

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Andreas Wieser in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Dr. Christian Prodingner, Liechtensteinstraße 20 Tür 12, 1090 Wien, über die Beschwerde vom 18. Februar 2021 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 2. Februar 2021 betreffend Einkommensteuer 2016 und vom 8. Februar 2021 betreffend Einkommensteuer 2017, Steuernummer ***Bf1StNr***, zu Recht erkannt:

I. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

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

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Strittig ist im gegenständlichen Fall die steuerliche Behandlung einer durch den Beschwerdeführer ***Bf1*** (den Bf) im Jahr 2008 von seinem Arbeitgeber erworbenen Option, welche in den Jahren 2015, 2016 und 2017 ausgeübt wurde.

Das Beschwerdeverfahren hinsichtlich des Veranlagungsjahres 2015 (Einkommensteuer 2015) wurde mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 06.07.2023, RV/3100597/2022, abgeschlossen. Im gegenständlichen Verfahren ist über die Einkommensteuer der Veranlagungsjahre 2016 und 2017 zu entscheiden, wobei der Sachverhalt dem Grunde nach mit jenem des Jahres 2015 ident ist.

In einem am 05.01.2016 eingereichten Antrag auf Rückzahlung von Lohnsteuer gemäß § 240 Abs 3 BAO führte der Bf zusammengefasst aus, dass ihm mit Optionsvertrag vom 16.09.2008 von der ***AG1*** Optionsrechte auf Erwerb von 10 % des Grundkapitals der ***AG2*** sowie 10 % des Stammkapitals der ***GmbH1*** eingeräumt worden sei. Dieses Optionsrecht sei im Jahr 2015 zu 25% ausgeübt worden, wobei die ***AG1*** von einer Übertragung von Anteilen Abstand genommen und stattdessen einen Barausgleich durchgeführt habe. Von der ***AG1***, der Dienstgeberin des Bf, wurde bei Auszahlung des Betrags die Lohnsteuer einbehalten. Dies sei jedoch zu Unrecht erfolgt, da im gegenständlichen Fall eine frei an Dritte übertragbare, handelbare Option vorliege, bei welcher der Zufluss bereits zum Zeitpunkt des Erwerbs im Jahr 2008 eingetreten sei. Im Jahr 2008 habe der Bf die Option zu einem Wert erworben, welcher dem damaligen Verkehrswert entsprach, sodass auch in diesem Jahr kein steuerpflichtiger Vorteil erwachsen sei. Die Option sei dem Bf zudem für Leistungen eingeräumt worden, welche er bereits vor seiner Bestellung zum Vorstandsmitglied der ***AG1*** erbracht habe, sodass kein Zusammenhang mit seinem Dienstverhältnis bestehe. Es sei daher kein Vorteil aus dem Dienstverhältnis gegeben. Wenn bis zum Jahr 2015 ein entsprechender Wertzuwachs eingetreten sei, könne dessen nunmehrige Realisierung nur „im Privatvermögen“ des Bf stattgefunden haben. Es sei daher bei dem auf Grundlage des Optionsvertrags von der ***AG1*** im Jahr 2015 ausbezahlten Betrag zu Unrecht Lohnsteuer einbehalten worden und sei diese daher rückzuerstatten.

Das Finanzamt wies den Rückzahlungsantrag mit Bescheid vom 14.07.2016 ab.

Am 07.11.2016 reichte der Bf seine Einkommensteuererklärung 2015 ein. Am 26.04.2017 erlies das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid 2015, in dem auf Grund der übermittelten Lohnzettel ganzjährig bezogene Einkünfte des Bf aus einem Dienstverhältnis zur ***AG2*** sowie der auf Grundlage des Optionsvertrags an den Bf bezahlte Betrag in Höhe von Euro 339.500,00 angesetzt wurden. Die jeweils einbehaltene Lohnsteuer wurde auf die Einkommensteuer angerechnet.

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2015 erhob der Bf mit Schreiben vom 02.05.2017 Beschwerde und beantragte die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit um den Betrag von Euro 339.500,00 zu reduzieren. Dem Grunde nach wurde auf die Begründung des Rückzahlungsantrags vom 05.01.2016 verwiesen.

Mit Vorlagebericht vom 24.05.2017 legte das Finanzamt die Beschwerde hinsichtlich der Einkommensteuer 2015 dem Bundesfinanzgericht gemäß § 262 Abs 2 BAO zur Entscheidung vor.

Am 02.01.2019 reichte der Bf seine Einkommensteuererklärung 2016 ein, am 14.01.2019 seine Einkommensteuererklärung 2017.

Mit Erkenntnis vom 09.11.2020, RV/3100434/2017, entschied das Bundesfinanzgericht über die Beschwerde bezüglich der Einkommensteuer 2015 und vertrat in dieser Entscheidung die Ansicht, dass die Einräumung der Option mit Vertrag vom 16.09.2008 mit Beratungsleistungen in Zusammenhang stehe, die der Bf von September 2007 bis April 2008 auf Grund seiner speziellen Vorkenntnisse für die ***AG-Gruppe*** erbracht habe. Diese einmalig und ohne Wiederholungsabsicht ausgeübte Beratungstätigkeit sei daher ertragsteuerlich als Leistung iSd § 29 Z 3 EStG 1988 einzuordnen. Im September 2008 habe der Bf noch keinen geldwerten Vorteil erlangt, weil er die Option gegen Entgelt, nämlich um den - ihrem damaligen Wert entsprechenden - Preis von Euro 30.000,00 erworben habe. Der Vertrag vom 16.9.2008 sei ein (erfolgsneutrales) Anschaffungsgeschäft. Ein in Geld messbarer Vorteil sei dem Bf erstmals im Zeitpunkt der (teilweisen) Ausübung der Option im Jahr 2015 in Form des erfolgten Barausgleichs zugeflossen. Dieser Zufluss sei unmittelbar durch die vorangegangene Beratungsleistung veranlasst gewesen. Die Realisation der im Zeitraum zwischen Einräumung und Ausübung der Option eingetretenen Wertsteigerung sei daher (noch) im Rahmen der Einkunftsart gemäß § 29 Z 3 EStG 1988 erfolgt. Den Einnahmen von Euro 369.500,00 seien im Jahr 2015 anteilige Anschaffungskosten der Option in Höhe von Euro 7.500,00 (25% von Euro 30.000,00) gegenübergestellt. Der Bf habe somit im Jahr 2015 (veranlagungspflichtige) sonstige Einkünfte gemäß § 29 Z 3 EStG 1988 in Höhe von Euro 362.000,00 erzielt.

Gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts RV/3100434/2017 vom 9.11.2020 wurde Revision an den Verwaltungsgerichtshof erhoben.

Am 24.11.2020 erlies das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid 2016, wobei darin die in diesem Jahr auf Grundlage der Option zugeflossenen Einnahmen entgegen der am 09.11.2020 getroffenen Entscheidung des Bundesfinanzgerichts als Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit erfasst wurden und keine Anschaffungskosten für den Optionserwerb in Abzug gebracht wurden.

Am 02.02.2021 wurde von der Abgabenbehörde nach einer Bescheidaufhebung gemäß § 299 Abs 1 BAO ein neuer Einkommensteuerbescheid 2016 erlassen. In diesem wurde der Entscheidung des Bundesfinanzgerichts vom 09.11.2020 folgend der aus der Optionsausübung zugeflossene Betrag abzüglich anteiliger Anschaffungskosten mit Euro 362.000,00 als sonstige Einkünfte erfasst.

Am 08.02.2021 erlies das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid 2017, in welchem der in diesem Jahr aus der Optionsausübung zugeflossene Betrag ebenfalls abzüglich anteiliger Anschaffungskosten mit Euro 1.160.000,00 als sonstige Einkünfte erfasst wurde.

In der am 18.02.2021 eingereichten, verfahrensgegenständlichen Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2016 vom 02.02.2021 und gegen den Einkommensteuerbescheid 2017 vom 08.02.2017 begehrt der Bf die auf Grundlage der Optionsausübungen erfassten Einkünfte aus sonstigen Leistungen nicht anzusetzen. Es sei unstrittig, dass für die Option in

den Jahren 2015, 2016 und 2017 dieselben Grundsätze gelten müssen. Es werde auf die eingebrachte Revision bezüglich der Entscheidung des Bundesfinanzgerichts hinsichtlich der Einkommensteuer 2015 verwiesen. Es sei die Entscheidung des VwGH abzuwarten. Insofern die Beurteilung des Bundesfinanzgerichts in der Entscheidung RV/3100434/2017 für das Jahr 2015 durch das Höchstgericht als korrekt qualifiziert werde, seien auch die erlassenen Einkommensteuerbescheide 2016 und 2017 rechtsrichtig ergangen. Schließt sich der VwGH jedoch der Rechtsauffassung des Bf an, können folglich auch in den Jahren 2016 und 2017 keine Einkünfte aus der Option festgesetzt werden. Es werde daher angeregt mit der Beschwerdeentscheidung bis zum Abschluss des anhängigen Revisionsverfahrens zuzuwarten.

Mit Erkenntnis vom 19.10.2022, Ra 2021/15/0011, hob der Verwaltungsgerichtshof die Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes vom 9.11.2020 bezüglich der Einkommensteuer 2015 wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften auf, da eine nachvollziehbare Begründung für die vom Gericht angenommenen Leistungen iSd § 29 Z 3 EStG 1988 fehle. Zeitgleich mit der Einräumung der Option habe der Bf mit der ***AG1*** und der ***AG2*** einen Vorstandsvertrag abgeschlossen. Die Option beziehe sich auf von der ***AG1*** gehaltene Aktien an der ***AG2*** und auf eine Beteiligung an der ***GmbH1***, wobei die ***AG1*** die Garantie abgegeben habe, dass gegebenenfalls die Gesellschafter der ***GmbH1*** den entsprechenden Geschäftsanteil zur Verfügung stellen würden. Bereits dieser Konnex lege nahe, dass der Bf das Optionsrecht ohne die Vorstandsposition nicht erhalten hätte und ein Vorteil aus der Option daher zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zähle. Außerdem sei bei der gegebenen Konstellation ein Zusammenhang zwischen einer (künftigen) erfolgreichen Vorstandstätigkeit des Bf und dem Anstieg des Wertes der Option anzunehmen. Wesentlich sei auch, dass der Zeitraum, innerhalb dessen die Option ausgeübt werden konnte, wegen der Verlängerung bzw Erneuerung der Funktionsperiode des Bf als Vorstandsmitglied der ***AG1*** verlängert worden sei, was die Ausübung der Option im Jahr 2015 überhaupt erst ermöglicht habe. Zudem lege der Optionsvertrag fest, dass die ***AG1*** im Falle der Optionsausübung an Stelle der Übertragung der optionsgegenständlichen Beteiligungen einen Barausgleich leisten könne, wobei eine spezielle Regelung für den Fall der fristlosen Entlassung oder des unberechtigten vorzeitigen Austritts des Bf vorgesehen gewesen sei. Dies stelle einen weiteren Hinweis auf einen Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis dar. Bei dieser Sachlage könnten die Ausführungen in der Präambel des Optionsvertrages vom 16.09.2008 sowie in in weiteren Vereinbarungen über die (teilweise) Ausübung der Option einer Veranlassung durch die nichtselbständige Tätigkeit des Bf als Vorstandsmitglied nicht entgegenstehen. Bezüglich der Frage des Zuflusses eines geldwerten Vorteils aus einer Option wurde vom Verwaltungsgerichtshof auf sei Erkenntnis vom 15.12.2009, 2006/13/0136, hingewiesen.

Das fortgesetzte Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht wurde mit Erkenntnis vom 06.07.2023, RV/300597/2022, abgeschlossen. Der höchstgerichtlichen Entscheidung vom 19.10.2022, Ra 2021/15/0011, folgend, qualifizierte das Gericht die auf Grundlage der

Optionsausübung bezogenen Vorteile nunmehr als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Zum Zeitpunkt des Zuflusses von geldwerten Vorteilen aus einer durch den Arbeitgeber eingeräumten Option werde vom VwGH auf das Erkenntnis vom 15.12.2009, 2006/13/0136, und das Urteil des BFH vom 20.11.2008, VI R 25/05, verwiesen. Gemäß dieser Rechtsprechung bewirkt die Einräumung einer Option (durch den Arbeitgeber) noch keinen (steuerpflichtigen) Vorteil beim Arbeitnehmer; dies gelte für nicht handelbare Optionen und für handelbare Optionen gleichermaßen. Auf eine solche Unterscheidung komme es folglich nicht an. Für den steuerlich maßgeblichen Zuflusszeitpunkt sei unerheblich, ob das Optionsrecht ein Wirtschaftsgut darstelle: auch wenn dies der Fall ist, erwirbt der Arbeitnehmer mit der Einräumung der Option nur eine Chance, die erst mit der Ausübung realisiert wird und zu diesem Zeitpunkt zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit führt. Dem Bf ist somit zusammengefasst im Jahr 2015 ein geldwerter Vorteil aus der Option in Höhe von Euro 369.500,00, abzüglich Euro 7.500,00 anteilige Anschaffungskosten, zugeflossen.

Gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts RV/300597/2022 vom 06.07.2023 wurde Revision an den Verwaltungsgerichtshof und Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof erhoben.

Mit Beschwerdeverentscheidungen vom 30.08.2023 wurden die Einkommensteuerbescheide 2016 und 2017 durch das Finanzamt abgeändert. Die aus der Optionsausübung resultierenden Einkünfte wurden von der Abgabenbehörde als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vorgeschrieben. Betragsmäßig wurden die streitgegenständlichen Einkünfte ident zu den Erstbescheiden mit den Beträgen laut Lohnzettel, abzüglich der anteiligen Anschaffungskosten für die Option, festgesetzt.

In seinem am 28.09.2023 eingereichten Vorlageantrag führt der Bf zusammengefasst aus, dass das Beschwerdeverfahren zur Einkommensteuer 2015 hinsichtlich der identen Beurteilungsfrage immer noch offen sei. Die ausständigen Entscheidungen der Höchstgerichte seien Entscheidungsrelevant: War die Festsetzung der Einkünfte im Jahr 2015 durch das BFG richtig, wäre auch die Festsetzung in den Jahren 2016 und 2017 richtig und umgekehrt. Dies könne jedoch erst nach Abschluss des Verfahrens für das Jahr 2015 beurteilt werden.

Am 12.10.2023 brachte der Bf beim Finanzamt mit Hinweis auf die noch offenen Beschwerdeverfahren einen Nachsichtsantrag gemäß § 236 BAO bezüglich der Einkommensteuern 2015, 2016 und 2017 ein.

Mit Beschluss vom 17.09.2024 lehnte der Verfassungsgerichtshof die Behandlung der gegen die Entscheidung des Bundesfinanzgerichts RV/300597/2022 vom 06.07.2023 gerichteten Beschwerde gemäß § 19 Abs 3 Z 1 iVm § 31 VfGG ab.

Mit Beschluss des Verwaltungsgerichtshofes vom 22.10.2015, Ra 2024/15/0083 wurde die Revision des Bf gegen die Entscheidung des Bundesfinanzgerichts RV/300597/2022 vom

06.07.2023 zurückgewiesen. Vorteile aus einer Aktienoption, die in einem Veranlassungszusammenhang mit einem Dienstverhältnis eingeräumt wurde, sind gemäß dieser Entscheidung als Einkünfte aus diesem Dienstverhältnis zu erfassen. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes erlangt ein Dienstnehmer durch die Einräumung eines solchen Aktienoptionsrechtes lediglich eine steuerlich unerhebliche Chance; der in Geld messbare Vorteil aus der Option fließt dem Dienstnehmer erst mit der Ausübung der Option zu. Maßgeblich ist, ob die Option in dieser Ausgestaltung auch einem Dritten eingeräumt worden wäre. Dass die Option zivilrechtlich jederzeit an Dritte übertragen werden könnte, ist dabei nicht von Bedeutung (vgl. VwGH 15.12.2009, 2006/13/0136).

Am 03.12.2025 reichte der Bf eine Ergänzung hinsichtlich seines Nachsichtsantrages vom 12.10.2023 bei der Abgabenbehörde ein und gab darin unter anderem bekannt, dass das Beschwerdeverfahren hinsichtlich der Einkommensteuer 2015 beendet worden sei. Es werde eingeräumt, dass es in dem Beschwerdeverfahren zur Einkommensteuer 2016 und Einkommensteuer 2017 um den identen Sachverhalt und die idente Rechtsfrage geht. Daher könne auch für die Jahre 2016 und 2017 bereits über das Nachsichtsansuchen entschieden werden.

Die Abgabenbehörde legte die verfahrensgegenständliche Beschwerde bezüglich der Einkommensteuer 2016 und Einkommensteuer 2017 dem Bundesfinanzgericht am 11.12.2025 zur Entscheidung vor.

Mit Schriftsatz vom 19.01.2026, eingelangt beim Bundesfinanzgericht am 23.01.2026, gab der Bf zusammengefasst bekannt, dass der streitgegenständliche Sachverhalt seiner Ansicht nach für die Jahre 2015 bis 2017 ident sei. Auch die rechtliche Beurteilung des VwGH werde sich daher für sämtliche Jahre ident gestalten. Der VwGH habe in seinem Erkenntnis Ra 2024/15/0083 judiziert, dass im Jahr 2008 nur eine unerhebliche Chance erworben worden sei. Diese Rechtsansicht widerspreche der in Erlässen des BMF vertretene Auffassung sowie der Verwaltungspraxis in den Jahren 2008, 2015, 2016 und 2017. Es werde jedoch davon ausgegangen, dass die in der Entscheidung RV/300597/2022 vom 06.07.2023 durch das Bundesfinanzgericht getroffenen Feststellungen unwidersprochen sind und dem Judikat des VwGH zu Grunde liegen. Somit könne auch für die Jahre 2016 und 2017 kein anderer Sachverhalt festgestellt werden. Die Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Senat und auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung werden daher zurückgezogen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf ist seit dem 1.9.2008 Vorstandsmitglied der ***AG1*** sowie der ***AG2***. Der schriftliche Vorstandsvertrag datiert vom 16.9.2008. Mit 1.10.2008 wurde der Bf auch zum Geschäftsführer der ***GmbH1*** (wieder-)bestellt.

Die genannten Gesellschaften gehören zur ***AG-Gruppe***. Im September 2008 war die ***AG1*** Alleingesellschafterin der ***AG2***. Alleingesellschafterin der ***GmbH1*** war die ***AG3***, deren Vorstand der Bf seit dem 19.06.2009 angehört.

Am 16.09.2008, somit zeitgleich mit dem Vorstandsvertrag, schlossen die ***AG1*** und der Bf einen Optionsvertrag, welcher auszugsweise lautet:

*„Die ***AG1***... ist Alleinaktionär der ***AG2*** (\"***AG2***\")....Das Aktienkapital der ***AG2*** beträgt Euro 3.000.000,00.*

****Bf1*** verfügt auf Grund seiner bisherigen Erfahrungen über Detailkenntnisse der ***AG2*** und der ***AG4***, deren Sprecher er seit 2000 bis zum gegenwärtigen Zeitpunkt ist, die von wesentlicher Bedeutung für die weitere Strukturierung der ***AG2*** und der zugeordneten Leasinginteressen sein werden.*

*Da ***Bf1*** schon vor seiner Bestellung zum Vorstandsmitglied der ***AG1*** an der Neustrukturierung der ***AG2*** und des Leasinggeschäftes maßgeblich mitgewirkt, Perspektiven aufgezeigt und die Einbindung von strategischen Partnern für die Zukunft vorbereitet hat (insbesondere durch die Identifizierung mehrerer möglicher Kooperationspartner für die ***AG2***), was von wesentlicher Bedeutung für die Zukunft der ***AG2*** und des Leasinggeschäftes sein wird, wurde ***Bf1*** die Einräumung eines Optionsrechtes in Aussicht gestellt, wobei dafür folgende Grundsätze gelten sollten:*

I. Optionseinräumung / Basispreis

*Die ***AG1*** räumt nunmehr Herrn ***Bf1*** (nachfolgend auch Optionsempfänger) unter den in diesem Vertrag geregelten Voraussetzungen das frei an Dritte übertragbare Recht (Option) ein, 10 % des gegenwärtigen Grundkapitals der ***AG2*** sowie 10 % des gegenwärtigen Stammkapitals der ***GmbH1*** zum Basispreis von Euro 1.850.000,00... zu erwerben. Die ***AG1*** garantiert ***Bf1***, dass die Gesellschafterin(nen) der ***GmbH1*** bei Vorliegen der Voraussetzungen dieses Optionsvertrages die Geschäftsanteilabtretung an ***Bf1*** umgehend vornehmen wird. ***Bf1*** nimmt diese Optionseinräumung an.*

II. Optionsentgelt

Das Entgelt für die Einräumung des Optionsrechtes gemäß Punkt I. dieser Vereinbarung beträgt Euro 30.000,00... und ist binnen einem Monat nach Unterfertigung dieses Optionsvertrages zur Zahlung fällig.

III. Ausübungspreis / Barausgleich

*Die ***AG1*** wird dem Optionsberechtigten bei Ausübung der Option die Beteiligungen Zug um Zug gegen Zahlung des Basispreises übertragen, ist aber ohne dessen Zustimmung berechtigt, anstelle der Übertragung der optionsgegenständlichen Aktien und Geschäftsanteile einen Barausgleich vorzunehmen. Der Barausgleich (Abfindungsbetrag) wird aus dem Differenzbetrag zwischen dem Basispreis und dem Ausübungspreis ermittelt....*

IV. Optionslaufzeit

*Das Optionsrecht kann derzeit vom 1.9.2011 bis 28.8.2012 ausgeübt werden. Im Falle der Vereinbarung einer oder mehrerer Verlängerung(en) oder Erneuerung(en) der Funktionsperiode als Vorstandsmitglied der ***AG1*** verlängert sich das Recht von ***Bf1*** zur Ausübung des Optionsrechtes um die gesamte(n) verlängerte(n) bzw. weitere(n) Funktionsperiode(n) als Vorstandsmitglied und endet dieses Ausübungsrecht mit Ablauf von sechs Monaten nach dem Ende der letzten Funktionsperiode. Das Optionsrecht kann von ***Bf1*** während des Ausübungszeitraumes teilweise, auch in Schritten, oder gänzlich ausgeübt werden, in jedem Falle aber nur gleichzeitig aliquot für die ***AG2*** und die ***GmbH1***. Die teilweise Ausübung des Optionsrechts durch ***Bf1*** bedeutet keinen Verzicht auf die weitere Ausübung des Optionsrechts...."*

Das vereinbarte Optionsentgelt in Höhe von Euro 30.000,00 entsprach dem gemeinen Wert der Option zum Zeitpunkt der Einräumung.

Im Jahr 2015 schlossen die ***AG1*** und der Bf eine Vereinbarung über die (teilweise) Ausübung des Optionsrechtes. In der Präambel dieser Vereinbarung wurde festgehalten, das Optionsrecht sei ***Bf1*** „im Zusammenhang mit seinen Tätigkeiten vor seiner Bestellung zum Vorstandsmitglied" (der ***AG1***)) eingeräumt worden. Weiters wurde festgehalten, dass der Ausübungszeitraum für das Optionsrecht im Hinblick auf die bis zum 30.4.2018 verlängerte Funktionsperiode des Bf als Vorstandsmitglied der ***AG1*** derzeit am 31.10.2018 ende.

Im Jahr 2015 übte der Bf das Optionsrecht in Ansehung von 2,5 % des Grundkapitals der ***AG2*** sowie 2,5 % des Stammkapitals der ***GmbH1*** aus. Zugleich erklärte die ***AG1***, anstelle der Übertragung der Aktien und Geschäftsanteile, einen Barausgleich vorzunehmen und an den Bf den sich aus dem Optionsvertrag zu errechnenden Abfindungsbetrag zu bezahlen. Dem Bf wurde auf Basis dieser Vereinbarung im Jahr 2015 ein

Betrag in Höhe von Euro 369.500,00 zuerkannt, wobei die ***AG2*** von diesem Betrag Lohnsteuer in Abzug brachte.

Im Jahr 2016 wurde das Optionsrecht auf Basis einer am 15.02.2016 abgeschlossenen Vereinbarung erneut in Höhe von 2,5 % des Grundkapitals der ***AG2*** sowie 2,5 % des Stammkapitals der ***GmbH1*** ausgeübt. Im Jahr 2016 stand dem Bf auf dieser Grundlage eine Zahlung in Höhe von Euro 369.500,00 zu. Der Betrag wurde erneut der Lohnbesteuerung unterworfen.

Im Jahr 2017 wurde das Optionsrecht durch den Bf schließlich auf Basis der Abrechnungsvereinbarung vom 25.04.2017 hinsichtlich der restlichen 5% des Grundkapitals der ***AG2*** und des Stammkapitals der ***GmbH1*** ausgeübt. Im Jahr 2017 ist dem Bf auf dieser Grundlage eine Zahlung in Höhe von Euro 1.175.000,00 erwachsen, wobei die ***AG2*** auch diesen Betrag als lohnsteuerpflichtig behandelte.

2. Beweiswürdigung

Der vorstehende Sachverhalt ergibt sich aus dem gesamten Akteninhalt, insbesondere aus dem Vorbringen und den vorgelegten Unterlagen des Bf, und orientiert sich an den im Erkenntnis RV/300597/2022 vom 06.07.2023 hinsichtlich der Einkommensteuer 2015 getroffenen und im Wesentlichen unwidersprochenen Feststellungen. Der vorliegende Sachverhalt ist zwischen den Verfahrensparteien dem Grunde nach unstrittig.

Die Feststellungen zum Inhalt des Optionsvertrags vom 16.09.2008 sind ebendiesem Dokument zu entnehmen. Hinsichtlich des Wertes des Optionsrechts ist auszuführen, dass der Bf im Antrag auf Rückzahlung von Lohnsteuer vom 05.01.2016 ausführte, dass er die Option zu einem Wert erworben habe, der dem Verkehrswert entsprach. Aus der Sicht des Jahres 2008 (sowohl des Bf selbst als auch der ***AG-Gruppe***) habe die Option bei Einräumung über den Kaufpreis hinaus keinen Wert gehabt. Das vereinbarte Optionsentgelt in Höhe von Euro 30.000,00 entsprach somit dem gemeinen Wert der Option zum Zeitpunkt der Einräumung.

Die Ausübung des am 16.09.2008 vereinbarten Optionsrechts zu 25% (2,5% der Anteile) im Jahr 2015 und dessen Umwandlung in einen Abfindungsbetrag ist in der Vereinbarung über die (teilweise) Ausübung des Optionsrechtes vom 04.08.2015 bzw 14.08.2015 ersichtlich. Die weitere Ausübung des streitgegenständlichen Optionsrechts in den Jahren 2016 und 2017 zu 25% (2,5% der Anteile) bzw 50% (5% der Anteile) ist dem Vertrag vom 15.02.2016 und der Auflösungsvereinbarung vom 25.04.2017 zu entnehmen. Die in den Jahren 2015, 2016 und 2017 aufgrund der Option an den Bf zugeflossenen Summen sind anhand der Verträge, den Angaben des Bf und den übermittelten Lohnzetteln der ***AG2*** nachvollziehbar. In den Lohnzetteln ist auch die durchgeführte Lohnbesteuerung ersichtlich und deckt sich diese mit den Eintragungen im Abgabeninformationssystem der Finanzverwaltung bzw wurde die

Lohnsteuer durch das Finanzamt auch in den erlassenen Bescheiden in dieser Höhe berücksichtigt.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Der Einkommensteuerpflicht unterliegen die in § 2 Abs 3 EStG 1988 aufgezählten Einkunftsarten, wobei als Einkünfte nach Abs 4 leg cit der Gewinn bzw der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten definiert werden.

Gemäß § 15 Abs 1 EStG 1988 liegen Einnahmen vor, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile im Rahmen der Einkunftsarten des § 2 Abs 3 Z 4 bis 7 zufließen. Nach § 15 Abs 2 EStG 1988 sind geldwerte Vorteile mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes anzusetzen.

Gemäß § 19 Abs 1 EStG 1988 sind Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind.

Gemäß § 25 Abs 1 Z 1 lit a EStG 1988 zählen zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis. Bezüge und Vorteile in diesem Sinn sind alle zugeflossenen Vermögenswerten Vorteile (Geld oder geldwerte Vorteile), die in einem Veranlassungszusammenhang mit der nichtselbständigen Betätigung stehen (ua VwGH 18.10.2018, Ra 2016/15/0070; 25.7.2018, Ro 2018/13/0005).

Hinsichtlich der streitgegenständlichen Option legte der Verwaltungsgerichtshof Im Erkenntnis vom 19.10.2022, Ra 2021/15/0011, ausführlich dar, dass der Bf das Optionsrecht ohne seine Vorstandsfunktion nicht erhalten hätte und deshalb ein Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis besteht. Ein Vorteil aus der Option sei somit den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zuzuordnen (VwGH 19.10.2022, Ra 2021/15/0011, Rz 42). Auf Grundlage dieser höchstgerichtlichen Entscheidung ist auch in diesem Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuern 2016 und 2017 (analog iSd § 63 Abs 1 VwGG) davon auszugehen, dass dem Bf der Vorteil aus der Option im Rahmen seines Dienstverhältnisses zugeflossen ist. Eine Abweichung zwischen dem der oben zitierten VwGH-Entscheidung zu Grunde gelegten und dem beschwerdegegenständlichen Sachverhalt ist für das Gericht nicht ersichtlich und wird eine solche Differenzierung auch vom Bf nicht behauptet.

Zum Zeitpunkt des Zuflusses des geldwerten Vorteils aus einer Option im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ist auf das Judikat des Verwaltungsgerichtshofes vom 15.12.2009, 2006/13/0136, und das Urteil des deutschen Bundesfinanzhofs vom 20.11.2008, VI R 25/05 zu verweisen (vgl auch Zorn, VwGH zu Stock Option für Vorstandsmitglied, RdW 2023/56).

Im Erkenntnis 2006/13/0136 vom 15.12.2009 führte der Verwaltungsgerichtshof aus, dass gemessen an dem für den steuerrechtlichen Zufluss relevanten Realisationsprinzip der (damalige) Beschwerdeführer durch die Einräumung einer Option durch den Arbeitgeber nur eine steuerlich unerhebliche Chance erlangt habe. Der in Geld messbare Vorteil sei ihm erst im Jahr der Ausübung der Option zugeflossen. Ob zur Ausübung der Option eine Gebundenheit an ein bestehendes Dienstverhältnis bestanden habe oder die Optionsbedingungen - wenn überhaupt - nur vage Anforderungen an ein Wohlverhalten des Optionsberechtigten gestellt hätten, sei in diesem Zusammenhang ebenso wenig von Bedeutung wie die (jederzeit) bestehende Möglichkeit zur zivilrechtlichen Übertragung der Option an Dritte.

Der BFH hatte mit Urteil vom 20.11.2008, VI R 25/05, erstmals über den Zuflusszeitpunkt des Vorteils aus einer handelbaren Option entschieden: Der Zufluss eines geldwerten Vorteils erfolge nicht bereits mit der Einräumung des Optionsrechts, sondern erst mit dem Erwerb der Aktien nach Ausübung der Option. Dies gelte sowohl bei nicht handelbaren als auch bei handelbaren Optionen. Auch bei handelbaren Optionen erlange der Optionsberechtigte mit der Einräumung erst eine steuerlich unerhebliche Chance. Diese Rechtsprechung setzte der Gerichtshof in den Folgejahren fort (BFH 18.9.2012, VI R 90/10; BFH 12.11.2013, VI B 87/13).

Nach der Rechtsprechung beider Gerichtshöfe - sowohl des VwGH als auch des BFH - bewirkt demnach die Einräumung einer Option (durch den Arbeitgeber) noch keinen (steuerpflichtigen) Vorteil beim Arbeitnehmer; dies gilt für nicht handelbare Optionen und für handelbare Optionen gleichermaßen.

In seiner Entscheidung Ra 2024/15/0083 vom 22.10.2025 hinsichtlich der Einkommensteuer 2015 des Bf bestätigte der VwGH nochmals die oben ausgeführte Rechtsansicht und führte explizit aus, dass der in Geld messbare Vorteil aus der Option dem Dienstnehmer erst mit der Ausübung der Option zufließt. Maßgeblich sei hierbei, ob die Option in dieser Ausgestaltung auch einem Dritten eingeräumt worden wäre. Dies trifft im gegenständlichen Fall jedoch nicht zu, wurde dem Bf das Optionsrecht doch auf Grundlage seiner Vorstandstätigkeit eingeräumt. Dass die Option zivilrechtlich jederzeit an Dritte übertragen werden könnte, ist dabei nicht von Bedeutung (VwGH, 22.10.2025, Ra 2024/15/0083).

Für den steuerlich maßgeblichen Zuflusszeitpunkt kommt es somit nicht darauf an, ob das Optionsrecht ein Wirtschaftsgut darstellt: auch wenn dies der Fall ist, erwirbt der Arbeitnehmer mit der Einräumung der Option nur eine Chance, die erst mit der Ausübung realisiert wird und zu diesem Zeitpunkt zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit führt.

Nach den Optionsbedingungen wurde dem Bf mit dem Vertrag vom 16.9.2008 eine frei an Dritte übertragbare, also eine handelbare Option eingeräumt. Dass im Optionsvertrag mehrfach der Bf (als erster Optionsberechtigter) namentlich genannt wird, ändert daran nichts. Die Bewertungsbestimmung des § 7 Sachbezugswertverordnung ist im Beschwerdefall daher

nicht anwendbar, weil dem Bf die Option von seinem Arbeitgeber weder kostenlos noch verbilligt eingeräumt wurde.

In Geld messbare Vorteile aus der Option vom 16.09.2008 sind dem Bf erst mit den Ausübungen des Optionsrechts in den Jahren 2015, 2016 und 2017 in Form von Barausgleichen zugeflossen. Diese Einnahmen sind in den einzelnen Veranlagungszeiträumen jeweils unter Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu erfassen.

Den Einnahmen aus der Option im Jahr 2016 in Höhe von Euro 369.500,00 standen anteilige Anschaffungskosten in Höhe von Euro 7.500,00 (25% der Anschaffungskosten der Option in Höhe von Euro 30.000,00) gegenüber. Der Bf hat aus der Option im Jahr 2016 somit Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von Euro 362.000,00 lukriert.

Den Einnahmen aus der Option im Jahr 2017 betrugen Euro 1.175.000,00, wobei hiervon in diesem Jahr anteilige Anschaffungskosten von Euro 15.000,00 (50% der Anschaffungskosten der Option in Höhe von Euro 30.000,00) in Abzug zu bringen sind. Der Bf hat aus der Option im Jahr 2017 somit Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von Euro 1.160.000,00 erzielt.

Es ist daher spruchgemäß zu entscheiden. Die Neuberechnungen der Einkommensteuer 2016 und Einkommensteuer 2017 sind den beiliegenden Berechnungsblättern zu entnehmen.

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.

Das erkennende Gericht orientiert sich bei seiner Entscheidung an der oben zitierten, einheitlichen Rechtsprechung der Höchstgerichte und weicht von dieser nicht ab. Insbesondere wurden die im Verfahren zu Einkommensteuer 2015 des Bf erlassenen VwGH-Entscheidungen (VwGH 19.10.2022, Ra 2021/15/0011; 22.10.2025, Ra 2024/15/0083), welche den identen Sachverhalt behandelten, ausführlich berücksichtigt. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt daher nicht vor, weshalb eine Revision nicht zuzulassen ist.

Klagenfurt am Wörthersee, am 9. Februar 2026