

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Walter Aiglsdorfer in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch MOORE CENTURION Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH, Hegelgasse 8 Tür 14, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 5. November 2024 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 28. Oktober 2024 betreffend Einkommensteuer 2019, 2020, 2021, 2022 und 2023 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden (ersatzlos) aufgehoben.

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

Mit **Einkommensteuerbescheiden vom 28. Oktober 2024** der Jahre 2019, 2020, 2021, 2022 und 2023 wurden die Einkünfte der Besteuerung zum vollen Steuertarif unterzogen. Begründend wurde sowohl auf das innerstaatliche Recht als auch auf das DBA-Recht verwiesen.

Zusammenfassend sei nach der von der österreichischen Finanzverwaltung vertretenen Ansicht „der auszulegenden DBA-Bestimmung unter mehreren möglichen Interpretationen derjenige Sinn beizumessen, welcher ihre effektive Anwendung gewährleiste und nicht zu einem Ergebnis führe, das dem Ziel und Zweck der eingegangenen Verpflichtungen widerspreche. Seien zwei Auslegungsvarianten des Doppelbesteuerungsabkommens möglich, so sei jener der Vorzug zu geben, die den Eintritt von Doppelbesteuerung oder ungerechtfertigter Doppelnichtbesteuerung beseitige“.

Dabei könne 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 würden sich allerdings insoweit erübrigen, als die Einkünfte in Malta keiner Besteuerung unterliegen würden.

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

Mit Eingabe vom 5. November 2024 wurde **Beschwerde** gegen die Einkommensteuerbescheide 2019 bis 2023 eingereicht.

Wie den Bescheidbegründungen zu den abgeänderten einzelnen Bescheiden zu entnehmen ist, seien die Einkünfte von der A B GmbH in Liquidation als innerösterreichische Einkünfte besteuert worden und hierbei als Dienstgeber die A C GmbH in Liquidation (bis 20.12.2023 unter FN ***1*** im Österreichischen Firmenbuch zuletzt eingetragen) angegeben worden.

Offensichtlich würde das Finanzamt meinen, dass die A Limited, eine E Air-Taxi-Gesellschaft, die als E B ein Air Operator Certificate Nr. ***2*** besitze und im Handelsregister von Malta unter der Firmennummer ***3*** eingetragen sei, die Bezüge an den Beschwerdeführer ausbezahlt hätte.

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

Zudem sei diese Annahme auch korrekt, der Beschwerdeführer hätte einen Dienstvertrag mit A Ltd. und sei auch von dieser entlohnt worden. Eine, wie auch immer geartete, vertragliche Beziehung hätte nicht zur A B GmbH in Liqu. bestanden.

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, werde die im EAS 3448 vom 17.11.2023 vom Bundesministerium für Finanzen ausgeführte Rechtsansicht - welche in der Bescheidbegründung wiedergegeben werde – nicht geteilt. Die vom Beschwerdeführer vertretene Rechtsansicht werde vom Bundesfinanzgericht in der Entscheidung vom 24.7.2024 bestätigt, nämlich das fliegende Personal, welches von A Malta im internationalen Flugbetrieb beschäftigt werde, nach Artikel 15 Abs. 3 iVm Artikel 23 Abs. 3 DBA Malta ausschließlich in Malta zu versteuern sei und daher nur für Zwecke des Progressionsvorbehalts in Österreich zu erfassen wäre (sofern innerstaatliche Einkünfte neben den Piloteneinkünften vorliegen).

Demzufolge sei die Erfassung der Einkünfte von der A Malta als reguläre, voll zu versteuernde, Einnahmen unrichtig.

In diesem Zusammenhang werde auf das genannte Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 24.7.2024, RV/7102502/2024 verwiesen, in dem alle relevanten Argumente für die Unrichtigkeit der vom Bundesministerium für Finanzen dargelegten Rechtsansicht im Detail ausgeführt seien.

Mit **Beschwerdevorentscheidungen** vom 3. Dezember 2024 wurde gegenständliche Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Hinsichtlich der Begründung bzgl. der nunmehrigen Versteuerung der Einnahmen in Österreich werde auf die Begründung der Einkommensteuerbescheide vom 28.10.2024 verwiesen. Gegen das vorgebrachte Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 24.07.2024, RV/7102502/2024 sei bereits eine ordentliche Revision zur Zahl Ro 2024/13/0025 beim Verwaltungsgerichtshof eingebracht worden.

Da die im Beschwerdeschreiben vorgebrachten Anfechtungsgründe somit nicht zutreffen würden, sei die Beschwerde als unbegründet abzuweisen gewesen.

Mit **Eingabe vom 17. Dezember 2024** wurde beantragt, gegenständliche Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen (**Vorlageantrag**).

Begründend wurde auf die Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes vom 24.7.2024, RV/7102502/2024 verwiesen.

In dieser Entscheidung hätte das Gericht die Argumentation in einem völlig gleichgelagerten Fall als rechtswidrig erklärt.

Mit **Vorlagebericht vom 11. März 2025** wurde gegenständliche Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Nach Darstellung des Sachverhaltes und dem Verweis, dass gegen das Erkenntnis des BFG vom 24.7.2024 eine Revision beim VwGH anhängig sei, wurde beantragt, gegenständliche Revision als unbegründet abzuweisen.

Mit **Erkenntnis des VwGH** vom 4.9.2025 (VwGH 4.9.2025, Ro 2024/13/0025 wurde die Revision des Finanzamtes Österreich als unbegründet abgewiesen.

Mit **Eingabe vom 19. November 2025** wurde der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Senatsverhandlung zurückgezogen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer ist seit 26. Februar 2018 in Österreich mit Hauptwohnsitz gemeldet und auch iSd Art 4 DBA Malta in Österreich ansässig. In den Streitjahren 2019 bis 2023 bezog der Beschwerdeführer Einkünfte aus seiner Tätigkeit als Pilot für die A Limited. Diese Einkünfte wurden in Malta nicht besteuert.

Mit Bescheiden jeweils vom 28.10.2024 wurden die beschwerdegegenständlichen Einkünfte im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung der Besteuerung zum vollen Steuertarif unterzogen. Begründend führte die belangte Behörde im Wesentlichen aus, die in Art 23 Abs. 1 DBA-Malta verankerte Befreiungsmethode beschränke sich explizit auf jene Fälle, in denen das ausschließliche Besteuerungsrecht („nur“) dem anderen Staat (Malta) zugewiesen werde.

Die dagegen eingebrachte Beschwerde vom 05. November 2024 stützt sich im Wesentlichen auf das Erkenntnis des BFG vom 24.7.2024, RV/7102502/2024, wonach Flugpersonal, welches von A Malta im internationalen Flugbetrieb beschäftigt werde, nach Art 15 Abs. 3 DBA Malta ausschließlich in Malta zu versteuern sei und nur für Zwecke des Progressionsvorbehaltes in Österreich zu erfassen wäre.

Gegen das Erkenntnis des BFG wurde seitens der belangten Behörde Revision beim VwGH eingereicht.

Dass gegenständlicher Sachverhalt **vollkommen ident** ist mit jenem, welcher nunmehr vom VwGH entschieden wurde, wird auch von der belangten Behörde nicht in Abrede gestellt.

Mittlerweile hat der Verwaltungsgerichtshof die Revision des Finanzamtes Österreichs als unbegründet abgewiesen (vgl. VwGH 4.9.2025, Ro 2024/13/0025).

2. Beweiswürdigung

Gegenständlich ist der vorliegende Sachverhalt unstrittig und ergibt sich aus den Ausführungen sowohl im Vorlagebericht als auch den vorliegenden Verwaltungsakten.

Auch der gleichgelagerte Sachverhalt zum BFG Erkenntnis (vgl. BFG 24.7.2024, RV/7102502/2024) und zum Erkenntnis des VwGH (VwGH 4.9.2025, Ro 2024/13/0025) liegt unstrittig vor (vgl. auch Vorlagebericht vom 11. März 2025).

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Hier wird unmittelbar den Ausführungen der Entscheidung des VwGH (bzw. auch BFG) gefolgt.

Die Präambel des Abkommens 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) lautet:

„DIE REPUBLIK ÖSTERREICH UND DIE REPUBLIK MALTA in der Absicht, in Bezug auf die unter dieses Abkommen fallenden Steuern eine Doppelbesteuerung zu beseitigen, ohne Möglichkeiten zur Nicht- oder Niedrigbesteuerung durch Steuerverkürzung oder -umgehung

(unter anderem durch missbräuchliche Gestaltungen mit dem Ziel des Erhalts von in diesem Abkommen vorgesehenen Erleichterungen zum mittelbaren Nutzen von in Drittstaaten oder - gebieten ansässigen Personen) zu schaffen, SIND ÜBEREINGEKOMMEN WIE FOLGT:“

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

„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 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.“

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.“

Gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 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.

Dass der Beschwerdeführer angesichts seines im Inland gelegenen Wohnsitzes gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 unbeschränkt steuerpflichtig ist und seinen steuerlichen Wohnsitz im Sinn des Art. 4 Abs. 1 DBA-Malta in Österreich hat, ist unbestritten.

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).

Gemäß Art. 15 Abs. 3 DBA-Malta 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.

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.

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 Vertragsstaaten alle Einkünfte und Vermögensteile, für die nach den vorhergehenden Artikeln dem anderen Vertragsstaat 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 E 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 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 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.

Im gegenständlichen Beschwerdefall ist davon auszugehen, dass dieser unstrittig von Art. 15 Abs. 3 DBA-Malta erfasst ist und somit die Befreiungsmethode zur Anwendung gelangt.

Der erstgenannte Zweck des Abkommens ist die Beseitigung einer Doppelbesteuerung. Ein 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), wird gegenständlich nicht aufgezeigt.

Die Einkünfte des Beschwerdeführers sind als gemäß Art. 23 Abs. 1 DBA-Malta von der inländischen Besteuerung ausgenommen anzusehen.

Der Beschwerde war demnach vollumfänglich stattzugeben.

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.

Gegenständliche Entscheidung orientiert sich an der Entscheidung des VwGH (VwGH 4.9.2025, Ro 2024/13/0025). Eine ordentliche Revisionsmöglichkeit ist demnach nicht geboten.

Wien, am 8. Jänner 2026