

Martina Gruber\*)

## Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsvergütungen im österreichischen DBA-Netzwerk

### DIRECTORS' FEES IN THE AUSTRIAN TAX TREATY NETWORK

Martina Gruber analyses the international taxation of members of the supervisory board, administrative board, and the directors' board in the Austrian double tax treaties. Thereby, Art. 16 OECD Model Convention serves as a rule. After a look into the basis of most Austrian tax treaties, two special provisions are analysed: one in the tax treaty with Germany and the other in the treaty with the Netherlands. Thus, the article focuses on the issue if operating and managing salaries also fall under the director's fees provisions in the Austrian tax treaty network.

#### I. Art. 16 OECD-MA als Generalnorm der österreichischen DBA

Von Führungskräften internationaler Konzerne wird eine hohe Mobilitätsbereitschaft erwartet. Für Geschäftsführer, Vorstände, Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsmitglieder stellt sich daher immer öfter die Frage, in welchem Staat sie ihre Einkünfte zu versteuern haben. Der folgende Beitrag untersucht das österreichische DBA-Netzwerk hinsichtlich der Einkünfte von Personen, die zu einem Organ einer Gesellschaft bestellt wurden. Das österreichische Geflecht an DBA folgt hinsichtlich der Besteuerung von Organen in weiten Teilen Art. 16 OECD-MA, weshalb die folgenden Ausführungen zum OECD-MA auf viele österreichische DBA vollständig übertragbar sind. Aus Gründen der Lesbarkeit soll daher der Bezug zum OECD-MA hergestellt werden, obwohl korrekterweise von einzelnen österreichischen DBA die Rede sein müsste.<sup>1)</sup>

Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsvergütungen und ähnliche Zahlungen werden aufgrund der schwierigen Feststellbarkeit des tatsächlichen Tätigkeitsortes der Mitglieder des Aufsichtsrats oder Verwaltungsrats gem. Art. 16 OECD-MA im Ansässigkeitsstaat der Gesellschaft besteuert.<sup>2)</sup> Ob die Vergütung eine juristische oder eine natürliche Person empfängt, ist für Art. 16 OECD-MA unerheblich. Eine nationale Rechtslage, nach der nur natürliche Personen die Tätigkeit eines Aufsichtsrats oder eines Geschäftsführers wahrnehmen können, schränkt das internationale Steuerrecht nicht ein.<sup>3)</sup> Der Ansässigkeitsstaat der die Vergütung empfangenden Person und der Gesellschaft bestimmt sich nach Art. 3 Abs. 1 lit. a und b i. V. m. Art. 4 OECD-MA. Ausschlaggebend für die Anwendbarkeit des Art. 16 OECD-MA ist das grenzüberschreitende Element.<sup>4)</sup> Dabei empfängt eine vom Ansässigkeitsstaat der Gesellschaft verschiedene ansässige Person eine Vergütung für

\*) Mag. Martina Gruber ist wissenschaftliche Mitarbeiterin am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien.

<sup>1)</sup> Weitere Beispiele als die im Beitrag analysierten, die von der Wortwahl des Art. 16 OECD-MA abweichen: DBA Österreich – Belgien: „[...] als Mitglied des Aufsichtsrats- oder Verwaltungsrats oder eines entsprechenden Organs [...]“; DBA Österreich – Finnland und DBA Österreich – Norwegen: „[...] als Mitglied des Aufsichtsrats- oder Verwaltungsrats oder eines ähnlichen Organs [...]“; eine Klarstellung wird durch die Aufnahme „entsprechendes oder ähnliches Organ“ nicht erreicht, weil die Auslegungsschwierigkeiten, die in der Folge erläutert werden, bereits im Begriff des Verwaltungsrats liegen und damit die Feststellung der „Ähnlichkeit“ keine Vereinfachung herbeiführt.

<sup>2)</sup> Vgl. Art 16 Rz. 1 OECD-MK.

<sup>3)</sup> § 15 Abs. 1 GmbHG; § 75 Abs. 2 AktG; vgl. Prokisch in Vogel/Lehner, DBA<sup>5</sup>, Art. 16 Rz. 6; Toifl, Die Besteuerung von Geschäftsführern, Vorständen und Aufsichtsräten international tätiger Unternehmen, in Gassner/Lang (Hrsg.) Besteuerung und Bilanzierung international tätiger Unternehmen (1998) 381 (385).

<sup>4)</sup> Vgl. zum grenzüberschreitenden Element des Art. 16 DBA Deutschland Rosenberger, Geschäftsführervergütungen nach dem neuen Doppelbesteuerungsabkommen mit Deutschland, SWI 2002, 161 (161 ff.).

## Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsvergütungen im österreichischen DBA-Netzwerk

ihre Tätigkeit als Verwaltungs- oder Aufsichtsratsmitglied.<sup>5)</sup> Die Vergütung umfasst sowohl Geld- als auch Sachzuwendungen, wobei Zahlungsmodalitäten irrelevant sind.<sup>6)</sup> Die Vergütung i. S. d. Art. 16 OECD-MA ist von der Dividende i. S. d. Art. 10 OECD-MA abzugrenzen. Ist das „Organ“ an der Gesellschaft beteiligt, erhält es Dividenden für die Zurverfügungstellung von Kapital und wird insoweit gerade nicht in der Eigenschaft als Aufsichtsrats- oder Verwaltungsratsmitglied tätig.<sup>7)</sup> Auch andere Leistungen, die nicht in der Eigenschaft als „Organ“ für die Gesellschaft erbracht werden,<sup>8)</sup> sind nicht Art. 16 OECD-MA zuzuordnen.<sup>9)</sup> Viel entscheidender als die Interpretation der Vergütung ist damit die Interpretation der Begriffe „Aufsichtsrat“ und „Verwaltungsrat“. Es stellt sich die Frage, welche Organtätigkeiten unter Art. 16 OECD-MA subsumiert werden.

Die Worte Aufsichtsrat und Verwaltungsrat sind weder im OECD-MA noch im OECD-MK definiert.<sup>10)</sup> Der Begriff des Aufsichtsrats umfasst nach der h. L. Personen, die zur Überwachung und Kontrolle der Geschäftsführung bestimmt sind.<sup>11)</sup> Zum Anwendungsbereich des Art. 16 OECD-MA hinsichtlich Verwaltungsratsvergütungen bestehen hingegen unterschiedliche Auffassungen.<sup>12)</sup> Nach der h. M. in Deutschland ist ein Verwaltungsratsmitglied vor allem mit der Aufgabe der Aufsicht und Kontrolle von öffentlichen Unternehmen und teilausgegliederten Behörden betraut.<sup>13)</sup> Für die Interpretation des Worts Verwaltungsrat wird gem. Art. 3 Abs. 2 OECD-MA auf das innerstaatliche Begriffsverständnis abgestellt.<sup>14)</sup> Der Verwaltungsrat wird damit als Synonym für den Aufsichtsrat verwendet.<sup>15)</sup> Auch die abkommensautonome Interpretation von Art. 16 eines konkreten DBA, der Vorzug einzuräumen ist,<sup>16)</sup> kann zu einem restriktiven Anwendungsbereich führen. So wird vor allem die deutsche Fassung des Kommentars zum OECD-MA 1963 als Argument für eine restriktive Interpretation herangezogen. Denn die deutsche Fassung des Kommentars zum OECD-MA 1963 nennt nur Aufsichtsratsvergütungen.<sup>17)</sup>

<sup>5)</sup> Vgl. *Lang*, Einführung in das Recht der Doppelbesteuerung<sup>2</sup> (2002) Rz. 4 ff.

<sup>6)</sup> Art. 16 Rz. 1.1 OECD-MK; vgl. auch *Stefaner*, Die Behandlung von Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsvergütungen nach Art 16 DBA Deutschland und DBA Schweiz, SWI 2004, 68 (68 ff.).

<sup>7)</sup> Zur Abgrenzung zwischen Tätigkeitsvergütungen und Dividenden siehe Art.10 Rz. 23 ff. OECD-MK; *Tischbirek* in *Vogel/Lehner*, DBA<sup>5</sup>, Art. 10 Rz. 184 ff.

<sup>8)</sup> Art. 16 Rz. 2 f. OECD-MK.

<sup>9)</sup> Marokko und Thailand erstrecken Art. 16 OECD-MA auch auf leitende Angestellte, die keine Organstellung innehaben.

<sup>10)</sup> Vgl. *Toifl* in *Gassner/Lang*, Besteuerung und Bilanzierung, 385.

<sup>11)</sup> Vgl. anstatt vieler *Prokisch* in *Vogel/Lehner*, DBA<sup>5</sup>, Art. 16 Rz. 12.

<sup>12)</sup> Vgl. *Sutter/Burgstaller*, Der Manager im DBA-Recht, in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer* (Hrsg.), Arbeitnehmer im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2003) 31 (63).

<sup>13)</sup> Vgl. *Prokisch* in *Vogel/Lehner*, DBA<sup>5</sup>, Art. 16 Rz. 9; *Wassermeyer* in *Debatin/Wassermeyer*, Doppelbesteuerung, Art. 16 Rz. 22; dazu auch *Sutter/Burgstaller* in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer*, Arbeitnehmer im Recht der DBA, 62, mit Beispielen für Österreich; *Stefaner*, SWI 2004, 68.

<sup>14)</sup> Art. 3 Abs. 2 OECD-MA; vgl. dazu *Lang*, Die Maßgeblichkeit des innerstaatlichen Rechts für die DBA-Auslegung in der jüngsten Rechtsprechung des VwGH, SWI 2007, 67 (67 ff.); *Loukota*, Der Einfluss des österreichischen Ertragsteuerrechts auf die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, in *Beiser/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg.), Ertragsteuern in Wissenschaft und Praxis, FS W. Doralt (2007) 263; *Lang* (Hrsg.) Tax Treaty Interpretation (2001); *Jirousek*, Kritische Anmerkungen zur Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, SWI 1998, 112 (112 ff.); *Avery Jones*, Art 3 (2) of the OECD Model Convention and the Commentary to It: Treaty Interpretation, ET 1993, 252 (253).

<sup>15)</sup> Dieser restriktive Ansatz basiert auf einer teleologischen Interpretation. Sinn und Zweck des Art. 16 OECD-MA ist eine Vereinfachung in der Lokalisierung der tatsächlichen Tätigkeitsausübung von Kontrollorganen. Diese Teleologie ist für Geschäftsführer gerade nicht anwendbar, da die Tie-Breaker-Regelung des Art. 4 Abs. 3 OECD-MA gerade auf den Ort der tatsächlichen Geschäftsausübung abzielt. Hinsichtlich der Vergütungen an Verwaltungsratsmitglieder lässt sich dieser Sinn des Art. 16 OCDE MA übertragen, sodass für die Fälle von sog. „Mischorganen“ auch die teleologische Interpretation zum Ergebnis kommen muss, dass der Ort von Mischorgan nicht eindeutig über die Tie-Breaker-Regelung gelöst werden kann. Vgl. *Sutter/Burgstaller* in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer*, Arbeitnehmer im Recht der DBA, 64; *Philipp/Loukota/Jirousek/Pollak*, Internationales Steuerrecht<sup>2</sup>, Art. 16 Rz. 2; *Wassermeyer* in *Debatin/Wassermeyer*, Doppelbesteuerung, Art. 16 Rz. 22.

<sup>16)</sup> Vgl. *Lang*, DBA<sup>2</sup>, Rz. 91 ff., Rz. 13, m. w. N.

<sup>17)</sup> Vgl. OECD-MK 1963 Art 16, deutsche Fassung.

## Directors' Fees in the Austrian Tax Treaty Network

Unter Heranziehung des innerstaatlichen Rechts spricht die eidgenössische Finanzverwaltung Art. 16 OECD-MA einen weiten Anwendungsbereich zu und subsumiert geschäftsführende und beaufsichtigende Tätigkeiten unter Art. 16 OECD-MA.<sup>18)</sup> Österreichische Autoren gestehen aufgrund vertragsautonomer Interpretation Art. 16 OECD-MA ebenso einen weiten Anwendungsbereich zu.<sup>19)</sup> Dabei stellen sie vor allem auf die englische und französische Sprachfassung ab. „*Directors' fees and other similar payments*“ und „*Membres de conseils d'administration ou de surveillance*“ beziehen sich nicht bloß auf Organe mit überwachenden Tätigkeitsbereichen. Diese Ausdrücke umfassen auch geschäftsführende Tätigkeiten.<sup>20)</sup> Dieser Auffassung ist auch für die deutsche Sprachfassung zu folgen. In Deutschland und Österreich teilen die Gesellschaftsrechte zwar streng zwischen Geschäftsführung und Aufsicht; der eidgenössische Verwaltungsrat<sup>21)</sup> sowie die Wahlmöglichkeit zwischen dem dualistischen und monistischen System der SE<sup>22)</sup> sind aber Beispiele dafür, dass es im deutschsprachigen Raum ebenso Organe gibt, die Geschäftsführung und Aufsicht in sich vereinen.<sup>23)</sup> Darüber hinaus spricht Art. 16 OECD-MA von ähnlichen Vergütungen, und der OECD-MK verweist auf vergleichbare Organe.<sup>24)</sup> Beide Argumente weisen in der deutschen Sprachfassung auf einen weiten Anwendungsbereich des Art. 16 OECD-MA hin. Viele österreichische DBA basieren auf dem OECD-MA 1963.<sup>25)</sup> Dem Argument, dass die deutsche Übersetzung des Kommentars zum OECD-MA 1963 den Begriff des Verwaltungsratsmitglieds nicht kennt, ist entgegenzuhalten, dass dies ein redaktioneller Übersetzungsfehler sein muss, denn das (deutsche) OECD-MA 1963 enthält den Begriff des Verwaltungsrats sehr wohl. Grundsätzlich gilt es, den Abkommensinhalt nicht ändern.<sup>26)</sup> Eine Änderung im OECD-Kommentar kann den Abkommensinhalt nicht ändern.<sup>27)</sup> Die österreichische Finanzverwaltung und der VwGH sprechen sich dennoch für die restriktive Interpretation von Art. 16 OECD-MA aus, wonach nur eine kontrollierende Organtätigkeit zu Vergütungen i. S. d. Art. 16 OECD-MA führt.<sup>28)</sup>

Aufgrund der Tatsache, dass einige Finanzverwaltungen einer weiten, andere – wie die österreichische – einer engen Interpretation des Begriffs „*Verwaltungsrat*“ folgen, kommt es bei Geschäftsführern, Vorstandsmitgliedern, aber auch bei Verwaltungsratsmitgliedern, die eine „Mischstätigkeit“ aus Geschäftsführung und Kontrolle wahrnehmen,<sup>29)</sup> häufig zu Qualifikationskonflikten.<sup>30)</sup> Während Staaten, die einer weiten Interpretation folgen,

<sup>18)</sup> Vgl. Kolb/Lang/Loukota/Waldburger/Waters/Wolff, Art. 14, 15 und 16 OECD-Musterabkommen – Fallstudien, SWI 2002, 558 (558 ff.); vgl. auch VwGH 31. 7. 1996, 92/13/0172.

<sup>19)</sup> Vgl. Toifl in Gassner/Lang, Besteuerung und Bilanzierung, 390; Aigner, Der Gesellschafter-Geschäftsführer im DBA-Recht, in Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer, Arbeitnehmer im Recht der DBA, 89 (102); Urtz, Geschäftsführervergütungen nach dem neuen DBA Österreich – Deutschland, in Gassner/Lang/Lechner, Das neue Doppelbesteuerungsabkommen Österreich – Deutschland (1999) 133 (138 ff.); Stefaner, SWI 2004, 68 ff.

<sup>20)</sup> Vgl. Aigner in Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer, Arbeitnehmer im Recht der DBA, 99.

<sup>21)</sup> Art. 716 und 718 OR.

<sup>22)</sup> Verordnung 2157/2001 des Rates vom 8. 10. 2001 über das Statut der Europäischen Gesellschaft (SE).

<sup>23)</sup> Ähnlich auch Stefaner, SWI 2004, 68, der auf den Verwaltungsrat nach eidgenössischem Recht abstellt.

<sup>24)</sup> Art. 16 Rz. 3 OECD-MK.

<sup>25)</sup> Vgl. bspw. DBA Niederlande, DBA Schweiz, DBA Liechtenstein, DBA Luxemburg, DBA Israel und viele weitere.

<sup>26)</sup> Das OECD-MA und der OECD-MK sind grundsätzlich nicht verbindlich. Vgl. Vogel, Probleme der Auslegung der Doppelbesteuerungsabkommen, SWI 2000, 130 (103 ff.); Lang, DBA<sup>2</sup>, Rz. 106 ff.

<sup>27)</sup> Lang, DBA<sup>2</sup>, Rz. 117 f.

<sup>28)</sup> Vgl. VwGH 31. 7. 1966, 92/13/0172; BMF 1. 3. 1999, EAS 1420; 18. 10. 2006, EAS 2785; 11. 1. 2008, EAS 2936; vgl. auch Toifl in Gassner/Lang, Besteuerung und Bilanzierung, 390.

<sup>29)</sup> So der Verwaltungsrat nach eidgenössischem Recht sowie der Verwaltungsrat einer monistisch geführten SE.

<sup>30)</sup> Vgl. auch Loukota, Lösung internationaler Qualifikationskonflikte, SWI 1999, 70 (70 ff.); Lang, DBA<sup>2</sup>, Rz. 144 ff.; vgl. Loukota, Das internationale Verständigungsverfahren als Instrument der DBA-Auslegung, SWI 2000, 299 (299 ff.); Lang (Hrsg.), Settlement of Disputes in tax treaty law (2002); Lang, Qualifikations- und Zurechnungskonflikte im DBA-Recht, IStR 2010, 114 (114 ff.). Vgl. auch die Lösungen des Qualifikationskonflikts nach einer restriktiven Interpretation von Debatin in Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Art. 16 Rz. 15; und Prokisch in Vogel/Lehner, DBA<sup>5</sup>, Art. 16 Rz. 11; dazu auch Urtz in Gassner/Lang/Lechner (Hrsg.), Das neue Doppelbesteuerungsabkommen Österreich-Schweiz, 137.

## Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsvergütungen im österreichischen DBA-Netzwerk

Vergütungen an geschäftsführende Organe unter Art. 16 OECD-MA subsumieren, wird ein der restriktiven Auffassung folgender Staat je nach konkreter Sachverhaltslage Art. 15, 14 oder 7 OECD-MA für Vergütungen an Leitungsorgane anwenden.<sup>31)</sup> Das Besteuerungsrecht kommt sodann dem Betriebsstättenstaat oder dem Ausübungsstaat zu. Inwieweit und ob ein durch unterschiedliche Interpretation oder unterschiedliche Beurteilung des Sachverhalts entstehender Qualifikationskonflikt durch Abweichungen im Abkommenstext des Art. 16 OECD-MA vermieden werden kann, soll am Beispiel des Art. 16 DBA Österreich – Deutschland und des Art. 17 DBA Österreich – Niederlande aufgezeigt werden.

### II. Art. 16 DBA Österreich – Deutschland

Art. 16 DBA Deutschland ist in zwei Absätze unterteilt. Obwohl Art. 16 Abs. 1 DBA Deutschland Art. 16 OECD-MA zur Gänze widerspiegelt, sind die verschiedenen Interpretationsergebnisse zu Art. 16 OECD-MA zu großen Teilen beiseitezuschieben:<sup>32)</sup> Der Anwendungsbereich des Art. 16 Abs. 1 DBA Deutschland ist auf grenzüberschreitende Aufsichtsratsvergütungen und ähnliche Vergütungen von kontrollierenden Organmitgliedern bereits aus systematischen Gründen eingeschränkt.<sup>33)</sup> Art. 16 Abs. 2 DBA Deutschland enthält nämlich eine spezielle Verteilungsnorm für die Bezüge von geschäftsführenden Organen. Art. 16 DBA Deutschland gliedert sich somit nach der Art der Tätigkeit des Organs.<sup>34)</sup> Das Problem der unterschiedlichen Anwendungsbereiche gem. Art. 16 OECD-MA besteht somit im DBA Deutschland aufgrund der Sonderbestimmung des Art. 16 Abs. 2 DBA Deutschland nicht.

Obwohl weder das DBA noch das OECD-MA die Begriffe „*Aufsichtsratsmitglied*“, „*Verwaltungsratsmitglied*“, „*Geschäftsführer*“ oder „*Vorstandsmitglied*“ definieren, hat ein Rückgriff auf nationales Recht gem. Art. 3 Abs. 2 DBA Deutschland zu unterbleiben.<sup>35)</sup> Deutschland und Österreich haben sehr ähnliche Gesellschaftsrechte, aus denen ein gemeinsames Verständnis der geschäftsführenden und beaufsichtigenden Organe abgeleitet werden kann.<sup>36)</sup> Beide Gesellschaftsrechte sehen eine zwingende Trennung von Aufsicht und Geschäftsführung vor. Nur das System der Societas Europaea kann zu einer Durchbrechung führen.<sup>37)</sup> Die Begriffe Geschäftsführer, Vorstandsmitglieder und Aufsichtsratsmitglieder sind funktional zu verstehen.<sup>38)</sup> Es kommt damit wie im OECD-MA nur auf die gesellschaftsrechtliche Bestellung zum Organ der Gesellschaft an.<sup>39)</sup> Führt z. B. ein Geschäftsführer seine Tätigkeit im Zeitraum der Liquidation fort, so ist nach An-

<sup>31)</sup> Eine genaue Zuteilung hat unter Abgrenzung der selbständigen Arbeit von der unselbständigen Arbeit zu erfolgen. Die LStR 2002, Rz. 943 und 981, gehen beim Anstellungsvertrag eines geschäftsführenden Organs grundsätzlich von einem Dienstverhältnis aus, womit eine Zuordnung zur unselbständigen Arbeit zu erfolgen hat. Vgl. zur Abgrenzung zwischen selbständiger und unselbständiger Tätigkeit *Toifl* in *Gassner/Lang*, Besteuerung und Bilanzierung, 391 ff.; *Sutter/Burgstaller* in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer*, Arbeitnehmer im Recht der DBA, 73 ff.

<sup>32)</sup> Vgl. *Toifl* in *Gassner/Lang*, Besteuerung und Bilanzierung, 385 ff.

<sup>33)</sup> Vgl. *Urtz* in *Gassner/Lang/Lechner*, DBA Österreich – Deutschland, 138.

<sup>34)</sup> In ähnlicher Weise könnte man auch Art. 17 DBA Österreich – Pakistan interpretieren. Art. 17 Abs. 1 conv. cit. spiegelt Art. 16 OECD-MA wider. Art. 17 Abs. 2 DBA Pakistan hingegen ist nicht auf die geschäftsführende Organstellung bezogen, sondern ist weiter gefasst. Alle leitenden Manager, unabhängig von einer Organstellung, werden unter Art. 17 Abs. 2 DBA Pakistan subsumiert. Für Art. 17 Abs. 1 DBA Pakistan gilt Art. 16 OECD-MA sinngemäß.

<sup>35)</sup> *Lang*, DBA<sup>2</sup>, Rz. 91 ff: Der Vertragsautonomen Interpretation ist Vorrang einzuräumen. Der Inhalt des Art. 16 OECD-MA scheint aufgrund der obig dargestellten Diskussion nicht eindeutig. Der Inhalt des Art. 16 DBA Deutschland ist daher durch Interpretation zu ermitteln.

<sup>36)</sup> Vgl. *Lang*, *Die im neuen DBA Österreich – Deutschland enthaltenen Auslegungsregeln*, in *Gassner/Lang/Lechner*, DBA Österreich-Deutschland, 59 (63 f.).

<sup>37)</sup> Die Verordnung 2157/2001 des Rates vom 8. 10. 2001 über das Statut der Europäischen Gesellschaft (SE) sieht ein Wahlrecht zwischen dem monistischen und dualistischen System vor.

<sup>38)</sup> Vgl. *Urtz* in *Gassner/Lang/Lechner*, DBA Österreich – Deutschland, 135; *Urtz*, Neues DBA Österreich – Deutschland: Sonderregelung für Geschäftsführervergütungen, SWI 1999, 429 (431).

<sup>39)</sup> Vgl. *Urtz* in *Gassner/Lang/Lechner*, DBA Österreich – Deutschland, 145 und 147.

## Directors' Fees in the Austrian Tax Treaty Network

sicht der österreichischen Finanzverwaltung Art. 16 Abs. 2 DBA Deutschland weiterhin anzuwenden. Wird jedoch ein deutscher Liquidator einer österreichischen Gesellschaft nur für Zwecke der Liquidation ins österreichische Firmenbuch eingetragen, so richtet sich das Besteuerungsrecht nach Art. 14 DBA Deutschland.<sup>40)</sup> In der Eigenschaft eines Geschäftsführers oder Vorstandsmitglieds werden somit Geschäftsführer einer GmbH und die Vorstände von Aktiengesellschaften, Genossenschaften, Privatstiftungen, Stiftungen und Vereinen tätig.<sup>41)</sup> Hinsichtlich des Begriffs „*Verwaltungsratsmitglieder*“ kommt es nach Auffassung der österreichischen und deutschen Finanzverwaltung grundsätzlich zu einer Gleichsetzung mit dem Begriff des Aufsichtsrats.<sup>42)</sup>

Bei monistischen Systemen, in denen ein einziges Organ Aufsichts-, Kontroll- sowie Leitungsfunktion übernimmt, besteht im DBA Deutschland jedoch das Problem der konkreten Zuordnung der Vergütung(en). Das österreichische und das deutsche Gesellschaftsrecht sehen grundsätzlich ein dualistisches System vor. Durch die EU-Verordnung über die SE besteht in beiden Vertragsstaaten die Möglichkeit, zwischen einem monistischen und einem dualistischen Führungssystem der SE zu wählen.<sup>43)</sup> Davon, dass die Vertragsstaaten die Sondersituation einer monistischen SE im DBA Deutschland berücksichtigen, ist nicht auszugehen.<sup>44)</sup> Die Finanzverwaltungen beider Staaten vertreten die Auffassung, dass der Verwaltungsrat das Äquivalent zum Aufsichtsrat ist. Der Wortlaut des Art. 16 Abs. 1 DBA Deutschland spricht somit klar für eine Zuordnung zu den Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsvergütungen. Ein Verwaltungsratsmitglied einer monistisch geführten SE ist aber nicht – wie bei Verwaltungsräten vertreten wird – bloß beaufsichtigend tätig, sondern hat ebenso und insbesondere die Leitung der Gesellschaft wahrzunehmen.<sup>45)</sup> Abgrenzungsprobleme zwischen Art. 16 Abs. 1 und Abs. 2 DBA Deutschland ergeben sich vor allem dann, wenn einzelne Mitglieder des Verwaltungsrats eine solche „Mischttätigkeit“ zwischen Geschäftsführung und Kontrolle übernehmen. In Österreich hat einer von mindestens drei Verwaltungsratsmitgliedern der SE als Geschäftsführer die laufenden Geschäfte zu führen.<sup>46)</sup> Für dieses Mitglied, das die laufende Geschäftsführung übernimmt, ist Art. 16 Abs. 2 DBA Deutschland anzuwenden, weil nur Einkünfte in der Eigenschaft als Geschäftsführer erwirtschaftet werden.<sup>47)</sup> Eine Zuordnung hat eben aufgrund der tatsächlichen Tätigkeitsausübung und nicht aufgrund der Namensgebung des Organs zu erfolgen.

Übt ein Mitglied des Verwaltungsrats der SE sowohl geschäftsführende als auch kontrollierende Tätigkeiten aus, ohne die laufende Geschäftsführung zu übernehmen,<sup>48)</sup> sind

<sup>40)</sup> BMF 17. 7. 2007, EAS 2866.

<sup>41)</sup> Vgl. *Binder*, Arbeitnehmer in internationalen Steuer- und Sozialversicherungsrecht Teil 1: Deutschland, FJ 2004, 420 (421); *Lang/Stefaner* in *Debatin/Wassermeyer*, DBA Österreich, Art. 16 Rz. 4; *Stefaner*, Die Behandlung von Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsvergütungen nach Art. 16 DBA Deutschland und DBA Schweiz, SWI 2004, 68 (75).

<sup>42)</sup> Vgl. *Wassermeyer* in *Debatin/Wassermeyer*, Doppelbesteuerung, Art. 16 Rz. 2; BMF 11. 1. 2008, EAS 2936; ebenso *Prokisch* in *Vogel/Lehner*, DBA<sup>5</sup>, Art. 16 Rz. 9.

<sup>43)</sup> Art. 38 lit. b SE-Verordnung.

<sup>44)</sup> Die Verordnung 2157/2001 des Rates vom 8. 10. 2001 über das Statut der Europäischen Gesellschaft (SE) ist seit 2004 in Kraft. Das DBA Deutschland ist jedoch bereits im Jahr 2002 in Kraft getreten.

<sup>45)</sup> Vgl. *Kalss/Greda* in *Kalss/Hügel*, Europäische Aktiengesellschaft, SE-Kommentar, § 39 SEG Rz. 12; *Murschitz*, Die Organstruktur der österreichischen Societas Europaea (SE) und Corporate Governance (CG) (Teil II), GesRZ 2005, 284 (284 ff.).

<sup>46)</sup> Art. 43 SE-Verordnung; §§ 34 ff. SEG: in Österreich ist die Anzahl der Verwaltungsratsmitglieder auf mindestens drei und maximal zehn Mitglieder beschränkt.

<sup>47)</sup> Jene Vergütungen, die ein Verwaltungsratsmitglied, das die laufende Geschäftsführung übernimmt, bezieht, sind Art. 16 Abs. 2 DBA Deutschland zuzuordnen, da eine gleichzeitige Überwachung der Geschäftsführung durch dieselbe Person nicht wirksam und ein klares Überwiegen der geschäftsführenden Tätigkeit festzustellen ist.

<sup>48)</sup> Aufgaben des Verwaltungsrats sind die Geschäftsführung sowie die Kontrolle. Dabei muss zumindest ein Verwaltungsratsmitglied die laufende Geschäftsführung übernehmen. Diese Übernahme beider Tätigkeiten ist für das österreichische und deutsche Gesellschaftsrecht untypisch. In Österreich wird durch § 90 AktG gerade die Unvereinbarkeit beider Tätigkeiten postuliert.

## Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsvergütungen im österreichischen DBA-Netzwerk

meines Erachtens seine Einkünfte jener Verteilungsnorm zuzuordnen, die im Einzelfall überwiegt. Das Überwiegensprinzip trägt dem im OECD-MA verankerten Vereinfachungsgedanken Rechnung.<sup>49)</sup> Die Finanzverwaltungen von Deutschland und Österreich haben zum alten DBA Deutschland eine Verständigungslösung getroffen, nach der eine Zuordnung zu unterschiedlichen Verteilungsnormen nur dann erfolgte, wenn eine andere, nicht geschäftsführende Vergütung fremdüblich war und gesondert abgegolten wurde.<sup>50)</sup> Ein alleiniges Abstellen auf die vertragliche Ausgestaltung erschien jedoch zu missbrauchs anfällig, weshalb zusätzlich die Fremdüblichkeit der anderen Tätigkeit gefordert wurde. Erfolgte daher keine fremdübliche vertragliche Trennung beider Tätigkeiten, galten nach Auffassung beider Finanzverwaltungen die Einkünfte aus der anderen Tätigkeit für Zwecke der abkommensrechtlichen Zuteilung als Geschäftsführungsvergütung. Insoweit galt die Abgrenzung zwischen den geschäftsführenden und anderen Tätigkeiten bereits im alten DBA Deutschland als (praktisch) schwierig. Aus diesen Gründen ist m. E. von einer Aufteilung der Vergütung an ein Verwaltungsratsmitglied einer SE Abstand zu nehmen und dem Überwiegensprinzip zu folgen.<sup>51)</sup> Dabei wird nicht auf ein bloß zeitliches Überwiegen einer Tätigkeit abzustellen sein. Vielmehr sind Haftungs- und Verantwortungsüberlegungen in die Beurteilung des Sachverhalts einzubeziehen. Der konkreten Ausgestaltung des Anstellungsvertrags zwischen Organ und Gesellschaft kann nur Indizwirkung zukommen, da auf die tatsächliche Tätigkeitsausübung für die Zuteilung der Vergütung zu einer Verteilungsnorm abzustellen ist.<sup>52)</sup> Betrachtet man die gesetzlichen Aufgaben und Rechte des Verwaltungsrats einer österreichischen SE, überwiegen m. E. die Aufgaben und Rechte der Geschäftsführung.<sup>53)</sup> § 39 SEG stellt eine gekonnte Mischung der Tätigkeiten des Vorstands und des Aufsichtsrats dar. Letztlich scheint das Organ Verwaltungsrat aufgrund gesellschaftsrechtlicher Bestimmungen jedoch mehr Vorstand als Aufsichtsrat zu sein.<sup>54)</sup> Grundsätzlich könnte man daher, ohne auf Sonderpositionen des Verwaltungsrats der SE einzugehen,<sup>55)</sup> davon ausgehen, dass ein Mitglied des Verwaltungsrats eher die Tätigkeit eines Geschäftsführers wahrnimmt und somit ein (allgemeines) Überwiegen zugunsten des Art. 16 Abs. 2 DBA Deutschland vorliegt. Wird ein Verwaltungsratsmitglied jedoch überwiegend kontrollierend oder im Sinn eines Aufsichtsrats tätig, sind die Vergütungen Art. 16 Abs. 1 DBA Deutschland mit allen Konsequenzen zuzuordnen. Für Mitglieder des Verwaltungsrats einer SE ist jeweils die konkrete und tatsächliche Tätigkeit des Verwaltungsratsmitglieds zu beurteilen.

Die Aufteilung des Art. 16 DBA Deutschland in beaufsichtigende (Abs. 1) und geschäftsführende Tätigkeiten (Abs. 2) von Organen einer Gesellschaft scheint auf den ersten Blick gelungen. Durch die Einführung der SE in die Rechtsordnungen beider Vertragsstaaten und deren Wahlmöglichkeit zum monistischen System kann es jedoch in der Folge zu einem Qualifikationskonflikt kommen. Vergütungen an Verwaltungsratsmitglieder könnten aufgrund verschiedener Auslegungen des Begriffs „*Verwaltungsrat*“ und unterschiedlicher Sachverhaltsermittlungen beider Vertragsstaaten zu Aufsichtsratsvergütungen oder zu Geschäftsführervergütungen zugeordnet werden. Die Konsequenz einer solchen unterschiedlichen Zuordnung der Vergütung ist eher unbedeutend, denn beide Verteilungsnormen weisen dem Ansässigkeitsstaat der Gesellschaft das Besteuerungsrecht zu. Ein

<sup>49)</sup> Vgl. dazu die Ausführungen zu Art. 16 OECD-MA dieses Beitrags.

<sup>50)</sup> BMF 26. 1. 1998, EAS 1216.

<sup>51)</sup> A. A. Lang/Stefaner in *Debatin/Wassermeyer*, DBA Österreich, Art. 16 Rz. 5: Sie sind stets für eine Aufteilung zwischen Art. 16 Abs. 1 und Abs. 2, wobei dem Fremdvergleichsgrundsatz eine hohe Wertigkeit beigemessen wird.

<sup>52)</sup> Ähnlich auch die Überlegungen im Verständigungsübereinkommen zum „alten“ DBA Deutschland: BMF 26. 1. 1998, EAS 1216. Zusätzlich wurde das Argument der missbräuchlichen Gestaltungsmöglichkeiten diskutiert.

<sup>53)</sup> § 39 SEG; ebenso *Murschitz*, *GesRZ* 2005, 284 ff.

<sup>54)</sup> Vgl. *Murschitz*, *GesRZ* 2005, 284 ff.

<sup>55)</sup> Z. B. die Möglichkeit oder Verpflichtung der Bildung eines Prüfungsausschusses innerhalb des Verwaltungsrats; vgl. § 51 Abs. 3a SEG.

## Directors' Fees in the Austrian Tax Treaty Network

Unterschied besteht bloß in der Vermeidung der Doppelbesteuerung bei einer in Deutschland ansässigen Person, da Deutschland Aufsichtsratsvergütungen von einer in Österreich ansässigen Gesellschaft der Anrechnungsmethode unterwirft, während Geschäftsführerbezüge von der deutschen Steuer unter Progressionsvorbehalt freigestellt werden.<sup>56)</sup> Aus österreichischer Sicht besteht selbst dieser Unterschied nicht. Für beide Verteilungsnormen sieht Österreich die Befreiungsmethode vor.

### III. Art. 17 DBA Österreich – Niederlande

Art. 17 DBA Niederlande ist ebenfalls in zwei Absätze gegliedert. Abs. 1 sieht die Besteuerung in Österreich vor, sofern die Gesellschaft in Österreich ansässig ist und die in den Niederlanden ansässige Person Vergütungen in ihrer Eigenschaft als Aufsichts- oder Verwaltungsratsmitglied bezieht. Abs. 2 regelt im umgekehrten Fall die Besteuerung in den Niederlanden, sofern die Gesellschaft in den Niederlanden ansässig ist und die in Österreich ansässige Person Vergütungen in ihrer Eigenschaft als „bestuurder“ oder „commissaris“ erhält. Insofern erfolgt die Aufteilung nach dem Ansässigkeitsstaat der Gesellschaft und nicht, so wie im DBA Deutschland, anhand der unterschiedlichen Funktionen der Gesellschaftsorgane. In beiden Absätzen wird die gesellschaftsrechtliche Organstellung der Person im Ansässigkeitsstaat der Gesellschaft angesprochen.

Die Besteuerung erfolgt demgemäß in den Niederlanden, wenn die Gesellschaft gem. Art. 4 DBA Niederlande in den Niederlanden ansässig ist. Die österreichische Person<sup>57)</sup> muss dafür in der Eigenschaft als „bestuurder“ oder „commissaris“ tätig werden. Ein Blick ins niederländische Gesellschaftsrecht verrät, dass unter „bestuurder“ der Vorstand und Geschäftsführer der Gesellschaft und unter „commissaris“ ein Aufsichtsratsmitglied zu verstehen ist.<sup>58)</sup> Art. 17 Abs. 2 DBA Niederlande deckt somit sämtliche Tätigkeiten von Personen, die in niederländischen Kapitalgesellschaften zum Organ bestellt wurden, ab.<sup>59)</sup> Ein Rückgriff auf die Originalsprachfassungen des Art. 16 OECD-MA ist dabei möglich.<sup>60)</sup> Auch die englische Sprachfassung des DBA Niederlande spricht von Einkünften im Sinn eines „director“ und schränkt damit die Organstellung grundsätzlich nicht auf die Ausübung einer bestimmten Tätigkeit ein. Verstärkt wird die Anwendung des Art. 17 Abs. 2 DBA Niederlande auf alle Organtätigkeiten, indem alle Sprachfassungen des DBA Niederlande auf die niederländischen Organe „bestuurder“ und „commissaris“ verweisen. Der Vereinfachungsgedanke des Art. 16 OECD-MA wirkt auf Art. 17 Abs. 2 DBA Niederlande durch. Diese formelle Anknüpfung an die Organstellung wurde vom Hoge Raad der Niederlande bestätigt.<sup>61)</sup> Auch im DBA Malaysia – Niederlande wurde in Art. IV des Protokolls ausgeführt, dass der Begriff „bestuurder“ oder „commissaris“ Personen bezeichnet, die zu diesen Funktionen von der Hauptversammlung bestimmt wurden.<sup>62)</sup> Art. 17 Abs. 2 DBA Niederlande umfasst somit sowohl beaufsichtigende als auch geschäftsführende Tätigkeiten von Organen einer in den Niederlanden ansässigen Gesellschaft.

<sup>56)</sup> Vgl. zur Unterscheidung zwischen Anrechnungs- und Befreiungsmethode EuGH 12. 12. 2006, Rs. C-466/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, Slg. 2006, I-11753; 3. 12. 2007, Rs. C-298/05, *Columbus Container Service*, Slg. 2007, I-10451; *Massoner/Stürzlinger*, Anrechnungsmethode als geringster und gemeinschaftskonformer Eingriff in die Besteuerung von Portfoliodividenden? SWI 2008, 400 (400 ff.); *Zorn*, Ausländische Portfoliodividenden und § 10 KStG, RdW 2009, 171 (171 ff.); *Massoner/Stürzlinger*, Gleichwertigkeit von Anrechnungs- und Befreiungsmethode aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht: (An-)Rechnung ohne den Wirt?, SWI 2009, 280 (280 ff.), m. w. N.

<sup>57)</sup> Eine Einschränkung auf nur natürliche Personen wie das österreichische Gesellschaftsrecht kennt das niederländische Gesellschaftsrecht nicht. Auch Kapitalgesellschaften können die Tätigkeiten eines Geschäftsführers wahrnehmen. Die Aufsicht einer Gesellschaft ist auch in den Niederlanden auf natürliche Personen beschränkt. Vgl. *Offermanns*, Europe Corporate Taxation, Netherlands, Business Entities, IBFD.

<sup>58)</sup> Vgl. *Offermanns*, Europe Corporate Taxation, Netherlands, Business Entities, IBFD; UFS 30. 11. 2006, RV/0264-L/02: *bestuurder* (Geschäftsführer).

<sup>59)</sup> Vgl. *Pötgens*, Supreme Court Clarifies Meaning of „Director“ in Tax Treaties, ET 2000, 517 (517).

<sup>60)</sup> Vgl. dazu die Auslegung des Art. 16 OECD-MA in der deutschen Fassung in diesem Beitrag.

<sup>61)</sup> Hoge Raad der Niederlande 22. 1. 1999, BNB 2000/94.

<sup>62)</sup> Vgl. *Pötgens*, ET 2000, 518.

## Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsvergütungen im österreichischen DBA-Netzwerk

Ein anderes Bild könnte hingegen Art. 17 Abs. 1 DBA Niederlande zeichnen. Die deutsche Fassung des Art. 17 Abs. 1 DBA Niederlande ist mit Art. 16 OECD-MA in der deutschen Fassung kongruent. Es könnte daher eine Einschränkung auf beaufsichtigende Organe von österreichischen Gesellschaften vorliegen. Die EIRV zum DBA Niederlande 1971 sprechen vom Besteuerungsrecht von Aufsichtsräten, „*bestuurder*“ und „*commissaris*“.<sup>63</sup>) Im Zusammenhang mit Organen österreichischer Kapitalgesellschaften könnten ausschließlich Aufsichtsräte und andere kontrollierende Organe umfasst sein. Die Diskussion zu Art. 16 OECD-MA, ob auch geschäftsführende Tätigkeiten vom Begriff des Verwaltungsrats umfasst sind, gilt damit auch für Art. 17 Abs. 1 DBA Niederlande.

Die Besonderheit des DBA Niederlande liegt darin, dass es, wie das DBA Österreich – Schweiz, auf dem OECD-MA 1963 basiert. Wie bereits zu Art. 16 OECD-MA erläutert wurde, spricht die deutsche Fassung des OECD-Kommentars 1963 nur von Aufsichtsratsvergütungen.<sup>64</sup>) Das Fehlen der Verwaltungsratsvergütungen im OECD-Kommentar 1963 muss jedoch, wie bereits ausgeführt wurde, als redaktionelles Versehen gewertet werden, da das OECD-MA 1963 den Begriff des Verwaltungsrats sehr wohl verwendet.<sup>65</sup>) Auch in Bezug auf das DBA Niederlande könnte der VwGH die Auffassung vertreten, dass Geschäftsführervergütungen nicht unter den Begriff „*Verwaltungsratsmitglied*“ zu subsumieren sind. In der bisherigen Rechtsprechung hält der VwGH Art. 16 eines DBA bei geschäftsführenden Tätigkeiten für nicht anwendbar.<sup>66</sup>) Folgt man der (möglichen) engen Interpretation des VwGH im Bezug auf Art. 17 Abs. 1 DBA Niederlande und der dem VwGH folgenden Auffassung der Finanzverwaltung, sind geschäftsführende Tätigkeiten von Organen von Art. 17 Abs. 1 DBA Niederlande nicht umfasst.<sup>67</sup>)

Vergleicht man die niederländische, englische und deutsche Fassung des Art. 17 Abs. 1 DBA Niederlande, fällt auf, dass in der deutschen und englischen Sprachfassung eine Einschränkung auf kontrollierende Tätigkeiten von Organen vorliegen könnte,<sup>68</sup>) folgte man der restriktiven Interpretationsvariante zum Begriff „*Verwaltungsrat*“. Die Auffassungen gegen dieses Interpretationsergebnis wurden bereits für Art. 16 OECD-MA erläutert. Die niederländische Sprachfassung des Art. 17 Abs. 1 DBA Niederlande spricht hingegen von „*Bestuurders- en commissarissenbeloningen*“ – also Geschäftsführer- und Aufsichtsratsvergütungen. Auch in der deutschen Sprachfassung findet man Hinweise auf den weiten Anwendungsbereich des Art. 17 DBA Niederlande: So nennt Art. 17 Abs. 1 DBA Niederlande „*ähnliche Zahlungen*“, unter die man Geschäftsführervergütungen subsumieren könnte. Auch dem Vereinfachungszweck des Art. 17 Abs. 1 DBA Niederlande, der auf Art. 16 OECD-MA zurückzuführen ist, wird mit der Aufnahme von Vergütungen aller Organe von Gesellschaften mehr entsprochen, als wenn eine Aufteilung zwischen Geschäftsführung und Aufsicht vorgenommen wird. Die englische Fassung bedient sich in beiden Absätzen des Art. 17 DBA Niederlande des einheitlichen Ausdrucks „*director*“ und spezifiziert ihn mit den jeweiligen nationalen

<sup>63</sup>) EIRV 182 BlgNR 12. GP, 24.

<sup>64</sup>) Vgl. *Toifl* in *Gassner/Lang*, Besteuerung und Bilanzierung, 387.

<sup>65</sup>) Zur Bedeutung des OECD-Kommentars vgl. *Lang*, DBA<sup>2</sup>, Rz. 106 ff.; *Beiser*, SWI 2000, 201.

<sup>66</sup>) VwGH 20. 9. 2001, 2000/15/0116, 25. 11. 1992, 91/13/0144; 19. 12. 2006, 2005/15/0158; *Kofler*, *ecollex* 2002, 284. Bestätigung des statischen Verweises: VwGH 19. 12. 2006, 2005/15/0158; siehe auch *Lang*, SWI 2007, 199 ff.

<sup>67</sup>) VwGH 31. 7. 1996, 92/13/0172; BMF 1. 3. 1999, EAS 1420; 18. 10. 2006, EAS 2785; 11. 1. 2008, EAS 2936.

<sup>68</sup>) Eine Begrenzung auf kontrollierende Tätigkeiten erfolgt nur, wenn man der restriktiven Interpretation des Art. 16 OECD-MA folgt. Jede Sprachfassung eines DBA ist jedoch gleich authentisch. Zur Gleichrangigkeit aller Sprachfassungen: Art. 33 Abs. 1 WVK; *Lang* in *Lang/Mössner/Waldburger* (Hrsg.), Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen in der Rechtsprechung der Höchstgerichte Deutschlands, der Schweiz und Österreichs (1997) 117 (122).



## Directors' Fees in the Austrian Tax Treaty Network

Ausdrücken.<sup>69)</sup> Dabei ist es unverständlich, den Ausdruck „*director*“ innerhalb einer Verteilungsnorm unterschiedlich zu gebrauchen. Es ist nicht konsequent, dass das österreichische Besteuerungsrecht sich bloß auf Aufsichtstätigkeiten erstreckt, während die Niederlande Art. 17 DBA Niederlande für Aufsichtsräte und Geschäftsführer anwenden und dieselben Ausdrücke in der niederländischen Sprachfassung verwenden. Art. 17 DBA Niederlande ist somit als Verteilungsnorm für Vergütungen an Organe von im anderen Staat ansässigen Gesellschaften zu verstehen. Die Anwendung einer anderen Verteilungsnorm<sup>70)</sup> als Art. 17 DBA Niederlande für niederländische Geschäftsführer einer österreichischen Gesellschaft wäre m. E. weder grammatikalisch, systematisch, noch teleologisch gerechtfertigt. Wie bereits zu Art. 16 OECD-MA erörtert wurde,<sup>71)</sup> sprechen die besseren Gründe für eine weite Interpretation des Art. 17 Abs. 1 DBA Niederlande,<sup>72)</sup> womit Vergütungen einer in den Niederlanden ansässigen Person, welche die österreichische Gesellschaft als Vorstand oder Geschäftsführer leitet, unter Art. 17 Abs. 1 DBA Niederlande zu subsumieren sind.

Art. 17 DBA Niederlande ist für ein in einem Vertragsstaat ansässiges Organ einer im anderen Vertragsstaat ansässigen Gesellschaft anzuwenden. Eine mögliche Aufteilung oder die Anwendung des Überwiegensprinzips muss bei Verwaltungsratsmitgliedern einer SE im DBA Niederlande nicht bedacht werden, weil Art. 17 DBA Niederlande keine funktionale Gliederung aufweist. Während Österreich die Befreiungsmethode für in Österreich ansässige Personen anwendet, wird in den Niederlanden ansässigen Geschäftsführern, Aufsichtsratsmitgliedern oder Verwaltungsratsmitgliedern ein Steuerabzug in der Höhe der niedrigeren Steuer gestattet. Folgt man der weiten Interpretation des Art. 16 OECD-MA, findet Art. 17 Abs. 1 DBA Niederlande auch für geschäftsführende Tätigkeiten Anwendung, und es sollten keine weiteren Schwierigkeiten in der internationalen Besteuerung von Geschäftsführern, Vorständen und Aufsichtsratsmitgliedern auftreten.

### IV. Zusammenfassung

Die österreichische Finanzverwaltung und die österreichische höchstgerichtliche Rechtsprechung interpretieren die Verteilungsnorm für Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsvergütungen basierend auf Art. 16 OECD-MA eng. Geschäftsführerbezüge sind demnach nicht unter Art. 16 OECD-MA einzuordnen. Die h. L. in Österreich interpretiert jedoch, wie viele andere Staaten, Art. 16 OECD-MA weit. Insofern wird es weiterhin zu Qualifikationskonflikten hinsichtlich der Besteuerung von Geschäftsführern und Verwaltungsratsmitgliedern kommen. Dieser mögliche Qualifikationskonflikt ist im DBA Niederlande gelöst. Durch die klare Wortwahl in der niederländischen Sprachfassung sind m. E. sowohl Aufsichtsräte, Verwaltungsräte als auch Geschäftsführer von Art. 17 DBA Niederlande umfasst. Art. 16 DBA Deutschland gliedert sich hingegen nach Funktionen – nämlich der Art der Tätigkeit des Organs. Insofern sind sowohl Geschäftsführer als auch Aufsichtsräte von Art. 16 DBA Deutschland umfasst. Abgrenzungsschwierigkeiten können sich jedoch bei monistischen Systemen, wie sie bei der SE möglich sind, ergeben. Hier bleibt abzuwarten, ob die Vergütungen an Verwaltungsratsmitglieder einer SE aufgeteilt oder anhand des Überwiegensprinzips Art. 16 Abs. 1 oder Abs. 2 DBA Deutschland zugeordnet werden.

<sup>69)</sup> „*Aufsichtsrat und Verwaltungsrat*“ in Art. 17 Abs. 1 DBA Niederlande und „*bestuurder*“ und „*commissaris*“ in Art. 17 Abs. 2 DBA Niederlande.

<sup>70)</sup> Art. 15 oder 16 DBA Niederlande.

<sup>71)</sup> Vgl. obige Ausführungen zu Art. 16 OECD-MA.

<sup>72)</sup> Vgl. vor allem *Stefaner*, SWI 2004, 68 ff., der die Argumente gegen eine enge Interpretation des Art. 16 OECD-MA zusammenfassend entkräftet.