



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Wien

Außenstelle Wien
Senat 15

GZ. RV/0022-W/07

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des GH , 1190, vertreten durch Dkfm. Dr. Wilfried Schlick, Steuerberater & Wirtschaftsprüfer, 1170 Wien, Oberwiedenstraße 1, vom 26. Juni 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes 9/18/19 Klosterneuburg vom 17. Mai 2006 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Bw. beantragte die Anwendung des § 3 Abs. 1 Z 15 lit. c EStG 1988 hinsichtlich des Betrages von € 45.978,-- im Wege der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2004.

Mit dem angefochtenen Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2004 vom 17. Mai 2006 wurde diesem Begehren nicht entsprochen. Die Begründung für die Versagung der begehrten Steuerbegünstigung durch das Finanzamt lautete folgendermaßen:

„Wie der Antragsteller wörtlich ausführt, erfolgte die Optionszuteilung neben dem Vorstand des Unternehmens an Angehörige des Managements des A-Konzerns der ersten und zweiten Ebene unter dem Vorstand.

Ohne auf die Optionen selbst näher einzugehen, ist damit klargestellt, dass mangels Gruppenmerkmalserfüllung § 3 nicht zum Tragen kommt.

Unter Gruppen von Arbeitnehmern sind objektiv abgrenzbare Großgruppen, wie z.B. alle Außendienstmitarbeiter, alle Innendienstmitarbeiter, das gesamte kaufmännische und

technische Personal oder alle Arbeitnehmer, die eine bestimmte Anzahl von Jahren im Betrieb verbracht haben, zu verstehen.

Die Gruppenmerkmale müssen betriebsbezogen sein (vgl. VwGH vom 5.5.1982, ZI. 13/3005/80, VwGH vom 18.10.1995, ZI. 95/13/0062). Die leitenden Angestellten eines Unternehmens als solche sind somit keine Gruppe. Die Begünstigung des § 3 Abs. 1 Z. 15 lit.c) EStG 1988 kommt daher nicht zum Tragen.

Die Einkünfte aus der HOEG wurden entsprechend der (neuen) Tangente vom 11.05.2006 festgesetzt.“

In der dagegen eingebrochenen Berufung vom 26. Juni 2006 brachte der Bw. folgendes vor:
„Die Behörde hat die beantragte Begünstigung gemäß § 3 Abs. 1 Z. 15 lit.c) EStG 1988 mit der Begründung abgelehnt, dass die Voraussetzung der „Gruppenmerkmalserfüllung“ nicht gegeben sei, da „die leitenden Angestellten eines Unternehmens als solche keine Gruppe sind“. Dem ist folgendes zu entgegnen:

- 1) Dem Gesetz ist nicht zu entnehmen, dass leitende Angestellte keine Gruppe darstellen könnten. Die ESt-Richtlinien – die aber weder Gesetzes – noch Verordnungsfunktion haben – gehen nach meiner Überzeugung über die Interpretation des Gesetzes hinaus.
- 2) Die zitierte Rechtsprechung (Erkenntnisse des VGH vom 5.5.1982, ZI. 3003/80 – von der Behörde offenbar irrtümlich mit der Zahl 3005/80 zitiert – sowie vom 18.10.1995, ZI. 95/13/0062, geht auf die Frage der Definition der leitenden Angestellten gar nicht näher ein, sondern begründet die beiden Entscheidungen, die übrigens für die Beschwerdeführer positiv waren, damit, dass die Voraussetzung für die Anerkennung einer Gruppe darin besteht, dass die Kriterien für die Gewährung der Begünstigung sachlich begründbar und nicht willkürlich, jedenfalls betriebsbezogen, sein müssen.
- 3) Die Behörde hat offenbar meine Ausführungen im Schreiben vom 13.6.2005, dass die „Optionszuteilung neben dem Vorstand des Unternehmens an Angehörige des Managements des X-Konzerns der ersten und zweiten Ebene unter dem Vorstand“ erfolgte, insofern falsch interpretiert als damit die Optionszuteilung an die leitenden Angestellten gemeint sei. Wie nämlich aus den weiteren Ausführungen meines Schreibens zu ersehen ist, erfolgte die Zuteilung keineswegs an alle leitenden Angestellte, sondern an einen Personenkreis, der unter Anwendung eines objektiven Stellenbewertungsverfahrens (BSP.HAY-Bewertungssystem) ausgewählt wurde.

Ich halte daher die Begründung des bekämpften Bescheides für verfehlt und stelle den Antrag, die Begünstigung des § 3 Abs. 1 Z. 15 lit. c) EStG 1988 zu berücksichtigen. Bezüglich der Höhe der beantragten Steuerbefreiung schränke ich allerdings die beantragte Befreiung

gegenüber meinem Schreiben vom 13.6.2005 wie folgt ein (im Hinblick auf die Begrenzung der Steuerfreiheit mit 10% des realisierten Vorteils pro Jahr der Laufzeit der Optionen):

		€
Option 2001: 30% von € 14.914,00	=	4.474,20
Option 2002: 20% von € 31.064,00	=	6.212,80
		10.687,00

Falls Sie meinem Antrag nicht stattgeben, ersuche ich um Weiterleitung der Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat.“

Daraufhin richtete das Finanzamt an den Bw. ein Ergänzungssuchen mit folgendem Inhalt.
„Grundsätzlich hat die Begünstigung des § 3 (1) Z 15 lit.c) EStG 1988 der Arbeitgeber (Fa. X) im Zuge der Lohnverrechnung wahrzunehmen:

1. Stellungnahme vom Arbeitgeber, warum dies in concreto nicht geschehen ist,
2. Wurde vom Arbeitgeber diesbezüglich (vorweg) eine Stellungnahme vom Betriebsfinanzamt eingeholt?
3. Bekanntgabe aller Arbeitnehmer, für die die stock options ausgegeben wurden (Liste mit Namen und Geburtsdatum),
4. Schriftliche Unterlagen zum erwähnten Stellenbewertungsverfahren (BSP. HAY-Bewertungsverfahren), aus dem die Kriterien für eine Zuteilung einer Option hervorgehen,
5. Evtl. Bekanntgabe einer zuständigen Kontaktperson beim Arbeitgeber.“

Der Steuerberater des Bw. nahm dazu wie folgt Stellung:

„Zu 1):

Nach ständiger Übung der Personalverwaltung des Unternehmens wird den Arbeitnehmern die Inanspruchnahme von Steuerbegünstigungen in der Form ermöglicht, dass für die Berücksichtigung im Rahmen der Lohn- und Gehaltsverrechnungen ein bestimmter (fixer) Termin festgelegt wird, bis zu dem vollständige bzw. ausreichende Unterlagen vorzulegen sind. Wird dieser Termin nicht wahrgenommen, erfolgt keine Aufrollung der Lohn- und Gehaltsabrechnungen mehr und der Dienstnehmer hat die Erstattung bei der Finanzbehörde geltend zu machen.

Zu 2):

Eine Stellungnahme (vorweg) des Betriebsfinanzamtes ist vom Arbeitgeber nicht eingeholt worden, da hinsichtlich der Anwendbarkeit der Bestimmung des § 3 Abs. 1 Z. 15 c) keine Zweifel bestanden.

Zu 3):

In der Beilage 1 finden Sie Aufstellungen sämtlicher Arbeitnehmer, denen in den Jahren 2000 bis 2006 Optionen zum Erwerb von Aktien gewährt wurden.

Zu 4):

In den Beilagen 2, 3 und 4 ist das Hay-System dargestellt, das das verbreiteste internationale System zur Stellenbewertung ist und in vielen internationalen Konzernen entweder eins zu eins umgesetzt (z.B. Kraft-Jacobs, Suchard, Philips, Unilever) oder in leicht abgewandelter oder vereinfachter Form angewendet wird (z.B. Siemens, teilweise auch im öffentlichen Dienst). Zielsetzung ist es jeweils, Stellengruppen zu schaffen, die sich nach Verantwortung unterscheiden und damit bestimmte Gehaltsbestandteile verknüpfen.

Zu 5):

Die Herstellung von Kontaktpersonen beim Arbeitgeber ist natürlich möglich, ich würde aber bitten, mit mir diesbezüglich Verbindung aufzunehmen (Telefon: 0), da die Art der Fragestellung für die Nennung der Kontaktperson nicht unwesentlich ist.“

Der Unabhängige Finanzsenat richtete am 6. November 2007 folgenden Vorhalt an den Bw.: „Haben Sie im Jahr 2004 tatsächlich Aktien (Beteiligungen) an der XAG erworben, welche bei einem inländischen Kreditinstitut oder einem anderen Rechtsträger hinterlegt worden sind oder ist es in Ihrem Fall bloß zur Auszahlung des Differenzbetrages zwischen dem Verkehrswert und dem Basispreis der Aktien gekommen?“

Dieser Vorhalt wurde wie folgt beantwortet:

„Zu Ihrer Anfrage kann ich Ihnen mitteilen, dass die Realisierung der Optionen im Fall von Herrn DH in 2004 in der Form erfolgt ist, dass das Unternehmen Herrn DH den Differenzbetrag zwischen dem Tageswert der Aktien und dem Basiswert zum Zeitpunkt der Optionseinräumung ausbezahlt hat.“

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 15 lit. c EStG 1988 ist der Vorteil aus der Ausübung von nicht übertragbaren Optionen auf den verbilligten Erwerb von Kapitalanteilen (Beteiligungen) an Unternehmen des Arbeitgebers oder an mit diesem verbundenen Konzernunternehmen nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen von der Einkommensteuer befreit:

- 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.

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 oder einem anderen Rechtsträger hinterlegt wird.

Der Zweck dieser Begünstigungsvorschrift ist es, einen steuerlichen Anreiz zu bieten, die Arbeitnehmer an den Wertsteigerungen des Unternehmens aus ihrem Einsatz für das Unternehmen teilhaben zu lassen (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz Kommentar, 4. Auflage, § 3, Tz 91/20).

Der Bw. begeht die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung gemäß § 3 Abs. 1 Z 15 lit. c EStG 1988 hinsichtlich des Betrages von € 10.687,--. Dazu ist festzustellen, dass nach dem Wortlaut dieser Bestimmung (nur) der Vorteil aus der Ausübung von Optionen auf den Erwerb von Beteiligungen steuerlich begünstigt ist. Die Option muss sich daher, soll die Begünstigung des § 3 Abs. 1 Z 15 lit. c EStG 1988 anwendbar sein, auf den Erwerb von Beteiligungen beziehen. Die Optionsausübung muss folglich zu einem Erwerb der Beteiligung führen (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz Kommentar, 4. Auflage, § 3, Tz 91/20). Dass das Gesetz auf einen tatsächlichen Beteiligungserwerb abzielt, zeigt sich auch daran, dass eine Hinterlegung der erworbenen Beteiligung vorgesehen ist.

Kommt es nicht zu einem Erwerb von Anteilen, sondern bloß zur Auszahlung des Differenzbetrages zwischen dem Verkehrswert und dem Basispreis der Anteile, sind die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Steuerbegünstigung nicht erfüllt. Diesfalls besteht der Vorteil, den der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer zuwendet, eben nicht in einem auf einer Optionsausübung beruhenden verbilligten Erwerb von Beteiligungen, sondern in der Auszahlung eines Geldbetrages in Höhe der Kursdifferenz. Fiktive Stock Options, die nur auf die Auszahlung des Kursgewinnes gerichtet sind, sind daher nicht begünstigt (vgl. Doralt,

a.a.O.; Haunold, Die steuerliche Behandlung von Stock Options beim Dienstnehmer, SWK 2001, S 55; Damböck, Stock Options aus steuerlicher Sicht, ÖStZ 2001/211).

Da sich der Bw. für die Auszahlung des Differenzbetrages entschied, wurde ein Sachverhalt verwirklicht, der nicht vom Anwendungsbereich des § 3 Abs. 1 Z 15 lit. c EStG 1988 umfasst ist.

§ 3 Abs. 1 Z 15 lit. c EStG 1988 begünstigt dem klaren Gesetzeswortlaut zufolge nur den Vorteil aus der Ausübung einer auf tatsächlichen Beteiligungserwerb gerichteten Option, nicht aber die Zuwendung eines Geldbetrages durch den Arbeitgeber.

Daher kann bereits aus diesem Grunde der Berufung nicht stattgeben werden.

Da der Frage, ob die in § 3 Abs. 1 Z 15 lit. c EStG 1988 als Erfordernis für die Steuerbefreiung normierte Gewährung des Vorteils durch die Arbeitgeberin XAG für "bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern" als erfüllt angesehen werden kann, im erstinstanzlichen Verfahren zentrale Bedeutung beigemessen wurde, wird auch diesbezüglich eine rechtliche Würdigung des Sachverhaltes vorgenommen.

Unter "Gruppen von Arbeitnehmern" im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 15 EStG 1988 sind Gruppen zu verstehen, die nach betriebsbezogenen Merkmalen zusammengefasst werden können (vgl. VwGH 5.5.1982, 3003/80), z.B. Angestellte einerseits und Arbeiter andererseits oder z.B. (Abgrenzung nach dem Tätigkeitsbereich) Chauffeure, Monteure, Außendienstmitarbeiter, Innendienstmitarbeiter. Betriebsbezogen ist auch die Differenzierung nach der Beschäftigungsdauer, nach Lehrlingen und ausgelernten Arbeitnehmern oder nach der Möglichkeit eines Provisionsbezuges (vgl. VwGH 18.10.1995, 95/13/0062). Die handelsrechtliche Stellung (Geschäftsführer, Prokurist) ist kein betriebsbezogenes Merkmal (vgl. VwGH 28.5.2002, 96/14/0019). Nicht betriebsbezogen ist auch die Differenzierung nach sozialen Merkmalen, z.B. "Arbeitnehmer mit Kindern" oder nach bestimmten Altersgruppen (vgl. VwGH 28.4.1982, 3583/80) oder nach Leistungskriterien (z.B. bei Erreichen bestimmter Zielvorgaben; RdW 2002, 685).

Die Gruppe wird nach betriebsbezogenen Merkmalen bestimmt. Die Begünstigung der Gruppe muss sich gegenüber anderen (nicht begünstigten) Gruppen sachlich rechtfertigen lassen.

Auch wenn die Befreiungen als solche sachlich gerechtfertigt sein mögen, sind sie doch deshalb problematisch, weil die Ausnutzung der Steuerbefreiungen nach Z 13, 15 und 16 innerhalb des Betriebes der freien Disposition des Dienstgebers überlassen wird. Eine Steuerbefreiung für Leistungen nur an eine bestimmte Gruppe lässt sich sachlich nur dann rechtfertigen, wenn auch der innerbetriebliche Gleichbehandlungsgrundsatz den Anforderungen des Gleichheitssatzes gerecht wird (dazu Floretta/Spielbüchler/Strasser, Arbeitsrecht I, 73). Der VwGH verlangt die sachliche Begründbarkeit der Differenzierung, die

frei von Willkür sein muss (VwGH 5.5.1982, 3003/80) (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz Kommentar, 4. Auflage, § 3, Tz 71).

Dem Gesetz lässt sich nicht entnehmen, dass leitende Angestellte generell keine Gruppe im Sinne des § 3 Abs. 1 Z. 15 EStG 1988 sein können.

Auch das Bundesministerium für Finanzen vertritt nicht die Ansicht, dass leitende Angestellte keine Gruppe im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 15 EStG 1988 sein könnten, zumal sich in den Lohnsteuerrichtlinien 2002 (Rz 76) keine derartige Aussage findet.

Leitende Angestellte können sehr wohl ein betriebsbezogenes Gruppenmerkmal erfüllen. Dies vor allem auch deshalb, da Mitarbeiterbeteiligungen im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 15 lit. c EStG 1988 in erster Linie für leitende Mitarbeiter in Betracht kommen; wären sie nicht als "Gruppe von Arbeitnehmern" anzusehen, gingen diese Begünstigungen weitgehend ins Leere. In diesem Sinn hat auch das BMF Mitarbeiterbeteiligungen für leitende Angestellte nicht aus der Begünstigung ausgeschlossen (Pülzl, RdW 1996, 379). Der VwGH dürfte leitende Angestellte nunmehr als "Gruppe von Arbeitnehmern" anerkennen (VwGH 28.5.2002, 96/14/0019).

Danach schließt der VwGH zwar Geschäftsführer und Prokuristen alleine als "Gruppe" aus, weil es sich dabei nur um eine Abgrenzung nach der handelsrechtlichen Stellung handelt; so etwa könnte dem Verkaufspersonal die Prokura erteilt sein, auch wenn es nicht leitend tätig ist, Geschäftsführer könnten im Innenverhältnis nur als Abteilungsleiter tätig sein, während andere Abteilungsleiter nicht einmal die Prokura haben. Der VwGH hat allerdings nicht von vornherein leitende Angestellte als "Gruppe" ausgeschlossen; das Gruppenmerkmal "Abteilungsleiter" hat der VwGH im Entscheidungsfall nur auf Grund des Neuerungsverbotes nicht berücksichtigt (Doralt, Einkommensteuergesetz Kommentar, 4. Auflage, § 3, Tz 72).

Wie aus dem Berufungsschreiben hervorgeht, erfolgte die Optionszuteilung im vorliegenden Fall jedoch keineswegs an alle leitenden Angestellten, sondern war die Teilnahme am Stock Option Plan einer Gruppe von leitenden Angestellten, welche unter Zugrundelegung des HAY-Systems ermittelt wurden, vorbehalten.

Das BSP.HAY-Bewertungssystem ist (neben der analytischen Arbeitsplatzbewertung, der summarischen Arbeitsplatzbewertung und der Total Compensation) eine Methode der Arbeitsbewertung und hat als Stellenbewertungssystem für Führungskräfte insbesondere Bedeutung für die Entgeltfindung. Das BSP.HAY-Bewertungssystem wird in einem Informationsblatt eines Controller-Institutes folgendermaßen skizziert:

"Ziel: Messung der Verantwortung einer Position - (internationale) Vergleichbarkeit - Basis der Gehaltsfindung - Aufzeigen organisatorischer Schwächen.

Durchführung: Externer HAY-Berater und interner Mitarbeiter - Bewertungskommission (unternehmerische Quervergleiche und Expertise) - gegebenenfalls Quervergleiche (auch extern) und sog. Profilvergleich (Verantwortung zu Denkleistung).

Kriterien: 1. Wissen: Welcher Ausbildung bedarf es für die Funktion - Wieviel Erfahrung - Führung von Mitarbeitern. 2. Denkleistung: Welche Denkanforderung (wiederholend bis neuartig) - Welcher Denkrahmen (Routine bis frei im Rahmen der Naturgesetze). 3. Finanzialer Verantwortungswert: 5 Größendimensionen (+ unbestimmt) - Einflußnahme (gering - entscheidend) - Handlungsfreiheit (angewiesen bis strategisch)."

Wie oben dargestellt wurde, besteht für eine Gruppe von Arbeitnehmern im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 15 lit. c EStG 1988 die Anforderung, dass es sich um eine Gruppe handelt, die nach betriebsbezogenen Merkmalen anhand der ausgeübten Tätigkeit auf sachlich begründbare Weise zusammengefasst werden kann.

Der Kreis der Teilnahmeberechtigten am Stock Option Plan der XAG umfasste neben dem Vorstand des Unternehmens Angehörige des Managements des X-Konzerns. Dieser Personenkreis gehört zur Großgruppe der Angestellten. Eine Differenzierung innerhalb dieser Großgruppe muss aber durch die Art der im Betrieb verrichteten Tätigkeit begründet sein, um sich sachlich rechtfertigen zu lassen.

Die Heranziehung des BSP.HAY-Bewertungssystems zur Ermittlung der Teilnehmer am Stock Option Plan verweist keinesfalls darauf, dass für die Bildung dieser Gruppe betriebliche Merkmale maßgebend gewesen wären. Dieses Bewertungssystem agiert mit Anforderungskriterien, die prinzipiell für jede Stelle im Unternehmen anwendbar sind. Es unterscheidet nicht nach Aufgabeninhalten und nimmt daher nicht Bedacht auf die Art der im Betrieb konkret zu verrichtenden Tätigkeiten.

Dies wird durch das Ergebnis der im gegenständlichen Fall getroffenen Auswahl, die sich auf den Vorstand und Angehörige des Managements - ungeachtet der Art der von diesen ausgeübten Tätigkeiten - erstreckt, bestätigt.

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 Teilnahmeberechtigten gegenüber den Angestellten anderer Hierarchieebenen zu Teil werdender Ungleichbehandlungen (wie dies etwa im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 18.1.1995, 95/13/0062, bei den auf Grund nur organisatorischer Tätigkeit um den Erwerb von Provisionsansprüchen gebrachten Außendienstmitarbeitern der Fall war), liegt nicht vor.

Die Arbeitgeberin des Bw. wollte eine zusätzliche Vergütung in Form einer Option auf den verbilligten Erwerb von Aktien eindeutig nur Mitarbeitern ab einer durch die Stellenbewertungsverfahren vergebenen Punkte bestimmten Hierarchieebene zuwenden. Ein Auswahlverfahren, das solcherart zu einer Einschränkung der Teilnahmemöglichkeit am Stock Option Plan auf den Vorstand und Angehörige des Managements führt, kann nicht als

betriebsbezogene Differenzierung innerhalb der Großgruppe der Angestellten angesehen werden.

Die vom Stock Options Plan der X -AG umfasste Gruppe "Vorstand und Angehörige des Managements" ist folglich keine durch betriebsbezogene Merkmale bestimmte Gruppe von Arbeitnehmern im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 15 lit. c EStG 1988.

Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 4. Juni 2008