



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des J.B.S., Finanzdirektor, geb. XXX, Adr., vertreten durch PricewaterhouseCoopers Business Services WP- u. Steuerberatung GmbH, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 1030 Wien, Erdbergstraße 200, vom 1. September 1998 und vom 25. August 1998 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 9., 18., und 19. Bezirk und Klosterneuburg, vertreten durch Mag. Thomas Zach, vom 27. Juli 1998 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1994 und 1995 sowie vom 13. August 1998 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1996 und Festsetzung von Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 1998 und die Folgejahre

I. entschieden:

I.1. Den Berufungen gegen die Bescheide über Einkommensteuer für 1994, 1995 wird teilweise Folge gegeben. Die Bescheide werden abgeändert.

I.2. Der Bescheid über Einkommensteuer für 1996 wird abgeändert-

I.3. Der Bescheid betreffend die Vorauszahlungen an Einkommensteuer für das Jahr 1998 und die Folgejahre wird hinsichtlich des 1998 betreffenden Spruches abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben für 1994, 1995 und 1996 **in ATS** (umgerechnet **in €**) sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 1998 werden mit **ATS 388.700,00**, das sind umgerechnet **28.247 €** und **93 ¢**, festgesetzt.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmittelung zu ersehen.

II. beschlossen:

Die Berufung betreffend den Bescheid über die Festsetzung von Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 1998 und die Folgejahre wird im Umfang der Anfechtung des Spruchteiles „und die Folgejahre“ als unzulässig zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

1. Ausgangslage

Der Berufungswerber (Bw) ist Arbeitnehmer (AN) eines US-amerikanischen Mischkonzerns und in den USA ansässig. Für die Dauer seiner nicht von vornherein befristeten, aber erkennbar vorübergehenden Entsendung nach Österreich zur inländischen Konzern Tochter als deren Finanzdirektor, d. i. in der Zeit vom 1. Mai 1994 bis zum Verlassen Österreichs im Februar 1999, war er im Inland unbeschränkt steuerpflichtig.

2. Verfahren in erster Instanz

2.1. Mit den angefochtenen Jahressteuerbescheiden veranlagte das Finanzamt den Bw mit seinem Welteinkommen abweichend von den eingebrachten Erklärungen zur Einkommensteuer:

2.1.1. Es erhöhte die erklärten Dienst- bzw. Kapitaleinkünfte

a) um eine von den lohnsteuerpflichtigen Dienstbezügen im Voraus berechnete und einbehaltene "Hypo-Tax" (1994);
um ausgeschiedene Teile der Verdienstkomponenten "stock options" (nur 1995) und "Bonus" (1995, 1996), die – weil vom Konzern als dem ausländischen Arbeitgeber (ausl ArbG) direkt gewährt - nicht dem inländischen Lohnsteuerabzug unterlagen. Von diesen Bezugsansätzen hatte jener ausl ArbG kraft "Nettolohnvereinbarung" hypothetische amerikanische Einkommensteuer ("Hypo-Tax") einbehalten;

b) um weitere laut Erklärung ausgeschiedene Bezugsteile, wie "hypothetical FICA" (hypothetische Sozialversicherungsbeiträge), "Home leave" (Heimflüge), "stock dividends" (Dividenden aus Aktien) und "storage fees" (übernommene Depotgebühren) (1995, 1996).

2.1.2. Es rechnete die in den USA vom Bw entrichtete, auf hier zu erfassende Einkommensbestandteile entfallende Einkommensteuer (abzüglich eines "foreign tax credit" für die österreichische Lohn- u. Einkommensteuer) bloß mit jener Quote an, die dem Anteil der in den USA versteuerten Kapitaleinkünfte am gesamten im jeweiligen Zeitraum verdienten Einkommen ("earned income") entsprach (1995, 1996).

2.2. Der Bw erhob gegen diese Jahressteuerbescheide und gegen die im Zuge der Steuervorschreibung für 1996 ergangene Festsetzung von Vorauszahlungen (VZ) an Einkommensteuer für 1998 und Folgejahre Berufung.

Die Einkommensteuer für 1998 wurde mit Bescheid vom 19. Juli 2000 gemäß § 200 Abs 1 BAO vorläufig veranlagt und darin die mit dem angefochtenen Bescheid festgesetzten VZ auf die festgesetzte Steuer angerechnet. Für 1999 und die Folgejahre waren die VZ noch im Jahr 1998 auf Null festgesetzt worden.

In seinen Rechtsmittelschriften begehrte der Bw

für 1994

2.2.1. den Abzug hypothetischer US-Einkommensteuer (insgesamt: USD 43.238,00 od. ATS 498.101,00), jedoch vermindert um einen in der Lohnverrechnung für 1994 (Hochrechnung der Nettobezüge) noch nicht erfassten Betrag von ATS 137.645,00, somit den von der Erklärung abweichenden Ansatz der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit mit ATS 2.018.161,00;

Begründung: Bei einer "originären" Nettolohnvereinbarung wie der vorliegenden werde für die Auslandsverwendung des AN lediglich ein von der Besteuerung im Ausland auch in Österreich unabhängiges Nettoentgelt vereinbart, und der ArbG übernehme die sonst vom AN zu tragenden Steuern. Ein Teil dieser Entlohnung werde vom ArbG rechnerisch aus dem vor der Entsendung nach Österreich gewährten Inlandsbruttogehalt abzüglich hypothetischer Lohnsteuer ermittelt. Der OGH habe eine Abzugspauschalierung für Zwecke eines Ausgleichs unterschiedlicher Besteuerungen in den Einsatzländern (*zivilrechtlich*) für zulässig erachtet. Und es sei – wiederum nach OGH-Auffassung – möglich, dass der ArbG gegen einen Abzug von einem bestimmten Prozentausmaß der fiktiven inländischen Lohnsteuer das gesamte Abgabenrisiko seiner ins Ausland entsandten AN trage, gleichgültig ob sie in einem Land mit niedriger oder hoher Steuer tätig sind, sofern der ArbG die einbehaltenen Steuern einem Ausgleichskonto für ausländische Abgaben zuschreibe;

2.2.2. zusätzlich die Anerkennung von als *Sachbezug Miete* lohnsteuerlich hinzugerechneten Kosten iHv ATS 173.000,- als Kosten der doppelten Haushaltsführung gemäß § 16 EStG;

Begründung: Der Bw habe aufgrund der vorübergehenden Entsendung durch seinen ausl. ArbG nach Österreich für die Dauer des Aufenthaltes im Inland seinen Wohnsitz in den USA beibehalten. Die geltend gemachten Aufwendungen seien nach der Verwaltungspraxis (LStR 1992, Rz 198ff) als Werbungskosten abzugsfähig;

für 1995

2.2.3. die Rücknahme der Hinzurechnung jener Teile der Bezugskomponenten "bonus" und "stock option gain", welche aufgrund der Nettolohnvereinbarung seitens des ausl. ArbG als "Hypo-tax" einbehalten und einem Ausgleichskonto für ausländische Abgaben zugeschrieben worden seien; somit "Festsetzung" der erwähnten Bezugskomponenten mit den um hypo-

thetische Steuer und Sozialversicherungsbeiträge verminderten Werten laut Erklärung:

Begründung: siehe oben, 1994, 1. Berufungspunkt;

2.2.4. die Anerkennung der dem Bw als *Sachbezug Miete* lohnsteuerlich hinzugerechneten Kosten iHv ATS 297.000,- als Kosten der doppelten Haushaltsführung gem. § 16 EStG;

Begründung: wie 1994;

2.2.5. die Anrechnung der, nach Abzug eines "foreign tax credit" für österreichische Lohn- und Einkommensteuer (die Steueranrechnung erfolgte gem. Art.XV iZm Art.I DBA-USA) zur Zahlung verbliebenen US-Einkommensteuer, soweit sie auf die Einkünfte aus Kapitalvermögen in den USA entfielen, mit dem formelhaft ermittelten Anrechnungshöchstbetrag von ATS 68.492,99;

Begründung: Österreich dürfe nach der zit. Abkommensvorschrift bei der Festsetzung seiner in Art. I bezeichneten Steuern ... wohl alle nach den ö. Steuergesetzen steuerpflichtigen Einkommensteile in die Steuerbemessungsgrundlage so einbeziehen, als ob das Abkommen nicht in Kraft getreten wäre; werde jedoch die Steuer, die von Einkünften aus Quellen im anderen Staat erhoben wurde, mit dem nach der Formel „*ö. Einkommensteuer mal Auslandseinkünfte durch Einkommen*“ ermittelten Höchstbetrag anrechnen;

für 1996

2.2.6. wie 1995, mit im Wesentlichen gleich lautender Begründung.

ESt-Vorauszahlungen

2.2.7. Die Berufungsausführungen betreffend den Vorauszahlungsbescheid für 1998 und die Folgejahre erschließen sich mittelbar aus der gegen den Einkommensteuerbescheid für 1996 erhobenen Berufung.

2.3. Das Finanzamt legte die Berufungen der FLD für Wien, Niederösterreich und Burgenland, Senat V, als Rechtsmittelbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

3. Das Verfahren in zweiter Instanz

3.1. Im Zeitraum der Zuständigkeit der FLD

Anlässlich der Vorsprache von Organen der damaligen steuerlichen Vertretung beim Referenten am 15. April 1999 wurden rechtliche Natur und technische Funktion der Hypotax erläutert: Die in US\$ angesetzten Bruttobezüge würden in Österreich um die dem Dienstnehmer nicht ausbezahlten Beträge (Vorteile aus dem Dienstverhältnis), insbesondere um die auf Grund originärer Nettolohnvereinbarung ein behaltenen (noch fiktiven) Steuerbeträge an österreichischer Lohn- und Einkommensteuer verringert (= Nettozufluss *vor* US-Steuern).

Daher falle – wie in den gesprächsgegenständlichen „W 2 Analyses“ berücksichtigt – im jeweiligen Steuerjahr zunächst nur eine geringere österreichische Einkommensteuer an, welche jedoch als vom Dienstgeber (ausl ArbG bzw. inl ArbG) später voll getragene Lohn- und

Einkommensteuer im Zeitpunkt der Fälligkeit bzw. im Zahlungsjahr die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erhöhe. Soweit nicht die laufend einbehaltene und abgeführt Lohnsteuer betroffen sei (hier werde die Lohnsteuerbemessungsgrundlage sofort hochgerechnet), also im Umfang der aus der Veranlagung zur Einkommensteuer resultierenden Abgabennachforderung, verschiebe sich die Erfassung eines solchen geldwerten Vorteils aus dem Dienstverhältnis im Wege der Veranlagung jeweils um ein Jahr, letztmalig in das Jahr der Veranlagung für das Kalenderjahr des Wegzuges aus Österreich. Der Wegzug sei im Februar 1999 erfolgt, dem Finanzamt werde der entsprechende amtliche Meldezettel umgehend übermittelt. – Der für 1994 erklärte Verlust aus Vermietung und Verpachtung in den USA werde nicht mehr geltend gemacht.

Dem Berufungssenat V der FLD, welcher die Lohnsteuerprüfungsabteilung des Finanzamtes** des inl. ArbG um Überprüfung der lohnsteuerlichen Bemessungsgrundlagen im Streitzeitraum 1994 bis 1996 und um Beantwortung von Fragen an das Steuerbüro X ersucht hatte, wurde folgende Auskunft der Prüferin zuteil: Der Sachbearbeiter des Steuerbüros sei außer Stande gewesen, die gestellten Fragen zu beantworten. Die Höhe der Bezüge und Sachbezüge werde in Wien ermittelt und per Fax an das Steuerbüro übermittelt. Die Beträge (Bruttobezug, Sachbezüge PKW und Quartier) seien bereits in ATS umgerechnet. Wie sie ermittelt würden sei im Steuerbüro nicht bekannt. Das Lohnkonto unterscheide sich nicht von den Lohnkonten anderer (inländischer) Dienstnehmer. Daraus sei nicht ersichtlich, dass es sich beim Bw um einen vom ausl. ArbG entsandten Dienstnehmer handelt. – Die Lohnkonten für 1996 bis 1998 würden übermittelt, jene für 1994 und 1995 befänden sich in einem ausgelagerten Archiv und könnten auf Wunsch nachgereicht werden, wären jedoch einfacher gleich beim Wiener Zweig des Unternehmens erhältlich (Auskunftspersonen benannt).

3.2. Am 1. Jänner 2003 wurde der UFS für das Rechtsmittel zuständig.

Mit Schreiben vom 19. März 2003 wurde der Bw aufgefordert, folgende Fragen zu beantworten und die angesprochenen Unterlagen vorzulegen:

3.2.1. Hypotax, hypothetical FICA

Existenz und Führung des "Ausgleichskontos" hinsichtlich seiner Dotierung und Verwendung seien in geeigneter Form nachzuweisen. Darüber, wann und in welcher Höhe die auf Grund behaupteter originärer Nettolohnvereinbarung vom Arbeitgeber getragene Mehrbelastung an Steuern und Sozialabgaben in Österreich vom Arbeitgeber tatsächlich übernommen wurde, sei gleichfalls der belegmäßige Nachweis zu führen.

Um die vom Arbeitgeber gewählte Vorgangsweise hinsichtlich der den Österreichieinsatz betreffenden Vergütungen steuerlich beurteilen zu können, sei volle Kenntnis der vom Bw mit dem amerikanischen Stammarbeitgeber und mit der österreichischen Konzerntochter (...)

geschlossenen Verträge oder sonstigen Vereinbarungen ebenso unerlässlich wie der buch- und bankmäßige Nachweis der die Entlohnung betreffenden Zahlungsflüsse: an den Bw, an das "Ausgleichskonto" und an die österreichische Finanzverwaltung. Um Vorlage dieser Beweismittel im jeweiligen Original und, soweit nicht in deutscher Sprache abgefasst, auch in beglaubigter Übersetzung werde ersucht.

Die "Hypo-tax" sei dem Bw laut Aktenlage vor Auszahlung der Dienstbezüge in Höhe fiktiver amerikanischer Steuerbelastung vom vereinbarten Bruttolohn abgezogen worden. Sie habe anscheinend die vom Arbeitgeber für den Bw übernommenen Zahlungen an Einkommensteuer korrigieren sollen. Dem Anschein nach treffe dies sinngemäß auch auf die hypothetical FICA (*vom UFS verstanden als:* fiktive Sozialversicherungsbeiträge an eine der inländischen gesetzlichen Sozialversicherung vergleichbare US-Einrichtung) zu.

Hätten derartige, periodisch oder abschließend übernommene Dienstgeberleistungen (*gemeint:* an die Republik Österreich als Steuergläubiger) die vorenthaltenen Beträge überstiegen, so stellten sie insoweit einen Vorteil aus dem Dienstverhältnis dar und wären dementsprechend in Österreich steuerlich zu erfassen gewesen. Sei der vorenthaltene Betrag nicht niedriger als die im Einsatzstaat anfallende (*Lohn- und Einkommen-*) Steuer, so würde der Arbeitgeber vereinbarungsgemäß keine Mehrkosten zu übernehmen haben und daher keinen weiteren Vorteil aus dem Dienstverhältnis gewähren. In diesem Fall sei nichts nachzuerfassen. Offenbar seien die einem "Ausgleichskonto" gutgebrachten "Hypotax-" Beträge der insoweit vom Bw zu tragenden Einkommensteuer im Einsatzstaat zugeordnet und hätten nach Art eines Voraus-Depots bei der Zahlungsstelle das steuerpflichtige Einkommen des Abgabepflichtigen nicht gemindert.

3.2.2. Hinsichtlich der hypothetischen FICA-Beträge sei zu klären,

- auf welcher Rechtsgrundlage die Einrichtung FICA beruhe und welcher Art die von ihr erbrachten Leistungen seien;
- ob und inwieweit der Bw in Österreich von der Pflicht zur Beitragsleistung in die gesetzliche Sozialversicherung (*gemeint:* Pensions-, Kranken- und Unfallversicherung) befreit war;
- in welchem Umfang in Österreich erhobene Arbeitnehmerbeiträge vom Arbeitgeber getragen worden seien;
- ob die Vorwegabzüge nachweislich endgültig beim Arbeitgeber verblieben seien und als Korrekturpost zur höheren übernommenen Beitragszahlung in Österreich gedient hätten.

Zu klären sei auch, ob und in welcher Höhe der Stammarbeitgeber die zurück behaltenen Beträge für die Zahlung von Beiträgen zu einer ausländischen Pflichtversicherung, die einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspricht (§ 16 Abs.1 Z.4 lit.f EStG 1988), oder

von Beiträgen an eine ausländische Pensionskasse auf Grund ausländischer gesetzlicher Verpflichtung (§ 16 Abs.1 Z.4 lit.h EStG) verwendet habe.

3.2.3. Kosten einer doppelten Haushaltungsführung

Anhand von überprüfbaren Unterlagen sei nachzuweisen,

- wie der im Heimatstaat USA aufrecht erhaltene Wohnsitz während der Dauer des Einsatzes in Österreich verwendet und betreut worden sei und welche nicht überwälzbaren Kosten dem Bw dort erwachsen seien; 1994 sei das Objekt offenbar vermietet gewesen;
- wohin der Bw nach dem Verlassen Österreichs 1999 verzogen sei und wie mit dem amerikanischen Wohnsitz verfahren wurde;
- wo die Familie während des Entsendungszeitraumes 04/1994 bis 02/1999, aber auch vorher und nachher, den gewöhnlichen Aufenthalt hatte;
- und, sofern die Familie nicht nach Österreich mitgezogen sei, aus welchen objektiven Gründen dies geschah: Bekannt zu geben seien Art und Ort der Erwerbstätigkeit der Ehegattin, die Daten der haushaltsgerechten Kinder, die von diesen in den USA besuchten Schulen sowie deren jeweilige Lehrpläne.

3.3. Der – seit Erlöschen der Vollmacht am 18. Februar 2000 ehemalige – Vertreter des Bw veranlasste in Reaktion auf diesen Vorhalt eine als Auskunftserteilung (§ 143 BAO) zu wertende Eingabe des steuerlichen Vertreters des inl. ArbG vom 26. Mai 2003, welcher sich darin auf ein Mandat des Bw berief ("unser Klient"). Darin wird unter Bezugnahme auf die Fragen des UFS wie folgt ausgeführt:

3.3.1. Hypotax = hypothetische Steuer

Der Bw sei vom amerikanischen Dienstgeber K für den Zeitraum vom 20. April 1994 bis 1997(!) konzernintern nach Österreich entsandt worden. Für die Dauer dieser Entsendung sei eine "Nettolohnvereinbarung" getroffen worden. Von der auszahlenden Stelle des Entsendestaates werde ein Betrag vom Bruttogehalt abgezogen, den die Firma zuvor als theoretische Steuer vom Heimatstaat errechne. Der Arbeitgeber übernehme dafür alle sonst vom Arbeitnehmer im Gaststaat zu tragenden Steuern. Dadurch solle gewährleistet werden, dass der entsendete Dienstnehmer im Gaststaat jenen Betrag erhält, den er bei der Ausübung der Tätigkeit im Heimatstaat erhalten hätte. Es handle sich somit bei dieser Hypotax **nicht** um geldwerte Vorteile aus dem Arbeitsverhältnis. – Die Anwendbarkeit der Nettolohnvereinbarung und der hypothetischen FICA ("Federal Insurance Contributions Act") auf den vorliegenden Fall ergebe sich aus der damalig anzuwendenden "Tax Equalization Policy" des Stammarbeitgebers (Verweis auf eine – *tatsächlich nicht beigelegte* – Anlage "K Tax Equalization Policy", Seiten 2-5). Demnach sei ein Steuerausgleichsverfahren (Tax equalization procedure) angewendet worden:

Dadurch würden die jährlichen Gesamtsteuerkosten, die der entsendete Dienstnehmer zu tragen habe, jenen entsprechen (die anfielen), wenn er in den USA verblieben wäre und dort gearbeitet hätte. Die Gesellschaft profitiere von der Anwendung der für die Tätigkeit im Ausland in der amerikanischen Steuererklärung gewährten Einkommensteuerfreibeträgen (foreign earned income exclusion, housing exclusion) sowie den anrechenbaren ausländischen Steuern. Dieser Steuerausgleich werde durch die Erhebung (Einbehaltung) einer hypothetischen Landes- und Bundeseinkommensteuer des DN erzielt. (Im Gegenzug) komme die Gesellschaft für die dem DN entstehenden Steuern in den USA wie auch im Ausland auf.

vorläufige hypothetische Einkommensteuer (estimated hypothetical income tax)

Im Wege des Abzugsverfahrens, ähnlich jenem, dem amerikanische Arbeitnehmer unterlagen, behalte die Gesellschaft die geschätzte hypothetische Einkommensteuer ein. Diese vorläufige hypothetische Steuer werde kalkuliert

- am Beginn der Entsendung
- bei Erhöhung des Grundgehaltes
- wenn Änderungen der persönlichen Situation des entsendeten DN gemeldet würden (z.B. Familienstand,...).

Eine hypothetische Abzugssteuer werde von sämtlichen Gehaltsbestandteilen, die **nicht** mit der Entsendung im Zusammenhang stünden und die der DN tatsächlich erhalte, kalkuliert und einbehalten. Sie werde anhand des am nächsten gelegenen anwendbaren Bundes- und Landesgrenzsteuersatzes geschätzt. Bei Erstellung der endgültigen hypothetischen Steuerkalkulation werde der effektiv anzuwendende Steuersatz berücksichtigt.

Bei nach Übersee entsendeten DN würden alle Vergütungen und Zulagen im Zusammenhang mit der Entsendung von der geschätzten endgültigen hypothetischen Einkommensteuererklärungskalkulation ausgenommen und somit steuerfrei zugewendet, um sicherzustellen, dass dem entsendeten DN keine zusätzlichen Belastungen entstehen.

endgültige hypothetische Einkommensteuer (final hypothetical income tax)

Die endgültige hypothetische Einkommensteuer entspreche der gesamten Steuerverpflichtung, welche dem entsendeten DN erwachse. Dafür sei u. a. das

Firmeneinkommen

zu beachten. Dieses bestehe aus dem Gehalt abzüglich der Dienstnehmerbeiträge und anderer Abzüge vor Steuern, zuzüglich leistungsabhängiger, laufend bezogener Entgelte. Vorteile aus steuerbegünstigten wie auch nicht begünstigten Zusagen (deferred compensation) und betrieblichen Pensionszusagen oder Pensionsplänen gälten dann als hypothetisches Einkommen, wenn sie von der Gesellschaft an den entsendeten DN tatsächlich

ausbezahlt würden. Für den Fall, dass der DN nur einen Teil des Jahres in Übersee verbringe, werde für die Berechnung der endgültigen hypothetischen Einkommensteuer das Grundgehalt des Auslandsaufenthaltes wie auch jenes des Heimatstaates herangezogen.

3.3.2. FICA / Federal Insurance Contribution Act / Sozialversicherungsrecht der USA

FICA (Sozialversicherungsrecht der USA) sei der Oberbegriff (und die Rechtsgrundlage) für zweierlei Sozialversicherungsbeiträge, die der Arbeitgeber bei Auszahlung des Arbeitslohns an den Arbeitnehmer einzubehalten und abzuführen habe. Es handle sich um Beiträge zur sozialen Mindestabsicherung (social security tax = Pensionsversicherung, ca. 6%) und zur Krankenversicherung (Medicare, ca. 1,5%).

Die damalig anzuwendende "Tax Equalization Policy" des Konzernarbeitgebers führe dazu Folgendes aus (Verweis auf die *tatsächlich nicht angeschlossene* Anlage, Seite 9 – 10):

Um die Sozialversicherungspflicht des entsendeten Dienstnehmers zu minimieren, behalte die Gesellschaft beim DN auch eine hypothetische US Sozialversicherungssteuer ein. Damit sollten dessen FICA-Beiträge dem Level des Heimatstaates angepasst werden. Demnach komme der DN während des Jahres für den Ausgleich jener Steuern aufgrund des FICA selbst auf, welche er für das Grundgehalt und andere Vorteile zu bezahlen habe.

Bonuszahlungen unterliegen der hypothetischen FICA zum Zeitpunkt der Zahlung, diesbezüglich werde ausschließlich die staatliche Krankenversicherung (Medicare, 1,5%) auf hypothetischer Basis einbehalten, sofern die Höchstbeitragsgrundlage zur Pensionsversicherung bereits überschritten sei. Der Abzug für Medicare könne sich auch während des Jahres ändern, wenn der DN Auszahlungen aus Pensionsplänen erhalte.

Soweit der entsendete DN für alle Hypo-FICA Steuern (*Beiträge*) aufkomme, die er zu zahlen (*zu tragen*) habe, übernehme die Gesellschaft alle FICA Steuern für das Welteinkommen des entsendeten DN.

Der für den Bw einschreitende steuerliche Vertreter erläuterte dies an einem abstrakten Rechenbeispiel. Demnach wurde die auf DN-Seite anfallende, vom Arbeitgeber bezahlte FICA-Gesamtschuld mit den selben US-amerikanischen Beitragssätzen:

- FICA Pension: 6,2% von der Höchstbeitragsgrundlage;
- FICA Medicare: 1,45% ohne Höchstbeitragsgrundlage

berücksichtigt wie die beim DN "hypothetisch" (*tatsächlich*) einbehaltenen, durch Ausschluss bestimmter Welteinkommensteile ("Zahlungen aus Übersee, netto" und "Sachbezugswert") in Summe niedrigeren, Beiträge.

Der vom Arbeitgeber übernommene FICA-Gesamtschuldbetrag scheine auf der Gehaltscheckliste als "FICA Vorauszahlung" auf.

3.3.3. Kosten der doppelten Haushaltsführung

1994 habe der Bw sein Haus in den USA vermietet und dementsprechende Einkünfte gehabt.

Es seien keine Kosten der doppelten Haushaltsführung beantragt worden.

1995 habe er das Haus verkauft und ein anderes in den USA gekauft. Das neue Haus sei nicht mehr vermietet, sondern von ihm und seiner Frau sowohl während als auch nach der Entsendung benutzt worden. Im Anschluss an den Aufenthalt in Österreich seien der Bw und seine Frau in die USA zurückgekehrt.

3.4. Der UFS forderte das Finanzamt auf, nach Erhebung und Bekanntgabe allfälliger weiterer Beweise, etwa im lohnsteuerlichen Bereich an Hand der Unterlagen des Arbeitgebers sowie anhand aufliegender oder ergänzter Beilagen zu den Einkommensteuererklärungen für die Folgejahre, zu dem nunmehr ergänzten Berufungsvorbringen Stellung zu nehmen:

3.4.1. Hypotax, hypothetical FICA

- Wurden für die Jahre 1997ff. die tatsächlichen Nettolohnauszahlungen buch- oder bankmäßig nachgewiesen?
- Wurden im Entsendezeitraum vom inl ArbG allenfalls geleistete Nachzahlungen zum Ausgleich der gegenüber einer fiktiven US-amerikanischen Belastung vergleichsweise höheren inländischen Lohnsteuer- bzw. Sozialabgabenbelastung buch- oder bankmäßig nachgewiesen?
- Wurde nachgewiesen, dass und in welcher Höhe der inl oder der ausl ArbG die, von ihm auf Grund einer "Nettolohnvereinbarung" zu tragende Mehrbelastung des Dienstnehmers (Bw) mit österreichischen Steuern und Sozialabgaben bei Beendigung des Österreicheneinsatzes oder nach dem Verlassen Österreichs tatsächlich übernommen hat?

3.4.2. Stock option gains, Grundfrage

- Inwieweit wurden diese Vorteile für im Inland gegenüber dem inl oder ausl ArbG erbrachte Dienstnehmerleistungen eingeräumt? Inwieweit konnten diese oder auch aus früheren Zeiträumen gesammelten Optionsansprüche vom Bw während der Dauer seiner unbeschränkten Steuerpflicht in Österreich ausgeübt werden?

3.4.3. Strittige Verdienstkomponenten auch in den Folgejahren?

- Welche Ansätze für stock options, Bonus, hypothetical FICA, Home leave, stock dividends und storage fees finden sich in den Erklärungen bzw. Steuerbescheiden 1997ff?

3.5. In seiner Äußerung vom 25. November 2003 führte das Finanzamt aus:

- Betreffend Thema Hypotax sei in einem Gespräch (*o. D., kein Vermerk im Akt*) auf die diversen Eingaben verwiesen worden;
- betreffend Einkünfte aus Kapitalvermögen sei eine ergänzende Darstellung eingebbracht worden, um Unstimmigkeiten in den bisherigen Beilagen und Eingaben (Höhe der Kapitalein-

künfte – darauf entfallende Steuern) zu klären (Hinweis auf Aufstellung im Akt, betrifft die Jahre 1995ff).

3.6. Im weiteren Verfahren berief sich die zuletzt einschreitende Steuerberatungskanzlei erneut auf ihre vom Bw erteilte Vertretungsvollmacht einschließlich einer Zustellungsbevollmächtigung, empfahl jedoch dem UFS, in Angelegenheiten der Lohnverrechnung 1994ff den darüber allein informierten inl. ArbG zu befragen. Daraufhin nahm der UFS mit dem inl. ArbG des Bw Kontakt auf und ersuchte um Auskunft und Aufklärung zu folgenden Themen:

- tatsächlich angewandter Umrechnungskurs von US\$ in ATS bei Anweisung der Bezüge und sonstigen Vorteile aus dem Dienstverhältnis;
- Berechnung und Einbehalt sowie Verwendung von Hypotax-ESt, Hypo-FICA und Hypotax-FICA;
- Einräumung von stock options, Erzielung von stock option gains; Zuordnung zu den Zeiträumen von DN-Leistungen im Inland, Recht der Optionsausübung; Berechnung, Einbehalt und Verwendung von darauf entfallender Hypotax;
- Berechnung/Wertermittlung von Abzügen und Sachbezügen, insbesondere für den zur Verfügung gestellten Wohnraum.

Die vom inl. ArbG benannte Auskunftsperson ersuchte jedoch den UFS, sich direkt an die steuerliche Vertretung des Bw zu wenden, um von dort die erforderlichen Auskünfte in die Wege leiten zu lassen. Daraufhin hielt der UFS dem Bw im Wege seiner nunmehrigen steuerlichen Vertretung folgende Fragen und Bedenken vor:

Der Bw wurde aufgefordert, die im Antwortschreiben vom 26. Mai 2003 erwähnte Anlage sowie die im ersten Vorhalt angesprochenen Unterlagen und Beweismittel vorzulegen; die Rechtsmittelbehörde könne aufgrund des bisherigen Vorbringens den verwirklichten Sachverhalt noch nicht beurteilen und ziehe – im Falle weiteren Ausbleibens von diesbezüglichen Ergänzungen – folgende Schlüsse:

- Die Hypotax sei mit freiwilligem Einverständnis des Bw (kraft Entsendungsvertrag) als Vorwegabzug der in Österreich veranlagten Einkommensteuer einbehalten worden und in voller Höhe so zu behandeln wie Einkommensteuer(Rest)-Zahlungen des Bw selbst, nämlich als zur Steuerbemessungsgrundlage zählende (diese nicht mindernde) Personensteuern (§ 20 Abs 1 Z 6 EStG1988).
- FICA und Medicare seien (nur) im Ausmaß nachgewiesener Beitragspflicht als Werbungskosten abziehbar. Die US-amerikanische Einkommensteuererklärung für 1996 sei ins Deutsche zu übersetzen und zu erläutern, bei Weiterbestehen von Unklarheiten seien auch die US-Steuererklärungen für die übrigen Streitjahre vorzulegen und zu erläutern.

-
- Die Sachbezüge "Wohnraum" würden mit den im Vergleich zu den Werten laut VO für 1993ff höheren Realwerten laut Mietvertrag (nach Abzug von 25 %) angesetzt, der Mietvertrag sei vorzulegen.
 - Kosten einer doppelten Haushaltsführung würden nicht anerkannt, weil angesichts der Dauer der Entsendung nach Österreich und mangels Erwerbseinkünften der Ehegattin in den USA die Beibehaltung des amerikanischen Zweitwohnsitzes aus nicht berücksichtigungswürdigen privaten Gründen erfolgt und der Nachzug der Familie zumutbar gewesen sei.
 - Der Neuberechnung von anrechenbarer US-amerikanischer Bundeseinkommensteuer mit dem auf die auch in Ö. erfassten Kapitaleinkünfte entfallenden (aliquoten) Anrechnungshöchstbetrag werde nunmehr zugestimmt, sofern es sich bei der im Akt befindlichen Neuberechnung um eine Berufungs einschränkung handle; um entsprechende Klarstellung werde ersucht.

3.7. Die steuerliche Vertretung des Bw bzw. die von ihr benannten Auskunftspersonen aus dem Personalstand des inl. ArbG ergänzten den entscheidungswesentlichen Sachverhalt mit Antwortschreiben vom 10. August 2004 bzw. anlässlich einer persönlichen Vorsprache am 27. September 2004 wie folgt:

3.7.1. Im Antwortschreiben: Zum Thema Hypotax-Einkommensteuer wurde auf den Vorsprachetermin verwiesen. Zum Thema FICA-Beiträge wurde auf die Ausführungen im Schreiben vom 26. Mai 2003 verwiesen Aufgrund des Sozialversicherungsabkommens Ö/USA vom 13. Juli 1990 idF des Zusatzabkommens vom 5. Oktober 1995 sei für die Dauer einer Entsendung ein Verbleib im heimatlichen Sozialversicherungssystem möglich, der Nachweis erfolge über eine so genannte Entsendebestätigung (certificate of coverage). Diesbezügliche Auskunftspersonen aus dem Personalstand des inl. ArbG wurden benannt. Zu den Sachbezugs werten und deren Umrechnung von US\$ in ATS wurde ausgeführt, dass ein alljährlich festgelegter Konzernumrechnungskurs zu Grunde liege, und im Übrigen auf das noch folgende persönliche Gespräch verwiesen. Zur doppelten Haushaltsführung: Es handle sich um eine Konzernversetzung mit permanenter Abberufungsmöglichkeit, so dass dem Bw die Aufgabe des Hauptwohnsitzes in den USA nicht habe zugemutet werden können. Die österreichische Miete sei als Werbungskosten anzuerkennen, da es sich hierbei um eine effektive Mehrbelastung handle, die aus vorüber gehender Wohnsitzverlegung resultiere. Die Einkommensteuerrichtlinien gingen erst bei einer Entsendungsdauer von mehr als fünf Jahren von einer Verlagerung des Lebensmittelpunktes in das andere Land aus (Rz 7596). Private Gründe einer Aufrechterhaltung des Wohnsitzes im Heimatstaat seien wohl erst nach Ablauf von mindestens fünf Jahren anzunehmen. Zur Anrechnung US-amerikanischer Einkommensteuer wurde ersucht, den Anrechnungsbetrag nach der Formel

österreichische Einkommensteuer x ausländische Einkünfte : Einkommen"

zu berücksichtigen.

3.7.2. Im Gespräch mit dem Referenten des UFS am 27. September 2004 wurde vorgebracht: Die im Steuerakt des Finanzamtes befindliche Neuberechnung der Anrechnungshöchstbeträge an amerikanischer Einkommensteuer für die Jahre 1995 bis 1998 stelle eine Einschränkung des Berufungsbegehrens dar. Zur Frage der doppelten Haushaltsführung wurde, bisherige Vorbringen teilweise wiederholend, ausgeführt: Nach dem Verlassen Österreichs sei der Bw glaublich in die USA zurückgekehrt. Er sei immer noch Dienstnehmer des Konzerns. Den Unterlagen zufolge habe er den, nach Verkauf des 1994 vermieteten Hauses erworbenen Wohnsitz während der Entsendung nach Österreich genutzt. In den Entsenderichtlinien des Konzerns würden die Entsendeten ermutigt, ihren Wohnsitz im Heimatstaat USA für den Fall der Rückberufung beizubehalten. *Anm.: Über Aufforderung des Referenten, Dienstvertrag und Dienstordnung des Konzerns vorzulegen, reichte die steuerliche Vertretung im Zuge einer weiteren Vorhaltsbeantwortung am 4. Februar 2005 einen Auszug aus den erwähnten Entsenderichtlinien (in englischer Originalsprache) nach.* Zur Frage der Auszahlungswährung und zu den Sachbezugswerten wurde vorgebracht, dass die Auszahlungsbeträge stets in US\$ berechnet und dass Dienstnehmer des Konzerns ohne Rücksicht auf den Einsatzstaat auf Dollarbasis entlohnt würden; Sachbezüge seien mit den Verordnungsansätzen berücksichtigt worden.

Zum Thema FICA: Da die US-amerikanische Pflichtversicherung auf Grund des Abkommens Ö/USA bei Nachweis der Beitragsleistungen von Arbeitgeber und Dienstnehmer die ansonsten gegebene Pflicht zur Beitragsleistung in die gesetzliche Sozialversicherung im Einsatzstaat ersetze, sei die entsprechende Beitragspflicht in Österreich entfallen.

Zum Thema Hypotax: Wie aus einem schematischen (handschriftlichen) Rechenbeispiel ersichtlich, könne es bei Hochrechnung des Nettobezuges um die in Österreich anfallende Lohnsteuer von den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zu einem höheren Bruttobezug kommen als nach amerikanischer Lohnverrechnung. Damit sei aber der geldwerte Vorteil der Übernahme von Mehrsteuern (mehr als in den USA) durch den Arbeitgeber berücksichtigt. Im Grunde werde bei stock options, die im Wege der Veranlagung oder schon bei der Lohnverrechnung erfasst würden, sinngemäß vorgegangen. Die Klärung der übernommenen Steuern könne im Zuge der Sichtung der Beilagen zu den Einkommensteuererklärungen im Zusammenhang mit der Lohnverrechnung erfolgen. Möglicherweise stelle sich dann heraus, dass ein Teil der stock options nicht auf Dienstnehmerleistungen im Einsatzstaat Österreich zurück zu führen ist und daher außer Ansatz bleibe.

Zur doppelten Haushaltsführung ergänzte der erschienene Vertreter des inl ArbG, dass der Konzernarbeitgeber beim entsendeten Dienstnehmer zunächst einen bestimmten Betrag für erwartete Wohnsitzkosten im Heimatland vom ausl Bruttolohn vorweg abziehe, sodann aber die gesamten Wohnungskosten im Einsatzstaat übernehme. Dem Dienstgeber sei also an der Beibehaltung des Dienstnehmerwohnsitzes im Heimatstaat aus betrieblichen Gründen gelegen.

Das am 28. September 2004 zur Gegenzeichnung an die steuerliche Vertretung des Bw übermittelte Gesprächsprotokoll wurde von dieser weder unterfertigt noch retourniert, an seinem Inhalt jedoch auch im betreffenden Antwortschreiben vom 4. Februar 2005 nichts korrigiert. Zur doppelten Haushaltsführung wurde dort – unter Aufrechterhaltung des Berufungsantrages – die Wohnsitzadresse des Bw und seiner Familie ab 1998 bekannt gegeben.

3.8. Mit Schreiben vom 9. Juni 2005 wurden dem Bw Abstimmungsdifferenzen zwischen der so genannten „Allocation of Compensation“ (Zusammenfassung von Lohnverrechnungsdaten) und den jeweils niedrigeren Lohnzetteldaten für die Jahre 1995 und 1996 vorgehalten sowie um Aufklärung an Hand von in deutscher Sprache abgefassten Unterlagen ersucht. – Von den nicht lohnversteuerten Einkommensteilen seien bestimmte Beträge vom Arbeitgeber als „Hypotax“ einbehalten worden. Es sei aber nicht ersichtlich, wann und in welchem Ausmaß die veranlagte Einkommensteuer 1994, 1995 und 1996, die vom Arbeitgeber getragen werde, die Steuerbemessungsgrundlage erhöht habe. Aus den Beilagen zu den Steuererklärungen für die Folgejahre gehe das nicht eindeutig hervor. Eine genaue Darstellung sei nachzureichen.

3.9. Darauf antwortete die steuerliche Vertretung mit Schreiben vom 15. Juli 2005 wie folgt: Die erstangeführten Abstimmungsdifferenzen seien in beiden Jahren negativ. Aufgrund der Umrechnung der Bezüge nach österreichischem Steuerrecht ergebe sich also, dass keine weiteren Bezüge in die österreichischen Steuererklärungen aufzunehmen waren, da sich keine positive Differenz bezüglich der erhaltenen Bezüge ergebe. Mit näher bezeichneten Buchungstagen in 1998 seien an Einkommensteuer für 1994, 1995 und 1996 Beträge von S 237.924,00, S 1.521.123,00 und S 161.253,00 vorgeschrieben, diese jedoch bis auf einen ESt-Betrag für 1995 von S 653.862,00 noch im Jahre 1998 ausgesetzt und somit nicht entrichtet worden. Die so verbliebene Steuernachzahlung für 1995 sei 1998 geleistet und im Betrag von S 558.668,61 als steuerpflichtiger Bezug für vom Dienstgeber übernommene Einkommensteuer 1995 in die Steuererklärung für 1998 aufgenommen worden. Dieser (geringere) Betrag ergebe sich aus der amerikanischen Steuererklärung 1998, die eine Steuerzahlung für öEST 1995 iHv US\$ 51.202,98 ausweise (umgerechnet S 653.350,02; der Kurs lt. AÖFV von 12,4417 ergebe S 637.052,06). Da nun an Hypotax im Jahr 1998 S 78.383,46 zusätzlich vom Gehalt abgezogen worden seien, ergebe sich ein steuerpflichtiger Bezug für übernommene Einkommensteuer 1995 in genannter Höhe von S 558.668,61, der

wie erwähnt in die Einkommensteuererklärung für 1998 aufgenommen worden sei. Der Betrag von S 16.809,94 resultiere aus der oben angeführten Kursdifferenz zur geleisteten Steuerzahlung für 1995 und stelle als übernommene Einkommensteuer 1995 einen zusätzlichen steuerpflichtigen Bezug im Jahr 1998 dar.

3.10. Nachdem der Aufforderung zur Erläuterung von Abstimmungsdifferenzen nicht nachgekommen worden war, ersuchte der UFS mit Schreiben vom 8. September 2005 neuerlich um Aufklärung anhand überprüfbarer Berechnungen und Unterlagen in der hiesigen Amtssprache; andernfalls müssten die Differenzen, soweit sie nicht auf der Umrechnung in inländische Sachbezugswerte beruhten, dem steuerpflichtigen Einkommen hinzugerechnet werden.

3.11. Mit Schreiben vom 18. November 2005, beim UFS eingelangt am 25. November 2005, antwortete die steuerliche Vertretung des Bw wie folgt:

3.11.1. Zu Vorhaltsfrage 1 (Lohnkontenvorlage, Abrechnungsdifferenzen zu Lohnzetteln): Die Jahreslohnkonten für 1994 und 1995 wurden übermittelt. Mit Schreiben vom 14. Juli 2005 sei eine Aufstellung über die Differenzen 1995 und 1996 übermittelt worden. Beiliegend werde nochmals eine Abstimmung zwischen den in der Lohnverrechnung berücksichtigten Gehaltsbestandteilen und den in der "US Federal Tax return" (Steuererklärung) ausgewiesenen Bezügen übermittelt. Zu beachten sei, dass die in der Lohnverrechnung angesetzten Werte laufend anhand der, der österreichischen Gesellschaft übermittelten "International Expatriate Pay Schedules" (kurz: IEPS) – Verweis auf die Beilage – ermittelt worden sei.

Das Nettogehalt sei anhand der IEPS mit April, Juli und Oktober jeden Jahres neu berechnet worden. Für 1995 lägen nur mehr die IEPS von April, Juli und Oktober 1995 auf, nicht jedoch das Schedule von Oktober 1994, welches das Nettogehalt für die Monate Jänner bis März 1995 ausweise. Für 1996 liege ebenfalls nur ein Schedule, nämlich von Oktober vor. Dadurch ergäben sich geringfügige Abweichungen bei den vorgenommenen Abstimmungen (Beilage 1), die eben darauf beruhten, dass das IEPS für das erste Quartal 1995 nicht vorliege.

Zu beachten sei weiters, dass das in den USA ausbezahlt und in der österreichischen Lohnverrechnung hochgerechnete Nettogehalt am österreichischen Lohnkonto als "Abzug Vorschuss" ausgewiesen sei. Grundsätzlich sei anhand der Beilage bewiesen worden, dass das in der amerikanischen Einkommensteuererklärung und das in der österreichischen Lohnverrechnung berücksichtigte Nettogehalt übereinstimmten.

Differenzen ergäben sich bei den Sachbezugswerten KFZ und Wohnung, da das österreichische und das amerikanische Einkommensteuerrecht unterschiedliche Bewertungsmethoden vorsähen. Diese Abweichungen seien somit erklärbar.

Zu den "Foreign Taxes paid" sei anzumerken, dass in der US Federal Tax Return irrtümlich auch die Lohnnebenkosten, nämlich DB, DZ und Kommunalsteuer, als vom Dienstgeber übernommene Einkommensteuer als steuerpflichtiger Gehaltsbestandteil angesetzt worden sei.

3.11.2. Zu Vorhaltsfrage 2 (Wertansatz Dienstwohnung):

Der Wert sei mit 75% der Mietkosten (ATS 30.000,-), also mit ATS 22.500,- in der Lohnverrechnung angesetzt worden.

3.11.3. Zu Vorhaltsfrage 3 (Nachvollzug der beantragten Steueranrechnung 1995 und 1996)

Übermittelt würden die ins Deutsche übersetzten Federal income tax returns der Jahre 1995 und 1996. Die Einzahlungsbelege hätten vom ausl. ArbG nicht mehr zur Verfügung gestellt werden können.

Über die Berufungen wurde erwogen:

4. Einkommensteuer für 1994, 1995, 1996

4.1. Hypotax

Hinsichtlich der im Wege des Lohnsteuerabzuges erfassten Diensteinkünfte des Bw begegnet die Vorgangsweise des Arbeitgebers nach entsprechender Aufklärung im Berufungsverfahren vor dem UFS keinen Bedenken mehr: Denn die für eine gedachte – nicht verwirklichte! – Besteuerung in den USA vorweg einbehaltenen Beträge (hypothetical income tax) standen dem Bw tatsächlich niemals zur Verfügung, während die effektiv einzubehaltende inländische Lohnsteuer der Lohnsteuerbemessungsgrundlage hinzugerechnet wurde.

Hinsichtlich jener zurückbehaltenen Hypotax-Beträge, die einer fiktiven Besteuerung in den USA von im Inland veranlagtem Einkommen entsprachen, kam im Verfahren hervor, dass die auf strittigen Bemessungsgrundlagen beruhenden Steuernachforderungen bis auf einen unstrittigen Betrag aus der Veranlagung für 1995, der 1998 vom Arbeitgeber für den Dienstnehmer entrichtet wurde und die Einkommensteuerbemessungsgrundlage des Zahlungsjahres – von einer augenscheinlich unberücksichtigt gebliebenen Kursdifferenz abgesehen – erhöhte, gemäß § 212a BAO ausgesetzt und bislang noch nicht entrichtet wurden. Einerseits konnte der Bw somit über die als Hypotax ihm vorenthaltenen Beträge (Bezugsteile) nicht verfügen, andererseits wurde er abgesehen vom erwähnten Teilbetrag für 1995 von seiner Pflicht zur Entrichtung der, infolge Aussetzung der Einhebung noch nicht fällig gewordenen, veranlagten Einkommensteuer 1994, 1995 und 1996 bis dato nicht durch entsprechende Zahlungen des Arbeitgebers entlastet; diese Entlastung war (und ist) insoweit zu erwarten, als Steuernachzahlungen durch den ehemaligen inkl ArbG erfolgten bzw. noch erfolgen, dies voraussichtlich mit Ablauf der Aussetzung der Einhebung nach Abschluss des gegenständlichen Rechtsmittelverfahrens, im Umfang des allfälligen Nachforderungsbetrages. Entlastende Steuernachzahlungen stellen beim nunmehr beschränkt steuerpflichtigen Bw jeweils einen Zufluss von Einkünften aus dem ehemaligen inländischen Dienstverhältnis dar, die gemäß § 98 EStG 1988 im Wege der Veranlagung zu erfassen sind. **Am Bw und dem Finanzamt wird es liegen zu vereinbaren, wie daraus resultierende weitere Vorteile aus dem ehemaligen Inlandseinsatz des Bw letztmalig und abschließend der Einkommensteuer unterzogen werden können.**

4.2. Hypo-FICA

Die vom ausl ArbG vorweg einbehaltenen Beiträge des Bw zur gesetzlichen Sozialversicherung in seinem Heimatstaat stellen Ersatzleistungen für die nach dem einschlägigen Abkommen Ö/USA im Einsatzstaat Ö nicht anfallenden (ersparten) gleichwertigen Beitragsleistungen dar und sind somit als Werbungskosten abzugsfähig. Gleiches gilt für die FICA Hypotaxbeträge.

4.3. Anrechnung US-amerikanischer Einkommensteuer auf die veranlagte Einkommensteuer

Bei Ermittlung der auf die veranlagte Einkommensteuer anrechenbaren US-amerikanischen Einkommensteuer war – abgesehen vom Streitjahr 1994, für das kein entsprechender Antrag gestellt wurde – auf das mit dieser Berufungsentscheidung adaptierte steuerpflichtige Welt-einkommen, auf den darin enthaltenen Anteil Kapitaleinkünfte und auf die nur dafür in den USA vom Bw entrichtete Steuer Bedacht zu nehmen. Im Verfahren war – missverständlich – vorgebracht worden, dass der ausl ArbG dem Bw sämtliche in Österreich und USA anfallende Steuern ersetze. Diesen Widerspruch zum Anrechnungsbegehrten klärte die steuerliche Vertretung des Bw dahin gehend auf, dass damit die auf das Dienstverhältnis (ausl und inl Einkünfte) entfallenden Steuern gemeint waren. Daher war die vom Bw selbst entrichtete US-amerikanische Einkommensteuer auf die veranlagte Einkommensteuer im zuletzt beantragten Ausmaß nach der weiter oben erwähnten Formel anzurechnen:

(in ATS)	1995	1996
steuerpflichtiges Welteinkommen siehe Steuerberechnung	4.721.592	4.075.323
Steuer gemäß § 33 EStG 88	2.234.060	1.916.310,00
ausl Einkünfte	144.955	241.758,00
- darauf öEST (maximal anrechenbar)	68.586,65	113.680,78
- darauf US-Steuer (anrechenbar)	49.968,70	77.086,49

4.4. Vermietung 1994

Da der Antrag auf Ausgleich eines Verlustes aus Vermietung und Verpachtung des in den USA gelegenen Grundstückes mit anderen Einkünften zurückgezogen wurde, unterbleibt ein diesbezüglicher Ansatz bei der Veranlagung zur Einkommensteuer für dieses Jahr. Gleichwohl ist fest zu halten, dass das Objekt dem Bw nicht als Zweithaushalt zur Verfügung stand; dementsprechend war auch der Antrag auf Berücksichtigung von Kosten einer doppelten Haushaltsführung zurück genommen worden und ist somit für dieses Streitjahr erledigt.

4.5. Doppelwohnsitz, doppelte Haushaltsführung

Der Bw ist mit seiner Familie 1994 nach Österreich übersiedelt und hat hier auf Basis eines Kostenersatzes durch den Arbeitgeber bis Februar 1999 gewohnt. Dieser Wohnsitz bildete demnach seinen – wenn auch nur auf die Dauer der Entsendung nach Österreich begründeten – *Familienwohnsitz*. Kosten einer doppelten Haushaltsführung sind ihm dadurch augenscheinlich nicht erwachsen: Das Einfamilienhaus in den USA war seit der Entsendung nach Großbritannien und während des gesamten Jahres 1994 vermietet, stellte folglich 1994 weder den Familienwohnsitz noch einen Kostenfaktor dar. 1995 wurde es ohne vorherige Eigennutzung verkauft und durch ein neu erworbenes Objekt ersetzt. Das neue Haus diente ab 1995 eigenem Vorbringen des Bw zufolge den Urlaubs- und gelegentlichen Besuchsaufenthalten des Ehepaars im Heimatstaat und im Übrigen der Vorsorge für eine Rückverlegung des Familienwohnsitzes nach Beendigung des Österreicheneinsatzes, letzteres wegen erwarteter

Rückberufung nach USA. Somit kann von einer „Beibehaltung“ des Familienwohnsitzes durch den Bw im Heimatstaat USA nicht gesprochen werden.

Sähe man die vom Arbeitgeber getragenen Kosten des Wohnsitzes in Österreich – wie beantragt – zur Gänze als beruflich bedingte Doppelwohnsitzkosten an, so würden damit auch Aufwendungen steuerlich anerkannt, die als nur einmal angefallene und keineswegs aus beruflicher Veranlassung erhöhte Kosten der Haushaltsführung gemäß § 20 Abs 1 Z 1 EStG 1988 vom Abzug ausgeschlossen sind. Nach der Rechtsprechung des VwGH kommen ***Mehraufwendungen*** des *Steuerpflichtigen selbst* infolge „Unzumutbarkeit der Aufgabe des Familienwohnsitzes“ als beruflich bedingte Doppelwohnsitzkosten sogar dann in Betracht, wenn die Familie des Steuerpflichtigen an den neuen Dienstort mit übersiedelt (E 20.12.2000, 97/13/0111, E 7.8.2001, 2000/14/0122; siehe Doralt, EStG Kommentar, Tz 355 zu § 4). Eine noch großzügigere Verwaltungspraxis bleibt nach Ansicht des UFS unbeachtlich. Die Mehrbelastung ist allerdings vom Steuerpflichtigen ziffernmäßig darzulegen. Sie ist von ihm auch nachzuweisen, wenn ihn wie hier, infolge des Bezuges zum Ausland und dementsprechend eingeschränkter Ermittlungsmöglichkeiten der Abgabenbehörde, eine erhöhte Mitwirkungspflicht trifft.

Der Bw hat ihm erwachsene Kosten für den erst während seiner Entsendung nach Österreich angeschafften Wohnsitz in den USA im gesamten Verfahren weder bekannt gegeben noch nachgewiesen. Ein durch Doppelwohnsitzführung entstehender Mehraufwand erscheint somit weder dargetan noch absetzbar.

4.6. Abstimmungsdifferenzen zum Lohnkonto; Umrechnungsdifferenzen

Die im Vorhaltsschreiben vom 8. September 2005 angesprochenen Abstimmungsdifferenzen zwischen inländischen Lohnkonto- und US-amerikanischen Vergütungsdaten wurden von der steuerlichen Vertretung mit Bekanntgabe einer speziellen Berechnungspraxis (gemäß IEPS) erläutert, wonach die zum Quartal angepasste Bezugsberechnung im Entsendestaat (dort: "Allocation of Compensation") mit der tatsächlichen Lohnauszahlung im Kalenderjahr regelmäßig nicht genau übereinstimme, obschon dies mangels Vorhandenseins der vollständigen Quartalsbelege des Konzernarbeitgebers aus 1994-1996 ziffernmäßig nicht mehr nachgewiesen werden könne. Diese Erklärung ist für den UFS plausibel. Die vorgehaltenen Bedenken hinsichtlich der Diskrepanzen, im Sinne höherer Dienstbezüge auf Dollarbasis als vom inländischen Arbeitgeber bescheinigt, erscheinen dem UFS somit nicht derart erhärtet, dass bloß aufgrund dieser Indizien die in ATS umzurechnenden Werte der US-amerikanischen Vorabrechnung anstelle der inländischen Lohnkontodaten – welche bei der weiter oben erwähnten Lohnsteuerprüfung keine Beanstandung erfuhren – in Ansatz gebracht werden könnten. Der Bw wurde nach einem konzernintern jährlich im Vorhinein fest gelegten Umrechnungskurs in ATS entlohnt. Es bleibt daher insoweit bei den laut inländischer Lohn-

verrechnung erklärten Bezugsansätzen. Allerdings sind bei der Veranlagung zur Einkommensteuer in Österreich die vom ausl. ArbG für den Bw in USA geleisteten Steuervorauszahlungen nicht erst mit der endgültigen Steuerfestsetzung und Restzahlung dort, sondern im Jahr des Zuflusses dieses Vorteiles aus dem Dienstverhältnis zu erfassen. Soweit "Utilities" und "Taxable Life Insurance" laut W2-Analysis gewährt, aber in den Beilagen zu den Steuererklärungen nicht berücksichtigt wurden, waren sie ebenfalls anzusetzen.

Hinsichtlich der lohnsteuerlich nicht erfassten Vorteile aus dem Dienstverhältnis ergaben sich bei der Umrechnung von US\$ in ATS zu dem für die Kalenderjahre 1994 (Mai bis Dezember) bzw. 1995 (ganzjährig) maßgeblichen Durchschnittskassenwert (siehe die im AÖFV monatlich kundgemachten Kassenwerte) Differenzen, die abweichend von den Ansätzen laut Steuererklärungen korrigierend zu erfassen waren: Gegenüber den Wertansätzen in der Lohnverrechnung (11,00 bzw. 9,93) und abweichend von den Erklärungsbeilagen (1994: vereinzelt 11,00 und 11,52; 1995: durchwegs 10,22) betrug der durchschnittliche Kassenwert je US\$ in diesen Zeiträumen ATS **11,24** bzw. ATS **10,14**.

1996 stimmen die erklärten Werte (ATS 10,58) mit den kundgemachten Werten überein.

Dies führt zu nachfolgend dargestellten Änderungen:

1994	US\$	konzernintern	Kassenwert	It. BE (ATS)	It Antrag
<i>in Lohnverrechnung erfasst:</i>					
Base Salary	101.769,30	11,00		1.119.462,30	1.119.462,30
Foreign Serv Prem	8.653,86	11,00		95.192,46	95.192,46
Foreign Liv Cost	29.051,02	11,00		319.561,22	319.561,22
- Housing Deduct.	- 13.551,76	11,00		- 149.069,36	- 149.069,36
Foreign Rent, davon 75 %	25.728,00		8x SB 30.000	240.000,00 180.000,00	124.000,00
Hypotax	- 24.168,00	11,00		- 265.849,10	- 265.849,10
Car Costs		Sachbezugswert		105.000,00	105.000,00
bezahlte Lohnst.	It Lohnkonto u. Bescheid			873.372,10	873.372,10
Zwischensumme		[KZ 210]	2.277.669,62	2.221.669,62	
stpfl. Bezüge	nach Abzug von KZZ 215, 220:	[KZ 245]	1.941.335,00	1.880.516,00	
<i>in Lohnverrechnung nicht erfasst:</i>					
Utilities	1.086,00	It Erkl 11,00	11,24	12.206,64	11.946,00
F. I. Tax Advance	2.739,73		11,24	30.794,57	30.137,03
Stock dividends	676,50		11,24	7.603,86	7.441,50
Home leave	8.011,00		11,24	90.043,64	88.121,00
Zwischensumme		[KZ 359]	140.648,71	137.645,53	
Gesamt			2.081.983,71	2.359.315,15	

Anm.: Die 1994 in USA erzielten Kapitaleinkünfte wurden mit dem Jahresumrechnungskurs von ATS 11,52 erklärt, Anrechnung von darauf erhobener US-Einkommensteuer wurde nicht beantragt. Der Wert wird mangels Angaben des Bw über den Zuflusszeitpunkt (Kassenwerte Mai und Juni über 11,52) unverändert belassen.

1995	US\$	Kassenwert	konzernintern	ATS	It Antrag
<i>in Lohnverrechnung erfasst:</i>					
"Wages", Annual Net	167.570,00		9,93	1.664.549,00	1.664.549,00
Car/Kfz		Sachbezugswert It Lohnkonto:		80.448,00	80.448,00
Wohnung		Sachbezugswert It Lohnkonto:		297.000,00	297.000,00
Cost of Living Diff	in "Wages, Annual Net" enthalten				
ForgnServPremium	in "Wages, Annual Net" enthalten				
Forgn Taxes paid	158.931,31	davon nur Lohnsteuer:		1.329.192,00	1.329.192,00
Cost of Living/USA	v Grundgehalt abgezogen (W2)				
Hypotax /LSt	v Grundgehalt abgezogen (W2)				
Zwischensumme		[KZ 210]	3.371.189,00	3.371.195,00	
stpfl. Bezüge		[KZ 245]	2.857.913,00	2.857.919,00	

in Lohnverrechnung nicht erfasst:			\$-Kurs lt Erkl		
F. I. Tax Advance	11.190,00	10,14		113.466,60	-
Misc. reimb.	1.092,00	10,14	10,22	11.072,88	11.160,00
taxable life insurance	1.530,00	10,14	10,22	15.637,00	15.637,00
Bonus ohne hypoTax	28.480,27	10,14	10,22	288.794,30	291.068,36
stock option gains	133.033,80	10,14	10,22	1.348.962,73	1.359.605,44
stock dividends	2.858,00	10,14	10,22	28.980,12	29.208,76
storage fees/Lagerk.	2.479,00	10,14	10,22	25.137,06	25.335,38
home leave/Heimflüge	2.730,00	10,14	10,22	27.682,20	27.900,60
Zwischensumme			[KZ 359]	1.859.732,89	1.759.915,54
Gesamt				5.230.921,89	
ab Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag:					
Sozialversicherung USA	9.783,94	10,14	10,22	99.209,15	99.991,87

Anm.: Wertansatz für Kapitaleinkünfte und US-Steuer 1995 laut Erklärung, siehe Anmerkung zu 1994, oben;

Anm.: Die erhöhten Werbungskosten wurden, soweit anerkannt, mit dem Jahreskassenwert angesetzt.

1996	US\$	Kassenwert	konzernintern	ATS	bisher
in Lohnverrechnung erfasst:					
"Wages", Annual Net	184.283		10,42	1.920.228,00	1.920.228,00
Car/Kfz		Sachbezugswert lt Lohnkonto:		80.448,00	80.448,00
Wohnung		Sachbezugswert lt Lohnkonto:		297.000,00	297.000,00
Cost of Living Diff	in "Wages, Annual Net" enthalten				
ForgnServPremium	in "Wages, Annual Net" enthalten				
Forgn Taxes paid	161.074	davon nur Lohnsteuer:		1.531.813,00	1.531.813,00
Cost of Living/USA	v Grundgehalt abgezogen (W2)				
Hypotax /LSt	v Grundgehalt abgezogen (W2)				
Zwischensumme			[KZ 210]	3.829.489,00	3.820.336,00
stpfl. Bezüge			[KZ 245]	3.264.456,00	3.255.303,00
in Lohnverrechnung nicht erfasst:			\$-Kurs lt Erkl		
Utilities	3.345,00	10,58		35.390,10	-
F. I. Tax Advance	28.305,00	10,58		299.466,90	-
Misc. reimb.	500,00	10,58	10,58	5.290,00	unv
taxable life insurance	1.771,00	10,58		18.737,18	-
Bonus ohne hypoTax	18.984,25	10,58	10,58	200.853,36	<i>It Bescheid: 342.721,00</i>
stock dividends	2.154,22	10,58	10,58	22.791,65	<i>It Bescheid: 36.403,00</i>
storage fees/Lagerk.	2.479,23	10,58	10,58	26.230,25	<i>unverändert</i>
home leave/Heimflüge	8.852,00	10,58	10,58	93.654,16	<i>unverändert</i>
Zwischensumme			[KZ 359]	702.413,60	<i>It Bescheid: 485.386,00</i>
Gesamt				4.537.902,60	
ab Werbungskosten:					
Sozialversicherung USA	9.878,31	10,58	10,58	104.504,62	unv.
Familienheimfahrten				28.800,00	325.800,00
WK gesamt				133.304,62	

5. Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 1998 und die Folgejahre

Der bekämpfte Vorauszahlungsbescheid ist auf Grund des jüngeren Bescheides vom 6. November 1998, mit welchem für Zeiträume ab 1999 die Vorauszahlungen an Einkommensteuer mit Null festgesetzt wurden, im Umfang seines Spruchteiles „...und die Folgejahre“ aus dem Rechtsbestand ausgeschieden. Die Neufestsetzung mit Null bewirkte eine Einschränkung des bekämpften Leistungsgebotes auf das Jahr 1998 und eine Aufhebung des darüber hinaus gehenden Spruchteiles. Dadurch ist die Berufung insoweit unzulässig geworden und war in diesem Umfang zurückzuweisen.

Die Festsetzung der VZ für 1998 verblieb weiter im Rechtsbestand, über die dagegen erhobene Berufung war in der Sache zu entscheiden (*Ritz*, BAO-Kommentar², Tz 15 zu § 273,

und VwGH vom 29. Juli 1997, 95/14/0117), wobei als Ausgangswert für die VZ-Festsetzung der mit dieser Berufungsentscheidung festgesetzte Nachforderungsbetrag für das Streitjahr 1996 heranzuziehen und dieser gemäß § 45 iVm § 121 Abs 3 Z 4 EStG zu erhöhen war:

Abgabenschuld 1996 = 339.647,00 x 109 % = 370.215,00 x 105 % = 388.725,915;

VZ ATS **388.700,00** / 13,7603 = **28.247 €** und **93 ¢**.

Beilage: 6 Berechnungsblätter (3 Zeiträume, in ATS und €)

Wien, am 22. März 2006