

35. Jahrgang / November 2025 / Nr. 11

SWI

Steuer und Wirtschaft International
Tax and Business Review

Linde
www.lindeverlag.at

Michael Lang

Die Auslegung des DBA Malta durch den VwGH

The Interpretation of the Tax Treaty with Malta

Lukas Schuster / Matthias Zaman

Abfindungszahlungen aus einem deutschen Arbeitsverhältnis

Severance Payments from a German Employment Relationship

Miljan Grujevski / Mehmet Özdemir

Mitarbeiterentsendung in die USA

Cross-Border Secondment of Personnel to the U.S.

Alexandra Dolezel / Christina Höchtl

Effektive Mindestbesteuerung im globalen Wettbewerb

Effective Minimum Taxation in Global Competition

Claus Staringer

Zwischensteuerentlastung bei Privatstiftungen

Interim Tax Regime for Private Foundations

EAS, News aus der EU, Rechtsprechung

Legal Opinions, EU News, Court Decisions

Michael Lang*)

Die Auslegung des DBA Malta durch den VwGH

THE INTERPRETATION OF THE TAX TREATY WITH MALTA BY THE SUPREME ADMINISTRATIVE COURT

In November 2023, the Austrian Ministry of Finance published an Express Answer Service and stated that the exemption method according to Art 23(1) DTC Malta applies only in cases in which the source state has, already under the distributive rules, the exclusive right to tax. In its reasoning, the Austrian Ministry of Finance emphasizes that Art 23(1) DTC Malta in its German version stipulates that the exemption method can only be applied provided that “only” the source state has the right to tax. Therefore, as regards remunerations in respect of an employment exercised by Austrian crew members aboard an aircraft pursuant to Art 15(3) DTC Malta, the state of residence (Austria) may tax as well as the source state (state in which the place of effective management of the enterprise is situated, in this case Malta). Thus, according to the Austrian Ministry of Finance, the exemption method cannot be applied in such cases. In the meantime, both the Federal Fiscal Court (BFG) and the Supreme Administrative Court (VwGH) expressed their disagreement with that position of the Austrian Ministry of Finance. *Michael Lang* analyzes the judgment of the Supreme Administrative Court in detail.

I. Die Rechtsfrage

Das BMF hatte mit seiner EAS-Rechtsauskunft vom 17. 11. 2023 eine intensive Fachdiskussion ausgelöst:¹⁾

„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

*) Univ.-Prof. Dr. DDr. h.c. Michael Lang ist Vorstand des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU, wissenschaftlicher Leiter des LLM-Programms International Tax Law und Sprecher des Doctoral Program in International Business Taxation (DIBT) der WU. – Herrn Benjamin Beer danke ich herzlich für die kritische Diskussion dieses Manuskripts und die Unterstützung bei der Literaturrecherche und der Fahnenkorrektur.

1) EAS 3448 vom 17. 11. 2023.

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.“

Das BFG hatte am 24. 7. 2024 Gelegenheit, zu der vom BMF vertretenen Interpretation des Art 23 Abs 1 DBA Malta Position zu beziehen.²⁾ Das Verwaltungsgericht kam – gestützt auf in der Fachliteratur zur BMF-Auffassung geäußerte Kritik³⁾ – zum Ergebnis, dass es sich bei der deutschsprachigen Formulierung des Art 23 Abs 1 DBA Malta um ein Redaktionsversehen handelt: In der gleichermaßen verbindlichen englischsprachigen Fassung des Art 23 Abs 1 DBA Malta ist das Wort „nur“ nicht enthalten. Zur Bereinigung dieses Versehens ist der englischsprachigen Fassung der Vorzug zu geben.

Das Finanzamt erhob Amtsrevision.⁴⁾ Darüber entschied der VwGH mit Erkenntnis vom 4. 9. 2025, Ro 2024/13/0025. Das Höchstgericht bestätigte im Ergebnis die Entscheidung des BFG.⁵⁾ Die Begründung verdient es, analysiert zu werden.

II. Die parlamentarischen Materialien

Die Begründung des VwGH gibt den im Rahmen der Genehmigung des DBA Malta durch den Nationalrat entstandenen parlamentarischen Materialien breiten Raum:

„(24) Aus den Erläuterungen zur Regierungsvorlage des DBA-Malta, 1045 BlgNR 14. GP 22 zum allgemeinen Teil des Abkommens geht hervor, dass dieses Abkommen in seinem formalen Aufbau im Wesentlichen dem OECD-Musterabkommen folgt. An dieser Stelle wird zudem folgendes ausgeführt: ‚Die Doppelbesteuerung wird durch das Abkommen in Österreich grundsätzlich nach der sogenannten ‚Befreiungsmethode‘ beseitigt, das heißt, dass die einzelnen Besteuerungsobjekte [in] jeweils einem der beiden Vertragsstaaten ausschließlich zugeteilt werden.‘ Ausnahmen davon seien nur im Fall von Dividenden, Zinsen und Lizenzen vorgesehen. Zu Art. 15, 18 und 19 des DBA-Malta wird in den Erläuterungen angemerkt, dass in diesen

²⁾ BFG 24. 7. 2024, RV/7102502/2024.

³⁾ Lang, DBA Malta: Wechsel von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode auf Grundlage einer EAS-Rechtsauskunft des BMF? SWK 7/2024, 383 (385 f); S. Bendlinger/Rosenberger, Update aus dem internationalen Steuerrecht, SWK 7/2024, 383 (385 f); Waser, Besteuerung von in Österreich ansässigem Flugpersonal nach dem DBA Malta, PV-Info 10/2024, 22 (23 f); Kudert/Höppner/Steinhauser, „Nur“ ein Wort – Überlegungen zum Methodenartikel im DBA-Malta, ÖStZ 2024, 75 (76 f).

⁴⁾ Dazu Ehgartner, Amtsrevision gegen das BFG-Erkenntnis zur Besteuerung von in Österreich ansässigem Flugpersonal nach dem DBA Malta, BFGjournal 2024, 307 (310 f).

⁵⁾ Dazu Ehgartner, Kein inländisches Besteuerungsrecht für in Österreich ansässiges Flugpersonal nach dem DBA Malta, SWK 30/2025, 1270 (1271).

Artikeln die Aufteilung der Besteuerungsrechte an Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit geregelt werde: „Nach Art. 15 werden private Aktivbezüge (das sind Aktivbezüge, die nicht unter Art. 19 fallen) im allgemeinen in jenem Staat besteuert, in dem die betreffende Tätigkeit ausgeübt wird (Quellenstaat).“ Gesonderte Ausführungen zu Art. 15 Abs. 3 DBA-Malta enthalten die Erläuterungen nicht.

- (25) *Zu Art. 23 des DBA-Malta wird in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage ausgeführt: „In diesem Artikel werden die Methoden festgelegt, nach denen die Doppelbesteuerung vermieden wird: Beide Staaten wenden im allgemeinen die Befreiungsmethode unter Progressionsvorbehalt an. Danach müssen die beiden Vertragsstaaten alle Einkünfte und Vermögensteile, für die nach den vorhergehenden Artikeln dem anderen Vertragsstaat das Besteuerungsrecht zugeteilt ist, von ihrer Besteuerung ausnehmen; die[s] geschieht allerdings bei der Einkommensbesteuerung unter dem Vorbehalt, dass die auszuscheidenden Einkünfte für die Berechnung des auf die übrigen Einkünfte entfallenden Steuersatzes angesetzt werden dürfen. Bei den unter Abs. 2 fallenden Einkünften erteilt der Vertrag sowohl dem Wohnsitzstaat als auch dem Quellenstaat Besteuerungsrechte. In Abs. 3 hat sich Österreich auch vertraglich zur Gewährung des steuerlichen ‚Schachtelprivilegs‘ verpflichtet. Für die Höhe der anzurechnenden maltesischen Steuer bei Dividenden, Zinsen und Lizenzen sind die Vorschriften des Absatzes 4 maßgeblich.“*
- (26) *Die nach den Erläuterungen intendierte Regelung gleicht somit inhaltlich den Art. 15 und Art. 23A der OECD-Musterabkommen 1963 und 1977, an denen sich – wie dargestellt – das DBA-Malta auch orientiert. Zwar trifft es zu, dass Art. 23 OECD-Musterabkommen, wie auch die englische Sprachfassung des Art. 23 des DBA-Malta eine Entsprechung des in der deutschen Fassung verwendeten Wortes ‚nur‘ nicht enthält. Dass damit eine – wie in der Revision vorgebracht – erheblich abweichende Regelung zur englischen Sprachfassung und auch zum als Vorbild dienenden OECD-Musterabkommen hätte getroffen werden sollen, geht aus den dargestellten Erläuterungen zur Regierungsvorlage gerade nicht hervor.*
- (27) *Aus den dargestellten Erläuterungen muss vielmehr abgeleitet werden, dass allgemein und somit auch im Rahmen des Art. 15 Abs. 3 DBA-Malta beabsichtigt war, dass die ‚einzelnen Besteuerungsobjekte in jeweils einem der beiden Vertragsstaaten ausschließlich zugeteilt werden‘, folglich diese Besteuerungsobjekte im Sinne des Art. 23 Abs. 1 DBA-Malta ‚nach diesem Abkommen nur‘ in dem in Art. 15 Abs. 3 DBA-Malta angesprochenen Staat (nämlich jenem, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung befindet) besteuert werden dürfen.“*

Es ist interessant, dass der VwGH den Erläuterungen zur Regierungsvorlage so große Bedeutung beimisst. Zu den für die völkerrechtliche Auslegung nach Art 32 WVK relevanten *travaux préparatoires* gehören Materialien des parlamentarischen Genehmigungsverfahrens an sich nicht. Sie können nämlich nur über die Auffassung eines der beiden Verhandlungsteams der beiden Vertragsstaaten Auskunft geben.⁶⁾ Rückschlüsse auf übereinstimmende Ansichten beider Seiten hätten allenfalls durch zusätzliche Einbeziehung von Materialien zum parlamentarischen Genehmigungsverfahren im anderen Vertragsstaat gezogen werden können.⁷⁾ Doch auch hier wäre Vorsicht am Platz: Denn streng genommen geben diese Dokumente nur über die *nach* Abschluss der Verhandlungen bestehenden Auffassungen Aufschluss, nicht aber darüber, ob über den Inhalt einer bestimmten Vorschrift des völkerrechtlichen Vertrags schon während der Verhandlungen Konsens bestanden hat.⁸⁾

⁶⁾ Vgl. Lang, SWI 2024, 10 (14).

⁷⁾ Dazu schon Lang, SWI 2024, 10 (14).

⁸⁾ Lang, SWI 2024, 10 (14).

Für die Vorgangsweise des VwGH lässt sich allerdings indirekt der aus 2008 stammende Bericht der *International Law Commission* (ILC) ins Treffen führen:⁹⁾ Die ILC spricht sich dafür aus, im Rahmen des Art 32 WVK auch die „*spätere Praxis*“ nur eines Vertragsstaates bei der Auslegung von völkerrechtlichen Verträgen zu berücksichtigen, wenn sich aus ihr auf die bei den Vertragsverhandlungen den einzelnen Vorschriften beigemessene Bedeutung rückschließen lässt.¹⁰⁾ Um die „*spätere Praxis*“ geht es hier zwar nicht. Mit ähnlicher Berechtigung lässt sich allerdings argumentieren, auch nach dem Abschluss der Verhandlungen entstandene Dokumente *eines* der beiden Staaten – wie die parlamentarischen Materialien des Genehmigungsverfahrens –, die auf die schon bei Paraphierung des Vertragstextes bestehende gemeinsame Auffassung über den Inhalt einer Abkommensvorschrift hindeuten, bei der Interpretation der Bestimmung heranzuziehen.

Eine Berücksichtigung der Materialien kommt damit – wenn überhaupt – nur nach Art 32 WVK in Betracht. Damit haben sie aber an sich bei der Interpretation bloß subsidiäre Bedeutung: Nach Art 32 WVK können ergänzende Auslegungsmittel „*herangezogen werden, um die sich unter Anwendung des Artikels 31 ergebende Bedeutung zu bestätigen oder die Bedeutung zu bestimmen, wenn die Auslegung nach Artikel 31 (a) die Bedeutung mehrdeutig oder dunkel lässt oder (b) zu einem offensichtlich sinnwidrigen oder unvernünftigen Ergebnis führt*“. Art 32 lit b WVK scheint somit eine Grundlage zu bieten, den Materialien im konkreten Fall ausnahmsweise größeres Gewicht beizumessen: Eine rein am deutschsprachigen Wortlaut des Art 23 Abs 1 DBA Malta orientierte Auslegung hätte wohl zweifellos zu einem „*offensichtlich sinnwidrigen oder unvernünftigen Ergebnis*“ geführt. Allerdings ist „*die sich unter Anwendung des Artikels 31 ergebende Bedeutung*“ nicht auf eine reine Wortlautinterpretation beschränkt. Systematische und teleologische Argumente sind bei der Auslegung nach Art 31 WVK genauso zu berücksichtigen. Aufgrund des noch aufzuzeigenden Widerspruchs zwischen dem deutschsprachigen Wortlaut des Art 23 Abs 1 DBA Malta und den in die gegenteilige Richtung weisenden anderen Argumenten könnte die Regierungsvorlage allenfalls deshalb nach Art 32 lit a WVK berücksichtigt werden, weil die Auslegung nach Art 31 WVK „*die Bedeutung mehrdeutig oder dunkel lässt*“. Wünschenswert wäre jedenfalls gewesen, wenn der VwGH die Beschäftigung mit den parlamentarischen Materialien nicht an den Beginn seiner Argumentation gestellt, sondern zunächst dargelegt hätte, welches Ergebnis sich unter Berücksichtigung von Wortlaut, Ziel und Zweck sowie dem Zusammenhang des Abkommens ergibt. Auf diese Weise wäre klar geworden, ob der VwGH bloß deshalb auf die Regierungsvorlage zurückgreift, um „*die sich unter Anwendung des Artikels 31 ergebende Bedeutung zu bestätigen*“, oder aber um sie zu bestimmen, weil „*die Auslegung nach Artikel 31 [...] die Bedeutung mehrdeutig oder dunkel lässt*“, oder weil sie zwar zu einem eindeutigen, aber „*offensichtlich sinnwidrigen oder unvernünftigen Ergebnis führt*“.

III. Die Vermeidung einer Interpretation, die Art 23 Abs 1 DBA Malta überflüssig macht

Eine weitere vom VwGH angeführte Begründungslinie weist darauf hin, dass die Reduktion des Anwendungsbereichs der Befreiungsmethode auf die bereits nach den Verteilungsnormen dem Quellenstaat ausschließlich zur Besteuerung zugewiesenen Einkünfte Art 23 Abs 1 DBA Malta überflüssig machen würde. Die Vorschrift wäre „*weitgehend inhaltslos*“ geworden:

⁹⁾ UN, Report of the International Law Commission, Seventieth Session 2018 (2018) 20 ff, Abs 4 (9), Commentary to Conclusion 2: „*In particular, subsequent practice in the application of the treaty, which does not establish the agreement of all parties to the treaty, but only of one or more parties, may be used as a supplementary means of interpretation.*“

¹⁰⁾ Kritisch Lang, Subsequent Practice and Tax Treaties, in *De Pietro/Kemmeren/Peters, A Journey Through European and International Taxation, Liber Amicorum in Honour of Peter Essers* (2024) 353 (360 ff).

- „(28) Eine Regelung mit dem in der Revision unterstellten Inhalt war – wie sich aus den zitierten Erläuterungen ergibt – offenkundig nicht beabsichtigt. Dies wird auch dadurch gestützt, dass, wenn Art. 23 Abs. 1 DBA-Malta mit dem Zusatz ‚nur‘ lediglich ein ‚ausschließliches Besteuerungsrecht‘ in dem von dem revisionswerbenden Finanzamt unterstellten Sinne hätte ansprechen wollen, dieses ausschließliche Besteuerungsrecht für sich genommen bereits eine Doppelbesteuerung verhindert hätte und Art. 23 Abs. 1 DBA-Malta somit weitgehend inhaltslos wäre (vgl. Lang, DBA Malta: Wechsel von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode auf Grundlage einer EAS-Rechtsauskunft des BMF?, SWI 1/2024, 15).
- (29) Dem entspricht auch, dass nach dem bereits im OECD-Musterkommentar 1963 Punkte 6 und 7 enthaltenen und im Musterkommentar 1977 inhaltlich entsprechenden Ausführungen Punkt 6 bis 8, jeweils zum Art. 23 (siehe dazu auch die deutsche Übersetzung des Musterabkommens 1977 in Lager/Komarek, Das Recht der Doppelbesteuerung, 22. Ergänzungslieferung, 30/96 – 30/97) bei Einkünften, bei denen einem der Vertragsstaaten ein ausschließliches Besteuerungsrecht zugeteilt wird, die Besteuerung durch den anderen Vertragsstaat ausgeschlossen ist, wodurch die Doppelbesteuerung vermieden wird. Bei anderen Einkünften ist die Zuteilung nicht ausschließlich und gewährt der Ansässigkeitsstaat die Entlastung nach den Artikeln 23A bzw. 23B.
- (30) Ein Methodenartikel, der sich auf ohnehin exklusive Besteuerungsrechte bezöge, wäre – wie sich aus diesen Ausführungen ergibt – insoweit überflüssig.“

Das vom VwGH herangezogene Argument ist zweifellos berücksichtigungswürdig.¹¹⁾ Der VwGH stellt damit aber eine Begründung in den Vordergrund, die isoliert betrachtet auch Einwänden ausgesetzt ist: DBA – und zwar auch jene, die einem Musterabkommen der OECD oder der UN nachgebildet sind – kennen einige Vorschriften, die keine rechtliche Wirkung entfalten und daher entbehrlich sind. Ihr einziger Wert liegt darin, den Interpreten oder den Rechtsanwendern zusätzliche Hinweise zu geben.¹²⁾

Ein Beispiel dafür ist die in Art 23 OECD-MA enthaltene Ermächtigung an den Ansässigkeitsstaat, den Progressionsvorbehalt bei der Befreiungsmethode vorzusehen.¹³⁾ Nach herrschender Auffassung bedarf es dazu keiner eigenen Vorschrift.¹⁴⁾ Dementsprechend kann – obwohl in den dem OECD-MA nachgebildeten DBA nicht ausdrücklich angesprochen – auch der Quellenstaat die im Ausland bezogenen Einkünfte bei der Ermittlung des für die ihm zur Besteuerung verbleibenden Einkünfte maßgebenden Steuersatzes einbeziehen. Die Bestimmung erinnert Steuerpflichtige wie Finanzverwaltung daran, dass die abkommensrechtliche Befreiung sich meist nur auf die Bemessungsgrundlage und nicht auf den Steuertarif auswirkt.

Ebenso erweist sich die in Art 25 Abs 3 Satz 2 OECD-MA enthaltene Aufforderung an die zuständigen Behörden der beiden Vertragsstaaten, „gemeinsam darüber [zu] beraten, wie eine Doppelbesteuerung in Fällen vermieden werden kann, die im Abkommen nicht behandelt sind“, letztlich als entbehrlich.¹⁵⁾ Die Vorschrift gibt keine Rechtsgrundlage dafür ab, Entlastungsmaßnahmen für außerhalb des Anwendungsbereichs eines DBA liegende Fälle der Doppelbesteuerung zu treffen. Beraten könnten die Behörden auch ohne eine solche Vorschrift. Die Art 25 Abs 3 Satz 2 OECD-MA entsprechenden

¹¹⁾ Dazu auch schon Lang, SWI 2024, 10 (15); Herdin-Winter/Kerschner, „nur“ ein Redaktionsversehen – BFG zur Befreiungsmethode im DBA Malta, ÖStZ 2024, 594 (595).

¹²⁾ Dazu und zum Folgenden näher Lang, Überflüssiges Abkommensrecht? in Behnisch et al, Steuerrecht, in Druck.

¹³⁾ Dazu Lang in Behnisch et al, Steuerrecht, in Druck.

¹⁴⁾ Dazu Kerschner, VwGH zum Progressionsvorbehalt bei unbeschränkt steuerpflichtigen „DBA-Ausländern“, ÖStZ 2022, 626 (627); Lang, Der Progressionsvorbehalt im Quellenstaat, SWI 2025, 298 (299 f), jeweils mwN.

¹⁵⁾ Dazu Lang in Behnisch et al, Steuerrecht, in Druck.

Abkommensregelungen ermuntern sie lediglich besonders dazu, gemeinsam zu überlegen, wie nicht vom Abkommen erfasste Doppelbesteuerung vermieden werden kann, und dann nach innerstaatlichen und völkervertragsrechtlichen Bestimmungen zu suchen, die sich zur Umsetzung möglicher Lösungen eignen.

Ein weiteres Beispiel ist Art 28 OECD-MA:¹⁶⁾ „Dieses Abkommen berührt nicht die steuerlichen Vorrechte, die den Mitgliedern diplomatischer Missionen und konsularischer Vertretungen nach den allgemeinen Regeln des Völkerrechts oder auf Grund besonderer Übereinkünfte zustehen.“ Für den Fall, dass die genannten völkerrechtlichen Vorschriften mit den DBA-Regelungen in Widerspruch geraten, würden die speziell für Mitglieder diplomatischer Missionen und konsularischer Vertretungen maßgebenden Regelungen vorgehen.¹⁷⁾ Allerdings gibt es keinen solchen Widerspruch: Sowohl die genannten anderen völkerrechtlichen Regelungen als auch die DBA entfalten Schrankenwirkungen. Beide führen nicht zu Steuerpflichten, sondern reduzieren nach nationalem Recht bestehende Steuerpflichten. Sie entfalten gelegentlich unterschiedliche Rechtsfolgen, indem sich in manchen Fällen aus den DBA-Regelungen eine Befreiung ergibt, die sich nicht auch aus den anderen völkerrechtlichen Regelungen ableiten lässt. Darüber hinaus verpflichten die speziellen für Mitglieder diplomatischer Missionen und konsularischer Vertretungen geltenden Regelungen die Staaten in manchen Fällen zur Freistellung von Einkünften, ohne dass die DBA-Normen ebenfalls eine Steuerfreistellung vorsehen. Daraus ergibt sich aber kein Normenkonflikt: Beide Gruppen von Vorschriften können nebeneinander angewendet werden.¹⁸⁾ Damit erweist sich auch Art 28 OECD-MA als überflüssig. Die Vorschrift hat nur die Bedeutung, die Rechtsanwender darauf hinzuweisen, dass neben den Regelungen der DBA gerade für Mitglieder von diplomatischen Missionen und konsularischen Vertretungen noch weitere völkerrechtliche Vorschriften maßgebend sein können, aus denen sich darüber hinausgehende Begünstigungen ergeben.

IV. Die Bedeutung der Präambel

Schließlich weist der VwGH auch noch kurz darauf hin, dass die durch das MLI in das DBA Malta eingefügte Präambel nicht in der Lage ist, das gewonnene Ergebnis in Frage zu stellen. Diese hat folgenden Wortlaut: „Die Republik Österreich und die Republik Malta in der Absicht, in Bezug auf die unter dieses Abkommen fallenden Steuern eine Doppelbesteuerung zu beseitigen, ohne Möglichkeiten zur Nicht- oder Niedrigbesteuerung durch Steuerverkürzung oder -umgehung (unter anderem durch missbräuchliche Gestaltungen mit dem Ziel des Erhalts von in diesem Abkommen vorgesehenen Erleichterungen zum mittelbaren Nutzen von in Drittstaaten oder -gebieten ansässigen Personen) zu schaffen, sind übereingekommen wie folgt: [...]“

Die Begründung des VwGH lautet wie folgt:

„(31) Nach dem Gesagten ist davon auszugehen, dass im Revisionsfall, der unstrittig von Art. 15 Abs. 3 DBA-Malta erfasst ist, die Befreiungsmethode zur Anwendung gelangt. Abweichendes lässt sich – entgegen dem Revisionsvorbringen – auch nach Inkrafttreten des MLI aus der Präambel des DBA-Malta nicht ableiten. Der erstgenannte Zweck des Abkommens ist die Beseitigung einer Doppelbesteuerung. Einen Grund, aus dem sich die Vertragstaaten im Rahmen eines Doppelbesteuerungsabkommens einer Regelung hätten bedienen sollen, die für bestimmte Einkünfte weder die Anwendung der Befreiungs- noch der Anrechnungsmethode vorsieht (diese sohin faktisch vom Doppelbesteuerungsabkommen ausgenommen wären), zeigt auch das Finanzamt nicht auf.“

¹⁶⁾ Dazu Lang in Behnisch et al, Steuerrecht, in Druck.

¹⁷⁾ Dazu Engelschalk in Vogel/Lehner, DBA⁷ (2021) Art 28 Rz 2.

¹⁸⁾ Zutreffend Ismer/Endres-Reich in Reimer/Rust, Klaus Vogel on Double Taxation Convention II⁵ (2022) Art 28 Rz 28.

Der VwGH begnügte sich somit damit, auf die in der Präambel genannte Absicht der Vermeidung der Doppelbesteuerung hinzuweisen. Ausgehend davon, dass die vom Finanzamt vertretene Auffassung „für bestimmte Einkünfte weder die Anwendung der Befreiungs- noch der Anrechnungsmethode vorsieht“, nahm der VwGH an, dass dieses Ziel nicht erreicht wird. Darin sah der VwGH ein weiteres Argument gegen die Interpretation der Finanzverwaltung. Dem Umstand, dass die schon vom BMF entwickelte Position zwar im Fall des Art 15 Abs 3 DBA Malta die Anwendung der Befreiungsmethode versagte, dafür analog die Anrechnungsmethode heranzog und somit diese Einkünfte auf Grundlage dieser Auffassung doch nicht „faktisch vom Doppelbesteuerungsabkommen ausgenommen wären“, maß der VwGH keine Bedeutung bei. Offenbar erachtete er diese Deutung – im Ergebnis zu Recht – für so wenig vertretbar, dass er sich auch nicht mit ihr auseinanderzusetzen brauchte.¹⁹⁾

Die Amtspartei hat in der Revision zwar die durch das MLI eingefügte Präambel angesprochen, sich dabei aber nicht auf die Absicht, Doppelbesteuerung zu vermeiden, sondern auf das Ziel, keine „Möglichkeiten zur Nicht- oder Niedrigbesteuerung“ zu schaffen, bezogen.²⁰⁾ Dieser weitere in der Präambel genannte Zweck hatte für den VwGH – im Ergebnis wiederum aus guten Gründen – gar keine Relevanz. Dennoch ist schade, dass sich der VwGH mit diesem Teil der Präambel nicht näher auseinandergesetzt hat. Für die vom VwGH implizit vertretene Position, diesem Ziel keine Bedeutung beizumessen, lassen sich überzeugende Argumente ins Treffen führen:

Eine Präambel kann den Inhalt schon zuvor bestehender Vorschriften nicht ändern.²¹⁾ Selbst wenn die Präambel schon von Anfang an im DBA Malta enthalten gewesen wäre, ist nicht anzunehmen, dass dadurch DBA-Regelungen ihren Anwendungsbereich verlieren. Denn es kommt bei der Interpretation von Abkommensvorschriften nicht auf ganz allgemein gehaltene Ziele, sondern jeweils konkret auf den Zweck der einzelnen Bestimmung an, um deren Auslegung es geht.²²⁾ Außerdem ist sogar der Präambel zufolge Nichtbesteuerung nur dann verpönt, wenn solche Möglichkeiten „durch Steuerverkürzung oder -umgehung (unter anderem durch missbräuchliche Gestaltungen mit dem Ziel des Erhalts von in diesem Abkommen vorgesehenen Erleichterungen zum mittelbaren Nutzen von in Drittstaaten oder -gebieten ansässigen Personen)“ geschaffen werden. Selbst wenn die Einkünfte in Malta nicht oder nur niedrig besteuert werden, ist dies nicht Ergebnis der Abkommensanwendung, sondern auf das innerstaatliche Recht Maltas zurückzuführen, dem zufolge die abkommensrechtlich bestehenden Besteuerungsrechte kaum oder gar nicht ausgeübt werden. Hinweise darauf, dass die Nicht- oder Niedrigbesteuerung ihre Ursache in der „Steuerverkürzung oder -umgehung“ hat, gibt es keine. Daher kann unter Berufung auf die Präambel eine allfällige niedrige Besteuerung für Einkünfte nach Art 15 Abs 3 DBA Malta im Quellenstaat keineswegs dazu führen, dass Art 23 Abs 1 DBA Malta seinen Anwendungsbereich verliert. Es liegt im Wesen der Befreiungsmethode, dass der Ansässigkeitsstaat die dem anderen Staat zuordenbaren Einkünfte – unter Progressionsvorbehalt – freizustellen hat. Wer diese Methode in seinen DBA verankert, muss akzeptieren, dass auch dann freizustellen ist, wenn im anderen Staat nicht oder nur wenig besteuert wird. Eine „Subject-to-Tax-Klausel“ könnte dieses Ergebnis verändern, eine bloße Präambel nicht.²³⁾

V. Die Bedeutung der englischsprachigen Fassung des DBA

Überraschend ist, dass sich der VwGH des überzeugendsten Arguments für die von ihm vertretene Auffassung nur am Rande bedient. Lediglich im Rahmen der Auseinandersetzung mit den Gesetzesmaterialien finden sich folgende Ausführungen:

¹⁹⁾ Kritisch bereits Lang, SWI 2024, 10 (15 ff.).

²⁰⁾ Dazu Ehgartner, BFGjournal 2024, 307 (310).

²¹⁾ Dazu und zum Folgenden Lang, SWI 2024, 10 (16 ff.).

²²⁾ Lang, SWI 2024, 10 (16 ff.).

²³⁾ Lang, SWI 2024, 10 (18); zustimmend Herdin-Winter/Kerschner, ÖStZ 2024, 594 (596).

„(26) Die nach den Erläuterungen intendierte Regelung gleicht somit inhaltlich den Art. 15 und Art. 23A der OECD-Musterabkommen 1963 und 1977, an denen sich – wie dargestellt – das DBA-Malta auch orientiert. Zwar trifft es zu, dass Art. 23 OECD-Musterabkommen, wie auch die englische Sprachfassung des Art. 23 des DBA-Malta eine Entsprechung des in der deutschen Fassung verwendeten Wortes ‚nur‘ nicht enthält. Dass damit eine – wie in der Revision vorgebracht – erheblich abweichende Regelung zur englischen Sprachfassung und auch zum als Vorbild dienenden OECD-Musterabkommen hätte getroffen werden sollen, geht aus den dargestellten Erläuterungen zur Regierungsvorlage gerade nicht hervor.“

Das für die Argumentation der Amtspartei in Art 23 Abs 1 DBA Malta entscheidende Wort „nur“ hat in der englischsprachigen Fassung der Vorschrift keine Entsprechung. Es ist anzunehmen, dass die DBA-Verhandlungen damals in englischer Sprache geführt wurden.²⁴⁾ Vor diesem Hintergrund kommt dem englischsprachigen Text des Abkommens sogar die größere Bedeutung zu.²⁵⁾ Zumindest aber ist klar, dass das Abkommen beide Sprachen als authentisch erklärt und „jeder Wortlaut gleichermaßen verbindlich ist“. Es führt daher kein Weg daran vorbei, zumindest auch die englischsprachige Fassung heranzuziehen.²⁶⁾ Wenn der deutschsprachige Wortlaut zu irritierenden Ergebnissen zu führen scheint, die sich auf Grundlage des englischsprachigen Textes vermeiden lassen, ist dies ein überzeugendes Argument, der englischsprachigen Fassung des Art 23 Abs 1 DBA Malta den Vorzug zu geben.²⁷⁾ Es ist bedauerlich, dass der VwGH der irritierenden These der Amtsrevision, die ausschließliche oder überragende Bedeutung des deutschsprachigen Textes würde sich aus Art 8 B-VG, wonach die deutsche Sprache Amtssprache ist, ergeben, nicht ausdrücklich entgegengetreten ist.²⁸⁾

Der VwGH hat den deutschsprachigen Text des Art 23 Abs 1 DBA Malta zum Ausgangspunkt seiner Überlegungen gemacht und ist aufgrund historischer, systematischer und teleologischer Argumente zu einem Auslegungsergebnis gelangt, dem der deutschsprachige Wortlaut dieser Vorschrift entgegensteht. Auch wenn es überzeugender gewesen wäre, die englischsprachige Fassung des Art 23 Abs 1 DBA Malta in den Mittelpunkt zu rücken, zeigt diese Begründung zumindest, dass der VwGH bei der Interpretation von Abkommensvorschriften keine Bedenken hat, über die Grenzen des Wortlauts hinauszugehen. Dem Gerichtshof ist insofern zuzustimmen: Die Auslegung beginnt mit dem Wortlaut einer Bestimmung, aber endet nicht unbedingt dort. Gewichtige historische, systematische oder teleologische Gründe können den Wortlaut der Vorschrift in einem anderen Licht erscheinen lassen oder sogar dazu führen, ihn bei der Interpretation zur Gänze beiseitezuschieben. Der VwGH hebt sich hier wohltuend vom BFH ab, der im Abkommenswortlaut die „Grenzmarke“ der Auslegung sieht.²⁹⁾

An einem Beispiel lässt sich zeigen, dass die These von der Wortlautgrenze bei der Auslegung von Abkommensvorschriften nicht aufrechtzuerhalten wäre:³⁰⁾ Nach Art 2 Abs 1 OECD-MA gilt dieses Abkommen „ohne Rücksicht auf die Art der Erhebung, für Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, die für Rechnung eines Vertragsstaats oder seiner

²⁴⁾ Lang, SWI 2024, 10 (15).

²⁵⁾ Zurückhaltend allerdings Herdin-Winter/Kerschner, ÖStZ 2024, 594 (595).

²⁶⁾ Dazu auch Sutter in Beer/Hubmann, SWI-Jahrestagung: Besteuerung von in Österreich ansässigem Flugpersonal nach dem DBA Malta, SWI 2025, 452 (455).

²⁷⁾ So schon Lang, SWI 2024, 10 (16); ebenso Weiss de Resende/Beer/Pregeßbauer, BFG zur Auslegung des Methodenartikels des DBA Malta, SWI 2024, 469 (473 f); Herdin-Winter/Kerschner, ÖStZ 2024, 594 (595).

²⁸⁾ Vgl dazu bereits die Kritik an der Amtsrevision bei Lang in Beer/Hubmann, SWI 2025, 452 (454).

²⁹⁾ Vgl etwa zuletzt BFH 20. 3. 2025, VI R 24/22, Rn 20. – Zur Kritik an der Rechtsprechung des BFH zur Wortlautgrenze Lang, Die Auslegung und Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen, in Drüen/Heyl/Mellinghoff, 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland, FS Bundesfinanzhof (2018) 983 (1007).

³⁰⁾ Zum Folgenden auch Lang, Der Wortlaut als Grenze der DBA-Auslegung? in Micker/Pohl/Potthof-Kowol, FS 75 Jahre Hochschule für Finanzen NRW (2025) 371 (371 ff).

Gebietskörperschaften erhoben werden“. Art 2 Abs 2 OECD-MA zufolge „gelten“ als „Steuern vom Einkommen und vom Vermögen [...] alle Steuern, die vom Gesamteinkommen, vom Gesamtvermögen oder Teilen des Einkommens oder des Vermögens erhoben werden, einschließlich der Steuern vom Gewinn aus der Veräußerung beweglichen oder unbeweglichen Vermögens, der Lohnsummensteuern sowie der Steuern vom Vermögenszuwachs“. Somit können auch Lohnsummensteuern unter den sachlichen Anwendungsbereich des OECD-MA fallen. Wenn ein Staat solche Steuern erhebt, wird er sie – wenn er sie von einem konkreten DBA erfasst haben will – auch in der Art 2 Abs 3 OECD-MA nachgebildeten Abkommensvorschrift des jeweiligen DBA explizit nennen.³¹⁾

Die Steuertatbestände jener Steuern vom Einkommen und Vermögen, die unter ein DBA fallen, sind auch einer der Verteilungsnormen des DBA zuzuordnen. Wenn eine Lohnsummensteuer aufgrund des Art 2 Abs 2 OECD-MA als Steuer vom Einkommen und Vermögen „gilt“, sind auch ihre Steuertatbestände einer der Verteilungsnormen zuzuordnen. Dies stößt aber auf Schwierigkeiten: Die Verteilungsnormen sprechen von „Einkünften“, „Gewinnen“, „Vergütungen“, „Zahlungen“ oder „Vermögen“. Keiner dieser Begriffe passt: Die Löhne und damit auch die Summe der Löhne, von denen eine Lohnsummensteuer erhoben wird, sind Aufwendungen. Weder im Deutschen noch vermutlich in irgendeiner anderen Sprache werden Aufwendungen mit „Einkünften“, „Gewinnen“ oder „Vermögen“ gleichgesetzt.³²⁾ Denkbar wäre auf den ersten Blick eine Subsumtion unter die in Art 15 OECD-MA genannten „Gehälter, Löhne und ähnliche[n] Vergütungen“. Doch scheitert auch dies am Wortlaut: Bei der von Art 2 Abs 2 OECD-MA gemeinten Lohnsummensteuer geht es um eine das Unternehmen – eben mit der Summe der von ihm ausgezahlten Löhne – treffende Steuer.³³⁾ Unter Art 15 OECD-MA fallen hingegen die Löhne, die der unselbständig Tätige bezieht und für die er Abkommensvorteile in Anspruch nehmen kann. Für die Einordnung unter „Zahlungen“ nach Art 20 OECD-MA gilt Ähnliches. Dieser Ausdruck kommt nur in Art 20 OECD-MA vor. Dort geht es um Zahlungen, die ein Student, Praktikant oder Lehrling für seinen Unterhalt, sein Studium oder seine Ausbildung erhält.

Wer also an den Wortlaut als Grenze der Auslegung glaubt, müsste an dieser Stelle aufgeben:³⁴⁾ Art 2 Abs 2 OECD-MA verheißt zwar die Anwendung des DBA auf Lohnsummensteuern, aber die Verteilungsnormen des DBA halten nicht, was Art 2 Abs 2 OECD-MA verspricht. Gleiches gilt für den Methodenartikel, der ebenfalls von „Einkünften“ spricht. Die aus den Art 2 Abs 2 OECD-MA nachgebildeten Abkommensvorschriften entspringende und dann in der Art 2 Abs 3 OECD-MA entsprechenden Bestimmung konkret bestätigte Anordnung läuft ins Leere. Letztlich würde der Abkommenschutz trotz expliziter Erwähnung der Lohnsummensteuern in Art 2 Abs 2 OECD-MA und Nennung konkreter Lohnsummensteuern in der Art 2 Abs 3 OECD-MA entsprechenden Liste nicht greifen. Die entsprechenden Abkommensvorschriften würden sich als überflüssig erweisen.

Es bedarf keiner ausführlichen Begründung, dass ein solches Auslegungsergebnis nicht hinzunehmen wäre:³⁵⁾ Wenn die Vertragsstaaten die Anwendung des Abkommens auf die in einem oder beiden Staaten erhobenen Steuern gewollt und entsprechend in den

³¹⁾ Zur Frage, welche Konsequenzen das Fehlen der Nennung einer Lohnsummensteuer in einer Art 2 Abs 3 OECD-MA nachgebildeten Abkommensvorschrift hat: Lang, Kommunalsteuer und DBA, SWI 2000, 16 (16 ff), zum Verhältnis zwischen Art 2 Abs 1 und 2 einerseits und Art 2 Abs 3 OECD-MA andererseits grundsätzlich Lang, Der sachliche Anwendungsbereich der Doppelbesteuerungsabkommen auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen, in Lang/Jirousek, Praxis des Internationalen Steuerrechts, FS Loukota (2005) 265 (275 ff).

³²⁾ Vgl allerdings Züger, Kommunalsteuer, sonstige Lohnabgaben und Doppelbesteuerungsabkommen, SWI 2000, 164 (168), der die Besteuerung des Aufwands eines Unternehmens als vorweggenommene Gewinnbesteuerung sieht.

³³⁾ Lang in Micker/Pohl/Potthof-Kowol, FS Hochschule für Finanzen NRW, 371 (371 ff).

³⁴⁾ Lang in Micker/Pohl/Potthof-Kowol, FS Hochschule für Finanzen NRW, 371 (371 ff).

³⁵⁾ Vgl näher Züger, SWI 2000, 164 (171 ff).

Art 2 OECD-MA nachgebildeten DBA-Vorschriften zum Ausdruck gebracht haben, ist dies bei der Interpretation der Abkommensvorschriften zu akzeptieren und nicht zu ignorieren.³⁶⁾ Daher hat der VwGH bei der Auslegung jener DBA, die auf die Gewerbesteuer anwendbar waren, auch die nunmehrige Kommunalsteuer vom Anwendungsbereich dieser Abkommen umfasst gesehen.³⁷⁾ Denn im Rahmen der Gewerbesteuer wurde früher in Österreich auch die Lohnsummensteuer erhoben, und die später an ihrer Stelle eingeführte Kommunalsteuer wird auch von der Lohnsumme erhoben und erwies sich als im Wesentlichen mit der Lohnsummensteuer vergleichbar.³⁸⁾

Der VwGH kam daher im Fall eines im anderen Vertragsstaat ansässigen Luftfahrtunternehmens zum Ergebnis, dass die im Wege der Kommunalsteuer besteuerte Lohnsumme unter die Art 8 OECD-MA nachgebildete Abkommensvorschrift fällt.³⁹⁾ Gewinne dieser Unternehmen durften nur im Ansässigkeitsstaat des Unternehmens besteuert werden. Löhne, die an Mitarbeiter dieser Unternehmen ausgezahlt wurden, die in deren Betriebsstätten an österreichischen Flughäfen tätig waren, konnten daher nicht der Kommunalsteuer unterworfen werden.⁴⁰⁾ In systematischer Interpretation der DBA macht es Sinn, die Ausdrücke „Einkünfte“, „Gewinne“, „Vergütungen“, „Zahlungen“ und „Vermögen“ als Verweis auf die jeweilige Bemessungsgrundlage des Vertragsstaates zu sehen.⁴¹⁾ Dies ist notwendig, um bei den unter das DBA fallenden Besteuerungstatbeständen auch tatsächlich die Verteilungsnormen und den Methodenartikel anzuwenden.⁴²⁾ Dann ist es naheliegend, unter „Gewinnen“ auch die bei den Unternehmen besteuerten Lohnsummen und damit deren Aufwendungen zu erfassen. Wer hier an der Wortlautgrenze festhielte, würde sich über die Entscheidung der beiden Vertragsstaaten, Lohnsummensteuern in den Anwendungsbereich des Abkommens einzubeziehen, hinwegsetzen.⁴³⁾

VI. Zusammenfassende Würdigung

Die Entscheidung des VwGH überzeugt vom Ergebnis her. Die Begründung enthält aber Überraschungen. Sie ist verhältnismäßig knapp gehalten. Das überzeugendste Argument für die vom VwGH vertretene Auffassung – der verbindliche englischsprachige Text des Art 23 Abs 1 DBA Malta – wird nur am Rande angesprochen. Der Gerichtshof konzentriert sich darauf, historische, systematische und teleologische Argumente herauszuarbeiten, die ihn berechtigen, den diesen Argumenten entgegenstehenden deutschsprachigen Wortlaut dieser Vorschrift beiseitezuschieben.

Begrüßenswert ist, dass der VwGH bereits etwas mehr als ein Jahr nach dem BFG und damit relativ rasch entschieden hat. Die EAS-Rechtsauskunft des BMF vom 23. 11. 2023 hat nämlich zu großer Unsicherheit geführt: Die dort vertretene Auffassung hätte nicht nur für in Österreich ansässiges Flugpersonal maltesischer Luftfahrtunternehmen Bedeutung gehabt. Konsequenterweise wäre es im Verhältnis zu Malta zu einem weitgehenden Wechsel von der Befreiungs- zur Anrechnungsmethode für den Großteil der unter das Abkommen fallenden Einkünfte gekommen.⁴⁴⁾ Der VwGH hat die entstandene Rechtsunsicherheit beseitigt und bestätigt, dass es bei der bis zur Rechtsauskunft des BMF vom 23. 11. 2023 unbestrittenen und zuvor auch vom BMF selbst vertretenen Auslegung des Art 23 Abs 1 DBA Malta auch in Zukunft bleibt.⁴⁵⁾

³⁶⁾ Lang in Micker/Pohl/Potthof-Kowol, FS Hochschule für Finanzen NRW, 371 (371 ff).

³⁷⁾ VwGH 3. 8. 2000, 99/15/0265; 28. 3. 2001, 2000/13/0134.

³⁸⁾ VwGH 3. 8. 2000, 99/15/0265.

³⁹⁾ VwGH 3. 8. 2000, 99/15/0265.

⁴⁰⁾ VwGH 3. 8. 2000, 99/15/0265.

⁴¹⁾ Lang, Introduction to the Law of Double Taxation Conventions³ (2021) Rz 79.

⁴²⁾ Lang in Micker/Pohl/Potthof-Kowol, FS Hochschule für Finanzen NRW, 371 (371 ff).

⁴³⁾ Lang in Micker/Pohl/Potthof-Kowol, FS Hochschule für Finanzen NRW, 371 (371 ff).

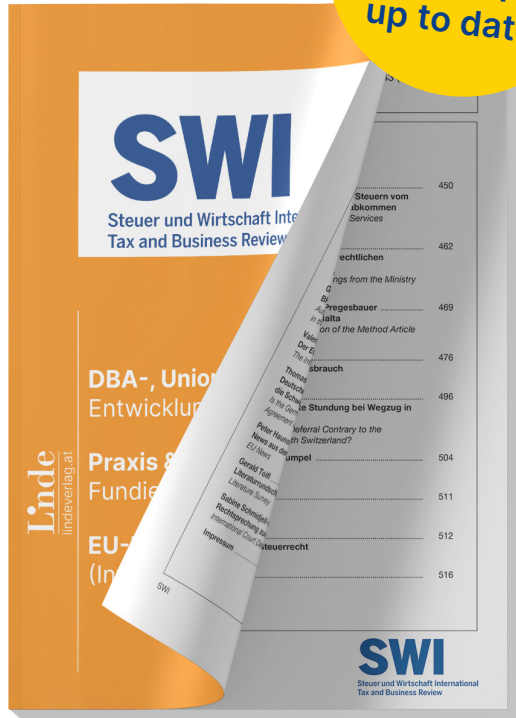
⁴⁴⁾ Näher Lang, SWI 2024, 10 (11 f); vgl auch Herdin-Winter/Kerschner, ÖStZ 2024, 594 (595).

⁴⁵⁾ Zur früheren BMF-Auffassung vgl zB EAS 1956 vom 26. 11. 2001.

Linde
Zeitschriften



Mit dem
Jahresabo
immer
up to date!



**Jetzt Abo 2026 bestellen und gratis
digital bis Jahresende lesen!**

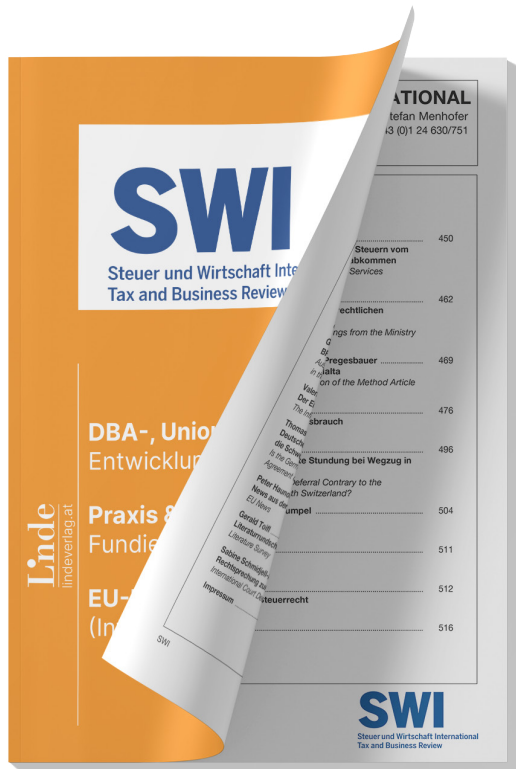
Der Kompass
für internationale Steuerfragen

DBA-, Unions- und Außensteuerrecht
Entwicklungen, Trends, Analysen

Praxis & Wissenschaft
Fundierte Fachinformation

EU-News, Rechtsprechung, EAS
(Inter)nationale Entscheidungen

shop.lindeverlag.at/swi



SWI – Jahresabonnement 2026 + digital gratis bis Ende 2025

Bestellen unter:

fachzeitschriften@lindeverlag.at



Bitte geben Sie bei Ihrer Bestellung
den Aktionscode V-25 an.

Print & Digital: **€ 504,50**

Preisänderung und Irrtum vorbehalten.
(Preis inkl. MwSt., zzgl. Versandkosten)

Abbestellungen sind nur zum Ende eines Jahrganges möglich und müssen bis spätestens 30. November des Jahres schriftlich erfolgen. Unterbleibt die Abbestellung, so läuft das Abonnement automatisch auf ein Jahr und zu den jeweils gültigen Abopreisen weiter.

Weitere Informationen zur Zeitschrift
und alle Abo-Varianten finden Sie unter
shop.lindeverlag.at/swi