



INTERNATIONALES STEUERRECHT

# Die Luftfahrt betreffende Bestimmungen in österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen

Dr. Andreas Staribacher / Dr. Felix Müller

## ARTIKEL-NR.

ÖStZ 2017/294

18.04.2017

Heft 7/2017

Dieser Artikel wurde Ihnen von einem unserer Abonnenten zur Verfügung gestellt. Mit einem **Abonnement der ÖStZ** erhalten Sie die Zeitschrift in Print und vollen digitalen Zugriff im Web, am Smartphone und Tablet. **Mehr erfahren...**

**Testen Sie ALLE 11 Zeitschriftenportale 30 Tage lang kostenlos.**  
Der Zugriff endet nach 30 Tagen automatisch.

Die österreichischen DBA beinhalten eine fast unüberschaubare Vielfalt von Formulierungen in Regelungen für die internationale Luftfahrt. Dieser Umstand erschwert es den betroffenen heimischen Unternehmen, wettbewerbsfähig zu bleiben. Ein beabsichtigtes Update des OECD-Musterabkommens 2017 könnte einiges an Verbesserungen, aber leider auch noch mehr Verwaltungsaufwand bringen.

## 1. Problemaufriss

Der Begriff Luftfahrt kommt im OECD-Muster in den Art 3, 6, 8, 13, 15 und 21 vor. Die Sondervorschriften für die Luftfahrt haben sich bis heute über die verschiedenen Fassungen der OECD-Musterabkommen seit 1963 wenig geändert.<sup>1</sup>

Was die die Luftfahrt betreffenden Artikel des OECD-Musters anlangt, sind die Abweichungen zum österreichischen Muster marginal. Die Art 8, 13, 15 (Art 14 im österreichischen Muster) und 22 (Art 21 im österreichischen Muster) unterscheiden sich nur dadurch, dass im OECD-Muster jeweils das Wort *kann* bzw. *können* verwendet wird, während es im österreichischen Muster *darf* bzw. *dürfen* heißt.

Österreich hat zu keinem der die Luftfahrt betreffenden Artikel im OECD-Muster Vorbehalte angemerkt.<sup>2</sup> Während das OECD-Muster und das österreichische Muster betreffend die Luftfahrt fast übereinstimmend formuliert sind, gibt es diesbezüglich große Abweichungen unter den einzelnen Abkommen im österreichischen DBA-Netzwerk.<sup>3</sup> Man kann daraus wohl schließen, dass Österreich viele Wünsche der Vertragspartner in diesem Zusammenhang in seine DBA aufgenommen hat.

Dementsprechend mannigfaltig sind die betreffenden Bestimmungen in den einzelnen Abkommen. Infolgedessen ergeben sich sehr viele unterschiedliche Ausnahmen und schwierige Auslegungsfragen für die international tätige Luftfahrt in Österreich. Ein Überblick darüber soll in diesem Aufsatz gegeben werden.

In diesem Beitrag werden alle 87 bezüglich Luftfahrt in Anwendung stehenden Doppelbesteuerungsabkommen des österreichischen Netzwerks behandelt.<sup>4</sup> Die Verweise in den Fußnoten beziehen sich immer auf die zum Zeitpunkt der Veröffentlichung dieses Aufsatzes geltende, konsolidierte Fassung des jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommens.

Auch wenn im Rahmen der wissenschaftlichen Arbeit alle die Luftfahrt betreffenden Artikel untersucht wurden, wurden hier aus Platzgründen die Kapitel über Art 6 und Art 22 OECD-Muster gestrichen.

Auf das für 2017 beabsichtigte Update des OECD-Musterabkommen, welches insb Änderungen für die internationale Schiff- und Luftfahrt bringen könnte, wird am Ende dieses Aufsatzes kurz eingegangen.

## 2. Definition "internationaler Verkehr" (Art 3 Abs 1 lit e OECD-Musterabkommen)

### 2.1. OECD-Musterabkommen

Was als "internationaler Verkehr" anzusehen ist, definiert seit dem OECD-MA 1977 Art 3 Abs 1 lit e OECD-Muster. Darunter ist demnach jede Beförderung mit einem Schiff oder Flugzeug zu verstehen, das von einem Unternehmen mit tatsächlicher Geschäftsleitung in einem Vertragsstaat betrieben wird. Ausgenom-

---

Die Luftfahrt betreffende Bestimmungen in österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen - Anfang Seite 182

men sind Schiffe oder Flugzeuge, die ausschließlich innerhalb eines Vertragsstaates betrieben werden.<sup>5</sup>

### 2.2. Ausgestaltung in den österreichischen DBA

Im österreichischen DBA-Netzwerk übernehmen die Mehrzahl<sup>6</sup> die Formulierung des OECD-Musters. Fast ebenso viele ersetzen<sup>7</sup> den Teilsatz "das von einem Unternehmen mit tatsächlicher Geschäftsleitung in einem Vertragsstaat betrieben wird" durch die Wendung "das von einem Unternehmen eines Vertragsstaats betrieben wird".<sup>8</sup>

Einige, vor allem ältere Abkommen kommen ohne eine entsprechende Definition aus.<sup>9</sup> Die DBA mit Mexiko und Weißrussland knüpfen an den Sitz des Unternehmens an, die Abkommen mit Griechenland und den USA wiederum regeln darunter "jede Beförderung mit einem Seeschiff oder Luftfahrzeug, es sei denn, diese Beförderung erfolgt ausschließlich zwischen Orten im anderen Vertragsstaat".<sup>10</sup>

Der Kommentar zum OECD-Muster stellt dabei klar, dass wegen der "speziellen Natur des internationalen Transport-Geschäfts" Sonderbestimmungen für die Luftfahrt vorgesehen sind.<sup>11</sup> Der Kommentar zum OECD-Muster definiert "internationalen Verkehr" umfassender, als es im herkömmlichen Sprachgebrauch üblich ist: Mitumfasst ist demnach auch der Binnenverkehr im Vertragsstaat der tatsächlichen Geschäftsführung des Unternehmens sowie jeglicher Verkehr zwischen dritten Staaten. Nur der Binnenverkehr innerhalb zweier Orte des anderen Vertragsstaates ist laut OECD-Kommentar nicht von der Definition umfasst. Es ist dabei auch in den DBA erlaubt, zwischen einzelnen Reisen und dem gesamten Transport im internationalen Verkehr zu unterscheiden.<sup>12</sup>

## 3. Gewinnversteuerung aus dem Betrieb von Luftfahrzeugen im internationalen Verkehr (Art 8 OECD-Musterabkommen)

### 3.1. OECD-Musterabkommen und Kommentar

Art 8 Abs 1 OECD-Muster sieht vor: "Gewinne aus dem Betrieb von Seeschiffen oder Luftfahrzeugen im internationalen Verkehr können nur in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens befindet." Seit dem OECD-Muster von 1977 ist darüber hinaus in Abs 4 geregelt, dass die oben beschriebene Regel auch für Gewinne aus der Beteiligung an einem Pool, einer Betriebsgemeinschaft oder einer internationalen Betriebsstelle gilt.<sup>13</sup>

Art 8 Abs 1 weist aufgrund der enthaltenen "nur"-Bestimmung ein alleiniges Besteuerungsrecht einem der Vertragsstaaten zu, weshalb es keiner Anwendung des Methodenartikels (Art 23 OECD-Muster) bedarf. Durch Art 8 wird das für Unternehmensgewinne sonst maßgebliche Betriebsstättenprinzip (Art 5 OECD-Muster) außer Kraft gesetzt. Art 8 OECD-Muster ist eine Spezialnorm gegenüber Art 7 OECD-Muster und geht somit der allgemeinen Bestimmung für Unternehmensgewinne vor. Der Vorrang gegenüber Art 7 besteht allerdings nur insoweit, als die Gewinne aus Schiff- oder Luftfahrt im Rahmen des internationalen Verkehrs erzielt werden.<sup>14</sup> Der OECD-Kommentar sieht für Art 8 Abs 1 alternativ vor, dass "Gewinne, die ein Unternehmen eines Vertragsstaates aus dem Betrieb von .... Luftfahrzeugen im internationalen Verkehr erzielt, nur in diesem Staat besteuert werden dürfen". Der Ansässigkeitsstaat eines Unternehmens muss in der Realität nicht zwingend auch der Staat der tatsächlichen Geschäftsführung sein.<sup>15</sup>

### 3.2. Ausgestaltung in den österreichischen DBA

Im österreichischen DBA-Netzwerk gibt es besonders viele Abweichungen zu Art 8 OECD-Muster. Insgesamt kommt man, was die Luftfahrt betrifft, auf rund 30 verschiedene Variationen im österreichischen DBA-Netzwerk:

Insgesamt 46 Abkommen des österreichischen DBA-Netzwerks weisen in verschiedenen Varianten das (alleinige) Besteuerungsrecht dem Vertragsstaat zu, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens befindet.

Neben diesem Modell des OECD-Musters gibt es die Variante, dass vor allem Abkommen, die vor 1977 abgeschlossen wurden, die Erweiterung um die Beteiligung an einem Pool, einer Betriebsgemeinschaft oder einer internationalen Betriebsstelle fehlt.<sup>16</sup>

Sonderbestimmungen bezüglich des Konsortiums "Scandinavian Airlines System" finden sich sowohl im DBA-Dänemark als auch in denen mit Norwegen und Schweden. Dabei unterscheiden sich die DBA mit diesen drei Staaten erheblich voneinander:

Während das DBA mit Dänemark darüber hinaus nur die Erweiterung des Art 8 Abs 4 OECD-Muster kennt, ist in Art 8 Abs 1 DBA-Norwegen geregelt, dass, wenn der zu Versteuerung berechnete Staat nicht den Gesamtgewinn des Unternehmens besteuern kann, der Teil des Gewinns, der solcherart nicht besteuert

---

Die Luftfahrt betreffende Bestimmungen in österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen - Anfang Seite 183

wird, in dem Staat besteuert werden darf, in dem der Empfänger des Gewinns ansässig ist. Darüber hinaus gibt es im DBA-Norwegen über die Einbeziehung von Pools, Betriebsgemeinschaften oder einer internationalen Betriebsstelle hinausgehend eine erweiterte Regelung für Container. Eine Bestimmung, die insb durch den stark anwachsenden Luftfrachtverkehr von Bedeutung ist. Das Abkommen mit Schweden kennt wiederum eine Erweiterung um Agenturen für die Beförderung von Personen oder Waren, die ein Luftfahrtunternehmen im anderen Staat betreibt. Dies gilt jedoch nur für Tätigkeiten, die unmittelbar mit dem Betrieb der Schifffahrt oder der Luftfahrt einschließlich des Zubringerdiensts zusammenhängen. Miteingeschlossen sind Pools und Betriebsgemeinschaften, nicht aber internationale Betriebsstellen. Überdies ist Art 8 Abs 1 DBA-Schweden entsprechend auf die Gewerbesteuer anzuwenden, die von einer anderen Bemessungsgrundlage als den Einkünften erhoben wird.

Allein der Vergleich der drei DBA mit Dänemark, Norwegen und Schweden in Bezug auf die Gewinnbesteuerung lässt erahnen, wie unterschiedlich die insgesamt 30 ausgemachten verschiedenen Varianten im österreichischen Netzwerk der DBA aussehen.

Die Vielfalt wundert wenig, wenn man sich die Kommentare zu Art 8 OECD-Muster ansieht.<sup>17</sup> In den Erläuterungen zu Art 8 Abs 1 wird eine umfassende, weitreichende Interpretation von Gewinnen aus dem Betrieb von Seeschiffen oder Luftfahrzeugen im internationalen Verkehr aufgezeigt. Dabei ist es egal, ob das Luftfahrzeug im Eigentum steht, geleast<sup>18</sup> ist oder anderweitig zur Verwendung des Unternehmens steht. Weiters ist eine weitreichende Vielfalt von Aktivitäten mitumfasst, die den internationalen Verkehr erleichtern oder unterstützen. Erfasst sind auch Gewinne, die nicht direkt mit dem Betrieb im internationalen Luftfahrtverkehr in Verbindung stehen, aber zumindest aus ergänzenden und untergeordneten Quellen stammen.<sup>19</sup>

Einige DBA des österreichischen Netzwerks weisen das alleinige Steuerrecht dem Staat zu, in dem die Person ansässig ist, die die Gewinne bezieht.<sup>20</sup> Darüber hinaus gibt es auch die alternative Zuschreibung des ausschließlichen Besteuerungsrechts an den Staat, in dem sich die tatsächliche Geschäftsleitung befindet oder in dem das Luftfahrtunternehmens ansässig ist.<sup>21</sup>

Die restlichen 30 Variationen sind Kombinationen des Ansässigkeitsmodells bzw des Modells der tatsächlichen Geschäftsleitung mit teilweisen Ergänzungen und Abwandlungen der Einbeziehung von Pools, Betriebsgemeinschaften oder internationalen Betriebsstellen. Dazu kommen Sonderbestimmungen für Leasing und Vermietung: In einer Vielzahl österreichischer Ab

kommen finden sich Regeln, welche Art 8 OECD-MA auf Einkünfte aus der Vermietung von Containern, die im internationalen Verkehr genutzt werden, oder aus der Vercharterung von Schiffen und Flugzeugen auf sogenannter Trockenvercharterungs-Basis herrühren, für anwendbar erklären.<sup>22</sup> Ohne diese Sonderregelung bzgl Trockenvercharterung würden derartige Fälle unter Art 7 OECD-Muster fallen. Nach dem OECD-Kommentar fällt hingegen die Vercharterung von bemannten und ausgerüsteten Flugzeugen grundsätzlich unter Art 8, ohne dass es einer Ergänzung in dem jeweiligen DBA bedürfte.

Angesichts der weitreichenden Auslegung "von Gewinnen aus dem Betrieb von Seeschiffen oder Luftfahrzeugen im internationalen Verkehr" in den Kommentaren zu Art 8 OECD-Muster stellt sich die Frage, ob gerade in Fällen, in denen eine dynamische Interpretation der DBA erlaubt ist, diese vielen Ergänzungen und Abwandlungen in den einzelnen DBA im österreichischen Netzwerk überhaupt nötig sind.

### 3.3. Praktische Anwendungsfälle

In der österreichischen Rechtsanwendung haben zwei Fälle zu Auskünften des BMF in Form von EAS geführt:

In der ersten betreffend die Auslagerung von Funktionen zweier Luftfahrtgesellschaften auf eine britische Personengesellschaft wurde festgestellt, dass gem Art 8 Abs 1 des DBA-Schweiz und des DBA-Belgien Gewinne aus dem Betrieb von Luftfahrzeugen im internationalen Verkehr nur in dem Vertragsstaat der Besteuerung unterliegen, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens befindet. Inländische Büros einer schweizerischen und belgischen Luftfahrtgesellschaft, in denen Aktivitäten entfaltet werden, die der Erzielung der genannten Gewinne dienen, lösen daher keinen inländischen Besteuerungsanspruch aus. Übertragen die beiden Luftfahrtgesellschaften administrative Teilfunktionen an eine von ihnen errichtete britische Personengesellschaft und dienen die inländischen Büros in der Folge primär der Erfüllung dieser an die britische Personengesellschaft übertragenen Teilfunktionen, wird hierdurch allein keine inländische Steuerpflicht begründet. Denn da sowohl Großbritannien als auch Österreich bei der steuerlichen Erfassung von Personengesellschaften das Transparenzprinzip anwenden, stellen die britischen Büros der britischen Personengesellschaft Betriebsstätten der beiden Gesellschafter-Luftfahrtgesellschaften dar, sodass die in den österreichischen Betriebsstätten erzielten Gewinne steuerlich weiterhin unmittelbar den Luftfahrtgesellschaften zuzurechnen sind. Mit dieser Funktionsausgliederung wird daher die Weiteranwendung der genannten Bestimmungen aus den Abkommen mit der Schweiz und mit Belgien nicht beeinträchtigt; eine andere Situation wäre indessen gegeben, wenn in Großbritannien eine Kapitalgesellschaft errichtet würde, deren Unternehmensgegenstand dann nicht mehr der internationale Luftfahrtbetrieb, sondern die Er-

---

Die Luftfahrt betreffende Bestimmungen in österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen - Anfang Seite 184

bringung von Administrativleistungen an Luftfahrtunternehmen ist.<sup>23</sup>

Im zweiten italienischen Fall betreffend die Reichweite der Zuteilungsregel für den internationalen Luftfahrtverkehr wird ausgeführt, dass wenn ein österreichisches Luftfahrtunternehmen sowohl grenzüberschreitende Flüge zwischen Österreich und Italien als auch bloße österreichische und bloße italienische Binnenflüge durchführt, die aus allen Flügen erzielten Gewinne der Besteuerung in Österreich unterliegen; dies ergibt sich aus Art 23 Abs 3 des DBA-Italien (Anrechnungsverfahren). Bei der Beurteilung der Frage, ob und ggf in welchem Umfang angesichts der in Rom und Bozen unterhaltenen Betriebsstätten auch Italien Besteuerungsrechte geltend machen kann (die sodann zu in Österreich anrechenbaren Steuern führen), ist zu beachten, dass alle Einkünfte, die von Art 8 des Abkommens erfasst werden, trotz Erzielung über italienische Betriebsstätten dem italienischen Steuerzugriff entzogen sind. Allerdings erfasst Art 8 DBA-Italien nur Gewinne aus dem Betrieb von Luftfahrzeugen im "internationalen Verkehr". Soweit die Luftfahrzeuge auf einer reinen Binnenstrecke in Italien eingesetzt sind (Anfangs- und Endpunkt des betreffenden Flugs liegen in Italien), fallen die daraus erzielten Gewinne aus Art 8 DBA-Italien heraus und unterliegen nach Maßgabe von Art 7 DBA-Italien (also nicht zur Gänze, sondern nur soweit sie funktional der Mitwirkung der italienischen Betriebsstätten zuzurechnen sind) der italienischen Besteuerungskompetenz. Der Passagier- und Gütertransport zwischen zwei italienischen Destinationen würde allerdings wieder von Art 8 DBA-Italien erfasst, wenn die Bedienung der italienischen Strecke im Rahmen eines grenzüberschreitenden Flugs erfolgt.<sup>24</sup> Diese Auffassung deckt sich auch mit den Ausführungen im Kommentar zum OECD-Muster.<sup>25</sup>

## 4. Veräußerungsgewinne beim Verkauf von Luftfahrzeugen (Art 13 Abs 3 OECD-Musterabkommen)

### 4.1. OECD-Musterabkommen und Kommentar

Art 13 Abs 3 OECD-Muster sieht vor, dass Gewinne aus der Veräußerung von Seeschiffen oder Luftfahrzeugen, die im internationalen Verkehr betrieben werden, von Schiffen, die der Binnenschiffahrt dienen, und von beweglichem Vermögen, das dem Betrieb dieser Schiffe oder Luftfahrzeuge dient, nur in dem Vertragsstaat besteuert werden können, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens befindet.

Durch die "nur"-Bestimmung besteht ein alleiniges Besteuerungsrecht in einem Vertragsstaat, sodass es wie in Art 8 OECD-Muster keiner Anwendung des Methodenartikels bedarf.

Die Kommentare zum OECD-Muster erläutern, dass die Bestimmung des Art 13 Abs 3 die konsequente Umsetzung des Grundgedankens "Gleichklang der Besteuerungsverteilung für laufende Erträge und für Veräußerungsgewinne" normiert.<sup>26</sup> In beiden Artikeln - Art 8 und Art 13 Abs 3 - kommt das alleinige Besteuerungsrecht somit dem Vertragsstaat zu, in dem sich die tatsächliche Geschäftsleitung des Unternehmens befindet. Ähnlich wie bei Art 8 OECD-Muster sehen die Kommentare zu Art 13 OECD-Muster die Alternativen vor, dass das alleinige Besteuerungsrecht beim Ansässigkeitsstaat liegen oder nach einer Kombination der beiden Prinzipien erfolgen kann.

Die Sonderregelung des Art 13 Abs 3 OECD-MA kommt allerdings nur dann zur Anwendung, wenn das Unternehmen die Verkehrsmittel "selbst betreibt". Unter welchen Voraussetzungen das Unternehmen die Tätigkeit "selbst betreibt", ist allerdings unklar.<sup>27</sup> Nicht eindeutig scheint dabei der Unterschied zu

den Erfordernissen des "Betreibens", wie in Art 8 OECD-Muster normiert. Eine Vercharterung eines vollständig ausgerüsteten und bemannten Schiffs oder Flugzeugs wird jedenfalls als Tätigkeit iSd Art 13 Abs 3 OECD-Muster angesehen. Die unbemannte Vermietung dieser Verkehrsmittel, mit Ausnahme der gelegentlichen Vercharterung iSd Art 8 OECD-Musters, führt hingegen nicht zur Anwendung des Art 13 Abs 3 OECD-MA, sondern unterliegt den Zuteilungsregeln des Art 13 Abs 2 oder Abs 5 OECD-Muster.<sup>28</sup>

#### 4.2. Ausgestaltung in den österreichischen DBA

Von den Abkommen im österreichischen DBA-Netzwerk knüpfen insgesamt 42 an das Geschäftsführungsprinzip sowie 25 an das Ansässigkeitsprinzip an. Zwei Abkommen normieren den Ansässigkeitsstaat des Veräußerers.<sup>29</sup> Vier DBA, nämlich die mit Ägypten, Luxemburg, Schweden und Saudi-Arabien, weisen keinerlei spezielle vergleichbare Norm auf.

## 5. Vergütung von unselbständiger Arbeit an Bord von Luftfahrzeugen (Art 15 Abs 3 OECD-Musterabkommen)

### 5.1. OECD-Musterabkommen und Kommentar

Art 15 Abs 3 OECD-Muster sieht vor, dass ungeachtet der vorstehenden Bestimmungen in Art 15 OECD-Muster Vergütungen für unselbständige Arbeit, die an Bord eines Seeschiffs oder Luftfahrzeugs, das im internationalen Verkehr betrieben wird, oder an Bord eines Schiffs, das der Binnenschifffahrt dient, ausgeübt wird, in dem Vertragsstaat besteuert werden können, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens befindet.

Der Kommentar zu Art 15 Abs 3 OECD-Muster hält darüber hinaus fest, dass in Anlehnung an die für Art 8 vorgezeichnete Linie auch ein Besteuerungsrecht für den Ansässigkeitsstaat des

---

Die Luftfahrt betreffende Bestimmungen in österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen - Anfang Seite 185

Unternehmens in den jeweiligen zwischenstaatlichen Abkommen eingeräumt werden kann. Es wird weiters klargestellt, dass das Besteuerungsrecht damit unabhängig vom Wohnsitzland des Unselbständigen sein soll.<sup>30</sup>

### 5.2. Ausgestaltung in den österreichischen DBA

Die Variante der "tatsächlichen Geschäftsführung" ist mehr oder weniger wortgleich in 42 DBA des österreichischen Netzwerks<sup>31</sup> umgesetzt worden. 32 Abkommen des österreichischen Netzwerks knüpfen an den Ansässigkeitsstaat des Unternehmens oder der Person an, welche das Luftfahrzeug betreibt.<sup>32</sup> Dabei sind die Formulierungen, wie das Ansässigkeitsprinzip umschrieben wird, vielfältiger als bei Variante 1.

Die DBA mit Großbritannien, Slowakei und Ungarn regeln das Besteuerungsrecht für den Vertragsstaat, in dem die Person ansässig ist, die die Gewinne aus dem Betrieb des Luftfahrzeugs erzielt.

In insgesamt vier DBA des österreichischen Netzwerks wird dem Vertragsstaat das Besteuerungsrecht zugewiesen, in dem der Unselbständige ansässig ist.<sup>33</sup> Damit durchbrechen diese Abkommen vollkommen die Logik des OECD-Musters.

Wie schon bei den anderen die Luftfahrt betreffenden Artikeln der DBA gibt es auch bei Artikel 15 Sonderbestimmungen mit Dänemark, Norwegen und Schweden, bei den Vergütungen an Bord von Flugzeugen des Scandinavian-Airlines-System-Konsortiums. Die Regelungen in den drei Abkommen unterscheiden sich wiederum voneinander, womit die Gesamtschau der Bestimmungen äußerst komplex ist: Im DBA-Schweden wird auch für SAS-Mitarbeiter das Besteuerungsrecht dem Vertragsstaat zugewiesen, in dem der Unselbständige ansässig ist. Im DBA-Dänemark, wo in Art 15 Abs 3 das Besteuerungsrecht im Staat der tatsächlichen Geschäftsleitung des Luftfahrtunternehmens geregelt ist, gibt es für SAS-Mitarbeiter folgende Sonderregel in Abs 4: Bezieht eine in Dänemark ansässige Person Vergütungen für unselbständige Arbeit, die an Bord eines Luftfahrzeugs ausgeübt wird, das im internationalen Verkehr von SAS betrieben wird, so dürfen diese Vergütungen nur in Dänemark besteuert werden. Ähnlich, aber doch anders die Situation im DBA-Norwegen: Während generell gilt, dass unselbständige Arbeit, die an Bord eines Luftfahrzeugs, das im internationalen Verkehr betrieben wird, in dem Vertragsstaat besteuert wird, in dem die Gewinne des Unternehmens gem Art 8 dieses Abkommens steuerpflichtig sind, wird für SAS-Mitarbeiter in Abs 4 geregelt, dass Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person für eine an Bord eines von SAS im internationalen Verkehr betriebenen Luftfahrzeugs ausgeübte unselbständige Arbeit bezieht, nur in dem Vertragsstaat besteuert werden dürfen, in dem der Empfänger ansässig ist.

Das Abkommen mit China sieht vor, dass in dem Vertragsstaat besteuert wird, in dem sich der Ort des Hauptsitzes oder der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens befindet.

Das Abkommen mit Griechenland weist das Besteuerungsrecht dem Staat zu, in dem die Gewinne aus dem Betrieb der Luftfahrzeuge nach Art 8 des DBA besteuert werden.

Das DBA mit Katar sieht darüber hinaus eine Sonderregelung (Art 15 Abs 4) für Gehälter, Löhne, Zulagen und andere Vergütungen einer im Topmanagement eines Unternehmens der Seeschifffahrt oder Luftfahrt eines Vertragsstaats unselbständig tätigen Person vor, die in den anderen Vertragsstaat entsendet ist. Auch diese Einkünfte dürfen nur in demjenigen Vertragsstaat besteuert werden, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens befindet.

Und schließlich gibt es das DBA-Liechtenstein, das, wie auch im restlichen Abkommen, keinerlei Sonderbestimmungen für die Luftfahrt kennt.

Bei 17 der oben beschriebenen österreichischen DBA ist ein alleiniges Besteuerungsrecht durch eine "nur"-Formulierung vorgesehen.<sup>34</sup> Dabei werden die oben beschriebenen Anknüpfungstatbestände mit dem alleinigen Besteuerungsrecht kombiniert.<sup>35</sup> In diesen Fällen bedarf es keiner Anwendung des Methodenartikels (Art 23 OECD-Muster).

### 5.3. Praktische Anwendungsfälle

Zu Art 15 Abs 3 OECD-Muster gibt es über ein Dutzend relevante EAS<sup>36</sup> zu gültigen DBA sowie zwei Erlässe des BMF:<sup>37</sup>

Zwei EAS aus dem Jahr 2003 betreffen die damals neue Rechtslage des DBA-Deutschland. In diesen EAS wird im Wesentlichen nichts anderes festgestellt, als dass gem Art 15 Abs 5 des Abkommens das Besteuerungsrecht an den Bezügen des auf internationalen Flügen eingesetzten Bordpersonals dem Staat zusteht, in dem sich der Ort der Geschäftsleitung des internationalen Luftfahrtunternehmens befindet.<sup>38</sup>

---

Die Luftfahrt betreffende Bestimmungen in österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen - Anfang Seite 186

Dabei wird in der zweiten erwähnten Express-Antwort zum internationalen Steuerrecht<sup>39</sup> weiter ausgeführt, dass, weil das DBA Deutschland keine "Subject-to-tax-Klausel" enthält, in Österreich auch dann Steuerfreistellung zu gewähren ist, wenn Deutschland sein innerstaatliches Recht so auslegen sollte, dass bei den in Deutschland beschränkt steuerpflichtigen Österreichern für die außerhalb Deutschlands erbrachten Arbeitsleistungen keine Steuerpflicht geltend gemacht werden kann.<sup>40</sup>

Ein Fall mit Italien<sup>41</sup> betrifft die Reichweite der Zuteilungsregel für den internationalen Luftfahrtverkehr: Versieht in Italien ansässiges Personal Dienst an Bord eines grenzüberschreitend fliegenden Flugzeugs (Anfangs- und Endpunkt des Flugs liegen in verschiedenen Staaten), unterliegen die Bezüge gem Art 15 Abs 3 DBA-Italien der Besteuerung in Österreich; dies selbst dann, wenn das Personal bei einem Zwischenstopp in einem italienischen Flughafen die Maschine verlässt und durch österreichisches Personal ersetzt wird. Nur insoweit, als das in Italien ansässige Bordpersonal auf reinen italienischen Inlandsflügen (Anfangs- und Endpunkt des Flugs liegen in Italien) eingesetzt wird, sind die Bezüge in Österreich von der Besteuerung freizustellen. Keine Freistellungsverpflichtung besteht für den Einsatz des italienischen Bordpersonals auf den österreichischen Inlandsflügen (Art 15 Abs 1 DBA-Italien; die Freistellungsverpflichtung nach Abs 2 kommt wegen der Beschäftigung bei einem inländischen Arbeitgeber nicht zur Anwendung).

In einem Schweizer Anlassfall wird klargestellt, dass es kein Steueranrechnungsverfahren bei schweizerischen Einkünften des Bordpersonals im internationalen Luftverkehr gibt, sondern die Befreiungsmethode gilt.<sup>42</sup>

Pilotengestellungen an österreichische Luftfahrtunternehmen sind immer wieder ein Thema, mit dem sich das BMF befassen muss:<sup>43</sup>

Wird von einem deutschen Luftfahrtunternehmen ein in Deutschland ansässiger Pilot einem österreichischen Luftfahrtunternehmen im Rahmen eines steuerlich anerkannten Arbeitsgestellungsverhältnisses überlassen, dann findet die Steuerzuteilungsregel des Art 15 Abs 5 DBA-Deutschland auf die vom deutschen Arbeitgeber gezahlten Bezüge ungeachtet des Umstands Anwendung, dass das österreichische Luftfahrtunternehmen nicht die Arbeitgebereigenschaft besitzt. Das Besteuerungsrecht an den von Art 15 Abs 5 erfassten Pilotengehältern steht daher Österreich zu, weil sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens, das das Flugzeug im internationalen Verkehr betreibt, in Österreich befindet.<sup>44</sup>

In einem kanadischen Fall kommt das BMF zum ähnlichen Schluss, wenn auch aufgrund einer anderen Regelung im Methodenartikel, dass Kanada eine Doppelbesteuerung durch Anrechnung der österreichischen Steuer zu vermeiden hat.<sup>45</sup>

Vorab ist laut BMF bei Gestellungen immer zu prüfen, ob eine derartige Arbeitsgestellung in Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise als solche steuerlich anerkannt werden kann. Denn wenn die tatsächlichen Verhältnisse so gelagert sind, dass das Dienstverhältnis zu dem

ausländischen Unternehmen bloß formal besteht und in der wirtschaftlichen Realität die Gestaltungsmerkmale eines Dienstverhältnisses zum inländischen Luftfahrtunternehmen vorliegen, dann müssen die steuerlichen Folgen dieser wirtschaftlich gegebenen Sachlage entsprechen.<sup>46</sup>

Wird hingegen ein Flugzeug samt Bordpersonal verchartert, wie in einem Fall mit Portugal, kommt das BMF zu folgendem Schluss:<sup>47</sup> Wird ein Flugzeug einer österreichischen Fluggesellschaft, in dem die portugiesische Besatzung (mit Ansässigkeit in Portugal) ihren Dienst verrichtet, an ein portugiesisches Luftfahrtunternehmen verchartert, dann erbringen nach Auffassung des BMF sowohl der portugiesische Charterer als auch der österreichische Vercharterer internationale Flugverkehrsleistungen. In diesem Fall ist der Ort der Geschäftsleitung jenes Unternehmens maßgebend, dessen Gewinne durch die an die Besatzung gezahlten Bezüge geschmälert werden. Die an die portugiesische Besatzung von dem österreichischen Luftverkehrsunternehmen gezahlten Arbeitslöhne stellen für das österreichische Unternehmen gewinnmindernde Betriebsausgaben dar und bleiben daher in Österreich steuerpflichtig.

Schließlich befindet das BMF in einem Anlassfall nach dem DBA-Liechtenstein, in dem keinerlei die Luftfahrt betreffende Sonderbestimmungen geregelt sind, Folgendes: Ein in Österreich ansässiger Flugpilot, der für eine in Liechtenstein ansässige Flugchartergesellschaft auf internationalen Flugrouten eingesetzt ist, unterliegt mit den hierfür erhaltenen Bezügen gem Art 15 DBA-Liechtenstein der Besteuerung in Österreich. Es wäre nicht zulässig, eine in das DBA-Liechtenstein nicht aufgenommene Zuteilungsregel für die Luftfahrt in dieses Abkommen "hineinzulesen".<sup>48</sup>

## 6. Das Update des OECD-Musterabkommens 2017 in puncto Luftfahrt

Derzeit sind für die Planung des nächsten Updates des OECD-Musterabkommens für 2017 einige Änderungen bei den die Luft- und Schifffahrt betreffenden Artikeln vorgesehen. Die OECD hat in Vorbereitung dafür bereits am 15. 11. 2013 einen öffentlichen Diskussionsentwurf zu den vorgeschlagenen Änderungen zum

---

Die Luftfahrt betreffende Bestimmungen in österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen - Anfang Seite 187

OECD-Musterabkommen, welche den Betrieb von Schiffen und Luftfahrt im internationalen Verkehr betreffen, vorgelegt.<sup>49</sup>

Im OECD-Diskussionsentwurf wird darauf hingewiesen, dass die beabsichtigten Änderungen nicht für das Update 2014 vorgesehen waren, sondern erst zu einem späteren Zeitpunkt erfolgen sollen.<sup>50</sup>

Im Wesentlichen soll es laut dem Entwurf zu zwei wesentlichen Änderungen kommen:

Erstens wird in Art 8 Abs 1 die allgemeine Zuordnungsregel vom "Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens" auf die Ansässigkeit des Unternehmens geändert. Diese allgemeine Änderung soll konsequenterweise in Art 3 Abs 3 lit e, in Art 13 Abs 3 und in Art 22 Abs 3 nachvollzogen werden. Als Alternativen dazu werden im überarbeiteten Kommentar weiterhin die Zuteilungsregel nach dem Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung oder Kombinationen aus beiden Ansätzen angeboten.<sup>51</sup> Argumentiert werden diese Änderungen mit einer Untersuchung sämtlicher Abkommen zwischen OECD-Mitgliedern, aber auch von nicht Nicht-OECD-Staaten. Die Mehrzahl der Abkommen soll demnach laut Diskussionspapier das Ansässigkeitsprinzip des Unternehmens präferieren.<sup>52</sup>

Zweitens soll das Besteuerungsrecht für Bordpersonal im internationalen Schiff- und Luftfahrtverkehr zukünftig dem Ansässigkeitsstaat des Beschäftigten zugewiesen werden.<sup>53</sup> Argumentiert wird dieser Änderungsvorschlag mit dem durchaus bemerkenswerten Argument, dass viele Staaten keine Besteuerung von Nicht-Ansässigen in ihren Steuergesetzen vorgesehen haben und deshalb nach dem derzeitigen Wortlaut des Musterabkommens ihr Besteuerungsrecht nicht ausüben könnten.<sup>54</sup> Die berechnete Frage ist, ob es für diese Staaten nicht einfacher wäre, ihre nationalen Gesetzgebungen zu ändern, als zuerst das OECD-Musterabkommen und danach unzählige bilaterale DBA neu zu verhandeln.

Weitere Änderungen in Art 15 Abs 3 betreffen eine Erweiterung der Zuteilungsregel für nichtselbständige Beschäftigte aus Drittstaaten sowie die Festschreibung eines ausschließlichen Besteuerungsrechts durch die Änderung des Wortlauts "*may be taxed in*" in "*shall be taxable only*".

Kritik kam in den Stellungnahmen zu dem Entwurf vor allem vonseiten der Internationalen Schifffahrt.<sup>55</sup> Einerseits gab es Bedenken über die beabsichtigte Änderung der Zuteilungsregel in Art 8. Sie löse nicht die Probleme einer sich immer mehr aufsplittenden Betreiberstruktur von und auf Schiffen in verschiedene operationale Funktionen auf ein und demselben Schiff. Schon nach dem derzeitigen Wortlaut fielen nicht alle Unternehmen, die am Betrieb des Schiffs beteiligt sind, unter die Bestimmungen von Art 8, was zu unzähligen Problemen führe.<sup>56</sup>

Betreffend die beabsichtigten Änderungen von Art 15 Abs 3 wird vorgebracht, dass diese dem Seerechtsübereinkommen der Vereinten Nationen (UNCLOS) widersprechen würden, und zwar insb Art 89 und 92.<sup>57</sup>

Vonseiten der Luftfahrt trafen bemerkenswerterweise keine offiziellen Stellungnahmen ein, die von der OECD veröffentlicht wurden.

Vonseiten der Autoren ist kritisch anzumerken, dass die beabsichtigten Änderungen in Art 8 nicht die Probleme für die Luftfahrt lösen. Allein dadurch, dass man bei der Zuteilungsregel das bisherige Prinzip der "tatsächlichen Geschäftsführung" vom Musterabkommen als Zweitoption in die Kommentare verbannt und die bisherige Zweitoption aus dem Kommentar (Ansässigkeit des Unternehmens) in das Musterabkommen übernimmt, ändert sich reichlich wenig. Wenn dazu in den Kommentaren auch noch zusätzliche Optionen für bilaterale DBA vorformuliert werden, stellt sich die Frage, welche "Bindungskraft" das OECD-Musterabkommen noch hat.

Bezüglich der Änderungen für Art 15 Abs 3 ist zu begrüßen, dass ein ausschließliches Besteuerungsrecht festgeschrieben werden soll. Was die Abkehr vom bisherigen Prinzip der tatsächlichen Geschäftsführung hin zur Ansässigkeit des Unselbständigen betrifft, sind die Autoren skeptisch. Zum Teil sind die Argumente der Schifffahrtsvertreter für die Luftfahrt zu übernehmen. Neben prinzipiellen luftfahrtrechtlichen Grundsätzen, die durch die neue Regel berührt würden (zB Art 17 Chicagoer Abkommen und die dort normierte Rechtszugehörigkeit nach dem Registrierstaat des Luftfahrzeugs), ist die praktische Umsetzung durch Zuteilung des Besteuerungsrechts an den Ansässigkeitsstaat des Mitarbeiters in Zeiten zunehmender Internationalisierung nicht förderlich und mit großem Verwaltungsaufwand verbunden.

## 7. Fazit

Das österreichische Muster für Doppelbesteuerungsabkommen übernimmt hinsichtlich der für die Luftfahrt relevanten Bestimmungen mehr oder weniger wortgleich die Vorbilder aus dem OECD-Musterabkommen. Nichtsdestotrotz sind in den 87 untersuchten DBA des österreichischen Netzwerks Dutzende Varianten dieser Bestimmungen zu finden. Dies erweckt den Anschein, dass diese Sonderregelungen jeweils auf Wunsch der anderen Vertragsstaaten aufgenommen wurden.

Für die rechtsunterworfenen Unternehmen und Personen, aber auch für die Rechtsanwender bringt diese fast unübersichtliche Vielfalt von Formulierungen und Ausnahmen nicht unerheblichen Aufwand und bisweilen Rechtsunsicherheit.

---

Die Luftfahrt betreffende Bestimmungen in österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen - Anfang Seite 188

In diesem steuerrechtlichen Umfeld ist es wenig überraschend, dass die Luftfahrt in Österreich im Vergleich zu anderen Volkswirtschaften eine untergeordnete Rolle spielt und die großen heimischen zivilen Luftfahrtgesellschaften mittlerweile alle von internationalen Konkurrenten aufgekauft wurden. Die internationalen steuerlichen Fragen und Probleme bleiben aber trotzdem bestehen und so wird es auch in Zukunft regelmäßig langwierige Auslegungsprozesse geben.

Es ist zu hoffen, dass die Verhandler derartiger bilateraler Verträge in Zukunft bei Überarbeitungen oder Neuabschlüssen von Doppelbesteuerungsabkommen eine klarere Position in Bezug auf die Luftfahrt finden, um betroffene Unternehmen und Personen zu entlasten. In einer mehr und mehr globalisierten Wirtschaft wird die Rolle der Luftfahrt immer wichtiger, weshalb es für den Standort Österreich unerlässlich sein wird, sich dem Thema Aviation nicht nur aus der Sicht des Steuerrechts in Zukunft gewissenhaft anzunehmen.

Die beabsichtigten Änderungen der die Luftfahrt betreffenden Bestimmungen durch das bevorstehende Update des OECD Musterabkommens 2017 lösen viele anstehende Probleme auf internationaler Ebene nicht zufriedenstellend und führen zu vermehrtem Verwaltungsaufwand.

<sup>1</sup> Vgl. *Schuch/Blum* in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), Die österreichische DBA-Politik (2013) 129.

<sup>2</sup> Vgl. *OECD*, Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed Version 2014. OECD Publishing. - Kommentare zu den Art 3, 6, 8, 13, 15 und 22.

<sup>3</sup> *Schuch/Blum* in *Lang/Schuch/Staringer* 129.

<sup>4</sup> Insgesamt 87 DBA: Ägypten, Albanien, Algerien, Armenien, Aserbaidzhan, Australien, Bahrain, Barbados, Belgien, Belize, Bosnien Herzegowina, Brasilien, Bulgarien, Chile, China, Dänemark, Deutschland, Estland, Finnland, Frankreich, Georgien, Griechenland, Großbritannien, Hongkong, Indien, Indonesien, Iran, Irland, Israel, Italien, Japan, Kanada, Kasachstan, Katar, Kirgistan, Südkorea, Kroatien, Kuba, Kuwait, Lettland, Liechtenstein, Litauen, Luxemburg, Malaysia, Malta, Marokko, Mazedonien, Mexiko, Moldau, Mongolei, Montenegro, Nepal, Neuseeland, Niederlande, Norwegen, Pakistan, Philippinen, Polen, Portugal, Rumänien, Russland, San Marino, Saudi Arabien, Schweden, Schweiz, Serbien, Singapur, Slowakei - CSSR, Slowenien, Spanien, Südafrika, Tadschikistan, Taiwan, Thailand, Tschechien, Tunesien, Türkei, Turkmenistan, Ukraine, Ungarn, USA, Usbekistan, Venezuela, VAE, Vietnam, Weißrussland, Zypern. Das DBA-UdSSR wird, da es seit dem Inkrafttreten des DBA mit Tadschikistan keine in diesem Zusammenhang stehende Anwendung mehr hat, nur fallweise aus historischen Gesichtspunkten berücksichtigt.



- 5 *Schuch/ Blum in Lang/Schuch/Staringer* 138.
- 6 DBA mit Albanien, Algerien, Armenien, Bahrain, Barbados, Belize, Bosnien Herzegowina, Deutschland, Frankreich, Georgien, Italien, Katar, Kroatien, Kuba, Kuwait, Malta, Marokko, Mazedonien, Mongolei, Montenegro, Nepal, Neuseeland, Norwegen, Pakistan, Polen, Rumänien, San Marino, Saudi Arabien, Serbien, Slowenien, Südafrika, Tadschikistan, Tschechien, Tunesien, Turkmenistan, Venezuela, Zypern.
- 7 Wie den Vertragsstaaten freigestellt in den Kommentaren zum OECD-Muster. Siehe *OECD*, Model Tax Convention on Income and on Capital 81 f Rz 5.
- 8 DBA mit Aserbaidshon, Estland, Finnland, Hongkong, Indien, Indonesien, Iran, Kanada, Kasachstan, Kirgistan, Südkorea, Lettland, Litauen, Malaysia, Moldau, Philippinen, Portugal, Russland, Singapur, Taiwan, Thailand, Türkei, Ukraine, Usbekistan, VAE, Vietnam.
- 9 DBA mit Ägypten, Australien, Belgien, Brasilien, Großbritannien, Irland, Israel, Japan, Luxemburg, Niederlande, Schweden, Schweiz, CSSR (Slowakei).
- 10 Vgl *OECD*, Model Tax Convention on Income and on Capital Art 3 Rz 15: Die USA haben diesbezüglich einen Vorbehalt eingelegt.
- 11 Ebenda Rz 5.
- 12 Ebenda Rz 6.
- 13 *Schuch/ Blum in Lang/Schuch/Staringer* 139.
- 14 Ebenda.
- 15 Vgl *OECD*, Model Tax Convention on Income and on Capital 176 Rz 1-3.
- 16 DBA mit Belgien, Brasilien, Irland, Niederlande, Portugal, Spanien, Tunesien.
- 17 Vgl *OECD*, Model Tax Convention on Income and on Capital 176 ff.
- 18 Zur unterschiedlichen Behandlung von "Nass- und Trockenleasing" unter Art 8 bzw 7 siehe *OECD*, Model Tax Convention on Income and on Capital 177 Rz 5.
- 19 Die Kommentare und Beispiele dazu ziehen sich über mehrere Seiten. Eine umfassende Aufzählung und Wiederholung dazu würde den Rahmen dieses Artikels sprengen.
- 20 ZB DBA mit Ägypten, Australien, Bulgarien, Großbritannien, Kasachstan etc.
- 21 DBA-China.
- 22 DBA mit Armenien, Aserbaidshon, Deutschland, Hong Kong, Kirgistan, Moldau, Norwegen, Polen, Singapur, Türkei, Ukraine, USA, VAE.
- 23 EAS 1620.
- 24 EAS 2203.
- 25 Vgl *OECD*, Model Tax Convention on Income and on Capital 81 f Rz 5 und 6.
- 26 Vgl *OECD*, Model Tax Convention on Income and on Capital 249 Rz 28.
- 27 *Tumpel/Jahn in Lang/Schuch/Staringer* 206.
- 28 Vgl *OECD*, Model Tax Convention on Income and on Capital 249 f Rz 28.1.
- 29 DBA mit Indien und Chile.
- 30 Vgl *OECD*, Model Tax Convention on Income and on Capital 274 RZ 9.
- 31 DBA mit Ägypten, Albanien, Algerien, Bahrain, Barbados, Belgien, Belize, Bosnien Herzegowina, Brasilien, Deutschland, Frankreich, Georgien, Irland, Israel, Italien, Kroatien, Kuba, Kuwait, Luxemburg, Malta, Marokko, Mazedonien, Mongolei, Montenegro, Nepal, Pakistan, Polen, Portugal, Rumänien, San Marino, Saudi Arabien, Schweiz, Serbien, Slowenien, Spanien, Südafrika, Tadschikistan, Tschechien, Tunesien, Turkmenistan, Venezuela, Zypern.
- 32 DBA mit Armenien, Aserbaidshon, Australien, Bulgarien, Estland, Finnland, Hongkong, Indien, Indonesien, Iran, Japan, Kanada, Kasachstan, Kirgistan, Südkorea, Lettland, Litauen, Malaysia, Mexiko, Moldau, Neuseeland, Philippinen, Russland, Taiwan, Thailand, Türkei, UdSSR, Ukraine, Usbekistan, VAE, Vietnam, Weißrussland.
- 33 DBA mit Chile, Niederlande, Schweden und USA.
- 34 DBA mit Bulgarien, Chile, Hongkong, Indonesien, Iran, Kanada, Südkorea, Niederlande, Philippinen, Russland, Schweden, Spanien, Thailand, USA, VAE, Vietnam, Weißrussland.
- 35 Siehe dazu *Pistone/Stiastny in Lang/Schuch/Staringer* 244.
- 36 ZB EAS 259, EAS 690, EAS 1717, EAS 2203, EAS 2249, EAS 2265, EAS 2509, EAS 2800, EAS 3150, EAS 3307.
- 37 Erlass des BMF vom 18. 10. 2010 - Salzburger Steuerdialog 2010 - Zweifelsfragen zum Internationalen Steuerrecht, sowie Erlass des BMF vom 31. 10. 2011 - Zusammenfassung des Ergebnisses des Konsultationsverfahrens vom 28. Oktober 2011 gemäß DBA-Schweiz.
- 38 Vgl EAS 2249 und EAS 2265. Einen ähnlichen Fall betrifft EAS 2509, wo es um einen österreichischen Piloten einer britischen Fluggesellschaft geht. Im DBA-Großbritannien ist allerdings diese Zuweisung des Besteuerungsrechts an Großbritannien keine ausschließliche. Infolge der österreichischen Ansässigkeit unterliegen die britischen Pilotenbezüge auch der österreichischen Einkommensbesteuerung, wobei die britische Steuer gem Art 24 Abs 2 DBA-Großbritannien auf die österreichische Einkommenssteuer anzurechnen ist.
- 39 EAS 2265.
- 40 Ähnlich in einem Fall bzgl in Österreich ansässiger Matrosen auf Seeschiffen deutscher Reedereien, siehe EAS 3307.
- 41 EAS 2203.
- 42 EAS 3150 sowie Erlass des BMF vom 31. 10. 2011.
- 43 Vgl EAS 259, EAS 2800 sowie Erlass des BMF vom 18. 10. 2010 - Salzburger Steuerdialog 2010 - Zweifelsfragen zum Internationalen Steuerrecht.
- 44 EAS 2800.

- 45 Vgl EAS 259.
- 46 Ebenda.
- 47 EAS 690.
- 48 EAS 1717.
- 49 *OECD*, Proposed changes to the OECD Model Tax Convention dealing with the operation of ships and aircraft in international traffic, public discussion draft, November 2013-January 2014.
- 50 Vgl *OECD*, Proposed changes to the OECD Model Tax 1.
- 51 Vgl *OECD*, Proposed changes to the OECD Model Tax 3 ff.
- 52 Vgl *OECD*, Proposed changes to the OECD Model Tax 6 - siehe dazu aber im Unterschied die gegenteilige Praxis Österreichs im oberen Teil dieses Aufsatzes.
- 53 Vgl *OECD*, Proposed changes to the OECD Model Tax 4 und 9 f.
- 54 Vgl *OECD*, Proposed changes to the OECD Model Tax 2 und 9.
- 55 Stellungnahmen kamen von Cruise Lines International Association (CLIA), International Chamber of Shipping (ICS), Rödl & Bartling GmbH, Royal Association of Netherlands Shipowners (KVNR).
- 56 Vgl *Rödl & Bartling* 3 f.
- 57 Vgl *Rödl & Bartling* 7 ff, *CLIA* 5 f.