



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., vertreten durch Stb, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 1996 und gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Zeiträume 1996 bis 1998 sowie 2000 entschieden:

Die Berufung hins. Wiederaufnahme des Verfahrens hins. Einkommensteuer 1996 wird abgewiesen.

Den Berufungen hins. Einkommensteuer 1996 bis 1998 wird teilweise Folge gegeben.

Die Berufung hins. Einkommensteuer 2000 wird abgewiesen.

Die Bescheide hins. Einkommensteuer 1996 bis 1998 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### Entscheidungsgründe

Strittig ist das Vorliegen der Einkommensteuerpflicht bzw. eines Pflichtveranlagungsgrundes im Zusammenhang mit den berufungsgegenständlichen Einkünften betreffend Stock Options

und Bonuszahlungen sowie der Eintritt der Festsetzungsverjährung (hins. Einkommensteuer 1996 und 1997).

Der Berufungswerber (Bw. bzw. BW) bezog in den Streitjahren als Dienstnehmer der XX GmbH (kurz X GmbH) Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit. Daneben erhielt er - wie erst durch eine Kontrollmitteilung bekannt wurde - von der amerikanischen Muttergesellschaft Fa. Y, USA (X) Stock Options und Bonuszahlungen. Diese Zahlungen bzw. Zuwendungen stellten als Vorteil von dritter Seite lt. Ansicht des Finanzamtes "andere Einkünfte" im Sinne des § 41 (1) EStG 1988 dar und seien lt. FA-Ansicht der Einkommensteuer zu unterziehen. Der Ansicht des Bw., der österreichische Arbeitgeber hätte, da ihm die Zuwendungen bekannt sein hätten müssen, die entsprechende Lohnsteuer abzuführen gehabt, könne sich lt. eigener Anmerkung des FA das FA nicht anschließen.

Da die Vereinbarungen des Leistungsanreizprogrammes nach Ansicht des Finanzamtes (FA) zwischen Dienstnehmer und der amerikan. Konzerngesellschaft erfolgt seien, und die Zahlungen von dieser mittels Scheck abgewickelt worden seien, sei die amerikan. Konzerngesellschaft Vertragspartner und sei der inländ. Dienstgeber nicht zur Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer verpflichtet gewesen. Dies insbesondere auch deshalb, da der inländ. Dienstgeber weder über den Zahlungsfluss noch dessen Höhe informiert gewesen sei, ebenso nicht über Ausmaß und „Ausübung“ der Stock Options. Ebenso sei die Gewährung und Auszahlung von Boni ausschließlich bei der amerikan. Konzerngesellschaft gelegen, und sei es nicht zu einer Verrechnung des Aufwandes mit der österr. Tochtergesellschaft gekommen. Dies entspreche auch der internationalen Übung, eine Verkürzung des Zahlungsweges liege daher nicht vor. Irgendwelche Nachweise dafür, dass der Bw., wie er angegeben habe, davon ausgehen habe können, dass der österr. Dienstgeber Höhe und Zeitpunkte der jeweiligen Stock Options und Bonuszahlungen aus den USA tatsächlich bekannt habe und daher selbst die Lohnsteuer einbehalten und abführen habe müssen, seien nicht vorgelegt worden. Vorgelegt seien vielmehr überhaupt keine Unterlagen oder Nachweise worden, da diese lt. Bw. nicht mehr vorhanden gewesen seien. Aus der Aussage der Mutterfirma ergebe sich nach Ansicht des FA aber, dass die österreichische Tochtergesellschaft in beide Anreizprogramme nicht involviert gewesen sei, weder die Namen der Empfänger noch die Höhe und den Zahlungsfluss bekannt hätte.

Der **Wiederaufnahmebescheid hins. der Einkommensteuer 1996** wurde vom Finanzamt wie folgt begründet:

„Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 (4) BAO, weil Beweismittel neu hervorgekommen sind, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Die

*Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitssgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit, und die Auswirkungen können nicht als geringfügig angesehen werden."*

**Gegen die Veranlagungsbescheide des FA erhaben der Bw. Berufungen und begründete diese wie folgt:**

**Ad Einkommensteuer 1996**

Zum Wiederaufnahmebescheid

Mit Bescheid vom 1. April 2004 sei das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer 1996 entsprechend den Bestimmungen des § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen worden, da laut Begründung des Wiederaufnahmebescheides neue Beweismittel hervorgekommen seien, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden seien. Nach § 207 BAO betrage die Verjährungsfrist fünf Jahre. Durch die Bescheiderteilung im Jahr 1997 beginne die Verjährungsfrist mit Ablauf des Jahres 1997 im Jahr 1998 und ende mit 31.12.2002. Damit sei die Wiederaufnahme des Verfahrens im Jahr 2004 aufgrund der Verjährung unrechtmäßig.

Zum Einkommensteuerbescheid 1996

Aufgrund der Unrechtmäßigkeit des Wiederaufnahmebescheides zum Einkommensteuerbescheid 1996 sei die Ausfertigung des Einkommensteuerbescheides 1996 vom 1.4.2004 ebenfalls unrechtmäßig. Abgesehen vom Verjährungstatbestand komme aufgrund der Bestimmungen der §§ 78 ff., insbesondere § 83 EStG eine Einkommensteuerveranlagung für dieses Jahr nicht in Frage, da der Bw. ausschließlich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezogen habe; diesbezüglich verweise der Bw. auf die Begründung zur Berufung betreffend den Einkommensteuerbescheid 1998.

**Ad Einkommensteuer 1997**

Am 1. April 2004 sei ein Bescheid über die Einkommensteuer 1997 ausgefertigt worden. Nach § 207 BAO betrage die Verjährungsfrist fünf Jahre. Nach § 209 BAO beginne die Verjährungsfrist mit Ablauf des Jahres 1997 (Entstehung des Abgabenanspruches) im Jahr 1998 und ende mit 31.12.2002. Damit sei eine Bescheiderlassung im Jahr 2004 aufgrund der Verjährung unrechtmäßig. Abgesehen vom Verjährungstatbestand komme aufgrund der Bestimmungen der §§ 78 ff., insbesondere § 83 EStG, eine Einkommensteuerveranlagung für ihn, zumal er ausschließlich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielt habe, für dieses Jahr nicht in Frage; diesbezüglich verweise der Bw. auf die Begründung zur Berufung betreffend den Einkommensteuerbescheid 1998.

## Ad Einkommensteuer 1998

Mit dem Hinweis auf Kontrollmaterial der Fa. FBD (kurz: Rechtsanwälte F) werde seitens der Behörde im angefochtenen Bescheid festgestellt, dass Stock-Options und Bonuszahlungen ausgezahlt worden seien, die als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu veranlagen wären.

Der Bw. sei im gegenständlichen Zeitraum mit der XX GmbH in einem Vertragsverhältnis gestanden.

Bei dem Vertragsverhältnis habe es sich um ein Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG gehandelt. Der Bw. sei als Product Manager für Mittel- und Osteuropa in die gesamte Organisation seiner Dienstgeberin eingegliedert gewesen und habe weisungsgebunden seine volle Arbeitskraft geschuldet. Die Dienstgeberin selbst sei Teil eines international tätigen Konzerns gewesen, was schon dadurch belegt wäre, dass sich die Dienstnehmerpflicht der Verschwiegenheit des Bw. laut dessen Dienstvertrag auch auf Angelegenheiten des Konzerns erstreckt habe. Von seiner Dienstgeberin habe der Bw. sein laufendes Gehalt ausbezahlt erhalten.

Zusätzlich habe der Bw. einen Bonus in Höhe von netto 80.000 USD (soweit ihm erinnerlich) und stock-options im Wert von rd. 29.000 USD (soweit ihm erinnerlich) zugewendet bekommen, wobei diese Zuwendung von der AC, Ld.1, (kurz und idF: „amerikanische Konzerngesellschaft“) erfolgt seien.

Die AC, Ld.1, hielte 100% der Anteile an der A HB, Ld.2, die wiederum 100% der Anteile an der A Manufacturing, Ld.2 hielte, die wiederum **100%-ige Muttergesellschaft der XX GmbH**, Wien, war. Der Bonus und die stock-options seien dem Bw. für die Leistungen, die er im Rahmen seines Dienstverhältnisses mit der XX GmbH erbracht habe, gewährt worden.

Die direkten Zuwendungen der **100%-igen "Urgroßmuttergesellschaft" der Dienstgeberin**, (wie dies der Bw. in der Berufung ausführte) an den Bw., stellten Verkürzungen von Zahlungswegen dar.

Die Zuwendungen seien für Leistungen gewährt worden, die der Bw. im Interesse seiner Dienstgeberin, im Rahmen seiner Dienstverpflichtungen, die die Weisung Konzerninteressen zu vertreten mit einschloss, für seine Dienstgeberin erbracht habe.

Davon, dass die Dienstgeberin die Höhe der Zuwendungen an den Bw. gekannt habe, könne jedenfalls ausgegangen werden, da der Bw. stets über Auftrag und mit Wissen an Mitarbeiter übergeordneter Gesellschaften berichtet habe, und die Zuwendungen aufgrund der diesen übergeordneten Gesellschaften übermittelten Erfolgsdaten, die der Bw. als Mitarbeiter der XX GmbH in Wien an die Obergesellschaften übermittelt habe, bemessen worden seien.

Nach § 78 EStG habe der Arbeitgeber die auf Zuwendungen an den Arbeitnehmer entfallende Lohnsteuer einzubehalten und nach § 79 EStG rechtzeitig an das Finanzamt abzuführen; diesbezüglich treffe ihn die Haftung.

Nur in Ausnahmefällen, die in § 83 EStG erschöpfend aufgezählt seien, sei die Steuer direkt dem Arbeitnehmer vorzuschreiben. Ein derartiger Ausnahmefall liege gegenständlich nicht vor, weswegen die Ausstellung des Einkommensteuerbescheides zu unrecht erfolgt sei und eine allenfalls bisher nicht entrichtete Lohnsteuer nicht im Veranlagungswege festzusetzen sei, sondern vom Dienstgeber im Haftungswege einzufordern sei.

### **Ad Einkommensteuer 2000**

Für das Jahr 2000 gelte das zur Einkommensteuer 1998 Ausgeführte, wobei in diesem Jahr ebenfalls von der AC, Ld.1, gewährten Zuwendungen für Leistungen im Rahmen, im Interesse und mit Wissen der Dienstgeberin rd. 84.000 USD (soweit erinnerlich) in der Form von stock-options betragen hätten.

Aus der Aktenlage geht Folgendes hervor (Schreiben der Rechtsanwälte F. an den Bw., datiert mit 22.7.2003):

### **Bonus Payments/Stock Options**

Mit Eingabe vom 16.7.2003 hat X (kurz: W.) dem zuständigen Finanzamt die Auszahlung von lohnwerten Vorteilen im Zeitraum zwischen 1993 und 2002 in Österreich an Führungskräfte der österreichischen Tochtergesellschaften von X unter dem Bonusprogramm und dem Stock Option Plan offengelegt. Bisher seien lediglich Gesamtbeträge bekannt gegeben worden. Eine namentliche Nennung von Führungskräften als Empfänger solcher lohnwerter Vorteile habe noch nicht stattgefunden.

Zur Information des Bw. fände der Bw. nachstehend jene Beträge, die als Bestandteil der von X gegenüber dem Finanzamt offen gelegten Gesamtbeträge auf die an den Bw. unter dem Bonus Programm und/oder dem Stock Option Plan ausbezahlten lohnwerten Vorteile entfallen würden.

Dabei erfolgte die zeitliche Zuordnung bei Bonuszahlungen nach dem Jahr der Auszahlung und bei Stock Options nach dem Jahr der Optionsausübung. Es wurden nur solche Beträge offen gelegt, bei deren Erhalt von der steuerlichen Ansässigkeit in Österreich ausgegangen wurde.

<b>Jahr</b>	<b>Bonus (USD)</b>	<b>Stock Options (USD)</b>	<b>Total</b>
1996	15.000,00	0,00	15.000,00

1997	75.000,00	38.829,30	113.829,30
1998	80.000,00	28.878,78	108.878,78
2000	0,00	84.100,92	84.100,92
Total	170.000,00	151.809,00	321.809,00

**Hinsichtlich „Stock Options / Bonuszahlungen“** übermittelte der Bw. folgende Vorhaltsbeantwortung:

X habe unter einem international aufgelegten Stock Option-Plan und im Rahmen von Bonusprogrammen einzelnen Führungsmitarbeitern Vorteile gewährt. Im Rahmen dieses Stock Option-Plans und der Bonusprogramme habe der Bw. Stock Options und/oder Bonuszahlungen gewährt bekommen. Die Gewährung von Stock Options und Bonuszahlungen sowie sämtliche Zahlungsflüsse im Rahmen des Stock Option-Plans und der Bonusprogramme sei direkt von X erfolgt. Für eine genaue Sachverhaltsdarstellung verweise der Bw. auf die in dieser Angelegenheit gemachte Eingabe von X an das Finanzamt für den ZZ. Bezirk.

Der Bw. führte weiters auf Vorhalt des FA aus (Bl. 9 / Dauerbelege des FA-Hauptaktes):

Ad Frage des FA: „*In welchen Jahren haben Sie noch Provisionen/Honorare erhalten?*“

Soweit der Bw. sich erinnere, seien die vom FA genannten Jahre (1996-1998, sowie 2000) die einzigen, in denen er Bonuszahlungen von X bekommen habe.

Ad Frage des FA: „*Wie hoch waren diese in den einzelnen Jahren und von wem wurden diese ausbezahlt?*“

Der Bw. habe als Dienstnehmer laufend Gehaltszahlungen von X (kurz: W.) bekommen. Von Zeit zu Zeit seien regelmäßig Prämienzählungen dazu gekommen, da das Geschäft gut gelaufen sei. Der Bw. könne sich aufgrund der vergangenen Jahre leider nicht mehr an die einzelnen Beträge erinnern. Aufgrund zwischenzeitlicher mehrfacher Übersiedlungen ins Ausland bzw. zurück, seien dem Bw. auch die entsprechenden Unterlagen abhanden gekommen bzw. habe der Bw. auch bei der Bank nichts mehr in Erfahrung bringen können. In der Anlage befinden sich eine Aufstellung von Boni bzw. Aktienoptionen (in US\$) auf neutralem Papier, die dem Bw. am 22.7.2003 von der Kanzlei FBD (kurz: Rechtsanwälte F) im Auftrag von X übergeben worden sei. Die darin genannten Beträge seien angeblich an den Bw. ausbezahlt worden. Der Bw. könne das nicht bestätigen, es erscheine ihm jedoch plausibel.

Die €-Beträge im FA-Schreiben könne er nicht zuordnen, da er nur US\$-Beträge zugestanden bekommen habe.

---

Die Auszahlung sei mittels aus den Ld.1 zugesandten Schecks erfolgt.

Ad Frage des FA: „Für welche Tätigkeit erhielten Sie diese Provisionen/Honorare? Bitte um kurze Beschreibung der Tätigkeit.“

Die Tätigkeit des Bw. innerhalb der X Gruppe habe die Marketing- und Verkaufsleitung der WH. umfasst.

Er sei für die Erstellung von Marketingplänen, Verkaufsprognosen, Registrierung von Präparaten, Organisation der Logistik (die X auch schrittweise an sich zog), wie Versenden der Produkte an die verschiedenen Länder, Verkaufs- und Produkt-Trainings, Verhandlungen mit Vertriebspartnern und Werbeagenturen etc., zuständig gewesen.

X teile sich in mehrere Sparten/Abteilungen, wovon NN die größte sei. Wh sei eine kleinere Abteilung von X, die rezeptfreie Medikamente/Präparate vertreibe. Wh konzentriere sich auf den Produktverkauf, um Parallelarbeiten zu vermeiden und erhalte als Abteilung innerhalb der Gruppe von X eine so genannte „Backoffice“ Unterstützung. X sei somit zuständig für alle verwaltungstechnischen und rechtlichen Dinge, wie Organisation der Büros, Ankauf von PCs, Mietverträge, Dienstverträge, Lohnverrechnung, steuerrechtliche Fragen, Bilanzerstellung etc.

Der Vorgesetzte jeder Abteilung berichte (bzw. habe zu seiner Zeit berichtet) direkt an seine Muttersparte in die USA. Im Rahmen seiner Tätigkeit habe er direkt in die USA berichtet. Mit seinem Vorgesetzten in den USA habe er seine Budgets (Verkaufszahlen und Aufwendungen) verhandelt und habe monatlich die erzielten Resultate an ihn berichtet. Der Bw. sei für das konsolidierte Ergebnis von Wh in Österreich, Osteuropa und den G.U.S. verantwortlich gewesen. Auch seine Gehaltsverhandlungen - bzw. die für seine Mitarbeiter – habe der Bw. mit seinem Vorgesetzten geführt. Umgesetzt sei von X worden.

Die Boni bzw. Aktienoptionen habe der Bw. demnach für seine Verkaufstätigkeit für Wh, mit Sitz in X Österreich, erhalten. Ohne Angestelltentätigkeit für die österreichische X wäre der Bw. nicht in den Genuss der Zahlungen gekommen.

Ad Frage des FA: „Wurden die zugeflossenen Beträge bereits versteuert? Gegebenenfalls bitte um Angabe des zuständigen Finanzamtes und der Steuernummer.“

Am 22.7.2003 sei der Bw. zu einem Treffen mit X und deren neuen Beratern FBD eingeladen worden. In diesem Treffen sei verlautbart worden, dass keine Steuern bezahlt worden seien und X bereits eine Woche vorher eine Bekanntgabe an das zuständige Finanzamt gemacht hätte.

Bei dieser Gelegenheit sei dem Bw. auch ein alter Standardbrief zur Selbstanzeige an

das Finanzamt für den 23. Bezirk vorgeschlagen worden (Kopie liege bei). Er habe sich aber in keiner Weise schuldig oder für die Steuerabführung zuständig gefühlt.

Ad Vorhalt des FA: „*Sollten diese Provisionen/Honorare noch nicht versteuert worden sein, bitte um Bekanntgabe des Grundes (Rechtfertigung gem. § 82 FinStrG).*“

Der Bw. habe bis zum 22.7.2003 keinerlei Kenntnis davon gehabt, dass sein Dienstgeber offenbar keine Steuern für die entsprechenden Beträge abgeführt habe, und der Bw. daher kein ordnungsgemäß versteuertes Nettogehalt bekommen habe. Als Dienstnehmer einer österreichischen Gesellschaft sei der Bw. grundsätzlich davon ausgegangen, dass sein Dienstgeber die gesamte anfallende Lohnsteuer selbstverständlich komplett abführe. Der Bw. habe immer ein Nettogehalt bezogen. Boni hätten ebenso regelmäßig dazu gehört (nur 1999 habe die Russland-Krise auf alle Ergebnisse durchgeschlagen). Als Dienstnehmer sei das sein Gehalt.

Zur Backoffice"-Funktion verwies der Bw. auf die bereits o.a. Ausführungen.

X sei immer über seine sämtlichen Gehaltsverhandlungen mit seinem Vorgesetzten - ob für ihn selbst oder für andere Mitarbeiter - durch die USA oder durch die Human Ressource Abteilung für ganz Europa in England (die genauen Abläufe habe der Bw. nicht gekannt, da es ein „Backoffice-Bereich“ gewesen sei) informiert worden. Als Backoffice-Division müsse X ja wesentlich mehr Information bzw. Überblick als andere Abteilungen gehabt haben.

Da der Bw. für Wh voll in Zuerkennung und Verteilung der Boni und Aktienoptionen eingebunden und informiert gewesen sei, gehe er davon aus, dass der Geschäftsführer von X NN - und somit X Österreich - über mindestens denselben Kenntnisstand verfügt habe.

Zum Verteilungsmechanismus von Boni bzw. Aktienoptionen führte der Bw. aus:

Jedes Jahr einmal sei der Bw. von seinem Vorgesetzten (**er habe direkt in die USA berichtet**) gebeten worden, weitere Mitarbeiter von Wh und deren Bonushöhe für die Zuerkennung von Boni bzw. Aktienoptionen vorzuschlagen. Über den letztlich zugestandenen Betrag habe sein Vorgesetzter entschieden. Die einzelnen Schecks (für Wh) **seien dann gesammelt in offenen Kuverts von den USA an ihn geschickt worden. Der Bw. habe diese dann weiter an seine Mitarbeiter verteilt.**

Über Geflechte und Praxis in der Firma führte der Bw. aus:

Das komplexe Firmengeflecht von X sei für ihn immer schon undurchschaubar gewesen. Immerhin sei X ja von einem der größten Beratungsunternehmen beraten worden, das damals einen Expertenruf gehabt habe. Alleine während seiner Tätigkeit sei er persönlich sicher in drei oder vier verschiedenen Gesellschaften angestellt gewesen. Es habe Gesellschaften

gegeben, die nur Kosten gesammelt und weiterverrechnet hätten und solche, die Umsätze angehäuft, vermischt mit den Angestellten, die einmal dort und dann wieder woanders aufgetaucht seien, hätten.

**Dass Rechnungen oder Zahlungen also aus oder in die USA,** Niederlande, Irland, Schweiz, Kanada, England etc. gekommen seien, sei gang und gäbe gewesen und weder neu noch irgendwie außergewöhnlich. Der Bw. wies nochmals daraufhin, dass er zu keiner Zeit für die Finanzströme oder das daraus resultierende bürokratische Wirrwarr zuständig oder verantwortlich gewesen sei. Er sei Verkäufer gewesen.

Abschließend zum Hintergrund über das Umfeld seiner Position:

Der Bw. habe ursprünglich für die Abteilung L der Firma C gearbeitet. Nach der Übernahme der Firma C 1995/96 durch Artikel1 (**später umbenannt in X**) hätten viele Mitarbeiter ihren Arbeitsplatz verloren. Der Druck in der Firma sei enorm gewesen. X habe auch andere und auch für ihn neue Arbeitsabläufe und Unmengen an internem Papierwerk gehabt. Die Firma habe ein strenges Kontrollsyste installiert gehabt, habe ihren Mitarbeitern nicht getraut und so sei die Motivation unter Null gesunken. Er habe die Bonusverteilung mittels Schecks als eine neue „Procedure“ mehr aufgenommen. Zumal der Bw. persönlich über die Jahre auch mehrmals von seinem Vorgesetzten mit der Auflösung des Standortes Wien und seiner Kündigung bedroht worden sei. Bei X Österreich seien alleine während seiner Angestelltenzeit fünf Managing Directors ausgetauscht worden.

Seine jährlichen Überstunden (der Bw. habe sie einmal überschlagen) hätten damals ca. 2000 Stunden betragen. Das sei ein volles Arbeitsjahr gewesen. Der Bonus sei natürlich ein Entgelt für die harte Arbeit und die Leistungen, die der Bw. mit seinem Team erbracht habe.

Die beigelegten Einkommenssteuererklärungen könne der Bw. nicht ausfüllen, da er sich an die Zahlen nicht mehr erinnere. Das FA bekäme aber vermutlich von X dieselben Zahlen wie er (nur würde er länger darauf warten). Der Bw. habe schon seinerzeit die Zusammenarbeit mit der damaligen Personalabteilung auf Grund der legendären Unfreundlichkeit, langen Bearbeitungsdauer und Geheimniskrämerei auf ein notwendiges Minimum reduziert.

**Im Zuge eines Ergänzungsvorhaltes des Finanzamtes wurde der Bw. aufgefordert,** die Vereinbarung betr. Stock Options und Bonuszahlungen vorzulegen. Weiters sollte der Bw. durch geeignete Unterlagen nachweisen, dass sein österreichischer Dienstgeber die Höhe und die Zeitpunkte der jeweiligen Stock Options und Bonuszahlungen aus den USA tatsächlich kannte, da der Bw. in der Berufung argumentiere, dass von der Kenntnis der Dienstgeberin „jedenfalls ausgegangen werden kann“. Weiters sollte der Bw. durch Vorlage geeigneter Unterlagen nachweisen bzw. glaubhaft machen, dass und weshalb der Bw. annehmen habe

---

können, die Versteuerung der genannten Zahlungen wäre durch seinen österr. Dienstgeber erfolgt.

Im Zuge der **Vorhaltsbeantwortung** führte der Bw. aus wie folgt:

*1. Zur Frage betreffend Vereinbarungen bzgl. Stock Options und Bonuszahlungen:*

Da er seit Beendigung seines Dienstverhältnisses bei der Firma W. dreimal übersiedelt sei, fände der Bw. keine diesbezüglichen, schriftlichen Aufzeichnungen mehr.

*2. Zur Frage, ob der österreichische Dienstgeber die Boni bzw. Stock Options kannte:*

Der Bw. habe als Spartenleiter für ZZZProdukte mit seinem Chef in den USA nicht nur die Budgets verhandelt und monatlich seine Berichte an ihn geschickt (die Zahlen seien von der Schwester W. konsolidiert), sondern auch die Boni und Stock Options für seine Mitarbeiter vorgeschlagen. Sein Chef in den USA habe diese dann **verändert** bzw. bestätigt und die Schecks am Jahresanfang bzw. der Bw. glaube alle Stock Options für Wh (seine Sparte) im April an ihn geschickt - per Hauspost oder Botendienst. In dem Sammelkuvert, das an ihn gegangen sei, seien die Schecks an seine Mitarbeiter enthalten gewesen. Der Bw. habe diese Schecks dann an die jeweiligen Mitarbeiter verteilt.

Dasselbe System sei im ganzen Hause Praxis gewesen; also selbstverständlich auch in der Schwesterparte X. Die Personalchefin habe dem Bw. gegenüber Bemerkungen gemacht, dass X aufgrund des teilweise schlechteren Geschäftsganges in einigen Jahren anscheinend keinen Bonus („nur Stock Options“) bekommen habe, und wie viel Glück er doch gehabt habe.

Daraus schloss der Bw. dass sie also offensichtlich von den Boni in seiner Sparte gewusst habe (auch wenn sie sich daran heute vielleicht nicht mehr erinnere).

Genauso wie bei Wh habe das System auch bei der Schwester- und gleichzeitig Dachgesellschaft X , wo auch der dortige Spartenleiter (hier allerdings in Personalunion auch als Geschäftsführer der österreichischen Niederlassung) Boni und Stock Options vorgeschlagen habe. Wenn der Geschäftsführer das System mittrage und Teil desselben sei, dann gehe der Bw. jedenfalls davon aus, dass die österreichische Gesellschaft davon Kenntnis gehabt habe.

*3. Für den Bw. stellten sämtliche Zahlungen immer sein Gehalt dar und zwar netto*

Der Bw. habe nie etwas mit Buchhaltung, Lohnverrechnung, etc. zu tun gehabt (X habe das sog. „Backoffice“ übernommen), und der Bw. sei auch vom Personalbüro oder der Gehaltsverrechnung nie auf die Möglichkeit oder Pflicht zur weiteren Versteuerung seiner Einkünfte aufmerksam gemacht worden. Sonst hätte der Bw. auch heute die diesbezüglichen Probleme nicht. Die steuerliche Frage habe sich ihm nicht gestellt, da er ja ordnungsgemäß angemeldet gewesen sei. Daher habe er von reinen Nettozahlungen an ihn ausgehen können.

---

Sämtliche Zahlungen an ihn seien ganz klar für seine harte und zum Glück auch erfolgreiche Tätigkeit für die österreichische Firma gewesen. Die US-Mutter habe ihm vor und nach Beendigung seiner Tätigkeit bei der österreichischen X ja niemals weitere Zahlungen zukommen lassen.

Die Zahlungen seien auch unmittelbar vom Geschäftserfolg seiner Sparte bei X Österreich abhängig gewesen und hätten über all die Jahre im geschäftlichen Zusammenhang periodisch stattgefunden.

Er habe mehrmals versucht, von seinem Chef schriftliche Bemessungsgrundlagen für seinen Bonus zu erhalten, was ihm jedoch nie gelungen sei. Er habe damals gedacht, der Grund dafür sei, dass er so die Parameter während des Jahres verändern und die Verkaufsziele jederzeit erhöhen hätte können (was er auch getan habe). Es sei ihm nie gelungen, die Regelung schriftlich zu bekommen. Er sei bei den Zielen übervorteilt worden, die sich öfters nach oben veränderten. Später habe er herausgefunden, dass sein Chef einen Topf an Bonus zur Verfügung gehabt habe. Wenn er aus diesem an weniger Mitarbeiter Boni auszahlen habe müssen, habe er den gesamten Rest für sich behalten können. Das sei das alte RRR System und Wyeth in den USA wimmelte nur so von ehemaligen RRR Leuten, wobei RRR ja auch die Bücher der Gesellschaft geprüft habe.

Der Bw. merkte an, dass er nur eine Einzelperson sei und keine Riesengesellschaft, die mit einer Armada von Anwälten und Steuerrechtsexperten ihren Mitarbeitern den Arm verdrehen könne. Ehemalige Kollegen, die noch bei X tätig seien, bestätigten den von ihm oben geschilderten Sachverhalt, lehnten jedoch unter Hinweis auf berufliche Konsequenzen d.h. massive Schwierigkeiten durch eine Zeugenaussage (solange sie noch in der Firma seien) ab. E-Mails von ihm an ehemalige Kollegen würden im Computersystem abgefangen werden.

100 Stunden-Wochen seien gang und gäbe gewesen. Sein Chef habe den Bw. sehr unter Druck gesetzt (zu seiner Zeit habe er vier Kollegen bei X kommen und gehen gesehen). Es sei nur fair gewesen, dass die geschäftlichen Erfolge abgegolten worden seien. Als ihn in Land1 die QQQ körperlich bedroht habe, habe sich die Firma umgedreht. Nur um in der Öffentlichkeit „prominent“ sichtbar zu bleiben, habe er noch zwei Jahre länger bei Wh bleiben müssen. Der Bw. habe sich noch nie etwas zuschulden kommen lassen und sei von der Art und Weise, wie X hier agiert, sehr enttäuscht.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

**Ad Berufung hinsichtlich Wiederaufnahmebescheid betreffend Einkommensteuer  
1996:**

---

Gem. § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens hat den Zweck, ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren, dem besondere Mängel anhaften, aus den im Gesetz erschöpfend aufgezählten Gründen aus der Welt zu schaffen und die Rechtskraft des Bescheides zu beseitigen. Sie soll ein bereits abgeschlossenes Verfahren wieder eröffnen, einen Prozess, der durch einen rechtskräftigen Bescheid bereits einen Schlusspunkt erreicht hat, erneut in Gang bringen (vgl. VwGH 20.6.1990, [90/16/0003](#) und VwGH 6.12.1990, [90/16/0155](#), 0165).

Selbst in Fällen, in denen im abgeschlossenen Verfahren hinsichtlich Tatsachen lediglich ein Verdacht bestand, wenn also bloß vermutet wird, dass der Sachverhalt in Wirklichkeit ein anderer ist als der, der der Behörde bekannt gegeben wurde und der Behörde bekannt geworden ist, ohne dass mit dem für möglich gehaltenen Sachverhalt die ihm entsprechenden Rechtsfolgen verbunden werden, bedeutet der spätere Nachweis des bis dahin lediglich vermuteten, des bis dahin von einem Verdacht, aber nicht von der Kenntnis, der Gewissheit oder dem Erwiesensein erfassten Sachverhaltes eine Neuerung im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO (vgl. *Stoll*, BAO Kommentar Band 3, 2932).

Selbst wenn der Behörde ein Verschulden an der Nichtfeststellung der maßgeblichen Tatsachen im Erstverfahren vorzuwerfen ist, bildet die spätere Feststellung einen Wiederaufnahmsgrund (*Stoll*, BAO Kommentar Band 3, 2932 und 2934 mwN).

Es ist also bei der amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens - im Gegensatz zur Antragswiederaufnahme - nicht erforderlich, dass die Tatsachen oder Beweismittel, die neu hervorkommen, ohne Verschulden von der die Wiederaufnahme verfolgenden Behörde bisher nicht geltend gemacht werden konnten. Der Tatbestand des § 303 Abs. 4 BAO wurde insoweit bewusst im Gegensatz zu Abs. 1 verschuldensneutral formuliert. Selbst wenn also allenfalls die Abgabenbehörde wegen des Unterlassens von entsprechenden Ermittlungen der Vorwurf der Nachlässigkeit, Oberflächlichkeit oder Sorgfaltsverletzung treffen würde, ist die Wiederaufnahme nicht ausgeschlossen. Wird daher ein Erstverfahren (nur) unter Zugrundelegung eines vom Abgabepflichtigen bekannt gegebenen Sachverhaltes durchgeführt und stellt sich erst später heraus, dass die Erklärungen des Abgabepflichtigen nicht vollständig waren, so ist eine spätere Wiederaufnahme des Verfahrens auf Grund der erst später festgestellten Tatsachen zulässig. Dies gilt selbst dann, wenn für die Abgabenbehörde die Möglichkeit bestanden hätte, sich schon früher die entsprechenden Kenntnisse zu verschaffen und die Behörde

diese Möglichkeit verschuldetmaßen nicht genutzt hat (*Stoll*, BAO Kommentar Band 3, 2934 mwN).

Im vorliegenden Fall ist durch die Aktenlage gedeckt, dass das Finanzamt erst nach Erlassung des gegenständl. Erstbescheides auf **Grund einer diesbezügl. Kontrollmitteilung im Zusammenhang mit einer** (mit den gegenständl. berufungsabhängig. Zahlungen bzw. Stock Options iZ stehenden) **Selbstanzeige der Arbeitgeber-Firma (AG-Firma) des Bw. Kenntnis über die gegenständlichen Zahlungen bzw. Stock Options erlangt hat.**

Dabei handelt es sich zweifelsohne um das neue Hervorkommen von Tatsachen oder Beweismittel, wie es die o.a. gesetzliche Bestimmung erfordert, da erst dadurch die Möglichkeit geschaffen wurde, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhalts-elementen Rechnung zu tragen.

Damit ist die Frage des **Vorliegens eines Wiederaufnahmegrundes** bejaht. In Ausübung des Ermessens hat von Amts wegen die Wiederaufnahme angeordnet werden können.

Die Entscheidung, das Verfahren wieder aufzunehmen, ist den Umständen nach angemessen, weil dem Bw. bekannt sein hätte müssen, bzw. sich der Bw. Kenntnis darüber verschaffen hätte müssen, dass in einem derartigen Fall wie diesem die gegenständlichen Einkünfte der Einkommensteuer zu unterziehen sind. Die nunmehrige Wiederaufnahme folgt dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit. Die Zweckmäßigkeitserwägungen berücksichtigen die gesellschaftlichen Vorstellungen vom Interesse der Allgemeinheit an der Durchsetzung der jeweiligen Vorschrift, das heißt der Einhaltung der Gesetze (vgl. VwGH 6.12.1990, [90/16/0155](#), 0165).

Es kann nun sein, dass die Abgabenbehörde abgabenrechtlich bedeutsame Tatsachen nicht oder nicht vollständig ermittelt, weil sie den erhobenen Sachverhalt für ausreichend und weitere Tatsachenfeststellungen für unmaßgebend oder bedeutungslos hält. Diesfalls kann das spätere Hervorkommen neuer entscheidungsbedeutsamer Tatsachen oder Beweismittel in Bezug auf diesen Sachverhalt einen Wiederaufnahmsgrund bilden, und zwar dann, wenn bisher unbekannt gebliebene Sachverhalte **überhaupt oder in ihrem vollen Ausmaß erst später bewusst und bekannt werden** (z.B. VwGH 14.3.1990, [88/13/0011](#); zit in *Stoll*, BAO Kommentar Band 3, 2934 mwN).

Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätten können (z. B. 21.7.1998, 93/14/0187, 0188; 24.2.2004, 2000/14/0186; 29.9.2004, 2001/13/0135).

Die Aktenlage vermittelt diesen Wissenstand **nicht**. Der UFS ist zu der Ansicht gelangt, dass, wenn dem FA die streitgegenständl. **Bonuszahlungen bzw. Stock Options** bereits vor der Erstveranlagung des Einkommensteuerbescheides 1996 bekanntgegeben worden wären,

Aktenvermerke, Vorhaltsbeantwortungen, Niederschriften usgl. in den Akten des FA abgelegt worden wären. Dies ist jedoch gegenständlich **nicht der Fall**, und wurde übrigens vom Bw. auch nicht behauptet.

Aus all den angeführten Gründen liegt nach Ansicht des UFS auch keine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben vor, was vom Bw. auch nicht behauptet wurde.

Es ist im berufungsgegenständlichen Fall ein Neuerungstatbestand iSd § 303 Abs. 4 BAO gegeben, da erst nach der Erstveranlagung des Einkommensteuerbescheides 1996 **tatsächliche Umstände bzw. die genauen Umstände bzw. der detaillierte Inhalt der gegenständl. berufungsanhängig. Einkünfte hervorgekommen sind.**

**Eine Wiederaufnahme ist unter anderem lediglich dann ausgeschlossen ist, wenn der Sachverhalt so vollständig bekannt ist, dass bei richtiger rechtlicher Subsumtion schon im abgeschlossenen Verfahren eine Beurteilung möglich war, wie sie im wiederaufgenommenen Verfahren erfolgt ist.** Dies ist gegenständlich **nicht** der Fall.

**Der UFS ist auf Grund der Aktenlage, die oben ausführlich dargestellt wurde, zu der Ansicht gelangt, dass das Berufungsjahr betreffend bei rechtlich richtiger Subsumtion schon im abgeschlossenen ESt-Verfahren hins. 1996 eine Beurteilung nicht möglich war, wie sie im wiederaufgenommenen Verfahren erfolgt ist. Die Details hinsichtlich der gegenständlich berufungsähnlichen Bonuszahlungen bzw. Stock Options bzw. überhaupt die berufungsgegenständlichen Einkünfte an sich, die laut Aktenlage für das Finanzamt erst später neu hervorgekommene Tatsachen oder Beweismittel darstellen, zumal sie im abgeschlossenen Verfahren zur Beurteilung fehlten, stellen im vorliegenden Berufungsfall jedenfalls Wiederaufnahmsgründe iSd § 303 BAO dar.** Der Vollständigkeit halber wird angemerkt, dass dies vom Bw. grundsätzlich auch nicht bestritten wird.

Die Wiederaufnahme des diesbezüglichen Verfahrens war im Rahmen einer positiven Ermessensübung daher richtigerweise durchzuführen. Dabei ist unter Beachtung der Grundsätze des § 20 BAO im Zuge der Interessenabwägung der Zweckmäßigkeit (materielle Richtigkeit der Besteuerung) gegenüber der Billigkeit (d.h. die Interessen als Berufungswerber an der Rechtsbeständigkeit) der Vorrang einzuräumen gewesen: Grundsätzlich ist bei der Ermessensübung dem Grundsatz der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung; gegenständlich liegt weiters keine Geringfügigkeit der streitgegenständlichen Einkünfte vor) gegenüber dem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) der Vorrang zu geben sein. Dies gilt unabhängig davon, ob die

Bescheidänderung zu Gunsten oder zu Lasten des Abgabepflichtigen durchgeführt wird.

Im Zuge der Ermessensübung war daher insgesamt der Rechtsrichtigkeit gegenüber der Rechtsbeständigkeit der Vorrang einzuräumen.

Hinsichtlich der gegenständlichen Einkommensteuer 1996 war die Festsetzungsverjährung, wie aus der unten ausführlich dargestellten Begründung (die auch ausdrücklich zum Inhalt der Begründung hinsichtlich Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid betreffend Einkommensteuer 1996 erklärt wird) ersichtlich ist, im Zeitpunkt der Wiederaufnahme des Einkommensteuerbescheides 1996 am 1. April 2004 noch nicht eingetreten.

Es ist daher betreffend die Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid hinsichtlich Einkommensteuer 1996 spruchgemäß zu entscheiden.

#### **Ad Berufungen hinsichtlich Einkommensteuerbescheide:**

Da die Vereinbarung des Leistungsanreizprogrammes zwischen Dienstnehmer und der amerikan. (Urgroß-)Muttergesellschaft bzw. der amerikanischen Konzerngesellschaft erfolgte, und die Zahlungen von dieser mittels Scheck abgewickelt wurden, war die amerikan. (Urgroß-)Muttergesellschaft bzw. die amerikanische Konzerngesellschaft Vertragspartner, und war der inländ. Dienstgeber nicht zur Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer verpflichtet. Dies insbesondere auch deshalb, da der inländ. Dienstgeber **It. Aktenklage weder über den Zahlungsfluss noch dessen Höhe informiert war, ebenso nicht über Ausmaß und Ausübung der Stock Options.** Ebenso lag die Gewährung und Auszahlung von Boni ausschließlich bei der amerikan. (Urgroß-)Muttergesellschaft bzw. amerikanischen Konzerngesellschaft, und kam es **nicht zu einer Verrechnung des Aufwandes mit der österr. Tochtergesellschaft.** Dies entspricht auch der internationalen Übung, eine **Verkürzung des Zahlungsweges liegt It. Ansicht des UFS wie auch des FA daher nicht vor.**

**Irgendwelche Nachweise dafür, dass der BW, wie er angibt, davon ausgehen konnte, dass der österr. Dienstgeber Höhe und Zeitpunkte der Optionsausübung betreffend die jeweiligen Stock Options und Bonuszahlungen aus den USA tatsächlich kannte, sowie dass der österreichische Arbeitgeber selbst die Lohnsteuer einbehalten und abführen hätte müssen, wurden nicht vorgelegt.**

Vorgelegt wurden vielmehr überhaupt keine Unterlagen oder Nachweise, da diese It. BW nicht mehr vorhanden seien. Aus der unten angeführten Aussage der Mutterfirma in den USA ergibt sich aber, dass die österreichische Tochtergesellschaft in beide Anreizprogramme nicht

---

involviert war, und weder die Namen der Empfänger noch die Höhe und den Zahlungsfluss kannte.

**Trotz nachweislichen Vorhalts des FA wurde die vom Finanzamt verlangte Vereinbarung zwischen Bw. und der amerikan. Konzerngesellschaft bzw. der (Urgroß-)Muttergesellschaft der österreichischen Arbeitgebergesellschaft des Bw. betr. Stock Options und Bonuszahlungen nicht vorgelegt.**

**Weiters wurden trotz diesbezüglichen Vorhalts keine Nachweise erbracht bzw. vorgelegt, um zu beweisen, dass der österreichische Dienstgeber des Bw. die Höhe und die Zeitpunkte (der Optionsausübung) der jeweiligen Stock Options und Bonuszahlungen aus den USA tatsächlich kannte, obwohl der Bw. in der Berufung argumentierte, dass „jedenfalls davon ausgegangen werden müsse, dass der Dienstgeber betr. Stock-Options und Bonuszahlungen Kenntnis hatte.“**

**Weiters wurden vom Bw. die vom FA abverlangten Nachweise zum Beweis dafür, dass der Bw. annehmen hätte können, die Versteuerung der genannten Zahlungen wäre durch den österreichischen Dienstgeber des Bw. erfolgt, nicht erbracht.**

**Ebenso wurde auch nicht glaubhaft gemacht, dass der Bw. annehmen hätte können bzw. dürfen, sein österreichischer Dienstgeber habe die streitgegenständlichen Einkünfte bereits der Lohnsteuer unterzogen.**

Daran ändern auch die Ausführungen des Bw. nichts, dass er selber nie etwas mit Lohnverrechnung, Buchhaltung usw. zu tun gehabt habe, und dass er vom Personalbüro niemals auf eine allfällige Pflicht zur Versteuerung seiner streitgegenständlichen Einkünfte aufmerksam gemacht worden sei.

Wie unten nochmals angeführt, hätte der Bw. aufgrund seiner offenkundig gehobenen Position im Unternehmen sowie seiner Ausbildung (Universitätsstudium) jedenfalls erkennen müssen, dass von den streitgegenständlichen Einkünften (noch dazu in berufungsgegenständlicher Größenordnung) keine Lohnsteuer bzw. Einkommensteuer abgezogen worden ist, bzw. dass diese berufungsgegenständlichen Einkünfte in den Lohnzetteln der berufungsgegenständlichen Jahre nicht enthalten sind. Der Vollständigkeit halber wird ausgeführt, dass unabhängig von der gehobenen Position im Unternehmen und der Hochschulausbildung des Bw. auch Personen mit allgemeinem menschlichen Erfahrungsgut erkennen hätten müssen, dass eben die Einkünfte in der berufungsgegenständlichen beachtlichen Größenordnung nicht der Besteuerung unterzogen wurden, und eben allenfalls zu versteuern gewesen wären.

Ad Verjährung:

*Nach Ansicht des UFS wie auch des FA muss im vorliegenden Fall vom Vorliegen von zumindest bedingtem Vorsatz ausgegangen werden, weshalb die 10-jährige Verjährungsfrist des § 207(2) BAO zur Anwendung gelangt. Es ist dabei zu berücksichtigen, dass der BW keinerlei Beweise für seine Angaben vorlegen kann und in Anbetracht der Höhe der Zuwendungen die steuerliche Behandlung ihm - selbst wenn der BW kein Steuerfachmann ist - nicht völlig gleichgültig sein durfte. Vielmehr musste der Bw. die Ungleichbehandlung der Einkünfte, die er einerseits vom österr. Dienstgeber erhielt, anderseits mittels Scheckauszahlung bzw. Optionen, erkannt haben.*

Komplettierend wird angemerkt, dass (auch) die Finanzvergehen des Finanzstrafgesetzes idGf (FinStrG idGf) regelmäßig bloß bedingten Vorsatz erfordern. Das FinStrG pönalisiert regelmäßig sowohl vorsätzliches als auch fahrlässiges – auch leicht fahrlässiges – verpöntes Verhalten (Leitner/Plückhahn, Finanzstrafrecht kompakt, Linde Wien 2009, Seiten 26 ff). Voraussetzung für die Annahme eines bedingten Vorsatzes ist nicht ein Wissen um eine Tatsache oder um eine Wahrscheinlichkeit im Sinne eines Überwiegens der dafür sprechenden Momente, sondern es genügt das **Wissen um die Möglichkeit**. Verlangt das Gesetz nicht ausdrücklich Absichtlichkeit oder Wissentlichkeit, **genügt das Vorliegen von bedingtem Vorsatz** (Leitner/Toifl/Brandl, Österreichisches Finanzstrafrecht, Springer-Verlag, Wien, 2008).

Übereinstimmend mit der Eingabe der Rechtsanwälte im Auftrag der Konzerngesellschaft W. in den USA (kurz: Rechtsanwälte F) ist der Unabhängige Finanzsenat der Ansicht, dass es sich bei den Zuflüssen auf Grund der Ausübung der Stock Options und des Empfanges der Bonuszahlungen um **nicht lohnsteuerpflichtige Einkünfte** von dritter Seite handelt. Auf Grundlage dieser Beurteilung hätten laut Rechtsanwälte F die gesetzlichen und vertraglich bestellten Vertreter der Österr. Tochtergesellschaften in den jeweiligen Zuflusszeitpunkten **keine** Verpflichtung zur Einbehaltung und Abfuhr von Lohnsteuer sowie zur Abfuhr von Nebenabgaben, Dienstgeberbeiträgen und Kommunalsteuer gesehen. **Zudem seien den österreichischen Tochtergesellschaften bzw. ihren Vertretern insbesondere hinsichtlich des Stock Option Planes weder der Zuflusszeitpunkt noch die betragsmäßige Höhe des jeweils zugeflossenen Vorteiles bekannt gewesen.**

Darüber hinaus hätte nach Ansicht des UFS ein kaufmännisch geschulter Mitarbeiter bzw. Akademiker in einer gehobenen Position innerhalb des Unternehmens wohl an den Gehaltsabrechnungen erkennen müssen, **dass die berufungsgegenständlichen Bonuszahlungen und Stock Options nicht in den Besteuerungsgrundlagen der gegenständlichen Lohnzettel für die berufungsanhängigen Jahre enthalten waren.**

---

Der Vollständigkeit halber wird Folgendes angemerkt:

In der österreichischen Literatur wird idR die Auffassung vertreten, dass stock-options entweder im Einräumungszeitpunkt der Option oder im Ausübungszeitpunkt zu versteuern sind. Unterschieden wird idR zwischen Optionen mit Wirtschaftsgutcharakter (sofortiger Zufluss) und Optionen, die lediglich eine Anwartschaft darstellen (Zufluss bei Ausübung oder Zahlung des Differenzbetrages). Eine stärker differenzierte Betrachtung findet sich bei Haunold, der

- bei Optionen, deren Ausübung im Zeitpunkt der Gewährung nicht an ein aufrechtes Dienstverhältnis gebunden und die frei übertragbar sind, einen sofortigen Zufluss annimmt;
- bei Optionen, die während der gesamten Laufzeit an ein Dienstverhältnis gebunden sind, einen Zufluss erst bei Ausübung annimmt, und
- bei Optionen, die zeitweilig an ein Dienstverhältnis gebunden sind, einen Zufluss erst nach Ablauf dieser Frist annimmt (sofern die Optionen ab diesem Zeitpunkt auch frei übertragbar sind) oder erst bei Ausübung (sofern keine Übertragbarkeit besteht).

Im deutschen Schrifttum wird auch die Auffassung vertreten, dass der Zeitpunkt der erstmaligen Ausübungsmöglichkeit oder Veräußerungsmöglichkeit von Relevanz sei, da erst ab diesem Zeitpunkt der Vorteil realisierbar sei. Der deutsche BFH hat beispielsweise entschieden, dass bei nicht handelbaren Optionen erst die tatsächliche Ausübung zu einem geldwerten Vorteil führe.

Gemäß § 15 Abs 1 EStG idgF liegen Einnahmen vor, wenn dem Steuerpflichtigen "geldwerte Vorteile zufließen".

### **Entgelt von dritter Seite**

**Bei internationalen Optionsplänen, die idR von der Konzernspitze beschlossen werden und an denen auch Mitarbeiter österreichischer Konzerngesellschaften beteiligt sind, stellt sich alsbald die Frage der Lohnsteuerpflicht,** schließlich besteht einerseits bei einer ungerechtfertigten Unterlassung der Abfuhr der Lohnsteuer eine Haftung des Arbeitgebers (§ 82 EStG), **andererseits könnten Schadenersatzansprüche für den Zinsverlust des Arbeitnehmers eingeklagt werden, wenn der Arbeitgeber entgegen der Gesetzeslage vorsätzlich oder fahrlässig Lohnsteuer zu Unrecht einbehält.**

Gemäß des weiten Wortlauts des § 47 Abs 1 EStG idgF ist bei den Einkünften aus nicht selbstständiger Arbeit Lohnsteuer durch den Arbeitgeber bei jeder Lohnzahlung (§ 78 Abs 1 EStG) einzubehalten, wenn im Inland eine Betriebsstätte des Arbeitgebers besteht. Dass das Entgelt vom Arbeitgeber bezahlt wird oder sich der Arbeitgeber eines Dritten für die Zahlung bedient (Zahlstelle) ist nach dem Wortlaut dieser Bestimmung nicht Voraussetzung. Voreilig könnte man somit die Auffassung vertreten, dass den Arbeitgeber die Pflicht zur Einbehaltung von Lohnsteuer auch bei Zahlungen Dritter trafe.

**Allerdings ist zu beachten, dass es nicht Sinn und Zweck des Gesetzes sein kann, vom Arbeitgeber etwas zu verlangen, was er gar nicht erfüllen kann.** Aus der Textierung des § 78 Abs 4 EStG idgF ("der Arbeitgeber hat einen dem Betrag im Wert entsprechenden Teil des Arbeitslohnes (geldwerten Vorteils) zurückzubehalten und daraus die Lohnsteuer zu decken") ergibt sich auch **unstrittig, dass der Gesetzgeber vermeinte, dass der Arbeitgeber den geldwerten Vorteil einräumt - somit er selbst Schuldner wird - und daher es in seiner Macht steht, einen entsprechenden Teil des Vorteils zurückzubehalten. Dies ist gegenständlich jedoch nicht der Fall.** Wird die Konzernspitze ([Urgroß-]Muttergesellschaft) in Land-1 bzw. die amerikanische Konzerngesellschaft durch die Bonuszahlungen sowie das Eingehen des Optionsvertrages mit dem Mitarbeiter zivilrechtlich verpflichtet, **was berufungsgegenständlich der Fall ist, so besteht keine Berechtigung zur Einbehaltung von Lohnsteuer durch das österreichische Unternehmen.** Dies gilt selbstredend auch, wenn der Dritte und der Arbeitgeber kapitalmäßig verflochten sind, was gegenständlich zutrifft, und der Arbeitgeber von den Zahlungen des Dritten Kenntnis erlangt und sie befürwortet. Lediglich, wenn die Leistung des Dritten eine Verkürzung des Zahlungsweges darstellt, wenn also die Zahlung des Dritten eine originäre Schuld des Arbeitgebers gegenüber dem Arbeitnehmer tilgt und der Dritte die Zahlstelle des Arbeitgebers ist, läge Lohnsteuerpflicht vor. **Dies ist gegenständlich jedoch nicht der Fall.** Dass die ausländische Konzernspitze eine originäre Schuld des österr. Arbeitgebers tilgt und so zur Zahlstelle des österr. Arbeitgebers wird, ist bei internationalen Optionsplänen, die zentral von der ausländischen Konzernspitze vorbereitet und abgeschlossen werden, auszuschließen, da die Konzernspitze Vertragspartner wird und die Konzernspitze auch faktisch nicht als Zahlstelle ihrer Tochtergesellschaften fungiert.

**Der Arbeitnehmer, d.h. gegenständlich der Bw., hat die streitgegenständlichen Einkünfte somit im Zuge der Einkommensteuer-Veranlagung zu versteuern, wenn er andere Einkünfte (als lohnsteuerpflichtige Einkünfte) bezogen hat, die den Veranlagungsfreibetrag gem. EStG 1988 idgF (in den einzelnen Berufsjahren) überschreiten (§ 41 Abs 1 Z 1 EStG 1988 in der jeweils geltenden Fassung).** Zu diesen anderen Einkünften zählen auch Einkünfte aus nicht selbstständiger Tätigkeit, die nicht dem Lohnsteuerabzug unterliegen, was gegenständlich der Fall ist.

**Gegen die im Zuge der Veranlagung berücksichtigten berufungsgegenständlichen Einkünfte wurden hinsichtlich deren Höhe in US-Dollar bzw. betragsmäßigen US-**

---

**Dollar-Ansätze grundsätzlich vom Bw. keine substantiierten Berufungsvorbringen eingebbracht.**

Zusammenfassung

Die Besteuerung von Optionen, die Arbeitnehmern eingeräumt werden, wird äußerst divergent betrachtet: So ist zB der BFH der Auffassung, dass ein Zufluss in aller Regel erst mit Ausübung stattfindet, während andere Literaturansichten vom erstmaligen Ausübungs- oder erstmaligen Veräußerungszeitpunkt ausgehen. In Österreich wird zumeist unterschieden, ob die Option bei Einräumung ein Wirtschaftsgut darstellt (sofortiger Zufluss) oder nicht (Zufluss bei Ausübung). Es kann somit gegenwärtig nahezu jede Argumentation mit entsprechenden Literaturstellungnahmen untermauert werden.

**Liegt Entgelt von dritter Seite vor, was gegenständlich der Fall ist, so ist ein Lohnsteuerabzug unzulässig. Lediglich wenn der Arbeitgeber die Option begibt und somit selbst Schuldner ist, oder die Option durch eine andere Gesellschaft begeben lässt, die seine Zahlstelle/sein Vertreter ist, bestünde die Pflicht (und das Recht) zur Einbehaltung von Lohnsteuer.**

***Dies ist jedoch gegenständlich nicht der Fall.***

Übereinstimmend mit der Eingabe der Rechtsanwälte F (im Auftrag von W, USA) ist der Unabhängige Finanzsenat der Ansicht, dass es sich bei den Zuflüssen auf Grund der Ausübung der Stock Options und des Empfanges der Bonuszahlungen um **nicht lohnsteuerpflichtige Einkünfte von dritter Seite** handelt. Auf Grundlage dieser Beurteilung hatten laut Rechtsanwälte F die gesetzlichen und vertraglich bestellten Vertreter der Österr. Tochtergesellschaften in den jeweiligen Zuflusszeitpunkten **keine Verpflichtung** und auch **keine Berechtigung zur Einbehaltung** und Abfuhr von **Lohnsteuer** sowie zur Abfuhr von Nebenabgaben, Dienstgeberbeiträgen und Kommunalsteuer gesehen. **Zudem sind den österreichischen Tochtergesellschaften bzw. ihren Vertretern insbesondere hinsichtlich des Stock Option Planes weder der Zuflusszeitpunkt noch die betragsmäßige Höhe des jeweils zugeflossenen Vorteiles bekannt gewesen.**

Dies erscheint dem UFS glaubwürdig, zumal der Bw. auch keine anderslautenden Nachweise bzw. Beweismittel vorlegt.

Unterschieden wird idR zwischen Optionen mit Wirtschaftsgutcharakter (sofortiger Zufluss) und Optionen, die lediglich eine Anwartschaft darstellen (Zufluss bei Ausübung oder Zahlung des Differenzbetrages). Eine stärker differenzierte Betrachtung findet sich bei Haunold, der - bei Optionen, deren Ausübung im Zeitpunkt der Gewährung nicht an ein aufrechtes Dienstverhältnis gebunden ist und die frei übertragbar sind, einen sofortigen Zufluss annimmt;

- bei Optionen, die während der gesamten Laufzeit an ein Dienstverhältnis gebunden sind, einen Zufluss erst bei Ausübung annimmt, und
- bei Optionen, die zeitweilig an ein Dienstverhältnis gebunden sind, einen Zufluss erst nach Ablauf dieser Frist annimmt (sofern die Optionen ab diesem Zeitpunkt auch frei übertragbar sind) oder erst bei Ausübung (sofern keine Übertragbarkeit besteht).

Im deutschen Schrifttum wird auch die Auffassung vertreten, dass der Zeitpunkt der erstmaligen Ausübungsmöglichkeit oder Veräußerungsmöglichkeit von Relevanz sei, da erst ab diesem Zeitpunkt der Vorteil realisierbar sei.

Gemäß § 15 Abs 1 EStG liegen Einnahmen vor, wenn dem Steuerpflichtigen "geldwerte Vorteile zufließen". Der Begriff geldwerte Vorteile ist nun zweifellos weiter, als der Begriff Wirtschaftsgüter, schließlich werden auch Nutzungen (zB unverzinsliche Arbeitgeberdarlehen, Zurverfügungstellung eines Dienstwagens) von diesem Begriff erfasst. Auf den ersten Blick erscheint somit die Beschränkung der Sofortbesteuerung in der Literatur auf Optionen mit Wirtschaftsgutcharakter methodisch verfehlt, da der Gesetzestext nicht von Wirtschaftsgütern spricht. Letztlich ist aber der Beschränkung auf Wirtschaftsgüter zuzustimmen: Wird ein Wirtschaftsgut einem Dienstnehmer unter dessen Annahme eingeräumt, so ist unstrittig ein Vorteil zugeflossen.

Ein Wirtschaftsgut liegt auch dann vor, wenn eine sofortige Verwertung des Wirtschaftsgutes (zB durch eine kurzfristige Veräußerungssperre) nicht möglich ist. Ein Zufluss ohne dass die Option ein Wirtschaftsgut wäre, ist hingegen nicht vorstellbar, da eine Nutzung eines gar nicht bestehenden Wirtschaftsgutes begrifflich nicht möglich ist.

#### **Insgesamt geht der UFS von folgendem Sachverhalt aus:**

Da die Vereinbarung des Leistungsanreizprogrammes zwischen Dienstnehmer und der amerikan. (Urgroß-)Muttergesellschaft bzw. amerikanischen Konzerngesellschaft erfolgte, und die (Bonus-)Zahlungen von dieser mittels Scheck abgewickelt wurden, war die amerikan. (Urgroß-)Muttergesellschaft bzw. die amerikan. Konzerngesellschaft der X. GmbH in Österreich Vertragspartner, und war der inländ. Dienstgeber nicht zur Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer verpflichtet und auch nicht berechtigt. Dies insbesondere auch deshalb, da der inländ. Dienstgeber weder über den (genauen) Zahlungsfluss noch dessen (genaue) Höhe informiert war, ebenso nicht über Ausmaß und Ausübung der Stock Options, was dem UFS aufgrund der Aktenlage insgesamt glaubhaft erscheint. Ebenso lag die Gewährung und Auszahlung von Boni ausschließlich bei der amerikan. (Urgroß-)Muttergesellschaft bzw. bei der amerikan. Konzerngesellschaft, und kam es nicht zu einer Verrechnung des Aufwandes mit der X. GmbH in Österreich. Dies wurde vom Bw. ohnehin auch nicht behauptet. Dies entspricht auch der internationalen Übung, eine **Verkürzung des Zahlungsweges liegt daher nicht vor**. Irgendwelche Nachweise dafür, dass der BW, wie

er angibt, davon ausgehen konnte, dass der österr. Dienstgeber Höhe und Zeitpunkte der Optionsausübung der jeweiligen Stock Options und der Bonuszahlungen aus den USA tatsächlich kannte, wurden nicht vorgelegt. Vorgelegt wurden vielmehr überhaupt **keine Unterlagen oder Nachweise, da diese lt. BW nicht mehr vorhanden seien**. Aus der Aussage der amerikanischen Konzerngesellschaft ergibt sich aber, dass die österreichische X. GmbH in beide Anreizprogramme **nicht involviert war, weder die Namen der Empfänger noch die Höhe und den Zahlungsfluss kannte**. **Gegenteilige Beweismittel wurden vom Bw. nicht vorgelegt. Darüber hinaus erscheint es dem UFS auf Grund der gesamten Aktenlage plausibel und auch glaubhaft, dass X in den Ld.1 entschieden hat, wem von den Führungsmitgliedern (auch von X in Österreich) stock options und auch Boni gewährt wurden und in welchem Ausmaß.**

*Dies wird auch vom Bw. selbst dadurch bekräftigt, als er selbst in der Berufung ausführt, dass von (wohl leitenden) Arbeitnehmern von X in Österreich (so auch von ihm selbst) stets mit Auftrag und mit Wissen (wohl von X in Österreich) an Mitarbeiter übergeordneter Gesellschaften berichtet wurde, und die Zuwendungen aufgrund der diesen übergeordneten Gesellschaften übermittelten Erfolgsdaten bemessen wurden.*  
**Daraus geht unzweifelhaft hervor, dass die streitgegenständlichen Zuwendungen eben nicht von X in Österreich, sondern von den Obergesellschaften (gegenständlich eben von der Konzerngesellschaft in den Ld.1 bzw. von der Urgrößmutter-Gesellschaft der Firma X in Österreich) bemessen wurden (siehe Berufung des Bw. Seite 3):**

**Die österr. Arbeitgeberin des Bw. war aus angeführten Gründen auch nicht Schuldnerin bzw. Verpflichtete hinsichtlich der berufungsgegenständliche Bonuszahlungen und Stock Options, was durch die Rechtsanwälte F. (im Zusammenhang mit der Betriebsprüfung [Bp.] betreffend die Dienstgeber-Firma des Bw., das heißt die Firma X in Österreich) glaubhaft gemacht wurde.**

**Nur wenn die Arbeitgeberin der Bw. in Österreich Schuldnerin bzw. Verpflichtete hinsichtlich der berufungsgegenständlichen Einkünfte gewesen wäre, wäre ein Lohnsteuerabzug von den Einkünften durch den österreichischen Arbeitgeber möglich gewesen. Dies ist jedoch gegenständlich nicht der Fall.** Allfälliges bloßes Wissen über die Einkünfte – noch dazu ohne detailliertes Wissen über die exakte Höhe, Optionsausübung usgl. mehr, wie dies gegenständlich aufgrund der Aktenlage glaubhaft erscheint – reicht nicht aus, um den Lohnsteuerabzug in Österreich zu ermöglichen.

Der UFS ist ebenso wie das FA zu der Ansicht gelangt, dass es bei Einkünften in einer berufungsgegenständlich beträchtlichen Höhe dem Bw., zumal dieser in einer gehobenen

Position tätig ist und ein Studium absolviert hat, wie auch anderen Personen mit allgemeinem Erfahrungsgut, auffallen hätte müssen, dass die berufungsgegenständl. Einkünfte nicht in seinen Lohnzetteleinkünften enthalten sind und daher zuvor in Österreich auch nicht mit Lohnsteuer versteuert wurden.

*Ein Mitarbeiter in einer gehobenen Position (gegenständlich mit akademischer Ausbildung), hätte wohl an den Gehaltsabrechnungen erkennen müssen, dass die berufungsgegenständl. Bonuszahlungen bzw. Stock Options (gemessen nach dem Jahr der jeweiligen Optionsausübung) in den Gehaltszetteln bzw. Jahreslohnzetteln nicht enthalten waren, und daher in Österreich auch nicht mit Lohnsteuer versteuert wurden.*

Der UFS ist zu der Ansicht gelangt, dass es sich bei berufungsgegenständlichen Bonuszahlungen bzw. Stock Options (gemessen nach dem Jahr der jeweiligen Optionsausübung) grundsätzlich um einkommensteuerpflichtige Einkünfte handelt.

**Es liegt Einkommensteuerpflicht in Österreich bezüglich dieser Einkünfte vor. Der Bw. hätte aufgrund seines Status bzw. seiner Stellung im Unternehmen und seiner Ausbildung unter Beachtung der nötigen Sorgfalt im Umgang mit der Steuerpflicht seiner Einkünfte allenfalls durch Studium der gesetzl. Bestimmungen bzw. durch Einholen von Rechtsauskünften von steuerlichen Vertretern bzw. rechtskundigen Vertretern die nötigen Informationen hinsichtlich der Steuerpflicht dieser streitgegenständlichen Einkünfte einholen müssen.**

Dies wird noch durch Folgendes bestärkt: Der Bw. nahm die Bonusverteilung mittels Schecks als eine neue „Procedure“ mehr auf, wie er selbst ausführte, zumal er persönlich über die Jahre auch mehrmals von seinem Vorgesetzten mit der Auflösung des Standortes Wien und seiner Kündigung bedroht worden sei. Bei X Österreich seien alleine während seiner Angestelltenzeit fünf Managing Directors ausgetauscht worden.

Die jährlichen Überstunden des Bw. hätten damals ca. 2000 Stunden betragen, also ein volles Arbeitsjahr. Laut eigenen Angaben des Bw. sei der Bonus natürlich ein Entgelt für die harte Arbeit und die Leistungen, die der Bw. mit seinem Team erbracht habe, gewesen.

Naturgemäß hätte der Bw. davon ausgehen müssen, dass die gegenständlichen Einnahmen allenfalls in Österreich zu versteuern sind, bzw. hätte der Bw. über die allfällige Steuerpflicht in Österreich rechtskundige Beratung einholen müssen.

Da der Bw. also in den gegenständlichen Berufungsjahren Einkünfte zusätzlich zu den Lohneinkünften mit Lohnabzügen in den Höhen jeweils über dem Freibetrag gem. § 41 EStG 1988 bezogen hat, liegen in den Berufungsjahren die Voraussetzungen für **Pflichtveranlagungen iSd § 41 EStG 1988** vor (§ 41 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 idgF).

---

*Die zeitliche Zuordnung der streitgegenständlichen Einkünfte erfolgt vom UFS (wie bereits von Seiten des Finanzamtes) bei Bonuszahlungen nach dem Jahr der Auszahlung bzw. des Zufließens beim Bw. und bei Stock Options nach dem Jahr der Optionsausübung (vgl. Bl. 5 und Bl. 12 [Schreiben vom 22. Juli 2003 der Rechtsanwälte F. an den Bw.] / Dauerbelege des Hauptaktes.)*

Hinsichtlich der zeitlichen Zuordnung der streitgegenständlichen Einkünfte zu den einzelnen Berufungsjahren wurden seitens des Bw. keine substantiierten Berufungsvorbringen eingebracht.

**Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass der Dienstnehmer, der Stock Options von der amerikanischen Konzerngesellschaft erhielt, nur einen Dienstvertrag mit der XX GmbH (kurz W. GmbH) in Wien abgeschlossen hatte. Die daraus entstandenen Gehaltsansprüche wurden zu 100 % von der W. GmbH in Wien erfüllt. Bei dem von der amerikanischen Konzerngesellschaft zusätzlich gewährten Vorteil in Form von Bonuszahlung und von der Ausgabe von Stock Options an den/die von ihr bestimmten Dienstnehmer der W. GmbH in Wien handelte es sich somit um keine Zahlung eines Dritten, die eine Schuld des Arbeitgebers gegenüber dem jeweiligen Arbeitnehmer tilgte. Es lag keine Verkürzung des Zahlungswegs vor.**

**Der dem Dienstnehmer von der amerikanischen Konzerngesellschaft gewährte Vorteil war nicht durch Steuerabzug vom Arbeitslohn, sondern beim Dienstnehmer, also gegenständlich beim Bw., im Wege der Veranlagung zur Einkommensteuer zu erfassen.** Folglich waren die streitgegenständlichen Einkünfte auch nicht in die Beitragsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und den Zuschlag zum DB einzubeziehen.

**Ad Berufungsvorbringen hins. Festsetzungsverjährung betreffend Einkommensteuer 1996 und 1997 wird Folgendes ausgeführt:**

**§ 207 Bundesabgabenordnung [BAO] (1) idgF** lautet: Das Recht, eine Abgabe festzusetzen, unterliegt nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der **Verjährung**.

**(2)** Die Verjährungsfrist beträgt bei Verbrauchsteuern drei Jahre, **bei allen übrigen Abgaben** und bei Beiträgen fünf Jahre. **Bei hinterzogenen Abgaben** und Beiträgen **beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre.** (*Anmerkung seitens des UFS: Dies ist*

*gegenständlich der Fall.) Das Recht, einen Verspätungszuschlag oder Abgabenerhöhungen anzufordern, verjährt gleichzeitig mit dem Recht auf Festsetzung der Abgabe.*

(3) Das Recht zur Verhängung von Zwangsstrafen und Ordnungsstrafen sowie zur Anforderung von Kostenersätzen im Abgabenverfahren verjährt in einem Jahr.

(4) Das Recht, den Ersatz zu Unrecht geleisteter oder die Rückzahlung zu Unrecht bezogener Beihilfen zu fordern, sowie das Recht auf Rückforderung zu Unrecht zuerkannter Erstattungen, Vergütungen oder Abgeltungen von Abgaben und Beiträgen verjährt in fünf Jahren.

§ 33. (1) FinStrG idgF: Der Abgabenhinterziehung macht sich schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt.

(2) Der Abgabenhinterziehung macht sich weiters schuldig, wer vorsätzlich

a) ... oder  
b) unter Verletzung der Verpflichtung zur Führung von dem § 76 des Einkommensteuergesetzes 1988 entsprechenden Lohnkonten eine Verkürzung von Lohnsteuer oder Dienstgeberbeiträgen zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss hält.

**(3) Eine Abgabenverkürzung nach Abs. 1 oder 2 ist bewirkt,**

**a) wenn Abgaben, die bescheidmäßig festzusetzen sind, zu niedrig oder infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches mit Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist (Anmeldefrist, Anzeigefrist) nicht festgesetzt werden konnten (Anmerkung: dies ist berufungsgegenständlich der Fall),**

b) wenn Abgaben, die selbst zu berechnen sind, ganz oder teilweise nicht entrichtet (abgeführt) wurden,  
c) wenn Abgabengutschriften, die bescheidmäßig festzusetzen sind, zu Unrecht oder zu hoch festgesetzt wurden,  
d) wenn Abgabengutschriften, die nicht bescheidmäßig festzusetzen sind, zu Unrecht oder zu hoch geltend gemacht wurden,  
e) wenn eine Abgabe zu Unrecht erstattet oder vergütet oder eine außergewöhnliche Belastung zu Unrecht abgegolten wurde, oder  
f) wenn auf einen Abgabenanspruch zu Unrecht ganz oder teilweise verzichtet oder eine Abgabenschuldigkeit zu Unrecht ganz oder teilweise nachgesehen wurde.

(4) ----

§ 34. (1) FinStrG idgF: Der fahrlässigen Abgabenverkürzung macht sich schuldig, wer die im § 33 Abs. 1 bezeichnete Tat fahrlässig begeht; § 33 Abs. 3 gilt entsprechend.

*Das Verfahren hins. Einkommensteuer 1996 wurde mit Wiederaufnahmebescheid vom 1. 4. 2004 wieder aufgenommen.*

*Nach Ansicht des UFS wie bereits des FA muss im vorliegenden Fall vom Vorliegen von zumindest bedingtem Vorsatz ausgegangen werden, weshalb die **10jährige Verjährungsfrist des § 207(2) BAO idgF** bei hinterzogenen Abgaben zur Anwendung gelangt. Es ist dabei zu berücksichtigen, dass der BW keinerlei Beweise für seine Angaben vorgelegt hat bzw. vorlegen konnte, und in Anbetracht der Höhe der Zuwendungen die steuerliche Behandlung ihm - selbst wenn der Bw. kein Steuerfachmann ist – nicht völlig gleichgültig sein durfte. Vielmehr musste der Bw. die Ungleichbehandlung der Einkünfte, die er einerseits vom österr. Dienstgeber erhielt sowie andererseits mittels Scheckauszahlung (betreffend die Bonuszahlungen) bzw. Stock Options von der amerikanischen Konzerngesellschaft [von W. in den USA bzw. von der amerikanischen (Urgroß-)Muttergesellschaft der X GmbH in Österreich, wie der Bw. in der Berufung ausführte] erhalten hat, erkannt haben.*

#### **§ 208 (1) BAO idgF: Die Verjährung beginnt**

**a) in den Fällen des § 207 Abs. 2 mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist,**

**soweit nicht im Abs. 2 ein anderer Zeitpunkt bestimmt wird;**

- b) in den Fällen des § 207 Abs. 3 mit dem Ablauf des Jahres, in dem die Voraussetzung für die Verhängung der genannten Strafen oder für die Anforderung der Kostenersätze entstanden ist;
- c) in den Fällen des § 207 Abs. 4 mit dem Ablauf des Jahres, in dem die rückzufordernden Beihilfen, Erstattungen, Vergütungen oder Abgeltungen geleistet wurden;
- d) in den Fällen des § 200 mit dem Ablauf des Jahres, in dem die Ungewissheit beseitigt wurde;
- e) in den Fällen des Eintritts eines rückwirkenden Ereignisses im Sinn des § 295a mit Ablauf des Jahres, in dem das Ereignis eingetreten ist.

(2) Bei der Erbschafts- und Schenkungssteuer unterliegenden Erwerben von Todes wegen oder Zweckzuwendungen von Todes wegen beginnt die Verjährung frühestens mit Ablauf des Jahres, in dem die Abgabenbehörde vom Erwerb oder von der Zweckzuwendung Kenntnis erlangt.

**§ 209. (1) Werden innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr.** Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist.

Dazu wird vom UFS angemerkt:

Im Jahr 2003 fanden die Anzeige bzw. Selbstanzeige der Arbeitgeberfirma des Bw. in Österreich sowie die Einleitung der diesbezüglichen Steuerverfahren des Bw. statt (Kontrollmitteilung an das zuständige Finanzamt des Bw. aufgrund der Anzeige der

Arbeitgeberfirma bzw. der Betriebsprüfung betreffend die Arbeitgeberfirma des Bw., Schreiben an den Bw., Vorhalteverfahren usw.).

(2) Die Verjährung ist gehemmt, solange die Geltendmachung des Anspruches innerhalb der letzten sechs Monate der Verjährungsfrist wegen höherer Gewalt nicht möglich ist.

(3) Das Recht auf Festsetzung einer Abgabe verjährt **spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches** (§ 4). In den Fällen eines Erwerbes von Todes wegen oder einer Zweckzuwendung von Todes wegen verjährt das Recht auf Festsetzung der Erbschafts- und Schenkungssteuer jedoch spätestens zehn Jahre nach dem Zeitpunkt der Anzeige.

§ 304 BAO idgF: Nach Eintritt der Verjährung ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens ausgeschlossen, sofern ihr nicht ein

a) innerhalb des Zeitraumes, bis zu dessen Ablauf die Wiederaufnahme von Amts wegen unter der Annahme einer Verjährungsfrist (§§ 207 bis 209 Abs. 2) **von zehn Jahren** zulässig wäre, oder

b) vor dem Ablauf einer Frist von fünf Jahren nach Eintritt der Rechtskraft des das Verfahren abschließenden Bescheides

eingebrachter Antrag gemäß § 303 Abs. 1 zugrunde liegt.

Die Festsetzungsverjährung sowohl hins. Einkommensteuer (ESt) 1996 und ESt 1997 tritt daher iSd o.a. Gesetzesstellen idgF (o.a. § 207 Abs 1 und 2 BAO idgF iVm § 208 BAO und § 209 (1) und (3) BAO idgF iVm § 33 und § 34 FinstrG idgF) aufgrund der nach Ansicht des UFS wie auch des FA anzuwendenden **zehnjährigen Verjährungsfrist** bei hinterzogenen Abgaben iSd oa § 207 Abs. 2 BAO idgF erst **nach dem 31.12.2004** ein (nämlich Festsetzungsverjährung für ESt 1996 tritt erst **nach** dem 31.12.2004 und Festsetzungsverjährung für ESt 1997 tritt erst **nach** dem 31.12.2004 ein), wobei die diesbezügl. berufungsgegenständl. Veranlagungen davor – nämlich am 1.4.2004 – durchgeführt wurden.

SWK 1997, Linde Verlag, Linde online, Heft-Nr. 5/6: *Fremdwährungsforderungen* sind mit dem Geldkurs vom Zeitpunkt des Entstehens der Forderung anzusetzen. Die Devisenkurse vom letzten Börsentag **1996** (30. Dezember 1996) lauteten:

Devisen	Geld	Brief	Mittel
New York	10,9040	11,0040	10,9540

SWK (Linde Verlag; Linde Online) 4/5, 1998, S 71: Die Devisenkurse vom letzten Börsentag **1997** (30. Dezember 1997) lauteten:

**Devisen** Geld Brief Mittel

New York 12,583 012,683 012,633 0

SWK 1999, Heft Nr. 4/5: Die Devisenkurse vom 30. Dezember 1998 (dem letzten Börsentag **1998**) lauteten:

*Devisen* in S

vom 30. 12. Ankauf Verkauf Mittel

New York 11,697 11,797 11,747

SWK 2001, Heft-Nr. 4/5: Die Devisenkurse vom 29. Dezember 2000 (dem letzten Börsentag **2000**) lauteten:

*Devisen* in S in Euro

vom

29.	Ankauf	Verkauf	Mittel	Ankauf	Verkauf	Mittel
12.						

New	14,701	2	14,859	9	14,780	1	1,068	4	1,079	9	1,074	1
York												

<b>Jahr</b>	<b>Bonus (USD)</b>	<b>Stock Options (USD)</b>	<b>Total</b>	Kurs	ATS
1996	15.000,00	0	15.000,00	10,904	163.560,00
1997	75.000,00	38.829,30	113.829,30	12,583	1.432.314,00
1998	80.000,00	28.878,78	108.878,78	11,697	1.273.555,00
2000	0	84.100,92	84.100,92	Kurs 11,98 wie von FA angesetzt	1.007.621,00
<b>Total</b>	<b>170.000,00</b>	<b>151.809,00</b>	<b>321.809,00</b>		

Der vom FA für Einkommensteuer 2000 diesbezüglich angewendete Kurs von: 1 USD beträgt ATS 11,98 wird vom UFS nicht abgeändert (angemerkt wird, dass das FA bei der Berechnung von einem €-Wert ausgegangen ist).

Die nunmehr im Zuge der Berufungsentscheidung angewendeten vom UFS angewendeten Umrechnungskurse liegen unter den Mittelkursen ermittelt von der Österreichischen Nationalbank, die folgendermaßen lauten:

1 USD =  
 30.12.1996 10,954 ATS  
 30.12.1997 12,633 ATS  
 30.12.1998 11,747 ATS  
 29.12.2000:

1 EUR =

zum 29.12.2000 0,9305 USD

daher: 1 USD = 1,07469 € = ATS 14,788

demgegenüber waren vom FA ursprünglich angesetzt worden:

	1996 ATS	1997 ATS	1998 ATS	2000 ATS
Einkünfte ohne inländischen Steuer- abzug	263.661,00	1.729.850,00	1.768.780,00	1.007.621,00

Bl. 83 / AB betreffend die österreichische Dienstgeberfirma des Bw.: beispielsweise 1996:  
Kurs 1,2774 (€) für Umrechnung verwendet (mal 13,7603 ergibt ATS 17,5774; \$ 15.000,00  
mal 17,5774 ergibt ATS 263.661,00 lt. Bp.).

Angemerkt wird, dass trotz diesbezügl. Vorhalts an die Bp (Bp hins. der Arbeitgeberfirma des Bw. im berufungsgegenständlichen Zeitraum), von der Bp keine Nachweise hins. der von der Bp angesetzten Kurse vorgelegt werden konnten. Es wurde lediglich ausgeführt, dass die Geldkurse zum 31.12. des jeweils betreffenden Jahres zur Anwendung gelangt seien (gem. Telefonaten mit der Bank).

Insgesamt ist daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilagen: 6 Berechnungsblätter

Wien, am 26. Februar 2010