

Matthias Mitterlehner\*)

## Erfordert die Freistellung von Auslandseinkünften einen ausländischen Besteuerungsnachweis?

### DOES THE RELIEF FROM DOUBLE TAXATION UNDER THE EXEMPTION METHOD REQUIRE PROOF OF FOREIGN TAXATION?

An Austrian resident is leased to foreign group companies of the Austrian's German employer for less than 183 days. The income of this person is taxed in the other states. However, the Austrian tax authorities deny the application of the exemption method and also tax the foreign income. In its decision of September 2<sup>nd</sup>, 2019, RV/3100621/2017, the Austrian Fiscal Court (Bundesfinanzgericht) dealt with the question of determining which state has the right to tax the employee's income. Furthermore, the court assessed whether a taxpayer is required to provide foreign proof of taxation in order to apply the exemption method.

#### I. Problemstellung

Erzielt ein in Österreich ansässiger Steuerpflichtiger Einkünfte, die gemäß einem DBA im Partnerstaat besteuert werden dürfen,<sup>1)</sup> ist Österreich als Ansässigkeitsstaat abkommensrechtlich dazu verpflichtet, für eine Entlastung einer ansonsten drohenden Doppelbesteuerung zu sorgen.<sup>2)</sup> Dies geschieht – je nach DBA – entweder mittels Anrechnungs- oder Befreiungsmethode. In seiner Entscheidung vom 2. 9. 2019, RV/3100621/2017, hatte sich das BFG mit den Fragen auseinanderzusetzen, welchem Staat im Falle einer Arbeitskräfteüberlassung das Besteuerungsrecht zusteht und ob die Vorlage eines ausländischen Besteuerungsnachweises erforderlich ist, um die Befreiungsmethode anwenden zu können.

#### II. Sachverhalt

Ein in Österreich ansässiger Steuerpflichtiger wurde von seinem deutschen Arbeitgeber im Wege der Arbeitskräfteüberlassung zu indischen und israelischen Konzerngesellschaften entsendet. Die Entsendungen dauerten jeweils nicht mehr als 183 Tage und es erfolgte eine Weiterbelastung der entsprechenden Personalkosten an die ausländischen Konzerngesellschaften. Die Anstellung bei der deutschen X-AG blieb währenddessen aufrecht und der Dienstnehmer erhielt von dieser auch weiterhin sein Gehalt ausbezahlt. Der Dienstnehmer legte dem zuständigen Finanzamt ua indische und israelische Steuerbescheide, einen Auszug aus dem konzerninternen Travel-Tracker-Programm und Nachweise über die Kostenweiterbelastung vor. Das Finanzamt besteuerte die auf Indien und Israel entfallenden Bezüge in Österreich und versagte dem Steuerpflichtigen die Anwendung der Befreiungsmethode.

#### III. Zur abkommensrechtlichen Aufteilung des Besteuerungsrechts bei Arbeitskräfteüberlassungen

Die Verteilung des Besteuerungsrechts im Hinblick auf die strittigen Einkünfte des selbstständig Tätigen aus den Arbeitskräfteüberlassungen hat auf Basis der relevanten

\*) StB Mag. Matthias Mitterlehner ist Partner und Head of International Tax bei der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH in Linz sowie externer Universitätslektor an der Johannes Kepler Universität Linz.

1) Einzelne Verteilungsnormen (zB Art 19 Abs 1 lit a OECD-MA) erteilen dem Quellenstaat (hier: Kassenstaat) ein alleiniges Besteuerungsrecht („können nur in diesem Staat besteuert werden“). Nach Teilen der Literatur kommt dann der Methodenartikel nicht mehr zur Anwendung, insbesondere sollen derartige Einkünfte nicht im Rahmen eines Progressionsvorbehalts berücksichtigt werden dürfen. Diese Ansicht wird von der österreichischen Judikatur, Finanzverwaltung und dem Großteil des Schrifttums jedoch nicht geteilt; vgl Schmidjell-Dommes in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA<sup>2</sup> (2019) Art 19 Rz 3.

2) Vgl VwGH 14. 3. 1990, 89/13/0115.

DBA Österreichs mit Indien bzw Israel zu erfolgen. Die DBA Deutschlands mit Indien bzw Israel sind – trotz deutschem Arbeitgeber – mangels Ansässigkeit des Dienstnehmers in einem der beiden Vertragsstaaten nicht einschlägig.

Österreich legt den Arbeitgeberbegriff iSd Art 15 Abs 2 lit b OECD-MA in wirtschaftlicher Betrachtungsweise aus.<sup>3)</sup> Im Rahmen der Arbeitskräfteüberlassungen kommt es folglich nach Ansicht des BFG aufgrund von Art 15 Abs 2 lit b DBA Indien bzw Art 14 Abs 2 lit b DBA Israel zur Arbeitgeberbereiungenschaft der indischen bzw israelischen Konzerngesellschaft. Dem jeweiligen Tätigkeitsstaat steht folglich bereits ab dem ersten Tag der Tätigkeit ein Besteuerungsrecht auf die anteiligen Bezüge zu.<sup>4)</sup> Insofern ist unerheblich, dass sich der Steuerpflichtige nicht länger als 183 Tage im jeweiligen Tätigkeitsstaat aufgehalten hat.

Gemäß dem Methodenartikel der DBA zwischen Österreich und Indien bzw Israel<sup>5)</sup> sind die ausländischen Einkünfte in Österreich unter Progressionsvorbehalt freizustellen (Befreiungsmethode). Da der Arbeitgeberbegriff in Art 15 Abs 2 lit b OECD-MA nicht von allen DBA-Vertragspartnerstaaten in wirtschaftlicher Betrachtungsweise ausgelegt wird,<sup>6)</sup> macht das BMF im Erlass vom 12. 6. 2014 die Anwendung der Befreiungsmethode davon abhängig, dass der Tätigkeitsstaat (Beschäftigterstaat) den Beschäftigter als Arbeitgeber im Sinne der abkommensrechtlichen 183-Tag-Klausel wertet und dass „daher beide Staaten von einer Zuteilung von Besteuerungsrechten an den Tätigkeitsstaat ausgehen. Kann eine steuerliche Erfassung im Beschäftigterstaat durch einen Besteuerungsnachweis dokumentiert werden, ist davon auszugehen, dass die genannte Voraussetzung für die Steuerfreistellung auf österreichischer Seite erfüllt ist. Erfolgt hingegen im Beschäftigterstaat keine Besteuerung, liegt die (widerlegbare) Vermutung vor, dass die Voraussetzung für die Steuerfreistellung in Österreich nicht erfüllt ist.“<sup>7)</sup> Das Finanzamt versagte im vorliegenden Fall unter Berufung auf ebendiesen Erlass dem Steuerpflichtigen die Anwendung der Befreiungsmethode, da nach Ansicht des Finanzamtes keine eindeutigen Besteuerungsnachweise vorgelegt wurden.

#### IV. BFG: Keine Notwendigkeit der Vorlage von ausländischen Besteuerungsnachweisen

Das BFG konnte die Rechtsansicht des Finanzamtes nicht nachvollziehen, wonach keine eindeutigen Besteuerungsnachweise vorgelegt worden seien. Vielmehr belegten nach Ansicht des BFG die vorgelegten ausländischen Bescheide sowie die entsprechenden Zahlungsbescheinigungen die tatsächlich erfolgte ausländische Besteuerung der Einkünfte ausreichend. Schon aus diesem Grund waren „die Voraussetzungen für die Steuerfreistellung der gegenständlichen Auslandseinkünfte auf österreichischer Seite auch auf der Grundlage des Erlasses des Bundesministeriums für Finanzen vom 12. 6. 2014, BMF-010221/0362-VI/8/2014, erfüllt“.<sup>8)</sup> Obwohl demnach also die vom Finanzamt geforderten Voraussetzungen für die Anwendung der Befreiungsmethode somit ohnehin gegeben waren, setzte sich das BFG dennoch mit der Frage auseinander, ob das Finanzamt die Anwendung der Befreiungsmethode überhaupt von der Vorlage ausländischer Besteuerungsnachweise abhängig machen kann. Das BFG

<sup>3)</sup> Vgl VwGH 22. 5. 2013, 2009/13/0031; Erlass des BMF vom 12. 6. 2014, Änderungen bei der steuerlichen Behandlung grenzüberschreitender Arbeitskräftegestellungen, BMF-010221/0362-VI/8/2014; Bendlinger, Der Beschäftigter als Arbeitgeber bei der internationalen Gestellung von Arbeitskräften, SWI 2014, 432 (432 ff); Dziurdz, 183-Tage-Regel: VwGH legt Arbeitgeberbegriff abkommensautonom aus, IStR 2013, 939 (939 ff); Jirousek/Loukoto, Kehrtwende bei der Besteuerung internationaler Arbeitskräfteüberlassungen, ÖStZ 2013, 435 (435 ff); Steiner, VwGH zum Arbeitgeberbegriff im DBA-Recht – alle Unklarheiten beseitigt? taxlex 2013, 420 (420 ff); Pinetz/Zeiler, Der „wirtschaftliche“ Arbeitgeberbegriff nach Art 15 Abs 2 OECD-MA, SWI 2014, 18 (18 ff).

<sup>4)</sup> Vgl BFG 2. 9. 2019, RV/9100621/2017.

<sup>5)</sup> Es sind dies Art 23 Abs 2 DBA Indien und Art 24 Abs 1 DBA Israel.

<sup>6)</sup> Zu dieser Problematik Waser in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA<sup>2</sup>, Art 15 Rz 23, 29 ff.

<sup>7)</sup> Erlass des BMF vom 12. 6. 2014, BMF-010221/0362-VI/8/2014, Rz 3.

<sup>8)</sup> BFG 2. 9. 2019, RV/3100621/2017.

stellt in diesem Zusammenhang klar, dass der BMF-Erlass vom 12. 6. 2014 lediglich einen Auslegungsbehelf darstellt, an den das BFG nicht gebunden ist.

Zur Anwendung der Befreiungsmethode führt das BFG aus, „*dass der Ansässigkeitsstaat auch dann eine Befreiungsverpflichtung hat, wenn im anderen Vertragsstaat keine Besteuerungspflicht besteht, eine Besteuerung aufgrund mangelnder Informationen nicht vorgenommen wird oder eine geschuldete Steuer tatsächlich nicht gezahlt wird. Die Wortfolge ‚im anderen Vertragsstaat besteuert werden dürfen‘ in Art 23 Abs 2 lit a DBA Indien und Art 24 Abs 1 DBA Israel legt fest, dass eine tatsächliche Besteuerung im anderen Vertragsstaat nicht erforderlich ist für die Befreiungsverpflichtung im Ansässigkeitsstaat.*“<sup>9)</sup> Die Anwendung einer abkommensrechtlichen Befreiungsvorschrift könne nach Ansicht des BFG nur dann von einer tatsächlichen Besteuerung im anderen Vertragsstaat abhängig gemacht werden, wenn das anzuwendende DBA eine Subject-to-Tax-Klausel enthält.<sup>10)</sup> Eine derartige Bestimmung finde sich aber weder im DBA Indien noch im DBA Israel.<sup>11)</sup>

## V. Bisherige Entscheidungen zur Vorlage von ausländischen Besteuerungsnachweisen

Schon der UFS hat in seiner Entscheidung vom 15. 1. 2008, RV/0527-G/06, ausgeführt, dass „*der Besteuerungsnachweis keine unbedingte Voraussetzung für die Steuererfreistellung in Österreich darstellt*“,<sup>12)</sup> wenn das jeweilige DBA keine Subject-to-Tax-Klausel enthält. Die Gewährung der Befreiungsmethode könne demnach nicht generell von der Vorlage ausländischer Besteuerungsnachweise abhängig gemacht werden.<sup>13)</sup> Weiters ist nach der Entscheidung des BFG vom 25. 3. 2016, RV/7104629/2015, „*für eine Zuteilung [des Besteuerungsrechts] die tatsächliche dortige Besteuerung allerdings ohne Belang*“.<sup>14)</sup> Besteuerungsnachweise seien somit zur Klärung einer solchen Rechtsfrage nicht relevant, sehr wohl aber zur Klärung der Tatfrage.<sup>15)</sup> Das BFG führt zur Maßgeblichkeit von Besteuerungsnachweisen für Zwecke der Tatfrage im Fall einer Arbeitskräfteüberlassung nach Kroatien weiter aus, dass durch die Vorlage eines Besteuerungsnachweises sichergestellt sei, dass auch der Tätigkeitsstaat den wirtschaftlichen Arbeitgeberbegriff anwendet, das Besteuerungsrecht somit diesem anderen Staat zukomme und Österreich die Einkünfte nur im Rahmen des Progressionsvorbehalts berücksichtigen dürfe.<sup>16)</sup> Kann umgekehrt die Besteuerung der strittigen Einkünfte im Ausland nicht nachgewiesen werden, so stellt dies nach Ansicht des UFS ein Indiz dafür dar, dass der DBA-Partnerstaat den internationalen Sachverhalt (zB Bestand einer Betriebsstätte) nicht in gleicher Weise beurteilt wie Österreich.<sup>17)</sup>

Hingegen begründet *Loukota* die Rechtfertigung für die Vorlage von Besteuerungsnachweisen auch mit der erhöhten Mitwirkungsverpflichtung des Steuerpflichtigen bei Auslandssachverhalten.<sup>18)</sup> Dazu ist vorrangig zu sagen, dass die erhöhte Mitwirkungs-

<sup>9)</sup> BFG 2. 9. 2019, RV/3100621/2017.

<sup>10)</sup> So auch *Lang*, Die Erbringung von ausländischen Besteuerungsnachweisen durch den Steuerpflichtigen, SWI 2000, 210 (211). Der BFH geht sogar so weit, dass es selbst bei bestehenden Subject-to-Tax-Klauseln unerheblich sei, in welchem Umfang die ausländischen Einkünfte von der ausländischen Besteuerung erfasst werden oder ob dort alle Einkunftssteile im Rahmen der ausländischen Veranlagung zu einer konkreten Steuerzahlungspflicht führen, vgl BFH 27. 8. 1997, I R 127/95; *Bendlinger*, Auslandsentsendungen<sup>3</sup> (2018) 345.

<sup>11)</sup> Vgl BFG 2. 9. 2019, RV/3100621/2017.

<sup>12)</sup> UFS 15. 1. 2008, RV/0527-G/06, mit Verweis auf *Rosenberger*, Subject-to-Tax-Klauseln, SWI 2008, 59 (59).

<sup>13)</sup> Vgl UFS 15. 1. 2008, RV/0527-G/06.

<sup>14)</sup> BFG 25. 3. 2016, RV/7104629/2015.

<sup>15)</sup> Vgl BFG 25. 3. 2016, RV/7104629/2015, mit Verweis auf *Bendlinger* in *Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht (2015) Rz XIV/26 ff.

<sup>16)</sup> Vgl BFG 25. 3. 2016, RV/7104629/2015.

<sup>17)</sup> Vgl UFS 18. 11. 2003, RV/0306-F/02.

<sup>18)</sup> Vgl *Loukota*, Ausländische Besteuerungsnachweise, SWI 2000, 113 (117 ff). Aufgrund der eingeschränkten Ermittlungsmöglichkeiten der Behörden besteht bei internationalen Sachverhalten eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen, vgl *Bendlinger* in *Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht<sup>2</sup> (2019) Rz XXIII/5 ff; *Ritz*, BAO<sup>6</sup> (2017) § 115 Tz 10.

pflicht des Steuerpflichtigen hinter die Ermittlungspflicht der Behörde zurücktritt, soweit internationale Amtshilfemöglichkeiten bestehen.<sup>19)</sup> Außerdem kann es nach *Ritz* bei der Anwendung von Befreiungsbestimmungen nicht aufgrund der Befreiung alleine zu einer erhöhten Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen kommen. Ob der Gesetzgeber eine Befreiungsbestimmung schafft oder den Tatbestand anders abgrenzt, um zum selben Ergebnis zu gelangen, könne sich nicht auf die Rechtsstellung des Normunterworfenen auswirken.<sup>20)</sup> Der begünstigende Charakter von Abkommensvorschriften könne folglich nicht zu einer erhöhten Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen führen.<sup>21)</sup> Die erhöhte Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen greift aber sehr wohl für die Klärung der Tatfrage. So ist etwa nach Ansicht des UFS die behauptete Existenz einer ausländischen Betriebsstätte auf Basis der erhöhten Mitwirkungspflicht durch entsprechende Nachweise zu belegen.<sup>22)</sup>

## VI. Das Erfordernis eines Besteuerungsnachweises im Lichte des BEPS-Projekts

Die Änderung von DBA mithilfe des Multilateralen Instruments (MLI)<sup>23)</sup> führt in den betroffenen DBA auch zur Aufnahme<sup>24)</sup> einer oder Änderung der Präambel, welche die Zielsetzung des jeweiligen Abkommens untermauert. Die Zielsetzung von DBA war bisher jedenfalls die Vermeidung von Doppelbesteuerung.<sup>25)</sup> Durch das MLI wird darüber hinaus die Vermeidung von Doppelnichtbesteuerung zur Zielsetzung von DBA.<sup>26)</sup> Vor dem Hintergrund dieser abkommensrechtlichen Änderungen durch das BEPS-Projekt stellt sich die Frage, inwiefern der Anspruch auf einen Besteuerungsnachweis mit der Begründung, eine Doppelnichtbesteuerung vermeiden zu wollen, in post-BEPS-/MLI-DBA eine Berechtigung erlangt.

So wird die Notwendigkeit zur Vorlage eines ausländischen Besteuerungsnachweises in Zusammenhang mit der Befreiungsmethode etwa von *Loukota* auch mit der Sicherstellung der zumindest einmaligen Besteuerung im Ansässigkeitsstaat (Vermeidung einer Doppelnichtbesteuerung) begründet.<sup>27)</sup> Formulierungen in einer Präambel haben nach *Lang* keine selbständige normative Bedeutung. Die Zielsetzung der Vermeidung von Doppelnichtbesteuerung in der Präambel könne sonach nicht mit einer Subject-to-Tax-Klausel gleichgesetzt werden. Die in der Präambel artikulierten Zielsetzung könne nur bei der Auslegung von konkreten Abkommensbestimmungen Bedeutung haben. Ob eine Abkommensbestimmung Doppelnichtbesteuerung ausschließt oder sie zulässt, hänge daher von der Auslegung der konkreten Vorschrift ab und nicht von der

---

<sup>19)</sup> Vgl *Ritz*, BAO<sup>6</sup>, § 115 Tz 10 (mwN).

<sup>20)</sup> Vgl *Ritz*, BAO<sup>6</sup>, § 115 Tz 12; ebenso *Lang*, SWI 2000, 210 (217).

<sup>21)</sup> Vgl *Lang*, Bundesabgabenordnung und internationales Steuerrecht, SWI 1999, 327 (328); *Lang*, SWI 2000, 210 (217).

<sup>22)</sup> Vgl UFS 5. 9. 2012, RV/1527-W/05; VwGH 22. 4. 2009, 2004/15/0001.

<sup>23)</sup> Das MLI ermöglicht es Staaten, die im Rahmen des BEPS-Projekts erarbeiteten Vorschläge für Änderungen im Abkommensrecht ohne bilaterale Verhandlungen in ihren Abkommen umzusetzen, vgl *OECD*, Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties (2015) 16 f; *Turcan* in *Bendlinger/Kofler/Lang/Schmidjell-Dommes*, Die österreichischen DBA nach BEPS, SWI-Spezial (2018) 12 (12 ff).

<sup>24)</sup> Das OECD-MA vor dem Update 2017 sah zwar vor, dass Vertragsstaaten eine Präambel vereinbaren könnten, ein konkreter Textvorschlag wurde jedoch nicht angeboten, vgl Preamble to the Convention, OECD-MA 2014.

<sup>25)</sup> Die Vermeidung einer Doppelnichtbesteuerung sei bisher keineswegs eine Zielsetzung gewesen, die bei der Abkommensanwendung generell zu beachten wäre, vgl *Lang*, SWI 2000, 210 (212); *Kofler* in *Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht<sup>2</sup>, Rz X/3.

<sup>26)</sup> Durch das MLI bekommen DBA eine Präambel, die folgenden Wortlaut hat: „Intending to eliminate double taxation with respect to the taxes covered by this agreement without creating opportunities for non-taxation or reduced taxation through tax evasion or avoidance (including through treaty-shopping arrangements aimed at obtaining reliefs provided in this agreement for the indirect benefit of residents of third jurisdictions).“

<sup>27)</sup> Vgl *Loukota*, SWI 2000, 113 (115); ablehnend *Lang*, SWI 2000, 210 (211 f).

Präambel.<sup>28)</sup> Folglich rechtfertigt auch die durch das MLI geänderte Präambel in DBA weiterhin nicht das Erfordernis eines Besteuerungsnachweises zur Anwendung der Befreiungsmethode. Dafür wäre – wie auch schon UFS und BFG angeführt haben<sup>29)</sup> – eine explizite Subject-to-Tax-Klausel im DBA notwendig.

Ohnehin ist fraglich, ob der Ergänzung der Präambel um die Zielsetzung der Vermeidung von doppelter Nichtbesteuerung nicht nur ein klarstellender Charakter beigemessen werden kann. DBA sollen nach der Formulierung der neuen Präambel idF MLI Doppelnichtbesteuerung nämlich nur dann nicht ermöglichen, wenn sie „*through tax evasion or avoidance*“ erfolgt.<sup>30)</sup> Die Zielsetzung, Steuervermeidung und Steuerhinterziehung im Rahmen der Nutzung von DBA hintanzuhalten, ist jedoch nicht neu. Diese Zielsetzung wurde auch in der Vergangenheit in die Titel vieler DBA aufgenommen<sup>31)</sup> und findet sich auch in zahlreichen österreichischen DBA wieder.<sup>32)</sup> Letztlich bezeichnet die OECD die Änderung von Titel und Präambel im Rahmen des BEPS-Projekts selbst als „*clarification*“.<sup>33)</sup>

## VII. Fazit

Das BFG stellt in der gegenständlichen Entscheidung klar, dass ein ausländischer Besteuerungsnachweis für die Anwendung der Befreiungsmethode nicht notwendig ist. Vielmehr sei es grundsätzlich unerheblich, ob – aus welchen Gründen auch immer – eine Besteuerung im Ausland unterlassen wurde. Ungeachtet dessen ist aus praktischer Sicht die Vorlage von entsprechenden Besteuerungsnachweisen zweifelsfrei sinnvoll, um Konflikte bezüglich der Freistellung in Österreich mit dem zuständigen Finanzamt hintanzuhalten.

<sup>28)</sup> Vgl Lang in Bendlinger/Kofler/Lang/Schmidjell-Dommes, Österreichische DBA nach BEPS, 62 (63).

<sup>29)</sup> Vgl UFS 15. 1. 2008, RV/0527-G/06; BFG 2. 9. 2019, RV/3100621/2017.

<sup>30)</sup> Vgl Lang in Bendlinger/Kofler/Lang/Schmidjell-Dommes, Österreichische DBA nach BEPS, 62 (63).

<sup>31)</sup> Vgl OECD-MA 2017, Introduction Tz 16.

<sup>32)</sup> Die Zielsetzung der Vermeidung von Steuerumgehung findet sich zB in den österreichischen DBA mit Indonesien und Marokko.

<sup>33)</sup> Vgl OECD, Action 6: Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances (2015) 10, 91 ff.

## Doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten

**Entscheidung:** BFG 14. 5. 2020, RV/7100310/2020, Revision zugelassen.

**Normen:** DBA Slowakei; § 295a Abs 1 BAO; § 1 Abs 2 EStG; § 3 EStG; § 20 Abs 1 Z 1 EStG.

Ist eine im Inland unbeschränkt steuerpflichtige Person nach Art 4 Abs 2 des anzuwendenden DBA Slowakei in der Slowakei ansässig, stellt sich die Frage, ob bei der Besteuerung der inländischen Einkünfte dieser Person in Österreich deren ausländische Einkünfte zwecks Anwendung eines Progressionsvorbehalts zu berücksichtigen sind. Weder äußert sich das DBA Slowakei zu dieser Frage noch geht dies aus den Materialien zum Abkommen hervor. Für die Auslegung ist nach Art 31 Abs 3 lit b WVK jede spätere Übung bei der Anwendung des Vertrags, aus der die Übereinstimmung der Vertragsparteien über seine Auslegung hervorgeht, zu berücksichtigen. Diese findet im OECD-MK ihren Niederschlag, der ausdrücklich besagt, dass die Anwendung des Progressionsvorbehalts durch den Staat, aus dem die Einkünfte stammen, nicht ausgeschlossen ist. Daher sind die ausländischen Einkünfte einer im Inland unbeschränkt steuerpflichtigen und in der Slowakei ansässigen Person im Inland zwecks Anwendung eines Progressionsvorbehalts zu berücksichtigen.