

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den RichterR in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Stb, über die Beschwerde vom 21.12.2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes A vom 13.11.2012, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2011 zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Einkommensteuer wird für das Jahr 2011 mit 2.461 € festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlage und die Abgabeberechnung sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Bisheriger Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (Bf) – Herr ***Bf1*** – war von seinem deutschen Arbeitgeber, der B GmbH, vom 01.09.2004 bis zum 30.09.2009 nach Österreich entsandt worden.

Während seiner Dienstverrichtung in Österreich wurden dem Bf Stock Options und Restricted Stock Units (RSU) gewährt, die er im Jahr 2011 ausübte.

Im Streitjahr 2011 hatte der Bf keinen Wohnsitz in Österreich und war in Österreich beschränkt einkommensteuerpflichtig.

Neben den in Österreich zu besteuern den Vorteilen aus den Stock Options und Restricted Stock Units flossen dem Bf im Jahr 2011 laufende Bezüge von demselben deutschen

Arbeitgeber in Höhe von 655.532,86 € zu, die allerdings nicht in Österreich zu besteuern waren.

Mit Bescheid vom 21.11.2012 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer des Bf für das Jahr 2011 fest.

Mit Schreiben vom 21.12.2012 erhob die steuerliche Vertretung des Bf Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 vom 21.11.2012 und begründete diese im Wesentlichen damit, dass der Vorteil aus der Ausübung der Stock Options bzw RSUs sonstige Bezüge gemäß [§ 67 Abs 1 EStG 1988](#) darstellte, der innerhalb des Jahressechstels mit dem begünstigten Steuersatz von 6 % zu versteuern sei und dass für die Berechnung des Jahressechstels auch die laufenden Bezugsteile einzubeziehen seien, die in Österreich nicht steuerpflichtig seien.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 03.03.2015 wies die Abgabenbehörde die Beschwerde als unbegründet ab. In der Begründung wurde ausgeführt, dass laufende Auslandsbezüge, für die nach § 98 Abs 1 Z 4 EStG kein Besteuerungsrecht bestehe, nicht in die Sechstelberechnung miteinzubeziehen seien und mangels derartiger laufender Bezüge, die Berechnung des Jahressechstels null ergebe.

Mit Schriftsatz vom 09.04.2015 stellte die steuerliche Vertretung des Bf den Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Bundesfinanzgericht und verwies darauf, dass für die Ermittlung des Jahressechstels nur laufende Bezüge – und nicht wie vom Finanzamt interpretiert im Inland steuerbare laufende Bezüge – vom selben Arbeitgeber heranzuziehen seien.

Mit Vorlagebericht vom 22.04.2015 wurde die Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht vorgelegt.

II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Der unter „I. Bisheriger Verfahrensgang“ wiedergegebene Sachverhalt ist unstrittig und wird der gegenständlichen Entscheidung zu Grunde gelegt.

In Streit steht, ob in Österreich nicht steuerbare laufende Bezüge, die der Arbeitnehmer vom selben Arbeitgeber neben den sonstigen Bezügen erhält, in die Berechnung des Jahressechstels gemäß [§ 67 Abs 2 EStG 1988](#) miteinzubeziehen sind.

Der Verwaltungsgerichtshof hat diese Rechtsfrage in seinem Erkenntnis vom 22.02.2017, Ra 2016/13/0010 entschieden.

2. Rechtliche Beurteilung

2.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Gemäß [§ 1 Abs 3 EStG 1988](#) sind jene natürlichen Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, beschränkt steuerpflichtig. Die beschränkte Steuerpflicht erstreckt sich nur auf die im [§ 98 EStG 1988](#) aufgezählten Einkünfte.

Nach [§ 98 Abs 1 Z 4 EStG 1988](#) unterliegen der beschränkten Einkommensteuerpflicht u.a. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25), die im Inland ausgeübt oder verwertet wird oder worden ist.

[§ 102 Abs 2 EStG 1988](#) enthält Sonderbestimmungen für die Veranlagung von beschränkt Steuerpflichtigen; eine Einschränkung betreffend [§ 67 EStG 1988](#) sieht diese Bestimmung nicht vor.

Erhält der Arbeitnehmer neben dem laufenden Arbeitslohn von demselben Arbeitgeber sonstige, insbesondere einmalige Bezüge (zum Beispiel 13. und 14. Monatsbezug, Belohnungen), so beträgt gemäß [§ 67 Abs 1 EStG 1988](#) (idF vor dem 1. Stabilitätsgesetz 2012, [BGBl. I Nr. 22/2012](#)) die Lohnsteuer, soweit die sonstigen Bezüge innerhalb eines Kalenderjahres 620 Euro übersteigen, 6%.

Nach [§ 67 Abs 11 EStG 1988](#) sind u.a. die Absätze 1 und 2 auch bei der Veranlagung von Arbeitnehmern anwendbar.

Soweit die sonstigen, insbesondere einmaligen Bezüge innerhalb eines Kalenderjahres ein Sechstel der bereits zugeflossenen, auf das Kalenderjahr umgerechneten laufenden Bezüge übersteigen, sind sie gemäß [§ 67 Abs 2 EStG 1988](#) dem laufenden Bezug des Lohnzahlungszeitraumes zuzurechnen, in dem sie ausgezahlt werden. Nach dem letzten Satz dieses Absatzes, der mit der Reisekosten-Novelle 2007, [BGBl. I Nr. 45/2007](#), angefügt wurde, erhöhen steuerfreie laufende Bezüge gemäß § 3, ausgenommen laufende Einkünfte gemäß § 3 Abs 1 Z 10, 11 und 15 lit. a, nicht das Jahressechstel, steuerfreie sonstige Bezüge gemäß § 3, ausgenommen sonstige Einkünfte gemäß § 3 Abs 1 Z 10 und 11, werden auf das Jahressechstel nicht angerechnet.

Im Erkenntnis vom 22.02.2017, Ra 2016/13/0010, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen:

„[§ 67 EStG 1988](#) unterscheidet nicht zwischen inländischen und ausländischen Einkünften (vgl. das Erkenntnis vom 23. Februar 2010, 2008/15/0243, VwSlg. 8521/F). Die Bestimmung ist daher auf Einkünfte gemäß [§ 25 Abs 1 Z 1 lit. a EStG 1988](#) unabhängig davon anwendbar, ob es sich um inländische oder ausländische Einkünfte handelt, sofern diese die Voraussetzungen des [§ 67 EStG 1988](#) erfüllen. Dass es sich bei Vorteilen aus Stock Options – an sich – um Einkünfte

nach [§ 25 Abs 1 Z 1 lit. a EStG 1988](#) handelt, ist unbestritten (vgl auch das Erkenntnis vom 1. September 2015, Ro 2014/15/0029, mwN).

[§ 67 EStG 1988](#) sieht keine Einschränkung dahin vor, dass laufende Bezüge nur dann für die Ermittlung des Jahressechstels zu berücksichtigen wären, wenn diese in Österreich der Besteuerung unterliegen. Es entspricht also dem Wortlaut des Gesetzes, dass auch laufende Bezüge vom selben Arbeitgeber, die nicht der Besteuerung in Österreich unterliegen, für die Ermittlung des Jahressechstels zu berücksichtigen sind.

Eine gegenteilige Absicht des Gesetzgebers ist nicht erkennbar. In der Stammfassung enthielt das Gesetz im Hinblick auf die Ermittlung des Jahressechstels auch keine Einschränkung in Bezug auf steuerfreie Bezüge; lediglich Bezüge, die keine Entlohnung für geleistete Dienste sind, waren außer Ansatz zu lassen (vgl etwa Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 67 Tz 18; vgl auch das Erkenntnis vom 22. Dezember 1993, 90/13/0152, mwN, zu Aufwandersätzen, die gemäß § 26 EStG 1972 nicht unter die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit fielen). Mit der Reisekosten-Novelle 2007 wurde die Bestimmung angefügt, dass steuerfreie laufende Bezüge gemäß § 3 EStG 1988, mit Ausnahme jener gemäß § 3 Abs 1 Z 10, 11 und 15 lit. a EStG 1988, das Jahressechstel nicht erhöhen. Aus den Gesetzesmaterialien erhellt die Absicht des Gesetzgebers, dass steuerfreie Einkünfte das Jahressechstel erhöhen sollen, wenn es sich um keine punktuelle Steuerbefreiung, sondern um die Steuerfreistellung des Gesamtentgeltes handelt. Dass insoweit für im Hinblick auf die beschränkte Steuerpflicht des Mitbeteiligten in Österreich nicht zu besteuern den Entgelte anderes gelten solle, ist nicht erkennbar. Auch diese laufenden Bezüge des Mitbeteiligten sind nicht „punktuell“, sondern zur Gänze steuerfrei gestellt. Es entspricht dem Regelungskonzept des Gesetzgebers, dass sonstige Bezüge auch dann der begünstigenden Besteuerung nach [§ 67 EStG 1988](#) unterliegen können, wenn die vom selben Arbeitgeber stammenden laufenden Bezüge in Österreich nicht besteuert werden.

Das Finanzamt zeigt an sich zutreffend auf, dass eine progressionswirksame gemeinsame Besteuerung von „Sechstelüberhang“ und laufendem Bezug gemäß [§ 67 Abs 2 EStG 1988](#) in Österreich nicht eintreten kann, wenn – wie hier – die laufenden Bezüge des Mitbeteiligten zur Gänze in Österreich nicht zu besteuern sind. Dies widerspricht aber weder dem Gesetzeswortlaut noch der Absicht des Gesetzgebers, wonach die Steuerfreistellung des (laufenden) Gesamtentgeltes dennoch zur Erhöhung des Jahressechstels um dieses steuerfreie laufende Gesamtentgelt führt.

Es sind demnach auch die laufenden Bezüge von demselben (deutschen) Arbeitgeber zur Ermittlung des Jahressechstels zu berücksichtigen.“

Der oben wiedergegebenen Rechtsansicht des Verwaltungsgerichtshofes ist zu entnehmen, dass [§ 67 EStG 1988](#) keine Einschränkung dahingehend vorsieht, dass laufende Bezüge nur dann für die Ermittlung des Jahressechstels zu berücksichtigen wären, wenn diese in Österreich

der Besteuerung unterliegen. Entgegen der Ansicht der Abgabenbehörde sind demnach auch die laufenden Bezüge vom selben (deutschen) Arbeitgeber, die nicht der Besteuerung in Österreich unterliegen, für die Ermittlung des Jahressechstels zu berücksichtigen. Eine gegenteilige Absicht des Gesetzgebers ist nicht erkennbar.

Unbestritten ist, dass die sonstigen Bezüge im – auf Basis der gesamten, in Deutschland ausbezahlten (in Österreich nicht steuerpflichtigen), laufenden Bezüge berechneten – Jahressechstel Deckung finden.

Der Beschwerde war daher Folge zu geben.

Steuerberechnung:

Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug	41.641,79 €
– § 67 Abs 1 Z 1 EStG 1988	<u>620,00 €</u>
steuerpflichtige Bezüge	41.021,79 €
Einkommensteuer: 6 % von 41.021,79 € =	2.461,31 €
Rundung gem. § 39 Abs 3 EStG 1988	-0,31 €
Festgesetzte Einkommensteuer	2.461,00 €

2.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt fallbezogen nicht vor, da das Bundesfinanzgericht in rechtlicher Hinsicht dem in der Entscheidung zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22.02.2017, Ra 2016/13/0010, folgt. Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher nicht zulässig.

Wien, am 17. August 2020