

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. R. in der Beschwerdesache Dr. N.N., A-Straße 1, 2XXX A-Stadt, vertreten durch SOT Süd-Ost Treuhand Libertas Intercount Steuerberatung und Wirtschaftsprüfung Gesellschaft m.b.H., 1010 Wien, Wildpretmarkt 2-4, gegen den Einkommensteuerbescheid des Finanzamts Baden A-Stadt für das Jahr 2012 zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Mit Einkommensteuerbescheid 2012 vom 14.11.2013 anerkannte das Finanzamt an Einkünften des Beschwerdeführers (Bf.) - abgesehen von negativen Einkünften aus "Vermietung und Verpachtung" iHv 3.442,37 € - Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iHv 58.913,27 € (steuerpflichtige Lohnbezüge) - 132,00 € (Pauschbetrag für Werbungskosten) = 58.781,27 €. Die bezugsauszahlende Stelle war die A-GmbH.

Mit der mit 25.11.2013 datierten Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid vom 14.11.2003 wurde die Abänderung des Bescheides dahingehend, dass bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ein Betrag von 41.087,58 € angesetzt und die Steuer auf dieser Basis neu berechnet werde, beantragt.

Begründet wurde der Antrag damit, dass die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit Vorteile aus Optionsausübungen seien, auf die die Befreiung gemäß § 3 Abs.1 Z. 15 lit. c EStG Anwendung finde. Dies sei bei der Abrechnung und Auszahlung durch die GmbH nicht berücksichtigt worden.

Die Berechnung des unter Anwendung dieser Befreiung zu versteuernden Betrages von 41.087,58 € wurde wie folgt dargestellt:

"Die erste Option wurde ... am 24.02.2003 eingeräumt. Der Wert der Beteiligung betrug zu diesem Zeitpunkt USD 67.814,52. Unter Zugrundelegung des damaligen Kurses ergibt sich ein Wert von EUR 63.159,73. Der Vorteil aus der Ausübung ist nur in dem Maße steuerbegünstigt, als der Wert der Beteiligung im Zeitpunkt der Einräumung EUR 36.400,- nicht übersteigt. Dies sind für diese Option 58 Prozent. Die Option wurde am 31.12.2012 ausgeübt. Der Wert der Beteiligung betrug zu diesem Zeitpunkt USD 140.784,01. Der Unterschiedsbetrag zwischen dem Wert der Beteiligung bei Einräumung und dem Wert der Beteiligung bei Ausübung, abzüglich Gebühren von USD 181,51 ergibt einen Vorteil aus der Option in Höhe von 72.787,98 US\$. Umgerechnet mit dem Kurs vom 31.12.2012 ergibt sich ein Vorteil in Höhe von EUR 54.903,97. Dieser ist im Ausmaß von 58 Prozent steuerbegünstigt, was einem Betrag von EUR 31.642,07 entspricht. Von diesem steuerbegünstigten Vorteil sind für jedes abgelaufene Jahr zwischen der Einräumung und der Ausübung der Option 10%, höchstens jedoch 50% steuerfrei. In Falle unseres Mandanten liegen zwischen der Einräumung und der Ausübung 9 Jahre, somit sind EUR 15.821,03 steuerfrei.

Die zweite Option wurde unserem Mandanten am 19.05.2006 eingeräumt. Der Wert der Beteiligung betrug zu diesem Zeitpunkt USD 5.754,84. Unter Zugrundelegung des damaligen Kurses ergibt sich ein Wert von EUR 4.504,26. Der Vorteil aus der Ausübung ist nur in dem Maße steuerbegünstigt, als der Wert der Beteiligung im Zeitpunkt der Einräumung EUR 36.400,- nicht übersteigt. Dies sind für diese Option 100 Prozent. Die Option wurde am 31.12.2012 ausgeübt. Der Wert der Beteiligung betrug zu diesem Zeitpunkt USD 11.083,99. Der Unterschiedsbetrag zwischen dem Wert der Beteiligung bei Einräumung und dem Wert der Beteiligung bei Ausübung, abzüglich Gebühren von USD 13,90 ergibt einen Vorteil aus der Option in Höhe von USD 5.315,25.

Umgerechnet mit dem Kurs vom 31.12.2012 ergibt sich ein Vorteil in Höhe von EUR 4.009,29. Dieser ist im Ausmaß von 100 Prozent steuerbegünstigt. Von diesem steuerbegünstigten Vorteil sind für jedes abgelaufene Jahr zwischen der Einräumung und der Ausübung der Option 10%, höchstens jedoch 50% steuerfrei. In Falle unseres Mandanten liegen zwischen der Einräumung und der Ausübung 6 Jahre, somit sind EUR 2.004,65 steuerfrei. Somit ergibt sich in Summe ein steuerfreier Betrag in Höhe von EUR 17.825,68 €, welcher vom Gesamtbetrag in Höhe von EUR 58.913,27 in Abzug zu bringen ist."

Mit der Beschwerde wurden der "A. B. C.-Report über die Ausübung der Optionen" (A. B. C. ist ein Joint Venture von A. und der Gruppe und in der Vermögensverwaltung tätig) und die "Berechnung des steuerfreien Betrages" an die belangten Behörde übermittelt.

Über zwei abgabenbehördliche Ergänzungsersuchen hinauf, von denen das eine an den Bf. und das zweite an den Dienstgeber adressiert war, teilte der Dienstgeber dem Finanzamt mit dem Antwortschreiben vom 15.1.2014 u. a. mit, dass vom Bf. die während des

Dienstverhältnisses in den Jahren 2003 und 2004 erhaltenen Optionen am 31.12.2012 ausgeübt worden wären. Der Gewinn aus dieser Optionsausübung sei als geldwerter Vorteil aus dem früheren Dienstverhältnis gemäß § 67/10 EStG 1988 versteuert worden. Die Berechnung des Bruttobetragtes sei der von A. B. C. an die A-GmbH übermittelten Abrechnung der Ausübung ersichtlich.

Der Bf. habe von den dem Mitarbeiter zur Verfügung stehenden Ausübungsvarianten Exercise & Sell sowie Exercise & Hold die Ausübungsart Exercise & Sell gewählt.

Die zwei zur Verfügung gestandenen Ausübungsvarianten wurden wie folgt beschrieben:

"Exercise & Sell: ohne Einsatz eigener Geldmittel, der Mitarbeiter erhält den Bruttogewinn (Differenz zwischen Options- und aktuellem Marktpreis der Aktie), der Optionswert fließt automatisch an den Konzern zurück; der Bruttogewinn aus der Transaktion wird als Vorteil aus dem Dienstverhältnis steuerpflichtig."

"Exercise & Hold: der Mitarbeiter bezahlt den Optionspreis vor der Ausübung an den Broker und erhält dafür Aktien zum Marktpreis, die Differenz zwischen Optionspreis und aktuellem Aktienpreis wird als Vorteil aus dem Dienstverhältnis steuerpflichtig."

In Hinblick darauf, dass die nicht übertragbaren Optionen nicht allen, sondern individuell vom Unternehmen ausgewählten Mitarbeitern eingeräumt worden seien, sei die Steuerbegünstigung gemäß § 3 Abs.1 Z.15 lit.c EStG 1988 wegen Nichterfüllung der Kriterien nicht berücksichtigt worden.

In der Beilage zu dem Schreiben wurden die Stock Incentive Pläne 2002 - gültig bis 2006- sowie 2009 der D. Corporation an die belangte Behörde übermittelt.

Mit Schreiben vom 11.3.2014 wandte der steuerliche Vertreter ein, dass die vom Bf. erhaltenen Optionen nicht übertragbar und nicht handelbar seien. Laut Info des Bf. sei zum Zeitpunkt der Einräumung der Optionen der Stock Incentive Plan von D. (Firma vor Übernahme durch die A-GmbH), demnach allen Managern/Direktoren von D. ab Grad 91 Stock Options zuerkannt worden seien, noch maßgebend gewesen. Im Jahr 2012 seien zwei Optionen ausgeübt worden. Die genaue Angabe über Stückzahl und den tatsächlichen Börsenkurs zum Zeitpunkt der Einräumung und zum Zeitpunkt der Ausübung sei der Beilage zu entnehmen. Es sei zur bloßen Auszahlung des Differenzbetrages gekommen. Die Auffassung von A-GmbH, wonach die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung nicht erfüllt wären, würden nicht geteilt.

Mit der abweisenden Beschwerdevorentscheidung vom 18.06.2014 hielt die belangte Behörde dem Bf. vor:

"Gemäß § 3 Abs.1 Z.15 lit.c EStG 1998 in der im Streitzeitraum geltenden Fassung ist der Vorteil aus der Ausübung von nicht übertragbaren Optionen auf den verbilligten Erwerb von Kapitalanteilen (Beteiligungen) am Unternehmen des Arbeitgebers oder an mit diesem verbundenen Konzernunternehmen nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen von der Einkommensteuer befreit:

Der Arbeitgeber muss den Vorteil **allen Arbeitnehmern oder bestimmten Gruppen** seiner Arbeitnehmer gewähren.

Es muss ein bestimmter Zeitraum zur Ausübung der Option vorgegeben sein.

Der Vorteil ist nur insoweit steuerbegünstigt, als der Wert der Beteiligung im Zeitpunkt der Einräumung der Option den Betrag von 36.400,00 € nicht übersteigt.

Der Vorteil ist höchstens im Ausmaß des Unterschiedsbetrages zwischen dem Wert der Beteiligung im Zeitpunkt der Einräumung der Option und dem Wert der Beteiligung im Zeitpunkt der Ausübung der Option steuerbegünstigt.

Der steuerbegünstigte Vorteil ist im Zeitpunkt der Ausübung der Option im Ausmaß von 10% für jedes abgelaufene Jahr nach dem Zeitpunkt der Einräumung der Option, höchstens jedoch im Ausmaß 50% steuerfrei.

Der Arbeitgeber hat den nicht steuerbefreiten Teil des steuerbegünstigten Vorteiles im Zeitpunkt der Veräußerung der Beteiligung, der Beendigung des Dienstverhältnisses, spätestens jedoch am 31. Dezember des siebenten auf die Einräumung der Option folgenden Kalenderjahres als sonstigen Bezug gemäß § 67 Abs.10 zu versteuern.

Voraussetzung ist, dass die erworbene Beteiligung bei einem inländischen Kreditinstitut oder einem anderen Rechtsträger hinterlegt wird.

Laut Auskunft des ehemaligen Dienstgebers A-GmbH standen Ihnen zwei Ausübungsvarianten zur Verfügung, wobei Sie sich für die Variante „Exercise & Sell“, entschieden haben. Dabei erfolgt kein Einsatz von eigenen Geldmitteln, der Mitarbeiter erhält den Bruttogewinn (Differenz zwischen Options- und aktuellem Marktpreis der Aktie), der Optionswert fließt automatisch an den Konzern zurück, der Bruttogewinn aus der Transaktion wird als Vorteil aus dem Dienstverhältnis steuerpflichtig.

Es wurden somit keine Aktien erworben, sondern erfolgte lediglich eine Barauszahlung des Differenzbetrages. Bereits aufgrund dieser Tatsache steht die Steuerbegünstigung gemäß § 3 Abs.1 Z.15 lit.c EStG 1988 nicht zu.

Darüber hinaus ist auch ein weiteres Erfordernis, nämlich die Vorteilsgewährung an alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern nicht erfüllt. Die übertragbaren Optionen wurden nämlich individuell vom Unternehmen ausgewählten Mitarbeitern eingeräumt.

Die vom Stock Options Plan der SC Group umfasste Gruppe "Vorstand und Angehörige der obersten drei Führungsebenen" ist folglich Es liegt also keine durch betriebsbezogene Merkmale bestimmte Gruppe von Arbeitnehmern im Sinne des § 3 Abs.1 Z.15 lit.c EStG 1988 vor.

Daher wurde die Steuerbegünstigung gemäß § 3 Abs.1 Z.15 lit.c. EStG 1988 vom Arbeitgeber auch nicht berücksichtigt.

Eine Berücksichtigung der Steuerbegünstigung im Wege der Veranlagung kommt mangels Vorliegen der in § 3 Abs.1 Z.15 lit.c EStG 1988 normierten Voraussetzungen ebenfalls nicht in Betracht."

Mit Bescheid gem. § 295 BAO vom 11.08.2014 änderte das Finanzamt den angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2012 aufgrund der bescheidmäßigen Feststellungen des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf zu Steuernummer XXX/XXXX vom 23.07.2014 ab.

Mit dem Vorlageantrag vom 25.09.2014 brachte der steuerliche Vertreter als Begründung - nach Verweis auf die Beschwerde vom 25.11.2013, die ergänzenden Ausführungen vom 11.3.2014 samt den dazugehörigen Beilagen und der Wiedergabe der Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung zur Variante "*Exercise & Sell*" (Barauszahlung nur des Differenzbetrages) vor, dass der Gesetzeswortlaut besage: "*...steuerbegünstigt ist der Vorteil aus der Ausübung von nicht übertragbaren Optionen auf den verbilligten Erwerb von Kapitalanteilen (Beteiligungen) am Unternehmen des Arbeitgebers...*" Das Gesetz verlange demnach keinesfalls den Erwerb von Aktien oder sonstigen Wertpapieren als Bedingung, vielmehr umfasse die Begünstigung Optionen auf den Erwerb jeglicher Art von Beteiligungen, daher selbstverständlich auch z.B. auf den Erwerb von GmbH-Anteilen, für die bekanntlich die Ausgabe von Wertpapieren gesetzlich untersagt sei. Der gesetzliche Hinweis im letzten Absatz der zitierten Gesetzesstelle, wonach für die aufgeschobene Besteuerung nach Ausübung einer Option die Hinterlegung bei einem inländischen Kreditinstitut Voraussetzung sei, habe keinerlei Bedeutung für den ersten Teil der steuerlichen Begünstigung, sondern stelle für sich, eine weitere Vorteilseinräumung für Dienstnehmer dar, falls sie eine sofortige Besteuerung des nichtbegünstigten Teils vermeiden wollen. Diese Bestimmung beziehe sich daher nur auf die Begünstigung der nachgelagerten Versteuerung aufgrund einer Hinterlegung von bereits erworbenen Beteiligungen (vgl. Doralt Kommentar zum EStG Tz 91/27 zu § 3 EStG).

Der Rechtsmeinung in der RZ 90i der Lohnsteuerrichtlinien, wonach die Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung eine tatsächliche Optionsausübung verbunden mit dem Erwerb einer Beteiligung sei, eine Abfindungszahlung des Arbeitsgebers in der Höhe des fiktiven Vorteils bei Ausübung der Option nicht steuerbegünstigt sei, der Umstand, dass der Arbeitnehmer die erworbene Beteiligung unmittelbar nach dem Erwerb wieder veräußere, jedoch für die Steuerbegünstigung nicht schädlich sei, hielt der Bf. entgegen, dass mit der vom Bf. gewählten Variante "*Exercise & Sell*" der Bf. bei Optionsausübung Anteile erwerbe, die aber unmittelbar danach wiederum verkauft würden. Selbst bei lediglich Barauszahlung des Bruttogewinnes aus der Transaktion an den Begünstigten sei es sachlich nicht nachvollziehbar, mit welcher Begründung eine derartige Differenzierung vorgenommen werden dürfte. Dadurch, dass sich keine Rechtfertigung dafür finde, dass in dem Fall der Auszahlung der Differenz die steuerliche Begünstigung versagt werden solle und in dem Fall des Erwerbs der Beteiligung und Verkauf in einer gedanklichen Sekunden danach plus Auszahlung die Steuerbegünstigung zustehen solle, würde es sich hierbei um eine sachlich nicht gerechtfertigte Ungleichbehandlung gleicher Sachverhalte handeln, die eine Interpretation des § 3 Abs.1 Z.15 lit.c EStG nicht zulasse. Aus dem Gesetz lasse sich der Grund dafür, dass die Variante "*Exercise & Sell*", also Ausübung der Option, Erwerb einer Beteiligung

und Verkauf *uno actu*, steuerlich nicht begünstigt sein solle, nicht ableiten. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise völlig gleichartige und gleichwertige Sachverhalte würden diesfalls zu völlig konträren steuerlichen Begünstigungen führen, wofür es an jeglicher sachlichen Begründung fehle.

Wider die Begründung, wonach die Optionen lt. Stock Options Plan der SC Group individuell vom Unternehmen ausgewählten Mitarbeitern, nämlich der Gruppe "*Vorstand und Angehörige der obersten drei Führungsebenen*" eingeräumt worden wäre, womit keine betriebsbezogenen Merkmale bestimmter Gruppen von Arbeitnehmern im Sinn der Gesetzesstelle vorlägen, verwies der Bf. auf das Ergänzungsschreiben vom 11.3.2014, wonach es sich bei den erhaltenen Optionen um nicht übertragbare, somit nicht handelbare Optionen handle. Laut dem zum Zeitpunkt der Einräumung der Optionen maßgebend gewesenen Stock Incentive Plan (SIP) von D. (Firma vor Übernahme durch A-GmbH) seien **allen** Managern, Direktoren von D. ab dem Grade 91 Stock Options zuerkannt worden (nähere Ausführungen zu dem Stock Options Plan von D. siehe Beil.1). Maßgeblich für die Einräumung von Optionen laut Stock Incentive Plan sei gewesen, dass der betreffende Mitarbeiter in seiner Einstufung aufgrund seiner betriebsbezogenen Leistungen dem Grade 91 zugehörig sein musste; das habe bedeutet, dass dieser Mitarbeiter "*significant and unusual contributions to the corporation*" zu leisten gehabt habe. Der Bf. habe als Medical Director Europe/ *** diesen Grade 91 erreicht, da er maßgeblich für die Programmentwicklung zur Indikationenausweitung, somit auch für die Zusammenarbeit mit allen großen Fach- und Studiengruppen in diesem Bereich der Europäischen Union verantwortlich gewesen sei. Maßgeblich für die Zuordnung zu dieser Gruppe seien allein die fachlichen Kompetenzen des Bf. und die Leistungen, die ihn betriebsbezogen auf die Ebene der Gruppe 91 gehoben hätten. Keinesfalls war es so, dass jeder Vorstand oder Geschäftsführer oder sonstiger Angehöriger der Führungsgruppen automatisch in dieses Stock Option Programm aufgenommen worden sei, vielmehr habe seine Qualifikation aufgrund seiner innerbetrieblichen Leistungen gegeben sein müssen, um diesen Grade 91 oder mehr zu erreichen (vgl. VwGH 5.Mai 1982, 13/3003/80; VwGH 18.Oktober 1995, 95/13/0062).

Mit dem Vorlageantrag wurden der belangten Behörde eine Information über Stock Options (SIP) von D. vom 3.12.2002 sowie die Ausarbeitung von Deloitte Österreich betreffend die steuerliche Behandlung von Stock Options, die seinerzeit an den Bf. ausgehändigt worden sei, übermittelt.

Mit der im Vorlagebericht abgegebenen Stellungnahme zum Vorlageantrag beantragte die belangte Behörde die Abweisung der Behörde wegen Nichterfüllung der Voraussetzungen für die beantragte Steuerbegünstigung. Auf den innerhalb der verlängerten Rechtsmittelfrist ergangenen Bescheid gemäß § 295 Abs. 1 BAO wurde verwiesen.

Mit Mail des Bundesfinanzgerichts vom 08.09.2016 erging die nachfolgend zitierte Anfrage an Frau K.A., HRSD/Payroll & Comp.Ben. Administration, A-GmbH:

"Zum Zeitpunkt der Einräumung der Optionen soll der Stock Incentive Plan von D. (Firma vor Übernahme durch die A-GmbH) maßgebend gewesen sein. Warum ist auf die ausgeübten Optionen § 67 Abs. 10 EStG 1988 und nicht (die Steuerbegünstigung gemäß) § 3 Abs.1 Z.15 lit.c EStG 1988 angewandt worden. Optionen sollen allen Managern/Direktoren von D. ab Grad 91 Stock Options zuerkannt worden sein. Danke im Vorhinein für ihre Bemühungen betreffend die Beantwortung der Anfrage bis Ende nächster Woche."

Mit Mail vom 12.09.2016 wurde dem Bundesfinanzgericht von der Buchhaltung bestätigt, dass die Steuerbegünstigung gemäß § 3 Abs 1 Z 15 lit c EStG 1988 nicht berücksichtigt worden wäre, da die dafür zu erfüllenden Kriterien nicht gegeben gewesen wären bzw. seien. Es hätte sich um nicht übertragbare Optionen gehandelt, die nicht allen, sondern nur bestimmten ausgewählten Mitarbeitern zugeteilt worden wären.

Beim Bf. wäre demnach der aus der Optionsausübung resultierende Gewinn gemäß § 67/10 EStG 1988 versteuert worden.

Mit Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 31.08.2016 wurde folgende Stellungnahme zur E-Mail vom 12.9.2016 hinsichtlich der Einkommensteuer u.a. für 2012 abgegeben:

Die Argumentation des Arbeitgebers, dass die Voraussetzungen nur dann erfüllt seien, wenn die Optionen allen Mitarbeiter zugeteilt würden, könne nicht nachvollzogen werden, da im § 3 Abs 1 Z 15 lit c EStG klar dargestellt werde, dass die Begünstigung auch dann zu gewähren sei, wenn die Zuwendung des Arbeitgebers an bestimmte Gruppen erfolge.

Die Beurteilung des Arbeitgebers sei ohne die Berücksichtigung des VWGH-Erkenntnisses vom 27.7.2016, Zl. 2013/13/0069 erfolgt.

Aus dem als Beilage übermittelten Schriftstück des Arbeitgebers D. (Firma vor Übernahme durch A-GmbH) zu den gewährten Aktienoptionen sei zu entnehmen, dass die Aktienoptionen an folgende Mitarbeiter gewährt worden wären:

- ☐ - E-Grad Mitarbeiter mit einer Leistungsbeurteilung von „gut“ oder besser
- ☐ - Grad 92 bis 96 Mitarbeiter mit einer Leistungsbeurteilung von „gut“ oder besser
- ☐ - Grad 91 Mitarbeiter mit einer Leistungsbeurteilung von „sehr gut“ oder besser
- ☐ - Alle Mitarbeiter, die besondere und außergewöhnliche Beiträge für das Unternehmen erbracht hätten („Special Stock Options“)

Das Aktienoptionsprogramm ermögliche neben Mitarbeitern in den aufgezählten Gruppen „E-Grad“, „Grad 92-96“ und „Grad 91“ auch Mitarbeitern, die nicht diesen Gruppen zugeordnet

wurden, die Möglichkeit durch die jeweiligen Qualifikationen und innerbetrieblichen Leistungen am Aktienoptionsprogramm teil zu nehmen. Das Aktienoptionsprogramm unterscheide somit nicht nach dem Aufgabeninhalt sondern sei für jede Stelle im Unternehmen anwendbar.

Das vom Arbeitgeber bei seiner Beurteilung nicht berücksichtigte VwGH Erkenntnis vom 27.7.2016 habe eine ähnliche Fragestellung wie die im vorliegenden Fall erörtert. Es sei im Wesentlichen darum gegangen, ob die Bildung der begünstigten Gruppen sachlich begründet war oder die Bildung willkürlich erfolgt ist. Für die Beurteilung sei unter anderem festzustellen gewesen, welchen Zweck und welche Wirkungsweise die Steuerbegünstigung hatte.

Die Regierungsvorlage zum Kapitalmarktoffensive-Gesetz, mit der die Steuerbefreiung für nicht übertragbare Optionen eingeführt wurde, halte ausdrücklich fest, dass das Gesetz beabsichtige, die steuerlichen Rahmenbedingungen für Mitarbeiterbeteiligungen, die zu einer erhöhten Motivation der Mitarbeiter führen und Österreich hochqualifizierte Arbeitskräfte sichern werden, zu verbessern. Eine Gruppenbildung, die die Qualifikationen der Mitarbeiter berücksichtige, sei daher aus Sicht des VwGH zulässig.

Im vorliegenden Fall wären, neben den „Special Stock Options“ für alle Mitarbeiter, die Aktienoptionen an Mitarbeiter der Gruppen „E-Grad“, „Grad 92-96“ und „Grad 91“ gewährt worden. Voraussetzung für die Gewährung an die Mitarbeiter der erwähnten Gruppen sei eine positive Leistungsbeurteilung im Sinne des Aktienoptionsprogramms gewesen. Die Qualifikation der Mitarbeiter sei somit eine Voraussetzung für die Zuteilung der Optionen gewesen.

Zusammenfassend hielt der steuerliche Vertreter fest, dass die Gruppenbildung im vorliegenden Fall sachlich und nicht willkürlich erfolgt sei. Die Einstufung vom Bf. zum Grad 91 wäre aufgrund der jeweiligen Qualifikationen und innerbetrieblichen Leistungen erfolgt. Zusätzlich sei eine Leistungsbeurteilung Voraussetzung für die Gewährung der Optionen gewesen. Des Weiteren wären der Zweck und die Wirkungsweise der Steuerbegünstigung bei der Definition der Gruppe der Anspruchsberechtigten berücksichtigt worden. Ebenfalls handle es sich um keine individuell gewährten Vorteile aus dem Dienstverhältnis.

Eine Gruppenbildung sei daher aus Sicht des VwGH für die Steuerbefreiung zulässig. Die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung gemäß § 3 Abs 1 Z 15 lit c EStG würden vorliegen.

Mit der abgabenhördlichen Stellungnahme vom 27.09.2017 betreffend die Vorhaltebeantwortung vom 31.08.2017 wurde dem Bf. vorgehalten, dass § 3 Abs. 1 Z 15 lit. c EStG 1998 zufolge der Vorteil aus der Ausübung von nicht übertragbaren Optionen auf den verbilligten Erwerb von Beteiligungen am Unternehmen des Arbeitgebers unter anderem dann von der Einkommensteuer befreit sei, wenn sich die Option auf den Erwerb von Beteiligungen beziehe, d.h. die Optionsausübung müsse zu einem Erwerb der Beteiligung

führen (sonst wäre die gesetzliche Bestimmung der Hinterlegung der erworbenen Beteiligung nicht nachvollziehbar). Komme es nicht zu einem Erwerb von Anteilen, sondern bloß zur Auszahlung des Differenzbetrages zwischen dem Verkehrswert und dem Basispreis der Anteile, seien die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Steuerbegünstigung nicht erfüllt. Diesfalls bestehe der Vorteil, den der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer zuwende, eben nicht in einem auf einer Optionsausübung beruhenden verbilligten Erwerb von Beteiligungen, sondern in der Auszahlung eines Geldbetrages in Höhe der Kursdifferenz.

Laut Auskunft des Arbeitgebers vom Bf. sei die Variante der Auszahlung des Differenzbetrages gewählt worden, eine Steuerbegünstigung im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 15 lit.c EStG 1988 komme daher bereits aus diesem Grunde nicht in Betracht.

Die Ausführungen des Steuerberaters in der Vorhaltebeantwortung vom 31.8.2017 hinsichtlich der Empfänger des Vorteils (alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern) würden daher ins Leere gehen, da die Begünstigung bereits aus obigen Grund nicht zustehe.

Über Vorhalt der abgabenbehördlichen Stellungnahme vom 27.09.2017 teilte der steuerliche Vertreter dem Bundesfinanzgericht mit Schreiben vom 02.11.2017 mit:

Aus den beispielhaft übermittelten Abrechnungen der Stock Options für die Jahre 2014 und 2015 sei ersichtlich, dass der Bf. persönlich die Order ("Bestens-Verkaufsorder") zum Verkauf der Aktien gegeben habe.

Durch die Ausübung der Stock Options sei es im ersten Schritt zum Erwerb und im zweiten Schritt zur Veräußerung der Aktien gekommen. Die Abrechnung des Erwerbs und der Veräußerung der Aktien sei vereinfachend durch die Zahlungsart „Ausschüttung mit der Gehaltsabrechnung“ des Arbeitgebers erfolgt. Die gewählte Zahlungsart „Ausschüttung mit der Gehaltsabrechnung“ habe nur eine vereinfachende Möglichkeit dargestellt, den Erwerb und die Veräußerung der Aktien abzuwickeln, habe jedoch keine Auswirkung auf die Tatsache, dass der Bf. Aktien erworben hatte, die er daraufhin wieder veräußert hatte, gehabt. Der Bf. habe deshalb diese Zahlungsart gewählt, da er beruflich als Mediziner in der Pharmabranche tätig war und keine Fachkenntnisse im Finanzsektor hatte. Die fehlenden Fachkenntnisse des Bf. könnten nach Meinung des steuerlich vertretenen Bf. keine Auswirkung darauf haben, ob eine Steuerbegünstigung zur Anwendung gelange.

Zusammenfassend hielt der steuerliche Vertreter fest, dass der Bf., aufgrund der vorliegenden Unterlagen und den hiermit zur Verfügung gestellten Informationen, Aktien erworben hatte und diese daraufhin wieder veräußerte. Die gewählte Auszahlungsart stelle ausschließlich eine vereinfachende Möglichkeit der Auszahlung des Erlöses dar.

Die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung gemäß § 3 Abs 1 Z 15 lit c EStG würden somit vorliegen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Sachverhalt:

Zwischen den Verfahrensparteien steht außer Streit, dass der Arbeitgeber seinem Dienstnehmer (= Bf.) Optionen iSd § 3 Abs. 1 Z. 15 lit c EStG 1988 im Jahr 2003 und 2006 eingeräumt hat.

Bei der Auswahl der dem Bf. im Streitjahr zur Verfügung gestandenen Ausübungsvarianten "Exercise & Sell" sowie "Exercise & Hold" hat der Bf. sich für die Ausübungsart Exercise & Sell bzw. für die Barauszahlung des Differenzbetrages entschieden. Es wurden keine Kapitalanteile am Unternehmen erworben.

Der Dienstgeber versteuerte den Gewinn des Bf. aus dieser Optionsausübung als geldwerten Vorteil aus dem früheren Dienstverhältnis gemäß § 67 Abs.10 EStG 1988.

Diese Daten werden durch das Schreiben des Finanzdirektors der A-GmbH vom 15.01.2014 bestätigt.

Aufgrund des Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 11.03.2014 ist die Tatsache, dass der Bf. im Jahr 2012 zwei Optionen ausgeübt hat und es zur bloßen Auszahlung des Differenzbetrages an den Bf. gekommen ist, nachgewiesen.

Strittig ist die Besteuerung von 17.825,68 € im Zusammenhang mit der Ausübung von Optionen (Teilnahme an einem so genannten Stock-Options-Programm) im Streitjahr.

Im Gegensatz zum Dienstgeber, der die Erfüllung der Kriterien für die Steuerbegünstigung gemäß § 3 Abs. 1 Z 15 lit. c EStG 1988 - 17.825,68 € - mit der Begründung, dass die nicht übertragbaren Optionen nicht allen, sondern individuell vom Unternehmen ausgewählten Mitarbeitern eingeräumt worden sind, verneint, begründet der Bf. seinen Vorlageantrag mit dem Stock Incentive Plan von D., wonach a) allen Managern, Direktoren von D. **ab dem Grade 91** Stock Options zuerkannt worden wären, b) der betreffende Mitarbeiter in seiner Einstufung aufgrund betriebsbezogener Leistungen dem Grade 91 zugehörig zu sein habe. Die belangte Behörde verneint das Vorliegen der Voraussetzung für die Steuerbegünstigung gemäß § 3 Abs. 1 Z 15 lit. c EStG 1988 mit der Begründung, dass der Differenzbetrag bar ausbezahlt worden sei und keine Aktien erworben worden seien.

Rechtsgrundlage und rechtliche Würdigung:

Das Kapitalmarktoffensive-Gesetz ist ein Bundesgesetz, mit dem das Einkommensteuergesetz 1988, das Körperschaftsteuergesetz 1988, das Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955, das Investmentfondsgesetz 1993, das Börsegesetz, das Bankwesengesetz, das Wertpapieraufsichtsgesetz, das Kapitalmarktgesetz, das Allgemeine Sozialversicherungsgesetz und das Arbeitsvertragsrechts-Anpassungsgesetz geändert wurden (Kapitalmarktoffensive-

Gesetz, KMOG). Durch dieses Gesetz wurde dem Einkommensteuergesetz der nachfolgend zitierte § 3 Abs. 1 Z 15 lit. c EStG 1988 angefügt:

"(1) Von der Einkommensteuer sind befreit

Z.1....

....

Z.15 ...

c) der Vorteil aus der Ausübung von nicht übertragbaren Optionen auf den verbilligten Erwerb von Kapitalanteilen (Beteiligungen) am Unternehmen des Arbeitgebers oder an mit diesem verbundenen Konzernunternehmen oder an Unternehmen, die im Rahmen eines Sektors gesellschaftsrechtlich mit dem Unternehmen des Arbeitgebers verbunden sind oder sich mit dem Unternehmen des Arbeitgebers in einem Haftungsverbund gemäß § 30 Abs. 2a Bankwesengesetz befinden nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen:

-) Der Arbeitgeber muss den Vorteil allen Arbeitnehmern oder bestimmten Gruppen seiner Arbeitnehmer gewähren.*
-) Es muss ein bestimmter Zeitraum zur Ausübung der Option vorgegeben sein.*
-) Der Vorteil ist nur insoweit steuerbegünstigt, als der Wert der Beteiligung im Zeitpunkt der Einräumung der Option den Betrag von 36 400 Euro nicht übersteigt.*
-) Der Vorteil ist höchstens im Ausmaß des Unterschiedsbetrages zwischen dem Wert der Beteiligung im Zeitpunkt der Einräumung der Option und dem Wert der Beteiligung im Zeitpunkt der Ausübung der Option steuerbegünstigt.*
-) Der steuerbegünstigte Vorteil ist im Zeitpunkt der Ausübung der Option im Ausmaß von 10% für jedes abgelaufene Jahr nach dem Zeitpunkt der Einräumung der Option, höchstens jedoch im Ausmaß 50% steuerfrei.*

Der Arbeitgeber hat den nicht steuerbefreiten Teil des steuerbegünstigten Vorteiles im Zeitpunkt

-) der Veräußerung der Beteiligung,*
-) der Beendigung des Dienstverhältnisses,*
-) spätestens jedoch am 31. Dezember des siebenten auf die Einräumung der Option folgenden Kalenderjahres*

als sonstigen Bezug gemäß § 67 Abs. 10 zu versteuern. Voraussetzung ist, dass die erworbene Beteiligung bei einem inländischen Kreditinstitut hinterlegt wird. Anstelle der Hinterlegung bei einem inländischen Kreditinstitut können die vom Arbeitnehmer erworbenen Beteiligungen einem von Arbeitgeber und Arbeitnehmervertretung bestimmten Rechtsträger zur (treuhändigen) Verwaltung übertragen werden. Der Arbeitnehmer hat bis 31. März jeden Jahres die Hinterlegung dem Arbeitgeber nachzuweisen. Der Nachweis ist zum Lohnkonto zu nehmen. Erfolgt eine Übertragung der Beteiligung, ist dies dem Arbeitgeber unverzüglich zu melden."

Nach § 25 Abs. 1 lit. a EStG 1988 zählen Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit.

Die Einkünfte müssen ihre Wurzel im Dienstverhältnis haben (vgl. z.B. Hofstätter/Reichel, EStG III, § 25 Tz 3, mwN). Zu den Bezügen und Vorteilen iS des § 25 Abs. 1 lit. a EStG 1988 gehören alle Einnahmen ("Geld und geldwerte Vorteile") iS des § 15 Abs. 1 EStG 1988.

Das Einkommensteuergesetz fördert die Mitarbeiterbeteiligung dadurch, dass es den Vorteil aus der unentgeltlichen oder verbilligten Abgabe von Kapitalanteilen (Beteiligungen) am Unternehmen des Arbeitgebers bis zu einem jährlichen Höchstbetrag nicht erfasst.

Ziel der Regelung des § 3 Abs. 1 Z 15 lit. c EStG 1988 ist die Förderung des **Erwerbs** von Beteiligungen des Arbeitnehmers am eigenen Unternehmen (nach § 124b Z 55 für Optionen, die nach dem 31.12.2000 eingeräumt wurden). Dem Mitarbeiter soll der **Erwerb** von Aktien zu einem vorbestimmten Preis ermöglicht werden. Aus der Einräumung entsteht noch kein Vorteil aus dem Dienstverhältnis, dieser ergibt sich erst bei Ausübung der Option (z.B. VwGH 15.12.2009, 2006/13/0136; s dazu Eckerstorfer/ Marchgraber ÖStZ 10, 201; UFS 5.1.2011, RV/0204-F/09).

Die Beteiligung soll für Mitarbeiter einen Anreiz zu eigenverantwortlichem Handeln bilden, die Motivation steigern und eine stärkere Identifikation mit dem Unternehmen bewirken. Weiters soll sie für kleine und mittlere Betriebe eine kostengünstige Alternative zu den herkömmlichen Finanzierungsformen darstellen.

Gegenstand der Begünstigung nach § 3 Abs. 1 Z. 15 lit. c EStG 1988 sind die sog. Stock-Options-Modelle: Dem Mitarbeiter wird das (Options)Recht eingeräumt, innerhalb eines bestimmten Zeitraumes bzw. zu einem bestimmten späteren Zeitpunkt Aktien bzw. Anteile am Unternehmen zu einem festgelegten Preis zu **erwerben**. Während nach § 3 Abs. 1 Z. 15 lit. b EStG 1988 der unentgeltliche oder verbilligte **Erwerb** von Anteilen steuerbefreit ist, begünstigt § 3 Abs. 1 Z. 15 lit. c EStG 1988 den der Höhe nach ungewissen Wertzuwachs.

Im gegenständlichen Beschwerdefall war die Bestimmung des § 3 Abs. 1 Z 15 lit. c EStG 1988 nicht anzuwenden, weil diese Bestimmung unter bestimmten Voraussetzungen eine Befreiung für den Vorteil aus der Ausübung von nicht übertragbaren Optionen auf den verbilligten Erwerb von Kapitalanteilen (Beteiligungen) am Unternehmen des Arbeitgebers oder an mit diesem verbundenen Konzernunternehmen normiert.

Eine der unabdingbaren Voraussetzungen für die Anwendung der Begünstigung nach Z 15 lit. c ist, dass sich die Option auf den **Erwerb** von Kapitalanteilen bezieht. Die Kapitalanteile müssen infolge der Optionsausübung auch **tatsächlich erworben** werden; fiktive Stock-Options, die nur auf die Auszahlung des Kursgewinnes gerichtet sind, sind nicht begünstigt (UFS Wien vom 13.06.2006, RV/0305-W/06, mwN; sowie vom 5.01.2006, RV/1467-W/05).

Die Beteiligung muss **tatsächlich erworben** werden. Kommt es nur zur Auszahlung des Kursgewinnes ohne Anteilsübergang, sind die Voraussetzungen für die Begünstigung von Stock Options nicht erfüllt (UFS 5.1.2006, RV/1467-W/05 zu fiktiven Stock Options; ebenso UFS 17.9.2008, RV/0255-G/08; Brugger ecolex 08/285 mwN).

Wenn es nicht zu einem Erwerb von Anteilen, sondern bloß zur Auszahlung des Differenzbetrages zwischen dem Verkehrswert und dem Basispreis der Anteile kommt, sind die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Steuerbegünstigung nicht erfüllt.

Diesfalls besteht der Vorteil, den der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer zuwendet, eben nicht in einem auf einer Optionsausübung beruhenden Erwerb von Beteiligungen, sondern - wie im vorliegenden Beschwerdefall - in der Auszahlung eines Geldbetrages in Höhe der Kursdifferenz.

Der Finanzdirektor der A-GmbH hat die Ausübungsart Exercise & Sell im Schreiben vom 15.1.2014 wie folgt beschrieben:

"ohne Einsatz eigener Geldmittel, der Mitarbeiter erhält den Bruttogewinn (Differenz zwischen Options- und aktuellem Marktpreis der Aktie), der Optionswert fließt automatisch an den Konzern zurück; der Bruttogewinn aus der Transaktion wird als Vorteil aus dem Dienstverhältnis steuerpflichtig."

Im vorliegenden Fall hat der Bf. die Ausübungsart Exercise & Sell gewählt.

Bei dieser Sachlage konnte dahingestellt bleiben, ob alle Kriterien des § 3 Abs. 1 Z 15 lit. c EStG 1988 erfüllt worden sind.

Im Hinblick auf das Fehlen der im Gesetz zwingend vorgesehenen Voraussetzung des Erwerbs von Beteiligungen am Unternehmen des Dienstgebers des Bf. erübrigte es sich, auf die Ausführungen des Bf. in der Beschwerde und den darauffolgenden Schreiben im Beschwerdeverfahren näher einzugehen.

Bei Vorliegen eines steuerpflichtigen Teils der Beteiligung ist der nicht befreite Teil des steuerbegünstigten Vorteils bei Veräußerung der Beteiligung, Beendigung des Dienstverhältnisses oder spätestens am 31.12. des siebenten auf die Einräumung der Option folgenden Kalenderjahres als sonstiger Bezug nach § 67 Abs.10 EStG 1988 zu versteuern. Das Jahr der Optionseinräumung wird im letzten Fall nicht mitgezählt (so auch Beispiel LStR 90 I; HR/ Fuchs § 3 Rz 22.2).

Da im vorliegenden Fall keine steuerliche Begünstigung zum Tragen kommt, war der dem Bf. gewährte Vorteil völlig zu Recht - im Zeitpunkt der Ausübung des Optionsrechtes - gemäß § 67 Abs. 10 EStG 1988 zu versteuern.

Der als Berufung bezeichneten Beschwerde, der Berufung stattzugeben und den Bescheid dahingehend abzuändern, dass bei den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit ein Betrag von € 41.087,58 angesetzt und die Einkommensteuer 2012 auf dieser Basis neu berechnet werden, konnte daher angesichts der dargelegten Rechtslage nicht Folge gegeben werden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit 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 der Beschluss 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.

Im gegenständlichen Beschwerdefall ist eine Revision unzulässig, da sich die Rechtsfolgen der Nichterfüllung der in § 3 Abs. 1 Z. 15 lit c EStG 1988 angeführten Kriterien unmittelbar aus dem Gesetz ergeben, womit die Vorlage einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im Sinn des Art. 133 Abs. 4 B-VG zu verneinen ist.

Wien, am 11. Dezember 2018