

Vergütungen von Geschäftsführern als „Directors’ Fees“ im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen

Prof. Dr. Stefan Bendlinger, Senior Partner der ICON Wirtschaftstreuhand-GmbH in Linz



Geschäftsführer und Vorstände üben ihre Tätigkeit nicht immer in dem Staat aus, in dem sich der Sitz der Gesellschaft befindet, zu deren Organe sie bestellt worden sind. Wird die Tätigkeit außerhalb des Sitz- bzw Ansässigkeitsstaates der Kapitalgesellschaft ausgeübt – ein durch COVID-19 verstärkter Trend – ergeben sich daraus sowohl für die Gesellschaft als auch für deren Organe Fragen bezüglich der internationalen Aufteilung von Besteuerungsrechten an deren Bezügen. Rechtsprechung und Verwaltungspraxis beschäftigen sich regelmäßig mit diesem Thema, mit durchaus überraschenden Ergebnissen. So hat der VwGH jüngst die Frage an das BFG zurückverwiesen, ob die abkommensrechtliche Verteilungsnorm für „Aufsichts- und Verwaltungsräte“ tatsächlich nur auf überwachende Organe anwendbar ist und damit dem BFG im fortgesetzten Verfahren eine schwierige Aufgabe gestellt.

VwGH 10. 5. 2021, Ra 2019/15/0095;
BFG 12. 2. 2019, RV/4100535/2013;
Revision nicht zugelassen.

§§ 22 Z 2, 25 Abs 1 Z 1 lit a, 47 Abs 2, 98
Abs 1 Z 3 EStG, OECD-Musterabkommen

1. Organe von Kapitalgesellschaften im EStG

Einkünfte von unbeschränkt (und beschränkt) steuerpflichtigen Geschäftsführern und Vorständen sind als *Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit* (§ 25 Abs 1 Z 1 lit a EStG) zu erfassen, wenn diese als Dienstnehmer einer Kapitalgesellschaft tätig sind, ohne an dieser iSd § 22 Z 2 zweiter TS EStG wesentlich beteiligt zu sein. Das gilt gem § 25 Abs 1 Z 1 lit b EStG auch dann, wenn die Person bei einer sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisenden Beschäftigung aufgrund gesellschaftsvertraglicher Sonderbestimmungen (zB Sperrminorität) weisungsfrei gestellt ist.

Bei der Einordnung von Funktionsgebühren von *Vorstandsmitgliedern* unter eine der sieben Einkunftsarten ist darauf abzustellen, ob die *Tätigkeit als Dienstnehmer* und als Vorstandsmitglied allenfalls getrennt zu betrachten ist. Eine Aufteilung wäre dann vorzunehmen, wenn eine objektive (zeitliche und inhaltliche) Trennbarkeit der Tätigkeitsbereiche möglich ist.¹⁾ Bei sich überschneidenden Tätigkeiten, ist die *Haupttätigkeit* festzustellen und die Nebentätigkeit der Haupttätigkeit zuzuordnen.²⁾ Ein *weisungsgebundenes* Vorstandsmitglied (sollte das nach dem Gesellschaftsrecht eines Staates zulässig sein), erzielt Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iSd § 25 Abs 1 Z 1 lit a EStG.³⁾ Wird mit dem Vorstandsmitglied eine Vereinbarung getroffen, nach der ihm eine einem Dienstverhältnis iSd § 47 Abs 2 EStG zu Grunde liegende Stellung zukommt, so ist – ungeachtet der Beurteilung in anderen Rechtsbereichen – steuerlich vom Vorliegen eines Dienstverhältnisses auszugehen.⁴⁾

Ist ein Vorstandsmitglied *weisungsfrei* gestellt und entspricht das auch den tatsächlichen Umständen, liegen Einkünfte aus Gewerbebetrieb iSd § 23 EStG vor,⁵⁾ bei be-

¹⁾ LStR 2002, Rz 962.

²⁾ LStR 2002, 961 ff.

³⁾ LStR 2002, Rz 981 f.

⁴⁾ LStR 2002, Rz 982 unter Verweis auf VwGH 24. 2. 1999, 97/13/0234.

⁵⁾ EAS 3431, 12. 4. 2021.

schränkter Steuerpflicht ist § 98 Abs 1 Z 3 EStG einschlägig. Aufgrund eines durch verstärkten Senat ergangenen VwGH-Erkenntnisses⁶⁾ zählen seit dem AbgÄG 1981⁷⁾ Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an *wesentliche Beteiligte* für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs 2 EStG) aufweisende Beschäftigung gewährt werden, zu den Einkünften aus *selbständiger Arbeit* iSd § 22 Z 2 zweiter TS EStG.⁸⁾ Auf beschränkt steuerpflichtige Personen ist § 98 Abs 1 Z 2 EStG anwendbar. Eine wesentliche Beteiligung liegt vor, wenn der *Anteil* der Person am *Grund- oder Stammkapital* der Gesellschaft *mehr als 25 %* beträgt. Gesellschafter-Geschäftsführer von Kapitalgesellschaften, deren Anteil weniger als 25 % am Grund- oder Stammkapital beträgt, stehen unter den Voraussetzungen des § 25 Abs 1 Z 1 lit a EStG (Überwiegen der Merkmale der Unselbständigkeit) und des § 25 Abs 1 Z 1 lit b EStG (Eingliederung in den Organismus des Betriebes des Unternehmens⁹⁾ in einem Dienstverhältnis zur Kapitalgesellschaft.¹⁰⁾

Auch Einkünfte aus der Tätigkeit als *Aufsichtsratsmitglied* sind gem § 22 Z 2 erster TS den *Einkünften aus selbständiger Arbeit* zuzuordnen.¹¹⁾ Aufsichtsrat ist, wer mit der Überwachung der Geschäftsführung einer Gesellschaft beauftragt ist, zB die nach dem AktG, GmbHG oder GenG bestellten Aufsichtsräte und alle Personen, die mit der *Beaufsichtigung und Kontrolle* der Geschäftsführung einer juristischen Person zu tun haben. Auch Personen, die eine vergleichbare Funktion für eine *ausländische Gesellschaft* ausüben, erzielen Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Ist eine Person Mitglied des Kollektivorgans einer Gesellschaft im Rechtskreis des *Common-Law*, die gleichzeitig Geschäftsführungs-, Vertretungs- und Kontrollorgan ist, ergeben sich allerdings Abgrenzungsfragen. Bezüglich der Einordnung solcher Vergütungen gilt das Überwiegenprinzip.

2. Geschäftsführer und Vorstände im Abkommensrecht

2.1. Die relevanten Verteilungsnorm

Die innerstaatliche und die zwischenstaatliche Zuordnung von Einkünften ist voneinander zu trennen. Im Abkommensrecht kommen Art 7 (Unternehmensgewinne), Art 14 des OECD-Musterabkommens (OECD-MA)¹²⁾ idF vor dem Update 2000 (Selbständige Arbeit), Art 15 (Unselbständige Arbeit) und Art 16 (Aufsichts- und Verwaltungsräte), allenfalls Art 21 OECD-MA (Andere Einkünfte) in Frage. Nachdem in jenen DBA, die dem OECD-MA nachgebildet sind (zumindest nach der deutschen nicht amtlichen Übersetzung) des in englischer und französischer Sprache abgefassten OECD-MA *keine ausdrückliche Sonderregelung für Einkünfte von Geschäftsführern oder Vorständen* vorgesehen ist und zwischen den einzelnen Verteilungsnormen weder im OECD-MA noch im OECD-MK eine *verbindliche Grenzziehung* vorgenommen worden ist, sind gem Art 3 Abs 2 OECD-MA die in einem DBA nicht definierten Begriffe – soweit sich aus dem Abkommenszusammenhang nichts anderes ergibt – nach innerstaatlichem Steuerrecht auszulegen („*lex-foi-Klausel*“). Deshalb sind aus der Sicht des BMF Vergütungen eines weisungsgebundenen Vorstands unter Art 15 OECD-MA zu subsumieren, jene des *weisungsfreien Vorstands* unter Art 7 OECD-MA. Bei wesentlicher Beteiligung eines Vorstandsmitglieds an einer Aktiengesellschaft wäre Art 14 OECD-MA idF vor dem

⁶⁾ VwGH 9. 12. 1980, 1666, 2223, 2224/79.

⁷⁾ BGBl 1981/620.

⁸⁾ EStR 2000, Rz 5267 ff.

⁹⁾ VwGH 10. 11. 2004, 2003/13/0018.

¹⁰⁾ LStR 2002, Rz 984 unter Verweis auf VwGH 19. 12. 2000, 99/14/0166.

¹¹⁾ EStR 2000, Rz 5266 ff.

¹²⁾ Soweit sich kein anderer Hinweis findet, beziehen sich Zitate aus dem OECD-Musterabkommen (OECD-MA) und dem Kommentar dazu (OECD-MK) auf die Fassung vom 21. 11. 2017: OECD (2017) Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017.

Update 2010 anzuwenden, wenn eine solche Verteilungsnorm im DBA fehlt, wäre Art 7 OECD-MA einschlägig.¹³⁾ Auch die Anwendbarkeit der Verteilungsnorm für „Andere Einkünfte“ (Art 21 OECD-MA), der das Besteuerungsrecht an Einkünften, die in keiner anderen Verteilungsnorm eines DBA behandelt werden, dem Ansässigkeitsstaat der Person zuteilt, hält der VwGH für nicht ausgeschlossen.¹⁴⁾

Vergütungen, die ein Gesellschafter einer *Personengesellschaft* (Mitunternehmerschaft) als Geschäftsführervergütung bezieht, sind aus österreichischer Sicht innerstaatlich unter § 23 Z 2 EStG zu subsumieren und abkommensrechtlich als *Vorweggewinn* gem Art 7 OECD-MA in Form von *Sonderbetriebseinnahmen* der Personengesellschafts-(betriebsstätte) zuzuordnen, was zB in Art 7 Abs 7 DBA-DE¹⁵⁾ und Art 7 Abs 8 DBA-CH ausdrücklich geregelt ist aber nach Ansicht der österreichischen Finanzverwaltung auch dann gelten soll, wenn eine solche Regelung im jeweiligen DBA fehlt.¹⁶⁾

Die Entlastung von Doppelbesteuerung erfolgt gem Art 23A oder Art 23B OECD-MA durch *Steuerfreistellung* (mit Progressionsvorbehalt) oder Steueranrechnung. Sollte sich infolge unterschiedlicher innerstaatlicher Rechtsvorschriften der beteiligten Staaten ein *Qualifikationskonflikt* ergeben, wenn zB ein DBA-Partnerstaat Art 15 OECD-MA anwendet und den auf die Österreich-Tätigkeit entfallenden Teil der Bezüge freistellt, wäre nach Ansicht des BMF Österreich als Ansässigkeitsstaat insoweit *nicht zur Steuerfreistellung verpflichtet*.¹⁷⁾ Auch dann, wenn im Fall einer GmbH & Co KG der Gesellschafter einer Personengesellschaft seinen Geschäftsführungsvertrag nicht mit der Personengesellschaft, sondern mit der Komplementär-GmbH abgeschlossen hat, sollen die Geschäftsführerbezüge als Teil der in der Personengesellschafts-(betriebsstätte) erwirtschafteten Gewinne behandelt werden. Bei beschränkter Steuerpflicht des Geschäftsführers wären die Einkünfte § 98 Abs 1 Z 3 EStG zuzuordnen und abkommensrechtlich der Verteilungsnorm für Unternehmensgewinne (Art 7 OECD-MA).¹⁸⁾

2.2. Geschäftsführerbezüge als Einkünfte aus unselbständiger Arbeit

Einkünfte als nicht wesentlich beteiligter Geschäftsführer einer GmbH und solche eines *weisungsgebundenen Vorstandsmitglieds*¹⁹⁾ oder *Dienstnehmer-Geschäftsführers* fallen unter Art 15 OECD-MA, der – von der Rückfallklausel des Art 15 Abs 2 OECD-MA abgesehen – dem *Tätigkeitsortprinzip* folgt.²⁰⁾ Ein *Verwertungstatbestand* ist dem Abkommensrecht fremd, so dass auch für Geschäftsführer und Vorstände gilt, dass sie ihre *Tätigkeit an dem Ort ausüben*, an dem sie sich *persönlich aufhalten* und nicht am Sitz oder Ort der Geschäftsleitung der Gesellschaft, an dem die Weisungen zugehen.²¹⁾ Auch bei Geschäftsführern ist hinsichtlich des Tätigkeitsortes auf den Ort ihrer tatsächlichen *physischen Arbeitsausübung* abzustellen, der nicht zwingend mit dem Sitz der Kapitalgesellschaft übereinstimmen muss.²²⁾

Demnach können auch Leitungsorgane, die nicht bei der Gesellschaft beschäftigt sind, deren Geschäftsführer oder Vorstände sie sind, die 183-Tage-Regel des Art 15 Abs 2 lit a OECD-MA in Anspruch nehmen und bei einem nicht länger als 183 Tage innerhalb

¹³⁾ EAS 3431, 12. 4. 2021.

¹⁴⁾ VwGH 31. 7. 1996, 92/13/0172.

¹⁵⁾ DBA-Deutschland, BGBl III 2002/182 in aktueller Fassung.

¹⁶⁾ Verrechnungspreisrichtlinien 2020 - Begutachtungsentwurf (VPR 2020 Entwurf) Rz 345.

¹⁷⁾ VPR 2020 Entwurf, Rz 346.

¹⁸⁾ VPR 2020 Entwurf, Rz 347. Ander Ansicht, *Bayer*, Vergütungen für Geschäftsführertätigkeiten einer Personengesellschaft nach dem DBA-Deutschland, SWI 2017, 569 (573).

¹⁹⁾ EAS 3431, 12. 4. 2021.

²⁰⁾ EAS 1915, 17. 8. 2021; EAS 2046, 29. 4. 2002.

²¹⁾ BFH 5. 10. 1994 - I R 67/93, BStBl II 1995, 95; VwGH 31. 5. 2017, Ra 2016/13/0008.

²²⁾ VwGH 20. 9. 2021, 2000/15/0039; VwGH 10. 5. 2021, Ra 2019/15/0095-7.

eines Zeitraumes von 12 Monaten²³⁾ im Tätigkeitsstaat andauernden Aufenthalt eine Besteuerung im Tätigkeits- bzw. Quellenstaat vermeiden. Die in Art 15 Abs 2 lit a bis c OECD-MA für den Rückfall des Besteuerungsrechts an den Ansässigkeitsstaat genannten Voraussetzungen (Aufenthalt von nicht länger als 183 Tagen innerhalb eines Zeitraumes von 12 Monaten, der während des betreffenden Steuerjahres beginnt oder endet, kein Arbeitgeber im Tätigkeitsstaat, keine Betriebsstätte des Arbeitgebers im Tätigkeitsstaat, von der die Vergütungen getragen werden) müssen *kumulativ* erfüllt sein. Werden Geschäftsführer allerdings im Wege der *Arbeitskräftegestellung* von einer (Konzern-)gesellschaft an eine andere überlassen, geht das BMF auf Grundlage der Rechtsprechung des VwGH²⁴⁾ davon aus, dass aus österreichischer Sicht der in Art 15 Abs 2 lit b OECD-MA verwendete Begriff des „Arbeitgebers“ *in einem wirtschaftlichen Sinne* zu verstehen ist und das *aufnehmende Unternehmen* aus abkommensrechtlicher Sicht als *Arbeitgeber* gilt, also jene Gesellschaft, zu deren Geschäftsführer die Person bestellt worden ist. Mit der Folge, dass dann die 183-tägige Schonfrist nicht in Anspruch genommen werden kann.²⁵⁾ Allerdings begründet das entsendende Unternehmen im Zuge der Überlassung des Geschäftsführers durch die Tätigkeit bei der anderen Gesellschaft auch keine Betriebsstätte.²⁶⁾

Die Entsendung von Geschäftsführern im Wege einer „*Assistenzleistung*“ kann zur Folge haben, dass die Räumlichkeiten, die dem Geschäftsführer bei der Gesellschaft, deren Organ er ist zur Verfügung gestellt werden, eine *Betriebsstätte* des entsendenden Unternehmens begründen. Auch in diesem Fall wäre die für die 183-tägige Schonfrist zusätzlich nötige Voraussetzung des Art 15 Abs 2 lit c OECD-MA nicht erfüllt.²⁷⁾ Gleichzeitig ergeben sich dann für das entsendende Unternehmen ertragsteuerliche Folgen, indem die im Gestellungsentgelt enthaltene Gewinnkomponente (zumindest anteilig) im Tätigkeitsstaat des Geschäftsführers besteuert werden muss. Ebenso unterliegen die Einkünfte eines weisungsgebundenen Vorstandes der Verteilungsnorm des Art 15 OECD-MA.

Die in den DBA mit *Italien*²⁸⁾ (Art 15 Abs 4 DBA-I) und Liechtenstein²⁹⁾ (Art 15 Abs 4 DBA-FL) enthaltenen *Grenzgängerregelungen* können auch auf Geschäftsführer und Vorstände angewandt werden.³⁰⁾ Nicht hingegen jene des Art 15 Abs 4 DBA-Deutschland, da in diesem Fall Art 16 Abs 2 DBA-DE die Anwendung des Art 15 DBA-DE in seiner Gesamtheit verdrängt.³¹⁾

2.3. Geschäftsführerbezüge als Einkünfte aus selbständiger Arbeit

Das BMF geht davon aus, dass Einkünfte geschäftsführender Gesellschafter, die innerstaatlich Einkünfte aus selbständiger Arbeit iSd § 22 Z 2 zweiter TS EStG erzielen – soweit sich weder aus dem DBA-Wortlaut noch aus dem Abkommenszusammenhang etwas anderes ergibt – auf Grundlage der „*lex fori*“-Klausel in Art 3 Abs 2 OECD-MA der Zuteilungsregel des Art 14 OECD-MA idF vor dem Update 2000 zuzuordnen sind³²⁾

²³⁾ Viele österreichische DBA beziehen die 183-tägigen Schonfrist nicht auf einen vom Kalenderjahr unabhängigen revolvierenden Zeitraum von 12 Monaten, der während des betreffenden Steuerjahres beginnt oder endet, sondern auf das Kalender- oder Steuerjahr (des Quellenstaates).

²⁴⁾ VwGH 22. 5. 2013, 2009/13/0031, 31. 7. 2013, 2010/13/0003, 26. 3. 2014, 2010/13/0089.

²⁵⁾ Erlass des BMF 12. 6. 2014, BMF-010221/0362-VI/8/2014.

²⁶⁾ *Bendlinger*, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts (2021) 133 ff.

²⁷⁾ EAS 574, 7. 2. 1995.

²⁸⁾ BGBl 1985/125.

²⁹⁾ BGBl 1971/24 in aktueller Fassung.

³⁰⁾ EAS 1944, 5. 11. 2011; EAS 3361, 5. 2. 2015.

³¹⁾ EAS 2316, 11. 7. 2003.

³²⁾ EAS 3154, 26. 5. 2000; VwGH 19. 12. 2006, 2005/13/0158.

und soweit diese Verteilungsnorm fehlt, Art 7 OECD-MA greift, der seit dem Update 2010 des OECD-MA Einkünfte aus selbständiger Arbeit mit umfasst.³³⁾

Mit der Schweiz³⁴⁾ hat sich Österreich allerdings auf Grundlage des Art 25 Abs 3 DBA-CH³⁵⁾ darauf verständigt, dass sich die Aufteilung der Besteuerungsrechte bei Dienstnehmern von Kapitalgesellschaften -unabhängig von einer allfälligen wesentlichen Beteiligung des Dienstnehmers an der Gesellschaft - stets nach Artikel 15 DBA-CH richtet. Begründet mit dem „*statischen Verweis*“ in Art 3 Abs 2 DBA-CH, wonach jeder im DBA verwendet und nicht definierte Ausdruck die Bedeutung hat, die ihm zum Zeitpunkt des DBA-Abschlusses nach dem Recht dieses Staates über die Steuern zukommt, welche Gegenstand des Abkommens sind. Nachdem die Einkünfte wesentlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer im österreichischen Einkommensteuergesetz erst mit Wirkung ab 1. 1. 1982 den Einkünften aus selbständiger Arbeit zugeordnet wurde, das DBA-CH aber schon vorher, nämlich am 30. 1. 1974 abgeschlossen worden ist, sei nicht Art 14 DBA-CH sondern Art 15 DBA-CH anzuwenden.³⁶⁾ Auch mit *Liechtenstein* wurde in einem Konsultationsverfahren auf Grundlage des Art 25 Abs 3 DBA-FL³⁷⁾ bei vergleichbarer Rechtslage vereinbart und im Verordnungswege³⁸⁾ kundgemacht, dass ab 1. 7. 2001 die Aufteilung der Besteuerungsrechte bei Dienstnehmern von Kapitalgesellschaften ungeachtet einer allfälligen Beteiligung der Personen an der Gesellschaft stets nach Art 15 DBA-FL vorzunehmen ist. Ebenso begründet mit dem „*statischen Verweis*“ in Art 3 Abs 2 DBA-FL, dem der in Art 3 Abs 2 OECD-MA enthaltene Zusatz fehlt, wonach jeder im DBA nicht definierte Ausdruck die Bedeutung haben soll, die ihm „...im Anwendungszeitraum nach dem Recht dieses Staates über die Steuern zukommt...“.³⁹⁾ Die Anwendung des Art 15 DBA-CH und Art 15 DBA-FL auf die Bezüge von Gesellschafter-Geschäftsführern ändert jedoch nichts daran, dass diese für steuerliche Zwecke im Inland gem § 22 Z 2 zweiter TS als Einkünfte aus selbständiger Arbeit zu erfassen sind.

Zu erwähnen ist allerdings, dass diese Sonderregeln mit der Schweiz und Liechtenstein einen *steuerpolitischen Hintergrund* haben, um Steuerplanungsszenarien iVz unserer Nachbarstaaten zu verhindern. Denn beide Abkommen sehen für *Einkünfte aus unselbständiger Arbeit* in Art 23 Abs 2 DBA-CH und Art 23 Abs 2 DBA-FL die *Anrechnungsmethode* vor, für Einkünfte aus selbständiger Arbeit jedoch die *Befreiungsmethode* (Art 23 Abs 1 DBA-CH, Art 23 Abs 1 DBA-FL).⁴⁰⁾

2.4. Vorstandsbezüge als Unternehmensgewinne

Soweit ein *Vorstandsmitglied* gesetzlich definiert oder aufgrund des Bestellungsvertrages *weisungsfrei* gestellt ist, werden aus österreichischer Sicht durch diese Tätigkeit *Einkünfte aus Gewerbebetrieb* (§ 23 EStG) erzielt, sodass die Einkünfte abkom-

³³⁾ Im Zuge des Update 2000 des OECD-MK wurde Art 14 OECD-MA mit dem Argument aus dem OECD-MA eliminiert, dass es keinen Grund gibt, zwischen dem Betriebsstättenkonzept iSd Art 7 OECD-MA und jenem der festen Einrichtung iSd Art 14 OECD-MA idF vor dem Update 2000 zu unterscheiden. Seither findet sich im OECD-MA keine Verteilungsnorm für „selbständige“ bzw „freiberufliche“ Tätigkeit (OECD-MK zu Art 14 OECD-MA idF vor dem Update 2000 betreffend die Besteuerung von Einkünften aus selbständiger Arbeit). Die überwiegende Zahl der von Österreich abgeschlossenen DBA enthält aber nach wie vor eine dem Art 14 OECD-MA idF vor dem Update 2000 nachgebildete Norm.

³⁴⁾ BMF-Erlass 19. 3. 1992, AÖF 153/1992.

³⁵⁾ DBA-Schweiz BGBl 1975/64 in aktueller Fassung.

³⁶⁾ EAS 2758, 9. 8. 2006.

³⁷⁾ DBA-Liechtenstein, BGBl 1971/24 in aktueller Fassung.

³⁸⁾ BGBl 2001/2015.

³⁹⁾ Tz 11 OECD-MK zu Art 3 OECD-MA.

⁴⁰⁾ *Bendlinger*, *Auslandsentsendungen in der Praxis des österreichischen und internationalen Steuerrechts* (2018) 56.

mensrechtlich in Anwendung des Art 3 Abs 2 OECD-MA als „Unternehmensgewinne“ iSd Art 7 OECD-MA einzustufen sind.⁴¹⁾ Demnach steht dem Tätigkeitsstaat in dem Ausmaß ein Besteuerungsrecht an den Unternehmensgewinnen zu, in dem diese Einkünfte der in dieser Betriebsstätte ausgeübten Tätigkeit *zuzurechnen* sind. Voraussetzung ist, dass das in einem Staat ansässige Vorstandsmitglied im Ansässigkeitsstaat der Gesellschaft eine „feste Geschäftseinrichtung“ iSd Art 5 Abs 1 OECD-MA begründet, was die Verfügungsmacht über eine *Geschäftseinrichtung* voraussetzt, die der Vorstandstätigkeit dient und die über einen längeren Zeitraum (6 Monate als Anhaltspunkt⁴²⁾ oder wiederkehrend⁴³⁾) genutzt werden kann. Sofern ein DBA eine dem Art 14 OECD-MA idF vor dem Update 2000 nachgebildete Verteilungsnorm enthält, käme diese nur dann zur Anwendung, wenn das Vorstandsmitglied wesentlich an der Gesellschaft beteiligt wäre und daher Einkünfte aus einer selbständigen Arbeit iSd § 22 EStG erzielen würde.⁴⁴⁾

Allerdings wird einer solchen – als „Ort der Leitung“ iSd Art 5 Abs 2 lit a OECD-MA zu qualifizierenden - Geschäftseinrichtung nach den in Art 7 OECD-MA geregelten Grundsätzen der internationalen Ergebnisaufteilung nach Fremdvergleichsgrundsätzen nur ein geringer Gewinn zugeordnet werden können. Die dazu geeignetste Methode wäre wohl die Kostenaufschlagsmethode („*Cost-Plus-Methode*“) unter Ansatz eines für Dienstleistungen mit Routinecharakter anerkannten Gewinnaufschlags zwischen 3 bis 5 % (häufig 5 %).⁴⁵⁾

2.5. Abkommensrechtliche Sonderregeln

Im DBA-DE findet sich für Geschäftsführer und Vorstandsmitglieder eine Sonderregelung. Demnach dürfen ungeachtet der Art 14 und 15 DBA-DE „...*Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person in ihrer Eigenschaft als Geschäftsführer oder als Vorstandsmitglied einer Gesellschaft bezieht, die in dem anderen Vertragsstaat ansässig ist, im anderen Staat besteuert werden...*“, unabhängig davon, ob der Geschäftsführer oder Vorstand an der Kapitalgesellschaft beteiligt ist.⁴⁶⁾ Das Besteuerungsrecht an den Einkünften von in einem Firmenbuch bzw einem Handelsregister eingetragenen Organen von Kapitalgesellschaften wird damit ausschließlich dem Ansässigkeitsstaat der Gesellschaft zugeordnet, unabhängig davon, wo die Tätigkeit des Geschäftsführers ausgeübt wird und ob und wie lange sich dieser im Ansässigkeitsstaat der Gesellschaft aufhält.⁴⁷⁾ Der Ansässigkeitsstaat der Gesellschaft darf jenen Teil der Vergütungen besteuern, der auf die übernommene Geschäftsführerfunktion für die Gesellschaft entfällt, wobei es unerheblich ist, ob die maßgebende Tätigkeit der in einem der beiden Staaten ansässigen Person in Deutschland oder in Österreich ausgeübt worden ist.⁴⁸⁾ Firmenpensionen dieser Personengruppe wären allerdings Art 18 DBA-DE zuzuordnen.

Das Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates geht auch nicht dadurch verloren, dass sich die *geschäftsführende Tätigkeit* auf die Belange einer im anderen DBA-Staat bestehenden Betriebsstätte beschränkt (*betriebsstättenleitender Geschäftsführer*).⁴⁹⁾

⁴¹⁾ EAS 3431, 12. 4. 2021.

⁴²⁾ Tz 28 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

⁴³⁾ Tz 29 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

⁴⁴⁾ EAS 3431, 12. 4. 2021.

⁴⁵⁾ Verrechnungspreisrichtlinien 2020 – Entwurf, Rz 91; *Hummer*, Der Gewinnaufschlag auf allgemeine Dienstleistungen auf Basis der österreichischen Verrechnungspreisrichtlinien 2021, TPI 2021, 73 (73 ff).

⁴⁶⁾ EAS 1823, 2. 4. 2011.

⁴⁷⁾ EAS 2491, 19. 7. 2004; EAS 2555, 5. 1. 2005.

⁴⁸⁾ EAS 2414, 26. 1. 2004.

⁴⁹⁾ EAS 3311, 21. 12. 2012. *Bendlinger*, *Auslandsentsendungen* (2018) 253.

Eine Anwendung des Art 15 DBA-DE käme nur dann in Frage, wenn die Person ihre Vergütungen nicht „in ihrer Eigenschaft als Geschäftsführer“ beziehen würde, sondern als Unternehmensmitarbeiter für einen konkret definierten Aufgabenbereich.⁵⁰⁾ Das Tätigkeitsortprinzip wäre für Geschäftsführer iVz Deutschland also dann anwendbar, wenn ein Geschäftsführer neben seiner Geschäftsführungsfunktion eine weitere fremd-verhaltenskonform gesondert abgehaltene Funktion übernehmen würde.⁵¹⁾

Sind Geschäftsführer und Gesellschaft in ein- und demselben DBA-Staat ansässig, entfaltet Art 16 Abs 2 DBA-DE keine Wirkung, weil die Bestimmung voraussetzt, dass eine Person in einem Staat ansässig ist und ihre Funktion für eine *im anderen Staat ansässige Gesellschaft* ausübt. Das kann dann der Fall sein, wenn ein in Österreich ansässiger *Alleingeschäftsführer* einer Gesellschaft mit Sitz in Deutschland seine Tätigkeit überwiegend in Österreich ausübt („*Ferngeschäftsführung*“) und dadurch die deutsche Gesellschaft aufgrund ihres Ortes der tatsächlichen Geschäftsleitung für abkommensrechtliche Zwecke gem Art 4 Abs 3 DBA-DE als in Österreich ansässig gilt.⁵²⁾

In Art 15 des seit 2019 wirksamen neuen DBA-Japan (DBA-JP)⁵³⁾ findet sich für Organe von Kapitalgesellschaften eine Regelung, wonach, „...*Aufsichtsrats- oder Verwaltungsratsvergütungen und ähnliche Zahlungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person in ihrer Eigenschaft als Mitglied des Aufsichts- oder Verwaltungsrats oder eines ähnlichen Organs einer Gesellschaft bezieht, die im anderen Vertragsstaat ansässig ist, im anderen Vertragsstaat besteuert werden [dürfen].*“ In Abs 3 des Protokolls zum DBA-JP wird klargestellt, dass sich Art 14 DBA-JP auf die in diesem Artikel genannten Zahlungen bezieht, „...*unabhängig davon, ob ein Mitglied eines Aufsichts- oder Verwaltungsrats oder eines ähnlichen Organs einer Gesellschaft eine Aufsichtstätigkeit oder eine leitende Tätigkeit ausübt.*“

2.6. Aufsichts- und Verwaltungsräte (und Geschäftsführer?)

2.6.1. Relevanz der authentischen Sprachfassungen des Art 16 OECD-MA

„*Aufsichts- und Verwaltungsratsvergütungen*“ ist in der nicht amtlichen deutschen Übersetzung des Art 16 OECD-MA eine eigene Verteilungsnorm gewidmet. Solche Vergütungen dürfen *nur im Ansässigkeitsstaat* der jeweiligen Gesellschaft besteuert werden. Unabhängig davon, an welchem Ort die Mitglieder solcher Gremien tätig werden. Die österreichische Verwaltungspraxis ging bislang davon aus, dass diese Zuteilungsregel *nur auf Vergütungen anwendbar* ist, die an Personen fließen, die mit der *Überwachung der Geschäftsführung betraut sind*, Informationsrechte gegenüber Geschäftsführern oder Vorstände haben, diese bestellen oder abberufen können oder den Abschlussprüfer wählen. Auf Vergütungen, die an Personen geleistet werden, die mit unmittelbaren Leitungs-, Lenkungs- und Mitwirkungsaufgaben bzw der Geschäftsführung einer Gesellschaft betraut sind, soll nach österreichischer Verwaltungspraxis Art 16 OECD-MA jedoch nicht anwendbar sein.⁵⁴⁾

Die österreichische Auslegung ist allerdings mit dem Begriffsverständnis des Art 16 OECD-MA in seinen *authentischen englisch- und französischsprachigen Sprachfassungen* nicht vereinbar. Darin ist von „*Directors' fees and other similar payments derived by a resident of a Contracting State in his capacity as a member of the board of*

⁵⁰⁾ EAS 3259, 23. 12. 2011.

⁵¹⁾ Deutsch-österreichische Anwendungsgrundsätze zum Doppelbesteuerungsabkommen (DBA-2000) vom 24. 8. 2000, Stand 22. 9. 2000 (unveröffentlicht), Tz 6 zu Art 16 DBA-DE.

⁵²⁾ EAS 3433 v. 2.7.2021.

⁵³⁾ BGBl III 2018/167.

⁵⁴⁾ EAS 168, 30. 9. 1992; EAS 655, 12. 6. 1995; EAS 1015, 28. 2. 1997; EAS 1633, 6. 4. 2000; EAS 2032, 13. 6. 2002; EAS 3355, 14. 10. 2014; EAS 3431, 12. 4. 2021.

directors of a company...“ die Rede und in der französischen Fassung von „*Les tantièmes, jetons de présence et autres rétributions similaires qu'un résident d'un État contractant recoit en sa qualité de membre du conseil d'administration ou de surveillance d'une société...*“. In der vom deutschen Bundesministerium der Finanzen im Jahr 1965 veröffentlichten (nicht authentischen) Übersetzung des OECD-MA 1963⁵⁵⁾ wurde der englische Begriff „*member of a board of directors of a company*“ bzw. der französische Begriff „*membre du conseil d'administration ou de surveillance*“ mit „Aufsichts- und Verwaltungsrat“ übersetzt.⁵⁶⁾ Nach englischem und französischem Begriffsverständnis können also sowohl leitende als auch beaufsichtigende Tätigkeiten unter Art 16 OECD-MA fallen, was sich insbesondere aus der französischen Fassung der Bestimmung ableiten lässt,⁵⁷⁾ die ausdrücklich darauf verweist, dass Art 16 OECD-MA sowohl auf „ein „*membre du conseil d'administration*“ oder „*de surveillance d'un société*“ anwendbar ist.

Der VwGH⁵⁸⁾ hat in einer Entscheidung aus 1996 zu Art 16 DBA-Schweiz festgehalten, dass bei der Interpretation von DBA zu beachten sei, dass die Vertragsparteien, soweit sie den Text des OECD-MA in ein DBA übernehmen, der einzelnen Vorschrift den Inhalt der korrespondierenden Vorschrift des OECD-MA beimessen. Dadurch erlange „...*der bei Abschluss eines DBA bestehende...*“ OECD-MK („*statische Anwendung*“) für die Auslegung des konkreten DBA besondere Bedeutung. Unter Heranziehung der deutschen Fassung des Kommentars zu Art 16 des OECD-MA 1963 verweist der VwGH darauf, dass der „...*Kommentar zu Art 16 des Musterabkommens 1963 nur von Mitgliedern des Aufsichtsrates einer Gesellschaft [spricht], also von jenen Organen, denen Kontrollfunktionen zukommen*“. Das entspricht aber nicht den Tatsachen, zumal sich in der deutsche Übersetzung von OECD-MA und OECD-MK in der Erstversion aus 1963 sehr wohl auch den Begriff „*Verwaltungsrat*“ findet.⁵⁹⁾ Soweit ein nicht in den Originalsprachen abgefasstes DBA Begriffe verwendet, die denen der authentischen Sprachfassungen ähnlich sind, ist auf die Originalfassung zurückzugreifen. Der VwGH ist aber mit keinem Wort darauf eingegangen, das Art 16 OECD-MA in seiner englischen und französischen Sprachfassung ein völlig anderes Begriffsverständnis beizumessen ist.⁶⁰⁾ Das lässt sich auch daraus ableiten, dass sich der OECD-MK zu Art 16 OECD-MA ausführlich damit auseinandersetzt, welche Vergütungen unter „*Directors' fees and similar payments*“ zu subsumieren sind. Darin wird festgehalten, dass auch „...*benefits in kind received by a person in that person's capacity as a member of the board of directors of a company (e.g. stock-options, the use of a residence or automobile, health or life insurance coverage and club membership)*“ unter Art 16 OECD-MA fallen. Der Aufteilung des Besteuerungsrechts an Vorteilen aus „*stock-options*“ widmet der OECD-MK zu Art 16 OECD-MA sogar einen eigenen Absatz.⁶¹⁾ Das sind alles Gehaltsbestandteile, die üblicherweise Leitungsorganen, also Vorständen oder Geschäftsführern gewährt werden und nicht Aufsichtsräten, deren Leistung idR pauschal entlohnt wird.⁶²⁾ Auch die Begründung dafür, dem Ansässigkeitsstaat der Gesellschaft deshalb das alleinige Besteuerungsrecht an den in Art 16 OECD-MA genannten Vergütungen zu überlassen, weil unter Umständen schwer festzustellen ist, wo die Leistungen erbracht

⁵⁵⁾ *Bundesminister der Finanzen* (Hrsg) *Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung des Einkommens und des Vermögens*, Bericht des Steuerausschusses der OECD von 1963 (1965).

⁵⁶⁾ *Gruber*, Aufsichts- und Verwaltungsratsvergütungen im österreichischen DBA-Netz, SWI 2010, 354 (355).

⁵⁷⁾ *Gruber*, SWI 2010, 354 (356) mwN.

⁵⁸⁾ VwGH 31. 7. 1996, 92/13/0172.

⁵⁹⁾ *Gruber*, SWI 2010, 354 (356).

⁶⁰⁾ *Vogel/Lehner*, *Doppelbesteuerungsabkommen*⁷ (2021) Grundl, Rz 124a.

⁶¹⁾ Tz 3.1. OECD-MK zu Art 16 OECD-M

⁶²⁾ Tz 1.1. OECD-MK zu Art 16 OECD-MA.

werden⁶³⁾, spricht dafür, dass Art 16 OECD-MA auch global mobile Manager und nicht nur Aufsichtsräte erfassen soll. Nach dem Kommentar zum OECD-MA (OECD-MK) sollen nur jene Vergütungen nicht dem Art 16 OECD-MA zugeordnet werden,⁶⁴⁾ die ein „member of the board of directors of a company“ neben dieser Funktion als „ordinary employee, advisor, consultant, etc.“ bezieht.⁶⁵⁾

2.6.2. VwGH 10. 5. 2021, Ra 2019/15/0095

Der Meinung des BMF, dass der in dem *dreisprachig abgeschlossenen DBA* mit Slowenien⁶⁶⁾ enthaltene Hinweis, wonach im Zweifel der englische Text maßgeblich sein soll,⁶⁷⁾ nicht ausreiche, die bisherige Verwaltungspraxis zu ändern, entbehrt einer rechtlichen Grundlage und wird auch vom VwGH in einem Erkenntnis aus Mai 2021⁶⁸⁾ nicht geteilt.

Im Ausgangsverfahren vor dem BFG⁶⁹⁾ ging es um die Aufteilung des Besteuerungsrechts der Bezüge von in Russland tätigen Geschäftsführern einer österreichischen GmbH auf Grundlage des Art 15 DBA-RF und eine allfällige Lohnsteuerhaftung des Arbeitgebers gem § 82 EStG. Strittig war vor allem die Frage der abkommensrechtlichen Ansässigkeit eines der drei Geschäftsführer der GmbH. Während der Beschwerdeführer (die GmbH) davon ausging, der Mittelpunkt der Lebensinteressen iSd Art 4 Abs 2 lit a DBA-RF⁷⁰⁾ des Geschäftsführers sei in Russland gelegen und deshalb auf einen Lohnsteuereinbehalt verzichtet hatte, weil dessen Tätigkeit überwiegend in Russland ausgeübt worden sei, ging das BFG nach Würdigung der persönlichen Umstände und familiären Beziehungen, insbesondere des Aufenthalts seiner Kernfamilie in Österreich davon aus, dass der Geschäftsführer in Österreich ansässig sei und auch die Bezüge aus seiner Russland-Tätigkeit in Österreich versteuert werden müssten.⁷¹⁾

Gegen die Entscheidung des BFG wurde eine außerordentliche Revision beim VwGH erhoben. Darin wurde vom VwGH vor allem auf das in Art 15 DBA-RF verankerte *Tätigkeitsortprinzip* hingewiesen, worauf das BFG nur insoweit eingegangen ist, als es den Standpunkt vertrat, eine überwiegende Tätigkeit des Geschäftsführers reiche für sich alleine nicht aus, um nachzuweisen, dass der Mittelpunkt der Lebensinteressen in Russland gelegen sei. Sollte das Besteuerungsrecht an den Geschäftsführervergütungen in Russland zukommen, hätte die GmbH das DBA-RF auf eine in Österreich ansässige Person unmittelbar anwenden können und wäre nicht verpflichtet gewesen, bei der Auszahlung der Vergütungen darauf Lohnsteuer einzubehalten. Im Übrigen sei die DBA-Entlastungsverordnung⁷²⁾ nur auf im Ausland ansässigen Vergütungsempfänger anwendbar.

⁶³⁾ Tz 1 OECD-MK zu Art 16 OECD-MA: „*Since it might sometimes be difficult to ascertain where the services are performed, the provision treats the services as performed in the State of residence of the company.*“

⁶⁴⁾ Vogel/Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen⁷ (2021) Grundrl, Rz 124a.

⁶⁵⁾ Tz 3 OECD-MK zu Art 16 OECD-MA.

⁶⁶⁾ BGBl 1979/39 in aktueller Fassung.

⁶⁷⁾ Schlussklausel zum DBA-Slowenien: „*GESEHEN zu Laibach am 1.10.1997, in zweifacher Ausfertigung, jede in deutscher, slowenischer und englischer Sprache, wobei alle Texte gleichermaßen authentisch sind. Im Zweifel ist der englische Text maßgeblich.*“

⁶⁸⁾ VwGH 10. 5. 2021, Ra 2019/15/0095. Zorn, VwGH: Besteuerung der im Ausland tätigen Geschäftsführer einer österreichischen GmbH, RdW 2021, 448 (448 f).

⁶⁹⁾ BFG 12. 2. 2019, RV/4100535/2013.

⁷⁰⁾ DBA-Russland, BGBl III 2003/10 in aktueller Fassung.

⁷¹⁾ Oberrader, Der abkommensrechtliche Mittelpunkt der Lebensinteressen in der österreichischen Rechtsprechung, BFGjournal 2020, 151 (156).

⁷²⁾ BGBl III 902/2005.

Allerdings weist der VwGH in einem „*obiter dictum*“ darauf hin, dass das BFG im fortgesetzten Verfahren zu prüfen habe, ob dem *russischen Text* des Art 16 DBA-RF das *gleiche Verständnis* beizulegen ist wie dem *deutschen Text* dieses Artikels, welcher die Überschrift „*Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsvergütungen*“ trägt. So heißt es in dem Urteil: „*Im Fall von entsprechenden Unterschieden wäre im Hinblick auf die angeführte Schlussklausel entscheidend auf den englischen Text des Art 16 abzustellen.*“⁷³⁾ In dieser Schlussklausel heißt es: „*Gesehen zu Moskau, am 13. April 2000, in zwei Urschriften, jede in deutscher, russischer und englischer Sprache, wobei alle Texte gleichermaßen authentisch sind. Bei Auslegungsunterschieden zwischen dem deutschen und dem russischen Text ist der englische Text maßgebend.*“

2.6.3. Art 16 DBA-RF in deutscher und russischer Fassung

Es obliegt also dem BFG in einem nächsten Schritt zu prüfen, ob dem russische Text des Art 16 DBA-RF eine andere Bedeutung zukommt, als dem deutschen Text. Sollte das BFG nach entsprechender *Auseinandersetzung mit russischem Recht* und den *Begriffsinhalten der russischen Sprache* Unterschiede bestehen, wäre *auf den englischen Wortlaut abzustellen*.

Eine vom Verfasser veranlassten Prüfung durch der russischen Sprache mächtiger Experten⁷⁴⁾ hat ergeben, dass der russische Wortlaut des Art 16 DBA-RF richtigerweise mit „*Vergütungen für Direktoren und andere ähnliche Zahlungen als Mitglied des Direktoriums einer Gesellschaft*“ übersetzt werden müsste, was auch der im Zweifel heranzuziehenden englischen Formulierung „*Directors' fees and other similar payments derived by a resident of a Contracting State in his capacity as a member of the board of directors of a company*“ entspricht. Nach russischer Auslegung ist Art 16 DBA-RF deshalb auch auf alle leitenden Organe von Kapitalgesellschaften anzuwenden. In der österreichischen Sprachfassung wird hingegen die Formulierung „*Aufsichtsrats- oder Verwaltungsratsvergütungen und ähnliche Zahlungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person in ihrer Eigenschaft als Mitglied des Aufsichts- oder Verwaltungsrats einer Gesellschaft bezieht*“, verwendet.

Eine *am Wortlaut orientierte Auslegung der russischen Sprachfassung* ergibt also, dass Art 16 DBA-RF nicht nur auf Personen mit überwachender Funktion anzuwenden ist, sondern auch auf Personen, die mit der Leitung bzw Geschäftsführung eines Unternehmens betraut sind. Damit ist dem *russischen Text* des Art 16 DBA-RF ein *anderes Verständnis* beizulegen, wie dem *deutschen Text*. Das BFG muss demnach im fortgesetzten Verfahren *auf den englischen Wortlaut* des Art 16 DBA-RF mit der Überschrift „*Directors' Fees*“ abstellen, der vollinhaltlich jenem des Art 16 OECD-MA entspricht, dem – wie bereits nachgewiesen wurde – eine *Begrenzung auf beaufsichtigende Tätigkeiten nicht zu nehmen* ist.

Ungeachtet dieser Regelung im DBA-RF spricht bei historischer und teleologischer Auslegung, dem Ziel und Zweck des Art 16 OECD-MA entsprechend, vieles dafür, nicht nur Organe mit überwachender Funktion darunter zu subsumieren, sondern auch Personen, die geschäftsleitend tätig sind. Einzelne Staaten haben das in einem Vorbehalt („*Reservation*“) zu Art 16 OECD-MA auch zum Ausdruck gebracht.⁷⁵⁾ Es bleibt zu hoffen, dass das BFG einen ersten Schritt setzt, eine Verwaltungspraxis zu beenden, die auf einer 56 Jahre alten *deutschen Falschübersetzung* des englischen und französischen Wortlauts des OECD-MA beruht.

⁷³⁾ VwGH 10. 5. 2021, RA 2019/15/095-7, Rz 28.

⁷⁴⁾ Der Verfasser dankt Frau Mag. *Marta Primetzhofer*, ICON Wirtschaftstreuhand GmbH für ihre Recherchen und die Analyse des russischen Abkommenstextes.

⁷⁵⁾ Rz 4 ff OECD-MK zu Art 16 OECD-MA.

3. Unternehmenssteuerrechtliche Aspekte mobiler Geschäftsführung

3.1. Wechsel des Ortes der tatsächlichen Geschäftsleitung

Die grenzüberschreitende Tätigkeit geschäftsleitender Personen kann auch Auswirkungen auf die Besteuerung der Gesellschaft selbst haben, wenn geschäftsführende Personen außerhalb des (vermeintlichen) Ansässigkeitsstaates der Gesellschaft tätig werden. Gemäß § 1 Abs 2 KStG sind Körperschaften, die im Inland ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz haben, in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig. Der Sitz liegt an dem Ort, der durch Gesetz, Vertrag, Satzung, Stiftungsbrief und dergleichen bestimmt ist (§ 27 Abs 1 BAO). Als Ort der Geschäftsleitung ist der Ort anzunehmen, an dem sich der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung befindet (§ 27 Abs 2 BAO). Liegen Sitz und Ort der Geschäftsleitung in verschiedenen Staaten, gilt in DBA-Fällen eine juristische Person in jenem Staat als ansässig, in dem sich der Ort ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung befindet (Art 4 Abs 3 OECD-MA idF vor dem Update 2017, der sich derzeit noch in fast allen österreichischen DBA findet).

Im Zuge des Update 2017 OECD-MA wurde Art 4 Abs 3 OECD-MA insofern angepasst, als bilaterale Ansässigkeitskonflikte bei juristischen Personen der *Verständigung der DBA-Staaten* überlassen werden, wobei allerdings ebenso der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung und der Ort an dem sich die Gesellschaft niedergelassen hat oder an dem sie auf andere Weise errichtet worden ist, sowie weitere ähnliche Faktoren berücksichtigt werden müssen. Der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung ist der Ort, an dem die *grundlegenden Leitungs- und kaufmännischen Entscheidungen* getroffen werden, die für die Führung der Geschäfte des Rechtsträgers als Ganzes notwendig sind,⁷⁶⁾ wo die Sitzungen der Geschäftsleitung abgehalten werden oder wo „...the chief executive officer and other senior executives“ ihre Tätigkeiten ausüben, die wesentlichen Tagesgeschäfte durchgeführt werden bzw der Hauptsitz dieser Personen ist.⁷⁷⁾ Entscheidend ist dementsprechend der Ort, an dem die geschäftsleitenden *Entscheidungen getroffen* werden, und nicht etwa der Ort, da dem die Anordnungen zugehen.⁷⁸⁾

Die OECD geht davon aus, dass *temporäre, krisenbedingte Umstände*, die bewirken, dass Managementaktivitäten nicht im Sitz- bzw Ansässigkeitsstaat der Gesellschaft ausgeübt werden können, keinen Ansässigkeitswechsel bewirken sollen und verweist diesbezüglich auf COVID-19 bedingte Regelungen in *Australien, Kanada, Griechenland, Irland, Neuseeland, Großbritannien* und den *USA*. Diesen nationalen Regelungen ist gemeinsam, dass – zum Teil zeitlich begrenzt und mit Dokumentationsverpflichtungen verbunden – Managementaktivitäten, die krisenbedingt in einem anderen Staat als dem Sitz- bzw Ansässigkeitsstaat der Gesellschaft ausgeübt werden müssen, *keinen Ansässigkeitswechsel* der Gesellschaft nach sich ziehen sollen.⁷⁹⁾ Wird dieser Zustand allerdings zum „*New Normal*“, kann sich *insbesondere bei Alleingeschäftsführung*⁸⁰⁾ die abkommensrechtliche Ansässigkeit einer Gesellschaft in den Tätigkeitsstaat des geschäftsleitenden Organs verlagern, mit allen damit verbundenen Konsequenzen (unbeschränkte KSt-Pflicht im neuen Ansässigkeitsstaat, Wegzugsbesteuerung, Betriebsstätte im Sitzstaat etc.).

3.2. Betriebsstättenbegründung durch Geschäftsführer

Die auf Gesellschafterbeschluss oder Gesellschaftsvertrag beruhende „*Bestellung*“ von Organen einer Kapitalgesellschaft ist von deren „*Anstellung*“ zu unterscheiden,

⁷⁶⁾ Tz 24 OECD-MK zu Art 4 OECD-MA idF vor dem Update 2017.

⁷⁷⁾ Tz 24. 1. OECD-MK zu Art 4 OECD-MA idF Update 2017.

⁷⁸⁾ EAS 3433, 2. 7. 2021. EAS 2046, 29. 4. 2002.

⁷⁹⁾ OECD, Updated guidance on tax treaties and the impact of the COVID-19 pandemic, Tz 28 ff.

⁸⁰⁾ EAS 3433, 2. 7. 2021.

die bei Geschäftsführern einer GmbH auf Grund eines Dienstvertrages, eines „freien Dienstvertrages“, eines Werk- oder Assistenzvertrages⁸¹⁾, eines Arbeitskräftegestellungsvertrages⁸²⁾ oder eines bloßen Auftrages erfolgen kann.⁸³⁾ Insbesondere in Konzernen ist es nicht ungewöhnlich, dass Geschäftsführer einer ausländischen Tochtergesellschaft beispielsweise in einem Dienstverhältnis zur Muttergesellschaft stehen, das die arbeitsrechtliche Grundlage für die Tätigkeit als Geschäftsführer einer Tochtergesellschaft ist.

Die rechtsgeschäftliche Grundlage für die Bereitstellung der Person von einer an eine andere Gesellschaft kann ein Vertrag über die Gestellung von Arbeitskräften oder ein Werkvertrag sein, indem sich die Muttergesellschaft verpflichtet, die Geschäftsführung der Tochtergesellschaft zu besorgen. Wird der Geschäftsführer im Wege einer Arbeitskräftegestellung überlassen, begründet das überlassende Unternehmen durch diese „Passivleistung“ keine Betriebsstätte, weil die überlassenen Personen in Betriebsstätten des Beschäftigers, nicht aber in solchen des Überlassers arbeiten.⁸⁴⁾ Besorgt eine Gesellschaft für eine andere die Geschäftsführung durch einen ihrer Mitarbeiter,⁸⁵⁾ liegt eine „Aktivleistung“ in Form einer Assistenzleistung vor. In diesem Fall können die Räumlichkeiten, die dem Geschäftsführer von der von ihm geleiteten Gesellschaft zur Verfügung gestellt werden, eine Betriebsstätte begründen.⁸⁶⁾ Von einem Werkvertrag bzw. einer Dienst- oder Assistenzleistung kann dann ausgegangen werden, wenn angesichts der im Interesse der Muttergesellschaft auszuübenden Geschäftsleitung eine aktive Einwirkung der Mutter- auf die Geschäftsführung der Tochtergesellschaft erfolgt.⁸⁷⁾

i

Auf den Punkt gebracht

Im Erkenntnis vom 10. 5. 2021, Ra 2019/15/0095, hat der VwGH die Anwendung des Art 16 OECD-MA auf Bezüge von Geschäftsführer und Vorstände nicht mehr ausgeschlossen, die nach umstrittener österreichischer Verwaltungspraxis nur *Gesellschaftsorganen mit überwachender Funktion* (zB Aufsichtsräten) vorbehalten war. Im fortgesetzten Verfahren hat das BFG nun zu prüfen, ob dem russischen Text des Art 16 DBA-RF das gleiche Verständnis beizulegen ist, wie dem deutschen Text der Verteilungsnorm.

Das ist nach Recherchen des Verfassers nicht der Fall. Sollten auch die Untersuchungen des BFG zu diesem Ergebnis führen, wäre im Hinblick auf die Schlussklausel des DBA-RF entscheidend auf den englischen Text des Art 16 DBA-RF abzustellen. In dem Beitrag wurde gezeigt, dass generell vieles dafür spricht, nicht nur die Vergütungen überwachender Organe einer Kapitalgesellschaft zuzuordnen, sondern auch solche, die in geschäftsleitender Funktion tätig sind. Nicht zuletzt deshalb, weil die bisherige österreichische Verwaltungspraxis auf einer falschen deutschen Übersetzung der authentischen Sprachfassung des OECD-MA beruht. Das ändert nichts daran, dass „remote“ erbrachte Managementleistungen für die Gesellschaft, deren Organe sie sind, unternehmenssteuerrechtliche Folgen haben können.

⁸¹⁾ EAS 1314, 12. 6. 2014.

⁸²⁾ EAS 1472, 21. 6. 1999.

⁸³⁾ VwGH 15. 7. 1998, 97/13/0169. LStR 2000, Rz 981.

⁸⁴⁾ Tz 39 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA; EAS 2682, 16. 12. 2005; EAS 3367, 13. 10. 2015; Bendlinger, Die Betriebsstätte (2021) 133 f.

⁸⁵⁾ EAS 2029, 24. 2. 2002.

⁸⁶⁾ EAS 574, 7. 5. 1995; EAS 1183, 1. 12. 1997.

⁸⁷⁾ EAS 3199, 21. 2. 2011.