

JUDIKATUR

Besteuerung von Geschäftsführern einer österreichischen GmbH nach dem DBA Russland

1. Art 15 Abs 1 DBA Russland ordnet dem Ansässigkeitsstaat das ausschließliche Besteuerungsrecht von Vergütungen für unselbständige Arbeit zu. Diese Zuordnung des Besteuerungsrechts wird jedoch durchbrochen, wenn die unselbständige Tätigkeit im anderen Staat „ausgeübt“ wird, wobei Art 15 Abs 2 DBA Russland Ausnahmen für diese Durchbrechung vorsieht. So verbleibt gem Art 15 Abs 2 DBA Russland das Besteuerungsrecht beim Ansässigkeitsstaat, wenn (neben anderen Voraussetzungen) der Empfänger der Einkünfte sich im anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage innerhalb eines Zeitraums von zwölf Monaten aufhält (183-Tage-Regel).
2. Auch bei Geschäftsführern einer Kapitalgesellschaft ist hinsichtlich des Tätigkeitsorts auf den Ort ihrer tatsächlichen physischen Arbeitsausübung abzustellen, der nicht zwingend mit dem Sitz der Kapitalgesellschaft übereinstimmen muss. Auch bei Anwendung des Art 15 Abs 1 DBA Russland ist für die Frage, welchem Staat das DBA das Besteuerungsrecht beläßt, hinsichtlich der Bezüge von organschaftlichen Vertretern einer Kapitalgesellschaft nicht auf den Sitz der Kapitalgesellschaft abzustellen. Art 15 DBA Russland stellt – abgesehen von der Ansässigkeit – nur darauf ab, in welchem Staat die Tätigkeit physisch ausgeübt wird. In Bezug auf die Ausnahme des Art 15 Abs 2 DBA Russland kommt es ua entscheidend darauf an, ob sich der Empfänger der Bezüge innerhalb eines Zeitraums von zwölf Monaten länger als 183 Tage nicht im Ansässigkeitsstaat gelegenen Tätigkeitsort aufgehalten hat.
3. Sollte das Besteuerungsrecht an den unbeschränkt steuerpflichtigen Geschäftsführern der österreichischen GmbH Österreich durch das DBA Russland entzogen sein, käme eine auf § 82 EStG gestützte Haftung der GmbH für die – in diesem Fall nicht bestehende – Einkommensteuerschuld ihrer Geschäftsführer nicht in Betracht. Die GmbH hätte das Doppelbesteuerungsabkommen bei der Auszahlung unmittelbar anwenden können und wäre insbesondere nicht verpflichtet gewesen, die Lohnsteuer einzubehalten und abzuführen. Die in der DBA-Entlastungsverordnung vorgesehene Vorgangsweise greift nur bei Empfängern von Einkünften, die im Ausland ansässig sind, wovon das BFG im angefochtenen Erkenntnis nicht ausgegangen ist.
4. Im fortzusetzenden Verfahren wird das BFG auch zu prüfen haben, ob dem russischen Text des Art 16 DBA Russland das gleiche Verständnis beizulegen ist wie dem deutschen Text dieses Artikels („Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsvergütungen“). Im Falle von entsprechenden Unterschieden wäre im Hinblick auf die angeführte Schlussklausel entscheidend auf den englischen Text des Art 16 abzustellen.

<https://doi.org/10.33196/ges202105025701>

VwGH 10.5.2021, Ra 2019/15/0095 (vorgehend BFG 12.2.2019, RV/4100535/2013).

Deskriptoren: Geschäftsführer, Ausübung, Verwertung.
Normen: Art 15, 16 DBA Russland; § 82 EStG.

Problemstellung

Strittig war die Besteuerung der nichtselbständigen Bezüge von drei nicht am Gesellschaftsvermögen beteiligten Geschäftsführern der österreichischen M GmbH (Revisionswerberin), die jeweils über einen Wohnsitz in Öster-

reich verfügten. Von der M GmbH wurde die Ansicht vertreten, dass sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen der Geschäftsführer in Russland befunden habe und auch ihre Tätigkeit fast ausschließlich dort ausgeübt worden sei; nach Art 15 Abs 1 DBA Russland¹ seien ihre Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit daher in Russland zu besteuern. Das Finanzamt vertrat demgegenüber die Ansicht, dass Geschäftsführerbezüge in Österreich der Lohnsteuer unterliegen und erließ entsprechende Haftungsbescheide (für die Jahre 2007 bis 2010). Hierfür stützte sich das Finanzamt im Laufe des Verfahrens offenbar auf zwei Argumente: Werde nämlich, erstens, die Geschäftsführungstätigkeit für eine österreichische GmbH zwar nicht im Inland ausgeübt, so wird sie dennoch im Inland iSd § 98 Abs 1 Z 4 EStG „verwertet“. Zweitens machte das Finanzamt – unter Hinweis auf ältere Rechtsprechung² – geltend, dass die Tätigkeit eines Geschäftsführers mit dem Zugang der Weisung an die Gesellschaft vollendet sei und diese damit am Ort des Sitzes der Gesellschaft ausgeübt werde.

Das BFG gab der Beschwerde der M GmbH keine Folge: Die drei Geschäftsführer hätten nicht nur den Wohnsitz, sondern auch den Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich gehabt, weshalb sie unbeschränkt steuerpflichtig iSd § 1 Abs 2 EStG und auch nach Art 4 Abs 1 DBA Russland abkommensrechtlich in Österreich ansässig gewesen seien; da der Nachweis der überwiegenden bzw ausschließlichen Tätigkeit in Russland nicht erbracht worden sei, bestünde die Haftung nach § 82 EStG zu Recht. In der dagegen erhobenen außerordentlichen Revision hob der VwGH das Erkenntnis des BFG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes auf.

Aus den Entscheidungsgründen

„18 Art. 15 DBA-Russland, BGBl. III Nr. 10/2003, lautet auszugsweise:

„Artikel 15

Unselbständige Arbeit

1. Vorbehaltlich der Artikel 16, 18 und 19 dürfen Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbstständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, die Arbeit wird im anderen Vertragsstaat ausgeübt. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen im anderen Staat besteuert werden.
2. Ungeachtet des Absatzes 1 dürfen Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person für eine im anderen Vertragsstaat ausgeübte unselbst-

ständige Arbeit bezieht, nur im erstgenannten Staat besteuert werden, wenn

- a) der Empfänger sich im anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage innerhalb eines Zeitraums von zwölf Monaten aufhält und
- b) die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht im anderen Staat ansässig ist, und
- c) die Vergütungen nicht von einer Betriebstätte oder einer festen Einrichtung getragen werden, die der Arbeitgeber im anderen Staat hat. (...)“

19 Art. 15 Abs. 1 DBA Russland ordnet dem Ansässigkeitsstaat das ausschließliche Besteuerungsrecht von Vergütungen für unselbständige Arbeit zu. Diese Zuordnung des Besteuerungsrechts wird jedoch durchbrochen, wenn die unselbständige Tätigkeit im anderen Staat „ausgeübt“ wird, wobei Art. 15 Abs. 2 DBA Russland Ausnahmen für diese Durchbrechung vorsieht. So verbleibt gemäß Art. 15 Abs. 2 DBA Russland das Besteuerungsrecht beim Ansässigkeitsstaat, wenn (neben anderen Voraussetzungen) der Empfänger der Einkünfte sich im anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage innerhalb eines Zeitraums von zwölf Monaten aufhält (sogenannte 183 Tage Regel).

20 Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass die Revision mit ihrem Vorbringen zum „Hauptwohnsitz“ von Y und Z in einigen Monaten des Jahres 2007 nur die Frage des Mittelpunktes der Lebensinteressen anspricht und sich nicht dagegen wendet, dass auch während dieser Monate (insbesondere aufgrund eines Wohnsitzes) eine unbeschränkte Steuerpflicht in Österreich bestanden hat.

21 Wie der Verwaltungsgerichtshof im – nur mehr die Einkommensteuer für das Jahr 2002 betreffenden – Erkenntnis vom 31. Mai 2017, Ra 2016/13/0008, zu Art. 11 des damaligen DBA-UdSSR („Arbeitslohn und einige andere Einkünfte natürlicher Personen“) ausgesprochen hat, ist auch bei Geschäftsführern einer Kapitalgesellschaft hinsichtlich des Tätigkeitsorts auf den Ort ihrer tatsächlichen physischen Arbeitsausübung abzustellen, der nicht zwingend mit dem Sitz der Kapitalgesellschaft übereinstimmen muss (vgl. auch VwGH 20.9.2001, 2000/15/0039, sowie Wassermeyer/Schwenke in Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Art. 15 MA, Rz 65a).

22 Auch bei Anwendung des Art. 15 Abs. 1 DBA Russland ist für die Frage, welchem Staat das DBA das Besteuerungsrecht belässt, hinsichtlich der Bezüge von organschaftlichen Vertretern einer Kapitalgesellschaft nicht auf den Sitz der Kapitalgesellschaft abzustellen. Art. 15 DBA Russland stellt – abgesehen von der Ansäss-

1 BGBI III 2003/10.

2 VwGH 7.5.1979, 2669/78, ÖstZB 1980, 58.

sigkeit – nur darauf ab, in welchem Staat die Tätigkeit physisch ausgeübt wird. In Bezug auf die Ausnahme des Art. 15 Abs. 2 DBA Russland kommt es u.a. entscheidend darauf an, ob sich der Empfänger der Bezüge innerhalb eines Zeitraums von zwölf Monaten länger als 183 Tage nicht im Ansässigkeitsstaat gelegenen Tätigkeitsort aufgehalten hat.

23 Die Revisionswerberin hat – worauf in der Revision zutreffend hingewiesen wird – im Verfahren vor dem Finanzamt und im Beschwerdeverfahren in Zusammenhang mit der Anwendung des Art. 15 DBA Russland vorgebracht, dass die Geschäftsführer X, Y und Z ihre Tätigkeit ausschließlich bzw. überwiegend in Russland ausübten bzw. ausgeübt hätten. Auf dieses Vorbringen ging das Bundesfinanzgericht im angefochtenen Erkenntnis nicht bzw. nur insoweit ein, als es den Standpunkt vertrat, eine überwiegende Tätigkeit der Geschäftsführer in Russland reiche für sich allein nicht aus, den Nachweis dafür zu erbringen, dass deren Mittelpunkt der Lebensinteressen in Russland gelegen sei. Maßgebend für die Beurteilung, welchem Staat Art. 15 DBA Russland das Besteuerungsrecht beläßt, ist aber auch der Ort, an dem die Arbeit physisch ausgeübt wird, sowie – im Hinblick auf die in Art. 15 Abs. 2 DBA Russland getroffene Regelung – ob der Aufenthalt in Russland innerhalb eines Zeitraums von zwölf Monaten länger als 183 Tage gedauert hat.

24 Sollte das Besteuerungsrecht an den unbeschränkt steuerpflichtigen Geschäftsführern X, Y und Z Österreich durch das DBA Russland entzogen sein, käme eine auf § 82 EStG 1988 gestützte Haftung der Revisionswerberin für die – in diesem Fall nicht bestehende – Einkommensteuerschuld ihrer Geschäftsführer nicht in Betracht. Die Revisionswerberin hätte das Doppelbesteuerungsabkommen bei der Auszahlung unmittelbar anwenden können und wäre insbesondere nicht verpflichtet gewesen, die Lohnsteuer einzubehalten und abzuführen (vgl. zur Wahl zwischen dem System der Entlastung an der Quelle und dem System der Rückerstattung bei Fehlen spezifischer Durchführungsvorschriften *Kuschil/Kofler*, Abkommensrechtliche Entlastung von österreichischen Quellen-

steuern auf Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren, ÖStZ 2003/394). Die in der DBA-Entlastungsverordnung, BGBl. III 92/2005, vorgesehene Vorgangsweise greift nur bei Empfängern von Einkünften, die im Ausland ansässig sind, wovon das Bundesfinanzgericht im angefochtenen Erkenntnis nicht ausgegangen ist.

25 In Bezug auf die Zuteilungsregeln des DBA Russland ist im gegenständlichen Fall aber auch Folgendes zu beachten:

26 Die Schlussklausel des DBA Russland lautet:

„Geschehen zu Moskau, am 13. April 2000, in zwei Urschriften, jede in deutscher, russischer und englischer Sprache, wobei alle Texte gleichermaßen authentisch sind. Bei Auslegungsunterschieden zwischen dem deutschen und dem russischen Text ist der englische Text ausschlaggebend.“

27 Art. 16 des DBA Russland lautet in der englischen Fassung:

„DIRECTORS' FEES

Directors' fees and other similar payments derived by a resident of a Contracting State in his capacity as a member of the board of directors of a company which is a resident of the other Contracting State may be taxed in that other State.“

28 Im fortzusetzenden Verfahren wird das BFG somit auch zu prüfen haben, ob dem russischen Text des Art. 16 das gleiche Verständnis beizulegen ist wie dem deutschen Text dieses Artikels („Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsvergütungen“). Im Falle von entsprechenden Unterschieden wäre im Hinblick auf die angeführte Schlussklausel entscheidend auf den englischen Text des Art. 16 abzustellen (vgl. dazu einerseits *Haubmann*, SWI 2019, 175, sowie andererseits *Sutter/Burgstaller* in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer*, Arbeitnehmer im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, 60 ff).

29 Das angefochtene Erkenntnis ist mit Rechtswidrigkeit seines Inhaltes belastet, weshalb es gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben war.“

Anmerkung

Von Georg Kofler

1. Zunächst bestätigt der VwGH, dass auch bei Vorstandsmitgliedern und Geschäftsführern der Umstand, dass sich der Sitz der geleiteten Gesellschaft in Österreich befindet, alleine noch nicht dazu führt, dass die Tätigkeit auch in Österreich „ausgeübt“ wird.³ Diese Klarstellung ist im Hinblick auf Art 15 OECD MA (und Art 15 DBA Russland) vor allem deshalb relevant, weil dem „Ausübungsstaat“ das primäre Besteuerungsrecht gegenüber dem Ansässigkeitsstaat zukommt, es sei denn, eine der Ausnahmen des Art 15 Abs 2 OECD MA läge vor.⁴ Entscheidend ist damit auch bei Geschäftsführern oder Vorständen von Kapitalgesellschaften, wo die Arbeit physisch „ausgeübt“ wird, nicht aber, wo ihr Erfolg eintritt.
2. Offenkundig basierend auf der – vom BFG angenommen – abkommensrechtlichen Ansässigkeit der Geschäftsführer in Österreich liegt dem Erkenntnis des VwGH sodann folgende Logik zu Grunde: Wird die Geschäftsführungstätigkeit in Russland ausgeübt, so liegt nach Art 15 Abs 1 DBA Russland das primäre Besteuerungsrecht bei Russland, sofern keine „Rückausnahme“ nach Art 15 Abs 2 DBA Russland greift. Zumal sich in Russland weder der Arbeitgeber (Art 15 Abs 2 lit b DBA Russland) noch eine den Geschäftsführerbezug tragende Betriebsstätte (Art 15 Abs 2 lit c DBA Russland) befanden, verbliebe zu prüfen, ob sich der Geschäftsführer in Russland „insgesamt nicht länger als 183 Tage innerhalb eines Zeit-

raums von zwölf Monaten aufhält“ (Art 15 Abs 2 lit a DBA Russland). Wäre dies der Fall (würde sich also der jeweilige Geschäftsführer physisch für höchstens 183 Tage im Zwölfmonatszeitraum in Russland aufhalten), würde trotz einer dortigen Arbeitsausübung das exklusive Besteuerungsrecht an den Geschäftsführerbezügen beim Ansässigkeitsstaat (Österreich) verbleiben. Darauf rekurriert auch der VwGH, wonach „[m]aßgebend für die Beurteilung, welchem Staat Art. 15 DBA Russland das Besteuerungsrecht beläßt, [...] aber auch der Ort [ist], an dem die Arbeit physisch ausgeübt wird, sowie – im Hinblick auf die in Art. 15 Abs. 2 DBA Russland getroffene Regelung – ob der Aufenthalt in Russland innerhalb eines Zeitraums von zwölf Monaten länger als 183 Tage gedauert hat“. Dem BFG wurde damit aufgetragen, sowohl die Frage der überwiegenden oder ausschließlichen Tätigkeit in Russland (zur Bestimmung der „Ausübung“ nach Art 15 Abs 1 DBA Russland) als auch die Dauer des physischen Aufenthalts in Russland (für Zwecke der 183-Tage-Regelung des Art 15 Abs 2 lit a DBA Russland) zu ermitteln.

3. Läge sodann tatsächlich das primäre Besteuerungsrecht an den Geschäftsführerbezügen nach Art 15 Abs 1 DBA bei Russland, so wäre Österreich nach Art 23 Abs 1 lit a und d DBA Russland zur Freistellung unter Progressionsvorbehalt verpflichtet. Der VwGH kommt für diesen Fall zum Schluss, dass das „das Besteue-

3 Die ältere Rechtsprechung (VwGH 7.5.1979, 2669/78, ÖStZB 1980, 58) und Verwaltungspraxis (EAS 109 = SWI 1992, 128; EAS 255 = SWI 1993, 139) vertraten – auf Basis der damaligen deutschen Judikatur (zB BFH 15. 11. 1971, Grs I/71, BFHE 103, 433, BStBl 1972 II S 68) – noch die Ansicht, dass die Tätigkeit eines Geschäftsführers einer GmbH am Ort des Sitzes der Gesellschaft persönlich ausgeübt werde und daher vom Ausübungstatbestand erfasst sei. Der deutsche BFH ist nachfolgend von dieser Judikatur abgegangen und stellt bei Geschäftsführern und Vorständen ausschließlich auf den physischen Tätigkeitsort ab (zB BFH 5.10.1994, I R 67/93, BFHE 175, 424, BStBl 1995 II 95; BFH 2.5.1997, I B 117/96, BFH/NV 1998, 18). Dem ist auch die österreichische Rechtsprechung und Verwaltungspraxis im Ergebnis gefolgt (deutlich VwGH 31.5.2017, Ra 2016/13/0008, ÖStZB 2017/195, 380;

EAS 2046 = SWI 2002, 308). Ausführlich dazu auch *Haubmann*, Behandlung von Geschäftsführerbezügen im DBA-Recht, SWI 2019, 170 (175 ff).

4 Zur Bedeutung dieser Judikatur für den Fall der beschränkten Steuerpflicht nach § 98 Abs 1 Z 2 TS 1 und Z 4 EStG siehe *Kofler* in *Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht² (2019) Rz VII/41. Siehe dazu auch VwGH 20.9.2001, 2000/15/0039, ÖStZB 2002/531, 674 (dazu *Kofler*, „Verwertung“ im Inland im Falle von Aufsichtsratstätigkeiten bei ausländischen Tochtergesellschaften, ecolex 2002/116, 282 [282 ff]); VwGH 31. 5. 2017, Ra 2016/13/0008, ÖStZB 2017/195, 380; siehe auch Rz 7920 EStR 2000; EAS 668 = SWI 1995, 327; EAS 1015 = SWI 1997, 371; EAS 2003 = SWI 2002, 160; EAS 2012 = SWI 2002, 209.

rungsrecht an den unbeschränkt steuerpflichtigen Geschäftsführern“ durch das DBA Russland entzogen sei und „eine auf § 82 EStG 1988 gestützte Haftung der Revisionswerberin für die – in diesem Fall nicht bestehende – Einkommensteuerschuld ihrer Geschäftsführer nicht in Betracht“ komme. Die Revisionswerberin hätte das DBA Russland bei der Auszahlung unmittelbar anwenden können und wäre insbesondere nicht verpflichtet gewesen, die Lohnsteuer einzubehalten und abzuführen.⁵ Zudem betont der VwGH, dass die DBA-EntlastungsVO⁶ „nur bei Empfängern von Einkünften, die im Ausland ansässig sind“, greift, „wovon das Bundesfinanzgericht im angefochtenen Erkenntnis nicht ausgegangen ist“. Eine Zuteilung des Besteuerungsrechts an den Tätigkeitsstaat führt also dazu, dass insofern kein Lohnsteuerabzug erforderlich ist und speziell auch keine damit korrespondierende Haftung nach § 82 EStG besteht. Da aber die Freistellung unter Progressionsvorbehalt erfolgt, ist zu beachten, dass diese freigestellten Einkünfte durchaus als „andere Einkünfte“ iSd § 41 Abs 1 Z 1 EStG gelten.⁷ Sind also im Einkommen beispielsweise andere lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten, ist es „zulässig, eine Veranlagung nach § 41 EStG 1988 nur zwecks Vornahme eines Progressionsvorbehaltes durchzuführen“.⁸

4. Besonders spannend ist schließlich der Hinweis des VwGH, dass der gegenständ-

liche Fall womöglich gar nicht im Lichte des Art 15 DBA Russland („Unselbständige Arbeit“), sondern nach Art 16 DBA Russland („Aufsichtsrats- oder Verwaltungsratsvergütungen“) zu lösen sein könnte, der das primäre Besteuerungsrecht an den Geschäftsführervergütungen dem Ansässigkeitsstaat der Gesellschaft zuweist.⁹

- a. Dieser Hinweis erstaunt auf den ersten Blick deshalb, weil die Anwendbarkeit des Art 16 DBA Russland (und gleichermaßen des vorbildgebenden Art 16 OECD MA) voraussetzt, dass die fraglichen Vergütungen von einer „in einem Vertragsstaat ansässige Person“ in ihrer Organfunktion für eine Gesellschaft bezogen werden, „die im anderen Vertragsstaat ansässig ist“. Die Anwendbarkeit des Art 16 DBA Russland erfordert also zunächst, dass die Gesellschaft und ihre Organmitglieder in zwei unterschiedlichen Vertragsstaaten ansässig sind.¹⁰ Davon gingen aber weder das BFG noch – soweit dies in der Analyse zu Art 15 DBA Russland ersichtlich ist – der VwGH aus. Indem der VwGH dem BFG die Prüfung des Art 16 DBA Russland aufgibt, hält er es aber offenbar für denkbar, dass letztlich die in Österreich unbeschränkt steuerpflichtigen Geschäftsführer einer abkommensrechtlich in Österreich ansässigen Gesellschaft doch abkommensrechtlich in Russland ansässig sein könnten.¹¹

5 Siehe zur Freistellung vom Lohnsteuerabzug und zu den von der Finanzverwaltung geforderten Nachweisen auch Pkt 2 des Erlasses des BMF vom 22.11.2007, Zweifelsfragen zum Außensteuerrecht und Internationalen Steuerrecht 2007, BMF-010221/1897-IV/4/2007. Zur Wahl zwischen dem System der Entlastung an der Quelle und dem System der Rückerstattung bei Fehlen spezifischer Durchführungsvorschriften verweist der VwGH auf *Kuschil/Kofler*, Abkommensrechtliche Entlastung von österreichischen Quellensteuern auf Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren, ÖStZ 2003/394, 225 (225 ff).

6 BGBl III 2005/92.

7 Siehe zB VwGH 7.7.1967, 785/67, VwSlg 3645 F/1967; VwGH 21.5.1985, 85/14/0001; Rz 7603 EStR 2000; Rz 910b LStR 2002; *Peyerl* in Jakom EStG¹⁴ (2021) § 41 Rz 5; *Englmair* in *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA² (2019) Art 23 A Rz 118; siehe auch Pkt 2 des Erlasses des BMF vom 22.11.2007, Zweifelsfragen zum Außensteuerrecht und Internationalen Steuerrecht 2007, BMF-010221/1897-IV/4/2007.

8 Rz 7604 EStR 2000. Siehe allgemein zur Veranlagungsverpflichtung und zur Wirkung ausländischer Einkünfte auf den Veranlagungsfreibetrag *Englmair* in *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA² (2019) Art 23 A Rz 118 f mwN, sowie zB EAS 3222.

9 Zu diesem Aspekt des Erkenntnisses bereits *Zorn*, VwGH: Besteuerung der im Ausland tätigen Geschäftsführer einer österreichischen GmbH, RdW 2021/357, 448 (448 f); *Schmidjell-Dommes*, Rechtsprechung zum internationalen Steuerrecht, SWI 2021, 445 (447 f); *Bendlinger*, Vergütungen von Geschäftsführern als „Director's Fees“ im DBA-Recht, BFGjournal 2021 [in Druck].

10 Dazu *Kofler* in *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA² (2019) Art 16 Rz 7 ff.

11 Eine solche Konstellation scheint freilich ganz allgemein für jene Fälle schwer denkbar, in denen die Geschäftsführungstätigkeit im anderen Vertragsstaat ausgeübt wird und dieser andere Vertragsstaat die unbeschränkte Steuerpflicht einer Körperschaft nach Art 4 Abs 1 OECD MA (auch) an den Ort der Geschäftsleitung knüpft (was in Russland allerdings erst seit 2015 – also nach den gegenständlichen Streitjahren – der Fall zu sein scheint), zumal der faktische Tätigkeitsort der Geschäftsführung im Hinblick auf die grundlegenden Leitungs- und kaufmännischen Entscheidungen auch den tatsächlichen Ort der Geschäftsleitung der Gesellschaft nach Art 4 Abs 3 OECD MA idF vor 2017 (dem Art 4 Abs 3 DBA Russland entspricht) determiniert (siehe zB zum österreichisch-deutschen Verhältnis EAS 3433).

- b. Besteünde tatsächlich ein solches bilateral-grenzüberschreitenden Element, käme es weiters auf den sachlichen Anwendungsbereich des Art 16 DBA Russland an: In der deutschen Sprachfassung ist von „Aufsichtsrats- oder Verwaltungsratsvergütungen“ die Rede, also den Vergütungen überwachender Organe, während sowohl die englische (mit dem Ausdruck „directors’ fees“ für Funktionen in einem „board of directors“) als auch wohl die russische¹² Sprachfassung weiter gefasst sind und womöglich (auch) geschäftsführende Funktionen (Geschäftsführer, Vorstände) erfassen. Diese Divergenz spiegelt sich auch in den gleichermaßen unterschiedlichen Fassungen des englischen und französischen Textes des Art 16 OECD MA einerseits und der deutschen Übersetzung (schon des OECD MA 1963, wo überhaupt nur die Mitglieder des „Aufsichtsrats“ erfasst waren¹³) andererseits wider.¹⁴
- c. In der Tat vertreten die österreichische Rechtsprechung und Verwaltungspraxis insgesamt eine enge, funktionsbezogene Auslegung des Art 16 OECD MA, die auf einer Trennung von Geschäftsführung (Vorstand) und Überwachung (Aufsichtsrat) eines dualistischen Systems basiert. So beziehe sich Art 16 OECD MA in seiner Gesamt-

heit lediglich auf die Überwachung der Geschäftsführung, nicht hingegen auf Vergütungen an die mit der Geschäftsführung selbst befassten Organe.¹⁵ Diese auf Überwachungsfunktionen einschränkende Auslegung wird auch von der deutschen Rechtsprechung¹⁶ und Verwaltungspraxis¹⁷ geteilt und aufgrund der Historie, dem Wortlaut, dem Telos und dem allgemeinen Zusammenhang der Norm auch in weiten Teilen des deutschsprachigen Schrifttums vertreten.¹⁸ Insbesondere im österreichisch-deutschen Verhältnis ergibt sich diese Auslegung schon aus dem Nebeneinander von Art 16 Abs 1 und Abs 2 DBA Deutschland.¹⁹ Selbst im Verhältnis zur Schweiz sehen aber sowohl die österreichische²⁰ als auch die deutsche²¹ Rechtsprechung den monistisch organisierten „Verwaltungsrat“ des schweizerischen Gesellschaftsrechts nur insoweit von Art 16 der jeweiligen Abkommen erfasst, als sich seine Aufgaben auf die Überwachung der Geschäftsführung beschränken (und etwa die Geschäftsführungsbefugnis auf dritte Personen delegiert ist);²² dennoch sollte sich hier idR kein Besteuerungskonflikt ergeben, da auch aus Schweizer Sicht gleichermaßen nur Vergütungen für überwachende Tätigkeiten unter Art 16 subsumiert werden.²³

12 So *Haubmann*, Behandlung von Geschäftsführerbezügen im DBA-Recht, SWI 2019, 170 (175); *Bendlinger*, Vergütungen von Geschäftsführern als „Director’s Fees“ im DBA-Recht, BFGjournal 2021 [in Druck].

13 Dazu *Cordewener* in *Reimer/Rust* (Hrsg), Klaus Vogel on Double Taxation Conventions⁴ (2015) Art 16 Rz 69 mwN.

14 Dazu *Kofler* in *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA² (2019) Art 16 Rz 3 und 11 ff mwN.

15 ZB VwGH 31.7.1996, 92/13/0172, ÖStZB 1997, 235; EAS 1989 = SWI 2002, 194; EAS 2785 = SWI 2006, 520; EAS 2814 = SWI 2007, 103; EAS 2936 = SWI 2008, 81; EAS 3355 = SWI 2014, 498; EAS 3431 = SWI 2021, 238. Siehe zB auch *Schmidjell-Dommes*, Rechtsprechung zum internationalem Steuerrecht, SWI 2021, 445 (448).

16 ZB BFH 5.10.1994, I R 67/93, BStBl 1995 II 95; BFH 23.2.2005, I R 46/03, BStBl 2005 II 547; BFH 5.3.2008, I R 54/07, BFH/NV 2008, 1487; BFH 11.11.2009, I R 15/09, BStBl 2010 II 602; BFH 14.3.2011, I R 23/10, BFHE 233, 385

17 ZB dBMBF, Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen, IV B 2 – S 1300/08/10027, BStBl 2018 I 643, Tz 307 ff.

18 Dazu je mwN *Sutter/Burgstaller*, Der Manager im DBA-Recht, in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer* (Hrsg), Arbeitnehmer im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2003) 49 (60 ff); *Lühn*,

Steuerliche Behandlung der Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsvergütungen nach den Doppelbesteuerungsabkommen, IWb 19/2007, Fach 3 Deutschland, Gr 2, 1369 (1371 f); *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht⁴ (2017) Rz 19.452; *Prokisch* in *Vogel/Lehner*, DBA⁷ (2021) Art 16 Rz 4a u 7 ff.

19 Dazu *Kofler* in *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA² (2019) Art 16 Rz 24; siehe auch *Pistone/Stiastny*, Dienstnehmerekünfte in den österreichischen DBA (Art 15, 16, 18, 19 und 20 OECD-MA), in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), Die österreichische DBA-Politik (2013) 233 (255).

20 VwGH 31.7.1996, 92/13/0172, ÖStZB 1997, 235; ebenso zB aus der Verwaltungspraxis EAS 2936 = SWI 2008, 81.

21 ZB BFH 11.11.2009, I R 15/09, BStBl 2010 II 602; BFH 14.3.2011, I R 23/10, BFHE 233, 385.

22 Siehe etwa *Cordewener* in *Reimer/Rust* (Hrsg), Klaus Vogel on Double Taxation Conventions⁴ (2015) Art 16 Rz 73; *Kofler* in *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA² (2019) Art 16 Rz 13.

23 So etwa der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt Nr 92/2007, BStPra 3/2009, 537 ff; weiters etwa *Prokisch* in *Vogel/Lehner*, DBA⁷ (2021) Art 16 Rz 4a; für Nachweise zur Gegenauffassung siehe aber *Cordewener* in *Reimer/Rust* (Hrsg), Klaus Vogel on Double Taxation Conventions⁴ (2015) Art 16 Rz 73.

- d. Diese enge, vor allem auf der deutschen Sprachfassung basierende Auslegung der österreichischen und deutschen Praxis kann freilich zu Qualifikationskonflikten führen, insbesondere bei mehreren authentischen Sprachfassungen eines Abkommens (Art 33 WVK):²⁴ Aus der englisch- und französischsprachigen Fassung des Art 16 OECD MA, wo von „directors’ fees“ für Funktionen im „board of directors“ bzw von „membre du conseil d’administration ou de surveillance“ die Rede ist, wird überwiegend abgeleitet, dass auch geschäftsführende Funktionen (Geschäftsführer, Vorstände) erfasst sind.²⁵ Diese weite Auslegung auf Basis der Originalsprachen des OECD MA wird teilweise aufgrund einer abkommensautonomen Auslegung auch für die deutsche Sprachfassung für maßgeblich gehalten, da nicht anzunehmen sei, dass Art 16 OECD MA in der deutschen Übersetzung einen anderen Anwendungsbereich als in den Originalfassungen haben sollte.²⁶ Teilweise wird im Schrifttum auch vorgeschlagen, die Organe ausländischer Gesellschaften nach der dafür jeweils relevanten Textfassung zu beurteilen, also zB die Organe britischer Gesellschaften in beiden Vertragsstaaten gemäß der englischen Fassung, die Organe österreichischer Gesellschaften gemäß der deutschen Fassung.²⁷
- e. Die Verwaltungspraxis war bislang der Auffassung, dass wenn der DBA-Partnerstaat einer weiten Auslegung des Art 16 OECD MA unter Einbeziehung geschäftsführender Organe folgt und der Auffassungsunterschied zur engen österreichischen Auslegung daher durch unterschiedliche Sprachfassungen hervorgerufen wird (und daher nicht über Art 3 Abs 2 iVm Art 23 OECD MA lösbar ist), dieser Konflikt nur im Wege eines Verständigungsverfahrens geklärt werden könnte.²⁸ Dies sei nach Ansicht des BMF selbst dann der Fall, wenn das Abkommen authentisch auch in englischer Sprache abgeschlossen wurde und dieser Sprache bei Textabweichungen Vorrang zukommen soll.²⁹ Eine solche Konstellation könnte sich aber gerade im vorliegenden Fall im Hinblick auf Art 16 DBA Russland ergeben.

24 Ausführlich dazu *Cordewener in Reimer/Rust* (Hrsg), Klaus Vogel on Double Taxation Conventions⁴ (2015) Art 16 Rz 68 ff.

25 So zB *Toifl*, Die Besteuerung von Geschäftsführern, Vorständen und Aufsichtsräten international tätiger Unternehmen, in *Gassner/Lang* (Hrsg), Besteuerung und Bilanzierung international tätiger Unternehmen, FS 30 Jahre Steuerrecht an der WU Wien (1998) 379 (388 ff); *Aigner*, Der Gesellschafter-Geschäftsführer im DBA-Recht, in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer* (Hrsg), Arbeitnehmer im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2003) 89 (94 ff); *Urtz*, Geschäftsführervergütungen nach dem neuen DBA Österreich-Deutschland, in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg), Das neue Doppelbesteuerungsabkommen Österreich-Deutschland (1999) 133 (138); *Stefaner*, Die Behandlung von Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsvergütungen nach Art 16 DBA-Deutschland und DBA-Schweiz, SWI 2004, 68 (71 ff); *Gruber*, Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsvergütungen im österreichischen DBA-Netzwerk, SWI 2010, 354 (356); *Gruber*, Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsmitglieder im internationalen Steuerrecht, Aufsichtsrat aktuell 2010, 16 (16 ff); *Cordewener in Reimer/Rust* (Hrsg), Klaus Vogel on Double Taxation Conventions⁴ (2015) Art 16 Rz 34 ff und Rz 68 ff; *Pamperl*, Article 16 of the OECD Model Convention: History, Scope and Future (2015) 43 ff; *Haubmann*, Behandlung von Geschäftsführerbezügen im DBA-Recht, SWI 2019, 170 (173 ff); *Bendlinger*, Vergütungen von Geschäftsführern als „Director’s Fees“ im DBA-Recht, BFGjournal 2021 [in Druck].

26 Siehe zB *Aigner*, Der Gesellschafter-Geschäftsführer im DBA-Recht, in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer* (Hrsg), Arbeitnehmer im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2003) 89 (101); *Stefaner*, Die Behandlung von Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsvergütungen nach Art 16 DBA-Deutschland und DBA-Schweiz, SWI 2004, 68 (71); *Gruber*, Aufsichtsrats- und Verwaltungsrats-

vergütungen im österreichischen DBA-Netzwerk, SWI 2010, 354 (356); kritisch dazu *Cordewener in Reimer/Rust* (Hrsg), Klaus Vogel on Double Taxation Conventions⁴ (2015) Art 16 Rz 76.

27 Siehe *Beiser*, Verwaltungsratsvergütungen iSd Art 16 DBA Österreich-Schweiz, SWI 2000, 199 (202); *Aigner*, Der Gesellschafter-Geschäftsführer im DBA-Recht, in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer* (Hrsg), Arbeitnehmer im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2003) 89 (101 f); *Cordewener in Reimer/Rust* (Hrsg), Klaus Vogel on Double Taxation Conventions⁴ (2015) Art 16 Rz 76 f; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht⁴ (2017) Rz 19.452; *Prokisch in Vogel/Lehner*, DBA⁷ (2021) Art 16 Rz 11. Zuletzt hat auch der BFH Sympathie für diesen Ansatz erkennen lassen, stehe es doch einer Anwendung des Art 16 nicht entgegen, wenn sich ein im Abkommen ausdrücklich genanntes ausländisches Überwachungsorgan seiner Funktion nach von dem Aufsichtsrat deutschen Rechts unterscheide (BFH 23.2.2005, I R 46/03, BStBl 2005 II 547).

28 EAS 3143 = SWI 2010, 242; EAS 3355 = SWI 2014, 498; EAS 3431 = SWI 2021, 238; siehe auch in *Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht² (2019) Rz XIII/628, und zum vergleichbaren Problem im Hinblick auf Art 17 Abs 1 DBA Niederlande *Gruber*, Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsvergütungen im österreichischen DBA-Netzwerk, SWI 2010, 354 (361 f). Ebenso aus Sicht der deutschen Verwaltungspraxis dBMF, Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen, IV B 2 – S 1300/08/10027, BStBl 2018 I 643, Tz 314 f.

29 EAS 3355 = SWI 2014, 498; aA *Dommes*, Pensionen im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2012) 203; siehe auch die Diskussion bei *Kollmann*, SWI-Jahrestagung: Beziehe eines Vorstandsmitglieds einer slowenischen AG, SWI 2015, 220 (220 ff).

- f. Der VwGH legte sich im vorliegenden Erkenntnis jedoch noch nicht endgültig fest.³⁰ Er wies allerdings darauf hin, dass nach der Schlussklausel des DBA Russland die deutsche, russische und englische Textfassung zwar gleichermaßen authentisch sind, bei „Auslegungsunterschieden zwischen dem deutschen und dem russischen Text“ jedoch „der englische Text ausschlaggebend“ ist. Würden also die russische Sprachfassung des Art 16 DBA Russland auch Geschäftsführertätigkeiten umfassen, die deutsche Sprachfassung hingegen lediglich überwachende Funktion, käme der englischen Sprachfassung entscheidende Bedeutung zu. Der VwGH gibt daher für das fortzusetzende Verfahren dem BFG die Prüfung auf, „ob dem russischen Text des Art. 16 das gleiche Verständnis beizulegen ist wie dem deutschen Text dieses Artikels („Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsvergütungen“)“, wobei

„[i]m Falle von entsprechenden Unterschieden [...] im Hinblick auf die angeführte Schlussklausel entscheidend auf den englischen Text des Art. 16 abzustellen“ wäre. Zum diesbezüglichen Meinungsstreit verweist der VwGH – ohne eigene Position zu beziehen – einerseits auf *Haubmann*,³¹ die Geschäftsführerfunktionen als von Art 16 OECD MA umfasst sieht, und andererseits auf *Sutter/Burgstaller*,³² die Art 16 OECD MA auf Überwachungsfunktionen beschränkt verstehen. Nach erstgenannter Ansicht stünde dann das primäre Besteuerungsrecht an den Geschäftsführerbezügen Österreich als Ansässigkeitsstaat der M GmbH zu (Art 16 DBA Russland), allerdings – wie eingangs erwähnt – nur dann, wenn die Geschäftsführer der in Österreich ansässigen M GmbH in Russland ansässig wären, also ein bilateral-grenzüberschreitenden Element bestünde.³³

30 So auch *Zorn*, VwGH: Besteuerung der im Ausland tätigen Geschäftsführer einer österreichischen GmbH, RdW 2021/357, 448 (449).

31 *Haubmann*, Behandlung von Geschäftsführerbezügen im DBA-Recht, SWI 2019, 170 (175).

32 *Sutter/Burgstaller*, Der Manager im DBA-Recht, in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer* (Hrsg), Arbeitnehmer im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2003) 49 (60 ff).

33 Siehe dazu *Kofler* in *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA² (2019) Art 16 Rz 7.