



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende HR Dr. Daniela Moser und die weiteren Mitglieder OR Mag. Franz Novak, Mag. Barbara Baumgartner und Günter Benischek im Beisein der Schriftführerin Monika Holub über die Berufung des Bw., Unternehmensberater, vertreten durch Leitner & Leitner GmbH & Co KEG, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, 1030 Wien, Am Heumarkt 7/14, vom 29. Juli 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 23, vertreten durch Mag. Martin Karner, vom 29. Juni 2004 betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO und die Einkommensteuer 1998 nach der am 21. November 2005 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in weiterer Folge Bw.) hat für das Jahr 1998 Einkünfte aus Gewerbebetrieb von € 33.161,27 (S 456.308,99) erklärt und wurde im Juni 1999 erklärungsgemäß zur Einkommensteuer veranlagt.

Im Jahr 2004 wurde dem Finanzamt eine Kontrollmitteilung aus X. übermittelt, laut welcher der Bw. 1998 mit dem Ein- und Verkauf von Aktien der AA Einkünfte von € 216.706,30 erwirtschaftet hat.

Die Kontrollmitteilung wurde im Februar 2004 an den Bw. weitergeleitet. Dies mit dem Ersuchen, zur Kontrollmitteilung ausführlich Stellung zu nehmen und bekannt zu geben, wieso der Betrag von € 216.706,30 weder 1998 noch danach versteuert worden sei.

Mit Schreiben vom 25. März 2004 hat der Bw. zum Ergänzungsersuchen dahingehend Stellung genommen, dass er von 1966 bis Mai 1994 und von November 1995 bis April 1996 bei der AAG, U. als Dienstnehmer tätig gewesen sei. Von Juni 1994 bis Oktober 1995 sei der Bw. einer Konzerngesellschaft des AKonzerns im Bereich BSG unterstellt und in Z., X. tätig gewesen. Im Jahr 1994 seien dem Bw. von der x. Konzerngesellschaft Optionen auf den Erwerb von Aktien an der AA eingeräumt worden. Von dieser möglichen Optionsausübung habe der Bw. jedoch erst aufgrund eines Schreibens der SG aus dem Jahr 1996 erfahren. Am 30. April 1996 habe die Tätigkeit des Bw. für die AAG geendet. Der Bw. habe eine Abfertigung und ab dem Jahr 2000 eine Firmenpension erhalten. Im Zeitpunkt der Optionsausübung im März 1998 habe der Bw. die SG mittels Fax beauftragt, die Option in seinem Namen auszuüben und die so angeschafften Wertpapiere gleichzeitig zu verkaufen, was sodann auch geschehen sei.

Bei der im Ergänzungsersuchen angeführten Summe von € 216.706,30 handle es sich laut Stellungnahme um den Börsenkurs jener Wertpapiere die dem Bw. aufgrund des oben angeführten Mitarbeiterbeteiligungsprogramms zugestanden seien. Von diesem Betrag seien der Ausübungspreis des Bw. in Höhe von € 160.071,48 und die dem Bw. erwachsenen Bankspesen von € 2.141,49 in Abzug zu bringen. Der dem Bw. tatsächlich zugeflossene Nettogesamtbetrag habe lediglich € 54.493,33 betragen und ermittle sich wie folgt:

	16.3.1998	23.3.1998	Gesamt:
Börsenkurs der Aktien	136.441,88	80.264,42	216.706,30
abzüglich Bankspesen	-1.355,00	-786,48	-2.141,49
abzüglich Subskriptionskosten	-106.714,32	-53.357,16	-160.071,48
Einkünfte in €	28.372,56	26.120,77	54.493,33

Nach nationalem österreichischen Steuerrecht, welches jedoch im konkreten Fall durch DBA-Recht verdrängt werde, ergebe sich die maßgebliche Berechnung besonders anschaulich aus den Lohnsteuerrichtlinien 2002, Rz 213. Dort werde der, dem Arbeitnehmer entstehende Vorteil wie folgt berechnet: "... der Differenzbetrag aus dem aufzuwendenden Betrag für die Aktien und dem Tageskurs zum Zeitpunkt der Übertragung der Verfügungsmacht über die Aktien ...".

Das Mitarbeiterbeteiligungsprogramm von AA sei im Jahr 1994 eingerichtet worden. Dem Bw. seien mit Datum 6. April 1994 die besagten Optionen zum Erwerb von Aktien dieser Gesellschaft eingeräumt worden. Es handle sich hierbei um unwiderrufliche, jederzeit frei übertragbare Optionen. Die zugrunde liegenden Optionsbedingungen würden in keiner Weise vorsehen, dass die Optionen vom Optionsberechtigten nicht an andere übertragen werden können. Die Zusage der Optionseinräumung sei auch an keinerlei sonstige auf ein bestimmtes Verhalten des Bw. abstellende Bedingungen, wie etwa die Unternehmenszugehörigkeit zum Zeitpunkt der Optionsausübung, geknüpft. Dies lasse sich auch unschwer daran erkennen, dass die Optionsausübung im Jahr 1998 und damit zu einem Zeitpunkt erfolgt sei, in dem der Bw. bereits pensioniert gewesen sei. Wie sich eindeutig aus den Lohnsteuerrichtlinien 2002, Rz 212 ergebe, sei der Zufluss im einkommensteuerrechtlichen Sinn bereits im Zeitpunkt der Optionseinräumung erfolgt, sohin im Jahre 1994, da es sich in concreto um eine "Option im wirtschaftlichen Sinn" handle.

Konsequenz des Zuflusses im Jahre 1994 sei, dass der Abgabenanspruch, sofern ein solcher für die Republik Österreich nach dem Doppelbesteuerungsabkommen Österreich - X. überhaupt bestehe, gemäß § 4 BAO bereits im Mai 1994 entstanden sei, zumal Einnahmen gemäß § 19 EStG in jenem Jahr als bezogen anzusehen seien, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen seien. Die 5-jährige Verjährungsfrist des § 207 Abs. 2 BAO habe daher bereits mit Ablauf des Jahres 1994 begonnen (§ 208 Abs. 1 lit. a BAO). Das Recht, die gegenständliche Abgabe festzusetzen sei mit Ablauf des 31.12.1999 verjährt. Etwaige, nach außen erkennbare Amtshandlungen im Sinne des § 209 Abs. 1 BAO, die geeignet gewesen wären, die Verjährung zu unterbrechen, seien bis zum 31.12.1999 nicht gesetzt worden. Sollte die Abgabenbehörde zu der Ansicht gelangen, dass der Abgabenanspruch erst im Zeitpunkt der Optionsausübung, somit im März 1998, entstanden sei, so ändere auch dies nichts an der bereits erfolgten Verjährung, da auch hier das Recht die Abgabe festzusetzen, mit Ablauf der 5-jährigen Verjährungsfrist des § 207 Abs. 2 BAO per 31. Dezember 2003 verjährt sei, zumal die Behörde bis zu diesem Zeitpunkt keinerlei Amtshandlungen im Sinne des § 209 Abs. 1 BAO gesetzt habe.

Die 5-jährige Verjährungsfrist sei deshalb anwendbar, weil dem Bw. keinesfalls vorgeworfen werden könne, die Abgaben vorsätzlich hinterzogen zu haben. Der Bw. habe über 30 Jahre lang Einkünfte bezogen, die immer dem Lohnsteuerabzug unterlegen seien. Beim Bezug der Einkünfte aus dem oben erwähnten Stock Option Programm habe der Bw. gedacht, dass diese Einkünfte aufgrund ihrer x. Herkunft wohl auch in X. zu besteuern seien und dies von seinem ehemaligen Arbeitgeber, der x. AA, auch getan werde. Darüber hinaus würden sich sowohl in der Mitteilung der SG als auch in den Optionsbedingungen unter dem Punkt "Tax System"

Hinweise finden, auf Grund derer die Annahme der Besteuerung in X. mehr als gerechtfertigt erscheine. Zudem sei dem Bw. nicht bekannt gewesen, dass die Einräumung eines unwiderruflichen, jederzeit frei übertragbaren Optionsrechts im einkommensteuerrechtlichen Sinn bereits einen Zufluss darstelle und damit der Abgabenanspruch bereits im Jahr 1994 entstanden sei. Dies sei verständlich, zumal es sich hierbei um eine komplexe steuerrechtliche Fragestellung handle, deren Beantwortung eine intensive Befassung mit der rechtlichen Grundlage hierfür voraussetze, die für Laien unmöglich sei. Es liege aufgrund dieser Unwissenheit um normative Tatbestandsmerkmale ein beachtlicher Irrtum des Bw. vor, der nach § 9 FinStrG dazu führe, dass ihm Vorsatz nicht vorgeworfen werden könne. Eine Hinterziehung von Abgaben im Sinne des § 207 Abs. 2 BAO, welche als Vorfrage bei der Fristenbemessung gemäß § 207 Abs. 2 BAO beurteilt werden müsse liege daher nicht vor.

Nur der guten Ordnung halber werde darauf hingewiesen, dass weder bei Annahme eines Zuflusses im Jahr 1994 noch bei Annahme eines solchen im Jahre 1998, der Tatbestand des § 30 Abs. 1 lit. b EStG erfüllt sei. Unter der Annahme, dass der einkommensteuerlich relevante Zufluss bereits 1994 erfolgt sei und dieser als Anschaffung im Sinne des § 30 EStG zu sehen sei, sowie, dass im Jahre 1998 die Ausübung als Veräußerungsgeschäft zu werten sei, sei die Spekulationsfrist von 1 Jahr bereits bei weitem überschritten. Auch bei der Annahme eines einkommensteuerlich relevanten Zuflusses im Jahre 1998 könne es zu keinerlei Spekulationsbesteuerung kommen, da bis zu diesem Ausübungszeitpunkt theoretisch lohnsteuerpflichtige Einkünfte aus nicht selbständiger Tätigkeit nach § 25 EStG vorliegen und daher die Bemessungsgrundlage bei einer gleichzeitigen Veräußerung mit € 0,00 anzusetzen sei.

Abgesehen von der bereits erfolgten Bemessungsverjährung würden auch die einschlägigen Normen des internationalen Steuerrechts gegen einen Besteuerungsanspruch der Republik Österreich sprechen, da dieser in concreto der Republik X. zustehe.

Dazu wurde ausgeführt, dass der dem Bw. zugeflossene Betrag Einkünfte aus unselbständiger Arbeit darstelle. Die – bloß demonstrative – Aufzählung im DBA (Löhne, Gehälter und ähnliche Vergütungen) umfasse nach herrschender Meinung nämlich alle Einkünfte, die aufgrund einer unselbständigen Tätigkeit erlangt werden. Abzustellen sei demnach auf den Grund für die Zahlung, also ob im konkreten Fall ein Zusammenhang mit dem Arbeitsverhältnis gegeben sei. Dies sei in concreto zu bejahen, da im gegenständlichen Fall die Einkünfte mit der Tätigkeit des Bw. als Mitarbeiter der BSG in X. in Zusammenhang stehen. Auch könne die Rechtsstellung des Bw. zweifelsfrei als unselbständig bewertet werden, da er der x. Konzerngesellschaft sowohl fachlich unterstellt als auch weisungsgebunden in deren Betrieb eingegliedert gewesen sei. Da im DBA-Recht auch die Bezüge von leitenden Angestellten als

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gelten, sei diese Tatsache jedoch nur der guten Ordnung halber erwähnt.

Einkünfte aus unselbständiger Tätigkeit seien in jenem Vertragstaat der Besteuerung zu unterwerfen, in welchem die Person ansässig sei. Diese Bestimmung, welche bis auf ihre strengere inhaltliche Ausgestaltung dem OECD Musterabkommen entspreche, enthalte den allgemeinen Grundsatz, dass Einkünfte aus unselbständiger Arbeit nur in jenem Staat besteuert werden dürfen, in dem die unselbständige Arbeit tatsächlich ausgeübt werde, also im Tätigkeitsstaat. Dies gelte nach Abs. 2 des zitierten Gesetzes nur dann nicht, wenn die Tätigkeit im Tätigkeitsstaat innerhalb eines Zeitraumes von 12 Monaten nicht länger als 183 Tage gedauert habe, die Vergütung von oder für einen Arbeitgeber bezahlt worden sei, der im Tätigkeitsstaat nicht ansässig sei und die Vergütung auch nicht von einer Betriebsstätte, die der Arbeitgeber im Tätigkeitsstaat unterhalte, bezahlt worden sei. Das Besteuerungsrecht würde daher Österreich nur zustehen, wenn diese drei Merkmale im konkreten Fall kumulativ erfüllt seien. Dies sei aber aus diversen Gründen nicht der Fall:

Der Bw. sei von Juni 1994 bis Oktober 1995 der BSG von A. in Z. unterstellt gewesen und habe dort auch seinen Dienst versehen. Während 12 aufeinander folgender Monate ab Beginn seiner Tätigkeit in X. sei der Bw. sicherlich mehr als 183 Tage in X. aufhältig gewesen. Dies insbesondere deshalb, weil der Bw. regelmäßig nur an den Wochenenden nach Österreich zurückgekehrt und daher an den meisten Wochentagen seiner Beschäftigung in X. nachgegangen sei. Dies umso mehr, als für die Berechnung der 183 Tage-Frist auch bloße Tagesaufenthalte zu berücksichtigen seien.

Darüber hinaus hätten die in Frage stehenden Zahlungen nichts mit der Anstellung des Bw. bei der AAG, sondern lediglich mit seiner Tätigkeit für die BSG von A. in X. zu tun, wie sich auch aus der Vorgangsweise betreffend die Verständigung des Bw. und der Nichteinbindung der AAG ergebe. Dass die Auszahlung erst nach der Rückkehr des Bw. nach Österreich erfolgt sei, sei irrelevant, da es für die Zwecke des DBA mit X. nicht darauf ankomme, wann oder zu welchem Zeitpunkt die Auszahlung der Einkünfte erfolge, sondern lediglich, ob sie dem Arbeitnehmer für den Zeitraum der Auslandstätigkeit zufließen.

Die Besteuerung stehe dem Tätigkeitsstaat zu, wenn die Vergütung von einem dort ansässigen Arbeitgeber gezahlt werde. Mangels eines Arbeitgeberbegriffes im DBA müsse hierbei zum Zwecke der Auslegung auf innerstaatliches Recht zurückgegriffen werden. Als Arbeitgeber sei nach österreichischem Recht jene Person zu verstehen, welcher der Arbeitnehmer zur Leistung verpflichtet und der gegenüber die arbeitsrechtliche Treuepflicht und Weisungsgebundenheit bestehe, kurz gesagt, welcher der Arbeitnehmer bei seiner Tätigkeit unterstellt sei. Im konkreten Fall sei dies eindeutig die Konzerngesellschaft in X. .

Dass die Auszahlung der in Frage stehenden Beträge durch eine bevollmächtigte Bank, die SG, von X. aus, erfolgt sei, sei zwar in diesem Zusammenhang erwähnenswert, jedoch irrelevant, da der, im DBA verwendete Terminus "...Zahlung der Vergütung..." im Sinne einer wirtschaftlichen Tragung verstanden werden müsse. Selbst, wenn die Auszahlung durch Weiterverrechnung über die österreichische Gesellschaft erfolgt wäre, würde dies nichts an der Tatsache ändern, dass die Zahlung im wirtschaftlichen Sinn von der x. Konzerngesellschaft vorgenommen worden sei.

Zumindest zwei der drei in Art. 15 Abs. 2 lit. a bis c DBA X. normierten Voraussetzungen seien daher nicht erfüllt, weshalb der Republik Österreich kein Besteuerungsrecht zustehe. Nach Art 23 Abs. 2 lit. c DBA X. habe Österreich die Einkünfte von der Besteuerung in Österreich auszunehmen. Die Berücksichtigung der in X. zu versteuernden Einkünfte bei der Festsetzung der Steuern für das übrigen Einkommen des Bw. (Progressionsvorbehalt) sei aufgrund der bereits eingetretenen Bemessungsverjährung unzulässig.

Der Stellungnahme war ein Schreiben der AAG beigelegt, in welchem diese bestätigt, dass der Bw. in der Zeit von Juni 1994 bis Oktober 1995 der BSG / Z. zugeteilt war und dort im Rahmen von Dienstreisen seine Dienstverpflichtung versehen habe. Weiters lagen der Stellungnahme eine Mitteilung der SG betreffend die Ermittlung des dem Bw. tatsächlich zugeflossenen Nettobetrages und ein mit 2. Mai 1994 datierter, in englischer Sprache verfasster, Stock Option Plan bei.

Das Finanzamt hat am 29. Juni 2004 die Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 1998 gemäß § 303 Abs. 4 BAO verfügt und einen neuen Sachbescheid erlassen. In diesem wurde der durch die Ausübung der verfahrensgegenständlichen Aktienoption realisierte Gewinn von € 54.493,33 (S 749.844,00) versteuert. Dies mit der Begründung, dass der bei Ausübung der Option realisierte Gewinn unter Art. 13 Abs. 6 DBA Österreich - X. falle, weshalb Österreich das Besteuerungsrecht habe. Die Besteuerung sei gemäß § 32 Z 2 EStG in Verbindung mit § 67 Abs. 10 EStG durchzuführen und zwar im Jahr 1998. Zur Verjährung wurde angemerkt, dass der Einkommensteuerbescheid 1998 im Jahre 1999 erlassen worden sei und ab diesem Zeitpunkt die 5-Jahresfrist wieder neu zu laufen beginne. Das Recht die Abgabe festzusetzen, würde daher erst am 31. Dezember 2004 verjähren.

Der Bw. hat mit Schriftsatz vom 29. Juli 2004 gegen den Wiederaufnahmebescheid betreffend die Einkommensteuer 1998 und gegen den Einkommensteuerbescheid 1998 das Rechtsmittel der Berufung eingebracht.

Zum Bescheid betreffend die Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 1998 wurde in der Berufung ausgeführt, dass die Entscheidung über eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß 303 Abs. 4 BAO eine Ermessenentscheidung sei, wobei insbesondere

das Entstehen eines Missverhältnisses zwischen dem Wiederaufnahmegrund einerseits und den steuerlichen Auswirkungen für den Abgabepflichtigen andererseits zu berücksichtigen sei. Insbesondere hinsichtlich der Tatsache, dass im konkreten Fall die Rechtslage für den Laien undurchsichtig und nur schwer verständlich sei, sei die amtswegige Wiederaufnahme in höchstem Maße unbillig im Sinne des § 236 BAO, da für den Bw. auch die steuerlichen Auswirkungen besonders gravierend seien. Auch aus diesem Grund sei die Wiederaufnahme zu Unrecht erfolgt. Darüber hinaus sei eine Wiederaufnahme des Verfahrens auch aufgrund des bereits erfolgten Eintrittes der Festsetzungsverjährung nicht mehr zulässig.

Das Ermessen sei von der Behörde nicht nur offensichtlich falsch ausgeübt, sondern darüber hinaus auch in keiner Weise begründet worden, obwohl Ermessensentscheidung grundsätzlich einer Begründung bedürfen. Insbesondere ob der Tatsache, dass sich die Wiederaufnahme im konkreten Fall zu Ungunsten des Bw. auswirke, hätte von der Behörde dargetan werden müssen, aus welchen Gründen bei der vorzunehmenden Interessenabwägung den Gesichtspunkten der Zweckmäßigkeit gegenüber jenen der Billigkeit der Vorzug eingeräumt wurde.

Abgesehen von der fehlerhaften Ermessensausübung und deren fehlender Begründung sei der Wiederaufnahmebescheid insgesamt nicht begründet, obwohl dies gemäß § 93 Abs. 3 lit. a. BAO notwendig wäre. Der als Begründung bezeichnete Textteil des dem Bw. zugestellten Wiederaufnahmebescheides enthalte keinerlei sachliches Vorbringen, sondern lediglich eine wortwörtliche Wiedergabe jener gesetzlichen Bestimmungen, welche die Zulässigkeit einer amtswegigen Wiederaufnahme normieren. Die Behörde führe hier an, dass Tatsachen neu hervorgekommen seien, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht wurden und die Kenntnis dieser Umstände alleine oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätten. Welche Tatsachen dies sein sollen und vor allem, warum diese bei deren früherer Kenntnis einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätten, werde nicht ausgeführt.

Den Berufungsausführungen betreffend den Einkommensteuerbescheid 1998 wurde der bereits in der Stellungnahme vom 25.3.2004 dargelegte Sachverhalt vorangestellt. Den laut Berufung unbegründeten Ausführungen im angefochtenen Bescheid, wonach es sich bei den Erlösen im Zusammenhang mit der Ausübung der Aktienoptionen um Veräußerungsgewinne im Sinne des Art 13 Abs. 6 des DBA Österreich – X. handle und demzufolge der Republik Österreich das Besteuerungsrecht zustehe wurde entgegenhalten, dass die zugeflossenen Beträge in Höhe von € 54.493,33 richtigerweise Einkünfte aus unselbständiger Arbeit aus der Tätigkeit des Bw. für die A. – Konzerngesellschaft in X. darstellen und daher unter Art 15 des DBA X. fallen. Als Begründung dafür wurden in der Berufung im wesentlichen die Ausführungen in der Stellungnahme vom 25.3.2004 zur Qualifikation der

verfahrensgegenständlichen Einkünfte sowie zur Behandlung der zugeflossenen Erträge nach Art 15 DBA X. weitgehend wörtlich wiedergegeben und die Ausführungen betreffend das Vorliegen von "Optionen im wirtschaftlichen Sinn" wiederholt (siehe oben). Ergänzend wurde die nachstehend angeführte BMF Erledigung vom 19. Februar 2001, EAS 1812 zitiert: "...Übt daher ein ehemaliger Dienstnehmer eines deutschen Unternehmens nach seiner Übersiedlung nach Österreich eine noch während der Aktivzeit von seinem deutschen Arbeitgeber eingeräumte Aktien – Option tatsächlich aus, stehe das Besteuerungsrecht daran Deutschland zu, wenn der mit der Optionsausübung lukrierte Vermögenszuwachs als nachträgliche Einkünfte aus der seinerzeit in Deutschland ausgeübten beruflichen Tätigkeit anzusehen ist (BMF 19. Februar 2001, EAS 1812)."

Unter dem Titel formalrechtliche Mängel wurde in der Berufung ausgeführt, dass die Behörde in der Begründung des Bescheides zur Frage der Bemessungsverjährung anführe, dass der Einkommensteuerbescheid 1998 im Jahre 1999 erlassen worden sei und daher die 5-Jahresfrist wieder neu zu laufen begonnen habe.

Diese Ansicht der Behörde sei unter mehreren Aspekten unrichtig. Der Abgabenanspruch sei bereits im Mai 1994 entstanden. Die Frist für die Bemessungsverjährung habe daher bereits mit Ablauf des Jahres 1994 zu laufen begonnen und sei zum 31.12.1999 abgelaufen. Die von der Behörde behauptete Unterbrechungshandlung liege nicht vor, da die bloße Zusendung des Einkommensteuerbescheides 1998 nicht als Unterbrechungshandlung betreffend die Verjährung einer (in diesem Jahr nicht einmal der Art nach vorliegenden) Abgabe gelten könne, die – wenn überhaupt – bereits in der Veranlagung 1994 zu berücksichtigen gewesen wäre. Andernfalls würde § 209 Abs. 1 BAO ad absurdum geführt werden, da ansonsten – würde man dieser Rechtsansicht folgen – jede abstrakte Handlung der Behörde auch rückwirkend sämtliche bereits begonnenen Verjährungsfristen betreffend sämtliche Abgaben unterbrechen und so die Verjährung einer Abgabe unmöglich machen würde.

§ 209 Abs. 1 BAO bestimme, dass "die Verjährung durch jede zur Geltendmachung des Abgabenanspruches (...) von der Abgabenbehörde unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung unterbrochen wird". Aus dem Wortlaut "... zur Geltendmachung des Abgabenanspruches..." ergebe sich die Notwendigkeit, dass ein bestimmter Abgabenanspruch geltend gemacht werden müsse, um die Unterbrechungswirkung eintreten lassen zu können. Die bloße Geltendmachung irgendeines Abgabenanspruches genüge daher nicht! Vielmehr würden nur jene Behördenmaßnahmen verjährungsunterbrechend wirken, die auf konkrete Abgabenansprüche gerichtet seien. Keinesfalls könne daher die Zusendung des Einkommensteuerbescheides 1998 als Unterbrechungshandlung für, bereits 1994 entstandene, Abgabenansprüche gewertet werden. Die erste mögliche Unterbrechungshandlung, welche die

Abgabenbehörde gesetzt habe, sei vielmehr erst die Zusendung des Ergänzungsansuchens vom 12. Februar 2004 gewesen.

Zusammenfassend sei daher festzuhalten, dass die Möglichkeit zur Festsetzung der gegenständlichen Abgabe mangels Vorliegen einer Unterbrechungshandlung im Sinne des § 209 Abs. 1 BAO bereits mit Ablauf des 31. Dezember 1999 verjährt sei.

Dies würde selbstverständlich auch dann gelten, wenn die Annahme zutreffen würde, dass der gegenständliche Abgabenanspruch erst bei Ausübung der Optionen, sohin 1998, entstanden sei. Die Festsetzungsverjährung wäre in diesem Fall mit Ablauf des 31. Dezember 2003 eingetreten. Auch hier könne die Zusendung des Einkommensteuerbescheides mangels bestimmter Geltendmachung des Abgabenanspruches aus der Veräußerung der Aktienoption nicht als Unterbrechungshandlung im Sinne des § 209 Abs. 1 BAO angesehen werden.

Allgemein sei zu sagen, dass der angefochtene Einkommensteuerbescheid eine bloß mangelhafte Begründung enthalte, die sich lediglich auf Behauptungen beschränke, ohne diese näher zu erläutern oder die maßgeblichen Gründe für deren Annahme anzuführen. Es sei daher für den Bw. nicht möglich, in der Berufung auf etwaige andere Ansichten der erstinstanzlichen Behörde einzugehen und seine Rechtsschutzinteressen ordnungsgemäß wahrzunehmen.

Zusammenfassend ergebe sich aus dem Berufungsvorbringen, dass das Besteuerungsrecht hinsichtlich der Einkünfte aus der Ausübung von Aktienoptionen im konkreten Fall aufgrund Art 15 des DBA Österreich - X. der Republik X. zustehe, da es sich hierbei um Einkünfte aus einer nichtselbständigen Tätigkeit handle und die Voraussetzungen des Art 15 Abs. 2 DBA Österreich - X. nicht erfüllt seien. Die Republik Österreich habe daher nach Art 23 DBA X. die Einkünfte von der Besteuerung in Österreich freizustellen. Darüber hinaus wäre die Besteuerung in Österreich ohnehin unzulässig, da aufgrund des Entstehens des Abgabenanspruches im Jahre 1994 bereits Bemessungsverjährung im Sinne des § 207 Abs. 2 BAO eingetreten sei. Dies gelte selbstverständlich auch für den – an sich Österreich zustehenden – Progressionsvorbehalt gemäß Art 23 DBA X..

Der Bw. beantragte der Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid vom 29. Juni 2004 Folge zu geben und diesen wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufzuheben sowie der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1998 Folge zu geben und diesen aufzuheben oder dahingehend abzuändern, dass die Einkommensteuer für 1998 mit € 13.335,54 festgesetzt werde. Des weiteren wurde die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung gemäß § 284 Abs. 1 Z 1 BAO sowie die Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Senat gemäß § 282 Abs. 1 Z 1 BAO beantragt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 19. Oktober 2004 wurde die Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid und gegen den Einkommensteuerbescheid 1998 als unbegründet

abgewiesen. Dem Berufungsvorbringen, wonach der Bw. vermeine, er könne die Begründung des Wiederaufnahmebescheides nicht nachvollziehen, vor allem, welche Tatsachen dies sein sollen und warum diese bei deren früherer Kenntnis einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätten, sei laut Berufungsvorentscheidung entgegenzuhalten, dass die neu hervorgekommene Tatsache selbstverständlich der Umstand gewesen sei, dass der Bw. im Jahr 1998 fast € 55.000,00 aus X. erhalten und nicht erklärt habe. Von dieser neuen Tatsache habe der Bw. im übrigen nachweislich bereits seit Zustellung des Vorhaltes vom 12. Februar 2004 gewusst. Warum diese neu hervorgekommene Tatsache bei deren früherer Kenntnis einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte, ergebe sich bereits aus dem Einkommensteuerbescheid 1998 selbst, wie auch der Umstand, dass aufgrund der zusätzlichen Steuerbemessungsgrundlage von fast € 55.000,00 die Interessenabwägung zugunsten der Zweckmäßigkeit ausgefallen sei. Die behauptete Unbilligkeit liege im übrigen nicht vor, da alle unbeschränkt Steuerpflichtigen auch ihre Einkünfte aus X. offenlegen bzw. versteuern müssten.

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1998 richte sich laut Berufungsvorentscheidung einerseits gegen den Zuflusszeitpunkt, andererseits gegen die Einordnung und Behandlung der Einkünfte gemäß DBA Österreich – X..

Zum Zuflusszeitpunkt wurde in der Berufungsvorentscheidung ausgeführt, dass die eingeräumten Optionen nicht übertragbar gewesen seien und auch die Optionsausübung nicht sofort bei Einräumung, sondern frühestens am 1. Juli 1997 möglich gewesen sei. Von einem in der Berufung behaupteten Zufluss im Jahr 1994 könne daher nicht die Rede sein. Die Unrichtigkeit der Rechtsansicht des Bw. ergebe sich zusätzlich daraus, dass bei einer Versteuerung im Jahr 1994 die Ermittlung der Bemessungsgrundlage unmöglich gewesen wäre und bei Nichtausübung der Optionen im Ausübungszeitraum 1. Juli 1997 bis 7. April 1999 etwas versteuert worden wäre, was definitiv nie zugeflossen sei. Der geldwerte Vorteil sei dem Bw. tatsächlich erst bei Ausübung der Option im Jahr 1998 zugeflossen.

Die Einordnung und Behandlung der Einkünfte im DBA Österreich - X. erfolge laut Berufungsvorentscheidung primär aufgrund der Kontrollmitteilung der x. Abgabenbehörden, wobei anzumerken sei, dass auch nach Ansicht des Finanzamtes eine Anwendung des Art 15 DBA Österreich - X. für Gewinne aus der Optionsausübung nicht in Betracht gekommen sei, sondern Art. 13 DBA Österreich – X.. Dies deshalb, weil der Begriff Veräußerung im Sinne des Art 13 DBA Österreich - X. alle Vorgänge umfasse, die zur Gewinnaufdeckung führen und daher der bei der Optionsausübung realisierte Gewinn unter Art. 13 Abs. 6 DBA Österreich - X. zu subsumieren gewesen sei, womit Österreich das alleinige Besteuerungsrecht habe. Diesbezüglich herrsche Übereinstimmung beider Finanzverwaltungen.

Kein anderes Ergebnis bringe im übrigen die vom Bw. als richtig behauptete Subsumption der Einkünfte unter Art. 15 DBA Österreich – X.. Ob die Einräumung der Optionen im Zusammenhang mit dem ununterbrochenen Dienstverhältnis zur AAG oder im Zusammenhang mit einem weiteren – bis dato nicht nachgewiesenen - Dienstverhältnis zu einem anderen Unternehmen des AKonzerns gestanden sei, sei bis dato nicht bekannt. Aus dem vorliegenden Optionsplan 1994 gehe dies jedenfalls nicht hervor, ebensowenig, ob die Optionen für eine bestimmte Tätigkeit mit einer bestimmten Dauer bei einem bestimmten Arbeitgeber gewährt worden seien. Trotzdem werde vom Finanzamt außer Streit gestellt, dass die Einräumung der Optionen im Zusammenhang mit irgendeinem Dienstverhältnis zum A. Konzern gestanden seien.

Dem Optionsplan sei auch nicht zu entnehmen, ob die Optionseinräumung konkret als Vergütung für die insgesamt 17 Monate dauernde Tätigkeit des Bw. in X. (in denen der Bw. von seinem Arbeitgeber AAG laufend im Rahmen von Dienstreisen der BSG, Z. zugeteilt worden sei), oder für die seit 1966 erfolgte Tätigkeit des Bw. für die AAG (= über 350 Monate) erfolgt sei.

Da auch das Finanzamt keinen derartigen Zusammenhang der Optionseinräumung als Vergütung für den 17monatigen Arbeitseinsatz in X. zu erkennen vermochte, habe Österreich auch gemäß der Grundregel des Art 15 Abs. 1, 1 Halbsatz DBA Österreich - X. das alleinige Besteuerungsrecht.

Im übrigen sei selbst für den Fall, dass die im Jahr 1998 entstandenen Einkünfte aus der Optionsausübung tatsächlich mit der Tätigkeit in X. im Zusammenhang stehen würden, nichts für den Bw. zu gewinnen, da Bezüge aus einem früheren Dienstverhältnis gemäß Art 18 DBA Österreich - X. jedenfalls im Ansässigkeitsstaat zu besteuern seien. Ergänzend werde bemerkt, dass in der Literatur auch Art. 21 DBA Österreich - X. als zulässige Verteilungsnorm der in Rede stehenden Einkünfte angesehen werde.

Zusammenfassend wurde in der Berufungsvorentscheidung ausgeführt, dass die Tatsache, dass im Jahr 1998 Gewinne aus der Ausübung von Aktienoptionen entstanden seien, welche zu versteuern gewesen wären, erst durch eine Kontrollmitteilung mit nachfolgendem Vorhalteverfahren neu hervorgekommen sei. Dass 1998 nicht verjährt gewesen sei, sei unstrittig. Bei der Ausübung der Optionen im Jahr 1998 seien Gewinne realisiert worden, welche zu im Jahr 1998 zugeflossenen Einkünften geführt hätten. Im Ergebnis habe Österreich jedenfalls das Besteuerungsrecht für diese Einkünfte gehabt, egal ob nun Art 13, 15, 18 oder 21 DBA Österreich - X. zur Anwendung gelange. Eine Änderung des angefochtenen Bescheides komme daher nicht in Betracht.

Mit Schriftsatz vom 15. November 2004 wurde vom Bw. der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt und zum Vorbringen in der Berufungsvorentscheidung wie folgt Stellung genommen:

Dem Vorbringen der Abgabenbehörde, dass es keiner Begründung des Wiederaufnahmebescheides bedürfe, da dem Bw. selbstverständlich klar sein musste, dass die zugeflossenen Beträge einen Grund für die Wiederaufnahme des Verfahrens darstellen würden, sei entgegenzuhalten, dass die Begründung eines Bescheides bzw. eine darin enthaltene zusammenhängende Darstellung des von der Behörde angenommenen Sachverhaltes nach herrschender Judikatur niemals dadurch ersetzt werden könne, dass dem Abgabepflichtigen irgendwelche Umstände bekannt sind oder bekannt sein müssten. Darüber hinaus verweise die Behörde darauf, dass sich die neu hervorgekommenen Tatsachen bereits aus dem Einkommensteuerbescheid 1998 ergeben würden. Auch hier hätte es zumindest (wie jetzt in der Berufungsvorentscheidung geschehen) eines Hinweises im Wiederaufnahmebescheid bedurft.

Zum Zeitpunkt des Zufließens der Einkünfte werde in der Berufungsvorentscheidung behauptet, dass die Optionen nicht übertragbar gewesen seien und auch die Optionsausübung nicht sofort bei Einräumung, sondern frühestens am 1. Juli 997 möglich gewesen sei. Dies sei unrichtig. Wie sich aus den – der Behörde vorliegenden – Optionsbedingungen zweifelsfrei ergebe und schon in der Berufung vorgebracht wurde, würden hinsichtlich der Übertragbarkeit der Optionen keinerlei Beschränkungen existieren. Die dem Bw. eingeräumten Optionen seien jederzeit übertragbar und an keinerlei sonstige Bedingungen geknüpft gewesen. Wie sich aus der Tatsache, dass der Bw. bei Ausübung der Optionen bereits pensioniert gewesen sei ergebe, sei insbesondere die Betriebszugehörigkeit keine Bedingung für die Ausübung der Optionen gewesen. Auch die persönlich Ausübung der Optionen durch den Bw. sei keine Bedingung für die Optionseinräumung gewesen, weil gemäß Punkt 1.2. letzter Absatz der Optionsbedingungen die Optionen nach dem Ableben des Bw. auch von seinen Rechtsnachfolgern hätte ausgeübt werden können. Auch für den Fall des Ausscheidens des Bw. aus der Gesellschaft sei in Punkt 1.3. lit. b der Optionsbedingungen die Möglichkeit vorgesehen gewesen, dass das dem Bw. eingeräumte Optionsrecht weiterhin aufrecht bleibe. Die angeführten Tatsachen würden dafür sprechen, dass die dem Bw. eingeräumten Optionen als Wirtschaftsgüter anzusehen seien, die gemäß LStR Rz 212 als Optionen im wirtschaftlichen Sinn zu qualifizieren seien und deren Zufluss im einkommensteuerlichen Sinn daher bereits zum Zeitpunkt der Einräumung der Optionen im Jahre 1994 erfolgte.

Die von der Behörde zur Untermauerung ihrer Rechtsansicht angeführte Behauptung, dass bei einer Versteuerung im Zeitpunkt des Zuflusses (Einräumung der Optionen) die Ermittlung der Bemessungsgrundlage unmöglich gewesen wäre, sei – gelinde gesagt – verwunderlich. wie

sich aus § 7 der zu § 15 EStG ergangenen Sachbezugsverordnung, BGBl II 416/2001 (LStR Rz 210) ergebe, seien Optionen im wirtschaftlichen Sinn, welche nicht an einer Börse notiert seien, mit dem inneren Wert der Option bzw. mit dem Zeitwert der Option zum Zeitpunkt der Einräumung der Option anzusetzen. Die Lohnsteuerrichtlinien (Rz 210) würden dies wie folgt formulieren:

"Der Wert von an Mitarbeiter kostenlos oder verbilligt abgegebenen Optionen, die Wirtschaftsgüter darstellen, zum Erwerb von Beteiligungen (zB Aktien) ist mit dem gemeinen Wert der Option anzusetzen. Bei Optionen, die an einer Börse notieren, entspricht der gemeine Wert dem Börsenkurs am Tag des Überganges der Verfügungsmacht (der Einräumung der Option). Notiert die Option nicht an der Börse, ist der Wert der Option unter Berücksichtigung des inneren Wertes und des Zeitwertes zu ermitteln. Der innere Wert der Option ergibt sich aus der Differenz des gemeinen Wertes der Beteiligung (bei börsennotierten Wertpapieren der Börsenkurs) zum Zeitpunkt der Einräumung der Option und des (niedrigeren) Ausübungspreises. Bei einem über dem Tageskurs liegenden Ausübungspreis ergibt sich ein negativer innerer Wert. Der Zeitwert der Option ist in Höhe eines Prozentsatzes pro Kalendermonat der Laufzeit der Option vom gemeinen Wert der Beteiligung (bei börsennotierten Wertpapieren der Börsenkurs) zum Zeitpunkt der Einräumung der Option anzusetzen. Dieser Prozentsatz berücksichtigt den nicht erforderlichen Kapitaleinsatz für das Halten der Beteiligung sowie den Ausschluss eines Kursrisikos unter Abzug einer allfälligen Dividendenzahlung während der Laufzeit der Option. Für die ersten zwölf Monate der Laufzeit beträgt der Prozentsatz 1,4 % pro Kalendermonat, für die restliche Laufzeit 1 % pro Kalendermonat. Der gemeine Wert ergibt sich aus der Summe des inneren Wertes und des Zeitwertes, wobei durch einen negativen inneren Wert der Zeitwert maximal auf ein Drittel reduziert werden kann."

Somit gingen sogar die Lohnsteuerrichtlinien davon aus, dass eine Bewertung möglich sei. Konsequenz aus dem Zufluss im Jahre 1994 sei, dass der Abgabenanspruch mit 31.12.1994 entstanden sei und damit auch die Verjährungsfrist zu diesem Zeitpunkt zu laufen begonnen habe. Es sei hinsichtlich der gegenständlichen Summe mit Ablauf des 31.12.1999 Bemessungsverjährung eingetreten. Selbst wenn dies nicht so wäre, stünde jedoch der Republik Österreich kein Besteuerungsrecht zu.

Zu den Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung, wonach kein Zusammenhang zwischen der Optionseinräumung und der Tätigkeit des Bw. in X. erkennbar sei wurde im Vorlageantrag ausgeführt, dass sich dieser Zusammenhang aus mehreren Faktoren ergebe. Zum einen würden die Optionsbedingungen wiederholt auf die Gesellschaft in X. für die der Bw. tätig gewesen sei verweisen. Sämtliche Zustellungen seien nach dem Optionsbedingungen an Adressen und Personen in X. vorzunehmen. Die Einrichtung eines

Stock Option Planes sei vom Vorstand der x. Gesellschaft beschlossen worden. Die österreichische Gesellschaft habe mit dem Bw. für das Jahr 1994 eine anderweitige Prämienvereinbarung abgeschlossen. Wie sich aus den hierzu vorliegenden Unterlagen ergebe, sei diese Vereinbarung keinesfalls so zu verstehen, dass die Prämie zusätzlich zu einem bestehenden Aktienoptionsprogramm erfolgen solle. Hierfür gebe es auch keinerlei Anhaltspunkte. Die Optionseinräumung sei lediglich durch die Konzerngesellschaft in X. erfolgt. Unter Berücksichtigung aller Umstände könne wohl vernünftigerweise nicht angenommen werden, dass die Gesellschaft in X. den Bw. für eine Tätigkeit im Dienste einer anderen Gesellschaft belohnen oder gar für eine von ihr unabhängige ausländische Gesellschaft finanzielle Lasten tragen wollte. Entgegen der Ansicht der Abgabenbehörde erster Instanz stehe die Einräumung der Optionen somit in keinerlei Zusammenhang mit der Tätigkeit des Bw. in Österreich.

Die in der Berufungsvorentscheidung vertretenen Rechtsansicht, wonach die gegenständlichen Einkünfte unter Art 13 des DBA Österreich - X. einzuordnen seien wurde im Vorlageantrag als unzutreffend bezeichnet, da es sich im konkreten Fall um Vergütungen für die unselbständige Tätigkeit des Bw. in X. handle. Wie bereits in der Stellungnahme vom 25. März und in der Berufung vom 29. Juli 2004 ausgeführt, umfasse die - bloß demonstrative – Aufzählung im DBA Österreich – X. nach herrschender Meinung ebenso wie die Aufzählung der Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit im nationalen Recht (§ 25 EStG) alle Einkünfte, die aufgrund einer unselbständigen Tätigkeit erlangt werden. Abzustellen sei demnach auf den Grund für die Zahlung, also ob im konkreten Fall ein Zusammenhang mit dem Arbeitsverhältnis gegeben sei. Dies sei zu bejahen. Auch die Behörde selbst stelle richtigerweise auf Seite 3 der Berufungsvorentscheidung außer Streit, dass die Einräumung der Option im Zusammenhang mit einem Dienstverhältnis gestanden sei. Übe eine Person eine unselbständige Tätigkeit aus, so sei grundsätzlich jede Gegenleistung als Einkunft im Sinne des Art 15 OECD MA anzusehen. Für das Vorliegen von Einkünften aus unselbständiger Arbeit stehe also der Zusammenhang zwischen der Arbeitsleistung und der Vergütung im Vordergrund, wobei grundsätzlich jede Gegenleistung für eine unselbständige Arbeit zu erfassen sei, unabhängig davon, ob es sich um einen Barlohn oder einen Sachbezug handle oder ob die Vergütungen laufend oder einmalig gewährt werden. Werden einer Person Stock Options als Entgelt für eine unselbständige Tätigkeit eingeräumt, seien diese Vergütungen daher Art 15 OECD-MA zuzuordnen, sofern sie mit der Arbeitsleistung des Dienstnehmers in einem Zusammenhang stehen und als Entgelt für bereits erbrachte oder noch zu erbringende Leistungen eingeräumt werden. Zusammenfassend sei daher zu sagen, dass die Ursache für die Vorteilszuwendung in Form von Stock Options im Dienstverhältnis des Bw. zur x. A. Gesellschaft begründet sei. Die eingeräumten Optionen würden daher zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zählen

und Arbeitslohn darstellen. Es handle sich somit um einen Vorteil aus dem Dienstverhältnis, da dem Bw. ohne gesonderte Gegenleistung ein Recht eingeräumt worden sei, für das Dritte eine (marktübliche) Prämie zahlen müssten.

Der Zufluss sei bereits im Zeitpunkt der Optionseinräumung erfolgt, daher sei auch die von der Behörde behauptete mögliche Einordnung unter Art 18 DBA Österreich - X.

(Ruhegehälter) unzutreffend, zumal der Bw. im Zeitpunkt des Zuflusses, sohin bei Optionseinräumung, noch nicht im Ruhestand gewesen sei. Dieser Artikel des Doppelbesteuerungsabkommens sei daher offensichtlich nicht anzuwenden.

Dem Vorlageantrag war ein Schreiben der AAG vom 11. März 1994 betreffend die Prämie 1993 und die Prämienvereinbarung 1994 beigelegt. Zudem lag dem Vorlageantrag ein Schreiben der AAG bei, laut welchem dem Bw. von der AAG für das Jahr 1994 ein Prämie von S 70.000,00 zuerkannt wurde.

Mit Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates vom 22. November 2005 wurde der Bw. ersucht zu den nachstehenden Ausführungen betreffend die Qualifikation der eingeräumten Option und dem Zeitpunkt des Zufließens der verfahrensgegenständlichen Einkünfte sowie betreffend seine Tätigkeit in X. ausführlich Stellung zu nehmen und allenfalls vorhandene weitere Unterlagen vorzulegen:

Qualifikation der eingeräumten Option und Zeitpunkt des Zufließens der Einkünfte

In der vorgelegten "Mitteilung von Informationen betreffend die Zuteilung und Ausübung von Optionen zur Zeichnung von Aktien der AA – Plan 1994" seien im Zusammenhang mit dem Recht auf Ausübung der Optionen (Punkt 1.2.) und dem Verlust des Rechts auf Ausübung der Optionen (Punkt 1.3.) folgende Regelungen getroffen worden:

1.2. Recht auf Ausübung der Optionen

Ab 1. Juli 1997 bis einschließlich 7. April 1999 werden Sie zur Ausübung der Option in einer einzigen oder in mehreren Transaktionen über eine von Ihnen festgelegte Anzahl berechtigt sein.

Falls die nächste Generalversammlung der Aktionäre im Juni 1994 beschließt, dass der Termin für die Ausübung der Option über die fünf Jahre nach ihrer Zuteilung hinaus beschließt, werden Sie berechtigt sein, die Ihnen gewährte Option jederzeit zwischen 1. Juli 1997 und einschließlich e. Dezember 2000 in einer oder mehreren Transaktionen über die von Ihnen bestimmte Anzahl auszuüben.

Um Sie über die von der Generalversammlung getroffene Entscheidung auf dem laufenden zu halten, werden Sie im Juli 1994 brieflich über das Datum des Auslaufens der Ausübungsfrist informiert, die für den "Aktienoptionsplan 1994" gelten.

Weiters wird Ihnen für die Ausübung dieser Optionen, wenn Sie sich dazu entschließen, zum geeigneten Zeitpunkt ein Schreiben mit einem Zeichnungsformular zugeschickt.

...

Im Falle ihres Ablebens während der Zeit zwischen dem Tag der Optionserteilung an Sie und dem Tag des Ablaufens der Optionsausübung sind ihre Erben berechtigt, die Option in ihrem Namen innerhalb einer Zeit von sechs Monaten, gerechnet ab dem Tag ihres Ablebens, auszuüben.

1.3. Verlust des Rechts auf Ausübung der Optionen

(a) Entziehung auf Grund eines schwerwiegenden oder ernsten Verstoßes:

- der Begriff schwerwiegender oder ernster Verstoß ist der entsprechende Begriff des x. Rechts sowie seiner Entsprechung in den Rechtsordnungen anderer Staaten.*
- Aussetzung des Rechts zur Ausübung der Option tritt ein entweder zum Zeitpunkt der Vorlage des eingeschriebenen Rückscheinbriefes durch das Postamt an den betroffenen Dienstnehmer, in dem er informiert wird, dass das Entziehungsverfahren auf Grund schwerwiegenden oder ernsten Verstoßes eingeleitet wurde, oder zum Zeitpunkt der persönlichen und schriftlich quittierten Übergabe des genannten Schreibens an Ihn.*
- Nach Bekanntgabe der Entscheidung über die Entziehung auf Grund schwerwiegenden oder ernsten Verstoßes ist der betreffenden Partei das Recht der Ausübung ihrer Option entzogen.*

(b) Ausscheiden und andere Fälle der Verletzung des Dienstvertrages

- *ausschließlich durch den Dienstnehmer eingeleitetes Ausscheiden führt zum Verlust seines Rechts zur Ausübung der Optionen ab dem Zeitpunkt, zu dem er seine Entscheidung bekannt gibt:*
- *wird die Beendigung des Dienstvertrages einvernehmlich zwischen der Gesellschaft und dem Dienstnehmer beschlossen, geht letzterer seines Rechts auf Ausübung der Option nicht verlustig, wobei dieses Recht im Schriftstück über die Auflösung des Vertrages festzuhalten ist.*

Unter "Optionen im wirtschaftlichen Sinn" seien im allgemeinen Optionen zu verstehen, die dem Optionsberechtigten bereits im Zeitpunkt der Einräumung das unbedingte Recht gewähren, zum Optionsausübungszeitpunkt zu einem bestimmten Preis (Basispreis) Anteile an einem Unternehmen zu erwerben. Dies treffe auf die verfahrensgegenständlichen Optionen nicht zu, da dem Bw. im Falle eines schwerwiegenden oder ernststen Verstoßes gegen das Dienstrecht und / oder im Falle einer nicht einvernehmlichen Kündigung des Dienstverhältnisses das Recht auf die Ausübung der Optionen entzogen worden wäre. Dass es sich bei den verfahrensgegenständlichen Optionen nicht um "Optionen im wirtschaftlichen Sinn" handle sei weiters daraus ableitbar, dass diese vererblich waren, wodurch deren Übertragung auf den Todesfall des Optionsberechtigten eingeschränkt wurde.

Der Bw. werde daher eingeladen sein bisheriges Vorbringen zur Qualifikation der eingeräumten Optionen und zum Zeitpunkt des Zufließens der Einkünfte (unter Bezugnahme auf die obigen Ausführungen) zu erläutern und zu konkretisieren und allenfalls vorhandene weitere Unterlagen wie etwa Nebenvereinbarungen zum vorgelegten Stock Option Plan, Schriftverkehr mit der optionsgewährenden Konzerngesellschaft etc. vorzulegen, aus denen klar und eindeutig hervorgehe, dass die verfahrensgegenständlichen Optionen, in Abweichung zu den vorgelegten Bedingungen für die Ausübung, unwiderruflich und jederzeit frei übertragbar gewesen seien.

Tätigkeit in X.

Gemäß den beiliegenden Lohnzetteln sei der Bw. in den Jahren 1994 (Beilage 1) und 1995 (Beilage 2) durchgehend bei der AAG angestellt gewesen. Die von der AAG ausbezahlten Bezüge seien zur Gänze in Österreich besteuert worden. Dies lasse darauf schließen, dass Österreich in den Jahren 1994 und 1995 trotz der Tätigkeit des Bw. für die BSG / Z. durchgehend das Recht auf die Besteuerung der Einkünfte des Bw. aus seiner nichtselbständiger Tätigkeit gehabt habe. Des weiteren habe der Bw. am 11. März 1994 mit der AAG eine Prämienvereinbarung 1994 abgeschlossen und aufgrund dieser Vereinbarung für

das Jahr 1994 eine Prämie von S 70.000,00 erhalten. Auch dies deutet darauf hin, dass die Tätigkeit des Bw. für die BSG, Z. nur von untergeordneter Bedeutung gewesen sei.

Der Bw. werde daher eingeladen:

- Art und Umfang seiner Tätigkeit für die BSG / Z. darzulegen und sein diesbezügliches Vorbringen durch aussagekräftige Unterlagen zu belegen
- den Nachweis zu erbringen, dass er im Zeitraum Juni 1994 bis Oktober 1995 während 12 aufeinanderfolgender Monate mehr als 183 Tage in X. aufhältig war
- darzulegen, wieso er im Zeitraum Juni 1994 bis Oktober 1995 von der AAG entlohnt wurden, obwohl er seinen Angaben zufolge in diesem Zeitraum der BSG / Z. unterstellt gewesen sei und seinen Dienst in Z. versehen habe
- darzulegen, wieso die Bezüge des Bw. im Zeitraum Juni 1994 bis Oktober 1995 in Österreich versteuert wurden, obwohl diese Bezüge, seinen Angaben zufolge, von der Republik X. zu besteuern gewesen wären
- bekanntzugeben, ob es sich bei der BSG um eine Abteilung der (Konzernmutter) AA, Z. oder aber um ein verbundenes Unternehmen im Rahmen des Konzerns der AA, Z. handelt

Ursache für die Optionseinräumung

Die AAG sei in den Jahren 1994 bis 1998 gemäß § 228 HGB in Verbindung mit § 244 HGB ein verbundenes Unternehmen im Rahmen des Konzerns der AA, Z. und in den Konzernabschluss der AA, Z. einbezogen gewesen. In der am 6. April 1994 abgehaltenen Vorstandssitzung der AA, Z. sei ein Stock Option Plan beschlossen worden. In Punkt 4 der Bedingungen für die Ausübung der Optionen sei folgende Regelungen getroffen worden:

4. Besteuerung

In X. Steuerpflichtige Inhaber von gemäß den gesetzlichen Bestimmungen gewährten Subskriptionsoptionen kommen in den Genuss eines Steuervorteils.

Optionsberechtigte, die derzeit außerhalb von X. ihren Sitz haben, müssen zum gegebenen Zeitpunkt und gemäß den endgültig gegebenen Anweisungen AA informieren, ob sie ihrer Meinung nach zum Zeitpunkt ihrer Ausübung der Option und/oder ihres Verkaufes der erworbenen Aktien in X. steuerpflichtig sein werden. Auf Grund dieser Information ist AA in der Lage die verpflichtenden Meldungen zu machen, wenn Optionsberechtigte die von X. gewährten Steuervorteile in Anspruch zu nehmen beabsichtigen.

Aus der angeführten Regelung sei ableitbar, dass im Rahmen des Stock Option Planes 1994 keineswegs nur Mitarbeiter der AA, Z. mit Aktienoptionen bedacht wurden. Vielmehr dürften, wie in internationalen Konzernen üblich, Mitarbeiter verschiedener Konzernunternehmen, darunter auch Mitarbeitern der AAG, Aktienoptionen erhalten haben. Entgegen dem Vorbringen des Bw. im Vorlageantrag sei daher keineswegs zwingend davon auszugehen, dass die Dienstzuteilung des Bw. zur BSG, Z. ausschlaggebend für die Einräumung der verfahrensgegenständlichen Aktienoptionen gewesen sei. Dies nicht zuletzt deswegen, weil die Aktienoptionen dem Bw. Anfang April 1994 und damit vor Beginn seiner Tätigkeit für die BSG / Z. eingeräumt wurden.

Der Bw. werde daher eingeladen zu den obigen Ausführungen ausführlich Stellung zu nehmen und / oder Unterlagen vorzulegen aus denen der von ihm behauptete Zusammenhang zwischen den verfahrensgegenständlichen Aktienoptionen und seiner Tätigkeit für die BSG / Z. ableitbar sei.

Der steuerliche Vertreter des Bw. hat mit Schriftsatz vom 3. Jänner 2006 zum Vorhalt wie folgt Stellung genommen:

Die im konkreten Fall zu beurteilenden Vorgänge, nämlich insbesondere der Aufenthalt des Bw. in X. und die Einräumung der gegenständlichen Aktienoptionen sei vor rund 10 bis 12 Jahren erfolgt. Dokumente aus dieser Zeit die zur vollständigen Beantwortung des Fragenvorhaltes notwendig wären, würden nicht mehr im vollen Umfang vorliegen. Auch viele der damals bei A. tätigen Personen seien bereits im Ruhestand oder in anderen Funktionen bei anderen Unternehmen tätig. Trotz monatelanger, sorgfältiger Recherche des Bw. und des steuerlichen Vertreters sei es daher nicht möglich zu allen vom Unabhängigen Finanzsenat aufgeworfenen Fragen Dokumente beizubringen.

Darüber hinaus sei die AAG in den letzten 10 Jahren umfassenden Gesellschaftsrechtlichen Änderungen unterworfen gewesen, weshalb auch hier die gesamte Organisation und das gesamte Management (sowie damit verbunden die dortigen Mitarbeiter) nicht mehr mit der damaligen Struktur vergleichbar seien.

Qualifikation der eingeräumten Option und Zeitpunkt des Zufließens der Einkünfte

Die im Fragenvorhalt geäußerte Rechtsansicht, dass es sich bei den gegenständlichen Optionen nicht um "Optionen im wirtschaftlichen Sinn" handle, da in Punkt 1.2. letzter Absatz der Optionsbedingungen zum einen die Vererblichkeit der Optionen und zum anderen in den Punkten 1.3. (a) und 1.3. (b) Sachverhalte geregelt seien, bei deren Vorliegen das Recht auf Ausübung der Optionen verloren gehe, sei unrichtig.

Der UFS ziehe offensichtlich aus dem Umstand, dass die Vererblichkeit der Optionen in den Optionsbedingungen ausdrücklich festgehalten werde, den Umkehrschluss, dass damit die Übertragbarkeit unter Lebenden ausgeschlossen sei. Im konkreten Fall sei jedoch die Übertragbarkeit der Optionen unter Lebenden keineswegs eingeschränkt.

Dass die in Punkt 1.2. der Optionsbedingungen normierte Vererblichkeit der Optionen keinerlei Auswirkungen auf die freie Übertragbarkeit der gegenständlichen Optionen unter Lebenden haben könne, ergebe sich zunächst bereits aus der Rechtsprechung des BFH (24.1.2001, I R 100/98). Der BFH habe hier einen Fall zu beurteilen gehabt, in dem die Optionsbedingungen neben der Vererblichkeit ausdrücklich die Übertragbarkeit der Option unter Lebenden vorgesehen hätten. Der BFH habe daraufhin ausgesprochen, dass die Zulässigkeit der Vererblichkeit auf die Übertragbarkeit der Option keinen Einfluss habe:

"... Die im Streitfall in Rede stehenden Optionsrechte sind nach den Zusagebedingungen nicht übertragbar; ihre Ausübung unterfällt überdies einer dreijährigen Sperrfrist. Damit sind sie für die Berechtigten bis zum Ablauf der Frist unverwertbar. Der Umstand, dass die Optionen vererblich sind, ändert daran nichts. ... Das (Anm. die Vererblichkeit) bestätigt lediglich, dass es sich bei der Einräumung der Option um einen geldwerten Vorteil handelt und stellt sicher, dass die mit der Einräumung der Anwartschaft versehene Chance beim Tode des Berechtigten nicht ersatzlos wegfällt, sondern auf seine Erben übergehen kann Dieser tritt als Rechtsnachfolger – ausnahmsweise – in die Anwartschaftsposition des Berechtigten ein, die an sich von diesem nur höchstpersönlich wahrgenommen werden kann. Die Bedingungen, unter die diese Chance gestellt worden ist, bleiben hiervon jedoch unberührt, insbesondere deren Übertragbarkeit."

Der Entscheidung sei zu entnehmen, dass der BFH davon ausgehe, dass auch die Vererblichkeit einer Option deren grundsätzlich Übertragbarkeit nicht berühre. Daraus folge, dass nur in jenen Fällen, in denen ausschließlich die Übertragung von Todes wegen zulässig sei (aber ansonsten Übertragungsbeschränkungen bestehen), keine freie Übertragbarkeit und damit keine "Option im wirtschaftlichen Sinn" vorliege (in diesen Richtung auch Haunold, SWK 2001, S 55). Optionseinräumungen, in denen keine Beschränkungen bestehen würden, würden auch

von den Regelungen über die freie Vererblichkeit der Optionen nicht berührt werden, zumal in solchen Fällen (logischerweise) nur ein Erwerb von Todes wegen in Betracht komme, wenn die Option nicht bereits unter Lebenden übertragen worden sei.

Nach ganz herrschender Auffassung (vgl. etwa Quantschnigg/Schuch, ESt-HB § 6 Rz 11; Wöber a.a.O., 45) seien Optionen als eigenständige Wirtschaftsgüter anzusehen, sofern keine Beschränkungen hinsichtlich der selbständigen Bewertbarkeit und der selbständigen Übertragbarkeit existieren. Der ertragsteuerliche Begriff des Wirtschaftsgutes werde dahingehend definiert, dass es sich hierbei um ein nach der Verkehrsauffassung selbständig bewertbares Wirtschaftsgut handeln müsse (vgl. etwa Doralt EStG⁷ § 4 Rz 36). Bewertbarkeit im Sinne der Definition sei so zu verstehen, dass für einen bestimmten Gegenstand ein in Geld messbarer Wert angesetzt werden könne. Dasselbe gelte für Rechte, das heißt auch diesen sei dann Wirtschaftsguteigenschaft beizumessen, wenn sie für denjenigen, der sie innehat, einen tatsächlichen, in Geld messbaren, Vorteil darstellen.

Betrachte man die gegenständliche Optionen aus zivilrechtlicher Sicht, so sei zu sagen, dass die herrschende zivilrechtliche Lehre die Ansicht vertrete, dass Optionen per se übertragbar seien, sofern nicht im Einzelfall deren Übertragbarkeit ausgeschlossen wurde (vgl. dazu auch Schaschl. Stock Options, 35 mwN). Da in den gegenständlichen Optionsbedingungen keinerlei Beschränkungen hinsichtlich der entgeltlichen Übertragbarkeit der Optionen enthalten gewesen seien, habe der Bw. diese somit jederzeit zivilrechtlich wirksam an Dritte veräußern können. Genau aus diesem Grund sei dem Bw. steuerlich bereits bei Einräumung der Optionen ein geldwerter Vorteil zugeflossen. Die Tatsache, dass sich in den Optionsbedingungen eine Bestimmung finde, wonach die Optionen vererblich seien, ändere daran nichts.

Überdies sei anzumerken, dass die Regelung der Vererblichkeit in den Optionsbedingungen aus österreichischer Sicht nicht notwendig gewesen sei und lediglich deklarative Bedeutung habe. Gemäß § 531 ABGB würden Rechte und Verbindlichkeiten im Todesfall auf die Verlassenschaft bzw. in weiterer Folge an die Erben übergehen, sie seien daher bereits ex lege vererblich. Auch bloße Anwartschaften, also rechtliche Positionen, aus denen erst künftig Rechte entstehen, seien nach herrschender Meinung von dieser Bestimmung erfasst (vgl. die Nachweise bei Dittrich/Tades, ABGB²⁰ 196 sowie Welser in Rummel, ABGB³ § 531 Rz 1 mwN). Aktienoptionen würden zivilrechtlich vermögenswerte Anwartschaften bzw. Forderungen des Optionsberechtigten darstellen. Versterbe dieser, so gehe die Forderung bereits nach der oben zitierten Bestimmung in den Nachlass und nachfolgend auf die Erben über. Der Bestimmung in den Optionsbedingungen hätte es daher nach österreichischem Zivilrecht nicht bedurft. Warum die Vererblichkeitsbestimmung in den Optionsbedingungen enthalten

gewesen sei, sei – ex post betrachtet – unmöglich zu beantworten. Eventuell habe die Bestimmung Gründe, die im Bereich des x. Zivilrechts gelegen waren.

Faktum sei jedoch, dass die Tatsache der Regelung der Vererblichkeit in den Optionsbedingungen keinerlei Einfluss auf die freie Übertragbarkeit der Optionen gehabt habe. Dem Bw. sei daher im Zeitpunkt der Optionseinräumung ein wirtschaftlicher Vorteil zugeflossen.

Zum sonstigen Verlust des Rechts auf Ausübung der Optionen wurde ausgeführt, dass die dem Bw. vorgehaltene Übersetzung nicht ganz korrekt sei. Punkt 1.3 (b) spreche von "resignations and other breaches of contract". Der Terminus "resignations" sei in diesem Zusammenhang (insbesondere aufgrund der nachfolgenden Wendung "and other") nicht als Ausscheiden, sondern im Sinne von Entlassung zu übersetzen, zumal dieser Punkt der Optionsbedingungen nur schuldhafte Formen der Beendigung des Dienstverhältnisses (eben Entlassungen und andere Vertragsbrüche seitens des Dienstnehmers) regeln solle. Ebenfalls unrichtig sei, die vorgehaltene Übersetzung der Termini "which occurs at the sole initiative of the employee" mit "durch den Dienstnehmer eingeleitetes Ausscheiden". Gemeint sei hier nämlich schlicht und einfach eine vom Arbeitnehmer zu vertretende (=verschuldete) Entlassung.

Daraus ergebe sich, dass entgegen den Ausführungen im Fragenvorhalt das Recht auf Ausübung der Option nur dann hätte entzogen werden können, wenn der Bw. einen Entlassungsgrund gesetzt hätte. Eine solche Klausel finde sich jedoch in sämtlichen Stock Option Programmen. Dies deshalb, weil ansonsten auch straffällig gewordene ehemalige Mitarbeiter nach deren Entlassung weiterhin Anspruch auf Ausübung der Aktienoptionen hätten. Warum eine solche Bestimmung dazu führen solle, dass die Einräumung einer Option nur mehr als bedingt anzusehen sei, sei schleierhaft.

Da die Beschränkungen der Übertragbarkeit in den gegenständlichen Optionsbedingungen nicht enthalten gewesen seien, wären von Anfang an zivilrechtlich frei verwertbare Wirtschaftsgüter vorgelegen. Dem Bw. sei es von Anfang an freigestanden die Optionen entgeltlich oder unentgeltlich an andere Personen zu übertragen. Auch die Regelung der Vererblichkeit der Optionen in den Optionsbedingungen würden daran nichts ändern. Diese Bestimmung habe lediglich deklarativen Charakter und sei von Anfang an entbehrlich gewesen, da bereits nach österreichischem Zivilrecht Vererbbarkeit bestanden habe.

Nach allgemeinem Steuerrecht habe der Zufluss bereits im Zeitpunkt der Optionseinräumung stattgefunden, da der Bw. aufgrund der freien Übertragbarkeit (einem der wesentlichsten Eigentümerrechte) der Optionen und deren unbedingter Einräumung bereits zu diesem Zeitpunkt (also im Jahr 1994) die rechtliche und wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Optionen erlangt habe

Tätigkeit in X.

Der Bw. sei im fraglichen Zeitraum in der Sales and Distribution Division (SDD) der BSG in Z. als Direktor Business Development Application Products, zuständig insbesondere für "Voice Processing Products" tätig gewesen. Die vom Bw. wahrzunehmenden Aufgaben bzw. Verantwortlichkeiten hätten unter anderem die Erarbeitung der Ziele der Vertriebsgesellschaften in Europa betreffend die Voice Processing Produkte der Gruppe, Erarbeitung von Vorschlägen zu den Transferpreisen dieser Produkte zwischen den Produktions- und Vertriebsgesellschaften sowie die Motivation der Vertriebsgesellschaften zum aktiven Vertrieb dieser Produkte betroffen.

Als Nachweis dafür, dass der Bw. tatsächlich in dieser Funktion tätig gewesen sei, werde auf das der Stellungnahme beigelegte Dienstzeugnis (Beilage 2) der AAG und die der Berufung ebenfalls beigelegte Verteilerlisten vom 4. Mai 1995 (Beilage 4) verwiesen. Mit der Verteilerliste vom 4. Mai 1995 habe der damalige Leiter der SDD den "SDD Strategic Plan" als Kopie an seinen Stab, darunter AP, übermittelt. Auf der Seite 2 dieses Dokumentes finde sich der Verteiler für die Vertriebsgesellschaften in Europa. Zuständiger Mitarbeiter der AAG und somit Empfänger in Österreich sei JG gewesen. Der Bw. habe dieses Schreiben als Mitarbeiter von AP, somit als Mitglied des Stabes der SDD in Z., erhalten.

Des weiteren werde auf die der Berufung als Beilage 5 beigelegte Verteilerliste eines Berichtes über ein Meeting in der ARE (einer x. Vertriebsgesellschaft) an den damaligen Leiter der SDD verwiesen. Der Leiter der SDD habe diesen Bericht an AP weitergeben, welcher ihn an den Bw. weitergegeben habe. Auch hier sei keinerlei Österreichbezug gegeben. Außerdem hätte man interne Ergebnisse betreffend ARE nie an Mitarbeiter anderer Konzerngesellschaften weitergegeben.

Die AAG bestätige im beiliegenden Dienstzeugnis, dass der Bw. von Juni 1994 bis Oktober 1995 zur Dienstleistung bei der BSG abgestellt gewesen sei und dort seinen Dienst versehen habe. Zumal die österreichische Konzerngesellschaft innerhalb des gesamten Konzerns nur von untergeordneter Bedeutung gewesen sei, hätten sich die beruflichen Aufenthalte des Bw. in Österreich auf lediglich 0,5 Tage pro Monat belaufen. Ansonsten habe sich der Bw. – außer teilweise an den Wochenenden – nicht in Österreich aufgehalten. Hotelrechnungen und Flugscheine seien vom Bw. – aus den in der Vorbemerkung genannten Gründen – nicht aufbewahrt worden. Dass der Berufung beigelegte Gedächtnisprotokoll des Bw. vom 28.5.1994 (Beilage 6) untermauere aber sein Vorbringen. Da der Bw. zu diesem Zeitpunkt bereits gewusst habe, dass er zukünftig in X. tätig sein würde, habe er nach Gesprächen mit seinem österreichischen Vorgesetzten, einige wichtige Details festgelegt und darüber beiliegendes Gedächtnisprotokoll angefertigt. Hätte der Bw. erwartet, beruflich weiter in Wien

zu sein, wäre dies nicht notwendig gewesen. Die Stelle des Bw. sei nach seiner Abreise nach X. neu besetzt worden.

Die im Vorhalt angeführte Prämienvereinbarung (Beilage 7) existiere bereits seit 1989 und sei erst mit Zuerkennung der Prämie für 1994 per Ende 1994 für beendet erklärt worden. Die Zuerkennung der Prämie 1994 an den Bw. habe nicht etwa den Grund gehabt seine durchgehende Beschäftigung bei der AAG zu honorieren, sondern ergebe sich aus den Schreiben vom 8. Mai 1995 (Beilage 8) einwandfrei, dass die Ausbezahlung der Prämie 1994 erfolgte, obwohl der Bw. die Ziele nicht erreicht habe. Durch seine Tätigkeit in X. habe sich eine Abweichung von den Sollwerten um knapp 12,6% ergeben. Das heißt rein rechnerisch seien aufgrund des Nichttätigwerdens des Mandanten in Österreich die gesetzten Ziele nicht erreicht worden. Dass die Prämie trotzdem ausbezahlt wurde, sei lediglich ein freiwilliges Entgegenkommen seitens der AAG gewesen.

Der Grund für diese freiwillige Zahlung liege nach Ansicht des Bw. darin, dass er in Z. vor allem mit der Verkaufsförderung in ganz Europa betraut gewesen sei. Da zum damaligen Zeitpunkt auch in Österreich produziert wurde, habe die AAG natürlich einen Vorteil daraus gehabt, dass der Bw. in Z. einen starken Einsatz gezeigt habe. So mache es Sinn, die genannte Prämie an den Bw. auszuzahlen, obwohl dieser nur fünf Monate in Österreich tätig gewesen sei.

Ein weiterer Grund für die Auszahlung der Prämie sei darin gelegen, dass mit dem Bw. anlässlich der Überstellung nach Z. mündlich vereinbart wurde, dass er für die erweiterte Verantwortung auch finanziell nicht zu kurz kommen sollte. Die Prämienzuerkennung trotz Nichterfüllung der hierfür notwendigen Kriterien sei in diesem Zusammenhang das Mindeste gewesen, was der Bw. haben erwarten können.

Da der Bw. zum Zeitpunkt seiner Tätigkeit in X. bereits seit 26 Jahren, unterbrochen lediglich durch seinen Präsenzdienst, bei der AAG (bzw. deren Rechtsvorgängern) beschäftigt gewesen sei und sämtliche Steuer- und Sozialversicherungsangelegenheiten stets von dieser Gesellschaft erledigt wurden, habe sich der Bw. an diese Vorgangsweise gewöhnt. Etwaige steuerliche Konsequenzen seiner Tätigkeit in X. seien dem Bw. daher niemals in den Sinn gekommen. Weiters sei der Bw. bereits in den Jahren 1971/1972 von A. Österreich für die Dauer von zehn Monaten nach X. entsendet worden und habe er das Gehalt für diese Tätigkeit ebenfalls aus Österreich bezogen. Für den Bw. seien die Gehaltszahlungen aus Österreich daher weder ungewöhnlich gewesen noch sei ihm eine andere Vorgangsweise besonders wünschenswert erschienen. Ohne Kenntnis der x. Steuersituation, ohne Kenntnis des x. Sozialversicherungssystems und ohne Kenntnis der Auswirkungen eines Auslandsaufenthaltes auf die Pensionsansprüche in Österreich sei es verständlich, dass sich

der Bw. der Bezahlung seines Gehaltes durch die AAG während seines Aufenthaltes in X. nicht widersetzt habe.

Warum die AAG diesen Weg gewählt habe, sei dem Bw. nicht bekannt. Ein Grund hierfür könne sein, dass die ersten Gespräche über die Übernahme in die BSG in Z. erst Mitte Mai 1994 begonnen wurden und der Bw. bereits Anfang Juni 1994 in Z. seinen Dienst antreten sollte. Eine Diskussion über die Übernahme aller wohlerworbenen Rechte, den Ausgleich eventueller Einkommensunterschiede sowie die Klärung anderer Fragen hätte sicherlich einige Wochen, wenn nicht Monate in Anspruch genommen.

Zu beachten sei, dass die Kosten, die der Bw. der AAG während seines Aufenthaltes in X. verursacht habe, sicherlich in irgend einer Weise konzernintern weiterverrechnet wurden oder zumindest von der österreichischen Gewinnzielsetzung abgezogen wurden.

Die Besteuerung der von der AAG im Zeitraum Juni 1994 bis Oktober 1995 ausbezahlten Gehälter in Österreich, sei offensichtlich irrtümlich erfolgt. Warum dieser fehlerhafte Lohnsteuerabzug durch die AAG im fraglichen Zeitraum erfolgt sei, könne vom Bw. nicht beantwortet werden. Die Fehlerhaftigkeit sei diesem erst im Zuge des jetzigen Verfahrens bekannt geworden.

Zur Rechtsform der BSG könnten keine gesicherten Aussagen gemacht werden. Der Bw. sei immer davon ausgegangen, dass die BSG eine Stabstelle der Konzernspitze gewesen sei, deren Aufgabe darin bestanden habe, den Erfolg der sonst direkt an das Konzernmanagement berichtenden Gesellschaften mit produktbereich-spezifischem Know-How zu beeinflussen und zu fördern.

Die Mutmaßungen des Unabhängigen Finanzsenates, wonach keineswegs nur Mitarbeiter der AA Z. mit Aktienoptionen aus dem Programm 1994 bedacht wurden, könne der Bw. weder bestätigen noch entkräften. Im Jahresbericht 1999 des AKonzerns (Beilage 9) seien jedoch drei verschiedene Typen von "Profit sharing schemes" – "erfolgsabhängiger Entlohnungsarten dargestellt:

- Die ausländische Gesellschaften errichten im Rahmen der lokalen Gesetze optionale erfolgsunabhängige Entlohnungsschemata (hierzu gehöre wohl die mit dem Bw. getroffene Prämienvereinbarung)
- A. (bzw. AA) führte in den Jahren 1988, 1990 1992 und 1997 Kapitalerhöhungen durch. Die daraus neu geschaffenen Anteile waren für die Angestellten der A. und der A. – Gesellschaften reserviert (betreffend diese Programme seien in Österreich eigene Optionsbedingungen ausgegeben worden; vgl. dazu auch das beiliegende Merkblatt für 1997; Beilage10)

- AA führte weitere "Stock Option" – Programme in den Jahren 1988, 1989, 1991, 1994 und 1996 durch. Seite 110 des A. Jahresberichtes zeige Details der Optionsprogramme 1994 und später. Der Plan vom 6.4.1994 umfasse 739 Begünstigte mit 1.967,850 Optionen, dass seien 2.662,9 Optionen pro Begünstigtem (verglichen mit den gegenständlichen 1500 Optionen für den Bw.)

Wer die Begünstigten gewesen seien und was die Gründe für deren Begünstigungen waren, werde im Jahresbericht nicht dargelegt. Dem Geschäftsbericht 1999 sei aber zu entnehmen, dass der Vorstand am 27. Jänner 1993 und am 29. September 1993 die Richtlinien für die Vergabe der Begünstigungen aus solchen Programmen festgelegt habe: Darin sei festgestellt worden, dass diese Programme deshalb geschaffen wurden, um den Zuwachs an Profitabilität der A. – Gruppe mit "Executives" und Mitarbeitern zu teilen, welche eine wirkungsvolle, direkte oder indirekte Rolle bei der Verbesserung der Gewinnsituation spielen würden.

Erst ab Ende 1998 – das heißt lange nach Einräumung von Optionen an den Bw. – hätten sich die meisten Begünstigten außerhalb von X. befunden, da erst ab diesem Zeitpunkt "current and future managers, experts and in general, managers with high potential (some 4000 people)" berücksichtigt wurden. Auch diese Tatsache spreche dafür, dass dem Bw. die Optionen in seiner Funktion als Mitarbeiter der x. BSG gewährt wurden.

Recherchen unter ehemaligen Kollegen sowie ein Gespräch mit damaligen leitenden Mitarbeitern der AAG hätten darüber hinaus ergeben, dass weder im Personalbüro noch im Controlling oder bei anderen Abteilungsleitern und Prokuristen ein Stock Option Programm 1994 bekannt sei. Daraus ergebe sich, dass die damaligen leitenden Mitarbeiter der AAG jedenfalls nicht begünstigte eines Stock Option Programms 1994 gewesen seien, da sie ansonsten Kenntnis vom Programm haben müssten.

Darüber hinaus sei festzuhalten, dass es höchst unwahrscheinlich sei, dass man an den Bw. 1994 eine Prämie bezahlt hätte, obwohl er die numerischen Ziele nicht erreicht habe und ihn gleichzeitig auch noch an einem für eher wenige Mitarbeiter vorgesehenen Stock-Option Programm – wohl als einzigen Österreicher – teilhaben lasse. Die Prämie wäre als Anerkennungszahlung nicht notwendig gewesen, wenn der Bw. im selben Jahr Begünstigter eines Stock-Option Programmes geworden wäre.

Der Vorhalt und die Vorhaltsbeantwortung samt Beilagen wurde am 11. Jänner 2006 mit dem ersuchen um Stellungnahme an das Finanzamt weitergeleitet.

Das Finanzamt teilte dem Unabhängigen Finanzsenat mit E-Mail vom 16.2.2006 mit, dass sich aus den zur Kenntnis gebrachten Unterlagen keine Unrichtigkeit des angefochtenen Bescheides ableiten lasse.

Am 5. April 2006 wurde über Antrag der Partei eine mündliche Berufungsverhandlung durchgeführt. Im Rahmen dieser Verhandlung wurde vom steuerlichen Vertreter des Bw. und vom Finanzamt im Wesentlichen die Ausführungen in der Berufung, im Vorlageantrag und in der Vorhaltsbeantwortung bzw. die Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung wiederholt (siehe oben). Zudem wurde die Mitteilung von Informationen betreffend die Zuteilung und Ausübung von Optionen zur Zeichnung von Aktien der AA – Plan 1994, Punkt 4. des Stock Option – Planes 1994, die Kontrollmitteilung der x. Finanzverwaltung, das von der AAG ausgestellte Dienstzeugnis des Bw. und die Bestätigung der AAG vom 19. März 2004 verlesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Bw. war gemäß den vorliegenden Lohnzetteln bis März 1996 bei der AAG angestellt und hat 1994 an einem Stock-Option Programm der AA, X. teilgenommen. Unstrittig ist, dass dem Bw. im April 1994 Optionen betreffend den Erwerb von 1.500 Aktien der AA, X. eingeräumt wurden und der Bw. durch Ausübung der Optionen im März 1998 einen Nettoerlös von € 54.493,33 (=Veräußerungserlös der 1998 angeschafften Aktien abzüglich Anschaffungskosten und Bankspesen) erzielt hat. Strittig hingegen ist, ob die Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 1998 zulässig war. Weiters ist strittig, ob die Vorteile die dem Bw. aus der Einräumung bzw. Ausübung der Optionen erwachsen sind bereits zum Zeitpunkt der Einräumung (1994) oder erst zum Zeitpunkt der Ausübung (1998) der Optionen zu besteuern sind. Strittig ist auch, ob die Vorteile die dem Bw. aus der Einräumung bzw. Ausübung der Optionen erwachsen sind von der Republik Österreich oder von der Republik X. besteuert werden dürfen.

Wiederaufnahme des Verfahrens

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen und 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.

Als Tatsache im Sinne dieser Gesetzesstelle wird vom Verwaltungsgerichtshof unter anderem das Hervorkommen nicht erklärter Einnahmen angesehen (VwGH 27.5.2003, 98/14/0072 u. a.). Der Bw. hat 1998 Aktienoptionen ausgeübt und in diesem Zusammenhang einen Nettoerlös von € 54.493,33 erzielt. Dieser Umstand ist dem Finanzamt aufgrund einer Kontrollmitteilung der x. Finanzverwaltung (erst) 2004 zur Kenntnis gelangt und stellt demnach eine neu hervorgekommene Tatsache im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO dar, zumal der Berufungssenat aufgrund der in weiterer Folge angeführten Überlegungen davon ausgeht,

dass der bei Ausübung der Aktienoptionen im Jahr 1998 erzielte Nettoerlös der Besteuerung unterliegt und das Recht zur Besteuerung Österreich zusteht. Dass die Erhöhung der Einkommensteuerbemessungsgrundlage 1998 um € 54.493,33 im gegenständlichen Verfahren einen im Spruch anders lautenden Bescheid zur Folge hat ist aktenkundig und wurde vom Bw. zu keinem Zeitpunkt bestritten. Damit liegen aber die in § 303 Abs. 4 BAO normierten Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 1998 vor.

Die Verfügung der Wiederaufnahme liegt im Ermessen der Abgabenbehörde, wobei sich die maßgebenden Kriterien für die Ausübung des Ermessens primär aus der Ermessens einräumenden Bestimmung ergeben (Ritz, BAO³, § 20 Tz 5). Zweck des § 303 BAO ist es, eine neuerliche Bescheiderlassung dann zu ermöglichen, wenn Umstände gewichtiger Art hervor kommen. Ziel ist ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis. Daher ist bei der Ermessensübung grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben (Ritz, BAO³, § 303 Tz 38). Bezogen auf die steuerlichen Auswirkungen die sich bei einer Erhöhung der Einkommensteuerbemessungsgrundlagen 1998 um € 54.493,33 ergeben, wurde die Wiederaufnahme des Verfahrens daher zurecht verfügt.

Dem Berufungsvorbringen, wonach die Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 1998 in höchstem Maße unbillig im Sinne des § 236 BAO sei, weil im konkreten Fall die Rechtslage für einen Laien undurchsichtig und nur schwer verständlich sei, ist entgegenzuhalten, dass allenfalls bestehenden Unklarheiten im Bezug auf die Rechtslage durch Konsultation eines fachkundigen Dritten oder des für den Bw. zuständigen Finanzamtes beizeiten (1998) hätten ausgeräumt werden können und müssen. Das Vorliegen einer für Laien allenfalls undurchsichtigen und nur schwer verständlich Rechtslage steht der verfügten Wiederaufnahme daher nicht entgegen und macht diese nicht unbillig.

Auch das Berufungsvorbringen, wonach im Wiederaufnahmebescheid die Tatsachen die zur Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 1998 geführt haben nicht angeführt sind und die Ermessensentscheidung das Einkommensteuerverfahren 1998 wiederaufzunehmen nicht begründet wurde, macht die Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 1998 nicht unzulässig, zumal in der Begründung der Berufungsvorentscheidung vom 19. Oktober 2004 die neu hervorgekommenen Tatsachen dezidiert angeführt sind. In dieser wird der Umstand, dass der Bw. 1998 Aktienoptionen ausgeübt und in diesem Zusammenhang einen nicht erklärten Nettoerlös von fast € 55.000,00 erzielt hat als neu hervorgekommen Tatsache explizit angeführt und die Erhöhung der Einkommensteuerbemessungsgrundlage 1998 um fast € 55.000,00 als ausschlaggebend dafür bezeichnet, dass bei der vorzunehmenden Interessenabwägung den Gesichtspunkten der Zweckmäßigkeit gegenüber jenen der Billigkeit der Vorzug eingeräumt wurde. Genau diese Umstände werden aber auch vom

Berufungssenat, als für die Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 1998 maßgeblich, angesehen.

Nur der Vollständigkeit halber wird in diesem Zusammenhang noch angemerkt, dass auch die vom Bw. ins Treffen geführte Bemessungsverjährung der Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 1998 nicht entgegensteht, zumal diese zum Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Einkommensteuerbescheides 1998 noch nicht eingetreten ist. Gemäß § 207 Abs. 2 BAO wurde die Verjährungsfrist betreffend die Einkommensteuerveranlagung 1998 mit Ablauf des Jahres 1998 in Gang gesetzt und 1999 durch die Erlassung des Einkommensteuerbescheides 1998 unterbrochen (VwGH 19.10.1999, 98/14/0118 u. a.). Eine weitere Unterbrechungshandlung im Sinne des § 209 BAO stellt der Vorhalt des Finanzamtes vom 12. Februar 2004 dar.

Besteuerungszeitpunkt

Entscheidend für den Besteuerungszeitpunkt von Optionen die Arbeitnehmern im Rahmen von Stock – Option Programmen eingeräumt werden ist, ob bereits bei Gewährung der Optionen ein Wirtschaftsgut vorliegt oder erst bei der Ausübung, das heißt bei tatsächlichem Erwerb durch den Arbeitnehmer. Die Zusage an den Arbeitnehmer Aktien zu einem späteren Zeitpunkt erwerben zu können führt nach herrschender Auffassung zu keinem Wirtschaftsgut und damit zu keinem Zufluss im Zeitpunkt der Zusage, wenn das eingeräumte Recht nur persönlich durch den Arbeitnehmer ausgeübt werden kann und somit mangels uneingeschränkter Verfügbarkeit ein Wirtschaftsgut im Zeitpunkt der Einräumung der Option nicht vorliegt. Vom Vorliegen eines Wirtschaftsgutes wird aber auch dann nicht auszugehen sein, wenn die Zusage des Aktienerwerbs zu einem bestimmten Kurs an zusätzliche Bedingungen geknüpft ist, die auf ein bestimmtes Verhalten des Dienstnehmers und / oder auf das Vorliegen eines aufrechten Dienstverhältnisses abstellen, zumal in diesem Fall ein vermögenswerter Vorteil nur dann entsteht, wenn zum Zeitpunkt der Ausübung der Optionen die zusätzlichen Bedingungen erfüllt sind und / oder das Dienstverhältnis noch aufrecht ist.

Der Bw. hat im Zusammenhang mit den verfahrensgegenständlichen Optionen eine in englischer Sprache verfasste und mit 2. Mai 1994 datierte Mitteilung betreffend die Zuteilung der Optionen und die Bedingungen für die Ausübung der Optionen vorgelegt. In den vorgelegten Bedingungen werden laut der beglaubigten und nachstehend angeführten Übersetzung des gerichtlich beeideten und zertifizierten Dolmetschers für die englische Sprache, Dr. E.A., bezüglich des Rechts auf die Ausübung der Optionen folgende Regelungen getroffen:

"1.2. Recht auf Ausübung der Optionen

Ab 1. Juli 1997 bis einschließlich 7. April 1999 werden Sie zur Ausübung der Option in einer einzigen oder in mehreren Transaktionen über eine von Ihnen festgelegte Anzahl berechtigt sein.

Falls die nächste Generalversammlung der Aktionäre im Juni 1994 beschließt, dass der Termin für die Ausübung der Option über die fünf Jahre nach ihrer Zuteilung hinaus beschließt, werden Sie berechtigt sein, die Ihnen gewährte Option jederzeit zwischen 1. Juli 1997 und einschließlich e. Dezember 2000 in einer oder mehreren Transaktionen über die von Ihnen bestimmte Anzahl auszuüben.

Um Sie über die von der Generalversammlung getroffenen Entscheidung auf dem laufenden zu halten, werden Sie im Juli 1994 brieflich über das Datum des Auslaufens der Ausübungsfrist informiert, die für den "Aktienoptionsplan 1994" gelten.

Weiters wird Ihnen für die Ausübung dieser Optionen, wenn Sie sich dazu entschließen, zum geeigneten Zeitpunkt ein Schreiben mit einem Zeichnungsformular zugeschickt.

...

Im Falle ihres Ablebens während der Zeit zwischen dem Tag der Optionserteilung an Sie und dem Tag des Ablaufens der Optionsausübung sind ihre Erben berechtigt, die Option in ihrem Namen innerhalb einer Zeit von sechs Monaten, gerechnet ab dem Tag ihres Ablebens, auszuüben.

1.3. Verlust des Rechts auf Ausübung der Optionen

(a) Entziehung auf Grund eines schwerwiegenden oder ernststen Verstoßes:

- der Begriff schwerwiegender oder ernster Verstoß ist der entsprechende Begriff des x. Rechts sowie seiner Entsprechung in den Rechtsordnungen anderer Staaten.
- Aussetzung des Rechts zur Ausübung der Option tritt ein entweder zum Zeitpunkt der Vorlage des eingeschriebenen Rückscheinbriefes durch das Postamt an den betroffenen Dienstnehmer, in dem er informiert wird, dass das Entziehungsverfahren auf Grund schwerwiegenden oder ernststen Verstoßes eingeleitet wurde, oder zum Zeitpunkt der persönlichen und schriftlich quittierten Übergabe des genannten Schreibens an Ihn.
- Nach Bekanntgabe der Entscheidung über die Entziehung auf Grund schwerwiegenden oder ernststen Verstoßes ist der betreffenden Partei das Recht der Ausübung ihrer Option entzogen.

(b) Ausscheiden und andere Fälle der Verletzung des Dienstvertrages

- ausschließlich durch den Dienstnehmer eingeleitetes Ausscheiden führt zum Verlust seines Rechts zur Ausübung der Optionen ab dem Zeitpunkt, zu dem er seine Entscheidung bekannt gibt:
- wird die Beendigung des Dienstvertrages einvernehmlich zwischen der Gesellschaft und dem Dienstnehmer beschlossen, geht letzterer seines Rechts auf Ausübung der Option nicht verlustig, wobei dieses Recht im Schriftstück über die Auflösung des Vertrages festzuhalten ist.

Den angeführten Bedingungen zufolge wäre dem Bw. das Recht auf Ausübung der Optionen im Falle eines schwerwiegenden oder ernststen Verstoßes (Punkt 1.3 a) und / oder im Falle einer nicht einvernehmlichen Kündigung des Dienstverhältnisses (Punkt 1.3. b) entzogen worden. Dies hat zur Folge, dass zum Zeitpunkt der Einräumung der Optionen im Jahr 1994 jedenfalls kein Wirtschaftsgut vorgelegen ist.

Daher wurde der Bw. mit Vorhalt vom 22. November 2005 mitunter ersucht, sein gegenteiliges Vorbringen zu konkretisieren und durch allenfalls vorhandene weitere Unterlagen wie etwa Nebenvereinbarungen zu den vorgelegten Optionsbedingungen, Schriftverkehr mit der optionsgewährenden Konzerngesellschaft etc. vorzulegen, aus denen klar und eindeutig hervorgeht, dass die gegenständlichen Aktienoptionen, in Abweichung zu den vorgelegten Bedingungen für die Ausübung, unwiderruflich und jederzeit frei übertragbar waren.

Dazu wurde in der Vorhaltsbeantwortung vom 3. Jänner 2001 lediglich ausgeführt, dass die Übersetzung der Optionsbedingungen nicht ganz korrekt ist, weil in Punkt 1.3 (b) der Optionsbedingungen die Rede von "resignations and other breaches of contract" die Rede sei und der Terminus "resignations" in diesem Zusammenhang (insbesondere aufgrund der nachfolgenden Wendung "and other") nicht als ausscheiden, sondern im Sinne von Entlassung zu übersetzen sei, zumal dieser Punkt der Optionsbedingungen nur schuldhaftige Formen der Beendigung des Dienstverhältnisses (eben Entlassungen und andere Vertragsbrüche seitens des Dienstnehmers) regle. Laut Vorhaltsbeantwortung ebenfalls unrichtig sei die vorgenommene Übersetzung der Termini "which occurs at the sole initiative of the employee" mit "durch den Dienstnehmer eingeleitetes Ausscheiden", zumal hiermit schlicht und einfach eine vom Arbeitnehmer zu vertretende (=verschuldete) Entlassung gemeint sei.

Diesen Ausführungen vermag sich der Berufungssenat schon allein deswegen nicht anzuschließen, weil die oben angeführte beglaubigte Übersetzung von einem gerichtlich beeideten und zertifizierten Dolmetscher für die englische Sprache erstellt wurde. Abgesehen davon können die in der Überschrift von Punkt 1.3. (b) der Optionsbedingungen verwendeten Termini nicht losgelöst von den unter Punkt 1.3. (b) zusammengefassten Ausführungen

gelesen werden, in welchen mitunter davon die Rede ist, dass der Dienstnehmer im Falle der einvernehmlichen Beendigung des Dienstvertrages seines Rechtes auf Ausübung der Optionen nicht verlustig geht, was umgekehrt bedeutet, dass eine einseitige (nicht einvernehmliche) Auflösung des Dienstverhältnisses den Verlust des Rechts zur Ausübung der Optionen zur Folge hat.

Gemäß den vorliegenden Optionsbedingungen waren die dem Bw. eingeräumten Optionen auf den späteren Erwerb von Aktien der AA an dessen Wohlergehen gegenüber dem Dienstgeber und an ein aufrechtes Dienstverhältnis geknüpft. Dass die vorliegenden Optionsbedingungen für den Bw. nicht gegolten haben wurde im Rahmen des Berufungsverfahrens nicht einmal behauptet. Ein konkretes Vorbringen dahingehend, dass die bei Einräumung der Optionen bestehenden Bedingungen zwischen dem Zeitpunkt der Optionseinräumung und dem Zeitpunkt der Optionsausübung ersatzlos weggefallen wären, hat der Bw. weder erstattet noch durch Vorlage entsprechender Unterlagen nachgewiesen. Der Berufungssenat geht daher davon aus, dass dem Bw. der Vorteil aus der Einräumung der gegenständlichen Optionen erst zum Zeitpunkt der Ausübung, das heißt im Jahre 1998, zugeflossen ist. Der Vorteil besteht im Veräußerungserlös der 1998 verkauften Aktien abzüglich dem Ausübungspreis und der im Zusammenhang mit dieser Transaktion angefallenen Bankspesen und beträgt € 54.493,33. Dieser Betrag ist 1998 der Besteuerung zu unterziehen.

Besteuerungsrecht

Vom Bw. wird diesbezüglich vorgebracht, dass ihm die Aktienoptionen nur eingeräumt wurden, weil er im Zeitraum Juni 1994 bis Oktober 1995 einer x. A. – Konzerngesellschaft unterstellt und in Z., X. tätig war, wobei er in 12 aufeinander folgenden Monaten ab Beginn dieser Tätigkeit sicherlich mehr als 183 Tage in X. aufhältig gewesen ist. Die 1998 zugeflossenen € 54.493,33 würden laut Bw. daher nachträgliche Einkünfte aus unselbständiger Arbeit für eine in X. etablierte Konzerngesellschaft darstellen, unter Art 15 des DBA X. fallen, und in X. der Besteuerung unterliegen.

Zum Nachweis dafür wurde vom Bw. vorerst ein mit 19. März 2004 datiertes Schreiben der AAG folgenden Inhalts beigelegt:

"Wir bestätigen hiermit, dass Herr ..., geboren am ..., in der Zeit von Juni 1994 bis Oktober 1995 der BSG / Z. zugeteilt war und dort seine Dienstverpflichtung versah. Dies geschah laufend im Rahmen von Dienstreisen."

Über Vorhalt vom 22. November 2005 wurden als weitere Nachweise für die Tätigkeit des Bw. in X. ein mit Dezember 2005 datiertes Dienstzeugnis der AAG und zwei Verteilerlisten vorgelegt.

Im Dienstzeugnis vom 22. November 2005 wird bezüglich der Tätigkeit des Bw. in X. ausgeführt:

"Im Juni 1994 wurde Herr ... in die SDD (Sales and Distribution Division) der A. BSG gerufen und bekleidete dort die Funktion eines Director Bussines Development Applications und versah seinen Dienst von Juni 1994 bis Oktober 1995 am Standort der BSG in Z.."

Aus den angeführten Unterlagen ist für den Berufungssenat ableitbar, dass der Bw. von Juni 1994 bis Oktober 1995 mitunter für eine in X. etablierte Gesellschaft des AKonzerns tätig war. Das Vorbringen, wonach dem Bw. die gegenständlichen Aktienoptionen nur wegen seiner Tätigkeit für die x. Konzerngesellschaft eingeräumt wurden, ist aber weder aus den angeführten Unterlagen noch aus den vorliegenden Optionsbedingungen ableitbar. Auch das Vorbringen, wonach sich der Bw. binnen der ersten zwölf Monate seiner Tätigkeit für die in X. etablierte Konzerngesellschaft mehr als 183 Tage in X. aufgehalten hat oder seinen Dienst gar überwiegenden in X. versehen hat wird durch die vorgelegten Unterlagen nicht dokumentiert.

Abgesehen davon, ist das Vorbringen des Berufungswerbers, wonach ihm die gegenständlichen Aktienoptionen nur aufgrund seiner Tätigkeit für eine Gesellschaft des AKonzerns in X. eingeräumt wurden nicht nachvollziehbar. Dies schon allein deswegen, weil der Vorstand der AA, X., gemäß den vorliegenden Unterlagen bereits am 6. April 1994 beschlossen hat dem Bw. Optionen betreffend den Erwerb von 1.500 Aktien der AA, X., einzuräumen, wohingegen laut Vorhaltsbeantwortung vom 3. Jänner 2006 (Seite 10, Abs. 2, Satz 2) die ersten Gespräche betreffend die Übernahme des Bw. in die BSG, Z. erst Mitte Mai 1994 und damit nach der zu diesem Zeitpunkt bereits erfolgten Zuteilung geführt wurden. Einen weiteren Widerspruch zu diesem Vorbringen stellt für den Berufungssenat zudem das Faktum dar, dass die Tätigkeit des Bw. für die Konzerngesellschaft in X. im Ergebnis nur durch die Zuteilung von Aktienoptionen abgegolten worden wäre, deren Werthaltigkeit zum Zeitpunkt der Zuteilung nicht einmal ansatzweise absehbar war.

Auch das vom Bw. behauptete Besteuerungsrecht X.s ist mit den vorliegenden Unterlagen nicht in Einklang zu bringen. Dieses steht im Widerspruch zu dem Faktum, dass der Bw. gemäß den vorliegenden Lohnzetteln in den Jahren 1994 und 1995 bei der AAG angestellt war und durchgehend von dieser Gesellschaft entlohnt wurde, wobei die laufenden Bezüge des Bw. in den Jahren 1994 und 1995 in Österreich der Besteuerung unterzogen wurden. Zudem hat der Bw. von der AAG für das Jahr 1994 eine Bruttoprämie von S 70.000,00 erhalten, die ebenfalls in Österreich besteuert wurde. Allein daraus ist für den Berufungssenat bereits ableitbar, dass Art und Umfang der Tätigkeit des Bw. für eine in X. etablierte Gesellschaft des AKonzerns keine x. Besteuerungsrechte begründet hat. In diesem Zusammenhang von Bedeutung ist auch der Umstand, dass X. hinsichtlich der verfahrensgegenständlichen

€ 54.493,33 das Besteuerungsrecht nicht wahrgenommen, sondern den 1998 erfolgten Zufluss mittels einer internationalen Kontrollmitteilung der österreichischen Abgabenbehörde gemeldet, hat.

Da ein Zusammenhang zwischen den dem Bw. eingeräumten Aktienoptionen und dessen Tätigkeit für eine in X. etablierte Gesellschaft des AKonzerns durch keinerlei Unterlagen für den Nachweis belegt ist und die laufenden Bezüge und Prämien die der Bw. in den Jahren 1994 und 1995 erhalten hat durchgehend und zur Gänze in Österreich besteuert wurden geht der Berufungssenat in freier Beweiswürdigung davon aus, dass auch der Vorteil der dem Bw. durch die Einräumung der verfahrensgegenständlichen Aktienoptionen erwachsen ist einen Bezug zu seiner Tätigkeit für die AAG aufweist und demnach in Österreich der Besteuerung unterliegt. Dieser Vorteil besteht wie bereits ausgeführt im Veräußerungserlös der 1998 verkauften Aktien abzüglich dem Ausübungspreis und der im Zusammenhang mit dieser Transaktion angefallenen Bankspesen und beträgt € 54.493,33.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 23. Juni 2006