

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Wolfgang Aigner in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch G & W Steuerberatungs GmbH, Bösendorferstraße 9, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 9. Dezember 2020 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich (vormals Finanzamt Baden Mödling) vom 13. November 2020 betreffend Einkommensteuer 2015, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (Bf.) ist ein ehemals Dienstnehmer der Fa. S.P. Corp.. Im Jahr 2009 wurde die Fa. S.P. Corp. an die Fa. A-GmbH verkauft.

Angefochten ist der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2015 vom 13.11.2020, gegen den die Beschwerde am 9.12.2020 erhoben wurde. Mit der Beschwerde wurde der Antrag auf Unterbleiben einer Beschwerdevoentscheidung gemäß § 262 Abs. 2 BAO gestellt. Mit dem abgabenbehördlichen Vorlagebericht vom 20.01.2021 wurde die Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht vorgelegt.

• Einkommensteuerbescheid 2015 vom 13.11.2020

Mit dem angefochtenen Bescheid wurden die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 74.566,28 €, bestehend aus steuerpflichtigen Bezügen der Fa. A-GmbH (74.698,28 €) und den Werbungskostenpauschbetrag (132,00 €), festgesetzt. Außer Streit stehen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 3.690,13 €. Das Einkommen - 78.196,41 € - ergibt

sich aus dem Gesamtbetrag der Einkünfte - 78.256,41 € - abzüglich den Pauschbetrag für Sonderausgaben im Sinn des § 18 EStG 1988 (60,00).

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2015 folgte der Begründung der Bescheide für die Jahre 2012 bis 2014, demnach die Voraussetzungen für die beantragte Steuerbegünstigung so wie in den Jahren 2012 bis 2014 nicht gegeben sind. Die Geschäftszahlen zu den Beschwerden gegen die Abgabenbescheide für die Vorjahre sind RV/7105511/2014, RV/7100862/2021 (Jahr 2012), RV/7105092/2015 (Jahr 2013), RV/7103682/2016 (Jahr 2014). Seitens des Finanzamts wurde als Begründung für den Bescheid ins Treffen geführt, dass der Bf. durch das bisherige Nichterklären von ausländischen Einkünften aus Kapitalvermögen eine Verkürzung der Einkommensteuer bewirkt hätte. Diese Abgabenverkürzung sei - wenn nicht sogar absichtlich und wissentlich begangen, so doch zumindest billigend in Kauf genommen worden (bedingter Vorsatz). Der (bedingte) Vorsatz liege insbesondere aufgrund folgender Umstände vor: Es handle sich um erhebliche Geldmittel, die im Laufe der Jahre über mehrere Auslandsdepots und zumindest zwei Länder veranlagt worden wären. Artikel und Berichte zur inländischen Steuerpflicht betreffend ausländische Kapitaleinkünfte wären außerdem bereits vor Jahren in zahlreichen Medien erschienen. Der Bf. habe auf den Vorhalt des Finanzamts mit einer Offenlegung gemäß § 29 FinStrG geantwortet und diese Kapitaleinkünfte bekanntgegeben. Diese Offenlegung mit insgesamt 410 Seiten Depotunterlagen stelle neu hervorgekommene Tatsachen und Beweismittel gemäß § 303 Abs. 1 BAO dar, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens erfordere. Die Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben betrage gemäß § 207 BAO zehn Jahre.

- **Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2015 vom 9.12.2020**

Mit der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2015, mit der das Unterbleiben einer Beschwerdevorentscheidung gemäß § 262 Abs. 2 BAO beantragt wurde, wurde um Änderung des Bescheides dahingehend, dass bei den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit ein Betrag von 40.374,42 € angesetzt und die Einkommensteuer 2015 auf dieser Basis neu berechnet werde, ersucht. Begründet wurde die Beschwerde damit, dass die Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit, die der Bf. von der Fa. A-GmbH bezogen habe, Vorteile aus der Optionsausübung wären. Die Befreiung gemäß § 3 Abs. 1 Z. 15 lit. c EStG 1988, die auf diesen Vorteil Anwendung finde, sei bei der Abrechnung und Auszahlung durch die Fa. A-GmbH nicht berücksichtigt worden. Unter Anwendung dieser Befreiung, sei ein Betrag in Höhe von 40.374,42 € zu versteuern. Dieser Betrag berechne sich wie folgt:

Die Option sei dem Bf. am 25.04.2005 eingeräumt worden. Der Wert der Beteiligung habe zu diesem Zeitpunkt USD 51.755,89 betragen. Unter Zugrundelegung des damaligen Kurses ergebe sich ein Wert von 39.608,27 €. Der Vorteil aus der Ausübung sei nur in dem Maße steuerbegünstigt, als der Wert der Beteiligung im Zeitpunkt der Einräumung 36.400,00 € nicht übersteige. Dies ergebe einen Wert von 92 %.

Die Option sei am 15.04.2015 ausgeübt worden. Der Wert der Beteiligung habe zu diesem Zeitpunkt USD 133.529,74 betragen. Der Unterschiedsbetrag zwischen dem Wert der Beteiligung bei Einräumung und dem Wert der Beteiligung bei Ausübung, abzüglich Gebühren von USD 123,70 ergebe einen Vorteil aus der Option in Höhe von USD 81.650,15.

Umgerechnet mit dem Kurs vom 15.04.2015 ergebe sich ein Vorteil in Höhe von 74.698,28 €. Dieser Betrag sei im Ausmaß von 92% steuerbegünstigt. Das entspreche einem Betrag in Höhe von 68.647,73 €.

Von diesem steuerbegünstigten Vorteil seien für jedes abgelaufene Jahr zwischen der Einräumung und der Ausübung der Option 10%, höchstens jedoch 50% steuerfrei. Im Falle des Bf. würden zwischen der Einräumung und der Ausübung 10 Jahre liegen, somit sei ein Betrag iHv 34.323,86 € steuerfrei (50%). Dieser steuerfreie Betrag sei vom Gesamtbetrag von 74.698,28 € in Abzug zu bringen und ergebe 40.374,42 €.

Aus der der Beschwerde beigelegten Abrechnung der Stock Options für 2015 sei ersichtlich, dass durch die Optionsausübung zum 15.04.2015 Anteile an der Fa. A-GmbH erworben und für sehr kurze Zeit vom Bf. gehalten worden wären. Am gleichen Tag wären dann die Aktien verkauft worden.

Der Bf. bediene sich der „*Exercise and Sell*“-Methode bei der Optionsausübung. Bei dieser Methode werde dem Börsenmakler der Auftrag erteilt, aufgrund einer zugeteilten und ausübaren Option Aktien ohne den Einsatz eigener Geldmittel zu erwerben. Dabei sei die Order mit dem gleichzeitigen Auftrag verbunden, die Aktien zu einem vorgegebenen Termin oder Kurs zu verkaufen.

Diese Methode sei in ihrem Ablauf und ihrer wirtschaftlichen Auswirkung vergleichbar der Methode "*same day sale*". Nach dem Erkenntnis des BFG vom 28.08.2017, RV/8100547/2012, handle es sich dabei um ein technisches Verfahren im elektronischen Börsenverkehr zur Abwicklung von Kauf- und Verkaufsaufträgen von Wertpapieren und nicht um die Abwicklung eines Differenzgeschäftes per se (vgl. Büschgen, Das kleine Börsen-Lexikon, 22.A., Düsseldorf, 2001).

Der Umstand, dass der Bf. die erworbene Beteiligung unmittelbar nach dem Erwerb wieder veräußert habe, sei für die Steuerbegünstigung nicht schädlich (Rz 90i LStR).

• **Vorlagebericht vom 20.01.2021**

Mit der Stellungnahme der Amtsvertretung zum Vorlageantrag wurde der Antrag auf Abweisung der Beschwerde mit der Begründung gestellt, dass die Voraussetzungen für die beantragte Steuerbegünstigung nicht gegeben wären. Auf den Vorlagebericht vom 22.12.2014 zu RV/7105511/2014 denselben Sachverhalt betreffend wurde hingewiesen. Auf die Unterlagen und die offenen Verfahren für die Jahre 2012 bis 2014 (RV/7105511/2014, 7105092/2015, RV/7103682/2016) wurde verwiesen.

- **Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 29.03.2021, Ra 2019/13/0050,**

Mit Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 29.03.2021, Ra 2019/13/0050, wurde das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 11.12.2018, RV/7105511/2014, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2012 wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

- **Schreiben des BFG vom 17.07.2023 und 19.07.2023 an die Fa. A-GmbH**

Mit Schreiben des BFG vom 17.07.2023 wurden (1) das Schreiben der Fa. A-GmbH vom 15.01.2014 (Kopie), (2) der Report über die Ausübung der Optionen (Kopie), (3) Informationen über Stock Options (SIP) v. S.P. vom 3.12.2002 (Kopie), (4) die Ausarbeitung von Deloitte Österreich betreff steuerliche Behandlung von Stock Options (Kopie), und 5) die Transaktionsbestätigungen der ausgeübten Stock Options zum 31.12.2012 (Kopie) an die Fa. A-GmbH versendet. Infolge Unzustellbarkeit des Schreibens des BFG vom 17.07.2023 samt Beilagen als Folge der Änderung der Sitzadresse der Fa. A-GmbH wurde es als Beilage zum Schreiben des BFG vom 19.07.2023 an die aktuelle Adresse der Fa. A-GmbH zugestellt. Dem Schreiben des BFG vom 17.07.2023, mit dem die Fa. A-GmbH unter Bezugnahme auf ihr Schreiben betreff den ehemaligen Dienstnehmer Bf. vom 15.01.2014 um Beantwortung von Fragen zwecks Klärung der Frage, ob die Voraussetzungen für eine Steuerbegünstigung gemäß § 3 Abs. 1 Z. 15 lit. c EStG 1988 für die Jahre 2012 bis 2015 erfüllt wären, ersucht wurde, folgte das Antwortschreiben der Fa. A-GmbH vom 24.08.2023 mit den Anlagen 1) der „*Stock Award Letter 2005*“, 2) das „*Mutual Agreement*“, 3) „*All Exercises - M.S.*“, 4) „*Appointment Medical Director Europe/ Canada*“ und 5) „*Key Dates*“.

Mit den vorab beispielhaft übermittelten Bedingungen für den Erhalt der Stock Options vom Jahr 2005 verwies die Fa. A-GmbH mit Bezug zur Anlage 1 auf die klare Regelung, dass die Entgegennahme der Optionen den Übergang der gesamten Verantwortung bezüglich aller steuerrechtlichen Angelegenheiten an den Bf. zur Folge habe. Die einvernehmliche Auflösung seines Dienstverhältnisses, welches der Bf. am 21.06.2010 unterzeichnet habe, enthalte einen Generalverzicht (Anlage 2), folglich dessen alle bekannten oder noch unbekannten, fälligen oder noch nicht fälligen Ansprüche des Mitarbeiters gegenüber der Gesellschaft und allen Konzerngesellschaften abgegolten und bereinigt wären.

Der besseren Verständlichkeit halber wird jeder der Punkte aus dem Schreiben des BFG vom 17.07.2023 einzeln zitiert und die punktbezügliche Antwort im Schreiben der Fa. A-GmbH vom 24.08.2023 hinzugefügt:

**Punkt 1 des Schreibens des BFG vom 17.07.2023 samt Antwortschreiben der
Fa. A-GmbH vom 24.08.2023**

Pkt. 1: „Laut Schreiben vom 15.01.2014 (Beilage 1) wurde die Steuerbegünstigung gemäß § 3 Abs. 1 Z. 15 lit. c EStG 1988 nicht berücksichtigt, „da die Kriterien nicht erfüllt sind. Es handelte sich um nicht übertragbare Optionen, die“ ... „individuell vom Unternehmen ausgewählten Mitarbeitern eingeräumt wurden“. Es stellt sich daher die Frage, ob es stimmt, dass laut dem zum Zeitpunkt der Einräumung der Optionen noch maßgeblichen Stock Incentive Plan von S.P. tatsächlich ALLEN Managern / Direktoren von S.P. ab Grad 91 Stock Options zuerkannt worden sind.“

Mit Schreiben vom 24.08.2023 erinnerte die Fa. A-GmbH daran, dass dieser Fall auf die Zeit zwischen 2003 und 2006 zurückgehe, in der Bf. Optionen im Rahmen der S.P. Corp. und somit nicht von der Fa. A-GmbH erhalten habe. Leider sei es der Fa. A-GmbH nicht gelungen, detailliertere Informationen in Bezug auf die Anspruchsberechtigung von Kolleginnen und Kollegen im Grade 91 in Erfahrung zu bringen. Aufgrund des Kaufs der Fa. S.P. Corp. im Jahre 2009 und dessen Integration in die Fa. A-GmbH bestehe nur ein geringer Teil der Belegschaft von damals. Es sei daher nicht mehr möglich, dies (Anmerkung: Zuerkennung von Stock Options ALLEN Managern / Direktoren von Fa.S.P. Corp. ab Grad 91 Stock Options) in Erfahrung zu bringen.

**Punkt 2 des Schreibens des BFG vom 17.07.2023 samt Antwort der Fa. A-GmbH vom
24.08.2023**

Pkt. 2: „Im Jahr 2012 wurden von Dr. Bf. zwei Optionen ausgeübt. Sind aus der Beilage 2 die Angaben über die Stückzahl und den tatsächlichen Börsenkurs zum Zeitpunkt der Einräumung und zum Zeitpunkt der Ausübung zu entnehmen? Könnte tatsächlich nur der Differenzbetrag ausgezahlt worden sein?“

Mit Schreiben vom 24.08.2023 führte die Fa. A-GmbH aus, dass die Aufbewahrung, Abwicklung des Verkaufs und Auszahlung sämtlicher Optionen bzw. Aktien durch den externen Broker M.S., ohne Kenntnis von der Fa. A-GmbH, erfolgt wäre. Die Fa. A-GmbH habe bei der Ausübung der Optionen nicht mitgewirkt. Die steuerliche Verantwortung liege allein beim Bf.. Aus der der Transparenz halber Übermittlung aller ausgeübten Optionen von Bf. über M.S. (Anlage 3) gehe klar hervor: Es sei immer nur der Differenzbetrag zwischen Gesamtwert bei Erhalt und Marktwert ausbezahlt worden.

Punkt 3 des Schreibens des BFG vom 17.07.2023

Pkt. 3: „Aus den Ausführungen zum Stock Options-Plan in der Beilage 3 ergibt sich die Maßgeblichkeit für die Einräumung von Optionen laut Plan dessen, dass der betreffende Mitarbeiter in seiner Einstufung aufgrund seiner betriebsbezogenen Leistungen dem Grade 91 zugehörig zu sein hatte. Dieser Mitarbeiter hatte „significant and unusual contributions to

the corporation“ leisten müssen. Stimmt es, dass Dr. Bf. als Medical Director Europe/Canada den Grade 91 erreicht hat? Was waren die Gründe für die Zugehörigkeit von Dr. Bf. zur Gruppe 91 (z.B. fachliche Kompetenz?, betriebsbezogene Leistungen?)? Auf die Beilage 4 mit der ehemals Ausarbeitung von Deloitte Österreich betreff die steuerliche Behandlung von Stock Options sei verwiesen. Um Nachreichung einer detaillierteren Begründung zur Verklärung der Nichterfüllung des Kriteriums des § 3 Abs. 1 Z. 15 lit. c EStG 1988 für die Jahre 2012 bis 2015 - Gewährung des Vorteils einer Gruppe von Arbeitnehmern unter Ausschluss von Dr. Bf. - wird ersucht.“

Mit Schreiben vom 24.08.2023 brachte die Fa. A-GmbH vor, dass Bf. zum *“Medical Director Europe/Canada“* per 1.08.1992 (Anlage 4) ernannt worden sei. Die Promotion (Anmerkung des Sachbearbeiters: Beförderung) samt Compensation Framework (Anmerkung des Sachbearbeiters: Vergütungsrahmen) betreffe die Fa. S.P. Corp.. Die Fa. A-GmbH bedauere, keine Informationen zum *„Grade 91“* von der Fa. S.P. Corp. und dessen Details erhalten zu haben. Das übermittelte Dokument *„Key Dates“* aus 2007 besage, dass der Bf. im *„Grade D1“* und nicht *„Grade 91“* sei (Anlage 5). Auch zu diesem Grading verfüge die Fa. A-GmbH über keine weiteren Informationen.

Punkt 4 des Schreibens des BFG vom 17.07.2023

Pkt. 4: „Nach den Daten in der Beilage 5 hat Dr. Bf. die „Stock Options“ am 31.12.2012 ausgeübt und die damit erworbene Aktie am gleichen Tag verkauft. Um nähere Ausführungen zu den Daten in den Transaktionsbestätigungen (Beilage 5) zwecks Beantwortung der Frage nach der Förderung des Erwerbs von Beteiligungen des Arbeitnehmers Dr. Bf. am eigenen Unternehmen wird ersucht.“

Mit Schreiben vom 24.08.2023 verwies die Fa. A-GmbH auf den externen Broker M.S., wo alle von der Fa. A-GmbH (bzw. S.P.) gewährten Optionen, Aktien aufbewahrt und ausgeübt würden. Die Fa. A-GmbH habe diesbezüglich keine Mitwirkungs- und auch keine Informationsrechte. Die alleinige Verantwortung liege beim Bf..

Seitens der Fa. A-GmbH wurde zusammenfassend auf die Stellungnahme vom Jahr 2014 referenziert, dass es sich um nicht übertragbare Optionen, die nicht allen, sondern nur individuell vom Unternehmen ausgewählten Mitarbeitern eingeräumt wurden, handle.

- **Mail des ehemaligen Senior Director Region II für die S.P. Cooperation H.S. und Mail des Bf. jeweils vom 2.01.2024**

Mit der vom Bf. an das Bundesfinanzgericht weitergeleiteten Mail des ehemaligen Senior Directors Region II für die S.P. Cooperation H.S. vom 2.01.2024 wurde dem Bf. für die Zeit vor der Übernahme der Firma durch die Fa. A-GmbH bestätigt, dass Führungskräfte mit einer mehrere Länder umfassenden regionalen Verantwortung bereichsübergreifend (Vertrieb, Marketing, Medizin, Finanzen etc.) in das Band *“Grade 91“* eingruppiert worden wären. Damit

würden sie sich von Direktoren, mit einer lokalen, länderspezifischen Rolle im Band "Grade 90" unterscheiden.

Mit der Begleitmail zu der an das Bundesfinanzgericht weitergeleiteten Stellungnahme von H.S. vom 2.01.2024 erging das Ersuchen des Bf. um Einbeziehung der Mail in die Beurteilung mit der Begründung, dass damit die "Gruppe" ja wohl sichergestellt sei.

- **Schreiben der Fa. A-GmbH vom 17.01.2024 zum Vorhalt des BFG vom 2.01.2024**

Dem Vorhalt des BFG vom 2.01.2024 betreffend die Mail des Bf. vom 2.01.2024, 17:12 Uhr, und die per Mail des Bf. an das Bundesfinanzgericht weitergeleitete Mail des ehemaligen Senior Directors H.S. vom 2.01.2024, 11:21 folgte das Schreiben der Fa. A-GmbH vom 17.01.2024, mit dem bezüglich der Mail von Senior Director H.S. mit Verweis auf Pkt. 3 des Schreibens der Fa. A-GmbH vom 24.08.2023 festgehalten wurde, dass die Fa. A-GmbH über keine weiterführenden Informationen zu diesem Band/Grading unter der Fa. S.P. Corp. verfüge. In diesem Zusammenhang könne eine Auskunft darüber, ob alle Mitarbeiter und Mitarbeiterinnen im Band „Grade 91“ Optionen bzw. Aktien erhalten hätten können oder nicht, nicht erteilt werden.

- **Schreiben des BFG vom 21.01.2024 mit angefügter Stellungnahme der Fa. A-GmbH vom 17.01.2024**

Mit Schreiben des BFG vom 21.01.2024, welchem die Stellungnahme der Fa. A-GmbH vom 17.01.2024 zum Schreiben des BFG vom 2.01.2024 beigelegt war, erging die Mitteilung an die Verfahrensparteien, dass die Vorlage von Lohnzettel des ehemaligen Dienstgebers des Bf. für die Jahre 2012 bis 2015 aufgrund der Aktenlage auszuschließen sei, weshalb eine Stattgabe der Beschwerde u.a. gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2013 nicht zu begründen sei. Um Abgabe einer Stellungnahme des Bf. zum aktuellen Stand der Rechtsmittelverfahren für die Jahre 2012 bis 2015 innerhalb einer Frist von drei Wochen ab Zustellung des Schreibens wurde ersucht.

Das Ersuchen des BFG vom 21.01.2024 blieb unbeantwortet.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Sachverhaltsmäßig steht fest, dass der Bf. Optionen, die ihm der Arbeitgeber im Jahr 2005 eingeräumt hatte, im Jahr 2015 ausgeübt hat. Mit der Wahl der Ausübungsart Exercise & Sell hat der Bf. sich dafür entschieden, den Bruttogewinn (Differenz zwischen Options- und aktuellem Marktpreis der Aktie) ohne Einsatz von Eigenmittel zu erhalten. Mit der

Entgegennahme der Optionen ist die gesamte Verantwortung bezüglich aller steuerrechtlicher Angelegenheiten auf den Bf. übergegangen.

Seitens des Dienstgebers Fa. A-GmbH sind die nicht übertragbaren Optionen individuell vom Unternehmen ausgewählten Mitarbeitern eingeräumt worden. Die Steuerbegünstigung gemäß § 3 Abs. 1 Z 15 lit. c EStG 1988 ist nicht berücksichtigt worden.

Im Zuge der Auflösung des Dienstverhältnisses ist zwischen den Bf. und dessen Dienstgeber eine einvernehmliche Auflösung des Dienstverhältnisses vereinbart worden, welche einen Generalverzicht beinhaltet hat und vom Bf. am 21.06.2010 unterzeichnet worden ist. Kraft des Generalverzichts sind alle bekannten oder noch unbekannten, fälligen oder noch nicht fälligen Ansprüche des Mitarbeiters gegenüber der Gesellschaft und allen Konzerngesellschaften abgegolten und bereinigt.

Der aus der Optionsausübung des Bf. resultierende Gewinn ist als geldwerter Vorteil aus dem früheren Dienstverhältnis des Bf. gemäß § 67 Abs. 10 EStG 1988 versteuert worden.

Bestätigt wurden die Daten durch die Schreiben der Fa. A-GmbH vom 24.08.2023 samt Anlagen 1 und 2 (Stock Award Letter 2005 (=Anlage 1) und das Mutual Agreement (Anlage 2)) und 15.01.2014.

2. Beweiswürdigung

Aufgrund der Aktenlage war als erwiesen anzunehmen, dass der Bf. das Optionsrecht gehabt hatte, Beteiligungen am Unternehmen zu erwerben. Die Beilagen zur Beschwerde - „die für die Steuerunterlagen bestimmte Exercise Confirmation“ und die „Berechnung des steuerfreien Betrages“ - bestätigten den Erhalt des Bruttogewinns in Form der Differenz zwischen Options- und aktuellen Marktpreis der Aktien.

Mit der vom Bf. im Jahr 2010 abgeschlossenen Vereinbarung über die einvernehmliche Auflösung des Dienstvertragsverhältnisses wurden alle Ansprüche des Mitarbeiters gegenüber der Gesellschaft abschließend geregelt. Der Bf. gab folgenden GENERALVERZICHT ab:

„Mit dieser Vereinbarung sind alle bekannten oder derzeit unbekannten, fälligen oder noch nicht fälligen Ansprüche des Mitarbeiters gegenüber der Gesellschaft und allen Konzerngesellschaften abgegolten und bereinigt, insbesondere alle Ansprüche auf gesetzliche Abfertigung, sonstige Abfertigungen auf welcher Grundlage immer, laufendes Gehalt und anteilige Sonderzahlungen, Prämien, Jubiläumsgeld, Sachbezüge sowie Urlaubersatzleistung (einschließlich anteiliger Sonderzahlungen) und alle sonstigen Ansprüche auf fixes oder variables Entgelt, Bonus, Ersatz von Aufwand und Auslagen jeder Art (z.B. Ersatz von Reisekosten) und sonstiges leistungs- oder erfolgsabhängiges Entgelt, Vergütungen für Mehrarbeit, Überstunden, Nachtarbeit oder Arbeit an Wochenenden oder Feiertagen sowie für die private Nutzung eines Dienstwagens oder Mobiltelefons. Zur Klarstellung wird festgehalten, dass diese Generalverzichtserklärung keinen Verzicht auf einen der in dieser Vereinbarung festgelegten Ansprüche darstellt. Weiters wird festgehalten, dass die Gesellschaft allfällige Rechenfehler bei der Berechnung der in dieser Vereinbarung festgelegten Ansprüche, die sich

aus der falschen Annahme der Berechnungsgrundlagen gemäß Punkt 2.6 des Sozialplans ergeben (das sind die Berechnung der Betriebszugehörigkeit, des Monatsentgelts und des Lebensalters), nach Aufforderung und entsprechendem Nachweis durch den Mitarbeiter finanziell ausgleicht, sofern diese bis zum 31.12.2010 schriftlich reklamiert werden].“

Infolge Fehlens von Informationen der Fa. A-GmbH zum Band/Grading unter S.P. Corp. waren Auskünfte der Fa. A-GmbH dahingehend, ob alle Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter im Band „Grade 91“ Optionen bzw. Aktien erhalten hatten oder nicht, nicht zu erhalten.

Die Bestimmung, wonach der Arbeitgeber den Vorteil allen Arbeitnehmern oder bestimmten Gruppen seiner Arbeitnehmer zu gewähren hat, ist eine Mussbestimmung. Da der Nachweis dafür, dass DER ARBEITGEBER DEN VORTEIL ALLEN ARBEITNEHMERN ODER BESTIMMTEN GRUPPEN SEINER ARBEITNEHMER GEWÄHRT HATTE, nicht erbracht wurde, war das Vorliegen der Voraussetzungen für die Gewährung der Einkommensteuerermäßigung gemäß § 3 Abs. 1 Z. 5 lit c EStG 1988 aufgrund der Aktenlage nicht als erwiesen anzunehmen. Der Bruttogewinn aus der Transaktion wurde daher als steuerpflichtiger Gewinn aus dem Dienstverhältnis erkannt.

Rechtslage

Von der Einkommensteuer sind gemäß § 3 Abs. 1 Z 15 lit. c EStG 1988 befreit:

- „ 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. “

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Im gegenständlichen Beschwerdefall war die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2015 auf Gewährung des Antrags auf Steuerermäßigung gemäß § 3 Abs. 1 Z 15 lit. c EStG 1988 abzuweisen, weil das Ziel der Regelung des § 3 Abs. 1 Z 15 lit. c EStG 1988 die Förderung des Erwerbs von Beteiligungen des Arbeitnehmers am eigenen Unternehmen im Streitjahr war (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. Der Vorteil aus dem Dienstverhältnis entsteht noch nicht aus der Einräumung, sondern ergibt sich erst bei Ausübung der Option (z.B. VwGH 15.12.2009, 2006/13/0136; UFS 5.01.2011, RV/0204-F/09). Begünstigt sind daher Vorteile aus der Ausübung nicht übertragbarer (handelbarer) Optionen auf den verbilligten Erwerb von Beteiligungen an Unternehmen des Arbeitgebers, verbundenen Konzernunternehmen bzw. gesellschaftsrechtlich oder haftungsmäßig verbundenen Unternehmen.

Eine Steuerermäßigung gemäß § 3 Abs. 1 Z. 15 lit. c EStG 1988 kann allerdings nicht gewährt werden, wenn nicht als erwiesen anzunehmen ist, dass **der Arbeitgeber den Vorteil** aus der Ausübung von nicht übertragbaren Optionen auf den verbilligten Erwerb von Kapitalanteilen 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, **allen Arbeitnehmern oder bestimmten Gruppen seiner Arbeitnehmer gewährt hat**.

Da der Dienstgeber des Bf. – Fa. A-GmbH - in seinem Schreiben vom 15.01.2014 bestätigt hatte, dass die nicht übertragbaren Optionen individuell vom Unternehmen ausgewählten Mitarbeitern eingeräumt worden waren, war der Vorteil aus der Ausübung der nicht übertragbaren Optionen auf den verbilligten Erwerb von Kapitalanteilen am Unternehmen durch den Bf. wegen Fehlens eines Nachweises für die Einhaltung der Bestimmung, wonach der Arbeitgeber den Vorteil allen Arbeitnehmern oder bestimmten Gruppen seiner Arbeitnehmer gewähren muss, nicht von der Einkommensteuer gemäß § 3 Abs. 1 Z. 15 lit. c EStG 1988 befreit. Es war daher der angefochtene Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2015 in seinem Bestand zu bestätigen und spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. 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 Beschwerdeverfahren war die ordentliche Revision gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes nicht zulässig, weil die entscheidungswesentliche Frage, ob die Voraussetzungen des § 3 Abs. 1 Z. 15 lit. c EStG 1988 gegeben sind, im Wege der freien Beweiswürdigung gemäß § 167 Abs. 2 BAO zu klären war. Die Entscheidung hängt daher nicht von der Lösung einer Rechtsfrage, 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 Verwaltungsgerichtshofs nicht einheitlich beantwortet wird, ab.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 3. März 2024