



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., AdresseBw., vertreten durch Stb., vom 18. Oktober 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr, vertreten durch Monika Pusch, vom 12. August 2005 betreffend Einkommensteuer 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber erzielte im Jahr 2004 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Mit Einkommensteuerbescheid vom 12. August 2005 wurde die Einkommensteuer nach den erklärten Einkünften festgesetzt. Im übermittelten Lohnzettel sind keine Begünstigungen für Stock Options enthalten.

Mit Schreiben vom 19. Oktober 2005 wurde gegen obigen Bescheid Berufung eingereicht wie folgt:

Im Bescheid sei der § 3 Abs. 1 Z 15 lit c EStG 1988 für die im Jahr 2004 vorgenommene Stock Option Inanspruchnahme nicht berücksichtigt worden. Ausdrücklich werde hier darauf hingewiesen, dass dies von der lohnauszahlenden Stelle der AG auf Grund einer steuerlichen Rechtsauskunft des Finanzamtes für den 23. Bezirk Wien erfolgt sei.

Es werde beantragt, entsprechend der Beilage 1 den § 3 Abs. 1 Z 15 lit c EStG 1988 anzuwenden und die Bemessungsgrundlage der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit um

6.553,00 € zu kürzen.

Die im Lohnzettel 2004 ausgewiesenen Bezüge würden in der Bemessungsgrundlage im Ausmaß von 467.049,00 € Bezüge aus Stock Option Plänen enthalten, die jedoch voll versteuert seien.

Es sei von der lohnauszählenden Stelle AG der § 3 Abs. 1 Z 15 lit c EStG 1988 nicht angewendet worden, da wie erwähnt laut Auskunft des Finanzamtes für den 23. Bezirk in Wien "leitende Angestellte" nicht als Gruppe anzuerkennen seien.

Nach der hier vertretenen Rechtsauffassung sei der § 3 Abs. 1 Z 15 lit c EStG 1988 anwendbar, weil sich die einschränkende Auslegung des Finanzamtes für den 23. Bezirk, die auch im Lohnsteuerprotokoll 2001 zu finden sei, nicht aus dem Gesetz und einer hier anzuwendenden teleologischen Betrachtungsweise ergebe.

Doralt betone ausdrücklich, dass sich aus dem Gesetz die Auffassung aus dem Lohnsteuerprotokoll nicht entnehmen lasse. "Auch leitende Angestellte erfüllen ein betriebsbezogenes Gruppenmerkmal (ausdrücklich offen gelassen im Erkenntnis das VwGH vom 18.10.1995, 95/13/0062). Insbesondere Mitarbeiterbeteiligungen iSd § 3 Z 15 lit b und c EStG 1988 kommen in erster Linie für leitende Mitarbeiter in Betracht; wären sie nicht als "Gruppe von Arbeitnehmern" anzusehen, gingen diese Begünstigungen weitgehend ins Leere." (Doralt, § 3 Tz 72)

Betrachte man die wissenschaftliche Literatur zu Stock-Options-Plänen, werde deutlich, dass derartige Fragestellungen in der Principal-Agent-Theorie behandelt würden. *"Die aus der Trennung von Eigentum und Kontrolle resultierenden Konflikte in Unternehmen werden in der Betriebswirtschaftslehre als Principal-Agent-Problematik diskutiert."* (Achleitner/Wichels, Stock-Options-Pläne als Vergütungsbestandteil wertorientierter Entlohnungssysteme. Eine Einführung, in: Ann-Kristin Achleitner/Peter Wollmert Stock Options, Stuttgart 2000, S. 6).

Achleitner/Wichels würden hervorheben:

"Im Rahmen der wertorientierten Unternehmensführung besteht die wichtigste Aufgabe von Führungskräften in der Wertsteigerung des Unternehmens. Es ist aber durchaus möglich, dass in manchen Situationen die Ziele des Managements von denen der Anteilseigner abweichen. Hauptmerkmal einer Marktwirtschaft ist, dass eine effiziente Ressourcenallokation durch eine Maximierung der individuellen Eigeninteressen zustande kommt. Theoretisch wird die Integration von Stock Options als variable Vergütungsbestandteile in das unternehmerische Entlohnungssystem daher mit Interessenkonflikten zwischen den Unternehmenseignern und dem Management begründet, da zwischen diesen keine natürliche Kongruenz besteht."

Dabei sei – hier schließe sich der Kreis zur angeführten juristischen Interpretation von Doralt - "eine ganz wesentliche Aufgabe der Stock Options...die Überwindung des Principal-Agent-Konflikts". (Roither, Stock Options. Mitarbeiteraktienoptionen im Bilanz- und Steuerrecht, Wien

2003, S.121). Daher seien gerade und jedenfalls für diese Steuerbegünstigung, die der Gesetzgeber geschaffen habe, leitende Angestellte eine Gruppe.

Beigelegt wurde eine Berechnung der begünstigten Einkünfte mit 6.553,35 €, somit einer Steuerersparnis in Höhe von 3.276,68 €.

Weiters ist aktenkundig eine Anfrage der Amtspartei an das Finanzamt Wien 1/23, in dem eine Berichtigung des Lohnzettels in den Raum gestellt wurde.

Mit Schreiben vom 15. November 2005 wurde von obiger Seite wie folgt Stellung genommen: Unter Gruppen von Arbeitnehmern seien objektiv abgrenzbare Großgruppen, wie z.B. alle Außendienstmitarbeiter, alle Innendienstmitarbeiter, das gesamte kaufmännische oder technische Personal oder alle Arbeitnehmer, die eine bestimmte Anzahl von Jahren im Betrieb verbracht hätten, zu verstehen.

Die Gruppenmerkmale müssten betriebsbezogen sein (VwGH vom 5.5.1982, 13/3005/80, oder vom 18.10.1995, 95/13/0062). Die leitenden Angestellten eines Unternehmens als solche seien somit keine Gruppe. Die Begünstigung des § 3 Abs. 1 Z 15 lit c EStG 1988 komme daher nicht zum Tragen. Der Lohnzettel 2004 werde von Seiten des Betriebsstättenfinanzamtes des Arbeitgebers nicht iSd Antragstellung des Berufungswerbers bzw. dessen steuerlicher Vertretung korrigiert.

Am 12. Dezember 2005 wurde obige Berufung dem UFS zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Ergänzungsvorhalt vom 28. August 2006 wurde die obige Anfrage samt Beantwortung dem Berufungswerber im Rahmen des Parteiengehörs übermittelt, sowie folgende Fragen gestellt:

1.

Laut Berufungsschrift würde die Nichtberücksichtigung der Begünstigung im gegenständlichen Lohnzettel auf einer Rechtsauskunft des Finanzamtes 1/23 fußen.

Man werde nun ersucht, die diesbezügliche Anfrage samt Beantwortung zu übermitteln.

2.

Wie werde vom Arbeitgeber die Voraussetzung "bestimmten Gruppen seiner Arbeitnehmer" iSd § 3 Abs. 1 Z 15 lit c EStG 1988 definiert?

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

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

3.

Sämtliche Vereinbarungen mit dem Arbeitgeber des Berufungswerbers in Bezug auf die Ausübung der Optionen würden einzureichen sein.

Mit Schreiben vom 19. September 2006 wurde wie folgt geantwortet:

Es würden folgende Unterlagen übersendet werden:

zu 1.

Anfrage an das Finanzamt samt Beantwortung der Anfrage

zu 2.

Unterlagen, nach welchem System die Mitarbeiter für Stock Option ausgewählt werden würden.

zu 3.

Informationen, erhalten von der AG mit dem Titel "Stock Option Plan 2002 samt Zusatzinformationen".

Beigelegt wurde ein Schreiben der AG an das Finanzamt, lautend wie folgt:

Es hätte die AG 2001 den 4 Vorständen und 28 leitenden Angestellten im Konzern einen Stock Option Plan angeboten. Alle Vorstände und 18 leitenden Angestellten hätten das Angebot angenommen. 8 Teilnehmer hätten im November und Dezember 2003 einen Gewinn realisiert. Es werde um Bestätigung der Rechtsansicht ersucht, dass die Steuerbegünstigung gemäß § 3 Abs. 1 Z 15 lit c EStG 1988 nicht angewendet werden könne, da laut Lohnsteuerrichtlinien dieser Personenkreis keine "bestimmte Gruppe von Arbeitnehmern" sei.

Laut Vermerk des Finanzamtes vom 10. Dezember 2003 würde obige Rechtsansicht richtig sein, in den LStRL 2002, Rz 76, werde eindeutig klargestellt, dass die leitenden Angestellten eines Unternehmens keine Gruppe seien.

Weiters wurde beigelegt ein Auszug des internen Schriftverkehrs der AG. Die für die Berufungsentscheidung wesentlichen Teile ergeben sich wie folgt:

Stock Option Plan 2002

Durchschnittskurs der AG Aktie Mai 2002: 100,90 €

Anzahl der Aktien für Eigeninvestment von:

Mitglieder des Vorstandes	Leitende Angestellte und Geschäftsführer
25% = 149 Aktien oder	50 Aktien oder
50% = 298 Aktien oder	100 Aktien oder
75% = 446 Aktien	149 Aktien möglich.

Beiliegend ist auch ein Leerformular mit der Überschrift "Änderung von Beteiligungen von Organmitgliedern und leitenden Angestellten gemäß § 91a BörseG".

Zusätzlich wurde beigelegt ein Teil eines Schreibens der AG, Personalabteilung, wie folgt:

"Anbei finden Sie wie gewünscht eine Namensliste aller Arbeitnehmer, welche Stock Options erhalten haben..... des Weiteren sende ich Ihnen ausführliche Unterlagen zum Thema Stellenbewertung Hay zu. Diese Unterlagen basieren auf den klassischen Einführungsschulungen, die Hay für die entsprechenden Experten weltweit abhält.

In Ergänzung darf ich nochmals wie folgt Stellung nehmen:

Hay stellt das weltweit verbreitetste innerbetriebliche System zur Bewertung von Stellen dar. Diese werden immer in einzelnen Gruppen oder Stellenfamilien dargestellt und implizieren neben der Gehaltsfindung auch typisch statusorientierte monetäre und non-monetäre Elemente (z.B. ob jemand ein Dienstauto erhält und wenn ja auf die Unterscheidung der Größen die Entscheidung über Art und Größe eines Büroraumes, die Dimension von Bonuszahlungen und eben auch von Stock Options oder Mitarbeiteraktien). Wie Sie an beiliegenden Namenslisten ersehen können, wurden die Hay-Stufen 10 bis 12 der AG, die so genannten Executives oder auch Direktoren des Unternehmens, in einer Gruppe zusammengefasst und erhalten seit dem Jahr 2000 die entsprechenden Stock Options. Dies ist eine international durchaus übliche Zielgruppe und wir finden sie in ähnlicher Form auch in vergleichbaren Unternehmen in Österreich.

Das Hay-System ist wie gesagt das verbreitetste internationale System zur Stellenbewertung und wird in sehr vielen großen internationalen Konzernen entweder eins zu eins umgesetzt, so etwa bei.... Ziel ist es überall, Stellengruppen zu schaffen, die sich nach Verantwortung unterscheiden und damit bestimmte Gehaltsbestandteile zu verknüpfen."

Aus den die Hay-Bewertungsmethode betreffenden Unterlagen ist folgender Auszug für die Berufungsentscheidung relevant:

Bewertungskriterien		
Wissen	Fachwissen	
	Management-Wissen	
	Umgang mit Menschen	WI-Punkte
Denkleistung	Denkrahmen	
	Denkanforderung	DL-Punkte
Verantwortungswert	Handlungsfreiheit	
	Größenordnung	
	Einfluss auf Endergebnisse	VW-Punkte

		= Stellenwert
--	--	---------------

Mit Schreiben vom 19. September 2006 wurden obige Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens der Amtspartei zur Stellungnahme übersendet.

Eine solche wurde jedoch nicht eingereicht.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 3 Abs. 1 Z 15 lit c EStG 1988 ist von der Einkommensteuer befreit:

"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 "36.400,00 €" 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 der Arbeitgeber AG den Vorteil "bestimmten Gruppen seiner Arbeitnehmer" gewährt hat. Laut Sachverhalt wurde dieser dem Vorstand und den leitenden Angestellten angeboten.

Dieses Tatbestandsmerkmal wird im Gesetz nicht näher definiert, war aber bereits Problemstellung in diversen Verfahren vor dem VwGH.

Des Weiteren findet sich die Umschreibung "bestimmten Gruppen seiner Arbeitnehmer" in verschiedenen Bestimmungen des EStG 1988. Nach Hofstätter /Reichel, ESt-Kommentar, § 3, Tz 20.1, gibt es keinen Grund, aus dem angenommen werden könnte, der Gesetzgeber hätte diesem Begriff unterschiedliche Bedeutungen beigemessen.

Wie etwa im Erkenntnis vom 28.5.2002, 96/14/0019 (oder auch vom 5.5.1982, 13/3003/80), ausgeführt, setzt eine Begünstigung für eine bestimmte Gruppe von Arbeitnehmern voraus, dass *"die unterschiedliche Vorgangsweise sachlich begründbar und nicht willkürlich ist; die Gruppenmerkmale müssen betriebsbezogen sein, um eine unterschiedliche Behandlung zu rechtfertigen"*.

Im Erkenntnis vom 28.5.2002, 96/14/0019, wird zusätzlich darauf verwiesen, dass die handelsrechtliche Stellung als solche nicht als betriebsbezogenes Gruppenmerkmal anzusehen ist.

Es ist folglich davon auszugehen, dass die Einstufung von "leitenden Angestellten" als Gruppe weder von vornherein ausgeschlossen ist, noch generell gegeben.

Auch im Fall der Gewährung der Begünstigung an alle leitenden Angestellten ist eine Prüfung der Gruppenmerkmale nach Betriebsbezogenheit und sachlicher Begründbarkeit vorzunehmen.

Im vorliegenden Fall ist auf die diesbezügliche Fragestellung im Ergänzungsvorhalt vom 28. August 2006 nicht näher eingegangen worden. Verwiesen wurde lediglich auf das Hay-Stellenbewertungsverfahren. Die Einstufung nach dem Hay-Verfahren gibt offenbar den Ausschlag für die angebotenen Vorteile, die "Hay-Stufen 10 bis 12" wurden zu einer "Gruppe" zusammengefasst.

Aus den eingereichten Zusatzinformationen geht hervor, dass diese dem "Vorstand und den leitenden Angestellten" offeriert wurden.

Der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 23.3.1982, 81/14/0085, festgestellt, dass unter einer "bestimmten Gruppe von Arbeitnehmern iSd EStG 1972 **jedenfalls nicht "nur die Vorstandsmitglieder, nur die Geschäftsführer oder nur die leitenden Angestellten" zu verstehen sind.**

Abzuleiten daraus ist, dass eine Abgrenzung nach Hierarchieebene **nicht** als betriebsbezogenes Gruppenmerkmal einzustufen ist.

Gerade eine solche Einstufung der Arbeitnehmer wird durch das Hay-Stellenbewertungssystem vorgenommen. Laut Schreiben der AG sei es "*Ziel, Stellengruppen zu schaffen, die sich nach der Verantwortung unterscheiden und damit bestimmte Gehaltsbestandteile zu verknüpfen*"

Die Bewertungskriterien Wissen, Denkleistung und Verantwortungswert können auf sämtliche Mitarbeiter eines Unternehmens angewandt werden. Die Anzahl der erreichten Punkte ergibt den "Wert" der Position des Arbeitnehmers.

In der Erzielung einer bestimmten Anzahl von Punkten liegt jedoch keine sachlich gerechtfertigte Unterscheidung nach betriebsbezogenen Gruppenmerkmalen.

Es wird darin keinerlei Bezug genommen auf Aufgabeninhalte oder die konkret im Betrieb verrichtete Tätigkeit, somit liegt keine sachliche Differenzierung iSd oben zitierten Judikatur vor (siehe auch UFS vom 13.6.2006, RV/0305-W/06 oder vom 5.1.2006, RV/1467-W/05).

Die Gesamtpunkteanzahl kommt zustande durch Aufsummieren der in den einzelnen Bewertungskriterien erzielten Punkte.

Für den Senat ist daraus keine Abgrenzung nach sachlichen Kriterien erkennbar, auch vom

Berufungswerber wurde eine solche nicht dargelegt.

Die eingereichten Unterlagen lassen nicht erkennen, aufgrund welcher konkreten Merkmale – abgesehen von der Einstufung nach Hay – für die Auswahl als Begünstigter wesentlich waren. Dass in der Überwindung des Principal-Agent-Konfliktes eine sachliche Abgrenzung liegen könnte, kann aus den eingereichten Unterlagen nicht entnommen werden.

Die Punkteerreichung nach Hay ist von den angeführten drei Kriterien abhängig. Der Verantwortungswert ist jedoch nur einer davon und ist daher nicht alleine maßgeblich für die "Höhe" der Einstufung. Nur dieses Kriterium (siehe auch den Unterpunkt "Einfluss auf Endergebnisse") wäre allerdings geeignet, diejenigen Personen, die direkten Einfluss auf den Unternehmenserfolg haben, herauszufiltern und somit eine Begründung mit dem Principal-Agent-Konflikt zu rechtfertigen.

Die Berufung war folglich als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 4. Oktober 2006