

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter, Mag. Dieter Fröhlich über die Bescheidbeschwerde vom 9.2.2015 des Bf, 25.05.1963 geboren, StNr.: OO, A., vertreten durch Ernst&Young Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungsgesellschaft m.b.H., 1220 Wien, Wagramer Straße 19, gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2011 des Finanzamtes Wien 1/23 vom 8.01.2015

zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird stattgegeben und der Spruch des angefochtenen Bescheides abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und sind Spruchbestandteil dieses Erkenntnisses.

Gegen dieses Erkenntnis ist gemäß Art 133 Abs. 4 B VG i.V.m. § 25a VwGG eine Revision nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Sachverhalt:

Der Beschwerdeführer (in der Folge Bf. genannt) ist leitender Angestellter bei F. Germany, die ihren Sitz in S. hat und zahlreiche Gesellschaftsbeteiligungen hält. Mit 30.12.2005 wurde in Wien als 100%ige Tochtergesellschaft der F. G. die F. H. (FB XX k) errichtet und der Bf. als einer der drei Geschäftsführer dieser Kapitalgesellschaft bis 30.1.2008 bestellt.

Zur Wahrnehmung dieser Funktion wurde der Bf. von seinem deutschen Arbeitgeber von 1.1.2006 bis 31.7.2007 zur österreichischen Niederlassung, der F H., entsandt. Der Bf. verlegte für die Dauer seiner eineinhalbjährigen Auslandsentsendung seinen Wohnsitz nach Wien. Sein Familienwohnsitz und Lebensmittelpunkt befand sich in S., Str., wo er auch gegenwärtig wieder seinen Wohnsitz hat (T.).

Der Bf. bekam von der F H. 2006 ein Bruttojahresgehalt von € 249.690 und für den Tätigkeitszeitraum 1.1.2007 bis 31.7.2007 einen Bruttobezug von € 208.934 ausbezahlt.

Der Bf. hatte zudem als CEO des internationalen F-Konzerns Anspruch auf Bonusleistungen aus dem Mitarbeiterbeteiligungsprogramm „F Deferred Share Bonus

Scheme“, aus dem er auch Aktien bezog. Aus diesem Titel floss dem Bf. Ende März 2011 laut Erklärung des steuerlichen Vertreters (stV) ein Sachbezug im Gesamtwert von € 52.182,84 zu. Diesen Bonus habe er zu 58.11% auf Grund seiner früheren Angestelltenstätigkeit in Österreich in den Kalenderjahren 2006 und 2007 erhalten.

Der österr. Finanzverwaltung wurde daher für das Kalenderjahr 2011 ein Lohnzettel für den Bf. als beschränkt Steuerpflichtigen über Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (sonstige Bezüge) von der F Germany GmbH als Arbeitgeber in Höhe von € 30.322,46 (LZ-Kz. 350) übermittelt. In der Folge wurde im Dezember 2014 die Einkommensteuererklärung 2011 (E7) des Bf. zur Veranlagung dieser Einkünfte gemäß § 98 Abs. 1 Z. 4 EStG i.V.m. § 102 EStG eingereicht.

In der Abgabenerklärung und der angeschlossenen Beilage machte der Bf. auf Grund der laufenden Bezüge, die er in den Lohnzahlungszeiträumen Jänner bis März 2011 von der F Germany erhalten hat (a' € 34.673,18) innerhalb des sich daraus errechnenden anteiligen Jahressechstels ($3 \times 2 = € 23.115,45 \times 58,11\% = € 13.432$) die begünstigte Besteuerung mit dem festen Steuersatz des § 67 Absatz 1 und Absatz 2 EStG geltend. Nur die Sechstelüberschreitung dieser Sonderprämie in Höhe von € 16.890,5 sei mit dem Normaltarif zu versteuern.

Das FA teilte diese Rechtsauffassung einer begünstigten Besteuerung gemäß § 67 Abs. 1 und Abs. 2 EStG nicht. Es wich im Einkommensteuerbescheid 2011 vom 8.1.2015 von der Abgabenerklärung insoweit ab, als der gesamte sonstige Bezug, den der Bf. für seine frühere Arbeitsleistung bei der F H. von der F Germany GmbH erhalten hat, der normalen Tarifsteuer gemäß § 33 Abs. 1 EStG unterzogen wurde.

In der Bescheidbegründung wurde ausgeführt, dass der Bf. in Österreich im Kalenderjahr 2011 gar keine steuerbaren laufenden Bezüge erhalten habe. Die ihm zugeflossenen laufenden Bezüge für seine in den Lohnzahlungszeiträumen 1 bis 3/2011 für die F Germany geleistete Arbeit unterliegen der Einkommensbesteuerung in Deutschland und stellen deshalb keinen laufenden Arbeitslohn im Sinn des § 67 Abs. 1 und Abs. 2 des österr. EStG 1988 dar. Die nicht steuerbaren Einkünfte aus unselbständiger Arbeit seien für die Sechstelberechnung nicht heranzuziehen. Da dem Bf. somit neben seinem sonstigen Bezug in Österreich kein steuerbarer laufender Bezug zugeflossen sei, könne der feste Steuersatz von 6% nicht angewendet werden, weil der Tatbestand dieser Steuerbegünstigung nicht erfüllt sei (vgl. EStR 2000, Rz 19 und LStR 2002, Rz 2 sowie EAS 3331 vom 21.08.2013).

Dieser Einkommensteuerbescheid vom 8.1.2015 wurde dem Bf. am 9.1.2015 mittels FinanzOnline in die DataBox des steuerlichen Vertreters rechtswirksam zugestellt.

Dagegen erhob der Bf. durch seinen steuerlichen Vertreter (stV) mit Schriftsatz vom 9.2.2015, eingebracht mittels Fax am 9.02.2015, form- und fristgerecht folgende Bescheidbeschwerde:

„Unser Mandant erhielt im Veranlagungsjahr 2011 (März 2011) nachträglich für in Österreich 2006 und 2007 ausgeübter, nichtselbständiger Arbeit einen Bonus. Dieser

Bonus stellt einen sonstigen Bezug gemäß § 67 Abs. 1 EStG dar, der innerhalb des Jahressechstels mit dem begünstigten festen Steuersatz zu besteuern ist. Zur Berechnung dieses Jahressechstels sind die laufenden deutschen Bezüge 1-3/2011 heranzuziehen. Die Berechnung ist in der Beilage zur Einkommensteuererklärung ersichtlich. Wir begründen unsere dem angefochtenen Bescheid entgegenstehende Rechtsmeinung wie folgt:

Die Ausführungen in den LStR Rz. 2 und EStR Rz. 19 bedeuten bloß, dass Einkünfte, die im Ausland vor Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht zufließen, aus der Bemessung für die Einkommensteuer in Österreich ausscheiden. Aus dem Umstand, dass diese Einkünfte gleichsam für steuerliche Zwecke nicht existieren (nicht steuerbar sind), kann aber für die Anwendung der § 67 Abs. 1 und 2 zur Ermittlung des Jahressechstels nichts abgeleitet werden. Es wird in den zitierten Textstellen der Richtlinien lediglich zum Ausdruck gebracht, dass diese ausländischen Bezüge nicht der Besteuerung in Österreich unterliegen. § 67 Abs. 1 und 2 EStG hält jedoch für die Anwendung der begünstigten Besteuerung von sonstigen Bezügen nur fest, dass laufender Arbeitslohn von demselben Arbeitgeber bezogen werden muss. Der Bf. hat im Veranlagungsjahr 2011 sowohl laufende Bezüge (Monatsgehalt) als auch sonstige Bezüge (den Bonus aus Aktienbezug) von demselben Arbeitgeber, der F Germany GmbH, erhalten, sodass der Tatbestand des § 67 Abs. 1 und Abs. 2 EStG erfüllt wird.

Die LStR RZ 1055 führen zur Anwendung dieser Begünstigung aus, dass die Auszahlung eines sonstigen Bezuges neben einem laufenden Bezug notwendig ist. Es findet sich in den Richtlinien des BMF jedoch kein Hinweis, dass es sich um in Österreich steuerbare (laufende) Bezüge handeln muss. Der Wortlaut der Bestimmung stellt offenbar nur darauf ab, dass es de facto einen laufenden Bezug – neben dem sonstigen Bezug – gibt, der die Basis für die Berechnung des Jahressechstels bildet. Diese Voraussetzung ist im gegenständlichen Fall eindeutig erfüllt.

Eine andere Auslegung dieser Gesetzesbestimmung wurde auch im Verhältnis zu EU-Staatsbürgern zu einer sachlich nicht gerechtfertigten Ungleichbehandlung führen. Weiteres wurde in dem angefochtenen Bescheid auf die EAS 3331 Bezug genommen. Diese Auskunft des BMF beziehe sich aber auf einen Outbound-Fall bei unbeschränkter Steuerpflicht (unbeschränkt steuerpflichtiger Inländer, der in Deutschland tätig ist) während hier ein Inbound-Fall mit beschränkter Steuerpflicht zu beurteilen ist. Die angeführte EAS ist daher auf den anders gelagerten Sachverhalt beim Beschwerdeführer nicht anwendbar. Trotzdem ergibt sich aus dem im EAS angeführten Dreistufenprinzip im Zusammenhang mit der Ermittlung des Jahressechstels die in der Abgabenerklärung des Bf. beantragte begünstigte Besteuerung seiner in Österreich steuerpflichtigen sonstigen Bezüge.

Es wird daher begehrt, der Beschwerde stattzugeben und die Einkommensteuer erklärungskonform festzusetzen.“

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 10.02.2015 (BVE) wies das FA die Beschwerde als unbegründet ab und führt dazu Folgendes aus:

„Bei beschränkter Steuerpflicht sind in Österreich nur die in § 98 EStG genannten inländischen Einkünfte zu erfassen. Im konkreten Fall sind das die für eine vormals im Inland ausgeübte nichtselbständige Tätigkeit 2011 zugeflossenen Bonusleistungen. Das Besteuerungsrecht für den Bonus ist grundsätzlich nach dem Kausalitätsprinzip und dem Grundsatz der wirtschaftlichen Zuordnung zu beurteilen. Der Bonus für die ehemals im Inland ausgeübte nichtselbständige Arbeit gilt als sonstiger Bezug und ist im Jahr seines Zuflusses (also 2011) nach den innerstaatlichen Bestimmungen des EStG zu versteuern.

Eine begünstigte Besteuerung eines sonstigen Bezuges gemäß § 67 Absatz 1 EStG 1988 setzt das Vorhandensein eines Jahressechstels im Sinne des § 67 Abs. 2 EStG 1988 voraus. Das Jahressechstel ist anhand der im laufenden Jahr bereits zugeflossenen im Inland steuerbaren laufenden Bezüge zu berechnen. Im gegenständlichen Fall flossen Ihnen im Zeitpunkt der Bonuszahlung aber keine im Inland steuerbaren laufenden Bezüge zu. Mangels derartiger laufender Bezüge ergibt sich eine Sechstelberechnung von Null. Laufende Auslandsbezüge, für die nach § 98 Abs. 1 Z. 4 EStG – also schon auf Basis des inländischen Steuerrechts (erste Stufe ohne DBA-Recht) – kein Besteuerungsrecht in Österreich besteht, sind nicht in die Sechstelberechnung einzubeziehen.“

Nach mehreren fristwahrenden Verlängerungen der Rechtsmittelfrist stellte der Bf. mit Anbringen vom 22.5.2015 den Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Verwaltungsgericht. Wiederholend werde nochmals der maßgebende Rechtsstandpunkt des Bf. dargelegt. Im § 67 Abs. 1 und Abs. 2 EStG werde für die begünstigte Besteuerung nur die Voraussetzung normiert, dass im maßgebenden Kalenderjahr von demselben Arbeitgeber ein laufender Arbeitslohn neben einem sonstigen Bezug geleistet wird. Diese einzige Anwendungsvoraussetzung ist vom Bf. eindeutig erfüllt. Er hat von seinem Arbeitgeber, der F Germany im Veranlagungsjahr 2011 laufende Bezüge und einen sonstigen Bezug erhalten. Der Umstand, dass der laufende Arbeitslohn in Österreich nicht steuerbar ist, sondern nur der sonstige Bezug, sei für die Anwendung der Tarifbegünstigung des § 67 Abs. 1 und 2 EStG nicht tatbestandsrelevant. Dieses von der Finanzverwaltung jedoch herangezogene Kriterium, dass im Inland steuerbare laufende Bezüge für die Berechnung des Jahressechstels vorliegen müssen, widerspreche dem Wortlaut und Sinn dieser Gesetzesbestimmung.

Mit Vorlagebericht am 17.06.2015 wurde das Rechtsmittel mitsamt dem Verwaltungsakt vom FA dem BFG zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

In Streit steht die Rechtsfrage, 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 VwGH hat mit Erkenntnis vom 22.2.2017, Ra 2016/13/0010, in einem völlig identischen Fall, diese Rechtsfrage wie folgt entschieden:

„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.

Gemäß § 2 Abs. 1 EStG 1988 ist der Einkommensteuer das Einkommen zugrunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.

Nach § 98 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 unterliegen der beschränkten Einkommensteuerpflicht u.a. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25), die im Inland ausübt 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. INr. 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. 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.

In den Erläuterungen zum Initiativantrag zur Reisekosten—Novelle 2007 (220/A BlgNR 23. GP 7) wurde hierzu ausgeführt, die Bestimmung, wonach steuerfreie Bezüge keinen Einfluss auf die Sechstelregelung des § 67 Abs. 2 haben sollen, habe teilweise klarstellenden Charakter und entspreche im Wesentlichen der Verwaltungspraxis und den Aussagen in den Lohnsteuerrichtlinien 2002. Die Aufnahme von Tagesgeldern in den § 3 erfordere diese gesetzliche Klarstellung. Steuerfreie Einkünfte nach § 3 Abs. 1 Z 10,

11 und 15 lit. a sollten das Jahressechstel erhöhen, weil es sich hier um keine punktuelle Steuerbefreiung, sondern um die Steuerfreistellung des Gesamtentgeltes handle. Die auf derartige Einkünfte entfallenden sonstigen Bezüge blieben nach der derzeitigen Verwaltungspraxis dann steuerfrei, wenn sie während der Zeit der begünstigten Auslandstätigkeit zu zahlen seien. An dieser Verwaltungspraxis solle sich nichts ändern.

Zwischen den Parteien ist nicht strittig, dass es sich bei den im Jahr 2011 dem Mitbeteiligten zugeflossenen Einnahmen um Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit handelt, die im Inland ausgeübt worden ist (§ 98 Abs. 1 Z 4 EStG 1988).

Auch ist unbestritten, dass die Besteuerung insoweit nicht durch das Doppelbesteuerungsabkommen mit Deutschland eingeschränkt ist.

Entgegen der Ansicht des Bundesfinanzgerichtes ist nicht auf die Verhältnisse im Zeitraum vom Dezember 2004 bis Oktober 2006 abzustellen. Der Vorteil aus den Stock Options ist dem Mitbeteiligten - im Verfahren unbestritten – im Jahr 2011 zugeflossen (vgl. zum Zeitpunkt des Zuflusses das Erkenntnis vom 15. Dezember 2009, 2006/ 13/0136, VwSlg. 8498/F). § 67 Abs. 2 EStG 1988 setzt der begünstigten Behandlung sonstiger Bezüge eine Grenze dahin, dass sonstige Bezüge, soweit diese innerhalb des Kalenderjahres ein Sechstel der bereits zugeflossenen, auf das Kalenderjahr umgerechneten, laufenden Bezüge übersteigen, im Auszahlungsmonat nach dem Tarif zu versteuern sind (vgl. das Erkenntnis vom 30. Oktober 2014, 2011/15/0140, mwN). Es ist somit zu prüfen, welche laufenden Bezüge und welche sonstigen Bezüge dem Mitbeteiligten im Jahr 2011 zugeflossen sind. Daher kommt es insbesondere auch nicht darauf an, ob und welche sonstigen Bezüge dem Mitbeteiligten im Zeitraum Dezember 2004 bis Oktober 2006 zugekommen sind.

Im Kalenderjahr 2011 erhielt der Mitbeteiligte neben den in Österreich zu besteuern den Vorteilen aus den Stock Options laufende Bezüge von demselben Arbeitgeber, die allerdings nicht in Österreich zu besteuern waren.

§ 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, R0 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 sich 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 besteuernde Entgelte anderes gelten sollte, 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 begünstigten 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.“

Damit ist die strittige Rechtsfrage auch im gegenständlichen Fall geklärt und die getroffene Entscheidung mit diesen Ausführungen des VwGH hinreichend begründet.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit der Revision

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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 (Art. 133 Abs. 4 B-VG).

Im gegenständlichen Fall war keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu lösen. Die Entscheidung folgt der einhelligen Rechtsprechung des VwGH (22.02.2017, Ra 2016/13/0010), weshalb eine ordentliche Revision für nicht zulässig zu erklären war.

Wien, am 24. März 2017