



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des S O, Adresse1, vom 7. Oktober 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck vom 25. September 2009 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

In einer Beilage zu seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2008 beantragte der Abgabepflichtige die Berücksichtigung folgenden Sachverhalts:

„Mir wurde seitens der deutschen Muttergesellschaft meines Arbeitgebers Optionen auf Aktien der SC AG eingeräumt. Der Vorteil aus der Ausübung dieser Aktienoptionen betrug 2008 68.129,91 € und wurde der vollen Lohnversteuerung unterworfen, d.h. dieser Vorteil ist in den Angaben des Lohnzettels enthalten. Ich beantrage dafür die Steuerbefreiung gem. § 3 Abs. 1 Z 15 li. C EStG.

Einräumungszeitpunkt: 13.01.2006

Ausübungszeitpunkt: 06.05.2008

Abgelaufene Jahre 2,31

Gewinn: 68.129,91 €

Davon steuerfrei: 13.625,98 €"

Im **Vorhalt vom 12. August 2009** ersuchte das Finanzamt um Mitteilung weiterer Angaben:

„Folgende Punkte sind zu beantworten und schriftlich nachzuweisen:

1. Sind die Optionen handelbar oder nicht handelbar?
2. Wie wird vom Arbeitgeber die Voraussetzung „bestimmte Gruppen seiner Arbeitnehmer“ iSd § 3 Abs. 1 Z 15 lit. c EStG 1988 definiert

Welchen Arbeitnehmern ist konkret der Vorteil gewährt worden, welche betriebsbezogenen Gruppenmerkmale sind für diese gegeben (siehe auch die ständige Judikatur des VwGH, wie etwa das Erkenntnis vom 18.10.1995, 95/13/0062)?

Wie lässt sich die Begünstigung der Gruppe gegenüber nicht begünstigten Gruppen sachlich begründen?

3. Sämtliche Vereinbarungen mit dem Arbeitgeber des Antragstellers in Bezug auf die Ausübung der Optionen sind einzureichen.
4. Grundsätzlich hat die Begünstigung des § 3(1) Z 15 lit. c EStG 1988 der Arbeitgeber im Zuge der Lohnverrechnung wahrzunehmen. Warum ist das nicht geschehen?

5. Wurden in den Jahren 2002-2007 tatsächlich Aktien (Beteiligungen) an der SC AG erworben, welche bei einem inländischen Kreditinstitut oder einem anderen Rechtsträger hinterlegt worden sind oder ist es bloß zur Auszahlung des Differenzbetrages zwischen dem Verkehrswert und dem Basispreis der Aktien gekommen?

Nachweis über die Hinterlegung ist zu erbringen.

6. Genaue Angaben über Stückzahl und den tatsächlichen Börsenkurs zum Zeitpunkt der Einräumung (oder ein verbilligter Ausgabepreis) und zum Zeitpunkt der Ausübung der Option sind bekannt zu geben.“

In der **Vorhaltsbeantwortung vom 17. August 2008** führte der Abgabepflichtige aus:

„1. Die Optionen sind nicht handelbar; sie berechtigen den Teilnehmer am „Stock Option/Stock Appreciation Rights Plan“, nach Ablauf einer Sperrfrist von 2 Jahren innerhalb von 8 Jahren Aktien zu einem bestimmten Ausübungspreis zu kaufen. Während ein Teil der erworbenen Aktien unmittelbar nach dem Kauf über die Börse wieder verkauft wird (und damit die Spanne zwischen Optionsausübungspreis und Marktpreis realisiert wird), müssen 15 % des Bruttogewinns aus der gezogenen Option für 12 Monate gehalten werden.

2. An diesem Optionenprogramm nehmen die obersten 3 Management-Ebenen des Konzerns teil. Bei der SC GmbH in G gehört außer mir als Geschäftsführer noch der Werksleiter zu diesem Personenkreis. Die Zugehörigkeit zu einer Managementgruppe erfolgt anhand der Wertigkeit der Aufgabe und der damit verbundenen Verantwortung und wird zentral von der Konzernleitung vorgenommen.

3. In der Beilage übermittle ich Kopien der Einräumungsschreiben der Jahre 2002 bis 2006.

4. Da die Begünstigung gemäß § 3 (1) Z 15 nicht bekannt war, wurde sie nicht im Rahmen der Lohnverrechnung wahrgenommen.

5. Wie Sie den Abrechnungen (22.11.05, 17.03.06, 04.05.06, 13.03.07, 20.03.07, 03.05.07, 04.05.07, 06.05.08) entnehmen können, wurden Aktien erworben („Anzahl übertragene Anteile“), welche in der Folge unter Berücksichtigung der o. a. Sperrfrist veräußert wurden.

6. Auf den einzelnen Abrechnungen können Sie Stückzahl, Ausübungspreis (Kurs zum Zeitpunkt der Einräumung) sowie den Verkaufspreis (Kurs zum Zeitpunkt der Ausübung) ersehen."

Dieser Vorhaltsbeantwortung wurde folgendes **Schreiben der SC GROUP** über die Teilnahme des Berufungswerbers am Optionsplan beigelegt:

„WB, 8. Februar 2006

Teilnahme am Stock Appreciation Rights Plan der SC AG in 2006

Sehr geehrter Herr S ,

wir freuen uns, Ihnen mitteilen zu können, dass Sie als Teilnehmer am Stock Appreciation Rights Plan (SAR-Plan) der SC AG für das Jahr 2006 vom Vorstand der SC AG ausgewählt worden sind. Der von der Hauptversammlung der SC AG beschlossene SAR-Plan ermöglicht die Ausgabe von Aktienwertsteigerungsrechten (SARs) an ausgewählte Führungskräfte, um diese zu motivieren, die konsequente Wertsteigerungspolitik des Unternehmens mitzutragen.

Sie können am Erfolg des Unternehmens, der sich in einer Steigerung des Aktienkurses widerspiegelt, über die Ausübung der SARs partizipieren. Ein SAR stellt dabei zunächst einen Anspruch auf Zahlung der tatsächlich eingetretenen Wertsteigerung dar, die sich aus der Differenz des Kurses bei Gewährung des SAR (Basiskurs) und Ausübung des SAR ergibt. Sie erhalten diese Wertsteigerung dann in Form von SC -Aktien.

SC gewährt Ihnen 2.500 SARs zu einem festgesetzten Basiskurs von Euro 14,51. Ausgabezeitpunkt ist der 13. Januar 2006. Stand des Referenzindex M-DAX zum Ausgabezeitpunkt ist 7.391,78 Index Punkte.

Der Basiskurs ermittelt sich aus dem Durchschnitt der in den letzten 20 Börsenhandelstagen vor dem Ausgabezeitpunkt im Xetra Wertpapierhandelssystem festgestellten Schlusskurse der Aktie der SC AG ohne Berücksichtigung der Erwerbskosten. Der Stand des Referenzindex zum Ausgabezeitpunkt ergibt sich aus dem Durchschnitt des an den letzten 20 Börsenhandelstagen vor dem Ausgabezeitpunkt festgestellten Schlussstands des Referenzindex im Xetra Wertpapierhandelssystem.

Die Broschüre mit einer detaillierten Beschreibung des SAR-Plans sowie der Funktionsweise der SARs ist Ihnen bereits mit dem letztjährigen Angebot zugegangen. Sollten Sie noch weitere Informationen benötigen, so setzen Sie sich bitte mit Frau K, in WB in Verbindung.

Die rechtlich verbindliche Regelung des SAR-Plans können Sie den Bezugsrechtsbedingungen entnehmen, die bei der SC AG oder Ihrem zur SC Gruppe gehörenden Arbeitgeber zur Einsichtnahme zur Verfügung stehen.

Bitte teilen Sie uns bis zum 31. März 2006 durch Zusendung der unterschriebenen Zweitschrift dieses Briefes an Frau KA, mit, ob Sie dieses Angebot zum Bezug von SARs unter Anerkennung der Regelungen des SAR-Plans annehmen.

Wir gehen davon aus, dass der SAR-Plan zur weiteren Wertsteigerung des Unternehmens beitragen wird und sowohl Sie als auch die Aktionäre von der angestrebten Kurssteigerung profitieren können."

Im **Einkommensteuerbescheid 2008 vom 25. September 2008** wurde vom Finanzamt dem Antrag auf Steuerbefreiung des entsprechenden Teils aus dem Gewinn der Aktienoptionen mit folgender Begründung nicht entsprochen:

„Stock Options:

Verschiedene Begünstigungen des § 3 EStG 1988- und somit auch die Begünstigung des § 3 Abs. 1 Z 15 lit. c EStG 1988 für Optionen - kommen nur zur Anwendung, wenn sie allen Arbeitnehmern bzw. bestimmten Gruppen von Arbeitnehmern gewährt werden.

Gem. § 3 Abs. 1 Z 15 lit. c EStG 1988 muss der Vorteil allen Arbeitnehmern oder bestimmten Gruppen von Arbeitnehmern eingeräumt werden. Die leitenden Angestellten eines Unternehmens sind keine Gruppe, ebenso bestimmte Arbeitnehmer, denen eine Belohnung gewährt werden soll. Gruppenmerkmale müssen betriebsbezogen sein. Dies liegt beispielsweise bei folgenden Gruppen vor: alle Innendienst- bzw. Außendienstmitarbeiter, gesamtes kaufmännisches oder technisches Personal, Verkaufspersonal, alle Monteure, alle Arbeitnehmer mit einer Betriebszugehörigkeit von mehr als x-Jahren. Innerhalb aller Arbeitnehmer oder einer Gruppe von Arbeitnehmern kann die Höhe der Option nach objektiven Merkmalen unterschiedlich gestaffelt sein (z.B. im Ausmaß eines %-Satzes des Bruttobezuges).

Der Vorstand der SC AG wählt jedes Jahr die Teilnehmer am Aktienoptionsplan aus. Optionen werden nur an ausgewählte Führungskräfte (nicht an alle) ausgegeben, um diese zu motivieren.

Da das Gruppenmerkmal nicht erfüllt wird, kann die Steuerfreiheit gem. § 3 Abs. 1 Z 15 lit. c EStG 1988 nicht gewährt werden.“

Mit im Wesentlichen **folgender Begründung** erhob der Abgabepflichtige mit Schreiben vom gegen den 5. Oktober 2009 dagegen **Berufung**:

„Grundsätzliches zur Steuerbegünstigung von Stock Options:

§ 3 Abs. 1 Z 15 lit. c EStG sieht für den 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 eine Steuerbegünstigung vor: Der Arbeitgeber muss den Vorteil allen Arbeitnehmern oder bestimmten Gruppen seiner Arbeitnehmer gewähren. Es muss ein bestimmter Zeitraum zur Ausübung der Option vorgegeben sein.

Der Vorteil ist nur insoweit steuerbegünstigt, als der Wert der Beteiligung im Zeitpunkt der Einräumung der Option den Betrag von 36.400,00 € nicht übersteigt.

Der Vorteil ist höchstens im Ausmaß des Unterschiedsbetrages zwischen dem Wert der Beteiligung im Zeitpunkt der Einräumung der Option und dem Wert der Beteiligung im Zeitpunkt der Ausübung der Option steuerbegünstigt. Der steuerbegünstigte Vorteil ist im Zeitpunkt der Ausübung der Option im Ausmaß von 10 % für jedes abgelaufene Jahr nach dem Zeitpunkt der Einräumung der Option, höchstens jedoch im Ausmaß von 50 % steuerfrei.

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob die SC Aktiengesellschaft den im Sachverhalt beschriebenen Vorteil „bestimmten Gruppen seiner Arbeitnehmer“ gewährt hat.

Gruppenmerkmal des § 3 Abs. 1 Z 15 lit. c EStG:

Unter Gruppen von Arbeitnehmern sind generell Gruppen zu verstehen, die nach betriebsbezogenen Merkmalen zusammengefasst werden können zB Angestellte einerseits und Arbeiter andererseits, oder zB (Abgrenzung nach dem Tätigkeitsbereich) Chauffeure, Monteure, Außendienst- oder Innendienstmitarbeiter (vgl Doralt, EStG Kommentar § 3 Tz 69). In Rz 76 der LStR werden leitende Angestellte eines Unternehmens (noch) nicht als Gruppe angesehen; die Rechtsprechung hat aber bereits festgehalten, dass auch bei dieser Abgrenzung eine betriebsbezogene Differenzierung vorliegen kann.

Dem meiner schriftlichen Beantwortung der Ergänzungspunkte beigelegten Schreiben der SC Aktiengesellschaft betreffend der Teilnahme am Aktienoptionsplan ist zu entnehmen, dass die Ausgabe von Optionen auf Aktien der SC Aktiengesellschaft an ausgewählte Führungskräfte erfolgt, um diese zu motivieren. Folglich ist das Finanzamt davon ausgegangen, dass das für die Steuerfreiheit gem. § 3 Abs. 1 Z 15 lit. c EStG erforderliche Gruppenmerkmal nicht betriebsbezogen ist und somit als nicht erfüllt anzusehen ist.

Dem ist jedoch Folgendes entgegenzuhalten:

Das Tatbestandsmerkmal „bestimmten Gruppen seiner Arbeitnehmer“ wird im Gesetz nicht näher definiert. Zur Frage, ob leitende Angestellte eine Gruppe iSd Begünstigung darstellen können, gibt es folgende Rechtsprechung:

Im VwGH-Erkenntnis vom 28.5.2002, 96/14/0019 wird ausgeführt, dass eine Begünstigung für eine bestimmte Gruppe von Arbeitnehmern voraussetzt, dass die unterschiedliche Vorgangsweise sachlich begründbar und nicht willkürlich ist; die Gruppenmerkmale müssen betriebsbezogen sein, um eine unterschiedliche Behandlung zu rechtfertigen. Folglich ist auch im Fall der Gewährung der Begünstigung an leitende Angestellte eine Prüfung der Gruppenmerkmale nach Betriebsbezogenheit und sachlicher Begründbarkeit vorzunehmen. Schließlich kann dem Gesetz nicht entnommen werden, dass leitende Angestellte generell keine Gruppe iSd § 3 Abs. 1 Z 15 EStG darstellen können.

Nach zwei Entscheidungen des UFS (vom 13.6.2006, RV/0305-W/06; UFS vom 4.6.2008, RV/0022-W/07) können auch leitende Angestellte ein betriebsbezogenes Gruppenmerkmal erfüllen. Dies vor allem auch deshalb, da Mitarbeiterbeteiligungen iSd § 3 Abs. 1 Z 15 lit. c EStG in erster Linie für leitende Mitarbeiter in Betracht kommen; wären sie nicht als „Gruppe von Arbeitnehmern“ anzusehen, gingen diese Begünstigungen weitgehend ins Leere. In diesem Sinn hat auch das BMF Mitarbeiterbeteiligungen für leitende Angestellte nicht aus der Begünstigung ausgeschlossen (PüIzI, RdW 1996, 379). Abgelehnt wird von Rechtsprechung lediglich eine Gruppenbildung, die sich an der Organstellung aufhängt.

Im vorliegenden Fall ist zur Betriebsbezogenheit nun Folgendes darzulegen:

Die für das Finanzamt maßgebliche Passage „an ausgewählte Führungskräfte“ in den Schreiben der SC Aktiengesellschaft betreffend der Teilnahme am Aktienoptionsplan der SC Aktiengesellschaft erweckt den Anschein, dass die Auswahl jener Mitarbeiter, denen Aktienoptionen angeboten werden, nach der konkret erbrachten Leistung im Sinne einer besonderen Leistungsprämie erfolgt. Festzuhalten ist, dass diese Schreiben jedoch lediglich eine Information an die entsprechenden Mitarbeiter darstellt. Sie beinhalten keine konkrete Darlegung bzw. kein Auswahlkriterium des Teilnahmekreises am Aktienoptionsplan. Aus diesem Grund kann mE nicht allein aus der Wortfolge „an ausgewählte Führungskräfte“ des Informationsschreibens an die Mitarbeiter auf das fehlende Gruppenmerkmal geschlossen werden. Vielmehr ist auf die konkrete betriebsspezifische Gruppenfindung abzustellen.

Im gegenständlichen Fall hat die Konzernleitung eine Zuteilung der Optionen an die Managementgruppen 1 bis 3, die wiederum durch die Wertigkeit der übertragenen Aufgaben im Rahmen der Betriebsorganisation und der damit verbundenen Verantwortung definiert sind, vorgenommen. Die Zuteilung in die Managementgruppen unterscheidet folglich nach Aufgabeninhalten innerhalb der Betriebsorganisation der SC Aktiengesellschaft und nimmt daher auf die Art der im Betrieb konkret zu verrichtenden Tätigkeit Bedacht. Eine weitere Selektion innerhalb der Managementgruppen 1 bis 3 erfolgt nicht, dh die Zuteilung an alle Mitarbeiter dieser Managementgruppen, unabhängig davon, ob und inwieweit bestimmte Performancevorgaben erfüllt werden.

Ausgehend von der dargelegten betriebsbezogenen und sachgerechten Gruppenbildung ist somit im vorliegenden Fall das für die Gewährung die Steuerbegünstigung des § 3 Abs. 1 Z 15 lit. c EStG für die gewährten Stock Options erforderliche Kriterium der Zuwendung an eine bestimmte Gruppe von Mitarbeitern unzweifelhaft gegeben.“

Der Berufung war eine Bestätigung der SC GROUP vom 10. September 2009 beigelegt:

„Sehr geehrter Herr S ,

Hiermit bestätigen wir Ihnen, dass der Vorstand des SC SE sich das Recht vorbehält seinen, in den SC Management Gruppen 1 — 3 zugeordneten Mitarbeitern, jährlich Aktienoptionen anzubieten. Die Definition der Managementgruppen erfolgt aus unternehmensspezifischen und strategisch wichtigen Gesichtspunkten.

Ist die grundsätzliche Entscheidung zur Vergabe von Aktienoptionen durch den Vorstand entschieden, erfolgt die Zuteilung an allen in den Management Gruppen 1-3 zugeordneten Mitarbeitern, weltweit ohne Begrenzung. Innerhalb dieser Gruppe erfolgt keine individuelle Selektion.“

Mit **14. Oktober 2009** wurde die Berufung vom Finanzamt ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung **dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegt**

Mit **Vorhalt vom 25. April 2011** wurde der Berufungswerber zur Vorlage weiterer Unterlagen, welche im Akt erwähnt wurden (Broschüre mit einer detaillierten Beschreibung des SAR-Plans sowie der Funktionsweise der SARs; Bezugsbedingungen mit den rechtlich verbindlichen Regelungen) aufgefordert, welche mit 28. April 2011 vorgelegt(Kopie) wurden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 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 € 36.400,00 nicht übersteigt.

- Der Vorteil ist höchstens im Ausmaß des Unterschiedsbetrages zwischen dem Wert der Beteiligung im Zeitpunkt der Einräumung der Option und dem Wert der Beteiligung im Zeitpunkt der Ausübung der Option steuerbegünstigt.
- Der steuerbegünstigte Vorteil ist im Zeitpunkt der Ausübung der Option im Ausmaß von 10% für jedes abgelaufene Jahr nach dem Zeitpunkt der Einräumung der Option, höchstens jedoch im Ausmaß von 50% steuerfrei.

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 oder einem anderen Rechtsträger hinterlegt wird.

Der Zweck dieser Begünstigungsvorschrift ist es, einen steuerlichen Anreiz zu bieten, die Arbeitnehmer an den Wertsteigerungen des Unternehmens aus ihrem Einsatz für das Unternehmen teilhaben zu lassen (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz Kommentar, 4. Auflage, § 3, Tz 91/20).

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

Unter "Gruppen von Arbeitnehmern" im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 15 EStG 1988 sind Gruppen zu verstehen, die nach betriebsbezogenen Merkmalen zusammengefasst werden können (vgl. VwGH 5.5.1982, 3003/80), z.B. Angestellte einerseits und Arbeiter andererseits oder z.B. (Abgrenzung nach dem Tätigkeitsbereich) Chauffeure, Monteure, Außendienstmitarbeiter, Innendienstmitarbeiter. Betriebsbezogen ist auch die Differenzierung nach der Beschäftigungsdauer, nach Lehrlingen und ausgelernten Arbeitnehmern oder nach der Möglichkeit eines Provisionsbezuges (vgl. VwGH 18.10.1995, 95/13/0062). Die handelsrechtliche Stellung (Geschäftsführer, Prokurist) ist kein betriebsbezogenes Merkmal (vgl. VwGH 28.5.2002, 96/14/0019). Nicht betriebsbezogen ist auch die Differenzierung nach sozialen Merkmalen, z.B. Arbeitnehmer mit Kindern" oder nach bestimmten Altersgruppen (vgl. VwGH 28.4.1982, 3583/80) oder nach Leistungskriterien (z.B. bei Erreichen bestimmter Zielvorgaben; RdW 2002, 685).

Die Gruppe wird nach betriebsbezogenen Merkmalen bestimmt. Die Begünstigung der Gruppe muss sich gegenüber anderen (nicht begünstigten) Gruppen sachlich rechtfertigen lassen. Auch wenn die Befreiungen als solche sachlich gerechtfertigt sein mögen, sind sie doch

deshalb problematisch, weil die Ausnützung der Steuerbefreiungen nach Z 13, 15 und 16 innerhalb des Betriebes der freien Disposition des Dienstgebers überlassen wird. Eine Steuerbefreiung für Leistungen nur an eine bestimmte Gruppe lässt sich sachlich nur dann rechtfertigen, wenn auch der innerbetriebliche Gleichbehandlungsgrundsatz den Anforderungen des Gleichheitssatzes gerecht wird (dazu Floretta/Spielbüchler/Strasser, Arbeitsrecht I, 73). Der VwGH verlangt die sachliche Begründbarkeit der Differenzierung, die frei von Willkür sein muss (VwGH 5.5.1982, 3003/80) (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz Kommentar, 4. Auflage, § 3, Tz 71).

Dem Gesetz lässt sich nicht entnehmen, dass leitende Angestellte generell keine Gruppe im Sinne des § 3 Abs. 1 Z. 15 EStG 1988 sein können.

Auch das Bundesministerium für Finanzen vertritt nicht die Ansicht, dass leitende Angestellte keine Gruppe im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 15 EStG 1988 sein könnten, zumal sich in den Lohnsteuerrichtlinien 2002 (Rz 76) keine derartige Aussage findet.

Leitende Angestellte können sehr wohl ein betriebsbezogenes Gruppenmerkmal erfüllen. Dies vor allem auch deshalb, da Mitarbeiterbeteiligungen im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 15 lit. c EStG 1988 in erster Linie für leitende Mitarbeiter in Betracht kommen; wären sie nicht als "Gruppe von Arbeitnehmern" anzusehen, gingen diese Begünstigungen weitgehend ins Leere. In diesem Sinn hat auch das BMF Mitarbeiterbeteiligungen für leitende Angestellte nicht aus der Begünstigung ausgeschlossen (Pülzl, RdW 1996, 379). Der VwGH dürfte leitende Angestellte nunmehr als "Gruppe von Arbeitnehmern" anerkennen (VwGH 28.5.2002, 96/14/0019).

Danach schließt der VwGH zwar Geschäftsführer und Prokuristen alleine als "Gruppe" aus, weil es sich dabei nur um eine Abgrenzung nach der handelsrechtlichen Stellung handelt; so etwa könne dem Verkaufspersonal die Prokura erteilt sein, auch wenn es nicht leitend tätig ist, Geschäftsführer könnten im Innenverhältnis nur als Abteilungsleiter tätig sein, während andere Abteilungsleiter nicht einmal die Prokura haben.

Im vorliegenden Fall werden die Bedingungen und der Personenkreis für den Optionsplan folgendermaßen umschrieben:

1. In der „General Information for Participations in the SC Group SAR-Plan 2005 Management Group I, II und III“ steht:

„Der Incentive-Plan für das Senior-Management

Was ist ein SAR-Plan?

Als Vergütung für besondere Leistungen bietet SC ausgewählten Führungskräften die Teilnahme an einem SAR-Plan. Ziel ist, Sie als Top-Führungskraft in angemessener Weise an der langfristigen Wertsteigerung des Unternehmens zu beteiligen.

Im Rahmen dieses Incentiveprogramms werden Ihnen als Teilnehmer Aktienwertsteigerungsrechte (SAR = Stock Appreciation Rights) gewährt. SARs berechtigen den Teilnehmer zum Bezug von Aktien der SC, sofern der Aktienkurs bestimmte Wertsteigerungsziele erreicht hat.

Ihr Vorteil

Sie profitieren als Teilnehmer des SAR-Plans an nachhaltiger Wertsteigerung der SC Aktie. Ein SAR bedeutet den Anspruch auf Auszahlung der Wertsteigerung zwischen dem Basiskurs bei Gewährung und dem Kurs bei Ausübung der SAR. Diese Differenz erhalten die Teilnehmer in Form von SC Aktien

Teilnehmerkreis

Die Teilnahme am SAR-Plan ist auf den Vorstand und die drei obersten Führungsebenen begrenzt; diese Gruppe umfasst weltweit etwa 150 Führungskräfte.

Plan-Zeitraum

Der SAR-Plan 2005 ist auf eine Dauer von fünf Jahren angelegt. Von 2005 bis 2009 werden ausgewählten Führungskräften innerhalb zeitlich festgelegter Bezugsfenster jährliche Tranchen an SAR gewährt. Dies erfolgt als freiwillige Leistung seitens SC. Das heißt, aus ein- oder auch mehrmals gewährten SAR lassen sich für die Zukunft keine weiteren Rechte ableiten.

Laufzeit der SAR

Die SAR haben eine Gesamtlaufzeit von zehn Jahren ab dem Tag, der auf den Gewährungstag folgt. Danach verfallen sie entschädigungslos.

Voraussetzungen

Die ausgewählten Führungskräfte werden über das Instrument SAR bei einer wesentlichen Kurssteigerung der SC Aktie am Unternehmenserfolg beteiligt. Die Ausübung der SAR knüpft sich deshalb an die Erreichung konkreter Erfolgsziele: Das vorrangige Erfolgsziel ist die Steigerung des Kurswertes der SC Aktie um 15% gegenüber dem festgelegten Basiskurs am Gewährungstag der SAR. Daneben steht als weiteres Erfolgsziel die Kursentwicklung der SC Aktie im Vergleich zu der Entwicklung des M-DAX."

In den „Bedingungen für den Stock Appreciation Rights Plan (SAR-Plan)“ ist zur Verwaltung und Durchführung des SAR-Plans Folgendes festgelegt:

„2.1 Vorstand

Der Vorstand ist durch die Hauptversammlung vom 30. April 2004 ermächtigt worden, den SAR-Plan für alle Plan-Teilnehmer durchzuführen, die nicht Mitglieder des Vorstands der SC AG sind. Der Vorstand ist vorbehaltlich von Zustimmungsvorbehalten des Aufsichtsrats, berechtigt,

die Führungskräfte auszuwählen, die am SAR-Plan teilnehmen,

die Anzahl der den jeweiligen Führungskräften zu gewährenden SAR festzusetzen,

die Regelungen des SAR-Plans, dessen Durchführung für die Plan-Teilnehmer (mit Ausnahme der Vorstände) sowie die Auslegung der SAR-Vereinbarung verbindlich festzulegen,

alle weiteren Festlegungen zu treffen und Handlungen vorzunehmen, die der Vorstand für die Durchführung des SAR-Plans für notwendig oder zweckmäßig erachtet,

dem Aufsichtsrat Vorschläge zur Änderung des SAR-Plans zur Beschlussfassung vorzulegen, um einen Gleichlauf der Bedingungen des SAR-Plans für Vorstände und Führungskräfte sicherzustellen.

2.2. Aufsichtsrat

Der Aufsichtsrat der SC AG ist durch die Hauptversammlung vom 30. April 2004 ermächtigt worden, den SAR-Plan für den Vorstand durchzuführen. Er kann die Durchführung dem Personalausschuss oder einem anderen Ausschuss („Ausschuss“) übertragen, dessen Beschlüsse mit der Mehrheit seiner Mitglieder gefasst werden. Soweit dem Aufsichtsrat in diesem SAR-Plan bestimmte Aufgaben, Rechte und Pflichten übertragen bzw. eingeräumt werden, werden diese Aufgaben, Rechte und Pflichten durch den Ausschuss wahrgenommen, soweit dieser von dem Aufsichtsrat mit der Wahrnehmung solcher Aufgaben, Rechte und Pflichten beauftragt ist.

Der Aufsichtsrat ist berechtigt,

- die Vorstände auszuwählen, die am SAR-Plan teilnehmen,
- die Anzahl der dem jeweiligen Vorstand zu gewährenden SAR festsetzen,
- die Regelungen des SAR-Plans, dessen Durchführung für die am SAR-Plan teilnehmenden Vorstände sowie die Auslegung der SAR-Vereinbarung verbindlich festzulegen,
- alle weiteren Festlegungen zu treffen und Handlungen vorzunehmen, die der Aufsichtsrat für die Durchführung des SAR-Plans für notwendig oder sinnvoll erachtet.“

Wie oben dargestellt wurde, besteht für eine Gruppe von Arbeitnehmern im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 15 lit. c EStG 1988 die Anforderung, dass es sich um eine Gruppe handelt, die nach betriebsbezogenen Merkmalen anhand der ausgeübten Tätigkeit auf sachlich begründbare Weise zusammengefasst werden kann.

Der Kreis der Teilnahmeberechtigten am Stock Option Plan der SC umfasste nach deren Auskunft "neben dem Vorstand des Unternehmens Angehörige der drei obersten Führungsebenen" bzw. auch als „Management Gruppen I, II und III“ bezeichnet. Wer zu den

obersten drei Führungsebenen gehört steht offensichtlich nicht von vornherein fest, sondern wird erst vom Vorstand festgelegt. Dieser Personenkreis gehört zur Großgruppe der Angestellten. Eine Differenzierung innerhalb dieser Großgruppe muss aber durch die Art der im Betrieb verrichteten Tätigkeit begründet sein, um sich sachlich rechtfertigen zu lassen.

Die Festlegung der Personen, welche zu diesen Managementgruppen gehören bzw. die Auswahl jener Personen, welche zur Teilnahme am SAR-Plan eingeladen werden, erfolgt je nach Managementebene durch den Aufsichtsrat (für Vorstandsmitglieder) oder durch den Vorstand (für die anderen Managementebenen). Diese wählen die teilnehmenden Personen aus. Sie legen fest, ob jemand einmal oder mehrmals am SAR-Plan teilnehmen kann und setzen die Anzahl der SARs fest, die der Einzelne bekommt. Lt. den vorgelegten Unterlagen gibt es außer dem Merkmal „oberste drei Führungsebenen“ kein weiteres Kriterium an das der Vorstand bei der Auswahl der durch SARs begünstigten Personen gebunden ist. Wobei festzuhalten ist, dass nach den Ausführungen im Schreiben vom 10. September 2009, wonach „unter allen vom Vorstand für die Vergabe von Aktienoptionen zugeordneten in den Management Gruppen 1 – 3 zugeordneten Mitarbeitern innerhalb dieser Gruppe keine individuelle Selektion stattfindet“, es so zu sehen ist, dass durch die an keine weiteren Kriterien gebundene Entscheidung durch den Vorstand offensichtlich erst die Festlegung erfolgt, wer den Managementgruppen 1 – 3 angehört. In dem eben genannten Schreiben ist weiters angeführt, dass die Definition der Managementgruppen aus unternehmensspezifischen und strategisch wichtigen Gesichtspunkten erfolgte. Diese Aussage lässt sich anhand der vorgelegten Bedingungen für den SAR-Plan in keiner Weise verifizieren. Dort ist nur davon die Rede, dass der Vorstand berechtigt ist – vorbehaltlich von Zustimmungsvorbehalten des Aufsichtsrates – die Führungskräfte auszuwählen, die am SAR-Plan teilnehmen und die Anzahl der den jeweiligen Führungskräften zu gewährenden SAR festzusetzen. Eine Bindung an irgendwelche weitere Kriterien ist nicht zu erkennen.

Dass alle vom Vorstand ausgewählten Personen ohne weitere individuelle Selektion die SARs bekommen ist keine Besonderheit mehr, sondern das Ergebnis des Auswahlprozesses. Eine Bindung des Vorstandes an irgendwelche konkrete unternehmensspezifische Kriterien bei der Auswahl der begünstigten Personen ist jedoch nicht ersichtlich. Im Ergebnis ist die Gruppe der SARs Empfänger eine mehr oder weniger willkürlich vom Vorstand festgelegte Gruppe von Personen aus der Gruppe der Angestellten.

Eine durch betriebliche Merkmale bestimmte Rechtfertigung dafür, dass innerhalb der Großgruppe der Angestellten nur diese, nicht aber auch andere Angestellte am Unternehmenserfolg beteiligt werden, etwa ein Ausgleich den Teilnahmeberechtigten gegenüber den Angestellten anderer Hierarchieebenen zu Teil werdender

Ungleichbehandlungen (wie dies etwa im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 18.1.1995, 95/13/0062, bei den auf Grund nur organisatorischer Tätigkeit um den Erwerb von Provisionsansprüchen gebrachten Außendienstmitarbeitern der Fall war), liegt nicht vor.

Die Arbeitgeberin des Bw. wollte eine zusätzliche Vergütung in Form einer Option auf den verbilligten Erwerb von Aktien eindeutig nur Mitarbeitern ab einer bestimmten Hierarchieebene zuwenden.

Ein Auswahlverfahren, das wie in der konkreten Art und Weise zu einer Einschränkung der Teilnahmemöglichkeit am Stock Option Plan auf den Vorstand und diverse andere Angehörige der obersten drei Führungsebenen führt, kann nicht als betriebsbezogene Differenzierung innerhalb der Großgruppe der Angestellten angesehen werden.

Die vom Stock Options Plan der SC Group umfasste Gruppe "Vorstand und Angehörige der obersten drei Führungsebenen " ist folglich keine durch betriebsbezogene Merkmale bestimmte Gruppe von Arbeitnehmern im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 15 lit. c EStG 1988.

Die Berufung war daher abzuweisen.

Linz, am 10. Mai 2011