

Michael Lang*)

Triangular Cases – Das vernachlässigte Problem des DBA-Rechts

TRIANGULAR CASES – THE NEGLECTED PROBLEM IN TAX TREATY LAW

Nowadays, it is rather common for individuals and legal persons to have a connection to three or more states. The application of tax treaties in triangular cases often leads to unsatisfactory results, as tax treaties are not primarily designed for trilateral or multilateral situations. One of the provisions which led to problems in triangular cases was the article for employment income exercised on board of a ship or an aircraft in international traffic. However, in 2017, Art 15 para 3 and Art 3 para 1 lit e OECD Model Convention were amended. The above-mentioned provisions are examined in more detail using an example from the perspective of the OECD-MC before and after the 2017 update. In the following article, *Michael Lang* analyzes whether the amendments to Art 15 para 3 and Art 3 para 1 lit e OECD-MC offer new solutions to the problems that have arisen so far in triangular cases.

I. Art 15 Abs 3 OECD-MA

DBA sind Verträge zwischen zwei Staaten, die die Besteuerungsrechte zwischen diesen beiden Staaten aufteilen. Sie sind nicht für trilaterale oder gar multilaterale Sachverhalte konzipiert.¹⁾ In der Praxis ist es aber häufig der Fall, dass natürliche oder juristische Personen Anknüpfungspunkte zu drei oder mehr Staaten haben. Dann sind mehrere DBA nebeneinander anzuwenden. Hier zeigt sich aber oft, dass die Anwendung dieser DBA nicht zu befriedigenden Ergebnissen führt.²⁾ Ich möchte dies am Beispiel des Art 15 Abs 3 OECD-MA illustrieren. Diese Vorschrift wurde durch das OECD-MA 2017 geändert. Daher bietet es sich an, bei dieser Gelegenheit zu überprüfen, ob die Anwendung dieser Vorschrift in mehreren DBA bei einem Dreiecksachverhalt nun zu befriedigenderen Ergebnissen führt als zuvor.³⁾

Meine Überlegungen möchte ich am Beispiel des folgenden Sachverhalts anstellen:⁴⁾ Ein Flugbegleiter ist in Staat A ansässig. Er ist Dienstnehmer einer in Staat B ansässigen Fluggesellschaft, die aber in keinem der anderen Staaten über eine Betriebsstätte verfügt. Er ist für diese Fluggesellschaft in Staat C tätig, und zwar bei Flügen zwischen zwei Städten, die innerhalb des Staates C gelegen sind. Dort ist er länger als 183 Tage in einem Zeitraum von zwölf Monaten tätig. Es geht um die Frage, welcher der Staaten die Einkünfte des Flugbegleiters besteuern kann.

*) Univ.-Prof. Dr. DDr. h.c. Michael Lang ist Vorstand des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien, wissenschaftlicher Leiter des LL.M.-Studiums International Tax Law und Sprecher des vom FWF geförderten Doktorandenkollegs „Doctoral Program in Business Taxation“ (DIBT) an dieser Universität. Der Autor dankt Mario Riedl für die Unterstützung bei der Erstellung des Anmerkungsapparats und der Fahnenkorrektur.

¹⁾ Vgl auch Lang, Dreifache Nichtbesteuerung als Ergebnis der Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen, SWI 2015, 198 (198).

²⁾ Dazu ebenfalls van Raad, *Triangular Cases*, ET 1993, 298 (298 ff); Staringer, *Triangular Cases*, in Gassner/Lang/Lechner, *Aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht* (1994) 67 (67 ff); Wasermeyer, *Triangular Cases in Treaty Law*, SWI 1999, 520 (520 ff); Haase, *Mehrstaatussachverhalte und Art 15 OECD-MA*, IStR 2014, 237 (237 ff); Haase/Nürnberg, *Die Anwendung von DBA auf Dreiecksachverhalte unter besonderer Berücksichtigung von Einkünften nach Art 15 OECD-MA*, IStR 2019, 500 (500).

³⁾ Dazu auch De Broe/Luts, *Taxation of Remuneration from Employment aboard a Ship or Aircraft Operated in International Traffic: Interpretation Issues under Article 15(3) of the OECD Model*, BIT 2017, 154 (154 ff).

⁴⁾ Vgl zu einer ähnlichen Konstellation Mooij, *Netherlands Court of Appeals Decides against Taxpayer in a Triangular Case Involving the Taxation of Ship Employment Income*, BIT 2012, 151 (151 ff).

Die weiteren Überlegungen können sich auf die von Staat A abgeschlossenen DBA konzentrieren. Das DBA zwischen Staat B und Staat C ist nämlich nicht anwendbar, denn der Flugbegleiter ist in keinem der beiden Staaten ansässig. Folglich fehlt es an der persönlichen Anwendbarkeit dieses Abkommens nach Art 1 OECD-MA. Dagegen könnte zwar in Hinblick auf die vor dem Update 2017 bestehende Fassung des OECD-MA angewendet werden, dass Art 15 Abs 3 OECD – im Unterschied zu den ersten beiden Absätzen des Art 15 OECD-MA und der seit dem Update 2017 bestehenden Fassung des Art 15 Abs 3 OECD-MA – die Ansässigkeit des Beziehers der Einkünfte nicht ausdrücklich als Anwendungsvoraussetzung erwähnt. Allerdings wird bereits aus Art 1 OECD-MA deutlich, dass das Abkommen nur für Personen anwendbar ist, die in einem oder beiden Vertragsstaaten ansässig sind. Es gibt keinen Grund für die Annahme, Art 15 Abs 3 OECD-MA als Ausnahme zu Art 1 OECD-MA zu verstehen.⁵⁾

II. Art 15 Abs 3 OECD-MA in der Fassung vor dem OECD-MA 2017

1. Das DBA zwischen A und B

Das DBA zwischen A und B ist anwendbar. Der Flugbegleiter ist in Staat A ansässig und fällt daher in den persönlichen Anwendungsbereich aller von A abgeschlossenen DBA, somit auch des DBA zwischen A und B. Nach Art 2 OECD-MA sind die DBA auf Steuern vom Einkommen anwendbar, sodass auch diese Voraussetzung für die vom Flugbegleiter bezogenen Einkünfte gegeben ist.

In weiterer Folge stellt sich die Frage nach der maßgebenden Verteilungsnorm. Da sich der Flugbegleiter – auch für Zwecke des Abkommensrechts⁶⁾ – in einem Dienstverhältnis zur Fluggesellschaft befindet, liegen Einkünfte aus unselbständiger Arbeit nach Art 15 OECD-MA vor. Art 15 Abs 2 OECD-MA hat Vorrang gegenüber dem ersten Absatz, Art 15 Abs 3 OECD-MA wiederum gegenüber den ersten beiden Absätzen.⁷⁾ Demgegenüber haben sich *De Broe/Luts* dafür ausgesprochen, im Falle der Anwendbarkeit des Art 15 Abs 3 OECD-MA die ersten beiden Absätze des Art 15 OECD-MA zusätzlich zu dieser Vorschrift anzuwenden. Dafür haben sie vor allem ins Treffen geführt, dass sich Art 15 Abs 3 OECD-MA gegenüber den beiden vorangehenden Absätzen des Art 15 OECD-MA durch das Wort „*notwithstanding*“ abgrenzt, während in anderen Fällen das Wort „*subject to*“ verwendet wird. Die Terminologie innerhalb des OECD-MA ist jedoch konsistent: Das Wort „*notwithstanding*“ findet sich in Artikeln oder Absätzen des OECD-MA, die Vorrang gegenüber anderen Vorschriften beanspruchen, während die Wendung „*subject to*“ in jenen Artikeln und Absätzen des OECD-MA erwähnt ist, die gegenüber den anderen von ihnen genannten Vorschriften zurücktreten. Art 19 Abs 2 lit a OECD-MA kann als Beispiel für eine Vorschrift dienen, die das Wort „*notwithstanding*“ verwendet und gleichzeitig das ausschließliche Besteuerungsrecht dem Quellenstaat – in diesem Fall dem Staat der Gebietskörperschaft, gegenüber der die Dienste erbracht wurden – zuweist. Für eine gleichzeitige Anwendung anderer Vorschriften bliebe trotz der Verwendung des Wortes „*notwithstanding*“ gar kein Raum. Außerdem ist Art 15 Abs 3 OECD-MA eine eigenständige Verteilungsnorm: Die Einkünfte aus unselbständiger Arbeit sind – wie der Verweis in Art 15 Abs 3 OECD-MA zeigt – auf mehrere Artikel des OECD-MA und innerhalb des Art 15 OECD-MA auf mehrere Absätze verteilt. Wie alle anderen Verteilungsnormen des OECD-MA sind

⁵⁾ So zutreffend *De Broe/Luts*, BIT 2017, 154 (165 f).

⁶⁾ Zu den Kriterien näher *Lang/Zieseritsch*, Der Begriff der unselbständigen Arbeit nach Art 15 OECD-MA, in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer*, Arbeitnehmer im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2003) 31 (31 ff).

⁷⁾ Vgl *Kreutziger*, Besonderheiten bei der internationalen Besteuerung von Schifffahrts- und Luftfahrtunternehmen, in *Kaaser*, Festgabe Wassermeyer (2015) Rz 14; *De Broe/Luts*, BIT 2017, 154 (164 f); *Wassermeyer*, DBA-Kommentar (145. Lfg, 2019) Art 15 Rz 181.

diese Regelungen so abzugrenzen, dass sich ihre Anwendungsbereiche nicht überschneiden. Eine gleichzeitige Anwendung des Art 15 Abs 3 OECD-MA neben anderen Verteilungsnormen für Einkünfte aus unselbständiger Arbeit passt nicht in das System des OECD-MA. Somit ist davon auszugehen, dass Art 15 Abs 3 OECD-MA den anderen Absätzen dieses Artikels vorgeht. Folglich ist zunächst zu prüfen, ob Art 15 Abs 3 OECD-MA anwendbar ist.⁸⁾

Die Arbeit wird an Bord eines Luftfahrzeugs ausgeübt.⁹⁾ Zu prüfen ist, ob dieses Luftfahrzeug „im internationalen Verkehr betrieben wird“. Dies richtet sich nach Art 3 Abs 1 lit e OECD-MA.¹⁰⁾ Demnach bedeutet der Ausdruck „internationaler Verkehr“ jede „Beförderung mit einem [...] Luftfahrzeug, das von einem Unternehmen mit tatsächlicher Geschäftsleitung in einem Vertragsstaat betrieben wird, es sei denn, das [...] Luftfahrzeug wird ausschließlich zwischen Orten im anderen Vertragsstaat betrieben“.¹¹⁾ Im vorliegenden Fall wird das Luftfahrzeug von einem Unternehmen mit tatsächlicher Geschäftsleitung in einem Vertragsstaat betrieben, nämlich mit tatsächlicher Geschäftsleitung in Staat B. Die in Art 3 Abs 1 lit e OECD-MA im letzten Satzteil vorgesehene Ausnahme ist nicht anwendbar, denn das Luftfahrzeug wird nicht ausschließlich zwischen Orten im anderen Vertragsstaat – das wäre Staat A – betrieben, sondern ausschließlich zwischen Orten in einem Drittstaat (Staat C). Es handelt sich folglich um „internationalen Verkehr“ iSd Art 3 Abs 1 lit e OECD-MA.¹²⁾ Somit ist Art 15 Abs 3 OECD-MA anwendbar. Die Vergütungen können in Staat B besteuert werden, wo sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens befindet.

Vom Methodenartikel hängt es nun ab, wie im Verhältnis zwischen A und B die Doppelbesteuerung vermieden wird: Wenn nach Art 23 A OECD-MA die Freistellungsmethode vereinbart ist, dann muss Staat A die Einkünfte – sieht man vom Progressionsvorbehalt ab – befreien. Ist aber die Anrechnungsmethode vereinbart, dann darf Staat A auch besteuern. Die in Staat B erhobene Steuer ist dann in Staat A anzurechnen.

2. Das DBA zwischen A und C

Das DBA zwischen A und C ist ebenfalls anwendbar. Der Flugbegleiter ist in Staat A ansässig und kann daher die Vorteile dieses DBA in Anspruch nehmen. Auch in sachlicher Hinsicht ist das DBA anwendbar: Art 2 OECD-MA erfasst die Steuern vom Einkommen.

Wiederum stellt sich die Frage nach der Verteilungsnorm. Die Anwendung des Art 15 Abs 3 OECD-MA hängt davon ab, ob das Luftfahrzeug „im internationalen Verkehr betrieben wird“. Dafür ist wiederum Art 3 Abs 1 lit e OECD-MA maßgebend. Für Zwecke dieser Vorschrift muss es sich um ein Unternehmen mit tatsächlicher Geschäftsleitung in einem Vertragsstaat handeln. Das Unternehmen hat aber seine tatsächliche Ge-

⁸⁾ Zur Frage, ob im Falle der Nichtanwendbarkeit des Art 15 Abs 3 OECD-MA auf die Vorschriften des Art 15 Abs 1 und 2 OECD-MA zurückgegriffen werden kann, siehe BFH 5. 9. 2001, I R 27/0; *Kreutziger*, Internationale Besteuerungsprobleme bei Schifffahrtsunternehmen, in *Grotherr*, Handbuch der internationalen Steuerplanung³ (2011) 1381 (1395 ff); *Wassermeyer*, DBA (145. Lfg, 2019) Art 15 Rz 182.

⁹⁾ Zur Auslegung des Begriffs „an Bord eines Luftfahrzeuges“ siehe *Prokisch* in *Vogel/Lehner*, DBA-Kommentar⁶ (2015) Art 15 Rz 107; *Waser* in *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA-Kommentar² (2019) Art 15 Rz 101.

¹⁰⁾ Näher zur Definition des Art 3 Abs 1 lit e OECD-MA siehe *Lang*, The Definition of International Traffic under Article 3(1)(e) of the OECD Model Convention, in *Jochum/Essers/Lang/Winkel-Johann/Wiman*, Practical Problems in European and International Tax Law (2016) 215 (215 ff).

¹¹⁾ Der Terminus „ausschließlich zwischen Orten im anderen Vertragsstaat“ meint, dass sich der Abflugs- als auch Ankunftsart in diesem anderen Vertragsstaat befinden müssen, dazu auch *Kofler* in *Reimer/Rust*, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions⁴ (2015) Art 8 Rz 25; FG Berlin-Brandenburg 24. 1. 2019, 8 K 8286/17.

¹²⁾ Zu den verschiedenen Fallkonstellationen, in denen es sich um „internationalen Verkehr“ handelt, siehe *De Broe/Luts*, BIT 2017, 154 (156 ff).

schäftsleitung in Staat B. Staat B ist kein Vertragsstaat. Für Zwecke des Abkommens zwischen A und C liegt daher kein „*internationaler Verkehr*“ vor. Dies findet seine Bestätigung auch in der in Art 15 Abs 3 OECD-MA genannten Rechtsfolge: Nach dieser Vorschrift hat nämlich der Vertragsstaat das Besteuerungsrecht, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens befindet. Der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung befindet sich aber in einem Drittstaat (Staat B), der kein Vertragsstaat nach dem DBA zwischen A und C ist. Da in den DBA die Vertragsstaaten die Besteuerungsrechte untereinander aufteilen, ist nicht anzunehmen, dass ein bilaterales DBA einem Drittstaat das Besteuerungsrecht zuweisen wird.¹³⁾

Somit stellt sich in weiterer Folge die Frage, ob Art 15 Abs 2 OECD-MA anwendbar ist. Diese Regelung stellt eine Ausnahme von der in Art 15 Abs 1 OECD-MA angeordneten Besteuerung im Ausübungsstaat dar. Wenn drei Voraussetzungen gegeben sind, können Einkünfte nur im Ansässigkeitsstaat besteuert werden, obwohl die unselbständige Arbeit im anderen Vertragsstaat ausgeübt wurde. An den letzten beiden Voraussetzungen würde es nicht scheitern: Die Vergütungen sind von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt worden, der nicht im anderen Staat ansässig ist. Der andere Staat wäre Staat C. Der Arbeitgeber ist aber in Staat B ansässig, somit nicht in Staat C. Der Umstand, dass der Arbeitgeber für Zwecke des DBA zwischen A und C nach dieser Vorschrift in einem Drittstaat ansässig ist, stört nicht.¹⁴⁾ Die Vergütungen werden auch nicht von einer Betriebsstätte getragen, die der Arbeitgeber im anderen Staat – also in Staat C – hat. Nach dem vorliegenden Sachverhalt hat die Fluggesellschaft gar keine Betriebsstätte in Staat C. Daher können die Vergütungen auch nicht von ihr getragen werden. Die Anwendung des Art 15 Abs 2 OECD-MA scheidet aber an der ersten Voraussetzung: Der Flugbegleiter hält sich innerhalb eines Zeitraums von zwölf Monaten länger als 183 Tage in Staat C auf.¹⁵⁾ Daher ist Art 15 Abs 2 lit a OECD-MA – und damit Art 15 Abs 2 OECD-MA insgesamt – nicht anwendbar.

Somit bleibt nur die Anwendung des Art 15 Abs 1 OECD-MA. Diese Vorschrift gibt dem Ansässigkeitsstaat das ausschließliche Besteuerungsrecht, es sei denn, die Arbeit wird im anderen Vertragsstaat – also im vorliegenden Fall in Staat C – ausgeübt. Dies ist der Fall. Nach dem letzten Satz des Art 15 Abs 1 OECD-MA können die dafür bezogenen Vergütungen daher in Staat C besteuert werden.

Wiederum richtet sich die Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nach der im DBA zwischen A und C getroffenen Vereinbarung: Ist die Freistellungsmethode nach Art 23 A OECD-MA anwendbar, hat Staat A die Einkünfte – unter Progressionsvorbehalt – zu befreien. Er darf sie nicht besteuern. Ist aber die Anrechnungsmethode nach Art 23 B OECD-MA vereinbart, darf auch Staat A besteuern. In diesem Fall hat er die in Staat C erhobene Steuer anzurechnen.

3. Das Zusammenwirken beider DBA

Es hat sich gezeigt, dass nach beiden DBA der jeweilige Quellenstaat das Besteuerungsrecht hat. Staat B und Staat C können daher die Einkünfte jedenfalls besteuern. Die Vermeidung der Doppelbesteuerung obliegt dem Ansässigkeitsstaat. Insoweit kommt es auf die von Staat A mit den beiden anderen Staaten geschlossenen DBA an, ob und in welcher Weise die Doppelbesteuerung vermieden werden kann.

¹³⁾ So auch *De Broe/Luts*, BIT 2017, 154 (167 ff).

¹⁴⁾ Vgl *De Broe in Reimer/Rust*, Klaus Vogel⁴, Art 15 Rz 251.

¹⁵⁾ Zur 183-Tage-Regelung des Art 15 Abs 2 OECD-MA näher *Lechner/Muszynska*, Die 183-Tage-Regel im DBA-Recht, in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer*, Arbeitnehmer im DBA-Recht, 155 (155 ff); *Dziurdz*, Kurzfristige Arbeitnehmerüberlassung im Internationalen Steuerrecht (2013) 78 ff; *De Broe in Reimer/Rust*, Klaus Vogel⁴, Art 15 Rz 179 ff.

Ist nach beiden DBA die Freistellungsmethode vorgesehen, kann Staat A – sieht man vom Progressionsvorbehalt ab – keine Steuer erheben. Es bleibt damit aber auch bei der Doppelbesteuerung: Die Einkünfte können in Staat B und Staat C besteuert werden. Im Verhältnis zwischen diesen beiden Staaten ist das DBA nicht anwendbar, folglich kann es auch nicht zur Vermeidung der Doppelbesteuerung kommen.

Ist nach einem der anwendbaren DBA die Freistellungsmethode anwendbar, nach dem anderen DBA die Anrechnungsmethode, ändert sich am Ergebnis nichts:¹⁶⁾ Aufgrund der Befreiung nach einem der beiden DBA darf Staat A die Einkünfte nicht besteuern. Die im anderen DBA vorgesehene Verpflichtung zur Anrechnung der ausländischen Steuer läuft dann aber leer: Wenn Staat A keine Steuer erhebt, kann er auch keine Steuer anrechnen. Selbst wenn der Flugbegleiter noch ganz andere Einkünfte hätte, für die Staat A das Besteuerungsrecht hat, und daher noch über weiteres „Anrechnungspotenzial“ verfügt, würde sich nichts ändern. Der in Art 23 B Abs 1 OECD-MA vorgesehene Anrechnungshöchstbetrag würde nämlich die Anrechnung unmöglich machen: Der anzurechnende Betrag darf den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer vom Einkommen nicht übersteigen, der auf die Einkünfte, die im anderen Staat besteuert werden können, entfällt.¹⁷⁾ Aufgrund der Freistellung nach dem anderen DBA entfallen in Staat A keine Steuern auf die vom Flugbegleiter bezogenen Vergütungen. Es bleibt daher bei der Doppelbesteuerung der Einkünfte in den Staaten B und C.

Wenn beide DBA die Anrechnungsmethode vorsehen, trifft Staat A die Verpflichtung zur Anrechnung der in den Staaten B und C erhobenen Steuer. Im Regelfall wird aber auch das nicht zu befriedigenden Ergebnissen führen: Geht man davon aus, dass die Steuerbelastung in den drei Staaten annähernd vergleichbar – zB jeweils 30 % – ist, führt die im DBA vorgesehene Verpflichtung zur Anrechnung der Steuer des einen Staates dazu, dass in Staat A im Ergebnis nicht besteuert wird. Die im anderen DBA vorgesehene Verpflichtung zur Anrechnung der Steuer läuft dann aber leer. Im Ergebnis wird zwar in Staat A nicht besteuert, die Einkünfte werden aber dennoch doppelt besteuert, nämlich in Staat B und Staat C. Dies ändert sich nicht, wenn die Steuerbelastung in Staat A niedriger als in jedem der beiden anderen Staaten ist oder auch, wenn sie höher ist. Im Ergebnis kommt es bloß zur Nichtbesteuerung in Staat A, ohne dass sich an der Doppelbesteuerung in Staat B und Staat C etwas ändert. Ist die Steuerbelastung in Staat A höher als die Steuerbelastung in den Staaten B und C zusammen, führt die Anrechnung sogar dazu, dass auch noch in Staat A im Ergebnis Steuer zu zahlen sein wird.

Paradoxerweise sind auch Konstellationen faktischer dreifacher Nichtbesteuerung nicht völlig auszuschließen: Staat B hat zwar nach dem DBA das Besteuerungsrecht, aber manche Staaten schöpfen dieses Besteuerungsrecht bei Nichtansässigen nur im Falle der Ausübung der Tätigkeit auf ihrem Territorium aus.¹⁸⁾ Abhängig vom innerstaatlichen Recht des Staates B ist es möglich, dass die bloße Ansässigkeit des Arbeitgebers in Staat B keine Besteuerung auslöst. Für Staat C kann es wiederum schwierig sein, eine Steuer, die sich aufgrund einer dort bestehenden Steuerpflicht ergibt, einzuheben. Es fehlt an einem inländischen Arbeitgeber, der zur Haftung herangezogen werden kann. Wenn der Flugbegleiter seine Einkünfte dort nicht deklariert, könnte es Staat C an Informationen über dessen Tätigkeit und an Möglichkeiten, die Erhebung der Steuer durchzusetzen, mangeln. Wenn dann noch eines der anwendbaren DBA die Freistellungsmethode vorsieht, fällt auch in Staat A keine Steuer an: Nach dem

¹⁶⁾ Dasselbe Problem kann in bestimmten Konstellationen bei Betriebsstättengewinnen auftreten: dazu *Staringer* in *Gassner/Lang/Lechner*, Aktuelle Entwicklungen, 74 ff.

¹⁷⁾ Zum Anrechnungshöchstbetrag siehe *Schuch*, Ausländische Steuern und Anrechnungshöchstbetrag, SWI 1994, 156 (156 ff); *Schuch*, Der Anrechnungshöchstbetrag, in *Gassner/Lang/Lechner*, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (1995) 11 (11 ff); *Bendlinger/Kofler* in *Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht² (2019) 941 ff.

¹⁸⁾ So auch *De Broe/Luts*, BIT 2017, 154 (164 ff).

OECD-MA hängt die Befreiung im Ansässigkeitsstaat weder davon ab, dass Steuerpflicht im anderen Vertragsstaat besteht, noch davon, dass der Einkünftebezieher seinen Pflichten dort nachkommt und seine Einkünfte deklariert.

III. Art 15 Abs 3 OECD-MA in der Fassung OECD-MA 2017

1. Das DBA zwischen A und B

Im OECD-MA 2017 haben sich einerseits der Wortlaut des Art 15 Abs 3 OECD-MA und andererseits auch die Definition des internationalen Verkehrs in Art 3 Abs 1 lit e OECD-MA geändert.¹⁹⁾ Die Regelungen über den persönlichen Anwendungsbereich und den sachlichen Anwendungsbereich sind aber – zumindest im Hinblick auf natürliche Personen – gleichgeblieben.²⁰⁾ Folglich ist das DBA zwischen A und B auf die Vergütungen des Flugbegleiters anwendbar.

Für Zwecke des Art 15 Abs 3 OECD-MA kommt es wiederum darauf an, dass das Luftfahrzeug „im internationalen Verkehr betrieben wird“. Neu ist aber die Ausnahme in Art 15 Abs 3 OECD-MA, wonach diese Vorschrift nicht anwendbar ist, wenn das Luftfahrzeug ausschließlich zwischen Orten im anderen Vertragsstaat (Staat B) betrieben wird. Diese Ausnahme kommt aber nicht zum Tragen, weil das Luftfahrzeug ausschließlich zwischen Orten in einem Drittstaat (Staat C) betrieben wird.

Der Ausdruck „internationaler Verkehr“ in Art 3 Abs 1 lit e OECD-MA ist neu definiert: Er bedeutet nun jede Beförderung mit einem Seeschiff oder Luftfahrzeug, es sei denn, das Seeschiff oder Luftfahrzeug wird ausschließlich zwischen Orten in einem Vertragsstaat betrieben und das Unternehmen, das das Seeschiff oder Luftfahrzeug betreibt, ist kein Unternehmen dieses Staates.²¹⁾ Da der Arbeitgeber in Staat B ansässig ist und es sich somit um ein Unternehmen des Staates B handelt, würde die Ausnahme nur dann zum Tragen kommen, wenn das Luftfahrzeug ausschließlich zwischen Orten in Staat A – einem Vertragsstaat – betrieben wird. Dies ist aber nicht der Fall, weil das Luftfahrzeug ausschließlich zwischen Orten in Staat C betrieben wird. Folglich liegt für Zwecke des Art 3 Abs 1 lit e OECD-MA „internationaler Verkehr“ vor. Damit ist auch Art 15 Abs 3 OECD-MA anwendbar.

Die in Art 15 Abs 3 OECD-MA 2017 vorgesehene Rechtsfolge unterscheidet sich von der Vorgängerregelung: Nach der nunmehrigen Vorschrift hat der Ansässigkeitsstaat des Flugbegleiters das ausschließliche Besteuerungsrecht. Im vorliegenden Fall darf daher nach dem DBA zwischen A und B nur der Staat A besteuern. Das Besteuerungsrecht des Staates B ist bereits durch die Verteilungsnorm ausgeschlossen.

2. Das DBA zwischen A und C

Die Änderungen durch das OECD-MA 2017 haben auf die persönliche und die sachliche Anwendbarkeit des DBA keine Auswirkungen, zumindest soweit es sich um natürliche Personen handelt. Daher fällt der Flugbegleiter nach wie vor unter das DBA zwischen A und C.

Nach Art 15 Abs 3 OECD-MA 2017 kommt es zunächst wiederum darauf an, dass das Luftfahrzeug im „internationalen Verkehr“ betrieben wird. Dabei ist die – neue – Definition des Art 3 Abs 1 lit e OECD-MA maßgebend. „Internationaler Verkehr“ bedeutet jede Beförderung mit einem Luftfahrzeug, es sei denn, das Luftfahrzeug wird ausschließlich zwi-

¹⁹⁾ Dazu auch Bendlinger/Kofler in Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger, Internationales Steuerrecht², 842 ff.

²⁰⁾ Zu den wesentlichen Änderungen im OECD-MA 2017 siehe Bendlinger, Das OECD-Musterabkommen 2017, SWI 2017, 450 (450 ff).

²¹⁾ In der englischen Version heißt es: „[T]he term ‚international traffic‘ means any transport by a ship or aircraft except when the ship or aircraft is operated solely between places in a Contracting State and the enterprise that operates the ship or aircraft is not an enterprise of that State.“

schen Orten in einem Vertragsstaat betrieben. Diese Ausnahme kommt zum Tragen, denn das Luftfahrzeug wird ausschließlich zwischen Orten in Staat C betrieben und Staat C ist einer der beiden Vertragsstaaten. Als weitere Ausnahme muss noch dazu kommen, dass das Unternehmen, das das Luftfahrzeug betreibt, kein Unternehmen dieses Staates ist. Da die Fluggesellschaft ein Unternehmen des Staates B ist, ist auch diese Voraussetzung gegeben. Die zweite in Art 3 Abs 1 lit e OECD-MA vorgesehene Ausnahme greift nämlich auch dann, wenn das das Luftfahrzeug betreibende Unternehmen ein Unternehmen eines Drittstaates ist.²²⁾ Somit handelt es sich nicht um „*internationalen Verkehr*“.

Art 15 Abs 3 OECD-MA 2017 sieht aber auch noch eine weitere Ausnahme vor: Selbst dann, wenn das Luftfahrzeug im internationalen Verkehr betrieben wird, kommt diese Vorschrift nicht zum Tragen, wenn die Arbeit an Bord eines Luftfahrzeugs ausschließlich innerhalb des anderen Vertragsstaates ausgeübt wurde. Diese Ausnahme wäre zwar ebenfalls anwendbar, da die Arbeit ausschließlich in Staat C ausgeübt wurde. Allerdings ist diese Ausnahme nicht relevant, weil ohnehin kein „*internationaler Verkehr*“ vorliegt. Art 15 Abs 3 OECD-MA ist daher nicht anwendbar.

Die Vorschrift des Art 15 Abs 2 OECD-MA ist durch das OECD-MA 2017 nicht verändert worden. Nach wie vor gilt daher, dass die letzten beiden Voraussetzungen des Art 15 Abs 2 OECD-MA gegeben wären: Der Arbeitgeber ist nicht im anderen Staat ansässig, sondern eben in einem Drittstaat (Staat B). Die Vergütung wird nicht von einer Betriebsstätte getragen, die der Arbeitgeber im anderen Vertragsstaat (Staat C) hat, weil es dort keine Betriebsstätte des Arbeitgebers gibt. Allerdings scheitert die Anwendung des Art 15 Abs 2 OECD-MA – insgesamt – an der ersten Voraussetzung: Der Flugbegleiter übt seine Tätigkeit mehr als 183 Tage in einem zwölfmonatigen Zeitraum aus.

Folglich ist Art 15 Abs 1 OECD-MA anwendbar. Nach dieser Vorschrift hat der Ansässigkeitsstaat (Staat A) das ausschließliche Besteuerungsrecht, es sei denn, die Tätigkeit wird im anderen Vertragsstaat ausgeübt. Dies ist der Fall. Somit hat Staat C das Besteuerungsrecht. Das Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates (Staat A) ist damit noch nicht ausgeschlossen.

Wiederum hängt es vom Methodenartikel des DBA zwischen A und C ab, in welcher Form Staat A die Doppelbesteuerung vermeidet: Ist die Freistellungsmethode vorgesehen, hat Staat A die Einkünfte – unter Berücksichtigung des Progressionsvorbehalts – zu befreien. Ist die Anrechnungsmethode vorgesehen, kann Staat A Steuer erheben und hat gleichzeitig die in Staat C erhobene Steuer anzurechnen.

3. Das Zusammenwirken der beiden DBA

Die Änderungen im OECD-MA 2017 führen auch zu einem anderen Gesamtergebnis: Staat B hat nach dem DBA zwischen A und B kein Besteuerungsrecht. Nach dem DBA zwischen A und B hat der Ansässigkeitsstaat A das ausschließliche Besteuerungsrecht. Diese Folge tritt unabhängig davon ein, welche Methode das DBA zwischen A und B zur Vermeidung der Doppelbesteuerung vorsieht. Der Anwendung des Methodenartikels bedarf es gar nicht.

Folglich ist Staat C der einzige der beiden „Quellenstaaten“, dem das Besteuerungsrecht verbleibt. Im Verhältnis zwischen A und C kann die Doppelbesteuerung daher im

²²⁾ Tz 6.1 OECD-MK zu Art 3 Abs 1 lit e OECD-MA 2017 konstatiert dazu Folgendes: „*The definition was amended in 2017 to ensure that it also applied to a transport by a ship or aircraft operated by an enterprise of a third State. Whilst this change does not affect the application of Article 8, which only deals with profits of an enterprise of a Contracting State, it allows the application of paragraph 3 of Article 15 to a resident of a Contracting State who derives remuneration from employment exercised aboard a ship or aircraft operated by an enterprise of a third State*“; so auch Bendlinger/Kofler in Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger, Internationales Steuerrecht², 843.

herkömmlichen Wege vermieden werden: Wenn das DBA zwischen A und C die Freistellung vorsieht, können die Einkünfte – vom Progressionsvorbehalt abgesehen – nur in Staat C besteuert werden. Im Anwendungsbereich der Anrechnungsmethode hat Staat A das Besteuerungsrecht und gleichzeitig trifft ihn die Verpflichtung, die in Staat C erhobene Steuer anzurechnen. Dies ist im Ergebnis unproblematisch: Zu einer doppelten Anrechnungsverpflichtung kommt es in diesem Fall genauso wenig wie zu einer Freistellung aufgrund des DBA zwischen A und B, aufgrund derer die Anrechnung nach dem DBA zwischen A und C leerlaufen würde.

Die Gefahr der faktischen Nichtbesteuerung ist ebenfalls geringer: Staat B hat schon nach dem DBA zwischen A und B kein Besteuerungsrecht. Daher stört es nicht, wenn er es nach seinem innerstaatlichen Recht gar nicht ausschöpfen könnte. Staat C könnte zwar weiterhin Schwierigkeiten haben, die dort bestehende Steuerpflicht faktisch durchzusetzen. Zur Nichtbesteuerung könnte es dennoch nur dann kommen, wenn das DBA zwischen A und C für Einkünfte nach Art 15 Abs 1 OECD-MA die Freistellungsmethode vorsieht.

IV. Zusammenfassende Würdigung

Dreieckssachverhalte gehören nach wie vor zu den schwierigsten Problemen der DBA-Anwendung. Die vorstehenden Überlegungen zeigen aber, dass es der OECD zumindest gelungen ist, in der hier beschriebenen Fallkonstellation die zuvor dargelegten Probleme zu beseitigen. Die Besteuerung in beiden „Quellenstaaten“ ist nun – wenn die DBA dem OECD-MA folgen – nicht mehr möglich. Das OECD-MA 2017 hat somit nicht nur zu einigen rechtspolitisch umstrittenen Änderungen geführt, sondern – fast unbemerkt – aufgrund sorgfältiger „technischer Feinarbeit“ zumindest eines der bisherigen Anwendungsprobleme behoben.

Wann liegt „Umsatz gegen Entgelt“ vor?

Entscheidung: VwGH 28. 5. 2019, [Ra 2017/15/0062](#).

Norm: § 4 UStG.

Nach § 4 Abs 1 UStG wird der Umsatz im Fall des § 1 Abs 1 Z 1 UStG nach dem Entgelt bemessen. Entgelt ist alles, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung aufzuwenden hat, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten. Dieses Entgelt muss keine äquivalente Gegenleistung darstellen. Ein Umsatz wird bereits dann „gegen Entgelt“ erbracht, wenn ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Lieferung/Dienstleistung und einer tatsächlich vom Unternehmer empfangenen Gegenleistung besteht, unabhängig davon, ob der Preis unter oder über den Selbstkosten und unter oder über dem normalen Marktpreis liegt. Ist eine Gegenleistung vereinbart, liegt ein entgeltlicher Umsatz vor, und Besteuerungsgrundlage ist die tatsächlich erhaltene Gegenleistung. Diese Gegenleistung stellt also den subjektiven, nämlich den tatsächlich erhaltenen – und nicht einen nach objektiven Kriterien geschätzten – Wert dar (EuGH 9. 6. 2011, *Camps*, C-285/10).

Ausnahmsweise kann eine unübliche Höhe des Entgelts auch gegen das Vorliegen des unmittelbaren Zusammenhangs zwischen der Leistung des Unternehmers und der Gegenleistung und demzufolge gegen die Entgeltlichkeit sprechen; in solchen Fällen muss sich das Gericht vergewissern, dass das Entgelt nicht durch etwaige andere Faktoren bestimmt wurde, die den unmittelbaren Zusammenhang zwischen der Leistung und deren Gegenleistung infrage stellen (EuGH 2. 6. 2016, *Lajver*, C-263/15, Rn 49).