

Michael Lang\*)

## Das DBA Österreich – Slowakei im Lichte des MLI

### THE TAX TREATY BETWEEN AUSTRIA AND SLOVAKIA IN LIGHT OF THE MLI

Many countries, including Austria and Slovakia, have ratified the Multilateral Instrument (MLI). As a result, some provisions of existing tax treaties were revised. The bilateral tax treaty between Austria and Slovakia entered into force in 1979 and it is based on the 1963 OECD Model Convention. The most significant impact of the MLI on this tax treaty is the modification of the method article. Other modifications have more of a symbolic character and little or no material impact.

#### I. Rechtsentwicklung

Zwischen Österreich und der Tschechoslowakischen Sozialistischen Republik wurde am 7. 3. 1978 in Wien ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen unterzeichnet. Die Verhandlungen dazu fanden im November 1976 in Prag und im Mai 1977 in Wien statt.<sup>1)</sup> Das im BGBl 1979/34 veröffentlichte DBA trat am 12. 2. 1979 in Kraft.

Am 22. 12. 1993 und am 14. 1. 1994 gab es einen „*Notenwechsel zwischen der Republik Österreich und der Slowakischen Republik betreffend die Weiteranwendung bestimmter österreichisch-tschechoslowakischer Staatsverträge*“, in dessen Z 3 auch das 1979 in Kraft getretene DBA genannt ist. Dabei wurde auch vereinbart, dass „*an die Stelle der Bezeichnungen ‚Tschechoslowakische Republik‘, ‚Tschechoslowakische Sozialistische Republik‘, ‚ČSSR‘ die Bezeichnungen ‚Slowakische Republik‘ und ‚slowakisch‘ treten*“. Dieser im BGBl 1994/1046 kundgemachte Notenwechsel wurde als Staatsvertrag vom Nationalrat genehmigt. Im Verhältnis zu Tschechien ist dieses DBA zunächst ebenfalls weiter angewendet worden, bis es durch ein eigenes am 22. 3. 2007 in Kraft getretenes DBA abgelöst wurde.<sup>2)</sup> Im Verhältnis zur Slowakei ist das 1979 in Kraft getretene DBA zwischen Österreich und der CSSR hingegen noch immer anwendbar.<sup>3)</sup>

Dies erklärt, warum die beiden authentischen Sprachen des DBA tschechisch und deutsch sind. Das DBA zwischen Österreich und der Slowakei ist daher eines der wenigen DBA, bei dem die Landessprache eines der Vertragsstaaten – Slowakisch – nicht zu den authentischen Vertragssprachen gehört. Da beide Staaten das MLI ratifiziert haben, sind Französisch und Englisch noch dazu gekommen, soweit es um durch das MLI in das DBA eingefügte Artikel, Absätze oder auch nur Wortfolgen geht. Da viele Vorschriften der Stammfassung des DBA aus dem OECD-MA übernommen wurden und die OECD dieses Muster in englischer und französischer Sprache erarbeitet hat, sind diese beiden Sprachen aber auch für die Interpretation der meisten anderen Abkommensvorschriften beachtlich.<sup>4)</sup>

---

\*) Univ.-Prof. Dr. DDr. h.c. Michael Lang ist Vorstand des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht sowie wissenschaftlicher Leiter des LLM-Programms International Tax Law und Sprecher des Doctoral Program in International Business Taxation (DIBT) an der WU. Herrn Philipp Scharizer danke ich für die Unterstützung bei der Erstellung des Anmerkungsapparats.

1) EriRV 848 BlgNR 14. GP, 19.

2) Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Tschechischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerumgehung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen samt Protokoll, BGBl III 2007/39.

3) Zur völkerrechtlichen Kontinuität in solchen Fällen Desch, Staatennachfolge in bilaterale Verträge nach Teilung der CSFR, SWI 1993, 18 (21).

4) Dazu Lang, Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen und authentische Vertragssprachen, IStR 2011, 403 (404 ff).

Die Verhandlungen zum ursprünglichen Abkommen zwischen Österreich und der CSSR begannen wie erwähnt bereits 1976. Dies erklärt, warum der Text noch über weite Strecken der aus 1963 stammenden Fassung des OECD-MA folgt. Die Verfasser des MLI hatten aber zumindest die aus 2014 stammende Version des OECD-MA vor Augen, als sie die Texte dafür entwarfen.<sup>5)</sup> Daraus ergeben sich – wie noch zu zeigen sein wird – Auslegungsfragen.

## II. Durch das MLI bewirkte Änderungen

Die wichtigste Auswirkung des MLI auf das zwischen Österreich und der Slowakei anwendbare DBA ist die Änderung des Methodenartikels: Die Slowakei hat die Gelegenheit genutzt, für die in der Slowakei ansässigen Personen nunmehr die Anrechnungsmethode statt der Freistellungsmethode vorzusehen. Bei DBA-Verhandlungen ist es meist Sache jedes Staates, durch Anwendung welcher Methode er für seine Ansässigen die Doppelbesteuerung vermeidet. Österreich hatte bis in die 1980er-Jahre auf Reziprozität bestanden.<sup>6)</sup> Dies ist der Grund, warum es nach wie vor DBA gibt, die auch für in Österreich ansässige Personen die Anrechnungsmethode vorsehen. Das DBA Australien war das erste DBA, das Österreich mit einem Staat abgeschlossen hat, der für seine Ansässigen die Anrechnungsmethode vorsieht, und in dem Österreich dennoch für die in Österreich Ansässigen die Freistellungsmethode vorsieht.<sup>7)</sup> Seitdem bedient sich Österreich – von wenigen Ausnahmen vor allem im Verhältnis zu Niedrigsteuerländern abgesehen – in seinen DBA generell des Art 23 A OECD-MA für die in Österreich ansässigen Personen, unabhängig davon, was der andere Staat für seine Ansässigen vorsieht. Wäre es daher zu Neuverhandlungen gekommen, hätte Österreich akzeptiert, dass die Slowakei nunmehr die Anrechnungsmethode für die dort Ansässigen vorsieht. Allerdings hätte Österreich im Rahmen von bilateralen Verhandlungen die Zustimmung zu dieser Änderung von der Erfüllung eigener Verhandlungswünsche abhängig machen können, sofern Österreich angenommen hätte, dass auch die Slowakei das Abkommen nicht leichtfertig kündigen würde. Der MLI-Mechanismus hat hier zu einer Art Automatismus geführt, sodass Österreich gar keine Möglichkeit gehabt hätte, sich gegen diesen slowakischen Wunsch zu wehren.

Dies gilt aber umgekehrt auch für die Art 23 A Abs 4 OECD-MA entsprechende Vorschrift über Qualifikationskonflikte: Käme es aufgrund der unterschiedlichen Qualifikation zur doppelten Nichtbesteuerung, würde Österreich als Ansässigkeitsstaat von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode wechseln. Jüngere Abkommen, die dem OECD-MA folgen, würden eine derartige Regelung seit dem OECD-Update 2000 automatisch enthalten, wenn sie nicht eigens ausgeklammert wird.

Einige der anderen Änderungen haben mehr symbolischen Charakter und keine oder kaum materielle Auswirkungen. Das betrifft zB die Ergänzung der Präambel: Dass Doppelbesteuerung beseitigt werden soll, ist ein wenig überraschendes Ziel eines DBA. Für die Auslegung der einzelnen Abkommensvorschriften hilft diese Aussage aber kaum weiter. Denn auch ein DBA beseitigt nicht jede Doppelbesteuerung, sondern nur soweit seine Vorschriften reichen.<sup>8)</sup> Welchen Anwendungsbereich jede DBA-Regelung hat, kann nur durch Rückgriff auf deren spezifisches Ziel und Zweck geklärt werden. Ähnlich

---

<sup>5)</sup> Zu den Unterschieden zwischen MLI und OECD-MA 2017 vgl näher *Lang*, Die Auslegung des multilateralen Instruments, SWI 2017, 11 (12 ff).

<sup>6)</sup> Näher *Lang*, Gegenwart und Zukunft der österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen, in *Gasser/Gröhs/Lang*, Zukunftsaufgaben der Wirtschaftsprüfung, Festschrift Deloitte & Touche Österreich (1997) 301 (312).

<sup>7)</sup> Dazu *Lang*, Überlegungen zur österreichischen DBA-Politik, SWI 2012, 108 (114).

<sup>8)</sup> Näher *Lang*, Vermeidung der Doppelbesteuerung und der doppelten Nichtbesteuerung als Auslegungsmaxime für Doppelbesteuerungsabkommen? in *Haarmann*, Auslegung und Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen (2004) 83 (92 ff).

verhält es sich auch mit dem Ziel, dass die Doppelbesteuerung beseitigt werden soll, „ohne Möglichkeiten zur Nicht- oder Niedrigbesteuerung durch Steuerverkürzung oder -umgehung“ zu schaffen. Ein Abkommen kann keine Möglichkeiten der Steuerverkürzung verschaffen, denn wer Steuern verkürzt, bewegt sich von vornherein außerhalb des Abkommens. Ob Steuern umgangen werden, ist wiederum eine Frage der Interpretation der vermeintlich oder tatsächlich umgangenen Vorschrift. Auch da hilft eine allgemeine Präambel nicht weiter.<sup>9)</sup>

Ähnliches gilt letztlich auch für den in das Abkommen aufgenommenen „Principal-Purpose-Test“. Dieser ist den aus nationalen Rechtsordnungen bekannten GAARs nachempfunden und kennt objektive und subjektive Voraussetzungen. Nach den objektiven Voraussetzungen ist relevant, ob die Gewährung der angestrebten Vergünstigung mit dem Ziel und Zweck der einschlägigen Bestimmungen des Abkommens in Einklang steht. Im Kern geht es daher wiederum um die Interpretation der Vorschrift, die nicht beim Wortlaut stehen bleiben darf, sondern auch die Berücksichtigung von Ziel und Zweck einschließen muss. Dies gilt an sich unabhängig davon, ob der Erhalt der Vergünstigung einer der Hauptzwecke der Gestaltung oder Transaktion war. Wenn die Regelung diesen Fall besonders hervorhebt, will sie daran erinnern, dass gerade in solchen Fällen eine teleologische Interpretation der Abkommensvorschriften besonders wichtig ist. Eine am Ziel und Zweck der Regelung orientierte Auslegung ist aber auch sonst geboten. Die Vorschrift über den Principal-Purpose-Test hat daher für alle beteiligten Rechtsanwender Signalfunktion, greift aber nicht in den Inhalt des Abkommens ein.<sup>10)</sup>

Durch das MLI wird die Art 9 Abs 1 OECD-MA nachgebildete Verrechnungspreisvorschrift um die in Art 9 Abs 2 OECD-MA vorgesehene Gegenberichtigungsvorschrift ergänzt. Verrechnungspreisermittlung und auch deren Korrektur sind primär eine Frage des nationalen Rechts der beiden Staaten. Art 9 Abs 1 OECD-MA hat bloß Schrankenwirkung und verhindert gegen den Fremdvergleichsgrundsatz verstoßende Berichtigungen. Werden neue Aspekte des Sachverhalts bekannt, sollte dies ohnehin auch für den anderen Vertragsstaat Anlass sein, seine eigene Verrechnungspreisermittlung zu überprüfen. Art 9 Abs 2 OECD-MA gibt dem Steuerpflichtigen, der bei einer nur von einer Seite vorgenommenen Gewinnkorrektur womöglich der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung ausgesetzt ist, zusätzliche Rückendeckung und ermuntert seine „zuständige Behörde“, dies zu vermeiden.

### III. Neue Auslegungsfragen

Zwei der neu in das Abkommen aufgenommenen Vorschriften betreffen Betriebsstätten: Zum einen ist der bisherige Ausnahmekatalog für Betriebsstätten in Art 5 Abs 4 DBA Slowakei durch die in Art 13 Abs 2 MLI enthaltene Vorschrift über die „künstliche Umgehung des Betriebsstättenstatus durch die Ausnahme bestimmter Tätigkeiten“ ersetzt worden. Zum anderen ist die in Art 10 Abs 1 bis 3 MLI enthaltene Regelung über „Missbrauchsbekämpfung für in Drittstaaten oder -gebieten gelegene Betriebsstätten“ in das Abkommen eingefügt worden.

Das DBA Slowakei kennt noch immer eine eigene Regelung für selbständige Arbeit in seinem Art 14, wie sie bis 2000 auch im OECD-MA enthalten war. Im OECD-MA ist diese Vorschrift gestrichen worden, die bisherigen Einkünfte aus selbständiger Arbeit wurden Art 7 OECD-MA zugeordnet. Der Anwendungsbereich des Art 7 OECD-MA hat sich dadurch mittlerweile erweitert, während der im DBA Slowakei enthaltene Art 7 die unter Art 14 fallenden Einkünfte nicht mitumfasst.

---

<sup>9)</sup> Dazu Lang, Verhinderung von Doppel- und Doppelnichtbesteuerung, SWI-Spezial (2018) 62 (63).

<sup>10)</sup> Näher Lang, The Signalling Function of Art 29 para 9 OECD MC (“Principal Purpose Test”), Bulletin 2020, Vol 74 No 4/5.

Die auf dem Boden des OECD-MA 1963 abgeschlossenen DBA – und damit auch das nunmehrige DBA Slowakei – unterscheiden auch außerhalb der Art 7 und 14 zwischen der für Zwecke des Art 7 maßgebenden Betriebsstätte und der für Art 14 maßgebenden „festen Einrichtung“: Beide Begriffe werden zB in Art 10 Abs 4, Art 11 Abs 3, Art 12 Abs 4, Art 13 Abs 2, Art 15 Abs 2 lit c, Art 21 Abs 2 und Art 22 Abs 2 DBA Slowakei nebeneinander verwendet. Im Gegensatz dazu verwendet das Diskriminierungsverbot des Art 24 Abs 3 DBA Slowakei nur „Betriebsstätten“. Offenbar im Umkehrschluss zu den anderen genannten Vorschriften wird daraus im Schrifttum zum OECD-MA 1963 abgeleitet, dass das Betriebsstättendiskriminierungsverbot nicht für feste Einrichtungen im Rahmen von selbständiger Arbeit gilt.<sup>11)</sup>

Daraus könnte geschlossen werden, dass die durch das MLI bewirkten Änderungen auch nur für unter Art 7 DBA Slowakei fallende Unternehmensgewinne Bedeutung haben: Wenn die Abkommensvorschriften zwischen der Betriebsstätte und der festen Einrichtung differenzieren, sind diese Änderungen für Betriebsstätten eben auch nur für Betriebsstätten im Sinne dieses DBA relevant. Umgekehrt hatten die Verfasser des MLI nicht irgendeinen beliebigen Betriebsstättenbegriff, sondern jenen des damals aktuellen OECD-MA vor Augen. Dieser war aber weiter und umfasste auch die vorher gesondert geregelte feste Einrichtung.

Eine genauere Analyse zeigt, dass der Betriebsstättenbegriff nicht ausschließlich an die Anwendung des Art 7 OECD-MA gebunden ist. Dies gilt für die aktuell bestehende Version des OECD-MA genauso wie für das OECD-MA 1963 und das DBA Slowakei. So schützt zB das Betriebsstättendiskriminierungsverbot auch im Anwendungsbereich der Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen, soweit das unbewegliche Vermögen als Betriebsstätte qualifiziert.<sup>12)</sup> Es gibt zwar eine systematische Notwendigkeit, die Art 7 und 14 DBA Slowakei so voneinander abzugrenzen, dass Überschneidungen vermieden werden, aber es gibt keine derartige Notwendigkeit für die Begriffe der Betriebsstätte und der festen Einrichtung. Der Begriff des Unternehmens lässt sich so verstehen, dass an sich auch selbständige Arbeit nach Art 14 DBA Slowakei mitumfasst ist. Aus Art 7 Abs 7 DBA Slowakei ergibt sich aber, dass Art 14 DBA Slowakei im Überschneidungsfall vorgeht. Betriebsstätten nach Art 5 OECD-MA können auch die nach Art 14 OECD-MA maßgebenden festen Einrichtungen umfassen. Keiner dieser beiden Begriffe ordnet an irgendeiner Stelle des Abkommens eigenständige Rechtsfolgen an, sondern sie sind nur insoweit von Bedeutung, als sich andere Rechtsvorschriften auf sie beziehen.

Vor dem Hintergrund dieser Überlegungen haben die durch das MLI in Art 5 Abs 4 DBA Slowakei eingefügten Ausnahmen für den Betriebsstättenbegriff des Art 5 Bedeutung. Wenn dieser Begriff auch feste Einrichtungen, wie sie nach Art 14 OECD-MA relevant sind, umfasst, können diese Einschränkungen auch für solche Betriebsstätten relevant sein. Art 14 DBA Slowakei erwähnt aber nicht Betriebsstätten, sondern feste Einrichtungen, die vom geänderten Art 5 Abs 4 DBA Slowakei nicht ausdrücklich angesprochen sind. Hier kann sich nur die Frage stellen, ob die für Zwecke des Art 5 DBA Slowakei vorgenommenen Änderungen sinngemäß auch bei der Auslegung der „festen Einrichtung“ zu berücksichtigen sind. Betriebsstätten und feste Einrichtungen weisen Parallelen auf, daher ist eine sinngemäße Anwendung der durch Art 5 DBA Slowakei vorgenommenen Präzisierungen dieses Begriffs auf die feste Einrichtung nicht auszuschließen. Ob dies allerdings so weit geht, Ausnahmetatbestände in den Begriff der festen Einrichtung hineinzulesen, für die der bloße Ausdruck der festen Einrichtung

<sup>11)</sup> Dazu *Rust in Reimer/Rust*, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions<sup>4</sup> (2015) Art 24 Rz 59 mwN.

<sup>12)</sup> Dazu *Lang*, Der Begriff „Unternehmen“ und Art 24 OECD-MA, SWI 2011, 9 (14); anderer Ansicht VfGH 15. 3. 1990, B 758/88, VfSlg 12.326/1990.

keinen Anhaltspunkt gibt, ist nicht gesichert.<sup>13)</sup> Dies gilt selbstverständlich für die frühere Fassung des Art 5 Abs 4 DBA Slowakei genauso wie für die nunmehrige.

Anders verhält es sich bei der Regelung über in Drittstaaten oder -gebieten gelegene Betriebsstätten. Hier ist keine Verteilungsnorm unmittelbar angesprochen. Es ist lediglich von „*Unternehmen*“ die Rede, und dieser Begriff kann an sich auch selbständige Arbeit umfassen. Während die Verteilungsnorm des Art 14 DBA Slowakei gegenüber jener des Art 7 DBA Slowakei vorgeht, stellt sich diese Vorrangfrage hier nicht. Der Betriebsstättenbegriff kann für Zwecke dieser Vorschrift auch eine feste Einrichtung mitumfassen. Daher spricht nichts dagegen, diese Missbrauchsbekämpfungsvorschrift auch dann zum Einsatz zu bringen, wenn Bezieher selbständiger Arbeit in einem niedrigbesteuernden Drittstaat eine feste Einrichtung haben und diese Einkünfte im Ansässigkeitsstaat befreit sind. Vor diesem Hintergrund ist aber genauso zu überlegen, das Betriebsstättendiskriminierungsverbot des Art 24 Abs 3 DBA Slowakei auch auf feste Einrichtungen zu beziehen, die auch die Betriebsstättendefinition erfüllen.<sup>14)</sup>

#### IV. Alte Auslegungsfragen

Das DBA Slowakei kennt aber auch Schwächen, die durch das MLI nicht angesprochen, geschweige denn gelöst werden, und die die steuerliche Praxis daher weiter beschäftigen werden. Als Beispiel dafür sei die Besteuerung der Schiff- und Luftfahrt nach Art 8 DBA Slowakei erwähnt. Ähnliche Sonderregelungen sind auch in Art 13 Abs 3 DBA Slowakei bei den Veräußerungsgewinnen, in Art 15 Abs 3 DBA Slowakei bei der unselbständigen Arbeit und in Art 22 Abs 3 DBA Slowakei bei der Besteuerung des Vermögens zu finden. Zwar gibt es auch im OECD-MA heute noch Sondervorschriften für die Schiff- und Luftfahrt, allerdings wurden Auslegungsprobleme im Laufe der Jahre durch präzisere oder andere Formulierungen gelöst.<sup>15)</sup> Die Regelungen des DBA Slowakei basieren hingegen noch auf dem OECD-MA 1963 und weichen teilweise sogar davon ab.

Zentraler Begriff dieser Vorschriften des DBA Slowakei ist wie nach dem noch heute aktuellen OECD-MA jener des „*internationalen Verkehrs*“. Im DBA Slowakei ist dieser ebenso wenig wie nach dem OECD-MA 1963 definiert. Damals gab es lediglich eine Definition im OECD-MK, an der sich offenbar die Verfasser des DBA Slowakei orientiert hatten:<sup>16)</sup> „*Unter Betrieb im internationalen Verkehr ist jeder Betrieb von Seeschiffen oder Luftfahrzeugen zu verstehen, der sich über mehr als ein Land erstreckt, ohne Rücksicht auf die Zahl der Orte, die in einem bestimmten Land angefahren oder angefliegen werden.*“ Eine spannende Frage ist, ob einer solchen bloß im OECD-MK enthaltenen Definition derselbe Stellenwert zukommt wie wenn sie in Art 3 Abs 1 oder an einer anderen Stelle des DBA selbst aufzufinden wäre. Unterstellt man die Maßgeblichkeit dieser Definition, gilt als Betrieb im internationalen Verkehr auch ein Betrieb, der sich weder auf Österreich noch auf die Slowakei erstreckt, sondern nur auf Drittstaaten, solange mehr als ein einziger Staat betroffen ist.

Als Anwendungsbeispiel soll der Fall eines in Österreich ansässigen Flugbegleiters gewählt werden, der für eine in der Slowakei ansässige Fluggesellschaft arbeitet und da-

---

<sup>13)</sup> Für eine Heranziehung des Art 5 Abs 4 OECD-MA auf die Auslegung des Begriffs „*feste Einrichtung*“ Urtz, Die Gemeinsamkeiten und die Unterschiede zwischen der Betriebsstätte nach Art 5 OECD-MA und der festen Einrichtung nach Art 14 OECD-MA und die Konsequenzen für die abkommensrechtliche Behandlung grenzüberschreitend tätiger Freiberufler-Sozietäten, in *Gassner/Lang/Lechner*, Die Betriebsstätte im Recht der DBA (1998) 157 (168).

<sup>14)</sup> So auch *Loukota*, Das Betriebsstättendiskriminierungsverbot – Eine Bestandsaufnahme der Verwaltungspraxis, SWI 2005, 56 (58).

<sup>15)</sup> Ausführlich *Lang*, *Triangular Cases* – Das vernachlässigte Problem des DBA-Rechts, SWI 2019, 420 (420 ff).

<sup>16)</sup> Tz 1 OECD-MK 1963 zu Art 8 OECD-MA 1963.

bei ausschließlich auf Flügen zwischen deutschen und österreichischen Städten tätig ist. Das DBA Slowakei ist auf den Fall anwendbar, und nach Art 15 Abs 3 DBA Slowakei hat die Slowakei für Vergütungen für unselbständige Arbeit, die an Bord eines Luftfahrzeugs im internationalen Verkehr ausgeübt wird, das ausschließliche Besteuerungsrecht. Denn die Vergütungen dürfen nur in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem die Person ansässig ist, die die Gewinne aus dem Betrieb des Luftfahrzeugs erzielt.<sup>17)</sup> Dies ist die Slowakei. Österreich hat nach Art 23 Abs 2 lit a DBA Slowakei lediglich das Recht zum Progressionsvorbehalt.

Weiters ist auch das DBA zwischen Österreich und Deutschland anwendbar. Dieses DBA kennt in Art 15 Abs 5 DBA Deutschland auch eine Regelung für Einkünfte aus unselbständiger Arbeit, die an Bord eines Luftfahrzeugs ausgeübt wird, das im internationalen Verkehr betrieben wird. Der Begriff des internationalen Verkehrs ist in Art 3 Abs 1 lit g DBA Deutschland definiert. Die Definition ist aber mangels Ortes der Geschäftsleitung in einem der beiden Vertragsstaaten nicht anwendbar. Die Anwendung des Art 15 Abs 5 DBA Deutschland würde zudem daran scheitern, dass auch dort vorausgesetzt wird, dass der Ort der Geschäftsleitung des Luftfahrtunternehmens in einem der beiden Vertragsstaaten liegt. Daher sind die ersten beiden Absätze des Art 15 DBA Deutschland zu prüfen. Nach Art 15 Abs 1 DBA Deutschland hat Deutschland nur insoweit ein Besteuerungsrecht, als die Einkünfte in Deutschland ausgeübt werden. Für diese Einkünfte verliert Österreich das Besteuerungsrecht nach Art 23 Abs 2 DBA Deutschland. Österreich hat lediglich das alleinige Besteuerungsrecht für diese Einkünfte, wenn der Flugbegleiter sich nicht länger als 183 Tage in Deutschland aufhält und die slowakische Gesellschaft dort über keine Betriebsstätte verfügt, welche die Vergütungen trägt.

Wenn die Slowakei das ihr zustehende Besteuerungsrecht nach nationalem Recht durchsetzen kann, ist jene Konstellation problematisch, in der der Flugbegleiter seine Tätigkeit mehr als 183 Tage in Deutschland ausübt. Dann haben nämlich Deutschland und die Slowakei das Besteuerungsrecht, Österreich hat aufgrund des DBA Slowakei freizustellen, sodass es bei der Doppelbesteuerung in Deutschland und der Slowakei bleibt, da das DBA zwischen diesen beiden Staaten nicht auf eine in Österreich ansässige Person anwendbar ist. Wenn aber die Slowakei diese Einkünfte innerstaatlich nicht besteuern kann, ist wiederum die Situation problematisch, in der der Flugbegleiter seine Tätigkeit höchstens 183 Tage in Deutschland ausübt. Dann hätte im Verhältnis zu Deutschland zwar Österreich das alleinige Besteuerungsrecht, könnte es aber aufgrund des DBA Slowakei nicht ausüben. Dreifache Nichtbesteuerung wäre die Konsequenz.

Spätestens im Anwendungsbereich von DBA, die dem OECD-MA 2017 nachgebildet sind, wäre das Problem gelöst: Nach der nunmehrigen Fassung des Art 15 Abs 3 OECD-MA 2017 sollen diese Einkünfte im Ansässigkeitsstaat der Person besteuert werden, die die Einkünfte aus dem internationalen Verkehr bezieht. Der „*internationale Verkehr*“ wurde neu definiert. Art 3 Abs 1 lit e OECD-MA lautet nun wie folgt: „*The 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.*“ Die in der Definition angesprochene Ausnahme wäre nicht gegeben, weil das Luftfahrzeug im vorliegenden Fallbeispiel nicht bloß zwischen Orten in einem Vertragsstaat eingesetzt

---

<sup>17)</sup> Dabei handelt es sich um eine wesentliche Abweichung auch von Art 15 Abs 3 OECD-MA 1963, wo nur das Besteuerungsrecht des Geschäftsleitungsstaates des Unternehmens und nicht des Ansässigkeitsstaates der Person geregelt ist, und außerdem – und das ist noch bedeutender – nicht dessen alleiniges Besteuerungsrecht. Die ErlRV zu Art 15 des DBA ignorieren diese Unterschiede völlig (ErlRV 848 BlgNR 14. GP, 20).

wird. Daher läge nach dem DBA Slowakei nach wie vor „*internationaler Verkehr*“ vor. Nach der Neufassung des Art 15 Abs 3 OECD-MA hat allerdings der Ansässigkeitsstaat des Flugbegleiters – im vorliegenden Fall Österreich – das alleinige Besteuerungsrecht. Das würde zu vernünftigen Lösungen führen: Die Slowakei könnte gar nicht besteuern. Österreich hat nach dem DBA Slowakei das alleinige Besteuerungsrecht für diese Einkünfte. Im Verhältnis zu Deutschland würde Österreich nach dem DBA Deutschland dieses Besteuerungsrecht verlieren, wenn die Tätigkeit mehr als 183 Tage dort ausgeübt wird, sonst aber auch im Verhältnis zu Deutschland als einziger Staat behalten. In jeder Konstellation wäre die Doppelbesteuerung vermieden, und die Einmalbesteuerung wäre gesichert.<sup>18)</sup>

An diesem Beispiel zeigt sich ein Grundproblem des MLI: Viele der fast zeitgleich mit dem MLI beschlossenen Änderungen des OECD-MA sind nicht vom MLI umfasst. Die Staaten hatten daher gar nicht die Möglichkeit, ihre DBA im Wege des MLI insgesamt auf den aktuellen Stand zu bringen und vollumfänglich an die jüngsten Änderungen des OECD-MA anzupassen.

## V. Zusammenfassende Würdigung

Die durch das MLI bewirkten Eingriffe in das DBA Slowakei sind überschaubar. Aufgrund der Zurückhaltung beider Staaten, beim MLI weit über das „Pflichtprogramm“ hinauszugehen, und mangels übereinstimmender Positionen Österreichs und der Slowakei zu einigen der sonst über das MLI erreichbaren DBA-Änderungen beschränken sich die Auswirkungen auf wenige Bereiche. Die materiell bedeutendste Änderung ist wohl der für slowakische Ansässige vollzogene Wechsel von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode.

Die MLI-bedingten Änderungen sind kein Ersatz für eine Totalrevision. Das DBA mit der Slowakei ist in die Jahre gekommen. In seiner Stammfassung war es mit der CSSR abgeschlossen; es beruht zudem noch auf dem OECD-MA 1963. Seitdem hat sich viel getan. Eine gründliche Überarbeitung oder der Abschluss eines neuen Abkommens sollte daher angestrebt werden.

---

<sup>18)</sup> Näher *Lang*, SWI 2019, 420 ff.

---

## Rückblick in das Jahr 2019 (SWI 2019, 601)

Hybride Gestaltung und slowakische K.S.

Martin Hummer / Julian Höhfurtnern\*)

### Die slowakische Komanditná Spoločnosť' – eine hybride Gestaltung?

#### THE SLOVAK KOMANDITNÁ SPOLOČNOSŤ' – A HYBRID STRUCTURE?

In the case of dividend distributions of a hybrid taxed Slovakian Komanditná Spoločnosť' (K.S.) to the Austrian limited partners, Austrian withholding tax can be avoided. The new section 14 Austrian Corporate Tax Act is intended to put a stop to some hybrid constructions from January 2020 onwards. Does this mean that the K.S. model is history?

#### I. Ausgangslage

Unter bestimmten Voraussetzungen sind Dividenden, die eine in Österreich ansässige natürliche Person als Kommanditist einer hybrid besteuerten slowakischen komanditná