

19. Jänner 2018

BMF-010221/0539-IV/8/2017

EAS 3395

Qualifikation als Luftverkehrsunternehmen iSd Art. 8 DBA Italien

Betreibt eine in Österreich ansässige Tochtergesellschaft eines italienischen Konzerns (Sitz und Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung befinden sich in Österreich) ein Flugzeug für Zwecke des Transports konzerneigener Mitarbeiter zwischen den einzelnen Landesgesellschaften in Italien, Österreich, Deutschland, Frankreich, Großbritannien und Irland, so steht der Umstand, dass die Tochtergesellschaft lediglich ein einziges Luftfahrzeug betreibt, der Qualifikation als Luftfahrtunternehmen iSd OECD-MA grundsätzlich nicht entgegen. Werden der Flugbetrieb uÄ wesentliche Funktionen von Österreich aus organisiert und erfolgt somit der „Betrieb“ des Luftfahrtunternehmens von Österreich aus, so vermag ein bloß angemieteter Hangar in Italien keine automatische Verlagerung des Ortes der Geschäftsleitung nach Italien zu bewirken.

Für die Beurteilung der Frage, ob das Besteuerungsrecht Österreichs an den Gewinnen der österreichischen Tochtergesellschaft durch DBA-rechtliche Bestimmungen eingeschränkt wird, ist zunächst in Bezug auf die im vorliegenden Fall betroffenen Staaten festzustellen, dass alle von Österreich mit diesen Staaten abgeschlossenen DBA eine im Wesentlichen dem Art. 8 des OECD-Musterabkommens entsprechende Bestimmung über die Besteuerung von Gewinnen aus dem Betrieb von Seeschiffen und Luftfahrzeugen im internationalen Verkehr enthalten, welche vorrangig gegenüber dem für Unternehmensgewinne sonst anwendbaren Art. 7 anzuwenden ist. Da im vorliegenden Fall sowohl der Sitz als auch die Geschäftsleitung des im internationalen Verkehr tätigen Unternehmens in Österreich gelegen ist, würde sowohl die Anwendung des Geschäftsleitungs- als auch des Ansässigkeitsprinzips bei der Besteuerung der Gewinne des Luftfahrtunternehmens zu keinen unterschiedlichen Ergebnissen führen, sodass auf diesbezügliche Abweichungen in den einzelnen DBA nicht eingegangen werden muss. Was die Definition des Begriffs „internationaler Verkehr“ betrifft, bestehen seitens des BMF keine Bedenken, die dem OECD-Musterabkommen zugrunde liegende Definition auch in jenen Fällen anzuwenden, in denen das bilaterale DBA keine eigenständige Definition vorsieht. Im Verhältnis zu diesen Staaten wäre daher stets Österreich hinsichtlich der Gewinne des Verkehrsunternehmens besteuierungsberechtigt. Da

im vorliegenden Fall lediglich in Italien ein Hangar des österreichischen Unternehmens als potentieller Anknüpfungspunkt für eine Besteuerung besteht, wird sich das Risiko der Entstehung eines Steuerkonflikts bei der Besteuerung der Unternehmensgewinne des österreichischen Luftfahrtunternehmens wohl nur auf Italien beschränken, sodass in der Folge auch nur auf das Vertragsverhältnis zwischen Österreich und Italien eingegangen wird.

Im Verhältnis zwischen Österreich und Italien ist [Art. 8 Abs. 1](#) iVm [Art. 3 Abs. 1 lit. f DBA Italien](#) maßgeblich. Gewinne aus dem Betrieb eines Luftfahrzeugs im internationalen Verkehr dürfen demnach nur in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens befindet, somit ausschließlich in Österreich. Das Betriebstättenkonzept des [Art. 7 DBA Italien](#) wird durch diese Spezialnorm überlagert. [Art. 3 Abs. 1 lit. f DBA Italien](#) definiert den Begriff „internationaler Verkehr“ als „jede Beförderung mit einem Seeschiff oder Luftfahrzeug, das von einem Unternehmen mit tatsächlicher Geschäftsleitung in einem Vertragsstaat betrieben wird; ausgenommen sind die Fälle, in denen das Seeschiff oder Luftfahrzeug ausschließlich zwischen Orten im anderen Vertragsstaat betrieben wird“. Nach herrschender Ansicht sind Luftfahrzeuge sämtliche im Wasser oder auf dem Festland startende und landende Fahrzeuge, die sich im Luftraum fortbewegen (*Moshammer, in Aigner/Kofler/Tumpel* (Hrsg.) DBA, Art. 8 Rz 11). Der Betrieb eines Luftfahrzeugs umfasst gemäß [Art. 3 Abs. 1 lit. f DBA Italien](#) jede Beförderung, also auch jene von Personen. Die Bestimmung des Art. 8 DBA Italien beschränkt sich nicht auf Luftfahrtunternehmen, deren Beförderungsangebot sich an eine breite Öffentlichkeit richtet, und ist somit grundsätzlich auch auf Gewinne aus lediglich innerhalb des Konzerns betriebenen Flugzeugen anwendbar. Befindet sich der Ort der Geschäftsleitung der Tochtergesellschaft in Österreich, so steht Österreich gemäß [Art. 8 DBA Italien](#) das alleinige Besteuerungsrecht zu. Die Frage, ob der Hangar eine Betriebstätte im Sinne des [Art. 5 DBA Italien](#) darstellt, ist somit in diesem Zusammenhang unbedeutlich.

Soweit das Luftfahrzeug auf einer reinen Binnenstrecke in Italien eingesetzt ist (Anfangs- und Endpunkt des betreffenden Fluges liegen in Italien), fallen die daraus erzielten Gewinne aus [Art. 8 DBA Italien](#) heraus und unterliegen nach Maßgabe von [Art. 7](#) iVm [Art. 5 DBA-Italien](#) (also nicht zur Gänze, sondern nur soweit sie funktional der Mitwirkung einer italienischen Betriebstätte zuzurechnen sind) der italienischen Besteuerungskompetenz (EAS 2203).

Gemäß [Art. 15 Abs. 3 DBA Italien](#) dürfen Vergütungen für an Bord des Flugzeugs ausgeübte unselbständige Arbeit in Österreich als dem Geschäftsleitungsstaat des

Verkehrsunternehmens besteuert werden. Ausgenommen sind Vergütungen, die sich auf die italienischen Binnenflüge beziehen. Soweit das in Italien ansässige Bordpersonal auf reinen italienischen Inlandsflügen (Anfangs- und Endpunkt des Fluges liegen in Italien) eingesetzt wird, sind die Bezüge in Österreich von der Besteuerung freizustellen. Keine Freistellungsverpflichtung besteht für den Einsatz des italienischen Bordpersonals auf allfälligen österreichischen Inlandsflügen ([Art. 15 Abs. 1 DBA-Italien](#); die Freistellungsverpflichtung nach Abs. 2 kommt wegen der Beschäftigung bei einem inländischen Arbeitgeber nicht zur Anwendung; vgl. EAS 2203). Hinsichtlich des in Österreich ansässigen Bordpersonals kommt im Fall von Binnenflügen gemäß [Art. 23 Abs. 3 lit. a DBA Italien](#) die Steueranrechnungsmethode zum Tragen. Abhängig von der Ansässigkeit des Personals könnten auch die Bestimmungen eines anderen DBA anwendbar sein.

Bundesministerium für Finanzen, 19. Jänner 2018