

SWK

Steuer- und Wirtschaftskartei

Linde
www.lindeverlag.at

Registrierkassensicherheit

Achtung: Es wird nicht verschoben!

Funktionsgebühren

Vergütungen von Mitgliedern des Universitätsrates

Arbeitnehmerveranlagung

Entscheidungen von BFG und VwGH im Überblick

Kapitalertragsteuer

Ausschüttung mit KEST-Übernahme

Missglückte Dreiecksgeschäfte

Gibt es vielleicht doch eine Rettung?

Normverbrauchsabgabe

Vergütung bei Ausfuhr ins Ausland

Einlagenrückgewähr

Verbot auch bei „verdeckten Kapitalgesellschaften“

ESTR-Wartungserlass 2015

Die Vergütungen von Mitgliedern des Universitätsrates

Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit nach § 22 Z 2 EStG oder Funktionsgebühren nach § 29 Z 4 EStG?

MICHAEL LANG*)



Nach der vom BMF bis vor kurzem in den EStR 2000 vertretenen Auffassung handelt es sich bei Vergütungen von Mitgliedern des Universitätsrates um Funktionsgebühren nach § 29 Z 4 EStG. Mit dem EStR-Wartungserlass 2015 wurden diese Vergütungen aus dem Anhang II zu den EStR, der eine Beispielsliste für Funktionsgebühren nach § 29 Z 4 EStG enthält, gestrichen. In der Literatur wurde daraus geschlossen, dass das BMF nunmehr diese Vergütungen – aufgrund der Ähnlichkeit des Universitätsrates mit einem Aufsichtsrat – den Einkünften aus sonstiger selbständiger Arbeit zuordnen will.¹⁾ In diesem Beitrag werde ich untersuchen, welche der beiden Positionen sich besser mit dem Gesetz vereinbaren lässt.

1. Das Verhältnis zwischen § 22 Z 2 EStG und § 29 Z 4 EStG

Im EStG findet sich eine Reihe von Vorschriften, die das Verhältnis zwischen den verschiedenen Einkunftsarten regeln und näher bestimmen, welcher Einkunftsart Einkünfte, die an sich unter verschiedene Einkunftsarten fallen könnten, schließlich zuzuordnen sind. § 29 Z 4 EStG selbst beinhaltet eine solche Vorrangregel: Funktionsgebühren sind nur dann nach § 29 Z 4 EStG zu behandeln, „soweit sie nicht unter § 25 [EStG] fallen“. Im Falle der tatbestandlichen Erfassung von Vergütungen sowohl unter § 22 Z 2 EStG als auch unter § 29 Z 4 EStG fehlen solche expliziten Subsidiaritätsregelungen.

Daraus lassen sich unterschiedliche Schlussfolgerungen ziehen: Der Gesetzgeber könnte deshalb auf Subsidiaritätsregelungen verzichtet haben, weil sich die Tatbestände nicht überlappen. Einkünfte werden entweder für die Tätigkeit als Aufsichtsratsmitglied oder als Funktionär von öffentlich-rechtlichen Körperschaften bezahlt, und dieselbe Aufgabe kann nicht gleichzeitig Tätigkeit als Aufsichtsrat und als Funktionär einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft sein. Dies wäre dann bei der Auslegung beider Einkunftsarten zu berücksichtigen. Stellt sich aber heraus, dass sich die Tatbestände doch überlappen, ist im Interpretationsweg zu klären, welcher Einkunftsart der Vorrang zukommt. Aus der ausdrücklich angeordneten Subsidiarität des § 29 Z 4 EStG zugunsten des § 25 EStG könnte der Analogieschluss gezogen werden, dass § 29 Z 4 EStG auch hinter § 22 EStG zurücktritt. Mit gleicher Berechtigung könnte man sich aber auch des Umkehrschlusses bedienen: Da der Gesetzgeber den Vorrang des § 25 EStG gegenüber § 29 Z 4 EStG ausdrücklich angeordnet hat, ist im Falle der Überlappung zwischen den Tatbeständen des § 22 EStG und des § 29 Z 4 EStG die Einkunftsart des § 22 EStG subsidiär.

Aus Lex-specialis-Überlegungen lässt sich jedenfalls nichts gewinnen: Die Annahme, dass es Funktionäre von Körperschaften öffentlichen Rechts geben kann, deren Tätigkeit für Zwecke des § 22 EStG gleichzeitig als die eines Aufsichtsrats gilt, ändert nichts daran, dass es jedenfalls Aufsichtsratsmitglieder – von zB von Privaten gehaltenen Ak-

*) Univ.-Prof. Dr. DDr. h.c. Michael Lang ist Vorstand des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien, Wissenschaftlicher Leiter des LL.M.-Studiiums International Tax Law und Sprecher des Doktorandenkollegs Doctoral Program in International Business Taxation (DIBT) an dieser Universität. – Mag. Florian Navisotschnigg danke ich für die Unterstützung bei der Literaturrecherche. Hingewiesen sei darauf, dass der Beitrag nicht auf einem Rechtsgutachten beruht und dass die an der Universität des Verfassers tätigen Mitglieder des Universitätsrates auf die Festsetzung einer Vergütung für ihre Tätigkeit verzichtet haben.

¹⁾ Enzinger/Prinz, Universitätsratsvergütungen im Steuer- und Sozialversicherungsrecht, taxlex 2016, 72 (73).

tiengesellschaften – gibt, deren Vergütungen keineswegs auch als Funktionsgebühren öffentlich-rechtlicher Körperschaften zu qualifizieren sind. Umgekehrt ist der Tatbestand des § 29 Z 4 EStG so weit, dass er auch Tätigkeiten erfasst, die keineswegs denen eines Aufsichtsrats entsprechen. Als Beispiel soll bloß die Tätigkeit des Fleischbeschauers genannt werden, der nach der Verwaltungspraxis Einkünfte nach § 29 Z 4 EStG bezieht.²⁾ Somit ist weder der Tatbestand des „Aufsichtsratsmitglieds“ in § 22 Z 2 EStG generell die speziellere Vorschrift gegenüber § 29 Z 4 EStG noch umgekehrt.

Die Gesetzesmaterialien zur EStG-Novelle 1963, BGBl 1963/326, mit der die Vorläuferbestimmung des § 29 Z 4 EStG 1988 in das EStG 1953 eingefügt wurde, helfen allerdings weiter:³⁾ *„Nach der bestehenden Rechtslage sind Funktionsgebühren, die einem Betriebsinhaber als Funktionär einer öffentlich-rechtlichen Berufsorganisation zufließen, Betriebseinnahmen, wenn die Funktionsausübung durch den Betrieb veranlasst ist. Die Funktionsgebühren sind daher in der Regel zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder selbständiger Arbeit zu rechnen, je nach den Einkünften, die der Funktionär erzielt. Sie können auch zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit oder zu den sonstigen Einkünften gehören. Hiedurch ergibt sich eine unterschiedliche steuerliche Belastung der Funktionsgebühren. Der Antrag schlägt daher vor, alle Gebühren von Funktionären öffentlich-rechtlicher Körperschaften einheitlich als sonstige Einkünfte zu behandeln, gleichgültig, ob die Funktionsausübung mit einer Betriebsinhabung oder sonstigen Berufsausübung im engen Zusammenhang steht.“* Somit war Ziel der Novelle, die Erfassung von Funktionsgebühren unter demselben Tatbestand sicherzustellen. Im Konfliktfall sollte daher die Vorläufervorschrift des heutigen § 29 Z 4 EStG Vorrang haben.

Die Rechtsprechung hat diese Überlegung – allerdings ohne expliziten Rückgriff auf die Gesetzesmaterialien – aufgegriffen: So hat der VwGH im Erkenntnis vom 11. 11. 1970, 767/69, zunächst entschieden, dass eine für eine Kammer der gewerblichen Wirtschaft ausgeübte Vortragstätigkeit „unterrichtende“ Tätigkeit iSd damaligen § 18 EStG 1953 (nunmehr § 22 EStG) ist, „sodass die daraus erzielten Einkünfte solche aus selbständiger Arbeit darstellen“. Dann hat er wie folgt fortgesetzt: *„Sie wären es nur dann nicht, wenn sie Funktionsgebühren im Sinne des § 22 Z 4 EStG [nunmehr § 29 Z 4 EStG] wären.“* Dies hat der VwGH dann im konkreten Fall verneint, weil Vortragstätigkeit nicht als Tätigkeit eines Organs angesehen werden kann. Aus der gewählten Formulierung ist aber zu schließen, dass der VwGH Überlappungen zwischen § 22 EStG und § 29 Z 4 EStG für möglich erachtet und in solchen Fällen § 29 Z 4 EStG vorrangig anwenden würde.⁴⁾

Dieselbe Auffassung findet sich auch in Rz 6613 EStR. Das BMF bedient sich dabei sogar teilweise der – jedenfalls aus heutiger Sicht – holprig klingenden Formulierungen der zitierten Gesetzesmaterialien zur ESt-Novelle 1963: *„Funktionsgebühren sind alle Bezüge, die Funktionären öffentlich-rechtlicher Körperschaften zufließen, und zwar auch dann, wenn die Funktionsausübung mit einer Betriebsinhabung oder einer sonstigen Berufsausübung in sachlichem Zusammenhang steht.“* Das bedeutet letztlich nichts anderes, als dass im Falle der Zuordnung der Einkünfte des Funktionärs zu einer betrieblichen Einkunftsart auch nach der Verwaltungsauffassung § 29 Z 4 EStG Vorrang hat.⁵⁾

²⁾ Anhang II zu den EStR; kritisch jedoch *Heidinger/Heidinger*, Fallen Fleischbeschaugebühren ab 1994 tatsächlich unter die sonstigen Einkünfte? ÖGWZ 4/95, 6.

³⁾ EriRV 214 BgNR 10. GP, 2.

⁴⁾ Vgl weiters auch UFS 24. 8. 2007, RV/0322-W/06.

⁵⁾ Ebenso *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, § 29 Rz 48/1 (Stand 1. 1. 2013, rdb.at): *„Funktionsgebühren, die mit betrieblichen Tätigkeiten im Zusammenhang stehen, bleiben trotz des Zusammenhanges Funktionsgebühren im Sinne des § 29 Z 4 (zB Prüfertätigkeit bei Berufsprüfungen der Kammern).“* Vgl allerdings auch *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, § 29 Rz 51 (Stand 1. 1. 2013, rdb.at): *„Aus dem Gesichtspunkt der Gesetzessystematik wären Funktionsgebühren eher den Einkünften aus selbständiger Tätigkeit zuzuordnen oder als Nebeneinkünfte zu behandeln, soweit sie mit einer anderen Tätigkeit in Zusammenhang stehen.“*

2. Mitglieder des Universitätsrates als Aufsichtsratsmitglieder?

All diese Überlegungen sind aber überhaupt nur dann von Bedeutung, wenn die Vergütungen von Mitgliedern des Universitätsrates tatsächlich sowohl unter § 22 Z 2 EStG als auch unter § 29 Z 4 EStG fallen könnten. § 22 Z 2 EStG erwähnt den Begriff des Aufsichtsratsmitglieds, der jedenfalls den Eindruck einer gesellschaftsrechtlichen Anknüpfung erweckt. Dies alleine würde nicht die Zuordnung der Vergütungen von Mitgliedern des Universitätsrates zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit ermöglichen. Nach § 22 Z 2 EStG ist die Tätigkeit als Aufsichtsratsmitglied – neben der des Hausverwalters – als Beispiel für eine vermögensverwaltende Tätigkeit genannt. Der Aufsichtsrat wird als Verwalter fremden Vermögens gesehen.⁶⁾ In § 22 Abs 1 Z 2 EStG 1972 wurde die Vermögensverwaltung noch neben der Tätigkeit als Aufsichtsratsmitglied genannt. Schon damals wurde aber im Schrifttum – von *Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg*⁷⁾ – darauf hingewiesen, dass vom Begriff des Aufsichtsratsmitglieds „nach der Praxis der Finanzverwaltung [...] auch alle anderen Personen erfasst [sind], die auf Grund von gesellschaftsrechtlichen Vorschriften oder von Bestimmungen der Satzung (des Gesellschaftsvertrages) durch einen Beschluss des zuständigen Organs mit der Überwachung der Geschäftsführung einer juristischen Person beauftragt sind, auch wenn es sich nicht um eine AG oder Ges.m.b.H. handelt“. Die Tätigkeit eines Aufsichtsratsmitglieds beschränkt sich zwar keineswegs auf die bloße Überwachung der Geschäftsführung.⁸⁾ Vielmehr gibt es zB Verpflichtungen der geschäftsführenden Organe, bei näher genannten Geschäften die Zustimmung des Aufsichtsrates einzuholen. Weiters kommen dem Aufsichtsrat bestimmte Vertretungshandlungen zu. Dennoch wird auch auf Grundlage des EStG 1988 die Überwachung der Geschäftsführung offenbar als Kernaufgabe des Aufsichtsrates angesehen, anhand deren beurteilt wird, ob Tätigkeiten anderer Organe jener des Aufsichtsratsmitglieds so ähnlich sind, dass sie auch als vermögensverwaltende Tätigkeit iSd § 22 EStG eingestuft werden können. Ein gesetzlicher Anhaltspunkt dafür lässt sich in § 12 Abs 1 Z 7 KStG finden, der Vergütungen – bei der auszahlenden Körperschaft – regelt, die „an Mitglieder des Aufsichtsrates, des Verwaltungsrates und andere mit der Überwachung der Geschäftsführung beauftragte Personen für diese Funktion gewährt werden“.⁹⁾ Auch § 12 Abs 1 Z 7 KStG sieht offenbar die Vergleichbarkeit einer Tätigkeit eines Organs mit jener eines Aufsichtsratsmitglieds gegeben, wenn die Überwachung der Geschäftsführung dessen zentrale Aufgabe ist.

§ 21 Abs 1 UG bezeichnet den Universitätsrat ua als „begleitend und vorausschauend tätiges Aufsichtsorgan“. Zu seinen Aufgaben gehört damit zweifellos auch die Überwachung der Geschäftsführung. Die Zuständigkeiten des Universitätsrates gehen aber weit darüber hinaus. Sie erfassen nicht nur die Genehmigung etlicher Geschäfte – wie die Gründung von Gesellschaften und Stiftungen und die Beteiligung an Gesellschaften – und bestimmte Vertretungshandlungen – wie den Abschluss der Arbeitsverträge mit den Mitgliedern des Rektorats. Der Universitätsrat hat vor allem den Entwicklungsplan und den Organisationsplan zu genehmigen. Diese wesentlichen Verordnungen kommen somit nur zustande, wenn zumindest Rektorat und Universitätsrat einvernehmlich zusammenwirken. Der Organisationsplan ist die Grundlage für die Einrichtung aller Organisationseinheiten an einer Universität. Der Entwicklungsplan ist das strategische Planungsinstrument der Universität.¹⁰⁾ Er beinhaltet zB die fachliche Widmung der für

⁶⁾ Jakom/Vock, EStG⁹ (2016) § 22 Rz 97; vgl Rz 5266a EStR: „Zu den Einkünften aus einer vermögensverwaltenden Tätigkeit zählen nur Einkünfte aus der Verwaltung fremden Vermögens.“

⁷⁾ *Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg*, Einkommensteuer-Handbuch², § 22 Tz 37.

⁸⁾ Dazu ausführlich *Arnold*, Aktuelles zur steuerlichen Behandlung der Aufsichtsratsvergütungen, GesRZ 1988, 134 (143).

⁹⁾ So auch *Arnold*, GesRZ 1988, 140.

¹⁰⁾ Zur rechtlichen Bedeutung des Entwicklungsplans vgl zuletzt zB *Lang/Lichtmanegger*, Die organisationsrechtliche Umsetzung des „Tenure Track“-Modells im Universitätsgesetz, zfhr 2016, 35 (36 ff); *Gamper*, Fast-Track Tenure mit Qualitätssicherung? Zum neuen § 99 Abs 4 UG, zfhr 2016, 101 (105);

Universitätsprofessorinnen/-professoren gemäß § 98 Abs 1 UG geschaffenen Stellen sowie die Beschreibung der Personalstrategie und der Personalentwicklung. Die beabsichtigte Einführung von neuen ordentlichen Studien und die beabsichtigte Auflassung von ordentlichen Studien sind dort darzustellen. Vor allem bildet der Entwicklungsplan nach § 13b Abs 1 UG die wesentliche Grundlage für die Leistungsvereinbarung. Dabei handelt es sich um einen öffentlich-rechtlichen Vertrag zwischen den einzelnen Universitäten und dem Bund, in dem die langfristigen und die innerhalb der Leistungsvereinbarungsperiode zu erreichenden Ziele festzulegen sind und auf dessen Basis jeder Universität das Grundbudget gewährt wird. Durch die Bestellung anderer Organe ermöglicht der Universitätsrat die Setzung weiterer hoheitlicher Akte an den Universitäten: Die vom Universitätsrat bestellten Mitglieder des Rektorats haben einzeln, aber auch als Kollegialorgan die Befugnis, hoheitlich tätig zu werden und erlassen selbst Verordnungen und Bescheide.¹¹⁾ Die vom Universitätsrat bestellten Rektorinnen/Rektoren leiten jeweils das Amt der Universität und haben insoweit auch behördliche Aufgaben. Die Überwachung der Geschäftsführung der Universität deckt daher bloß einen Teilbereich der Aufgaben des Universitätsrates ab. Der Universitätsrat hat nicht nur zahlreiche Befugnisse, die weit darüber hinausgehen, sondern seine Mitglieder sind auch ausschließlich auf öffentlich-rechtlicher Grundlage bestellt. Eine wie immer geardete vertragliche Beziehung zwischen der Universität und den Mitgliedern des Universitätsrates besteht nicht. Aus diesem Blickwinkel ist höchst zweifelhaft, ob die Tätigkeit und die Stellung eines Mitglieds eines Universitätsrats jener eines Aufsichtsratsmitglieds so stark ähneln, dass die Subsumtion unter § 22 Z 2 EStG in Betracht kommt.

3. Mitglieder des Universitätsrates als Funktionäre einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft

Im Schrifttum wurde vor allem von *Kanduth-Kristen* argumentativ der Weg für die Streichung der Vergütungen von Mitgliedern von Universitätsräten aus dem Anhang II zu den EStR bereitet.¹²⁾ Sie hat die fehlende Einordnung unter § 29 Z 4 EStG – neben der von ihr angenommenen Vergleichbarkeit mit einem Aufsichtsrat – mit dem „*fehlende[n] Imperium*“ begründet: Im Wesentlichen hätte der Universitätsrat „*Kontroll-, Steuerungs- und Aufsichtsfunktion, ist mit Genehmigungsbefugnissen ausgestattet und kann idR nicht von sich aus tätig werden*“.¹³⁾ Schon die bisherigen Überlegungen haben gezeigt, dass der Universitätsrat wesentliche Befugnisse im hoheitlichen Bereich hat. Der Universitätsrat kann durchaus auch von sich aus tätig werden, wie zB bei der Erlassung einer mit Verordnungscharakter ausgestatteten Wahlordnung für die Wahl des Rektors oder der Rektorin, bei der Ausschreibung der Funktion der Rektorin oder des Rektors, beim Abschluss der Arbeitsverträge mit den Mitgliedern des Rektorats, bei der Abberufung einzelner Mitglieder des Rektorats, bei der Nominierung zweier Mitglieder für die

Perle, Die neuen personalrechtlichen Bestimmungen des UG – Eine Chance, die wahrgenommen werden will, zfhr 2016, 139 (142 ff); *Lang/Lichtmannegger*, Das vereinfachte Berufungsverfahren nach § 99 Abs 4 UG, zfhr 2017, in Druck.

¹¹⁾ Vgl zu einzelnen Konstellationen näher zB *Lang/Feucht*, Die Regelung der Habilitation durch die Satzung, zfhr 2004, 51 (52 ff); vgl §§ 51 ff UG zum Studienrecht und insb § 60 UG zu den studienrechtlichen Zuständigkeiten des Rektorats.

¹²⁾ *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG⁹, § 29 Rz 52; erstmals *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG² (2009) § 29 Rz 52; vgl auch *Jakom/Baldauf*, EStG⁸ (2015) § 22 Rz 97; wortgleich übernommen aus der Voraufgabe nun auch von *Jakom/Vock*, EStG⁹, § 22 Rz 97; aA wohl *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, § 29 Rz 52 (Stand 1. 1. 2013, rdb.at); *Büsser* in *Hofstätter/Reichel* (Hrsg), Die Einkommensteuer (EStG 1988) – Kommentar (60. Lfg 2015) § 29 EStG Rz 68.

¹³⁾ Die Argumentation von *Kanduth-Kristen* ist aber insoweit widersprüchlich, als sie in ihren Ausführungen in *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG⁹, § 29 Rz 51, darauf hinweist, dass § 29 Z 4 EStG für Organe von Körperschaften des öffentlichen Rechts und § 22 Z 2 EStG für Organe von juristischen Personen des privaten Rechts in Betracht kommt, und sie damit zumindest den Eindruck erweckt, § 22 Z 2 EStG hätte ihrer Auffassung nach bei Einkünften von Organen von juristischen Personen des öffentlichen Rechts gar keinen Anwendungsbereich. Dann könnten aber Vergütungen von Mitgliedern eines Universitätsrates schon aufgrund des Charakters von Universitäten als öffentlich-rechtliche Körperschaften (§§ 4 und 6 Abs 1 UG) nicht unter § 22 EStG fallen.

Schiedskommission, oder wenn er Erhebungen anstellt oder Überprüfungen an Ort und Stelle vornehmen lässt. Er hat daher keineswegs nur Genehmigungsbefugnisse, und auch etliche in die Form von Genehmigungen gekleidete Zuständigkeiten bedeuten ganz erhebliche Gestaltungsbefugnisse: Organisations- und Entwicklungspläne sind zwar vom Rektorat zu erstellen und bedürfen der Genehmigung des Universitätsrates. Dies bedeutet aber nichts anderes, als dass sich Rektorat und Universitätsrat dabei auf Augenhöhe gegenüberstehen und diese Verordnungen nur erlassen werden können, wenn beide Organe über jede einzelne Regelung Einvernehmen erzielt haben.

Wenn man anhand des von *Kanduth-Kristen* angelegten Maßstabs die derzeit noch im Anhang II zu den EStR verbliebene Liste von – nach Auffassung des BMF unter § 29 Z 4 EStG fallenden – Tätigkeiten beurteilt, würde vermutlich eine Reihe weiterer Vergütungen herausfallen: Die Mitglieder von Aufnahme- und Prüfungskommissionen nach dem Gesundheits- und KrankenpflegeG oder von Prüfungskommissionen für Meister-, Befähigungs-, Unternehmer- und Ausbilderprüfungen oder Standesbeamte können kaum „von sich aus tätig werden“. Das „*imperium*“ der Funktionäre der Österreichischen Hochschülerschaft oder des stellvertretenden Vorsitzenden der Kommission zur Vorbereitung der Kodifikation des Arbeitsrechts ist wohl auch – soweit überhaupt vorhanden – eng begrenzt. Gleiches gilt für manche Funktionäre politischer Parteien wie die vom UFS nach § 29 Z 4 EStG behandelten Funktionäre des Seniorenbundes.¹⁴⁾

Wenn man sich die Judikatur näher ansieht, stellt sich aber überhaupt die Frage, ob so hohe Maßstäbe anzulegen sind: Im Erkenntnis vom 11. 11. 1970, 767/69, hat der VwGH den Begriff „*Funktionsgebühren*“ wie folgt erläutert: „*Als eine solche Funktion kann [...] nach der österreichischen Rechtssprache nur eine Tätigkeit eines Organs angesehen werden, soweit der Organwalter nicht auf Grund eines Dienstverhältnisses tätig wird.*“ Der VwGH verneinte, dass der von der Kammer als Vortragender Beschäftigte eine Stellung hat, „*die ihn als Organ (bzw. Organwalter) der Kammer der gewerblichen Wirtschaft für Oberösterreich, somit als deren Repräsentanten erscheinen lässt*“. Daher war er kein Funktionär dieser Kammer. Im Erkenntnis vom 17. 3. 1986, 85/15/0002, ging es um den Vortragenden an einer Krankenpflegeschule, dessen Vergütungen der VwGH nicht unter § 29 Z 4 EStG subsumierte: Der VwGH bestätigte zwar, dass die Krankenpflegeschule eine öffentlich-rechtliche Körperschaft war, womit eine Voraussetzung für die Anwendung des § 29 Z 4 EStG gegeben war. Entscheidend war aber, ob der Vortragende als Funktionär der Krankenpflegeschule angesprochen werden kann: „*Da Krankenpflegeschulen auf Grund des Bundesgesetzes vom 22. März 1961, BGBl. Nr. 102, betrieben werden, ist diesem Gesetz zu entnehmen, wer als Funktionär einer solchen Schule anzusehen ist.*“ Aufgrund der §§ 8 und 14 KrankenpflegeG in der damals geltenden Fassung kamen dafür nur die Mitglieder der Aufnahmekommission und der Prüfungskommission in Betracht: „*In beiden Fällen wird die Tätigkeit nicht nur im Gesetz als Funktion bezeichnet, sondern bedarf auch eines entsprechenden Bestellvorganges.*“ Genauso argumentierte der VwGH im Erkenntnis vom 21. 7. 1993, 91/13/0098. Als Funktion ist nach Auffassung des Gerichtshofs in dieser Entscheidung die Tätigkeit eines Organs einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft anzusehen: „*In diesem Sinn wird der Begriff Funktion auch im § 7 HKG verwendet. Danach sind Organe der Landeskammern der Präsident, das Präsidium, der Vorstand, der arbeitsrechtliche Ausschuss, die Vollversammlung, die Sektionsobmänner und -leitungen sowie die Sektionstage (...).*“

Im Erkenntnis vom 25. 1. 2001, 95/15/0074, ging es um den Präsidenten einer Arbeiterkammer. Der VwGH ging von folgender Prämisse aus: „*Als Funktionär im Sinn des § 29 Z 4 EStG 1988 kann nur die Tätigkeit eines Organs angesehen werden, soweit der Organwalter nicht auf Grund eines Dienstverhältnisses tätig wird (...).*“ Dann legte der

¹⁴⁾ UFS 28. 6. 2010, RV/0659-L/10.

VwGH ausführlich dar, warum der vom Präsidenten mit der Kammer geschlossene freie Dienstvertrag kein Dienstverhältnis begründet. In diesem Zusammenhang hielt der VwGH auch fest, dass „*der Beschwerdeführer als Kammerrat der genannten Arbeiterkammer von der Vollversammlung aller Kammerräte zum Präsidenten gewählt*“ wurde. Ausschlaggebend war dann in der Folge für den Gerichtshof: „*Der Beschwerdeführer war ein Organ der genannten Kammer und wurde als solches tätig. Eine derartige Tätigkeit wird im § 29 Z 4 EStG 1988 als die eines Funktionärs bezeichnet. Unter dem Begriff Funktionsgebühren fällt aber alles, was der Funktionär für die Ausübung seiner Funktion erhält (...)*“. Welche Befugnisse dem Präsidenten einer Arbeiterkammer zukommen, war für den VwGH offenbar nicht von Bedeutung. Im Erkenntnis vom 24. 9. 2008, 2006/15/0324, hat der VwGH nochmals den Begriff „*Funktionsgebühren*“ schlicht als „*Bezüge der nicht in einem Dienstverhältnis zur Körperschaft stehenden Organwalter von Körperschaften des öffentlichen Rechts*“ definiert, ohne weitere Anforderungen aufzustellen.

All das zeigt, dass für den VwGH ausschlaggebend ist, ob der Vergütungsempfänger nach den jeweiligen gesetzlichen Vorschriften, die für die öffentlich-rechtliche Körperschaft maßgebend sind, als Funktionär oder Organ angesprochen wird. Entscheidend ist, dass das jeweilige Gesetz die Funktion vorsieht und auch deren Bestellung regelt. Die Befugnisse der Funktionäre sind nicht von Bedeutung. Sie dürfen bloß nicht aufgrund eines Dienstverhältnisses tätig sein.

Aus Rz 6613 EStR wird deutlich, dass das BMF letztlich zumindest im Kern dieselbe Position vertritt: „*Als Funktionäre im Sinne dieser Bestimmung können grundsätzlich nur Organe (Organwalter) von öffentlich-rechtlichen Körperschaften angesehen werden (VwGH 11. 11. 1970, 0767/69). Daneben kommen noch Repräsentanten öffentlich-rechtlicher Körperschaften in Betracht, wenn sie mit Macht- und Entscheidungsbefugnis ausgestattet sind.*“ Organe öffentlich-rechtlicher Körperschaften fallen somit jedenfalls unter § 29 Z 4 EStG. Das BMF geht – überraschenderweise – noch darüber hinaus und will zusätzlich auch die Vergütungen von nicht näher beschriebenen Repräsentanten, die offenbar selbst nicht Organe sind, von dieser Vorschrift erfasst sehen. Nur in diesem Fall soll es auf die „*Macht und Entscheidungsbefugnis*“ ankommen.¹⁵⁾ In dem zitierten Erkenntnis des VwGH vom 11. 11. 1970, 767/69, wird zwar der Begriff des Repräsentanten verwendet, jedoch gerade nicht im Unterschied zum Begriff Organ, sondern gleichbedeutend damit. Ebenso wenig kommt es dort bei Repräsentanten auf „*Macht- und Entscheidungsbefugnisse*“ an. Entscheidend ist für die hier zur Diskussion stehende Rechtsfrage aber, dass auch für das BMF die bloße Qualifikation einer Per-

¹⁵⁾ Anders offenbar – aber ohne Begründung – Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, § 29 Rz 47 (Stand 1. 1. 2013, rdb.at): „*Als Funktionäre werden nur Organe und Repräsentanten öffentlich-rechtlicher Körperschaften tätig, die mit einer gewissen Macht- und Entscheidungsbefugnis ausgestattet sind.*“ Diese – weder vom VwGH geteilte noch vom BMF so in die EStR aufgenommene – generelle Einschränkung findet sich schon bei Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch (1993) § 29 Tz 24, allerdings ebenfalls ohne Begründung: „*Als Funktionär werden nur Organe der Körperschaft tätig, dh Personen, die namens der Körperschaft handeln können (VwGH 17. 3. 1986, 85/15/0002). Dabei müssen diese Personen mit Macht- und Entscheidungsbefugnissen (imperium) ausgestattet sein (Abschn 87 Abs 1 EStR); bloß beratende oder bloß vortragende Tätigkeiten reichen für sich alleine nicht aus (VwGH 11. 11. 70, 767/69 betr Unterricht in Meisterprüfungsvorbereitungskursen; VwGH 17. 3. 1986, 85/15/0002 betr Vorträge an Krankenpflegeschule).*“ Schon Quantschnigg/Schuch übersahen, dass es dem VwGH in den erwähnten Erkenntnissen nicht um eine inhaltliche Prüfung ging, ob und welche Macht- und Entscheidungsbefugnisse die Personen hatten, sondern ob sie nach dem jeweiligen Gesetz als Organ oder Funktionär bestellt waren. Auch der Klammerverweis bei Quantschnigg/Schuch auf Abschn 87 Abs 1 der damaligen Fassung der EStR 1984 ist zumindest irreführend, denn bereits damals differenzierte das BMF in Abschn 87 Abs 1 EStR 1984 zwischen „*Organe[n] (Organwalter[n]) von öffentlich-rechtlichen Körperschaften*“, die jedenfalls Funktionäre im Sinne des § 29 Z 4 EStG wären, und (arg „*daneben*“) „*Repräsentanten öffentlich-rechtlicher Körperschaften*“, bei denen es nach Auffassung des BMF – so wie auch heute noch nach Rz 6613 EStR – auf die „*Macht- und Entscheidungsbefugnisse*“ ankommen soll.

son als „*Organ (Organwalter)*“ einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft – und zwar in diesem Fall auch ohne „*Macht- und Entscheidungsbefugnisse*“ – für die Subsumtion unter § 29 Z 4 EStG genügt.

Vor diesem Hintergrund ist klar, dass Mitglieder eines Universitätsrates Funktionäre nach § 29 Z 4 EStG sind: Universitäten sind nach § 4 UG juristische Personen des öffentlichen Rechts. Nach § 20 Abs 1 UG ist der Universitätsrat eines der obersten Organe der Universität. Die Bestellung der Mitglieder ist in § 21 Abs 6 UG näher geregelt: Der Senat und die Bundesregierung haben gleich viele Mitglieder zu bestellen. Ein weiteres Mitglied wird von dem vom Senat gewählten und von der Bundesregierung bestellten Mitgliedern einvernehmlich bestellt. In § 21 Abs 1 UG findet sich der umfangreiche Katalog der Zuständigkeiten des Universitätsrates, auf den es aber im Detail für diese Zwecke gar nicht ankommt.

Fraglich könnte sein, wie vorzugehen ist, wenn man die Tätigkeit eines Mitglieds des Universitätsrates – entgegen der hier vertretenen Auffassung – doch als der Tätigkeit eines Aufsichtsratsmitglieds vergleichbar ansieht und deshalb – zusätzlich zu § 29 Z 4 EStG – auch unter § 22 Z 2 EStG subsumiert. Ausdrückliche Subsidiaritätsregelungen zwischen beiden Vorschriften fehlen. Aus den seinerzeitigen Gesetzesmaterialien ergibt sich, dass § 29 Z 4 EStG im Konfliktfall gegenüber § 22 EStG Vorrang hat. Der VwGH dürfte mit seiner im Erkenntnis vom 11. 11. 1970, 767/69, gewählten Begründungslinie von derselben Auffassung ausgehen, ebenso wie das BMF in Rz 6613 EStR. Demzufolge würde auch eine Vergleichbarkeit der Tätigkeit eines Mitglieds des Universitätsrates mit der eines Aufsichtsratsmitglieds nichts daran ändern, dass letztlich einzig § 29 Z 4 EStG zum Tragen kommt: Der Tatbestand des § 22 Z 2 EStG wird insoweit durch § 29 Z 4 EStG verdrängt.

Interessant ist auch, welche Auffassung man nun dem BMF in den EStR zu unterstellen hat: Der Umstand, dass die Vergütungen der Universitätsräte im Beispielskatalog des Abschnitts II gestrichen wurden, lässt den Schluss zu, dass das BMF von der ursprünglich vertretenen Meinung der Zuordnung der Vergütungen unter § 29 Z 4 EStG abgerückt ist oder aber zumindest den Entscheidungen seiner nachgeordneten Behörden zu dieser Frage künftig nicht mehr vorgreifen möchte. Interpretiert man allerdings Rz 6613 EStR isoliert und nach den Maßstäben, nach denen man sonst an Rechtsvorschriften herangeht, ist die Einordnung unter § 29 Z 4 EStG nach wie vor naheliegend: Das BMF sieht nach wie vor „*Organe (Organwalter) von Körperschaften des öffentlichen Rechts*“ generell als Funktionäre nach § 29 Z 4 EStG an. Auf Macht- und Entscheidungsbefugnisse kommt es bei diesen Personen – anders als bei den nach Meinung des BMF von den Organen verschiedenen „*Repräsentanten*“ – nach den EStR gar nicht an. Selbst wenn man die Tätigkeit eines Mitglieds des Universitätsrates auch von § 22 Z 2 EStG erfasst sähe, kommt in Rz 6613 EStR noch immer der Vorrang des § 29 Z 4 EStG gegenüber den betrieblichen Einkünften zum Ausdruck. Nach den in Rz 6613 EStR angegebenen Kriterien ist die Subsumtion dieser Einkünfte unter § 29 Z 4 EStG daher nach wie vor naheliegend.



Auf den Punkt gebracht

Vergütungen von Mitgliedern des Universitätsrats sind Funktionsgebühren nach § 29 Z 4 EStG. Die nach dem Universitätsrecht unstrittige Bestellung der Mitglieder des Universitätsrats als Organe der öffentlich-rechtlichen Körperschaft Universität reicht für die Subsumtion unter § 29 Z 4 EStG aus. Die Vergleichbarkeit der Tätigkeit eines Mitglieds des Universitätsrates mit der eines Aufsichtsratsmitglieds besteht nicht. Eine Einordnung der Einkünfte zu § 22 Z 2 EStG kommt daher nicht in Betracht. Selbst dann würde aber § 29 Z 4 EStG der Vorrang zukommen.

SWK-JAHRESABO

INKLUSIVE **ONLINEZUGANG**
UND **APP** ZUM HEFT-DOWNLOAD



BESTELLEN SIE JETZT IHR JAHRESABO

Ja, ich bestelle Exemplare

SWK-Jahresabo 2017 inkl. Online Zugang und App
(92. Jahrgang 2017, Heft 1-36)

EUR 335,-

Alle Preise exkl. MwSt. und Versandkosten. Abbestellungen sind nur zum Ende eines Jahrganges möglich und müssen bis spätestens 30. November des Jahres schriftlich erfolgen. Unterbleibt die Abbestellung, so läuft das jeweilige Abonnement automatisch auf ein Jahr und zu den jeweils gültigen Abpreisen weiter. Preisänderung und Irrtum vorbehalten.

Name/Firma _____ Kundennummer _____

Straße/Hausnummer _____

PLZ/Ort _____ E-Mail _____

Telefon (Fax) _____ Newsletter: ja nein

Datum/Unterschrift _____

Handelsgericht Wien, FB-Nr.: 102235X, ATU 14910701, DVR: 000 2356

Linde Verlag Ges.m.b.H.
Scheydgasse 24
PF 351, 1210 Wien
Tel: 01 24 630-0
Bestellen Sie online unter
www.lindeverlag.at
oder via E-Mail an
office@lindeverlag.at
oder per Fax
01/24 630-53