

SWI

Steuer und Wirtschaft International Tax and Business Review

Jubiläumsausgabe:

25 Jahre SWI
15 Jahre DBA Österreich – Deutschland

Dietmar Gosch

OECD-Kommentar und DBA-Auslegung

OECD Commentary and Tax Treaty Interpretation

Christian Kaeser

Der mehrgliedrige Dividendenbegriff

Definition of the Term "Dividend"

Franz Wassermeyer

Grenzgängerregelungen im Abkommensrecht

Provisions for Cross-Border Workers in Tax Treaty Law

Helmut Loukota

Steuerliche Behandlung des internationalen Arbeitnehmerverleihs

Taxation of Cross-Border Supply of Staff

Heinz Jirousek

„Subject-to-Tax“-Klausel für Einkünfte aus unselbständiger Arbeit

"Subject to Tax" Clause and Income from Employment

Michael Lang

Vergütungen von Geschäftsführern und Vorstandsmitgliedern

Remuneration of Managers

Sabine Schmidjell-Dommes

Besonderheiten der Besteuerung von Künstlern und Sportlern

Specifics of Taxation of Artists and Sportsmen



Linde

Michael Lang^{*)})

Vergütungen von Geschäftsführern und Vorstandsmitgliedern nach dem DBA Österreich – Deutschland

REMUNERATION OF MANAGERS ACCORDING TO THE TAX TREATY BETWEEN AUSTRIA AND GERMANY

Art 16 para 2 of the tax treaty between Austria and Germany explicitly covers specific types of managers of companies. This rule is an extension to the first paragraph of Art 16, which is in line with Art 16 of the OECD Model Convention. This deviation from the OECD Model Convention causes a lot of interpretation problems. For instance, it is under dispute how the remunerations of such managers are treated who are also responsible for a specific permanent establishment. Another controversial question is how pensions of these managers are treated. Michael Lang analyzes these problems in detail.

I. Art 16 OECD-MA

Aufsichts- und Verwaltungsratsvergütungen sind im OECD-MA in einer eigenen Verteilungsnorm geregelt. Nach Art 16 OECD-MA liegt das Besteuerungsrecht beim Ansässigkeitsstaat der Gesellschaft, bei der der Empfänger der Vergütung als Aufsichts- oder Verwaltungsrat tätig ist. Auf den Ort der Tätigkeit kommt es somit gar nicht an. Der OECD-Kommentar gibt die Gründe für diese Vorschrift an: *„Da unter Umständen nur schwer festzustellen ist, wo die Leistungen erbracht werden, gelten nach dieser Bestimmung die Leistungen als in dem Staat erbracht, in dem die Gesellschaft ansässig ist.“*

Der Anwendungsbereich dieser Vorschrift ist umstritten. Einer der Gründe dafür ist offensichtlich: Der Ausdruck *„Verwaltungs- und Aufsichtsratsvergütungen“* ist eine unzureichende Übersetzung der in der englischen und französischen Originalfassung des OECD-MA verwendeten Termini. Gerade die englischsprachige Formulierung *„members of the board of directors“* scheint viel weiter zu sein. Seit vielen Jahren wird kontrovers darüber diskutiert, ob und unter welchen Voraussetzungen Geschäftsführer und Vorstandsmitglieder von Gesellschaften auch unter Art 16 OECD-MA fallen.²⁾

II. Die Sondervorschrift des Art 16 Abs 2 DBA Deutschland

Art 16 Abs 1 DBA Österreich – Deutschland (iWF: DBA Deutschland) entspricht Art 16 OECD-MA. Die Vorschrift ist aber um einen zusätzlichen Absatz erweitert worden: *„Ungeachtet der Art 14 und 15 dürfen Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person in ihrer Eigenschaft als Geschäftsführer oder als Vorstandsmitglied einer Gesellschaft bezieht, die in dem anderen Vertragsstaat ansässig ist, im anderen Staat besteuert werden.“* Das OECD-MA kennt keine derartige Regelung. Im UN-MA findet sich hingegen ebenfalls ein zweiter Absatz, der aber nicht unmittelbar Vorbild gewesen sein kann: Die Vorschrift erfasst *„an official in a top-level management position“*. Einige deutsche DBA kennen ähnliche Vorschriften, die sich allerdings meist auch untereinander im Wortlaut unterscheiden.³⁾ Die stärksten Parallelen weist die Vorschrift des DBA

^{*)} Univ.-Prof. Dr. Dr. h.c. Michael Lang ist Vorstand des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU, wissenschaftlicher Leiter des LL.M-Studiums International Tax Law und Sprecher des Doktorandenkollegs DIBT (Doctoral Program in International Business Taxation) an dieser Universität. – Frau Draga Turic danke ich für die kritische Diskussion, die Unterstützung bei der Erstellung des Anmerkungsapparats und bei der Fahnenkorrektur.

¹⁾ OECD-MK 2014 Art 16 Rn 1.

²⁾ Dazu Stefane, Die Behandlung von Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsvergütungen nach Art. 16 DBA-D und DBA-CH, SWI 2004, 68 (71 ff).

³⁾ Näher Urtz, Neues DBA Österreich – Deutschland: Sonderregelung für Geschäftsführervergütungen, SWI 1999, 429 (430).

Deutschland mit dem von Deutschland mit Schweden abgeschlossenen DBA⁴⁾ und vor allem mit dem Abkommen mit Kasachstan auf.⁵⁾

Geschäftsführer und Vorstandsmitglieder können nach dem DBA Deutschland mit ihren Vergütungen jedenfalls im Ansässigkeitsstaat der Gesellschaft besteuert werden. Dennoch ist von Bedeutung, ob diese Vergütungen unter den ersten oder den zweiten Absatz fallen.⁶⁾ Für in Deutschland Ansässige ist für Einkünfte nach Art 16 Abs 1 DBA Deutschland die Anrechnungsmethode vorgesehen,⁷⁾ während die unter den zweiten Absatz fallenden Vergütungen in Deutschland befreit werden.⁸⁾ Dieselben Einkünfte können daher nur unter eine der beiden Regelungen fallen. Für Zwecke des DBA Deutschland hat dies zur Folge, dass Vergütungen von Geschäftsführern und Vorständen jedenfalls nicht vom ersten Absatz erfasst sind.

Art 16 Abs 2 DBA Deutschland knüpft mit den Ausdrücken „Geschäftsführer“ und „Vorstandsmitglieder“ an das Gesellschaftsrecht an.⁹⁾ Der Begriff der „Gesellschaft“ wird hingegen auch sonst im OECD-MA verwendet¹⁰⁾ und ist in Art 3 Abs 1 lit e des DBA definiert.¹¹⁾ Letztlich handelt es sich um eine im anderen Staat ansässige Person, die daher dort als Steuersubjekt behandelt wird und von einer natürlichen Person verschieden ist.¹²⁾ Als Geschäftsführer einer GmbH kommen genauso wie Vorstände von Aktiengesellschaften, Genossenschaften,¹³⁾ Privatstiftungen¹⁴⁾ und Vereinen in Betracht.¹⁵⁾

Wenn ein Geschäftsführer oder Vorstand einer Gesellschaft auch oder sogar in erster Linie für eine Betriebsstätte der Gesellschaft zuständig ist, ändert dies nichts an der Anwendung des Art 16 Abs 2 des DBA. Eine Zuordnung von Vergütungen zu einer Betriebsstätte findet nicht statt. Dies ist zum einen die Konsequenz der erwähnten gesellschaftsrechtlichen Anknüpfung in Art 16 Abs 2 des DBA. Zum anderen ergibt sich dies aus dem zu Art 16 Abs 1 OECD-MA aufgezeigten Ziel und Zweck und dem engen systematischen Zusammenhang zwischen dem ersten und dem zweiten Absatz dieser Vorschrift:¹⁶⁾ In Fällen, in denen typischerweise schwer festzustellen ist, wo die Leistung erbracht wird, wird vereinfachend fingiert, dass die Tätigkeit im Ansässigkeitsstaat der Gesellschaft erbracht wird.

Das österreichische BMF vertritt diese Auffassung an sich ebenfalls,¹⁷⁾ ist hier aber nicht konsequent. Dies kommt in einer Rechtsauskunft des BMF vom Ausdruck,¹⁸⁾ nach der zu beachten wäre, *„dass nur solche Vergütungen unter Artikel 16 Abs. 2 fallen, die der in Deutschland ansässige Manager ‚in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer‘ bezieht. Wurde der deutsche Manager zunächst mit dem Ziel der Bearbeitung des deutschen Marktes als Mitarbeiter der deutschen Betriebsstätte angestellt (wobei seine Bezüge der deutschen Lohnabzugsbesteuerung unterzogen wurden) und wird er in der Folge – neben den beiden österreichischen Geschäftsführern und ohne Änderung seines Betätigungsfeldes – zum Geschäftsführer berufen, dann könnte ein Wechsel des Besteuerungsrechtes von Deutschland nach Österreich nur dann eintreten, wenn ihm in der Folge die Bezüge tatsächlich in seiner ‚Eigenschaft als Geschäftsführer‘ und nicht*

⁴⁾ Art 16 DBA Deutschland – Schweden.

⁵⁾ Art 16 Abs 2 DBA Deutschland – Kasachstan.

⁶⁾ Dazu zB *Stefaner*, SWI 2004, 75 f; *Gruber*, Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsvergütungen im österreichischen DBA-Netzwerk, SWI 2010, 354 (359 f).

⁷⁾ Art 23 Abs 1 lit b cc DBA Deutschland.

⁸⁾ *Gruber*, SWI 2010, 359 f.

⁹⁾ So auch *Urtz*, SWI 1999, 430.

¹⁰⁾ Art 3 Abs 1 lit b OECD-MA 2014; Art 16 OECD-MA.

¹¹⁾ *Urtz*, SWI 1999, 430 f.

¹²⁾ *Lang*, Hybride Finanzierungen im Internationalen Steuerrecht (1990) 142 ff.

¹³⁾ *Urtz*, SWI 1999, 431.

¹⁴⁾ *Urtz*, SWI 1999, 432.

¹⁵⁾ *Stefaner*, SWI 2004, 75.

¹⁶⁾ Dazu *Urtz*, SWI 1999, 433.

¹⁷⁾ EAS 3259 vom 23. 12. 2011; EAS 3311 vom 21. 12. 2012.

¹⁸⁾ EAS 3259 vom 23. 12. 2011.

weiterhin in seiner Eigenschaft als (den anderen beiden Geschäftsführern weisungsunterworfenen) Unternehmensmitarbeiter zufließen.“ Für eine derartige Ausnahme besteht aber keine Grundlage: Es kann keinen Unterschied machen, ob der nunmehrige Geschäftsführer schon bisher – als er noch nicht Geschäftsführer war – Aufgaben im Rahmen einer Betriebsstätte überhatte oder ob er erst mit seiner Bestellung zum Geschäftsführer auch diese Aufgaben übernimmt.

Gleiches gilt für die im paraphierten Text des – allerdings nie veröffentlichten – Anwendungsschreibens zum DBA Deutschland zum Ausdruck kommende Differenzierung. Die deutsche Finanzverwaltung erkennt zwar die Besteuerung von Geschäftsführern im Ansässigkeitsstaat der Gesellschaft dem Grundsatz nach an:¹⁹⁾ *„Ist ein in Deutschland ansässiger Gesellschafter-Geschäftsführer einer deutschen GmbH auf österreichischem Staatsgebiet nicht nur in seiner Funktion als GmbH-Geschäftsführer, sondern auch in Erfüllung eines der GmbH von einem ihrer österreichischen Kunden übertragenen Auftrages als Projektleiter tätig, dann hat Deutschland als Sitzstaat der Gesellschaft ungeachtet des Tätigkeitsortes das Besteuerungsrecht an den Geschäftsführerbezügen.“* Allerdings wird folgende Ausnahme erwogen: *„Nur dann, wenn ein Geschäftsführer neben seiner Geschäftsführungsfunktion eine weitere fremdverhaltensüblich gesondert abgeglichene Funktion übernimmt, richtet sich die Zuteilung des Besteuerungsrechtes an den Entgelten für diese weitere Funktion nach dem Tätigkeitsortprinzip.“* Ist der Steuerpflichtige aber Geschäftsführer, dann ist für eine solche Differenzierung kein Platz. Es wäre auch nicht hinzunehmen, dass die Beteiligten faktisch darüber disponieren könnten, welcher Staat das Besteuerungsrecht hat: Übernimmt der Geschäftsführer die Betreuung des Projekts ohne gesonderte Abgeltung, käme der Ansässigkeitsstaat der Gesellschaft zum Zug; vereinbaren Geschäftsführer und Gesellschaft aber, dass ein Teil der gesamten Vergütung auf das Projekt entfällt, dürfte der Tätigkeitsstaat besteuern.

III. Die Abgrenzung zu anderen Verteilungsnormen

Art 16 Abs 2 DBA Deutschland setzt voraus, dass der Vergütungsempfänger im einen Staat ansässig ist und die Gesellschaft im anderen Staat. In Fällen, in denen die Gesellschaft im selben oder in einem dritten Staat ansässig ist, kann die Vorschrift nicht zum Tragen kommen. Auf einen in Deutschland ansässigen Geschäftsführer einer in Deutschland ansässigen Gesellschaft kann Art 16 Abs 2 des DBA nicht angewendet werden.²⁰⁾ Dies gilt auch dann, wenn die Hauptaufgabe dieses Geschäftsführers die Leitung der österreichischen Betriebsstätte ist und er sich dort auch häufig aufhält.²¹⁾ In diesem Fall kommt Art 15 Abs 1 des DBA zum Tragen, und Österreich hat für die in Österreich ausgeübte Tätigkeit das Besteuerungsrecht. Dieses Ergebnis überrascht. Denn wenn ein anderer Geschäftsführer genauso in der österreichischen Betriebsstätte tätig, aber auch noch in Österreich ansässig und seine Nahebeziehung zu Österreich damit noch enger ist, hat Österreich überhaupt kein Besteuerungsrecht. Art 16 Abs 2 DBA Deutschland ist dann nämlich anwendbar. Deutschland hat das Besteuerungsrecht, und Österreich hat unter Progressionsvorbehalt zu befreien. Diese Konsequenz könnte zwar Anlass sein, das oben eben gewonnene Auslegungsergebnis nochmals kritisch zu hinterfragen. Dennoch führt letztlich an der Anwendung des Art 16 Abs 2 des DBA angesichts der gesellschaftsrechtlichen Anknüpfung und des Ziels der Regelung, in Situationen, in denen typischerweise schwer festzustellen ist, wo eine Leistung erbracht wird, klare und einfach zu administrierende Lösungen zu finden, kein Weg vorbei. Ob diese Wertungswidersprüche auch einer gleichheitsrechtlichen Prüfung standhalten, ist eine andere Frage.

¹⁹⁾ Vgl die Wiedergabe der deutschen Auffassung in EAS 2279 vom 23. 4. 2003.

²⁰⁾ *Rosenberger*, Geschäftsführervergütungen nach dem neuen Doppelbesteuerungsabkommen mit Deutschland, SWI 2002, 161 (165).

²¹⁾ So zutreffend EAS 3337 vom 24. 9. 2013.

Innerhalb seines Anwendungsbereichs ordnet Art 16 Abs 2 DBA Deutschland klar den Vorrang dieser Vorschrift gegenüber Art 14 und Art 15 des DBA an. Dies hat zur Konsequenz, dass die Sonderregelung für die Ausübung unselbständiger Arbeit an Bord bestimmter Schiffe und Luftfahrzeuge des Art 15 Abs 5 und die Grenzgängerregelung des Art 15 Abs 6 des DBA nicht zum Tragen kommen können, wenn Art 16 Abs 2 des DBA greift.²²⁾

Fraglich könnte sein, in welchen Konstellationen es Überschneidungen zwischen Art 14 und Art 16 Abs 2 des DBA geben kann, die Art 16 Abs 2 zulasten der Anwendung des Art 14 des DBA auflöst. Hier könnte an Geschäftsführer oder Vorstände zu denken sein, die an der Gesellschaft beteiligt sind.²³⁾ Der VwGH neigt – allerdings wenig überzeugend²⁴⁾ – dazu, den Anwendungsbereich der Art 15 OECD-MA nachgebildeten DBA-Vorschriften anhand der im zum Zeitpunkt des Abkommensabschlusses geltenden innerstaatlichen Recht für die Unterscheidung zwischen selbständiger und unselbständiger Tätigkeit maßgebenden Beteiligungshöhe von 25 % abzugrenzen.²⁵⁾ Selbst wenn man diese Grenzziehung akzeptiert, ist damit noch nicht zwingend gesagt, dass wesentlich beteiligte Geschäftsführer mit ihren Einkünften unter Art 14 – und nicht etwa unter Art 7 – fallen. Für die Zuordnung unter Art 14 könnte allenfalls der geringe Kapitaleinsatz bei derartiger „*unternehmerischer*“ Tätigkeit sprechen.²⁶⁾

Jedenfalls sind aber auch Fälle denkbar, in denen sich die Frage des Vorrangs zwischen Art 7 und Art 16 Abs 2 DBA Deutschland stellt. Nach Auffassung des österreichischen BMF kann zB bei Einkünften von Liquidatoren von Kapitalgesellschaften auch Art 7 des DBA in Betracht kommen.²⁷⁾ Wenn der bisherige Geschäftsführer seine Tätigkeit aber nunmehr als Liquidator fortführt, sollen die Einkünfte unter Art 16 Abs 2 des DBA fallen. Offenbar geht das BMF davon aus, dass Art 7 des DBA dann zurücktritt. Art 16 Abs 2 ordnet jedoch – anders als im Verhältnis zu Art 14 und 15 des DBA – nicht selbst den Vorrang gegenüber Art 7 des DBA an. Allerdings enthält Art 7 Abs 8 des DBA eine Art 7 Abs 7 OECD-MA entsprechende Subsidiaritätsklausel, auf die dieses Ergebnis gestützt werden kann.

An einer ausdrücklichen Regelung fehlt es hingegen im Verhältnis zwischen Art 16 Abs 2 und der für Ruhegehälter maßgebenden Vorschrift des Art 18 des DBA. Das österreichische BMF hat sich in seiner Rechtsauskunft vom 10. 12. 2002 ausführlich mit dem Verhältnis zwischen den beiden Vorschriften beschäftigt:²⁸⁾ „*Es sind in dem neuen Abkommen zwar die Einkünfte von GmbH-Geschäftsführern aus Artikel 15 DBA-D herausgelöst und dem Artikel 16 Abs. 2 DBA-D unterstellt worden [...]; auch die in Artikel 18 DBA-D vorgesehene Zuteilung des Besteuerungsrechts an Pensionen sollte aus dieser Sicht gesehen so wie bisher das Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates sicherstellen und sowohl Artikel 15 DBA-D wie auch Artikel 16 Abs. 2 DBA-D vorgehen. Der Wortlaut des Abkommens ließe aber auch eine andere Deutung zu, da Artikel 15 DBA-D ausdrücklich den Vorrang von Artikel 18 DBA-D festlegt, Artikel 16 DBA-D dies aber nicht tut, sodass eine Auslegung denkbar wäre, dass die erwähnte Herauslösung der Geschäftsführerbezüge aus Artikel 15 DBA-D den Pensionsartikel nicht mehr wirksam werden lässt. Eine Klärung dieser Frage ist anlässlich des nächsten Treffens mit Vertretern der deutschen*

²²⁾ Zur Grenzgängerregelung EAS 1553 vom 17. 11. 1999; EAS 1823 vom 2. 4. 2001.

²³⁾ Vgl EAS 1823 vom 2. 4. 2001.

²⁴⁾ Dazu Lang, Die Bedeutung des originär innerstaatlichen Rechts für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen (Art 3 Abs 2 OECD-Musterabkommen), in *Burmester/Endres* (Hrsg), Außensteuerrecht, Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht im Spannungsverhältnis, FS Debatin (1997) 283 (283 ff).

²⁵⁾ VwGH 20. 9.2001, 2000/15/0116; 19. 12. 2006, 2005/15/0158; 28. 11. 2007, 2006/14/0057.

²⁶⁾ Zur Relevanz des Kapitaleinsatzes Lang, Hybride Finanzierungen, 83; *Sutter/Burgstaller*, Der Manager im DBA-Recht, in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer* (Hrsg), Arbeitnehmer im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2003) 49 (68); *Pampert/Steindl*, Vergütungen ausländischer Aufsichtsratsmitglieder österreichischer Kapitalgesellschaften außerhalb von Art. 16 OECD-MA, SWI 2013, 335 (338).

²⁷⁾ EAS 2866 vom 17. 7. 2007.

²⁸⁾ EAS 2173 vom 10. 12. 2002.

Steuerverwaltung vorgesehen.“ Auf Verwaltungsebene hat sich zunächst die Auffassung verfestigt, dass Art 18 Vorrang gegenüber Art 16 Abs 2 des DBA haben sollte.²⁹⁾ Der Entwurf des paraphierten deutsch-österreichischen Anwendungsschreibens zum DBA ging in diese Richtung³⁰⁾. Später – als sich herausgestellt hat, dass es nicht möglich war, dieses Schreiben „mit der deutschen Seite zu finalisieren und zu veröffentlichen“ – hat allerdings das österreichische BMF bedauert, dass „nicht vorhersehbar [ist], nach welcher DBA-Auslegung deutsche Finanzämter [...] vorgehen, wenn in Deutschland lebende Geschäftsführer österreichischer GmbHs von den österreichischen Kapitalgesellschaften Pensionen bzw Pensionsabfindungen erhalten“. Für den Vorrang des Art 16 Abs 2 gegenüber Art 18 des DBA gibt es genauso wie umgekehrt für jenen des Art 18 gegenüber Art 16 Abs 2 des DBA gute Argumente. Wenn sich die österreichische Finanzverwaltung für den Vorrang des Art 18 des DBA entscheidet, lässt sich dafür eine tragfähige Begründung finden.³¹⁾ Hingegen lässt sich nicht argumentieren, bei in Deutschland ansässigen pensionierten Geschäftsführern österreichischer GmbHs die im Fall der Anwendung des Art 18 des DBA gebotene Steuerfreistellung in Österreich im Einzelfall davon abhängig zu machen, ob der deutsche Fiskus von dem ihm nach der österreichischen Verwaltungsauffassung zustehenden Besteuerungsrecht Gebrauch macht.³²⁾ Denn die in Art 15 Abs 4 des DBA enthaltene Subject-to-Tax-Klausel ist weder auf Einkünfte nach Art 16 Abs 2 noch auf Einkünfte nach Art 18 des DBA anzuwenden. Im Fall eines Qualifikationskonflikts sieht Art 28 Abs 1 lit a des DBA zwar die Möglichkeit vor, von der Freistellung zur Anrechnungsmethode zu wechseln, jedoch erst nach erfolgloser Durchführung eines Verständigungsverfahrens. Solange kein Verständigungsverfahren durchgeführt wurde, besteht keine Berechtigung eines Staates, das Besteuerungsrecht mit dem Argument an sich zu ziehen, dass der andere Staat nicht davon Gebrauch macht. Vor allem sieht Art 28 Abs 1 lit a des DBA nur für den Ansässigkeitsstaat die Möglichkeit vor, die Besteuerungslücke zu schließen, und eben gerade nicht für den Quellenstaat.

IV. Zusammenfassende Würdigung

Art 16 Abs 2 des DBA weicht vom OECD-MA ab. Bei solchen Sondervorschriften zeigt sich oft, dass die durch sie angeordneten Rechtsfolgen und ihr Zusammenspiel mit anderen Abkommensvorschriften nicht hinreichend genug bedacht wurden, als sie in das Abkommen aufgenommen wurden.³³⁾ Dies scheint auch hier der Fall: Wenn ein in Deutschland ansässiger Geschäftsführer einer deutschen Gesellschaft für eine in einer österreichischen Betriebsstätte ausgeübte Tätigkeit in Österreich besteuert werden kann, während nach seinem Zuzug nach Österreich der österreichische Fiskus für dieselbe Tätigkeit in Österreich das Besteuerungsrecht aufgrund von Art 16 Abs 2 des DBA verliert, liegen Wertungswidersprüche vor, die gleichheitsrechtliche Bedenken wecken.

Vom OECD-MA abweichende Vorschriften führen oft auch zu schwierigen Auslegungsfragen.³⁴⁾ Auch dafür bietet Art 16 Abs 2 Anschauungsmaterial: Im DBA Deutschland wurde es verabsäumt, das Verhältnis zwischen Art 16 Abs 2 und der für Ruhegehälter maßgebenden Vorschrift des Art 18 des DBA ausdrücklich zu regeln. Daher ist unklar, welche der beiden Vorschriften auf die Pensionen von Geschäftsführern und Vorstandsmitgliedern letztlich anwendbar ist. Abkommensrechtssetzer sollten daher nicht ohne Not von Regelungen des Musterabkommens abweichen und die Konsequenzen von dennoch geschaffenen Sonderregelungen vorweg im Detail prüfen.

²⁹⁾ EAS 2285 vom 6. 5. 2003; EAS 2405 vom 5. 1. 2004.

³⁰⁾ EAS 2405 vom 5. 1. 2004.

³¹⁾ Für den Vorrang des Art 18 *Stefaner* in *Wassermeyer*, Doppelbesteuerungsabkommen (129. Lfg, 2015) DBA Österreich Art 16 Rz 9.

³²⁾ So aber EAS 3320 vom 19. 2. 2013.

³³⁾ Dazu auch *Lang*, Dreifache Nichtbesteuerung als Ergebnis der Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen, SWI 2015, 198 (207 f).

³⁴⁾ Näher *Lang*, SWI 2015, 198 (207 f).

SWI-JAHRESABO

INKLUSIVE **ONLINEZUGANG**
UND **APP** ZUM HEFT-DOWNLOAD



BESTELLEN SIE JETZT IHR JAHRESABO

Ja, ich bestelle Exemplare

SWI-Jahresabo 2016 inkl. Online Zugang und App

(26. Jahrgang 2016, Heft 1-12)

EUR 262,-

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 _____

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

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