

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Ansgar Unterberger in der Beschwerdesache Bf, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 15. November 2024 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 13. November 2024 betreffend Einkommensteuer 2019 bis 2023 und Einkommensteuervorauszahlungen 2025, Steuernummer ***BfStNr***, zu Recht erkannt:

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

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Strittig war bis zum Erkenntnis des VwGH vom 4.9.2025, Ro 2024/13/0025, ob das Besteuerungsrecht hinsichtlich der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit des in Österreich unbeschränkt steuerpflichtigen Bf (in der Folge: Beschwerdeführer: Bf) für dessen Leistungen an Bord eines Luftfahrzeuges im internationalen Flugverkehr für eine Fluggesellschaft mit dem Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung in Malta diesem Sitzstaat oder dem Ansässigkeitsstaat Österreich zusteht. Nach dem genannten Erkenntnis des VwGH, auf dessen Begründung verwiesen wird, steht Österreich diesbezüglich kein Besteuerungsrecht zu.

I. Verfahrensgang

Zunächst ergingen am 24.3.2023 an den Bf Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2019 bis 2022. Da in den Begründungen dieser Bescheide darauf hingewiesen wird, dass die Abweichungen von den eingereichten Steuererklärungen in Gesprächen abgeklärt wurden, ist davon auszugehen, dass diese erfolgten Veranlagungen auf Steuererklärungen beruhten. Dabei wurde die Einkommensteuer für 2019 mit 0,00, für 2020 mit € 2.525,00 und für 2021 mit €

4.114,00 festgesetzt. Dabei handelte es sich jeweils um Steuern für Einkünfte aus Kapitalvermögen mit besonderem Steuersatz. Für das Jahr 2022 erfolgte eine Festsetzung mit einer Gutschrift in Höhe von € 2.851,00.

Am 13.11.2024 erging der auch bekämpfte Vorauszahlungsbescheid 2025.

Ebenfalls am 13.11.2024 ergingen dann für die Jahre 2019 bis 2022 gem. § 295a BAO abgeänderte Bescheide. Aus diesen ist nicht ersichtlich, welche rückwirkenden Ereignisse diese Abänderungen iSd § 295a BAO rechtfertigten und wie das diesbezügliche Ermessen geübt worden ist. In der Begründung findet sich lediglich eine unrichtige Darstellung der Rechtslage nach dem DBA Malta. Aus den Angaben im Vorlagebericht vom 12.3.2025 und den vorgelegten Aktenteilen kann geschlossen werden, dass das Finanzamt die Lohnzettelart von 8 (Auslandsbezüge mit Befreiungsmethode) auf Lohnzettelart 1 (für beschränkt und unbeschränkt steuerpflichtige Personen) geändert hat und dann infolge der Bestimmung des § 84 Abs. 3 EStG 1988 davon ausging, dass jedenfalls ein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO vorliege. Im Vorlagebericht wird dazu ausgeführt, dass „lediglich die Lohnzettelart korrigiert wurde, alle anderen Angaben vom Unternehmen stammen“ und der Bf übersehen habe, dass gemäß § 84 Abs. 3 EStG 1988 idF des AbgÄG 2024 ein berichtigter Lohnzettel ex lege ein rückwirkendes Ereignis darstelle.

Für 2023 erging auch am 13.11.2024 ein Erstbescheid für 2023 mit einer nach den gegenständlichen Einkünfte festgesetzten ESt.

Dem BFG wurde auch eine „gesonderte Begründung 2019 -2023“ übermittelt. Darin ist als Erstellungsdatum der 20.3.2024 und als Datum des Ergehens des Schreiben der 4.11.2024 angeführt. In diesem Schreiben wird jedenfalls die später vom VwGH verworfene Rechtsansicht der Finanzverwaltung (siehe im Erkenntnis des VwGH) wiedergegeben.

Gegen die angeführten Bescheide wurde am 15.11.2024 eine Beschwerde eingebracht. Darin wird ausgeführt, dass der Bf in einem vertraglichen Dienstverhältnis zur maltesischen Vmalta (in der Folge: Vmalta) Limited und nicht zur österreichischen Vöst (in der Folge: Vöst) stehe. Entgegen der vom Finanzamt vertretenen Rechtsansicht werde die Rechtsansicht, wie sie im Erkenntnis des BFG vom 24.7.2024, RV/7102502/2024 zum Tragen gekommen sei, vertreten. Auf die Ausführungen in diesem Erkenntnis werde verwiesen. Weiters wurde die Anwendbarkeit des § 295a BAO im Fall einer bloßen Änderung der Rechtsansicht bestritten. Abschließend wurde die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und eine Entscheidung durch den Senat beantragt.

Letztere Anträge wurden mit Fax vom 13.1.2026 zurückgenommen.

Unter Verweis auf die Begründungen zu den Erstbescheiden wurde die Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidungen (BVEs) vom 9.1.2025 als unbegründet abgewiesen.

Dagegen bracht der Bf am 14.1.2025 einen Vorlageantrag ein.

Mit dem bereits oben angeführten Vorlagebericht wurde die Beschwerde dem BFG zur Entscheidung vorgelegt. Neben den oben bereits angeführten Ausführungen wurde seitens des Finanzamtes auch darauf hingewiesen, dass zur gleichen Rechtsfrage (wie in der vorliegenden Beschwerde), ob Österreich das Besteuerungsrecht an nichtselbständigen Einkünften von Bordpersonal einer Fluggesellschaft mit tatsächlichem Ort der Geschäftsleitung in Malta bereits eine Revision beim VwGH anhängig sei.

Anm. d. Ri.: Daraus ist zu schließen, dass auch das Finanzamt nicht mehr davon ausgeht, dass der Bf Dienstnehmer der österreichischen Vöst sondern wie beim angeführten VwGH Erkenntnis der Vmalta ist.

Mit Beschluss vom 8.5.2025 wurde die Entscheidung bis zum Ergehen des Erkenntnisses zur GZ Ro 2024/13/0025 ausgesetzt und nach Ergehen dieses Erkenntnisses wurde der Ablauf der Aussetzung verfügt und das Verfahren fortgesetzt.

Mit einem Mail vom 4.11.2025 nahm der Richter nach der Rückkehr aus einem längeren Auslandsaufenthalt zunächst schriftlich Kontakt mit dem Amtsvertreter auf, um dessen Ansicht zu der Sache zu hören. Dabei wurde der Amtsvertreter auch gefragt, ob das Finanzamt die Ansicht vertrete, dass ein österreichisches Unternehmen Arbeitgeber des Bf gewesen sei, sodass das Ergebnis des VwGH nicht auf diesen Fall übertragbar sei. Telefonisch teilte der Amtsvertreter noch am selben Tag mit, dass die Ansicht, es bestehe ein österreichischer Arbeitgeber nicht weiterverfolgt werde.

Ebenfalls am 4.11.2025 übermittelte die steuerliche Vertreterin des Bf das Erkenntnis des VwGH dem Richter und hob hervor, dass laut Rz 31 des Erkenntnisses davon auszugehen sei, dass der Sachverhalt vom Art 15 Abs. 3 DBA Malta erfasst sei und die Befreiungsmethode zur Anwendung gelange.

Am 12.1.2026 wurde nochmals telefonisch mit den Parteienvertretern das Einvernehmen hinsichtlich der erforderlichen Aufhebung der bekämpften Bescheide hergestellt. Abgeklärt wurde auch, dass das nun beim VwGH anhängige Verfahren hinsichtlich der strittigen Anrechnung von abgeführten Lohnsteuerbeträgen hier keine Rolle spielt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt und Beweiswürdigung

Der in Österreich ansässige Bf erhielt im Streitzeitraum Vergütungen für unselbständige Arbeiten, die an Bord eines Luftfahrzeuges im internationalen Verkehr für eine Fluggesellschaft mit dem Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung in Malta ausgeübt wurde.

Dieser Sachverhalt ist mittlerweile zwischen den Parteien unstrittig, ergibt sich aus der Aktenlage und auch dem Richter liegen keine Hinweise vor, die ihn an der Richtigkeit dieses Sachverhaltes zweifeln ließen.

2. Rechtliche Beurteilung zu Spruchpunkt I (Aufhebung)

Zum Besteuerungsrecht

Hinsichtlich der Zuteilung des Besteuerungsrechtes an den Staat des Ortes der Geschäftsleitung für eine derartige Tätigkeit wird auf Art 15 Abs. 3 DBA Malta verwiesen. Nach Art 23 DBA-Malta hat Österreich diese Einkünfte von der Besteuerung freizustellen. Da auch keine andere Einkünfte vorliegen, die nach Tarif zu versteuern wären, greift auch der im Methodenartikel Art. 23 DBA Malta vorgesehene Progressionsvorbehalt nicht.

Zum Wortlaut der genannten DBA Bestimmungen wird auf des Erkenntnis des VwGH vom 4.9.2025 verwiesen. Gleiches gilt für die Interpretation dieser Bestimmungen, nach der die Zuteilungsnormen des DBA trotz des Fehlens des Wortes „nur“ in der deutschen Sprachfassung ein ausschließliches Besteuerungsrecht einräumen, sodass Art. 23 DBA Malta anzuwenden ist.

Zur Aufhebung

Nach § 47 Abs. 1 lit. b EStG 1988 EStG kann ein Arbeitgeber eines im Inland unbeschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmers die Lohnsteuer durch Abzug vom Arbeitslohn einbehalten und in Österreich abführen. Tut er dies, sind die Einkünfte wie lohnsteuerpflichtige Einkünfte zu behandeln. Macht dies der Arbeitgeber nicht, liegen keine lohnsteuerpflichtigen Einkünfte vor. Nach § 39 EStG 1988 muss dann die Einkommensteuer nach dem Einkommen veranlagt werden, das der Steuerpflichtige im Veranlagungszeitraum bezogen hat. Unter Veranlagung versteht man die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen und die Festsetzung der ESt mit Bescheid. In der Regel ist eine Abgabenerklärung des Steuerpflichtigen die Grundlage einer Veranlagung. Liegt eine derartige Erklärung vor, ist über dieses Anbringen mit Bescheid abzusprechen. Wenn zB infolge der Zuteilung (durch ein DBA) des Besteuerungsrechtes an den gesamten Einkünften des Steuerpflichtigen an einen anderen Staat in Österreich kein zu besteuerns Einkommen gegeben ist (und auch die Ausnahme nach § 40 EStG 1988b nicht zu beachten ist), wäre ein Bescheid zu erlassen, mit dem die ESt mit null festgesetzt wird. Hat aber die Behörde von Amts wegen Einkommensteuer festgesetzt und stellt sich im Rechtsmittelverfahren heraus, dass gar kein im Inland zu besteuerns Einkommen vorliegt (und auch § 40 EStG 1988 nicht anzuwenden ist), ist der festsetzende Bescheid gem. § 279 BAO ersatzlos aufzuheben. Nach § 279 Abs. 2 BAO tritt das Verfahren durch die Aufhebung in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung des Bescheides befunden hat.

Bei der gegenständlichen Sachlage wurde in den Jahren 2019 bis 2022 offenbar antragsgemäß mit Bescheiden vom 24.3.2024 Einkommensteuer (2019 mit 0, 2022 mit einer Gutschrift) mit einem besonderen Steuersatz für Einkünfte aus Kapitalvermögen festgesetzt.

Offensichtlich nach der Korrektur der Lohnzettelart (eingereicht als Lohnzettelart 8 für Auslandsbezüge mit Befreiungsmethode) auf Lohnzettelart 1 (lohnsteuerpflichtige Einkünfte) durch das Finanzamt erließ das Finanzamt für die Jahre 2019 bis 2022 am 13.11.2024 nach § 295a BAO abgeänderte Bescheide und mit selbem Datum für 2023 einen Erstbescheid, in dem für die hier strittigen Einkünfte des Bf (zusätzlich zur Besteuerung der Kapitaleinkünfte) Einkommensteuer festgesetzt wurde. Fraglich ist schon, ob eine solche Korrektur der Lohnzettel durch das Finanzamt nach Änderung der diesbezüglichen Rechtsansicht tatsächlich ein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO bzw. iSd § 84 Abs. 3 EStG 1988 idF des AbgÄG 2024 darstellt. Diese Frage muss hier aber nicht beantwortet werden, da infolge des Erkenntnisses des VwGH vom 4.9.2025, Ro 2024/13/0025, jedenfalls feststeht, dass die hier fraglichen Einkünfte des Bf in Österreich nicht besteuert werden dürfen.

Wenn das Finanzamt ohne eine diesbezügliche Steuererklärung von Amts wegen bescheidmäßig für Einkünfte, bei denen das Besteuerungsrecht Österreich infolge des DBA Malta nicht zusteht, die ursprünglichen Bescheide gem. § 295a BAO abändert und zu Unrecht ESt festsetzt, und auch sonst kein aktueller Grund für eine Veranlagung vorliegt, sind diese Bescheide ersatzlos aufzuheben. Indem § 279 Abs. 2 BAO anordnet, dass durch eine Aufhebung das Verfahren in die Rechtslage zurücktritt, in der es sich vor der Erlassung der nun aufgehobenen Bescheide befand, werden die ursprünglichen Bescheide betreffend die Jahre 2019 bis 2022 vom 24.3.2024 wieder rechtswirksam und über die diesbezüglichen Anbringen (Steuererklärungen) des Bf ist durch diese Bescheide abgesprochen worden. Ein neuerlicher Bescheid ist nicht erforderlich und die Aufhebung hat ersatzlos zu erfolgen.

3. 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 die hier strittige Rechtsfrage vom VwGH am 4.9.2025 gelöst wurde, ist die Beurteilung der Revision von keiner grundsätzlich bedeutsamen Rechtsfrage abhängig und die Revision war nicht zuzulassen.

Linz, am 15. Jänner 2026