

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Helmut Mittermayr in der Beschwerdesache R D , Adr, vertreten durch Wirtschaftstreuhand GmbH Vertr , über die Beschwerde vom 05.02.2010 gegen den Bescheid der belangten Behörde FA Grieskirchen Wels vom 28.12.2009, betreffend Einkommensteuer 2004 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensablauf

Der in Beschwerde gezogene **Einkommensteuerbescheid für 2004 vom 28.12.2009** wurde vom Finanzamt erklärungskgemäß erlassen, wobei die Einkünfte lt. Lohnzettel der AD GesmbH zugrundegelegt wurden.

Gegen diesen Einkommensteuerbescheid 2004 wurde nach Verlängerung der Berufungsfrist mit Schreiben **vom 05.02.2010 Berufung (jetzt als Beschwerde zu behandeln) erhoben**. Die Beschwerde richtet sich gegen die Höhe des Lohnzettels für 2004 der bezugsauszahlende Stelle AD GesmbH. In der Anlage wurde ein korrigierter Lohnzettel übermittelt.

Hinsichtlich der Änderung des Lohnzettels 2004 wurde vom Vertreter des Arbeitgebers folgendes Schreiben übermittelt:

"Wir haben in der Lohnverrechnung 2004 bei den im Ihrem Schreiben vom 18.02.2010 angeführten Dienstnehmern für den Zeitraum 2004 Korrekturen bei den Stock Options durchgeführt.

Die steuerpflichtigen Hinzurechnungsbeträge wurden uns von der Fa. AD übermittelt. Bei diesen Beträgen wurden jedoch die steuerfreien Bezüge nach § 3 Abs. 1 Z 15 EStG irrtümlich nicht berücksichtigt, sodass überhöhte Beträge steuerpflichtig abgerechnet wurden.

Bei den Korrekturen wurden die Bestimmungen des § 3 Abs. 1 Z 15 EStG eingehalten. Beim korrigierten Jahreslohnzettel wurden die gekürzten steuerpflichtigen Bezüge ausgewiesen und die einbehaltene Lohnsteuer jedoch in der Höhe vor der Kürzung angeführt. Als Begründung dafür wird angeführt, dass vom Dienstnehmer die Lohnsteuer von der überhöhten Bemessungsgrundlage einbehalten wurde. Die anfallende Lohnsteuer nach der Korrektur ist jedoch niedriger und die zu viel einbehaltene Lohnsteuer soll direkt dem Dienstnehmer rückvergütet werden."

Im **Schreiben vom 24.01.2011** wurde vom Finanzamt um ergänzende Angaben ersucht:

"In der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid wird darauf verwiesen, dass ein berichtigter Lohnzettel für das Jahr 2004 eingereicht wurde und der Lohnzettel deswegen korrigiert wurde, weil vom Arbeitgeber die Begünstigung des § 3 Abs. 1 Z. 15 lit. c (Begünstigung für Stock Options) nicht berücksichtigt wurde.

Da vom Arbeitgeber die für die Gewährung von Stock Options vorgesehenen Steuerbegünstigungen bei der Lohnverrechnung gem. § 15 Abs 1 Z. 15 lit. c EStG 1988 nicht berücksichtigt wurden, ist nunmehr im Berufungsverfahren zu überprüfen, ob die Voraussetzungen für diese Begünstigung des § 3 Abs 1 15 lit. c EStG 1988 überhaupt gegeben sind und ist von Ihnen — im Zusammenwirken mit dem Arbeitgeber— nunmehr auch der Nachweis zu erbringen, ob die Voraussetzungen für die Begünstigung des § 3 Abs 1 Z. 15 lit. c EStG 1988 überhaupt erfüllt sind und werden Sie ersucht, die nachstehend geforderten Unterlagen im Zusammenwirken mit Ihrem Arbeitgeber dem Finanzamt vorzulegen, ansonsten Ihrem Berufsbegehren nicht entsprochen werden kann.

Vom ho. Finanzamt wurde am 10.9.2010 ein Vorhalt an den Arbeitgeber zur Vorlage von weiteren Unterlagen übermittelt, insbesondere Unterlagen über die Vereinbarungen zwischen ihrem Arbeitgeber Fa. AD GmbH und Ihnen als Arbeitnehmer betreffend die Einräumung bzw. Gewährung von Stock Options.

Es wurde in Beantwortung dieses Vorhaltes vom Arbeitgeber nur eine generelle Regelung über die Gewährung von Stock Options der Fa. AC Inc., USA, an Mitarbeiter vorgelegt, und zwar 1996 Stock Plan AC Inc. bzw. der Employee Stock Plan 2008 der AC Inc., USA, vorgelegt (Stock Option Agreement). Eine Vereinbarung zwischen der Fa. AD GmbH in Österreich und ihren Mitarbeitern liegt aber derzeit der Finanzverwaltung nicht vor. Aus diesen Unterlagen ist nicht ersichtlich, welche Vereinbarungen zwischen der AD GmbH in Österreich als Arbeitgeber und ihren Mitarbeitern hinsichtlich der Gewährung bzw. Einräumung von Optionen auf den Erwerb von Aktien getroffen wurden.

Es wird daher ersucht, zur Erledigung der Berufung nochmals die nachstehenden Fragen zu beantworten und die entsprechenden Unterlagen anher vorzulegen:

1) Gibt es schriftliche Vereinbarungen zwischen dem Arbeitgeber, der Fa. AD GmbH, und Ihnen als Dienstnehmer über die Einräumung von Aktienoptionen hinsichtlich des Zeitpunktes der Einräumung von Optionen, des Zeitraumes der Ausübung der Optionen bzw. hinsichtlich des Ausmaßes der eingeräumten Optionen auf den Erwerb von Aktien?

Wenn es keine schriftlichen Vereinbarungen gab, gab es darüber mündliche Vereinbarungen, und was war der Inhalt der mündlichen Vereinbarungen?

2) Aus welchem Grund wurden Ihnen diese Optionen auf den Erwerb von Aktien eingeräumt bzw. welche Voraussetzungen waren für die Einräumung von Optionen zu erfüllen?

Welche konkreten Leistungen bzw. Ziele waren vom Mitarbeiter zu erfüllen, damit diesem Optionen auf den Erwerb von Aktien eingeräumt wurden?

Welche Bedingungen (Ziele) waren gefordert, damit ein MitarbeiterIn den Genuss von Optionen auf den Erwerb von Aktien gekommen ist?

3) Laut dem vorgelegten Lohnkonto 2004 waren Sie im Betrieb als Angestellter tätig, auf dem Lohnkonto befindet sich auch noch die Bezeichnung Geschäftsführer?

Welche Aufgaben haben Sie im Unternehmen wahrzunehmen?

Waren Sie auch im Vertrieb tätig?

Welche Waren bzw. Dienstleistungen werden vertrieben?

Was ist Gegenstand des Unternehmens der Fa. AD GmbH, PLZ Z ?

4) Laut Beantwortung einer Anfrage durch den Arbeitgeber wären solche Optionen für den Erwerb von Aktien des Unternehmens den Vertriebsmitarbeitern eingeräumt worden ?

Waren Sie als Mitarbeiter im Vertrieb des Unternehmens tätig?

Welche Dienstnehmer waren noch im Vertrieb des Unternehmens tätig?

Ist Ihnen bekannt, ob den anderen Dienstnehmern, die im Vertrieb des Unternehmens tätig waren, auch Optionen auf den Erwerb von Aktien eingeräumt wurden?

In welchem Geschäftsbereich waren die nachstehend angeführten Dienstnehmer der Fa. AD GmbH tätig? (Zeitraum ab 2002)

Es handelt sich um folgende Dienstnehmer:

Name1

Neme2

Name3

Name4

Name5

Name6 (ab 2006 beschäftigt)

Name7 (ab 2007 beschäftigt) 1

Name8 (ab 2007 beschäftigt),

Name9 (a b 2007 beschäftigt)

Name10 (ab 2007 beschäftigt)

Name11 (ab 2007 beschäftigt)

5) In welchen Jahren bzw. ab welchen Jahren wurden Ihnen solche Optionen auf den Erwerb von Aktien eingeräumt und in welchem Ausmaß wurden Ihnen solche Optionen eingeräumt?

Gibt es darüber schriftliche Vereinbarungen mit dem Arbeitgeber oder Zusagen vom Arbeitgeber, aus denen diese Einräumung von Optionen ersichtlich ist.

Aufstellung über Zeitraum und Ausmaß der eingeräumten Optionen bzw. Aufstellung über Zeitraum und Ausmaß der Ausübung der Optionen bzw. Erwerb der Aktien

6) Es wurde zwar vom Arbeitgeber eine Excel-Tabelle vorgelegt, in dem das Ausmaß der nunmehr steuerfrei zu belassenden Vorteile aus der Einräumung von Aktienoptionen dargestellt ist .

Die nunmehr beantragten steuerfrei zu stellenden Beträge sind jedoch nicht nachvollziehbar bzw. nach Ansicht des Finanzamtes unrichtig.

Unklar ist, ob das Ausmaß der steuerfrei zu stellenden Beträge mit dem Betrag von € 36.400 (Börsenkurs der Aktien im Zeitpunkt der Einräumung der Option) begrenzt wurde, da die Berechnungsgrundlagen in US-\$ dargestellt wurden.

Die nachträglich als steuerfrei zu stellenden Beträge (siehe nachstehenden Ausführungen) sind nach Ansicht des Finanzamtes in dieser Höhe nicht richtig und sind offenbar unrichtig berechnet worden (auf die vorgelegte Excel-Tabelle darf verwiesen werden).

Es handelt sich um folgende Beträge :

2004 US-\$ 27.135,70 — wie wurde dieser Betrag ermittelt, wieso in dieser Höhe steuerfrei

2005 US-\$ 7.464,30

2007 US-\$ 7.464,30

2007 US-\$ 1.800,00

Wie wurden diese steuerfreien Beträge errechnet? ,

Nach den vorliegenden Excel-Tabellen wäre möglicherweise nur ein geringer Betrag, nicht aber die oben angeführten Beträge als steuerfrei gem. § 3 Abs 1 Z. 15 lit c EStG 1988 zu behandeln.

7) Das Jahreslohnkonto 2004 liegt bereits dem Finanzamt vor.

Die lt. vorgelegter Excel-Tabelle im Jahr 2004 erzielten Vorteile aus der Ausübung von Aktienoptionen zeigen keine Übereinstimmung mit den im Lohnkonto angesetzten sonstigen Bezügen (Vorteile/Rendite) aus Aktienoptionen.

Um Erläuterung bzw. Darstellung der Ermittlung der sonstigen Bezüge lt. Aktienoptionen (Darstellung der Berechnungsgrundlagen vor Korrektur Lohnzettel 2004 € 154.080,74, nach Korrektur LZ € 131.073,04) wird ersucht.

Aus der vorgelegten Excel-Tabelle können weder die ursprünglich angesetzten sonstigen Bezüge noch die nach Korrektur ermittelten Beträge nachvollzogen werden.

8) Für die Gewährung der Steuerbegünstigung des § 3 Abs 1 Z. 15 c EStG 1988 ist auch nachzuweisen

a) der tatsächliche Erwerb (Kauf der Aktien)

b) die Abrechnung (Erlöse) über den Weiterverkauf der Aktien

Die entsprechenden Abrechnungsbelege sind in Ablichtung anher vorzulegen.

Wie erfolgte die Gewährung des Vorteils aus der Ausübung der erworbenen Optionen auf Aktien?

War ein tatsächlicher Erwerb der Aktien vorgeschrieben?

9) Weiters ist vorzulegen der Nachweis über die Hinterlegung der Aktien bei einem inländischen Kreditinstitut, falls die Aktien nicht unmittelbar nach der Ausübung der Option, sondern erst zu einem späteren Zeitpunkt veräußert wurden.

Der Nachweis der Hinterlegung ab Erwerb der Aktien bis zum Zeitpunkt der Veräußerung ist eine weitere gesetzliche Voraussetzung für die Gewährung der Steuerbegünstigung des § 3 Abs 1 Z. 15 c EStG 1988

10) Da offenbar auch 2005 und 2007 die Jahreslohnzettel zu berichtigen sind (lt. vorliegender Excel-Tabelle), wird ersucht, die Jahreslohnkonten 2005 und 2007 in Ablichtung (sowohl vor Korrektur der Berechnungsgrundlagen als auch nach Korrektur der Berechnungsgrundlagen) anher vorzulegen.

Für das Jahr 2005 wäre auch ein korrigierter Jahreslohnzettel 2005 einzubringen, da dieser derzeit noch nicht beim Finanzamt vorliegt.

Die Änderung der Bemessungsgrundlagen wären im Sinne der obigen Ausführungen darzustellen bzw. zu erläutern. .

Es wird ersucht, diese Unterlagen zum Nachweis der Richtigkeit Ihres Vorbringens innerhalb der oben angeführten Frist, gerechnet vom Tage der Zustellung dieses Schreibens an, anher vorzulegen.

Die notwendigen Unterlagen bzw. Erläuterungen (Lohnkonten etc) sind von Ihnen im Zusammenwirken mit dem Arbeitgeber beizubringen, zumal die Voraussetzungen des § 3 Abs 1 Z. 15 lit. c EStG 1988 nunmehr im gegenständlichen Berufungsverfahren bei der beantragten Korrektur des Lohnzettels überprüft werden müssen, da vom Arbeitgeber diese Steuerbegünstigung des § 3 Abs 1 Z. 15 lit. c EStG 1988 bisher nicht berücksichtigt wurde und nicht ausgeschlossen werden kann, dass möglicherweise vom Arbeitgeber diese Begünstigung deswegen nicht bei der Lohnverrechnung beachtet wurde, weil die geforderten Voraussetzungen nicht vorliegen."

In der **Vorhaltsbeantwortung vom 31.03.2011** wurde Folgendes ausgeführt:

"Bezugnehmend auf Ihr Schreiben vom 24.01.2011 übermitteln wir Ihnen für Hr. R D nachfolgende Stellungnahme.

Zu den Ergänzungspunkten 1, 5, 8, und 9 wurde nachstehende Dokumentation im Foldersystem erstellt und diese wird zusätzlich mit einer überarbeiteten Excel Tabelle übermittelt. Diese Excel Tabelle ersetzt die ursprünglich eingereichte Tabelle, welche hiermit zur Gänze zurückgezogen wird.

Wir haben die vollständige Dokumentation zur detaillierten Beantwortung der Fragen beigelegt. Es ist elektronisch im angehängten Foldersystem (Verzeichnis) hinterlegt um die Verweise darzustellen.

Beschreibung und Aufbau der Dokumentation im Foldersystem:

Das Hauptverzeichnis heißt D Options und enthält weitere Unterverzeichnisse. Jedes einzelne Unterverzeichnis verweist auf eine „Stock Option Grant Number“ und enthält weitere Dokumente zu jedem einzelnen Stock Option Grant.

Ein Unterverzeichnis hat also die Nummer eines Stock Option Grants wie z.B. 040363.

Diese Nummer ist in Spalte E in der Excel Datei <Hr. D Zusammenstellung Excel Tabelle>

in Tabelle „D revised“ ersichtlich. In diesem und in allen anderen Unterverzeichnissen befinden sich folgende Dokumente:

Beispiel Verzeichnis: 040363

96 Plan.pdf— Der zur Aktienoption entsprechend gültige AD Stock Option Plan.

96 Agreement.pdf— Der zur Aktienoption gültige schriftliche Vertrag zwischen AD und dem Mitarbeiter. Es gibt keinerlei mündliche Vereinbarungen.

040363 Grant.rtf (zu öffnen mit Outlook) — Die Datei enthält folgende Informationen:

- Zeitpunkt der Zuweisung: auch ersichtlich in der Excel Datei in Spalte F.

Die Spalte G beschreibt ob es sich beim Zeitpunkt um eine Zuweisung oder Ausübung handelt.

- Zeitraum bzw. Laufzeit der Option (vesting dates)

- Ausmaß der Optionszuteilung

040363 011805 Exercise.pdf (Format: Optionsnummer Datum der Ausübung) — Diese Datei enthält den Abrechnungsbeleg zur entsprechenden Aktienoption. Falls diese Datei in einem Unterverzeichnis nicht enthalten ist, wurde die Option nicht ausgeübt. Auch ersichtlich in der Excel Datei in Spalte G (Event) wenn kein „Exercise“ angeführt ist.

Anmerkung: Zur Option Nr. 011605 fehlen die Dokumente Plan Agreement und Grant.

Zu Ergänzungspunkt 2

Jeder AD Mitarbeiter erhält beim seinem Eintritt in das Unternehmen AD, Stock Options. Darüber hinaus werden den Mitarbeitern weitere Stock Options gewährt, diese Gewährung ist abhängig vom wirtschaftlichen Erfolg des Unternehmens. Der Stock Option Plan ist auch ein wichtiges Instrument Mitarbeiter an das Unternehmen zu binden. Es werden keine persönlichen Ziele gefordert um in den Genuss von Optionen zu kommen.

Zu Ergänzungspunkt 3

Zu dem angefragten Zeitpunkt war Hr. D als Vertriebsleiter der AD-Produkte für mehrere Länder tätig. Hr. D war bis 1998 Geschäftsführer der AD GmbH in Österreich. Diese Bezeichnung wurde am Lohnkonto irrtümlich weitergeführt.

Zu seinen Aufgaben gehörten: Leitung des Vertriebs. Das Vertriebsgebiet umfasste mehrere Länder in EMEA (Europe Middle East and Africa). Vertrieben wurden Softwarelösungen (Softwarelizenzen) für Architektur, Engineering, Konstruktion, Maschinenbau, Fertigung, Animation und Video.

Gegenstand des Unternehmens der Fa. AD GmbH in Z: Wie oben, Vertrieb von Softwarelösungen.

Zu Ergänzungspunkt 4

Optionen zum Erwerb von Aktien werden allen Mitarbeiter eingeräumt, nicht nur Vertriebsmitarbeitern.

Hr. D war im Vertrieb tätig.

Hr. D kann in seiner Position keine Auskunft darüber geben, welche Mitarbeiter noch im Vertrieb der AD GmbH tätig waren.

Hr. D ist nicht bekannt, ob andere Mitarbeiter Optionen erhalten haben, auch hat er keine Kenntnis über die Anzahl der gewährten Optionen.

Die Frage ob nachstehend genannte Mitarbeiter im Vertrieb tätig waren, ist direkt an die Fa. AD zu stellen und kann von Hr. D nicht beantwortet werden.

Laut telefonischer Auskunft von der AD GmbH Deutschland sind die genannten Mitarbeiter den nachstehenden Bereichen zuzuordnen:

<i>Dienstnehmer</i>	<i>Geschäftsbereich</i>
<i>Name12</i>	<i>2010700303 Sales /Vertrieb</i>
<i>Name13</i>	<i>2010700600 Sales / Vertrieb</i>
<i>Name14</i>	<i>2010700507 Sales / Vertrieb</i>
<i>Name15</i>	<i>2010700408 Sales / Vertrieb</i>
<i>Name16</i>	<i>2010700100 Sales /Vertrieb</i>
<i>Name17</i>	<i>2010540001 Development / Entwicklung</i>
<i>Name18</i>	<i>2010540001 Development / Entwicklung</i>
<i>Name19</i>	<i>2010540001 Development / Entwicklung</i>
<i>Name20</i>	<i>2010700507 Sales / Vertrieb</i>
<i>Name21</i>	<i>2010700001 Sales /Vertrieb</i>
<i>Name22</i>	<i>2010540001 Development / Entwicklung</i>

Zu Ergänzungspunkt 5

Die Jahre, in denen Hr. D Stock Options zugewiesen bekam, sind vollständig anhand der zu Punkt 1 erstellten Dokumentation ersichtlich.

Zu Ergänzungspunkt 6 und 7

Wir haben die in Frage gestellten Beträge überprüft und übermitteln Ihnen eine überarbeitete Excel Tabelle, die an Stelle der ursprünglich eingereichten Tabelle als Grundlage herangezogen werden soll.

Die für die Jahre 2004, 2005 und 2007 erzielten Vorteile aus der Ausübung von Aktienoptionen haben sich anhand der neu ermittelten Excel Tabelle verändert.

Zu Ergänzungspunkt 8 und 9

Die Darstellung dieser Frage ergibt sich zum Teil aus der Beantwortung zu Frage 1).

Der Kauf und Verkauf der Aktien erfolgte über die sogenannte „Same-Day Sale“ Option.

Die Erlöse sind aus den angehängten Abrechnungsbelegen zu 1) ersichtlich.

Same-Day Sale ist die Ausübung der Option bei der Kauf und Verkauf fast zur gleichen Zeit erfolgen.

Der Vorteil aus der Ausübung der erworbenen Optionen auf die Aktien wird per Scheck überwiesen.

Ein tatsächlicher Erwerb der Aktien war nicht vorgeschrieben.

Zu Ergänzungspunkt 10

Die Jahreslohnkonten 2005 und 2007 sind aufgrund der Neuberechnung noch einmal zu berichtigen. Die Korrekturen der Bemessungsgrundlagen sind in der übermittelten Excel Tabelle dargestellt. Sobald seitens der Behörde die eingereichten Berechnungen anerkannt werden, erfolgt durch die PT eine Richtigstellung in der Lohnverrechnung und eine Übermittlung der korrigierten Lohnkonten und Jahreslohnzettel für die entsprechenden Zeiträume."

Im **weiteren Vorhalt vom 06.07.2011** ersuchte das Finanzamt um die Beantwortung weiterer Fragen, der derart mit Schreiben vom 10.10.2011 beantwortet wurde, dass in den ursprünglichen Vorhalt die Antworten vom Vertreter des Bf eingearbeitet wurden. Dieser mit den Antworten versehene Vorhaltsbeantwortung lautete:

"Es wird um Beantwortung folgender Fragen ersucht:

1) In der Vorhaltsbeantwortung wird ausgeführt, dass es schriftliche Verträge bezüglich der Einräumung von Stock Options an die Mitarbeiter gegeben hat.

Bisher wurden aber nur die allgemeinen Grundlagen (Vereinbarungen) der Fa. AC Inc. über die Einräumung von Stock Options vorgelegt.

Wie schon im Ergänzungsschreiben von 31.03.2011 erwähnt wurden folgende Dokumente (auf CD-ROM) beigelegt:

a) 96 P1an.pdf — Der zur Aktionoption entsprechend gültige AD Stock Option Plan

b) 96 Agreement.pdf — Der zur Aktienoption gültige schriftliche Vertrag zwischen AD und dem Mitarbeiter.

c) Zuweisungsdocument einer Aktienoptionszuweisung (z. b. 0403 63 Grant.rtf) Die mit Outlook zu öffnende Datei enthält folgende Informationen:

- Zeitpunkt der Zuweisung: auch ersichtlich in der Excel Datei in Spalte F.

Die Spalte G beschreibt ob es sich beim Zeitpunkt um eine Zuweisung oder Ausübung handelt.

- Zeitraum bzw. Laufzeit der Option (vesting dates)

- Ausmaß der Optionszuteilung

Diese angeführten schriftlichen Verträge zwischen den Mitarbeitern und der Fa.

AD wären zur Einsichtnahme vorzulegen (z.B. Dienstverträge bzw. Anhänge oder sonstige Zusatzvereinbarungen zum Dienstvertrag, aus denen ersichtlich ist, dass allen Mitarbeitern — wie in der Vorhaltsbeantwortung angeführt — bereits bei Eintritt in das Unternehmen Stock Options eingeräumt worden wären.

In der Anlage übermitteln wir Ihnen eine Auflistung aller Grants im Zeitraum 2002 bis 2009. Aus dieser Auflistung ist ersichtlich dass allen Mitarbeitern Aktienoptionen eingeräumt wurden.

2. In der Vorhaltsbeantwortung ist als Ausführung zu Frage 8 und 9 ausgeführt, dass der Kauf und Verkauf der Aktien über die sogenannte Same-day-Sale Option erfolgte, also die Option in der Form ausgeübt wurde, dass Kauf und Verkauf der Aktien fast zur gleichen Zeit erfolgten und der Vorteil aus dem Verkauf der Aktien per Scheck überwiesen wurde. Ein tatsächlicher Erwerb der Aktien war nicht vorgeschrieben.

Fragen dazu:

Wie erfolgte die Abrechnung des Kaufes und Verkaufes der Aktien?

Der Aktienbroker ist die Firma RE. Alles wurde elektronisch über Internet abgewickelt. Bei der Same-Day-Sale Option gibt man einen gewünschten Verkaufspreis oder aktuellen Marktwert ein. Sobald dieser erreicht ist, wird die Aktie gekauft und gleichzeitig verkauft. Der Gewinn ergibt sich aus der Differenz zwischen dem Zuteilungspreis und dem Verkaufspreis. Der Gewinn wurde in Form eines Schecks per Post zugestellt und dieser bei der Bank eingereicht. AD hat sich um die Weiterleitung an die Lohnabrechnung gekümmert und beim Mitarbeiter wurde der entsprechende Lohnsteuerabzug vorgenommen.

Haben Sie diese Aktien erworben und wurde der vereinbarte (Kaufpreis/Ausübungspreis) von Ihnen bezahlt (Abbuchung vom Bankkonto) und haben Sie diese Aktien dann weiterverkauft?

Die Aktien wurden nie von Hrn. D erworben, sondern über Same-Day-Sale abgewickelt. Dazu brauchen die Aktien nicht direkt erworben werden. Der Broker kümmert sich darum, d.h. es gibt keine Abbuchung vom Bankkonto.

Wurden diese Vorgänge (Kauf/Verkauf der Anteile) über ihr Bankkonto abgewickelt?

Lag diesen Vorgängen überhaupt ein tatsächlicher Anteilskauf/Verkauf zugrunde?

Die Vorgänge wurden nicht über das Bankkonto abgewickelt. RE kauft und verkauft zum vereinbarten Preis. Eine Provision wird dabei vom Gewinn abgezogen.

Oder war die Vereinbarung mit dem Arbeitgeber so, dass sie im Zeitpunkt der Ausübung der Option die Differenz zwischen dem Verkehrswert und dem Preis der Anteile zum Zeitpunkt der Einräumung der Option vom Arbeitgeber ausbezahlt erhalten haben?

Der Arbeitgeber hat diese nicht ausbezahlt. RE schickt einen Scheck in der Höhe des Gewinnes.

Von wem wurde der Scheck ausgestellt, mit dem Ihnen der Vorteil aus der Ausübung der erworbenen Optionen überwiesen wurde?

Vom Onlinebroker RE.

Stellen Sie einen Fall dar, wie sich so ein Vorgang in der Praxis (Ausübung einer Option) abgespielt hat und legen Sie zum Nachweis die entsprechenden Belege (Abrechnungsbelege, Schecküberweisungen, Bankauszüge) vor.

Als Belege gibt es nur eine Verständigung von RE über einen same-day-sale. Diese Verständigung erfolgt per E-Mail. Der Scheck wird eingereicht und die Einzahlung kann in der Folge am Kontoauszug ersehen werden. Da es sich um Privatpersonen handelt haben diese ihre Kontoauszüge und auch die E-Mails für die entsprechenden Zeiträume nicht aufbewahrt.

Ist es zutreffend, dass diese Vorgangsweise bei allen eingeräumten Aktienoptionen gleich war und auch bei allen betroffenen Dienstnehmern die gleiche Vorgangsweise gewählt wurde?

Die Vorgangsweise bei Hrn. D war in allen Fällen gleich.

3) Konkret wird nun im Berufungsfall D R bereits vorweg um Einreichung der nach Ihren Ausführungen zutreffenden Lohnzettel 2004 , 2005 und 2007 ersucht. (auch Vorlage der berechtigten Lohnkonten bzw. Grundlage der neuen Lohnberechnungen für diese Jahre). Unter der Annahme, dass die dargestellten steuerfrei zu stellenden Beträge (2004 € 2.540,30, 2005 € 13.656,06 und 2007 € 13.706,98) zutreffend sind, wird ersucht, auch bekanntzugeben, welche Änderungen sich außer diesen Beträgen bei den zu versteuernden Bruttobezügen ergeben würden.

Diese Unterlagen werden von der PT umgehend nach Abschluss der steuerrechtlichen Beurteilung übermittelt.

Welche Änderungen der steuerpflichtigen würden sich bei den zu versteuernden Vorteilen /Renditen aus Aktien (bisher vor Abzug der steuerfreien Beträge € 150.080,74) ergeben?

Wie wurde dieser Betrag (€ 150.080,74) ursprünglich ermittelt?

Aus den nunmehr neuerlich vorgelegten Excel-Tabellen (D Zusammenstellung Excel) lässt sich nicht exakt entnehmen, welche unter „Spalte T- Gain“ ausgewiesenen Beträge als steuerpflichtige Vorteile aus Aktien zu erfassen sind im Jahr 2004 und Folgejahre und ob allfällige Abweichungen gegenüber dem im Erstlohnkonto ausgewiesenen Bruttobeträgen zusätzlich vorzunehmen wären.

Die Beantwortung dieser Frage erfolgt von der PT im Zuge der Übermittlung der berechtigten Lohnzettel.

Aus der Aufstellung D Zusammenstellung Excel sind auch ausgeübte Optionen ersichtlich (5.3.2004 Nr. 011605 12.000 Anteile), wo keine Einkünfte unter der Spalte T (Gain) ausgewiesen sind.

Bei Nr. 011605 am 5.3.2004 wurde der Same-Day-Sale Auftrag wieder storniert weshalb kein Gewinn ausgewiesen ist.

Die unter Nr. 027136 ausgeübte Option Exercise (5.3.2004, 12.000 Anteile) dürfte auf Grund des unterschiedlichen Preises, zu dem die Option eingeräumt wurde, keine Doppelerfassung darstellen, sondern die Ausübung einer in früheren Jahren eingeräumten Option darstellen.

Hierbei handelt es sich um keine Doppelerfassung, sondern um die erneute Order zu Nr. 11605 vom 05.03.2004. "

Mit Berufungsvorentscheidung vom 16.01.2012 wurde die Beschwerde (damals noch Berufung) als unbegründet abgewiesen.

Begründend führte das Finanzamt an:

"Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid richtet sich gegen die Höhe der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die laut übermitteltem Lohnzettel des Arbeitgebers AD GmbH zum Ansatz gelangten.

Gleichzeitig wurde ein berichtigter Lohnzettel für das Jahr 2004 eingereicht, in dem die steuerpflichtigen Bezüge gegenüber dem ursprünglichen Lohnzettel um einen Betrag von € 23.007,70 vermindert angesetzt wurden und wurde in einem weiteren zusätzlichen Schreiben die Korrektur der steuerpflichtigen Bezüge damit begründet, dass in den Einkünften Vorteile aus der Gewährung von Stock Options in den Bruttobezügen enthalten seien, die bisher zur

Gänze lohnsteuerpflichtig abgerechnet wurden und im vorgelegten berichtigten Lohnzettel nunmehr die Befreiungsbestimmung des § 3 Abs 1 Z.15 EStG 1988 berücksichtigt worden wäre.

Über die Berufung wurde wie folgt entschieden:

Gem. § 3 Abs 1 Z. 15 lit c EStG 1988 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 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.*
- 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 siebten auf die Einräumung der Option folgenden Kalenderjahres als sonstigen Bezug zu versteuern.*

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

Der Berufungswerber beantragt die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung gem. § 3 Abs. 1 Z. 15 c EStG 1988 hinsichtlich eines Betrages von € 23.007,70.

Da die Anwendung der Befreiungsbestimmung des § 3 Abs. 1 Z. 15 lit c EStG 1988 im Wege der Arbeitnehmerveranlagung erstmals beantragt wurde, wurden zur Ermittlung der Frage, ob die Begünstigung des § 3 Abs. 1 Z. 15 c EStG 1988 im gegenständlichen Fall überhaupt gewährt werden kann, mehrere Vorhalte an den Berufungswerber zur Ermittlung des Sachverhaltes gerichtet.

In den Antwortschreiben (Schreiben vom 6.10.2010, 31.3.2011 bzw. 10.10.2011) zu den ergangenen Ergänzungsersuchen wurde vom Berufungswerber bzw. dessen bevollmächtigtem Vertreter folgender Sachverhalt geschildert:

Die Firma AD GesmbH räumt jedem Mitarbeiter bei Eintritt in das Unternehmen Vorteile aus der Ausübung von nicht übertragbaren Optionen auf den verbilligten Erwerb von Kapitalanteilen (Aktien der Muttergesellschaft AC Inc., USA) ein. Darüber hinaus werden den Mitarbeitern weitere Stock Options gewährt und ist diese Gewährung abhängig vom wirtschaftlichen Erfolg des Unternehmens. Der Stock Option Plan ist ein wichtiges Instrument, um Mitarbeiter an das Unternehmen zu binden und werden keine persönlichen Ziele gefordert, um in den Genuss von Optionen zu kommen. Die Höhe der Regelung wäre ein strategische Entscheidung und wird vom Management getroffen (Auszug aus Vorhaltsbeantwortung vom 6.10.2010).

Es gebe schriftliche Verträge zwischen der Fa. AD GmbH und den Mitarbeitern über die Einräumung von Aktienoptionen und wurden diesbezüglich auch Musterverträge (AD Stock Option Plan 1996 bzw. ein Muster einer Vereinbarung Stock Option 96. Agreement) vorgelegt.

Optionen zum Erwerb von Aktien wären allen Mitarbeitern eingeräumt worden und nicht nur Vertriebsmitarbeitern. Es wurde auch eine Auflistung aller gewährten Optionen in den Jahren 2002 bis 2009 vorgelegt, aus der ersichtlich sei, dass allen Mitarbeitern Aktienoptionen eingeräumt worden wären.

Aus dieser Liste ist zu ersehen, dass den einzelnen Mitarbeitern in allen Jahren Optionen auf den Erwerb von Kapitalanteilen (Aktien) in unterschiedlichster Höhe eingeräumt wurden und ist den vorgelegten Unterlagen nicht zu entnehmen, nach welchen Grundsätzen bzw. objektiven Kriterien sich die Höhe der eingeräumten Optionen richtet. So wurden dem Berufungswerber Optionen zum verbilligten Erwerb von Aktien für jährlich zwischen 10.000 und 20.000 Stück Aktien eingeräumt, während anderen Dienstnehmern nur Aktienoptionen in geringer Zahl (1000 bis 2.000 Stück jährlich, zum Teil sogar für eine Anzahl von weniger als 100 Stück Aktien) eingeräumt wurden.

Auch kann aus der vorgelegten Liste ersehen werden, dass u.a. zwei in diesem Zeitraum beschäftigten Dienstnehmern überhaupt keine Aktienoptionen eingeräumt wurden und ist diese Feststellung auch nach Durchführung von Erhebungen bestätigt worden.

Die Sachverhaltsermittlung befasste sich auch mit dem Umstand, ob bei Ausübung der Option auf den verbilligten Erwerb von Aktien auch tatsächlich ein Erwerb der Aktien erfolgte.

In der Beantwortung des Vorhaltes wurde der Sachverhalt so dargestellt, dass der Kauf und Verkauf dieser Aktien über einen Aktienbroker, das ist die Firma RE, elektronisch über das Internet abgewickelt wurde. Der Kauf und Verkauf der Aktien erfolgte über die „Same-Day-Sale“ Option. Bei der Same-Day-Sale Option gibt man einen gewünschten Verkaufspreis oder den aktuellen Marktwert ein. Sobald dieser erreicht ist, wird die Aktie gekauft und dann gleichzeitig verkauft. Der Gewinn ergibt sich aus der Differenz zwischen dem Zuteilungspreis und dem Verkaufspreis. Der Gewinn wird in Form eines Schecks per Post zugestellt und dann bei der Bank eingereicht. Die Fa. AD GmbH hat sich um die Weiterleitung an die Lohnabrechnung gekümmert und beim Mitarbeiter wurde der entsprechende Lohnsteuerabzug vorgenommen.

Die Aktien wurden nie vom Berufungswerber erworben, sondern über Same-Day-Sale abgewickelt. Dazu brauchen die Aktien nicht direkt erworben werden bzw. war ein Erwerb dieser Aktien seitens des Arbeitgebers nicht vorgeschrieben. Der Broker kümmert sich um die Abrechnung und es gibt keine Abbuchung vom Bankkonto, da der Aktienbroker zum vereinbarten Preis kauft und gleichzeitig verkauft.

Die Bestimmung des § 15 Abs 1 Z 15 lit. c EStG erster Teilstrich 1988 verlangt u.a. als Anwendungsvoraussetzung für die Steuerbefreiung nach dieser Gesetzesstelle, dass der Arbeitgeber den Vorteil allen Arbeitnehmern oder bestimmten Arbeitnehmern gewähren muss.

Im gegenständlichen Fall wurde festgestellt, dass entgegen der Ausführungen in den Vorhaltsbeantwortungen der Arbeitgeber diesen Vorteil aus der Einräumung von begünstigten Aktienoptionen nicht allen Mitarbeitern eingeräumt hat, da aus den vorgelegten Liste ersichtlich ist, dass zwei Dienstnehmern, die bei dem Arbeitgeber Fa. AD GesmbH beschäftigt waren, keine solchen Vorteile eingeräumt wurden.

Auch wurde festgestellt, dass den einzelnen Arbeitnehmern solche Aktienoptionen in den einzelnen Jahren in unterschiedlichster Höhe eingeräumt wurden bzw. in einzelnen Jahren gar keine Aktienoptionen eingeräumt wurden. In der Vorhaltsbeantwortung wurde nur angeführt, dass die Gewährung dieser Aktienoptionen abhängig vom wirtschaftlichen Erfolg des Unternehmens wäre. Selbst für den Fall, dass allen Arbeitnehmern eines Betriebes

solche Aktienoptionen eingeräumt werden, wird für die Anwendung der Befreiungsbestimmung gefordert, dass eine Regelung hinsichtlich der Höhe des gewährten Vorteiles bezüglich aller Arbeitnehmer besteht (z.B. im Ausmaß eines Prozentsatzes des Bruttobezuges). Die Steuerbefreiung des § 3 Abs. 1 Z. 15 setzt voraus, dass eine unterschiedliche Vorgangsweise hinsichtlich der einzelnen Dienstnehmer sachlich begründbar sein muss und keine willkürliche Regelung vorliegen darf.

Willkürliche Unterschiede zwischen den einzelnen Arbeitnehmern bzw. eine individuelle Vorgangsweise bei der Einräumung dieser Aktienoptionen stehen der Steuerfreiheit nach § 3 Abs 1. Z. 15 EStG 1988 entgegen, da es sich in solchen Fällen um individuell gewährte Vorteile aus dem Dienstverhältnis handelt.

Im gegenständlichen Fall ist laut vorliegenden Unterlagen eine sachlich begründbare Differenzierung hinsichtlich der unterschiedlichen Vorgangsweise bei der Höhe der eingeräumten Aktienoptionen nicht gegeben bzw. wurde nicht allen Dienstnehmern der Fa. AD eine solche Option auf den verbilligten Erwerb von Kapitalanlagen eingeräumt.

Die Voraussetzungen des § 3 Abs. 1 Z. 15 c EStG 1988 erster Teilstrich sind nicht erfüllt, sodass die Steuerbefreiung auf Grund dieser Gesetzesstelle nicht zusteht.

Aber auch eine weiter geforderte Voraussetzung für die Steuerfreiheit, nämlich der Erwerb von Beteiligungen, ist im gegenständlichen Fall nicht erfüllt.

Wie in der Vorhaltsbeantwortung ausgeführt, erfolgte im gegenständlichen Fall kein Erwerb der Anteile (Aktien) durch den Berufungswerber bzw. war ein Aktienerwerb auch nicht vorgeschrieben. Der Kauf bzw. Verkauf der Aktien wurde über einen Aktienbroker mittels Same-Day-Sale-Optionen abgewickelt. Bei dieser Option brauchen die Aktien nicht

direkt erworben werden und ist dem Berufungswerber bei Ausübung der Aktienoption der jeweilige Gewinn (Differenz zwischen dem Zuteilungspreis und dem Verkaufspreis) überwiesen worden bzw. zugeflossen.

Nach dem Wortlaut der Bestimmung des § 15 Abs. 1 lit c EStG 1988 ist nur der Vorteil aus der Ausübung von Optionen auf den Erwerb von Beteiligungen steuerlich begünstigt. Die Option muss sich daher, soll die Begünstigung des § 3 Abs. 1 Z. 15 lit c EStG 1988 anwendbar sein, auf den Erwerb von Beteiligungen beziehen. Die Optionsausübung muss folglich zu einem Erwerb der Beteiligung führen (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz Kommentar, 4. Auflage, § 3, Tz 91/20). Dass das Gesetz auf einen tatsächlichen Beteiligungserwerb abzielt, zeigt sich auch daran, dass eine Hinterlegung der erworbenen Beteiligung vorgesehen ist.

Kommt es nicht zu einem Erwerb von Anteilen, sondern bloß zur Auszahlung des Differenzbetrages zwischen dem Verkehrswert und dem Basispreis der Anteile, sind die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Steuerbegünstigung nicht erfüllt. Diesfalls besteht der Vorteil, den der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer zuwendet, eben nicht in einem auf einer Optionsausübung beruhenden verbilligten Erwerb von Beteiligungen, sondern nur in der Auszahlung eines Geldbetrages in Höhe der Kursdifferenz ähnlich einer Prämie.

In dem hier zu beurteilenden Fall ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise kein Erwerb von Kapitalanteilen (Aktien) erfolgt und wurde an den Berufungswerber nur der Differenzbetrag zwischen dem Kurswert und dem Basiswert der Anteile zur Auszahlung gebracht und wurde somit ein Sachverhalt verwirklicht, der nicht vom Anwendungsbereich des § 15 Abs. 1 Z. 15 lit c EStG 1988 umfasst ist.

Die Berufung war aus diesen Gründen als unbegründet abzuweisen."

Im **Vorlageantrag vom 19.04.2012** führte der Bf ergänzend aus:

"Das gegenständliche Optionsprogramm räumte dem Steuerpflichtigen nicht die Möglichkeit ein, zwischen der Barauszahlung des Differenzbetrages zwischen einem bestimmten Aktienschlusskurs und dem Ausübungspreis sowie einem Bezug der Aktien zum Ausübungspreis zu wählen. Der Steuerpflichtige hat daher keine Wahl zwischen einer fiktiven, auf Barauszahlung des Differenzbetrages gerichteten Stock Option und einer auf den tatsächlichen Erwerb der Anteile gerichteten, der Begünstigung des § 3 Abs 1 Z 15 lit c EStG daher grundsätzlich zugänglichen Stock Option. (Der Fall unseres Mandanten ist daher anders als jener vom UFS am 05.01.2006, GZ RV/ 1467-W/05, entschiedene.)

Es ist festzuhalten, dass nach dem Wortlaut der Bestimmung des § 3 Abs 1 Z 15 lit c EStG der Vorteil aus der Ausübung von Optionen auf den Erwerb von Beteiligungen steuerlich begünstigt ist und die Optionsausübung zum Erwerb von Beteiligungen führen muss (vgl. Doralt, EStG7, § 3 Tz 91/20).

Dies trifft auf unseren Mandanten zu, denn er hat Aktien tatsächlich erworben und diese — wenn auch nur für eine sehr kurze Zeit — gehalten. Der Umstand, dass der Arbeitnehmer die erworbene Beteiligung unmittelbar nach dem Erwerb wieder veräußert hat, ist für die Steuerbegünstigung nicht schädlich (vgl. LStR, Rz 901). Es liegt kein Differenzgeschäft —

auch nicht aufgrund einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise — vor. Dessen ungeachtet sind der verbilligte Erwerb von Aktien, deren Weiterverkauf letztlich in der Disposition des Erwerbers liegt (und auch einen Kaufinteressenten bedingt), und die Auszahlung eines Differenzbetrages (auch wirtschaftlich) verschiedene Vorgänge (vgl. UFS 05.01.2006, GZ RV/1467-W/05).

Daran vermag auch die Abwicklung über das sog. same-day-sale-Verfahren nichts zu ändern. Denn bei diesem handelt es sich 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).

Die Hinterlegung der Aktien der erworbenen Beteiligungen bei einem inländischen Kreditinstitut spielt in der Folge nur für den Fall eine Rolle, wo im Rahmen von Optionsprogrammen nicht steuerbegünstigte Vorteile erworben wurden. Solche nicht steuerbegünstigt erworbene Beteiligungen unterliegen erst dann der Besteuerung, wenn sie veräußert werden, das Dienstverhältnis beendet wird, spätestens jedoch nach Ablauf von 7 Jahren nach dem Zeitpunkt der Einräumung der Option, vorausgesetzt, sie wurden bei einem inländischen Kreditinstitut hinterlegt.

(In diesem Fall ist auch ein Nachweis zum Lohnkonto zu nehmen.) Dieses Ergebnis lässt sich im Übrigen auch aus dem in Rz 901 der LStR angeführten Beispiel entnehmen. Unser Mandant hat jedoch im Rahmen des Optionsprogrammes steuerbegünstigte Beteiligungen erworben."

Mit **Vorlagebereicht vom 04.05.2012** wurde die Berufung dem damaligen Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Sachverhalt

Der Bf war im Beschwerdejahr bei der Fa. AD GmbH als Vertriebsmitarbeiter beschäftigt.

Der Berufungswerber behauptete, dass die Firma AD GesmbH (sein Arbeitgeber) jedem Mitarbeiter bei Eintritt in das Unternehmen Vorteile aus der Ausübung von nicht übertragbaren Optionen auf den verbilligten Erwerb von Kapitalanteilen (Aktien der Muttergesellschaft AC Inc., USA) einräume.

Es gebe schriftliche Verträge zwischen der Fa. AD GmbH und den Mitarbeitern über die Einräumung von Aktienoptionen.

Über Vorhalt wurden keine Verträge zwischen der Fa. AD GmbH und dem Bf über die Einräumung von Optionen vorgelegt. Vorgelegt wurden diesbezüglich Musterverträge (AC Stock Option Plan 1996 bzw. ein Muster einer Vereinbarung Stock Option 96. Agreement) der AC Inc.

Es wurde auch eine Auflistung aller gewährten Optionen in den Jahren 2002 bis 2009 vorgelegt, aus der ersichtlich sei, dass allen Mitarbeitern Aktienoptionen eingeräumt worden wären.

Aus dieser Liste ist zu ersehen, dass den einzelnen Mitarbeitern in allen Jahren Optionen auf den Erwerb von Kapitalanteilen (Aktien) in unterschiedlichster Höhe eingeräumt wurden und ist den vorgelegten Unterlagen nicht zu entnehmen, nach welchen Grundsätzen bzw. objektiven Kriterien sich die Höhe der eingeräumten Optionen richtet. So wurden dem Bf Optionen zum verbilligten Erwerb von Aktien für jährlich zwischen 10.000 und 20.000 Stück Aktien eingeräumt, während anderen Dienstnehmern nur Aktienoptionen in geringer Zahl (1000 bis 2.000 Stück jährlich, zum Teil sogar für eine Anzahl von weniger als 100 Stück Aktien) eingeräumt wurden.

Auch kann aus der vorgelegten Liste ersehen werden, dass u.a. zwei in diesem Zeitraum beschäftigten Dienstnehmern überhaupt keine Aktienoptionen eingeräumt wurden. Im gegenständlichen Fall ist laut vorliegenden Unterlagen eine sachlich begründbare Differenzierung hinsichtlich der unterschiedlichen Vorgangsweise bei der Höhe der eingeräumten Aktienoptionen nicht gegeben

Zum Erwerb der Aktien aufgrund der Option und sofortiger Verkauf der Aktien:

In der Beantwortung des Vorhaltes wurde der Sachverhalt so dargestellt, dass der Kauf und Verkauf dieser Aktien über einen Aktienbroker, das ist die Firma RE, elektronisch über das Internet abgewickelt wurde. Der Kauf und Verkauf der Aktien erfolgte über die „Same-Day-Sale Option. Bei der Same-Day-Sale Option gibt man einen gewünschten Verkaufspreis oder den aktuellen Marktwert ein. Sobald dieser erreicht ist, wird die Aktie gekauft und dann gleichzeitig verkauft. Der Gewinn ergibt sich aus der Differenz zwischen dem Zuteilungspreis und dem Verkaufspreis. Der Gewinn wird in Form eines Schecks per Post zugestellt und dann bei der Bank eingereicht. Die Fa. AD GmbH hat sich um die Weiterleitung an die Lohnabrechnung gekümmert und beim Mitarbeiter wurde der entsprechende Lohnsteuerabzug vorgenommen.

Beweiswürdigung

Optionen für alle Arbeitnehmer bzw. bestimmte Gruppen von Arbeitnehmer

In der Berufungsvorentscheidung vom 16.01.2012 wurde vom Finanzamt festgestellt, dass aus der vorgelegten Liste zu ersehen sei, dass u.a. zwei in diesem Zeitraum beschäftigten Dienstnehmern überhaupt keine Aktienoptionen eingeräumt wurden. Diese Feststellung sei auch nach Durchführung von Erhebungen bestätigt worden. Dieser Feststellung wird im Vorlageantrag nichts entgegengehalten. Das Bundesfinanzgericht geht daher von der Richtigkeit dieser Feststellung aus und legt sie der rechtlichen Beurteilung zugrunde.

Auch wurde in der Berufungsvorentscheidung festgestellt, dass

"Aus dieser Liste ist zu ersehen, dass den einzelnen Mitarbeitern in allen Jahren Optionen auf den Erwerb von Kapitalanteilen (Aktien) in unterschiedlichster Höhe eingeräumt wurden und ist den vorgelegten Unterlagen nicht zu entnehmen, nach welchen Grundsätzen bzw. objektiven Kriterien sich die Höhe der eingeräumten Optionen richtet. So wurden dem Bf Optionen zum verbilligten Erwerb von Aktien für jährlich zwischen 10.000 und 20.000 Stück Aktien eingeräumt, während anderen Dienstnehmern nur

Aktienoptionen in geringer Zahl (1000 bis 2.000 Stück jährlich, zum Teil sogar für eine Anzahl von weniger als 100 Stück Aktien) eingeräumt wurden.

Im gegenständlichen Fall ist laut vorliegenden Unterlagen eine sachlich begründbare Differenzierung hinsichtlich der unterschiedlichen Vorgangsweise bei der Höhe der eingeräumten Aktienoptionen nicht gegeben."

Auch gegen diese Sachverhaltsfeststellung wurde im Vorlageantrag nichts Konkretes vorgebracht.

Es konnte daher bei dieser Sachlage keine Sachverhaltsfeststellung getroffen werden, dass der Arbeitgeber den Vorteil allen Arbeitnehmern oder bestimmten Gruppen seiner Arbeitnehmer gewährt hätte.

Same-Day-Sale

Bei dieser Frage schließt sich das Bundesfinanzgericht der Argumentation des Bf im Vorlageantrag an, dass bei Abwicklung über das sog. Same-Day-Sale-Verfahren es sich 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) handelt.

Die Aktien wurden daher tatsächlich erworben und diese — wenn auch nur für eine sehr kurze Zeit — gehalten.

Rechtslage

Steuerbefreiungen

§ 3. (1) Von der Einkommensteuer sind befreit:

15. c) der Vorteil aus der Ausübung von nicht übertragbaren Optionen auf den verbilligten Erwerb von Kapitalanteilen (Beteiligungen) am Unternehmen des Arbeitgebers oder an mit diesem verbundenen Konzernunternehmen 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.

Erwägungen

Für die Steuerfreiheit des Vorteils aus der Ausübung von nicht übertragbaren Optionen auf den verbilligten Erwerb von Kapitalanteilen (Beteiligungen) am Unternehmen des Arbeitgebers oder an mit diesem verbundenen Konzernunternehmen ist - wie oben aus dem Gesetzeswortlaut ersichtlich - Voraussetzung dass,

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

Da zwei Arbeitnehmern keine Optionen eingeräumt wurden, so ist das Tatbestandsmerkmal "Der Arbeitgeber muss den Vorteil allen Arbeitnehmern gewähren" nicht erfüllt.

Die zweite Alternative, dass der Vorteil bestimmten Gruppen seiner Arbeitnehmer gewährt wird ist im vorliegenden Fall ebenso nicht erfüllt.

Bestimmte Gruppen von Arbeitnehmer sind Belegschaften, die sachlich begründet und betriebsbezogen zu einer Gruppe zusammengefasst werden können.

Aus der oben im Sachverhalte angeführten Liste ist zu ersehen, dass den einzelnen Mitarbeitern in allen Jahren Optionen auf den Erwerb von Kapitalanteilen (Aktien) in unterschiedlichster Höhe eingeräumt wurden und ist den vorgelegten Unterlagen nicht zu entnehmen, nach welchen Grundsätzen bzw. objektiven Kriterien sich die Höhe der eingeräumten Optionen richtet. So wurden dem Bf Optionen zum verbilligten Erwerb von Aktien für jährlich zwischen 10.000 und 20.000 Stück Aktien eingeräumt, während anderen Dienstnehmern nur Aktienoptionen in geringer Zahl (1000 bis 2.000 Stück jährlich, zum Teil sogar für eine Anzahl von weniger als 100 Stück Aktien) eingeräumt wurden.

Im gegenständlichen Fall ist laut vorliegenden Unterlagen eine sachlich begründbare Differenzierung hinsichtlich der unterschiedlichen Vorgangsweise bei der Höhe der eingeräumten Aktienoptionen nicht gegeben.

Auch ein **Vertrag zwischen dem Bf und seinem Arbeitgeber**, aus dem die konkreten Voraussetzungen für die Gewährung von Aktienoptionen hervorgehen würde, wurde nicht vorgelegt.

Bei dieser Sachlage kommt das Bundesfinanzgericht zu dem Schluss, dass die Voraussetzung der Steuerbefreiung des § 3 Abs 1 Z 15 lit c EStG 1988 nicht gegeben sind.

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil 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.

Die entscheidungswesentlichen Fragen (ob die Voraussetzungen des § 3 Abs 1 Z 15 lit c EStG 1988 gegeben sind) waren im Wege der Beweiswürdigung zu klären.

Die Entscheidung hängt daher nicht von der Lösung einer Rechtsfrage ab, 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.

Eine Revision ist daher nicht zulässig.

Linz, am 28. August 2017