

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch MOORE CENTURION Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH, Hegelgasse 8 Tür 14, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 20. Dezember 2024 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 16. Dezember 2024 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2019 bis 2023 und Festsetzung von Anspruchszinsen 2021 bis 2023, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I.

1. Der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer 2019 bis 2023 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Diese angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

2. Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Festsetzung von Anspruchszinsen 2021 bis 2023 wird als unbegründet abgewiesen.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Lt. den Dienstverträgen vom 17.09.2015 und 29.06.2021 ist der in Österreich wohnhafte Beschwerdeführer (Bf.) seit 01.10.2015 bei dem Luftfahrtunternehmen ***1*** mit dem Sitz in Adr., Malta, als „captain“ (Chefpilot) beschäftigt und erzielte im beschwerdeggst. Zeitraum Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Gemäß den von der ***1*** übermittelten Lohnzettel-Daten erhielt der Beschwerdeführer folgende steuerpflichtigen Bezüge (KZ 245), wobei keine Lohnsteuer einbehalten oder an das Finanzamt abgeführt wurde:

2019: 90.062,73 €
 2020: 82.186,22 €
 2021: 80.596,10 €
 2022: 85.233,23 €
 2023: 102.341,37 €.

Die Einkommensteuerbescheide des Beschwerdeführers für die Jahre 2019 bis 2023 ergingen am 16. Dezember 2024. Die Arbeitnehmerveranlagung ergab nach Ansatz der übermittelten Lohnzettel-Daten der ***1*** (der Bf. erzielte keine weiteren Einkünfte) und unter Berücksichtigung des Werbungskosten- und Sonderausgaben-Pauschales (letzteres nur für 2019 und 2020), des Kirchenbeitrages und des Verkehrsabsetzbetrages folgende Einkommensteuer-Nachforderungen:

2019: 32.530,00 €
 2020: 28.939,00 €
 2021: 28.196,00 €
 2022: 29.732,00 €
 2023: 37.330,00 €.

In den Begründungen der Bescheide führte das Finanzamt aus:

*„Ihre Einkünfte aus der Tätigkeit bei der ***1*** Luftfahrtunternehmen GmbH wurden besteuert. Der Grund:*

1/ Innerstaatliches Recht

- *Gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 sind unbeschränkt steuerpflichtig jene natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte. Daher unterliegen von Mitgliedern des Bordpersonals bezogene Gehälter als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit der Besteuerung in Österreich, und zwar ungeachtet dessen, wo sich der Arbeitgeber befindet.*

2/ DBA-Recht

2/1 Verteilungsnorm

- *Art 15 Abs. 3 DBA-Malta erlaubt zwar die Besteuerung in jenem Staat, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung der Fluggesellschaft befindet (Malta), schränkt aber das Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates des Flugpersonals (Österreich) nicht ein. Das Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates des Flugpersonals (Österreich) ist daher weiterhin gegeben.*

2/2 Methodenartikel

- *Die in Art 23 Abs. 1 DBA-Malta verankerte Befreiungsmethode beschränkt sich explizit auf jene Fälle, in denen das ausschließliche Besteuerungsrecht („nur“) dem anderen Staat (Malta) zugewiesen wird. Dies findet für die von Art 15 Abs. 3 DBA-Malta erfassten Einkünfte keine Anwendung, da - mangels „nur“ - das Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaats (Österreich) bestehen bleibt.*

- *Der Wortlaut des Art 23 Abs. 1 DBA-Malta unterscheidet sich allerdings in der deutschen*

Sprachfassung von jener in Englisch insoweit, als in der englischen Sprachfassung das Wort „nur“ bzw. only“ nicht vorkommt.

- *Die in Art 23 Abs. 2 DBA-Malta vorgesehene Anrechnungsmethode findet nach dem Wortlaut ebenso wenig Anwendung, weil in deren taxativer Auflistung Einkünfte iSd Art 15 Abs. 3 DBA-Malta nicht genannt sind.*

3/ Auslegung des DBA im Lichte der Präambel zur Vermeidung einer Doppelnichtbesteuerung

- *Die Auslegung von DBA als ein völkerrechtlicher Vertrag richtet sich nach den Auslegungsgrundsätzen in Art 31 bis Art 33 Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge. Demnach ist ein Vertrag nach Treu und Glauben in Übereinstimmung mit der gewöhnlichen, seine Bestimmungen in ihrem Zusammenhang kommenden Bedeutung und im Lichte seines Zieles und Zweckes auszulegen. Ziel und Zweck eines DBA ist dabei die Vermeidung der Doppelbesteuerung, und nicht die Herbeiführung von (ungerechtfertigter) Doppelnichtbesteuerung.*

- *Nach Art 33 Abs. 1 WVK ist jede sprachliche Fassung in gleicher Weise verbindlich, sofern die Vertragsstaaten nicht vereinbart haben, dass bei einer Abweichung eine bestimmte Sprachfassung vorgehen soll. Nach der Schlussklausel zum DBA-Malta ist sowohl die deutsche als auch die englische Sprachfassung „gleichermaßen verbindlich“. Damit kommt der englischen kein Vorrang vor der deutschen Sprachfassung zu. Entsprechend Art 33 Abs. 4 WVK ist diesfalls jenes Auslegungsergebnis heranzuziehen, das auch Ziel und Zweck des Vertrages berücksichtigt.*

- *In den letzten Jahren hat sich die Initiative der OECD /G20 zur Bekämpfung von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (Base and Erosion Profit Shifting; BEPS) zum Ziel gesetzt, dass Gewinne dort besteuert werden, wo die wirtschaftliche Aktivität und die Wertschöpfung auch tatsächlich stattfinden. Die Implementierung der abkommensrechtlichen Maßnahmen des BEPS-Projektes erfolgte im Wege des Multilateralen Instruments (MLI).*

- *Am 07.06.2017 unterzeichneten die Republik Malta und die Republik Österreich das MLI. Im Zuge dessen wurde unter anderem auch die Präambel geändert. Dadurch wurde deutlich zum Ausdruck gebracht, dass Sinn und Zweck des DBA-Malta nicht nur die Vermeidung der Doppelbesteuerung, sondern auch die Vermeidung der Doppelnichtbesteuerung ist.*

- *Weiters ist von Bedeutung, dass in Österreich Art 8 B-VG die deutsche Sprache als Amtssprache vorsieht.*

- *Zusammenfassend ist nach der von der österreichischen Finanzverwaltung vertretenen Ansicht „der auszulegenden DBA-Bestimmung unter mehreren möglichen Interpretationen derjenige Sinn beizumessen, welcher ihre effektive Anwendung gewährleistet und nicht zu einem Ergebnis führt, das dem Ziel und Zweck der eingegangenen Verpflichtungen widerspricht. Sind zwei Auslegungsvarianten des Doppelbesteuerungsabkommens möglich, so ist jener der Vorzug zu geben, die den Eintritt von Doppelbesteuerung oder ungerechtfertigter Doppelnichtbesteuerung beseitigt“. Dabei kann aber „[i]m Wege einer teleologischen Auslegung des Art. 23 DBA-Malta [...] die Anrechnungsmethode auch für Einkünfte iSd Art. 15 Abs. 3 DBA-Malta angewendet werden, um damit dem Ziel und Zweck des Abkommens gerecht*

zu werden" (EAS 3448). Überlegungen zur Anwendung der Anrechnungsmethode erübrigen sich allerdings insoweit, als die Einkünfte in Malta keiner Besteuerung unterliegen."

Ebenfalls am 16. Dezember 2024 ergingen die Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen für 2021 iHv 3.205,60 €, für 2022 iHv 2.059,03 € und für 2023 iHv 396,67 €.

Gegen diese Bescheide erhob die steuerliche Vertretung des Beschwerdeführers fristgerecht die Beschwerde mit folgender Begründung:

*„Wie wir den Bescheidbegründungen zu den ergangenen Bescheiden entnehmen, wurden die Einkünfte von der ***1*** Luftfahrtunternehmen GmbH in Liquidation als innerösterreichische Einkünfte besteuert und wurde hierbei als Dienstgeber die ***1*** Luftfahrt GmbH in Liquidation (bis 20.12.2023 unter FN ***2*** im Österreichischen Firmenbuch zuletzt eingetragen) angegeben.*

*Offensichtlich meint das Finanzamt, dass die ***1*** eine maltesische Air-Taxi-Gesellschaft, die als maltesisches Luftunternehmen ein Air Operator Certificate Nr. ***3*** besitzt und im Handelsregister von Malta unter der Firmennummer ***4*** eingetragen ist, die Bezüge unseres Mandanten ausbezahlt hat.*

Nur unter dieser Voraussetzung machen die Ausführungen der Behörde über den Artikel 15 Abs. 3 DBA Malta Sinn.

*Zudem ist diese Annahme auch korrekt, unser Mandant hat einen Dienstvertrag mit ***1***. und wurde auch von dieser entlohnt. Eine, wie auch immer geartete, vertragliche Beziehung bestand und besteht nicht zur ***1*** Luftfahrtunternehmen GmbH in Liqu.*

*Zur Frage der Versteuerung von Luftfahrtpersonal im internationalen Verkehr und der derzeitigen Auslegung des Artikel 15 Abs. 3 DBA Malta durch das Bundesministerium für Finanzen, teilen wir die im EAS 3448 vom 17.11.2023 vom Bundesministerium für Finanzen ausgeführte Rechtsansicht - welche in der Bescheidbegründung wiedergegeben wird - nicht. Die von uns vertretene Rechtsansicht wird vom Bundesfinanzgericht in der Entscheidung vom 24.07.2024 bestätigt, nämlich das fliegende Personal, welches von ***1***. Malta im internationalen Flugbetrieb beschäftigt wird, nach Artikel 15 Abs. 3 iVm. Artikel 23 Abs. 3 DBA Malta ausschließlich in Malta zu versteuern ist und daher nur für Zwecke des Progressionsvorbehalts in Österreich zu erfassen wäre (sofern innerstaatliche Einkünfte neben den Piloteneinkünften vorliegen).*

*Demzufolge ist die Erfassung der Einkünfte von der ***1*** Malta als reguläre, voll zu versteuernden Einnahmen unrichtig.*

Wir dürfen in diesem Zusammenhang auf das genannte Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 24.07.2024, RV/7102502/2024 verweisen, in dem alle relevanten Argumente für die Unrichtigkeit, der vom Bundesministerium für Finanzen dargelegten Rechtsansicht im Detail ausgeführt sind. Diesem ist nichts mehr hinzuzufügen.

Wir erheben weiter gegen die Anspruchszinsenbescheide datiert vom 16.12.2024 für die Jahre 2021 bis 2023, das Rechtsmittel der Beschwerde und beantragen die ersatzlose Aufhebung. [...]
Abschließend beantragen wir die Entscheidung durch den gesamten Senat gem. § 272 Abs. 2

Ziffer 1 lit a BAO sowie um Durchführung einer mündlichen Verhandlung gem. § 274 Abs. 1 Ziffer 1 lit a BAO vor dem Bundesfinanzgericht.“

Das Finanzamt wies die Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2019 bis 2023 mit Beschwerdeverentscheidungen vom 15. Jänner 2025 ab. In den Begründungen wurden die Ausführungen der Bescheidbegründungen wiederholt und ergänzend angeführt:

„Im Übrigen vertreten offenkundig auch Fluggesellschaften als Dienstgeberinnen des betroffenen Bordpersonals diese Ansicht, indem sie von den gegenständlichen Einkünften Lohnsteuer einbehalten und an das österreichische Finanzamt abführen bzw. abgeführt haben.“

Die Beschwerde gegen die Festsetzung der Anspruchszinsen 2021 bis 2023 wies das Finanzamt mit Beschwerdeverentscheidung vom 16. Jänner 2025 ab. In der Begründung wurde ausgeführt:

„Die Beschwerde gegen den der Anspruchszinsenberechnung zugrunde liegenden Einkommensteuerbescheid wurde abgewiesen, weshalb sich auch keine Änderung in der Anspruchszinsenberechnung ergibt. Die Beschwerde gegen den Anspruchszinsenbescheid ist daher ebenfalls abzuweisen.“

Daraufhin stellte die steuerliche Vertretung des Bf. den Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde an das Bundesfinanzgericht (Vorlageantrag) mit der Begründung, dass zur Rechtsfrage darauf verwiesen wird, dass das Bundesfinanzgericht mit der Entscheidung vom 24.7.2024 unter der Geschäftszahl RV/7102502/2024 den völlig gleichartigen Fall eines ebenfalls bei einer maltesischen gewerblichen Luftfahrtgesellschaft beschäftigten Kapitän/Pilot (in den ersten Jahren noch als Co-Pilot tätig) entschieden hat und hierbei die Argumentation der Finanzverwaltung als rechtswidrig erklärt habe.

Dieses Erkenntnis wurde beigelegt und auf die dortige letztlich vom Bundesfinanzgericht als richtig angesehene Literaturmeinung verwiesen. Darin sei die textliche Auslegung der Finanzverwaltung - welche im Übrigen ihrer eigenen langjährigen Auslegung widerspreche und sich an dem Wort "nur" konzentriere - als rechtsirrig bestätigt worden.

Weiters wurde nochmals die Entscheidung durch den gesamten Senat sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht beantragt.

In der Stellungnahme des Vorlageberichts vom 11.02.2025 führte das Finanzamt aus:

„Es wird die Abweisung der Beschwerde beantragt und nochmal die Rechtsmeinung der Abgabenbehörde wiederholt:

Gehört eine Person, die in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig und auch iSd DBA-Malta ansässig ist, dem Flugpersonal einer Fluggesellschaft an, deren Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung sich in Malta befindet, stellt sich die Frage, ob deren Gehälter im Ansässigkeitsstaat Österreich besteuert werden dürfen.

Gemäß Art. 15 Abs. 3 DBA-Malta dürfen, ungeachtet der Absätze 1 und 2 des Art. 15 DBA-Malta, Vergütungen für unselbständige Arbeit, die an Bord eines Seeschiffs oder Luftfahrzeugs

im internationalen Verkehr ausgeübt wird, in dem Vertragstaat besteuert werden, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens befindet. Die Bestimmung erlaubt somit die Besteuerung in jenem Staat, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung der Fluggesellschaft befindet (Malta), allerdings nicht in ausschließlicher Weise, wie dies bei Verwendung des Wortes "nur" der Fall wäre. Art. 15 Abs. 3 DBA-Malta schränkt daher den Besteuerungsanspruch des Ansässigkeitsstaates des Flugpersonals (Österreich) nicht ein und Einkünfte dieser Art können auch im Ansässigkeitsstaat des Flugpersonals (Österreich) besteuert werden.

Art. 23 Abs. 1 DBA-Malta sieht als Grundnorm zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die Anwendung der Befreiungsmethode vor, bezieht sich jedoch explizit nur auf jene Fälle, in denen die Verteilungsnormen des DBA Malta Österreich (als Ansässigkeitsstaat) das Besteuerungsrecht entzieht. Dies ist durch das Wort "nur" in Art. 23 Abs. 1 DBA-Malta zum Ausdruck gebracht. Somit findet Art. 23 Abs. 1 in Bezug auf die von Art. 15 Abs. 3 DBA Malta erfassten Einkünfte keine Anwendung. Die in Art. 23 Abs. 2 DBA-Malta vorgesehene Anrechnungsmethode findet ebenso wenig Anwendung, da ein Verweis auf Art. 15 Abs. 3 DBA-Malta in der Auflistung der im Quellenstaat steuerpflichtigen Einkünfte fehlt.

Im Ergebnis wird dem Wortlaut des Abkommens nach das Besteuerungsrecht Österreichs weder auf Ebene der Verteilungsnormen (Art. 15 Abs. 3 iVm Art. 15 Abs. 1 DBA-Malta) noch auf Ebene des Methodenartikels (Art. 23 Abs. 1 und Abs. 2 iVm Art. 15 Abs. 3 DBA-Malta) eingeschränkt.

Im Wege einer teleologischen Auslegung des Art. 23 DBA-Malta kann jedoch die Anrechnungsmethode auch für Einkünfte iSd Art. 15 Abs. 3 DBA-Malta angewendet werden, um damit dem Ziel und Zweck des Abkommens gerecht zu werden. Dieses Ergebnis wird auch auf die durch das MLI abgeänderte Präambel des DBA-Malta gestützt, die als Ziel dieses Abkommens explizit nicht nur die Beseitigung der Doppelbesteuerung, sondern auch die Notwendigkeit der Vermeidung der Nicht- oder Niedrigbesteuerung vorsieht. Dementsprechend ist der auszulegenden DBA-Bestimmung unter mehreren möglichen Interpretationen derjenige Sinn beizumessen, welcher ihre effektive Anwendung gewährleistet und nicht zu einem Ergebnis führt, das dem Ziel und Zweck der eingegangenen Verpflichtungen widerspricht. Sind zwei Auslegungsvarianten des Doppelbesteuerungsabkommens möglich, so ist jener der Vorzug zu geben, die den Eintritt von Doppelbesteuerung oder ungerechtfertigter Doppelnichtbesteuerung beseitigt.

Ein gleich gelagerter Fall (Erkenntnis des BFG vom 24.07.2024, RV/7102502/2024) ist derzeit in Revision (Amtsrevision) beim VwGH anhängig zur Zahl Ro 2024/13/0025.“

Mit Schreiben vom 27.06.2025 übermittelte das Finanzamt ergänzende Unterlagen an das Bundesfinanzgericht, und zwar die Dienstverträge vom 17.09.2015 und vom 29.06.2021, beide abgeschlossen von der ***1*** Malta mit dem Beschwerdeführer, diverse Monatslohnzettel und den Flugplan vom 11.07.2023.

Mit Beschluss vom 09.07.2025 setzte das Bundesfinanzgericht die Entscheidung in der Beschwerdesache gemäß § 271 Abs. 1 BAO bis zur Beendigung des beim

Verwaltungsgerichtshof zu GZ: Ro 2024/13/0025 anhängigen Verfahrens aus, da der Ausgang dieses Verfahrens hinsichtlich der Frage des Besteuerungsrechts von Flugpersonal eines in Malta ansässigen Flugunternehmens von wesentlicher Bedeutung für die Entscheidung in der vorliegenden Beschwerdesache sei.

Der Verwaltungsgerichtshof wies die Amtsrevision zu GZ: Ro 2024/13/0025 am 04.09.2025 als unbegründet ab. Das Bundesfinanzgericht setzte das ausgesetzte Beschwerdeverfahren von Amts wegen fort.

Mit Schriftsatz vom 12. November 2025 teilte die steuerliche Vertretung des Bf. mit, dass auf die Entscheidung durch den gesamten Senat sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht verzichtet wird, d.h. die Anträge wurden zurückgezogen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer war in den beschwerdeggt. Jahren 2019 bis 2023 in Österreich wohnhaft, er hatte sowohl den Hauptwohnsitz als auch den Mittelpunkt der Lebensinteressen im Inland.

Er war als „captain“ (Chefpilot) bei der ***1*** angestellt und übte diese Arbeit an Bord eines Luftfahrzeuges im internationalen Verkehr aus.

Die ***1*** ist eine Fluggesellschaft mit Sitz in Adr., Malta. Der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung befindet sich ebenfalls in Malta.

Der Beschwerdeführer erzielte seine Einkünfte ausschließlich aus dem nichtselbstständigen Arbeitsverhältnis mit der ***1***. Von der Arbeitgeberin wurde österreichische Lohnsteuer weder einbehalten noch an das Finanzamt abgeführt.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt stützt sich auf den Inhalt des Verwaltungsaktes, auf die dem Gericht vorgelegten Unterlagen der belangten Behörde und des Beschwerdeführers.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

1. Bescheide betreffend Einkommensteuer 2019 bis 2023:

Gemäß § 1 Abs. 2 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG) sind jene natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, unbeschränkt steuerpflichtig. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte.

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a erster Satz EStG 1988 gehören zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) u.a. Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis. [...]

Das Besteuerungsrecht Österreichs wird durch das Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Republik Malta zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bei den Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl. Nr. 294/1979 (in deutscher und englischer Sprache kundgemacht) in der Fassung des Multilateralen Instruments (MLI) vom 7. Juni 2017, BGBl. III Nr. 93/2018, (in der Folge: DBA-Malta), eingeschränkt.

Art. 15 und Art. 23 Abs. 1 DBA-Malta lauten:

„Artikel 15

Unselbständige Arbeit

(1) Vorbehaltlich der Artikel 16, 18, 19 und 20 dürfen Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, daß die Arbeit in dem anderen Vertragsstaat ausgeübt wird. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen in dem anderen Staat besteuert werden.

(2) Ungeachtet des Absatzes 1 dürfen Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person für eine in dem anderen Vertragsstaat ausgeübte unselbständige Arbeit bezieht, nur in dem erstgenannten Staat besteuert werden, wenn

- a) der Empfänger sich in dem anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage während des betreffenden Kalenderjahres aufhält,
- b) die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht in dem anderen Staat ansässig ist, und
- c) die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte oder einer festen Einrichtung getragen werden, die der Arbeitgeber in dem anderen Staat hat.

(3) Ungeachtet der Absätze 1 und 2 dürfen Vergütungen für unselbständige Arbeit, die an Bord eines Seeschiffs oder Luftfahrzeugs im internationalen Verkehr ausgeübt wird, in dem

Vertragstaat besteuert werden, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens befindet.

Artikel 23

Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung

(1) Bezieht eine in einem Vertragstaat ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und können diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen nur in dem anderen Vertragstaat besteuert werden, so nimmt der erstgenannte Staat, vorbehaltlich des Absatzes 2, diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus; dieser Staat kann aber bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder das übrige Vermögen dieser Person den Steuersatz anwenden, der anzuwenden wäre, wenn die betreffenden Einkünfte oder das betreffende Vermögen nicht von der Besteuerung ausgenommen wären.“

Art. 23 Abs. 1 DBA-Malta in englischer Sprache, wobei jeder Wortlaut nach dem letzten Satz dieses Abkommens gleichermaßen verbindlich ist, lautet:

„Where a resident of a Contracting State derives income or owns capital which may be taxed in the other Contracting State in accordance with the provisions of this Convention, the first-mentioned State shall, subject to the provisions of paragraph (2) hereof, exempt such income or capital from tax but may, in calculating tax on the other income or capital of that person, apply the tax which would have been applicable if the exempted income or capital had not been so exempted.“

In einem vergleichbaren Fall ging das Bundesfinanzgericht im Erkenntnis vom 02.08.2024, RV/7102502/2024, unter Hinweis auf die dort zitierten Literaturmeinungen von einem Redaktionsversehen hinsichtlich des Wortes "nur" im deutschsprachigen Text von Art 23 Abs 1 DBA Malta aus.

Gegen dieses Erkenntnis des BFG erhob das Finanzamt die Amtsrevision, woraufhin der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis VwGH vom 4.9.2025, Ro 2024/13/0025, Folgendes aussprach:

„Bezieht eine in einem Vertragstaat ansässige Person Einkünfte und können diese Einkünfte nach dem DBA-Malta „nur“ in dem anderen Vertragstaat besteuert werden, so nimmt gemäß Art. 23 Abs. 1 DBA-Malta der erstgenannte Staat, vorbehaltlich hier nicht einschlägiger Ausnahmen, diese Einkünfte von der Besteuerung aus. In der englischen Sprachfassung des Art. 23. Abs. 1 DBA-Malta ist eine Entsprechung des Wortes „nur“ nicht enthalten.

[...]

Art. 23 Abs. 1 DBA-Malta sehe als „Grundnorm“ zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die Anwendung der Befreiungsmethode vor, beziehe sich jedoch explizit nur auf jene Fälle, in denen die Zuteilungsregeln des DBA-Malta Österreich (als Ansässigkeitsstaat) das Besteuerungsrecht gänzlich entziehe. Dies sei durch das Wort „nur“ in Art. 23 Abs. 1 DBA-Malta zum Ausdruck gebracht.

Aus den Erläuterungen zur Regierungsvorlage des DBA-Malta, 1045 BlgNR 14. GP 22 zum allgemeinen Teil des Abkommens geht hervor, dass dieses Abkommen in seinem formalen Aufbau im Wesentlichen dem OECD-Musterabkommen folgt. An dieser Stelle wird zudem folgendes ausgeführt: „Die Doppelbesteuerung wird durch das Abkommen in Österreich grundsätzlich nach der sogenannten ‚Befreiungsmethode‘ beseitigt, das heißt, daß die einzelnen Besteuerungsobjekte in jeweils einem der beiden Vertragstaaten ausschließlich zugeteilt werden.“ Ausnahmen davon seien nur im Fall von Dividenden, Zinsen und Lizenzen vorgesehen. Zu Art. 15, 18 und 19 des DBA-Malta wird in den Erläuterungen angemerkt, dass in diesen Artikeln die Aufteilung der Besteuerungsrechte an Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit geregelt werde: „Nach Art. 15 werden private Aktivbezüge (das sind Aktivbezüge, die nicht unter Art. 19 fallen) im allgemeinen in jenem Staat besteuert, in dem die betreffende Tätigkeit ausgeübt wird (Quellenstaat).“ Gesonderte Ausführungen zu Art. 15 Abs. 3 DBA-Malta enthalten die Erläuterungen nicht.

Zu Art. 23 des DBA-Malta wird in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage ausgeführt: „In diesem Artikel werden die Methoden festgelegt, nach denen die Doppelbesteuerung vermieden wird: Beide Staaten wenden im allgemeinen die Befreiungsmethode unter Progressionsvorbehalt an. Danach müssen die beiden Vertragstaaten alle Einkünfte und Vermögensteile, für die nach den vorhergehenden Artikeln dem anderen Vertragstaat das Besteuerungsrecht zugeteilt ist, von ihrer Besteuerung ausnehmen; die geschieht allerdings bei der Einkommensbesteuerung unter dem Vorbehalt, daß die auszuscheidenden Einkünfte für die Berechnung des auf die übrigen Einkünfte entfallenden Steuersatzes angesetzt werden dürfen. Bei den unter Abs. 2 fallenden Einkünften erteilt der Vertrag sowohl dem Wohnsitzstaat als auch dem Quellenstaat Besteuerungsrechte. In Abs. 3 hat sich Österreich auch vertraglich zur Gewährung des steuerlichen ‚Schachtelprivilegs‘ verpflichtet. Für die Höhe der anzurechnenden maltesischen Steuer bei Dividenden, Zinsen und Lizenzen sind die Vorschriften des Absatzes 4 maßgeblich.“

Die nach den Erläuterungen intendierte Regelung gleicht somit inhaltlich den Art. 15 und Art. 23A der OECD-Musterabkommen 1963 und 1977, an denen sich - wie dargestellt - das DBA-Malta auch orientiert. Zwar trifft es zu, dass Art. 23 OECD-Musterabkommen, wie auch die englische Sprachfassung des Art. 23 des DBA-Malta eine Entsprechung des in der deutschen Fassung verwendeten Wortes „nur“ nicht enthält. Dass damit eine - wie in der Revision vorgebracht - erheblich abweichende Regelung zur englischen Sprachfassung und auch zum als Vorbild dienenden OECD-Musterabkommen hätte getroffen werden sollen, geht aus den dargestellten Erläuterungen zur Regierungsvorlage gerade nicht hervor.

Aus den dargestellten Erläuterungen muss vielmehr abgeleitet werden, dass allgemein und somit auch im Rahmen des Art. 15 Abs. 3 DBA-Malta beabsichtigt war, dass die „einzelnen Besteuerungsobjekte in jeweils einem der beiden Vertragstaaten ausschließlich zugeteilt werden“, folglich diese Besteuerungsobjekte im Sinne des Art. 23 Abs. 1 DBA-Malta „nach diesem Abkommen nur“ in dem in Art. 15 Abs. 3 DBA-Malta angesprochenen Staat (nämlich jenem, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung befindet) besteuert werden

dürfen.

Eine Regelung mit dem in der Revision unterstellten Inhalt war - wie sich aus den zitierten Erläuterungen ergibt - offenkundig nicht beabsichtigt. Dies wird auch dadurch gestützt, dass, wenn Art. 23 Abs. 1 DBA-Malta mit dem Zusatz „nur“ lediglich ein „ausschließliches Besteuerungsrecht“ in dem von dem revisionswerbenden Finanzamt unterstellten Sinne hätte ansprechen wollen, dieses ausschließliche Besteuerungsrecht für sich genommen bereits eine Doppelbesteuerung verhindert hätte und Art. 23 Abs. 1 DBA-Malta somit weitgehend inhaltslos wäre (vgl. Lang, DBA Malta: Wechsel von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode auf Grundlage einer EAS-Rechtsauskunft des BMF?, SWI 1/2024, 15).

[...]

Ein Methodenartikel, der sich auf ohnehin exklusive Besteuerungsrechte bezöge, wäre - wie sich aus diesen Ausführungen ergibt - insoweit überflüssig.

Nach dem Gesagten ist davon auszugehen, dass im Revisionsfall, der unstrittig von Art. 15 Abs. 3 DBA-Malta erfasst ist, die Befreiungsmethode zur Anwendung gelangt. Abweichendes lässt sich - entgegen dem Revisionsvorbringen - auch nach Inkrafttreten des MLI aus der Präambel des DBA-Malta nicht ableiten. Der erstgenannte Zweck des Abkommens ist die Beseitigung einer Doppelbesteuerung. Einen Grund, aus dem sich die Vertragsstaaten im Rahmen eines Doppelbesteuerungsabkommens einer Regelung hätten bedienen sollen, die für bestimmte Einkünfte weder die Anwendung der Befreiungs- noch der Anrechnungsmethode vorsieht (diese sohin faktisch vom Doppelbesteuerungsabkommen ausgenommen wären), zeigt auch das Finanzamt nicht auf.“

Der Beschwerdeführer war in den beschwerdeggst. Jahren auf Grund seines inländischen Wohnsitzes in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte. Auch im Sinn des Art. 4 Abs. 1 DBA-Malta hatte der Beschwerdeführer seinen steuerlichen Wohnsitz in Österreich.

Ergibt sich aus dem innerstaatlichen Steuerrecht eine Steuerpflicht, ist in einem zweiten Schritt zu beurteilen, ob das Besteuerungsrecht durch ein Doppelbesteuerungsabkommen eingeschränkt wird (vgl. VwGH 23.10.2024, Ra 2022/15/0076, mwN und VwGH 4.9.2025, Ro 2024/13/0025).

Der Beschwerdeführer erzielte als angestellter Pilot Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die an Bord eines Luftfahrzeugs im internationalen Verkehr ausgeübt wird. Da sich der Sitz und der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung der Arbeitgeberin in Malta befindet, dürfen seine Vergütungen aus dem Dienstverhältnis nach Art 15 Abs. 3 DBA-Malta in diesem Vertragsstaat besteuert werden.

Entgegen dem Vorbringen des Finanzamtes, dass auch der Besteuerungsanspruch des Ansässigkeitsstaates Österreich für das Flugpersonal gegeben sei, gelangt gemäß der höchstgerichtlichen Judikatur auch im vorliegenden Beschwerdefall die Befreiungsmethode zur

Anwendung. Abweichendes lässt sich auch nach Inkrafttreten des MLI aus der Präambel des DBA-Malta nicht ableiten. Der erstgenannte Zweck des Abkommens ist die Beseitigung einer Doppelbesteuerung.

Das Welteinkommen des Bf. bestand ausschließlich aus den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit als Pilot bei der ***1***, deren Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung sich in Malta befindet.

Somit sind die beschwerdeggt. Einkünfte des Beschwerdeführers gemäß Art. 23 Abs. 1 DBA-Malta von der inländischen Besteuerung ausgenommen.

2. Bescheide betreffend Festsetzung von Anspruchszinsen 2021 bis 2023:

§ 205 Abs. 1 und 2 BAO lautet:

(1) Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs. 3), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, sind für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen). Dies gilt sinngemäß für Differenzbeträge aus

- a) Aufhebungen von Abgabenbescheiden,
- b) Bescheiden, die aussprechen, dass eine Veranlagung unterbleibt,
- c) auf Grund völkerrechtlicher Verträge oder gemäß § 240 Abs. 3 oder 4 erlassenen Rückzahlungsbescheiden.

(2) Die Anspruchszinsen betragen pro Jahr 2% über dem Basiszinssatz. Anspruchszinsen, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen. Anspruchszinsen sind für einen Zeitraum von höchstens 48 Monaten festzusetzen.

Der Zinsenbescheid ist an die im Spruch des zur Nachforderung oder Gutschrift führenden Bescheides ausgewiesene Nachforderung bzw Gutschrift gebunden (vgl. VwGH 27.2.2008, 2005/13/0039; 27.3.2008, 2008/13/0036).

Wegen der Bindung der Anspruchszinsenbescheide an die zugrunde liegenden Einkommensteuerbescheide können die Anspruchszinsenbescheide nicht mit der Begründung erfolgreich angefochten werden, der jeweilige Einkommensteuerbescheid sei inhaltlich rechtswidrig (vgl. Ritz/Koran, BAO⁸, § 205, Rz 34).

Erweist sich der genannte Stammabgabenbescheid nachträglich als rechtswidrig und wird er entsprechend abgeändert (oder aufgehoben), so wird diesem Umstand mit einem an den Abänderungsbescheid (Aufhebungsbescheid) gebundenen Zinsenbescheid Rechnung getragen (zB Gutschriftszinsen als Folge des Wegfalles einer rechtswidrigen Nachforderung). Es ergeht ein weiterer Zinsenbescheid; es erfolgt daher keine Abänderung des ursprünglichen

Zinsenbescheides (vgl. zB VwGH 28.5.2009, 2006/15/0316, 2006/15/0332; VwGH 31.1.2019, Ro 2018/15/0005, Ritz/Koran, BAO⁸, § 205, Rz 35).

Die Anspruchszinsenbescheide erweisen sich nicht als rechtswidrig, da ihnen die entsprechende Einkommensteuervorschreibung als Abgabenbescheid zugrunde liegt. Eine Abänderung der Zinsenbescheide auf Grund der Aufhebung der Einkommensteuerbescheide ist nicht vorgesehen, es wird von der Abgabenbehörde von Amts wegen mit weiteren Zinsenbescheiden der Änderung Rechnung getragen werden.

Somit war wie im Spruch zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da im vorliegenden Fall eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung nicht vorliegt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abweicht (siehe zitierte VwGH-Judikatur), ist eine (ordentliche) Revision nicht zulässig.

Graz, am 17. Dezember 2025