

BESTEuerung von Aufsichts- und Verwaltungsratsentschädigungen

Dr. iur. Tobias F. Rohner, Rechtsanwalt, dipl. Steuerexperte, Partner bei VISCHER
Patrik Fisch, MLaw HSG, MAccFin HSG, dipl. Steuerexperte, Associate bei VISCHER

I.	Einleitung	272
II.	Begriff der Aufsichts- und Verwaltungsratsstätigkeit	273
	A. Schweizer Modell (monistisches System)	273
	B. Deutsches Modell (dualistisches System)	275
	C. Konkurrenzprobleme	275
III.	Steuerliche Behandlung von Aufsichts- und Verwaltungsratsvergütungen	276
	A. Nach internem Schweizer Recht	276
	1. Inbound-Fall	276
	2. Outbound-Fall	277
	B. Nach DBA-Recht	279
	1. Art. 16 OECD-MA (Aufsichts- und Verwaltungsratsvergütungen)	280
	a) Auslegung	281
	aa) Vorbemerkungen	281
	bb) Wortlaut (grammatikalisches Element)	282
	cc) Treu und Glauben	283
	dd) Ziel und Zweck (teleologisches Element)	284
	ee) Vorrang der lex fori	286
	ff) Zusammenhang (systematisches Element)	287
	gg) Ergänzende Auslegungsmittel	288
	b) Rechtsprechung	289
	aa) Schweiz	289
	bb) Deutschland	291
	c) Herrschende Lehre	293
	d) Zwischenfazit	294
	2. Methodenartikel (Art. 23 OECD-MA)	296
IV.	Lösung von Qualifikationskonflikten	296
V.	Fazit	297

I. EINLEITUNG

In der Schweiz ansässige natürliche Personen sind unbeschränkt steuerpflichtig und unterliegen grundsätzlich mit ihrem weltweiten Einkommen und Vermögen der hiesigen Einkommens- und Vermögenssteuer. Das unilaterale schweizerische Steuerrecht nimmt jedoch Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke im Ausland von der Besteuerung aus.¹ Diese werden lediglich für die Bestimmung des anwendbaren Steuersatzes berücksichtigt.²

Aufsichts- und Verwaltungsratsentschädigungen unterliegen der Einkommenssteuer, auch wenn die Tätigkeit im Ausland ausgeübt wird. Vorbehalten bleiben die Regelungen in den von der Schweiz abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA). Diese bestimmen allesamt im Einklang mit Art. 16 des OECD-Musterabkommens (OECD-MA), dass auch der Staat, in dem die Gesellschaft ansässig ist (Quellenstaat), die Aufsichts- und Verwaltungsratsvergütungen besteuern darf. Da derjenige Staat, in dem der Empfänger der Aufsichts- und Verwaltungsratsvergütungen ansässig ist, ein unbeschränktes Besteuerungsrecht hat, ist eine Doppelbesteuerung vorprogrammiert. Um diese zu vermeiden, bestimmt der Methodenartikel, ob der Ansässigkeitsstaat des Empfängers das Einkommen freistellt oder die ausländische Steuer an die eigene Steuer anrechnet. Die Schweiz wendet bei Aufsichts- und Verwaltungsratsvergütungen durchwegs die Freistellungsmethode an. Dies bedeutet, dass Aufsichts- und Verwaltungsratsvergütungen von im Ausland ansässigen Gesellschaften in der Schweiz nicht besteuert und lediglich für die Bestimmung des Steuersatzes berücksichtigt werden. Die Freistellung erfolgt unabhängig von der Besteuerung im Quellenstaat. Dagegen wendet das kantonale Steueramt Zürich bei hohen Verwaltungsratshonoraren regelmässig ein, dass von ausländischen Gesellschaften ausgerichtete Aufsichts- oder Verwaltungsratsvergütungen nicht als solche zu qualifizieren seien oder der Betrag nicht angemessen sei oder dass eine Steuerumgehung vorliege. Im vorliegenden Beitrag wird untersucht, ob es im internen Recht oder in den DBA eine Rechtsgrundlage für eine solche Umqualifikation von Aufsichts- und Verwaltungsratsvergütungen in

¹ Vgl. Art. 6 Abs. 1 DBG.

² Vgl. Art. 7 Abs. 1 DBG.

sonstiges Erwerbseinkommen oder Dividenden gibt und wie diese ungeschriebene Praxis zu beurteilen ist.

II. BEGRIFF DER AUFSICHTS- UND VERWALTUNGSRATSTÄTIGKEIT

A. SCHWEIZER MODELL (MONISTISCHES SYSTEM)

Das Aktienrecht sieht als Organe der Aktiengesellschaft (AG) zwingend die Generalversammlung, den Verwaltungsrat und die Revisionsstelle³ sowie fakultativ die Geschäftsleitung und den Beirat vor.⁴ Der Verwaltungsrat führt grundsätzlich die Geschäfte der Gesellschaft, es sei denn, dass er die Geschäftsführung übertragen hat.⁵ Er kann die Geschäftsführung ganz oder teilweise gestützt auf ein Organisationsreglement delegieren. Delegationsempfänger können entweder einzelne Verwaltungsratsmitglieder («Delegierte» des VR) oder Dritte («Mitglieder der Geschäftsleitung» oder «Direktoren») sein. Die Delegation an Dritte ist allerdings beschränkt. Nicht delegierbar sind die sog. unübertragbaren Aufgaben des Verwaltungsrats, wie etwa die Oberleitung der Gesellschaft oder die Oberaufsicht.⁶ Das heisst mit anderen Worten, dass der Schweizer Verwaltungsrat sowohl Aufsichts- als auch Geschäftsführungsfunktion hat und es ihm verwehrt ist, die Geschäftsführung gänzlich nach unten (an die Geschäftsleitung) oder nach oben (an die Generalversammlung) zu delegieren.⁷ Auch wenn der Verwaltungsrat die Geschäftsführung an ein Verwaltungsratsmitglied (Delegierter) delegiert und sich damit auf aufsichtsrechtliche Funktionen fokussiert, obliegt ihm zwingend die Oberleitung der Gesellschaft. Dasselbe gilt sinngemäss für die Geschäftsführung einer schweizerischen GmbH. Die Geschäftsführer einer GmbH

³ Vgl. aber Art. 727a Abs. 2 OR.

⁴ Art. 698 ff. OR (die Generalversammlung); Art. 707 ff. OR (der Verwaltungsrat); Art. 727 ff. OR (die Revisionsstelle); Art. 716b OR (die Geschäftsleitung) und Art. 734a OR (der Beirat).

⁵ Art. 716 Abs. 2 OR.

⁶ Vgl. Art. 716a Abs. 1 OR.

⁷ FORSTMOSER PETER, Organisation und Organisationsreglement der Aktiengesellschaft, 2011, 155.

haben wie der Verwaltungsrat bei einer AG gewisse unübertragbare und unentziehbare Aufgaben. Dazu gehört die Oberleitung der Gesellschaft und die Aufsicht über die Personen, denen die Geschäftsführung teilweise übertragen wurde.⁸ Einzig bei Banken und Sparkassen wird das monistische System durchbrochen: Dort bedarf es der Bestellung eines Organs für die Geschäftsführung einerseits und eines für die Oberleitung, Aufsicht und Kontrolle andererseits. Dabei sind die Befugnisse zwischen diesen Organen so abzugrenzen, dass eine sachgemässe Überwachung der Geschäftsführung gewährleistet ist.⁹

Im schweizerischen Privatrecht wird die Rechtsbeziehung des reinen Verwaltungsrats zur Gesellschaft als organschaftliches Rechtsverhältnis verstanden.¹⁰ Ist ein Verwaltungsrat zugleich Delegierter, so tritt zum organschaftlichen Rechtsverhältnis ein arbeitsrechtliches Schuldverhältnis. Der Verwaltungsrat ist in diesem Fall in einer Doppelstellung als Verwaltungsrat einerseits und Arbeitnehmer andererseits. Diese unterschiedliche Qualifikation der Rechtsverhältnisse sollte aber nicht darüber hinwegtäuschen, dass sich der Tätigkeitsumfang eines Mitglieds eines Verwaltungsrats, der die Geschäftsführung nicht delegiert hat, grundsätzlich mit jenem eines Verwaltungsratsmitglieds, das zugleich Delegierter ist, deckt. Im Schweizer Steuer- und Sozialversicherungsrecht sodann wird die Tätigkeit des Verwaltungsrates ungeachtet der privatrechtlichen Differenzierung der Rechtsverhältnisse grundsätzlich als unselbständige Erwerbstätigkeit qualifiziert.¹¹

⁸ Vgl. Art. 810 Abs. 2 OR.

⁹ Art. 3 Abs. 2 lit. a BankG.

¹⁰ Vgl. etwa MÜLLER ROLAND, Problematik einer Doppelstellung als Verwaltungsrat und Arbeitnehmer, ST 2006, 851; DERSELBE, Der Verwaltungsrat als Arbeitnehmer, 2005, 41; MÜLLER/LIPP/PLÜSS, Der Verwaltungsrat – Band I, 5. A., 2021, Rz. 1.171; VON DER CRONE HANS CASPAR, Arbeitsteilung im Verwaltungsrat, in: Charlotte M. Baer (Hrsg.), Verwaltungsrat und Geschäftsleitung, 2006, 91 Fn. 45.

¹¹ Vgl. Art. 17 Abs. 1 DBG; Wegleitung über den massgebenden Lohn in der AHV, IV und EU, Rz. 2049 ff.

B. DEUTSCHES MODELL (DUALISTISCHES SYSTEM)

Das deutsche Aktiengesetz unterscheidet zwischen dem Aufsichtsrat und dem Vorstand. Der Aufsichtsrat bestellt den Vorstand.¹² Der Aufsichtsrat überwacht die Geschäftsführung;¹³ der Vorstand hat unter eigener Verantwortung die Gesellschaft zu leiten.¹⁴

Die deutsche GmbH muss einen oder mehrere Geschäftsführer haben.¹⁵ Ein Aufsichtsrat kann bestellt werden, wenn dies der Gesellschaftsvertrag vorsieht.¹⁶

C. KONKURRENZPROBLEME

In der Praxis kommt es häufig vor, dass ein Verwaltungsratsmitglied nicht nur als Organ, sondern zugleich als Arbeitnehmer oder als Berater mit der Gesellschaft in einer rechtlichen Beziehung steht. Entscheidendes Kriterium für die Annahme einer arbeitsvertraglichen Rechtsbeziehung ist auch bei Verwaltungsratsmitgliedern, dass sie in einem Subordinationsverhältnis gemäss Art. 319 OR stehen. Besteht ein Verwaltungsrat nur aus einem einzigen Mitglied und stehen Verwaltungsrat und Arbeitnehmer in Personalunion, so mangelt es an einem Subordinationsverhältnis.¹⁷ Besteht der Verwaltungsrat hingegen aus mehreren Mitgliedern, steht der Delegierte zusätzlich zur organschaftlichen Rechtsbeziehung auch noch in einem arbeitsvertraglichen Verhältnis mit der Gesellschaft.

Neben den formellen Organen wird in Literatur und Rechtsprechung vor allem im Zusammenhang mit Haftungsfragen regelmässig auch von faktischen Organen gesprochen. Das Obligationenrecht kennt diesen Begriff nicht.¹⁸ Gemäss Rechtsprechung des Bundesge-

¹² § 30 Abs. 4 deutsches Aktiengesetz.

¹³ § 111 Abs. 1 deutsches Aktiengesetz.

¹⁴ § 76 Abs. 1 deutsches Aktiengesetz.

¹⁵ § 6 Abs. 1 deutsches GmbHG.

¹⁶ § 52 Abs. 1 deutsches GmbHG.

¹⁷ Vgl. MÜLLER ROLAND, Problematik einer Doppelstellung als Verwaltungsrat und Arbeitnehmer, a.a.O., 852.

¹⁸ Vgl. aber Art. 29 StGB.

richts werden unter faktischen Organen Personen verstanden, die formellen Organen vorbehaltene Entscheide treffen oder die eigentliche Geschäftsführung besorgen und so die Willensbildung der Gesellschaft massgebend mitbestimmen.¹⁹ Als formelle Organe zu qualifizieren sind nur diejenigen Personen, die als solche bestellt wurden. Alle anderen, unabhängig von Kompetenzen und der von ihnen ausgeübten Tätigkeiten, können höchstens faktische Organe sein. Die Bestellung des Verwaltungsrats erfolgt durch Wahl der Generalversammlung. Die Geschäftsleitung, d.h. Dritte, denen die Geschäftsführung vom Verwaltungsrat delegiert wird, werden vom Verwaltungsrat bestimmt. Eine statutarische Ermächtigung der GV zur Delegation der Geschäftsführung ist nach neuem Recht nicht erforderlich.²⁰

Steht der Verwaltungsrat zusätzlich in einem Arbeits- und/oder Beratervertrag zur Gesellschaft, muss zwischen dem Lohn (als Teil der essentialia negotii eines Arbeitsvertrages), dem Honorar für die Auftragserfüllung und der Entschädigung fürs Verwaltungsratsmandat unterschieden werden. Das «Herausrechnen» der verschiedenen Anteile ist v.a. dann notwendig, wenn mehrere Verträge bestehen, jedoch nur eine einheitliche Vergütung für die Gesamttätigkeit vereinbart wurde. Werden jedoch die Entschädigungen pro Funktion (als Verwaltungsrat, als Arbeitnehmer, als Berater) vertraglich festgelegt, so ist eine solche Aufteilung beachtlich, es sei denn, es liege eine missbräuchliche Gestaltung vor.

III. STEUERLICHE BEHANDLUNG VON AUFSICHTS- UND VERWALTUNGSRATSVERGÜTUNGEN

A. NACH INTERNEM SCHWEIZER RECHT

1. Inbound-Fall

Erwerbseinkünfte von inländischen Steuerpflichtigen oder von diesen vereinnahmte Aufsichts- und Verwaltungsratsvergütungen, die von

¹⁹ Vgl. etwa BGE 141 III 159, E. 1.2.2.

²⁰ Vgl. Art. 716b Abs. 1 OR.

Gesellschaften im Ausland ausgerichtet werden, unterliegen grundsätzlich der Besteuerung in der Schweiz. Da solche Einkünfte in der Regel auch im ausländischen Quellenstaat besteuert werden, droht eine internationale Doppelbesteuerung.

Schon bei der Revision der schweizerischen Bundesverfassung im Jahr 1874 wurde Art. 46 Abs. 2 aBV aufgenommen, wonach der Bundesgesetzgeber die erforderlichen Bestimmungen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung zu erlassen hat. Die Doppelbesteuerung ist im Lichte dieser Verfassungsbestimmung als misslicher, wenn nicht verfassungswidriger Zustand zu sehen, der vom Gesetzgeber zu beseitigen ist.²¹ Das Bundesgericht hat Art. 46 Abs. 2 aBV aber abgesehen vom Verbot der Besteuerung ausländischer Grundstücke, die im Belegenheitsstaats besteuert werden, stets nur auf interkantonale Doppelbesteuerungsfälle angewendet. Soweit es sich aber um die Besteuerung von etwas anderem als unbeweglichem Vermögen handelt, hat das Bundesgericht es abgelehnt, eine Abgrenzung zwischen der Steuerhoheit eines Kantons und jener des Auslands vorzunehmen.²² Daraus ergibt sich die heutige Rechtslage, dass abgesehen von der erwähnten Ausnahme der Grundstücksbesteuerung gegen eine Doppelbesteuerung im Verhältnis zwischen Bund und Kantonen einerseits und dem Ausland andererseits das interne Recht der Schweiz und insbesondere auch das nunmehr in Art. 127 Abs. 3 BV explizit geregelte Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung keinen Schutz bieten. Es bedarf folglich Staatsverträge, um Doppelbesteuerungskonflikte im internationalen Verhältnis zu beseitigen.

2. Outbound-Fall

Im Outbound-Fall, das heisst, wenn eine im Ausland ansässige Person Mitglied der Verwaltung oder Geschäftsführung einer schweizerischen Gesellschaft ist, stellt sich die Frage, ob die Person aufgrund der Tätigkeit für die Gesellschaft eine beschränkte Steuerpflicht begründet und ob die Schweiz die Vergütung besteuern kann. Die Besteuerung des Einkommens setzt zunächst eine Besteuerungsgrundlage im

²¹ Botschaft des Bundesrates über die Genehmigung des DBA mit Deutschland, BBl 1932 41.

²² Botschaft des Bundesrates über die Genehmigung des DBA mit Deutschland, BBl 1932 42.

nationalen Recht voraus. Dafür kommen Art. 5 Abs. 1 lit. a und b DBG in Betracht. Beide Bestimmungen bilden Anknüpfungspunkte für eine beschränkte Steuerpflicht in der Schweiz. Bei der ersten Bestimmung (lit. a) handelt es sich um die allgemeine Norm, die grundsätzlich sämtliche Erwerbseinkünfte von Nichtansässigen aus der Schweiz erfasst. Die zweite Bestimmung (lit. b) ist eine Spezialnorm, die sich nur auf Vergütungen an Mitglieder von Aufsichts- und Leitungsorganen bezieht.²³

Die allgemeine Bestimmung von Art. 5 Abs. 1 lit. a DBG folgt dem Arbeitsortprinzip. Ein Besteuerungsrecht in der Schweiz besteht folglich nur insoweit, als die Tätigkeit effektiv in der Schweiz ausgeübt wird. Das Erfordernis der physischen Präsenz gilt sowohl für die unselbständige als auch für die selbständige Erwerbstätigkeit. Im Unterschied dazu knüpft die Spezialnorm in Art. 5 Abs. 1 lit. b DBG nicht an eine Tätigkeit in der Schweiz an. Ihr Anwendungsbereich ist aber enger. In subjektiver Hinsicht umfasst der Kreis der durch die Spezialnorm erfassten Personen nur die Mitglieder des obersten Aufsichts- und Leitungsorgans sowie Personen, die mit der Geschäftsführung betraut sind.²⁴ In objektiver Hinsicht beschränkt sich der Anwendungsbereich von Art. 5 Abs. 1 lit. b DBG nach herrschender Lehre und Rechtsprechung auf besondere Vergütungsarten, die für die Organstellung dieser Personen typisch sind. Das Gesetz nennt «Tantiemen, Sitzungsgelder, feste Entschädigungen, Mitarbeiterbeteiligungen oder ähnliche Vergütungen». Andere Arten von Vergütungen, die in keinem direkten Zusammenhang mit der Organstellung stehen (Beratungshonorare, Lohn von Geschäftsleitungsmitgliedern usw.) fallen hingegen nicht unter die Spezialnorm. So kann etwa ein Arbeitnehmer eines Schweizer Unternehmens, der ausschliesslich im Ausland arbeitet (z.B. im Home Office), nicht in der Schweiz steuerpflichtig werden, es sei denn, dass er Organstellung hat, aber auch dann nur für das Einkommen, das in direktem Bezug mit der Organfunktion steht.

²³ Weil die Verwaltungsratsstätigkeit im schweizerischen anders etwa als im deutschen Steuer- und Sozialversicherungsrecht als unselbständige Erwerbstätigkeit qualifiziert, kann die Verwaltungsratsstätigkeit eines Ausländers in der Schweiz gemäss den Koordinationsregeln zwischen der Schweiz und der EU die Unterstellung seiner gesamten Erwerbseinkünfte unter das Schweizer Sozialversicherungsrecht zur Folge haben (vgl. etwa NIEDERER CHRISTOPH, Internationale Mitarbeitende: Steuern und Sozialversicherung, Expert Focus 2/2023, 38 ff.).

²⁴ Vgl. etwa OESTERHELT STEFAN/SEILER MORITZ, in: Zweifel/Beusch (Hrsg.), Basler Kommentar zum DBG, 4. A., 2022, Art. 5 Rz. 24; LOCHER PETER, Kommentar DBG Teil I, 2. A., 2019, Art. 5 Rz. 22.

In den Anwendungsfällen von Art. 5 Abs. 1 lit. a und b DBG wird die Steuer im Quellensteuerverfahren erhoben. Die Quellensteuer betrifft den im Ausland ansässigen Verwaltungsrat und ähnliche Organe juristischer Personen für alle Einkünfte, die sie in dieser Funktion erhalten, also auch dann, wenn sie nicht nur überwachende, sondern auch leitende Funktionen wahrnehmen.²⁵ Die Quellensteuer wird in den Fällen von lit. a (Erwerbseinkünfte aus Arbeitstätigkeit im Ausland) zum gewöhnlichen Tarif und in den Fällen von lit. b (nicht ansässige Verwaltungsräte von Gesellschaften mit Sitz oder tatsächlicher Verwaltung in der Schweiz) zu einem speziellen und mit 5 % sehr tiefen Quellensteuersatz erhoben.²⁶

B. NACH DBA-RECHT

Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) sind völkerrechtliche Verträge zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, d.h. die zwei- oder mehrmalige Erfassung eines Steuerobjekts bei demselben Steuersubjekt mit einer vergleichbaren Steuer. DBA entfalten ihre Wirkung dadurch, dass sie das Besteuerungsrecht von Vertragsstaaten einschränken und die Staaten damit auf einen Teil ihres Steueraufkommens verzichten. DBA wirken immer nur steuerbeschränkend und vermögen niemals eine Besteuerungsgrundlage zu begründen. Die Besteuerung eines Vermögenszuflusses durch einen Vertragsstaat setzt neben der Zuweisung des Besteuerungsrechts qua anwendbares DBA somit immer in erster Linie eine Besteuerungsgrundlage im nationalen Steuergesetz dieses Vertragsstaates voraus. Bei DBA-Fällen ist deshalb methodisch zweistufig vorzugehen: Zunächst ist zu prüfen, ob das nationale Recht des Staates eine Besteuerungsgrundlage für einen bestimmten Vermögenszufluss vorsieht, unter den dieser subsumiert werden kann. Allenfalls ist in einem zweiten Schritt zu prüfen, ob das Besteuerungsrecht

²⁵ BIRRI MICHELLE/JANSEN LOTHAR, Steuerpflicht bei Erwerbsverhältnissen in Inbound-Konstellationen, TREX 2017, 156; Vgl. auch Merkblatt Nr. 29/303 vom 19. Februar 2016 des kantonalen Steueramts Zürich über die Quellenbesteuerung von Entschädigungen an Verwaltungsräte und ihnen gleich gestellte Personen ohne Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz.

²⁶ Art. 93 DBG.

durch das anwendbare DBA zurückgedrängt wird. Nachdem vorliegend die Besteuerungsgrundlage im nationalen Recht der Schweiz für die dem Inländer aus dem Ausland zufließende (Inbound-Fall) sowie für die dem Ausländer aus dem Inland zufließenden Aufsichts- oder Verwaltungsratsvergütung (Outbound-Fall) erstellt wurde, ist weiter zu prüfen, ob das Besteuerungsrecht der Schweiz qua DBA zurückgedrängt wird.

1. Art. 16 OECD-MA (Aufsichts- und Verwaltungsratsvergütungen)

Das OECD-MA enthält in den Art. 6 bis 20 einen Katalog mit Zuteilungsnormen für verschiedene Einkunftsarten. Einkünfte, die nicht unter diese Zuteilungsnormen subsumiert werden können, fallen unter Art. 21 OECD-MA (andere Einkünfte), der als Auffangnorm dient. Für Aufsichts- und Verwaltungsratsvergütungen sieht das OECD-MA in Art. 16 eine spezielle Zuteilungsnorm vor, deren Wortlaut in der inoffiziellen deutschen Übersetzung wie folgt lautet: «Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsvergütungen und ähnliche Zahlungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person in ihrer Eigenschaft als Mitglied des Aufsichts- oder Verwaltungsrats einer Gesellschaft bezieht, die im anderen Vertragsstaat ansässig ist, können im anderen Staat besteuert werden.»

Der Anwendungsbereich von Art. 16 OECD-MA ist durch Auslegung zu bestimmen. Auslegungsbedürftig ist insbesondere die Abgrenzung von Art. 7 OECD-MA²⁷ (selbständige Erwerbstätigkeit) und Art. 15 OECD-MA (Einkünfte aus unselbständiger Arbeit) mit Bezug auf Tätigkeiten, die von einer Person in ihrer Eigenschaft als Aufsichts- oder Verwaltungsrat einer Gesellschaft ausgeübt werden. Diese Abgrenzung ist zentral, sehen Art. 7 und 15 OECD-MA doch nur dann ein Besteuerungsrecht des Quellenstaates vor, wenn die Tätigkeit dort

²⁷ Vorm. Art. 14 OECD-MA.

verrichtet wird,²⁸ wohingegen Art. 16 OECD-MA dem Quellenstaat ungeachtet des Tätigkeitsortes ein Besteuerungsrecht einräumt.

a) Auslegung

aa) Vorbemerkungen

Die Auslegung von völkerrechtlichen Verträgen im Allgemeinen und DBA im Speziellen richtet sich nach Völkervertragsrecht und Völkergewohnheitsrecht. Da sich die Schweiz dem Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge (VRK) angeschlossen hat, sind die sich aus der VRK ergebenden Grundsätze zu beachten.²⁹ Während bei der Auslegung des nationalen Rechts laut ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts nach einem pragmatischen Methodenpluralismus unter Berücksichtigung der klassischen Auslegungselemente (grammatisches, teleologisches, systematisches und historisches Element) vorzugehen ist, sind völkerrechtliche Verträge gemäss Art. 31 VRK nach Treu und Glauben in Übereinstimmung mit der gewöhnlichen, ihren Bestimmungen in ihrem Zusammenhang zukommenden Bedeutung und im Lichte ihres Ziels und Zwecks auszulegen.³⁰ Ausgangspunkt der Auslegung von DBA bildet somit der Wortlaut. Der Text der Vertragsbestimmung ist aus sich selbst heraus gemäss seiner gewöhnlichen Bedeutung zu interpretieren. Diese gewöhnliche Bedeutung ist in Übereinstimmung mit ihrem Zusammenhang, dem Ziel und Zweck des Vertrags – bzw. der auszulegenden Vertragsbestimmung – und gemäss Treu und Glauben zu eruieren. Ziel und Zweck des Vertrags ist dabei, was die Parteien mit dem Vertrag erreichen wollten. Zusammen mit der Auslegung nach Treu und Glauben garantiert die teleologische Auslegung den «effet utile»

²⁸ Zur Ausnahme in Art. 15 Abs. 4 DBA Schweiz–Deutschland vgl. hinten, Abschn. III.B.b).bb).

²⁹ Vgl. BGE 139 II 404 E. 7.2.1; BGE 142 II 161 E. 2.1.3; BGE 143 II 136, E. 5.2.1.

³⁰ Art. 31 VRK.

des Vertrags.³¹ Subsidiär können auch weitere Auslegungselemente, wie etwa der offizielle Kommentar zum OECD-MA, berücksichtigt werden.

bb) Wortlaut (grammatikalisches Element)

Der Wortlaut von Art. 16 OECD-MA und der diesem nachgebildeten Bestimmungen in schweizerischen DBA ist nicht ohne Weiteres klar und eindeutig. Insbesondere die Bedeutung der Rechtsbegriffe «Gesellschaft», «Aufsichts- und Verwaltungsrat» und «Aufsichts- und Verwaltungsratsvergütungen und ähnliche Zahlungen» bedürfen der näheren Bestimmung. Der Begriff «Gesellschaft» ist in Art. 3 OECD-MA wie folgt definiert: «[Im Sinne dieses Abkommens, wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert,] bedeutet der Ausdruck 'Gesellschaft' juristische Personen und Rechtsträger, die für die Besteuerung wie juristische Personen behandelt werden». Entsprechend fallen unter den Gesellschaftsbegriff nicht nur die AG, die GmbH und die Genossenschaft, sondern auch der Verein und die Stiftung, da sie alleamt juristische Personen sind und als solche besteuert werden.

Für die Begriffe «Aufsichts- und Verwaltungsrat» und «Aufsichts- und Verwaltungsratsvergütungen und ähnliche Zahlungen» fehlt eine abkommensinterne Definition. Aus dem Zusatz «und ähnliche Zahlungen» folgt immerhin, dass es sich «bei Aufsichts- und Verwaltungsratsvergütungen und ähnlichen Zahlungen» um einen unbestimmten Rechtsbegriff handelt, der bewusst nicht abschliessend definiert wurde. Es muss sich aber um Zahlungen handeln, die von Personen für Tätigkeiten in ihrer Eigenschaft als Mitglied des Aufsichts- oder Verwaltungsrats einer Gesellschaft vereinnahmt werden. Aus dem Wortlaut lässt sich nicht eruieren, ob unter den Tätigkeiten einer Person in ihrer Eigenschaft als Mitglied des Aufsichts- oder Verwaltungsrats einer Gesellschaft (inkl. Stiftung und Verein) ausschliesslich Tätigkeiten im Zusammenhang mit der Überwachungs- und Kontrollfunktion (enge Auslegung) zu verstehen sind oder ob diese etwa auch

³¹ BGE 143 II 136, E. 5.2.2; ähnlich: BGr, 27. November 2015, 2C_753/2014, E. 3.3.1; BGr, 29. April 2014, 2C_498/2013, E. 5.1 = StE 2014 A32 Nr. 22.

Tätigkeiten im Zusammenhang mit der Geschäftsführung (weite Auslegung) umfassen können, die dem Verwaltungsrat einer Schweizer AG, vorbehaltlich der Delegation, von Gesetzes wegen obliegen. Immerhin spricht die englische Originalfassung von Art. 16 OECD-MA, wonach sich derselbe auf «directors' fees and other similar payments» bezieht, die von einer Person in ihrer Eigenschaft als «member of the board of directors of company» vereinnahmt werden, eher für eine weite Auslegung des Anwendungsbereichs, der zufolge auch die Vergütung für Geschäftsführungsfunktionen von Art. 16 OECD-MA erfasst werden.³²

cc) Treu und Glauben

Gemäss Art. 31 VRK kommt dem Prinzip von Treu und Glauben bei der Auslegung von völkerrechtlichen Verträgen zentrale Bedeutung zu. Auch das Bundesgericht betont bei der Auslegung von DBA regelmässig das Prinzip von Treu und Glauben.³³ Ausfluss der Auslegung im Lichte von Treu und Glauben ist insbesondere die Missbrauchsabwehr, bildet das Rechtsmissbrauchsverbot doch einen zentralen Teilgehalt des Grundsatzes von Treu und Glauben. Das Rechtsmissbrauchsverbot untersagt jede zweckwidrige Verwendung eines Rechtsinstituts zur Verwirklichung von Interessen, die es nicht schützen will. Mit Bezug auf DBA wird in der Schweizer Rechtsprechung zuweilen auch von einem impliziten, das heisst ungeschriebenen Missbrauchsvorbehalt ausgegangen, der grundsätzlich allen DBA innewohnt.³⁴

Für die vorliegend interessierende Auslegung von Art. 16 OECD-MA lässt sich aus dem Prinzip von Treu und Glauben vor allem ableiten, dass die das Besteuerungsrecht eines Vertragsstaates beschränkende Wirkung von DBA dort nicht zu beachten ist, wo eine Rechtsgestaltung in missbräuchlicher Absicht zur Steuerumgehung getroffen

³² So auch STEFANER MARKUS CHRISTOPH, Die Behandlung von Aufsichts- und Verwaltungsratsvergütungen nach Art. 16 DBA-Deutschland und DBA-Schweiz, SWI 2004, 71.

³³ Vgl. etwa BGr, 28. November 2005, 2A.239/2005, E. 3.4.1 u. 3.4.3.

³⁴ Vgl. etwa BGr, 28. November 2005, 2A.239/2005, E. 3.4.3; sodann LUTZ GEORG, Abkommensmissbrauch, 2. A., 2020, 26.

wird. Dies wäre mit Bezug auf Aufsichts- und Verwaltungsratsvergütungen etwa dann der Fall, wenn eine Gesellschaft das einem Verwaltungsratsmitglied zustehende Salär in Missbrauchsabsicht nicht als Salär, sondern durch ein entsprechend erhöhtes Verwaltungsratshonorar abgeltet, wodurch dem Empfänger eine Steuerersparnis erwächst, falls Aufsichts- oder Verwaltungsratsvergütungen im Quellenstaat keiner oder einer tieferen Besteuerung unterliegen als im Ansässigkeitsstaat und letzterer mit Bezug auf Aufsichts- und Verwaltungsratsvergütungen die Freistellungsmethode anwendet. In einem solchen Fall wäre die das Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates beschneidende Wirkung des DBA infolge Abkommensmissbrauchs (rule shopping) zu versagen.³⁵ Ein Abkommensmissbrauch sollte aber bereits aus Rücksicht auf das Legalitätsprinzip und den Grundsatz der Rechtssicherheit nur mit äusserster Zurückhaltung angenommen werden. Die Annahme eines Abkommensmissbrauchs ist von der Steuerbehörde zu beweisen. Nicht ausreichend dafür ist, wenn eine Verwaltungsratsentschädigung schlicht als zu hoch erachtet wird. Die Steuerbehörde darf eine entsprechende privatautonome Vereinbarung grundsätzlich nicht hinterfragen und müsste zumindest den Nachweis erbringen können, dass die Entschädigungen der Verwaltungsratsmitglieder einer Gesellschaft erhebliche Unterschiede aufweisen, für die es keine sachliche Erklärung gibt.

dd) Ziel und Zweck (teleologisches Element)

Ziel und Zweck von DBA im Allgemeinen ist in erster Linie die Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung zwischen zwei Vertragsstaaten mit Bezug auf die vom Abkommen erfassten Steuerarten. Die Vermeidung der Doppelnichtbesteuerung, auch wenn grundsätzlich wünschenswert, ist klassischerweise nicht vom Abkommenszweck gedeckt. Neben der Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung gibt es weitere Zielsetzungen, die mit DBA verfolgt werden, etwa die Vermeidung von Steuerumgehung und Steuerhinterziehung.

³⁵ Nach Schweizer Doktrin und Rechtsprechung wäre auch die Annahme einer Steuerumgehung denkbar, wobei der Besteuerung diejenige Rechtsgestaltung zugrunde gelegt würde, die sachgemäss wäre, um den erstrebten wirtschaftlichen Zweck zu erreichen (Sachverhaltsfiktion).

Klar nicht Ziel und Zweck von DBA ist der Abkommensmissbrauch. DBA sollen mithin so ausgelegt und angewendet werden, dass der Abkommensmissbrauch ausgeschlossen werden kann.

Ziel und Zweck von Art. 16 OECD-MA im Besonderen ist die Zuteilung des Besteuerungsrechts an Aufsichts- oder Verwaltungsratsvergütungen und ähnlichen Zahlungen zwischen den Vertragsstaaten. Gäbe es die Spezialregelung von Art. 16 OECD-MA nicht, wären die allgemeine Regelung von Art. 7 OECD-MA³⁶ oder Art. 15 OECD-MA auf Aufsichts- oder Verwaltungsratsvergütungen und ähnliche Zahlungen anwendbar, die das Besteuerungsrecht demjenigen Staat zuweisen, in dem die Tätigkeit ausgeübt wird (sog. Arbeitsortsprinzip). Art. 16 OECD-MA sieht indes nicht eine vom Arbeitsortsprinzip abweichende Zuteilungsregelung vor, sondern fingiert lediglich, die Tätigkeit des Aufsichts- oder Verwaltungsrats werde am Sitz der Gesellschaft ausgeübt. Die Regelung rührt daher, dass es bei Aufsichts- und Verwaltungsräten notorisch schwierig ist, den Arbeitsort zu bestimmen. Die Spezialregelung dient mithin in erster Linie der Praktikabilität. Mit dem Ziel und Zweck der Regelung nicht vereinbar, ja diesem geradezu zuwiderlaufend wäre daher eine restriktive Auslegung ihres Anwendungsbereichs in dem Sinne, dass sich dieselbe nur auf die Entschädigung für die Aufsichts- bzw. Kontrollfunktion bezieht, was zur Folge hätte, dass die Entschädigung von Verwaltungsräten mit Geschäftsführungsfunktion aufgeteilt und teilweise unter Art. 15 OECD-MA subsumiert werden müsste.³⁷ Eine solche Aufteilung wäre lediglich dann vorzunehmen, wenn der Verwaltungsrat zusätzlich in einem Arbeits- oder Beraterverhältnis zur Gesellschaft stehen würde und die Aufteilung in VR-Entschädigung und Salär bzw. Honorar klar geregelt wäre.³⁸

³⁶ Vorm. Art. 14 OECD-MA.

³⁷ Ähnlich STEFANER MARKUS CHRISTOPH, a.a.O., 73.

³⁸ Nichts Anderes ist aus der Verständigungsvereinbarung vom 18. September 2008 zu Art. 15 Abs. 4 DBA Schweiz–Deutschland herauszulesen. In dieser wird nicht die Verwaltungsratsentschädigung (mit und ohne Führungsfunktion), sondern die Vergütungen an Direktoren, also nicht an Delegierte, geregelt.

ee) Vorrang der lex fori

Art. 3 Abs. 2 OECD-MA sieht beim Fehlen einer abkommensinternen Begriffsdefinition vor, dass ein Begriff und, wenn der Zusammenhang nichts Anderes erfordert, jeder im Abkommen nicht definierte Ausdruck die Bedeutung haben soll, die ihm im Anwendungszeitraum nach dem Recht dieses Staates zukommt, für die das Abkommen gilt, wobei die Bedeutung nach dem in diesem Staat anzuwendenden Steuerrecht den Vorrang vor einer Bedeutung hat, die der Ausdruck nach anderem Recht dieses Staates hat (sog. lex-foi-Klausel).

Damit Aufsichts- und Verwaltungsratsvergütungen von Art. 16 OECD-MA erfasst werden, müssen sie vom Empfänger in dessen Eigenschaft als Mitglied des Aufsichts- oder Verwaltungsrats einer Gesellschaft bezogen werden. Die verwendete Formulierung «in dessen Eigenschaft» kann nur bedeuten, dass für Bezüge in anderer Eigenschaft etwas anderes gelten muss.³⁹ Die Begriffe Aufsichts- und Verwaltungsrat werden im OECD-MA nicht definiert. Es handelt sich bei denselben um Begriffe des nationalen Rechts von Vertragsstaaten, die – ganz abgesehen von der Anordnung in Art. 3 Abs. 2 OECD-MA – naheliegenderweise nach dem Begriffsverständnis im jeweiligen nationalen Recht der Vertragsstaaten auszulegen sind. Das Schweizer Recht kennt nur den Begriff des Verwaltungsrats als oberstes Leitungs- und Verwaltungsorgan der AG. Der Begriff des Verwaltungsrats wird auch im Steuerrecht verwendet, wobei ihm dort die gleiche Bedeutung beigemessen wird wie im Privatrecht. Es versteht sich ohne weiteres, dass der Anwendungsbereich von Art. 16 OECD-MA auf die formellen Organe beschränkt ist. Das heisst, die Organe müssen auf dem gesetzlich vorgesehenen Weg bestellt worden sein. Nicht erfasst werden durch Art. 16 OECD-MA folglich etwa Vergütungen an faktische Organe, die grundsätzlich unter Art. 15 OECD-MA zu subsumieren sind.

Die eingangs dargelegten unterschiedlichen Modelle zur Organisation der Gesellschaftsverwaltung im deutschen und im Schweizer Recht schlagen sich in einem unterschiedlichen Begriffsverständnis der Aufsichts- und Verwaltungsratsstätigkeit nieder. In Deutschland ist

³⁹ SAFARIK FRANTISEK J., Das neue Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz – Niederlande, ASA 79 (2010/11), 967.

die Aufsichtsrats Tätigkeit zwingend auf die Überwachung und Kontrolle beschränkt und der Begriff ist mithin entsprechend eng auszulegen, währenddem die Verwaltungsrats Tätigkeit nach Schweizer Recht grundsätzlich auch die Geschäftsführung umfasst und der Begriff entsprechend weit auszulegen ist.⁴⁰ Dies widerspiegelt sich in der Rechtsprechung, indem deutsche Gerichte grundsätzlich von einer engen Begriffsauslegung ausgehen, worauf noch näher eingegangen wird.⁴¹ In der Schweiz ist die Rechtsprechung in dieser Hinsicht uneinheitlich.

ff) Zusammenhang (systematisches Element)

Art. 16 OECD-MA ist *lex specialis* zur Grundsatzregelung in Art. 15 OECD-MA, wonach das unselbständige Erwerbseinkommen am Ort, wo die Arbeit ausgeführt wird, zu besteuern ist (sog. Arbeitsortprinzip). Nach Auffassung des Bundesgerichts ist die Regelung in Art. 16 OECD-MA als eine ergänzende Bestimmung zu Art. 15 OECD-MA zu verstehen, wobei für die Verwaltungsrats Tätigkeit fingiert wird, der Arbeitsort befinde sich am Sitz der Gesellschaft. Somit wird an der Zuständigkeit des Arbeitsorts nichts geändert, sondern nur der Sitz der Gesellschaft als Arbeitsort fingiert.⁴² Da sich Art. 16 OECD-MA auf die Regelung einer spezifischen Ausnahme beschränkt, spricht dies grundsätzlich dafür, den Anwendungsbereich der Norm eher eng zu fassen. In systematischer Hinsicht besteht kein Raum für eine weite Auslegung, die über die spezifische Ausnahme hinausgeht. Dem steht allerdings entgegen, dass ein reiner Verwaltungsrat im Schweizer Recht, wie gezeigt, ausschliesslich in einem organschaftlichen Rechtsverhältnis mit der Gesellschaft steht, was die Subsumption der Verwaltungsratsentschädigung unter Art. 15 OECD-MA grundsätzlich ausschliesst, da es bereits an einem arbeitsvertraglichen Rechtsverhältnis mangelt. Anders konstelliert ist der Fall, in dem der Verwaltungsrat zugleich Delegierter ist.

⁴⁰ A.M. BIRRI MICHELLE/JANSEN LOTHAR, a.a.O., 156, wobei die Autoren lediglich auf die deutsche Literatur verweisen.

⁴¹ Vgl. Abschnitt III.B.1.b)bb).

⁴² BGr, 29. April 2014, 2C_498/2013, E. 4.3.

Vor dem Hintergrund, dass die Sonderregelung von Art. 16 OECD-MA die Problematik adressiert, dass es bei der Aufsichts- und Verwaltungsratstätigkeit oftmals schwierig zu bestimmen ist, wo die Tätigkeit ausgeübt wird, liegt es nahe, sämtliche Tätigkeiten, die von einer Person in der Eigenschaft als Mitglied des Aufsichts- und Verwaltungsrats einer Gesellschaft ausgeübt werden, unter diese Bestimmung zu subsumieren, es sei denn, es handelt sich um klar abgrenzbare zusätzliche Tätigkeiten. Jedenfalls ist es auch mit Blick auf das Normengefüge und den Zusammenhang nicht angezeigt, die Vergütung eines exekutiven Verwaltungsratsmitglieds nach Schweizer Recht in ein Verwaltungsratshonorar und eine Vergütung für Geschäftsführungstätigkeit aufzuteilen. Aus dem Normenzusammenhang folgt somit, dass bei einem reinen Verwaltungsrat dessen gesamte Vergütung unter Art. 16 OECD-MA zu fassen ist.

gg) Ergänzende Auslegungsmittel

Als ergänzende Auslegungsmittel dienen insbesondere Verständigungsvereinbarungen und Protokolle sowie jede spätere Übereinkunft zwischen Vertragsstaaten über die Auslegung von DBA-Bestimmungen. Mit Bezug auf Verständigungsvereinbarungen hält das Bundesgericht fest, dass solche nicht herangezogen werden dürfen, um eine vom klaren Wortlaut des DBA abweichende Auslegung zu begründen (was einleuchtend scheint).⁴³ Da die vorliegende Abhandlung sich nicht auf spezifische DBA bezieht, wird auf die diversen Verständigungsvereinbarungen nicht näher eingegangen. Soweit ersichtlich, äussern sich diese aber ohnehin nicht zur Auslegung von Art. 16 OECD-MA respektive der diesem nachgebildeten DBA-Bestimmungen.

In ständiger Praxis berücksichtigt das Bundesgericht das OECD-MA und den offiziellen OECD-Kommentar bei der Auslegung von DBA, soweit diese auf dem Standard beruhen. In der Schweizer Rechtsprechung und Lehre ist unbestritten, dass der offizielle OECD-Kommentar ein wichtiges Hilfsmittel bei der Auslegung von DBA-Bestimmungen darstellt, wenn auch die Bedeutung, die

⁴³ Vgl. etwa BGr, 12.6.2016, 2C_276/2016.

diesem zuzumessen ist, bisweilen kontrovers beurteilt wird.⁴⁴ Selbst die Rechtsprechung des Bundesgerichts ist in dieser Frage uneinheitlich. Während es in einem Entscheid vertritt, die Auslegung von dem OECD-MA nachgebildeten DBA müsse im Einklang mit dem Kommentar zum OECD-MA stehen,⁴⁵ erkennt es in diesem gewöhnlich bloss ein ergänzendes Auslegungsmittel im Sinne von Art. 32 VRK.⁴⁶

Die Ausführungen im OECD-Kommentar zu Art. 16 OECD-MA sind sehr knapp gehalten. Es heisst darin, dass sich der Zusatz «und ähnliche Zahlungen» auf Naturallohnbestandteile (Aktienoptionen, die Nutzung eines Geschäftsfahrzeuges usw.), aber nicht auf Vergütungen für anderweitige Tätigkeiten bezieht. Falls ein Aufsichts- oder Verwaltungsrat bei der Gesellschaft weitere Funktionen habe, wie dies häufig der Fall sei, etwa als gewöhnlicher Mitarbeiter oder Berater, so sei klar, dass Vergütungen für diese zusätzlichen Funktionen nicht unter Art. 16 OECD-MA fallen würden. Darüber, wie es sich verhält, wenn die Aufgabe des Verwaltungsrats, vorbehaltlich der Delegation, auch die Geschäftsführung umfasst, äussert sich der Kommentar hingegen nicht.

b) Rechtsprechung

aa) Schweiz

Die Schweizer Rechtsprechung zu Art. 16 OECD-MA respektive der ihm nachgebildeten Bestimmungen in Schweizer DBA ist ausgesprochen dünn und ein höchstrichterliches Urteil fehlt überhaupt.⁴⁷ In den

⁴⁴ Vgl. etwa WALDBURGER ROBERT, Rechtsprechung im Jahr 2008 (2. Teil), FStR 2009, 284 ff., passim; OESTERHELT STEFAN, Bedeutung des OECD-Kommentars für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, ASA 80, 373 ff., passim; RIVIER JEAN-MARC, L'interprétation des conventions de double imposition, RDAF 2000 II, 128.

⁴⁵ BGr, 6. Mai 2008, 2C_276/2007, StE 2008 A 32 Nr. 10, BStPra 3/2009, 537, E. 5.3.

⁴⁶ Vgl. etwa BGE 143 II 136, E. 5.2.3.

⁴⁷ Im Entscheid vom 29. April 2014, 2C_498/2013, E. 4.3, geht das BGr nur en passant auf die dem Art. 16 OECD-MA nachgebildete Bestimmung im DBA Schweiz-Japan ein. Das nachfolgend erwähnte Urteil des VGr ZH, 31. Mai 2017, SB.2016.00118, wurde zwar ans BGr weitergezogen, allerdings war im Verfahren vor BGr die Frage der Ausscheidung der Verwaltungsratsentschädigung nicht mehr Streitgegenstand (vgl. BGr, 23. März 2018, 2C_644/201)

wenigen einschlägigen Urteilen unterer Instanzen wird der Anwendungsbereich von Art. 16 OECD-MA eher disparat ausgelegt. Beispielsweise seien folgende Entscheide angeführt:

Der am ausführlichsten begründete Entscheid stammt vom Verwaltungsgericht des Kantons Zürich (VGr ZH) und betrifft einen Inbound-Fall.⁴⁸ Das Gericht schliesst auf einen engen Anwendungsbereich der Art. 16 OECD-MA nachgebildeten Bestimmung im DBA Schweiz–Australien, wonach diese nur die Vergütung für die Aufsichtsfunktion eines Geschäftsführers und Verwaltungsrats erfasse. Es begründet diese restriktive Auslegung in erster Linie damit, dass infolge der unterschiedlichen nationalen wie internationalen Organisationsmodelle nur eine enge Auslegung des Anwendungsbereichs von Art. 16 OECD-MA zielführend sein könne, ansonsten der Zweck der Vermeidung der Doppelbesteuerung vereitelt würde. Weiter hält es apodiktisch fest, dass auch die systematische Auslegung und der Kommentar zum OECD-MA die enge Auslegung stütze. Diese Begründung vermag nicht zu überzeugen. Insbesondere ist nicht nachvollziehbar, weshalb das Gericht dem untergeordneten Auslegungselement des Zusammenhangs (systematische Auslegung) und dem ergänzenden Auslegungsmittel in Form des OECD-Kommentars Vorrang vor dem Begriffsverständnis im nationalen Recht eingeräumt hat, obwohl die lex-fori-Klausel, die auch im fraglichen DBA enthalten ist, für die Bestimmung von im Abkommen nicht definierten Begriffen auf das Verständnis im nationalen Recht des jeweiligen Vertragsstaates verweist. Interessant ist sodann, dass das Steuerrekursgericht des Kantons Zürich (StRG ZH) den Fall noch anders entschieden hat, wobei es insbesondere darauf abstellte, dass die im Abkommen nicht definierten Begriffe «Aufsichtsrat und Verwaltungsrat» aufgrund der lex-fori-Klausel nach dem Begriffsverständnis im internen Recht auszulegen seien. Da es im Schweizer Recht zulässig sei, dass die Geschäftsführung durch den Verwaltungsrat selbst wahrgenommen werde, sei der Anwendungsbereich von Art. 16 OECD-MA entsprechend weit auszulegen.⁴⁹

In einem etwas neueren Entscheid vom 20. März 2019 hält das VGr ZH in einem Outbound-Fall in Bezug auf das DBA Schweiz–Albanien fest, dass der dem Art. 16 des OECD-MA nachgebildete Art. 16 DBA

⁴⁸ VGr ZH, 31. Mai 2017, SB.2016.00118, E. 2.4 insb. E. 2.4.4.

⁴⁹ Vgl. StRG ZH, 22. November 2016, 1 DB.2016.133, 1 ST.2016.157, E. 1.a) bb).

Schweiz–Albanien Aufsichts- und Verwaltungsratsvergütungen und ähnliche Zahlungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person in ihrer Eigenschaft als Mitglied des Aufsichts- oder Verwaltungsrats *oder eines ähnlichen Organs* einer Gesellschaft bezieht, erfasst, was auf eine deutlich weitere Auslegung hindeutet, die sogar über den Wortlaut der Bestimmung hinausgeht.⁵⁰

In einem Inbound-Fall hielt die Steuerrekurskommission Basel-Stadt (SRK BS) fest, der Art. 16 OECD-MA nachgebildete Art. 18 DBA Schweiz–Frankreich ziele darauf ab, die Entschädigungen zu erfassen, die Aufsichts- und Verwaltungsräten in der Ausübung ihrer Funktion als Überwachungsorgan der Gesellschaft zufließen.⁵¹ Vergütungen, die für andere als überwachende Tätigkeiten, namentlich des operativen Geschäfts, ausgerichtet werden, erfasse Art. 18 DBA Schweiz–Frankreich hingegen nicht. Da der Steuerpflichtige in diesem Fall nur eine Gesamtvergütung für sein Mandat als Verwaltungsrat und Geschäftsführer bezog, hatte das Gericht zu entscheiden, ob die Vergütung unter die Art. 16 OECD-MA oder Art. 15 OECD-MA nachgebildeten Bestimmung im DBA Schweiz–Frankreich zu subsumieren ist. Das Gericht entschied ohne nähere Begründung, dass Entschädigungen, die an Organe ausgerichtet werden, die unmittelbare unternehmerische Verantwortung tragen, in den Anwendungsbereich der Art. 15 OECD-MA nachgebildeten Norm zu subsumieren sei.⁵² Dieser Entscheid ist nach hier vertretener Ansicht nicht haltbar.

bb) Deutschland

In Deutschland gibt es eine umfangreichere Rechtsprechung zu den Art. 16 OECD-MA nachgebildeten Bestimmungen in deutschen DBA, wobei grundsätzlich auf ein enges Begriffsverständnis abgestellt wird.⁵³ Stellvertretend sei hier der Entscheid des deutschen Bundesfinanzhofs vom 14. März 2011 erwähnt, in dem dieser zum Schluss

⁵⁰ Vgl. VGr ZH, 20. März 2019, SB.2018.00143, E. 4.2.

⁵¹ SRK BS, 24. Januar 2008, Nr. 92/2007, StE 2009 A 31.2 Nr. 8.

⁵² SRK BS, a.a.O., E. 4.b).

⁵³ Vgl. insb. BFH, 14. März 2011, I R 29/10, BFH/NV 2011, 1875, und I R 23/10, BStBl. II 2013, 73; vgl. auch PROKISCH RAINER, in: Vogel/Lehner (Hrsg.), DBA – Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen, 5. A., 2008, Art. 16 Rz. 12; WASSERMEYER FRANZ/DRÜEN KLAUS-

kam, dass die Vergütungen für die Tätigkeit des Verwaltungsratsmitglieds (als Delegierter) einer schweizerischen AG nicht unter Art. 16 DBA Schweiz–Deutschland falle.⁵⁴ Ihm seien die Aufgaben der Geschäftsführung zugewiesen. Er nehme aus zivilrechtlicher Sicht eine Stellung ein, die im Hinblick auf die damit verbundene Leitungs- und Vertretungsmacht derjenigen des in Art. 15 Abs. 4 DBA Schweiz–Deutschland genannten Prokuristen gleichstehe. Allerdings ist darauf hinzuweisen, dass der Delegierte auch in einem Arbeitsverhältnis zur Gesellschaft stand und die gesamte Vergütung an ihn auf der Grundlage eines Arbeitsvertrages erfolgte. Begründet wird die enge Auslegung mit dem im deutschen Recht derart ausgestalteten Organisationsmodell für Kapitalgesellschaften, dass der Aufsichtsrat zwingend lediglich Aufsicht- und Kontrollfunktionen und nicht auch Geschäftsführungsfunktionen wahrnimmt. Die Gerichte verweisen in den Urteilen jeweils darauf, dass die nicht abkommensintern definierten Begriffe nach Massgabe der *lex fori*, d.h. nach dem Begriffsverständnis im jeweiligen Vertragsstaat auszulegen sind. Aufgrund des engen Begriffsverständnisses fallen Vergütungen des Aufsichts- oder Verwaltungsrates für andere als Kontrollfunktionen nach deutscher Rechtsprechung nicht unter Art. 16 OECD-MA. Wird eine Gesamtvergütung ausgerichtet ist diese nach neuerer deutscher Rechtsprechung aufzuteilen, zumindest sofern die einzelnen Vergütungsteile abgrenzbar und nach einem sachgerechten Massstab aufteilungsfähig sind.⁵⁵

Im Verhältnis Schweiz–Deutschland wird der aufgrund des unterschiedlichen Begriffsverständnisses der Aufsichts- oder Verwaltungsrats-tätigkeit im jeweiligen nationalen Recht *de iure* bestehende Qualifikationskonflikt *de facto* dadurch entschärft, dass die Spezialregelung von Art. 15 Abs. 4 DBA Schweiz–Deutschland für die Vergütung des Geschäftsführers das Besteuerungsrecht, unabhängig des Arbeitsortes, dem Quellenstaat zuweist. Mithin kommt so oder anders für die Kontrolltätigkeit wie auch für die Geschäftsführungstätigkeit, auch wenn

DIETER, in: Wassermeyer (Hrsg.), Doppelbesteuerung – Kommentar zu allen deutschen Doppelbesteuerungsabkommen, 162. EL April 2023, Art. 16 Rz. 13; TCHERVENIACHKI VASSIL, in: Schönfeld/Ditz (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen, 2. A., 2019, Art. 16 Rz. 25; SCHAUMBURG HARALD/HÄCK NILS, in: Schaumburg (Hrsg.), Internationales Steuerrecht, 5. A., 2023, Rz. 9.452.

⁵⁴ BFH, 14. März 2011, I R 23/10, BStBl. II 2013 73.

⁵⁵ Vgl. BFH, 14. März 2011, a.a.O.; WASSERMAYER FRANZ/SCHWENKE MICHAEL, in: Wassermeyer (Hrsg.), a.a.O., Art. 15 Rz. 68.

diese von einem blossen Vertretungsbevollmächtigten ausgeübt wird, die gleiche Zuteilungsregelung zum Tragen.⁵⁶ Andere deutsche DBA sehen eine Erweiterung der Art. 16 OECD-MA nachgebildeten Bestimmungen vor, sodass diese auch die Geschäftsführungstätigkeit, auch wenn diese von einem Vertretungsbevollmächtigten ausgeübt wird, erfasst.⁵⁷ Diese vom OECD-MA abweichenden Zusätze in den DBA Deutschlands stellen quasi ein Korrektiv zur aufgrund des Begriffsverständnisses der Aufsichtsratsstätigkeit im nationalen Recht resultierenden engen Auslegung dar.

c) *Herrschende Lehre*

Nach herrschender Lehre ist der Anwendungsbereich der Zuteilungsnorm von Art. 16 OECD-MA, soweit sich dieser nicht aus dem Abkommen selbst ergibt, nach dem Begriffsverständnis im jeweiligen nationalen Recht der Vertragsstaaten auszulegen. Angesichts dessen, dass nach dem Schweizer Organisationsmodell der Verwaltungsrat grundsätzlich auch für die Geschäftsführung zuständig ist, geht die herrschende Lehre in der Schweiz davon aus, dass Art. 16 OECD-MA die Überwachungs- und Geschäftsführungstätigkeit des Verwaltungsrates erfasst und der Anwendungsbereich entsprechend weit auszulegen ist.⁵⁸ Dabei komme es, soweit die Geschäftsführung nicht delegiert wird, nicht darauf an, ob diese gestützt auf die Statuten oder auf vertraglicher Grundlage ausgeübt wird. Ein Splitting, das heisst eine

⁵⁶ Anders als für Einkünfte nach Art. 16 DBA Schweiz–Deutschland, für die Deutschland die Freistellungsmethode anwendet, sieht Deutschland für Einkünfte nach Art. 15 Abs. 4 DBA Schweiz–Deutschland die Anrechnungsmethode vor, womit die Abgrenzung zwischen Art. 15 Abs. 4 und Art. 16 DBA Schweiz–Deutschland gleichwohl eine gewisse Relevanz behält.

⁵⁷ So etwa das DBA–Polen (Art. 16 Abs. 2); das DBA–Österreich (Art. 16 Abs. 2); das DBA–Niederlande (Art. 15 Abs. 2); speziell das DBA–Schweiz (Art. 15 Abs. 4).

⁵⁸ Vgl. WEGMÜLLER MICHAEL, in: Zweifel/Beusch/Matteotti (Hrsg.), Basler Kommentar zum internationalen Steuerrecht, 1. A., 2015, Art. 16 Rz. 24, m.w.H.; LOCHER/MARANTELLI/OPEL, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 4. A., 2019, 627; a.M. KOLB ANDREAS/MAUTE WOLFGANG, Übersicht über die schweizerischen DBA-Regelungen zur Besteuerung von Grenzgängern, Verwaltungsräten und Renten im Verhältnis zu den Nachbarstaaten, StR 69 (2014), 408; OBERSON XAVIER, Précis de droit fiscal international, 5. A., 2022, 246, weist darauf hin, dass der Anwendungsbereich der Norm kontrovers sei.

Aufteilung der Vergütung für die Aufsichts- und die Geschäftsführungstätigkeit, wird zumindest dann abgelehnt, wenn eine Gesamtvergütung ausgerichtet wird.⁵⁹ Dies folge aus dem Wortlaut, der keine Trennung vorsehe, sowie den Zielen des schweizerischen Gesetzgebers, der auf eine Aufgabentrennung verzichtet habe. Auch Vereinfachungsgründe sprechen für die Lösung, weil es an überzeugenden Kriterien für eine Trennung fehle.

In der Literatur wird zum Teil unter Verweis auf die Quellenbesteuerung in Outbound-Fällen gestützt auf Art. 5 Abs. 1 lit. b DBG vertreten, die Schweizer Verwaltungsbehörden würden den Anwendungsbereich der Art. 16 OECD-MA nachgebildeten Bestimmungen in Schweizer DBA weit auslegen.⁶⁰ Nach hier vertretener Auffassung kann aus der Schweizer Verwaltungspraxis zur Quellenbesteuerung in Outbound-Fällen nicht auf die Auslegung von Art. 16 OECD-MA bzw. der diesem nachgebildeten Bestimmungen geschlossen werden.⁶¹ Einerseits handelt es sich um unterschiedliche Rechtsgrundlagen, die – wie gezeigt – nach unterschiedlichen Methoden auszulegen sind. Andererseits entspricht es nicht der Praxis und ist es auch nicht angezeigt, dass die Schweiz Besteuerungstatbestände in ihrem unilateralen Recht am OECD-MA orientiert.

d) Zwischenfazit

Die Auslegung von Art. 16 OECD-MA führt zum Ergebnis, dass die in der Bestimmung verwendeten Rechtsbegriffe nach dem Begriffsverständnis im jeweiligen internen Recht der Vertragsstaaten auszulegen sind. Dies wird in Art. 3 Abs. 2 OECD-MA (lex-fori-Klausel) entsprechend angeordnet. Da die Schweiz dem monistischen System folgt, umfasst die Verwaltungsratstätigkeit nach Schweizer Recht neben der blossen Aufsichts- und Kontrollfunktion auch die Geschäftsführung. Diese obliegt grundsätzlich dem Verwaltungsratsrat. Er hat

⁵⁹ MAUTE WOLFGANG, Besteuerung von Organen im internationalen Verhältnis, StR 70 (2015), 10.

⁶⁰ Vgl. BIRRI MICHELLE/JANSEN LOTHAR, a.a.O., 156; CARELLI/GRUBER/PORTNER, Leitende Angestellte in Deutschland, Österreich und der Schweiz, zsis) 2011, Monatsflash Nr. 5, Ziff. 2.1.2.

⁶¹ Ähnlich OESTERHELT STEFAN, Besteuerung des Erwerbseinkommens von gebietsfremden Personen, StR 65 (2010), 96.

aber die Möglichkeit, diese zu delegieren. Dabei lassen sich folgende Fallkonstellationen unterscheiden:

- Keine Delegation der Geschäftsführung: Der Verwaltungsrat ist für die Aufsicht und die Geschäftsführung zuständig. Er steht ausschliesslich in einem organschaftlichen Rechtsverhältnis mit der Gesellschaft. Die gesamte Verwaltungsratsentschädigung ist unter Art. 16 OECD-MA zu subsumieren;
- Delegation der Geschäftsführung an ein Mitglied des Verwaltungsrates (Delegierter): Bei den Verwaltungsratsmitgliedern ohne Geschäftsführungsfunktion gilt Vorstehendes sinngemäss. Ihre gesamte Verwaltungsratsentschädigung fällt unter Art. 16 OECD-MA. Der Delegierte steht mit der Gesellschaft nicht nur in einem organschaftlichen Rechtsverhältnis, sondern auch einem arbeitsrechtlichen. Daher wäre es denkbar, den Lohn für die Geschäftsführungstätigkeit anstatt unter Art. 16 OECD-MA unter Art. 15 OECD-MA zu subsumieren. Dagegen sprechen in erster Linie die Praktikabilität und der Sinn und Zweck der Bestimmung, die notorisch schwierige Eruierung, wo ein Verwaltungsrat seine Tätigkeit ausübt, durch die Fiktion zu umgehen, dass er seine Tätigkeit am Sitz der Gesellschaft ausübt. Da es bei einem Delegierten des Verwaltungsrates in der Regel genauso schwierig sein dürfte, den Tätigkeitsort seiner Geschäftsführungstätigkeit festzustellen, ist nicht einzusehen, weshalb die Entschädigung für die Geschäftsführungstätigkeit nicht auch unter Art. 16 OECD-MA zu subsumieren ist.
- Delegation der Geschäftsführungstätigkeit an einen Dritten (Geschäftsleitungsmitglied/Direktor): In diesem Fall können die Geschäftsführungsfunktionen nicht vollständig delegiert werden. Das gesamte Entgelt der Verwaltungsratsmitglieder ist aber unter Art. 16 OECD-MA zu subsumieren, was sich bereits daraus ergibt, dass die Verwaltungsratsmitglieder ausschliesslich in einem organschaftlichen Rechtsverhältnis mit der Gesellschaft stehen. Der Lohn des Geschäftsleitungsmitglieds, das ausschliesslich in einem arbeitsrechtlichen Rechtsverhältnis mit der Gesellschaft steht, ist dagegen unter Art. 15 OECD-MA zu subsumieren.

Von dieser Auslegeordnung ist einzig in Fällen des Rechts- bzw. Abkommensmissbrauchs abzuweichen, wobei ein solcher nur mit äusserster Zurückhaltung angenommen werden darf.

2. Methodenartikel (Art. 23 OECD-MA)

Immer wenn eine Zuteilungsregel das Besteuerungsrecht nicht ausschliesslich dem einen oder anderen Vertragsstaat zuweist, wird die Doppelbesteuerung erst durch den Methodenartikel beseitigt. Das OECD-MA sieht die Anrechnungs- und die Freistellungsmethode (sog. Hauptmethoden) vor. Bei ersterer rechnet der Ansässigkeitsstaat die im Quellenstaat erhobene Steuer an die eigene Steuer an. Bei zweiter stellt der Ansässigkeitsstaat die Einkunft von der Besteuerung frei. Bei der Freistellungsmethode kann die Befreiung an die Bedingung geknüpft werden, dass das fragliche Einkommen im Quellenstaat effektiv besteuert wird (sog. bedingte Freistellung) oder sie kann unbedingt sein. Darüber hinaus kann die Freistellung unter Progressionsvorbehalt stehen. Sowohl bei der Anrechnungs- als auch bei der Freistellungsmethode erfolgt die Beseitigung der Doppelbesteuerung durch den Ansässigkeitsstaat.

Im Verhältnis zu Art. 16 OECD-MA sehen alle Schweizer DBA die Freistellungsmethode vor.

IV. LÖSUNG VON QUALIFIKATIONSKONFLIKTEN

Die Auslegung von Art. 16 OECD-MA zeigt exemplarisch die Problematik, die sich daraus ergibt, dass Vertragsstaaten Rechtsbegriffe in den DBA, für die eine abkommensinterne Definition fehlt, nach dem Begriffsverständnis ihres nationalen Rechts auslegen, was zur Folge haben kann, dass sie diesen eine unterschiedliche Bedeutung zuschreiben. Legen die Vertragsstaaten den Anwendungsbereich der Zuteilungsregel von Art. 16 OECD-MA bzw. der diesem nachgebildeten DBA-Bestimmungen in subjektiver und/oder objektiver Hinsicht unterschiedlich aus, so führt dies unweigerlich zu Qualifikationskonflik-

ten und in der Folge zur Doppelbesteuerung bzw. zur Doppelnichtbesteuerung. Abwenden liessen sich solche Qualifikationskonflikte nur, wenn das OECD-MA und die diesem nachgebildeten DBA dahingehend geändert würden, dass der abkommensautonomen Auslegung der Vorrang über die *lex fori* einzuräumen ist. Allerdings stellte sich dann unweigerlich die Frage, was die abkommensautonome Auslegung ist. Ein entsprechender Konsens dürfte aber bereits unter den OECD-Mitgliedstaaten kaum zu finden sein. *De lege lata* sehen die dem OECD-MA nachgebildeten Schweizer DBA hingegen vor, dass Begriffe, die im Abkommen selbst nicht definiert werden, nach ihrer Bedeutung im jeweiligen nationalen Recht auszulegen sind (Vorrang der *lex fori*). Auch die VRK, die bei der Auslegung von DBA zu beachten ist, lässt in dieser Hinsicht keinen anderen Schluss zu.

Qualifikationskonflikte lassen sich nur auf dem Weg von Verständigungsverfahren zwischen den Vertragsstaaten lösen.⁶² Das Verständigungsverfahren ist in Art. 25 OECD-MA und in allen Schweizer DBA genau für diese Fälle vorgesehen. Allerdings sind die Vertragsstaaten nicht verpflichtet, eine Verständigungslösung zu finden.

Bei häufig auftretenden Qualifikationskonflikten regeln Vertragsstaaten zum Teil den Anwendungskreis einer Zuteilungsnorm in einer Verständigungsvereinbarung oder einem Protokoll zu einem DBA.

V. FAZIT

Der Arbeitsort von Aufsichts- und Verwaltungsratsmitgliedern lässt sich in praxi oft nur schwer bestimmen. Vor diesem Hintergrund ergibt die Sonderregelung in Art. 16 OECD-MA, wonach dem Quellenstaat ungeachtet des effektiven Arbeitsortes ein Besteuerungsrecht zukommt, Sinn. Aufgrund der unterschiedlichen Organisationsmodelle in den Vertragsstaaten kommt den DBA in Bezug auf Aufsichts- und Verwaltungsratsvergütungen aber auch eine Scharnierfunktion zu. Wie aus den vorstehenden Ausführungen erhellt, erweist sich in der Hinsicht die fehlende abkommensinterne Definition der Aufsichts-

⁶² Vgl. etwa WASSERMEYER FRANZ/SCHWENKE MICHAEL, in: Wassermeyer (Hrsg.), a.a.O., Art. 15 Rz. 69.

und Verwaltungsratsvergütungen als problematisch. Diese hat unweigerlich zur Folge, dass der Anwendungsbereich der Norm in subjektiver und/oder objektiver Hinsicht von Vertragsstaaten unterschiedlich ausgelegt wird. Angesichts der unterschiedlichen Organisationsmodelle wäre es aber kaum möglich, eine «one size fits all»-Definition zu formulieren. Vielmehr ist es angezeigt, die Begriffe «Aufsichts- und Verwaltungsrat» und «Aufsichts- und Verwaltungsratstätigkeit» nach dem Begriffsverständnis im jeweiligen nationalen Recht auszulegen, wie es die lex-foi-Klausel in Art. 3 Abs. 2 OECD-MA auch vorschreibt. Allfällige Qualifikationskonflikte sind auf dem Weg von Verständigungsverfahren zu lösen. Nicht nachvollziehbar ist, weshalb das kantonale Steueramt Zürich und in einem neueren Entscheid auch das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich entgegen dem Begriffsverständnis im nationalen Recht den Begriff der «Aufsichts- und Verwaltungsratstätigkeit» auf die blosse Überwachungs- und Kontrollfunktion begrenzen wollen. Diese Auslegung findet nicht nur keine Stütze im DBA, sondern erweist sich als unpraktikabel, da die Vergütung eines Verwaltungsratsmitglieds mit Geschäftsführungsfunktion «künstlich» in ein Aufsichtshonorar und ein Geschäftsführungshonorar aufgeteilt werden muss.