

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Wolfgang Aigner in der Beschwerdesache Susanne A., A-Postfach XXXXX, XXXXX A-Land, vertreten durch Ernst & Young Steuerberatung u Wirtschaftstreuhand GmbH, Wagramerstraße 19, 1220 Wien, gegen den Bescheid des Finanzamts Wien 1/23 vom 28. November 2014, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2011 zu Recht erkannt:

I. 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.

II. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.) ist eine Angestellte bei der Fa. A-GmbH, die für den Zeitraum von 1. Juli 2006 bis 31. Juli 2008 von Deutschland nach Österreich entsandt worden ist und im Streitjahr 2011 eine ihr im Jahr 2007 gewährte Stock Options ausgeübt hat. Die Bf. ist mangels eines österreichischen Wohnsitzes in Österreich im Streitjahr beschränkt einkommensteuerpflichtig.

Mit dem Einkommensteuerbescheid 2011 setzte die belangte Behörde die Einkommensteuer aufgrund des von der A-Österreich-GmbH an das Finanzamt übermittelten Lohnzettels in Höhe von -994,00 € fest. Die festgesetzte Abgabe und die bisher vorgeschriebene Einkommensteuer iHv - 3.441,00 € ergaben eine Nachforderung in Höhe von 2.447 €.

Mit der Beschwerde gegen den zuvor genannten Bescheid beantragte der steuerliche Vertreter die Korrektur der Einkünfte unter Berücksichtigung des der Beschwerde beigelegten "berichtigten Lohnzettels" mit der Begründung, dass Österreich das Recht habe, jenen Teil der Stock Options, welcher den Aufenthalt in Österreich betreffe, zu

versteuern. Der Vorteil aus der Ausübung der Stock Options stelle sonstige Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und 2 EStG dar und könne mit dem begünstigten Steuersatz von 6% versteuert werden.

Zur Berechnung des österreichischen Jahressechstels seien die laufenden ausländischen Bezüge 2011 herangezogen worden.

Der Vorteil aus der Ausübung der Stock Options sei nicht der begünstigten Besteuerung unterworfen worden, sodass die A-Österreich-GmbH eine Korrektur des Lohnzettels 1.05.2011 bis 31.12.2011 durchgeführt habe. Der von der bezugsauszahlenden Stelle berichtigte Lohnzettel sei im Zuge der Veranlagung nicht berücksichtigt worden.

Mit der abweisenden Beschwerdevorentscheidung betreffend Einkommensteuer 2011 brachte die belangte Behörde vor, dass laufende, unter Progressionsvorbehalt in die inländische Steuerberechnung einfließende Bezüge diesbezüglich nicht gänzlich irrelevant seien und daher bei der Sechstelberechnung berücksichtigt würden.

In Österreich gar nicht steuerbare Bezüge würden für die inländische Steuerberechnung de facto nicht existieren (siehe dazu sinngemäß EStR 2000 Rz. 19 und LStR 2002 Rz. 2) und seien daher auch nicht für die Sechstelberechnung heranzuziehen. Auf die EAS 3331 wurde verwiesen.

Mit dem Vorlageantrag beantragte der steuerliche Vertreter die Korrektur der Einkünfte unter Berücksichtigung des beigelegten berichtigten Lohnzettels 2011 mit dem Ergebnis einer Einkommensteuer 2011 in Höhe von 3.441 € mit der Begründung, dass aufgrund der Entsendung der Bf. von 1.07.2006 bis 31.07.2008 nach Österreich ein "Inbound"- Fall vorliege. Die Bf. sei mangels eines österreichischen Wohnsitzes in Österreich im Jahr 2011 beschränkt steuerpflichtig gewesen. Der Vorteil aus der Ausübung der im Jahr 2007 gewährten Stock Options im Veranlagungsjahr 2011 stelle einen sonstigen Bezug gemäß § 67 Abs. 1 EStG dar, welcher mit dem begünstigten Steuersatz von 6% zu besteuern sei. Auf das Zitat aus dem § 67 Abs. 1 EStG "*Erhält der Arbeitnehmer neben dem laufenden Arbeitslohn von demselben Arbeitgeber sonstige, insbesondere einmalige Bezüge* (...), *beträgt die Lohnsteuer für sonstige Bezüge innerhalb des Jahressechstels gemäß Abs. 2...*" mit der hinzugefügten Angabe "*zwischen 0 % und 35,75%*" nachfolgend wies der steuerliche Vertreter auf a) die Ersichtlichkeit der Heranziehung der laufenden deutschen Bezüge zur Berechnung des Jahressechstels aus der Beilage zur Arbeitnehmerveranlagung, b) die Möglichkeit der Versteuerung des Vorteils aus der Ausübung der Stock Options mit dem begünstigten Steuersatz von 6% als Folge dessen, dass das Jahressechstel zum Zeitpunkt der Ausübung der Stock Options nicht ausgeschöpft gewesen sei, hin. Zur Beschwerdevorentscheidung gab der steuerliche Vertreter im ersten von vier Punkten der im Vorlageantrag enthaltenen Stellungnahme an, dass die Begründung u.a. den Progressionsvorbehalt anführe. Als Progressionsvorbehalt würden jene Bestimmungen bezeichnet, die eine Berücksichtigung der aus der Bemessungsgrundlage auszuscheidenden Teile des Welteinkommens für Zwecke der Tarifermittlung ermöglichen würden.

Der Progressionsvorbehalt sei in Österreich nicht explizit im Gesetz verankert und ergebe sich zwangsläufig aus den Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes und dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, sodass die unmittelbare Rechtsgrundlage für die Berechnung des Progressionsvorbehalts nicht ein Doppelbesteuerungsabkommen darstelle, sondern sich aus der Anordnung des Einkommensteuergesetzes, wonach sich der Steuersatz nach dem (Gesamt)Einkommen des unbeschränkt Steuerpflichtigen bemesse, ergebe.

Durch den Progressionsvorbehalt behalte sich der Wohnsitzstaat ("Ansässigkeitsstaat") des Abgabepflichtigen das Recht vor, jene Teile des Einkommens, die in Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen in seiner Besteuerungskompetenz verbleiben würden, mit dem Steuersatz zu besteuern, der auf das Welteinkommen entfalle. Als Wohnsitzstaat ("Ansässigkeitsstaat") gelte in den Doppelbesteuerungsabkommen jener Staat, in dem der Abgabepflichtige im Sinn des Abkommens ansässig sei, d.h. primär über eine ständige Wohnstätte (für Österreich gilt § 26 BAO) verfüge. (EStRL Rz 7588ff).

Die Bf. sei in Österreich beschränkt steuerpflichtig und verfüge somit über keinen Wohnsitz im Sinn des § 26 BAO. Es könne daher kein Bezug auf den Progressionsvorbehalt genommen werden; in weiterer Folge könnten somit, wie in der Begründung zur Beschwerdevorentscheidung angeführt, die laufenden Bezüge, die unter Progressionsvorbehalt in die inländische Steuerberechnung einzufließen hätten, nicht bei der Sechstelberechnung berücksichtigt werden.

Unter Punkt 2 der Stellungnahme hielt der steuerliche Vertreter dem Hinweis in der Begründung der Beschwerdevorentscheidung, wonach "*in Österreich gar nicht steuerbare Bezüge für die inländische Steuerberechnung de facto nicht existieren* (*siehe dazu sinngemäß EStRL Rz 19 und LStRL Rz 2*), weshalb sie auch nicht für die Sechstelberechnung heranzuziehen sind", entgegen, dass § 67 Abs. 1 EStG für die Anwendung der begünstigten Besteuerung von sonstigen Bezügen in Höhe von 6 % festhalte: Der laufende Arbeitslohn müsse von demselben Arbeitgeber bezogen werden. Im Jahr 2011 habe die Bf. laufende Bezüge und sonstige Bezüge (Vorteil aus der Ausübung von Stock Options) von A-Deutschland-GmbH erhalten. Die LStRL Rz. 1055 führe aus, dass für die Anwendung der Bestimmungen des § 67 Abs. 1 und 2 EStG es notwendig sei, "*dass die Auszahlung des Bezuges neben laufenden Bezügen erfolgt*". Weder im Einkommensteuergesetz, noch in den Steuerrichtlinien finde sich ein Hinweis darauf, dass es sich ausschließlich um in Österreich steuerbare Bezüge handeln müsse. Unter Punkt 3 der in Rede stehenden Stellungnahme wandte der steuerliche Vertreter bezüglich der EStRL Rz. 19 und LStRL Rz. 2 ein, dass diese Randziffern der Richtlinien sich ausschließlich auf die unbeschränkte Steuerpflicht in Österreich beziehen würden.

Die EStRL Rz. 19 laute wie folgt: "*Einkünfte, die vor Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht erzielt wurden, sind nicht zu erfassen, außer sie fließen danach zu. Insoweit kommt das Zuflussprinzip zum Tragen. Bei Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen kann dem Kausalitätsprinzip (Grundsatz der wirtschaftlichen Zuordnung) Vorrang vor dem Zuflussprinzip zukommen*".

Die LStRL Rz 2 laute: "Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf das Welteinkommen. Einkünfte, die im Ausland vor Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht in Österreich bezogen worden sind, scheiden für die Bemessung der unbeschränkten Einkommensteuer in Österreich aus".

Da die Bf. im Streitjahr ausschließlich beschränkt steuerpflichtig sei, würden die in der Begründung zur Beschwerdevorentscheidung angeführten Randziffern ins Leere führen. Unter Punkt 4 seiner Stellungnahme brachte der steuerliche Vertreter wider die in der Beschwerdevorentscheidung angeführte EAS-Auskunft 3331 vom 20.08.2013 vor, dass diese EAS Auskunft bereits im ersten Absatz auf das "Dreistufenprinzip" hinweise, auf das in den EStRL Rz 33 eingegangen werde. Auch hier werde als Anknüpfungspunkt die unbeschränkte Steuerpflicht angeführt: "*Werden von unbeschränkt Steuerpflichtigen Einkünften aus Staaten bezogen, mit denen ein DBA bestehen, ist bei der Besteuerung in drei Schritten vorzugehen: ...*".

Da die Bf. im Veranlagungsjahr 2011 in Österreich beschränkt steuerpflichtig sei und es sich während ihrer Entsendung nach Österreich um einen "Inbound"- und nicht wie in der EAS-Auskunft 3331 um einen "Outbound"-Fall handle, könne auch dieser Punkt nicht zur Ablehnung der 6%igen Besteuerung des Vorteils aus der Ausübung der Stock Options im Veranlagungsjahr 2011 angeführt werden.

Unabhängig davon würden die Lohnsteuerrichtlinien dem Gesetz widersprechen.

Mit der im Vorlagebericht abgegebenen Stellungnahme zum Vorlageantrag ersuchte die belangte Behörde um Abweisung der Beschwerde mit der Begründung, dass bei beschränkter Steuerpflicht in Österreich nur die in § 98 EStG 1988 genannten inländischen Einkünfte zu erfassen seien (im konkreten Fall gemäß § 98 Abs. 1 Z. 4 EStG 1988 für eine vormals im Inland ausgeübte nichtselbständige Tätigkeit). Das Besteuerungsrecht für den Bonus sei grundsätzlich aufgrund des Kausalitätsprinzips (Grundsatz der wirtschaftlichen Zuordnung) zu beurteilen. Die tatsächliche Besteuerung des im Inland zu besteuernden Betrages erfolge im Jahr des Zuflusses nach innerstaatlichen Bestimmungen. Der Bonus gelte als sonstiger Bezug. Die begünstigte Besteuerung als sonstiger Bezug gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988 setze das Vorhandensein eines Jahressechstels gemäß § 67 Abs. 2 EStG 1988 voraus. Das Jahressechstel sei anhand der im laufenden Jahr bereits zugeflossenen laufenden Bezüge zu berechnen. Im gegenständlichen Fall seien im Zeitpunkt der Bonuszahlung keine im Inland steuerbaren laufenden Bezüge zugeflossen. Mangels derartiger laufender Bezüge ergebe die Sechstelberechnung null. Laufende Auslandsbezüge, für die nach § 98 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 kein Besteuerungsrecht mehr bestehe, seien nicht in die Sechstelberechnung miteinzubeziehen.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Nach der Aktenlage steht fest, dass die Bf. von 1.07.2006 bis 31.07.2008 von ihrem deutschen Dienstgeber, der A-GmbH, nach Österreich entsandt worden ist. Im Veranlagungsjahr 2011 übte die Bf. Stock Options aus, welche ihr während ihrer Entsendung nach Österreich gewährt worden waren. Österreich hat das Recht, jenen

Teil der Stock Options zu versteuern, welcher den Aufenthalt in Österreich betrifft. Im Jahr 2011 hatte die Bf. keinen Wohnsitz (mehr) in Österreich und ist daher in Österreich beschränkt einkommensteuerpflichtig.

Es lag nur ein Dienstverhältnis mit A-Deutschland-GmbH vor.

Zur Berechnung des Jahressechstels wurden die laufenden deutschen Bezüge herangezogen, das Jahressechstel war zum Zeitpunkt des Zuflusses der Stock Options nicht ausgeschöpft.

Strittig ist, ob die Einkünfte aus den ausgeübten Stock Options sonstige Einkünfte im Sinne des § 67 EStG 1988 darstellen und mit dem begünstigten Steuersatz von 6 % zu versteuern sind.

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 22.02.2017, Ra 2016/13/0010, in einem gleichgelagerten Fall dazu 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.*

*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 ua 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.*

*Enthält 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, BGBI I Nr 22/2012) die Lohnsteuer, soweit die sonstigen Bezüge innerhalb eines Kalenderjahres 620 Euro übersteigen, 6 %.*

*Nach § 67 Abs. 11 EStG 1988 sind ua 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 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 Kalenderjahr 2011 erhielt die Bf. 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 23.02.2010, 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 1.09.2015, 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 22.12.1993, 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 der Bf. in Österreich nicht zu besteuern Entgelte anderes gelten solle, ist nicht erkennbar. Auch diese laufenden Bezüge der Bf. 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.

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

Bruttobezüge	11.657,84 €
- § 67 Abs 1 EStG 1988	-620,00 €
620,00 € übersteigende Bezüge	11.037,84 €
	x 6%

	Steuer 662,27 €
Anrechenbare Lohnsteuer (KZ 260)	-4.103,67 €
Festgesetzte Einkommensteuer	-3.441,40 €

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art 133 Abs 4 B-VG 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.

Im konkreten Beschwerdefall liegt eine Rechtsfrage, der gemäß Art 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukommt, dadurch, dass die zu lösende Rechtsfrage mit Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22.02.2017, Ra2016/13/0010, entschieden wurde und das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts dieser höchstgerichtlichen Rechtsprechung folgt, nicht vor.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 25. Juni 2018