

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ***Stb***, über die Beschwerde vom 26. März 2013 gegen den Bescheid des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck vom 25. Februar 2013 betreffend Einkommensteuer 2011 zu Recht:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Schreiben vom 14.11.2012 übermittelte die steuerliche Vertretung des Beschwerdeführers (Bf) ein Schreiben, in dem iZm der Einreichung der Einkommensteuererklärung für das Kalenderjahr 2011 der Sachverhalt hinsichtlich der Einkünfte aus dem Mitarbeiterbeteiligungsprogramm offengelegt wurde.

Am 3.12.2012 wurde die Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2011 elektronisch übermittelt.

Mit Einkommensteuerbescheid vom 25.2.2013 setzte die Abgabenbehörde die Einkommensteuer 2011 fest. Dabei wurde der Umstand der im Zuge der GPLA-Prüfung nachversteuerten Stock Options Rechnung getragen, indem die Einkünfte aus

nichtselbständiger Arbeit ohne Lohnsteuerabzug (31.308,83 Euro) um den vorerst gem. § 3 Abs. 1 Z 15 lit c EStG 1988 steuerfrei behandelten Betrag in Höhe von 11.351,69 Euro erhöht wurden.

Dagegen brachte der steuerlich vertretene Bf mit Schreiben vom 25.3.2013 Berufung (nunmehr Bescheidbeschwerde) ein.

Die Abgabenbehörde legte den Akt ohne Erlassung einer Beschwerdeentscheidung am 22.10.2013 dem UFS zur weiteren Bearbeitung vor.

Mit Schreiben vom 3.4.2019 ersuchte das Bundesfinanzgericht die belangte Behörde um Stellungnahme im Hinblick auf das Erkenntnis des VwGH 27.7.2016, 2013/13/0069.

Die belangte Behörde übermittelte am 3.6.2019 eine diesbezügliche Stellungnahme und führte aus, dass anhand des im Akt aufliegenden Aktienoptionsplanes 2003 der Vorstand jährlich über einen Bezug der Teilnehmerentscheide. Die Anzahl bestimme sich auf der Grundlage der individuellen Leistung des Teilnehmers und seiner Verantwortung. Es handle sich im Wesentlichen nicht um eine Gruppenbildung iSd § 3 Abs. 1 Z 15 lit c EStG. Der Vorstand entscheide mehr oder weniger willkürlich.

Zur Wahrung des Parteiengehörs wurde die Stellungnahme der belangten Behörde der steuerlichen Vertretung des Bf übermittelt.

Mit Schreiben vom 18.7.2019 nahm die steuerliche Vertretung dazu Stellung.

Mit Beschluss vom 29.7.2019 übermittelte das Bundesfinanzgericht der Abgabenbehörde die Stellungnahme zwecks Wahrung des Parteiengehörs.

Mit Schreiben vom 22.8.2019 nahm die Abgabenbehörde dazu Stellung.

Am 6.7.2020 übermittelte die steuerliche Vertretung eine Bestätigung des Arbeitgebers betreffend die Einräumung der Aktienoptionen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Festgestellter Sachverhalt

Der Bf war Teilnehmer des seitens der in Deutschland ansässigen ***F*** AG ausgegebenen Mitarbeiterbeteiligungsprogramms. Er hat auf Basis dieses Programms im Jahr 2011 begünstigt Anteile an diesem Unternehmen erworben.

Der Aktienoptionsplan gewährt den Vorteil bestimmten Gruppen im Unternehmen.
Der Aktienoptionsplan führt auszugsweise aus:

[...]

4. Teilnehmer

4.1. Wandelschuldverschreibungen können nur an die folgenden Personengruppen (nachfolgend die „Teilnehmer“) ausgegeben werden:

- a) Mitglieder des Vorstandes der Gesellschaft,
- b) Mitglieder der Geschäftsführung der verbundenen Unternehmen innerhalb der ***F*** Gruppe,
- c) leitende Angestellte (im Sinne der Einstufung durch die Gesellschaft) in der Gesellschaft und in den verbundenen Unternehmen innerhalb der ***F*** Gruppe
- d) sonstige Mitarbeiter in der Gesellschaft außerhalb Deutschlands und in den verbundenen Unternehmen innerhalb der ***F*** Gruppe außerhalb Deutschlands

[...]

4.3 Die Anzahl der einem Teilnehmer gewährten Wandelschuldverschreibungen bestimmt sich auf der Grundlage der individuellen Leistung des Teilnehmers und seiner Verantwortung für die ***F*** Gruppe. Diese Feststellung wird bezüglich der Teilnehmer (bei denen es sich nicht um Mitglieder des Vorstands handelt) jährlich durch den Vorstand und bezüglich Mitgliedern des Vorstands durch den Aufsichtsrat getroffen. [...]

Das vom Arbeitgeber weltweit zur Anwendung gelangende Programm für die Zuteilung von Stock Options sieht eine Zuteilung nach dem position-based und eine nach dem discretionary-based-program vor.

Die Zuteilung im Fall des Bf erfolgte nach position-based Kriterien. Die Zuteilung erfolgte nach der im Konzern wahrgenommenen Aufgabe bzw. Position und den damit verbundenen Einfluss- bzw. Entscheidungsmöglichkeiten und Verantwortlichkeiten.

Das Optionsprogramm war betriebsbezogen.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt stützt sich auf die Angaben des Bf sowie auf die dem Gericht vorgelegten Unterlagen des Finanzamtes und den vorgelegten Unterlagen des Bf und ist insoweit unstrittig.

Vor diesem Hintergrund durfte das Bundesfinanzgericht die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs 2 BAO als erwiesen annehmen.

3. Rechtliche Beurteilung

Gem. § 3 Abs. 1 Z 15 lit. c EStG 1988 in der im streitgegenständlichen Jahr geltenden Fassung ist der Vorteil aus der Ausübung von nicht übertragbaren Optionen auf den verbilligten Erwerb von Kapitalanteilen (Beteiligungen) an 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 von 50% steuerfrei.

Gegenstand der Begünstigung nach § 3 Abs. 1 Z 15 lit. c EStG 1988 sind die sogenannten Stock-Options-Modelle. Dem Mitarbeiter wird das Recht (Optionsrecht) eingeräumt, innerhalb eines bestimmten Zeitraumes Aktien bzw. Anteile am Unternehmen zu einem festgelegten Preis (Ausübungspreis) zu erwerben. Der Mitarbeiter ist berechtigt, aber nicht verpflichtet, die Anteile zum Ausübungspreis zu erwerben. Steuerbegünstigt ist der Wertzuwachs der Aktie (vgl. Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁸, § 3 Tz 159).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes wird dem Erfordernis ("Betriebsbezogenheit" der Gruppenmerkmale) nur im Rahmen der Prüfung, ob die Gruppenbildung sachlich begründbar ist, Bedeutung zukommen. Eine willkürliche Gruppenbildung - etwa nach Maßstäben persönlicher Vorlieben oder Nahebeziehungen - kann nicht zur Steuerbefreiung führen. Ob die Gruppenbildung sachlich begründbar ist, hängt im Einzelfall aber auch von der Art des mit der Gruppenzugehörigkeit verbundenen Vorteils und vom Zweck der Steuerbefreiung ab (VwGH 27.7.2016, 2013/13/0069 mwN).

Die Frage, ob die in § 3 Abs. 1 Z 15 lit. c EStG 1988 als Erfordernis für die Steuerbefreiung normierte Gewährung des Vorteiles durch den Arbeitgeber für "bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern" als erfüllt angesehen werden kann, ist somit von entscheidender Bedeutung.

Aufgrund des vorgelegten Aktienoptionsplanes ist ersichtlich, dass Teilnehmer des Planes nur bestimmte Personengruppen sein konnten.

Aufgrund der Bestätigung des Arbeitgebers konnte der Bf nachweisen, dass die Aktienoptionen positionsbezogen zugeteilt wurden.

Für das Bundesfinanzgericht ist das positionsbezogene Optionsprogramm betriebsbezogen, weil das Ausmaß der Einflussnahme auf das Geschäft und der (damit verbundenen) Verantwortung für die Entwicklung des Unternehmens für die Einbeziehung in das Programm entscheidend sind. Es sollen diejenigen Führungskräfte erfasst werden, die nach ihrem Aufgabeninhalt aufgrund ihrer Einflussmöglichkeit und Verantwortlichkeiten den Kurswert der Aktien des Mutterunternehmens positiv beeinflussen können.

Eine willkürliche Zuteilung konnte aufgrund des Schreibens des Arbeitgebers widerlegt werden.

Da die Voraussetzungen für die Steuerbegünstigung gem. § 3 Abs. 1 Z 15 lit c EStG 1988 in der im streitgegenständlichen Jahr geltenden Fassung vorliegen, war spruchgemäß zu entscheiden.

3.1. Zu Spruchpunkt II. (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.

Im gegenständlichen Fall wurde von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abgewichen bzw. ergeben sich die Rechtsfolgen aus den gesetzlichen Bestimmungen, weshalb eine Revision nicht zuzulassen war.

Linz, am 8. Juli 2020