



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., W., vertreten durch Mag. Renate Otti, Steuerberater, 1080 Wien, Josefsgasse 7, vom 25. Juli 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 13. Juni 2005 betreffend Einkommensteuer 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Für das Jahr 2003 erklärte der Bw. bei seinen nichtselbständigen Einkünften aus seiner Tätigkeit als Geschäftsführer, der von einem deutschen Konzern nach Österreich entsendet worden ist, eine Aktienoptionsabfindung für 2000 und 2001 in Höhe von insgesamt € 200.761,00, davon ein Fünftel in Höhe von € 40.152,20 als sonstige Werbungskosten gemäß § 67 Abs.8 lit.c EStG als steuerfrei. Nach dem Lohnzettel für 2003 betrug der Bruttobezug € 373.083,- und die Bezüge gemäß §§ 67, 68 EStG € 28.580,-.

Vorgelegt wurde eine Kopie „Aktienoptionen für Führungskräfte“ X Logistic. Folgende Auszüge aus dem Inhalt dieses Programms:

#### „Aktienoptionen für Führungskräfte“

*International und zunehmend auch in Deutschland werden Führungskräfte am wirtschaftlichen Erfolg ihres Unternehmens durch Aktienoptionen als Bestandteil der Vergütung beteiligt. Auch X bietet ausgewählten Führungskräften die Möglichkeit, an dem wirtschaftlichen Erfolg des Unternehmens unmittelbar durch die Wertentwicklung seiner Optionen teilzuhaben.*

*Hauptmerkmale:*

*Das X -Optionsprogramm ist ein „virtuelles“ Optionsprogramm. Das bedeutet, dass ein möglicher Ausübungsgewinn rechnerisch ermittelt und direkt vergütet wird. Eine Ausgabe von Aktien erfolgt nicht.*

*Jedes Jahr wird die Zuteilung von Optionen durch den Vorstand geprüft. Die Optionen unterliegen einer zweijährigen Sperrfrist. Die maximale Laufzeit beträgt fünf Jahre.*

*Kreis der Berechtigten:*

*Ausgewählte Führungskräfte der ersten und zweiten Führungsebene können Aktienoptionen erhalten.*

*Revolvierende Ausgabe:*

*Die Führungskräfte erhalten Optionen mit einer Laufzeit von maximal fünf Jahren. Eine Führungskraft kann mit bis zu fünf Tranchen gleichzeitig an der Performance von X teilnehmen. Hierdurch entsteht ein ständiger Anreiz, eine gute Entwicklung der X -Aktie anzustreben.*

*Sperrfrist/maximale Laufzeit:*

*Ab der Tranche 2000 wurde die Sperrfrist von drei Jahren auf zwei Jahre verkürzt. Die X -Optionen können grundsätzlich frühestens zwei oder spätestens fünf Jahre nach ihrer Zuteilung ausgeübt werden.*

*Ausübungsfenster:*

*Nach dem Ende der zweijährigen Sperrfrist gibt es ein Ausübungsfenster von drei Jahren, in dem der Berechtigte seine freien Optionstranchen an festgelegten Terminen jeweils ganz oder teilweise realisieren kann.*

*X -Optionsprogramm auf fiktive Aktien:*

*Der Ausübungsgewinn wird zum jeweiligen Ausübungspunkt rechnerisch ermittelt und der Führungskraft direkt ausgezahlt. Es werden keine Aktien ausgegeben.*

*Für das Optionsprogramm muss zur Berechnung des Ausübungsgewinns ein Bezugskurs ermittelt werden. Der Bezugskurs wird durch den Kapitalmarkt festgelegt. Hierzu wird bei der Optionsausgabe aktuelle Aktienkurs, z.B 25 €, mit der Entwicklung eines Referenzindexes (M-DAX-Performance-Index) fortgeschrieben.*

*Nur in dem Maße, wie sich die Stinnes-Aktie besser entwickelt als der M-DAX-Performance-Index, führen die Optionen zu „Ausübungsgewinnen“ und damit zu einer Vergütung für die Führungskräfte.*

*Vergütung:*

*Hinsichtlich der Vergütung für die Führungskräfte wird festgehalten, dass nur in dem Maße, wie sich die X -Aktie besser entwickelt als der M-DAX-Performance-Index, die Optionen zur „Ausübungsgewinnen“ und damit zu einer Vergütung für die Führungskräfte führt.*

*6-Monats-Durchschnittskurse:*

*Um die Vergütung von Zufallsschwankungen des Aktienkurses unabhängig zu machen und die Insiderproblematik weitgehenst einzuschränken, berechnen sich die Ausübungsgewinne im X -Optionsprogramm nicht auf der Basis von Tageskursen, sondern von 6-Monats-Durchschnittskursen, die die langfristige Wertentwicklung der X -Aktie besser abbilden.*

*Berechnung des Ausübungsgewinns:*

*Um intern und extern das Aktienoptionsprogramm nachvollziehbar und transparent zu halten, wird der Gewinn pro Option zum Ausübungspunkt von einem unabhängigen Gutachter ermittelt. Der Ausübungsgewinn für jede zugeteilte Option errechnet sich im X -Optionsprogramm nach folgender Formel:*

*Ausübungsgewinn = X -Aktienkurs bei Optionsausgabe x (X -Performance./. M-DAX-Performance)*

*Der Gutachter berücksichtigt bei der Bestimmung der Ausübungsgewinne mögliche Verwässerungseffekte, die die Optionsinhaber infolge von Kapitalmaßnahmen hinnehmen mussten, sowie Dividendenzahlungen von Stinnes.*

*Anzahl der zugeteilten Optionen:*

*Die Zahl der zugeteilten Optionen hängt von der Höhe des vom Vorstand genehmigten gesamten Optionswertes sowie von dem aktuellen Optionspreis ab. Die Höhe des aktuellen Optionspreises, der ebenfalls gutachterlich ermittelt wird, berücksichtigt die jeweilige Kapitalmarktsituation sowie die Höhe des X -Aktienkurses. Der Optionspreis für die einzelne Option ist für alle Führungskräfte gleich hoch.*

*Steuer—und Sozialversicherungsrechtliche Behandlung der Ausübungsgewinne:*

*Der Ausübungsgewinn stellt im Zeitpunkt der Auszahlung grundsätzlich steuer- und sozialversicherungspflichtigen Arbeitslohn dar. Dies gilt für Führungskräfte in deutschen wie in ausländischen Tochtergesellschaften im X -Konzern.*

*Regulärer Ausübungstermin:*

*Regulär werden die Aktienoptionen in dem Zeitraum zwischen der zweijährigen Mindestlaufzeit und der fünfjährigen Höchstlaufzeit ausgeübt. In dem drei Jahre langen Ausübungsfenster gibt es pro Jahr sechs Ausübungstermine (jeweils erster Börsentag im Januar, März, Juli, September und November).*

*Optionen der Tranche 2001, die bis zum März 2006 noch nicht ausgeübt wurden, gelten automatisch im Mai 2006 als ausgeübt. Liegt zu diesem Zeitpunkt eine Outperformance nicht vor, so verfallen diese Optionen.*

*Vorzeitiges Ausscheiden der Führungskraft aus dem Konzern:*

*Scheidet eine Führungskraft vor der Pensionierung oder vor Eintritt der Invalidität aus dem X -Konzern aus, so verfallen ihre gesperrten Optionen ersatzlos. Freie Optionen müssen zum nächsten Termin ausgeübt werden. Dies gilt sowohl bei Kündigung des Anstellungsverhältnisses durch die Führungskraft als auch bei Kündigung durch das Unternehmen, sowie bei Abschluss eines Aufhebungsvertrages.“*

Zu den Aktienoptionsprogramm führte der Bw. aus:

„Das Aktienoptionsprogramm war Bestandteil des Entlohnungsschemas für Führungskräfte in unserem Konzern. Alljährlich wurde den berechtigten Führungskräften eine bestimmte Anzahl von Aktienoptionen zugeteilt, die nach Ablauf einer zweijährigen Sperrfrist gegen die Auszahlung eines Geldbetrages eingelöst werden konnte. Die Höhe des Geldbetrages war abhängig vom Börsenkurs der Muttergesellschaft.

Ich habe im Jahr 2000 und 2001 insgesamt 7.300 Stück Aktienoptionsabfindungen zugeteilt bekommen. Im Jahr 2002 wurde unser gesamter Konzern an die AG verkauft. Mittels eines Aufsichtsratsbeschlusses im Oktober 2002 wurde das Aktienoptionsprogramm ohne Einbindung der betroffenen Manager für beendet erklärt. Die Manager wurden aufgefordert, die Optionsrechte innerhalb von 6 Monaten bei sonstigen Verfall auszuüben. Ich habe von dieser außerordentlichen Ausübungsmöglichkeit keinen Gebrauch gemacht. Mir wurde aber trotzdem der rechnerische Ausübungswert der Aktien Optionsabfindungen für die Jahre 2000 und 2001 auf Basis des Barabfindungskurses der restlichen im Streubesitz befindlichen Aktien über die Gehaltsverrechnung Juni 2003 unter Abzug der vollen Lohnsteuer und Sozialversicherung ausbezahlt.

Meines Erachtens handelt es sich bei dieser Zahlung um eine Nachzahlung für abgelaufene Kalenderjahre, die nicht auf einer willkürlichen Verschiebung des Auszahlungszeitpunktes beruhen und sind somit nach § 67 Abs. 8 lit. c EStG mit einem Fünftel steuerfrei zu belassen.

Beim Finanzamt meines Arbeitgebers werde ich keinen diesbezüglichen Lohnsteuererstattungsantrag einbringen.

Ich stelle daher den Antrag meine sonstigen Werbungskosten aus der Fünftelsteuerbefreiung der Aktienoptionsabfindung für die Jahre 2000 und 2001 mit € 40.152,20 festzusetzen, was zusammen mit den anderen Werbungskosten eine Summe von € 52.462,96 ergibt.“

Das Finanzamt erließ einen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2003. Das Fünftel für Aktienoptionsabfindung wurde nicht als sonstige Werbungskosten anerkannt.

Die vom Bw. geltende gemachten Werbungskosten in Höhe von € 40.152,20 würden sich auf eine Aktienoptionsabfindung für 2000 und 2001 in einer Höhe von insgesamt € 200.761,00 beziehen. Die Abfindung im Jahr 2003 stelle nach Ansicht des Steuerpflichtigen eine Nachzahlung für abgelaufene Kalenderjahre dar, die nicht auf einer willkürlichen Verschiebung des Auszahlungszeitpunktes beruhten und damit nach § 67 Abs.8 lit. c EStG mit einem Fünftel, das sind die € 40.152,20 steuerfrei zu belassen seien.

Das Finanzamt führte aus, dass unter Nachzahlung gemäß § 67 Abs.8 lit. c EStG die Zahlung eines Lohnes zu verstehen sei, der bei normalem Lauf der Dinge bereits in früheren Lohnzahlungszeiträume hätte ausgezahlt werden sollen, wobei die rechtzeitige Auszahlung jedoch aus Gründen, die nicht im Belieben des Arbeitgebers standen, unterblieben seien. Die Beurteilung einer Leistung als Nachzahlung bzw. als nachträgliche Zahlung iS des § 67 Abs.8 lit. c EStG setzte voraus, dass der Arbeitlohn bei gewöhnlichen Ablauf der Dinge schon zu einem früheren Zeitpunkt zu bezahlen gewesen wäre.

Dies träfe im gegenständlichen Fall nicht zu, da die Ausübung der Optionen bis ins Jahr 2005 bzw. 2006 bei normalen Lauf der Dinge möglich gewesen wäre, also läge die Voraussetzung, dass der Arbeitslohn schon vorher auszubezahlen gewesen wäre, nicht vor. Für die Option aus dem Jahr 2001 bestehe sogar noch die Sperrfrist von 2 Jahren. Somit lägen die Voraussetzungen für eine Nachzahlung nicht vor, da die Ausübung der Optionen allenfalls später erfolgen hätte können.

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2003 wurde 26. Juli 2005 das Rechtsmittel der Berufung eingebracht.

*„Zur Vertiefung des Sachverhaltes soll dargelegt werden, dass der Vorstand unserer damaligen Großmuttergesellschaft im Jahr 2003 beschlossen hat, alle noch offenen Forderungen aus dem Aktienoptionsprogramm an die Führungskräfte abzufinden, was im Zusammenhang mit der Veräußerung des gesamten Konzerns stand. Dieser Beschluss ist ohne Einbeziehung der österreichischen Gesellschaft getroffen worden. Alle optionsberechtigten Führungskräfte wurden aufgefordert im Nachhinein das Abfindungsangebot zu genehmigen. Ich und etliche andere Kollegen haben dem Abfindungsangebot nicht zugestimmt. Trotzdem wurden uns die Forderungen aus dem Aktienoptionsprogramm im Jahr 2003 auf einmal unter vollem Lohnsteuer- und Sozialversicherungsabzug ausbezahlt. In meinem Fall waren die Aktienoptionen für die Jahre 2000 und 2001 noch offen. Diese wurden mir im Jahr 2000 und 2001 als variabler Gehaltsbestandteil zugeteilt. Um die Motivation der jeweiligen Führungskraft nachhaltig zu*

sichern wurde im Aktienoptionsprogramm festgelegt, dass die Aktienoptionen erst nach 2 jähriger Sperrfrist ausgezahlt werden können. Im Jahr 2003 hätten somit frühestens die Aktienoption für das Jahr 2000 ausgeübt werden können und im Jahr 2004 frühestens die Aktienoption für das Jahr 2001. Ich hätte im Jahr 2003 vermutlich keine Aktienoption ausgeübt, da die Aktienkurse in diesem Jahr sehr niedrig waren und ich außerdem mit dem anderen Einkommen in der höchsten Steuerklasse war.

Zusammenfassend soll festgehalten werden, dass mein Anspruch auf die Auszahlung einer Aktienoptionsprämie für eine bestimmte Anzahl von Aktienoptionen im Jahr 2000 und im Jahr 2001 entstanden ist und nicht diese, sondern eine Abfindung für diesen Anspruch für 2 Kalenderjahre zu einem willkürlich festgesetzten Termin ausgezahlt worden ist.

Die Bestimmungen des § 67 Abs.8 EStG sollen den Zweck haben, dass Progressionsverschärfungen durch sonstige Bezüge vermieden werden, die mit einem Zeitraum von mehr als einem Kalenderjahr im Zusammenhang stehen (VwGH v. 15.12.1992, 91/14/158). Es sollen somit ungerechtfertigte Belastungen durch die Zusammenballung von Einkünften vermieden werden (vergleiche VwGH v. 2.12.1999, G 106/99). In der Begründung zum Bescheid wird der Begriff „Nachzahlungen“ des § 67 Abs.8 lit. c EStG wörtlich ausgelegt, wodurch einerseits der Zweck der Bestimmung ignoriert wird und andererseits übersehen wird, dass bei einem normalen Verlauf der Dinge mit allergrößter Wahrscheinlichkeit ein anderer Betrag ausbezahlt worden wäre, da für die Kalkulation des Abfindungsbetrages eine andere, wesentlich vereinfachte Formel angewendet worden ist.

Man könnte den Abfindungsbetrag neben einer Nachzahlung für abgelaufene Kalenderjahre, die nicht auf eine willkürliche Verschiebung des Auszahlungszeitpunktes beruhen (§ 67 Abs.8 lit. c EStG) auch als eine Vergleichssumme aus einem außergerichtlichen Vergleich (§ 67 Abs.8 lit. a EStG) oder als eine Zahlung für den Verzicht auf Arbeitsleitung für künftige Lohnzahlungszeiträume (§ 67 Abs.8 lit. b EStG) ansehen. In all diesen drei Fällen würde zur Entschärfung der Steuerbelastung durch das Zusammenballung von Einkünften ein Fünftel steuerfrei bleiben.“

Der Bw. stellte daher den Antrag, von die Aktienoptionsabfindung für 2000 und 2001 ein Fünftel steuerfrei gem. § 67 Abs.8 lit. c zu stellen.

In einem weiteren Schreiben vom 19. September 2005 stellte der Bw. den Antrag gemäß § 284 Abs.1 Z.1 BAO auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Nach den Darstellungen in den Optionsbedingungen für Aktienoptionen im Rahmen des Aktienoptionsprogramms des X -Konzern handelt es sich bei den hier vorliegenden Aktienoptionen um Optionen auf sogenannte "fiktive" Aktien. Das heißt, dass den Führungskräften in dem von ihnen ausgewählten Ausübungszeitpunkt der Ausübungsgewinn von der Gesellschaft direkt ausbezahlt wird. Die Einräumung der Optionen erfolgte unentgeltlich.

Das Aktienoptionsprogramm wurde seitens der Konzernleitung beendet. Mit der Auszahlung des 2003-Gehaltes wurden dem Bw., ohne dessen Zustimmung, die noch offenen Optionsansprüche abgegolten.

§ 67 Abs. 8 lit. c EStG 1988:

Nachzahlungen für abgelaufene Kalenderjahre, die nicht auf einer willkürlichen Verschiebung des Auszahlungszeitpunktes beruhen, sind, soweit sie nicht nach Abs. 3 oder 6 mit dem festen Steuersatz zu versteuern sind, gemäß Abs. 10 im Kalendermonat der Zahlung zu erfassen. Dabei ist nach Abzug der darauf entfallenden Beiträge im Sinne des § 62 Z 3, 4 und 5 ein Fünftel steuerfrei zu belassen. Soweit die Nachzahlungen laufenden Arbeitslohn für das laufende Kalenderjahr betreffen, ist die Lohnsteuer durch Aufrollen der in Betracht kommenden Lohnzahlungszeiträume zu berechnen.

Der Bw. ist der Ansicht, dass es sich bei der Abfindungszahlung um keine willkürliche Verschiebung der Auszahlung handelt. Der Bw. hat sich ausdrücklich gegen das Abfindungsangebot ausgesprochen und diesem nicht zugestimmt.

Nach Ansicht des Bw. ist § 67 Abs. 8 lit. c anzuwenden (1/5 der im Jahr 2003 ausbezahlten Aktienoptionsabfindung sei demnach steuerfrei zu belassen).

Nachzahlungen für abgelaufene Kalenderjahre, die nicht auf einer willkürlichen Verschiebung des Auszahlungszeitpunktes beruhen, sind Bezüge, die aufgrund des Arbeitsverhältnisses schon ausgezahlt hätten werden müssen, deren rechtzeitige Auszahlung aber aus Gründen unterblieben ist, die nicht im Belieben des Arbeitgebers standen; es müssen zwingende wirtschaftliche Gründe die rechtzeitige Auszahlung verhindert haben.

Nachzahlungen müssen nach dem vereinbarten Fälligkeitstermin ausbezahlt werden, (vgl. VwGH vom 22.1.2004, 98/14/0009).

Diese Voraussetzung ist hier keinesfalls erfüllt. Der Bw. erhielt in den Jahren 2000 und 2001 Aktienoptionen zugewiesen. Gemäß den Optionsbedingungen für Aktienoptionen (Präambel) können die Optionen frühestens nach zwei und spätestens nach vier Jahren und 10 Monaten ausgeübt werden.

In dem Programm ist weiters zu lesen, dass der Ausübungsgewinn im Zeitpunkt der Auszahlung grundsätzlich steuer- und sozialversicherungspflichtigen Arbeitslohn darstellt. Dies gilt für Führungskräfte in deutschen sowie ausländischen Tochtergesellschaften im Stinnes-Konzern.

Die Optionen hätten also noch nicht ausbezahlt werden müssen. Demgemäß kann es sich schon rein begrifflich um keine Nachzahlung des Arbeitslohnes für die abgelaufenen Kalenderjahre 2000 und 2001 handeln.

Tatsache ist, dass aufgrund Änderungen in der Konzernstruktur das Optionsprogramm vorzeitig beendet wurde.

Auch wenn der Bw. dieser Vorgangsweise nicht zugestimmt hat, so hat er doch die streitgegenständliche Abfindung für noch nicht ausgeübte Optionen erhalten. Ob die Höhe der Abfindung richtig errechnet wurde, ist aus steuerrechtlichen Aspekten nicht zu würdigen.

Es ist von der Tatsache auszugehen, dass die Optionsabfindung in Höhe von 200.761,00 € mit dem Gehalt des Monates Juni 2003 tatsächlich ausbezahlt wurde.

Der Bw. führt weiters an, dass die Zahlung auch als Vergleichssumme aus einem außergerichtlichen Vergleich (§ 67 Abs. 8 lit. a EStG) oder als eine Zahlung für den Verzicht auf Arbeitsleistungen für künftige Lohnzahlungszeiträume (§ 67 Abs. 8 lit. b EStG) angesehen werden könnte.

Auch dieser Ansicht kann hier nicht gefolgt werden.

Der Zahlung erfolgte nach einem festgelegten Berechnungsschema seitens des Arbeitgebers; ein außergerichtlicher Vergleich im Sinne dieser Gesetzesstelle liegt also keinesfalls vor.

Diese Bestimmung hat den Zweck, solche Lohnbestandteile zu erfassen, die über einen gewissen Zeitraum verteilt zu gewähren gewesen wären, tatsächlich aber nicht oder nicht in voller Höhe zur Auszahlung gelangt sind. Der Vergleich bezieht sich immer auf die Vergangenheit. Auch eine gerichtliche Auseinandersetzung mit dem Arbeitgeber hat der Bw. nicht erwähnt und ist auch nicht aktenkundig.

Auch eine Abfertigung im Sinne des § 67 Abs. 8 lit. b EStG kann nicht erkannt werden. Der Bw. hat keine Zahlung im Zusammenhang für den Verzicht auf Arbeitsleistungen für künftige Lohnzahlungszeiträume erhalten. Er war auch nach der Abfindung noch für den Arbeitgeber tätig.

Auch wenn die Bestimmungen des § 67 Abs. 8 den Zweck haben sollen, Progressionsverschärfungen durch sonstige Bezüge zu vermeiden, so gilt dies nur für die ausdrücklich im Gesetz angeführten Zahlungen (taxative und nicht demonstrative Aufzählung) und nicht für allfällige vergleichbare Zahlungen.

Ob nun die Konzernleitung zu Recht oder zu Unrecht das Optionsprogramm eigenmächtig beendet hat, ist für die steuerrechtliche Beurteilung des vorliegenden Sachverhaltes irrelevant.

Es war ausschließlich von dem Sachverhalt auszugehen, dass der Bw. Zahlungen für noch nicht ausgeübte Optionen erhalten hat. Dies ist auch unstrittig.

Es war nunmehr ausschließlich zu beurteilen, ob diese Zahlung einer begünstigten Besteuerung im Einkommensteuergesetz zugänglich ist oder nicht.

Da eine Steuerbegünstigung gem. § 67 Abs. 8 nicht anzuwenden ist, ist die Besteuerung im Sinne des § 67 Abs. 10 EStG 1988 mit dem Lohnsteuertarif des jeweiligen Kalendermonates

vorzunehmen. Zu dem Antrag auf Abhaltung einer mündlicher Verhandlung vom 19. Sept. 2006 wird Folgendes ausgeführt:

Gemäß § 284 Abs.1 Z 1 BAO hat über die Berufung eine mündliche Verhandlung stattzufinden, wenn es in der Berufung (§ 250), im Vorlageantrag (§ 276 Abs.2) oder in der Beitrittserklärung (§ 258 Abs.1) beantragt wird.

Ein Rechtsanspruch auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung setzt einen rechtszeitigen Antrag des Berufungswerbers (bzw. des der Berufung Beigetretenen) voraus. Dies ergibt sich aus § 284 Abs.1 Z.1. Anträge, die erst in einem die Berufung ergänzenden Schreiben gestellt werden, begründen keinen Anspruch auf mündlich Verhandlung (VwGH 23.4.2001, 96/14/0091; 24.3.2004, 98/14/0179). (Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar<sup>3</sup> §284 Tz1).

Da Sie den Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung erst in einem die Berufung ergänzenden Schreiben gestellt haben, hatte keine mündliche Verhandlung stattzufinden.

Es war demnach spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 30. Juni 2008