



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch PwC Business Services, Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH, 1030 Wien, Erdbergstraße 200, gegen den Bescheid des Finanzamtes betreffend Einkommensteuer 2005 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Entscheidungsgründe

In seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2005 erklärte der Berufungswerber (Bw.) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die nicht lohnsteuerpflichtig sind (KZ 359), in der Höhe von € 28.558,45. Diese setzen sich einerseits aus Einkünften von Cardiothoracic Systems, Inc in der Höhe von € 7.364,71 und andererseits Einkünften aus der Ausübung von Stock Options bzw. der Steuer auf netto Stock Options Ausübung in der Höhe von jeweils € 10.596,87 zusammen. Gleichzeitig wurden diese Einkünfte als ausländische Einkünfte, für die Österreich das Besteuerungsrecht zusteht (KZ 395), erklärt und zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die Anrechnung ausländischer Steuer (KZ 396) in der Höhe von € 2.030,38 beantragt. Unter Progressionsvorbehalt steuerbefreite Auslandseinkünfte (KZ 440) wurden die Einkünfte aus der Ausübung von Stock Options in der Höhe von € 39.325,45 erklärt.

Gleichzeitig beantragte der Bw. den Alleinverdienerabsetzbetrag bei drei Kindern.

In der Beilage zu seiner Einkommensteuererklärung 2005 führt der Bw. aus, dass er für die Periode von 17.5.2004 bis voraussichtlich 16.5.2007 von Guidant GmbH, Wingertschecke 6, 35392 Giessen, Deutschland zu Guidant Österreich GmbH, Vienna Twin Tower, Turm A 19. OG, 1810 Wien, entsendet worden sei. Es werde ersucht zu beachten, dass der ausländische Dienstgeber in Österreich keine Betriebsstätte habe.

In einem Ergänzungsersuchen vom 4. Dezember 2006 ersuchte das Finanzamt um Vorlage der Unterlagen betreffend die Einkünfte von Cardiothoracic Systems, Inc in der Höhe von € 7.364,71 und der Ausübung der Stock Options in der Höhe von € 10.596,87.

Mit Eingabe vom 28. Dezember 2006 übermittelte der Bw. die Beilage zur Einkommensteuererklärung 2005, den amerikanischen Lohnzettel über die nichtselbständigen Einkünfte in der Höhe von € 7.364,71 sowie die amerikanische Steuererklärung. Des Weiteren übermittelte der Bw. die EAS 1478 vom 2.7.1999 aus dem SWI 1999, 370 zum Thema Abfertigungen (nachträgliche Vergütung für eine seinerzeitige aktive Dienstleistung), die nach Wohnsitzverlegung von Italien (Anrechnungsmethode) nach Österreich ausbezahlt werde.

„Diese nachträgliche Vergütung für die seinerzeitige aktive Dienstleistung unterliegt in jenem Staat der Besteuerung, in dem die zugrunde liegenden Dienstleistungen erbracht wurden. Der Umstand, dass das DBA Österreich – Italien das Anrechnungsverfahren und nicht das Freistellungsverfahren für die Beseitigung der Doppelbesteuerung vorsieht, ist im vorliegenden Fall nicht relevant, weil die aktive Dienstleistung noch vor einer Zeit erbracht wurde, in der der nunmehrige Pensionist in Italien ansässig war“.

Letzter Satz dieser EAS Auskunft sei für den Fall des Bw. sehr wichtig, da dieser bis zu seiner Entsendung nach Österreich im Jahr 2004 keinen Wohnsitz in Österreich gehabt habe. Die Gewährung der Stock Options sei erfolgt, als er in den USA und in Deutschland gewesen sei. Somit sei bei einer OECD-konformen Aufteilung des Ausübungsgewinnes auf die USA und auf Deutschland weder der auf amerikanische noch auf deutsche Zeiten entfallende Ausübungsgewinn in irgendeiner Form (Anrechnung oder Progressionsvorbehalt) in Österreich steuerpflichtig. Es werde daher ersucht, die Einkünfte der KZ 359 bzw. KZ 395 in der Höhe von € 21.193,74 (Stock Options USA) sowie die Einkünfte der KZ 440 in der Höhe von € 39.325,45 (Stock Options Deutschland) bei der Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 2005 nicht zu berücksichtigen.

Mit Bescheid vom 12. Februar 2007 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für das Jahr 2005 mit € 15.114,56 fest, indem es die Einkünfte erklärungsgemäß veranlagte. Begründend wurde dazu ausgeführt, dass der mit Schreiben vom 28. Dezember 2006 beigelegten Rechtsmeinung des BMF nicht zu entnehmen sei, dass die im Ausland zu

besteuernden Einkünfte aus Stock Options nicht zum Progressionsvorbehalt bzw. zur Versteuerung mit Steueranrechnung heranzuziehen wären. Für die Anwendung des jeweiligen Methodenartikels des DBA sei die Ansässigkeit im Zuflusszeitpunkt der fraglichen Einkünfte maßgeblich.

Darüber hinaus wurde der erhöhte Alleinverdienerabsetzbetrag für drei Kinder mit der Begründung, dass im Jahr 2005 keine inländische Familienbeihilfe bezogen wurde, nicht gewährt.

In seiner dagegen rechtzeitig eingebrachten Berufung wiederholte der Bw. sein Vorbringen betreffend die EAS 1478 vom 2.7.1999 und brachte dazu vor, dass Einkünfte aus Stock Options wie Abfertigungszahlungen nachträgliche Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit darstellten, für welche gemäß dem Kausalitätsprinzip der Tätigkeitsstaat das Besteuerungsrecht habe.

Des Weiteren ersuchte der Bw. um Berücksichtigung des Alleinverdienerabsetzbetrages in der Höhe von € 889 für drei Kinder und begründete dies damit, dass er während seiner Entsendung nach Österreich unter der deutschen Pflichtversicherung verblieben sei, auf Grund welcher er in Deutschland Familienbeihilfe bezogen habe, welche der Familienbeihilfe in Österreich gleichzustellen sei.

Mit Eingabe vom 1. Oktober 2007 teilte der Bw. ergänzend mit, dass er **seit 1. Juli 2000** im Dienstverhältnis zu der Guidant GmbH & Co. Medizintechnik KG, Deutschland stehe. Für die Periode **vom 1.8.2003 bis 1.7.2004** sei er von seinem deutschen Dienstgeber in die USA und anschließend für die Periode **vom 1.7.2004 bis 3.5.2005** nach Österreich entsendet worden. Des Weiteren übermittelte der Bw. eine detaillierte Aufstellung der ausgeübten Stock Options im Jahr 2005.

Am 18. Oktober 2007 übermittelte der Bw. noch eine korrigierte Beilage zur Einkommensteuererklärung 2005 sowie den amerikanischen Lohnzettel der Cardiothoracic Systems Inc als Nachweis seiner Einkünfte unter KZ 359 und KZ 395 sowie seiner anrechenbaren Steuer unter KZ 396.

In Beantwortung eines Ergänzungsersuchens des Unabhängigen Finanzsenates teilte der Bw. mit Schreiben vom 24. Oktober 2007 mit, dass sein Dienstgeber, Guidant GmbH & Co. Medizintechnik KG, Deutschland, ein in Deutschland ansässiges multinationales Unternehmen sei, dessen Mutterkonzern in den USA ansässig sei.

Die eingeräumten Optionsrechte seien zum Zeitpunkt der Übertragung nicht handelbar gewesen sondern erst nach Ablauf einer Sperrfrist handelbar geworden. Zu einem jeweils späteren Zeitpunkt seien die Optionsrechte dann ausübbar geworden.

Darüber hinaus übermittelte der Bw. als Besteuernachweis der in Österreich steuerpflichtigen Stock Options sein Lohnkonto 2005 sowie als Besteuernachweis der in Deutschland und in den USA versteuerten Stock Options die deutsche Lohnsteuerbescheinigung 2005 sowie die amerikanische Steuerklärung 2005.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Zur zeitlichen Zuordnung des Besteuerungsrechts hinsichtlich der Stock Options:

Der Bw. steht seit 1. Juli 2000 im Dienstverhältnis zu der Guidant GmbH & Co. Medizintechnik KG, Deutschland, welche ihm die drei folgenden Optionsrechte (SOP) zu unterschiedlichen Zeitpunkten und mit unterschiedlichen Laufzeiten gewährt hat:

	Gewährung	Einräumung	Ausübung
SOP 1	15.1.2001	15.1.2004	3.5.2005
SOP 2	20.7.2001	20.7.2004	3.5.2005
SOP 3	1.4.2004	1.4.2005	3.5.2005

Wird einem Arbeitnehmer im Rahmen seines Arbeitsverhältnisses ein nicht handelbares Optionsrecht auf den späteren Erwerb von Aktien zu einem bestimmten Übernahmepreis gewährt, so fließt dem Berechtigten im Zeitpunkt der Ausübung dieser Option ein geldwerter Vorteil zu, sofern der Kurswert der Aktien den Übernahmepreis übersteigt (BFH vom 24.1.2001, BStBl. 2001, II 509). Dieser geldwerte Vorteil ist im Sinne des § 15 Abs. 1 EStG lohnsteuerpflichtig.

Im gegenständlichen Fall wurden dem Bw. die drei Optionsrechte jeweils zu einem Zeitpunkt gewährt, zu dem der Bw. in Österreich nicht ansässig und daher auch noch nicht unbeschränkt steuerpflichtig war. Deshalb sind in den, bei Ausübung der Optionsrechte im Streitjahr 2005, zugeflossenen Vergütungen Leistungen zu sehen, mittels derer die (vom Zeitpunkt der Optionseinräumung aus gesehen) zukünftige Tätigkeit des Bw. bis zur Optionsausübung honoriert wurde. Die betreffenden Bezüge sind dem Bw. also zeitraumbezogen gewährt worden und daher unabhängig von ihren Zuflusszeitpunkten zeitanteilig in jenem Umfang aufzuteilen, in dem sie auf die Zeit der Auslandsentsendung in

die USA bzw. nach Österreich entfallen und nach Maßgabe der einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommen nur im jeweiligen Einsatzstaat zu besteuern. Der Umstand, dass der Arbeitnehmer die Optionsrechte erst nach Beendigung der Auslandstätigkeit ausübte, steht dem nicht entgegen.

Im gegenständlichen Fall hat der Bw. die steuerpflichtigen Vergütungen ordnungsgemäß zeitanteilig aufgeteilt und, wie aus den vom Bw. vorgelegten Besteuerungsnachweisen hervorgeht, im jeweiligen Einsatzstaat (Deutschland, USA und Österreich) entsprechend versteuert.

2) Zur Berücksichtigung der Anwendung des Progressionsvorbehaltes (DBA Österreich - Deutschland) bzw. zur Anwendung der Anrechnungsmethode (DBA Österreich - USA):

Strittig ist im gegenständlichen Fall einzig, ob es Österreich zusteht, im Hinblick auf die bei Ausübung der Optionsrechte zugeflossenen Einkünfte, für die einem anderen Staat (nämlich dem Quellen- bzw. Tätigkeitsstaat) als Österreich das Besteuerungsrecht zustand, den Progressionsvorbehalt (mit Deutschland) geltend zu machen bzw. die Anrechnungsmethode (mit den Vereinigten Staaten) anzuwenden.

Gemäß Artikel 23 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (DBA Ö-D) nimmt Österreich, bei einer in der Republik Österreich ansässigen Person, welche Einkünfte gemäß Art. 15 des DBA Ö-D (unselbständige Arbeit) bezieht, für welche der Bundesrepublik Deutschland das Besteuerungsrecht zusteht, diese Einkünfte von der Besteuerung aus (= Progressionsvorbehalt).

Gemäß Artikel 22 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerumgehung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen (DBA Ö-USA) rechnet Österreich, bei einer in Österreich ansässigen Person, welche Einkünfte bezieht, die in den Vereinigten Staaten besteuert werden dürfen, auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in den Vereinigten Staaten gezahlten Steuer vom Einkommen entspricht (= Anrechnungsmethode).

Aus den beiden Methodenartikeln ist abzuleiten, dass der Ansässigkeitsstaat Österreich hinsichtlich der vom Quellenstaat besteuerten Einkünfte Anspruch auf Geltendmachung des Progressionsvorbehaltes (mit Deutschland) bzw. auf Anwendung der Anrechnungsmethode (mit den Vereinigten Staaten) hat.

Aus der vom Bw. ins Treffen geführten Rechtsansicht des BMF, EAS Nr. 1478 Abs. 1 letzter Satz, ist jedoch unabhängig von den Methodenartikeln zu schließen, dass ein Staat zur Geltendmachung des Progressionsvorbehaltes bzw. für die Anwendung der Anrechnungsmethode in jenem Zeitraum Ansässigkeitsstaat gewesen sein muss, dem die Einkünfte in zeitlicher Hinsicht zuzuordnen sind.

Im gegenständlichen Fall wurden dem Bw. die seitens seines Arbeitgebers Guidant GmbH & Co. Medizintechnik KG, Deutschland, gewährten Stock Options zu Zeitpunkten eingeräumt, zu welchen der Bw. in Österreich nicht ansässig war. Konkret wurde die erste Stock Option am 15.1.2001 und die zweite Stock Option am 20.7.2001 gewährt. Zu beiden Zeitpunkten war der Bw. in Deutschland tätig und ansässig. Die dritte Stock Option wurde dem Bw. am 1.4.2004 gewährt; zu diesem Zeitpunkt war der Bw. in den Vereinigten Staaten tätig und ansässig. Daraus ist zu folgern, dass für die ersten beiden Stock Options Deutschland bzw. für die dritte Stock Option die Vereinigten Staaten als Quellen- bzw. Tätigkeitsstaat anzusehen ist, welchem das Besteuerungsrecht für die Einkunftsquelle zustand (siehe Ausführungen unter 1).

Da die Einkünfte aus den Stock Options im Streitjahr 2005 auf Grund des Kausalitätsprinzips früheren Jahren (nämlich den Jahren der Einräumung der Stock Options) und damit jeweils einem anderen Tätigkeitsstaat als Österreich zuzuordnen sind, dem das Besteuerungsrecht zustand und Österreich zu diesem Zeitpunkt nicht Ansässigkeitsstaat war (siehe EAS Nr 1478 Abs. 1 letzter Satz), besteht für Österreich keine Möglichkeit, den Progressionsvorbehalt (mit Deutschland) geltend zu machen bzw. die Anrechnungsmethode (mit den Vereinigten Staaten) anzuwenden.

Aus diesem Grund war der Berufung hinsichtlich des Begehrens, die im Ausland zu steuernden Einkünfte aus Stock Options nicht zum Progressionsvorbehalt bzw. zur Versteuerung mit Steueranrechnung heranzuziehen, stattzugeben.

3) Zum Alleinverdienerabsetzbetrag:

Gemäß § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung steht einem Alleinverdiener ein Alleinverdienerabsetzbetrag zu, welcher bei einem Kind (§ 106 Abs. 1 EStG) € 494 und bei zwei Kindern € 669 beträgt. Dieser Betrag erhöht sich für das dritte und jedes weitere Kind um jeweils € 220 jährlich.

Dem Begehren des Bw., im gegenständlichen Fall den Alleinverdienerabsetzbetrag in der Höhe von € 889 für drei Kinder zu berücksichtigen, war ebenfalls zu entsprechen, da im Hinblick auf die polizeiliche Meldung seiner drei Kinder die Anspruchsvoraussetzungen des § 33 Abs. 4 Z 1 EStG hinreichend glaubhaft gemacht wurden.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 31. Oktober 2007