

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf, St.Nr. xxxxxxxxxx, vertreten durch S, über die Beschwerde vom 27.06.2013 gegen den Bescheid der belangten Behörde FA Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 31.05.2013, betreffend Einkommensteuer 2012, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) war bis 15.12.2011 Dienstnehmer der A-AG (Axxx-AG).

Im Jahr 2012 bezog der Bf. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus dem Verkauf von „Stock Options“ in Höhe von 36.415,57 €. Im Zeitraum 4.6. bis 31.12.2012 bezog er zudem Arbeitslosengeld vom Arbeitsmarktservice Österreich.

Im Einkommensteuerbescheid 2012 wich das Finanzamt von der eingereichten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung unter anderem insoweit ab, als der Alleinverdienerabsetzbetrag nicht in Abzug gebracht wurde. Das Finanzamt führte in der Begründung dazu aus, die Einkünfte der Ehegattin (inklusive Wochengeld) überstiegen den für die Gewährung des Alleinverdienerabsetzbetrages maßgeblichen Grenzbetrag.

Das vom Bf. bezogene Arbeitslosengeld wurde im Einkommensteuerbescheid 2012 gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 bei der Ermittlung des Steuersatzes berücksichtigt.

Der Bf. erhob gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 Berufung (nunmehr: Beschwerde), in welcher er folgende Änderungen beantragte:

1.) Berücksichtigung des Alleinverdienerabsetzbetrages für zwei Kinder in Höhe von 669 €. Der Grenzbetrag betrage 6.000 € (§ 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988) und werde nicht überschritten.

2.) Steuerfreistellung seiner Einkünfte aus dem Optionsverkauf zu 50 % gemäß § 3 Abs. 1 Z 15 lit. c EStG 1988. Der Unterschiedsbetrag zwischen dem Wert der Anschaffung und dem Verkaufswert betrage 36.415,57 € (79.131,57 € – 42.697,87 €). Davon sollten 50 % (18.207,78 €) steuerfrei gestellt werden.

3.) Behandlung des Arbeitslosengeldbezuges als steuerpflichtig, da dies nach seiner Kontrollrechnung günstiger sei.

Auf ein Ergänzungsersuchen des Finanzamtes legte der Bf. zu Punkt 2.) der Beschwerde seinen Dienstvertrag vom 13.11.2001, Ergänzungen zum Dienstvertrag vom 2.12.2002 und 3.9.2004 sowie den Stock-Option-Plan des Arbeitgebers (A-AG) vor.

In den Schriftsätzen vom 2.12.2002 und 3.9.2004 werden dem Bf. vom Arbeitgeber Optionen auf den Erwerb von 2.500 bzw. 5.000 Aktien am Arbeitgeberunternehmen gemäß den Bedingungen des Stock Option Planes eingeräumt.

Nach dem Stock-Option-Plan waren Arbeitnehmer und leitende Angestellte der A-AG oder eines mit ihr verbundenen Unternehmens vorbehaltlich einer entsprechenden Entscheidung des Kompensationsausschusses bzw. des Vorstandes berechtigt, pro ausgegebener Option eine Aktie der A-AG gegen Zahlung des Ausübungspreises zu erwerben. Der Ausübungspreis der Optionen entsprach dem Durchschnittskurs der Aktien der A-AG an den fünf Handelstagen im amtlichen Handel an der Wiener Börse, die der Zuteilung der Optionen unmittelbar vorangingen. Die Optionen hatten eine Laufzeit von zehn Jahren und waren nicht übertragbar.

Nach Artikel 6 (Pkt. 6.2) des Stock Option Planes mussten Optionen, die bei Beendigung des Dienstverhältnisses bereits zu einer unverfallbaren Anwartschaft des ausscheidenden berechtigten Mitarbeiters geführt hatten, innerhalb der auf die Beendigung des Dienstverhältnisses folgenden zwei Ausübungsfenster, spätestens jedoch per Ende der Laufzeit der Optionen, ausgeübt werden, widrigenfalls sie zugunsten der Gesellschaft verfielen.

In der am 26.4.2018 durchgeführten mündlichen Senatsverhandlung schränkte der Bf. die Beschwerde insoweit ein, als er den Antrag auf Berücksichtigung des Alleinverdienerabsetzbetrages zurückzog.

Da nach der Aktenlage Zweifel daran bestanden, ob im Beschwerdefall eine Optionsausübung erfolgte und Aktien erworben wurden, wurde die Verhandlung vertagt. Dem Bf. wurde aufgetragen, Nachweise zu erbringen, dass die Option tatsächlich ausgeübt wurde.

Im Hinblick auf den im § 3 Abs. 1 Z 15 lit. c EStG 1988 vorgesehenen Grenzbetrag von 36.400 € wurde dem Bf. weiters aufgetragen, Unterlagen vorzulegen, aus denen der Wert der Beteiligung im Zeitpunkt der Optionseinräumung hervorgeht.

Der Bf. zog seinen Antrag auf Senatsverhandlung für das weitere Verfahren zurück.

Mit Schreiben vom 24.5.2018 teilte der Bf. dem Bundesfinanzgericht unter anderem Folgendes mit:

Die im Jahr 2002 gewährten 2.500 Optionen seien bereits 2011 verkauft worden und kein Gegenstand des aktuellen Verfahrens. Am 2.1.2007 seien ihm weitere 500 Optionen gewährt worden.

Die Fa. A-AG sei im Jahr 2011 mit der Fa. C fusioniert worden. Dadurch seien die im Jahr 2004 gewährten 5.000 Stück Optionen in 48.920 Stück der neuen Gesellschaft umgewandelt worden. Die im Jahr 2007 gewährten 500 Stück seien in 4.892 Stück der neuen Gesellschaft umgewandelt worden.

Die Ausübung sei im Juli 2012 erfolgt.

Als Nachweise, dass eine Optionsausübung erfolgte und Aktien erworben wurden, waren dem Schreiben vom 24.5.2018 ein ausgefülltes Zeichnungsformular gemäß § 165 AktG sowie im Mai 2012 an den Bf. ergangene E-Mails der Arbeitgeberin, welche die Einreichung und den Abschluss der Ausübungsanträge des Bf. bestätigen, angeschlossen.

Nach den vom Bf. vorgelegten weiteren Unterlagen hat der Aktienkurs bei der Gewährung der Optionen (am 3.9.2004 bzw. 2.1.2007) 9,58 € bzw. 17,41 € betragen.

Bei einem am 19.7.2018 durchgeführten Erörterungsgespräch wurde die Sach- und Rechtslage eingehend besprochen. Im Anschluss daran zog der steuerliche Vertreter des Bf. den Antrag auf Behandlung des Arbeitslosengeldbezuges als steuerpflichtig und den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Von der Einkommensteuer befreit ist nach § 3 Abs. 1 Z 15 lit. c EStG 1988 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 oder an Unternehmen, die im Rahmen eines Sektors gesellschaftsrechtlich mit dem Unternehmen des Arbeitgebers verbunden sind oder sich mit dem Unternehmen des Arbeitgebers in einem Haftungsverbund gemäß § 30 Abs. 2a Bankwesengesetz befinden 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 € 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.

Gegenstand der Begünstigung nach § 3 Abs. 1 Z 15 lit. c EStG 1988 sind die sogenannten Stock-Options-Modelle. Dem Mitarbeiter wird das Recht (Optionsrecht) eingeräumt, innerhalb eines bestimmten Zeitraumes (nach den LStR bis zu zehn Jahren) Aktien bzw. Anteile am Unternehmen zu einem festgelegten Preis (Ausübungspreis) zu erwerben. Der Mitarbeiter ist berechtigt, aber nicht verpflichtet, die Anteile zum Ausübungspreis zu erwerben. Steuerbegünstigt ist der Wertzuwachs der Aktie (vgl. *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁸, § 3 Tz 159).

Nach den im Rechtsmittelverfahren vorgelegten Unterlagen ist davon auszugehen, dass vom Bf. Aktien am Arbeitgeberunternehmen erworben wurden.

Aufgrund der Ausübung der Option ist ein lohnwerter Vorteil im Ausmaß des Unterschiedsbetrages zwischen den Anschaffungskosten der Beteiligung und dem Verkehrswert der Beteiligung anzusetzen. Dieser Vorteil wurde vom Arbeitgeber im Lohnzettel mit 36.415,57 € (Verkehrswert der Beteiligung 79.131,57 € abzüglich Anschaffungskosten der Beteiligung 42.697,87 €) ausgewiesen.

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

Dem Bf. wurden vom Arbeitgeber am 3.9.2004 Optionen auf den Erwerb von 5.000 Aktien am Arbeitgeberunternehmen eingeräumt. Der Börsenkurs hat am 3.9.2004 9,58 € je Aktie, der Wert der Beteiligung daher 47.900 € betragen. Der Wert der Beteiligung hat somit den gesetzlichen Rahmen von 36.400 € um 11.500 € überstiegen. Der übersteigende Betrag ist nicht steuerbegünstigt. Steuerbegünstigt sind 3.800 Optionen (76 % von 5.000).

Am 2.1.2007 wurden dem Bf. vom Arbeitgeber Optionen auf den Erwerb von 500 Aktien am Arbeitgeberunternehmen eingeräumt. Der Börsenkurs hat am 2.1.2007 17,41 € je

Aktie, der Wert der Beteiligung daher 8.705 € betragen. Der Wert dieser Beteiligung hat somit den gesetzlichen Rahmen von 36.400 € nicht überstiegen.

Im Jahr 2011 erfolgte die erfolgsneutrale Konvertierung der Optionen. Die am 3.9.2004 gewährten 5.000 (alten) Optionen wurden in 48.920 (neue) Optionen gewandelt. Die Einschränkung der Begünstigung (maximal 36.400 €) bleibt auch nach der Konvertierung aufrecht, wodurch nur 37.179 (neue) Optionen begünstigt sind (76 %). Auch die am 2.1.2007 gewährten 500 (alten) Optionen wurden in 4.892 (neue) Optionen gewandelt. Diese Optionen sind zu 100 % in die Begünstigung einzubeziehen.

Der Vorteil ist weiters 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.

Dieser Unterschiedsbetrag ist im vorliegenden Fall wie folgt zu ermitteln:

Gewährung der Optionen (vor Konvertierung):

	Optionen	Kurs bei Einräumung	Wert bei Einräumung	Überhang
3.9.2004	5.000	9,58 €	47.900,00 €	11.500,00 €
2.1.2007	500	17,41 €	8.705,00 €	0,00 €
			56.605,00 €	

Ausübung der Optionen (nach Konvertierung):

	Optionen	Begünstigte Optionen	Kurs bei Ausübung	Wert bei Ausübung
3.9.2004	48.920	37.179 (76%)	1,50 €	55.768,80 €
2.1.2007	4.892	4.892 (100%)	1,50 €	7.338,00 €
				63.106,80 €

Unterschiedsbetrag:

Wert bei Ausübung	63.106,80 €
Wert bei Einräumung (56.605,00 € abzüglich Überhang iHv 11.500,00 €)	45.105,00 €
	18.001,80 €

Der steuerbegünstigte Vorteil in Höhe von 18.001,80 € ist im Ausmaß von 50% (9.000,90 €) steuerfrei.

Die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sind daher in Höhe von 27.414,67 € anzusetzen (Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bisher: 36.415,57 € abzüglich 9.000,90 €).

Der angefochtene Bescheid wird dementsprechend abgeändert.

Zulässigkeit einer Revision:

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da die Entscheidung nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil die Entscheidung nicht 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.

Wien, am 24. Juli 2018