

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 4. Juni 2012 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 21. Juni 2012, Steuernummer ***BF1StNr1***, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2010 zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 Bundesabgabenordnung (BAO) teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.**

Die Bemessungsgrundlage 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 nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) in Verbindung mit § 25a Verwaltungsgerichtshofgesetz 1985 (VwGG) ist zulässig.**

ENTSCHEIDUNGSGRÜNDE

Das Verfahren stellt sich wie folgt dar:

Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2010 vom 31. Mai 2012

Der Beschwerdeführer erklärte, in Österreich einen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt zu haben, bei einem ausländischen Arbeitgeber beschäftigt, jedoch kein Grenzgänger zu sein. Unter Progressionsvorbehalt steuerbefreite Auslandseinkünfte aus nichtselbständiger Arbeit wurden mit 1.437,22 € (KZ 453) angegeben.

Dem Finanzamt wurden jeweils ein Lohnzettel von der ***AG***, ***AG1a*** Gesellschaft m.b.H. (FN ***FB2***), für den Zeitraum 1. Jänner - 30. April und von der ***AG***, ***AG1a*** Gesellschaft m.b.H. (vormals ***AG2*** GmbH - FN ***FB1***), für den Zeitraum 1. Mai - 31. Dezember übermittelt.

Zusätzlich wurde ein Lohnausweis L17 für den Zeitraum 1. - 30. September elektronisch übertragen. Dadurch wurden Einkünfte von ***AG*** Saudi-Arabien (eigentlich ***AG1***, Bruttoeinkünfte KZ 350 9.447,78 €, davon sonstige Bezüge KZ 351 6.547,00 €) mitgeteilt.

Einkommensteuerbescheid 2010 vom 21. Juni 2012

Das Finanzamt behandelte den Beschwerdeführer erklärungsgemäß als unbeschränkt Steuerpflichtigen, sah jedoch ***AG*** Saudi-Arabien (***AG1***) als weiteren (zweiten) Arbeitgeber an, sodass das Jahressechstel von den laufenden Bezügen 2.900,78 € unter Berücksichtigung von neun abgelaufenen Kalendermonaten berechnet wurde. Dadurch wurden 644,62 € der begünstigten Besteuerung mit 6% und 8.803,17 € (2.900,78 € + Jahressechstelüberhang von 5.902,38 €) der Tarifbesteuerung unterzogen.

Zur Erläuterung wurde seitens des Finanzamts folgende Berechnung zur Verfügung gestellt:

	L17
Bruttobezüge (350)	9.447,78
Bezüge, die neben Arbeitsl. nicht mtl lfd gewährt werden (351)	6.547,00
laufende Bezüge (errechnet, nicht im L17 enthalten)	2.900,78

Berechnung des Jahressechstels gemäß Rz 1058 LStR 2002:

$$\frac{\text{im Kalenderjahr zugeflossene (Brutto)bezüge}}{\text{Anzahl der abgelaufenen Kalendermonate (seit Jahresbeginn)}} \times 2$$

$$\frac{2.900,78}{9} \times 2 = 644,62$$

Sonstige Bezüge (KZ 351)	6.547,00
- Jahressechstel	-644,62
Überhang	5.902,38

Die Arbeitnehmerveranlagung ergab ein Einkommen von 196.548,75 €. Die Einkommensteuer wurde mit 3.911,40 € festgesetzt.

Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2010 vom 2. Juli 2012

Die steuerliche Vertretung des Beschwerdeführers beantragte die Korrektur der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ohne Lohnsteuerabzug, welche nach dem progressiven Steuertarif zu versteuern sind, auf 2.900,78 € sowie die Anwendung der Begünstigung gemäß § 67 Abs 1 und 2 EStG 1988 auf die sonstigen Bezüge in Höhe von 6.547,00 € und begründete dies wie folgt:

„Im Zuge der Veranlagung für das Jahr 2010 wurden Einkünfte ohne inländischen Lohnsteuerabzug in Höhe von 8.803,70 € vollständig zum Tarif anstatt zum Teil mit dem begünstigten Steuersatz von 6% versteuert.

*Unser Mandant wurde von seinem arabischen Arbeitgeber vom 1. September 2009 bis 31. März 2012 zur ***AG*** **AG1a*** GmbH nach Österreich entsandt.*

*Herr ***Bf*** hat seinen Wohnsitz in Saudi-Arabien aufgegeben und begründete einen Wohnsitz zur Dienstverrichtung in Österreich (***Bf1-Adr***). Demzufolge ist er im Veranlagungsjahr 2010 in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig.*

*Da sich der einzige Wohnsitz von Herrn ***Bf*** in Österreich befindet, ist Österreich gemäß Art. 4 Abs. 1 DBA Österreich/Saudi Arabien als Ansässigkeitsstaat anzusehen. Österreich hat daher das Besteuerungsrecht auf das gesamte Welteinkommen von Herrn ***Bf***.*

*Herr ***Bf*** hat im September 2010 Stock Options ausgeübt. Da die Optionen den Entsendungszeitraum in Österreich betreffen und somit kausal mit der nichtselbständigen Arbeit in Österreich zusammen hängen, hat Österreich das Recht den Teil der Stock Options, der den Entsendungszeitraum in Österreich betrifft, zu besteuern. Da der Vorteil aus der Ausübung der Stock Options der österreichischen Lohnverrechnung nicht bekannt war, wurde dieser im Rahmen der Steuererklärung nachversteuert.*

Der Vorteil aus der Ausübung der Optionen ist als sonstiger Bezug gemäß § 67 Abs. 1 und Abs. 2 zu versteuern. Nachdem das Jahressechstel gemäß dem österreichischen Lohnkonto mit den angefallenen Sonderzahlungen nicht ausgeschöpft wurde, ist das verbleibende Jahressechstel im Zuge der Nachversteuerung der Optionen mit einzubeziehen. Der verbleibende Teil der Optionen ist sodann nach dem progressiven Steuertarif zu versteuern.

Die Bezüge unseres Mandanten unterliegen einer Steuerausgleichsvereinbarung, die als eine Nettolohnvereinbarung angesehen werden kann. Diese Vereinbarung gilt auch für die Optionen.

Im ersten Schritt wurde das Jahressechstel gemäß dem österreichischen Lohnkonto als Nettogröße ermittelt. Davon wurden die angefallenen Sonderzahlungen in Höhe von 25.109,17 € abgezogen. Es verbleibt daher ein Jahressechstel in Höhe von 9.790,77 €. Dies ist eine Bruttogröße. Es wurde daher hiervon die 6% Steuer in Höhe von 587,45 € abgezogen. Daraus ergibt sich ein Jahressechstelrest netto in Höhe von 9.203,32 €. Dies sind die Optionen, die mit 6 % zu versteuern sind. Da die gesamten Optionen 11.372,32 € betragen, ergibt sich ein Jahressechstelüberhang netto in Höhe von 2.169,00 €, welcher zum Tarif zu versteuern ist.

Daraus ergeben sich anteilige Optionen auf Österreich entfallend in Höhe von 6.547,00 € (brutto) als sonstiger Bezug gemäß § 67 Abs. 1 und Abs. 2 sowie 2.900,78 € (brutto) zum Tarif. [...]"

Eine Berechnungsunterlage mit folgendem Inhalt wurde beigelegt:

	<u>EUR</u>
Ausübung der Stock Options (netto)	11.372,32
davon auf Österreich entfallend	7.604,57

Damit die Sonderzahlungen netto auf das korrekte Jahresbrutto hochgerechnet werden können, sind zuerst das Jahressechstel netto und der Jahressechstelüberhang netto zum Tarif zu ermitteln.

Ermittlung der Sonderzahlungen netto zum Tarif steuerpflichtig

Jahressechstel lt. Lohnkonto	34.899,94
abzgl. sonstige Bezüge bereits in der Lohnverrechnung berücksichtigt	<u>-25.109,17</u>
Jahressechstelrest (brutto)	9.790,77
abzgl. 6% Steuer	<u>-587,45</u>
Jahressechstelrest (netto)	9.203,32
abzgl. Ausübung der Stock Options (netto)	<u>-11.372,32</u>
Jahressechstelüberhang netto (zum Tarif steuerpflichtig)	-2.169,00

Ausübung der Stock Options (brutto) mit 6% zu besteuern	9.790,77
davon auf Österreich entfallend (vgl. Kz 351)	6.547,00

Ermittlung der laufenden Bezüge

Jahressechstelüberhang netto auf Österreich entfallend	1.450,39
zzgl. Steuerübernahme von 50%	<u>1.450,39</u>
Ausübung der Stock Options (brutto) zum Tarif steuerpflichtig	2.900,78

<u>Gesamt Bruttobezüge (vgl. Kz 350)</u>	<u>9.447,78</u>
---	------------------------

Einkünfte unter Progressionsvorbehalt

Jahressechstelüberhang netto auf Saudi Arabien entfallend	718,61
zzgl. Steuerübernahme von 50%	<u>718,61</u>
Einkünfte unter Progressionsvorbehalt	1.437,22 Kz 453

Vorlagebericht vom 20. Juli 2012

Die belangte Behörde legte die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2010 dem Unabhängigen Finanzsenat Außenstelle Wien mit dem Antrag auf Abweisung der Beschwerde zur Entscheidung samt Verwaltungsakt vor. Eine Stellungnahme wurde nicht abgegeben.

Beschluss des Bundesfinanzgerichts vom 24. April 2020

Der Beschwerdeführer wurde aufgefordert, Unterlagen bzw. Sachverhaltsergänzungen zu folgenden Themen vorzulegen:

1. Nachweis über die Ausübung der Stock Options dem Grunde, der Höhe und dem Zeitpunkt nach sowie hinsichtlich der Aufteilung auf Saudi-Arabien und Österreich
2. Nachweis einer in der Berufung behaupteten Nettolohnvereinbarung
3. Nachweis der Berechnung des Jahressechstels laut Lohnkonto in Höhe von 34.899,94 € laut Berufung

Die steuerliche Vertretung übermittelte am 19. Mai 2020 per E-Mail in Beantwortung des Beschlusses Berechnungsblätter, die Entsendevereinbarung sowie das Lohnkonto für 2010.

Auf **Vorhalt**, dass laut Beschwerdevorbringen nur ein Arbeitgeber (**AG1**) vorliege, teilte die belangte Behörde per E-Mail am 18. Mai 2020 mit, dass sie davon ausgegangen sei, dass durch die konzerninterne Personalentsendung die Erbringung von Passivleistungen bezweckt wurde und die, die Arbeitgeberereignisfaktoren begründenden Faktoren, bei der übernehmenden Konzerngesellschaft vorlägen, sodass demnach in 2010 zwei Arbeitgeber gegeben seien.

Zur diesbezüglichen **Stellungnahme** aufgefordert bzw. zur Bekanntgabe, weshalb in der Beilage zur Arbeitnehmerveranlagung 2010 vom Jahressechstel zum Zeitpunkt Dezember 2010 und nicht zum Zeitpunkt des Zuflusses im September 2010 ausgegangen wurde, gab die steuerliche Vertretung des Beschwerdeführers am 17. Juni 2020 per E-Mail an:

„Der Rechtsansicht des Finanzamts, dass hier eine Sechstelberechnung für zwei Arbeitgeber zu erfolgen hat, teilen wir nicht.

Da unstrittig im gesamten Jahr 2010 eine durchgehende Entsendung vorliegt, ist der Gesteller weiterhin der rechtliche Arbeitgeber unseres Mandanten und es kann nur eine einheitliche Sechstelberechnung für das Veranlagungsjahr 2010 zutreffend sein.

Ob der Dienstnehmer Bezüge über den Gesteller bzw. den Beschäftigten ausbezahlt bekommt, ist für die steuerliche Beurteilung uE unerheblich und kann nicht zu einem Auseinanderfallen zu zwei (wirtschaftlich/rechtlich) Arbeitgebern führen.

Die Annahme, dass der wirtschaftliche und damit ein zweiter Arbeitgeber in Österreich vorliegt, ist in diesem Fall nicht zutreffend, da laut Entsendungsvertrag unter anderem

- *der rechtliche Arbeitgeber über die Bezugshöhe während der Entsendung entscheidet (siehe Punkt „SALARY“; „annual salary ... will be reviewed in accordance with Saudia Arabia's Salary Administrative Program“);*
- *der Arbeitnehmer im Pensionsplan des rechtlichen Arbeitgebers verbleibt (siehe Punkt „BENEFITS“; „... will remain in Saudi Arabia's pension plan.“);*

- *der Urlaubsanspruch des Arbeitnehmers sich nach den Bestimmungen des Heimatlands richtet (siehe Punkt „HOURS OF WORK, HOLIDAY, & VACATION; „Your vacation time is equivalent to your home country entitlement, ...“)*
- *eine befristet Entsendung vorliegt; folglich „behält“ der Beschäftigter den Arbeitnehmer auch nicht;*
- *dem Beschäftigter in Österreich keinerlei Kündigungs- bzw. Entlassungsmöglichkeiten eingeräumt werden.*

Abschließend möchten wir festhalten, dass die Bezüge im Rahmen der Steuererklärung nachversteuert wurden und folglich im Rahmen dieser nur eine Jahresbetrachtung (= Jahressechstel im Dezember) vorgenommen werden kann.“

Auf Anfrage durch das Bundesfinanzgericht gab der steuerliche Vertreter per E-Mail vom 1. Juli 2020 an, dass die laufenden und sonstigen Bezüge aufgrund der Nettolohnvereinbarung auf einen dem österreichischen Recht entsprechenden Bruttowert hochgerechnet wurden („Gross Up“), ein lokaler Dienstvertrag nicht abgeschlossen wurde, die Vergütungen vom Beschäftigter in Österreich wirtschaftlich getragen wurden, dass aber dennoch der rechtliche Arbeitgeber auch während der Entsendung die *****AG1***** blieb. Weiters sei zu beachten, dass die DBA-rechtliche Auslegung des Arbeitgeberbegriffs im Sinne des Art 15 Abs 2 OECD-Musterabkommen bei grenzüberschreitenden Arbeitskräftegestellungen erst mit VwGH Erkenntnis vom 22. Mai 2013 (2009/13/0031) neugeordnet wurde. Zuvor wurde dieser im rechtlichen Sinne interpretiert.

Zur **Stellungnahme** zu den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens aufgefordert teilte die belangte Behörde am 13. Juli 2020 per E-Mail mit, dass auf Basis der Ausführungen des steuerlichen Vertreters und anhand der vorliegenden Unterlagen seitens der Abgabenbehörde keine Bedenken mehr bestehen, von einem einheitlichen Dienstverhältnis auszugehen.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:

Die Berufung wurde vom Unabhängigen Finanzsenat nicht erledigt. Gemäß § 323 Abs 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art 130 Abs 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Die Rechtssache wurde aufgrund der Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 8. November 2018 der nunmehr zuständigen Geschäftsabteilung am 2. Mai 2019 zugeteilt.

Da die Beschwerde zulässig ist, rechtzeitig eingebracht wurde und keine Erledigung in Beschlussform gemäß § 278 BAO zu ergehen hat, entscheidet das Bundesfinanzgericht gemäß § 279 BAO in der Sache selbst.

1. Streitpunkte

Strittig ist, ob in 2010 die Vorteile aus der Ausübung von „Stock Options“, die laufenden Bezüge und die weiteren sonstigen Bezüge von einem Arbeitgeber oder mehreren Arbeitgebern gewährt wurden und wer der oder die Arbeitgeber war oder waren.

Strittig ist auch, ob und in welcher Höhe die erzielten Einkünfte aus „Stock Options“ zu besteuern sind, zB der begünstigten Besteuerung gemäß § 67 Abs 1 EStG 1988 bzw. der Tarifbesteuerung gemäß § 67 Abs 2 iVm § 33 EStG 1988 unterliegen bzw. sich sonst auf die Besteuerung der anderen Einkünfte (zB progressionserhöhend gemäß § 33 Abs 11 EStG 1988) auswirken.

2. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer wurde von ***AG1*** auf Basis eines konzerninternen Intra-Regional Assignments (Entsendevereinbarung) zur Dienstleistung vom 1. September 2009 bis 31. März 2012 der ***AG***, ***AG1a*** Gesellschaft m.b.H. (FN ***FB2***) als Chief Marketing Officer/Franchise Lead CEEMEA in Österreich überlassen.

Die ***AG*** ***AG1a*** Gesellschaft m.b.H. (vormals ***AG2*** GmbH - FN ***FB1***) wurde als übernehmende Gesellschaft mit der ***AG***, ***AG1a*** Gesellschaft m.b.H. (FN ***FB2***) als übertragende Gesellschaft zum 31. Dezember 2009 (Verschmelzungsvertrag und Generalversammlungsbeschluss vom 2. April 2010) verschmolzen.

Der Beschwerdeführer hatte in 2017 seinen Hauptwohnsitz in ***Bf1-Adr***. Seine Ehegattin und sein Sohn folgten ihm für die Zeit der Entsendung nach Österreich und waren ebenso am selben Ort hauptwohnsitzgemeldet. Den Familienwohnsitz in Saudi-Arabien hatte der Beschwerdeführer aufgrund der Entsendung aufgegeben.

In der Entsendevereinbarung wurde festgelegt, dass ***AG1*** über die Bezugshöhe während der Entsendung entscheidet, der Arbeitnehmer im Pensionsplan von ***AG1*** verbleibt, der Urlaubsanspruch des Arbeitnehmers sich nach den Bestimmungen des Herkunftslandes Saudi-Arabien richtet und die Entsendung befristet ist (folglich „behält“ der Beschäftigte den Arbeitnehmer nach dem Entsendezeitraum auch nicht). Dem Beschäftigten in Österreich wurden keine Kündigungs- bzw. Entlassungsmöglichkeiten eingeräumt. Die Arbeitszeit- und Urlaubsplanung richtet sich nach den Gegebenheiten der österreichischen Gesellschaft, das Ausmaß des Urlaubs jedoch nach den Bestimmungen im Herkunftsland Saudi-Arabien. Versicherungsleistungen in Fällen von zB Krankheit, Behinderung, Unfall, Tod wurden im

Rahmen der Entsendevereinbarung zugesagt (Vereinbarung von ***AG*** mit dem Versicherungsunternehmen ***Versicherung***). ***AG1*** behielt sich eine Beendigung der Überlassung nach eigenem Ermessen vor.

Hinsichtlich der Übernahme der steuerlichen und sozialversicherungsrechtlichen Lasten in Österreich wurde festgelegt, dass der Arbeitnehmer so zu stellen ist, dass er eine dem Herkunftsland Saudi-Arabien entsprechende Last zu tragen hat, so als ob er nicht entsandt worden wäre. Dies betrifft insbesondere das Grundgehalt, Bonuszahlungen wie auch sonstige Einkünfte wie zB aus „Stock Options“, die in der Entsendevereinbarung explizit angegeben sind. Tatsächlich wurden sämtliche festgelegten Vergütungen als Nettowert behandelt und ausbezahlt. Diese Beträge wurden zu Zwecken der Besteuerung dem österreichischen Einkommensteuerrecht/Sozialversicherungsrecht entsprechend auf Bruttowerte hochgerechnet.

Hinsichtlich des Inhalts der Tätigkeit des Beschwerdeführers beim Beschäftiger in Österreich wurde keine Vereinbarung getroffen und auch kein lokaler Dienstvertrag geschlossen. Die ausbezahlten Vergütungen wurden wie die österreichische Einkommensteuer/Sozialversicherung von der österreichischen Gesellschaft nicht weiterverrechnet und folglich wirtschaftlich getragen.

Aus der Tätigkeit in Österreich erzielte der Beschwerdeführer Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von der ***AG***, ***AG1a*** Gesellschaft m.b.H. (FN ***FB2***) für den Zeitraum 1. Jänner - 30. April und von der ***AG*** ***AG1a*** Gesellschaft m.b.H. (vormals ***AG2*** GmbH - FN ***FB1***) für den Zeitraum 1. Mai - 31. Dezember. Die laufenden und sonstigen Bezüge wurden durch die jeweilige österreichische Gesellschaft ausbezahlt und der Einkommensbesteuerung unterzogen.

Ein Sechstel der daraus inklusive der im Dezember 2010 zugeflossenen laufenden Bezüge beträgt 34.899,94 € (= Jahressechstel im Lohnzahlungszeitraum Dezember 2010).

Neben den laufenden Bezügen wurden dem Beschwerdeführer in unregelmäßigen Abständen sonstige Bezüge (zB Prämien) exklusive der Vorteile aus „Stock Options“ in Höhe von 25.109,17 € gewährt, wobei die darauf entfallenden Sozialversicherungsbeiträge 1.720,93 € betrugen.

Durch die neben den „Stock Options“ geleisteten Sonderzahlungen wurde die jährliche Höchstbeitragsgrundlage in der Sozialversicherung gemäß § 45 Abs 1 ASVG iVm § 108 Abs 1 und 3 ASVG aufgrund der Kundmachung des Bundesministers für Arbeit, Soziales und Konsumentenschutz und des Bundesministers für Gesundheit über die Aufwertung und Anpassung nach dem Allgemeinen Sozialversicherungsgesetz, dem Gewerblichen Sozialversicherungsgesetz, dem Bauern-Sozialversicherungsgesetz und dem Beamten-

Kranken- und Unfallversicherungsgesetz für das Kalenderjahr 2010 (BGBl II Nr 450 vom 17. Dezember 2009) von 8.220,00 € (in 2010) überschritten.

Die sonstigen Bezüge, Sozialversicherungsbeiträge und das monatliche Jahressechstel verteilen sich laut nachstehender Tabelle auf die einzelnen Monate:

2010	Juni	September	November	Dezember
Sonstige Bezüge (KZ 220)	8.058,12	1.758,60	6.749,82	8.542,63
SV Beiträge (KZ 225)	1.375,52	317,78	27,63	0,00
Jahressechstel	34.827,85	34.167,98	35.082,67	34.899,94

Dem Beschwerdeführer wurden Optionen zum Erwerb von Unternehmensanteilen („Stock Options“) durch ***AG1*** in drei Tranchen (1. November 2004, 25. Februar 2005, 24. April 2009) mit einer jeweils 10-jährigen Ausübungsfrist gewährt. Dabei wurde jeweils ein Preis für die Ausübung der Optionen zu einem späteren Zeitpunkt garantiert. Der Beschwerdeführer übte mit Order vom 20. September 2010 einen Teil der gewährten „Stock Options“ aus und erzielte daraus Vorteile in Höhe von 11.372,32 €, der sich als Unterschiedsbetrag aus garantiertem Preis im Zeitpunkt der Gewährung der Optionen und dem höheren (Markt)Preis der Unternehmensanteile im Zeitpunkt der Ausübung der Optionen ergibt.

Hinsichtlich der Zeiträume zwischen Gewährung und Ausübung der „Stock Options“ betreffen damit 13 Monate den Entsendungszeitraum in Österreich (September 2009 bis September 2010) und sind laut folgender Rechnung aliquot der Beschäftigung in Österreich bzw. Saudi-Arabien zuzurechnen:

Gewährung	Ausübung	Netto-Vorteil	Monate ges.	Monate Ö	Ö-Anteil	SA-Anteil
01.11.2004	20.09.2010	834,16	71	13	152,73	681,43
25.02.2005	20.09.2010	1.063,22	67	13	206,30	856,92
24.04.2009	20.09.2010	9.474,94	17	13	7.245,54	2.229,40
		11.372,32			7.604,57	3.767,75

Die Vorteile aus „Stock Options“ wurden weder unterjährig im Rahmen der monatlichen Lohnverrechnung noch im Zuge einer Neuberechnung gemäß § 77 Abs 4 EStG 1988 steuerlich erfasst. Der Beschwerdeführer beantragte die Nachversteuerung dieser Vorteile in der Einkommensteuererklärung.

3. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus dem Akt und dem Abgabensinformationssystem der Finanzverwaltung, der Einsichtnahme in das Firmenbuch und des Zentralen Melderegisters sowie den dargestellten Erhebungen des Bundesfinanzgerichts.

Der Sachverhalt ist im Wesentlichen zwischen den Parteien des Verfahrens unstrittig.

Hinsichtlich der Arbeitgeberqualifikation wird auf die Entsendevereinbarung, im Besonderen auf die Steuerausgleichsregelung („TAX EQUALIZATION“ – Seite 6 – „... *employee's tax obligation is equivalent to his/her typical home country income and social tax ...*“), hinsichtlich der Entscheidung über die Bezugshöhe während der Entsendung auf Punkt „SALARY“ (Seite 1 – „... *annual salary ... will be reviewed in accordance with Saudia Arabia's Salary Administrative Program ...*“), hinsichtlich des Verbleibs im Pensionsplan von ***AG1*** auf Punkt „BENEFITS“ (Seite 3 – „... *will remain in Saudi Arabia's pension plan.*“), hinsichtlich des Urlaubsanspruches auf Punkt „HOURS OF WORK, HOLIDAY, & VACATION“ (Seite 3 – „*Your vacation time is equivalent to your home country entitlement, ...*“) sowie auf das Beendigungsrecht des Arbeitgebers („EARLY TERMINATION OF INTERNATIONAL ASSIGNMENT“ – Seite 7 – „... ***AG***, *in its sole discretion, ends your international assignment before its scheduled date ...*“ verwiesen.

Unter Punkt „ANNUAL INCENTIVE COMPENSATION“ (Seite 3) ist die Gewährung von „Stock Options“ sowie die direkte Vorteilseinräumung durch ***AG1*** vorgesehen.

Hinsichtlich der Entsendung (Zeitraum, etc.) bzw. der Vorteile aus „Stock Options“ (Gewährungs-, Ausübungszeitpunkt, Höhe, etc.) ist von dem seitens der steuerlichen Vertretung dargestellten Sachverhalt auszugehen, da dieser keine Zweifel begegnet und im Übrigen von der belangten Behörde unwidersprochen blieb.

4. Rechtslage

§ 41 Abs 4 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG 1988) idF BGBl I Nr 34/2010 lautet:

„Bei der Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bleiben Bezüge, die nach § 67 Abs. 1 oder § 68 steuerfrei bleiben oder mit dem festen Satz des § 67 oder mit den Pauschsätzen des § 69 Abs. 1 zu versteuern waren, außer Ansatz. Die Steuer, die auf sonstige Bezüge innerhalb des Jahressechstels gemäß § 67 Abs. 1 und 2 entfällt, ist aber neu zu berechnen, wenn das Jahressechstel 2 100 Euro übersteigt. Die Bemessungsgrundlage sind die

sonstigen Bezüge innerhalb des Jahressechstels gemäß § 67 Abs. 1 und 2 abzüglich der darauf entfallenden Beiträge gemäß § 62 Z 3, 4 und 5. Die Steuer beträgt 6% der 620 Euro übersteigenden Bemessungsgrundlage, jedoch höchstens 30% der 2 000 Euro übersteigenden Bemessungsgrundlage. Ungeachtet des vorläufigen Steuerabzugs gemäß § 69 Abs. 2 und 3 gilt ein Siebentel dieser Bezüge als ein Bezug, der mit dem festen Steuersatz des § 67 Abs. 1 zu versteuern war und von dem 6% Lohnsteuer einbehalten wurde. Ein Siebentel der Bezüge gemäß § 69 Abs. 5 und 7 gilt als Bezug, der mit dem festen Steuersatz des § 67 Abs. 1 zu versteuern ist.“

§ 67 EStG 1988 idF BGBl I Nr 52/2009 lautet auszugsweise:

„(1) Erhält der Arbeitnehmer neben dem laufenden Arbeitslohn von demselben Arbeitgeber sonstige, insbesondere einmalige Bezüge (zum Beispiel 13. und 14. Monatsbezug, Belohnungen), so beträgt die Lohnsteuer, soweit die sonstigen Bezüge innerhalb eines Kalenderjahres 620 Euro übersteigen, 6%. Die Besteuerung der sonstigen Bezüge mit dem festen Steuersatz 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 bis 8 und Abs. 10 nicht zu berücksichtigen.

(2) Soweit die sonstigen, insbesondere einmaligen Bezüge (Abs. 1) vor Abzug der in Abs. 12 genannten Beiträge innerhalb eines Kalenderjahres ein Sechstel der bereits zugeflossenen, auf das Kalenderjahr umgerechneten laufenden Bezüge übersteigen, sind sie dem laufenden Bezug des Lohnzahlungszeitraumes zuzurechnen, in dem sie ausgezahlt werden. Bei der Berechnung des Sechstels ist derjenige 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. Steuerfreie laufende Bezüge gemäß § 3, ausgenommen laufende Einkünfte gemäß § 3 Abs. 1 Z 10, 11 und 15 lit. a, erhöhen 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.

[...]

(9) Sonstige Bezüge, die mit festen Steuersätzen versteuert werden, bleiben bei der Veranlagung der Einkommensteuer außer Betracht. § 41 Abs. 4 ist zu beachten. Als fester Steuersatz gelten auch die vervielfachte Tariflohnsteuer der Abs. 3 und 4 sowie die Tariflohnsteuer des Abs. 8 lit. e und f.

(10) Sonstige Bezüge, die nicht unter Abs. 1 bis 8 fallen, sind 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.

(11) Die Abs. 1, 2, 6, 7 und 8 sind auch bei der Veranlagung von Arbeitnehmern anzuwenden.

(12) Die auf Bezüge, die mit einem festen Steuersatz zu versteuern sind, entfallenden Beiträge im Sinne des § 62 Z 3, 4 und 5 sind vor Anwendung des festen Steuersatzes in Abzug zu bringen.“

§ 77 Abs 4 EStG 1988 idF BGBl I Nr 52/2009 lautet:

„Der Arbeitgeber kann bei Arbeitnehmern, die im Kalenderjahr ständig von diesem Arbeitgeber Arbeitslohn (§ 25) erhalten haben, in dem Monat, in dem der letzte sonstige Bezug für das Kalenderjahr ausgezahlt wird, die Lohnsteuer für die im Kalenderjahr zugeflossenen sonstigen Bezüge innerhalb des Jahressechstels gemäß § 67 Abs. 1 und 2 neu berechnen, wenn das Jahressechstel 2 100 Euro übersteigt. Die Bemessungsgrundlage sind die sonstigen Bezüge innerhalb des Jahressechstels gemäß § 67 Abs. 1 und 2 abzüglich der darauf entfallenden Beiträge gemäß § 62 Z 3, 4 und 5. Die Steuer beträgt 6% der 620 Euro übersteigenden Bemessungsgrundlage, jedoch höchstens 30% der 2 000 Euro übersteigenden Bemessungsgrundlage.“

Art 4 Abs 1 Abkommen zwischen der Republik Österreich und dem Königreich Saudi-Arabien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und der Verhinderung der Steuerumgehung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (DBA Saudi-Arabien, BGBl III Nr 62/2007) lautet auszugsweise:

„(1) Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck “eine in einem Vertragsstaat ansässige Person”

a) eine Person, die nach den Vorschriften dieses Staates in diesem Staat auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist;

[...]“

Art 15 DBA Saudi-Arabien lautet auszugsweise:

„(1) Vorbehaltlich der Artikel 16, 17, 18, 19 und 20 dürfen Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Vertragsstaat besteuert werden, es sei denn, die Arbeit wird im anderen Vertragsstaat ausgeübt. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen im anderen Staat besteuert werden.

(2) Ungeachtet des Absatzes 1 dürfen Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person für eine im anderen Vertragsstaat ausgeübte unselbständige Arbeit bezieht, nur im erstgenannten Staat besteuert werden, wenn

a) der Empfänger sich im anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage während des betreffenden Steuerjahres aufhält und

b) die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht im anderen Staat ansässig ist, und

c) die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte oder einer festen Einrichtung getragen werden, die der Arbeitgeber im anderen Staat hat.

(3) [...]“

Art 24 DBA Saudi-Arabien lautet auszugsweise:

„METHODEN ZUR VERMEIDUNG DER DOPPELBESTEuerung

(1) Bezieht eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen im anderen Vertragsstaat besteuert werden, so nimmt der erstgenannte Staat vorbehaltlich des Absatzes 2 diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus.

(2) [...]

(3) Einkünfte oder Vermögen einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person, die nach dem Abkommen von der Besteuerung in diesem Staat auszunehmen sind, dürfen gleichwohl in diesem Staat bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder Vermögen der Person einbezogen werden.“

5. Rechtliche Beurteilung (siehe I.)

Liegen hinsichtlich eines zu beurteilenden Sachverhalts internationale Anknüpfungspunkte (in diesem Fall aufgrund der Beschäftigung des Beschwerdeführers in Saudi-Arabien in einem Zeitraum zwischen Gewährung und Ausübung von „Stock Options“) vor, so ist zunächst das Bestehen einer Steuerpflicht nach innerstaatlichem Steuerrecht zu beurteilen.

5.1. Besteuerungsrecht nach Einkommensteuergesetz 1988

Gemäß § 1 Abs 2 EStG 1988 unterliegen natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, mit all ihren in- und ausländischen Einkünften, wozu gemäß § 2 Abs 3 Z 4 EStG 1988 auch die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gehören, der Einkommensteuer.

Der Beschwerdeführer, der im streitgegenständlichen Jahr seinen – einzigen – Wohnsitz in Österreich hatte, unterliegt daher mit seinem Welteinkommen, so auch mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit – mit In- und Auslandsbezug – der österreichischen Einkommensteuer.

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

5.1.1. Dienstverhältnis

Ein Dienstverhältnis liegt gemäß § 47 Abs 2 EStG 1988 vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Arbeitgeber ist gemäß § 47 Abs 1 leg cit, „wer Arbeitslohn im Sinne des § 25 auszahlt“.

„Arbeitgeber kann nur derjenige sein, demgegenüber das Dienstverhältnis iSd § 47 Abs 2 besteht; die Arbeitgeberbegriffe des § 47 Abs 1 und 2 können nicht zu unterschiedlichen Ergebnissen führen“ (Kirchmayr/Denk in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²¹ § 47 Rz 7).

Der Beschwerdeführer wurde von seinem Arbeitgeber ***AG1***, ***AGAdr***, zur Dienstleistung (leitende Funktion im Bereich Marketing/Franchise für Mittel- und Osteuropa, Naher Osten und Afrika) der österreichischen Konzerngesellschaft überlassen.

Wie der Verwaltungsgerichtshof mehrfach ausgesprochen hat, besteht bei einer Arbeitnehmergestellung in der Regel ein Dienstverhältnis nur gegenüber demjenigen, der den Arbeitnehmer zur Verfügung stellt (Arbeitgeber) (VwGH 27.10.1987, 85/14/0010) bzw. der die Dienste verschafft (VwGH 15.09.1999, 97/13/0164).

Hinsichtlich der Arbeitgeberqualifikation kann insbesondere darauf abgestellt werden, wer über die Höhe der Bezüge entscheidet, wer das Risiko einer Lohnzahlung im Nichtleistungsfall trägt, wer den Arbeitnehmer kündigen bzw. entlassen darf, wer den Arbeitnehmer nach Ablauf der Entsendezeit behält bzw. wer über das Urlaubsausmaß entscheidet (VwGH 19.12.2002, 99/15/0191 mit Hinweis auf *Ludwig, ecolex* 1994, 421).

AG1 bestimmte die durch den Beschäftigten in Österreich auszahlenden Bezüge und hatte das alleinige Recht, den Arbeitnehmer zu kündigen bzw. zu entlassen. Der Arbeitnehmer verblieb weiterhin im Pensionssystem in Saudi-Arabien, das Urlaubsausmaß richtete sich nach den Bestimmungen des Herkunftsstaates. Der Arbeitnehmer wurde nur temporär überlassen, sodass er nach dem festgelegten Zeitraum wieder an seinen ursprünglichen Arbeitsort in Saudi-Arabien zurückkehrte. Ein lokaler Dienstvertrag wurde nicht abgeschlossen. Das Weisungsrecht der österreichischen Gesellschaft ist als ein bloß vom rechtlichen Arbeitgeber abgeleitetes und dieses nicht ausschließende Weisungsrecht anzusehen. ***AG*** behielt sich auch eine Beendigung der Überlassung nach eigenem Ermessen vor. Ein Sozialversicherungsschutz wurde seitens des Konzerns gewährleistet. Dass die Entsendung auch im wirtschaftlichen Interesse des saudischen Arbeitgebers war, ist aufgrund der Tätigkeit in Österreich unter anderem mit dem Fokus auf den Nahen Osten nicht unwahrscheinlich.

Aufgrund des festgestellten Sachverhalts ist ***AG1*** auch während des Entsendezeitraums und damit auch im gesamten Kalenderjahr 2010 als Arbeitgeber des Beschwerdeführers anzusehen.

Die getroffene Ansicht hinsichtlich der Arbeitgeberqualifikation ist auch nicht aufgrund der Tatsache in Zweifel zu ziehen, dass der österreichische Beschäftigte die Vergütungen der Entsendung wirtschaftlich getragen hat, da dies aufgrund der tatsächlich empfangenen Dienstleistung auch als Abkürzung des Zahlungsweges gesehen werden kann. Auch der Umstand, dass der Arbeitnehmer in die Organisation des Gestellungsnehmers eingegliedert war (Arbeitszeiten, Arbeitsort, etc.), ist typisch für eine Arbeitskräftegestellung (VwGH 19.12.2002, 99/15/0191).

Vor allem bei internationalen Konzernstrukturen sind konzerninterne Personalüberlassungen häufig. Diese stehen nicht selten im alleinigen Interesse des Senders oder des Beschäftigten, sondern vielmehr im gesamtwirtschaftlichen Interesse des Konzerns. Die unter Fremdüblichkeitsgrundsätzen damit notwendig verbundene geteilte Übernahme von Kosten, Rechten und Pflichten erschwert die Festlegung des rechtlichen Arbeitgebers.

Die vorgenommene Beurteilung ist in Anbetracht des zivilrechtlich fortbestehenden Dienstverhältnisses zur ***AG1*** sowie der oben dargestellten sachlichen Erwägungen gemäß § 21 BAO in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als die im Sinne des Gesetzes gelegene Lösung anzusehen.

Das DBA-Recht verfolgt mit der Zuweisung von Besteuerungsrechten andere Zielsetzungen als innerstaatliches Recht. Da hinsichtlich des konkreten Sachverhalts der Arbeitgeberbegriff ausschließlich im Lichte des österreichischen Einkommensteuergesetzes zu beurteilen war, war die diesbezügliche Rechtsprechung (VwGH 22.05.2013, 2009/13/0031) in die Entscheidung nicht in der Weise einzubeziehen, dass das wirtschaftliche Tragen der Vergütung allein zur Qualifikation des Arbeitgebers bestimmend ist.

Zusammenfassend ist daher in der Beurteilung der Streitpunkte von nur einem Dienstverhältnis zum alleinigen Arbeitgeber ***AG1*** auszugehen.

5.1.2. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit

Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zählen Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis. Dazu zählen alle Einnahmen (Geld oder geldwerte Vorteile) gemäß § 15 Abs 1 EStG 1988. Diese müssen ihre Wurzel im Dienstverhältnis haben.

Die Gewährung von „Stock Options“ verbunden mit der Chance, einen Vermögensvorteil durch eine zeitlich spätere Ausübung zu lukrieren, sind als Anreiz für den Arbeitnehmer zu sehen, durch die eigene Leistung den Verkehrswert der Unternehmensanteile zu beeinflussen und damit im Falle einer Steigerung am Unternehmenserfolg zu partizipieren.

Durch den im Vergleich zum Marktpreis günstigeren Ausübungspreis erzielte der Beschwerdeführer einen in Geld messbaren Vorteil.

Werden einem Arbeitnehmer wie in der vorliegenden Rechtssache im Rahmen seines Dienstverhältnisses zum saudischen Arbeitgeber "Stock Options" eingeräumt, ist regelmäßig von einer Veranlassung durch das Dienstverhältnis auszugehen, sodass der daraus erzielte Vorteil beim Arbeitnehmer als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu erfassen ist (VwGH 01.09.2015, Ro 2014/15/0029, mwN).

5.1.3. Zufluss

Einnahmen gelten nach § 19 Abs 1 EStG 1988 in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Ein Betrag ist zugeflossen, wenn der Empfänger über ihn tatsächlich und rechtlich verfügen kann.

Durch die Einräumung der Optionen (Gewährungszeitpunkt 2004, 2005, 2009) erhielt der Beschwerdeführer lediglich eine steuerlich unerhebliche Chance (VwGH 15.12.2009, 2006/13/0136). Einen geldwerten Vorteil aus dem Dienstverhältnis erzielte der Beschwerdeführer erst dann, als im Ausübungszeitpunkt der bei Gewährung festgelegte Bezugspreis der Unternehmensanteile unter dem aktuellen Marktpreis lag. Darin erschöpfte sich der als Sachbezug der Besteuerung zugeführte Vorteil aus dem Dienstverhältnis. Der in Geld messbare Vorteil ist dem Beschwerdeführer erst im Jahr der Ausübung der Option (2010) zugeflossen (VwGH 04.02.2009, 2006/15/0227).

5.1.4. Sonstige Bezüge

Gemäß § 67 Abs 1 EStG 1988 unterliegen sonstige, insbesondere einmalige Bezüge, die einem Arbeitnehmer von demselben Arbeitgeber neben den laufenden Bezügen gewährt werden, der Lohnsteuer von 6%, soweit sie den Betrag von 620,00 € in einem Kalenderjahr übersteigen.

Insoweit diese sonstigen Bezüge jedoch gemäß § 67 Abs 2 EStG 1988 vor Abzug der in § 67 Abs 12 leg cit genannten Beiträge ein Sechstel der bereits zugeflossenen, auf das Kalenderjahr umgerechneten laufenden Bezüge überschreiten, sind sie dem laufenden Bezug des Lohnzahlungszeitraumes zuzurechnen, in dem sie ausgezahlt werden und damit der Besteuerung zum Tarif zu unterwerfen. Ihre Eigenschaft als sonstige Bezüge verlieren sie dadurch nicht.

§ 67 EStG 1988 unterscheidet nicht zwischen inländischen und ausländischen Einkünften (VwGH 23.02.2010, 2008/15/0243). 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.

§ 67 Abs 1 und 2 EStG 1988 sind auch bei der Veranlagung von Arbeitnehmern anzuwenden (§ 67 Abs 11 EStG 1988).

Sonstige Bezüge, die mit festen Steuersätzen versteuert werden, fließen nicht in die Einkommensermittlung ein, da sie bei der Veranlagung der Einkommensteuer gemäß § 67 Abs 9 EStG 1988 außer Betracht bleiben. Dabei ist jedoch § 41 Abs 4 leg cit zu beachten, wonach die Steuer, die auf sonstige Bezüge innerhalb des Jahressechstels gemäß § 67 Abs 1 und 2 leg cit entfällt, neu zu berechnen ist, wenn das Jahressechstel 2.100,00 € übersteigt.

Sonstige Bezüge lassen sich eindeutig von den laufenden Bezügen abgrenzen. Es erfolgt in dieser Hinsicht eine aus äußeren Merkmalen ersichtliche Zahlung zusätzlich zum laufenden Bezug (*Lenneis* in *Jakom EStG*¹³, § 67 Rz 2). Die sonstigen Bezüge müssen 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 (VwGH 20.02.2008, 2005/15/0135 mwN).

Die erzielten Vorteile wurden einmalig – im Ausübungszeitpunkt – gewährt und gelten Leistungen aus mehreren Lohnzahlungszeiträumen, nämlich aus dem Zeitraum zwischen Optionsgewährung und -ausübung ab. Sie lassen sich im Hinblick auf Rechtstitel und Gewährung von den laufenden Bezügen klar abtrennen.

Durch die Wortfolge „von demselben Arbeitgeber“ in § 67 Abs 1 EStG 1988 „*will das Gesetz [...] nur erreichen, dass mehrere Dienstverhältnisse hinsichtlich der sonstigen Bezüge getrennt beurteilt werden*“ (*Kirchmayr/Schaunig* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²¹ § 67 Rz 8). Aufgrund der Beurteilung des Gerichts (Punkt 5.1.1.) liegen lediglich ein Dienstverhältnis und ein Arbeitgeber vor. Es liegen daher hinsichtlich der Vorteile aus der Ausübung von „Stock Options“ dem Grunde nach im Sinne des § 67 EStG 1988 zu besteuernde sonstige Bezüge vor.

5.1.5. Höhe der sonstigen Bezüge

Laut Entsendevereinbarung trägt der Beschwerdeführer hinsichtlich der in Österreich erwirtschafteten Einnahmen eine dem Herkunftsland Saudi-Arabien entsprechende Abgabenlast. Von welchem Bruttobetrag dabei ausgegangen wurde und ob es sich diesbezüglich um eine echte oder unechte Nettolohnvereinbarung handelt, ist aus der Vereinbarung und insbesondere bei unklarem Inhalt aus dem effektiven Umsetzen der Bestimmungen zu schließen. Auf den Parteiwillen kann auch aufgrund der tatsächlichen Umsetzung der Vereinbarung geschlossen werden (*Knecht* in *taxlex* 2017, 44). Aus der monatlichen Lohnverrechnung sowie den Unterlagen zur Nachversteuerung der sonstigen Bezüge aus „Stock Options“ ist erkennbar, dass der vereinbarte Nettowert auf einen die österreichische Einkommensteuer/Sozialversicherungsbeiträge einschließenden Bruttowert hochgerechnet wurde. In diesem Lichte ist die diesbezügliche Regelung der Entsendevereinbarung auszulegen.

„Personen mit saudischer Staatsbürgerschaft bzw. Gesellschaftsanteile von saudischen Gesellschaften, die von Saudis gehalten werden, unterliegen der Zakat-Besteuerung. Der Zakat

ist eine Vermögenssteuer, die das Arbeitskapital mit 2,5 % pro Jahr besteuert“ (Schopper in SWI 1/2011, 28). Eine Einkommensteuer auf Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit wird bei saudischen Staatsbürgern nicht erhoben.

Aus der Nichtbesteuerung der Einkünfte von saudischen Staatsbürgern in Saudi-Arabien folgt das Verständnis für die tatsächlich gewählte Vorgangsweise, dass der österreichische Beschäftigte die gesamte österreichische Einkommensteuer zu tragen hat. Der Vorteil, der darin besteht, dass sich der Beschwerdeführer einen Aufwand erspart, ist als weiterer – geldwerter – Vorteil aus dem Dienstverhältnis zu werten. Demgemäß sind sämtliche in 2010 erzielten Einkünfte (laufende wie sonstige Bezüge) als Nettoeinkünfte anzusehen. Diese sind vor Besteuerung auf einen Bruttowert (in Hundert) hochzurechnen, indem die übernommenen Lasten der Bemessungsgrundlage hinzuzurechnen sind (vgl. die ähnliche Regelung in § 99 Abs 2 EStG 1988).

Hinsichtlich der Einkommensbesteuerung sind sonstige Bezüge innerhalb des Jahressechstels gemäß § 67 Abs 1 EStG 1988 mit 6% zu rechnen, laufende Bezüge entsprechend dem Tarif, insbesondere sind Einkommensteile über 60.000,00 €, die der Tarifbesteuerung unterliegen, gemäß § 33 Abs 1 leg cit mit 50% hochzurechnen.

Die laufenden und sonstigen Bezüge wurden bereits im Zuge der monatlichen Lohnverrechnung bzw. hinsichtlich der Vorteile aus „Stock Options“ im Zuge der Veranlagung unter Beachtung der Tarifbestimmungen/sozialversicherungsrechtlichen Bestimmungen mit Bruttowerten angesetzt.

5.2. Besteuerungsrecht nach DBA Saudi-Arabien

Doppelbesteuerungsabkommen schränken das österreichische Besteuerungsrecht ein. Ob eine Steuerpflicht besteht, ist zunächst nach innerstaatlichem Steuerrecht zu beurteilen. Ergibt sich aus dem innerstaatlichen Steuerrecht eine Steuerpflicht, ist in einem zweiten Schritt zu beurteilen, ob das Besteuerungsrecht durch ein Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) eingeschränkt wird (VwGH 28.11.2007, 2006/14/0057).

Der Beschwerdeführer hatte zu Zwecken der Entsendung seinen Wohnsitz in Saudi-Arabien aufgegeben und seinen Hauptwohnsitz in 2009 in Österreich begründet. Da der Beschwerdeführer nur einen Wohnsitz (in Österreich) hatte, ist er nach Art 4 Abs 1 lit a DBA Saudi-Arabien nur in Österreich als ansässig anzusehen.

Da die berufliche Tätigkeit während des Entsendezeitraums in Wien ausgeübt wurde und daher Österreich als Tätigkeitsstaat anzusehen ist, ist hinsichtlich der laufenden und sonstigen Bezüge (ausgenommen „Stock Options“) aufgrund der österreichischen Ansässigkeit keine Einschränkung des österreichischen Besteuerungsrechts auszumachen. Dies ist allerdings auch nicht vom Beschwerdeantrag umfasst und unstrittig.

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

Für die Zuordnung von Einkünften gilt, abweichend vom Zuflussprinzip des innerstaatlichen Steuerrechts, das Kausalitätsprinzip. Der Tätigkeitsstaat darf nur jene Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen besteuern, die für die dort ausgeübte Tätigkeit bezogen worden sind. Zu welchem Zeitpunkt und an welchem Ort die Auszahlung erfolgt, ist irrelevant (*Waser in Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA Art 15 Rz 49).

Als relevanter Ort der Arbeitsausübung ist jener anzusehen, an dem sich der Arbeitnehmer zur Ausführung seiner Tätigkeit persönlich aufhält bzw. wo er körperlich anwesend ist (*Waser in Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA Art 15 Rz 1).

Die Vorteile aus der Ausübung der „Stock Options“ sind wirtschaftlich dem Zeitraum zwischen Optionseinräumung und -ausübung zuzuordnen, da diese Vorteile so eng mit der Dienstleistung des Arbeitnehmers verknüpft sind, dass sie in diesem Zeitraum durch diese Dienstleistung sukzessive erworben wurden.

Der Beschwerdeführer hatte in diesem Zeitraum seine Arbeit zum Teil in Saudi-Arabien und zum Teil in Österreich ausgeübt.

Trotz des Zuflusses im September 2010 – ein Zeitpunkt, zu dem Österreich als Ansässigkeits- und Tätigkeitsstaat anzusehen ist – stehen die Vorteile aus „Stock Options“ teilweise auch mit der beruflichen Tätigkeit des Beschwerdeführers in Saudi-Arabien, und zwar im Zeitraum zwischen der Gewährung der Optionen und dem Beginn der Entsendung nach Österreich, in Verbindung und steht daher das Besteuerungsrecht Saudi-Arabien zu. Insofern ist das Besteuerungsrecht Österreichs eingeschränkt.

Jene Einkünfte, die dem Entsendezeitraum in Österreich zuzuordnen sind, unterliegen dem Besteuerungsrecht von Österreich.

Der Saudi-Arabien zuzurechnende Teil von 3.767,75 € der Vorteile aus „Stock Options“ ist nach Art 24 Abs 1 DBA Saudi-Arabien von Österreich von der Besteuerung auszunehmen. Österreich darf diese Einkünfte allerdings gemäß Art 24 Abs 3 DBA Saudi-Arabien bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder Vermögen der Person einbeziehen.

5.3. Erhebung der Steuer

Aufgrund des Zuflussprinzips und des Wohnsitzes in Österreich sind grundsätzlich sämtliche Einkünfte des Beschwerdeführers der österreichischen Einkommensteuer zu unterziehen.

In Anbetracht der Einschränkungen des DBA-Rechts (Punkt 5.2.) ist jedoch nur jener Teil der Einkünfte, für die Österreich das Besteuerungsrecht zusteht, unter Einbezug der steuerbefreiten Einkünfte gemäß Art 24 Abs 3 DBA Saudi-Arabien der Besteuerung zu unterziehen.

Die Möglichkeit, die Steuer gemäß § 67 Abs 1 EStG 1988 nach § 77 Abs 4 leg cit neu zu berechnen, hat der Arbeitgeber nicht wahrgenommen.

Gemäß § 41 Abs 4 EStG 1988 bleiben Bezüge gemäß § 67 Abs 1 EStG 1988, die steuerfrei bleiben oder mit dem festen Satz des § 67 leg cit zu versteuern waren, bei der Ermittlung der Einkünfte im Rahmen der Veranlagung außer Ansatz. Es erfolgt jedoch eine Neuberechnung der Steuer auf sonstige Bezüge innerhalb des Jahressechstels.

Die inländischen Einkommensteile unterliegen jedenfalls der österreichischen Einkommensteuer. Die Besteuerung der Vorteile aus „Stock Options“ als sonstige Bezüge ist unter Beachtung der Jahressechstelregelung nach § 67 EStG 1988 vorzunehmen, verbrauchen daher aufgrund der Steuerlastübernahme durch den Beschäftigte mit den Bruttowerten das Jahressechstel und sind bei dessen Überschreiten zum Tarif zu versteuern (§ 67 Abs 2 EStG 1988).

Durch das Kausalitätsprinzip des DBA Saudi-Arabien werden jene Einkommensteile, die aufgrund der Ausübung der Arbeit Zeiträumen vor dem Entsendezeitraum zuzuordnen sind, der österreichischen Einkommensbesteuerung entzogen, dürfen allerdings bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen einbezogen werden.

Da sich die Steuerbefreiung nach DBA auf die Einkünfte bezieht, wie sie nach den innerstaatlichen Rechtsvorschriften des Ansässigkeitsstaates zu ermitteln sind, ist zunächst das zu veranlagende Einkommen gem § 2 Abs 2 EStG 1988 so zu ermitteln, als ob kein DBA bestünde (Punkt 5.1.). Die ausländischen Einkünfte sind daher entsprechend an die innerstaatlichen Rechtsvorschriften anzupassen. In einem weiteren Schritt sind die zu befreienden ausländischen Einkünfte aus der Bemessungsgrundlage des Ansässigkeitsstaates auszuscheiden (*Englmair in Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA Art 23 Rz 30).

Hinsichtlich der Bemessungsgrundlage sind auslandsbezogene sonstige Bezüge trotz der Steuerfreistellung nach DBA-Recht aufgrund der echten Nettoentgeltvereinbarung hochgerechnet mit einem steuerlichen Bruttowert anzusetzen und in dieser Höhe bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen einzubeziehen.

§ 67 EStG 1988 unterscheidet dabei nicht zwischen inländischen und ausländischen Einkünften (VwGH 23.02.2010, 2008/15/0243).

Ausländische Sonderzahlungen im Sinn des § 67 Abs 1 EStG 1988 sind demnach ebenso wie inländische auf das Jahressechstel anzurechnen. Erst danach sind diese Bezüge von der

Besteuerung in Österreich gemäß DBA Saudi-Arabien freizustellen. Zeitlich später zugeflossene inlandsbezogene Sonderzahlungen kommen nur insoweit in den Genuss der Sechstelbegünstigung, als das Jahressechstel noch nicht aufgebraucht ist. Nicht mehr begünstigte Sonderzahlungen sind gemäß Steuertarif zu versteuern (BFG 13.09.2016, RV/7104796/2015).

Nach DBA Saudi-Arabien freizustellende sonstige Einkünfte verbrauchen zwar das Jahressechstel, bleiben jedoch in dem nach § 67 EStG begünstigten Ausmaß für die Ermittlung des Progressionssatzes außer Betracht (EAS 997). Demnach sind solche Bezüge, die das Jahressechstel übersteigen, in die Berechnung des Durchschnittssteuersatzes einzubeziehen.

Bei der Veranlagung erfolgt keine Änderung der von den einzelnen Arbeitgebern während des Kalenderjahres durchgeführten Sechstelberechnungen (VwGH 28.01.1975, 1385/74, und VfGH 19.06.1974, B 326/73). Diese erfolgten im Übrigen korrekt, zusätzliche laufende Bezüge sind im Ermittlungsverfahren nicht evident geworden und sonstige Bezüge verlieren auch aufgrund des Überschreitens des Jahressechstels nicht ihre Eigenschaft als sonstige Bezüge. Insofern ergaben sich auch keine Notwendigkeiten einer Korrektur.

Durch die in der Veranlagung vorgenommenen und in der Beschwerde ausgeführten Berechnung war der Verbrauch des Jahressechstels in der Form vorgesehen, dass ein Zufluss zeitlich quasi am 31.12.2010 fingiert wurde. Tatsächlich zugeflossen gelten die Vorteile aus „Stock Options“ jedoch im Zeitpunkt der Ordererteilung, also im September 2010.

§ 67 EStG 1988 ist ein zeitlicher Bezug auf das Zufließen von laufenden und sonstigen Bezügen nicht abzusprechen. Das Jahressechstel wird monatlich aufgrund der Hochrechnung der bisher zugeflossenen laufenden Bezüge festgestellt. Sonstige Bezüge verbrauchen im zeitlichen Ablauf des Kalenderjahres sukzessive den Freibetrag von 620,00 € und das Jahressechstel, sodass darüber hinaus gehende Teile auch unterjährig von einer Tarifbesteuerung erfasst werden können.

Es widerspricht dem Sachlichkeitsgebot und der Intention des Gesetzgebers von § 67 EStG 1988, würden sonstige Bezüge mit unterjährigem Zuflusszeitpunkt fiktiv zum 31.12. (unter Einbeziehung des Jahressechstels im letzten Lohnzahlungszeitraum Dezember) besteuert werden. Eine Nichterfassung von unterjährigen sonstigen Bezügen im Rahmen der Lohnverrechnung und eine nachträgliche Besteuerung im Rahmen der Veranlagung kann nicht im Vergleich zu einer ordnungsgemäßen zuflussbezogenen Berücksichtigung von Einkünften zu unterschiedlichen steuerlichen Ergebnissen führen.

Die in- und auslandsbezogenen Vorteile aus „Stock Options“ konsumieren daher im Zeitpunkt des Zuflusses (September 2010) das Jahressechstel. Danach ist der inlandsbezogene Anteil der Steuer nach § 67 Abs 1 EStG 1988 zu unterziehen, wogegen der auslandsbezogene von der Bemessungsgrundlage auszunehmen ist.

Daraus folgt, dass bei der Besteuerung der sonstigen Bezüge aus „Stock Options“ folgende Werte in die Besteuerung einzubeziehen sind:

2010	Juni	September	November	Dezember
Sonstige Bezüge (KZ 220)	8.058,12	1.758,60	6.749,82	8.542,63
„Stock Options“ Ö-Anteil brutto		8.089,97		
„Stock Options“ SA-Anteil brutto		4.008,24		
SV Beiträge (KZ 225)	1.375,52	317,78	27,63	
Jahressechstel	34.827,85	34.167,98	35.082,67	34.899,94

Der saudische Anteil an den sonstigen Bezügen „Stock Options“ in Höhe von 4.008,24 € konsumiert das Jahressechstel im September 2010, ist aber von der Besteuerung auszunehmen. Der im Dezember 2010 durch inländische Sonderzahlungen entstehende Jahressechstelüberhang in Höhe von 2.307,44 € (inkl. der seitens der Lohnverrechnung bereits berücksichtigten Steuer von 6% gemäß § 67 Abs 1 EStG 1988 aufgrund der Nettoentgeltszusage) ist auf einen Nettowert umzurechnen (2.169,00 €). Da dieser Einkommensteil der Tarifbesteuerung unterliegt, ist dieser ebenso aufgrund der Nettoentgeltszusage als Bruttowert, diesfalls inklusive Tarifsteuer (als Einkommensteil über 60.000,00 € mit 50%) anzusetzen (4.338,00 €). In Höhe dieses Betrages sind daher die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu erhöhen.

Zu bemerken ist diesbezüglich, dass bereits durch das Grundgehalt die Höchstbeitragsgrundlage in der Sozialversicherung von monatlich 4.110,00 € (§ 45 Abs 1 ASVG iVm § 108 Abs 1 und 3 ASVG aufgrund der Kundmachung des Bundesministers für Arbeit, Soziales und Konsumentenschutz und des Bundesministers für Gesundheit über die Aufwertung und Anpassung nach dem Allgemeinen Sozialversicherungsgesetz, dem Gewerblichen Sozialversicherungsgesetz, dem Bauern-Sozialversicherungsgesetz und dem Beamten- Kranken- und Unfallversicherungsgesetz für das Kalenderjahr 2010 (BGBl II Nr 450 vom 17. Dezember 2009)) überschritten wurde und damit insofern keine Anpassung des Bruttowerts zu erfolgen hat.

Werden Einkünfte in zutreffender Höhe in die Veranlagung gemäß § 41 EStG 1988 einbezogen, so steht dies einer Haftungsinanspruchnahme des Arbeitgebers entgegen (*Lenneis* in Jakom, EStG¹³ § 82 Rz 2 mit Verweis auf VwGH 15.02.2006, 2002/13/0095). Von einer Geltendmachung beim Arbeitgeber war daher Abstand zu nehmen.

Bei der Veranlagung sind Lohnbezüge auch dann zu erfassen, wenn von ihnen zu Unrecht keine Lohnsteuer einbehalten und abgeführt wurde (VwGH 15.6.1988, 86/13/0178).

Im Veranlagungsverfahren besteht keine Bindung an einen unzutreffenden Lohnsteuerabzug durch den Arbeitgeber, dieser ist vielmehr im Rahmen der Veranlagung zu korrigieren (VwGH 29.04.2010, 2007/15/0227). Gemäß § 41 Abs 4 EStG 1988 ist die Steuer für sämtliche sonstige Bezüge innerhalb des (unveränderten) Jahressechstels neu zu berechnen und bei der Festsetzung der Einkommensteuer einzubeziehen.

Die Bemessungsgrundlage und die Steuer gemäß § 67 Abs 1 EStG 1988 sind mittels folgender Rechnung festzustellen:

Jahressechstel Dezember 2010	34.899,94
Steuerfreier „Stock Options“ SA-Anteil brutto	-4.008,24
SV-Beiträge für sonstige Bezüge (KZ 225)	-1.720,93
Freibetrag gemäß § 67 Abs 1 EStG 1988	-620,00
Bemessungsgrundlage	28.550,77
Steuer gemäß § 67 Abs 1 EStG 1988	1.713,05

Der Beschwerdeantrag ist insoweit nur zum Teil begründet und ist daher spruchgemäß zu entscheiden.

6. Zulässigkeit einer Revision (siehe II.)

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.

Zu den Rechtsfragen, ob nach Doppelbesteuerungsabkommen nicht dem Besteuerungsrecht von Österreich unterliegende und damit befreite sonstige Bezüge dem Grunde sowie aufgrund einer Nettoentgeltvereinbarung der Höhe nach inklusive einer fiktiven innerstaatlichen Steuer zu einem Verbrauch des Jahressechstels gemäß § 67 Abs 1 und 2 EStG 1988 führen, liegt eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht vor.

Es liegen daher Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung vor und ist daher eine Revision gemäß Art 133 Abs 3 B-VG in Verbindung mit § 25a Abs 1 VwGG zuzulassen.

Angemerkt wird, dass gemäß § 34 Abs 1a VwGG der Verwaltungsgerichtshof bei der Beurteilung der Zulässigkeit der Revision gemäß Art 133 Abs 4 B-VG an den Ausspruch des Bundesfinanzgerichts gemäß § 25a Abs 1 VwGG nicht gebunden ist.

Wien, am 16. Juli 2020