

Eva Burgstaller, Wien*

Mitarbeiter-Stock-Options – Die Vorschläge der OECD zur Ergänzung des OECD-Musterkommentars

Im März 2002 wurde der Öffentlichkeit ein Diskussionspapier¹ des OECD Committee on Fiscal Affairs² zugänglich gemacht, in dem Fragen und Probleme, die sich aus der grenzüberschreitenden steuerlichen Behandlung von Einkünften aus Mitarbeiter-Stock-Options ergeben, erörtert und verschiedene Lösungsansätze diskutiert wurden³. Stellungnahmen und Kommentare konnten bis 31. 10. 2002 abgegeben werden. Das Diskussionspapier wurde in der Literatur vielfach diskutiert⁴ und zahlreiche Kommentare⁵ langten bei der OECD ein. Diese wurden eingearbeitet und bilden die Grundlage für den nun vorliegenden „Revised public discussion draft“ und konkrete Vorschläge für die Änderung des OECD-MK⁷. Im Diskussionspapier 2003 werden neben den konkreten Änderungsvorschlägen des OECD-MK auch andere Problemkreise erörtert, wie etwa „Compliance“-Fragen⁸ oder Bewertungsschwierigkeiten⁹. Nachfolgend sollen die Änderungsvorschläge des OECD-MK dargestellt und kritisch erläutert werden und andere Fragen, die sich im Zusammenhang mit Mitarbeiter-Stock-Options ergeben, ausgeklammert bleiben. Der OECD-MK soll für die Art. 13, 15, 16, 23A und 23B OECD-MA geändert und ergänzt werden¹⁰.

1. Die Änderungsvorschläge des OECD-MK im Detail

1.1 Qualifikation der Einkünfte

1.1.1 Die Abgrenzung zwischen Art. 13 (Veräußerungsgewinne) und Art. 15 OECD-MA (Einkünfte aus unselbstständiger Tätigkeit)

Im Diskussionspapier 2002 wurde zur Diskussion gestellt, ob und wann Einkünfte aus Mitarbeiter-Stock-Options als Einkünfte aus unselbstständiger Arbeit i. S. des Art. 15 OECD-MA oder als Gewinne aus der Veräußerung von Vermögen i. S. des Art. 13 OECD-MA qualifiziert werden könnten. Dabei wurde davon

*) Eva Burgstaller ist Lehrbeauftragte und Vertragsassistentin am Institut für österreichisches und Internationales Steuerrecht an der Wirtschaftsuniversität Wien.

1) Im Folgenden OECD-Diskussionspapier 2002.

2) Nachfolgend kurz OECD.

3) Selbstverständlich sind – mit der „patriarchalischen“, aber lesefreundlicheren Formulierung – immer auch Mitarbeiterinnen mit umfasst.

4) OECD, A public discussion draft, Cross-border Income Tax Issues Arising from Employee Stock-Option Plans 2002, Working Party No. 1, <http://www.oecd.org/dataoecd/39/50/2069901.pdf>.

5) Vgl. dazu etwa Baumgartner, IFF Forum für Steuerrecht 2002, 223 (223ff.); Bendlinger, ÖStZ 2003, 24 (24ff.). Das Diskussionspapier stand auch im Mittelpunkt im Seminar F des IFA Kongresses in Oslo 2002, vgl. dazu Prätzler, IStR 2002, 555 (555ff.); vgl. auch Hofbauer/W. Loukota/Stefaner, ÖStZ 2002, 612 (612ff.).

6) Vgl. etwa die Stellungnahme der Internationalen Handelskammer, Taxation of Employee Stock Options, Commission on Taxation, Document no. 180/456 Rev. 3 v. 15. 4. 2002, http://www.iccwbo.org/home/statements/2002/tax_options.asp.

AUFSÄTZE

ausgegangen, dass Einkünfte, die während des „Lebenslaufes“¹¹ einer Mitarbeiter-Option entstehen, jedenfalls einmal von den Begriffen „Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen“ in Art. 15 Abs. 1 OECD-MA erfasst sind, selbst dann, wenn die Optionen von Unternehmen gewährt werden, die nicht Arbeitgeber des Empfängers sind¹². Es dürfte dem internationalen Verständnis entsprechen, dass Art. 15 OECD-MA alle Arten von Vergütungen von nicht selbstständig Tätigen erfasst¹³. Die Geister scheiden sich jedoch bei der Frage, ob Art. 15 OECD-MA für alle potentiell steuerbaren Einkünfte aus Mitarbeiter-Stock-Options die einschlägige Verteilungsnorm darstellt oder ob auch Art. 13 Abs. 5 oder Art. 21 OECD-MA zur Anwendung kommen könnte¹⁴.

Die OECD hat die Abgrenzung zwischen Art. 15 und Art. 13 OECD-MA im Diskussionspapier 2002 zur Diskussion gestellt und schlägt als Zeitpunkt für den Wechsel die Ausübung der Option vor. Bis zur Ausübung der Option sollen alle Einkünfte von Art. 15 OECD-MA erfasst sein. Sobald die Option ausgeübt wurde, sollen weitere Einkünfte aus der Option dem Regime des Art. 13 OECD-MA unterstellt werden¹⁵. Begründet wird dies damit, dass diese Trennlinie am ehesten der internationalen Staatenpraxis entspricht¹⁶. Der OECD-MK zu Art. 15 soll daher unter anderem ergänzt werden: „*This Article, and not Article 13 will apply to any benefit derived from the option itself until it has been exercised, sold or otherwise alienated (e.g. upon cancellation or acquisition by the employer or issuer. Once the option is exercised or alienated, however, the employment benefit has been realized and any subsequent gain on the acquired shares (i.e. the value of the shares that accrues after exercise) will be derived by the employee in his capacity of investor-shareholder and will be covered by Article 13.*“ Art. 15 OECD-MA soll für nach Ausübung der Option lukrierte Einkünfte nur dann weiterhin anwendbar sein, wenn die volle Verfügungsmacht über die erworbenen Aktien noch irgendwie eingeschränkt ist. Damit wurde die ursprünglich zur Diskussion gestellte Trennlinie zwischen Einkünften nach Art. 13 und Art. 15 OECD-MA beibehalten, obwohl dies in der Literatur kritisiert wurde¹⁷.

Es ist fraglich, ob diese Sichtweise aus dem OECD-MA ableitbar ist. Vielmehr sprechen gute Gründe dafür, die Einkünfte bereits dann nicht mehr dem Regime des Art. 15 OECD-MA zu unterstellen, sobald der Mitarbeiter eine „gesicherte Rechtsposition“¹⁸ hinsichtlich der Option hat. Sobald der Mitarbeiter nämlich uneingeschränkt über die Option verfügen kann, besteht weder ein hinreichender Zusammenhang zwischen Einkünften aus der Option und der Arbeitsleistung¹⁹, noch liegt nach diesem Zeitpunkt beim Arbeitgeber ein wirtschaftliches Interesse am weiteren Schicksal der Option²⁰. Dass das Halten oder die Ausübung der Option eine Investor-Entscheidung ist, bietet einen weiteren Anhaltspunkt für das Nicht- oder Nicht-Mehr-Vorliegen einer Vergütung aus unselbstständiger Arbeit bei Gewinnen bei der Ausübung der Option. Dieses Argument wurde im Diskussionspapier 2002 von der OECD selbst aufgeworfen²¹. Inkonsequent erscheint in der Argumentation der OECD auch die im Diskussionspapier 2003 an ganz anderer Stelle, nämlich bei der Frage der Zurechnung der Einkünfte zu vergangener oder zukünftiger Tätigkeit, vertretene Ansicht, wonach „*it would be difficult to argue that the option is remuneration for the services rendered between vesting and exercise*“²², „*since an employee does not have to provide employment services after the date of vesting*“²³. Damit wird zum Ausdruck gebracht, dass die Einkünfte nach dem Zeitpunkt, ab dem das weitere Schicksal der Option ausschließlich in den Händen des Mitarbeiters ist (nach dem „Vesting“), nicht mehr in hinreichendem Zusammenhang mit der Tätigkeit als Mitarbeiter stehen. Vor dem Hintergrund dieser Argumentation scheint es sehr fraglich, ob hier überhaupt noch Einkünfte i. S. des Art. 15 OECD-MA vorliegen können.

Im Ergebnis ist festzuhalten, dass die Lösung der OECD, die bei der Ausübung der Option realisierten Einkünfte dem Regime des Art. 15 OECD-MA zu unterstellen, wohl nicht aus dem OECD-MA ableitbar ist. Da aber für die Interpretation von bilateralen Abkommen grundsätzlich nur jene Fassung des OECD-MK relevant ist, die zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses vorliegt, kann eine Ergänzung des OECD-MK nur Auswirkungen auf DBA haben, die nach der Ergänzung des Kommentars abgeschlossen werden²⁴. Der OECD-MK stellt nämlich ein historisches Auslegungsmittel dar²⁵. Darüber hinaus müssen immer auch andere historische, systematische und teleologische Aspekte berücksichtigt werden, ein „Vorrang“ des OECD-MK kann aus Art. 31 WVK nicht abgeleitet werden²⁶.

1.1.2 Art. 16 OECD-MA – Aufsichts- und Verwaltungsratsvergütungen

Im Diskussionspapier 2003 wird im Gegensatz zum Diskussionspapier 2002 auch Art. 16 OECD-MA als Verteilungsnorm für Einkünfte aus Stock Options angesprochen. Im OECD-MK sollen nun Stock Options ausdrücklich als Beispiel für andere Vergütungen als Geldleistungen genannt werden, die auch von

7) OECD, Cross-border Income Tax Issues Arising from Employee Stock Option Plans, revised public discussion draft 2003, Working Party No. 1, <http://www.oecd.org/dataoecd/46/34/4357310.pdf>.

8) Vgl. dazu OECD-Diskussionspapier 2003 (Fn. 7), Rz. 47ff.

9) Vgl. dazu OECD-Diskussionspapier 2003 (Fn. 7), Rz. 54.

10) Formulierungen des OECD-MA und des OECD-MK werden nachfolgend kursiv gedruckt.

11) In Frage kommen – abhängig vom Optionsplan – mehrere Besteuerungszeitpunkte: Die Einräumung der Option, der Zeitpunkt nach Eintritt von Bedingungen bzw. nach Ablauf einer Ausübungssperre, der Zeitpunkt der Ausübung, der Verkauf der zu Grunde liegenden Aktien. Nachfolgend werden diese potentiellen Besteuerungszeitpunkte als „Lebenslauf“ der Option bezeichnet.

12) Vgl. OECD-Diskussionspapier 2002 (Fn. 4), Rz. 17.

13) Vgl. dazu Mössner, Generalbericht, in: IFA (Hrsg.), International tax aspects of deferred remunerations, CDFI LXXXVb (2000), S. 56.

14) Vgl. etwa Korpadi/Pötgens/Smit, die zwischen bedingten und unbedingten Optionen differenzieren und die anwendbare Verteilungsnorm je nach Ausübbarkeit Art. 15, 13 oder 21 OECD-MA ist; Korpadi/Pötgens/Smit, ET 1998, 278 (278ff.); Schuch geht davon aus, dass „alle aus Stock-Options resultierenden Einkünfte“ unter Art. 15 zu subsumieren sind; Schuch, Die Zeit im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2002), S. 209; vgl. zur Abgrenzung von Einkünften aus unselbstständiger Arbeit und Veräußerungsgewinnen auch Burgstaller, SWI 2003, 122 (122ff.) m. w. N.

15) Vgl. OECD-Diskussionspapier 2003 (Fn. 7), Rz. 23.

16) Vgl. OECD-Diskussionspapier 2003 (Fn. 7), Rz. 22.

17) Vgl. etwa Staringer, Stock Options im DBA-Recht, in: Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer (Hrsg.), Arbeitnehmer im Recht der DBA (2003), S. 269 (280f.).

18) So zutreffend Staringer (Fn. 17), S. 269 (281).

19) Nach Prokisch ist dies eine Voraussetzung; vgl. Prokisch, in: Vogel/Lechner (Hrsg.), DBA-Kommentar⁴ (2003), Art. 15, Rz. 15.

20) Vgl. Prokisch (Fn. 19), Art. 15, Rz. 16.

21) Vgl. OECD-Diskussionspapier 2002 (Fn. 4), Rz. 17.

22) OECD-Diskussionspapier 2003 (Fn. 7), Rz. 34.

23) OECD-Diskussionspapier 2003 (Fn. 7), Rz. 34.

24) Vgl. dazu grundlegend Lang, Die Bedeutung des Musterabkommens und des Kommentars des OECD-Steuer Ausschusses für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, in: Gassner/Lang/Lechner (Hrsg.), Aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht (1994), S. 11 (11ff.); vgl. auch Lang, IStR 2001, 536 (536ff.) m. w. N. Auch der VwGH geht davon aus, dass nur die zum Zeitpunkt des Abschlusses eines DBA geltende Fassung des OECD-MK für die Auslegung relevant ist; VwGH v. 31. 7. 1996, 92/13/0172; vgl. dazu Aigner/Vetter, ET 1998, 95 (95f.). Vgl. zur Diskussion über die Bedeutung des OECD-MK für die Interpretation von DBA auch Ault, The role of the OECD commentaries in the interpretation of tax treaties, in: Alpert/van Raad (Hrsg.), Essays in International Taxation (1993), S. 61 (61ff.); zuletzt Wattel/Marres, ET 2003, 222 (222ff.); Van der Bruggen, Intertax 2003, 259 (259ff.).

25) Vgl. Lang, Einführung in das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen² (2002), Rz. 99.

26) Vgl. dazu Karl, in: Schreuer (Hrsg.), Autorität und internationale Ordnung (1979), S. 14.

AUFSÄTZE

Art. 16 OECD-MA erfasst sind: „Member countries have generally understood the term „fees and other similar payments“ to include 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 . . .“²⁷. Bereits aus der bisherigen Fassung des OECD-MK konnte abgeleitet werden, dass Einkünfte aus Stock Options von Art. 16 erfasst sein können, wenn die übrigen Anwendungsvoraussetzungen²⁸ gegeben sind. Als erfasste Einkünfte nennt Art. 16 nämlich „Aufsichtsrats- oder Verwaltungsratsvergütungen und ähnliche Zahlungen“. Der Begriff Vergütung (engl.: fees, frz.: tantièmes) ist weit zu verstehen²⁹. Würde man bei der Anwendbarkeit des Art. 16 eine Trennung in Geld- und Sachleistungen vornehmen, würde der Telos des Art. 16, über die schwierige Bestimmung des Ausübungsortes – wie er insbesondere bei Art. 15 OECD-MA notwendig ist – hinwegzuhelfen, vereitelt³⁰. Im Ergebnis war also schon bisher abzuleiten, dass Einkünfte aus Stock Options vom Begriff „Aufsichtsrats- oder Verwaltungsratsvergütungen und ähnliche Zahlungen“ erfasst sind. Die Ergänzung des OECD-MK ist als Klarstellung zu begrüßen, stellt aber keine Neuerung dar.

Die OECD betont, dass eine Einordnung der Einkünfte aus Stock Options unter Art. 16 OECD-MA jedoch nur insoweit erfolgen kann, als die Einkünfte der Tätigkeit als „director“ zuzurechnen sind. „Thus, to the extent that stock-options are granted to a director in his capacity as such (as opposed to those which may be granted to the director by reason of employment functions exercised in another capacity), Article 16 clearly gives taxation rights to the State of residence of the company“³¹. Damit ist die Problematik der Funktionskumulation angesprochen. Ein Aufsichtsrat kann etwa auch (unselbstständig tätiges³²) Vorstandsmitglied einer Tochter- oder Enkelgesellschaft sein und für beide Funktionen Stock Options der Muttergesellschaft erhalten. In diesen Fällen muss unterschieden werden, für welche Tätigkeit die Einkünfte anfallen. Kriterien für eine Zuordnung im Verhältnis Art. 15 und Art. 16 werden im Diskussionspapier 2003 jedoch nicht genannt.

Das Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates der gewährenden Gesellschaft soll auch dann erhalten bleiben, „even if the tax is levied at a later time when the person is no longer a member of that board“³³. Dies soll durch Aufnahme in den OECD-MK unterstrichen werden. Bedeutend für das Besteuerungsrecht ist also nicht, wann besteuert wird, sondern auf welche Tätigkeit die Einkünfte entfallen.

Für die Abgrenzung zu Art. 13 OECD-MA (Veräußerungsgewinne) sollen dieselben Grundsätze gelten wie für die Abgrenzung zwischen Art. 15 und Art. 13 OECD-MA³⁴: „This Article and not Article 13, will apply to any benefit derived from the option itself until it has been exercised, sold or otherwise alienated (e.g. upon cancellation or acquisition by the company or issuer)“. Bis zur Ausübung sollen die Einkünfte aus Stock Options also dem Regime des Art. 16 unterstellt werden.

Die für Fragen der zeitlichen Zurechnung („Timing Mismatch“) der Einkünfte entwickelten Lösungsansätze sollen gleichermaßen für Einkünfte nach Art. 15 wie Art. 16 OECD-MA gelten.

1.1.3 Art. 18 (Ruhegehälter) und 21 (Andere Einkünfte) OECD-MA

Die OECD führt im Diskussionspapier 2003 aus, dass Art. 18 und 21 „as a general rule“³⁵ bei Einkünften aus Stock Options nicht zur Anwendung kommen sollen. Dieser Ansicht soll durch eine Ergänzung des Kommentars zu Art. 15 OECD-MA Rechnung getragen werden³⁶.

Art. 21 OECD-MA soll nicht anwendbar sein, da für Einkünfte aus Stock Options entweder Art. 15 oder Art. 13 anwendbar ist und daher kein Raum für den subsidiär zur Anwendung kommenden Art. 21 OECD-MA bleibt. Hier muss kritisch angemerkt werden, dass gute Gründe dafür sprechen, die Einkünfte

aus Stock Options nach der jetzigen Textierung des OECD-MA und des OECD-MK ab dem Vorliegen einer gesicherten Rechtsposition nicht mehr Art. 15 zu unterstellen, was im Normalfall bereits vor der Ausübung der Option der Fall ist. Davon ausgehend könnten auch gute Gründe ins Treffen geführt werden, Gewinne, die bei der Ausübung der Option entstehen, nicht Art. 13 Abs. 5 OECD-MA, sondern Art. 21 OECD-MA zu unterstellen, wenngleich die Abgrenzung in diesem Fall akademisch ist, zumal das Besteuerungsrecht – zumindest nach dem OECD-MA – bei beiden Verteilungsnormen dem Ansässigkeitsstaat zukommt³⁷. Ein genereller Ausschluss der Anwendbarkeit von Art. 21 OECD-MA „as a general rule“ scheint vor diesem Hintergrund aber voreilig.

Die Anwendbarkeit von Art. 18 wird deshalb ausgeschlossen, weil Art. 18 nur „pensions and other similar remuneration“ behandelt, „and these words do not cover employee stock-options“³⁸. Auch wenn die Option erst nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses ausgeübt wird, soll Art. 18 nicht zur Anwendung kommen³⁹. Schon die Formulierung „as a general rule“⁴⁰ legt nahe, dass es hierzu auch Ausnahmen gibt, wenngleich solche im Diskussionspapier 2003 nicht angesprochen werden. Die Begründung für eine Nichtanwendbarkeit von Art. 18 OECD-MA ist nicht nur dünn, sondern auch angreifbar. Es wäre nicht ganz nachzuvollziehen, der wortgleichen Formulierung in Art. 15 und Art. 18 OECD-MA, „other similar payments“, eine jeweils andere Bedeutung zuzumessen, zumal Art. 18 OECD-MA Einkünfte erfasst, die für eine „frühere unselbstständige Tätigkeit“ gezahlt werden und somit eine lex specialis zu Art. 15 darstellt⁴¹. Können also Ein-

27) Vorschlag zur Ergänzung des OECD-MK zu Art. 16, Rz. 1.1.

28) Vgl. dazu Sutter/Burgstaller, Der Manager im DBA-Recht, in: Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer (Hrsg.) (Fn. 17), S. 49 (60ff.). Andere Autoren sehen den Anwendungsbereich von Art. 16 weiter; vgl. dazu Töfl, Die Besteuerung von Geschäftsführern, Vorständen und Aufsichtsräten international tätiger Unternehmen, in: Gassner/Lang (Hrsg.) Besteuerung und Bilanzierung international tätiger Unternehmen (1998), S. 379 (384ff.); zustimmend Urtz, Geschäftsführervergütungen nach dem neuen DBA Österreich-Deutschland, in: Gassner/Lang/Lechner, Das neue Doppelbesteuerungsabkommen Österreich-Deutschland (1999), S. 133 (138); Aigner, Der Geschäftsführer-Geschäftsführer, in: Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer (Fn. 17), S. 89 (94ff.).

29) Vgl. Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Art. 16 Rz. 11.

30) Eine bilaterale Besonderheit sticht beim DBA Australien-Neuseeland ins Auge: Art. 16 regelt auch die Aufteilung der Besteuerungsrechte von „fringe benefits“, die in Art. 16 Abs. 2 definiert werden. Der Staat hat das Besteuerungsrecht dieser Vorteile, der das alleinige oder primäre Besteuerungsrecht der Vergütung („remuneration“) hat, die aus dem Dienstverhältnis („employment“) stammt, das die Vorteile begründet. Die „fringe benefits“ folgen dem Besteuerungsschicksal der Hauptleistung aus dem Dienstverhältnis. Dieses Ergebnis hätte auch durch die Übernahme der OECD-Textierung des Art. 16 OECD-MA erreicht werden können. Offenbar wollten die Abkommensverhandler eine größere Rechtssicherheit durch explizite Aufnahme der „fringe benefits“ in das Abkommen schaffen.

31) OECD-Diskussionspapier 2003 (Fn. 7), Rz. 56.

32) Demnach wäre Art. 15 OECD-MA anwendbar. Unter bestimmten Voraussetzungen können Einkünfte von Top-Managern auch dem Regime von Art. 7/14 OECD-MA unterstellt werden; vgl. dazu Sutter/Burgstaller (Fn. 28), S. 49 (67ff.).

33) Vorgeschlagene Ergänzung in Art. 16, Rz. 3.1. OECD-MK.

34) OECD-Diskussionspapier 2003 (Fn. 7), Rz. 56.

35) Vorschlag zur Ergänzung des OECD-MK zu Art. 15, Rz. 12.5; OECD-Diskussionspapier 2003 (Fn. 7), Rz. 24.

36) Vgl. zu Pensionen im DBA-Recht auch das am 15. 11. 2003 veröffentlichte Diskussionspapier der OECD, Tax Treaty issues arising from cross-border pensions, <http://www.oecd.org/dataoecd/24/40/19239649.pdf>.

37) Vgl. dazu die Überlegungen von Burgstaller, SWI 2003, 122 (126ff.).

38) OECD-Diskussionspapier 2003 (Fn. 7), Rz. 24.

39) Vorschlag zur Ergänzung des OECD-MK zu Art. 15, Rz. 12.5.

40) Vorschlag zur Ergänzung des OECD-MK zu Art. 15, Rz. 12.5; OECD-Diskussionspapier 2003 (Fn. 7), Rz. 24.

41) Einen Überblick über das System der Arbeitnehmerinkünfte im OECD-MA gibt etwa Pötgens, ET 2001, 252 (252ff.).

AUFSÄTZE

künfte aus Mitarbeiter-Stock-Options unter den Begriff „ähnliche Vergütungen“ des Art. 15 subsumiert werden, muss dies auch auf „ähnliche Vergütungen“ nach Art. 18 zutreffen. Werden also einem Mitarbeiter beim „golden handshake“⁴² bei der Pensionierung Stock Options gewährt, ist eine Anwendbarkeit von Art. 18 OECD-MA durchaus denkbar⁴³. Die Anwendbarkeit von Art. 18 wird sogar dann vertreten, wenn die Ausübung einer Option im Ruhestand erfolgt⁴⁴. Lässt sich die Sichtweise der OECD nicht aus dem OECD-MA ableiten, könnte eine Ergänzung des OECD-MK auch in diesen Fällen nur Wirkung für DBA entfalten, die nach Ergänzung des Kommentars abgeschlossen werden⁴⁵.

1.2 Kausalitätsfragen bei der Anwendung von Art. 15 OECD-MA

Art. 15 OECD-MA weist das Besteuerungsrecht grundsätzlich dem Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers zu. Wenn die unselbstständige Tätigkeit aber im anderen Vertragsstaat ausgeübt wird und⁴⁶ sich der Arbeitnehmer mehr als 183 Tage in diesem aufhält oder die Vergütungen durch einen im Tätigkeitsstaat ansässigen Arbeitgeber oder dessen Betriebsstätte geleistet werden, kommt es dem Tätigkeitsstaat zu. Für die Anwendbarkeit des Art. 15 MA ist die Bestimmung des Tätigkeitsortes⁴⁷ von geradezu entscheidender Bedeutung. Das Ausübungsprinzip wird auch in Zusammenhang mit Einkünften aus Stock Options unterstrichen: „The condition provided by the Article for taxation by the State of source is that the salaries, wages or other similar remuneration be derived from the exercise of employment in that State. This applies regardless of when that income may be paid to, credited to or otherwise be definitely acquired by the employee“⁴⁸. Der Quellenstaat kann auch „the part of the stock-option benefit that constitutes remuneration derived from employment exercised in that State even if the tax is levied at a later time when the employee is no longer employed in that State“⁴⁹ besteuern. Aus dieser Regelung ergeben sich in Bezug auf Einkünfte aus Stock Options mehrere Kausalitätsfragen: Es muss festgestellt werden, auf welche Tätigkeit sich die Einkünfte aus Stock Options beziehen, zum einen in zeitlicher Hinsicht, nämlich ob die Vergütung generell für vergangene oder zukünftige Leistungen gewährt wird. Zum anderen muss festgestellt werden, auf welche konkrete Tätigkeit die Einkünfte entfallen. Dies ist entscheidend, wenn der Mitarbeiter in mehreren Staaten oder in Funktionskumulation tätig wird.

Als weiteres Kausalitätsproblem ist die Zuordnung der Vergütungen zu einer Betriebsstätte des Arbeitgebers im Quellenstaat zu erörtern. Die Zuordnung hat nämlich Bedeutung für das Besteuerungsrecht des Quellenstaats. Diese Fragen sollen durch Ergänzungen des Kommentars zu Art. 15 OECD-MA geklärt werden.

1.2.1 Stock Options als Einkünfte aus vergangener oder zukünftiger Tätigkeit

Da Art. 15 OECD-MA das Besteuerungsrecht an den Ort der Ausübung der unselbstständigen Tätigkeit knüpft, ist es von entscheidender Bedeutung, für welche Tätigkeit Einkünfte aus Stock Options lukriert werden. Der Tätigkeitsstaat mag in vielen Fällen ein anderer sein, je nachdem, ob man die – bezogen auf den Zeitpunkt der Gewährung der Aktienoption – vergangene oder zukünftige Tätigkeit betrachtet⁵⁰.

Bereits im Diskussionspapier 2002 wurde die Frage erörtert, für welche Tätigkeit Stock Options gewährt werden. Dabei ist zum einen denkbar, dass dies als Anreiz für zukünftige Tätigkeit geschieht, zum anderen können Stock Options auch als Belohnung für vergangene Leistungen gesehen werden. Als Tendenz zeichnet sich nach Ansicht der OECD ab, dass Stock Options i. d. R. für zukünftige Leistungen gewährt werden. Diese An-

sicht wurde offenbar von vielen Kommentatoren geteilt, und obwohl einige für eine klarere Stellungnahme in die eine oder andere Richtung plädiert haben⁵¹, bleibt die OECD dennoch bei der Ansicht, dass auf die konkrete Vereinbarung abgestellt werden müsse, für welche Tätigkeit Stock Options gewährt werden⁵². Dem ist zuzustimmen, da gerade bei der in der Praxis vorkommenden Vielfalt an Gestaltungsmöglichkeiten⁵³ eine generelle Aussage nur scheitern kann. In der vorgeschlagenen Ergänzung des OECD-MK zu Art. 15 sollen Anhaltspunkte gegeben werden, anhand welcher Kriterien die Zuordnung erfolgen soll: zunächst müssen alle Umstände und relevanten Tatsachen einschließlich vertraglicher Vereinbarungen bei der Beurteilung berücksichtigt werden⁵⁴. Als generelle Regel soll gelten, dass die Option keiner Arbeitsleistung mehr nach Ausübbarkeit der Option zugerechnet werden soll⁵⁵. Relevant soll auch sein, ob es sich bei einer vereinbarten Sperrfrist nur um eine von einem aufrechten Dienstverhältnis unabhängige „blocking period“ handelt, oder ob die Ausübbarkeit der Option daran geknüpft ist, dass der Arbeitnehmer eine bestimmte Zeit weiter beschäftigt bleibt⁵⁶. Eine Verfallbarkeit der Option, wenn sie nicht innerhalb einer bestimmten Frist ausgeübt wird, soll an der nach diesen Grundsätzen erfolgten Zuordnung nichts ändern⁵⁷. Dies erscheint konsequent, da ja die Tatsache, dass die Option mit einem „Ablaufdatum“ versehen ist, keine Relevanz für die Zuordnung der Einkünfte für zukünftige oder vergangene Tätigkeit haben kann. Werden Stock Options für Tätigkeiten in einer neuen Position gewährt, spricht dies dafür, dass sie mit der zukünftigen Tätigkeit verknüpft sind und daher diesen zuzuordnen sind, auch wenn der Mitarbeiter bereits über sie verfügen kann⁵⁸. Die Zuordnung mag zwar richtig sein, kritisch ist hier aber anzumerken, dass sich dieses Zuordnungsproblem gar nicht stellen würde, würde man

42) In diesem Fall könnte etwa eine Art Abfertigung vorliegen. Grundsätzlich kommt nämlich die Subsumierung einer „Lump sum“ zumindest als „ähnliche Vergütung“ unter Art. 18 OECD-MA in Betracht; vgl. *Toifl*, Pensionen im DBA-Recht, in: Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer (Hrsg.) (Fn. 17), S. 287 (304); *Prokisch* (Fn. 19), Art. 18, Rz. 7 m. w. N.; vgl. auch BMF v. 5. 8. 1994, SWI 1994, 304; 10. 9. 1996, EAS 937; 9. 4. 1996, EAS 860; 2. 7. 1999, EAS 1478, SWI 1999, 370; BFH v. 27. 1. 1972, I R 37/70, BStBl II 1972, 459. Die OECD selbst weist im OECD-MK lediglich darauf hin, dass sich für Abfindungen „eine einheitliche Lösung im Rahmen des OECD-MA nicht finden ließ und die Frage daher nur im Rahmen eines Verständigungsverfahrens nach Art. 25 gelöst werden kann“; Art. 18 OECD-MK Rz. 3; vgl. dazu auch *Günkel*, *intertax* 1992, 690 (691).

43) Vgl. zur Diskussion, ob Abfindungen als Einkünfte i. S. des Art. 15 oder Art. 18 zu qualifizieren sind, *Schuch/Stefaner*, Abfertigungen und Abfindungen im DBA-Recht, in: Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer (Hrsg.) (Fn. 17), S. 251 (251ff.); vgl. zu den Anwendungsvoraussetzungen von Art. 18 OECD-MA auch *Toifl* (Fn. 42), S. 287 (287ff.).

44) Vgl. *Jacobs/Portner*, FR 2003, 757 (763).

45) Vgl. dazu die obigen Ausführungen.

46) Die folgenden alternativen Voraussetzungen schließen die Ausnahme des Art. 15 Abs. 2 MA vom Ausübungsprinzip des Art. 15 Abs. 1 aus.

47) Der OECD-MK zu Art. 15 hält zum Tätigkeitsort gleich in Rz. 1 fest: „Employment is exercised in the place where the employee is physically present when performing the activities for which the employment income is paid“.

48) Vorschlag zur Ergänzung des OECD-MK zu Art. 15, Rz. 2.2.

49) Vorschlag zur Ergänzung des OECD-MK zu Art. 15, Rz. 12.1.

50) Vgl. dazu das Beispiel in Diskussionspapier 2003 (Fn. 7), Rz. 28.

51) Vgl. Diskussionspapier 2003 (Fn. 7), Rz. 29ff.

52) Vgl. Diskussionspapier 2003 (Fn. 7), Rz. 28.

53) Vgl. dazu ausführlich *Kessler/Sauter*, Handbuch Stock Options (2003), S. 26ff.

54) Vorschlag zur Ergänzung des OECD-MK zu Art. 15, Rz. 12.6.

55) Vorschlag zur Ergänzung des OECD-MK zu Art. 15, Rz. 12.7. Diese Ansicht hindert die OECD jedoch nicht daran, auch nach Ausübbarkeit der Option immer noch Einkünfte aus unselbstständiger Arbeit anzunehmen, was widersprüchlich erscheint; vgl. dazu die Ausführungen oben.

56) Vorschlag zur Ergänzung des OECD-MK zu Art. 15, Rz. 12.8.

57) Vorschlag zur Ergänzung des OECD-MK zu Art. 15, Rz. 12.9.

58) Vorschlag zur Ergänzung des OECD-MK zu Art. 15, Rz. 12.10.

AUFSÄTZE

Einkünfte aus Stock Options ab Ausübbarkeit der Option nicht mehr Art. 15 OECD-MA unterstellen, wofür gute Gründe sprechen⁵⁹. Die Zuordnung der Einkünfte zu einer Tätigkeit ist nämlich nur bei Art. 15 OECD-MA entscheidend, Art. 13 Abs. 5 und 21 OECD-MA weisen das Besteuerungsrecht dem Ansässigkeitsstaat zu, bei Einkünften nach Art. 16 OECD-MA hat der Sitzstaat der gewährenden Gesellschaft das Besteuerungsrecht.

Für die Annahme, dass sich die Einkünfte aus der Gewährung von Stock Options auf vergangene Tätigkeit beziehen, könnte etwa sprechen, wenn „the remuneration is demonstrably based on the employee's past performance during a certain period or is based on the employer's past financial results and is conditional on the employee having been employed by the employer or an associated enterprise during the specific period to which these financial results relate“⁶⁰. Auch „well-founded expectation among participants to an employee stock-option plan that part of their remuneration for that period would be provided through the plan by having stock-options granted at a later date“⁶¹ soll für eine vergangenheitsbezogene Vergütung sprechen, wobei hier sogar von einem „objective evidence“⁶² gesprochen wird. Wenngleich als Anhaltspunkt „consistent practice of an employer“ herangezogen werden kann, erscheint das letztlich subjektive Gefühl der Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter als kein geeignetes Kriterium für die Zuordnung von Einkünften und wohl sicher nicht als „objective evidence“. Vielmehr muss sich die Auffassung, dass sich die Gewährung von Stock Options auf vergangene Verdienste bezieht, wohl auf konkrete objektive Umstände, wie etwa vertragliche Vereinbarungen, stützen können.

Als Zweifelsregelung („cases of doubt“⁶³) soll gelten, dass Stock Options als „incentive to future performance“⁶⁴ gewährt werden und sich die Einkünfte daraus somit auf die zukünftige Tätigkeit beziehen. Jedenfalls müssen alle relevanten Umstände vor Heranziehung der Zweifelsregel untersucht werden.

1.2.2 Aufteilung der Einkünfte bei Tätigkeit in mehreren Staaten

Bereits im Diskussionspapier 2002 setzte sich die OECD mit der Frage der Aufteilung der Einkünfte auf verschiedene Tätigkeiten in mehreren Staaten auseinander. Das Problem ergibt sich daraus, dass ein Arbeitnehmer während des „Lebenslaufes“ einer Stock Option den Tätigkeitsstaat wechselt⁶⁵. Es ist zu begrüßen, dass sich die OECD mit dem Thema der Aufteilung der Einkünfte auf verschiedene Tätigkeitsorte befasst, zumal sich diese Problematik bei der Anwendung von Art. 15 OECD-MA generell stellt. So wurde etwa die Aufteilung der Einkünfte von Geschäftsführern, die in mehreren Staaten oder für mehrere Gesellschaften in Funktionskumulation tätig sind und dafür eine pauschale Vergütung erhalten, bereits in der Vergangenheit problematisiert⁶⁶.

Die von der OECD vorgeschlagene Aufteilung der Einkünfte aus Stock Options „in proportion of the number of days during which employment has been exercised in that country to the total number of days during which employment services from which the stock-option is derived has been exercised“⁶⁷, löst zwar nicht die allgemeinen Probleme, die sich bei der Bestimmung des Tätigkeitsortes für die Anwendbarkeit des Art. 15 OECD-MA ergeben und sagt auch nichts über die konkrete Bestimmung der Anzahl der Aufenthaltstage⁶⁸ aus, entspricht aber der Systematik des Art. 15 OECD-MA, dessen Anknüpfungspunkt für das Besteuerungsrecht die Ausübung einer unselbstständigen Tätigkeit ist. Es ist daher nur konsequent, Einkünfte aufzuteilen, wenn mehrere Tätigkeitsorte vorliegen. Die Schwierigkeit einer solchen Aufteilung liegt dabei in der Feststellung der Aufenthaltstage. Der BFH schlägt zur Ermittlung der Aufenthaltstage Abrechnungen über Reisekosten vor. In letzter Konsequenz sei das Verhältnis der auf beide Vertragsstaaten entfallenden Tätigkeiten durch Schätzung zu ermitteln⁶⁹.

Als Basis für die Aufteilung und Berechnung sollen nach der OECD offenbar nicht 365 Tage gelten, sondern die konkreten Arbeitstage⁷⁰. Diese Berechnungsweise soll nach dem vorliegenden Vorschlag jedoch nicht in den Text des OECD-MK aufgenommen werden. Zumal sich die Aufteilung der Einkünfte auf verschiedene Tätigkeitsorte bereits jetzt aus dem OECD-MA und dem Kommentar ableiten lassen, dürfte diese Ergänzung auch Wirkung auf bereits geltende DBA entfalten.

1.2.3 Stock Options als Vergütungen, die von einer Betriebsstätte getragen werden

Im Abschnitt „Issues related to the employer“⁷¹ wird auch die Frage behandelt, ob und inwiefern Stock Options Vergütungen, die von einer Betriebsstätte getragen werden, darstellen. Die Einordnung dieser Frage zu den arbeitgeberrelevanten Aspekten erscheint in diesem Zusammenhang irreführend, zumal die Zuordnung der Vergütungen zu einer Betriebsstätte für das Besteuerungsrecht nach Art. 15 Abs. 2 lit. b OECD-MA auch für den Arbeitnehmer von entscheidender Bedeutung ist. Demnach dürfen Einkünfte aus unselbstständiger Arbeit, die im Quellenstaat ausgeübt wird, dann im Quellenstaat besteuert werden, wenn die Vergütungen von einer Betriebsstätte im Quellenstaat getragen werden. Sinn und Zweck dieser Bestimmung ist wohl, dass der Staat, der Aufwendungen für Mitarbeiter einer Betriebsstätte nach den Grundsätzen von Art. 7 OECD-MA zum Abzug zulassen muss, auch das Besteuerungsrecht für die Einkünfte dieser Mitarbeiter haben soll⁷². Dies soll unabhängig davon gelten, ob die Aufwendungen tatsächlich bei der Betriebsstättengewinnermittlung abgezogen wurden oder nicht⁷³. Es kommt vielmehr darauf an, ob die Aufwendungen wirtschaftlich der Betriebsstätte zuzurechnen sind. Diese Grundsätze sollen durch eine Ergänzung von Art. 15 Rz. 7 OECD-MK auch für Stock Options ausdrücklich gelten. Die Vergütungen durch Stock Options sollen demnach auch dann als von der Betriebsstätte getragen gelten, „where the remuneration is not deductible because of its nature (e. g. where the State takes the view that the issuing of shares pursuant to an employee stock-option does not give rise to a deduction) rather than because it should not be allocated to the permanent establishment“⁷⁴. Auch in diesem

59) Vgl. dazu die Ausführungen oben.

60) Vorschlag zur Ergänzung des OECD-MK zu Art. 15, Rz. 12.11.

61) Vorschlag zur Ergänzung des OECD-MK zu Art. 15, Rz. 12.11.

62) Vorschlag zur Ergänzung des OECD-MK zu Art. 15, Rz. 12.11.

63) Vorschlag zur Ergänzung des OECD-MK zu Art. 15, Rz. 12.13.

64) Vorschlag zur Ergänzung des OECD-MK zu Art. 15, Rz. 12.13.

65) Vgl. dazu das Beispiel in Diskussionspapier 2003 (Fn. 7), Rz. 32.

66) Vgl. dazu die zur Bestimmung des Tätigkeitsstaates eines Geschäftsführers ergangene Judikaturwende des BFH, Urt. v. 5. 10. 1994, I R 67/93, BStBl II 1995, 95, die große Wellen geschlagen hat; vgl. dazu Kramer, RIW 1995, 742. Vgl. im Gegensatz dazu die ältere RFH- und BFH-Judikatur zum Tätigkeitsort von Geschäftsführern, RFH, v. 1. 2. 1933, VI A 828/32, RStBl 1933, 425; v. 25. 4. 1933, VI A 988/31 und 1252/81, RStBl 1934, 417; v. 12. 5. 1938, VI A 18/36, RStBl 1938, 812 (813); BFH, Urt. v. 15. 11. 1971, Gr. S 1/71, BStBl II 1972, 68; vgl. auch die nahezu gleich lautende Judikatur des VwGH, v. 7. 5. 1979, 2669/78; vgl. etwa VwGH v. 20. 8. 2001, 2000/15/0039; vgl. dazu ausführlich Sutter, AnwBl 2002, 111 (111ff.). BFH v. 5. 10. 1994, I R 67/93, BStBl II 1995, 95.

67) Vorschlag zur Ergänzung des OECD-MK zu Art. 15, Rz. 12.14.

68) Vgl. dazu auch die griffigen Beispiele für die Schwierigkeiten bei der Bestimmung der Aufenthaltsdauer von unselbstständig tätigen Berufskraftfahrern oder Zugbegleitern bei Lechner/Muszynska, Die 183-Tage-Regel im DBA-Recht, in: Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer (Hrsg.) (Fn. 7), S. 155 (173ff.).

69) BFH v. 5. 10. 1994, I R 67/93, BStBl II 1995, 95.

70) Vgl. das Beispiel in Diskussionspapier 2003 (Fn. 7), Rz. 32.

71) Vgl. Diskussionspapier 2002 (Fn. 4), Rz. 50ff.; Diskussionspapier 2003 (Fn. 7), Rz. 58ff.

72) Art. 15, Rz. 7 OECD-MK.

73) Art. 15, Rz. 7 OECD-MK.

74) Vorschlag zur Ergänzung des OECD-MK zu Art. 15, Rz. 7.

AUFSÄTZE

Fall handelt es sich wohl um eine klarstellende Ergänzung, zumal sich aus der geltenden Fassung des OECD-MA und des Kommentars keine andere Behandlung von Stock Options bei der Zuordnung zu Betriebsstätten ableiten lässt⁷⁵.

1.3 Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung

Die Probleme, die in den Diskussionspapieren als „Timing Mismatch“⁷⁶ und „Multiple residence taxation“⁷⁷ bezeichnet wurden, sollen durch Ergänzungen des Musterkommentars zu Art. 23 OECD-MA gelöst werden.

Grundsätzlich soll die Entlastung von der Doppelbesteuerung unabhängig vom jeweiligen Besteuerungszeitpunkt der Einkünfte aus Stock Options erfolgen. Der Ansässigkeitsstaat müsste demnach eine Entlastung von einer internationalen Doppelbesteuerung herbeiführen, indem der Methodenartikel angewandt wird, „*regardless of when the tax is levied by the State of source. The State of residence must therefore provide relief of double taxation through the credit or exemption method with respect to such item of income or capital even though the State of source taxes it in an earlier or later year*“⁷⁸. Die Staaten, die in den bilateralen DBA vom Musterabkommen abweichen, „*would be expected to seek other ways (the mutual agreement procedure, for example) to relieve the double taxation*“⁷⁹. Diese Lösung entspricht den Vorschlägen im Diskussionspapier 2002. Zumal sich diese Lösung auch aus der derzeitigen Fassung des OECD-MA und des Kommentars ableiten lässt, ist diese Ergänzung als Klarstellung zu begrüßen⁸⁰. Vor allem bei der Anrechnungsmethode wurde immer wieder diskutiert, ob die Zahlung der Quellensteuer zeitlich vor oder nach der Anrechnung im Ansässigkeitsstaat erfolgen kann oder ob die Veranlagungszeiträume unterschiedlich sein können⁸¹. Die klare Stellungnahme der OECD dahingehend, dass dies möglich sei, ist zu begrüßen.

Schwieriger erscheint die Frage, wie eine internationale Doppelbesteuerung zu vermeiden ist, wenn der Arbeitnehmer den Ansässigkeitsstaat wechselt und es zu einem Dreieckverhältnis kommt. Der Tätigkeitsstaat und die Ansässigkeitsstaaten legen der Besteuerung von Einkünften aus Stock Options jeweils unterschiedliche Besteuerungszeitpunkte zu Grunde, was zur internationalen Doppel- oder Doppel-Nicht-Besteuerung führen kann. Die einfachste Ausprägung des Dreiecksverhältnisses liegt vor, wenn die Einkünfte für die Tätigkeit im Quellenstaat lukriert werden und daher nach Art. 15 OECD-MA der Ausübungsstaat (Quellenstaat) das Besteuerungsrecht für die Einkünfte hat und die Ansässigkeitsstaaten die Befreiungsmethode vorsehen⁸². Der Quellenstaat hat im Verhältnis zu jedem Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht, der jeweilige Ansässigkeitsstaat scheidet die Einkünfte aus der Bemessungsgrundlage aus. Freilich sind damit aber nicht alle Fragen „*solved*“, wie dies die vorgeschlagene Ergänzung des Musterkommentars andeutet⁸³. Nicht angesprochen wird nämlich das Problem, wenn die Ansässigkeitsstaaten dieselben Einkünfte beim Progressionsvorbehalt berücksichtigen und es somit über den Steuertarif zu einer Doppelbelastung kommt.

Komplizierter wird die Anwendung des Methodenartikels beim beschriebenen Dreiecksfall, wenn der Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht hat. Dann liegt kein Konflikt über „*source-residence double taxation*“⁸⁴, sondern ein Fall von „*residence-residence double taxation*“⁸⁵ vor. Hier wird vorgeschlagen, das Verständigungsverfahren („*mutual agreement procedure*“⁸⁶) für die Lösung zu nutzen. Eine Möglichkeit wäre etwa „*that each State should provide relief as regards the residence-based tax that was levied by the other State on the part of the benefit that relates to services rendered during the period while the employee was a resident of that other State*“⁸⁷. Dieser bereits im Diskussionspapier 2002 unterbreitete Lösungsansatz wurde von manchen Kommentatoren als nicht sehr zufrieden stellend kritisiert, eine „*clear rule*“⁸⁸ fehle. Nach Ansicht der OECD könne eine sol-

che „*clear rule*“ nicht auf der Basis der geltenden Fassung des OECD-MA angewandt werden, es wäre eine Änderung der geltenden bilateralen DBA nötig, um eine neue Regelung in Geltung zu bringen. Daher entschied sich die OECD, das Verständigungsverfahren als Lösung für die durch „*residence-residence double taxation*“ auftretenden Probleme vorzuschlagen⁸⁹. Die Kritik an der „*Flucht*“ der OECD in das Verständigungsverfahren ist freilich nicht unberechtigt, weist es doch erhebliche Schwächen auf: zum einen sind die Verwaltungsbehörden nicht verpflichtet, zu einem Ergebnis zu gelangen, sondern nur aufgefordert sich zu bemühen⁹⁰, zum anderen kann die Verfahrensdauer mitunter sehr lang sein⁹¹. Darüber hinaus entfalten Verständigungsverfahren etwa für den VwGH keine Bindungswirkung⁹².

2. Würdigung

Die von der OECD veröffentlichten Vorschläge zur Ergänzung und Änderung des OECD-MK wurden erläutert und kritisch diskutiert. Sofern es sich bei den Änderungen und Ergänzungen um Klarstellungen handelt, weil auch das bisher geltende OECD-MA und sein Kommentar die vorgeschlagene Auslegung stützen, können diese auf bereits bestehende OECD-MA-konforme DBA Auswirkungen haben. Es wurde daher bei jeder Änderung analysiert, ob sich die Änderung bereits aus dem geltenden OECD-MA ableiten lässt.

Im Ergebnis ist es bei einigen Vorschlägen zweifelhaft, ob die geltende Fassung die Ergänzungen und Änderungen trägt. Vor allem der Vorschlag, Einkünfte aus Stock Options bis einschließlich der Realisierung der Wertsteigerung bei der Ausübung der Option dem Regime des Art. 15 OECD-MA zu unterstellen, scheint nicht haltbar. Auch der generelle Ausschluss der Anwendbarkeit von Art. 18 und 21 OECD-MA erscheint angreifbar.

Die Ergänzungen von Art. 16 OECD-MA, wonach auch Stock Options als Vergütungen für „*members of board of directors*“ in

75) Die von der OECD gewählte, unklare Formulierung „*because of its nature*“ erscheint irreführend, zumal im Steuerrecht allgemein und bei der Beurteilung von Abzugsfähigkeit oder Nichtabzugsfähigkeit von Aufwendungen im Besonderen Naturgesetze wohl kaum nachzuweisen sind.

76) Vgl. Diskussionspapier 2002 (Fn. 4), Rz. 5ff.; Diskussionspapier 2003 (Fn. 4), Rz. 16ff.

77) Vgl. Diskussionspapier 2002 (Fn. 4), Rz. 34ff.; Diskussionspapier 2003 (Fn. 7), Rz. 37ff.

78) Vorschlag zur Ergänzung des OECD-MK zu Art. 23 A und 23 B, Rz. 32.8.

79) Vorschlag zur Ergänzung des OECD-MK zu Art. 23 A und 23 B, Rz. 32.8; vgl. dazu auch Bobbett/Avery Jones, BIFD 2003, 4 (7).

80) Vgl. Staringer (Fn. 17), S. 269 (274ff.). Auch ein Anrechnungsvortrag lässt sich aus dem OECD-MA in geltender Fassung ableiten; vgl. Schuch, (Fn. 14), S. 255ff. m. w. N.

81) Vgl. dazu Schuch (Fn. 14), S. 249ff. m. w. N.

82) Vgl. dazu das Beispiel bei Bobbett/Avery Jones, BIFD 2003, 4 (8).

83) Vorschlag zur Ergänzung des OECD-MK zu Art. 23 A und 23 B, Rz. 4.2.

84) Vorschlag zur Ergänzung des OECD-MK zu Art. 23 A und 23 B, Rz. 4.3.

85) Vgl. Diskussionspapier 2003 (Fn. 7), Rz. 46ff.

86) Vorschlag zur Ergänzung des OECD-MK zu Art. 23 A und 23 B, Rz. 4.3.

87) Vorschlag zur Ergänzung des OECD-MK zu Art. 23 A und 23 B, Rz. 4.3.

88) Diskussionspapier 2003 (Fn. 7), Rz. 46.

89) Vgl. Diskussionspapier 2003 (Fn. 7), Rz. 46.

90) Art. 25, Rz. 26 OECD-MK; Lehner, in: Vogel/Lehner (Hrsg.), DBA-Kommentar⁴ (2003), Art. 15, Rz. 89; Lang (Fn. 25), Rz. 538ff.

91) Vgl. dazu Züger, Schiedsverfahren für Doppelbesteuerungsabkommen (2001), S. 27 m. w. N.

92) VwGH v. 27. 8. 1991, 90/14/0237; v. 20. 9. 2001, 2000/15/0116; vgl. zu weiteren Schwächen des Verständigungsverfahrens ausführlich Züger, (Fn. 91), S. 25ff.

AUFSÄTZE

Frage kommen, oder dass die Zuordnung von Stock Options zur Arbeitgeberbetriebsstätte nach denselben Grundsätzen zu erfolgen hat wie andere Aufwendungen, sind als Klarstellungen zu begrüßen. Auch die Hinweise zur Beurteilung, ob sich die Einkünfte aus Stock Options auf vergangene oder zukünftige Tätigkeiten beziehen, sind sinnvoll und zu begrüßen. Die Fortschreibung des Ausübungsortsprinzips des Art. 15 OECD-MA ist systemkon-

form und kann auch für andere Sachverhalte Anhaltspunkte bei der Bestimmung des Ausübungsortes und bei der Aufteilung der Einkünfte auf verschiedene Ausübungsstaaten bieten.

Die Stellungnahmen, wonach für die Anwendung des Methodenartikels die Zahlung der Quellensteuer unerheblich ist, bewirken ebenfalls eine Klärung, die über die Fragen in Zusammenhang mit Stock Options hinausgehen.