



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch WT, vom 25. Februar 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz vom 9. Februar 2009 betreffend Einkommensteuer 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird im Umfang der Berufungsvorentscheidung vom 11.3.2009 zu Ungunsten der Berufungswerberin abgeändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerberin, nachfolgend Bw abgekürzt, wurden in den Jahren 2002 bis 2005 nicht übertragbare Optionen zum Erwerb von Aktien an der arbeitgeberischen Gesellschaft eingeräumt. Der Optionsplan wurde vom Arbeitgeber entwickelt, um die Teilnehmenden für die erfolgreiche Wertsteigerung des arbeitgeberischen Unternehmens zu belohnen. Durch die eingeräumte Option erhielt die Bw das Recht, innerhalb bestimmter Fristen eine bestimmte Anzahl von Aktien des Arbeitgeber zu einem Festpreis zu erwerben. Der optional fixierte Festpreis entsprach dem durchschnittlichen Kurs der arbeitgeberischen Aktien im Zeitpunkt der Optionseinaröumung. Die Bw übte die eingeräumte Option im Streitjahr (zum Teil) aus und erzielte bei daran anschließenden Verkäufen einen Gewinn von 168.116,59 CHF (Differenz zwischen Festpreis bzw Options-Zuteilungs-Preis einerseits und Verkaufspreis bzw Marktwert bei Optionsausübung andererseits). Einen Teil davon (31.049,31 CHF) behandelte das Finanzamt entsprechend den Angaben und Berechnungen des Vertreters der Bw als gemäß

§ 3 Abs. 1 Z 15 lit. c EStG steuerfrei, den Rest (CHF 137.067,28 = 86.352,40 €) als - unter entsprechender Anrechnung der schweizerischen Quellensteuer - steuerpflichtig.

Die Bw erhab Berufung. In ihr begehrte sie die Kürzung der dem angefochtenen Bescheid zugrunde liegenden Bemessungsgrunde um den Betrag von 86.352,40 € sowie die entsprechende Reduzierung der angerechneten Quellensteuer. Begründend führt sie nach Darstellung des Sachverhaltes sinngemäß aus, bei den erzielten Kursgewinnen handle es sich nicht um einen lohnwerten Vorteil. In dem Zeitpunkt, in welchem ihr die Option eingeräumt worden sei, habe der angebotene Festpreis genau dem geltenden Aktienkurs entsprochen. Wenn ihr das Recht eingeräumt werde, Aktien zu einem bestimmten Preis kaufen zu können, der genau dem Marktwert entspreche, wenn sie also genau den aktuellen Preis zahlen müsse, wo solle da der lohnwerte Vorteil sein. Deshalb habe die Versteuerung der Kursgewinne zu unterbleiben.

Das Finanzamt erließ eine Berufungsvorentscheidung. In ihr wies es die Berufung mit der Begründung als unbegründet ab, es werde nicht bestritten, dass die Bw 2002 keinen lohnwerten Vorteil erworben habe, jedoch sei ein solcher bei Ausübung der Option im Jahr 2006 entstanden und ihr zugeflossen. Dies werde auch durch die Besteuerung seitens des schweizerischen Arbeitgebers untermauert. Weiters änderte das Finanzamt den angefochtenen Bescheid geringfügig zu Ungunsten der Bw ab. Dies mit der Begründung, die in Anspruch genommene Befreiungsbestimmung gelte nur insoweit, als der Wert der Beteiligung im Zeitpunkt der Einräumung der Option den Betrag von 36.400 € pro Kalenderjahr nicht übersteige. Da hinsichtlich des Jahres 2005 die genannte Grenze überschritten worden sei, seien die steuerbefreiten Kursgewinne anteilig zu kürzen.

Die Bw wandte sich gegen den Standpunkt des Finanzamtes mit Vorlageantrag. In ihm wiederholte sie zunächst ihr Berufungsvorbringen. Ergänzend brachte sie vor, das Finanzamt irre, wenn es meine, dass im Zeitpunkt der Zusage der Option kein Wirtschaftsgut entstanden sei. Selbstverständlich sei ein Wirtschaftsgut geschaffen worden, und zwar eines, das ihr erhebliche Einkünfte gebracht habe. Das Wirtschaftsgut sei im Zeitpunkt der Zusage geschaffen worden, da sie nach freien Stücken über das Einlösen der Option entscheiden habe können. Der Vorteil sei also im Moment der Zusage gewährt worden. Genau in diesem Zeitpunkt sei der Zufluss zu unterstellen. Genau für diesen Zeitpunkt stelle sich die Frage nach dem Wert des geldwerten Vorteils. Da aber in diesem Zeitpunkt nur das Recht zum Erwerb zu einem Kaufpreis eingeräumt worden sei, der genau dem damals aktuellen Kurs entsprochen habe, sei der Vorteil mit Null anzusetzen. Das Verlagern in ein beliebiges, vom Übergang der wirtschaftlichen Verfügungsmacht abweichendes Wirtschaftsjahr sei unzulässig.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist die Rechtsfrage, ob einem Arbeitnehmer bereits aus der Einräumung einer Option zum Erwerb arbeitgeberischer Aktien zu einem Festpreis ein Vorteil aus dem Dienstverhältnis erwächst oder ob sich dieser konkret erst bei Ausübung der Option ergibt. Diese Frage wurde vom Verwaltungsgerichtshof (VwGH 15.12.2009, 2006/13/0136) im Sinne der erstinstanzlich vertretenen Rechtsmeinung gelöst. Der VwGH begründete seine Rechtsauffassung auszugsweise wie folgt:

Nach § 25 Abs. 1 lit. a EStG 1988 zählen Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit.

Werden einem Arbeitnehmer im Rahmen seines Dienstverhältnisses Stock Options eingeräumt, ist regelmäßig von einer Veranlassung durch das Dienstverhältnis auszugehen, sodass der daraus erzielte geldwerte Vorteil beim Arbeitnehmer als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu erfassen ist (vgl. z.B. Aigner/Aigner, ÖStZ 2003/1052, S. 498, mit Hinweisen auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes und des BFH zum Veranlassungszusammenhang zwischen zugewendetem Vorteil und Dienstverhältnis).

Bei einem Stock-Options-Modell ist der Mitarbeiter berechtigt, aber nicht verpflichtet, die Anteile am Unternehmen zum Ausübungspreis zu erwerben; die Entscheidung, das Optionsrecht auszuüben, ist damit von der Kursentwicklung abhängig (vgl. Doralt, EStG¹¹, § 3 Tz 91/19).

Zu den Bezügen und Vorteilen iS des § 25 Abs. 1 lit. a EStG 1988 gehören alle Einnahmen ("Geld und geldwerte Vorteile") iS des § 15 Abs. 1 EStG 1988. Diese Einnahmen sind nach § 19 Abs. 1 EStG 1988 in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Ein Betrag ist zugeflossen, wenn der Empfänger über ihn tatsächlich und rechtlich verfügen kann (vgl. z.B. Doralt, EStG¹⁰, § 19 Tz 8, sowie etwa das hg. Erkenntnis vom 22. Februar 1993, 92/15/0048). Eine schlichte (widerrufliche) Begünstigung des versicherten Dienstnehmers hat beispielsweise noch keine Übertragung der Ansprüche aus einem Versicherungsvertrag auf den Dienstnehmer zur Folge hat (vgl. z.B. die hg. Erkenntnisse vom 5. August 1993, 93/14/0046, VwSlg 6797/F, und vom 30. April 2003, 99/13/0224) und ein Kursgewinn aus der Konvertierung von Fremdwährungskrediten ist erst dann als zugeflossen anzusehen, wenn der Eintritt eines Kursgewinnes als gesichert festgestellt werden kann (vgl. z.B. die hg. Erkenntnisse vom 15. Jänner 2008, 2006/15/0116, und vom 4. Juni 2009, 2004/13/0083).

Nach der im angefochtenen Bescheid auszugsweise wiedergegebenen "Mitteilung betreffend die Zuteilung von Optionen und die Bedingungen für die Ausübung der Optionen" wurde dem Beschwerdeführer die Teilnahme am Stock-Options-Programm eröffnet, wobei das Recht auf Ausübung der Optionen im Zeitraum vom 1. Juli 1997 bis 7. April 1999 zustand. Zur Ausübung der Optionen war nach den Optionsbedingungen nur der Beschwerdeführer (oder sein Gesamtrechtsnachfolger nach Maßgabe der Regelungen der Punkte 1.2. und 1.3. der Mitteilung) berechtigt. Damit erlangte der Beschwerdeführer aber mit der Einräumung der Option, gemessen an dem für den steuerrechtlichen Zufluss relevanten Realisationsprinzip, im Jahr 1994 nur eine steuerlich unerhebliche Chance (vgl. z.B. das Urteil des BFH vom 20. November 2008, VI R 25/05, sowie dazu etwa Busch, DStR 2009, 898f). Der in Geld messbare Vorteil ist dem Beschwerdeführer erst im Jahr der Ausübung der Option zugeflossen (vgl. in diesem Sinne auch das hg. Erkenntnis vom 4. Februar 2009, 2006/15/0227).

Der gegenständlich zu beurteilende, eingangs geschilderte Sachverhalt deckt sich im Wesentlichen mit dem vom Verwaltungsgerichtshof beurteilten. Der vom VwGH vertretene Standpunkt wird im Übrigen von der Lehre (Doralt, EStG¹⁴, § 15 Tz 43/2 sowie EStG¹⁰, § 19 Tz 30, Stichwort Mitarbeiterbeteiligungen; Jakom/*Laudacher* EStG, 2010, § 3 Rz 71; Wiesner/Grabner/Wanke, EStG, § 3 Anm 72) und der Verwaltungspraxis (LStR 2002 Rz 212, 213) geteilt und findet auch Deckung in der Rechtsprechung der Rechtsmittelbehörde (UFS 25.2.2005, RV/0815-W/04). Auf Basis der so beurteilten Rechtslage war spruchgemäß zu entscheiden, zumal weder die Höhe der Einkünfte noch das Ausmaß der Steuerbefreiung strittig ist.

Feldkirch, am 5. Jänner 2011