

32. Jahrgang / Februar 2022 / Nr. 2

SWI

Steuer und Wirtschaft International
Tax and Business Review

Sabine Schmidjell-Dommes

Revisionsprotokoll zum DBA Vereinigte Arabische Emirate

Amending Protocol to the Tax Treaty with the United Arab Emirates

Helmut Loukota

Zurechnungskonflikt im Verhältnis zur Schweiz

Income Allocation Conflict in Relation to Switzerland

Martin Klokár

Geschäftsführer einer GmbH im DBA-Recht

Managing Directors of an Austrian GmbH in Tax Treaty Law

Stefan Bendlinger

Die „Unshell-Richtlinie“ der Europäischen Union

Council Directive on Rules to Prevent the Misuse of Shell Entities

Stefanie Geringer

Teilkünstliche Gestaltungen und nationale Quellenbesteuerung

Partially Artificial Arrangements and National Withholding Taxation

EAS, News aus der EU, Rechtsprechung

Legal Opinions, EU News, Court Decisions

Linde
www.lindeverlag.at

Martin Klokar^{*)}

SWI-Jahrestagung: Geschäftsführer einer GmbH im DBA-Recht

SWI CONFERENCE: MANAGING DIRECTORS OF AN AUSTRIAN GMBH IN TAX TREATY LAW

On November 18th, 2021, the 16th annual SWI conference was held in Vienna. Various recent cases on international tax law were presented and discussed from the perspective of practitioners, judges, tax auditors, and experts from the tax administration. This contribution summarizes the main points of discussion on a selected case.¹⁾

I. Sachverhalt

Eine GmbH (Revisionswerberin) mit Sitz und Ort der Geschäftsleitung in Österreich beschäftigte drei Geschäftsführer, die nicht am Stammkapital dieser GmbH beteiligt waren.²⁾ Die Tätigkeit der drei Geschäftsführer erfolgte ausschließlich im Ausland, davon überwiegend in Russland, weshalb die Revisionswerberin keine Lohnsteuer einbehalten hatte. Die österreichische GmbH wurde schließlich im Zuge einer Außenprüfung vom Finanzamt, betreffend die Jahre 2007 bis 2010, zur Haftung aufgrund nicht einbehaltener Lohnsteuer für die an die Geschäftsführer ausbezahlten Bezüge herangezogen. Das Finanzamt nahm eine beschränkte Steuerpflicht der Geschäftsführer an:³⁾ Die Tätigkeit würde in diesem Fall zwar nicht im Inland ausgeübt, wohl aber im Inland verwertet. Der Verwertungsstatbestand des § 98 Abs 1 Z 4 EStG sei verwirklicht, weil die Geschäftsführer ihre Leistungen einer inländischen GmbH erbringen würden.

In der dagegen erhobenen Beschwerde führte die Revisionswerberin in der Begründung aus, der Mittelpunkt der Lebensinteressen ihrer Geschäftsführer habe sich in Russland befunden, und auch ihre Tätigkeit sei fast ausschließlich dort ausgeübt worden. Somit

^{*)} Martin Klokar, MSc (WU) LL.B. (WU) BSc (WU) ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien.

¹⁾ Am 18. 11. 2021 fand zum sechzehnten Mal die vom Linde Verlag und vom Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU (Wirtschaftsuniversität Wien) gemeinsam veranstaltete SWI-Jahrestagung in Wien statt. Aktuelle Fälle aus der Praxis des internationalen Steuerrechts wurden aus Sicht der Betriebsprüfung, des BMF, des BFG, des VwGH und der Beratungspraxis diskutiert. Unter der Moderation von Univ.-Prof. Dr. DDr. h.c. Michael Lang diskutierten StB Mag. Gerald Gahleitner, LL.M., Mag. Judith Herdin-Winter, WP/StB Mag. Gabriele Holzinger, StB Mag. Matthias Kornberger, Präs. i. R. Prof. Dr. Christian Lenneis, WP/StB Mag. Christoph Plott, WP/StB Dr. Roland Rief, WP/StB Mag. Reinhard Rindler, LL.M., Horst Rinnhofer, Dr. Sabine Schmidjell-Dommes, Laura Turcan, LL.M. und Sen.-Präs. Univ.-Prof. Dr. Nikolaus Zorn. Dieser Beitrag gibt die Argumente wieder, die in der Podiumsdiskussion zu einem der Fälle ausgetauscht wurden.

²⁾ VwGH 10. 5. 2021, Ra 2019/15/0095. Diese Entscheidung wurde in der Literatur bereits umfassend diskutiert, wie zB Bendlinger, Vergütungen von Geschäftsführern als „Directors' Fees“ im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, BFGjournal 2021, 257; Klokar, VwGH: Behandlung von Geschäftsführerbezügen nach dem DBA Österreich-Russland, LexisNexis Rechtsnews 31452 vom 16. 9. 2021; Koffer, Besteuerung von Geschäftsführern einer österreichischen GmbH nach dem DBA Russland, GES 2021, 257; Lang, Die Auffassung des VwGH zur Bedeutung der authentischen Texte bei der DBA-Auslegung, SWI 2021, 575; Schmidjell-Dommes, VwGH zur Einordnung von Geschäftsführern einer österreichischen GmbH nach dem DBA Russland, SWI 2021, 445; Zorn, VwGH: Besteuerung der im Ausland tätigen Geschäftsführer einer österreichischen GmbH, RdW 2021, 448. Davor zu dieser Thematik bereits zB Sutter/Burgstaller, Der Manager im DBA-Recht, in Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer, Arbeitnehmer im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2003) 49; Haubmann, Behandlung von Geschäftsführerbezügen im DBA-Recht, SWI 2019, 170; Obereder, Der abkommensrechtliche Mittelpunkt der Lebensinteressen in der österreichischen Rechtsprechung, BFGjournal 2020, 151.

³⁾ Das Finanzamt machte zudem unter Verweis auf VwGH 7. 5. 1979, 2669/78, geltend, dass die Tätigkeit eines Geschäftsführers mit dem Zugang der Weisung an die Gesellschaft vollendet sei und diese damit am Ort des Sitzes der Gesellschaft ausgeübt werde.

seien die Einkünfte der Geschäftsführer aufgrund des Art 15 Abs 1 DBA Russland⁴⁾ in Russland zu besteuern.

Das BFG wies die Beschwerde ab und kam zum Ergebnis, dass alle drei Geschäftsführer im streitgegenständlichen Zeitraum nicht nur den Wohnsitz, sondern auch den Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich hatten und somit unbeschränkt steuerpflichtig iSd § 1 Abs 2 EStG und nach Art 4 Abs 1 DBA Russland abkommensrechtlich in Österreich ansässig gewesen seien. Ob die Geschäftsführer allenfalls überwiegend in Russland tätig geworden seien, könne nicht entscheidend sein. Selbst eine überwiegende Tätigkeit der Geschäftsführer in Russland würde für sich allein nämlich nicht ausreichen, den Nachweis dafür zu erbringen, dass der Mittelpunkt der Lebensinteressen der Geschäftsführer in Russland gelegen sei. Deshalb bestehe die Haftung nach § 82 EStG zu Recht. Die GmbH erhub dagegen außerordentliche Revision an den VwGH. Strittig war die Besteuerung der nichtselbständigen Bezüge der drei nicht am Gesellschaftsvermögen beteiligten Geschäftsführer der österreichischen GmbH.

Der VwGH gab der außerordentlichen Revision Folge und hob das BFG-Erkenntnis wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes auf: Nach Art 15 DBA Russland ist auch bei Bezügen von GmbH-Geschäftsführern für die Zuteilung der Besteuerungsrechte grundsätzlich der Ort der tatsächlichen physischen Arbeitsausübung maßgeblich, der nicht zwingend mit dem Sitz der Kapitalgesellschaft übereinstimmen muss.⁵⁾ Der VwGH trägt dem BFG unter Bezugnahme auf Art 15 DBA Russland daher auf, festzustellen, in welchem Ausmaß die Geschäftsführer tatsächlich in Russland bzw in Österreich tätig geworden sind. Bei Anwendung des Art 15 DBA Russland komme es auf den tatsächlichen Tätigkeitsort der Geschäftsführer an und nicht auf den Sitz der Gesellschaft. Zusätzlich erwägt der VwGH die Anwendung des Art 16 DBA Russland („*Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsvergütungen*“),⁶⁾ wobei der VwGH auf die Schlussklausel des DBA Russland⁷⁾ verweist. Danach sei bei Auslegungsunterschieden zwischen dem deutschen und dem russischen DBA-Text auf den englischen Text des Art 16 DBA Russland abzustellen.⁸⁾

II. Diskussion

Nikolaus Zorn: Das DBA Russland legt in seiner Schlussklausel fest, dass der deutsche, der russische und der englische Text gleichermaßen authentisch seien, aber bei Auslegungsunterschieden zwischen dem deutschen und dem russischen Text der englische Text ausschlaggebend sei. Aus dieser Bestimmung des DBA Russland folgt der VwGH, dass im Falle einer übereinstimmenden Aussage bzw Bedeutung im deutschen und im russischen Text dieser Aussage bzw Bedeutung der Vorrang gegenüber der Bedeutung im englischen Text zukommt.

Nun ist es für Art 16 eigentümlich, dass die ständige österreichische und deutsche Praxis und Rechtsprechung unter den in Art 16 der deutschen Fassung genannten

⁴⁾ BGBl III 2003/10.

⁵⁾ So schon VwGH 31. 5. 2017, Ra 2016/13/0008, in Abkehr von VwGH 7. 5. 1979, 2669/78; vgl auch VwGH 20. 9. 2001, 2000/15/0039, sowie Wassermeyer/Schwenke in Wassermeyer, Doppelbesteuerung (154. Lfg, 2021) Art 15 MA Rz 65a.

⁶⁾ Art 16 DBA Russland in englischer Fassung lautet: „*DIRECTORS' FEES: 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 which is a resident of the other Contracting State may be taxed in that other State.*“

⁷⁾ Die Schlussklausel des Art 16 DBA Russland lautet: „*Geschehen 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 ausschlaggebend.*“

⁸⁾ Der VwGH verweist einerseits auf Sutter/Burgstaller in Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer, Arbeitnehmer im Recht der DBA, 49 (60 ff), sowie andererseits auf Haubmann, SWI 2019, 170 (175).

„Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsvergütungen“ lediglich die Bezüge „überwachender“ Organe verstehen.⁹⁾ Demgegenüber wird von vielen Staaten zur englischen Fassung („directors' fees“) vertreten, dass auch „geschäftsführende“ Organe erfasst sein können.

Der VwGH ging davon aus, dass beide Vertragspartner, also nicht nur Österreich, sondern auch Russland, von dem im deutschsprachigen Raum zur deutschen Fassung des Art 16 üblichen Verständnis Kenntnis hatten. Damit ist es durchaus naheliegend, dass dieses Verständnis dem Willen der beiden Vertragspartner entspricht, weil nicht von vornherein unterstellt werden kann, dass ein Vertragsstaat absichtlich einen Vertragsdissens in Kauf genommen hat. Wegen der erwähnten Schlussklausel ist allerdings letztlich von besonderer Bedeutung, ob auch der russische Text des Art 16 DBA Russland im Sinne von bloß „überwachenden“ Organen zu verstehen ist. Dann ist dieses von den beiden Vertragsstaaten Österreich und Russland dem Art 16 DBA Russland gezielt zugrunde gelegte Verständnis (bloß „überwachende“ Organe) maßgeblich¹⁰⁾ und hat Vorrang vor den bloß allgemein auf das Musterabkommen abzielenden Aussagen im OECD-MK (zur englischen oder französischen Fassung).

Der VwGH ordnet dem BFG daher an, einen weiteren Ermittlungsschritt zu setzen und zu prüfen, was aus russischer Sicht mit der russischen Fassung des Art 16 DBA Russland gemeint ist. Dem Argument von *Michael Lang*, wonach der VwGH selbst die Prüfung des Verständnisses des russischen Textes vornehmen solle,¹¹⁾ kann entgegengehalten werden, dass es nicht mit einem Blick in das russische Wörterbuch getan ist. Das Verständnis der in Art 16 DBA Russland gebrauchten Ausdrücke wird wesentlich von den im nationalen Recht bestehenden Formen an Kapitalgesellschaften und dem entsprechenden Gesellschaftsrecht abhängen. So bauen auch das österreichische und das deutsche Verständnis in weiten Teilen auf das österreichische bzw deutsche Gesellschaftsrecht, insbesondere auf das Aktienrecht, auf. Ohne Kenntnis des russischen Gesellschaftsrechts wird eine Interpretation des russischen Textes kaum möglich sein. Ausländisches Recht ist aber nach ständiger Rechtsprechung des VwGH eine Sachverhaltsfeststellungsfrage und somit vom BFG zu klären. Erst vor diesem Hintergrund wird dann auch der VwGH – vielleicht in einem nächsten Rechtsgang – die verschiedenen Textfassungen des DBA Russland auslegen.

Die Aussage des VwGH-Erkenntnisses ist daher: Das BFG hat sich auf Art 15 DBA Russland gestützt. Nach Art 15 DBA Russland ist aber für die Frage, welchem Staat das DBA das Besteuerungsrecht belässt, auch hinsichtlich der Bezüge der Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft nicht auf den Sitz der Kapitalgesellschaft abzustellen. Vielmehr ist auch bei Geschäftsführern zur Feststellung des Tätigkeitsorts der Ort ihrer tatsächlichen physischen Arbeitsausübung maßgeblich, der nicht zwingend mit dem Sitz der Kapitalgesellschaft übereinstimmt. Das BFG muss sich daher im fortzusetzenden Verfahren mit dem Vorbringen der Geschäftsführer auseinandersetzen, wonach sie ausschließlich bzw überwiegend in Russland tätig geworden seien.

Im Erkenntnis wird weiter ausgeführt, dass möglicherweise gar nicht Art 15 DBA Russland, sondern Art 16 DBA Russland anzuwenden sei. Dies wäre der Fall, wenn Art 16 DBA Russland – wie dies vielfach zur englischen Fassung vertreten wird – auch im Sinne einer Zuteilungsregel für Bezüge der geschäftsführenden Organe zu verstehen wäre. Dieses Verständnis (auch geschäftsführende Organe) könnte aufgrund der Schluss-

⁹⁾ Vgl dazu zB *Kofler in Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA² (2019) Art 16 Rz 11 ff.

¹⁰⁾ Ebenso *Haubmann*, SWI 2019, 170 (175).

¹¹⁾ Siehe *Lang*, SWI 2021, 575 (580), wonach es nicht nachvollziehbar sei, warum der VwGH nunmehr ohne jede Begründung Teile seiner eigenen Aufgaben – nämlich der Interpretation des DBA – an das BFG übertrage, wohingegen der Gerichtshof im Erkenntnis vom 20. 11. 2019, Ro 2018/15/0017, erst kürzlich völlig selbstverständlich bei der Auslegung des DBA USA, das den deutschen und den englischen Text als authentisch vorsieht, auf beide Sprachfassungen zurückgegriffen habe.

klausel des DBA Russland ins Spiel kommen, wenn das der deutschen Fassung des Art 16 DBA Russland beigelegte Verständnis (nur überwachende Organe) keine Deckung im russischen Text findet.¹²⁾

Falls letztlich tatsächlich ein Anwendungsfall des Art 16 DBA Russland vorliegt, käme das Besteuerungsrecht Österreich zu (als Ansässigkeitsstaat der GmbH). Dieses Ergebnis hat allerdings wohl auch noch die Ansässigkeit der Geschäftsführer in Russland zur Voraussetzung,¹³⁾ weil Art 16 DBA Russland darauf abstellt, dass Gesellschaft und Organwalter in unterschiedlichen Staaten ansässig sind. Falls hingegen Art 15 DBA Russland maßgeblich ist, wird Österreich das Besteuerungsrecht entzogen sein, wenn die Tätigkeit der Geschäftsführer in Russland erfolgt.

Roland Rief: Meine Vermutung ist, dass unterschiedliche gesellschaftsrechtliche Grundlagen in Österreich und in Russland vorliegen.¹⁴⁾ Möglicherweise hat Russland ein One-Tier-System (monistisches System), wohingegen Österreich mit der Trennung von Geschäftsführung und Überwachung ein Two-Tier-System (dualistisches System) verfolgt. Die Interpretationsfrage bleibt in jedem Fall dieselbe.

In der Sachverhaltsdarstellung wird zum Ausdruck gebracht, dass die drei russischen Geschäftsführer die Tätigkeit sehr oft und umfassend in Russland ausgeübt haben. Für mich stellt sich daher die Frage, ob in Russland nicht eine Betriebsstätte der österreichischen GmbH entstanden sein müsste. Fraglich ist aber, ob dies an der Zuteilung der Besteuerungsrechte etwas ändert.

Es wird im VwGH-Erkenntnis absolut angenommen, dass die drei russischen Geschäftsführer nicht an der Gesellschaft beteiligt waren. Die gesamte Gestaltung wirkt aus Battersicht auffällig. Drei russische Staatsbürger, die Wohnsitze sowohl in Kärnten als auch in Wien haben, und die die Hauptwohnsitze wechselweise begründen. Fraglich ist, ob sie nicht doch im Hintergrund an der Gesellschaft beteiligt waren und welche Konsequenzen dies hätte.

Sabine Schmidjell-Dommes: Im BMF haben wir uns kürzlich mit ähnlichen Fragestellungen auseinandergesetzt, einerseits bei einer kleineren Anzahl an Verständigungsfällen, andererseits im Rahmen einer EAS-Auskunft.¹⁵⁾ Die verschiedenen Sprachfassungen und die unterschiedlichen Systeme führen tatsächlich zu Schwierigkeiten in der Praxis. Das BMF hat sich aber dazu entschieden, nicht von der bestehenden Praxis abzugehen. Wichtig ist, dass man sich im Einklang mit dem ausländischen System bewegt. Wenn der ausländische Staat ein gleiches System verfolgt wie Österreich (dualistisches System), dann wäre es unlogisch, andere Besteuerungsgrundsätze als bisher in solchen Fällen anzuwenden. Wenn der ausländische Staat jedoch ein monistisches System hat und auch Geschäftsführer immer unter Art 16 subsumiert, stellt sich die Frage, ob das BMF womöglich seine derzeitige Meinung wird ändern müssen, um Doppelnichtbesteuerungs- sowie Doppelbesteuerungskonstellationen zu vermeiden. In einem solchen Fall wäre eine andere Vorgehensweise wohl komplizierter, aber korrekter.

Das DBA Russland wurde authentisch in drei Sprachfassungen beschlossen. Die Verhandlungssprache war beim DBA Russland mit sehr hoher Wahrscheinlichkeit Englisch. Dennoch haben die Verhandler ihre nationale Sprache und das nationale Verständnis dem DBA zugrunde gelegt. Insofern ist *Nikolaus Zorn* zuzustimmen, wonach russisches und österreichisches Recht zunächst nebeneinanderstehen und geprüft werden muss, ob es Divergenzen gibt. Sollte es keine Divergenzen geben, ist ein Abstellen auf die englische Sprachfassung auch nicht notwendig.

¹²⁾ Ebenso *Haubmann*, SWI 2019, 170 (175); vgl auch *Bendlinger*, BFGjournal 2021, 257 (266).

¹³⁾ Darauf hinweisend bereits *Lang*, SWI 2021, 575 (576 f); *Koller*, GES 2021, 257 (261); *Schmidjell-Dommes*, SWI 2021, 445 (448); *Klokar*, LexisNexis Rechtsnews 31452 vom 16. 9. 2021.

¹⁴⁾ Vgl *Haubmann*, SWI 2019, 170 (175); *Bendlinger*, BFGjournal 2021, 257 (266).

¹⁵⁾ EAS 3431 vom 12. 4. 2021 (zum DBA Slowakei).

Christian Lenneis: Das BFG hat nur die Ansässigkeit geprüft und nicht den Tätigkeitsort. Der Sachverhalt selbst, wie bereits von *Roland Rief* zutreffend angesprochen, ist äußerst ungewöhnlich. Es kann sich in den weiteren Ermittlungen auch ergeben, dass die Ansässigkeit im Inland gegeben ist und die Tätigkeit nicht in Russland erfolgt ist.

Bezugnehmend auf die unterschiedlichen Sprachfassungen ist im DBA Russland eigenartig, dass alle drei Fassungen zwar authentisch sind, aber im Falle einer identen Auslegung der deutschen und russischen Fassung der englische Text offenbar ohne Bedeutung ist. Bei Bestimmungen, die dem OECD-MA nachgebildet sind und bei denen die englische Sprachfassung ebenfalls authentisch ist, spricht jedoch viel dafür, dem Wortlaut dieser Formulierung in der englischen Sprachfassung eine noch größere Bedeutung beizumessen als in der deutschen oder der russischen Sprache.¹⁶⁾

Michael Lang: Es geht um eine Regelung, die nicht vom OECD-MA abweicht. Russland und Österreich haben sich geeinigt, den Art 16 aus dem OECD-MA zu übernehmen. Die OECD hat das Musterabkommen geschaffen, um allen Staaten, die dies wollen, die Gelegenheit zu geben, durch Übernahme von Vorschriften aus dem OECD-MA auf ein global einheitliches Verständnis dieser Vorschriften zurückgreifen zu können. Das einzige Problem bei der Anwendung von Art 16 OECD-MA, auf das bereits *Stefan Bendlinger* kürzlich hingewiesen hat, ist die unglückliche Übersetzung von „*directors' fees*“ in die deutsche Sprache:¹⁷⁾ Das deutsche BMF hat im Rahmen einer im Jahr 1965 veröffentlichten (nicht authentischen) Übersetzung des OECD-MA 1963¹⁸⁾ in Art 16 die Worte „*Aufsichts- und Verwaltungsrat*“ verwendet.¹⁹⁾ Österreich hat diese Übersetzung übernommen, jedoch nie mit der Intention, den Art 16 anders als im OECD-MA zu verstehen. Es gibt keine Anzeichen, dass Österreich ein anderes Verständnis des Art 16 hat. Lediglich im zum DBA Schweiz ergangenen Erkenntnis vom 31. 7. 1996, 92/13/0172, scheint sich der VwGH mit der deutschsprachigen Fassung dieser Vorschrift isoliert zu beschäftigen, stützt sich aber gleichzeitig auch auf den OECD-MK, um zum Ergebnis zu gelangen, dass Art 16 „*überwachende*“ Tätigkeiten erfasst.²⁰⁾ Dieses Erkenntnis ist mitunter auch kritisch kommentiert worden. Die im österreichischen Schrifttum herrschende Auffassung zu den Art 16 OECD-MA nachgebildeten DBA erachtet nicht den Wortlaut der deutschsprachigen Übersetzung, sondern den Inhalt des Art 16 OECD-MA – in seiner englisch- und französischsprachigen Originalfassung und unter Berücksichtigung des OECD-MK – für die Auslegung dieser Abkommensvorschriften als relevant.²¹⁾

Der VwGH hat die Bedeutung der Schlussklausel des DBA Russland, nach dessen ersten Satz alle Texte gleichermaßen authentisch sind und aus deren zweiten Satz der Vorrang des englischen Textes hervorgeht, nahezu in das Gegenteil verkehrt, sodass primär auf den deutschen und den russischen Text und nur ausnahmsweise auch auf den englischen Text zurückzugreifen ist. Der VwGH hat zudem seine Interpretationsaufgabe an das BFG delegiert, was keineswegs überzeugend ist.²²⁾ Der VwGH hätte selbst entscheiden müssen, ob Art 15 oder Art 16 DBA Russland anwendbar ist; erst recht bei einer Regelung, die aus dem OECD-MA übernommen wurde.

¹⁶⁾ Vgl dazu auch *Lang*, SWI 2021, 575 (582 ff).

¹⁷⁾ Dazu ausführlich *Bendlinger*, BFGjournal 2021, 257 (263 ff).

¹⁸⁾ *BMF*, Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung des Einkommens und des Vermögens, Bericht des Steuerausschusses der OECD von 1963 (1965).

¹⁹⁾ Vgl dazu *Cordewener* in *Reimer/Rust*, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions⁴ (2015) Art 16 Rz 69 mwN; *Kofler* in *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA², Art 16 Rz 3 und 11 ff mwN; vgl auch *Gruber*, Aufsichts- und Verwaltungsratsvergütungen im österreichischen DBA-Netz, SWI 2010, 354 (355).

²⁰⁾ VwGH 31. 7. 1996, 92/13/0172; dazu zB *Lang*, Grundsatzerkennntnis des VwGH zur DBA-Auslegung, SWI 1996, 427 (427 ff).

²¹⁾ Siehe zB *Aigner*, Der Gesellschafter-Geschäftsführer im DBA-Recht, in *Gassner/Lang/Lechner/Schuchl/Stanger*, Arbeitnehmer im Recht der DBA, 89 (101); *Stefaner*, Die Behandlung von Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsvergütungen nach Art 16 DBA-Deutschland und DBA-Schweiz, SWI 2004, 68 (71); *Gruber*, SWI 2010, 354 (356).

²²⁾ Dazu bereits *Lang*, SWI 2021, 575 (580).

Nikolaus Zorn: Den allgemeinen Ausführungen von *Michael Lang* zum OECD-MA stimme ich zu. Aber wenn sich aus dem DBA Russland etwas Spezielleres ergibt, geht dies eben vor. Dann ist nicht das Verständnis zum OECD-MA heranzuziehen, sondern das, was die Vertragsparteien wollten. Von Bedeutung ist hier, dass im deutschsprachigen Raum ein konkretes Verständnis zum Inhalt der deutschen Fassung des Art 16 OECD-MA besteht. Dass im deutschsprachigen Raum unter „*Aufsichts- und Verwaltungsrat*“ iSd Art 16 OECD-MA nur ein „*überwachendes*“ Organ verstanden wird, ergibt sich aus der ständigen BMF-Praxis²³⁾ und auch aus der VwGH-²⁴⁾ und BFH-Rechtsprechung.²⁵⁾ Den russischen Verhandlungspartnern war bei den Vertragsverhandlungen dieses Verständnis der österreichischen Seite – jedenfalls zum deutschen Text – bewusst. Wenn der Vertragspartner weiß, dass der andere Vertragspartner ein spezielles Verständnis von „*Aufsichts- und Verwaltungsrat*“ hat, wäre es naheliegend, dass dieses Verständnis letztlich Vertragsinhalt wird, außer es wurde bewusst auf einen Vertragsdissens abgestellt, indem eine russische Formulierung gewählt wird, deren Bedeutung im Gegensatz zu jener der deutschen Fassung steht. Dafür enthält die Schlussklausel des DBA Russland aber ohnedies eine Regelung.

Sabine Schmidjell-Dommes: Im OECD-MK zu Art 16 OECD-MA wird nur vom „*board of directors*“ gesprochen.²⁶⁾ Es ist mE nicht eindeutig, dass die englische Sprachfassung zwingend etwas anderes bedeuten muss als die deutsche Sprachfassung.²⁷⁾ Es wird im OECD-MK an keiner Stelle erwähnt, ob überwachende Organe vom Art 16 OECD-MA erfasst sein sollen oder nicht. Diese Frage ist nicht geklärt. Die englische Sprachfassung lässt beides zu. Deshalb werden die deutsche und die russische Sprachfassung herangezogen, um dieses Auslegungsproblem zu lösen.

Michael Lang: Weder die deutsche noch die englische Sprachfassung ist diesbezüglich klar.²⁸⁾ Es geht bei der Interpretation aber gar nicht darum, die verschiedenen Texte in der jeweiligen Sprachfassung gesondert zu interpretieren, sondern es geht um die Ermittlung des Inhalts einer Rechtsnorm.²⁹⁾ Dieser Inhalt ist ungeteilt. Dabei müssen neben dem Wortlaut – in all seinen sprachlichen Fassungen – auch teleologische, systematische oder historische Argumente berücksichtigt werden.³⁰⁾ Die Interpretation auf den Wortlaut zu reduzieren, und dabei noch die verschiedenen Sprachfassungen gegeneinander auszuspielen, statt zu versuchen, sie miteinander in Einklang zu bringen, ist methodisch verfehlt.

Roland Rief: Um den Fall zusammenzufassen: Wenn die Geschäftsführer in Russland ansässig sind und Art 16 DBA Russland anwendbar ist, käme das Besteuerungsrecht Österreich zu (als Ansässigkeitsstaat der GmbH).³¹⁾ Wenn Art 15 DBA Russland greift, wird Österreich das Besteuerungsrecht entzogen sein, weil die Tätigkeit der Geschäftsführer in Russland erfolgt. Für jene Teile der Geschäftsführerbezüge, die einer Tätigkeit in Österreich zugeordnet werden können, wird Österreich das Besteuerungsrecht zukommen.

²³⁾ Siehe zB EAS 1989 vom 29. 1. 2002; EAS 2785 vom 18. 10. 2006; EAS 2814 vom 1. 2. 2007; EAS 2936 vom 25. 1. 2008, EAS 3355 vom 14. 10. 2014; EAS 3377 vom 16. 3. 2017; vgl auch in Deutschland zB dBMF-Schreiben vom 12. 11. 2014, Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen, IV B 2 – S 1300/08/10027, Tz 260.

²⁴⁾ VwGH 31. 7. 1996, 92/13/0172.

²⁵⁾ ZB BFH 5. 10. 1994, I R 67/93; 23. 2. 2005, I R 46/03; 5. 3. 2008, I R 54/07; 11. 11. 2009, I R 15/09; 14. 3. 2011, I R 23/10.

²⁶⁾ Siehe Tz 1 ff OECD-MK 2017 zu Art 16 OECD-MA 2017.

²⁷⁾ Vgl *Kofler*, GES 2021, 257 (262 f).

²⁸⁾ Vgl dazu zuletzt mwN *Kofler*, GES 2021, 257 (262 f).

²⁹⁾ Dazu bereits mwN *Lang*, SWI 2021, 575 (581 f).

³⁰⁾ Ausführlich *Lang*, Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen und authentische Vertragssprachen, IStR 2011, 403 (403 ff).

³¹⁾ Dazu zB *Kofler*, GES 2021, 257 (261 f).

SWI

Steuer und Wirtschaft International
Tax and Business Review

Michael Lang | Stefan Menhofer

Linde
www.lindeverlag.at

Der Kompass für internationale Steuerfragen

DBA, Unionsrecht, Außensteuerrecht
Entwicklungen, Trends, Analysen

Praxis & Wissenschaft
Fundierte Fachinformation, kritischer Diskurs

News aus der EU, Rechtsprechung, EAS
EuGH-Urteile, (inter)nationale Entscheidungen,
BMF-Auskünfte

Jetzt Jahresabo 2022 bestellen!

Bestellformular Ja, ich bestelle

SWI-Jahresabo 2022
(32. Jahrgang 2022, Heft 1-12)

- ___ Ex. Print EUR 335,-
___ Ex. Digital light..... EUR 345,-
___ Ex. Digital EUR 374,-
___ Ex. Print & Digital EUR 379,-

Name/Firma

Kundennummer

Straße/Hausnr.

PLZ/Ort

E-Mail/Telefon

Datum/Unterschrift

Ich stimme zu, dass die Linde Verlag GmbH meine angegebenen Daten für den Versand von Newslettern verwendet. Diese Einwilligung kann jederzeit durch Klick des Abstelllinks in jedem zugesendeten Newsletter widerrufen werden.

Mit meiner Unterschrift erkläre ich mich mit den AGB und der Datenschutzbestimmung einverstanden. AGB: lindeverlag.at/agb | Datenschutzbestimmungen: lindeverlag.at/datenschutz. Preise Zeitschriften inkl. MwSt, zzgl. 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 Abopreisen weiter. Preisänderungen und Irrtum vorbehalten.

Linde Verlag Ges.m.b.H
Scheydgasse 24, 1210 Wien
Handelsgericht Wien
FB-Nr: 102235X, ATU 14910701
DVR: 000 2356

Jetzt bestellen: www.lindeverlag.at | office@lindeverlag.at | Tel 01 24 630 | Fax 01 24 630-23