

S W I

Steuer und Wirtschaft International Tax and Business Review

Elisabeth Pamperl / Marlies Steindl

Vergütungen ausländischer Aufsichtsratsmitglieder

Income of Non-Resident Members of Austrian Supervisory Boards

Michael Petritz

Regelbesteuerung in Liechtenstein und Wegzugsbesteuerung

Regular Taxation in Liechtenstein and Exit Taxation

Debt Push-Down bei Unternehmenserwerb

Company Acquisition and Debt Push-Down

Matthias Trinks

Deutsche Hinzurechnungsbesteuerung bei Grenzgängern

Application of German CFC Legislation to Cross-Border Workers

Peter Feith / Maie Majak-Knöbl

Gesellschaftsformen und deren Besteuerung in den baltischen Staaten

Taxation of Companies and Partnerships in the Baltic States

Mimoza Kaçi / Patris Poshnjari

Wirtschaftsstandort Albanien – steuerliche Aspekte

Economic and Tax Aspects of Doing Business in Albania

Aus der Arbeit der BMF-Fachabteilungen

Legal Directives of the Ministry of Finance

Internationale Rechtsprechung

International Court Decisions



Linde

Elisabeth Pamperl / Marlies Steindl*)

Vergütungen ausländischer Aufsichtsratsmitglieder österreichischer Kapitalgesellschaften außerhalb von Art. 16 OECD-MA

INCOME OF NON-RESIDENT MEMBERS OF AUSTRIAN SUPERVISORY BOARDS OUTSIDE THE SCOPE OF ART. 16 OECD MC

When the scope of Art. 16 OECD MC is not fulfilled, ascertaining the applicable distribution rule for directors' fees is not always a simple task. Elisabeth Pamperl and Marlies Steindl have studied this problem with a view to non-resident members of supervisory boards of Austrian companies and examine the application of Arts. 7, 14, 15 and 21 OECD MC.

I. Problemstellung

Laufende Bezüge¹⁾ eines in einem DBA-Partnerstaat ansässigen Aufsichtsratsmitglieds²⁾ einer österreichischen Kapitalgesellschaft sind im jeweiligen Abkommen unter die Art. 16 OECD-MA meist wortgetreu nachgebildete³⁾ Verteilungsnorm zu subsumieren, wonach dem Ansässigkeitsstaat der Gesellschaft das Besteuerungsrecht zusteht.⁴⁾ Derartige Aufsichtsratsvergütungen können demnach in Österreich unabhängig vom Vorliegen einer Betriebsstätte besteuert werden.⁵⁾ Um Doppelbesteuerung zu vermeiden, muss der Ansässigkeitsstaat des Aufsichtsratsmitglieds nach Art. 23 die Befreiungs- oder die Anrechnungsmethode anwenden.⁶⁾

Fraglich ist jedoch, welche abkommensrechtliche Verteilungsnorm zur Anwendung gelangt, wenn ein DBA zwar Art. 16 OECD-MA als Verteilungsnorm für Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsvergütungen übernommen hat, dessen Anwendungsvoraussetzungen aber nicht erfüllt sind.⁷⁾ Dies ist erstens der Fall, wenn der Steuerpflichtige eine Tätigkeit

*) Mag. Elisabeth Pamperl ist wissenschaftliche Mitarbeiterin am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien. Mag. Marlies Steindl ist PWC-Forschungsprojektsassistentin an diesem Institut. Für die Diskussion dieses Manuskripts und wertvolle Anregungen danken die Autorinnen Univ.-Prof. Dr. Dr. h.c. Michael Lang, MMag. Katharina Daxkober, Dr. Kasper Dziurdz sowie Mag. Matthias Kornberger.

¹⁾ Da Ziel dieses Beitrags die Beurteilung laufender Aufsichtsratsvergütungen ist, stellt sich die Frage nicht, ob Zahlungen, die anlässlich der Beendigung eines Aufsichtsratsmandats geleistet werden, unter Art. 16 OECD-MA zu subsumieren sind. Auch auf die Problematik, dass Stock-Options mitunter Teil der Vergütung sein können, wird nicht eingegangen.

²⁾ Zur Ansässigkeitsbescheinigung eines in den USA ansässigen Aufsichtsrats siehe BMF-Erlass vom 11. 7. 2008, BMF-010221/0869-IV/4/2007.

³⁾ Für einen Überblick über Abweichungen vom Wortlaut des OECD-MA in den österreichischen Abkommen vgl. Pistone/Stiastry, Dienstnehmereinkünfte in den österreichischen DBA (Art 15, 16, 18, 19 und 20 OECD-MA), in Lang/Schuch/Staringer (Hrsg.), Die österreichische DBA-Politik (2013) 233 (254 ff.); Gruber, Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsvergütungen im österreichischen DBA-Netzwerk, SWI2010, 354 (357 ff.).

⁴⁾ Vgl. Art. 16 Rz. 1 OECD-MK.

⁵⁾ Im originär innerstaatlichen Recht wird von diesem Besteuerungsrecht bei Erfüllung der Tatbestandsmerkmale des § 98 Abs. 1 Z 2 EStG Gebrauch gemacht. Vgl. dazu Philipp/Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht I/1, Z 14 Rz. 27; Stefaner, Die Behandlung von Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsvergütungen nach Art. 16 DBA-D und DBA-CH, SWI 2004, 68 (69 f.); Tissot, Besteuerung ausländischer Aufsichtsräte, Aufsichtsrat aktuell 1/2005, 19 (19 f.).

⁶⁾ Vgl. Toifl, Die Besteuerung von Geschäftsführer, Vorständen und Aufsichtsräten international tätiger Unternehmen, in Gassner/Lang (Hrsg.), Bilanzierung und Besteuerung international tätiger Unternehmen – 30 Jahre Steuerrecht an der WU Wien (1998) 379 (385).

⁷⁾ Im österreichischen Abkommensnetz gibt es derzeit vier DBA, die keine Spezialnorm für Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsvergütungen beinhalten. Dabei handelt es sich um die österreichischen DBA mit Ägypten, Japan, den USA und der UdSSR, letzteres ist noch im Verhältnis zur Turkmenistan anwendbar. Wenn eine dem OECD-Musterabkommen entsprechende Regelung in einem DBA fehlt, ist die Zuordnung von Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsvergütungen im jeweiligen Kontext des DBA gesondert zu interpretieren. Das BMF ordnet – ohne nähere Erläuterung – in österreichischen Abkommen ohne Spezialnorm für Aufsichtsratsvergütungen die Einkünfte jenen Verteilungsnormen zu, die unselbständige und selbständige Arbeit erfassen. Siehe dazu EAS 248 vom 15. 3. 1993 und die Durchführungsverordnung vom 11. 1. 1961, BGBl. Nr. 31/1961, AÖFV. Nr. 60/1961, zum Abkommen mit den USA vom 25. 10. 1965.

ausübt, die nicht vom Anwendungsbereich des Art. 16 OECD-MA umfasst ist.⁸⁾ In diesem Sinne entschied der VwGH, dass Vergütungen eines Verwaltungsratsvorsitzenden einer schweizerischen Gesellschaft nicht unter Art. 16 DBA Österreich – Schweiz fallen. Stattdessen qualifizierte der VwGH die Vergütungen ohne nähere Begründung als Einkünfte aus einer selbständigen Tätigkeit i. S. d. Art. 14 DBA Österreich-Schweiz. Zusätzlich deutete der Gerichtshof an, dass „*allenfalls*“ Art. 21 DBA Österreich – Schweiz anzuwenden sei.⁹⁾ Unter welchen Umständen tatsächlich ein Rückgriff auf Art. 21 DBA Österreich – Schweiz erfolgen muss, wird allerdings nicht näher ausgeführt und auch in dem aus Anlass dieser Entscheidung ergangenen Schrifttum nicht behandelt.¹⁰⁾ Im konkreten Fall bestand dazu auch keine Notwendigkeit, da mangels fester Einrichtung in der Schweiz beide Verteilungsnormen Österreich das alleinige Besteuerungsrecht zugestanden.¹¹⁾ Zweitens greift Art. 16 OECD-MA nicht, wenn das Aufsichtsratsmitglied und die Kapitalgesellschaft im selben Staat ansässig sind. Drittens ist der Anwendungsbereich von Art. 16 OECD-MA nicht eröffnet, wenn die Gesellschaft in einem Drittstaat ansässig ist.¹²⁾ Diesfalls wenden weite Teile des Schrifttums ohne nähere Begründung auf Aufsichtsratsvergütungen den Auffangtatbestand des Art. 21 OECD-MA an.¹³⁾ Schließlich soll im Folgenden anhand laufender Vergütungen eines ausländischen Aufsichtsratsmitglieds einer österreichischen Kapitalgesellschaft untersucht werden, ob in solchen Fällen tatsächlich vorrangig auf Art. 21 OECD-MA zurückzugreifen ist.

II. Art. 15 OECD-MA als maßgebende Verteilungsnorm

Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person unterliegen – vorbehaltlich der Art. 16, 18 und 19 OECD-MA – der Verteilungsnorm für unselbständige Arbeit. Selbst wenn diesem Verweis in Art. 15 Abs. 1 OECD-MA nur eine deklaratorische Bedeutung zukommt,¹⁴⁾ so belegen bereits die Abkommensentwürfe des Völkerbundes die Funktion des Art. 15 OECD-MA als Auffangtatbestand zu Art. 16 OECD-MA.¹⁵⁾ Allerdings fallen Vergütungen ausländischer Mitglieder österreichischer Kapitalgesellschaften weder bei abkommensautonomer Interpretation noch bei Rückgriff auf das originär innerstaatliche Recht Österreichs unter Art. 15 OECD-MA.

In abkommensautonomer Auslegung ergeben sich die Anwendungsvoraussetzungen des Art. 15 OECD-MA aus der Abgrenzung zu Art. 7 OECD-MA und Art. 14 OECD-MA sowie unter Berücksichtigung eines internationalen Vorverständnisses des Begriffs der unselbständigen Arbeit.¹⁶⁾ Anhaltspunkte zur Konkretisierung des Arbeitnehmerbe-

⁸⁾ Schränkt man den Anwendungsbereich des Art. 16 OECD-MA auf überwachende Tätigkeiten ein, führt z. B. das Wahrnehmen von Geschäftsleitungsfunktionen zur Nichtanwendbarkeit dieser Verteilungsnorm. Umstritten ist zudem die Anwendung von Art. 16 OECD-MA, wenn ein Aufsichtsrat nur aus einer Einzelperson besteht, da Art. 16 OECD-MA sowohl in der deutschen als auch in der englischen und französischen Sprachfassung von Aufsichtsratsmitgliedern im Plural spricht. Vgl. für einen Überblick über die Diskussion im Schrifttum *Plansky*, Die Gewinnzurechnung zu Betriebsstätten im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2010) 85.

⁹⁾ VwGH 31. 7. 1996, 92/13/0172.

¹⁰⁾ *Lang*, Grundsatzerkennntnis des VwGH zur DBA-Auslegung, SWI 1996, 427 (427 ff.); *Aigner/Vetter*, „Autonomous“ Interpretation of Tax Treaties? Administrative Court Provides Guidance, ET 1998, 95 (95 ff.); *Beiser*, Verwaltungsratsvergütungen i. S. d. Artikel 16 DBA Österreich – Schweiz, SWI 2000, 199 (199 ff.).

¹¹⁾ *Lang*, SWI 1996, 427.

¹²⁾ Zu dieser Problematik vgl. näher *Lang*, Die Ansässigkeit als das Kriterium für die Besteuerung im Quellenstaat nach den Verteilungsnormen des OECD-Musterabkommens, in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg.), Die Ansässigkeit im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2008) 225 (234 f.); *derselbe*, Einführung in das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen² (2002), Rz. 379.

¹³⁾ *Lang*, Doppelbesteuerungsabkommen², Rz. 379; *derselbe*, Introduction to the Law of Double Taxation Conventions (2010) Rz. 55; *Fischer-Zernin* in *Becker/Höppner/Grotherr/Kroppen* (Hrsg.), DBA-Kommentar (1997) Art. 21 Rz. 21; *Prokisch* in *Vogel/Lehner*, DBA³, Art. 16 Rz. 16; *Wassermeyer* in *Wassermeyer/Lang/Schuch*, DBA-Kommentar Österreich – Deutschland (2004) Art. 16 Rz. 33; *Brandis/Wassermeyer*, Doppelbesteuerung, DBA Deutschland – Schweiz (92. Erg.-Lfg. 2004) Art. 16 Rz. 40.

¹⁴⁾ *Strasser*, Die Auslegung von Quellenstaatsregelungen in Doppelbesteuerungsabkommen (2005) 92.

¹⁵⁾ Vgl. *Pötgens*, The “Closed System” of the Provisions on Income from Employment in the OECD Model, European Taxation 2001, 252 (252 f.), m. w. N.

¹⁶⁾ Vgl. *Lang/Zieseritsch*, Der Begriff der unselbständigen Arbeit nach Art 15 OECD-MA in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer* (Hrsg.), Arbeitnehmer im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen

griffs bietet auch die Unterscheidung zwischen unabhängigen und abhängigen Vertretern nach Art. 5 Abs. 5 und Abs. 6 OECD-MA.¹⁷⁾ Wesentliches Tatbestandsmerkmal des Art. 15 OECD-MA im Zusammenhang mit der Qualifikation laufender Vergütungen ausländischer Mitglieder eines österreichischen Aufsichtsrats ist die Verpflichtung zur Befolgung von Anordnungen und Weisungen des Arbeitgebers und damit verbunden eine persönliche und wirtschaftliche Abhängigkeit bei der Durchführung der Arbeit.¹⁸⁾ Auf eine sachliche Weisungsgebundenheit in Hinblick auf die konkrete Arbeitsleistung kommt es demnach nicht an.¹⁹⁾ Für die Annahme einer Weisungsgebundenheit reicht die Verantwortlichkeit gegenüber den Eigentümern allein nicht aus.²⁰⁾ Das Konzept des österreichischen Aufsichtsrats spricht aber gerade aufgrund der persönlichen Unabhängigkeit bei der Durchführung der Aufsichtsrats Tätigkeiten gegen die Anwendbarkeit von Art. 15 OECD-MA: Das Kernziel der Kontrollausübung durch den Aufsichtsrat ist in Österreich gemäß AktG die Überprüfung, ob die Geschäftsführung den von Gesetz und Satzung vorgeschriebenen Zielen entspricht, also zum Wohl des Unternehmens handelt.²¹⁾ Neben der Überwachungsfunktion sieht das AktG auch vor, dass der Aufsichtsrat die Gesellschaft ausnahmsweise zu vertreten hat und in sehr eingeschränktem Ausmaß an der Geschäftsführung des Vorstands mitwirken kann.²²⁾ Aufsichtsratsmitglieder haben diese Tätigkeiten eigenverantwortlich auszuüben, sind also weder an Weisungen der Hauptversammlung noch an Anordnungen von Entsendungsberechtigten gem. § 88 AktG oder Interessenträger gem. § 86 Abs. 3 AktG gebunden.²³⁾ Auf Basis der Geschäftsordnung des Aufsichtsrats lässt sich zudem kein Weisungsrecht des Aufsichtsratsvorsitzenden gegenüber den einzelnen Aufsichtsratsmitgliedern begründen.²⁴⁾

Der OECD-Musterkommentar (OECD-MK) 2010 spricht sich allerdings gegen eine abkommensautonome Auslegung des in Art. 15 OECD-MA verankerten Konzepts der unselbständigen Erwerbstätigkeit aus.²⁵⁾ Vielmehr stellt der OECD-MK 2010 für die Subsumtion von Vergütungen unter Art. 15 OECD-MA als Einkünfte aus unselbständiger Arbeit auf das originär innerstaatliche Recht des Quellenstaats ab. Damit soll auch für den Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers die Qualifikation der Vergütungen als Einkünfte aus unselbständiger Arbeit nach dem Recht des Quellenstaats entscheidend sein.²⁶⁾ Demnach wären Vergütungen eines in einem DBA-Partnerstaat ansässigen Aufsichtsratsmitglieds einer österreichischen Kapitalgesellschaft aufgrund der Qualifikation als Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit gemäß originär innerstaatlichem Recht²⁷⁾ vom Anwendungsbereich des Art. 15 OECD-MA ausgeschlossen. Auch der ös-

(2003) 31 (46); ausführlich *Dziurdz*, Kurzfristige Arbeitnehmerüberlassung im Internationalen Steuerrecht (2013) 113; *Prokisch* in *Vogel/Lehner*, DBA⁵, Art. 15 Rz. 27.

¹⁷⁾ So *Dziurdz*, Kurzfristige Arbeitnehmerüberlassung, 116 ff.

¹⁸⁾ Vgl. *Lang/Zieseritsch* in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer*, Arbeitnehmer im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, 46; *Dziurdz*, Kurzfristige Arbeitnehmerüberlassung, 113; *Sutter/Burgstaller* in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer*, Arbeitnehmer, 73; *Prokisch* in *Vogel/Lehner*, DBA⁵, Art. 15 Rz. 27; *Burgstaller*, Mitarbeiter-Stock-Options im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2006) 50 ff.

¹⁹⁾ Vgl. *Burgstaller*, Mitarbeiter-Stock-Options, 60; *Dziurdz*, Kurzfristige Arbeitnehmerüberlassung, 119 f.

²⁰⁾ Vgl. *Burgstaller*, Mitarbeiter-Stock-Options, 60.

²¹⁾ *Kalss* in *Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), Kommentar zum Aktiengesetz² (2012) § 95 Rz. 24; *Strasser* in *Jabornegg/Strasser* (Hrsg.), AktG II⁵ (2010) §§ 95–97 Rz. 10.

²²⁾ Vgl. *Strasser* in *Jabornegg/Strasser*, AktG II⁵, §§ 95–97 Rz. 4.

²³⁾ So OGH 29. 8. 1995, 5 Ob 554/94; *Kalss* in *Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG², § 99 Rz. 10.

²⁴⁾ *Kalss* in *Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG², § 92 Rz. 40; *Strasser* in *Jabornegg/Strasser*, AktG II⁵, §§ 92–94 Rz. 19.

²⁵⁾ Die von der OECD vorgeschlagene Qualifikation nach dem Quellenstaat hat allerdings nur für jene DBA Bedeutung, bei deren Abschluss den Abkommensrechtsetzern der OECD-Kommentar 2010 vorlag. Für alle älteren DBA und jene, die sich nicht an Art. 15 OECD-MA orientieren, ist eine Berufung auf den geänderten OECD-Kommentar wohl unzulässig. Vgl. näher *Lang*, Einführung in das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen² (1997) Rz. 109 ff.; *derselbe*, Die Bedeutung der Änderungen im OECD-Kommentar 2010 zum Begriff des Arbeitgebers nach Art. 15 Abs 2 OECD-MA, SWI 2011, 105 (109 ff.).

²⁶⁾ Vgl. OECD-MK, Art. 15 Rz. 8.5 ff.

²⁷⁾ § 98 Abs. 1 Z 2 EStG i. V. m. § 22 Z 2 erster Teilstrich EStG.

terreichischen Finanzverwaltung nahestehende Autoren greifen bereits vor Änderung des OECD-MK bei der abkommensrechtlichen Zuordnung von Aufsichtsratsvergütungen zu einer Verteilungsnorm auf das originär innerstaatliche Recht zurück und subsumieren Aufsichtsratsvergütungen nicht unter Art. 15 OECD-MA, sondern unter Art. 14 OECD-MA.²⁸⁾

III. Art. 14 OECD-MA als maßgebende Verteilungsnorm

Neben Art. 15 kannte das OECD-MA vor dem Update 2000 mit Art. 14 eine Verteilungsnorm für Einkünfte aus Erwerbstätigkeiten, die vorrangig auf freie Berufe anwendbar war. Als wesentliche Tatbestandsmerkmale setzte Art. 14 OECD-MA in Abgrenzung zu Art. 15 OECD-MA die selbständige Erbringung einer Dienstleistung²⁹⁾ und die untergeordnete Rolle des Kapitaleinsatzes voraus.³⁰⁾ Wenngleich Art. 14 OECD-MA – im Gegensatz zu Art. 15 OECD-MA – keine Subsidiaritätsregel gegenüber Art. 16 OECD-MA enthält, so ergibt sich der Anwendungsvorrang des Art. 16 OECD-MA vor dem Hintergrund von Sinn und Zweck der Bestimmung. Art. 16 OECD-MA bezweckt für Aufsichts- und Verwaltungstätigkeiten, deren Ausübungsort typischerweise schwer feststellbar ist, die Zuteilung des Besteuerungsrechts an den Ansässigkeitsstaat der Gesellschaft, für die die Tätigkeiten verrichtet werden.³¹⁾ Vielfach lässt sich bei selbständig ausgeübten Tätigkeiten der Ausübungsort wohl aufgrund der Eigenständigkeit bei der Arbeitsausübung schwerer bestimmen als bei unselbständigen Tätigkeiten. Auch der österreichischen Finanzverwaltung nahestehende Autoren sprechen sich für die Anwendung von Art. 14 OECD-MA als Auffangtatbestand bei Nichtanwendbarkeit von Art. 16 OECD-MA aus.³²⁾ Dieses Ergebnis lässt sich für Aufsichtsratsvergütungen bei abkommensautonomer Interpretation der Tatbestandsmerkmale des Art. 14 OECD-MA bestätigen.

Die Anwendbarkeit von Art. 14 OECD-MA auf Aufsichtsratsvergütungen außerhalb des Art. 16 OECD-MA ist noch vor einer Subsumtion unter Art. 7 OECD-MA zu prüfen, da sich das Verhältnis von Art. 7 OECD-MA zu Art. 14 OECD-MA in den dem OECD-MA i. d. F. vor 2000 nachgebildeten österreichischen Abkommen unter systematischen Gesichtspunkten aus der Subsidiaritätsregel des Art. 7 Abs. 4 OECD-MA ergibt.³³⁾ Diese Stellung des Art. 14 OECD-MA als *lex specialis* zu Art. 7 OECD-MA bedingt, dass als Voraussetzung für dessen Anwendbarkeit die Aufsichtsratsvergütungen als Unternehmensgewinne i. S. d. Art. 7 OECD-MA zu qualifizieren sind. Anhaltspunkte für diese Prüfung ergeben sich aus dem Unternehmensbegriff des Art. 3 Abs. 1 lit. c OECD-MA, der die Ausübung einer Geschäftstätigkeit verlangt.³⁴⁾ Mit dem Betreiben eines Unternehmens gehen Eigenverantwortlichkeit, Selbständigkeit und Unternehmerrisiko einher.³⁵⁾ Für die Anwendbarkeit von Art. 7 OECD-MA und Art. 14 OECD-MA spricht auch eine dauerhafte Ausübung der Tätigkeit.³⁶⁾ In Anbetracht des Tätigkeitsprofils eines Mitglieds eines österreichischen Aufsichtsrats ist das Kriterium der Eigenverantwortlichkeit, also das Vorliegen von Entscheidungs- und Weisungsfreiheit, erfüllt. In Abgrenzung zu Art. 15 OECD-MA spiegelt sich die Selbständigkeit des Aufsichtsratsmitglieds i. S. d. Art. 7 oder 14 OECD-MA in der Weisungs- und Entscheidungsfreiheit wider. Als Indiz für das Vorliegen von Unternehmerrisiko gilt die Gewährung eines erfolgsabhängigen Entgelts.³⁷⁾ Zumindest bei börsennotierten Unternehmen ist in Österreich die Kombination einer fixen Vergütung mit variablen

²⁸⁾ Vgl. Philipp/Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht I/1, Z 14 Rz. 27 i. V. m. Rz. 30.

²⁹⁾ Görl, Die freien Berufe im Internationalen Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland (1983) 56.

³⁰⁾ Vgl. Hemmelrath in Vogel/Lehner, DBA⁵, Art. 14 Rz. 13; Lang, Hybride Finanzierung im Internationalen Steuerrecht (1991) 83.

³¹⁾ OECD-MK, Art. 16 Abs. 1 Rz 1.

³²⁾ Vgl. Philipp/Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht I/1, Z 14 Rz. 44.

³³⁾ Vgl. Lang, Hybride Finanzierung, 81.

³⁴⁾ Vgl. Burgstaller, Mitarbeiter-Stock-Options, 50; Plansky, Gewinnzurechnung, 55; Lang, Hybride Finanzierung, 74 ff.

³⁵⁾ Vgl. Burgstaller, Mitarbeiter-Stock-Options, 50; Lang, Hybride Finanzierung, 80.

³⁶⁾ Dies wird aus dem Begriff „betreiben“ abgeleitet. Vgl. Plansky, Gewinnzurechnung, 63 f.; Burgstaller, Mitarbeiter-Stock-Options, 50; Lang, Hybride Finanzierungen, 75 f.

³⁷⁾ Sutter/Burgstaller in Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer, Arbeitnehmer, 70 f.

Elementen mittlerweile keine Seltenheit mehr.³⁸⁾ Im Einzelfall könnte allerdings bei erfolgsunabhängiger Vergütung das schwach ausgeprägte Unternehmerrisiko gegen eine Zuordnung zu Art. 14 OECD-MA ins Treffen geführt werden.³⁹⁾ Selbst wenn bei erfolgsunabhängiger Vergütung das Unternehmerrisiko im Ergebnis schwächer ausgeprägt ist, so ist zu beachten, dass es sich beim DBA-rechtlichen Unternehmerbegriff um einen Typusbegriff handelt.⁴⁰⁾ Ein für die Anwendbarkeit von Art. 7 und Art. 14 OECD-MA erforderliches Unternehmerwagnis kann bei Vereinbarung einer festen Vergütung in der Haftung des Aufsichtsrats nach österreichischem Zivil- und Strafrecht, die über die Arbeitnehmerhaftung hinausgeht, gesehen werden.⁴¹⁾ Daher sollten Eigenverantwortlichkeit, Selbständigkeit und Haftungsrisiko des ausländischen Aufsichtsratsmitglieds selbst bei erfolgsunabhängiger Entlohnung für die Anwendbarkeit von Art. 14 und Art. 7 OECD-MA ausreichen. Auch das Element der Dauerhaftigkeit ist erfüllt, da der Aufsichtsrat einer Kapitalgesellschaft in der Regel für mehrere Jahre bestellt wird.⁴²⁾

Art. 14 OECD-MA ordnet im Unterschied zu Art. 16 OECD-MA dem Ansässigkeitsstaat des Einkünfteempfängers das ausschließliche Besteuerungsrecht zu; nur bei Vorliegen einer festen Einrichtung im anderen Vertragsstaat verfügen beide Vertragsstaaten über die Besteuerungsbefugnis. Für das Vorliegen einer festen Einrichtung sind die Voraussetzungen für die Begründung einer Betriebsstätte maßgeblich.⁴³⁾ Im Einzelfall ist daher zu überprüfen, ob das Aufsichtsratsmitglied einer österreichischen Kapitalgesellschaft in Österreich eine feste Einrichtung begründet. Verfügt das Aufsichtsratsmitglied in Österreich über keine feste Einrichtung, kommt seinem Ansässigkeitsstaat das alleinige Besteuerungsrecht zu. Im Gegensatz zu Art. 16 OECD-MA kommt es für die Aufteilung der Besteuerungsbefugnis somit nicht auf die Ansässigkeit der Gesellschaft, für die der Aufsichtsrat tätig wird, an.

IV. Art. 7 OECD-MA als maßgebende Verteilungsnorm

Seit dem Update des OECD-MA im Jahr 2000 ist die Subsumtion von Aufsichtsratsvergütungen außerhalb des Anwendungsbereichs von Art. 16 OECD-MA unter Art. 7 OECD-MA als allgemeine Verteilungsnorm für Einkünfte aus Erwerbstätigkeiten zu prüfen. Art. 7 OECD-MA enthält in Abs. 4 eine allgemeine Subsidiaritätsregel gegenüber den übrigen Verteilungsnormen. Im Gegensatz zu Art. 15 OECD-MA wird in Art. 7 OECD-MA der Vorrang von Art. 16 OECD-MA nicht wörtlich vorbehalten. Aufgrund des Zusammenspiels der allgemeinen Subsidiaritätsregel in Art. 7 Abs. 4 OECD-MA, des von Art. 14 OECD-MA übernommenen Regelungsinhalts und der historischen Materialien zu Art. 16 OECD-MA ist die Anwendung von Art. 7 OECD-MA auf Aufsichtsratsvergütungen außerhalb des Anwendungsbereichs des Art. 16 OECD-MA somit vielfach zu bejahen: Der Anwendungsbereich des Art. 7 OECD-MA lässt sich seit der ersatzlosen Streichung des Art. 14 OECD-MA durch dessen Regelungsinhalt konkretisieren. Zudem deuten die historischen Materialien zum Abkommensentwurf der OECD von 1963 in Richtung Rückgriff auf Art. 7 OECD-MA bei Nichtanwendbarkeit von Art. 16 OECD-MA. Bereits 1957

³⁸⁾ Vgl. *Kalss*, Vergütung von Aufsichtsratsmitgliedern in *Kalss/Kunz* (Hrsg.), Handbuch für den Aufsichtsrat (2010) 1171 (1174 f.).

³⁹⁾ Sollte dennoch im Einzelfall mangels besonderer Ertragsaussichten die Ausübung einer unternehmerischen Tätigkeit verneint werden, müsste eine Subsumtion unter Art. 21 OECD-MA erwogen werden.

⁴⁰⁾ *Lang*, Hybride Finanzierung, 77 f

⁴¹⁾ So kann es z. B. im Fall einer Insolvenzverschleppung nicht nur zu einer Haftung von Vorstand und Geschäftsführer, sondern auch zu einer Verantwortlichkeit der Aufsichtsratsmitglieder gegenüber Gläubigern kommen. Siehe im Detail *Schauer* in *Kalss/Kunz*, Handbuch für den Aufsichtsrat, 1089 f. Für einen ausführlichen Überblick über die strafrechtliche Verantwortlichkeit von Aufsichtsratsmitgliedern vgl. *Brandstetter*, Strafrechtliche Verantwortlichkeit des Aufsichtsrats, in *Kalss/Kunz*, Handbuch für den Aufsichtsrat, 1093 ff. Vgl. für ähnliche Überlegungen zur Subsumtion von Managervergütungen unter Art. 7 OECD-MA *Sutter/Burgstaller* in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer*, Arbeitnehmer, 71.

⁴²⁾ Vgl. § 87 Abs. 7 AktG.

⁴³⁾ Siehe dazu VwGH 25. 11. 1992, 91/13/0144; 21. 5. 1997, 96/14/0084; 18. 3. 2004, 2000/15/0118; zum DBA USA siehe UFS 18. 12. 2008, RV/1253-W/04; *Loukota*, Internationale Steuerfälle (1989) Rz. 609; *Philipp/Loukota/Jirousek*, Internationales Steuerrecht I/1, Z 14 Rz. 11, 151.

wurden Delegierte aus Schweden mit der Bildung der Arbeitsgruppe (Working Party [WP]) 10 und der Ausarbeitung von Art. 16 OECD-MA betraut. Im Rahmen der elften Sitzung im Château de la Muette in Paris im Jänner 1959 berieten die Mitglieder des Steuerausschusses (Fiscal Committee [FC]) unter anderem über den neuesten Artikelentwurf zu Art. 16 OECD-MA.⁴⁴⁾ Aus dem Sitzungsprotokoll geht hervor, dass sich die Delegierten explizit dafür aussprachen, auch Gesellschaften als Aufsichts- und Verwaltungsräte im Anwendungsbereich von Art. 16 OECD-MA anzuerkennen: *“To cover the case of a company managing another company, it was decided to use in Article D the term ‘person’ instead of ‘individual’.”*⁴⁵⁾ Auf Unternehmensgewinne von Kapitalgesellschaften ist Art. 7 OECD-MA als Generalnorm anzuwenden, der Bezug von Einkünften aus unselbständiger Arbeit i. S. d. Art. 15 OECD-MA ist nur für natürliche Personen möglich.⁴⁶⁾

Werden die laufenden Bezüge eines in einem DBA-Partnerstaat ansässigen Aufsichtsratsmitglieds einer österreichischen Kapitalgesellschaft unter Art. 7 OECD-MA subsumiert, hängt die Aufteilung der Besteuerungsbefugnis im Gegensatz zu Art. 16 OECD-MA vom Bestehen einer Betriebsstätte⁴⁷⁾ ab. Im Einzelfall ist daher zu überprüfen, ob das Aufsichtsratsmitglied einer österreichischen Kapitalgesellschaft in Österreich eine Betriebsstätte begründet. Verfügt das Aufsichtsratsmitglied in Österreich über keine Betriebsstätte, kommt seinem Ansässigkeitsstaat somit das alleinige Besteuerungsrecht zu.

V. Schlussbemerkung

Die Zuordnung von laufenden Bezügen eines in einem DBA-Partnerstaat ansässigen Aufsichtsratsmitglieds einer österreichischen Kapitalgesellschaft bedarf bei Nichterfüllung der Anwendungskriterien des Art. 16 OECD-MA einer vertieften Analyse. Dabei ist nicht, wie von weiten Teilen des Schrifttums vertreten, vorrangig auf den Auffangtatbestand des Art. 21 OECD-MA zurückzugreifen, sondern eine Subsumtion unter Art. 15 OECD-MA oder Art. 14 bzw. Art. 7 OECD-MA zu prüfen. Sowohl bei abkommensautonomer Interpretation des Art. 15 OECD-MA als auch bei Auslegung unter Rückgriff auf das originär innerstaatliche Recht Österreichs ist die Anwendung von Art. 15 OECD-MA im Ausgangssachverhalt mangels Weisungsgebundenheit der österreichischen Aufsichtsratsmitglieder ausgeschlossen. Eine Subsumtion von Aufsichtsratsvergütungen unter Art. 7 OECD-MA, bei älteren DBA unter Art. 14 OECD-MA, ist hingegen geboten, weil die Tatbestandsmerkmale Eigenverantwortlichkeit, Selbständigkeit, Unternehmerisiko und dauerhafte Ausübung der Tätigkeit zumindest überwiegend erfüllt sind. Für einen Rückgriff auf Art. 21 OECD-MA bleibt kaum Raum.

⁴⁴⁾ Für eine historische Aufarbeitung der Organisation des Entwurfs des OECD-MA von 1963 durch den OEEC/OECD-Steuerausschuss und die Rolle der einzelnen WP siehe *Gorgiev-Oberascher*, Die Arbeiten des Steuerausschusses der OEEC/OECD unter besonderer Berücksichtigung des Problems der Verteilung der Besteuerungsrechte zwischen Wohnsitz- und Quellenstaat in wirtschafts- und rechtshistorischer Perspektive bis 1963 (2007) 37 ff.

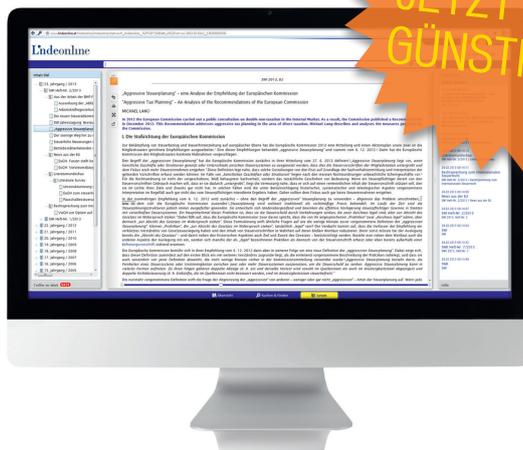
⁴⁵⁾ Protokoll der 11. Sitzung vom 20.–23. 1. 1959, FC/M(59)1, 11. Dieses Protokoll und die anderen in diesem Aufsatz erwähnten historischen Materialien zum OECD-MA sind unter <http://www.taxtreaties-history.org> (Zugriff: 25. 6. 2013) öffentlich zugänglich.

⁴⁶⁾ Wenngleich der Wortlaut von Art. 15 Abs. 1 OECD-MA offenlässt, ob auch juristische Personen unter den Arbeitnehmerbegriff fallen können, so ist dies unter Heranziehung der historischen Entwicklung dieser Bestimmung zu verneinen. Aus dem Artikelentwurf der WP 10 vom 31. 1. 1958, FC/WP10(58)1, 3, sowie dem Bericht des FC vom 28. 4. 1958, TFD/FC/34, 1, und dem Protokoll der 9. Sitzung vom 31. 10. 1958, FC/M(58)4, 6, geht der Wille hervor, nur Vergütungen natürlicher Personen unter Art. 15 OECD-MA zu subsumieren. Warum der Ausdruck „*individual*“ letztendlich keinen Eingang in die Endfassung von Art. 15 OECD-MA gefunden hat, wird nicht näher erläutert. Vgl. den Bericht des FC vom 30. 12. 1958, FC(58)7, 3, in dem Art. A Satz 1 erstmals wieder den Begriff „*residents*“ verwendet, sowie das Protokoll der 11. Sitzung vom 20.–23. 1. 1959, FC/M(59)1, 10. Vgl. im Detail zu diesen Dokumenten *Dziurdz*, Kurzfristige Arbeitnehmerüberlassung, 73 ff. Außerdem stellt Art. 15 Abs. 2 lit. a OECD-MA auf den Aufenthalt des Einkünfteempfängers im anderen Vertragsstaat ab – eine Bedingung, die nur natürliche Personen erfüllen können. Vgl. *Pötgens*, Income from International Private Employment (2007) 115 f.; *Vogelsang* in *Becker/Höppner/Grotherr/Kroppen*, DBA-Kommentar (15. Erg.-Lfg. 2004) Art. 15 Rz. 71. In diesem Sinne verwendet der OECD-Kommentar zu Art. 15 OECD-MA in den Rz. 5 und 8.4 ff. auch den Begriff „*individual*“ anstelle von „*resident*“.

⁴⁷⁾ Vgl. *Plansky*, Gewinnzurechnung, 84.

SWI-HALBJAHRESABO

INKLUSIVE ONLINEZUGANG
UND APP ZUM HEFT-DOWNLOAD



**AKTION
JETZT 20%
GÜNSTIGER!**



BESTELLEN SIE JETZT IHR HALBJAHRESABO

Ja, ich bestelle Exemplare

SWI-Halbjahresabonnement 2013 inkl. Onlinezugang und App
(23. Jahrgang 2013, Heft 7-12)

EUR 88,80
(Jahresabo 2013 EUR 222,-)

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

Name/Firma Kundennummer

Straße/Hausnummer

PLZ/Ort E-Mail

Telefon (Fax) Newsletter: ja nein

Datum/Unterschrift

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

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