

34. Jahrgang / September 2024 / Nr. 9

SWI

Steuer und Wirtschaft International
Tax and Business Review

Michael Lang

Doppelbesteuerung und Luftverkehrsabkommen

Double Taxation and Air Services Agreements

Christian Knotzer

Völkerrechtliche Steuerprivilegien

Tax Privileges Under International Law

Gustavo Weiss de Resende / Benjamin Beer / Stefan Pregesbauer

Auslegung des Methodenartikels des DBA Malta

Interpretation of the Method Article in the Tax Treaty with Malta

Valentin Bendlinger

Der Einfluss von Unionsrecht auf Abkommensmissbrauch

The Influence of EU Law on Tax Treaty Abuse

Thomas Kollruss / Christopher Fehn

Deutsche Wegzugsbesteuerung ohne dauerhafte Stundung

German Exit Taxation Without Permanent Deferral

News aus der EU, Rechtsprechung

EU News, Court Decisions

Linde
www.lindeverlag.at

Michael Lang*)

Die Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen aufgrund von Luftverkehrsabkommen

THE AVOIDANCE OF DOUBLE TAXATION OF INCOME AND CAPITAL IN AIR SERVICES AGREEMENTS

Many air services agreements concluded by Austria contain provisions comparable to Art 8 and Art 22 para 3 OECD MC. This article analyzes the legal basis for these agreements and the significance of the OECD MC, the UN MC, and Template Air Services Agreements issued by the *International Civil Aviation Organization*. It also examines the relationship between the tax provisions in air services agreements and double taxation agreements.

I. Rechtsgrundlagen

Zum Internationalen Steuerrecht Österreichs werden vor allem das österreichische Außensteuerrecht und die Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) gezählt. Daneben gibt es aber auch noch eine große Zahl von steuerrechtlichen Regelungen in anderen völkerrechtlichen Verträgen, die nicht primär das Steuerrecht betreffen. Beispiele dafür sind die völkervertraglichen Regelungen für Diplomaten und Bedienstete internationaler Organisationen, die Amtssitzabkommen oder die Abkommen über kulturellen Austausch.¹⁾

Zu diesen Vorschriften gehören auch die Luftverkehrsabkommen (LVA): Weltweit gibt es mehr als 3.000 derartige bilaterale völkerrechtliche Verträge.²⁾ Zahlreiche der von Österreich abgeschlossenen LVA enthalten Art 8 Abs 1 und Art 22 Abs 3 OECD-MA teilweise vergleichbare steuerliche Vorschriften: Sie weisen einem der beiden Vertragsstaaten das ausschließliche Besteuerungsrecht für Gewinne und für das Vermögen von Fluglinien zu, die Luftfahrzeuge im internationalen Verkehr betreiben.

Diese Abkommen werden in aller Regel von der österreichischen Bundesregierung mit der Regierung des anderen Vertragsstaates geschlossen.³⁾ Sie werden nicht vom Nationalrat nach Art 50 Abs 1 Z 1 B-VG genehmigt. In die österreichische Rechtsordnung sind sie als verordnungskoordinierte Staatsverträge einzuordnen.⁴⁾ Sie stehen damit auf derselben Stufe wie Durchführungsverordnungen.⁵⁾ Sie benötigen daher auch eine gesetzliche Grundlage.

In Betracht dafür könnte § 48 Abs 5 BAO kommen. Diese Vorschrift ermöglicht dem Bundesminister für Finanzen (BMF), Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteue-

*) Univ.-Prof. Dr. DDr. h.c. Michael Lang ist Vorstand des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU, wissenschaftlicher Leiter des LL.M.-Programms International Tax Law und Sprecher des Doctoral Program in International Business Taxation (DIBT) der WU. – Frau Christine Mucina-Bauer und Frau Dr. Veronika Daurer verdanke ich wertvolle Einsichten über die Staatenpraxis beim Abschluss von LVA und der Textierung ihrer steuerlichen Vorschriften. Herrn Thomas Frenkenberger danke ich für die Unterstützung bei der Literaturrecherche und die Diskussion des Manuskripts.

1) Ausführlich Daxkobler/Seiler, Chapter 3: Austria, in Lang/Pistone/Schuch/Staringer/Storck, Tax Rules in Non-Tax Agreements (2012) 51 (51 ff).

2) Pürgy/Hofer, Verkehrsrecht, in Holoubek/Potacs, Öffentliches Wirtschaftsrecht I⁴ (2019) 1053 (1213).

3) Zu Regierungsübereinkommen und deren Einordnung in die österreichische Rechtsordnung ausführlich Posch, Regierungsübereinkommen – Ressortübereinkommen – Verwaltungsübereinkommen, ÖZöRV 1983, 201 (201 ff).

4) Zum Begriff siehe Öhlinger/Müller in Korinek/Holoubek, Österreichisches Bundesverfassungsrecht¹⁴ (2018) Art 50 B-VG Rz 48; Lang, Doppelbesteuerungsabkommen und innerstaatliches Recht (1992) 41, FN 118.

5) Resch, Das Recht der Luftfahrtunternehmen (2001) 43 f.

zung zu setzen. Diese ergänzen die DBA und haben insbesondere auch im Verhältnis zu Staaten Bedeutung, mit denen kein DBA besteht. Der BMF kann aber auf Grundlage dieser Vorschrift auch im Anwendungsbereich von DBA tätig werden.⁶⁾ Als Maßnahmen kommen sowohl Bescheide als auch Verordnungen in Betracht.⁷⁾ Die LVA werden aber nicht vom BMF, sondern von der Bundesregierung abgeschlossen. Die Bundesregierung ist jedoch nicht in § 48 Abs 5 BAO angesprochen.

Eine Rechtsgrundlage findet sich aber in § 9 Abs 2 Z 3 Bundesgesetz über den zwischenstaatlichen Luftverkehr 2008 (BGzLV 2008):⁸⁾ Nach § 9 Abs 1 dieses Gesetzes können in LVA „über die in den §§ 3 bis 8 genannten Inhalte hinaus jene sonstigen Bestimmungen, die für eine angemessene Ausübung von Luftverkehrsrechten durch Luftfahrtunternehmen sowie eine angemessene Anwendung des Luftverkehrsabkommens erforderlich sind, vereinbart werden“. Nach § 9 Abs 2 Z 3 BGzLV 2008 sind als „Bestimmungen im Sinne von Abs. 1 [...] insbesondere Regelungen betreffend [...] die Befreiung von Steuern und Abgaben [...] anzusehen“.

II. Die Bedeutung des ICAO Template Air Services Agreement

Die *International Civil Aviation Organization* (ICAO) erstellt seit 2003 *Template Air Services Agreements* (TASA), die laufend weiterentwickelt werden. Dabei handelt es sich um Mustertexte für LVA, deren sich die Staaten bei ihren bilateralen Regelungen bedienen können.⁹⁾ Im Unterschied zu den Musterabkommen der OECD und der UN auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen enthalten die TASA deutlich mehr Optionen. Die in den TASA enthaltenen Mustervorschriften sind auch kommentiert, allerdings keineswegs so umfangreich wie die Bestimmungen der Musterabkommen der OECD und der UN. Eines der beiden TASA ist für bilaterale Abkommen gedacht, das andere für regionale oder plurilaterale Abkommen. In der Folge soll es ausschließlich um das bilaterale TASA gehen.

Die ICAO erläutert das Konzept der TASA folgendermaßen:¹⁰⁾ „*The TASAs are a comprehensive framework of air services agreements which include draft provisions on traditional, transitional and most liberal approaches, including optional wording, to the various elements in an air services agreement. The wording is based on model clauses or language developed by ICAO over the years on various air services agreement articles such as capacity, tariffs, competition laws, ‚doing business‘ and safety and aviation security provisions. The other source for the language in the provisions of the TASA is the practice and usage of States in their agreements; the text for most of the provisions therefore represents a distillation of the most common and current usage by States in this field.*“

Das TASA enthält in seinem Art 14 auch eine Steuervorschrift. Die ICAO weist dabei darauf hin, dass diese Musterbestimmung der Umsetzung der von ihr verfolgten Ziele dient. Diese sind in Hinblick auf die Besteuerung der Fluglinien im Doc 8632 festgehalten. Zunächst findet sich dort eine Problembeschreibung:¹¹⁾

⁶⁾ Lang, Die Kompetenz des Bundesministers für Finanzen zur Erlassung von Bescheiden gemäß § 48 BAO, in Bauer et al, Unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (2004) 217 (230 f).

⁷⁾ Dazu näher Lang in Bauer et al, Unilaterale Maßnahmen, 217 (219 f).

⁸⁾ BGBl I 2008/96 idF BGBl I 2013/96.

⁹⁾ Zu früheren Mustern, insbesondere zum Chicago-Typ, Bermuda-I-Typ, Bermuda-II-Typ und zu den Open-Sky-Abkommen, näher Resch, Das Recht der Luftfahrtunternehmen, 47 f.

¹⁰⁾ ICAO, Policy and Guidance Material on the Economic Regulation of International Air Transport (Doc 9587)⁴ (2017) A1-1.

¹¹⁾ ICAO, ICAO's Policies on Taxation in the Field of International Air Transport (Doc 8632)³ (2000) 3 f.

„Whereas with respect to the taxation of income of international air transport enterprises and aircraft and other movable property:

- a) multiple taxation of the earnings of international air transport enterprises and of aircraft and other movable property associated with the operation of aircraft engaged in international air transport can be effectively prevented by the reciprocal agreement of States to limit taxation in these two fields to the State in which any such enterprise has its fiscal domicile;*
- b) for international air transport enterprises lack of implementation of this rule of reciprocal exemption involves either multiple taxation or considerable difficulties of income allocation in a very large number of taxing jurisdictions; and*
- c) such exemptions have already been widely obtained, for example, through the inclusion of appropriate provisions in bilateral agreements aimed at avoidance of multiple taxation generally or in those dealing with the exchange of commercial air transport rights or through individual States adopting legislation which grants the exemption to any other State that provides reciprocity.“*

In weiterer Folge ist in Doc 8632 die Resolution des ICAO Council dazu wiedergegeben:¹²⁾

„With respect to the taxation of income of international air transport enterprises and taxation of aircraft and other moveable property:

- a) each Contracting State shall, to the fullest possible extent, grant reciprocally:*
 - i) exemption from taxation on the income of air transport enterprises of other Contracting States derived in that Contracting State from the operation of aircraft in international air transport; and*
 - ii) exemption of air transport enterprises of other Contracting States from property taxes, and capital levies or other similar taxes, on aircraft and other moveable property associated with the operation of aircraft in international air transport;*
- b) the ‚taxation‘ and ‚taxes‘ referred to in a) i) and ii) shall include taxes levied by any national or local taxing authority within a State;*
- c) each Contracting State shall endeavour to give effect to Clause a) above, by the bilateral negotiation of agreements relating to double taxation generally, or by such other methods as the inclusion of appropriate provisions in bilateral agreements for the exchange of commercial air transport rights, or by legislation granting such exemption to any other State that provides reciprocity; and*
- d) each Contracting State shall take all feasible measures to avoid delays in any bilateral negotiations found necessary to achieve implementation of Clause a) above.“*

Für Art 14 TASA stellt die ICAO drei Varianten zur Verfügung. Option 1 legt fest, welcher der beiden Staaten das ausschließliche Besteuerungsrecht hat. Die Vorschrift lautet wie folgt:

- „1. Profits from the operation of the aircraft of a designated airline in international traffic shall be taxable only in the territory of the Party in which the place of effective management of that airline is situated.*
- 2. Capital represented by aircraft operated in international traffic by a designated airline and by movable property pertaining to the operation of such aircraft shall be taxable only in the territory of the Party.*
- 3. Where a special agreement for the avoidance of double taxation with respect to taxes on income and on capital exists between the Parties, the provisions of the latter shall prevail.“*

¹²⁾ ICAO, Doc 8632³, 5.

Option 2 ist hingegen als ausdrückliche Steuerbefreiungsvorschrift konzipiert:

- „1. *Profits or income from the operation of aircraft in international traffic derived by an airline of one Party, including participation in inter-airline commercial agreements or joint business ventures, shall be exempt from any tax on profits or income imposed by the Government of the other Party.*
2. *Capital and assets of an airline of one Party relating to the operation of aircraft in international traffic shall be exempt from all taxes on capital and assets imposed by the Government of the other Party.*
3. *Gains from the alienation of aircraft operated in international traffic and movable property pertaining to the operation of such aircraft which are received by an airline of one Party shall be exempt from any tax on gains imposed by the Government of the other Party.*
4. *Each Party shall on a reciprocal basis grant relief from value added tax or similar indirect taxes on goods and services supplied to the airline designated by the other Party and used for the purposes of its operation of international air services. The tax relief may take the form of an exemption or a refund.]“*

Der dritten Option dürfte hingegen die unmittelbare Anwendbarkeit fehlen:

„*Each party shall undertake to reduce to the fullest practicable extent and make plans to eliminate as soon as its economic conditions permit all forms of taxation on the sale or use of international air transport, including such taxes for services which are not required for international civil aviation or which may discriminate against it.*“

III. Die Bedeutung der Musterabkommen der OECD und der UN

Option 1 ist erkennbar von DBA-Vorschriften inspiriert, wie sie auch in Art 8 Abs 1 und Art 22 Abs 3 OECD-MA und UN-MA enthalten sind. Die Steuervorschriften der österreichischen LVA ähneln in aller Regel am stärksten dieser Variante des Art 14 TASA. Wenn daher in der Folge von Art 14 TASA die Rede und keine andere Variante ausdrücklich angesprochen ist, ist damit ausschließlich Option 1 gemeint.

Die meisten der in den österreichischen LVA enthaltenen Steuervorschriften weisen aber noch deutlichere Parallelen zu Art 8 Abs 1 und Art 22 Abs 3 OECD-MA und UN-MA auf, als dies bei Art 14 TASA der Fall ist: Ihr Anwendungsbereich ist – anders als nach Art 14 TASA – nicht auf die „*designated airlines*“ beschränkt. Stattdessen verwenden sie – wie die beiden Vorschriften des OECD-MA und des UN-MA – das Wort „*enterprise*“. Die 2017 erfolgten Änderungen dieser Vorschriften in beiden Musterabkommen sind hingegen für die österreichischen LVA bisher ohne Bedeutung geblieben.¹³⁾ Dies zeigt sich beispielsweise in Art 7 des erst kürzlich im BGBl kundgemachten LVA Ruanda:¹⁴⁾

- „1. *Profits from the operation of aircraft in international traffic shall be taxable only in the territory of the Contracting Party in which the place of effective management of the enterprise is situated.*
2. *Capital represented by aircraft operated in international traffic and by movable property pertaining to the operation of such aircraft shall be taxable only in the territory of the Contracting Party in which the place of effective management of the enterprise is situated.*

¹³⁾ Zu den 2017 erfolgten Änderungen der Regelungen über die Besteuerung von Luftfahrtunternehmen und deren Mitarbeitern vgl näher S. *Bendlinger*, Das OECD-Musterabkommen 2017, SWI 2017, 450 (454 ff); *Lang*, Triangular Cases – Das vernachlässigte Problem des DBA-Rechts, SWI 2019, 420 (420 ff); *Haas*, Besteuerung international tätiger Schifffahrts- und Luftfahrtunternehmen, SWI 2020, 461 (461 ff).

¹⁴⁾ BGBl III 2024/87.

3. *Where a special Agreement for the avoidance of double taxation with respect to taxes on income and on capital exists between the Contracting Parties, the provisions of the latter shall prevail.*“

Die Unterschiede zwischen der bis 2017 bestehenden Fassung des Art 8 Abs 1 und des Art 22 Abs 3 OECD-MA oder UN-MA einerseits und den beiden ersten Absätzen des exemplarisch wiedergegebenen LVA Ruanda beschränken sich darauf, dass das LVA verständlicherweise nur die Luftfahrzeuge im internationalen Verkehr, nicht aber auch die Seeschiffe erwähnt, und das LVA nicht von den Vertragsstaaten, sondern vom Gebiet der Vertragsparteien spricht, in dem besteuert werden darf. Viele andere österreichische LVA ähneln in dieser Hinsicht dem mit Ruanda abgeschlossenen Abkommen.

Wenn man neben den englischen Versionen die meist ebenfalls authentischen deutschen Texte der LVA ansieht, zeigen sich oft weitere Unterschiede zur gängigen deutschen Übersetzung des Art 8 Abs 1 und des Art 22 Abs 3 beider Musterabkommen: So ist statt des Ortes der tatsächlichen Geschäftsleitung gelegentlich vom „Ort der tatsächlichen Leitung“¹⁵⁾, dem „Sitz der tatsächlichen Betriebsleitung“¹⁶⁾ oder dem „Ort der tatsächlichen Unternehmensleitung“ die Rede.¹⁷⁾ Fast alle österreichischen LVA übersetzen in der Bestimmung über die Vermögensbesteuerung das Wort „capital“ nicht mit „Vermögen“ – wie das aus der deutschen Fassung des Art 22 Abs 3 OECD-MA und UN-MA vertraut ist –, sondern mit „Kapital“. Die Orientierung dieser Vorschriften an den bis 2017 bestehenden Bestimmungen der Musterabkommen ist aber dennoch offenkundig. Dies wird sogar für die wenigen Abkommen gelten, die Englisch nicht als authentische Vertragssprache haben.¹⁸⁾ Umso mehr noch trifft dies aber für die meisten dieser Abkommen zu, die auch Englisch als authentische Vertragssprache haben, und ganz besonders für jene, in denen bei Divergenzen der englische Text Vorrang hat.

Es gibt aber auch Ausnahmen: Wenig Parallelen zu den Vorschriften des OECD-MA oder des UN-MA sind in Art 11 Abs 3 und 4 LVA Kroatien zu finden.¹⁹⁾ Diese Regelungen weisen zwar – insoweit ähnlich wie Art 8 Abs 1 und Art 22 Abs 3 OECD-MA oder UN-MA – dem Staat, in dem sich der „Hauptgeschäftssitz des betroffenen namhaft gemachten Flugunternehmens“ befindet, das ausschließliche Besteuerungsrecht zu. Sie orientieren sich aber auch in der englischen Sprache nicht an der Terminologie der genannten Vorschriften des OECD-MA oder des UN-MA. Die Annahme, dass diese Bestimmungen für Art 11 Abs 3 und 4 des Abkommens Pate gestanden sind, liegt daher nicht unbedingt nahe.

Ein anderer Sonderfall ist das LVA Neuseeland:²⁰⁾ Art 8 dieses Abkommens kommt ganz ohne Bezugnahme auf „Unternehmen“ aus und gibt dem Vertragsstaat, in dem der Betreiber des Luftfahrzeugs ansässig ist, das ausschließliche Besteuerungsrecht. Dieses LVA stammt aus 2002: Zu diesem Zeitpunkt sah der OECD-Kommentar eine alternative Vorschrift vor, die nur den Ansässigkeitsstaat der Person, die das Unternehmen betreibt, zur Besteuerung berechtigte.²¹⁾ Die im OECD-Kommentar verwendeten Formulierungen unterscheiden sich aber von jenen des Art 8 LVA Neuseeland.²²⁾ Of-

¹⁵⁾ Art 8 LVA Gambia, Art 14 LVA Irland, Art 8 LVA Litauen, Art 6 LVA Senegal, Art 8 LVA Ukraine.

¹⁶⁾ Art 8 LVA Brunei, Art 10 LVA Marokko.

¹⁷⁾ Art 6 LVA Panama.

¹⁸⁾ Vgl zB Art 6 LVA Senegal, wobei in diesem Abkommen eine Regelung über die Steuern vom Vermögen überhaupt fehlt.

¹⁹⁾ BGBl 1995/667.

²⁰⁾ BGBl III 2002/272.

²¹⁾ Tz 2 OECD-MK 2000 zu Art 8 OECD-MA.

²²⁾ Der Wortlaut der im aus 2000 stammenden OECD-MK vorgeschlagenen Formulierung lautet wie folgt: „Profits of an enterprise of a Contracting State from the operation of ships or aircraft in international traffic shall be taxable only in that State.“ Diese Formulierung unterscheidet sich von Art 8 LVA Neuseeland: „Profits from the operation of aircraft in international traffic shall be taxable only in the territory of the Contracting Party in which the aircraft operator is resident.“

fenbar knüpft auch Art 8 dieses Abkommens nicht unmittelbar an die im OECD-Kommentar vorgeschlagene Bestimmung an.

Für Zwecke der Interpretation der Art 8 Abs 1 und Art 22 Abs 3 OECD-MA oder UN-MA ähnelnden steuerlichen Bestimmungen der LVA ist zunächst zu eruieren, ob und an welche Fassung eines Musterabkommens sie anknüpfen. Nur die Fassungen von Musterabkommen und Kommentaren, die zum Zeitpunkt des Abkommensabschlusses schon existiert haben, können zu den zu berücksichtigenden Materialien gehören.²³⁾ Dabei ist aber zu berücksichtigen, was der BFH am Beispiel des OECD-Kommentars erläuterte:²⁴⁾ *„Der OECD-Musterkommentar mag zwar für die Auslegung später abgeschlossener Abkommen bedeutsam sein, er steht aber keinesfalls auf einer Stufe mit der auszulegenden völkervertraglichen Regelung selbst. Sein Stellenwert ist vielmehr dem der Gesetzesmaterialien bei der Auslegung nationaler Gesetze vergleichbar und es ist deshalb nicht ausgeschlossen, dass sich die Intentionen der ‚Kommentatoren‘ nicht im Gesetzestext widerspiegeln oder durch vorrangig einzustufende systematische oder teleologische Erwägungen verdrängt werden.“*

Zusätzlich machte der BFH aber auch noch die folgenden Einschränkungen:²⁵⁾ *„Allerdings gilt dies nur insoweit, als in dem konkret auszulegenden Abkommen (hier DBA-USA 1989/2008) der gleiche – oder ein zumindest vergleichbarer – Wortlaut wie im OECD-Musterabkommen genutzt wird, auf das sich der OECD-Musterkommentar bezieht. Je weiter das auszulegende DBA in seinen Formulierungen und/oder seinem Aufbau von dem OECD-Musterabkommen abweicht, desto geringer ist die Aussagekraft der Ausführungen im OECD-Musterkommentar.“* Nahezu wortidentische Formulierungen verwendete der BFH schon in seinem Urteil vom 13. 4. 2022, I R 1/19, zum deutschen DBA mit Hongkong.²⁶⁾ Dieses Abkommen ist insoweit mit den LVA vergleichbar, als es sich um kein umfassendes DBA handelt, sondern dort bloß die Vermeidung der Doppelbesteuerung von Schifffahrtsunternehmen geregelt ist.²⁷⁾

Im Falle der LVA kommt noch dazu, dass zu klären ist, ob die Vorschriften des OECD-MA oder aber des UN-MA für eine in einem solchen Abkommen enthaltene steuerliche Bestimmung Pate gestanden sind. Diese Frage ist aber von geringerer Relevanz: Art 8 OECD-MA und Art 8 UN-MA waren – soweit es um den hier relevanten Luftverkehr geht – schon bis 2017 identisch,²⁸⁾ und die UN folgte der OECD auch 2017 bei den Änderungen des Musterabkommens. Dies gilt auch für den Kommentar, den die UN schon von Beginn an, und dann auch in der 2017 geänderten Form, weitgehend von der OECD übernahm.

Die Bedeutung des OECD-Kommentars hängt aber auch immer davon ab, ob „*observations*“ oder – sofern es sich nicht um Mitgliedstaaten der OECD handelt – „*positions*“ abgegeben wurden.²⁹⁾ Österreich hat in Hinblick auf Art 8 Abs 1 und Art 22 Abs 3 OECD-MA auf „*observations*“ verzichtet. Vietnam kann hingegen als ein Beispiel für jene Staaten genannt werden, die sich von einzelnen Passagen des OECD-Kommentars zu Art 8 OECD-MA distanzieren haben:³⁰⁾ *„Vietnam disagrees with the interpretation presented in paragraph 5 of the Commentary.“* An dieser Stelle des OECD-Kommen-

²³⁾ Siehe zB Lang, Haben die Änderungen der OECD-Kommentare für die Auslegung älterer DBA Bedeutung? SWI 1995, 412 (415 ff).

²⁴⁾ BFH 11. 7. 2018, I R 44/16.

²⁵⁾ BFH 5. 12. 2023, I R 42/20.

²⁶⁾ Ähnliche Überlegungen finden sich bereits in BFH 23. 9. 2008, I R 57/07.

²⁷⁾ DBGBl II 2004, 34 (36 ff).

²⁸⁾ Dazu Staringer/Mayer, International Traffic, in Lang/Pistone/Rust/Schuch/Staringer, The UN Model Convention and its Relevance for the Global Tax Treaty Network (2017) 89 (90).

²⁹⁾ Ausführlich Lang, Die Bedeutung des OECD-Kommentars und von „Reservations“, „Observations“ und „Positions“ für die DBA-Auslegung, SWI 2023, 113 (120 ff).

³⁰⁾ OECD, Positions on Article 8 (International Shipping and Air Transport) And its Commentary (2017) Tz 8.

tars geht es um „*profits from leasing a ship or aircraft*“. Aus der Formulierung der „*position*“ ist allerdings nicht klar, ob Vietnam einen engeren oder weiteren Anwendungsbereich des Art 8 OECD-MA, als in der entsprechenden Passage des OECD-Kommentars zum Ausdruck kommt, präferieren würde. Wäre die „*position*“ auch für die Interpretation des Art 8 LVA Vietnam relevant, ist die Berücksichtigung des genannten Absatzes des OECD-Kommentars ausgeschlossen. Die Frage, ob und welche „*profits from leasing a ship or aircraft*“ unter Art 8 LVA Vietnam fallen, müsste mangels zum Zeitpunkt des Abschlusses des LVA bestehenden Konsenses zwischen Österreich und Vietnam über diese Passage des OECD-Kommentars im Rahmen der Auslegung auf andere Weise geklärt werden.³¹⁾ Im konkreten Fall ist allerdings zu beachten, dass das LVA bereits 1995 geschlossen wurde.³²⁾ Die „*position*“ Vietnams stammt hingegen erst aus 1997.³³⁾ Entscheidend sind die zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses bestehenden „*positions*“.³⁴⁾ Daher ist diese „*position*“ für die Interpretation des LVA letztlich nicht relevant. Aus diesem Grund spricht nichts dagegen, auch Tz 5 OECD-MK zu Art 8 OECD-MA heranzuziehen.

IV. Konsequenzen der bloß partiellen Übernahme einzelner Vorschriften aus den Musterabkommen der OECD und der UN

Andere Interpretationsfragen stellen sich nicht bloß bei einzelnen Abkommen, sondern nahezu in allen Fällen: Fast alle steuerlichen Bestimmungen in den österreichischen LVA verwenden – wie auch das oben wiedergegebene Abkommen mit Ruanda – dem Vorbild des Art 14 TASA folgend die Wortfolge „*international traffic*“. Anders als in den Musterabkommen der OECD und der UN ist dieser Ausdruck in den LVA in aller Regel nicht definiert. In Art 3 Abs 1 lit e OECD-MA findet sich seit 1977 die folgende Definition, die dann auch 1980 in Art 3 Abs 1 lit d UN-MA übernommen wurde: „[...] *the term 'international traffic' means any transport by a ship or aircraft operated by an enterprise that has its place of effective management in a Contracting State, except when the ship or aircraft is operated solely between places in the Other Contracting State*“.³⁵⁾ Diese Vorschrift wurde zwar 2017 für Zwecke des OECD-MA und des UN-MA grundlegend neu gefasst.³⁶⁾ Diese neue Definition kann für die österreichischen LVA jedoch keinesfalls Bedeutung haben: Bisher folgen auch nach 2017 abgeschlossene Abkommen noch immer der vor 2017 bestehenden Fassung des Art 8 Abs 1 und des Art 22 Abs 3 OECD-MA und UN-MA. Daher ist auch nicht davon auszugehen, die LVA würden an die aktuelle Definition anknüpfen. Fraglich ist aber, ob die bis 2017 im OECD-MA und

³¹⁾ Lang, SWI 2023, 113 (123).

³²⁾ Siehe Art 20 LVA Vietnam, BGBl 1995/621. Der Vertrag wurde am 27. 3. 1995 unterzeichnet.

³³⁾ OECD, Positions on Article 8 And its Commentary, Tz 8.

³⁴⁾ Lang, SWI 2023, 113 (124).

³⁵⁾ Illustrativ der vom BMF in der EAS-Rechtsauskunft 2203 vom 7. 1. 2003 beschriebene Fall: „*Führt ein österreichisches Luftfahrtunternehmen sowohl grenzüberschreitende Flüge zwischen Österreich und Italien als auch bloße österreichische und bloße italienische Binnenflüge durch, dann unterliegen die aus allen Flügen erzielten Gewinne der Besteuerung in Österreich; dies ergibt sich aus Artikel 23 Abs. 3 des DBA-Italien (Anrechnungsverfahren). Bei der Beurteilung der Frage, ob und gegebenenfalls in welchem Umfang angesichts der in Rom und Bozen unterhaltenen Betriebsstätten auch Italien Besteuerungsrechte geltend machen kann (die sodann zu in Österreich anrechenbaren Steuern führen), ist zu beachten, dass alle Einkünfte, die von Artikel 8 des Abkommens erfasst werden, trotz Erzielung über italienische Betriebsstätten dem italienischen Steuerzugriff entzogen sind. Allerdings erfasst Artikel 8 DBA-Italien nur Gewinne aus dem Betrieb von Luftfahrzeugen im ‚internationalen Verkehr‘. Soweit die Luftfahrzeuge auf einer reinen Binnenstrecke in Italien eingesetzt sind (Anfangs- und Endpunkt des betreffenden Fluges liegen in Italien), fallen die daraus erzielten Gewinne aus Artikel 8 DBA-Italien heraus und unterliegen nach Maßgabe von Artikel 7 DBA-Italien (also nicht zur Gänze, sondern nur soweit sie funktional der Mitwirkung der italienischen Betriebsstätten zuzurechnen sind) der italienischen Besteuerungskompetenz. Der Passagier- und Gütertransport zwischen zwei italienischen Destinationen würde allerdings wieder von Artikel 8 DBA-Italien erfasst, wenn die Bedienung der italienischen Strecke im Rahmen eines grenzüberschreitenden Fluges erfolgt.*“

³⁶⁾ Dazu Lang, SWI 2019, 420 (425).

im UN-MA enthaltene Definition für die Auslegung von „*international traffic*“ heranzuziehen ist: Bedenken ergeben sich nicht nur aufgrund des Umstands, dass sie sich nicht in den LVA selbst findet, sondern nur in einem völkerrechtlich unverbindlichen Musterabkommen. Dazu kommt, dass die erwähnte Definition von „*international traffic*“ auch Konstellationen erfasst, die auf den ersten Blick gar nicht international erscheinen: Wenn ein Luftfahrtunternehmen ausschließlich in seinem Geschäftsleistungsstaat tätig ist und keinerlei grenzüberschreitende Flüge anbietet, handelt es sich dieser Definition zufolge dennoch auch um „*international traffic*“.³⁷⁾ Eine praktische Auswirkung dieser Regelung – wenn man sie überhaupt als maßgebend ansieht – kann sein, dass beispielsweise auch der Verkauf von Tickets für solche Flüge in einer Betriebsstätte des Unternehmens im anderen Vertragsstaat dort keine Besteuerung auslöst.³⁸⁾ Der gewöhnlichen Bedeutung des „*international traffic*“ würde eher die Definition entsprechen, die sich noch im Kommentar zu Art 8 OECD-MA 1963 gefunden hat, als es im OECD-MA selbst noch keine solche Definition gab:³⁹⁾ „*Operation in international traffic means any operation of ships or aircraft which extends over more than one country, whatever the number of places of call in a particular country.*“ Dennoch gibt es auch Gründe, anzunehmen, zumindest den Verhandlern der nach 1980 – dem Zeitpunkt der Veröffentlichung des UN-MA – abgeschlossenen LVA zu unterstellen, an die unmittelbar vor 2017 in Art 3 Abs 1 OECD-MA und UN-MA enthaltene Definition angeknüpft zu haben.⁴⁰⁾ Soweit ihnen bis 2017 zu unterstellen ist, die jeweils aktuelle Fassung des OECD-MA und des UN-MA vor Augen gehabt zu haben, liegt es nahe, auch den Ausdruck „*international traffic*“ in der Bedeutung zu verstehen, die er der in Art 3 Abs 1 OECD-MA enthaltenen Definition zufolge zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses hatte. Mit den Worten der Auslegungsregeln der VVK gesagt: Die in Art 3 Abs 1 OECD-MA und UN-MA enthaltene Definition spiegelt die besondere Bedeutung (Art 31 Abs 4 VVK) des Ausdrucks wider.

In den Fällen, in denen zum Zeitpunkt des Abschlusses des LVA bereits ein DBA zwischen Österreich und dem anderen Vertragsstaat bestand, ist aber auch zu erwägen, für Zwecke der Auslegung des LVA an die Definition des „*international traffic*“ im DBA zurückzugreifen. Ein Beispiel dafür ist die Rechtslage im Verhältnis zu Tadschikistan: Das DBA wurde 2011 geschlossen,⁴¹⁾ das LVA 2014.⁴²⁾ Art 6 Abs 1 und 2 des LVA entsprechen weitgehend Art 8 Abs 1 und Art 22 Abs 3 des DBA. Der in Art 6 Abs 1 und 2 des LVA verwendete Ausdruck „*international traffic*“ ist dort nicht definiert. Möglicherweise hatten die Verhandler des LVA die Definition des Art 3 Abs 1 lit h des DBA vor Augen, die im konkreten Fall auf die Definition in Art 3 Abs 1 lit e des damaligen OECD-MA und UN-MA zurückgeht.

Es gibt noch weitere Auslegungsfragen, die sich daraus ergeben, dass Art 8 Abs 1 und Art 22 Abs 3 OECD-MA und UN-MA weitgehend wortidentisch – allerdings bloß auf Luftfahrzeuge bezogen – in die LVA übernommen wurden, ohne aber den Kontext zu

³⁷⁾ Dazu Lang, The Definition of International Traffic under Article 3 (1) e of the OECD Model Convention, in Jochum/Essers/Lang/Winkeljohann/Wiman, Practical Problems in European and International Tax Law, Essays in Honour of Manfred Mössner (2017) 215 (218 ff).

³⁸⁾ Näher Hemmelrath in Vogel/Lehner, DBA⁷ (2021) Art 8 Rz 21.

³⁹⁾ OECD, Draft Double Taxation Convention on Income and Capital (1963) Tz 1 Commentary on Article 8 Concerning the Taxation of Profits from Shipping, Inland Waterways Transport and Air Transport.

⁴⁰⁾ Ähnlich auch die Auffassung des BMF in der EAS-Rechtsauskunft 3395 vom 19. 1. 2018: „Was die Definition des Begriffs ‚internationaler Verkehr‘ betrifft, bestehen seitens des BMF keine Bedenken, die dem OECD-Musterabkommen zugrunde liegende Definition auch in jenen Fällen anzuwenden, in denen das bilaterale DBA keine eigenständige Definition vorsieht.“ Diese Auffassung ist aber nicht für jene DBA überzeugend, die auf dem OECD-MA 1963 basieren: Denn hier wird davon auszugehen sein, dass die damals noch im OECD-MK enthaltene Definition des „internationalen Verkehrs“ maßgebend ist.

⁴¹⁾ Kundgemacht in BGBl III 2012/76.

⁴²⁾ Kundgemacht in BGBl III 2015/65.

berücksichtigen, in dem sie sonst in den DBA stehen: Verteilungsnormen wie die Art 8 Abs 1 und Art 22 Abs 3 OECD-MA und UN-MA nachgebildeten Vorschriften sind nach den DBA in aller Regel nur dann anwendbar, wenn die DBA persönlich und sachlich anwendbar sind. Die Voraussetzungen dafür finden sich in den Art 1 und Art 2 OECD-MA und UN-MA entsprechenden Bestimmungen. Solche Regelungen kennen die LVA aber nicht.

In persönlicher Hinsicht knüpfen die meisten Verteilungsnormen der DBA an die „*ansässige Person*“ an und wiederholen damit die Anwendungsvoraussetzung, die sich schon aus der Art 1 OECD-MA nachgebildeten Abkommensvorschrift ergibt.⁴³⁾ Dies gilt auch für die aktuellen Fassungen des Art 8 Abs 1 und des Art 22 Abs 3 OECD-MA und UN-MA: Beide Vorschriften sprechen vom „*Unternehmen eines Vertragsstaates*“. Dieser Ausdruck wird in Art 3 Abs 1 lit d OECD-MA und UN-MA als „*Unternehmen, das von einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person betrieben wird*“, definiert. Somit sind die Vorschriften des Art 8 Abs 1 und des Art 22 Abs 3 OECD-MA und UN-MA nur anwendbar, wenn der Betreiber des Unternehmens in einem der beiden Staaten ansässig ist.

Die bis 2017 bestehenden Fassungen der genannten Verteilungsnormen beinhalteten hingegen nicht die Wortfolge „*Unternehmen eines Vertragsstaates*“. Sie knüpften daher auch nicht unmittelbar an die Ansässigkeit in einem der beiden Staaten an. Diese Anwendungsvoraussetzung ergab sich damals – nur – aus Art 1 OECD-MA und UN-MA. Da sich die steuerlichen Vorschriften der LVA zwar an Art 8 Abs 1 und Art 22 Abs 3 OECD-MA und UN-MA orientieren, nicht aber auch Art 1 OECD-MA und UN-MA übernehmen, ist die Ansässigkeit in einem der beiden Vertragsstaaten vom Wortlaut her nicht gefordert.

Die Ausgangsposition ist hier anders als beim Begriff „*international traffic*“: Dieser gehört zu den tatbestandlichen Voraussetzungen der meisten Steuervorschriften der LVA. Daher führt auch kein Weg daran vorbei, diesem Ausdruck im Rahmen der Interpretation einen Inhalt beizumessen. Dabei bietet sich – mangels Definition im LVA selbst – der Rückgriff auf die entsprechende Definition des OECD-MA oder UN-MA oder des mit dem Staat geschlossenen DBA an. Die Ansässigkeit ist hingegen weder unmittelbar noch mittelbar Anwendungsvoraussetzung der steuerlichen Vorschriften der LVA. Diese lassen sich anwenden, ohne auf Art 1 OECD-MA zurückgreifen zu müssen.

Gelegentlich stellt sich auch im DBA-Recht die Frage, wie im Falle fehlender Ansässigkeitsvorschriften zu verfahren ist. Ein Beispiel dafür war das frühere DBA USA.⁴⁴⁾ Dazu gab es unterschiedliche Auffassungen.⁴⁵⁾ Bei der Anwendung jener Verteilungsnormen, die nicht explizit die Ansässigkeit der Person zur Voraussetzung machten, gab es gute Gründe, die Abkommensvorteile auch dann zu gewähren, wenn die Person in keinem der beiden Staaten ansässig war.⁴⁶⁾ Umso mehr gilt dies für die steuerlichen Vorschriften in LVA, denen das Konzept der Ansässigkeit überhaupt nicht bekannt ist.

Dies bedeutet, dass auch Luftfahrtunternehmen, die von Personen betrieben werden, die in keinem der Vertragsstaaten ansässig sind, von den steuerlichen Vorschriften der LVA profitieren können. In Betracht kommen dafür beispielsweise Körperschaften, die verschiedene Geschäftsfelder haben und deren Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Luftfahrtunternehmens in einem der Vertragsstaaten liegt, die Körperschaft aber

⁴³⁾ Lang, Introduction to the Law of Double Taxation Conventions³ (2021) Rz 177.

⁴⁴⁾ BGBl 1957/232.

⁴⁵⁾ Lang, Der persönliche Anwendungsbereich des Doppelbesteuerungsabkommens Österreich – USA, SWI 1992, 301 (302 f) mwN.

⁴⁶⁾ Ausführlich Lang, SWI 1992, 301 (301 ff).

insgesamt in einem dritten Staat ansässig ist.⁴⁷⁾ Ein weiteres Beispiel sind Luftfahrtunternehmen, die in der Rechtsform einer Personengesellschaft betrieben werden.⁴⁸⁾ Gesellschafter können anteilig auch dann Steuervorteile in Anspruch nehmen, wenn sie selbst in keinem der beiden Vertragsstaaten ansässig sind.

Die LVA kennen auch keine Art 2 OECD-MA vergleichbare Vorschrift, die regelt, welche Steuern unter das Abkommen fallen. Allerdings ergeben sich Anhaltspunkte aus den Art 8 Abs 1 und Art 22 Abs 3 OECD-MA und UN-MA ähnelnden Steuervorschriften, die häufig von „profits“ und „capital“ sprechen. Weiters kennen die meisten steuerlichen Vorschriften der LVA einen eigenen – in weiterer Folge noch näher zu untersuchenden – Absatz, der das Verhältnis zu den DBA regelt: Dort ist oft – nach dem Vorbild des Art 14 Abs 3 TASA – von einem „special agreement for the avoidance of double taxation with respect to taxes on income and on capital“ die Rede. Damit ist indirekt der in Art 2 OECD-MA geregelte sachliche Anwendungsbereich der DBA angesprochen. Welche Steuern darunter erfasst sind, ergibt sich dort aber nicht bloß aus der generellen – zu Recht auch als teilweise zirkulär kritisierten⁴⁹⁾ – Definition in Art 2 Abs 1 und 2 OECD-MA, sondern auch aus der für jedes DBA gesondert festzulegenden Liste des Art 2 Abs 3 OECD-MA und der auf diesen Abs 3 Bezug nehmenden Anpassungsklausel des Art 2 Abs 4 OECD-MA.⁵⁰⁾ Mangels näherer Regelung in den Steuervorschriften der LVA werden diese nur auf die schon von Art 2 Abs 1 und 2 OECD-MA erfassten Steuern vom Einkommen und vom Vermögen anzuwenden sein. Nach der Rechtsprechung des VwGH ist die Kommunalsteuer beispielsweise – obwohl Art 2 Abs 2 OECD-MA die Lohnsummensteuern explizit erwähnt – nur vom Anwendungsbereich jener DBA umfasst, die in ihrer Art 2 Abs 3 OECD-MA entsprechenden Vorschrift die Gewerbesteuer nennen.⁵¹⁾ Sie wird dann auf Grundlage der Art 2 Abs 4 OECD-MA nachgebildeten DBA-Vorschriften als „substantially similar“ angesehen.⁵²⁾ Legt man diesen Maßstab an die Steuervorschriften der LVA an, ist die Kommunalsteuer – mangels einer Art 2 Abs 3 OECD-MA entsprechenden Regelung, in der die Kommunalsteuer oder die zuvor erhobene Gewerbesteuer ausdrücklich genannt ist – von diesen Abkommen nicht umfasst.

Eine andere Frage ist, wie Gewinne aus der Veräußerung von im internationalen Verkehr betriebenen Luftfahrzeugen und beweglichem Vermögen, das dem Betrieb dieser Luftfahrzeuge dient, zu behandeln sind. Im ICAO-TASA findet sich in einem der Optionen zu Art 14 TASA auch eine Art 13 Abs 3 OECD-MA und UN-MA ähnelnde Bestimmung.⁵³⁾ Die österreichischen LVA übernehmen in aller Regel bloß die Art 8 Abs 1 und Art 22 Abs 3 OECD-MA und UN-MA entsprechenden Vorschriften, nicht aber Art 13 Abs 3 OECD-MA oder UN-MA. Daraus könnte geschlossen werden, dass solche Veräußerungsgewinne nicht von den steuerlichen Befreiungen der LVA erfasst sind. Ebenso aber lässt sich argumentieren, dass für Zwecke der Steuervorschriften in den LVA

⁴⁷⁾ Vgl zu solchen Konstellationen auch *Hemmelrath in Vogel/Lehner*, DBA⁷, Art 8 Rz 35c; kritisch zur Bestimmung der Geschäftsleitung eines Unternehmensteils allerdings *Schnarch*, Dual Residence unter Article 9 of the OECD Model Convention, in *Hofstätter/Plansky*, Dual Residence in Tax Treaty Law and EC Law (2009) 135 (146 ff); *Maisto*, Shipping, Inland Waterways Transport and Air Transport (Article 8 OECD Model Convention), in *Lang/Pistone/Schuch/Staringer*, Source versus Residence: Problems Arising from the Allocation of Taxing Rights in Tax Treaty Law and Possible Alternatives (2008) 25 (45 ff).

⁴⁸⁾ Dazu *Hemmelrath in Vogel/Lehner*, DBA⁷, Art 8 Rz 28.

⁴⁹⁾ Kritisch auch *Ismer in Vogel/Lehner*, DBA⁷, Art 2 Rz 32.

⁵⁰⁾ Zum Zusammenhang zwischen Art 2 Abs 3 und Abs 4 OECD-MA ausführlich *Lang*, Der sachliche Anwendungsbereich der Doppelbesteuerungsabkommen auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, in *Lang/Jirousek*, Praxis des Internationalen Steuerrechts, FS Loukota (2005) 265 (279 ff).

⁵¹⁾ VwGH 15. 12. 1999, 98/13/0021; 3. 8. 2000, 99/15/0265; 28. 3. 2001, 2000/13/0134; kritisch *Züger*, Kommunalsteuer, sonstige Lohnabgaben und Doppelbesteuerungsabkommen, SWI 2000, 164 (164 ff); *Burgstaller*, Kommunalsteuer und DBA, SWI 2004, 17 (19 f); *Lang*, Kommunalsteuer und DBA, SWI 2005, 16 (16 ff).

⁵²⁾ VwGH 3. 8. 2000, 99/15/0265; 28. 3. 2001, 2000/13/0134.

⁵³⁾ Vgl Art 14 Option 2 Abs 3 TASA.

nicht erforderlich ist, diese Veräußerungsgewinne von den laufenden Gewinnen zu separieren. Gäbe es im OECD-MA und im UN-MA keine eigenen Vorschriften für Veräußerungsgewinne, wären Gewinne aus der Veräußerung von im internationalen Verkehr betriebenen Luftfahrzeugen wohl Art 8 Abs 1 OECD-MA und UN-MA zuzuordnen. Diese Argumentation hätte zur Folge, dass diese Veräußerungsgewinne auch von der Art 8 Abs 1 OECD-MA und UN-MA ähnelnden Vorschrift der LVA erfasst sind.

Schließlich unterscheiden sich die Steuervorschriften der LVA auch dadurch von den DBA, dass sie keine eigene Bestimmung über den Progressionsvorbehalt beinhalten. Der Methodenartikel der DBA sieht hingegen regelmäßig vor, dass Einkünfte oder Vermögen einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person, die nach dem Abkommen von der Besteuerung in diesem Staat auszunehmen sind, gleichwohl in diesem Staat bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder Vermögen dieser Person einbezogen werden dürfen. Nach herrschender Auffassung haben diese Vorschriften aber keine konstitutive Bedeutung.⁵⁴⁾ Dementsprechend hat der VwGH auch dem Quellenstaat das Recht zum Progressionsvorbehalt zugestanden, ohne dass dieser in den DBA-Vorschriften explizit dazu ermächtigt wäre.⁵⁵⁾ Vor diesem Hintergrund spricht auch nichts dagegen, dass der Staat, dem die LVA-Steuervorschriften das Besteuerungsrecht nehmen, diese Einkünfte dennoch bei der Festsetzung des Steuersatzes auf das verbleibende Einkommen berücksichtigen kann. Aufgrund des Umstands, dass Körperschaften in den meisten Staaten keinem progressiven Tarif unterworfen sind, hat diese Einsicht nur in den seltenen Fällen praktische Bedeutung, in denen das Luftfahrtunternehmen von einer natürlichen Person oder einer Personengesellschaft mit natürlichen Personen als Gesellschaftern betrieben wird. Auswirkungen können sich klarerweise nur dann ergeben, wenn die das Unternehmen betreibende Person auch nicht unter die LVA-Steuervorschriften fallende Einkünfte erzielt oder Vermögen besitzt.

V. Das Verhältnis zwischen LVA und DBA

Die Steuervorschriften der LVA enthalten in aller Regel auch noch einen eigenen Absatz, der das Verhältnis zu den DBA regelt. Art 14 Abs 3 TASA enthält dazu folgenden Formulierungsvorschlag: „Where a special agreement for the avoidance of double taxation with respect to taxes on income and on capital exists between the Parties, the provisions of the latter shall prevail.“ Die österreichischen LVA orientieren sich weitgehend an dieser Regelung.

Zahlreiche dieser Regelungen in den LVA sprechen allerdings nicht von Steuern vom Vermögen, sondern von Steuern vom Kapital oder auch von den Kapitalsteuern.⁵⁶⁾ Gelegentlich ist sogar irreführend neben den Steuern vom Einkommen von der Kapitalertragsteuer die Rede.⁵⁷⁾ Meist wird aus der ebenfalls authentischen englischsprachigen Fassung der Abkommen aber deutlich, dass es um „taxes on capital“ und damit um Steuern vom Vermögen geht.

Die Vorschrift wirft einige weitere Auslegungsfragen auf: Abkommen auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sollen gegenüber den anderen Absätzen der Steuervorschrift Vorrang haben. Etliche österreichische DBA sind aber nur auf die Steuern vom Einkommen anwendbar. Dem Wortlaut nach wäre es nicht ausgeschlossen, in diesen Fällen die Vorschrift nicht anzuwenden, und stattdessen DBA und Steuervorschriften des LVA nebeneinander zum Zug kommen zu lassen. Die besseren Argumente sprechen aber dafür, in derartigen Konstellationen den Vorrang des DBA

⁵⁴⁾ Vgl zB *Rust* in *Reimer/Rust*, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions⁵ (2022) Art 23 Rz 88 mwN.

⁵⁵⁾ VwGH 7. 9. 2022, Ra 2021/13/0067; dazu *Klokar/Knotzer*, SWI-Jahrestagung: Progressionsvorbehalt im Quellenstaat Österreich, SWI 2023, 589 (589 ff); vgl auch EAS 3452 vom 10. 7. 2024 zur Steuerpflicht einer NATO-Pension.

⁵⁶⁾ Vgl zB Art 6 LVA Senegal, Art 8 LVA Seychellen.

⁵⁷⁾ Art 6 Abs 3 LVA Panama.

nur auf die Art 8 Abs 1 OECD-MA und UN-MA ähnelnde Vorschrift zu beziehen, und die Art 22 Abs 3 OECD-MA und UN-MA entsprechende Vorschrift des LVA weiter anzuwenden. Sonst würde diese Klausel bei allen nicht auch die Vermögensteuern umfassenden DBA leerlaufen. Genauso liegt es nahe, gegebenenfalls auch innerhalb der Steuern vom Einkommen und der Steuern vom Vermögen zu differenzieren: Wenn der Anwendungsbereich der in einem LVA enthaltenen Steuervorschrift weiter als jener des DBA ist – weil beispielsweise in der LVA-Steuervorschrift nicht die Ansässigkeit in einem der beiden Vertragsstaaten verlangt ist –, macht es Sinn, die LVA-Vorschrift insoweit weiterhin anzuwenden.

Weiters ist zu fragen, ob diese Vorschrift, die den DBA-Regelungen den Vorrang einräumt, nur dann anzuwenden ist, wenn ein Normenkonflikt besteht. Oft liegt der Zweck derartiger Vorschriften darin, solche Konflikte aufzulösen. Im Verhältnis zwischen den DBA und den Steuervorschriften der LVA ist dies aber anders: Zum einen verlangt schon der Wortlaut der Vorschrift keinen Normenkonflikt, sondern bloß, dass ein entsprechendes DBA existiert. Zum zweiten hätten solche Vorschriften gar keinen Anwendungsbereich, wenn ein Normenkonflikt verlangt wäre. Denn sowohl die Steuervorschriften des LVA als auch die Art 8 Abs 1 und Art 22 Abs 3 OECD-MA und UN-MA ähnelnden DBA-Vorschriften schließen die Besteuerung im jeweils anderen Vertragsstaat aus, indem sie einem Vertragsstaat das ausschließliche Besteuerungsrecht zuerkennen. Dieser Staat ist nicht zur Besteuerung verpflichtet, während der andere Staat aber sein Besteuerungsrecht verliert. Sie wirken daher wie Befreiungsvorschriften. Als solche sehen sie aber dieselbe Rechtsfolge wie DBA-Vorschriften vor. Soweit sich ihre Anwendungsbereiche überschneiden, besteht daher kein Normenkonflikt. Sind sie aber nebeneinander anwendbar und sehen beispielsweise die für Luftfahrtunternehmen im internationalen Verkehr maßgebenden DBA-Normen das ausschließliche Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates der das Unternehmen betreibenden Person vor, während nach der LVA-Steuervorschrift nur der Geschäftsleitungsstaat des Luftfahrtunternehmens besteuern darf,⁵⁸⁾ und fallen Ansässigkeits- und Geschäftsleitungsstaat auseinander, könnte doppelte Nichtbesteuerung die Folge sein. Im Unterschied zum Zusammenspiel zwischen Abkommensrecht und nationalem Steuerrecht, dessen Folge legitimerweise Nichtbesteuerung sein kann, wenn der zur Besteuerung berechnete Staat sein Besteuerungsrecht nicht ausschöpft,⁵⁹⁾ ist nicht anzunehmen, dass die parallele Anwendung zweier solcher völkerrechtlicher Verträge darauf ausgelegt ist, die Besteuerung in beiden Staaten völlig auszuschließen. Sobald ein DBA anwendbar wird und soweit es den Anwendungsbereich einer LVA-Steuervorschrift umfasst, wird die LVA-Steuervorschrift daher verdrängt. Dabei handelt es sich aber nicht um Derogation, verstanden als *dauerhafte* Vernichtung der Vorschrift.⁶⁰⁾ Sollte einmal die DBA-Vorschrift nicht mehr anzuwenden sein, kommt wiederum die LVA-Steuervorschrift zum Tragen.

Damit ist aber auch klar, wie das Wort „exists“ in dieser Vorschrift zu verstehen ist: Es geht nicht um die völkerrechtliche Existenz – im Sinne der Geltung – eines DBA. Dieses Kriterium wäre wohl bereits mit dem Austausch der Ratifikationsurkunden oder auf eine andere nach den Art 11 ff WVK vereinbarte Weise erfüllt.⁶¹⁾ Ebenso wenig ist der Zeitpunkt des Inkrafttretens der DBA-Vorschriften maßgebend. Vielmehr kommt es auf den Beginn – und gegebenenfalls das Ende – des – in den DBA regelmäßig gesondert und abweichend vom Inkrafttreten geregelten – Anwendungszeitraums der maßgebenden Verteilungsnorm an: Nur für Zeiträume, in denen die DBA-Vorschriften für den je-

⁵⁸⁾ Vgl zu solchen Konstellationen auch *Hemmelrath* in *Vogel/Lehner*, DBA⁷, Art 8 Rz 35c.

⁵⁹⁾ Dazu *Lang*, Introduction to the Law of Double Taxation Conventions⁵, Rz 74.

⁶⁰⁾ Dazu *Lang*, Normenkonflikte zwischen den Vorschriften des nationalen Steuerrechts und der Doppelbesteuerungsabkommen, in *Gosch/Schnitger/Schön*, FS Lüdike (2019) 437 (444 ff).

⁶¹⁾ *Öhlinger*, Der völkerrechtliche Vertrag im staatlichen Recht (1973) 308.

weiligen Steuerpflichtigen ihre Wirkung entfalten, sollen die Steuervorschriften der LVA verdrängt werden. Die zeitlichen Anwendungsbereiche der Steuervorschriften des jeweiligen LVA und des DBA schließen nahtlos aneinander an.

VI. Zusammenfassende Würdigung

Die meisten der in den österreichischen LVA enthaltenen Vorschriften über die Einkommens- und Vermögensbesteuerung von Fluglinien entsprechen weitgehend einem von der ICAO erstellten Template. Dessen Regelungen erinnern wiederum sehr stark an Art 8 Abs 1 und Art 22 Abs 3 OECD-MA und UN-MA in der bis 2017 bestehenden Fassung. Einzelne der Abweichungen dieser Steuervorschriften der LVA vom ICAO-Template sind darauf zurückzuführen, dass sich diese Vorschriften sogar noch stärker am OECD-MA und am UN-MA orientieren. Konsequenz ist, dass zur Auslegung dieser LVA-Vorschriften auch auf die zum Zeitpunkt des Abkommensabschlusses und für die jüngeren LVA auf die 2017 maßgebende Fassung der OECD- und UN-Kommentare zurückgegriffen werden kann. Dies sollte die Interpretation der LVA-Steuervorschriften an sich erleichtern.

Dennoch gibt es überraschend viele Zweifelsfragen, die sich bei der Auslegung dieser Vorschriften stellen. Dies hat seinen Grund vor allem darin, dass die weitgehend aus dem OECD-MA und dem UN-MA stammenden Vorschriften in den LVA in einem ganz anderen Kontext stehen. Zahlreiche Vorschriften, mit denen die Verteilungsnormen der DBA dort in engem Zusammenhang stehen, fehlen in den LVA. Dazu gehören Definitionen der in den übernommenen Vorschriften verwendeten Ausdrücke genauso wie die Regelungen über den persönlichen und den sachlichen Anwendungsbereich und den im Methodenartikel üblicherweise geregelten Progressionsvorbehalt.

Christian Knotzer*)

EAS 3452 und EAS 3453: Neue BMF-Auskünfte zu völkerrechtlichen Steuerprivilegien

EAS 3452 AND EAS 3453: NEW EXPRESS ANSWER SERVICE RULINGS FROM THE MINISTRY OF FINANCE ON TAX PRIVILEGES UNDER INTERNATIONAL LAW

This paper analyzes two recent Express Answer Service (EAS) rulings from the Austrian Ministry of Finance, EAS 3452 and EAS 3453, which address the applicability of certain tax privileges under international law to specific pension benefits. Austria, a significant host for international organizations, offers various tax exemptions to privileged entities and their employees, as governed by multiple legal frameworks. The paper delves into the specifics of EAS 3452 and EAS 3453. The analysis highlights the importance of clearly delineating the scope of tax privileges, particularly regarding which persons and types of income are covered.

I. Völkerrechtlich privilegierte Einrichtungen und Personen in Österreich

Österreich gilt als bedeutender Standort für die Ansiedlung internationaler Einrichtungen und internationaler Nichtregierungsorganisationen. Die Standortattraktivität Österreichs wird durch eine kürzlich veröffentlichte Studie, die vom Bundesministerium für europäische und internationale Angelegenheiten (BMEIA) beauftragt und vom Österrei-

*) Dr. Christian Knotzer, MSc (WU), BSc, Bakk.phil ist Referent in der Abteilung für Internationales Steuerrecht im BMF.

Mit dem
Abo immer
up to date!

Jetzt 20 % Rabatt auf Ihr Halbjahresabo 2024!

Der Kompass
für internationale Steuerfragen

DBA-, Unions- und Außensteuerrecht

Entwicklungen, Trends, Analysen

Praxis & Wissenschaft

Fundierte Fachinformation

EU-News, Rechtsprechung, EAS

(Inter)nationale Entscheidungen





SWI – Halbjahresabonnement 2024

Bestellen unter:

- shop.lindeverlag.at/swi
- fachzeitschriften@lindeverlag.at



Bitte geben Sie bei Ihrer Bestellung
den Aktionscode V-24 an.

Print & Digital: **€ 179,70** (Jahresabo € 449,10)

Preisänderung und Irrtum vorbehalten.
(Preis inkl. MwSt., zzgl. Versandkosten)

Abbestellungen sind nur zum Ende eines Jahrganges möglich und müssen bis spätestens 30. November des Jahres schriftlich erfolgen. Unterbleibt die Abbestellung, so läuft das Abonnement automatisch auf ein Jahr und zu den jeweils gültigen Abopreisen weiter.

Weitere Informationen zur Zeitschrift
und alle Abo-Varianten finden Sie unter
shop.lindeverlag.at/swi