

EAS 3448, Besteuerung von in Österreich ansässigem Flugpersonal nach dem DBA-Malta

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 Vertragsstaat 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.

Darüber hinaus kann die Anwendung der in [Art. 2 Abs. 5 DBA-Malta](#) vorgesehenen „Remittance-base-Klausel“ nicht ausgeschlossen werden, wobei es sich hier aus Sicht des BMF um eine Sachverhaltsfrage handelt, die im Einzelfall der Beurteilung des zuständigen Finanzamts obliegt.

Bundesministerium für Finanzen, 17. November 2023