

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Gerhild Fellner

in der Beschwerdesache des Adr,

vertreten durch

KPMG Alpen-Treuhand GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft,
Porzellangasse 51, 1090 Wien,

betreffend die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 23.01.2013

hinsichtlich Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für 2008 und 2009

zu Recht erkannt:

Den Beschwerden wird teilweise Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den am Ende der folgenden Entscheidungsgründe als Beilagen angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen, die einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bilden.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang:

Die **angefochtenen Bescheide** enthielten die Begründung, dass die "Hypotax" und die "Hypo"-Sozialversicherungsbeiträge nicht berücksichtigt hätten werden können, weil es sich dabei nur um fiktive Posten handle. Was die doppelte Haushaltsführung betreffe, hätten nur die Kosten einer Kleinwohnung von 55 m² - dies ab 1.10.2008, dem Zeitpunkt der Anmietung der Wohnung - anerkannt werden können.

Dagegen wandte sich der steuerlich vertretene Beschwerdeführer und erläuterte in seiner **Beschwerde**: Bei der Berechnung der Steuerbemessungsgrundlage seien die hypothetischen Abzugsposten zu berücksichtigen. Zudem sei die Schweizer Quellensteuer

anzurechnen und seien auch die Doppelwohnsitzkosten vor der Entsendung in die Schweiz (Jänner bis Juli 2008) anzuerkennen.

Der Beschwerdeführer sei ab August 2008 von seinem Arbeitgeber AB Inc. in die Schweiz entsendet worden. Bis 31.7.2008 sei er in C tätig gewesen, habe aber seinen D-er Wohnsitz, den er mit seiner Lebensgefährtin teile, beibehalten. Österreich sei der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen, weshalb auch sein Welteinkommen im Inland zu besteuern sei. Die Schweiz habe lediglich das Recht, gewisse Einkünfte aus Schweizer Quelle zu besteuern.

In der Schweizer Lohnverrechnung seien hypothetische Schweizer Lohnsteuer und Sozialversicherungsbeiträge einbehalten worden. Der Beschwerdeführer erhalte jenen Betrag ausbezahlt, der seinem Bruttolohn abzüglich der fiktiv ermittelten Schweizer Lohnsteuer und Sozialversicherung entspreche. Nur dieser "gekürzte" Bezug sei steuerpflichtig. Es sei auf das Erkenntnis des UFS, 25.7.2006, RV/0346-W/06, zu verweisen. Demnach sei die Hypotax kein steuerpflichtiger Gehaltsbestandteil, der Beschwerdeführer habe daran keine Verfügungsmacht erlangt. Jedoch stellten vom Arbeitgeber übernommene Steuerzahlungen an die Finanzverwaltung oder Steuerausgleichszahlungen an den Dienstnehmer in weiterer Folge - als Vorteil aus dem Dienstverhältnis - steuerpflichtigen Arbeitslohn dar. Sie seien nach dem Zuflussprinzip gemäß § 19 EStG 1988 zu versteuern.

In der Steuererklärung für 2008 seien demnach Hypotax und Hypo-SV für das Jahr 2008 abgezogen worden. Vom Arbeitgeber seien 2008 keine Steuerzahlungen, die steuerpflichtige Bezüge darstellen würden, übernommen worden. Entsprechend sei der Ablauf für 2009 gewesen.

Der Beschwerdeführer legte durch seine steuerliche Vertretung Berechnungen bei. Betreffend die Doppelwohnsitzkosten seien im Jahr 2008 solche in Österreich (bis Ende Juli) und in der Schweiz (ab August) angefallen. Zusammen beliefen sie sich auf 15.010,13 €, wobei die Anpassung an eine angemessene 55 m²-Wohnung bereits erfolgt sei. Für 2009 beliefen sich die Doppelwohnsitzkosten Schweiz auf 14.528,75 €. Zudem sei die Schweizer Quellensteuer anzurechnen.

Es ergingen abändernde **Beschwerdevorentscheidungen**, in denen ausgeführt wurde: Die vorliegende Hypotax-Vereinbarung sei als originäre Nettolohnvereinbarung einzustufen. Laut Punkt III a) der AB Inc. Global Tax Equalization Policy werde Hypotax abgezogen und übernehme im Gegenzug der Arbeitgeber die den Abzug übersteigende inländische Steuer sowie die Auslandssteuer.

Für die im Rahmen der Entsendung gewährten sowie für die durch die aufnehmende Gesellschaft vor Ort bezahlten Bezüge werde keine Hypotax einbehalten. Diese Bezüge flössen dem Arbeitnehmer brutto für netto zu, da der Arbeitgeber sich verpflichtet habe, die auf diese Bezüge entfallende Steuer zu tragen. Würde man lediglich die getragene Steuer hinzurechnen, ohne sie in einer "in-Hundert-Rechnung" auf einen Bruttobetrag hochzurechnen, so ergäbe dies eine zu geringe Bemessungsgrundlage.

Die steuerliche Vertretung habe in ihrem Berechnungsbeispiel einen Bruttobezug von 100.000,00 € mit Einbehaltung einer Hypotax von 40.000,00 €, dh, einem Zufluss von 60.000,00 €, zugrundegelegt. Ausgehend davon, dass die Steuerbelastung im In- und Ausland gesamt 50.000,00 € betrage, habe der Arbeitnehmer nach Ansicht der steuerlichen Vertretung einen Steuervorteil von 10.000,00 € lukriert, Besteuerungsgrundlage seien also 110.000,00 €.

Die Besteuerungsgrundlage sei aber nach österreichischen Rechtsgrundsätzen zu ermitteln, dh, bei einem Nettozufluss von 60.000,00 € wäre eine hochgerechnete Bruttosteuerbemessungsgrundlage von 120.000,00 € heranzuziehen.

Die steuerliche Vertretung habe dargelegt, die Hypotax sei zunächst als Kalkulationsgröße in Abzug zu bringen. Der so entstandene Wert sei als Bruttobemessungsgrundlage in Österreich heranzuziehen. Die vom Arbeitgeber im In- und Ausland entrichtete Steuer sei im Zeitpunkt der Zahlung als geldwerter Vorteil zu erfassen. Eine Hochrechnung in einer "in-Hundert-Rechnung" erfolge dabei nicht.

Die Abgabenbehörde stellte klar, dass Bemessungsgrundlage für die österreichische Steuer jeweils der Bruttobetrag sei, unabhängig davon, ob es sich um eine abgeleitete oder eine originäre Nettolohnvereinbarung handle. Im Streitfall sei von einer originären Nettolohnvereinbarung auszugehen. Dabei sei der nach Abzug der Hypotax ermittelte Wert auf einen österreichischen Bruttobetrag hochzurechnen. Durch die Hochrechnung seien die vom Arbeitgeber getragenen Steuern in der Regel bereits berücksichtigt. Selbst bei Annahme einer Bruttolohnvereinbarung würde der Abzug der Hypotax bereits Einkommensverwendung darstellen, weshalb Besteuerungsgrundlage die Bezüge inklusive Hypotax wären.

Die vom Arbeitgeber entrichtete Steuer sei im Streitfall höher als die abgezogene Hypotax, weil nur gewisse Bezugsbestandteile in die Berechnung der Hypotax einbezogen worden waren. Entsprechend der getroffenen Steuerausgleichsvereinbarung gehe das Finanzamt davon aus, dass für die weiteren Bezugsbestandteile die Steuer vom Arbeitgeber übernommen werde.

Abschließend wurde seitens des Finanzamtes festgestellt, dass die Steuerbegünstigung gemäß § 26 Z 6 lit. c EStG 1988 auf die ausbezahlte Umzugskostenvergütung nicht anzuwenden sei, weil dem die aus dem Titel der doppelten Haushaltsführung geltend gemachten Werbungskosten entgegenstünden.

Der Beschwerdeführer brachte durch seine steuerliche Vertretung einen **Antrag auf Vorlage seiner Beschwerden** und auf Abhaltung einer mündlichen Senatsverhandlung ein. Zur Begründung verwies er auf das in den Beschwerden Vorgebrachte.

II. Ermittlungen durch die Richterin:

Die Richterin lud die Parteien vorerst zu einem Erörterungstermin und schloss der Ladung der steuerlichen Vertretung Nachstehendes zur Stellungnahme an:

"...Bei einer (a) originären Nettolohnvereinbarung ist die Bemessungsgrundlage durch Hinzurechnung der österreichischen ESt (gross-up, "auf-Hundert-Rechnung") zu ermitteln, bei einer (b) abgeleiteten Nettolohnvereinbarung ist die Hypotax als "Vorausverfügung" zu sehen und gilt dem Steuerpflichtigen als zugeflossen (vgl. Ludwig in SWI 2013, 411, mit Berechnungen)....."

Die von Ihnen in Ihrer Beschwerde angesprochene Besteuerung des reinen Nettobetrages mit (späterer) Besteuerung der vom Arbeitgeber übernommenen ESt (ohne Hochrechnung wie laut Ludwig aaO), findet keine Deckung in der geltenden Lehre. Die beispielhaft zitierte Entscheidung UFS, 25.7.2006, RV/0346-W/06, ist überholt."

Seitens der steuerlichen Vertretung wurde in der Folge auf die **Wahrnehmung des Erörterungstermines und auf die Abhaltung der Senatsverhandlung verzichtet** und schriftlich Stellung genommen.

Es wurde in einem Mail- und Schriftverkehr ausgeführt: Unstrittig sei der Beschwerdeführer im Streitzeitraum in Österreich ansässig gewesen, weshalb Österreich das Recht auf Besteuerung seines Welteinkommens zustehe. Die Schweiz dürfe nur gewisse Einkünfte aus Schweizer Quellen besteuern.

Der österreichische Dienstvertrag sei während der Tätigkeit in der Schweiz aufrecht geblieben. Es sei kein lokaler Dienstvertrag mit AB Schweiz abgeschlossen worden. Im Entsendungsvertrag vom 11223333 sei grundsätzlich ein Bruttobasisgehalt vereinbart worden.

Grundlage des hypothetischen Steuerabzuges bilde der reguläre Grundbezug vor Entsendung zuzüglich allfälliger Zulagen. Das lasse sich auch aus der Global Tax Equalization Policy ablesen.

Der hypothetische Steuerabzug diene dazu, dem Mitarbeiter einen Nettobezug zu sichern, der dem des Heimatlandes entspreche. Ausgehend von diesem Nettobezug habe der Mitarbeiter Anspruch auf einen zu berechnenden und im Gastland - hier Schweiz - im Rahmen der laufenden Lohnverrechnung zu versteuernden Bruttobezug. Dieser in der Schweiz hochgerechnete Bruttobezug fließe ihm somit unterjährig zu.

Inwieweit sich darüber hinaus eine Verpflichtung des Arbeitgebers zur Übernahme einer zusätzlichen Einkommensteuerzahlung im Heimatland ergebe, stehe erst fest, wenn die Bescheide, sowohl im Gastland wie im Heimatland ergangen seien. Von einem Zufluss in einer Vorperiode könne daher nicht ausgegangen werden.

Auch in Österreich könne somit bei einer abgeleiteten Nettolohnvereinbarung nur ein Betrag in Höhe des der Schweizer Besteuerung unterliegenden Bruttobezuges gelten. Die Besteuerung eines allenfalls erfolgenden Steuerausgleichs durch den Arbeitgeber sei erst in einer späteren Periode möglich.

Als wirtschaftlicher Arbeitgeber sei im Zeitraum der Entsendung die AB 2 GmbH in E anzusehen gewesen. Die in Österreich anfallenden Gehaltskosten seien daher

an die Schweizer Gesellschaft weiterbelastet worden. Die Lohnauszahlung sei teils von der Schweizer, teils von der österreichischen Gesellschaft ausgegangen. Die lohnwerten Vorteile in der Schweiz, wie Mietkosten, Fahrkarte, seien in die österreichische Steuererklärung aufgenommen worden. Die in der Schweiz abgeführte Quellensteuer könne aus der Schweizer Lohnverrechnung ersehen werden.

Die Bezüge seien erst im Rahmen der Einkommensteuererklärung in Österreich zu erfassen gewesen. Ein monatlicher Lohnsteuerabzug sei nicht zutreffend, zumal keine österreichische Lohnsteuer laufend abzuführen war.

In der Entscheidung vom 15.9.2014, RV/7103775/2014, habe das BFG einen sogenannten "Inbound-Fall", dh eine Entsendung nach Österreich, beurteilt. Anders als im hier zu beurteilenden Fall sei der österreichische Nettobezug, der auf einen österreichischen Bruttobezug hochgerechnet werde, hiebei eindeutig bestimmbar. Der Streitfall sei im Gegensatz dazu ein "Outbound-Fall", es gehe um eine Entsendung aus Österreich hinaus. Die Hochrechnung des Nettobezuges sei daher in der Schweiz vorzunehmen, was im Streitfall auch tatsächlich so gewesen sei.

In den im Streitfall ergangenen Beschwerdevorentscheidungen habe das Finanzamt für die laufenden Jahre eine Hochrechnung vorgenommen, die zu wesentlich höheren rechnerischen Bruttobezügen geführt habe. Bezüge in dieser Höhe könnten - in Übereinstimmung mit den vorstehenden Ausführungen - nicht zugeflossen sein. Zudem sei anzumerken, dass sowohl die in der Schweiz entrichtete Steuer als auch die Kosten der doppelten Haushaltsführung in zu geringer Höhe berücksichtigt worden seien.

Entsprechend dem DBA Schweiz seien die Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit zwar in Österreich steuerpflichtig, jedoch erst zu einem späteren Zeitpunkt bestimmbar. Letztendlich sei nur jener Differenzbetrag, den der Arbeitgeber an österreichischer Steuer übernehme und der die anrechenbare Schweizer Steuer übersteige, der zusätzlichen Besteuerung zu unterziehen. Eine solche Besteuerung sei erst im Nachhinein, nach Vorliegen aller Bescheide des abgeschlossenen Jahres, möglich.

Die beschriebene Sichtweise werde auch in Deutschland vertreten.

Mit abschließendem Schreiben vom **Jänner 2018** übermittelte die steuerliche Vertreterin jeweils eine Berechnung für die Streitjahre 2008 und 2009. Sie bestätigte nochmals, dass das Basisgehalt laut Entsendungsvertrag in Höhe von 74.300,00 € ein Bruttogehalt sei.

Der Betrag von 94.026,04 € sei der Schweizer Bruttobezug für das Jahr 2008, jener von 137.219,25 € der Schweizer Bruttobezug für 2009. In der Beschwerde vom 26.2.2013 seien irrtümlich beide Beträge mit 2008 datiert worden.

Es wurden die Schweizer Lohnkonten für die Streitjahre beigelegt, in denen der Sachbezug Wohnung farblich markiert worden war. Die Werbungskosten für doppelte Haushaltsführung seien bereits aliquotiert worden.

Als Sachbezug für die Schweiz für 2008 ist ein Betrag von 16.449,55 € zu ersehen, als Werbungskostenansatz ein solcher von 15.010,13 € (Doppelwohnsitzkosten C und E,

adaptiert auf 55 m² einschließlich Familienheimfahrten) der Sachbezug für 2009 scheint mit 25.947,02 € auf, der Werbungskostenansatz mit 14.528,75 € (Doppelwohnsitzkosten E adaptiert einschließlich Familienheimfahrten).

Die Schweizer Quellensteuer sei entsprechend der Tax Equalization Vereinbarung vom Arbeitgeber bezahlt worden.

Um Stellungnahme zum BMF-Erlass betreffend Doppelbesteuerungsabkommen mit Anrechnungsmethode gebeten, führte die steuerliche Vertreterin aus, diese Vorgangsweise sei im Streitfall grundsätzlich eingehalten worden. Die in der Schweiz lohnversteuerten Bezüge seien in der österreichischen Steuererklärung angeführt worden. Die anrechenbaren Schweizer Steuern seien in der Steuererklärung geltend gemacht worden. Problematisch sei hiebei die unterschiedliche Auffassung hinsichtlich Berücksichtigung der Hypotax und Ermittlung der tatsächlichen österreichischen Steuer betreffend Werbungskosten.

III. Sachverhalt:

- Arbeitgeber des Beschwerdeführers, eines F, ist die AB Inc.
- Im Streitjahr 2008 war er von 1.1. bis 31.7. in C tätig.
- Für den Zeitraum 1.8. bis 31.12. entsandte ihn sein Arbeitgeber nach E, Schweiz.
- Im gesamten Streitjahr 2009 war er ebenfalls für AB Inc. in E, Schweiz, tätig.
- Der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen lag im Inland und zwar in G, D, wo er mit seiner Lebensgefährtin einen Wohnsitz unterhielt.

Strittig ist: Wie ist die in der Schweizer Lohnverrechnung einbehaltene, hypothetische Lohnsteuer ("Hypotax") samt Sozialversicherung bei unstrittiger unbeschränkter Steuerpflicht des Beschwerdeführers im Inland steuerlich zu behandeln?

IV. Gesetzliche Grundlagen rechtliche Würdigung:

Gemäß **§ 1 Abs. 2 EStG 1988** sind unbeschränkt steuerpflichtig jene natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf all in- und ausländischen Einkünfte.

Einnahmen sind gemäß **§ 19 Abs. 1 EStG 1988** in dem Jahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind.

Gemäß **§ 20 Abs. 1 Z 6 EStG 1988** dürfen bei den einzelnen Einkünften u. a. Steuern vom Einkommen und sonstige Personensteuern nicht abgezogen werden.

Gemäß Artikel **15 Z 1 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft** zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (in der Folge: DBA CH), dürfen Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert

werden, es sei denn, dass die Arbeit in dem anderen Vertragsstaat ausgeübt wird. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen in dem anderen Staat besteuert werden.

Artikel **23 Z 2, 2. Satz DBA CH** bestimmt: *"Bezieht eine in Österreich ansässige Person unter Artikel 10, 15 und 19 fallende Einkünfte, die nach diesem Abkommen in Österreich und in der Schweiz besteuert werden dürfen, so rechnet Österreich auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in der Schweiz gezahlten Steuer entspricht...."*

Der OGH hat in seinem Erkenntnis 17.03.2004, 9ObA72/03h, ausgesprochen, dass der Lohnanspruch eines Arbeitnehmers grundsätzlich auf einen Bruttobetrag gerichtet ist und der Arbeitgeber daher eine Bruttovergütung schuldet: *"Nach völlig einhelliger Rechtsprechung ist der Arbeitnehmer berechtigt, den Bruttolohn einzuklagen. Ein derartiges Klagebegehren ist hinreichend bestimmt und vollstreckbar"*.

Der OGH führt im Weiteren aus, dass es den Parteien des Arbeitsvertrages jedoch freisteht, zu vereinbaren, dass der Arbeitgeber die Vergütung netto schuldet. Es ist dabei zwischen der originären (echten) und der abgeleiteten (unechten) Nettolohnvereinbarung zu unterscheiden.

Bei der abgeleiteten Nettolohnvereinbarung wird nur eine punktuelle Einigung darüber erzielt, wieviel dem Arbeitnehmer nach Abzug aller Beiträge und Abgaben verbleiben soll, die maßgebliche Größe ist dabei stets der zugrundeliegende Bruttobetrag. Bei geänderten Rahmenbedingungen muss der Arbeitnehmer Steuernachteile oder eine Erhöhung des auf ihn entfallenden Beitragsanteiles hinnehmen. Es kommen ihm aber auch Beitrags- und Lohnsteuersenkungen zugute.

Bei einer originären Nettolohnvereinbarung richtet sich der Anspruch des Arbeitnehmers aus der Lohnvereinbarung nur auf einen Nettolohn. Das Steuerrisiko trifft in einem derartigen Fall den Arbeitgeber, der den Wegfall individueller Steuervorteile sowie generelle Steuererhöhungen zu tragen hat, andererseits aber auch Steuervorteile nicht weitergeben muss.

Entsprechend dem zitierten Erkenntnis des OGH trifft den Arbeitnehmer die Behauptungs- und Beweislast für das Vorliegen einer originären Nettolohnvereinbarung: *"Im Zweifel ist nur eine abgeleitete Nettolohnvereinbarung anzunehmen"*.

Ludwig unterscheidet in SWI 2013, 411, *"Berücksichtigung einer Hypotax bei einer Entsendung"*, zwischen den folgenden Fallkonstellationen: 1.) Abzug einer Hypotax ohne individuelle Zweckwidmung und ohne Rückzahlungsmöglichkeit eines Topüberhanges, 2.) Abzug einer Hypotax ohne individuelle Zweckwidmung, jedoch mit Rückzahlungsmöglichkeit eines Topüberhanges und 3.) Abzug einer Hypotax mit individueller Zweckwidmung samt Abgleich mit einer tatsächlich anfallenden Einkommensteuer.

In den Fällen 1.) und 2.) liegt nach dem zitierten Fachartikel eine originäre Nettolohnvereinbarung vor, die jeweils im Wege einer "Auf-Hundert-Rechnung" hochzurechnen ist. Von dem sich danach ergebenden Bruttolohn ist die österreichische Tarifsteuer zu berechnen. Im Fall 3.) liegt keine originäre Nettolohnvereinbarung vor, vielmehr stellt in dieser Konstellation der Abzugsbetrag unabhängig von seiner Bezeichnung eine konkrete Vorausverfügung hinsichtlich der zu entrichtenden Steuer dar. Bei der Abgabeberechnung ist daher vom Bruttobetrag (einschließlich der Hypotax) auszugehen.

Die Information des Bundesministeriums für Finanzen zu Nettolohnvereinbarungen und hypothetisch einbehaltener Steuer vom 7.6.2013 stimmt mit den Darlegungen *Ludwigs*, aaO, überein. Diese Information schließt in ihre Beurteilung von Hypotax-Fällen auch Fallgestaltungen ein, in denen der Arbeitnehmer durch einen inländischen Arbeitgeber von Österreich in das Ausland entsandt wird. Unter anderem ist demnach auf die Entsendungsvereinbarung sowie die Steuerausgleichsberechnung Bedacht zu nehmen.

Die AB Inc. als Arbeitgeber des Beschwerdeführers hat eine **Firmenrichtlinie** zum globalen Steuerausgleich (Global Tax Equalization Policy) erstellt. Als Zweck der Richtlinie wird die Sicherstellung der fairen und gleichen Steuerbehandlung für Mitarbeiter umschrieben, die im Ausland eingesetzt werden. Zudem soll gewährleistet werden, dass die Steuerbelastung des Mitarbeiters während des Auslandseinsatzes im Wesentlichen der Steuerbelastung bei Verbleib im Heimatland entspricht (Pkt. I.). Gemäß Pkt. IV. lit. (f) wird die hypothetische Einkommensteuer für Company Einkünfte wie bei Verbleib im Heimatland während des Einsatzes abgezogen. Gemäß Pkt. IX. der Richtlinie findet eine jährliche Abrechnung des Steuerausgleiches statt. In Pkt. IX. lit. (c) ist eine Ausgleichszahlung insofern vereinbart, als der Mitarbeiter, wenn der von ihm einbehaltene Steuerbetrag (hypothetisch und tatsächlich) höher ist als die endgültige Steuer, eine Rückzahlung des Überschusses erhält. Ist der Betrag geringer als die endgültige Steuer, hat der Mitarbeiter den Fehlbetrag an die Gesellschaft zu zahlen.

Die persönlich und vertraulich an den Beschwerdeführer gerichtete **Entsendungsvereinbarung ("letter of understanding")** umschreibt als "compensation" für seine in E zu bekleidende Position als f ein "annual base salary" (Jahresbasisbruttogehalt) von 74.300,00 €, hinzu kommt ein "target annual incentive" (Bonus, Gratifikation) von 8.916,00 €, zusammen also eine Barabfindung von 83.216,00 € ("total annual target cash compensation").

Dass es sich bei dem im Streitfall vielfach erwähnten Betrag von 74.300,00 € um ein Bruttogehalt handelt, wurde auch seitens der steuerlichen Vertretung nicht bestritten (siehe etwa Schriftsatz vom 25.1.2018, Pkt. 2.).

In der Entsendungsvereinbarung (letter of understanding) wird im Weiteren auf den beigeschlossenen "balance sheet" (Gehaltszettel) verwiesen. Der balance sheet weist als Ausgangsgröße das Jahresbasisgehalt (annual base pay) von 74.300,00 € aus, das in der

Folge um Hypotax und Hypo-Sozialversicherungsbeiträge von 18.987,00 bzw. 9.864,00 (Datum August 2008) reduziert wird, was schließlich zu einem "net home country pay" von 45.449,00 führt (Beträge 2009: annual base pay 78.204,00 €, Hypotax 19.910,00 €, Hypo-Sozialversicherung 10.089 €, net home country pay 48.205,00 €).

Die Entsendungsvereinbarung enthält den Hinweis, dass der "balance sheet" während der Entsendung aufgrund von Gehaltserhöhungen, Beförderungen, Veränderungen in der Familiengröße, Währungsschwankungen etc. variieren kann.

Legt man die erläuterten Rechtsausführungen aus Praxis und Fachliteratur sowie die Inhalte der Firmenrichtlinie und der individuellen Entsendungsvereinbarung auf den Streitfall um, so ergibt sich:

In dem Erkenntnis des UFS RV/0346-W/06 vom 25.7.2006, auf das sich die steuerliche Vertretung stützt, wird der Fall einer bei einem deutschen Unternehmen angestellten Arbeitnehmerin beurteilt, die von ihrem Arbeitgeber nach Österreich entsandt wird, wo sie in der Folge einen Wohnsitz begründet und ihrer Berufstätigkeit nachgeht. In ihrer Einkommensteuererklärung verzeichnet sie – als Abzugspost von ihrem steuerpflichtigen Einkommen – eine hypothetische Einkommensteuer (Hypotax).

Der UFS geht in oben zitiertem Erkenntnis davon aus, dass der Arbeitgeber der Arbeitnehmerin laut Vereinbarung einen Nettobetrag schulde und nur diesen auszahle. Es handle sich bei der Hypotax nicht um einen steuerpflichtigen Gehaltsbestandteil, sondern um ein bloß rechnerisches Element. Steuerliche Bemessungsgrundlage sei demnach der um die Hypotax verminderte Betrag.

In der Zeit nach Ergehen dieses Erkenntnisses haben sich die steuerliche Praxis und die Fachliteratur mit dem Phänomen der „Hypotax“ auseinandergesetzt, was zu einer Weiterentwicklung der Sichtweise geführt hat (vgl. *Ludwig* in SWI aaO aus 2013, Information des BMF vom 7.6.2013, Aufsatz von *Bendlinger*, *Steuerausgleichstechniken bei Auslandsentsendungen* in *Der Wirtschaftstreuhänder* aus 01/2015).

Entsprechend der weiterentwickelten analytischen Methodik ist zu unterscheiden, ob eine echte/originäre oder eine unechte/abgeleitete Nettolohnvereinbarung vorliegt. In ersterem Fall ist der Einkommensbesteuerung eine Hochrechnung vom Nettobetrag voranzustellen, in zweiterem Fall gilt der Bruttobetrag inklusive Hypotax als Steuersubstrat.

Soweit die steuerliche Vertretung die Meinung vertreten hat, es liege gegenständlich ein „outbound“-Fall, nämlich eine Entsendung aus Österreich hinaus, vor, der sich von den im bisherigen Schrifttum behandelten "inbound"-Fällen unterscheidet, vermag dies ihrer rechtlichen Interpretation nicht zum Durchbruch zu verhelfen.

Zum einen ist auch der von ihr als richtungsweisend zitierte Fall UFS 25.7.2006, RV/0346-W/06, ein "inbound"-Fall, zum anderen ist der Anknüpfungspunkt darin zu erblicken, dass im gegenständlichen "outbound"-Fall, ebenso wie bei den inbound-Fällen unstrittig eine unbeschränkte österreichische Steuerpflicht gegeben ist. Der Beschwerdeführer war auch schon vor seiner Entsendung nach E unbeschränkt steuerpflichtig im Inland.

Allenfalls zu befürchtende steuerliche Benachteiligungen durch die länderübergreifende Konstellation sind insofern unbegründet, als das DBA CH eine Anrechnung der in der Schweiz bezahlten Steuer vorsieht (Art. 23 Z 2).

Der Abgabenbehörde kann daher nicht entgegengetreten werden, wenn sie das zur Thematik der Hypotax aus dem Schrifttum entwickelte Instrumentarium auf den Streitfall anwendet, in welchem explizit eine Hypotax vom laut balance sheet ausgewiesenen Bruttogehalt abgezogen wird.

Es ist an dieser Stelle im Übrigen zur Wurzel der Hypotax-Vereinbarungen zurückzukommen: Dem Arbeitnehmer soll ein Nettobezug gesichert werden, der dem des Heimatlandes entspricht. Bei vor und nach Entsendung bestehender österreichischer Steuerpflicht und Anrechenbarkeit der in der Schweiz zu entrichtenden Steuer laut DBA kann die Notwendigkeit einer „zusätzlichen“ Hypotax-Vereinbarung – mangels zu erwartender Benachteiligung des Steuerpflichtigen – nicht erkannt werden.

Wurde aber - wie im Streitfall - eine "Hypotax" geltend gemacht, ist bei gegebener inländischer Steuerpflicht die individuelle Lohnvereinbarung zu untersuchen und je nach ihrer Ausprägung steuerlich einzuordnen.

Das Erkenntnis UFS 25.7.2006., RV/0346-W/06, das als Besteuerungsgrundlage einen um die Hypotax reduzierten Nettobetrag heranzieht, ist dabei nach allem bisher Ausgeführten als überholt zu betrachten.

Sofern die Abgabenbehörde in ihren Beschwerdevorentscheidungen von einer **originären Nettolohnvereinbarung** ausgegangen ist und eine Hochrechnung vorgenommen hat, teilt das BFG jedoch auch nicht diese Rechtsmeinung. Die Abgabenbehörde stützt sich insofern auf Pkt. III. (a) der Firmenrichtlinie zum globalen Steuerausgleich (Global Tax Equalization Policy). Der RichterIn des BFG liegt diese Firmenrichtlinie in einer erst von ihr angeforderten Übersetzung einer amtlich beeideten und gerichtlich zertifizierten Dolmetscherin für die englische Sprache vor.

Demnach heißt es in Pkt. III. (a): *"Die Gesellschaft wird auf das "zu Hause" generierte Einkommen des Mitarbeiters einen hypothetischen ("Heimatland") Steuerabzug anwenden. Zug dafür (Anm.: es soll wohl "im Gegenzug" heißen, vgl. Originaltext "in return") wird die Gesellschaft allfällige zusätzliche Steuerverbindlichkeiten im Heimatland sowie Steuerverbindlichkeiten im Gastland gemäß den Definitionen in dieser Firmenrichtlinie zahlen".*

Geht man zu Pkt. IX. der Firmenrichtlinie ("Abrechnung Steuerausgleich"), findet man unter (c) die konkretisierende Textierung:*"Wenn der (hypothetische und tatsächliche) Steuerbetrag, der vom Mitarbeiter einbehalten wird, höher ist als die endgültige hypothetische Steuer, wird der Überschuss dem Mitarbeiter zurückgezahlt. Wenn jedoch der Betrag geringer ist, als die endgültige hypothetische Steuer, hat der Mitarbeiter den Fehlbetrag der Gesellschaft zu zahlen".*

Gerade die für eine originäre Nettolohnvereinbarung typische Tragung des Steuerrisikos durch den Arbeitgeber (vgl. das oben zitierte OGH-Erkenntnis) liegt also im Streitfall nicht vor und muss er auch - anders als bei originären Nettolohnvereinbarungen - Steuervorteile an den Arbeitnehmer weitergeben.

Zudem weist die individuelle Entsendungsvereinbarung (letter of understanding) des Beschwerdeführers als Jahresgehalt einen Bruttobetrag (annual base salary 74.300,00 €) aus und unterstreicht, dass der Gehaltszettel (balance sheet) sich ändern kann (siehe oben). Aus der Zahlenaufstellung im Entsendungsvertrag ist eine Hypotax nicht ersichtlich. Sie wird erst im Gehaltszettel verzeichnet (siehe oben).

Nach den generell (Firmenrichtlinie) und individuell (Entsendungsvereinbarung) geltenden Vertragsgestaltungselementen liegt daher gegenständlich **keine Handhabe vor, von einer originären Nettolohnvereinbarung auszugehen.**

Wie schon oben ausgeführt, zeigt der Blick auf den Gehaltszettel vielmehr klar, dass der Gehaltsanspruch - als maßgebliche Größe - auf einen Bruttobetrag gerichtet ist.

Die im Gehaltszettel verzeichnete Hypotax hat als Grundlage eine individuelle Zweckwidmung samt Abgleich mit einer tatsächlich anfallenden Einkommensteuer (siehe oben, Firmenrichtlinie).

Eine "Auf-Hundert-Hochrechnung", wie sie bei originären Nettolohnvereinbarungen nach geltender Praxis vorzunehmen wäre, ist daher im Gegenstandsfall nicht geboten. Es liegt vielmehr eine unechte Nettolohnvereinbarung vor, bei der stets der Bruttolohn die maßgebliche Größe bleibt (siehe OGH oben). In der Hypotax ist eine konkrete Vorausverfügung hinsichtlich der zu entrichtenden Steuer zu erblicken und bei der Abgabeberechnung ist vom Bruttobetrag einschließlich Hypotax (und Hypo-SV) auszugehen.

Der VwGH hat in seinem Erkenntnis 17.3.1994, 91/1470076, ausgesprochen, dass in einer Verfügung des Anspruchsberechtigten dahingehend, was mit den verzichteten Einnahmen in seinem Interesse zu geschehen habe, eine Maßnahme der Einkommensverwendung zu erblicken sei und die Einnahmen dem Anspruchsberechtigten als zugeflossen gelten.

Indem der Beschwerdeführer im Streitfall die Ausführungen seiner Arbeitgebergesellschaft in der Firmenrichtlinie und im Text der Entsendungsvereinbarung, die in ihrer Zahlenaufstellung ausschließlich Bruttobeträge ausweist, zur Thematik der hypothetischen Einkommensteuer bzw. theoretical taxes akzeptiert hat, hat er eine entsprechende Maßnahme der Einkommensverwendung gesetzt und ist daher von einem Zufluss auszugehen.

Es ist in diesem Zusammenhang überdies zu beachten, dass eine Kürzung des Bruttobetrages um die zu bezahlende Einkommensteuer in § 20 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 keine Deckung findet.

Bei der Abgabeberechnung war daher vom Bruttobetrag einschließlich Hypotax auszugehen. Soweit das Beschwerdebegehren auf eine Besteuerung lediglich des um die Hypotax (und Hypo-SV) gekürzten Bezuges gerichtet ist, war ihm - nach allem Ausgeführten - eine Absage zu erteilen.

Zum Beschwerdepunkt der Berücksichtigung der **in der Schweiz angefallenen Steuer** ist auszuführen: Die in der Schweiz angefallene Steuer konnte nicht in Abzug gebracht werden, da sie unstrittig nicht vom Beschwerdeführer als Arbeitnehmer, sondern vom Arbeitgeber getragen wurde. Die Übernahme dieser Steuer durch den Arbeitgeber stellt für den Beschwerdeführer zusätzlichen Arbeitslohn dar und war daher gegenständlich der Steuerbemessungsgrundlage hinzuzurechnen.

Soweit die steuerliche Vertretung im Schriftwechsel mit dem BFG zum Ausdruck gebracht hat, der Ansatz der durch den Arbeitgeber übernommenen Schweizer Steuer als Teil des Arbeitslohnes müsse Hand in Hand mit einem entsprechenden Abzug bei Errechnung der österreichischen Steuerschuld gehen, ist ihr nicht Recht zu geben. Ein Abzug einer im Ausland getragenen Steuer bei bestehender Anrechnungsmethode laut Doppelbesteuerungsabkommen würde nämlich eine Tragung durch den Steuerpflichtigen selbst voraussetzen.

Dem Beschwerdebegehren war insofern Folge zu geben, als Kosten für **doppelte Haushaltsführung** in einem bereits auf eine 55 m²-Wohnung adaptierten Umfang zu berücksichtigen waren. Für das Streitjahr 2008 sind das 15.010,13 €, auf 2009 entfallen aus diesem Titel 14.528,75 €.

Die Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug laut beigeschlossenen Berechnungsblättern errechnen sich demnach wie folgt:

	2008		2009	
	SFr	EUR	SFr	EUR
Brutto laufend	49.800,95	30.902,09	116.475,00	75.978,74
tatsächl. Quellensteuer	35.677,30	22.138,19	41.020,15	26.758,18
Goods&Services	4.022,15	2.495,79	12.437,00	8.112,88
Wohnung, Miete	24.480,00	15.190,13	34.200,00	22.309,28
Wohnung, Nebenkosten	1.620,00	1.005,23	4.980,00	3.428,54
Home Leave	536,30	332,78	1.083,00	706,46
Relocation	14.552,55	9.030,03		
Mobility	8.903,40	5.524,67		
Trans Allow	5.018,05	3.113,76		

Expenses liable for tax	25.445,90	15.789,49	13.013,00	8.488,61
LossCarA	1.608,20	997,91	1.608,20	1.049,06
ZVV Karte	441,50	273,96	1.112,00	725,38
Bonus Split			12.458,00	8.126,58
Total brutto	172.106,30	106.794,02	238.386,35	155.503,71

V. Zulässigkeit/Unzulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die steuerliche Problematik der "Hypotax" bei Entsendungen hat bisher nur ihren Niederschlag in Fachartikeln und -informationen gefunden, war aber noch nicht Gegenstand der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Es handelt sich dabei um eine über den Einzelfall hinausgehende Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung.

Insgesamt war wie im Spruch zu entscheiden.

Feldkirch, am 27. Februar 2018