



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch Steuerberater, gegen den Bescheid des Finanzamtes betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2010 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) ist Angestellter der zur international tätigen XY Gruppe gehörenden XY Handels GmbH. Streit besteht über die steuerliche Behandlung des im Jahr 2010 vom Bw bezogenen Vorteils aus der Ausübung von Optionen auf den verbilligten Erwerb von Aktien im Rahmen des von der französischen Muttergesellschaft der XY Handels GmbH, der XY S.A., aufgelegten Aktienoptionsprogramms. Der Bw beantragt die Anwendung der Steuerbefreiung gemäß § 3 Abs. 1 Z 15 lit. c EStG.

Bezüglich der Teilnahmeberechtigten bestimmt Punkt 2.1. der Bedingungen des Optionsprogramms auszugsweise Folgendes:

„....., the Board of Directors of XY S.A. decided to set up a stock purchase options scheme for the benefit of certain executives and managers of Groupe XY.“

Auf Vorhalt des UFS, dass diesen Bedingungen zufolge das Aktienoptionsprogramm der XY S.A. für bestimmte Angehörige des Vorstandes bzw. Managements vorgesehen gewesen sei, weshalb die Voraussetzung einer Vorteilsgewährung an alle Arbeitnehmer oder bestimmte

Gruppen von Arbeitnehmern nicht erfüllt scheine, brachte der Bw mit Schreiben vom 4. Dezember 2012 Folgendes vor:

Die XY S.A. führe in ihrem beigelegten Schreiben vom 5. November 2012 betreffend ihre Stock Option Politik klarstellend aus, dass es das Ziel des Optionsprogramms sei, Gruppen von Arbeitnehmern am zukünftigen Ergebnis der XY Gruppe zu beteiligen. Zu dieser Gruppe gehörten demnach nicht nur die Geschäftsleitung („executive“), sondern auch Leiter bzw. sonstiges mit Verantwortung betrautes Personal („senior executive“) sowie junge, talentierte Mitarbeiter mit erfolgreichen Berufsaussichten („young talents“). Die Voraussetzung, den Vorteil einer bestimmten Personengruppe - auch außerhalb einer unternehmensrechtlichen Stellung - zu gewähren, sei somit erfüllt. Laut § 3 Tz 72 des Kommentars von Doralt könnten, unter Bezugnahme auf eine Entscheidung des UFS (RV/0305-W/06 vom 13. Juni 2006), auch leitende Angestellte ein betriebsbezogenes Merkmal erfüllen. Der UFS führe dort aus, es könne nicht als der Rechtslage entsprochen angesehen werden, dass leitende Angestellte vom Anwendungsbereich des § 3 Abs. 1 Z 15 ausgeschlossen wären, dem Gesetz lasse sich nicht entnehmen, dass leitende Angestellte generell keine Gruppe im Sinne dieser Bestimmung wären, leitende Angestellte könnten sehr wohl ein betriebsbezogenes Gruppenmerkmal erfüllen, vor allem deshalb, weil Mitarbeiterbeteiligungen in erster Linie für leitende Angestellte in Betracht kämen und, wären sie nicht als Gruppe von Arbeitnehmern anzusehen, die Begünstigung weitgehend ins Leere ginge. Die Grundvoraussetzung der Gewährung an eine bestimmte Personengruppe sei daher als erfüllt anzusehen.

In einem weiteren Vorhalt wies der UFS den Bw darauf hin, dass nach den vorgelegten Bedingungen des Aktienoptionsprogramms dieses nur für bestimmte Angehörige des Vorstands bzw. Managements, also für bestimmte Mitglieder der Führungsebene, vorgesehen gewesen sei, laut Schreiben vom 4. Dezember 2012 demgegenüber auch sog. „young talents“ hätten teilnehmen können. Der Bw werde daher ersucht, unter Vorlage aussagekräftiger Unterlagen darzulegen, an welche Kriterien der Vorstand bei der Auswahl der Begünstigten gebunden gewesen sei, insbesondere, nach welchen Vorgaben die zur Teilnahme berechtigten Mitglieder der Führungsebene einerseits und die „young talents“ andererseits ausgewählt wurden, bzw. nach welchen Gesichtspunkten eine Abgrenzung der Gruppe der „young talents“ vorgenommen wurde.

Der Bw übermittelte dazu ein weiteres Schreiben der Konzerngeschäftsführung der XY Gruppe vom 26. März 2013, das auszugsweise folgenden Inhalt hat:

- „1. Group of employees definition:
- Senior Executive and Executive: all managers with a key position within the Groupe organisation.
To identify these key positions, Groupe XY uses the job responsibility methodology to assess responsibility levels. The method used is the most widely used job

evaluation process methodology "Hay Group" which works with over 10.000 companies world-wide. This process has been used to evaluate thousands of jobs in all organizational sectors with International Standards – International comparability.

The identification of the Senior Executive and Executive is based on the job responsibility level, not the job holder.

- Young talents:
In this group, all managers were identified with an age under 35 who took part in management program.
- 2. Allocations are defined for each group of employees
There is no differentiation among individuals within the same group. The board fixed the allocation for each group of employees.
- 3. Your 2002 and 2003 grants
Due to your position, your job was identified among Executive and you received the same allocation as other employees with the same responsibility level."

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Gewährung einer Steuerbegünstigung 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 ist gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 15 lit. c EStG 1988](#) u.a. an die Voraussetzung geknüpft, dass der Arbeitgeber den Vorteil allen Arbeitnehmern oder bestimmten Gruppen seiner Arbeitnehmer gewährt.

Die Teilnahme am Aktienoptionsprogramm der XY S.A. stand jedenfalls nicht allen ihren Arbeitnehmern offen. Damit ist zu beurteilen, ob die Teilnahmeberechtigten als Gruppe von Arbeitnehmern im Sinne der in Rede stehenden Begünstigungsbestimmung angesehen werden können.

Die Umschreibung "alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern", deren sich der Gesetzgeber in verschiedenen Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes bedient, findet sich bereits in § 3 Abs. 1 Z 17 EStG 1967. Es besteht kein Grund anzunehmen, der Gesetzgeber habe dieser Begriffsbestimmung, wo immer er sie verwendet, eine jeweils unterschiedliche Bedeutung beigemessen (Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar (*Fuchs*), § 3 Tz 20.1). Nach den Ausführungen des Finanz- und Budgetausschusses zur Einkommensteuergesetznovelle 1971 (452 der Beilagen XII. GP) sind unter dem Begriff "Gruppen von Arbeitnehmern" z.B. Arbeiter und Angestellte, Schichtarbeiter oder abgegrenzte Berufsgruppen wie Chauffeure usw. zu verstehen. Danach bilden etwa die Arbeiter oder die Angestellten eine Großgruppe. Es kann aber, wie die angeführten Beispiele zeigen, auch innerhalb einer Großgruppe eine weitere Differenzierung getroffen werden, etwa innerhalb der Arbeiter eine Einschränkung auf die Schichtarbeiter. Aus diesem Beispiel folgt aber ferner, dass sich die Differenzierung aus der Art der im Betrieb verrichteten Tätigkeit ergeben muss (vgl. VwGH 18.1.1995, [95/13/0062](#), wo eine der steuerlichen Begünstigung

zugängliche Gruppe von den mit bestimmten Außendiensttätigkeiten betrauten Angestellten gebildet wurde). Die unterschiedliche Vorgangsweise muss daher betriebsbezogen, aus der ausgeübten Tätigkeit sachlich begründbar sein (VwGH 28.5.2002, [96/14/0019](#)). Da es sich um betriebsbezogene Merkmale handeln muss, ist eine Einschränkung beispielsweise auf Personen einer bestimmten Altersgruppe nicht zulässig. Eine allzu enge und daher abzulehnende Auslegung des Begriffes „Gruppe von Arbeitnehmern“ wäre es auch, wollte man darunter nur die Vorstandsmitglieder, nur die Geschäftsführer oder sonst nur die leitenden Angestellten des Arbeitgebers verstehen (vgl. *Fuchs*, a.a.O.).

Der Kreis der Teilnahmeberechtigten am Aktienoptionsprogramm der XY S.A. umfasste leitende Angestellte bzw. Manager mit Schlüsselpositionen, die nach dem Bewertungssystem von HAY bestimmt wurden, ferner sog. „young talents“, d.s. Personen unter 35, die an einem Managementprogramm teilgenommen haben. Dieser Personenkreis gehört zur Großgruppe der Angestellten. Eine Differenzierung innerhalb dieser Großgruppe muss aber, wie der aus den Ausführungen des Finanz- und Budgetausschusses zur EStG-Novelle 1971 zum Ausdruck kommende Wille des Gesetzgebers zeigt, durch die Art der im Betrieb verrichteten Tätigkeit begründet sein, um sich sachlich rechtfertigen zu lassen.

Dass für eine Teilnahme am gegenständlichen Optionsprogramm betriebliche Merkmale maßgebend gewesen wären, hat der Bw nicht aufgezeigt. Stellenbewertungsverfahren wie jenes von HAY arbeiten mit Anforderungskriterien, die für jede Stelle im Unternehmen anwendbar sind. Sie unterscheiden nicht nach dem Aufgabeninhalt, nehmen daher nicht Bedacht auf die Art der im Betrieb zu verrichtenden Tätigkeit. Dies bestätigt auch das Ergebnis der konkret getroffenen Auswahl, die sich auf Führungskräfte ungeachtet der Art der von diesen ausgeübten Tätigkeiten erstreckt.

In der vom Bw zitierten Entscheidung vom 13. Juni 2006, RV/0305-W/06, hat der UFS zwar einerseits festgestellt, dass leitende Angestellte vom Anwendungsbereich des § 3 Abs. 1 Z 15 EStG nicht generell ausgeschlossen wären, andererseits aber sehr wohl auch für diese Gruppe das Erfüllen betriebsbezogener Merkmal verlangt. Im Übrigen hat der UFS auch in diesem Fall entschieden, dass das HAY-Bewertungssystem zu keiner nach der Art der ausgeübten Tätigkeit differenzierenden und damit sachlich gerechtfertigten Gruppenbildung führt (vgl. z.B. auch UFS vom 4. Oktober 2006, RV/1058-L/05).

Auch für die Auswahl der „young talents“ ist eine Anknüpfung an betriebliche Merkmale nicht erkennbar. Es handelt sich dabei um Personen, deren Teilnahme am Optionsprogramm ebenfalls nicht von der Art der ausgeübten Tätigkeit, sondern von ihrer Stellung als Nachwuchsführungskraft bzw. der Zugehörigkeit zu einer bestimmten Altersgruppe abhing.

Eine durch betriebliche Merkmale bestimmte Rechtfertigung dafür, dass innerhalb der Großgruppe der Angestellten nur solche mit Leitungsfunktionen, nicht aber auch andere Angestellte am Unternehmenserfolg beteiligt werden, etwa ein Ausgleich den Teilnahmerechtigten gegenüber den Angestellten anderer Hierarchieebenen zu Teil werdender Ungleichbehandlungen (wie dies etwa im Erkenntnis des VwGH vom 18.1.1995, [95/13/0062](#), bei den auf Grund ihrer nur organisatorischen Tätigkeit um den Erwerb von Provisionsansprüchen gebrachten Außendienstmitarbeitern der Fall war), liegt nicht vor.

Die XY S.A. wollte lediglich leitende Angestellte und Nachwuchsführungskräfte längerfristig am Unternehmenserfolg beteiligen, die zusätzliche Vergütung in Form einer Option auf den verbilligten Erwerb von Aktien letztlich nur Mitarbeitern ab einer bestimmten Hierarchieebene zuwenden. Ein Auswahlverfahren, das solcherart zu einer Einschränkung der Teilnahmemöglichkeit am Optionsprogramm auf Angehörige des Managements führt, stellt aber keine betriebsbezogene Differenzierung innerhalb der Großgruppe der Angestellten dar. Da folglich von einer durch betriebsbezogene Merkmale bestimmten Gruppe von Arbeitnehmern im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 15 lit. c EStG nicht gesprochen werden kann, erweist sich die Berufung als unbegründet.

Wien, am 7. Mai 2013