

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch S, über die Beschwerde vom 05.02.2015 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Wien 1/23 vom 08.01.2015, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2010, 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 Ende der Entscheidungsgründe 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

Der Beschwerdeführer (Bf.) wurde von seinem rumänischen Arbeitgeber vom 1.10.2006 bis zum 30.9.2008 nach Österreich entsandt.

Im Jahr 2010 übte der Bf. Stock Options, die ihm während seiner Entsendung nach Österreich gewährt worden waren, aus.

Der Bf. hatte im Jahr 2010 keinen österreichischen Wohnsitz mehr und war daher in Österreich beschränkt einkommensteuerpflichtig.

Neben dem in Österreich zu steuernden Vorteil aus den Stock Options in Höhe von EUR 9.482,93 flossen dem Bf. im Jahr 2010 laufende Bezüge von seinem rumänischen Arbeitgeber in Höhe von RON 773.430,00 (EUR 183.616,64) zu, die allerdings in Österreich nicht zu besteuern sind.

Mit dem angefochtenen Bescheid setzte das Finanzamt die Einkommensteuer des Bf. für das Jahr 2010 fest. Hierbei wurde der Vorteil aus der Ausübung der Stock Options in Höhe von EUR 9.482,93, vermindert um den Pauschbetrag für Werbungskosten in Höhe von EUR 132,00 €, als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit angesetzt und nach dem Tarif versteuert.

Der Bf. erhob gegen den Einkommensteuerbescheid 2010 Beschwerde. Er machte im Wesentlichen geltend, der Vorteil aus der Ausübung der Stock Options stelle einen sonstigen Bezug gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988 dar, welcher mit dem begünstigten Steuersatz von 6 % zu besteuern sei. Zur Berechnung des österreichischen Jahressechstels seien die laufenden ausländischen Bezüge heranzuziehen.

Das Finanzamt wies die Beschwerde mit Beschwerdevereentscheidung mit folgender Begründung ab:

„Bei beschränkter Steuerpflicht sind in Österreich nur die in § 98 EStG genannten inländischen Einkünfte zu erfassen (im konkreten Fall gemäß § 98 Abs. 1 Z 4 EStG für eine vormals im Inland ausgeübte nichtselbständige Tätigkeit). Das Besteuerungsrecht für den Bonus ist grundsätzlich aufgrund des Kausalitätsprinzips (Grundsatz der wirtschaftlichen Zuordnung) zu beurteilen. Die tatsächliche Besteuerung des im Inland zu besteuern den Betrages erfolgt im Jahr des Zuflusses nach innerstaatlichen Bestimmungen. Der Bonus gilt als sonstiger Bezug. Die begünstigte Besteuerung als sonstiger Bezug gemäß § 67 Abs. 1 EStG setzt das Vorhandensein eines Jahressechstels gemäß § 67 Abs. 2 EStG voraus. Das Jahressechstel ist anhand der im laufenden Jahr bereits zugeflossenen laufenden Bezüge zu berechnen. Im gegenständlichen Fall flossen Ihnen im Zeitpunkt der Bonuszahlung keine im Inland steuerbaren laufenden Bezüge zu. Mangels derartiger laufender Bezüge ergibt die Sechstelberechnung null. Laufende Auslandsbezüge, für die nach § 98 Abs. 1 Z 4 EStG kein Besteuerungsrecht mehr besteht, sind nicht in die Sechstelberechnung miteinzubeziehen.“

Der Bf. beantragte die Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

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.

In den Erläuterungen zum Initiativantrag zur Reisekosten-Novelle 2007 (220/A BlgNR 23. GP 7) wurde hiezu 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.

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 22.02.2017, Ra 2016/13/0010, in einem gleichgelagerten Fall Folgendes ausgeführt:

„§ 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 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 begünstigenden Besteuerung nach § 67 EStG 1988 unterliegen können, wenn die vom selben Arbeitgeber stammenden laufenden Bezüge in Österreich nicht besteuert werden.“

Der Beschwerde war daher Folge zu geben.

Die Einkünfte aus den ausgeübten Stock Options sind somit wie folgt zu versteuern:

Bruttobezüge	9.482,93 €
- § 67 Abs 1 EStG 1988	-620,00 €
620,00 € übersteigende Bezüge	8.862,93 €
	x 6%
Steuer	531,78 €
Anrechenbare Lohnsteuer (KZ 260)	-3.890,97 €
Festgesetzte Einkommensteuer	-3.359,19 €

Zulässigkeit einer 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.

Diese Voraussetzung liegt im Beschwerdefall nicht vor, da das Bundesfinanzgericht dem in der Entscheidung zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22.02.2017, Ra 2016/13/0010, folgt.

Wien, am 7. November 2018