

# DIE BESTEUERUNG VON PILOTEN IM INTERNATIONALEN VERKEHR



PROF. DR. STEFAN BENDLINGER

StB, ICON Wirtschaftstreuhand GmbH  
Stv. Landespräsident der VWT Oberösterreich

DIE BESTEUERUNG VON ARBEITNEHMERN, DIE AN BORD EINES SEESCHIFFES ODER LUFTFAHRZEUGES TÄTIG SIND, DAS IM INTERNATIONALEN VERKEHR BETRIEBEN WIRD, STELLT DEN RECHTSANWENDER VOR BESONDERE HERAUSFORDERUNGEN. EINERSEITS AUFGRUND DES FÜR BESCHRÄNKT STEUERPFICHTIGE PERSONEN IM ÖSTERREICHISCHEN STEUERRECHT VORGEGEHENEN VERWERTUNGSTATBESTANDES, ANDERERSEITS WEGEN DER SONDERREGELUNG IN DEN DOPPEL-BESTEUERUNGSABKOMMEN. DER VORLIEGENDE BEITRAG KONZENTRIERT SICH AUF DIE STEUERLICHE BEHANDLUNG VON EINKÜNFTE AUS UNSELBSTÄNDIGER ARBEIT, DIE VON ARBEITNEHMERN BEZOGEN WERDEN, DIE AN BORD EINES IM INTERNATIONALEN VERKEHR BETRIEBENEN LUFTFAHRZEUGES ERZIELT WERDEN.

## 1. BESTEUERUNG VON PILOTEN IM ÖSTERREICHISCHEN STEUERRECHT

### 1.1. UNBESCHRÄNKTE STEUERPFICHT

Gemäß § 1 Abs. 2 EStG unterliegen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, der unbeschränkten Steuerpflicht. Diese erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte. Diese subjektbezogenen Anknüpfungsmerkmale sind in § 26 Abs. 1 und Abs. 2 BAO definiert. Demnach hat einen Wohnsitz jemand dort, wo er eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird.<sup>1</sup> Subsidiär kann die unbeschränkte Steuerpflicht durch den gewöhnlichen Aufenthalt iSd § 26 Abs. 2 BAO ausgelöst werden, der sich dort befindet, wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, dass er an diesem Ort oder in diesem Land nicht nur vorübergehend verweilt. Dieses Tatbestandsmerkmal gilt stets dann als erfüllt, wenn der Aufenthalt im Inland länger als sechs Monate dauert, wobei sich in diesem Fall die Abgabepflicht auch auf die ersten sechs Monate erstreckt.

Die sechs Monate müssen nicht in einem Kalenderjahr liegen. Durch vorübergehende Auslandsaufenthalte wird die Frist nur gehemmt, aber nicht unterbrochen, sodass diese nach der Rückkehr ins Inland weiterläuft. Mehrere sachlich voneinander

unabhängige vorübergehende Aufenthalte sind aber nicht zusammenzurechnen.<sup>2</sup>

Wird die unbeschränkte Steuerpflicht kraft eines inländischen Wohnsitzes begründet, können durch die Inanspruchnahme der auf § 1 EStG gestützten *Zweitwohnsitz-Verordnung*<sup>3</sup> (VO) durch die Führung eines Verzeichnisses, aus dem hervorgeht, dass die inländische Wohnung allein oder mit anderen inländischen Wohnungen an nicht mehr als 70 Tagen (20% des Jahres) genutzt wird und auch die anderen in der VO genannten Voraussetzungen (Mittelpunkt der Lebensinteressen mehr als fünf Jahre im Ausland, keine Wohnungsbenutzung durch den nicht getrennt lebenden unbeschränkt steuerpflichtigen [Ehe-]Partner) erfüllt sind. Indem das Verzeichnis nicht geführt wird, kann quasi zur unbeschränkten Steuerpflicht „optiert“ werden.<sup>4</sup>

### 1.2. BESCHRÄNKTE STEUERPFICHT

Hat eine Person weder ihren Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Inland, erstreckt sich die Steuerpflicht nur auf die in § 98 EStG taxativ aufgezählten Inlandseinkünfte, die beim Schuldner der Vergütung gemäß § 70 EStG (Arbeitnehmer) bzw § 99 EStG (Steuerabzug in besonderen Fällen) einer Abzugsbesteuerung unterliegen können. Eine beschränkte Steuerpflicht im Ausland wohnhafter Piloten und Crewmitglieder kann sich auch aus § 98

Abs. 1 Z 1 EStG (Einkünfte aus selbständiger Arbeit) oder aus § 98 Abs. 1 Z 2 EStG (Einkünfte aus Gewerbebetrieb bei Bestand einer Betriebsstätte<sup>5</sup>) ergeben. In der überwiegenden Zahl der Fälle sind die Einkünfte von Piloten jedoch solche aus unselbständiger Arbeit iSd § 98 Abs. 1 Z 4 EStG iVm § 25 EStG, sofern diese Arbeit im Inland oder auf österreichischen Schiffen (unter österreichischer Flagge fahrend) ausgeübt oder verwertet wird oder worden ist oder die Einkünfte aus inländischen öffentlichen Kassen mit Rücksicht auf ein gegenwärtiges oder früheres Dienstverhältnis stammen.

Der *Ausübungstatbestand* macht es notwendig, dass die Vergütungen von im internationalen Flugverkehr tätigem Bordpersonal in einen In- und einen Auslandsteil getrennt werden. Allerdings wird von der österreichischen Finanzverwaltung der Verwertungstatbestand sehr weit ausgelegt, indem davon ausgegangen wird, dass Piloten, die für in Österreich ansässige Luftverkehrsunternehmen tätig sind, ihre Arbeit in Österreich verwerten, weil der wirtschaftliche Erfolg der Arbeitsleistung *der österreichischen Volkswirtschaft unmittelbar zu dienen bestimmt* ist. Die österreichische Fluggesellschaft sei in diesem Sinne *Teil dieser Volkswirtschaft*, was ihr unmittelbar dient, diene mithin auch der österreichischen Volkswirtschaft *unmittelbar*. Im Übrigen würden die an den Piloten geleisteten Vergütungen den *steuerpflichtigen Gewinn* der österreichischen Gesellschaft kürzen und die österreichische Fluggesellschaft würde unmittelbaren Nutzen aus der Arbeitsleistung des Piloten ziehen. Deshalb würden die Gesamtbezüge der im Ausland ansässigen und in bei österreichischen Luftfahrtsunternehmen angestellten

beschränkt steuerpflichtigen Piloten dem österreichischen Lohnsteuerabzug unterliegen.<sup>6</sup> Dies gelte auch für Piloten, die im Wege der *Arbeitskräfteüberlassung* an österreichische Luftfahrtunternehmen überlassen werden.<sup>7</sup>

Die EStR führen dazu aus, dass die Vermutung für eine Verwertung im Inland spreche, wenn eine Leistung im Ausland für einen inländischen Auftraggeber<sup>8</sup> erbracht wird bzw von einem inländischen Arbeitgeber Arbeitslohn ins Ausland geleistet wird, soweit der *Erfolg* der österreichischen Volkswirtschaft unmittelbar zu dienen bestimmt ist.<sup>9</sup> Auch wenn vom Standort Österreich aus internationale Geschäfte abgewickelt werden, komme der wirtschaftliche Erfolg unmittelbar der österreichischen Volkswirtschaft zugute und würde sonach in Österreich „verwertet“.<sup>10</sup> Von der Verwaltungspraxis wird als Grundlage für die Auslegung des Verwertungstatbestandes das 55 Jahre alte Erkenntnis des VwGH<sup>11</sup> zu den Beschäftigten der österreichischen Außenhandelsstellen zitiert.

Darin wurde aus dem Außenhandelsförderungsbeitragsgesetz<sup>12</sup> abgeleitet, dass die österreichischen Aussenhandelsstellen unter anderem der *Förderung der österreichischen Wirtschaft* dienen. Deshalb sei die von deren Bediensteten entfaltet Tätigkeit – soweit dies nicht nach der Art ihrer Tätigkeit (z.B. Hausbesorgung udgl.) auszuschließen ist – unmittelbar der österreichischen Volkswirtschaft zu dienen bestimmt. Ob diese überschießende Auslegung des Verwertungstatbestandes im Gesetzeswortlaut Deckung findet, insbesondere ob *allein die Betriebsausgabeneigenschaft* von Vergütungen dazu führen



kann, dass die zugrundeliegenden Tätigkeiten „... der inländischen Volkswirtschaft unmittelbar zu dienen bestimmt ...“ sind, ist jedoch zu bezweifeln.<sup>13</sup>

Generell ist festzuhalten, dass der Verwertungstatbestand des § 98 Z 4 EStG *äußerst umstritten* ist und in der Praxis viele Probleme und Zweifelsfragen aufweist. Die Vorhersehbarkeit einer steuerlichen Beurteilung leidet an seinen Unschärfen. Er bewirkt jedenfalls, dass der Kreis der in Österreich beschränkt steuerpflichtigen Personen *sehr weit gefasst* ist. Deshalb wurde wiederholt gefordert, diesen Tatbestand, der im Verhältnis zu Staaten, mit denen Österreich ein Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) abgeschlossen hat, ohnehin nicht durchgesetzt werden kann, zu streichen.<sup>14</sup>

## 2. BORDPERSONAL IM ABKOMMENSRECHT

### 2.1. ARTIKEL 15 ABS. 3 OECD-MA IDF VOR DEM UPDATE 2017

Die Aufteilung des Besteuerungsrechts an Einkünfte aus unselbständiger Arbeit ist in Art. 15 Abs. 1 des OECD-Musterabkommens 2014 idF vor dem Update 2017 (OECD-MA 2014)<sup>15</sup> geregelt, wonach Gehälter und Löhne und ähnliche Vergütungen grundsätzlich im Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers besteuert werden dürfen, es sei denn, die Tätigkeit wird in einem anderen Staat ausgeübt. Ein Verwertungstatbestand ist dem Abkommensrecht fremd. Art. 15 Abs. 2 OECD-MA 2014 sieht – trotz Tätigkeit in einem anderen DBA-Staat – einen Rückfall des Besteuerungsrechts an den Ansässigkeitsstaat vor, wenn die darin genannten Voraussetzungen (kurzfristiger Aufenthalt unter 183 Tagen, kein Arbeitgeber und keine Betriebsstätte im Quellenstaat) kumulativ erfüllt sind.

In Art. 15 Abs. 3 OECD-MA 2014 findet sich jedoch folgende Sonderregel: *„Ungeachtet der vorstehenden Bestimmungen dieses Artikels können Vergütungen für unselbständige Arbeit, die an Bord eines Seeschiffes oder Luftfahrzeuges, das im internationalen Verkehr betrieben wird, oder an Bord eines Schiffes, das der Binnenschiffahrt dient, ausgeübt wird, in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens befindet.“*

Abweichend vom Grundtatbestand handelt es sich dabei um eine *lex specialis* für Vergütungen für unselbständige Arbeit einer in einem DBA-Staat ansässigen Person, die *an Bord eines Seeschiffes oder Luftfahrzeuges*, das im internationalen Verkehr betrieben wird oder *an Bord eines Schiffes*, das der Binnenschiffahrt dient, ausgeübt wird. Diese Vergütungen dürfen in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem sich der Ort *der tatsächlichen Geschäftsleitung des (Luftverkehrs-)Unternehmens* befindet. Befindet sich dieser an Bord – was im Flugverkehr nicht vorkommen wird – liegt dieser gem. Art. 8 Abs. 3 OECD-MA 2014 dort, wo sich der Heimathafen (*die Base*) des Betreibers befindet, im Zweifel im Ansässigkeitsstaat des Betreibers.<sup>16</sup> Befindet sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung in keinem der DBA-Staaten, kann Art. 15 Abs. 3 OECD-MA 2014 nicht angewandt werden, vielmehr gelten dann die Grundregeln des Art. 15 Abs. 1 und Abs. 2 OECD-MA 2014.<sup>17</sup>

Art. 15 Abs. 3 OECD-MA 2014 ist nur auf *Einkünfte aus unselbständiger Arbeit* anzuwenden. Nach Ansicht des BMF kann die Zuordnung von Vergütungen unter eine Verteilungsnorm mangels abkommensrechtlicher Regelung gemäß Art. 3 Abs. 2 OECD-MA 2014 *nach nationalem Steuerrecht* erfolgen, die dann auch auf Ebene der DBA relevant sein soll.<sup>18</sup> So begründet ein *freier Dienstvertrag kein Dienstverhältnis* iSd § 47 Abs. 1 und Abs. 2 EStG, sodass auf Vergütungen von Piloten bzw. Bordpersonal nicht Art. 15 Abs. 3 OECD-MA sondern Art. 7 OECD-MA (Unternehmensgewinne) zur Anwendung käme, der einem anderen DBA-Staat nur dann ein Besteuerungsrecht zuordnet, wenn der Pilot dort eine Betriebsstätte iSd Art. 5 OECD-MA unterhält.<sup>19</sup>

Art. 15 Abs. 3 OECD-MA 2014 fingiert, dass sich z.B. der Arbeitsort von *Crewmitgliedern* dort befindet, wo das betreibende Unternehmen ansässig ist und nicht, wo der Pilot oder das Kabinenpersonal (Stewards- und Stewardessen, Flugbegleiter), tatsächlich ihre Arbeit ausüben.<sup>20</sup> Die allgemeine Verteilungsnorm für Arbeitslöhne ist damit auf Piloten nicht anwendbar, ebenso wie z.B. die *„subject to tax“-Klausel* in Art. 15 Abs. 4 DBA-Deutschland (DBA-DE)<sup>21</sup>, die nur Fälle betrifft, in denen Art. 15 DBA-DE dem Tätigkeitsstaat ein Besteuerungsrecht zuordnet, das dieser nicht ausübt. Die von Piloten bezogenen Vergütungen werden aber in Art. 15 Abs. 5 DBA-DE dem Ansässigkeitsstaat des Luftverkehrsunternehmens zur Besteuerung überlassen.<sup>22</sup> Damit soll dem Umstand Rechnung getragen werden, dass sich der Ort, an dem Crewmitglieder ihre Arbeit ausüben, nur schwer bestimmen lässt und somit das in Art. 15 Abs. 1 OECD-MA 2014 vorgesehene Tätigkeitsortprinzip zur Aufteilung des Besteuerungsrechts an deren Einkünften nicht geeignet ist, Besteuerungsrechte aufzuteilen.

Die Regelung korrespondiert mit Art. 8 OECD-MA 2014, wonach *Gewinne aus dem Betrieb solcher Transportmittel* nicht im Betriebsstättenstaat, sondern nur in dem DBA-Staat besteuert werden dürfen, in dem sich der Ort der *tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens* befindet. Der Ort an dem sich die tatsächliche Geschäftsleitung befindet wird als Quellenstaat fingiert und dieser Staat kann die Vergütungen eines Piloten nach innerstaatlichem Recht besteuern, ohne durch ein DBA begrenzt zu sein. Der Ansässigkeitsstaat des Crewmitglieds hat je nach vereinbarter Methode die Vergütungen (unter Progressionsvorbehalt) *steuerfrei zu stellen* (Art. 23 A OECD-MA 2014) oder die im Quellenstaat erhobene Steuer auf seine Einkommensteuer anzurechnen (Art. 23 B OECD-MA 2014).

Die Regelung kann bei Dreiecksverhältnissen eine *Mehrfachbesteuerung* auslösen. Übt beispielsweise ein in Österreich ansässiger Pilot seine Tätigkeit in einem Staat aus, der nicht der Geschäftsleitungsstaat des Luftverkehrsunternehmens ist, kann der Tätigkeitsstaat die Einkünfte des Piloten auf Grundlage des Art. 15 Abs. 1 bzw. Abs. 2 OECD-MA anteilig besteuern. Gleichzeitig darf aufgrund des DBA zwischen Österreich und dem Geschäftsleitungsstaat des Luftverkehrsunternehmens letzter die Gesamtvergütung des Piloten besteuern. Das DBA

zwischen dem Tätigkeitsstaat und dem Geschäftsleitungsstaat des Luftverkehrsunternehmens kann mangels Ansässigkeit des Piloten in einem der beiden Staaten nicht zur Anwendung kommen. Im Schrifttum wird allerdings darauf hingewiesen, dass sich aus der Definition der Ansässigkeit in Art. 4 OECD-MA 2014 eine Lösung ergeben könnte. Denn demnach soll der Staat, der gem. Art. 4 OECD-MA nicht als Ansässigkeitsstaat gilt, dies auch im Rahmen eines DBA mit einem Drittstaat gegen sich gelten lassen. Der Tätigkeitsstaat sollte demnach an einer Besteuerung der Vergütungen des Piloten gehindert sein, wenn ein DBA zwischen Österreich und dem Geschäftsleitungsstaat des Luftverkehrsunternehmens besteht.<sup>23</sup>

Die Anwendung des Art. 15 Abs. 3 OECD-MA 2014 setzt voraus, dass die folgenden Tatbestandsmerkmale kumulativ erfüllt sind:

- a) Ansässigkeit der Person in einem der beiden DBA-Staaten,
- b) Vergütungen aus unselbständiger Arbeit,
- c) die an Bord eines Seeschiffes oder Luftfahrzeuges (oder an Bord eines Binnenschiffes) ausgeübt werden,
- d) die im internationalen Verkehr betrieben werden.

Die Ansässigkeit einer Person ist anhand des Art. 4 OECD-MA 2014 zu bestimmen. Bezüglich der Abgrenzung zwischen Art. 15 OECD-MA 2014 (unselbständige Arbeit) und anderen Verteilungsnormen finden sich Anhaltspunkte im OECD-MK 2014.<sup>24</sup>

Als „Luftfahrzeug“ iSd Art. 15 Abs. 3 OECD-MA 2014 gelten alle im Wasser oder auf dem Festland startenden und landenden Fahrzeuge, die sich im Luftraum (unabhängig von der Flughöhe) fortbewegen (z.B. auch ein „Space Shuttle“). Nicht dazu zählen *Luftkissenboote*, die zwar über dem Boden oder dem Wasser schweben, DBA-rechtlich aber als Schiffe gelten.<sup>25</sup> Das *Tätigwerden an Bord eines Luftfahrzeuges* setzt voraus, dass dieses den gewöhnlichen Arbeitsplatz des Arbeitnehmers bildet. Die Tatsache, dass ein Pilot auch außerhalb des Cockpits tätig sein muss (An- und Abreise zum und vom Flughafen, Briefing, Übernachtungen, Abschlussarbeiten nach der Landung, Boden- und Wartungsarbeiten, Stand-by- und Ruhezeiten, Lehrgänge)<sup>26</sup> hat nicht zur Folge, dass die Vergütung auf Art. 15 Abs. 3 OECD-MA 2014 und Art. 15 Abs. 1 OECD-MA 2014 aufgeteilt werden muss.<sup>27</sup> Voraussetzung ist, dass diese Tätigkeiten mit dem internationalen Flugverkehr und der damit verbundenen *Haupttätigkeit* an Bord des Luftfahrzeugs in Zusammenhang stehen.

Der Begriff „*Internationaler Verkehr*“ ist in Art. 3 Abs. 1 lit e OECD-MA 2014 definiert und bedeutet jede Beförderung mit einem Seeschiff oder Luftfahrzeug, das von einem Unternehmen mit tatsächlicher Geschäftsleitung in einem Vertragsstaat betrieben wird, es sei denn, das Seeschiff oder Luftfahrzeug wird *ausschließlich zwischen Orten im andern Vertragsstaat* betrieben (Binnenverkehr).<sup>28</sup> Für Vergütungen von Piloten, die diese ausschließlich für Inlandsflüge beziehen, gilt demnach die Grundregeln des Art. 15 Abs. 1 und Art. 15 Abs. 2 OECD-MA 2014 (*Tätigkeitsortprinzip*). Als internationaler Flug gilt nur ein solcher, bei dem sich der Anfangs- und der Endpunkt in verschiedenen Staaten befinden, nicht aber Flüge bei denen Start und Landung

in eine und demselben Staat erfolgen, selbst wenn ein Teil des Fluges über ausländisches Gebiet führt.<sup>29</sup> Das gilt auch für grenzüberschreitende (*Hubschrauber-*)*rundflüge*, bei Start und Landung in ein- und demselben Staat.<sup>30</sup>

Sofern ein Pilot sowohl Inlandsflüge als auch grenzüberschreitende Flüge durchführt, sind seine Bezüge nur insoweit Art. 15 Abs. 3 OECD-MA 2014 zuzuordnen, als sie auf die internationalen Flüge entfallen, die auf Binnenstecken entfallenden Einkünfte sind gem. Art. 15 Abs. 1 und Abs. 2 OECD-MA 2014 auf die beteiligten Staaten zu verteilen. Als „*Unternehmen*“ iSd Art. 15 Abs. 3 OECD-MA 2014 gilt das die *Luftfahrt betreibende Unternehmen*, also jenes Unternehmen, welches das oder die Flugzeuge tatsächlich betreibt. Für die Zuordnung des Besteuerungsrechts kommt es also *nicht darauf an*, ob das Luftfahrtunternehmen auch Arbeitgeber des Piloten ist.<sup>31</sup> Es wird nur auf das Erzielen von Einkünften aus unselbständiger Arbeit abgestellt. Betreiber kann entweder der Eigentümer eines Flugzeuges, aber auch ein Leasingnehmer sein, jedenfalls die Person, welche die *Unternehmenstätigkeit entfaltet*. Ein Unternehmen, das die Crew nur gestellt, ist demnach nicht der Betreiber des Unternehmens.

*Der Ort der Registrierung des Flugzeuges ist irrelevant.* Im Fall der Überlassung von Piloten in Form eines Leiharbeitsverhältnisses oder der Vercharterung von Flugzeugen gilt nicht der Verleiher, sondern der Entleiher als das Flugzeug betreibende Unternehmen iSd Art. 15 Abs. 3 OECD-MA 2014.<sup>32</sup> Wird ein *vollständig ausgerüstetes und bemanntes Flugzeug verchartert*, können Vercharterer und Charterer Einkünfte iSd Art. 8 OECD-MA 2014 erzielen. In diesem Fall ist jener Vertragsstaat zur Besteuerung der Vergütungen des Piloten berechtigt, dessen Gewinn durch die Zahlung der Vergütungen an den Piloten *unmittelbar gekürzt* wird.<sup>33</sup>

Unternehmer ist derjenige, der selbst internationalen Luftverkehr betreibt und daraus Einkünfte erzielt.<sup>34</sup> Besteuerungsberechtigt ist der Ansässigkeitsstaat des Betreibers, dessen Gewinne durch die an die Besatzung gezahlten Vergütungen geschmälert werden,<sup>35</sup> zumal Art. 8 OECD-MA 2014 auch die Gewinne von Schiff- und Luftfahrtsunternehmen jenem DBA-Staat überlässt, in dem sich deren Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung befindet. Etwas anderes kann nur gelten, wenn ein betreibendes Unternehmen nur vorgeschoben wird, um die Besteuerung in einen anderen Staat zu verlagern.<sup>36</sup>

Eine inländische Steuerentlastung des Bordpersonals auf Grundlage des Art. 15 Abs. 3 OECD-MA 2014 iVm Art. 23 A OECD-MA 2014 (Befreiungsmethode) bzw. Art. 23 B OECD-MA 2014 (Anrechnungsmethode) setzt jedoch voraus, dass zweifelsfrei nachgewiesen werden kann, dass sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des die Luftfahrt betreibenden Unternehmens im anderen DBA-Staat befindet.

## 2.2. ARTIKEL 15 ABS. 3 OECD-MA IDF NACH DEM UPDATE 2017

Im Zuge des Update 2017 wurde Art. 15 Abs. 3 OECD-MA 2017<sup>37</sup> auf Grundlage eines diesbezüglichen „*Public Discussion Draft*“

der OECD<sup>38</sup> grundlegend geändert, indem Vergütungen für unselbständige Arbeit, die eine in einem DBA-Staat ansässige Person als *Mitglied der ständigen Besatzung* an Bord eines Seeschiffes oder Luftfahrzeuges ausübt, das im internationalen Verkehr betrieben wird – nicht jedoch im Binnenbetrieb – nur im Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers besteuert werden sollen. Der OECD-MK begründet das damit, dass es nach dem nationalen Steuerrecht mancher Staaten – anders in Österreich aufgrund des Verwertungstatbestandes – nicht möglich sei, eine in ihrem Hoheitsgebiet nicht physisch tätige Person nur deshalb zu besteuern, weil ihr Arbeitgeber bzw. Beschäftiger dort ansässig ist. Begründet mit einer einfacheren Administration.<sup>39</sup> Der OECD-MK überlässt es jedoch den Staaten, auch weiterhin die Version des Art. 15 Abs. 3 OECD-MA vor dem Update 2017 zu verwenden.<sup>40</sup>

Art. 15 Abs. 3 OECD-MA 2017 hat folgenden Wortlaut (der sich mit dem Wortlaut des Art. 15 Abs. 3 des UN-Musterabkommens<sup>41</sup> deckt): „*Ungeachtet der vorstehenden Bestimmungen dieses Artikels werden Vergütungen für unselbständige Arbeit, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person als Mitglied der ständigen Besatzung an Bord eines Seeschiffes oder Luftfahrzeuges ausübt, das im internationalen Verkehr betrieben wird, jedoch nicht an Bord eines Seeschiffes oder Luftfahrzeuges, das ausschließlich im anderen Vertragsstaat betrieben wird, nur im erstgenannten Staat besteuert werden.*“

Im Vergleich zu der Fassung vor dem Update 2017 der OECD-MA setzt die Anwendung dieser Bestimmung voraus, dass die Person „*regular complement of a ship or aircraft*“ ist. Der gewöhnliche Arbeitsplatz muss sich also in dem Luftfahrzeug befinden, sodass Personen ausgeschieden werden, die nur vorübergehend auf dem Transportmittel tätig sind, z.B. das Bodenpersonal von Flughäfen<sup>42</sup> oder die mit dem Betrieb des Flugzeuges nichts zu tun haben.<sup>43</sup>

Auch die Definition des „internationalen Verkehrs“ in Art. 3 Abs. 1 lit e OECD-MA 2017 wurde verändert, indem „*...jede Beförderung mit einem Seeschiff oder Luftfahrzeug [erfasst ist], es sei denn, das Seeschiff oder Luftfahrzeug wird ausschließlich zwischen Orten in einem Vertragsstaat betrieben und das Unternehmen, welches das Seeschiff oder Luftfahrzeug betreibt, ist kein Unternehmen dieses Staates.*“ Deshalb kann der Ansässigkeitsstaat des im internationalen Verkehr tätigen Arbeitnehmers dessen Vergütungen auch dann besteuern, wenn der *Betreiber in einem Drittstaat ansässig* ist.<sup>44</sup> Werden die im anderen DBA-Staat durchgeführten *Binnenflüge* jedoch von einem Unternehmen betrieben, das *im gleichen Staat wie der Pilot ansässig* ist, bleibt das ausschließliche Besteuerungsrecht gem. Art. 15 Abs. 3 OECD-MA 2017 beim Ansässigkeitsstaat, nicht jedoch wenn das beschäftigende Unternehmen im Tätigkeits- oder in Drittstaaten ansässig ist.<sup>45</sup>

Werden die Vergütungen jedoch sowohl für internationale- als auch für reine Inlandsflüge bezogen, ist das Besteuerungsrecht für die Inlandsflüge gemäß Art. 15 Abs. 1 und Abs. 2 OECD-MA 2017 auf Ansässigkeitsstaat und Tätigkeitsstaat *aufzuteilen*.<sup>46</sup>

### 3. PILOTEN IM ÖSTERREICHISCHEN ABKOMMENSNETZ

Bezüglich der Zuordnung des Besteuerungsrechts von Vergütungen für unselbständige Arbeit, die in einem DBA-Staat ansässige Personen als Mitglied der ständigen Besatzung an Bord eines Seeschiffes oder Luftfahrzeuges ausüben, orientiert sich die österreichischen DBA *überwiegend an Art. 15 Abs. 3 OECD-MA idF vor dem Update 2017*. Allerdings werden in etwa zwei Drittel der österreichischen DBA die Tätigkeiten, die *an Bord eines Schiffes ausgeübt werden, das der Binnenschifffahrt dient*, nicht in die Verteilungsnorm einbezogen. Einzelne DBA, wie jenes mit Dänemark<sup>47</sup> oder Schweden<sup>48</sup> enthalten landesspezifische Regelungen, wonach sich die beiden Staaten das alleinige Besteuerungsrecht an den Vergütungen für unselbständige Arbeit von dort ansässigem Bordpersonal ihrer nationalen Luftlinien vorbehalten haben. Bislang enthält nur das neue, seit 2019 bzw. 2020 wirksame DBA mit Großbritannien<sup>49</sup> eine dem Art. 15 Abs. 3 OECD-MK idF des Update 2017 nachgebildete Regelung. Es ist jedoch zwingend notwendig, jeden Einzelfall anhand des konkreten Sachverhalts auf Basis des Wortlauts des jeweils anzuwendenden DBA zu prüfen.

In der Tabelle auf der folgenden Seite sind die zur Aufteilung des Besteuerungsrechts von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, die an Bord eines Luftfahrzeuges im internationalen Verkehr ausgeübt wird, *relevanten* und vom BMF veröffentlichten Anfragebeantwortungen aufgelistet. ■

- 1 Zum Wohnsitzbegriff des § 26 Abs. 1 BAO siehe ausführlich VwGH 5.3.2020, Ra 2019/15/0145.
- 2 *Jakom/Marschner*, EStG 2021<sup>14</sup>, § 1 Rz 48.
- 3 BGBl II 2003/528.
- 4 BFH 15.6.2015, RV/2101258/2014.
- 5 EAS 2265 v. 2.3.2003; EAS 2883 v. 24.9.2007; EAS 2816 v. 1.2.2007.
- 6 EAS 2997 v. 25.8.2008; EAS 3287 v. 19.6.2012.
- 7 EAS 2800 v. 15.1.2007.
- 8 EStR 2000, Rz 7920.
- 9 EStR 2000, Rz 7958; VwGH 20.10.1982, 83/13/0083.
- 10 EAS 2663 v. 28.10.2005.
- 11 VwGH 27.11.1968, 889/67.
- 12 BGBl 2014/1954.
- 13 *Bendlinger*, Auslandsentsendungen im österreichischen und internationalen Steuerrecht (2018), 79.
- 14 *Endfellner*, Der Verwertungstatbestand des § 98 Z 2 und Z 4 EStG; SWI 2003, 121; *Lang*, Internationale Aspekte des Begutachtungsentwurfs des Steuerreformgesetzes 1993, SWI 1993, 298; derselbe, Beschränkte Steuerpflicht durch Verwertung im Inland, SWI 1993, 356 ff; *Lechner/Stangel*, Die „Ausübung“ und die „Verwertung“ bei den Einkünften aus nichtselbständiger und selbständiger Arbeit, in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer (Hrsg.)*, Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht (2004), 59 ff.
- 15 *OECD (2014)*, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014.
- 16 *Vogel/Lehner*, Doppelbesteuerungsabkommen<sup>6</sup> (2015), Art. 8, Rz 61.
- 17 *Vogel/Lehner*, Doppelbesteuerungsabkommen<sup>7</sup> (2021), Art. 15, Rz 239.
- 18 EAS 2814 v. 1.2.2007.
- 19 EAS 2816 v. 1.2.2007.
- 20 *Vogel/Lehner*, Doppelbesteuerungsabkommen<sup>6</sup> (2015); Art. 15, Rz 102.
- 21 BGBl III 2002/182 idF BGBl III 2012/32.
- 22 EAS 2265 v. 2.4.2003; EAS 2647 v. 25.7.2005.
- 23 *Bendlinger*, Auslandsentsendungen im internationalen Steuerrecht (2018), 290.
- 24 Rz 8.11. ff. OECD-MK zu Art. 15 OECD-MA 2014.

| EAS  | Datum      | Inhalt  |
|------|------------|---|
| 259  | 03.05.1993 | Gestellung kanadischer Piloten  |
| 385  | 11.02.1994 | SWISS AIR Abfindung   |
| 580  | 27.02.1995 | Dienstnehmerentsendung in das Fluglinienbüro von Kiew   |
| 690  | 01.08.1995 | Bordpersonal auf gecharterten Luftfahrzeugen  |
| 992  | 18.12.1996 | Norwegischer Flugpilot eines österreichischen Luftfahrtunternehmens   |
| 1182 | 01.12.1997 | Österreichischer Langstreckenpilot einer deutschen Fluggesellschaft (zum alten DBA-DE)                      |
| 1211 | 19.01.1998 | Gleitschirmpilot einer deutschen Firma  |
| 1534 | 27.09.1999 | Österreichischer Langstreckenpilot einer deutschen Fluggesellschaft (zum alten DBA-DE)                      |
| 1717 | 05.09.2000 | Österreichischer Pilot einer liechtensteinischen Fluggesellschaft   |
| 1834 | 23.04.2001 | Österreichischer Langstreckenpilot einer Hongkong-Airline   |
| 1990 | 23.07.2001 | Österreichische Piloten bei Fluggesellschaften in den VAE und in Hongkong                                   |
| 2203 | 07.01.2003 | Reichweite der Zuteilungsregel für den internationalen Luftverkehr  |
| 2249 | 03.03.2003 | Piloten der deutschen Lufthansa   |
| 2265 | 02.04.2003 | Österreichisches Personal einer deutschen Fluggesellschaft  |
| 2509 | 11.10.2004 | Österreichische Pilot einer britischen Luftfahrtgesellschaft  |
| 2647 | 25.07.2005 | Inländische Piloten eines deutschen Speditionsunternehmens  |
| 2800 | 15.01.2007 | Pilotengestellung an ein österreichisches Luftfahrtunternehmen  |
| 2816 | 01.02.2007 | Mietpilot einer deutschen Flugvermittlungsfirma   |
| 2859 | 06.06.2007 | Österreichischer Pilot einer Fluggesellschaft in Belize   |
| 2883 | 24.09.2007 | Italienischer Pilot eines österreichischen Bedarfsflugunternehmens  |
| 2888 | 08.10.2007 | US-Flugtrainingsgesellschaft und Verwertungstatbestand  |
| 2997 | 25.08.2008 | In der Schweiz ansässiger Pilot einer österreichischen Fluggesellschaft                                     |
| 3048 | 22.07.2009 | Verzicht auf DBA-Entlastung von der österreichischen Abzugsbesteuerung im Fall einer Gestellungsvergütung   |
| 3150 | 19.4.2010  | Kein Steueranrechnungsverfahren bei schweizerischen Einkünften des Bordpersonals im internationalen Verkehr |
| 3287 | 19.06.2012 | Inländisches Bedarfsflugunternehmen mit geleasteten Piloten   |
| 3307 | 23.11.2012 | Bordpersonal und „subject-to-tax-Klausel“ im DBA-Deutschland  |
| 3395 | 19.1.2018  | Qualifikation als Luftverkehrsunternehmen iSd Art. 8 DBA-Italien  |

25 *Vogel/Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen*<sup>6</sup> (2015), Art. 8, Rz 13  
 26 *Vogel/Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen*<sup>7</sup> (2021), Art. 15, Rz 231.  
 27 *Vogel/Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen*<sup>6</sup> (2015), Art. 15, Rz 107.  
 28 EAS 3287 v. 19.6.2012.  
 29 Rz 7 OECD-MK zu Art. 4 OECD-MA 2014; EAS 2203 v. 7.1.2003.  
 30 BMF-010221/0626-IV/4/2006 v. 1.12.2006.  
 31 EAS 2800 v. 15.1.2007; BMF-010221/2575-IV/4/2010 v. 18.10.2010.  
 32 EAS 3287 v. 19.6.2012.  
 33 EAS 690 v. 1.8.1995.  
 34 BFH 8.2.1995, BStBl II 1995, 405.  
 35 BMF 1.8.1995, SWI 1995, 355.  
 36 *Vogel/Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen*<sup>7</sup> (2021), Art. 15, Rz 241.  
 37 *OECD* (2017), Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version 2017.  
 38 *OECD*, Proposed Changes to the OECD Model Tax Convention dealing with

the operation of Ships and aircraft in international Traffic, Public Discussion Draft, 15 November 2013 – 15 January 2014.  
 39 Rz 9 OECD-MK zu Art. 15 OECD-MA 2017.  
 40 Rz 9.5. OECD-MK zu Art. 15 OECD-MA 2017.  
 41 *United Nations, Department of Economic & Social Affairs*, Model Double Taxation Convention Between Developed and Developing Countries 2021.  
 42 *Vogel/Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen*<sup>7</sup> (2021), Art. 15, Rz 234.  
 43 Rz 9.3. OECD-MK zu Art. 15 OECD-MA 2017.  
 44 Rz 9.1. OECD-MK zu Art. 15 OECD-MA 2017.  
 45 Rz 9.1. OECD-MK zu Art. 15 OECD-MA 2017.  
 46 Rz 9.2. OECD-MK zu Art. 15 OECD-MA 2017.  
 47 Art. 15 Abs. 4 DBA-DK, BGBl III 2008/41 idF BGBl III 2010/27.  
 48 Art. 13 Abs. 2 lit b DBA-S, BGBl 1960/39 idF BGBl 1970/341, BGBl 1993/132, BGBl III 2008/46 und BGBl 2010/55.  
 49 Art. 14 Abs. 3 DBA-UK, BGBl 2019/32.