

Markus Christoph Stefaner*)

Die Behandlung von Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsvergütungen nach Art. 16 DBA-Deutschland und DBA-Schweiz

TREATMENT OF DIRECTORS' FEES ACCORDING TO THE OECD-MODEL AND THE TAX TREATIES AUSTRIA-GERMANY AND AUSTRIA-SWITZERLAND

Fees of members of a supervisory board are subsumed under Art. 16 OECD-Model. However, classification of fees of members of a board of directors is quite controversially discussed in Austrian and German literature. This article strives to show that fees of members of a board of directors are part of directors' fees (Art. 16 OECD-Model), even if the German translation of the OECD-Model is relevant.

I. Behandlung nach innerstaatlichem Recht

1. Unbeschränkt Steuerpflichtige

1.1. Einkünfte aus selbstständiger Arbeit

Bei Einkünften eines „Managers“¹⁾ stellt sich in Österreich bei der Frage der Zuordnung zu den Einkunftsarten das Abgrenzungsproblem hauptsächlich zwischen Einkünften aus selbstständiger²⁾ und solchen aus nichtselbstständiger Arbeit.³⁾ Obwohl Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit i. d. R. eine Weisungsbindung voraussetzen,⁴⁾ ist die Einordnung von Managerbezügen unter § 25 EStG möglich. Diese Möglichkeit besteht nicht nur für Einkünfte von GmbH-Geschäftsführern, die an Weisungen der Gesellschafterversammlung gebunden sind,⁵⁾ sondern wird darüber hinaus sogar für Einkünfte von Vorständen einer AG, die durch gesetzliche Regelung weisungsfrei sind,⁶⁾ vertreten.⁷⁾

Bei Einkünften von Aufsichtsräten ist die Rechtslage eindeutiger. Aufsichtsräte üben selbstständige Arbeit aus.⁸⁾ Unter denselben Tatbestand sind auch Einkünfte wesentlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer zu subsumieren.⁹⁾ Im Umkehrschluss erzielen somit nicht wesentlich beteiligte Geschäftsführer keine Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit. Eine wesentliche Beteiligung an der Gesellschaft liegt bei einer Beteiligung von mehr als einem Viertel vor.¹⁰⁾ Zwar scheint der Gesetzgeber die Grenze auf Grund der Einflussmöglichkeit des Gesellschafters gezogen zu haben, allerdings ist die Weisungsbindung oder Weisungsfreiheit des Gesellschafter-Geschäftsführers explizit als Kriterium für die Zuordnung zu den Einkünften aus selbstständiger oder nichtselbstständiger Arbeit ausgeschlossen.¹¹⁾

*) Mag. Markus Christoph Stefaner ist Universitätsassistent am Institut für österreichisches und Internationales Steuerrecht an der Wirtschaftsuniversität Wien.

1) Siehe die Definition bei Sutter/Burgstaller, Der Manager im DBA-Recht, in Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer (Hrsg.) Arbeitnehmer im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2003) 49 (51 ff.).

2) § 22 Z 2 EStG.

3) § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG.

4) Z. B. VwGH 20. 12. 2000, 99/13/0223.

5) § 20 Abs. 1 GmbHG. Kastner/Doralt/Nowotny, Grundriß des österreichischen Gesellschaftsrechts⁵ (1990) 380.

6) § 70 Abs. 1 AktG. Kastner/Doralt/Nowotny, Grundriß⁵ 227.

7) Siehe Abschn. I.1.3.

8) § 22 Z 2, 1. TS EStG. Vgl. auch Toifl, Die Besteuerung von Geschäftsführern, Vorständen und Aufsichtsräten international tätiger Unternehmen, in Gassner/Lang (Hrsg.) Besteuerung international tätiger Unternehmen, FS 30 Jahre Steuerrecht an der Wirtschaftsuniversität (1998) 379 (383); Sutter/Burgstaller, in Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer (Hrsg.) Arbeitnehmer 61.

9) § 22 Z 2, 2. TS EStG.

10) § 22 Z 2, 2. TS EStG.

11) § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b letzter Satz EStG.

1.2. Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Liegen weder Weisungsbindung noch die anderen Merkmale eines Dienstverhältnisses vor, können unabhängig von der Beteiligungshöhe des Geschäftsführers keine Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit vorliegen. In diesem Fall greift § 22 Z 2, 1. TS EStG; alternativ sind bei einem Werkvertrag auch Einkünfte aus Gewerbebetrieb denkbar.¹²⁾

1.3. Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit

Grundsätzlich sind Weisungsbindung,¹³⁾ Eingliederung in den Organismus des Arbeitgebers, regelmäßige Gehaltszahlungen,¹⁴⁾ Fehlen von Unternehmerrisiko¹⁵⁾ und der Möglichkeit, sich vertreten zu lassen¹⁶⁾ Merkmale für ein Dienstverhältnis,¹⁷⁾ das zu Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit führt. Bei nicht wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern liegen auch bei auf Grund von gesellschaftsvertraglicher Regelung fehlender Weisungsbindung Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit vor.¹⁸⁾ Dies gilt auch für Geschäftsführer, die nicht Gesellschafter sind.¹⁹⁾

Fraglich ist nun eventuell, ob auch Einkünfte von Vorstandsmitgliedern einer AG unter § 25 EStG fallen können. Der Grund ist, dass Vorstände nicht auf Grund gesellschaftsvertraglicher, sondern auf Grund gesetzlicher Regelung²⁰⁾ weisungsfrei sind. Meiner Meinung nach sprechen allerdings die besseren Argumente²¹⁾ dafür, auch Einkünfte von nicht wesentlich beteiligten Vorständen unter Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit zu subsumieren, wenn neben der Weisungsfreiheit alle Merkmale eines Dienstverhältnisses gegeben sind.²²⁾

2. Anknüpfung bei beschränkt Steuerpflichtigen

2.1. Steuerpflicht

Für die Zuordnung zu den Einkunftsarten sind bei beschränkt Steuerpflichtigen dieselben Kriterien relevant wie bei unbeschränkt Steuerpflichtigen.²³⁾ Allerdings sind hier auf Grund des Territorialitätsprinzips²⁴⁾ zusätzliche Anknüpfungspunkte nötig. Werden die Einkünfte von Managern als Einkünfte aus selbstständiger²⁵⁾ und nichtselbstständiger Arbeit²⁶⁾ qualifiziert, ist Ausübung oder Verwertung im Inland nötig.²⁷⁾ Auf Grund der weiten Interpretation der „Verwertung“ bedeutet dies, dass für Aufsichtsräte, Geschäftsführer und Vorstände österreichischer Gesellschaften immer beschränkte Steuerpflicht schlagend wird.²⁸⁾ Bei Einkünften aus Gewerbebetrieb ist eine Betriebsstätte Voraussetzung für

¹²⁾ Vgl. auch *Zorn*, Besteuerung der Geschäftsführung (1992) 14, 25; *Toifl*, in *Gassner/Lang* (Hrsg.) FS 30 Jahre Steuerrecht 383.

¹³⁾ VwGH 20. 12. 2000, 99/13/0223.

¹⁴⁾ VwGH 25. 2. 1997, 92/14/0039.

¹⁵⁾ VwGH 11. 8. 1993, 92/13/0022.

¹⁶⁾ VwGH 16. 2. 1994, 92/13/0149.

¹⁷⁾ § 47 Abs. 2 EStG.

¹⁸⁾ § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG. *Toifl*, in *Gassner/Lang* (Hrsg.) FS 30 Jahre Steuerrecht 383.

¹⁹⁾ Vgl. *Toifl*, in *Gassner/Lang* (Hrsg.) FS 30 Jahre Steuerrecht 382; *Zorn*, Geschäftsführung 13.

²⁰⁾ § 70 Abs. 1 AktG.

²¹⁾ Vgl. *Staringer*, Besteuerung von Abfertigungen für Vorstandsmitglieder einer AG, *ecolex* 1995, 581 (582); *Hohenwarter*, Taxation of Directors' Compensation, Diplomarbeit Wirtschaftsuniversität Wien (2003) 17.

²²⁾ Vgl. auch VwGH 24. 2. 1999, 97/13/0234.

²³⁾ Vgl. Abschn. I.1. Siehe auch *Toifl*, in *Gassner/Lang* (Hrsg.) FS 30 Jahre Steuerrecht 384.

²⁴⁾ *Doralt/Ruppe*, Grundriss des österreichischen Steuerrechts, Band I⁸ (2003) Rz. 771.

²⁵⁾ § 98 Z 2 EStG.

²⁶⁾ § 98 Z 4 EStG.

²⁷⁾ Vgl. zum Konzept der Verwertung *Lang*, Beschränkte Steuerpflicht durch Verwertung im Inland, SWI 1993, 356 ff.; *Sutter*, Aufsichtsratsstätigkeit bei ausländischer Tochtergesellschaft – „Verwertung“ im Inland, AnwBl. 2002, 111 ff.

²⁸⁾ VwGH 20. 9. 2001, 2000/15/0039; BMF 5. 7. 1995, EAS 668, SWI 1995, 327. Vgl. allerdings die Kritik bei *Lang*, SWI 1993, 356 ff.; *Toifl*, in *Gassner/Lang* (Hrsg.) FS 30 Jahre Steuerrecht 384.

die Steuerpflicht in Österreich.²⁹⁾ Eine Betriebsstätte ist allerdings nicht gefordert, wenn eine kaufmännische oder technische Beratung im Inland vorliegt.³⁰⁾ Eine Zuordnung der Geschäftsführertätigkeit zu kaufmännischer Beratung scheint zumindest sehr fraglich.

2.2. Steuererhebung

Einkommen von Aufsichtsräten unterliegen dem Steuerabzug in besonderen Fällen.³¹⁾ Gleiches gilt für Einkünfte aus kaufmännischer Beratung.³²⁾ Hier scheint durch die Parallelität zwischen den Formulierungen in § 98 Z 3 und § 99 Abs. 1 Z 5 EStG der Steuerabzug nur auf Beratungen, die gewerbliche Einkünfte darstellen, beschränkt zu sein.³³⁾ Für Vorstände und Geschäftsführer, die Einkünfte aus selbstständiger Arbeit erzielen,³⁴⁾ und für gewerbliche Einkünfte, die keine Einkünfte aus gewerblicher Beratung darstellen, sieht § 99 EStG keinen Steuerabzug vor.³⁵⁾ Die Steuer wird hier folglich durch Veranlagung erhoben.³⁶⁾ Liegen Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit vor, greift die Regelung über den Lohnsteuerabzug bei beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern.³⁷⁾

Dort, wo der Steuerabzug in besonderen Fällen³⁸⁾ greift, wird dieser i. H. v. 20 %³⁹⁾ vom Bruttoertrag⁴⁰⁾ erhoben. In Österreich stellt die Behandlung der USt die einzige Durchbrechung des Bruttoprinzips dar.⁴¹⁾ Obwohl die USt Teil der Einkünfte ist,⁴²⁾ ist sie nicht Teil der Bemessungsgrundlage der Abzugssteuer.⁴³⁾ Von dieser Durchbrechung und der Behandlung doppelstöckiger Personengesellschaften abgesehen, wird die Bruttobesteuerung in Österreich jedoch konsequent durchgezogen.⁴⁴⁾ Auch Reisekostenrückstattungen werden mit 20 % vom Bruttobetrag besteuert.⁴⁵⁾

II. Behandlung nach dem OECD-MA

1. Anwendungsbereich des Art. 16

Art. 16 OECD-MA spricht Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsvergütungen und ähnliche Zahlungen an. In seinem Anwendungsbereich geht Art. 16 OECD-MA den Art. 7, 14 und 15 vor.⁴⁶⁾ Da die Zahlungsmodalitäten für die Aufteilung der Besteuerungsrechte irrelevant

²⁹⁾ § 98 Z 3 EStG.

³⁰⁾ § 98 Z 3 EStG. Vgl. ausführlicher H.-J. Aigner/Konezny, Die kaufmännische oder technische Beratung im Inland und die Gestellung von Arbeitskräften, in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer* (Hrsg.) Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht (2004) 165 (186 ff.).

³¹⁾ § 99 Abs. 1 Z 4 EStG.

³²⁾ § 99 Abs. 1 Z 5 EStG.

³³⁾ Vgl. ausführlicher Aigner/Konezny, in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer* (Hrsg.) Beschränkte Steuerpflicht, 181 ff. A. A.: BMF 20. 8. 1996, EAS 932; SWI 1996, 425 f.; BMF 22. 4. 1996, EAS 865; SWI 1996, 281.

³⁴⁾ § 98 Z 2 EStG.

³⁵⁾ Siehe auch Sutter/Burgstaller, in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer* (Hrsg.) Arbeitnehmer 66.

³⁶⁾ § 102 Abs. 1 Z 1 EStG.

³⁷⁾ § 70 EStG.

³⁸⁾ § 99 EStG.

³⁹⁾ § 100 Abs. 1 EStG.

⁴⁰⁾ § 99 Abs. 2 EStG.

⁴¹⁾ Vgl. Stefaner/Urtz, Die Bemessungsgrundlage des Steuerabzugs bei beschränkt Steuerpflichtigen, in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer* (Hrsg.) Beschränkte Steuerpflicht, 277 (296).

⁴²⁾ FG Hessen 28. 3. 1980, EFG 1981, 133; Doralt, EStG (7. Lfg., Stand 1. 10. 2002) § 28 Rz. 58.

⁴³⁾ Vgl. Schlögl/Wiesner/Nolz/Kohler, Einkommensteuergesetz 1972⁹ (1988) § 99 Rz. 3; Quantschnigg/Schuch, ESt-HB § 99 Rz. 9; Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer – Kommentar, § 99 Rz. 4; Doralt, EStG⁴ § 99 Rz. 25; Stefaner/Urtz, in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer* (Hrsg.) Beschränkte Steuerpflicht, 291.

⁴⁴⁾ Vgl. Stefaner/Urtz, in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer* (Hrsg.) Beschränkte Steuerpflicht, 296 f.

⁴⁵⁾ Vgl. Stefaner/Urtz, in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer* (Hrsg.) Beschränkte Steuerpflicht, 284.

⁴⁶⁾ Vgl. Toifl, in *Gassner/Lang* (Hrsg.) FS 30 Jahre Steuerrecht 385; Sutter/Burgstaller, in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer* (Hrsg.) Arbeitnehmer 56.

sein sollen,⁴⁷⁾ sind diese Vergütungen unabhängig von der Art der Vergütung unter Art. 16 zu subsumieren. Folglich sind sowohl fixe als auch gewinnabhängige Vergütungen unter Art. 16 OECD-MA einzuordnen. Dies gilt auch für an der Gesellschaft beteiligte Organe.⁴⁸⁾ Liegen allerdings (verdeckte) Gewinnausschüttungen an den – an der Gesellschaft beteiligten – Vorstand bzw. Aufsichtsrat und nicht Vergütungen der Aufsichtsrats- oder Verwaltungsrats Tätigkeit vor, greift Art. 10.⁴⁹⁾

Eine Frage, die zu heftiger Diskussion führt, ist, ob nur Vergütungen aus Aufsichtsrats-tätigkeit unter Art. 16 fallen oder ob Art. 16 auch für Vorstände Anwendung findet.⁵⁰⁾ Blickt man auf den Wortlaut „Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsvergütungen“ und vermeidet man entsprechend der autonomen Interpretation⁵¹⁾ einen Rückgriff auf das nationale Recht, so legt der Wortlaut eine Anwendung auf Vergütungen für Aufsichts- und Verwaltungstätigkeit nahe.⁵²⁾ Eine Einschränkung ist hier jedoch insofern vorzunehmen, als nur jene Tätigkeiten zu Einkünften gem. Art. 16 OECD-MA führen können, die von Gesellschaftsorganen ausgeübt werden.⁵³⁾

Ein derart weiter Anwendungsbereich wird auch durch die beiden Originalfassungen⁵⁴⁾ des OECD-MA unterstützt. In der englischen Fassung spricht Art. 16 „directors' fees and other similar payments“ an; die französische Fassung adressiert: „membre du conseil d'administration ou de surveillance“. Hier ist offensichtlich, dass nicht nur Aufsichtstätigkeit unter Art. 16 fallen soll.⁵⁵⁾ Auch ist nicht anzunehmen, dass Art. 16 in der deutschen Übersetzung des OECD-MA einen anderen Anwendungsbereich als in den Originalfassungen haben sollte.⁵⁶⁾ Folglich entspricht es der h. L. in Österreich, dass der weite Anwendungsbereich der Originalfassungen auf Art. 16 der deutschen Fassung entsprechend durchschlägt.⁵⁷⁾

Von den Befürwortern einer Beschränkung der Anwendung auf Aufsichtsratsvergütungen wird vorgebracht, dass laut MK Grund für die Einfügung von Art. 16 in das OECD-MA

⁴⁷⁾ Vgl. *Schuch/Stefaner*, Abfertigungen und Abfindungen in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer* (Hrsg.) Arbeitnehmer 251 (256 f.). Anders ist vorzugehen, wenn ein DBA eine Verteilungsnorm kennt, die auf Grund der Zahlungsform eingreift. Vgl. z. B. für Veräußerungsrenten Abs. 5 des Protokolls zum DBA-Österreich-Deutschland. Vgl. hierzu *Schuch/Haslinger*, in *Debatin/Wassermeyer* (Hrsg.) DBA Österreich (91. Erg.fg., Oktober 2003) Art. 18 Rz. 23.

⁴⁸⁾ Vgl. *Urtz*, Neues DBA Österreich-Deutschland: Sonderregelung für Geschäftsführervergütungen, SWI 1999, 429 (431); *Sutter/Burgstaller*, in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer* (Hrsg.) Arbeitnehmer 60 f.

⁴⁹⁾ Vgl. auch Abschn. II.2. Vgl. detailliert *Aigner*, in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer* (Hrsg.) Arbeitnehmer 102 ff.

⁵⁰⁾ Vgl. in Österreich *Toifl*, in *Gassner/Lang* (Hrsg.) FS 30 Jahre Steuerrecht 384 ff.; *Urtz*, Geschäftsführervergütungen nach dem neuen DBA Österreich-Deutschland, in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg.) Das neue Doppelbesteuerungsabkommen Österreich-Deutschland (1999) 133 (135 ff.); *Sutter/Burgstaller*, in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer* (Hrsg.) Arbeitnehmer 60 ff.

⁵¹⁾ Vgl. *Lang*, Die Einwirkung der Doppelbesteuerungsabkommen auf das innerstaatliche Recht, FJ 1988, 72 ff.

⁵²⁾ Vgl. scheinbar in dieselbe Richtung gehend *Urtz*, in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg.) DBA Deutschland 135.

⁵³⁾ OECD-MK Art. 16 Rz. 3.

⁵⁴⁾ Vgl. *Toifl*, in *Gassner/Lang* (Hrsg.) FS 30 Jahre Steuerrecht 389; *Urtz*, in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg.) DBA Deutschland 137 f.; *Aigner*, in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer* (Hrsg.) Arbeitnehmer 101. Vgl. auch *Lang/Stefaner*, in *Debatin/Wassermeyer* (Hrsg.) DBA Österreich Art. 16 Rz. 3.

⁵⁵⁾ Vgl. *Toifl*, in *Gassner/Lang* (Hrsg.) FS 30 Jahre Steuerrecht 388; *Urtz*, in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg.) DBA Deutschland 137; *Aigner*, in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer* (Hrsg.) Arbeitnehmer 97. Vgl. allerdings den interessanten Nachweis bei *Sutter/Burgstaller*, in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer* (Hrsg.) Arbeitnehmer 64, dass im Vorläufer des OECD-MA, dem Musterabkommen des Völkerbunds, zwischen „director“ und „manager“ unterschieden wurde – und somit im Völkerbundmuster mit „director“ scheinbar die Aufsichtstätigkeit angesprochen wurde.

⁵⁶⁾ Vgl. schon *Urtz*, in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg.) DBA Deutschland 137 f.

⁵⁷⁾ Vgl. *Toifl*, in *Gassner/Lang* (Hrsg.) FS 30 Jahre Steuerrecht 389; *Urtz*, in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg.) DBA Deutschland 138; *Aigner*, in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer* (Hrsg.) Arbeitnehmer 101 f. A. A. *Philipp/Loukota/Jirousek*, Internationales Steuerrecht (22. Erg.fg., 1. 5. 2003) Z 16 Rz. 2; *Sutter/Burgstaller*, in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer* (Hrsg.) Arbeitnehmer 64 f. Vgl. auch die Lehre in Deutschland: *Prokisch*, in *Vogel/Lehner* (Hrsg.) DBA⁴ Art. 16 Rz. 10; *Wassermeyer*, in *Debatin/Wassermeyer* (Hrsg.) DBA MA Art. 16 Rz. 22.

war, dass für jene Tätigkeiten, die in Art. 16 zusammengefasst wurden, der Ausübungs-ort schwer feststellbar ist.⁵⁸⁾ Auch hierin wird versucht ein Argument für die Beschränkung des Anwendungsbereichs auf Aufsichtsratsvergütungen zu sehen.⁵⁹⁾ Der Tätigkeitsort sei bei Aufsichtstätigkeiten schwerer feststellbar. Bei Geschäftsführern und Vorständen sei der Tätigkeitsort hingegen eindeutig festzulegen, da Art. 4 Abs. 3 OECD-MA den Ort der Geschäftsführung als einzige – und daher zwangsweise eindeutige⁶⁰⁾ – Tie-Breaker-Regelung für doppelt ansässige Gesellschaften vorsieht.⁶¹⁾

Dem ist jedoch entgegenzuhalten, dass der Ort der Geschäftsleitung nicht zwangsweise mit dem ständigen Tätigkeitsort der einzelnen Vorstandsmitglieder übereinstimmt.⁶²⁾ Der Ort der Geschäftsleitung ist nämlich jener Ort, an dem die operativen Entscheidungen der Gesellschaft getroffen werden.⁶³⁾ Wenn das Vorstandsgremium an einem Ort die Entscheidungen trifft, bedeutet dies allerdings noch lange nicht, dass die einzelnen Mitglieder überwiegend dort tätig werden. Besonders in Zeiten von Teleworking und modernen Kommunikationsformen sind gerade Vorstände bei ihrer Arbeit nicht an einen Ort gebunden. Folglich können sich auch hier Probleme bei der Bestimmung des Tätigkeitsorts ergeben.⁶⁴⁾

Darüber hinaus muss bedacht werden, dass das Ziel, „Wandervogel“⁶⁵⁾ einzufangen, kein abschließendes Kriterium für die Bestimmung des Anwendungsbereiches sein kann. Dies kann auch am Beispiel von Art. 17 OECD-MA gezeigt werden. Auch hier bestand die Zielsetzung darin, „Wandervogel“⁶⁶⁾ einzufangen. Trotzdem fallen nur in der Öffentlichkeit auftretende Künstler unter den Anwendungsbereich von Art. 17.⁶⁷⁾ Die Bestimmung des Tätigkeitsorts von Autoren, die mehrere Jahre – an unterschiedlichsten Orten – an einem Buch schreiben, ist nicht minder schwierig, fällt allerdings nicht unter Art. 17. Genauso fallen Einkünfte von Regisseuren nicht unter Art. 17, obwohl Bühnenbildner und Regisseure tendenziell schwieriger greifbar sein werden, da sie nicht unbedingt während der gesamten Spielzeit am Ort der Aufführung bleiben müssen, sondern schon zum nächsten Engagement weiterziehen können. Würde man auch hier den Anwendungsbereich entsprechend dem Ziel, Wandervogel einzufangen, bestimmen, müsste der Anwendungsbereich von Art. 17 OECD-MA weiter sein. Da er jedoch auf vortragende Künstler eingeschränkt ist, zeigt sich, dass die Zielsetzung der Regelung nicht einziges maßgebliches Kriterium für den Anwendungsbereich sein kann.

Ein anderes Argument der Befürworter einer restriktiven Auslegung des Anwendungsbereichs von Art. 16 ist, dass sich die Tätigkeit von Aufsichtsräten in der Aufsicht erschöpft. Verwaltungsräte sind im österreichischen und deutschen Raum jedoch nicht so bekannt. Trotzdem ist dieser Term – dort, wo er im Gesetz anzutreffen ist – eine Bezeichnung für Organe mit Überwachungsfunktion in öffentlichen Unternehmen und teil-ausgegliederten Behörden.⁶⁸⁾ Folglich wird argumentiert, dass auch die Bezeichnung

⁵⁸⁾ OECD-MK Art. 16 Rz. 1.

⁵⁹⁾ Vgl. *Sutter/Burgstaller*, in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer* (Hrsg.) Arbeitnehmer 65 f.

⁶⁰⁾ A. A. *Hinnekens*, Revised OECD-TAG Definition of Place of Effective Management, *intertax* 2003, 314 (314 ff.). Dass der Ort der Geschäftsleitung kein wirklich eindeutiges Kriterium darstellt, zeigt sich auch daran, dass es bei der OECD eine TAG gegeben hat, die Änderungsvorschläge erarbeitet hat. Vgl. detailliert *Hinnekens*, *intertax* 2003, 316 ff.

⁶¹⁾ Vgl. *Sutter/Burgstaller*, in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer* (Hrsg.) Arbeitnehmer 66. A. A. *Aigner*, in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer* (Hrsg.) Arbeitnehmer 95 f.; *Hinnekens*, *intertax* 2003, 314.

⁶²⁾ Vgl. auch *Aigner*, in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer* (Hrsg.) Arbeitnehmer 96.

⁶³⁾ Vgl. grundlegend *Lehner*, in *Vogel/Lehner* (Hrsg.) DBA Kommentar⁴ (2003) Art. 4 Rz. 113 ff.

⁶⁴⁾ Vgl. auch *Aigner*, in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer* (Hrsg.) Arbeitnehmer 96.

⁶⁵⁾ *Sutter/Burgstaller*, in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer* (Hrsg.) Arbeitnehmer 65 f.

⁶⁶⁾ Vgl. beispielsweise *Nitikman*, Article 17 of the OECD Model Treaty – An Anachronism?, *intertax* 2001, 268 (268); *Stockmann*, in *Vogel/Lehner* (Hrsg.) DBA⁴ Art. 17 Rz. 3.

⁶⁷⁾ Vgl. grundlegend *Stockmann*, in *Vogel/Lehner* (Hrsg.) DBA⁴ Art. 17 Rz. 22.

⁶⁸⁾ *Sutter/Burgstaller*, in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer* (Hrsg.) Arbeitnehmer 62. Vgl. auch *Prokisch* in *Vogel/Lehner* (Hrsg.) DBA⁴ Art. 16 Rz. 9; *Wassermeyer*, in *Debatin/Wassermeyer* (Hrsg.) DBA MA Art. 16 Rz. 22.

„Verwaltungsrat“ Aufsichtsorgane anspricht. Folgt man diesem Argument, verbleibt dem Term „Verwaltungsrat“ des Art. 16 OECD-MA jedoch kaum ein Anwendungsbereich,⁶⁹⁾ da Art. 19 Art. 16 vorgeht. Voraussetzung ist, dass die Vergütung von einem Vertragsstaat – soweit dieser nicht privatwirtschaftlich tätig ist⁷⁰⁾ – an unselbstständig Tätige geleistet wird.

Diese Argumentation hat jedoch mehrere Schwachstellen. Einerseits übersieht sie, dass die deutsche Fassung nur eine Übersetzung der englischen und französischen Originalfassungen darstellt.⁷¹⁾ Und diese können selbst dann relevant sein, wenn dem DBA Deutsch als einzige Vertragssprache zu Grunde liegt.⁷²⁾ Weiters wird die Einschränkung des Anwendungsbereichs meist mittels eines Rückgriffs auf nationale Rechtsbegriffe erreicht.⁷³⁾ Ein Abgehen von der autonomen Interpretation kann jedoch zu unterschiedlichen Auslegungen der beteiligten Vertragspartner führen. Die möglichen entstehenden Doppelbesteuerungen widersprechen aber dem Sinn und Zweck der DBA und sind den Vertragsverhandlern deshalb nicht zuzusinnen.⁷⁴⁾ Wie leicht es durch den Rückgriff auf nationales Recht zu derartigen Problemen kommen kann, zeigt sich gerade am Beispiel der Verwaltungsräte. Von den meisten Vertretern der Theorie, dass Verwaltungsräte ebenfalls nur überwachende Tätigkeit ausführen und Art. 16 daher auf Kontrolltätigkeit beschränkt sein soll, wird nämlich übersehen, dass auch das Schweizer Recht Verwaltungsräte kennt.⁷⁵⁾ Diese führen – entsprechend dem angloamerikanischen Board-System – nicht nur Überwachungs-, sondern eben auch operative Verwaltungsaufgaben aus. Somit führt selbst die Definition des Anwendungsbereichs über Rückgriff auf die Rechtsordnungen der deutschsprachigen OECD-Mitgliedsstaaten dazu, dass Art. 16 OECD-MA nicht nur Aufsichts-, sondern auch Verwaltungstätigkeiten umfasst. Folglich sind alle typengleichen Funktionen – somit auch Geschäftsführer und Vorstandsmitglieder – von Art. 16 umfasst.

Obwohl somit sehr gute Gründe für eine Zuordnung von Geschäftsführer und Vorstandsvergütungen zu Art. 16 OECD-MA sprechen, sieht die Finanzverwaltung den Anwendungsbereich von Art. 16 restriktiv.⁷⁶⁾ Laut Ansicht der Finanzverwaltung sollen Geschäftsführer und Vorstände keine Einkünfte gem. Art. 16 erzielen. Die Finanzverwaltung sieht sich hier wohl auch durch die Judikatur des VwGH⁷⁷⁾ gestützt. Diese Meinung könnte jedoch verfrüht sein, da sich das Judikat auf das MA aus 1963 stützt. Zu diesem Zeitpunkt wich die deutsche Übersetzung des MK⁷⁸⁾ jedoch noch weiter von den Originalfassungen ab, da nur Aufsichtsräte und nicht Verwaltungsräte erwähnt wurden. Zwar hätte auch hier die

⁶⁹⁾ Vgl. dies hinnehmend *Sutter/Burgstaller*, in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer* (Hrsg.) Arbeitnehmer 64 f.

⁷⁰⁾ Art. 19 Abs. 3 OECD-MA. Dies kann im Einzelfall eine schwierige Abgrenzung darstellen. Vgl. hierzu *Lang*, Einführung in das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen² (2002) Rz. 50; *Sutter/Burgstaller*, in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer* (Hrsg.) Arbeitnehmer 59.

⁷¹⁾ Vgl. oben.

⁷²⁾ Vgl. *Lang*, Doppelbesteuerungsabkommen und innerstaatliches Recht (1992) 96 f.; *Aigner*, in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer* (Hrsg.) Arbeitnehmer 101.

⁷³⁾ *Prokisch* in *Vogel/Lehner* (Hrsg.) DBA⁴ Art. 16 Rz. 9; *Wassermeyer*, in *Debatin/Wassermeyer* (Hrsg.) DBA MA Art. 16 Rz. 22.

⁷⁴⁾ Vgl. *Schuch/Stefaner*, in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer* (Hrsg.) Arbeitnehmer 259.

⁷⁵⁾ Vgl. schon *Aigner*, in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer* (Hrsg.) Arbeitnehmer 101.

⁷⁶⁾ BMF 14. 4. 1992, AÖFV Nr. 153/1992; BMF 26. 1. 1998, EAS 1215, SWI 1998, 248; BMF 10. 7. 2000, EAS 1688, SWI 2000, 390; BMF 17. 8. 2001, EAS 1915, SWI 2001, 416; BMF 29. 4. 2002, EAS 2046, SWI 2002, 308; BMF 1. 10. 2002, EAS 2118, SWI 2002, 507; BMF 1. 10. 2002, EAS 2121, SWI 2002, 508. Vgl. auch *Toifl*, in *Gassner/Lang* (Hrsg.) FS 30 Jahre Steuerrecht 390.

⁷⁷⁾ VwGH 31. 7. 1996, 92/13/0172.

⁷⁸⁾ Vgl. *Toifl*, in *Gassner/Lang* (Hrsg.) FS 30 Jahre Steuerrecht 387; *Urtz*, in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg.) DBA Deutschland 136; *Sutter/Burgstaller*, in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer* (Hrsg.) Arbeitnehmer 61; *Aigner*, in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer* (Hrsg.) Arbeitnehmer 99.

Verbindung mit den Originalfassungen schon zu einer extensiveren Auslegung führen können, doch bedeutet dies nicht, dass aus neueren Fassungen von OECD-MA und MK nicht eindeutiger der weitere Anwendungsbereich von Art. 16 abzuleiten ist.

2. Abgrenzung zu anderen Verteilungsnormen

Folgt man der h. L. in Österreich, ergeben sich nur wenige Abgrenzungsprobleme. Art. 16 ist für alle Aufsichtsräte, Vorstände und Geschäftsführer anwendbar. Entscheidendes Kriterium ist die Organstellung.⁷⁹⁾ Somit ist auch die Frage der Behandlung von Betriebsstätten-Geschäftsführern geklärt. Da sie als Geschäftsführer Organe der Gesellschaft sind, ist Art. 16 anzuwenden und das Besteuerungsrecht fällt dem Sitzstaat der Gesellschaft zu.⁸⁰⁾ Zwar ist beim Betriebsstättenleiter offensichtlich, dass dieser i. d. R. nicht nur als Geschäftsführer, sondern auch als leitender Angestellter tätig wird. Eine Aufteilung hat allerdings trotzdem zu unterbleiben, da ihn dies nicht von jedem anderen Geschäftsführer unterscheidet, da auch diese i. d. R. Funktionen eines „gewöhnlichen“ leitenden Angestellten übernehmen.⁸¹⁾

Eine Abgrenzungsfrage stellt sich allerdings zu Art. 10 OECD-MA. Art. 10 ist anzuwenden, wenn Dividenden – oder vergleichbare Zahlungen – von einer Gesellschaft an einen Gesellschafter auf Grund des Gesellschaftsverhältnisses fließen.⁸²⁾ Hierbei kommt es nicht darauf an, ob die Ausschüttung offen oder verdeckt durchgeführt wird.⁸³⁾ Angemessene Vergütungen auch von Gesellschafter-Geschäftsführern sind keine Dividenden, selbst wenn sie gewinnabhängig sind. Erst wenn eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt, ist Art. 10 anzuwenden.

Weitere Abgrenzungsfragen ergeben sich bei einer engeren Interpretation des Anwendungsbereichs von Art. 16. Sieht man ihn für Geschäftsführer und Vorstände unanwendbar, bleibt die Frage der Zuordnung zu einer anderen Verteilungsnorm noch zu klären. Diese Frage wird in Zukunft auch von noch größerer Brisanz sein, da mit der Societas Europaea (SE)⁸⁴⁾ wohl auch in Deutschland und Österreich Gesellschaften mit Board-System Einzug halten werden.⁸⁵⁾ Primär kommen für Boardmitglieder hier neben Art. 16 die Verteilungsnormen für Unternehmensgewinne,⁸⁶⁾ selbstständige Tätigkeit⁸⁷⁾ und unselbstständige Tätigkeit⁸⁸⁾ in Frage.⁸⁹⁾ Bei der Einordnung ist autonom auf die systematische Abgrenzung der Begriffe des DBA abzustellen. Legalfiktionen des nationalen Rechts, wie die Zuordnung von weisungsfreien Gesellschafter-Geschäftsführern zu Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit,⁹⁰⁾ müssen hier irrelevant sein.⁹¹⁾ Zur Abgrenzung

⁷⁹⁾ Vgl. oben.

⁸⁰⁾ Vgl. zum DBA Deutschland *Lang/Stefaner*, in *Debatin/Wassermeyer* (Hrsg.) DBA Österreich Art. 16 Rz. 6.

⁸¹⁾ Vgl. schon *Lang/Stefaner*, in *Debatin/Wassermeyer* (Hrsg.) DBA Österreich Art. 16 Rz. 6. Das Trennungsgesetz gem. OECD-MK Art. 16 Rz. 2 wird nur bei getrennten Tätigkeiten, also nicht der täglichen Aktivität zuordenbaren Tätigkeiten, schlagend werden. Vgl. auch in diese Richtung gehend den Vorbehalt Belgiens in Rz. 6 des MK zu Art. 16.

⁸²⁾ Vgl. *Tischbirek*, in *Vogel/Lehner* (Hrsg.) DBA⁴ Art. 10 Rz. 188.

⁸³⁾ Vgl. *Aigner*, Die verdeckte Gewinnausschüttung im DBA-Recht, IStR 2003, 154 (156); *Aigner*, in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer* (Hrsg.) Arbeitnehmer 102 ff.

⁸⁴⁾ VO EG/2157/2001, ABl. EG L 294 v. 10. 11. 2001

⁸⁵⁾ Vgl. *Torggler*, Zur Europäischen Gesellschaft (SE), Teil II, *ecolx* 2001, 533 (533 f.); *Wenger*, Die europäische (Aktien-)Gesellschaft (SE) wird Realität, RWZ 2001/98, 317 (319); *Aigner*, in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer* (Hrsg.) Arbeitnehmer 102; *Lang/Stefaner*, in *Debatin/Wassermeyer* (Hrsg.) DBA Österreich Art. 16 Rz. 5.

⁸⁶⁾ Art. 7 OECD-MA.

⁸⁷⁾ Art. 14 OECD-MA.

⁸⁸⁾ Art. 15 OECD-MA.

⁸⁹⁾ Vgl. detailliert *Sutner/Burgstaller*, in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer* (Hrsg.) Arbeitnehmer 67 ff.

⁹⁰⁾ § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG.

⁹¹⁾ Vgl. schon *Urtz*, in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg.) DBA Deutschland 138 f.

zwischen Art. 15 einerseits und Art. 7 und 14⁹²⁾ andererseits ist vor allem auf ein bewegliches System, dessen Eckpfeiler Weisungsbindung und Unternehmerwagnis sind, abzustellen.⁹³⁾ Selbst wenn die Weisungsbindung fehlt, ist somit auch bei Geschäftsführern unselbstständige Tätigkeit denkbar, wenn das Unternehmerwagnis auf Grund regelmäßiger erfolgsunabhängiger Zahlungen, der Eingliederung in den Betrieb, Urlaubsansprüchen, des vorgegebenen Arbeitsortes und Überstundenentgeltanspruchs fehlt.⁹⁴⁾ Eine Subsumtion unter Art. 15 OECD-MA wäre somit möglich. In diesem Fall ergibt sich das Problem der Feststellung des Tätigkeitsorts des Geschäftsführers,⁹⁵⁾ das sich bei Anwendung von Art. 16 nicht stellt. Für eine Zuordnung zu Art. 15 tentierte auch die Finanzverwaltung. Sie wollte das Ergebnis eines entsprechenden Verständigungsverfahrens⁹⁶⁾ mit der Schweiz auf alle OECD-MA-konformen DBA anwenden.⁹⁷⁾ Dem wurden allerdings durch den VwGH⁹⁸⁾ Grenzen gesetzt, da für den VwGH Art. 15 bei ausreichender Beteiligungshöhe⁹⁹⁾ – und damit fehlender Vergleichbarkeit zu einem Anstellungsverhältnis – nicht anwendbar ist. Diese Ansicht wurde auch von der Verwaltung übernommen.¹⁰⁰⁾

III. Besonderheiten der DBA mit Deutschland und der Schweiz

1. DBA-Deutschland

Um etwaige Unsicherheiten in der Anwendbarkeit von Art. 16 auf Geschäftsführer und Vorstände zu vermeiden, wurde Art. 16 im DBA-Deutschland ein zweiter Absatz hinzugefügt. Dieser stellt klar, dass die Grundsätze von Art. 16 auch auf Geschäftsführer anzuwenden sind.¹⁰¹⁾ Folglich ergibt sich auch eine entsprechende Einengung des dem OECD-MA entsprechenden Abs. 1 von Art. 16.¹⁰²⁾ Art. 16 Abs. 2 DBA-Deutschland spricht Geschäftsführer und Vorstandsmitglieder an. Hieraus kann jedoch nicht geschlossen werden, dass nur Mitglieder eines mehrköpfigen Vorstands betroffen sind.¹⁰³⁾ Darüber hinaus stellt die Nennung der Vorstandsmitglieder auch sicher, dass Stiftungsvorstände,¹⁰⁴⁾ Vorstände von Genossenschaften¹⁰⁵⁾ und Vereinen¹⁰⁶⁾ ebenfalls unter Art. 16 zu subsumieren sind.

Die Aufnahme von Abs. 2 führt auch dazu, dass klargestellt wird, dass Einkünfte von Organen einer Gesellschaft, die dem Board-System folgt, unter Art. 16 DBA-Deutschland zu subsumieren sind.¹⁰⁷⁾ Dadurch kann für die Zuordnung des Besteuerungsrechts auch eine Aufteilung in jenen Teil der Vergütung, der für die Kontrolltätigkeit gezahlt wird, und in jenen Teil, der für die operative Tätigkeit erwächst, unterbleiben. Da sich Deutschland jedoch nicht dazu durchringen konnte, für in Deutschland ansässige Aufsichtsräte

⁹²⁾ Für die Abgrenzung zwischen dem Anwendungsbereich von Art. 7 und 14 vgl. *Sutter/Burgstaller*, in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer* (Hrsg.) Arbeitnehmer 67 ff.; *Aigner*, in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer* (Hrsg.) Arbeitnehmer 98.

⁹³⁾ Vgl. schon *Toifl*, in *Gassner/Lang* (Hrsg.) FS 30 Jahre Steuerrecht, 391 f.

⁹⁴⁾ Vgl. *Toifl*, in *Gassner/Lang* (Hrsg.) FS 30 Jahre Steuerrecht 391; *Sutter/Burgstaller*, in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer* (Hrsg.) Arbeitnehmer 67 ff.

⁹⁵⁾ Vgl. hierzu ausführlich *Toifl*, in *Gassner/Lang* (Hrsg.) FS 30 Jahre Steuerrecht 393 f.; *Sutter/Burgstaller*, in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer* (Hrsg.) Arbeitnehmer 75 ff.

⁹⁶⁾ BMF 19. 3. 1992, AÖFV Nr. 153/1992. Siehe Abschn. III.2.

⁹⁷⁾ BMF 9. 4. 1993, EAS 225, SWI 1993, 139.

⁹⁸⁾ VwGH 25. 11. 1992, 91/13/0144; VwGH 31. 7. 1996, 92/13/0172.

⁹⁹⁾ Im Anlassfall war der Beschwerdeführer zu 95 % an der Gesellschaft beteiligt.

¹⁰⁰⁾ BMF 21. 7. 1997, EAS 1116, SWI 1997, 430.

¹⁰¹⁾ Vgl. *Urtz*, SWI 1999, 429 ff.; *Lang/Stefaner*, in *Debatin/Wassermeyer* (Hrsg.) DBA Österreich Art. 16 Rz. 1.

¹⁰²⁾ Vgl. *Urtz*, in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg.) DBA Deutschland 145 f.

¹⁰³⁾ Vgl. *Urtz*, in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg.) DBA Deutschland 143 f.; *Lang/Stefaner*, in *Debatin/Wassermeyer* (Hrsg.) DBA Österreich Art. 16 Rz. 4.

¹⁰⁴⁾ Vgl. *Lang/Stefaner*, in *Debatin/Wassermeyer* (Hrsg.) DBA Österreich Art. 16 Rz. 4.

¹⁰⁵⁾ Vgl. *Lang/Stefaner*, in *Debatin/Wassermeyer* (Hrsg.) DBA Österreich Art. 16 Rz. 4.

¹⁰⁶⁾ Vgl. *Urtz*, SWI 1999, 432; *Lang/Stefaner*, in *Debatin/Wassermeyer* (Hrsg.) DBA Österreich Art. 16 Rz. 4.

¹⁰⁷⁾ Vgl. *Lang/Stefaner*, in *Debatin/Wassermeyer* (Hrsg.) DBA Österreich Art. 16 Rz. 5.

die Befreiungsmethode anzuwenden,¹⁰⁸⁾ diese jedoch für Einkünfte gem. Art. 16 Abs. 2 vorsieht,¹⁰⁹⁾ ist eine Aufteilung nicht gänzlich irrelevant geworden.¹¹⁰⁾

2. DBA-Schweiz

Die Besonderheit von Art. 16 DBA-Schweiz liegt darin, dass das DBA noch auf dem OECD-MA 1963 basiert. Zwar entspricht der Text von Art. 16 MA 1963 in den relevanten Passagen der aktuellen Version und auch die Originalfassungen des MK erfuhren keine relevanten Änderungen, doch wurde in den späteren Fassungen des deutschen MK ein Übersetzungsfehler ausgemerzt.¹¹¹⁾ Der Unterschied in der deutschen Fassung kann dazu führen, dass Art. 16 nur auf Organe mit Kontrollfunktion anwendbar ist. *Toifl*¹¹²⁾ hat gezeigt, dass dieser Unterschied jedoch nur in DBA, die dem OECD-MA 1963 folgen und die nur in der deutschen Sprache abgefasst sind, zur Geltung kommen kann.¹¹³⁾

Auf das DBA-Schweiz treffen diese Voraussetzungen zu. Entsprechend lehnte auch der VwGH¹¹⁴⁾ in einem Erkenntnis zu Art. 16 des DBA-Schweiz einen Rückgriff auf die Originalfassungen des OECD-MK ab und sah Art. 16 als nur für Aufsichtsräte anwendbar an. Das Erkenntnis war aus zwei Gründen bemerkenswert: Einerseits griff der VwGH richtigerweise auf die Version des MK zum Abschlusszeitpunkt des DBA zurück. Andererseits ist das Urteil ein Musterbeispiel der autonomen Interpretation.¹¹⁵⁾ Obwohl der Beschwerdeführer ein Verwaltungsrat einer Schweizer AG war und Art. 16 DBA-Schweiz Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsvergütungen anspricht, sah der VwGH Art. 16 als unanwendbar an, da sich die Tätigkeit des Verwaltungsrats nicht auf Kontrolltätigkeiten beschränkte.¹¹⁶⁾

Da Vergütungen von Organen, die die Geschäftsführung ausführen, nicht unter Art. 16 DBA fallen, bleibt die Frage, welche Verteilungsnorm anzuwenden ist. Diese Frage wurde von den beiden Finanzverwaltungen durch eine Verständigungsvereinbarung dahin gehend geklärt, dass alle Arbeitnehmer von Körperschaften, unabhängig von einer Beteiligung an der Körperschaft, Einkünfte aus unselbstständiger Tätigkeit¹¹⁷⁾ erzielen. Ob dieses Ergebnis jedoch in jedem Fall der Prüfung durch den – nicht an die Verständigungsvereinbarung gebundenen –¹¹⁸⁾ VwGH standhalten kann, bleibt fraglich. Wie schon gezeigt,¹¹⁹⁾ spricht sich der VwGH¹²⁰⁾ bei entsprechend hoher Beteiligung auch auf Ebene der DBA gegen das Vorliegen von Einkünften aus unselbstständiger Tätigkeit aus.

¹⁰⁸⁾ Art. 23 Abs. 1 lit. b sublit. ff DBA-Deutschland.

¹⁰⁹⁾ Art. 23 Abs. 1 lit. a DBA-Deutschland.

¹¹⁰⁾ Vgl. *Lang/Stefaner*, in *Debatin/Wassermeyer* (Hrsg.) DBA Österreich Art. 16 Rz. 5.

¹¹¹⁾ Vgl. *Toifl*, in *Gassner/Lang* (Hrsg.) FS 30 Jahre Steuerrecht 387; *Urtz*, in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg.) DBA Deutschland 136; *Aigner*, in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer* (Hrsg.) Arbeitnehmer 99. *Sutter/Burgstaller*, in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer* (Hrsg.) Arbeitnehmer 61 sehen in der deutschen Fassung des MK 1963 ein Kuriosum.

¹¹²⁾ *Toifl*, in *Gassner/Lang* (Hrsg.) FS 30 Jahre Steuerrecht 387.

¹¹³⁾ Sobald eine andere Sprache auch Vertragssprache ist, hat diese gem. Art. 33 WVK die gleiche Bindungswirkung. Greift diese andere Sprache dabei auf eine der Originalfassungen des OECD-MA – oder deren Übersetzung – zurück, kann nicht nur auf die deutsche Übersetzung des OECD-MA zurückgegriffen werden. Hier spricht viel dafür, dass ein Übersetzungsfehler in der deutschen Fassung den Anwendungsbereich von Art. 16 nicht ändern kann. Vgl. *Toifl*, in *Gassner/Lang* (Hrsg.) FS 30 Jahre Steuerrecht 390.

¹¹⁴⁾ VwGH 31. 7. 1996, 92/13/0172.

¹¹⁵⁾ Vgl. *Lang*, Grundsatzerkennnis des VwGH zur DBA-Auslegung, SWI 1996, 427 (430); *Toifl*, in *Gassner/Lang* (Hrsg.) FS 30 Jahre Steuerrecht 386 f.; *Urtz*, in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg.) DBA Deutschland 135.

¹¹⁶⁾ VwGH 31. 7. 1996, 92/13/0172.

¹¹⁷⁾ Art. 15 DBA-CH.

¹¹⁸⁾ Vgl. beispielsweise VwGH 20. 9. 2001, 2000/15/0116. Vgl. auch *Sutter/Burgstaller*, in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer* (Hrsg.) Arbeitnehmer 57.

¹¹⁹⁾ Vgl. Abschn. II.2.

¹²⁰⁾ VwGH 31. 7. 1996, 92/13/0172.