

Der Geschäftsführer im internationalen Steuerrecht



Mag. Paul Hollaus, StB
Mitarbeiter einer international tätigen
Steuerberatungskanzlei in Wien

Im Rahmen der grenzüberschreitenden Tätigkeit von Geschäftsführern stellt sich oftmals die Frage der korrekten steuerlichen Behandlung der Einkünfte dieses Personenkreises. Im nachfolgenden Beitrag wird die steuerliche Situation von Geschäftsführern nach dem österreichischem Außensteuerrecht, als auch nach dem Abkommensrecht, dargestellt.

I. Österreichisches Außensteuerrecht

1. Einkommensteuergesetz

Nach dem österreichischem Einkommensteuergesetz sind Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnis aufweisende Beschäftigung gewährt werden, Einkünfte aus selbständiger Arbeit gemäß § 22 Z 2 TS 2 EStG. Dabei müssen die Merkmale eines Dienstverhältnisses – ausgenommen die persönliche Weisungsgebundenheit – gegeben sein.¹ Eine wesentliche Beteiligung ist dann gegeben, wenn die Beteiligung am Stammkapital mehr als 25 % beträgt. Bei einer Beteiligungshöhe am Stammkapital von 25 % oder weniger, erzielt der Geschäftsführer Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG.² Nach § 25

Abs. 1 Z 1 lit. b EStG erzielt ein an einer Gesellschaft nicht wesentlich beteiligter Gesellschafter auch dann Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, wenn er auf Grund gesellschaftsvertraglicher Sonderbestimmungen, den Weisungen eines anderen nicht zu folgen hat.

Nach § 98 Abs. 2 Z 2 EStG unterliegen beschränkt steuerpflichtige Geschäftsführer, die wesentlich an einer Kapitalgesellschaft beteiligt sind, der inländischen Steuerpflicht, wenn die Tätigkeit im Inland *ausgeübt* (TS 1) oder verwertet (TS 2) wird. Die Verwertung der Tätigkeit im Inland ist bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit im Verhältnis zur Ausübung der Tätigkeit subsidiär.³ Die Tätigkeit wird im Inland ausgeübt, wenn der Geschäftsführer *im Inland persönlich tätig geworden ist*. Die Tätigkeit wird im Inland verwertet, *wenn sie zwar nicht im Inland ausgeübt wird, ihr wirtschaftlicher Erfolg aber der inländischen Volkswirtschaft unmittelbar zu dienen bestimmt ist*. Sollte der Geschäftsführer über keine wesentliche Beteiligung an der Gesellschaft verfügen, unterliegt er nach § 98 Abs. 2 Z 4 EStG der beschränkten Steuerpflicht. Voraussetzung ist in diesem Fall ebenfalls, dass die Tätigkeit im Inland ausgeübt oder verwertet wird, wobei

betreffend dieser Tatbestände auf die Definition der Z 2 des § 98 Abs. 2 EStG verwiesen wird. Der VwGH hat festgestellt, dass die Tätigkeit eines Geschäftsführers einer inländischen Kapitalgesellschaft, stets im Inland verwertet wird.⁴ Somit unterliegen Geschäftsführer, von inländischen Kapitalgesellschaften, immer der unbeschränkten (wenn im Inland ein Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt besteht) oder der beschränkten (wenn kein Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt im Inland besteht) Steuerpflicht.

2. Richtlinienmeinung

„Höchstpersönliche Tätigkeit“

Bei Geschäftsführern, die ihre Tätigkeit nicht mittels Dienstverhältnis zur Gesellschaft, sondern über eine zwischengeschaltete GmbH durchführen, ist darauf zu achten, dass eine derartige „höchstpersönliche Tätigkeit“ dem Geschäftsführer selbst, und nicht der zwischengeschalteten GmbH zuzurechnen ist.⁵

Nach der Rechtsansicht des BMF sind bei der Zuordnung der Einkünfte eines Geschäftsführers, der im Ausland (im konkreten Fall in der Schweiz) ein Dienstverhältnis unterhält, und Geschäftsführer einer österreichischen Gesellschaft ist, ebenfalls die in Rz. 104 EStR entwickelten Grundsätze maßgeblich.⁶ Dies führt dazu, dass der im Ausland angestellte Geschäftsführer einer inländischen Kapitalgesellschaft in Österreich der Steuerpflicht unterliegt, selbst dann, wenn er kein österreichisches Dienstverhältnis unterhält, und die ausländische Gesellschaft die Geschäftsführung anderer Gesellschaften als Geschäftszweck hat („Interim Management“).

3. Judikatur

Der in Rz. 104 EStR geäußerten Rechtsansicht, wonach die Zwischenschaltung einer Kapitalgesellschaft nichts an der Zurechnung der Einkünfte an den Geschäftsführer ändert, schließt sich

der UFS in einem ähnlich gelagerten Fall grundsätzlich an, wobei den Kern des Urteil⁷ des UFS eine differenzierte Argumentation bildet.

Dem Urteil lag eine Geschäftsführung zwischen zwei Konzerngesellschaften zu Grunde. Eine in der Schweiz ansässige Person unterhielt ein Dienstverhältnis (nur) zu einer Schweizer Gesellschaft. Diese Person wurde Geschäftsführer einer österreichischen Tochtergesellschaft der Schweizer Muttergesellschaft, ohne mit der österreichischen Tochtergesellschaft ein Dienstverhältnis abzuschließen. Vertraglich wurde zwischen der Schweizer Muttergesellschaft und der österreichischen Tochtergesellschaft keine Regelung über den Einsatz des Geschäftsführers getroffen. Die auf die in Österreich durchgeführte Tätigkeit des Geschäftsführers anfallenden Lohnanteile wurden von der Schweizer Gesellschaft an die österreichische Gesellschaft verrechnet. Im Verfahren wurde eine Arbeitskräfteüberlassung des Geschäftsführers zwischen beiden Gesellschaften behauptet. Einen schriftlichen Arbeitskräfteüberlassungsvertrag gab es jedoch nicht. Der Geschäftsführer war in den zur Debatte stehenden Steuerjahren nie mehr als 183 Tage in Österreich physisch anwesend.

Der UFS Feldkirch kam in seinem Urteil zum Schluss, dass die österreichische Gesellschaft als wirtschaftlicher Arbeitgeber iSd. Art. 15 Abs. 2 Doppelbesteuerungsabkommen Österreich-Schweiz anzusehen sei. Somit bestand nach Ansicht des UFS Steuerpflicht des Geschäftsführers in Österreich, soweit die Tätigkeit im Inland ausgeübt wurde. Die Steuerpflicht im Inland ist nach Ansicht des UFS trotz der Tatsache gegeben, dass die Tätigkeit des Geschäftsführers nicht unmittelbar durch Dienstverhältnis mit der österreichischen Gesellschaft, sondern mittels Zwischenschaltung einer (ausländischen) Kapitalgesellschaft erfolgte. Obwohl der UFS die Rz 104 der EStR in seinem Urteil nicht erwähnt, entspricht das Ergebnis letztlich der von der Finanzverwaltung beabsichtigten Rechtsfolge, nämlich dass die Geschäftsführer-Tätigkeit über eine zwischengeschaltete Gesellschaft direkt dem Geschäftsführer, und nicht der

zwischengeschalteten Gesellschaft zuzurechnen ist. Darüber hinaus sah der UFS die österreichische Tochtergesellschaft verpflichtet, einen Lohnsteuerabzug durchzuführen, da dieses als Arbeitgeber nach § 47 EStG anzusehen sei. Anzumerken ist, dass wohl das Ergebnis des Urteils, nicht jedoch dessen Begründung in der Literatur Zustimmung gefunden hat.⁸

II. Abkommensrecht

1. OECD-Musterabkommen

i.) Allgemeines

Im OECD-Musterabkommen (idF. OECD-MA) ist der Begriff des Geschäftsführers nicht definiert. Einkünfte eines Geschäftsführers können prinzipiell unter Art. 7 (Unternehmensgewinne), Art. 14 (Selbständige Arbeit)⁹ oder Art. 15 (Unselbständige Arbeit) OECD-MA subsumiert werden. Die Abgrenzung zwischen diesen Einkunftsarten ist wichtig, da sich die vorgesehenen Rechtsfolgen bei der Einordnung unter einen dieser Artikel unterscheiden.¹⁰

Entscheidend für die Einordnung der Einkünfte eines Geschäftsführers unter einen der angeführten Artikel ist, ob eine Beteiligung des Geschäftsführers an der Kapitalgesellschaft gegeben ist, und falls dies bejaht wird, die Höhe der Beteiligung, sowie auf welche Weise das Dienstverhältnis zwischen Gesellschaft und dem Geschäftsführer ausgestaltet ist (z.B. ob der Geschäftsführer Weisungsgebunden ist). Von praktischer Bedeutung ist die Einordnung der Einkünfte eines Geschäftsführers unter einen der angeführten Artikel unter anderem in jenen Fällen, in denen der Geschäftsführer in einem anderen Staat ansässig ist, als in dem Staat, in dem die Gesellschaft ihren Sitz hat, und von seinem Ansässigkeitsstaat aus die Gesellschaft leitet.¹¹

ii.) Unwesentliche Beteiligung

Unter Art. 15 OECD-MA sind Einkünfte aus unselbständiger Arbeit zu subsumieren. Die Einkünfte eines Geschäftsführers sind dann unter Art. 15 OECD-MA einzuordnen, wenn der Geschäftsführer im öffentlichen oder privaten Dienst an-

gestellt oder beschäftigt ist, und aus diesem Dienstverhältnis Arbeitslohn bezieht. Ein Dienstverhältnis liegt dabei dann vor, wenn der Beschäftigte dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist dann der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.¹² Aus diesem Grund unterliegen Einkünfte aus einem Dienstverhältnis, eines an einer Kapitalgesellschaft nicht (oder nicht wesentlich) beteiligten Geschäftsführers, der Verteilungsnorm nach Art. 15 OECD-MA.¹³ Dies sollte mE auch dann der Fall sein, wenn aufgrund einer vertraglichen Regelung der Geschäftsführer den Weisungen eines anderen nicht zu folgen hat.

Nach Art. 15 OECD-MA besteht Steuerpflicht immer in jenem Land, in dem die Arbeit physisch ausgeübt wird (so genanntes Arbeitsortprinzip). Organe von Kapitalgesellschaften üben demzufolge ihre Tätigkeit grundsätzlich an dem Ort aus, an dem sie sich persönlich aufhalten.¹⁴ Eine Ausnahme vom Arbeitsortprinzip besteht nur in jenen Fällen, in denen die in Art. 15 Abs. 2 OECD-MA angeführten Voraussetzungen¹⁵ erfüllt sind. In diesem Fall besteht Steuerpflicht nicht im Tätigkeitsstaat, sondern (ausschließlich) im Ansässigkeitsstaat.

iii.) Wesentliche Beteiligung

Die Einordnung der Einkünfte von wesentlich beteiligten Geschäftsführern unter eine Verteilungsnorm ist aus österreichischer Hinsicht nicht eindeutig klar. Dem OECD-MA ist diesbezüglich ebenfalls keine verbindliche Grenzziehung zwischen den Art. 15, Art. 14. und Art. 7 zu entnehmen.¹⁶

Nach *Wassermeyer* umfasst Art. 15 OECD-MA auch die Tätigkeit von Organen von juristischen Personen, wobei dies unabhängig davon gelten soll, ob der Geschäftsführer zugleich wesentlich beteiligter Gesellschafter ist, oder über keine oder nur unwesentliche Beteiligung verfügt.¹⁷ Nach *Prokisch* können bei der Einordnung von Geschäftsführer-Bezügen unter Art. 15 OECD-MA Zweifel

entstehen, wenn eine wesentliche Beteiligung besteht, da es in diesen Fällen letztlich an der Weisungsgebundenheit fehlt. Nach der Sicht von *Prokisch* ist ein wesentlich beteiligter Geschäftsführer im Rahmen einer gesamtheitlichen Sicht eher einem Unternehmer oder selbständigem Tätigem vergleichbar.¹⁸ Somit sollten nach dieser Rechtsansicht die Einkünfte eines wesentlich beteiligten Geschäftsführers unter Art. 7 oder Art. 14 einzuordnen sein.

Es lässt sich jedoch feststellen, dass die Judikatur in den einzelnen OECD-Mitgliedsstaaten bezüglich der Einordnung der Einkünfte eines wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers höchst unterschiedlich ist. So hat der EuGH die Einkünfte eines wesentlich beteiligten Geschäftsführers als selbständige Einkünfte eingeordnet, wohingegen französische Gerichte derartige Einkünfte sogar unter Art. 21 OECD-MA („Andere Einkünfte“) subsumiert haben.¹⁹ Gemäß einem Urteil des VwGH soll in jenen Fällen, in denen aus dem anzuwendenden DBA keine Rückschlüsse zu entnehmen sind, unter welchen Artikel die Einkünfte eines wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers zu subsumieren sind, und eine Auslegung aus dem Zusammenhang des Abkommens nicht möglich ist, das nationale Recht des anwendenden Vertragsstaates maßgeblich sein.²⁰ Diese Rechtsansicht, welche gemäß Art. 3 Abs. 2 OECD-MA den Ansässigkeitsstaat durch Rückgriff auf innerstaatliches Recht an die Rechtsauslegung des Quellenstaates bindet (so genannte Kontextklausel), scheint eine für die Praxis nützliche Lösung zu sein.

Sollten die Einkünfte eines wesentlich beteiligten Geschäftsführers unter Art. 7 bzw. Art. 14 OECD-MA eingeordnet werden, stellt sich die Frage der Steuerpflicht der Geschäftsführer-Einkünfte. Sollte der Geschäftsführer nicht im selben Staat wie die Gesellschaft ansässig sein, besteht nach Art. 7 bzw. Art. 14 OECD-MA Steuerpflicht nur dann im Sitzstaat der Gesellschaft, wenn der Geschäftsführer eine feste Einrichtung bzw. Betriebsstätte in den Räumlichkeiten der Gesellschaft unterhält.²¹ Sollte dem Geschäftsführer

keine feste Einrichtung bzw. Betriebsstätte in den Räumlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung stehen, besteht nach dem OECD-MA Steuerpflicht für die Einkünfte des Geschäftsführers nur in dessen Ansässigkeitsstaat. In der Praxis wird es jedoch nur wenige Fälle geben (können), in denen ein Geschäftsführer keine Betriebsstätte in den Räumlichkeiten seiner Gesellschaft begründet.

2. Sonderbestimmung iVz. Deutschland

Mit Deutschland wurde im Rahmen einer Verständigungsvereinbarung festgestellt, dass Einkünfte eines wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers unter die Zuteilungsregelung des Art. 8 Abs. 1 DBA-Deutschland²² (Einkünfte aus Selbständiger Arbeit) zu subsumieren sind.²³ Diese Vereinbarung bezog sich auf das DBA-Deutschland, welches bis zum Jahr 2002 in Kraft war. Nach dem Ergebnis der Verständigungsvereinbarung hatte stets der Tätigkeitsstaat das Besteuerungsrecht auf die Einkünfte des wesentlich beteiligten Geschäftsführers.

Im Rahmen des neuen DBA's²⁴ (DBA-DE) zwischen Österreich und Deutschland wurde eine Sonderregelung vereinbart. Einkünfte, welche Personen im Rahmen ihrer Tätigkeit als Geschäftsführer beziehen, werden unter Art. 16 Abs. 2 DBA-DE subsumiert. Nach Art. 16 Abs. 2 DBA-DE hat immer jenes Land das Besteuerungsrecht auf die Einkünfte eines Geschäftsführers, in dem der Sitz der Gesellschaft ist. In welchem Land der handelsrechtlich eingetragene Geschäftsführer letztlich seine Tätigkeit ausübt, spielt für die Zuteilung des Besteuerungsrechts keine Rolle (Fiktion des Tätigkeitsorts).²⁵ Für diese Bestimmung spielt es auch keine Rolle, ob der Geschäftsführer eine (wesentliche) Beteiligung an der Gesellschaft unterhält oder nicht.²⁶

Wenn eine Person, was in der Praxis oftmals der Fall ist (unter anderem im Konzernverbund), Geschäftsführer sowohl einer österreichischen, als auch einer deutschen Gesellschaft ist, sind die Bezüge aus diesem Dienstverhältnis, welches entweder zu der österreichischen oder der deutschen Gesellschaft besteht, zwischen beiden Ländern aufzuteilen.

Für eine Aufteilung der Einkünfte sollte ein sachgerechter Aufteilungsschlüssel gefunden werden.²⁷ Sollte sowohl ein Dienstverhältnis zu einer deutschen, als auch zu einer österreichischen Gesellschaft bestehen (d.h. der Geschäftsführer hat zwei Dienstverhältnisse), ist naturgemäß keine Aufteilung der Bezüge notwendig.

Die in Art. 16 (2) DBA-Deutschland angeführte Regelung, dass der Geschäftsführer unabhängig vom tatsächlichen Arbeitsort stets am Sitzort der Gesellschaft der Steuerpflicht unterliegt, war nach Ansicht des österreichischen BMF auch auf Geschäftsführer anzuwenden, welche ausschließlich mit der Leitung einer Zweigniederlassung (Betriebsstätte) betraut waren. Nach der vom BMF geäußerten Rechtsansicht bestand für den Fall eines betriebsstättenleitenden Geschäftsführers stets Steuerpflicht in jenem Land, in dem sich die Betriebsstätte befand, über welche der Geschäftsführer die Leitung innehatte. Die deutsche Rechtsansicht vertrat jedoch eine gegenteilige Auffassung, nach der auch der betriebsstättenleitende Geschäftsführer am Sitzort der die Betriebsstätte unterhaltenden Gesellschaft, und nicht am Ort der Betriebsstätte, der Steuerpflicht unterlag.²⁸ Durch das Inkrafttreten des neuen österreichisch-deutschen DBA's²⁹ im Jahr 2003, und die in Art. 16 Abs. 2 DBA normierte Bestimmung, dass Steuerpflicht immer am Sitzort der Gesellschaft besteht, adaptierte das österreichische BMF seine Rechtsmeinung. Nunmehr besteht auch nach österreichischer Rechtsansicht Steuerpflicht bei betriebsstättenleitenden Geschäftsführern am Sitzort der Gesellschaft, und nicht im Betriebsstättenstaat.³⁰

3. Vereinbarung mit der Schweiz

Mit der Schweiz wurde im Rahmen eines Verständigungsverfahrens Einvernehmen darüber erzielt, dass Einkünfte eines Geschäftsführers stets unter Art. 15 DBA-Schweiz³¹ zu subsumieren sind. Die Einordnung unter Art. 15 DBA-Schweiz soll unabhängig davon vorgenommen werden, ob der Geschäftsführer über eine (wesentliche oder unwesentliche) Beteiligung an der Gesellschaft verfügt oder nicht.³²

III Zusammenfassung

Die Besteuerung von international tätigen Geschäftsführern wird in der Praxis zu einem immer größeren Betätigungsfeld für Steuerberater. Dabei zeigt sich, dass Geschäftsführer von österreichischen Gesellschaften immer der unbeschränkten oder beschränkten Steuerpflicht im Inland unterliegen. Durch Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen muss anschließend festgestellt werden, ob der österreichische Besteuerungsanspruch aufrecht erhalten werden kann. Bei der Einordnung der Einkünfte eines Geschäftsführers nach dem anzuwendenden DBA kann es in jenen Fällen zu Qualifikationskonflikten kommen, in denen der Geschäftsführer über eine (wesentliche) Beteiligung an der Gesellschaft verfügt.

- 1 EStR Rz. 5267
- 2 LStR Rz 670
- 3 EStR Rz. 7920
- 4 VwGH 20.9.2001, 2000/15/0039
- 5 EStR Rz 104
- 6 EAS 3059 vom 24.04.2009
- 7 UFS GZ RV/0488-F09 vom 12.12.2011
- 8 Waser, Steuerliche Aspekte der Arbeitskräfteüberlassung nach Österreich, S. 33
- 9 Art. 14 (Einkünfte aus Selbständiger Arbeit) ist seit der Revision im Jahr 2000 nicht mehr im OECD-MA enthalten. Der Grund dafür ist, dass es nach einer von der OECD eingesetzten Arbeitsgruppe zwischen Art. 7 (Unternehmensgewinne) und Art. 14 keine praktischen Unterschiede mehr gebe. *Hemmelrath in Vogel/Lehner DBA*, Art. 14 Rz. 2. Viele Abkommen, welche zwischen Österreich und anderen Staaten in Kraft sind, enthalten Art. 14 jedoch noch.
- 10 Lang, Doppelbesteuerungsabkommen, 2. A., S. 119
- 11 Auf die Frage einer doppelten Ansässigkeit der Gesellschaft bei einer derartigen Konstellation wird im Folgenden nicht eingegangen.
- 12 Vogelgesang in Gosch/Kroppen/Grotherr DBA, Art. 15 Rz. 94
- 13 Prokisch in Vogel/Lehner DBA, 5. A., Art. 15 Rz. 29
- 14 dBMF, BStBl 1995 I, S. 373, Vogelgesang in Gosch/Kroppen/Grotherr DBA, Art. 15 111
- 15 Der Arbeitnehmer hält sich nicht mehr als 183 Tage im 12 Monatszeitraum im anderen Staat auf, und die Vergütungen des Arbeitnehmer werden von einem Arbeitgeber gezahlt, der nicht im anderen Staat ansässig ist, und die Vergütungen werden nicht von einer Betriebsstätte getragen, die der Arbeitgeber im anderen Staat hat.
- 16 Bendlinger, Auslandsentsenungen, 2. A., S. 173
- 17 Wassermeyer in Debatin/Wassermeyer DBA inkl. 105. Ergänzungslieferung 10/2008, Art. 15 MA, Rz. 65a
- 18 Prokisch in Vogel/Lehner DBA, 5. A., Art. 15 Rz. 29
- 19 Prokisch in Vogel/Lehner DBA, 5. A., Art. 15 Rz. 29
- 20 VwGH v. 19.12.2006, 2005/15/0158
- 21 Art. 7 Abs. 1 OECD-MA 2010 bzw. Art. 14 Abs. 1 OECD-MA vor 2000
- 22 BGBl 1955/221idF BGBl 1994/361
- 23 AÖF 1987/32, Erlass d. BM f. Finanzen vom 22. Dezember 1986, G 1246/1/3-IV/4/86
- 24 BGBl III 182/2002 idF BGBl III 32/2012
- 25 Prokisch in Vogel/Lehner DBA, 5. A., Art.15 Rz. 80
- 26 EAS 1823 vom 02.04.2001
- 27 Z.B. Dokumentation, an welchen Tagen, für welche Gesellschaft gearbeitet wird.
- 28 AÖF 1999/134, Erlass d. BM f. Finanzen vom 25. Juni 1999, 04 1482/43-IV/4/99, EAS 1480 v. 21.6.1999
- 29 BGBl III 2002/182
- 30 EAS 3259 v. 23.11.2011, EAS 3311 v. 21.12.2012
- 31 BGBl 1975/64
- 32 AÖF 1992/153, Erlass d. BM. F. Finanzen vom 19. März 1992, 04 4283/1-IV/4/92



Testen Sie uns!

Wir stellen Ihnen für 14 Tage ein **Testgerät** und 20 Stück Thermobindemappe kostenlos zur Verfügung!

Wenn Sie sich für ein Bindesystem von uns entscheiden, bekommen Sie beim Kauf **20% Preisnachlass** auf unser Thermobindegerät und nochmal 20 Mappen geschenkt!

Rufen Sie uns an!
 +43 (0) 732/66 66 63
 office@easibind.at

EASIBIND®
 Bindesysteme
 www.easibind.at

/// 4040 Linz ///

\\ \\ Mostnystraße 6 \\ \\