



Besteuerung von in Österreich ansässigem Flugpersonal nach dem DBA Malta

Gastbeitrag von MMag. Karl Waser

MMag. Karl Waser ist Steuerberater, Partner und Head of Global Employment Services bei der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH.



In der EAS-Auskunft 3448 vom 17. 11. 2023 beschäftigte sich das BMF mit der Besteuerung von in Österreich ansässigem Flugpersonal nach dem DBA Malta und der Frage, ob es zu einer Vermeidung der Doppelbesteuerung durch Befreiung oder Anrechnung kommt.

EAS 3448 vom 17. 11. 2023 lag folgender **Sachverhalt** zugrunde: Ein (im internationalen Flugverkehr eingesetzter) Pilot mit **Wohnsitz und abkommensrechtlicher Ansässigkeit in Österreich** ist bei einer **Fluggesellschaft** angestellt, deren **Ort der Geschäftsleitung** sich in **Malta** befindet. Das BMF beschäftigte sich in dieser EAS sodann mit der Frage, nach welcher Methode (Befreiungsmethode oder Anrechnungsmethode) Österreich als Ansässigkeitsstaat des Dienstnehmers (= Piloten) die Doppelbesteuerung zu vermeiden hat. Ob im konkreten Fall Malta tatsächlich ein Besteuerungsrecht ausübte, ergibt sich aus EAS 3448 nicht eindeutig. Aufgrund der beschriebenen Umstände ist aber davon auszugehen, dass in Malta entweder keine oder nur eine Niedrigbesteuerung erfolgte.

Das **BMF** kommt zum Ergebnis, dass in diesem Fall die (in der Regel ungünstigere) Anrechnungsmethode zur Anwendung kommt. Dies überrascht insofern, als auf den ersten Blick als primäre Methode die Befreiungsmethode normiert wird (Art 23 Abs 1 DBA Malta, BGBl 1979/294 idF BGBl III 2018/93), die Anrechnungsmethode hingegen nur für die in Art 23 Abs 2 DBA Malta angeführten Verteilungsnormen für Passiveinkünfte (Dividenden, Zinsen, Lizenzgebühren). Wie argumentiert also das BMF diese Lösung?

In diesem Zusammenhang lohnt sich zuallererst ein Blick auf Art 15 Abs 3 OECD-MA idF vor dem Update 2017, dem Art 15 Abs 3 DBA Malta nachgebildet ist. Dieser lautet wie folgt: „*Ungeachtet der vorstehenden Bestimmungen dieses Artikels können Vergütungen für unselbständige Arbeit, die an Bord eines Seeschiffes oder Luftfahrzeugs, das im internationalen Verkehr betrieben wird, oder an Bord eines Schiffes, das der Binnenschifffahrt dient, ausgeübt wird, in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens befindet.*“

Es handelt sich dabei um eine **lex specialis für Bordpersonal**, die in **Abweichung von den allgemeinen Grundsätzen** des Besteuerungsrechts für Einkünfte aus unselbständiger Arbeit das Besteuerungsrecht für Einkünfte von Flugpersonal **nicht am Arbeitsort** ausrichtet, sondern **jenem Staat zuweist**, in dem sich der **Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des betreibenden Unternehmens** befindet. Hintergrund für diese Sondernorm ist die Schwierigkeit der Bestimmung des Arbeitsorts von Bordpersonal im internationalen Verkehr (vgl *Bendlinger*, Internationales Steuerrecht² [2019] 839). Die Verteilungsnorm selbst trifft dabei noch keine Anordnung, wie die Doppelbesteuerung im Ansässigkeitsstaat zu vermeiden ist (sogenannte „*offene Verteilungsnorm*“). Dies erfolgt erst im Methodenartikel (vgl dazu allgemein *Bendlinger*, Internationales Steuerrecht², 541).

Grundsätze der Besteuerung von Flugpersonal nach dem OECD-MA idF vor dem Update 2017



Wie bereits dargestellt, folgt Art 15 Abs 3 DBA Malta im Wesentlichen der Textierung von Art 15 Abs 3 OECD-MA idF vor dem Update 2017. In Abweichung zum OECD-MA sind Einkünfte aus der Binnenschifffahrt nicht von Art 15 Abs 3 DBA Malta umfasst. Das BMF kommt daher konsequenterweise zum Ergebnis, dass es – wie auch nach Art 15 Abs 3 OECD-MA – zur Vermeidung der Doppelbesteuerung der Anwendung des Methodenartikels bedarf. Analog zu vielen anderen österreichischen DBA ist der Methodenartikel in Art 23 DBA Malta „zweigeteilt“; Art 23 Abs 1 DBA Malta sieht grundsätzlich („vorbehaltlich Abs 2“) die Anwendung der Befreiungsmethode vor, Art 21 Abs 2 DBA Malta normiert – dem Wortlaut nach beschränkt auf die Verteilungsnormen der Art 10 (Dividenden), 11 (Zinsen) und 12 (Lizenzgebühren) – als Ausnahme davon die Anwendung der Anrechnungsmethode.

Das BMF weist in der EAS allerdings darauf hin, dass sich Art 21 Abs 1 DBA Malta in einem wesentlichen Punkt vom OECD-MA unterscheidet. Art 21 Abs 1 DBA Malta lautet: „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 Abs 2, diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus.“ Entscheidend ist hier nach Meinung des BMF das Wort „nur“. Danach soll die **Anwendung der Befreiungsmethode auf jene Verteilungsnormen** des DBA Malta **eingeschränkt** sein, in denen die Verteilungsnorm selbst schon Österreich als Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht entzieht, dh auf sogenannte „komplette Verteilungsnormen“. Dies ist wie oben dargestellt allerdings bei der Verteilungsnorm des Art 15 Abs 3 DBA Malta nicht der Fall.

Die unmittelbare Anwendung der in Art 23 Abs 2 DBA Malta normierten **Anrechnungsmethode scheidet** gemäß BMF wiederum daran, dass die **Verteilungsnorm des Art 15 Abs 3 DBA Malta nicht (explizit) in Art 23 Abs 2 DBA Malta** genannt ist. Die Folge wäre, dass das österreichische Besteuerungsrecht damit weder nach der Verteilungsnorm noch nach dem Methodenartikel eingeschränkt ist. Da dieses – sofern Malta tatsächlich Steuern erhebt – zu einer Doppelbesteuerung führende Auslegungsergebnis allerdings nicht dem Sinn und Zweck eines DBA entsprechen würde, gesteht das BMF zu, dass die Anrechnungsmethode für diesen Fall zumindest analog auch auf Art 15 Abs 3 DBA Malta angewandt werden kann. Das BMF begründet die **vorzugsweise Anwendung der Anrechnungsmethode** damit, dass diese – anders als die Befreiungsmethode – **sowohl den Eintritt von Doppelbesteuerung als auch den Fall von Doppelnichtbesteuerung vermeiden** würde. Dieses Auslegungsergebnis stehe auch im Einklang mit der durch das MLI abgeänderten Präambel des DBA Malta, die als Ziel des Abkommens nicht nur die Beseitigung der Doppelbesteuerung, sondern auch die Vermeidung von Nicht- oder Niedrigbesteuerung vorsieht.

Die Argumentation des BMF in EAS 3448 klingt auf den ersten Blick durchaus nachvollziehbar. Sie ist allerdings im Hinblick auf die folgenden Überlegungen abzulehnen:

Zum einen ist zu beachten, dass die im gegenständlichen EAS behandelte Verteilungsnorm für Bordpersonal (Art 15 Abs 3 DBA Malta) **nicht die einzige offene Verteilungsnorm** ist. Folgt man der Argumentation des BMF, müsste es konsequenterweise auch bei allen anderen offenen Verteilungsnormen des DBA Malta zu einem Wechsel von der Befreiungs- zur Anrechnungsmethode kommen. Dies beträfe zB die Verteilungsnorm für Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen (Art 6 DBA Malta), Unternehmensgewinne, wenn es sich dabei um einer Betriebsstätte zurechenbare Gewinne handelt (Art 7 DBA Malta), aus der Veräußerung von Vermögen iSd Art 13 Abs 1 und 2 DBA Malta, aus im anderen Land ausgeübter unselbständiger Arbeit (Art 15 DBA Malta) etc. Es kann wohl nicht davon ausgegangen werden, dass die Vertragsparteien beim Abschluss des DBA eine



solche Vielzahl an Verteilungsnormen aus dem Anwendungsbereich des Art 23 Abs 1 DBA Malta (Befreiungsmethode) ausnehmen wollten, ohne zugleich durch expliziten Einbezug in den Anwendungsbereich des Art 23 Abs 2 DBA Malta (Anrechnungsmethode) eine Vorkehrung zur Vermeidung von Doppelbesteuerung zu treffen. Auch das BMF selbst scheint bislang davon ausgegangen zu sein, dass für andere offene Verteilungsnormen des DBA Malta sehr wohl die Befreiungsmethode zur Anwendung kommt (vgl. EAS 1956 zur Tätigkeit einer in Österreich ansässigen Person, die Einkünfte als Gesellschafter-Geschäftsführer einer maltesischen Kapitalgesellschaft erzielt).

Zum anderen ist zu beachten, dass „**komplette Verteilungsnormen**“, wie sie anscheinend in Art 23 Abs 1 DBA Malta mit dem Zusatz „*nur*“ angesprochen werden sollen, schon **per Definition die Doppelbesteuerung durch ihre Zuteilung selbst verhindern**. Der Methodenartikel kommt somit gar nicht mehr zur Anwendung (siehe mwN *Kofler in Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA² [2019] Rz 54). Würde man Art 23 Abs 1 DBA Malta in der Weise auslegen, dass unter die darin angeführte Befreiungsmethode nur „*komplette Verteilungsnormen*“ fallen, wäre Art 23 Abs 1 DBA Malta letztlich unnötig.

Vielmehr ist davon auszugehen, dass von den Vertragsparteien damals sehr wohl beabsichtigt war, alle nicht explizit in Art 23 Abs 2 DBA Malta genannten offenen Verteilungsnormen in den Anwendungsbereich der Befreiungsmethode aufzunehmen. Dies zeigt mE auch ein Vergleich mit der englischen Sprachfassung dieser Bestimmung, die gemäß der Schlussformel zum DBA gleichermaßen verbindlich ist. Diese 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) herof, exempt such income or capital from tax [...].*“ In der englischen Fassung findet sich – anders als in der deutschen Fassung – das Wort „*nur*“ (*only*) nämlich nicht.

Fazit

Nach Meinung des BMF unterliegen Einkünfte, die ein in Österreich ansässiger Pilot einer Fluglinie mit Ort der Geschäftsleitung in Malta erzielt, der österreichischen Besteuerung. Die Befreiungsmethode komme nicht zur Anwendung, eine allfällige maltesische Steuer könne aber angerechnet werden.

Auch wenn das BMF in EAS 3448 nicht ausdrücklich darauf eingeht, müsste dies dann aber auch für alle anderen – nicht explizit in Art 23 Abs 2 DBA Malta genannten – offenen Verteilungsnormen des DBA Malta gelten (zB Einkünfte aus einer maltesischen Betriebsstätte).

Sowohl systematische Erwägungen als auch ein Blick auf die englische Sprachfassung sprechen allerdings dafür, dass sowohl für die Verteilungsnorm des Art 15 Abs 3 DBA Malta als auch für alle anderen, nicht explizit in Art 23 Abs 2 DBA Malta genannten offenen Verteilungsnormen die Befreiungsmethode zur Anwendung kommt.