

## 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 gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 des Finanzamtes Österreich (vormals Finanzamtes Baden Mödling ) vom 14.11.2013, an dessen Stelle der gemäß § 295 BAO geänderte Bescheid vom 11. August 2014 betreffend Einkommensteuer 2012, Steuernummer \*\*\*BF1StNr1\*\*\*, gemäß § 253 BAO getreten war, zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.  
Der Einkommensteuerbescheid 2012 in der Fassung vom 11. August 2014 bleibt in seinem Bestand unverändert.
- 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.

Mit dem Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2012 vom 14.11.2013 und dem gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2012 vom 11.08.2014 wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2012 zunächst mit -4.749,00 €, sodann mit -10.757,00 € festgesetzt. Die Änderung gemäß § 295 BAO erfolgte aufgrund der bescheidmäßigen Feststellungen des Finanzamtes 08 zu Steuernummer ---/---- vom 23.07.2014.

Mit der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 vom 25.11.2013 wurde beantragt, die Einkommensteuer unter Zugrundelegung von steuerpflichtigen Bezügen laut KZ 245 in Höhe von 41.087,58 € neu zu berechnen. Begründet wurde die Berufung, welche im Verfahren vor dem BFG als Beschwerde zu werten war, damit, dass die Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit, die der Bf. von der Fa. A-GmbH bezogen habe, Vorteile aus

Optionsausübungen seien. Auf diese Vorteile finde die Einkommensteuerbefreiung gemäß § 3 Abs. 1 Z. 15 lit. c EStG 1988 Anwendung. Dies sei bei der Abrechnung und Auszahlung durch die Fa. A-GmbH nicht berücksichtigt worden. Unter Anwendung dieser Befreiung sei nur der Betrag von 41.087,58 € zu versteuern.

Mit der Beschwerdeverentscheidung vom 18.06.2014 wurde die Beschwerde vom 27.11.2013 gegen den Bescheid vom 14.11.2013 als unbegründet abgewiesen.

Mit Schreiben des Bf. vom 29.09.2014 wurde der Vorlageantrag gemäß § 264 BAO betreff die Einkommensteuer 2012 innerhalb der offenen Frist gestellt.

Mit dem Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 11.12.2018, RV/7105511/2014, wurde die Beschwerde mit dem Antrag auf Abänderung des Einkommensteuerbescheides 2012 dahingehend, dass bei den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit ein Betrag von 41.087,58 € angesetzt und die Einkommensteuer 2012 auf dieser Basis neu berechnet werde, abgewiesen. Gegen dieses Erkenntnis wurde Revision beim Verwaltungsgerichtshof erhoben.

Mit Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 29.03.2021, Ra 2019/13/0050, wurde das angefochtene Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 11.12.2018, RV/7105511/2014, aufgehoben. Zum Verfahrensgang im bisherigen Verfahren sei daher auf die Ausführungen im Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 11.12.2018, RV/7105511/2014, verwiesen.

Das kassatorische Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 29.03.2021, Ra 2019/13/0050, ging von folgenden Sachverhalt aus:

*„Dem Revisionswerber wurden von seinem Arbeitgeber in den Jahren 2003 und 2006 Optionen auf den Erwerb von Beteiligungen eingeräumt. Die Optionen wurden am 31. Dezember 2012 ausgeübt. Der Arbeitgeber unterzog den Vorteil aus der Optionsausübung der Besteuerung mit dem Tarif.*

*Gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 erhob der Revisionswerber eine nunmehr als Beschwerde zu behandelnde Berufung mit der Begründung, dass die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit Vorteile aus Optionsausübungen seien, auf die die Befreiung gemäß § 3 Abs. 1 Z 15 lit. c EStG 1988 Anwendung finde. Dies sei bei der Abrechnung und Auszahlung durch den Arbeitgeber nicht berücksichtigt worden.*

*Auf Anfrage des Finanzamtes gab der Arbeitgeber an, der Gewinn aus der Optionsausübung sei als geldwerter Vorteil aus dem früheren Dienstverhältnis gemäß § 67 Abs. 10 EStG 1988 versteuert worden. Der Revisionswerber habe von den den Mitarbeitern zur Verfügung stehenden Ausübungsvarianten „Exercise & Sell“ sowie „Exercise & Hold“ die Ausübungsart „Exercise & Sell“ gewählt.*

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

*Das Finanzamt erließ eine abweisende Beschwerdeverentscheidung, in der es die Steuerfreiheit*

der Vorteile aus der Optionsausübung verneinte, weil keine Aktien erworben worden seien, sondern lediglich eine Barauszahlung des Differenzbetrages erfolgt sei. Darüber hinaus sei ein weiteres Erfordernis, nämlich die Vorteilsgewährung an alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern, nicht erfüllt. Die übertragbaren Optionen seien nämlich individuell vom Unternehmen ausgewählten Mitarbeitern eingeräumt worden.

Im Vorlageantrag brachte der Revisionswerber vor, das Gesetz verlange für die Steuerfreiheit keinesfalls den Erwerb von Aktien oder sonstigen Wertpapieren als Bedingung, vielmehr umfasse die Begünstigung Optionen auf den Erwerb jeglicher Art von Beteiligungen. In der Beschwerde wurde weiters ausgeführt, dass mit der vom Revisionswerber gewählten Variante „Exercise & Sell“ bei der Optionsausübung Anteile erworben würden, die aber unmittelbar danach wiederum verkauft würden. Zudem bestritt der Revisionswerber, dass die Optionseinräumung an keine durch betriebsbezogene Merkmale bestimmte Gruppe von Arbeitnehmern im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 15 lit. c EStG 1988 erfolgt sei, vielmehr seien für die Zuordnung zu dieser Gruppe allein die fachlichen Kompetenzen und die betrieblichen Leistungen maßgeblich gewesen.

Über Vorhalt der Stellungnahme des Finanzamtes, wonach die Steuerbegünstigung nur dann zur Anwendung kommen könne, wenn Beteiligungen auch erworben worden seien, führte der Revisionswerber aus, durch die Ausübung der Stock Options sei es im ersten Schritt zum Erwerb und im zweiten Schritt zur Veräußerung der Aktien gekommen. Dies sei aus den Unterlagen und den zur Verfügung gestellten Informationen ersichtlich. Der Revisionswerber legte dem Bundesfinanzgericht auch diverse Transaktionsbestätigungen für das Jahr 2012 vor. Mit dem angefochtenen Erkenntnis wies das Bundesfinanzgericht die Beschwerde als unbegründet ab und erklärte die Revision für nicht zulässig.

Nach Wiedergabe des Verfahrensganges stellte das Bundesfinanzgericht fest, dass der Revisionswerber die Variante „Exercise & Sell“ gewählt habe und dadurch keine Kapitalanteile erworben worden seien. Aufgrund des Schreibens des steuerlichen Vertreters sei die Tatsache, dass der Revisionswerber im Jahr 2012 zwei Optionen ausgeübt habe und es zur bloßen Auszahlung des Differenzbetrages gekommen sei, nachgewiesen. Eine der unabdingbaren Voraussetzungen für die Anwendung der Begünstigung nach § 3 Abs. 1 Z 15 lit. c EStG 1988 sei, dass sich die Option auf den Erwerb von Kapitalanteilen beziehe. Die Kapitalanteile müssten infolge der Optionsausübung auch tatsächlich erworben werden. Wenn es nicht zu einem Erwerb von Anteilen, sondern bloß zur Auszahlung des Differenzbetrages zwischen dem Verkehrswert und dem Basispreis der Anteile komme, seien die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Steuerbegünstigung nicht erfüllt. Diesfalls bestehe der Vorteil, den der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer zuwende, nicht in einem auf einer Optionsausübung beruhenden Erwerb von Beteiligungen, sondern in der Auszahlung eines Geldbetrages in Höhe der Kursdifferenz. Der Finanzdirektor des Arbeitgebers habe die Variante „Exercise & Sell“ so beschrieben, dass sie ohne Einsatz eigener Geldmittel erfolge. Der Mitarbeiter erhalte den Bruttogewinn (Differenz zwischen Options- und aktuellem Marktpreis der Aktie), der Optionswert fließe automatisch an den Konzern zurück; der Bruttogewinn aus der Transaktion

*werde als Vorteil aus dem Dienstverhältnis steuerpflichtig. Bei dieser Sachlage könne dahingestellt bleiben, ob alle Kriterien des § 3 Abs. 1 Z 15 lit. c EStG 1988 erfüllt worden seien.“*

Mit der gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 11.12.2018, RV/7105511/2014, gerichteten außerordentlichen Revision wurde als Begründung für deren Zulässigkeit vorgebracht, das Bundesfinanzgericht habe verkannt, dass durch die Optionsausübung zum 31.12.2012 Aktien tatsächlich erworben worden und für sehr kurze Zeit auch vom Revisionswerber gehalten worden seien. Es sei mit Nachweisen belegt worden, dass der Revisionswerber tatsächlich Aktien bei der Optionsausübung erworben habe. Das Bundesfinanzgericht habe ein von ihm als wesentlich angenommenes Sachverhaltselement entgegen den vorliegenden Nachweisen und entgegen dem Vorbringen des Revisionswerbers beurteilt.

Mit dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 29.03.2021, Ra 2019/13/0050, wurde unter Bezugnahme auf das Vorbringen des Bf. vor dem Bundesfinanzgericht, demnach der Bf. im Rahmen der Ausübungsart „Exercise & Sell“ Aktien erworben habe, und Transaktionsbestätigungen über die Optionsausübung vorgelegt hätte, in Verbindung mit der Tatsache, dass das Bundesfinanzgericht sich demgegenüber auf die Aussage des Finanzdirektors des Arbeitgebers gestützt hätte und aus dieser den Schluss gezogen hätte, dass es zu keinem Erwerb der Aktien gekommen sei, bestätigt, dass die Beschreibung der Ausübungsart „Exercise & Sell“ dahingehend, dass der Bf. den Bruttogewinn (Differenz zwischen Ausübungspreis und aktuellem Marktpreis der Aktie) erhält, ein Indiz dafür, dass es zu keinem Erwerb der Aktien gekommen sei, sein könne und dem Bundesfinanzgericht vorgehalten, sich nicht mit den vorgelegten Transaktionsbestätigungen auseinandergesetzt und dazu keine Feststellungen getroffen zu haben. Aufgrund des begründungslosen Übergehens eines wesentlichen Parteivorbringens wurde das angefochtene Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 lit. b und c VwGG aufgehoben.

Im fortgesetzten Verfahren wurden mit dem Schreiben des BFG vom 17.07.2023

- (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.

- **Schreiben des BFG vom 17.07.2023 und Antwortschreiben der Fa. A-GmbH vom 24.08.2023**

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 Antwort 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 samt Antwort der Fa. A-GmbH vom 24.08.2023**

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 Verklarung 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 samt Antwort der Fa. A-GmbH vom 24.08.2023**

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 Herrn 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 Herrn 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 Herrn 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.

## **Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

### **1. Sachverhalt**

Sachverhaltsmäßig steht fest, dass der Bf. Optionen, die ihm der Arbeitgeber im Jahr 2003 und 2006 eingeräumt hatte, im Jahr 2012 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), 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. 15 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 (treuhänderischen) 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 fortgesetzten Verfahren war die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 auf Gewährung des Antrags auf Steuermäßigung 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 Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2012 in der Fassung vom 11.08.2014 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.

Wien, am 3. März 2024