

GZ. RV/1806-W/05

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch ABG Wirtschaftstreuhand- und Steuerberatungs GmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### 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 (§ 24 VwGG).

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

Im Zuge einer im Jahre 2005 die Einkommensteuer der Jahre 2000 bis 2003 betreffenden Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass der Bw. aufgrund seiner Tätigkeit als Aufsichtsrat bei der Firma A im Jahre 2001 S 100.000,00 (€ 7.267,28) und aufgrund derselben Tätigkeit im

Jahre 2001 von der Firma B S 30.000,00 (€ 2.180,19) bezogen hätte. Abzüglich des 6 %igen Betriebsausgabenpauschales in Höhe von S 7.800,00 (€ 566,85) hätten die Einkünfte aus selbständiger Arbeit somit S 122.200,13 (€ 8.880,63) betragen. Im Rahmen der Betriebsprüfung erklärte der Bw. mit Schriftsatz vom 3. März 2005, dass sofern Aufsichtsratsgebühren oder Sitzungsgelder von A oder B ausbezahlt worden wären, diese nach Ausstellung der Rechnungen durch C ausschließlich auf das Kanzleikonto bezahlt worden wären. Der Bw. wies im Übrigen ergänzend darauf hin, dass dies im gleichen Umfang auch für alle angestellten Anwälte der C gelte. Sämtliche Honorarnoten im Zusammenhang mit ihrer rechtsanwaltlichen Tätigkeit würden im Rahmen der Dienstverhältnisse erbracht und die Rechnungslegung ausnahmslos der C obliegen.

Die Betriebsprüfung vertrat hiezu die Meinung, dass dieser Einwand ins Leere ginge, da eine juristische Person nicht Aufsichtsrat sein könne und die Bezahlung daher aufgrund einer Verrechnungsweisung des Abgabepflichtigen erfolgt wäre. Es würde sich daher dabei um Einkommensverwendung handeln.

Der Bw. erklärte dazu im Rahmen der Schlussbesprechung, dass der Betriebsprüfung berichtigte Erklärungen seitens A und B vorlagen, dass es zu keinen Auszahlungen an den Bw. gekommen wäre, weil auch die Fakturierung der entsprechenden Beträge durch C erfolgt wäre. Dies wäre aufgrund der gesellschaftsrechtlichen Vereinbarung geschehen. Weiters wären der Betriebsprüfung sämtliche Belege und Gutschrifesanzeigen von der C vorgelegt worden und wären daher aktenkundig. Die Auffassung der Betriebsprüfung würde daher jeder Grundlage entbehren und wäre insbesondere aktenwidrig.

Der Rechtsansicht der Betriebsprüfung folgend erließ das Finanzamt am 14. Juli 2005 einen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2001 und setzte darin die Einkommensteuer mit € 4.471,20 fest.

Mit Schreiben vom 1. August 2005 erhob der Bw. gegen den o.a. Bescheid das Rechtsmittel der Berufung und begründet diese mit dem Umstand, dass ihm keine Einnahmen aus der Aufsichtsratstätigkeit zugeflossen wären und daher der erfolgte Ansatz von Einkünften aus selbständiger Arbeit grundlos, aktenwidrig und daher zu Unrecht erfolgt wäre. Im Falle einer negativen Berufungsvorentscheidung ersuchte er um umgehende Vorlage der Berufung an den unabhängigen Finanzsenat.

Die Einsichtnahme in die Eintragungen des Firmenbuches zu A und B ergab, dass dort der Bw. persönlich als Aufsichtsrat benannt und auch eingetragen wurde.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 86 Abs. 1 Aktiengesetz besteht der Aufsichtsrat aus drei Mitgliedern. Sie Satzung kann eine höhere Zahl festsetzen. Gemäß Abs. 2 leg.cit. kann eine juristische Person oder Personengesellschaft (offene Handelsgesellschaft, Kommanditgesellschaft) nicht Aufsichtsratmitglied sein.

Gemäß § 98 Abs. 1 leg.cit. 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 in der Satzung festgesetzt, so kann eine Satzungsänderung, durch die die Vergütung herabgesetzt wird, von der Hauptversammlung mit einfacher Mehrheit beschlossen werden.

Gemäß § 99 leg.cit. unterliegen Aufsichtsratsmitglieder sinngemäß denselben Sorgfaltspflichten und Verantwortlichkeiten wie die Vorstandsmitglieder (§ 84 leg.cit.)

Gemäß § 22 Z. 2 EStG 1988 fallen unter Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit nur Einkünfte aus vermögensverwaltenden Tätigkeiten (z.B. für die Tätigkeit als Hausverwalter oder als Aufsichtsratmitglied).

Dem Aktiengesetz ist zu entnehmen, dass der Aufsichtsrat mindestens aus drei Personen zu bestehen hat. Als Qualifikationsanforderung an die einzelnen Mitglieder stellt das Aktiengesetz fest, dass nur natürliche nicht aber juristische Personen zu Aufsichtsratmitgliedern bestellt werden können. Das Gesetz nimmt juristische Personen und Personenhandelsgesellschaften ausdrücklich aus. Aber auch OEGs, KEGs und EWIV sind ausgenommen, weil das Aufsichtsratsgremium nur aus individuell bestimmten Personen, die persönlich verantwortlich gemacht werden können, zusammengesetzt sein soll und die Bestimmung über die Person (Persönlichkeit) des Aufsichtsrates tatsächlich bei der wählenden Hauptversammlung oder den entsendenden Aktionären liegen soll.

Allgemein hat jedes Aufsichtsratsmitglied dafür Sorge zu tragen, dass es die Grundvoraussetzungen erfüllt, um die Überwachungstätigkeit sowie die strategische Beratung des Aufsichtsrats sachgerecht und sorgfaltsgemäß ausüben zu können. Die Satzung kann für die Mitgliedschaft im Aufsichtsrat besondere Anforderungen stellen, wie z.B. Branchenzugehörigkeit oder Berufspraxis. An funktionellen Anforderungen können an einen

---

Aufsichtsrat präventiv beratende Aufgaben entsprechend der Branche, der Größe, des Umsatzes und der Marktposition gestellt sein. Bei Nichterfüllen der genannten Anforderungen muss die Person das Mandat ablehnen oder bei grundlegender Änderung der Ausrichtung der Gesellschaft unter Einhaltung einer angemessenen Frist das Amt zurücklegen. Nicht jedes Mitglied muss in allen Teilgebieten Spezialkenntnisse und Expertenwissen haben, das einzelne Mitglied muss aber über ein Basiswissen und eine bestimmte intellektuelle Kapazität in betriebswirtschaftlichen Grundlagen der Steuerung und Überwachung von Arbeitsprozessen und über Grundkenntnisse zum Funktionieren bestimmter Marktmechanismen verfügen, um rechtliche und wirtschaftliche Zusammenhänge zu erfassen. Für die Aufsichtsratsmitglieder besteht die permanente Pflicht, sich über die aktuellen, betriebswirtschaftlichen, rechtlichen und branchenspezifischen Entwicklungen auf dem Laufenden zu halten und sich fortzubilden.

Wenn der oben zitierte § 98 AktG von der Vergütung für den Aufsichtsrat spricht, dann ist diese Vergütung die Gegenleistung an die Person des Aufsichtsrates für die Aufsichtstätigkeit über das beaufsichtigte Unternehmen. Dies ist ein Teilrecht aus dem allgemeinen Rechtsverhältnis beaufsichtigte Gesellschaft und dem Aufsichtsratsmitglied. Diese Regelung gilt jedoch nur für jene Aufsichtsräte, die nicht die Arbeitnehmerinteressen vertreten, da die Arbeitnehmervertreter ihre Aufgaben ehrenhalber (§ 110 Abs. 3 Satz 1 ArbVg) besorgen. Grundsätzlich ist daher davon auszugehen, dass die Tätigkeit der Aufsichtsratsmitglieder entgeltlich ist. Dennoch besteht keine gesetzliche Verpflichtung zur Gewährung der Vergütung und kein unbedingt durchsetzbarer Anspruch; die Hauptversammlung kann beschließen, keine Vergütung zu gewähren. Dies könnte auch schon in der Satzung festgeschrieben werden (Doralt/Nowotny/Kalss in Kommentar zum Aktiengesetz, S 1045 ff).

Das Aktiengesetz kennt ferner im § 99 eine Sorgfaltspflicht und Verantwortlichkeit der Aufsichtsratsmitglieder, wobei jeder Mandatar generell einen allgemeinen Sorgfaltsmittelstab zu erfüllen hat, jedoch je nach Spezialisierung und Fachausrichtung aber für einzelne Aufsichtsratsmitglieder für die Angelegenheiten, die in ihre Spezialfachgebiet fallen und weswegen sie dem Aufsichtsrat angehören, in Einklang mit § 1299 ABGB ein gesteigerter Sorgfaltsmittelstab zur Anwendung gelangt. Geschuldet wird dem Unternehmen kein Erfolg, sondern die Sorgfalt bei der Tätigkeit. Die Haftung daraus ist daher auch keine Erfolgschaftung, sondern eine Haftung für sorgfaltswidriges Verhalten, die aus einer ex ante Sicht zu beurteilen ist.

Die Pflichten des Aufsichtsrates umfassen unter anderem die Bestellung und Abberufung des Vorstandes, die Überwachung der Geschäftsführung des Vorstandes und dessen strategische

Begleitung, die Mitwirkung in bestimmten Geschäftsführungsangelegenheiten, beinhalten aber auch unter anderem ein Schädigungsverbot, die Treuepflicht zur beaufsichtigten Gesellschaft sowie die Verschwiegenheitspflicht.

Zusammenfassend stellt der unabhängige Finanzsenat fest, dass die den Aufsichtsrat betreffenden Bestimmungen des Aktiengesetzes sämtliche von einer natürlichen Person als Aufsichtsrat ausgehen. Insbesondere bedürfen die Bestimmungen hinsichtlich der Überwachungspflichten sowie der strafrechtlichen Verantwortlichkeit dem Tätigwerden einer natürlichen Person. Eine Verletzung der o.a. Pflichten kann dem einzelnen Aufsichtsratsmitglied gegenüber sowohl straf- als auch zivilrechtlich geahndet werden und kann als Folge einer solchen Verletzung das Aufsichtsratsmitglied vorzeitig durch die Hauptversammlung abberufen werden (Doralt/Nowotny/Kalss in Kommentar zum Aktiengesetz, S. 841 ff). Im anderen Falle würde die Zulassung einer juristischen Person als Aufsichtsrat zu einer Art Entsendungsrecht der juristischen Person führen, als Folge dessen die Person des Aufsichtsrates letztlich für jede Aufsichtshandlung durch die juristische Person frei wählbar wäre. Solcherart wäre jedoch die Wahl des Aufsichtsrates durch die Hauptversammlung des beaufsichtigten Unternehmens inhaltsleer geworden.

Laut Lehre und Rechtsprechung sind die Einkünfte demjenigen zuzurechnen, dem die Einkunftsquelle zuzurechnen ist (Doralt, Einkommensteuergesetz Kommentar, Band I, § 2, Tz 142).

Das Mandat des Aufsichtsrates wurde durch die beaufsichtigten Unternehmen dem Bw. erteilt. Darüber hinaus wurde dieser Umstand jeweils auch dem Firmenbuch bekanntgegeben und der Bw. als Aufsichtsrat dort eingetragen. Die Einkunftsquelle ist daher dem Bw. zuzurechnen.

Werden die Vergütungen durch die beaufsichtigten Unternehmen jedoch der Kanzleigemeinschaft ausbezahlt, ändert dies nichts an der Zurechnung an den Steuerpflichtigen, da dies nach Weisung des Berechtigten erfolgt und somit Einkommensverwendung durch den Bw. darstellt (VwGH 30.5.1995, 95/13/0120).

Trifft der Anspruchsberechtigte demnach eine Verfügung (Vorausverfügung), was mit Einnahmen zu geschehen habe, so gelten die Einnahmen als dem Anspruchsberechtigten zugeflossen (vgl. VwGH 21.7.1998, 98/14/0021).

Sohin war über die Berufung abweislich zu entscheiden.

Wien, 28. Juni 2006