

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Peter Bilger über die Beschwerde des Bf., vertreten durch die a, vom 12.05.2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 11.04.2016 betreffend Einkommensteuer 2014 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Einkommensteuererklärung für die beschränkte Steuerpflicht 2014 vom 17.3.2016 erklärte die Steuervertretung gegenüber dem Finanzamt neben hier nicht weiter interessierenden Einkünften aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 2.051,42 € weitere Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 27.059,78 Euro. Dieser Betrag sei als sonstiger Bezug im Sinne des § 67 EStG 1988 zu versteuern.

In einer Beilage zur Einkommensteuererklärung gab die Steuervertretung erläuternd an, der Bf. sei beginnend mit 1.9.2013 von seiner Arbeitgeberin, der b (vormals: c) befristet bis voraussichtlich 31.8.2016 von Österreich nach Ungarn zur d entsandt worden.

Im gesamten Veranlagungsjahr 2014 sei der Bf. in Ungarn tätig gewesen. Er habe seinen Wohnsitz in Österreich bis zum 5.1.2014 beibehalten und mit 6.1.2014 seinen Wohnsitz in Ungarn begründet. Ab diesem Zeitpunkt sei der Bf. in Österreich beschränkt steuerpflichtig.

Ab 6.1.2014 sei Ungarn Ansässigkeitsstaat im Sinne des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Österreich und Ungarn (DBA-Ungarn). Ungarn habe daher das Recht auf Besteuerung des Welteinkommens des Bf. Österreich stehe gemäß Artikel 15 Abs. 2 DBA-Ungarn das Besteuerungsrecht auf die österreichischen Arbeitstage zu. Im Jahr 2014 habe es keine österreichischen Arbeitstage gegeben.

Der Bonus sei gemäß dem Kausalitätsprinzip anteilig in Österreich steuerpflichtig. Demnach sei der Bonus für 215 von 226,0 Tagen Österreich zur Versteuerung zugewiesen, was einen Betrag von 27.059,78 Euro ergebe. Dieser Betrag war auch im Lohnausweis 2014 in der Kennzahl 351 „*sonstige Bezüge, die neben dem laufenden Lohn nicht monatlich gewährt werden*“ eingetragen.

Für die Berechnung des Jahressechstels rechnete die Steuervertretung die zwischen Jänner und März 2014 bezogenen laufenden Einkünfte in Höhe von 91.363,92 Euro auf einen Jahresbruttolohn in Höhe von 364.455,68 Euro hoch und ermittelte damit ein Jahresbruttosechstel in Höhe von 60.909,28 Euro.

Das Finanzamt versteuerte die Bonuszahlung mit Einkommensteuerbescheid 2014 vom 11.4.2016 abweichend von der Erklärung des Bf. als laufenden Bezug, was zusammen mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu Gesamteinkünften in Höhe von 28.979,20 Euro und einer Einkommensteuer von 10.658,00 Euro führte.

Die dagegen erhobene Beschwerde wies das Finanzamt mit Beschwerdeverentscheidung vom 2.8.2016 ab. Zur Begründung führte es aus, die von der österreichischen Arbeitgeberin geleistete Bonuszahlung gelte zwar als sonstiger Bezug, die Besteuerung der Bonuszahlung gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988 setze aber ein Jahressechstel voraus. Laufende Bezüge im Ausland seien bei der Ermittlung des Jahressechstels aber unbeachtlich, da ausländische Einkünfte keinen Arbeitslohn im Sinne des § 25 EStG 1988 darstellten. Da dem Bf. somit im Jahr 2014 im Inland keine laufenden steuerbaren Einkünfte zugeflossen seien, fehle es einem Jahressechstel und sei die Bonuszahlung daher zur Gänze nach dem laufenden Steuertarif zu versteuern.

Im Vorlageantrag vom 1.9.2016 wandte die Steuervertretung dagegen ein, gemäß § 67 Abs. 1 EStG werde für die Anwendung der begünstigten Besteuerung von sonstigen Bezügen in Höhe von 6% als Voraussetzung angeführt, dass ein laufender Arbeitslohn von demselben Arbeitgeber bezogen werde. Dieser eindeutige Gesetzeswortlaut lasse nicht den Schluss zu, dass es sich dabei ausschließlich um in Österreich steuerbare Bezüge handeln müsse. Dazu werde auf die Entscheidung des BFG vom 12.1.2016, RV/7102050/2015 verwiesen. Dem Einkommensteuergesetz sei auch nicht zu entnehmen, dass die Begünstigung des § 67 EStG bei beschränkt Steuerpflichtigen nicht zur Anwendung gelange.

Der Bf. habe im Veranlagungsjahr 2014 laufende Bezüge und sonstige Bezüge vom selben Arbeitgeber erhalten. Dazu werde dem Gericht der „Compensation Report“ übermittelt.

Das Argument des Finanzamtes, ausländische Einkünfte seien kein Arbeitslohn im Sinne des § 25 EStG sei nicht richtig. Wie das Finanzamt selbst in der Beschwerdeverentscheidung ausführe, seien Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis. Dass ein Auslandsbezug die Qualifikation als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ausschließe, sei daraus nicht ableitbar. Dies würde im Umkehrschluss bedeuten,

dass ausländische Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu keiner Zeit in Österreich steuerbar seien. Das habe der Gesetzgeber aber mit Sicherheit nicht intendiert. Wenn in der Beschwerdevorentscheidung vorgebracht werde, die Bonuszahlung betreffe die österreichischen Einkünfte 2013 und sei vom damaligen Arbeitgeber geleistet worden, sei dem entgegenzuhalten, dass die Zahlung von jenem Arbeitgeber erfolgt sei, der auch die laufenden Bezüge ausbezahlt habe.

II. Streitpunkt

Zwischen den Parteien ist strittig, ob die Bonuszahlung in Höhe von 27.059,78 Euro im Jahr 2014 als sonstiger Bezug gemäß § 67 EStG oder als laufender Bezug nach dem Steuertarif gemäß § 33 Abs. 1 EStG 1988 zu versteuern war.

III. Sachverhalt

Dazu geht das Bundesfinanzgericht von folgendem entscheidungsrelevantem Sachverhalt aus:

Der Bf. wurde von seiner Arbeitgeberin, der b vom 1.9.2013 bis zum 31.12.2016 zur d nach e, Ungarn, entsandt.

Mit. 6.1.2014 gab er seinen letzten österreichischen Wohnsitz in f, auf und begründete seinen Hauptwohnsitz in Ungarn.

Im März 2014 bekam er von seiner Arbeitgeberin neben dem laufenden Lohn eine Bonuszahlung für das Jahr 2013 ausbezahlt, von der ein Betrag von 27.059,78 Euro auf die Tätigkeit in Österreich entfiel. Die laufenden Bezüge 2014 betrugen bis zur Auszahlung des Bonus 91.363,92 Euro, das Jahressechstel betrug brutto 60.909,28 Euro.

Für diese Feststellungen folgt das Bundesfinanzgericht den Berechnungen und Angaben der Steuervertretung. Die Angaben wurden durch den Dienstvertrag zwischen der „c“ vom 22.6.2012, dem Entsendungsvertrag „International Assignment Agreement“ zwischen dem Bf., der c und der d vom Oktober 2013 und dem „Compensation Report“ über die Lohnzahlungen der c. belegt. Diese Feststellungen sind zwischen den Parteien nicht strittig.

IV. Rechtslage und rechtliche Würdigung

Die in Streit stehende Rechtsfrage ist auf folgender Rechtsgrundlage zu entscheiden:

Unbeschränkt steuerpflichtig sind gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 jene natürlichen Personen, die im Inland eine Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte.

Beschränkt steuerpflichtig sind gemäß § 1 Abs. 3 EStG 1988 jene natürlichen Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die beschränkte Steuerpflicht erstreckt sich nur auf die im § 98 aufgezählten Einkünfte.

Gemäß § 19 Abs. 1 EStG 1988 sind Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind.

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) sind gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis.

Gemäß § 98 Abs. 1 Z 4 erster Teilstrich unterliegen der beschränkten Steuerpflicht Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25), die im Inland oder auf österreichischen Schiffen ausgeübt oder verwertet wird oder worden ist. Damit sind auch nachträgliche Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von § 98 Abs. 1 Z 4 erfasst (vgl. *Doralt/Ludwig*, EStG¹⁵, § 98 Tz 27).

Gemäß Artikel 4 Abs. 2 lit a des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Republik Österreich und der Volksrepublik Ungarn, BGBl. 1976/52, (DBA-Ungarn) gilt eine natürliche Person als in dem Staat ansässig, in dem sie über eine ständige Wohnstätte verfügt.

Gemäß Artikel 15 Abs. 1 DBA-Ungarn dürfen Löhne, Gehälter und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, dass die Arbeit in dem anderen Vertragsstaat ausgeübt wird. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen in dem anderen Staat besteuert werden.

Gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988 beträgt die Lohnsteuer für sonstige Bezüge innerhalb des Jahressechstels gemäß Abs. 2 nach Abzug der im Abs. 12 genannten Bezüge für die ersten 620 Euro 0 %, für die nächsten 24.380 Euro 24 %, für die nächsten 25.000 Euro 27 % und für die nächsten 33.333 Euro 335,75 %, wenn der Arbeitnehmer neben dem laufenden Arbeitslohn von demselben Arbeitgeber sonstige, insbesondere einmalige Bezüge (zum Beispiel 13. und 14. Monatsbezug, Belohnungen) erhält. Die Besteuerung mit dem festen Steuersatz unterbleibt, wenn das Jahressechstel gemäß Abs. 2 höchstens 2.100 Euro beträgt.

Das Jahressechstel beträgt gemäß § 67 Abs. 2 EStG 1988 ein Sechstel der bereits zugeflossenen, auf das Kalenderjahr umgerechneten laufenden Bezüge.

Die Sonderbestimmungen des § 102 EStG für die Veranlagung von beschränkt Steuerpflichtigen enthalten keine Einschränkungen für die Anwendung des § 67 EStG.

Für den Beschwerdefall bedeutet das:

Da die Bonuszahlung im März 2014 ausbezahlt wurde und dem Bf. zugeflossen ist, ist für die Frage der begünstigten Besteuerung gemäß § 67 EStG 1988 auf die Verhältnisse des Jahres 2014 abzustellen.

Der Bf. war im Jahr 2014 in Österreich nicht mehr unbeschränkt steuerpflichtig und gemäß Artikel 4 DBA-Ungarn in Ungarn ansässig.

Der im März 2014 nachträglich ausbezahlte Bonus bezog sich auf das Jahr 2013. Er unterlag daher gemäß § 98 Abs. 1 Z 4 erster Teilstrich EStG 1988 in dem Maße in Österreich der unbeschränkten Steuerpflicht, in dem er auf Tätigkeiten in Österreich entfiel. Das war bei 215 Arbeitstagen in Österreich bei insgesamt 226 Arbeitstagen ein anteiliger Bruttobetrag von 27.059,76 €. Dem entspricht Artikel 15 Abs. 1 DBA-Ungarn, der das Besteuerungsrecht über Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit dem Tätigkeitsstaat zuweist (der aus der Sicht des Jahres 2014 Österreich ist).

Im Jahr 2014 erhielt der Bf. weitere laufende Bezüge von derselben Arbeitgeberin, die allerdings in Österreich nicht der Besteuerung unterlagen. Dennoch sind diese laufenden Bezüge für die Ermittlung des Jahressechstels heranzuziehen.

Wie der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 22.2.2017, Ra 2016/13/0010, erkannt hat, unterscheidet § 67 EStG 1988 nicht zwischen inländischen und ausländischen Einkünften. Die Bestimmung ist daher auch 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 den laufenden Einkünften im Jahr 2014 an sich um solche gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 handelt, unterliegt keinem Zweifel.

§ 67 EStG 1988 sieht nach dem vorzitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes auch keine Einschränkung dahingehend vor, dass laufende Bezüge nur dann für die Ermittlung des Jahressechstels zu berücksichtigen wären, wenn diese in Österreich der Besteuerung unterliegen. Es entspricht daher dem Wortlaut des Gesetzgebers, dass auch laufende Bezüge vom selben Arbeitgeber, die nicht der Besteuerung in Österreich unterliegen, für die Ermittlung des Jahressechstels zu berücksichtigen sind.

Somit ist die Bonuszahlung als sonstiger Bezug im Sinne des § 67 Abs. 1 EStG zu werten, da sie neben dem laufenden Arbeitslohn desselben Arbeitgebers ausbezahlt wurde. Das Jahressechstel beträgt ein Sechstel der bis zur Bonuszahlung bereits zugeflossenen und auf das Kalenderjahr hochgerechneten laufenden Bezüge. Dieses beträgt im Beschwerdefall brutto 60.909,28 Euro. Da die Bonuszahlung in Höhe von 27.059,78 Euro innerhalb dieses Sechstels lag, stand die begünstigte Besteuerung gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988 zu.

Der Beschwerde daher Folge zu geben.

V. Zulässigkeit einer (ordentlichen) 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 Verwaltungsgerichts-

hofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die für diese Entscheidung grundlegende Rechtsfrage, ob die begünstigte Besteuerung sonstiger Bezüge gemäß § 67 EStG 1988 auch dann zur Anwendung kommt, wenn die daneben ausbezahlten laufenden Bezüge im Inland nicht der Besteuerung unterliegen, ist durch das zitierte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes geklärt. Damit liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung (mehr) vor und ist eine (ordentliche) Revision an den Verwaltungsgerichtshof daher nicht zulässig.

Feldkirch, am 18. Jänner 2018