beider Gesellschaften mit der Aufsichtsrats Tätigkeit des Bw. in keinem Zusammenhang).

Folglich gehen auch sämtliche daran anknüpfende Überlegungen hinsichtlich eines Verzichtes des Aufsichtsrates (Bw.) zu Gunsten der (Mutter-)Gesellschaft und der als "Leistungsvertrag formulierten Vorwegverfügung" - wie die gegenständlichen Vereinbarungen von der steuerlichen Vertretung bezeichnet werden - ins Leere:

Vereinbarungen, in denen im Übrigen nichts darauf hindeutet, dass bereits mit den Dienstbezügen der Gesellschaften auch alle sonstigen Leistungen, die der Bw. für die Gesellschaften (als "Aufsichtsrat") erbringt, abgegolten wären. Dies war auch nicht Sinn und

Zweck der Vereinbarung, sondern hatte diese lediglich die "Aufrechnung" der Kosten der Aufsichtsratsstätigkeit mit den Aufsichtsratsvergütungen zum Inhalt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 3. November 2006