

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Richterin ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr***, vertreten durch ***StB***, über die Beschwerde vom 6. März 2024 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 13. Februar 2024 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2022, Steuernummer ***StNr.***, zu Recht:

- I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 Bundesabgabenordnung (BAO) Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit, der Gesamtbetrag der Einkünfte, das Einkommen und somit auch die Einkommensteuer betragen 0,00 Euro.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Bisheriger Verfahrensgang

Herr ***Bf*** (im Folgenden: Beschwerdeführer) erzielte im Jahr 2022 Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit in Höhe von 90.322,49 Euro. Am Lohnzettel für das Jahr 2022 ist eine einbehaltene Lohnsteuer in Höhe von 32.486,51 Euro ausgewiesen. Er war im beschwerdegegenständlichen Jahr 2022 bei der ***Fluggesellschaft***, ***Adresse***, als Pilot angestellt.

Mit Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 13. Februar 2024 wurde das Jahreseinkommen des Beschwerdeführers veranlagt. Die Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit von der ***Fluggesellschaft*** sind mit 90.322,49 Euro angeführt. Abzüglich des Pauschalbetrages für Werbungskosten waren der Gesamtbetrag der Einkünfte und das Einkommen mit 90.190,49 Euro ausgewiesen. Die Einkommensteuerbemessungsgrundlage erhöhte sich durch die Hinzurechnung des Anti-Teuerungsbonus. Der Beschwerdeführer erzielte keine weiteren Einkünfte. Die Arbeitnehmerveranlagung ergab für das Jahr 2022 eine Nachforderung in Höhe von 27 Euro.

Gegen diesen Bescheid erhob der Beschwerdeführer mit Anbringen vom 6. März 2024 Beschwerde. Die englischsprachige Fassung des DBA Österreich-Malta (im Folgenden: DBA-Malta) enthalte keine Entsprechung zu dem Wort „nur“, sodass demnach in allen Konstellationen, in denen der Quellenstaat Besteuerungsrechte habe, der Ansässigkeitsstaat nach Art. 23 Abs. 1 DBA-Malta die Einkünfte freizustellen habe. Gute Gründe sprächen dafür, dem englischsprachigen Text den Vorzug zu geben und daher – mit der Ausnahme der in Art. 23 Abs. 2 DBA-Malta ausdrücklich ausgenommenen zweiten Absätze der Art. 10, 11 und 12 DBA-Malta – alle Einkünfte, die im Quellenstaat nach dem Abkommen besteuert werden können, im Ansässigkeitsstaat freizustellen. Aufgrund der Tatsache, dass bereits andere Airlines diese Praxis in Österreich bei ihren Dienstnehmern vorleben würden und keine Lohnsteuer abführen, beantrage er die Freistellung im Ansässigkeitsstaat Österreich.

Das Finanzamt wies mit Beschwerdevorentscheidung vom 1. Juli 2024 die Beschwerde gegen den Bescheid als unbegründet ab. Gemäß Art. 15 Abs. 3 DBA-Malta dürfen Vergütungen für unselbstständige Arbeit, die an Bord eines Luftfahrzeuges im internationalen Verkehr ausgeübt werde, in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens befinde. 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 Verteilungsnormen des DBA-Malta Österreich (als Ansässigkeitsstaat) das Besteuerungsrecht entziehe. Dies sei durch das Wort „nur“ in Art. 23 Abs. 1 DBA-Malta zum Ausdruck gebracht. Somit finde 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 finde ebenso wenig Anwendung, weil ein Verweis auf Art. 15 Abs. 3 DBA-Malta in der Auflistung der im Quellenstaat steuerpflichtigen Einkünfte fehle. Aus den Art. 15 Abs. 3 und 23 Abs. 1 DBA-Malta gehe nicht hervor, dass der Ansässigkeitsstaat (Österreich) die Einkünfte freizustellen habe. Art. 15 Abs. 3 DBA-Malta erlaube die Besteuerung in jenem Staat, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung der Fluggesellschaft befinde (Malta), allerdings nicht in ausschließlicher Weise. Art. 15 Abs. 3 DBA-Malta schränke den Besteuerungsanspruch des Ansässigkeitsstaates des Flugpersonals (Österreich) nicht ein und Einkünfte dieser Art können auch im Ansässigkeitsstaat des Flugpersonals (Österreich) besteuert werden. Aufgrund dessen und der Vermeidung der doppelten Nichtbesteuerung sei die Beschwerde abzuweisen.

Mit Anbringen vom 29. Juli 2024 beantragte der Beschwerdeführer, die Beschwerde vom 6. März 2024 gegen den Einkommensteuerbescheid 2022 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen. Er ersuchte um eine mündliche Verhandlung gemäß § 274 BAO.

Das Finanzamt legte den Beschwerdeakt am 7. November 2024 dem Bundesfinanzgericht vor.

Das Bundesfinanzgericht setzte mit Beschluss vom 8. Mai 2025 die Entscheidung in der Beschwerdesache bis zur Beendigung des beim Verwaltungsgerichtshof zu GZ.

Ro 2024/13/0025 anhängigen Verfahrens aus, weil der Ausgang des Verfahrens betreffend die Frage der Besteuerung von in Österreich ansässigem Flugpersonal nach dem DBA-Malta, insbesondere hinsichtlich des Wortes „nur“ in der deutschsprachigen Fassung des Art. 23 Abs. 1 DBA-Malta, von wesentlicher Bedeutung für die Entscheidung in der vorliegenden Beschwerdesache sei.

Der Verwaltungsgerichtshof wies die (Amts-)Revision zu GZ. Ro 2024/13/0025 am 4. September 2025 als unbegründet ab. Das Bundesfinanzgericht setzte das ausgesetzte Beschwerdeverfahren von Amts wegen fort.

Mit Schreiben vom 27. Oktober 2025 zog der Beschwerdeführer den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück.

II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Sachverhalt

Im beschwerdegegenständlichen Jahr 2022 war der Beschwerdeführer in Österreich wohnhaft. Sowohl der Hauptwohnsitz als auch der Mittelpunkt der Lebensinteressen befanden sich in ***Bf-Adr***.

Er war als Pilot bei der ***Fluggesellschaft*** nichtselbstständig beschäftigt und übte diese Arbeit an Bord eines Luftfahrzeuges im internationalen Verkehr aus. Die ***Fluggesellschaft*** war ein Luftfahrtunternehmen (Fluggesellschaft) mit Sitz in ***Ort***, mit der registrierten Anschrift in ***Adresse***. Der Ort der Geschäftsleitung befand sich ebenfalls in Malta.

Der Beschwerdeführer erzielte seine Einkünfte ausschließlich aus dem nichtselbstständigen Arbeitsverhältnis mit der ***Fluggesellschaft***. Die maltesische Fluggesellschaft behielt vom Gehalt des Piloten österreichische Lohnsteuer ein und führte diese an das Finanzamt ab.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem vom Finanzamt vorgelegten Beschwerdeakt sowie der Einsicht in den elektronischen Veranlagungsakt und Abfragen in internen Datenbanken (Abgabeninformationssystem).

Vor diesem Hintergrund nimmt das Bundesfinanzgericht die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs. 2 BAO als erwiesen an.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattdage)

Die Beschwerde richtet sich gegen das Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates in Verbindung mit dem DBA-Malta. Strittig ist, ob Österreich hinsichtlich der Einkünfte des Beschwerdeführers, die im Rahmen der nichtselbstständigen Arbeit als Pilot an Bord eines Luftfahrzeuges im internationalen Verkehr bei einer Fluggesellschaft mit dem Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung in Malta erzielt wurden, ein Besteuerungsrecht zukommt.

„Einen Wohnsitz im Sinn der Abgabevorschriften hat jemand dort, wo er eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, daß er die Wohnung beibehalten und benutzen wird“ (§ 26 Abs. 1 BAO).

Natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz haben, sind unbeschränkt steuerpflichtig. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte (§ 1 Abs. 2 Einkommensteuergesetz 1988 – EStG 1988).

Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit (Arbeitslohn) sind Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis (§ 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988).

Die maßgeblichen Rechtsvorschriften des DBA-Malta lauten:

„Artikel 15

Unselbstständige Arbeit

(1) Vorbehaltlich der Artikel 16, 18, 19 und 20 dürfen Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbstständiger 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.

[...]

(3) Ungeachtet der Absätze 1 und 2 dürfen Vergütungen für unselbstständige Arbeit, die an Bord eines Seeschiffs oder Luftfahrzeuges im internationalen Verkehr ausgeübt wird, in dem Vertragsstaat 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 Vertragsstaat ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und können diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen nur in dem anderen Vertragsstaat 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.“

Der Beschwerdeführer erzielte im beschwerdegegenständlichen Jahr 2022 als angestellter Pilot Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit (§ 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988). Er war aufgrund seines im Inland gelegenen Wohnsitzes gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig. Die Ansässigkeit des Beschwerdeführers und somit der steuerliche Wohnsitz im Sinne des Art. 4 Abs. 1 DBA-Malta befand sich ebenfalls in Österreich. Als Ansässigkeitsstaat steht unstrittig Österreich fest, als Quellenstaat Malta.

Aufgrund der sich nach dem innerstaatlichen Steuerrecht ergebenden unbeschränkten Steuerpflicht ist in einem weiteren Schritt zu prüfen, ob das Besteuerungsrecht durch ein Doppelbesteuerungsabkommen eingeschränkt wird (vgl. VwGH 4.9.2025, Ro 2024/13/0025, mwN). Die Zuteilungsregeln für Einkünfte bestimmen, inwieweit entweder der Ansässigkeitsstaat oder der Quellenstaat besteuern darf (vgl. *Perl*, Steuerrecht für die Praxis⁷ [2024] Seite 87/Rz 132).

Gemäß der einschlägigen Verteilungsnorm des Art. 15 Abs. 3 DBA-Malta dürfen Vergütungen für unselbstständige Arbeit, die an Bord eines Luftfahrzeuges im internationalen Verkehr ausgeübt wird, in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens befindet. Damit kam – bezogen auf Art. 15 Abs. 3 DBA-Malta „nur“ – Malta ein Recht zur Besteuerung zu, welches aber offensichtlich nicht ausgeübt wurde.

Da dem Quellenstaat das Besteuerungsrecht gewährt wurde, ist die Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zu bestimmen, die Österreich als Ansässigkeitsstaat anzuwenden hat. Im DBA-Malta ist in Art. 23 Abs. 1 die Anwendung der Befreiungsmethode (unter Progressionsvorbehalt) vorgesehen. In der englischen Sprachfassung ist das Wort „nur“ (bzw. „only“) im ersten Satz nicht enthalten.

Der Verwaltungsgerichtshof judiziert in seiner Entscheidung vom 4. September 2025, Ro 2024/13/0025, der ein vergleichbarer Sachverhalt zugrunde liegt und die Anlass für die Aussetzung des gegenständlichen Beschwerdeverfahrens war, Folgendes: *„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 erheblich abweichende Regelung zur englischen Sprachfassung und auch zum als Vorbild dienenden OECD-Musterabkommen hätte getroffen werden sollen, geht aus den Erläuterungen zur Regierungsvorlage (1045 BlgNR 14. GP) nicht hervor. Aus den 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 Vertragsstaaten 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.“ Würde der Zusatz „nur“ ein ausschließliches Besteuerungsrecht zuweisen, dann hätte dieses Recht für sich genommen bereits eine Doppelbesteuerung verhindert und Art. 23 Abs. 1 DBA-Malta wäre weitgehend inhaltslos.

In Fällen, die unstrittig von Art. 15 Abs. 3 DBA-Malta erfasst sind, gelangt daher die Befreiungsmethode zur Anwendung. *„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. Dem Bundesfinanzgericht ist somit nicht entgegenzutreten, wenn es die...Einkünfte...als gemäß Art. 23 Abs. 1 DBA-Malta von der inländischen Besteuerung ausgenommen angesehen hat (vgl. VwGH 4.9.2025, Ro 2024/13/0025).“*

Im gegenständlichen Beschwerdefall ist Art. 15 Abs. 3 DBA-Malta anwendbar. Nach Art. 15 Abs. 3 DBA-Malta dürfen die Vergütungen des Beschwerdeführers für seine Tätigkeit als Pilot an Bord eines Luftfahrzeuges der international tätigen ***Fluggesellschaft*** in Malta, dem Ort in dem sich die tatsächliche Geschäftsleitung der Fluggesellschaft befindet, besteuert werden. Diese Einkünfte werden Malta zugewiesen, jedoch ohne Verpflichtung, das Besteuerungsrecht auch auszuüben. Der Ansässigkeitsstaat Österreich hat zur Vermeidung der Doppelbesteuerung abkommenskonform die Befreiungsmethode anzuwenden. Entgegen der Ansicht des Finanzamtes bezieht sich das Wort „nur“ in Art. 23 Abs. 1 DBA-Malta nicht bloß auf jene Fälle, in denen die Verteilungsnorm des Art. 15 Abs. 3 DBA-Malta dem Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht gänzlich entzieht. Die Einkünfte gemäß Art. 15 Abs. 3 DBA-Malta werden nach der zitierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes Malta ausschließlich zugeteilt und dürfen daher im Sinne des Art. 23 Abs. 1 DBA-Malta „nach diesem Abkommen nur“ in Malta, dem Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung, besteuert werden. Der Ansässigkeitsstaat Österreich hat diese Einkünfte von der Besteuerung auszunehmen. Dass Malta sein Besteuerungsrecht nicht in Anspruch nahm, hindert nicht an der Anwendung dieses Methodenartikels. Der Vollständigkeit halber wird ausgeführt, dass die dadurch entstandene – und vom Finanzamt monierte – doppelte Nichtbesteuerung (nur) durch eine „Subject-to-tax-Klausel“ vermieden werden könnte.

Das Welteinkommen des Beschwerdeführers setzte sich im beschwerdegegenständlichen Jahr 2022 ausschließlich aus den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit als Pilot bei der ***Fluggesellschaft***, deren Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung sich in Malta befand, zusammen. Dem Ansässigkeitsstaat Österreich kam hinsichtlich dieser Einkünfte kein Besteuerungsrecht zu. Es war daher spruchgemäß 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.

Das Bundesfinanzgericht ist nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abgewichen, sondern hat sich auf diese gestützt. Eine Revision war daher nicht zuzulassen.

Graz, am 7. November 2025