

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Johannes Böck in der Beschwerde des Bf., Adresse, P-PLZ-Ort, vertreten durch Ernst & Young Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungsgesellschaft m.b.H., Wagramer Straße 19, 1220 Wien, über die Beschwerde vom 5. Dezember 2014 gegen die Bescheide der belangten Behörde, Finanzamt Wien 1/23, vom 5. November 2014, betreffend Einkommensteuer 2012 und 2013 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

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

### Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (im Folgenden mit Bf. bezeichnet) mit Wohnsitz in Portugal wurde im Zeitraum Oktober 2004 bis Oktober 2009 im Rahmen einer befristeten Entsendung von seinem Dienstgeber der in Portugal ansässigen H-Lda zur H-GmbH mit Sitz in Wien entsandt, sodass der Bf. für diesen Zeitraum einen Wohnsitz in Österreich begründete. Da es sich um eine auf fünf Jahre befristete Entsendung handelte, blieb die in Portugal ansässige H-Lda der rechtliche Arbeitgeber des Bf., die auch für die monatliche Abwicklung der Payroll in Portugal sorgte.

Der Bf. hatte lediglich bis 31.12.2009 einen Wohnsitz in Österreich und ist somit in den Jahren 2012 und 2013 nur mehr beschränkt in Österreich steuerpflichtig. Arbeitgeber des Bf. in den Jahren 2012 und 2013 ist weiterhin die in Portugal ansässige H-Lda.

In den Jahren 2012 und 2013 flossen dem Bf. Sachbezüge aus der Ausübung von Stock Options zu, die für die Begründung des inländischen Besteuerungsrechts kausal mit der im Zeitraum Oktober 2004 bis Oktober 2009 erbrachten Tätigkeit verknüpft seien. Nach den eingereichten Erklärungen habe der Bf. in den Jahren 2012 und 2013 aus der

Ausübung von Stock Options Einkünfte im Nettobetrag von EUR 6.545,31 (2012) bzw. EUR 69.606,64 erzielt.

In weiterer Folge wurde für das Jahr 2012 das Verfahren gemäß § 303 Abs. 1 BAO von Amts wegen wiederaufgenommen und betreffend das Jahr 2013 der Bf. entsprechend den nachstehend bezeichneten Feststellungen veranlagt.

### **1. Veranlagungen zur Einkommensteuer 2012 und 2013:**

Bei Erlassung der angefochtenen Bescheide betreffend Einkommensteuer 2012 und 2013 wurden die erklärten Einkünfte aus der Ausübung von Aktienoptionen bzw. aus "Stock Options" als sonstige Bezüge aus einem Dienstverhältnis iHv EUR 6.545,31 (2012) bzw. EUR 69.606,64 (2013) wie laufende Bezüge aus einem Dienstverhältnis versteuert.

Begründend wurde ausgeführt, die mit Formular "L 17" als "Incentives" erklärten Bezüge, denen aufgrund des Kausalitätsprinzips Österreich das Besteuerungsrecht zukomme, würden als "sonstige Bezüge" gelten. Die begünstigte Besteuerung eines sonstigen Bezuges gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988 setze aber das Vorhandensein eines Jahressechstels gemäß § 67 Abs. 2 EStG 1988 voraus. Da dieses Jahressechstel mangels im Inland steuerbarer laufender Bezüge Null sei, werden mit gegenständlichen Einkommensteuerbescheiden die gesamten aus dem Ausland zufließenden Zahlungen als Sechstelüberhang zur Gänze einer Tarifversteuerung unterzogen. In diesem Zusammenhang werde auf Rz 1059 der LSt-RL 2002 sowie auf EAS 3331 und EAS 2041 (grundsätzliche Aussagen zu Stock-Options, anwendbar auf Bonuszahlungen) verwiesen.

### **2. Beschwerde vom 5. Dezember 2014:**

Gegen die Einkommensteuerbescheide 2012 und 2013 vom 5. Dezember 2014 erhob der Bf. das Rechtsmittel der Beschwerde und beantragte eine Korrektur der Besteuerung in der Weise, dass Einkünfte aus der Ausübung von Stock Options mit dem begünstigten Steuersatz besteuert werden, da das Jahressechstel zum Zeitpunkt der Ausübung der Stock-Options nicht ausgeschöpft gewesen sei.

Begründend wurde ausgeführt, der Vorteil aus der Ausübung von Stock Options stelle einen sonstigen Bezug gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988 dar, welcher innerhalb des Jahressechstels mit einem begünstigten Steuersatz zu besteuern sei. Zur Berechnung des Jahressechstels würden die laufenden griechischen Bezüge (Anm.: laufende Bezüge des portugiesischen Arbeitgebers) herangezogen. Das sei aus den Beilagen zur Arbeitnehmerveranlagung ersichtlich, die nochmals zur Information beigelegt werden.

§ 67 Abs. 1 EStG 1988 halte für die Anwendung der begünstigten Besteuerung von sonstigen Bezügen fest, dass laufender Arbeitslohn von *demselben Arbeitgeber* bezogen werden müsse. Der Bf. habe in den Veranlagungsjahren 2012 und 2013 laufende und sonstige Bezüge (Vorteil aus der Ausübung von Stock Options) vom selben Arbeitgeber, der H-Griechenland (Anm.: H-Lda/Portugal) erhalten.

Die Lohnsteuer-Richtlinien würden in Rz 1055 in diesem Zusammenhang ausführen, dass für die Anwendung der Bestimmungen des § 67 Abs. 1 und 2 EStG notwendig sei, dass "die Auszahlung des Bezuges neben dem laufenden Bezügen erfolge". Es finde sich weder im Einkommensteuergesetz noch in den Lohnsteuer-Richtlinien ein Hinweis darauf, dass es sich ausschließlich um in Österreich steuerbare Bezüge handeln müsse bzw. dass diese von einem österreichischen Arbeitgeber bezogen werden müssen. Eine derartige Auslegung des Gesetzes würde auch im Verhältnis zu EU-Staatsbürger zu einer sachlich nicht gerechtfertigten Ungleichbehandlung führen.

So in der Bescheidbegründung des Finanzamtes auf die EAS-Auskunft 3331 vom 20. August 2013 Bezug genommen worden sei, sei darauf hinzuweisen, dass sich die gesamte EAS auf einen Outbound-Fall bei unbeschränkter Steuerpflicht beziehe. Im vorliegenden Fall handle es sich um einen Inbound-Fall mit beschränkter Steuerpflicht. Die gesamte EAS sei daher inhaltlich auf den vorliegenden Fall nicht anwendbar.

Es werde daher durch den steuerlichen Vertreter eine Korrektur der innerhalb des Jahressechstels zu versteuernden Stock-Options im Sinne der Einkommensteuer-Erklärung beantragt. Für die Veranlagungsjahre 2012 und 2013 sei daher jeweils ein Jahressechstel iHv EUR 4.608,38 (2012) bzw. EUR 28.991,53 (2013) wie folgt zu berücksichtigen:

<b>Jahressechstel 2012:</b>	<b>Betrag:</b>
laufender Bruttogehalt:	193.336,13
Prämie gesamt:	78.299,00
Prämie Österreich:	11.198,06
Anteil Prämie Österreich (in %):	14,30%
Jahressechstel brutto:	32.222,69
davon auf Österreich entf. (14,3%):	4.608,38
anteiliges Jahressechstel:	4.608,38
abzügl. Freibetrag:	- 620,00
Bemessungsgrundlage:	3.988,38
davon 6% Steuer:	239,30
<b>Jahressechstel netto:</b>	<b>4.369,08</b>

<b>Bezeichnung:</b>	<b>Betrag:</b>
Stock Options auf Ö entfallend:	4.540,09
sonstige Bezüge netto (EUR):	5.599,03
abzügl. Jahressechstel:	- 4.369,08
Jahressechstelüberhand (netto):	1.229,95
hochgerechnet auf österr. Brutto:	1.936,93
Bruttobezüge gesamt [210]:	6.545,31
Jahressechstel hochgerechnet [220]:	4.608,38

<b>Jahressechstel 2013:</b>	<b>Betrag:</b>
laufender Bruttogehalt:	297.247,44
Prämie gesamt:	49.541,24
Prämie Österreich:	28.991,53
Anteil Prämie Österreich (in %):	58,52%
 Jahressechstel brutto:	49.541,24
davon auf Österreich entf. (14,3%):	28.991,53
 anteiliges Jahressechstel:	28.991,53
abzügl. Freibetrag:	- 620,00
Bemessungsgrundlage:	28.371,53
davon 6% Steuer (von 24.380)	1.462,80
davon 27% Steuer (von 3.989,50)	1.077,17
<b>Jahressechstel netto:</b>	<b>25.831,57</b>

<b>Bezeichnung:</b>	<b>Betrag:</b>
Sonstige Bezüge auf Ö entfallend:	49.834,60
abzügl. Jahressechstel:	- 25.831,57
Jahressechstelüberhang netto:	24.003,04
hochgerechnet auf österr. Brutto:	40.615,11
 Bruttobezüge gesamt [210]:	69.606,64
Jahressechstel hochgerechnet [220]:	28.991,53

### 3. Beschwerdevorentscheidung vom 10. Mai 2016:

Die Beschwerde wurde mit Beschwerdevorentscheidung vom 10. Mai 2016 als unbegründet abgewiesen.

Begründend wurde ausgeführt, sonstige Bezüge iSd § 67 Abs. 1 EStG 1988 würden nur dann vorliegen, wenn die Bezüge *neben* dem laufenden Lohn von *demselben* Arbeitgeber ausbezahlt werden. Unstrittig sei im vorliegenden Fall, dass es sich bei der Ausübung von Aktienoptionen aus Stock Options um einen sonstigen Bezug handle. Die begünstigte Besteuerung als sonstiger Bezug gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988 setze jedoch das Vorhandensein eines Jahressechstels gemäß § 67 Abs. 2 EStG 1988 voraus.

Für die Anwendung der Bestimmungen des § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 sei wesentlich, dass der Anspruch auf den sonstigen Bezug aufgrund eines Arbeitsverhältnisses bestehe, für das im Zeitpunkt des Zuflusses des sonstigen Bezuges gemäß § 19 EStG 1988 auch laufende Bezüge angefallen seien (vgl. VwGH 2.7.1985, Zl. 84/14/0150; 26.4.1989, Zl. 86/14/0027; 13.9.2006, Zl. 2002/13/0097; 23.2.2010, Zl. 2008/15/0243).

In den Jahren 2012 und 2013, in denen der geldwerte Vorteil aus der Ausübung von Aktienoptionen zugeflossen sei, habe der Bf. von seinem ausländischen Arbeitgeber jedoch nur mehr in Österreich nicht steuerbare laufende Bezüge erhalten.

Das Besteuerungsrecht Österreichs an den Aktienoptionen bestehe nach innerstaatlichem Recht aufgrund einer vormals im Inland ausgeübten Tätigkeit. Der geldwerte Vorteil aus der Ausübung von Stock Options stelle nachträgliche Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit gemäß § 98 Abs. 1 Z 4 iVm § 25 EStG 1988 dar. Dieses innerstaatliche Besteuerungsrecht werde auch durch das Abkommensrecht nicht entzogen, da Österreich aufgrund des Kausalitätsprinzips hinsichtlich der während der Sperrfrist (vesting period) in Österreich verbrachten Arbeitstage ein Besteuerungsrecht am geldwerten Vorteil aus der Ausübung von Aktienoptionen zukomme. Das Kausalitätsprinzip ergebe sich aus dem Abkommensrecht.

Das Ausmaß der zur Verfügung stehenden Sechstelgrenze sei hingegen nach den Vorschriften des § 67 EStG 1988 zu ermitteln und zwar ohne Beeinflussung durch das Abkommensrecht. Daher sei auch die zeitliche Zuordnung des Zuflusses eines geldwerten Vorteils aus der Ausübung von Aktienoptionen nicht nach dem Kausalitätsprinzip, sondern nach dem sich aus § 19 EStG 1988 ergebenden Zuflussprinzip vorzunehmen.

Fließe daher ein geldwerter Vorteil aus der Ausübung von Aktienoptionen, der kausal mit der im Zeitraum Oktober 2004 bis Oktober 2009 in Österreich erbrachten Tätigkeit verknüpft sei, erst jeweils in den Jahren 2012 und 2013 zu, dann liege eine Sonderzahlung vor, die das Jahressechstel - soweit ein solches bestehe - des Jahres 2012 bzw. 2013 verbrauche, und nicht jenes der Jahre 2004, 2005, 2006, 2007, 2008 oder 2009. Die Verbrauchswirkung des Jahressechstels finde ausschließlich nach innerstaatlichem Recht und daher unbeeinflusst vom Abkommensrecht statt.

Die Ermittlung des Jahressechstels erfolge bei Auszahlung bzw. Zufluss des sonstigen Bezuges, wobei alle bis zu diesem Zeitpunkt zugeflossenen laufenden Bezüge heranzuziehen seien (vgl. Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, § 67, Tz. 20).

In dem Erkenntnis vom 22.12.1993, Zi. 90/13/0152, habe der VwGH festgestellt, dass in das Sechstel der laufenden Bezüge nur Beträge einbezogen werden können, welche zum Arbeitslohn gehören. Vergütungen, die gemäß § 26 EStG nicht unter die Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit fallen, erhöhen das Jahressechstel nicht. Im VwGH-Erkenntnis vom 28.9.1994, Zi. 91/13/0081, sei analog entschieden worden, dass Reisekosten-Vergütungen, die als Teile des steuerpflichtigen Arbeitslohnes anzusehen seien, als laufende Bezüge gewertet werden.

Wenn nun im Inland zugeflossene nicht steuerbare Vergütungen bei Ermittlung des Jahressechstels keine Berücksichtigung finden können, müsse dies erst recht für ausländische Einkünfte gelten, die keinen Arbeitslohn im Sinne des § 25 EStG darstellen und deshalb im Inland nicht steuerbar seien.

Ferner würden steuerfreie laufende Bezüge gemäß § 3 EStG, ausgenommen laufende Einkünfte gemäß § 3 Abs. 1 Z 10, 11 und 15 lit. a EStG, entsprechend der für die Jahre

2012 und 2013 geltenden Fassung des § 67 Abs. 2 EStG das Jahressechstel ebenfalls nicht erhöhen (vgl. Jakom, EStG, § 67, Rz. 7). Wenn der Gesetzgeber sogar im Inland grundsätzlich steuerbare Bezüge von einer sechstelerhöhenden Wirkung ausschließe, müsse dies aus der Sicht des Finanzamtes auch für solche Bezüge gelten, die im Inland zur Gänze nicht steuerbar seien, also für das inländische Steuersystem gar nicht existieren.

Nicht zuletzt sei auch zu beachten, dass das Einkommensteuergesetz in § 67 Abs. 1 und 2 für sonstige Bezüge ein "in sich geschlossenes System" der Besteuerung enthalte. Sonstige Bezüge seien gemäß § 67 Abs. 1 EStG nur insoweit begünstigt, als sie insgesamt ein Sechstel der zugeflossenen laufenden Bezüge nicht übersteigen bzw. ab dem Jahr 2013 als sie insgesamt ein Sechstel der zugeflossenen laufenden Bezüge nicht übersteigen oder nach Abzug der in § 67 Abs. 12 genannten Beträge nicht mehr als 83.333 Euro betragen. Die Bestimmung des § 67 Abs. 2 EStG sehe vor, dass - soweit die sonstigen Bezüge ein Sechstel der bereits zugeflossenen, auf das Kalenderjahr umgerechneten laufenden Bezüge (Jahressechstel) übersteigen, diese dem laufenden Bezug des Lohnzahlungszeitraumes zuzurechnen seien (§ 67 Abs. 10 EStG), in dem sie ausgezahlt werden.

Wenn alle im Kalenderjahr zugeflossenen laufenden Bezüge in Österreich überhaupt nicht steuerbar seien, könne es generell nicht zur Rechtsfolge der steuerwirksamen Hinzurechnung eines etwaigen "Sechstelüberhangs" zum laufenden Bezug kommen, sodass die in § 67 Abs. 2 EStG vorgesehene Rechtsfolge der progressionswirksamen gemeinsamen Besteuerung von Sechstelüberhang und laufendem Bezug bzw. der Besteuerung nach § 67 Abs. 10 nie eintreten könne und demnach denkunmöglich sei.

Indem die ausländischen laufenden Bezüge dem inländischen Besteuerungsregime gänzlich entzogen seien, also im Inland weder ein Besteuerungsrecht noch das Recht zum Progressionsvorbehalt bestehe, sei es ferner nicht ausgeschlossen, dass es bei Heranziehung derartiger Bezüge für inländische begünstigte steuerliche Zwecke zu einer kumulativen Berücksichtigung steuerlicher Begünstigungen im Inland und im Ausland komme.

Im Übrigen sei es verfassungsrechtlich (VfGH 27.6.1960, ZI. B 390/59; 15.3.1990, ZI. B 758/88; 16.6.1995, ZI. G 191/94) als auch gemeinschaftsrechtlich (EuGH 14.2.1995, Rs C-279/93) unbedenklich, unbeschränkt und beschränkt steuerpflichtige unterschiedlichen Besteuerungsregeln zu unterwerfen.

Im vorliegenden Fall sei zu beachten, dass dem Bf. im Zeitpunkt der Ausübung der Aktienoptionen (Jahre 2012 und 2013) keine im Inland steuerbaren laufenden Bezüge zuflossen. Mangels derartiger laufender Bezüge ergebe die Sechstelberechnung in den Jahren 2012 und 2013 jeweils Null. Der geldwerte Vorteil aus der Ausübung der Aktienoptionen bzw. Stock Options stelle somit einen Sechstelüberhang dar, der nach Auffassung des Finanzamtes in den Zuflussjahren 2012 und 2013 jeweils nach dem Steuertarif gemäß § 67 Abs. 10 EStG zu versteuern sei.

Im Übrigen wäre im Beschwerdeverfahren durch Vorlage von Jahreslohnkonten für die Jahre 2012 und 2013 nachzuweisen gewesen, ob das Jahressechstel der Jahre 2012 und 2013 nicht bereits durch weitere, sonstige (ausländische) Bezüge verbraucht worden sei.

Darüber hinaus hätte im Beschwerdeverfahren auch der Nachweis erbracht werden müssen, ob der geldwerte Vorteil aus der Ausübung von Stock Options auf Veranlassung des portugiesischen Arbeitgebers eingeräumt oder ein Entgelt von dritter Seite vorliege. Entgelt von dritter Seite würde dann vorliegen, wenn die Stock Options von der Muttergesellschaft eingeräumt worden seien. Nur für den Fall, dass die Stock Options auf Veranlassung des (portugiesischen) Arbeitgebers eingeräumt worden seien, liege Arbeitslohn von demselben Arbeitgeber iSd § 67 Abs. 1 EStG 1988 vor.

#### 4. Vorlageantrag vom 8. Juni 2016:

Mit Eingabe vom 8. Juni 2016 beantragte der Bf. die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung an das Bundesfinanzgericht.

Begründend wurde ausgeführt, der (geldwerte) Vorteil aus der Ausübung der Stock Options stelle einen sonstigen Bezug gemäß § 67 Abs. 1 EStG dar, welcher mit dem begünstigten Steuersatz von 6% bzw. 27% zu versteuern sei.

Aufgrund der Tatsache, dass das Jahressechstel zum Zeitpunkt der Ausübung der Stock Options nicht ausgeschöpft gewesen sei, könne das Jahressechstel mit dem begünstigten Steuersatz von 6% versteuert werden.

Nach Rz 1055 der LSt-Richtlinien sei es für die Anwendung des § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 erforderlich, dass die Auszahlung des (sonstigen) Bezuges *neben* dem laufenden Bezug erfolge. Das Wort "neben" in der Wortfolge "*neben dem laufenden Arbeitslohn*" in § 67 Abs. 1 EStG 1988 sei **nicht zeitlich**, sondern **kausal** zu verstehen.

Der Bf. habe in den Veranlagungsjahren 2012 und 2013 neben laufenden Bezügen von seinem portugiesischen Arbeitgeber, H-Lda sonstige Bezüge aus der Ausübung der Stock Options und somit Bezüge vom selben Arbeitgeber erhalten.

So nach Ansicht der Finanzverwaltung laufende Auslandsbezüge, für die nach § 98 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 kein Besteuerungsrecht mehr bestehe, nicht in die Sechstelberechnung gemäß § 67 Abs. 2 EStG 1988 miteinzubeziehen seien, sei dem entgegen zu halten:

Weder im Einkommensteuergesetz noch in den Lohnsteuer-Richtlinien würde sich ein Hinweis darauf finden, dass es sich zur Berechnung des Jahressechstels um in Österreich steuerbare Bezüge handeln müsse. Der Wortlaut des Gesetzes sei eindeutig. In diesem Zusammenhang werde auf die BFG-Entscheidung vom 12.1.2016, GZ. RV/7102050/2015, verwiesen. Nach der Rz 1058 LSt-Richtlinien vorgegebenen Formel sei das Jahressechstel wie folgt zu berechnen:

im Kalenderjahr zugeflossene laufende (Brutto)Bezüge x 2  
Anzahl der abgelaufenen Kalendermonate (seit Jahresbeginn)

Zur Berechnung des Jahressechstels für 2012 und 2013 seien die laufenden portugiesischen Bruttobezüge herangezogen und daraus das sich zur Verfügung stehende Nettojahressechstel berechnet worden. Es werde daher eine Korrektur der Einkünfte der Jahre 2012 und 2013 gemäß den Beilagen zu den Arbeitnehmerveranlagungen 2012 und 2013 beantragt.

### **5. Eingabe vom 29. März 2018:**

Mit Eingabe vom 29. März 2018 hält der steuerliche Vertreter des Bf. fest, dass es sich um eine befristete Entsendung von Portugal nach Österreich gehandelt und keine lokale Beschäftigung mit der österreichischen Gesellschaft vorgelegen sei. Daher sei der rechtliche Arbeitgeber des Bf. weiterhin die H-Lda in Portugal gewesen, welche auch für die monatliche Abwicklung der Payroll in Portugal gesorgt habe. In Österreich sei für die Dauer der Entsendung lediglich eine freiwillige Schattenabrechnung geführt worden, weshalb die österreichische Gesellschaft in den Einkommensteuerbescheiden 2004 bis 2009 aufscheine.

Zudem möchte der steuerliche Vertreter die Beschwerdeausführungen in der Weise berichtigen, dass der Bf. in den Jahren 2012 und 2013 die sonstigen Bezüge nicht von "H-Griechenland", sondern von der H-Lda in Portugal bezogen habe. Dabei handle es sich um ein Versehen bzw. um irrtümliche Ausführungen.

Zur Frage, in welchem Ausmaß zum Zeitpunkt des Zuflusses bzw. der Ausübung der Stock Options in den Jahren 2012 und 2013 jeweils das Jahres-Sechstel bereits ausgeschöpft gewesen sei, werde festgehalten:

Gemäß den dem steuerlichen Vertreter vorliegenden Informationen sei der anteilige Vorteil aus der Ausübung der Stock Options auf Portugal entfallend in den monatlichen portugiesischen Gesamtabrechnungen enthalten.

Aus den Gehaltsabrechnungen sei ersichtlich, dass folgende Sonderzahlungen ausbezahlt worden seien: Bónus, Subsídio de Férias – Urlaubsgeld; Subsídio de Natal – Weihnachtsgeld; Prémio Especial – Sonderprämie.

Da aufgrund der Höhe der Vorteile aus der Ausübung der Stock Options diese lediglich unter dem Begriff "Bonus" in der portugiesischen Payroll ausgewiesen sein können, welche für das Veranlagungsjahr 2012 im März zugeflossen sei, sei für das Jahr 2012 der gesamte Vorteil aus der Ausübung der Stock Options entfallend auf Österreich (EUR 5.599,03 netto – EUR 5.956,41 brutto) innerhalb des Jahressechstels und somit der begünstigten Besteuerung von 6% zu unterwerfen. Anbei werde eine Beilage zur Berechnung des Jahressechstels auf Basis der monatlichen Gehaltsdaten aus Portugal übermittelt.

Ebenso werde eine Beilage zur Berechnung des Jahressechstels für das Jahr 2013 übermittelt, in welchem der Vorteil aus der Ausübung der Stock Options im April 2013

zu geflossen und somit der österreichische Teil des Vorteils teilweise in das Jahressechstel falle und begünstigt zu besteuern sei. Die Berechnungen seien nunmehr auf Basis des Zuflusses der Sonderzahlungen vorgenommen worden.

## 6. Eingabe vom 14. Juni 2018:

Nach der weiteren Eingabe vom 14. Juni 2018 würde für das Jahr 2012 das berechnete Jahressechstel den auf Österreich entfallenden Vorteil aus der Ausübung von Stock Options iHv EUR 5.599,03 (netto) übersteigen. Der Vorteil aus der Ausübung der Stock Options würde somit zur Gänze dem begünstigten Steuersatz von 6% nach Abzug des Freibetrages von EUR 620,00 unterliegen. Die Steuer auf die sonstigen Bezüge für das Jahr 2012 betrage somit EUR 320,18, die wie folgt ermittelt worden sei:

<b>Jahr 2012:</b>	<b>Betrag:</b>
Vorteil Stock Options:	5.956,41
Freibetrag:	- 620,00
Differenz:	5.336,41
<b>davon 6%:</b>	<b>320,18</b>

Für das Jahr 2013 sei ein Teil des Vorteils aus der Ausübung der Stock Options als sonstiger Bezug mit dem begünstigten Steuersatz von 6% bzw. 27% zu versteuern. Die Steuer auf die sonstigen Bezüge betrage EUR 2.036,80 die wie folgt ermittelt worden sei:

<b>Jahr 2013:</b>	<b>Betrag:</b>	<b>Steuer:</b>
Vorteil Stock Options:	26.505,92	
davon à 6%:	24.380,00	1.462,80
davon à 27%:	2.125,27	573,82
Steuer sonst. Bezüge:		<b>2.036,62</b>
zum laufenden Tarif:	<b>39.620,12</b>	

Des Weiteren sei zu beachten, dass der das Jahressechstel übersteigende Teil des Vorteils iHv EUR 39.620,12 der Tarifbesteuerung unterliege.

## Über die Beschwerde wurde erwogen:

Den Gegenstand des vorliegenden Rechtsstreites bildet die Frage, ob in den Jahren 2012 und 2013 Einkünfte aus der Ausübung von "Stock Options" eines ehemals nach Österreich entsandten portugiesischen Dienstnehmers, der nunmehr beschränkt steuerpflichtig in Österreich ist, als sonstige Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 oder als laufender Bezug nach dem Steuertarif gemäß § 33 Abs. 1 EStG 1988 zu versteuern waren. Dies

insbesondere unter dem Aspekt, dass die laufenden Bezüge seines portugiesischen Arbeitgebers nicht der Besteuerung in Österreich unterliegen.

## **I. Sachverhalt:**

Das Bundesfinanzgericht geht von folgendem entscheidungsrelevanten Sachverhalt aus:

Der Bf. wurde im Zeitraum Oktober 2004 bis Oktober 2009 von seinem Dienstgeber der in Portugal ansässigen H-Lda im Rahmen einer befristeten Entsendung zur H-GmbH mit Sitz in Wien entsandt, sodass der Bf. für diesen Zeitraum einen Wohnsitz in Österreich begründete. Mit 30. Oktober 2009 gab er seinen Wohnsitz in Österreich auf und begründete wiederum seinen Hauptwohnsitz in Portugal.

Dem Bf. waren von seinem portugiesischen Arbeitgeber, der H-Lda, während seiner Entsendung Stock Options bzw. Aktienoptionen gewährt worden, welche in den Jahren 2012 und 2013 ausgeübt wurden.

Es lag im vorliegenden Fall nur ein Dienstverhältnis mit der H-Lda vor, während der befristeten Entsendung nach Österreich sei daher keine lokale Beschäftigung mit der österreichischen H-GmbH mit Sitz in Wien vorgelegen. Während der befristeten Entsendung wurde dem Bf. das Gehalt weiterhin zur Gänze von der H-Lda ausbezahlt. Die H-GmbH/Wien hat für die Dauer der Entsendung des Bf. nur eine freiwillige Schattenabrechnung für Zwecke der Abfuhr der Lohnsteuer geführt. Die portugiesische Gesellschaft hat auch für die monatliche Abwicklung der Payroll in Portugal gesorgt.

Zur Berechnung des Jahressechstels in den Jahren 2012 und 2013 wurden die laufenden portugiesischen Bezüge herangezogen, das Jahressechstel war zum Zeitpunkt des Zuflusses der Stock Options nicht ausgeschöpft.

## **II. Rechtslage und Würdigung:**

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 aufgezählten Einkünfte.

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

Gemäß § 98 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 unterliegen der beschränkten Steuerpflicht (§ 1 Abs. 3) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25), die im Inland ausgeübt oder verwertet wird oder worden ist.

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 § 25 Abs. 2 EStG 1988 ist es bei den Einkünften im Sinne des Abs. 1 unmaßgeblich, ob es sich um einmalige oder laufende Einnahmen handelt, ob ein Rechtsanspruch auf sie besteht und ob sie dem zunächst Bezugsberechtigten oder seinem Rechtsnachfolger zufließen.

Erhält gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988 der Arbeitnehmer neben dem laufenden Arbeitslohn von demselben Arbeitgeber sonstige, insbesondere einmalige Bezüge (zum Beispiel 13. und 14. Monatsbezug, Belohnungen), beträgt die Lohnsteuer für sonstige Bezüge innerhalb des Jahressechstels gemäß Abs. 2 nach Abzug der in Abs. 12 genannten Beträge

1. für die ersten 620 Euro 0% und
2. für die nächsten 24.380 Euro 6%
3. für die nächsten 25.000 Euro 27%.
- 4.....

Die Besteuerung der sonstigen Bezüge mit diesen festen Steuersätzen unterbleibt, wenn das Jahressechstel gemäß Abs. 2 höchstens 2.100 Euro beträgt. Der Freibetrag von 620 Euro und die Freigrenze von 2.100 Euro sind bei Bezügen gemäß Abs. 3, Abs. 4 Abs. 5 erster Teilstrich, Abs. 6 bis 8 und Abs. 10 nicht zu berücksichtigen.

Nach § 67 Abs. 2 EStG 1988 beträgt das Jahressechstel ein Sechstel der bereits zugeflossenen, auf das Kalenderjahr umgerechneten laufenden Bezüge. Soweit die sonstigen Bezüge gemäß Abs. 1 mehr als das Jahressechstel oder nach Abzug der in Abs. 12 genannten Beträge mehr als 83.333 Euro betragen, sind diese übersteigenden Bezüge im Auszahlungsmonat nach Abs. 10 zu besteuern. Bei der Berechnung des Jahressechstels ist jener laufende Bezug, der zusammen mit dem sonstigen Bezug ausgezahlt wird, bereits zu berücksichtigen. Wird ein sonstiger Bezug in einem Kalenderjahr vor Fälligkeit des ersten laufenden Bezuges ausgezahlt, ist dieser erste laufende Bezug in seiner voraussichtlichen Höhe auf das Kalenderjahr umzurechnen.

Nach § 67 Abs. 10 EStG 1988 sind sonstige Bezüge, die nicht unter Abs. 1 bis 8 fallen, wie ein laufender Bezug im Zeitpunkt des Zufließens nach dem Lohnsteuertarif des jeweiligen Kalendermonats der Besteuerung zu unterziehen. Diese Bezüge erhöhen nicht das Jahressechstel gemäß Abs. 2.

Nach § 67 Abs. 11 EStG 1988 sind die Abs. 1, 2, 6, 7 und 8 auch bei der Veranlagung von Arbeitnehmern anzuwenden.

§ 102 Abs. 2 EStG 1988 enthält Sonderbestimmungen für die Veranlagung von beschränkt Steuerpflichtigen; eine Einschränkung betreffend § 67 EStG 1988 sieht diese Bestimmung nicht vor.

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

Eine Option ist das durch einen besonderen Vertrag dem Optionsberechtigten (Dienstnehmer) eingeräumte Recht, durch einseitige Willenserklärung gegenüber dem

Optionsverpflichteten (Arbeitgeber) ein inhaltlich schon vereinbartes Vertragsverhältnis herbeizuführen.

Klassische Stock Options räumen dem Optionsberechtigten das Recht ein, zu einem bestimmten Preis (Basispreis) Anteile (Aktien) an einem Unternehmen (Dienstgeber) tatsächlich zu erwerben.

Bei einem Stock-Options-Modell ist der Mitarbeiter berechtigt, aber nicht verpflichtet, die Anteile am Unternehmen zum Ausübungspreis zu erwerben; die Entscheidung, das Optionsrecht auszuüben, ist damit von der Kursentwicklung abhängig (vgl. Doralt, EStG 11, § 3 Tz 91/19).

Wird daher eine Arbeitnehmer im Rahmen seines Arbeitsverhältnisses ein nicht handelbares Optionsrecht auf den späteren Erwerb von Aktien zu einem bestimmten Übernahmepreis eingeräumt, so liegt darin zunächst nur die Einräumung einer Chance vor. Ein geldwerter Vorteil fließt dem Bf. als Optionsberechtigten erst zu, wenn er die Option ausübt und der Kurswert der Aktien den Übernahmepreis übersteigt (vgl. BFH 24.1.2001, BStBI II 2001, 509; s. sinngemäß LStRL 2002, Rz. 216).

Der Besteuerungszeitpunkt ist davon abhängig, wann der Zufluss des geldwerten Vorteils beim Arbeitnehmer erfolgte. Zugeflossen ist eine Einnahme dann, wenn die objektive und tatsächliche Verfügungsmöglichkeit über die Option besteht, wenn der Empfänger die wirtschaftliche Verfügungsmacht über den Vorteil hat und der Vorteil für den Arbeitnehmer einen wirtschaftlichen Wert darstellt.

Nach der Rspr des VwGH liegen sonstige Bezüge iSd § 67 Abs. 1 EStG 1988 nur dann vor, wenn sie sich sowohl durch den Rechtstitel, aus dem der Arbeitnehmer den Anspruch ableiten kann, als auch durch die tatsächliche Auszahlung deutlich von den laufenden Bezügen unterscheiden (vgl. VwGH 30.4.2003, Zi. 97/13/0148; 27.6.2001, Zi. 98/15/0121). Sonstige Bezüge sind demnach solche, die nicht für den üblichen Lohnzahlungszeitraum (idR ein Zeitraum von einem Monat) geleistet werden. Das Wesen der sonstigen Bezüge ist durch Lohnteile charakterisiert, die der Arbeitgeber neben, also zusätzlich zum laufenden Lohn bezahlt, wobei dies aus äußereren Merkmalen ersichtlich sein muss (vgl. VwGH 27.9.2000, Zi. 2000/14/0087).

Nach *Doralt* bedeutet "*neben dem laufenden Bezug*" nicht eine zeitliche, sondern eine kausale Verknüpfung: eine gleichzeitige Bezahlung der laufenden und sonstigen Bezüge ist demnach nicht erforderlich. Es genügt, wenn der Anspruch auf sonstige Bezüge aufgrund eines Arbeitsverhältnisses besteht, für das im laufenden Kalenderjahr Bezüge angefallen sind (vgl. BFG 13.8.2015, GZ. RV/5100349/2010).

Ein sonstiger Bezug muss zusätzlich zum laufenden Bezug bezahlt werden; dies muss aus äußereren Merkmalen ersichtlich sein.

Die ist im gegenständliche Sachverhalt der Fall, auch wenn die laufenden Bezüge nicht in Österreich steuerpflichtig sind und die sonstigen Bezüge neben den laufenden Bezügen bezahlt werden.

§ 67 Abs. 1 EStG 1988 begünstigt nach dem Gesetzeswortlaut sonstige Bezüge, die ein Arbeitnehmer neben dem laufenden Arbeitslohn von demselben Arbeitgeber bezieht. Die Begünstigung steht Arbeitnehmern demzufolge unabhängig davon zu, ob es sich um Gebietsfremde, Gebietsansässige oder Gebietsansässige, die von ihrem Recht auf Freizügigkeit Gebrauch gemacht haben, handelt, sofern bei einem Arbeitsverhältnis aufgrund gesetzlicher oder kollektivvertraglicher Bestimmungen oder auch auf Grund von Einzelvereinbarungen eine Auszahlung von Bezügen neben dem laufenden Monatslohn vorgesehen ist (vgl. UFS 13.12.2007, GZ. RV/0149-F/07).

§ 67 EStG 1988 unterscheidet nicht zwischen inländischen und ausländischen Einkünften (vgl. VwGH 23.2.2010, ZI. 2008/15/0243). Die Bestimmung des § 67 EStG 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 erfüllen (vgl. VwGH 22.2.2017, ZI. Ra 2016/13/0010).

Bei der Besteuerung sonstiger Bezüge, die in den Jahren 2012 und 2013 aus der Ausübung von Stock Options dem Bf. zufließen, ist auch nicht auf die Verhältnisse im Entsendungszeitraum von Oktober 2004 bis Oktober 2009 abzustellen, sondern ausschließlich auf die Verhältnisse in den Zuflussjahren 2012 und 2013 abzustellen (vgl. VwGH 22.2.2017, ZI. Ra 2016/13/0010).

§ 67 EStG 1988 sieht auch keine Einschränkung dahin vor, dass laufende Bezüge für die Ermittlung des Jahressechstels nur dann 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. Es entspricht dem Regelungskonzept des Gesetzgebers, dass sonstige Bezüge auch dann der begünstigenden Besteuerung nach § 67 EStG unterliegen können, wenn die vom selben Arbeitgeber stammenden laufenden Bezüge in Österreich nicht besteuert werden (vgl. VwGH 22.2.2017, ZI. Ra 2016/13/0010).

Dass es sich bei Vorteilen aus Stock Options um Einkünfte nach § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 handelt, ist unbestritten. Werden einem Arbeitnehmer im Rahmen seines Dienstverhältnisses Stock Options eingeräumt, ist regelmäßig von einer Veranlassung durch das Dienstverhältnis auszugehen, sodass der daraus erzielte geldwerte Vorteil beim Arbeitnehmer Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu erfassen ist (vgl. VwGH 1.9.2015, ZI. Ro 2014/15/0029).

Die in den Jahren 2012 und 2013 aus der Ausübung von Stock Options erzielten Einkünfte sind daher wie sonstige Bezüge zu besteuern und mit dem übersteigenden Teil für das Jahr 2013 mit dem laufenden Tarif zu versteuern.

### **III. Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen:**

Die in den Jahren 2012 und 2013 erzielten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sowie aus der Ausübung von Stock Options werden daher wie folgt ermittelt:

<b>Errechnung des Jahressechstel 2012:</b>	<b>Betrag:</b>
Jahressechstel auf Ö entfallend:	5.956,41
abzügl. Freibetrag:	- 620,00
BMGRDL sonstige Bezüge 6%:	5.336,41
<b>Steuer (6%):</b>	<b>320,18</b>
Jahressechstel auf Ö entfallend (netto):	5.636,23

<b>Besteuerung sonstiger Bezüge 2013:</b>	<b>Betrag:</b>
Summe sonstiger Bezüge beg. Steuersatz:	26.505,92
davon 6% von 24.380,00:	1.462,80
davon 27% von 2.125,92:	574,00
<b>Steuer aus sonstige Bezüge:</b>	<b>2.036,80</b>

### **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.

Im vorliegenden Fall folgt diese Entscheidung in der Frage der Besteuerung der sonstigen Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988 der in dieser Entscheidung dargestellten Judikatur. Eine Revision ist daher nicht zulässig.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe für die Jahre 2012 und 2013 werden daher wie folgt ermittelt:

<b>Einkommensteuer 2012:</b>	<b>lt BFG:</b>
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:	18.857,02
<b>Gesamtbetrag der Einkünfte:</b>	<b>18.857,02</b>
Sonderausgaben:	- 60,00
<b>Einkommen:</b>	<b>18.797,02</b>
Hinzurechnung gemäß § 102 Abs. 3 EStG:	9.000,00
<b>ESt-Bemessungsgrundlage:</b>	<b>27.797,02</b>
 Einkommensteuer beträgt:	6.318,71
(27.797,02-25.000,00) x 15.125,00 / 35.000,00 + 5.110,00	
<b>Steuer vor Abzug der Absetzbeträge:</b>	<b>6.318,71</b>
<b>Steuer nach Abzug der Absetzbeträge:</b>	<b>6.318,71</b>
Steuer auf sonstige Bezüge (6%):	320,18
<b>Einkommensteuer 2012:</b>	<b>6.638,90</b>

<b>Einkommensteuer 2013:</b>	<b>Betrag:</b>
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:	39.620,12
Pauschbetrag für Werbungskosten:	- 132,00
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:	21.303,93
<b>Gesamtbetrag der Einkünfte:</b>	<b>60.792,05</b>
Sonderausgaben:	- 60,00
<b>Einkommen:</b>	<b>60.732,05</b>
Hinzurechnung gemäß § 102 Abs. 3 EStG:	9.000,00
<b>ESt-Bemessungsgrundlage:</b>	<b>69.732,05</b>

(69.732,05 - 60.000,00) x 0,5 + 20.235	
Die ESt gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt:	25.101,03
<b>Steuer vor Abzug der Absetzbeträge:</b>	<b>25.101,03</b>
Pendlereuro:	-
<b>Steuer nach Abzug der Absetzbeträge:</b>	<b>25.101,03</b>
<b>Einkommensteuer:</b>	<b>25.101,03</b>
Rundung gemäß § 39 Abs. 3 EStG 1988:	25.101,00
<b>festgesetzte Einkommensteuer (Tarif):</b>	<b>25.101,00</b>
<b>zuzüglich Steuer von sonstigen Bezügen:</b>	
6% von 24.380,00:	1.462,80
27% von 2.125,92:	574,00
<b>Einkommensteuer 2013:</b>	<b>27.137,80</b>

Wien, am 8. Oktober 2018