

8. April 2013

BMF-010221/0129-IV/4/2013

EAS 3322

Israelischer Gesellschaftergeschäftsführer

Geschäftsführungsvergütungen, die ein in Israel ansässiger Geschäftsführer von einer ihm allein gehörenden inländischen GmbH erzielt, unterliegen nach inländischem Recht gemäß [§ 98 Abs. 1 Z 2 EStG 1988](#) iVm [§ 22 EStG 1988](#) der beschränkten Einkommensteuerpflicht, die gemäß [§ 102 Abs. 1 Z 1 EStG 1988](#) im Veranlagungsweg wahrzunehmen ist. Die in EAS 1404 noch zum Ausdruck kommende Auffassung, dass in der Geschäftsführertätigkeit ein Fall einer steuerabzugspflichtigen "kaufmännischen Beratung" liege, wurde in die EStR 2000 nicht übernommen und wurde daher bereits in EAS 2112 nicht mehr aufrechterhalten.

Aus dem [DBA-Israel](#) kann sich ein Anspruch auf Steuerfreistellung in Österreich ergeben, wenn dem Geschäftsführer zur Ausübung seiner Funktionen keine "feste Einrichtung" in Österreich zur Verfügung stehen sollte. Denn Gesellschafter-Geschäftsführer, die nach österreichischem Recht Einkünfte aus selbständiger Arbeit beziehen, werden, soweit sich weder aus dem Abkommenswortlaut noch aus dem Abkommenskontext anderes ergibt, gemäß Artikel 3 Abs. 2 DBA der Zuteilungsregel des Artikels 14 zugeordnet (*Philipp-Loukota-Jirousek*, Kommentar Internationales Steuerrecht, **Z 14-81**). Eine solche Zuordnung der Einkünfte eines Gesellschaftergeschäftsführers unter die DBA-Zuteilungsregel für selbständige Arbeit und nicht unter jene für unselbständige Arbeit ist im Übrigen auch vom VwGH nachvollzogen worden (VwGH 25.11.1992, [91/13/0144](#) betr. einen spanischen Gesellschaftergeschäftsführer). Nach [Artikel 14 DBA-Israel](#) setzt die inländische Steuerpflicht das Vorliegen einer inländischen "festen Einrichtung" voraus.

Wird geltend gemacht, dass dem Geschäftsführer keine inländische "feste Einrichtung" zur Verfügung steht und dass der Geschäftsführer nur einmal monatlich nach Österreich einreist, um hier an etwa 50 Tagen pro Jahr die Geschäftsführungsarbeit der hauptsächlich im Bereich Immobilienvermietung tätigen GmbH zu erledigen (Abschluss neuer Mietverträge, Verhandlungen über Mietzinserhöhungen, Beratungen mit der Immobilienverwaltungsgesellschaft über Instandhaltungs- und Instandsetzungsarbeiten, Besichtigung neuer Kaufobjekte, Konsultationen mit Immobilienmaklern und den Rechtsvertretern der GmbH), wobei bei seinen Inlandsaufenthalten lediglich angemietete

Hotelzimmer benutzt werden, so lässt sich die Frage, ob hierdurch eine zur Steuerpflicht führende inländische "feste Einrichtung" tatsächlich nicht besteht, nicht im ministeriellen EAS-Verfahren klären. Der Umstand, dass nicht immer dasselbe Zimmer in dem betreffenden Hotel angemietet wird, sowie die jährlich unter 6 Monaten liegende Zimmernutzung schließen den Bestand einer "festen Einrichtung" (deren Kriterien im Grunde jenen des OECD-Betriebstättenbegriffes entsprechen) nicht von vornherein aus. Denn auch wechselnde Räumlichkeitsnutzungen im selben Gebäude lassen abkommensrechtlich eine Betriebstätte entstehen (Z 5.4 OECD-Kommentar zu Art. 5 OECD-MA) und auch weniger als 6 Monate andauernde Raumnutzungen können bei wiederkehrenden Nutzungen zu einer Betriebstätte führen (Z 6 fünfter Satz OECD-Kommentar zu Art. 5 OECD-MA).

Ob daher im gegebenen Besteuerungsfall keine inländische "feste Einrichtung" vorliegt und sich daher aus dem DBA eine Steuerfreistellungsverpflichtung in Österreich ergibt, wird unter Berücksichtigung des Gesamtbildes der maßgebenden Verhältnisse im Rahmen der freien Beweiswürdigung durch das zuständige Finanzamt zu beurteilen sein. Hierbei wird allerdings auch auf eine korrespondierende Beurteilung durch die israelische Steuerverwaltung Bedacht zu nehmen sein. Da Israel im DBA mit Österreich das Befreiungssystem anwendet, könnte eine steuerliche Erfassung der betreffenden Geschäftsführervergütungen auf israelischer Seite (ausländischer Besteuerungsnachweis) ein starkes Indiz für eine Steuerfreistellungsverpflichtung auf österreichischer Seite sein. Denn in Grenz- und Zweifelsfällen wird eine Orientierung an der steuerlichen Beurteilung des DBA-Partnerstaates im Interesse einer Vermeidung unnötiger internationaler Besteuerungskonflikte zweckdienlich sein (siehe auch EAS 905, EAS 1106, EAS 1603, EAS 1866, EAS 1884, EAS 1988, EAS 2031, EAS 3063, EAS 3270).

Sollte der Steuerpflichtige in Eigenbeurteilung zu dem Ergebnis gelangen, dass keine inländische "feste Einrichtung" vorliegt und ihm daher seiner Auffassung nach auf Grund des DBA Steuerfreistellung in Österreich zustehen, so ist dennoch eine Einkommensteuererklärung abzugeben, weil die Erklärungspflicht der beschränkt Steuerpflichtigen ausschließlich auf eine Veranlagungspflicht nach [§ 102 EStG 1988](#) abstellt und diese kraft inländischer Verwertung selbst dann gegeben ist, wenn keine inländische Betriebstätte iSd [§ 29 BAO](#) vorliegen sollte. Das DBA teilt lediglich Besteuerungsrechte auf, greift aber nicht in Verfahrensvorschriften des inländischen Rechts ein.