

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Ri.*** in der Beschwerdesache ***Bf.***, ***Bf.-Adr.***, vertreten durch die ***StV.***, über die Beschwerden vom 23.12.2024 gegen die Bescheide des Finanzamts Österreich vom 16.12.2024 betreffend Einkommensteuer 2019 – 2023 sowie Festsetzung von Anspruchszinsen 2021 – 2023, zu Steuernummer ***Bf.-StNr.*** zu Recht erkannt:

I. Den Beschwerden betreffend Einkommensteuer wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Einkommensteuerbescheide 2019 – 2023 werden aufgehoben.

II. Die Beschwerden betreffend Anspruchszinsen werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (im Folgenden Bf.) war in den verfahrensgegenständlichen Jahren als Pilot für ein Flugunternehmen mit Sitz in Malta tätig. Dieses Flugunternehmen übermittelte für die Bezüge des Bf. Lohnzettel der Art 8 (Lohnzettel für Steuerpflichtige, für die aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens keine Lohnsteuer einzubehalten ist).

Aufgrund der EAS-Auskunft des Bundesministeriums für Finanzen Nr. 3448 vom 17.11.2023 änderte das Finanzamt die Lohnzettel auf jene der Art 1 („normaler“ Lohnzettel) um und unterwarf diese Bezüge mit den angefochtenen **Einkommensteuerbescheiden** vom 16.12.2024 der österreichischen Besteuerung. Gleichzeitig wurden für die Nachforderung an Einkommensteuer **Anspruchszinsen** festgesetzt.

Hiergegen richten sich die verfahrensgegenständlichen **Beschwerden** vom 23.12.2024. Dies zusammengefasst mit der Begründung, dass die Bezüge des Bf. nach dem Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Republik Malta zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bei den Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (im Folgenden DBA-Malta) ausschließlich in Malta zu versteuern seien und daher in Österreich nur für Zwecke des Progressionsvorbehalts zu erfassen wären, sofern innerstaatliche Einkünfte neben den Piloteneinkünften vorliegen würden, was gegenständlich nicht der Fall sei.

Mit **Beschwerdevorentscheidungen** vom 16.01.2025 wurden die Beschwerden als unbegründet abgewiesen.

Mit Schreiben vom 29.01.2025 stellte der Bf. den Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Verwaltungsgericht (**Vorlageantrag**).

Mit **Vorlagebericht** vom 11.02.2025 legte das Finanzamt die Beschwerdesache dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Mit **Beschluss des Bundesfinanzgerichts** vom 25.03.2025 wurde die Entscheidung in Hinblick auf das vor dem Verwaltungsgerichtshof zu Geschäftszahl Ro 2024/13/0025 anhängigen Verfahrens, welches dieselbe Rechtsfrage zum Inhalt hatte, gemäß § 271 Abs. 1 BAO ausgesetzt. Nach Ergehen des angeführten Erkenntnisses wurde das Verfahren seitens des Bundesfinanzgerichts von Amts wegen fortgesetzt und am 24.10.2025 sowie 05.11.2025 **Vorhalte** an das Finanzamt sowie den Bf. gerichtet, die mit Schreiben vom 05.11.2025 bzw. 10.11.2025 beantwortet wurden.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf. war in den verfahrensgegenständlichen Jahren in Österreich wohnhaft und hatte dabei seinen Hauptwohnsitz und Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich. Er war als Pilot bei der maltesischen „***Limited***“ angestellt. Die Tätigkeit als Pilot führte er an Bord von Luftfahrzeugen im internationalen Verkehr aus.

„***Limited***“ ist eine Fluggesellschaft mit Sitz in Malta, welche im maltesischen Handelsregister unter der Nummer ***Nr.*** eingetragen ist, mit einer registrierten Adresse in „***Adresse***, Malta“. Auch der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung befand und befindet sich in Malta.

2. Beweiswürdigung

Die getroffenen Feststellungen sind unstrittig und ergeben sich insbesondere aus den aktenkundigen Unterlagen, welche unbedenklich erscheinen. Dagegensprechende Umstände wurden nicht vorgebracht und sind auch nicht ersichtlich, weswegen das Bundesfinanzgericht den festgestellten Sachverhalt gem. § 167 Abs. 2 BAO als erwiesen annehmen darf.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Aufhebung)

In einem gleich gelagerten Fall führte der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 04.09.2025, Ro 2024/13/0025, wie folgt aus:

*„19 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.
[...]*

19 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).

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

21 Bezieht eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Einkünfte und können diese Einkünfte nach dem DBA-Malta „nur“ in dem anderen Vertragsstaat 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.

22 Das revisionswerbende Finanzamt leitet letztlich unter Hinweis auf eine vom Bundesministerium für Finanzen veröffentlichte Rechtsansicht vom 17. November 2023, 2023-0.825.422, EAS 3448, ab, auch Österreich stehe nach dem DBA-Malta für die revisionsgegenständlichen Bezüge des Mitbeteiligten - neben der Republik Malta - ein uneingeschränktes Besteuerungsrecht zu. Art. 15 Abs. 3 DBA-Malta erlaube zwar die Besteuerung in jenem Staat, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung der Fluggesellschaft befinde (Malta), schränke aber den Besteuerungsanspruch des Ansässigkeitsstaats des Flugpersonals (Österreich) nicht ein. Die Verteilungsnorm des Art. 15

Abs. 3 DBA-Malta weise jenem Staat, in dem der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens liege, kein ausschließliches Besteuerungsrecht zu. Der Besteuerungsanspruch des Ansässigkeitsstaates des Flugpersonals (Österreich) sei daher weiterhin gegeben.

23 *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.*

24 *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.*

25 *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 auszuschheidenden 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.“*

26 *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.

27 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.

28 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).

29 Dem entspricht auch, dass nach dem bereits im OECD-Musterkommentar 1963 Punkte 6 und 7 enthaltenen und im Musterkommentar 1977 inhaltlich entsprechenden Ausführungen Punkt 6 bis 8, jeweils zum Art. 23 (siehe dazu auch die deutsche Übersetzung des Musterabkommens 1977 in Lager/Komarek, Das Recht der Doppelbesteuerung, 22. Ergänzungslieferung, 30/96 - 30/97) bei Einkünften, bei denen einem der Vertragsstaaten ein ausschließliches Besteuerungsrecht zugeteilt wird, die Besteuerung durch den anderen Vertragsstaat ausgeschlossen ist, wodurch die Doppelbesteuerung vermieden wird. Bei anderen Einkünften ist die Zuteilung nicht ausschließlich und gewährt der Ansässigkeitsstaat die Entlastung nach den Artikeln 23A bzw. 23B.

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

31 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 Vertragstaaten 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.

32 Dem Bundesfinanzgericht ist somit nicht entgegenzutreten, wenn es die revisionsgegenständlichen Einkünfte des Mitbeteiligten als gemäß Art. 23 Abs. 1 DBA-Malta von der inländischen Besteuerung ausgenommen angesehen hat. Der vom Finanzamt verortete Begründungsmangel - die behauptete Außerachtlassung des MLI - führte nur dann zur Aufhebung der angefochtenen Entscheidung, wenn durch diesen Mangel die Rechtsverfolgung durch die Partei oder die nachprüfende Kontrolle durch die Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts maßgeblich beeinträchtigt wird (vgl. z.B. VwGH 14.12.2023, Ra 2021/13/0118, mwN). Dass dies hier der Fall wäre, ist nicht erkennbar.“

Den Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes folgend, liegt für die gegenständlichen Einkünfte des Bf. gemäß Art. 15 Abs. 3 DBA-Malta das Besteuerungsrecht beim Quellenstaat Malta und hat Österreich die Einkünfte nach Art. 23 Abs. 1 DBA-Malta unter Progressionsvorbehalt freizustellen.

In den verfahrensgegenständlichen Jahren bezog der Bf., neben den verfahrensgegenständlichen, allerdings keine weiteren Einkünfte.

Somit lagen beim Bf. in den verfahrensgegenständlichen Jahren keine Pflichtveranlagungstatbestände iSd. § 41 Abs. 1 EStG 1988 vor. Auch hat der Bf. keine Anträge auf Durchführung von Veranlagung iSd. § 41 Abs. 2 EStG 1988 gestellt. Die amtswegig erlassenen Einkommensteuerbescheide waren somit ersatzlos aufzuheben.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Abweisung)

Aus § 205 Abs. 1 BAO ergibt sich, dass für Differenzbeträge, die sich aus Abgabenbescheiden nach Gegenüberstellung mit geleisteten Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für aus Einkommen- und Körperschaftsteuerbescheiden resultierenden Abgabennachforderungen und -gutschriften, Anspruchszinsen (Nachforderungs- und Gutschriftszinsen) festzusetzen sind.

Gegenständlich wurden die Anspruchszinsenbescheide lediglich mit der Begründung angefochten, dass die jeweils zugrundeliegende Einkommensteuernachforderung inhaltlich unrichtig ist.

Diesbezüglich ist darauf zu verweisen, dass Anspruchszinsenbescheide nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes an die Höhe der im Bescheidspruch des Einkommensteuerbescheides ausgewiesenen Nachforderung oder Gutschrift gebunden sind (zB. VwGH 29.07.2010, 2008/15/0107). Eine rechtskräftige Einkommenfestsetzung wird vom

Gesetz nicht verlangt (vgl. VwGH 27.03.2008, 2008/13/0036). Aufgrund dieser Bindung können die Anspruchszinsenbescheide nicht mit der Begründung erfolgreich angefochten werden, der jeweilige Einkommensteuerbescheid sei inhaltlich rechtswidrig. Es löst somit jede Nachforderung und jede Gutschrift in Bezug auf den Stammabgabenbescheid bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen einen eigenen Anspruchszinsenbescheid aus. Es liegt je Differenzbetrag eine Abgabe vor. Erweist sich der Stammabgabenbescheid nachträglich als rechtswidrig und wird er entsprechend abgeändert (oder aufgehoben), wird diesem Umstand mit einem an den Abänderungsbescheid (Aufhebungsbescheid) gebundenen Zinsenbescheid Rechnung getragen, zB. Gutschriftszinsen als Folge des Wegfalles einer rechtswidrigen Nachforderung (vgl. *Ritz/Koran*, BAO⁸, § 205 Tz 33 ff).

Erfolgt eine Änderung oder Aufhebung des Stammabgabenbescheids, hat nach § 205 Abs. 1 BAO ein neuer, eigenständiger Anspruchszinsenbescheid zu ergehen, und ist nicht der bisherige Anspruchszinsenbescheid abzuändern (idS. etwa VwGH 31.01.2019, Ro 2018/15/0005; BFG 20.01.2021, RV/7101211/2016).

Daher werden frühere Anspruchszinsenbescheide wegen neu ergangener oder geänderter Bescheide nicht abgeändert oder durch neue ersetzt. Ein allfälliger späterer Gutschriftszinsenbescheid gleicht die ursprüngliche Belastung mit Nachforderungszinsen ganz oder teilweise aus.

Die gegen die Anspruchszinsenbescheide gerichteten Beschwerden waren somit als unbegründet abzuweisen.

3.3. Zu Spruchpunkt III. (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.

Mit der vorliegenden Entscheidung folgt das Bundesfinanzgericht der zitierten höchstgerichtlichen Rechtsprechung. Die Voraussetzungen für die Revisionszulassung sind demnach nicht erfüllt.

Graz, am 7. Jänner 2026