

TE Vwgh Erkenntnis 2016/7/27 2013/13/0069

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 27.07.2016

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

EStG 1988 § 3 Abs 1 Z 15 lit c;

1. EStG 1988 § 3 heute
2. EStG 1988 § 3 gültig ab 19.02.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 4/2026
3. EStG 1988 § 3 gültig von 01.01.2026 bis 18.02.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2025
4. EStG 1988 § 3 gültig von 01.01.2026 bis 23.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 78/2025
5. EStG 1988 § 3 gültig von 24.12.2025 bis 31.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2025
6. EStG 1988 § 3 gültig von 04.11.2025 bis 23.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 78/2025
7. EStG 1988 § 3 gültig von 20.07.2024 bis 03.11.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 113/2024
8. EStG 1988 § 3 gültig von 01.01.2024 bis 19.07.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 188/2023
9. EStG 1988 § 3 gültig von 01.01.2024 bis 31.12.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 153/2023
10. EStG 1988 § 3 gültig von 01.01.2024 bis 22.12.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023
11. EStG 1988 § 3 gültig von 23.12.2023 bis 31.12.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 153/2023
12. EStG 1988 § 3 gültig von 22.07.2023 bis 22.12.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023
13. EStG 1988 § 3 gültig von 30.12.2022 bis 21.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 220/2022
14. EStG 1988 § 3 gültig von 07.12.2022 bis 29.12.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 194/2022
15. EStG 1988 § 3 gültig von 28.10.2022 bis 06.12.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2022
16. EStG 1988 § 3 gültig von 20.07.2022 bis 27.10.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022
17. EStG 1988 § 3 gültig von 15.02.2022 bis 19.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 10/2022
18. EStG 1988 § 3 gültig von 31.12.2021 bis 14.02.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 227/2021
19. EStG 1988 § 3 gültig von 01.01.2021 bis 30.12.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 48/2020
20. EStG 1988 § 3 gültig von 01.01.2021 bis 17.06.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 104/2019
21. EStG 1988 § 3 gültig von 18.06.2020 bis 31.12.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 48/2020
22. EStG 1988 § 3 gültig von 30.10.2019 bis 17.06.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019
23. EStG 1988 § 3 gültig von 27.07.2017 bis 29.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2017
24. EStG 1988 § 3 gültig von 15.07.2017 bis 26.07.2017 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 83/2017
25. EStG 1988 § 3 gültig von 01.03.2017 bis 14.07.2017 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 28/2017
26. EStG 1988 § 3 gültig von 01.03.2017 bis 31.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016
27. EStG 1988 § 3 gültig von 01.03.2017 bis 30.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 77/2016
28. EStG 1988 § 3 gültig von 01.03.2017 bis 01.08.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 53/2016

29. EStG 1988 § 3 gültig von 01.01.2017 bis 28.02.2017 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 28/2017
30. EStG 1988 § 3 gültig von 31.12.2016 bis 31.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016
31. EStG 1988 § 3 gültig von 02.08.2016 bis 30.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 77/2016
32. EStG 1988 § 3 gültig von 15.08.2015 bis 01.08.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
33. EStG 1988 § 3 gültig von 30.12.2014 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2014
34. EStG 1988 § 3 gültig von 30.07.2013 bis 29.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 135/2013
35. EStG 1988 § 3 gültig von 15.12.2012 bis 29.07.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
36. EStG 1988 § 3 gültig von 01.04.2012 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012
37. EStG 1988 § 3 gültig von 02.08.2011 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 76/2011
38. EStG 1988 § 3 gültig von 01.01.2011 bis 30.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 89/2010
39. EStG 1988 § 3 gültig von 31.12.2010 bis 01.08.2011 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010
40. EStG 1988 § 3 gültig von 16.06.2010 bis 30.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2010
41. EStG 1988 § 3 gültig von 31.12.2009 bis 15.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 151/2009
42. EStG 1988 § 3 gültig von 16.07.2009 bis 30.12.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 61/2009
43. EStG 1988 § 3 gültig von 18.06.2009 bis 15.07.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009
44. EStG 1988 § 3 gültig von 01.04.2009 bis 17.06.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009
45. EStG 1988 § 3 gültig von 01.04.2009 bis 31.12.2008 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 26/2009
46. EStG 1988 § 3 gültig von 01.01.2009 bis 31.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009
47. EStG 1988 § 3 gültig von 01.01.2009 bis 31.12.2008 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 133/2008
48. EStG 1988 § 3 gültig von 28.06.2008 bis 31.12.2008 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 82/2008
49. EStG 1988 § 3 gültig von 10.07.2007 bis 27.06.2008 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 45/2007
50. EStG 1988 § 3 gültig von 24.05.2007 bis 09.07.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
51. EStG 1988 § 3 gültig von 27.06.2006 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006
52. EStG 1988 § 3 gültig von 31.12.2005 bis 26.06.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 161/2005
53. EStG 1988 § 3 gültig von 20.08.2005 bis 30.12.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2005
54. EStG 1988 § 3 gültig von 10.06.2005 bis 19.08.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 35/2005
55. EStG 1988 § 3 gültig von 31.12.2004 bis 09.06.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
56. EStG 1988 § 3 gültig von 01.01.2004 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
57. EStG 1988 § 3 gültig von 01.01.2004 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 1/2003
58. EStG 1988 § 3 gültig von 21.08.2003 bis 31.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
59. EStG 1988 § 3 gültig von 05.10.2002 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 155/2002
60. EStG 1988 § 3 gültig von 25.05.2002 bis 04.10.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 84/2002
61. EStG 1988 § 3 gültig von 19.12.2001 bis 24.05.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 144/2001
62. EStG 1988 § 3 gültig von 08.08.2001 bis 18.12.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2001
63. EStG 1988 § 3 gültig von 27.06.2001 bis 07.08.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 59/2001
64. EStG 1988 § 3 gültig von 06.01.2001 bis 26.06.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 2/2001
65. EStG 1988 § 3 gültig von 30.12.2000 bis 05.01.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000
66. EStG 1988 § 3 gültig von 15.07.1999 bis 29.12.2000 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
67. EStG 1988 § 3 gültig von 01.01.1998 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 30/1998
68. EStG 1988 § 3 gültig von 01.07.1994 bis 31.12.1997 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 314/1994
69. EStG 1988 § 3 gültig von 01.12.1993 bis 30.06.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
70. EStG 1988 § 3 gültig von 01.09.1993 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 694/1993
71. EStG 1988 § 3 gültig von 01.01.1992 bis 31.08.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 314/1992
72. EStG 1988 § 3 gültig von 19.01.1991 bis 31.12.1991 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 28/1991
73. EStG 1988 § 3 gültig von 01.07.1990 bis 18.01.1991 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 281/1990
74. EStG 1988 § 3 gültig von 30.12.1989 bis 30.06.1990 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
75. EStG 1988 § 3 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.1989

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Fuchs und die Hofräte Dr. Nowakowski, MMag. Maislinger und Mag. Novak sowie die Hofrätin Dr. Reinbacher als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Wimberger, über die Beschwerde des G in S, vertreten durch die TPA Horwath Wirtschaftstreuhand und

Steuerberatung GmbH in 1020 Wien, Praterstraße 62-64, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 7. Mai 2013, Zl. RV/2298- W/12, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2010, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.346,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

1 Der 1950 geborene Beschwerdeführer war seit 1993 als "Geschäftsführer South Central Europe" einer zu einem internationalen Konzern gehörenden österreichischen GmbH beschäftigt. Im Streitjahr 2010 übte er ihm in den Jahren 2002 und 2003 im Rahmen eines "stock purchase options scheme" des Konzerns eingeräumte Optionen aus und verkaufte die Aktien. Streitpunkt des Verfahrens ist die von ihm dafür in Anspruch genommene Befreiung von der Einkommensteuer nach Maßgabe des § 3 Abs. 1 Z 15 lit. c EStG 1988. 1 Der 1950 geborene Beschwerdeführer war seit 1993 als "Geschäftsführer South Central Europe" einer zu einem internationalen Konzern gehörenden österreichischen GmbH beschäftigt. Im Streitjahr 2010 übte er ihm in den Jahren 2002 und 2003 im Rahmen eines "stock purchase options scheme" des Konzerns eingeräumte Optionen aus und verkaufte die Aktien. Streitpunkt des Verfahrens ist die von ihm dafür in Anspruch genommene Befreiung von der Einkommensteuer nach Maßgabe des Paragraph 3, Absatz eins, Ziffer 15, Litera c, EStG 1988.

2 Im Einkommensteuerbescheid 2010 brachte das Finanzamt die Befreiungsbestimmung nicht zur Anwendung, wogegen der Beschwerdeführer Berufung erhob. Nach Vorlage der Berufung griff die belangte Behörde - soweit hier von Bedeutung - den Umstand auf, dass das "stock purchase options scheme" den vom Beschwerdeführer vorgelegten Unterlagen nach für "certain executives and managers" des Konzerns eingerichtet worden war, und führte mit dem Beschwerdeführer ein Vorhalteverfahren zu der Frage durch, ob der Vorteil, wie in der Befreiungsbestimmung vorausgesetzt, "allen Arbeitnehmern oder bestimmten Gruppen" von Arbeitnehmern eingeräumt worden sei.

3 In Beantwortung der diesbezüglichen Vorhalte legte der Beschwerdeführer zwei Schreiben der Konzernleitung vor, aus denen zusammengefasst hervorging, dass in den Jahren 2002 und 2003 jeweils zwei Gruppen von Mitarbeitern in das Programm einbezogen worden seien: einerseits "young talents" ("all managers (...) with an age under 35 who took part in management program") und andererseits "Senior Executive and Executive" ("all managers with a key position" im Konzern). Der Beschwerdeführer habe als "Executive" der zuletzt genannten Gruppe angehört. Zur Identifikation der "key positions" sei das weltweit gebräuchliche Stellenbewertungssystem der "Hay Group" herangezogen worden. Ausschlaggebend für die Einbeziehung in das Programm sei der "job responsibility level" und nicht der "job holder" gewesen. Zwischen Mitarbeitern mit demselben "responsibility level" sei nicht (nach individueller Leistung) differenziert worden.

4 Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab, was sie in ihren Erwägungen im Anschluss an allgemeine Rechtsausführungen wie folgt begründete:

"Der Kreis der Teilnahmeberechtigten am Aktienoptionsprogramm der (...) 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(e) 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). 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 Paragraph 3, Absatz eins, Ziffer 15, EStG nicht generell ausgeschlossen wären, andererseits aber sehr wohl auch für diese Gruppe das Erfüllen betriebsbezogener Merkmal(e) 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 vergleiche , 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 Teilnahmeberechtigten gegenüber den Angestellten anderer Hierarchieebenen zu Teil werdender Ungleichbehandlungen (wie dies etwa im Erkenntnis des VwGH vom 18.1(0).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 (Unternehmensgruppe) 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." Die (Unternehmensgruppe) 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 Paragraph 3, Absatz eins, Ziffer 15, Litera c, EStG nicht gesprochen werden kann, erweist sich die Berufung als unbegründet."

5 Dagegen richtet sich die vorliegende Beschwerde, über die der Verwaltungsgerichtshof nach Vorlage der Akten und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde erwogen hat:

6 Die beschwerdegegenständliche Voraussetzung der mit dem Kapitalmarktoffensive-Gesetz, BGBl. I Nr. 2/2001, eingeführten, rechtspolitisch nicht unumstrittenen (vgl. etwa Mekis, SWK 2001, T 62 ff) und gemäß § 124b Z 151 auf nach dem 31. März 2009 eingeräumte Optionen nicht mehr anzuwendenden Steuerbegünstigung des § 3 Abs. 1 Z 15 lit. c EStG 1988 lautet: 6 Die beschwerdegegenständliche Voraussetzung der mit dem Kapitalmarktoffensive-Gesetz, Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 2 aus 2001,, eingeführten, rechtspolitisch nicht unumstrittenen vergleiche , etwa Mekis, SWK 2001, T 62 ff) und gemäß Paragraph 124 b, Ziffer 151, auf nach dem 31. März 2009 eingeräumte Optionen nicht mehr anzuwendenden Steuerbegünstigung des Paragraph 3, Absatz eins, Ziffer 15, Litera c, EStG 1988 lautet:

"Der Arbeitgeber muss den Vorteil allen Arbeitnehmern oder bestimmten Gruppen seiner Arbeitnehmer gewähren."

7 Gleichartige Voraussetzungen finden sich auch in § 3 Abs. 1 Z 13 lit. a und b (geldwerte Vorteile u.a. aus der Benützung von Einrichtungen und Anlagen des Arbeitgebers sowie Zuschüsse für die Kinderbetreuung), Z 15 lit. a und b (Zuwendungen für die Zukunftssicherung sowie Mitarbeiterbeteiligung), Z 16b (bestimmte Tages- und Nächtigungsgelder) sowie Z 21 (Mitarbeiterabbatt), in § 4 Abs. 11 Z 1 lit. c (Zuwendungen an

Belegschaftsbeteiligungsstiftungen) und in § 68 Abs. 4 Z 7 (Normalarbeitszeit und Überstundenzuschläge) sowie Abs. 5 Z 7 (Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen) EStG 1988 (vgl. zu den in § 3 geregelten Fällen zuletzt Mayr/Hayden in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG18, § 3 Tz 107 ff). 7 Gleichartige Voraussetzungen finden sich auch in Paragraph 3, Absatz eins, Ziffer 13, Litera a und b (geldwerte Vorteile u.a. aus der Benützung von Einrichtungen und Anlagen des Arbeitgebers sowie Zuschüsse für die Kinderbetreuung), Ziffer 15, Litera a und b (Zuwendungen für die Zukunftssicherung sowie Mitarbeiterbeteiligung), Ziffer 16 b, (bestimmte Tages- und Nächtigungsgelder) sowie Ziffer 21, (Mitarbeiterabbau), in Paragraph 4, Absatz 11, Ziffer eins, Litera c, (Zuwendungen an Belegschaftsbeteiligungsstiftungen) und in Paragraph 68, Absatz 4, Ziffer 7, (Normalarbeitszeit und Überstundenzuschläge) sowie Absatz 5, Ziffer 7, (Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen) EStG 1988 vergleiche , zu den in Paragraph 3, geregelten Fällen zuletzt Mayr/Hayden in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG18, Paragraph 3, Tz 107 ff).

8 Die von der belangten Behörde erwähnten Ausführungen des Finanz- und Budgetausschusses, 452 BlgNR 12. GP 2, zur EStG-Novelle 1971, BGBl. Nr. 228, bezogen sich auf eine Vorgängerbestimmung zu § 68 Abs. 4 Z 7 EStG 1988 betreffend "in Überstundenentlohnungen enthaltene Zuschläge für Mehrarbeit". Die Steuerbefreiung der Zuschläge sollte damals von ihrer Bindung an die Regelung der Zuschläge in lohngestaltenden Vorschriften befreit werden, wobei "eine Definition der Begriffe Normalarbeitszeit und Überstunden sowie eine Verhinderung von Mißbräuchen bei der Berechnung derselben" als notwendig erachtet wurde. Diesem Zweck diene - als Ersatz für die Bindung an eine Regelung in lohngestaltenden Vorschriften (siehe später allerdings die Formulierung in § 67 Abs. 7 EStG 1988) - u.a. das Merkmal "für alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern". Die vom Ausschuss nur beispielsweise erwähnten Gruppenbildungen ("z. B. Arbeiter und Angestellte, Schichtarbeiter oder abgegrenzte Berufsgruppen, wie Chauffeure usw.") waren somit solche, die für eine Festlegung der Normalarbeitszeit nach damaligem Verständnis in Betracht kamen. 8 Die von der belangten Behörde erwähnten Ausführungen des Finanz- und Budgetausschusses, 452 BlgNR 12. Gesetzgebungsperiode 2, , zur EStG-Novelle 1971, Bundesgesetzblatt , Nr. 228, bezogen sich auf eine Vorgängerbestimmung zu Paragraph 68, Absatz 4, Ziffer 7, EStG 1988 betreffend "in Überstundenentlohnungen enthaltene Zuschläge für Mehrarbeit". Die Steuerbefreiung der Zuschläge sollte damals von ihrer Bindung an die Regelung der Zuschläge in lohngestaltenden Vorschriften befreit werden, wobei "eine Definition der Begriffe Normalarbeitszeit und Überstunden sowie eine Verhinderung von Mißbräuchen bei der Berechnung derselben" als notwendig erachtet wurde. Diesem Zweck diene - als Ersatz für die Bindung an eine Regelung in lohngestaltenden Vorschriften (siehe später allerdings die Formulierung in Paragraph 67, Absatz 7, EStG 1988) - u.a. das Merkmal "für alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern". Die vom Ausschuss nur beispielsweise erwähnten Gruppenbildungen ("z. B. Arbeiter und Angestellte, Schichtarbeiter oder abgegrenzte Berufsgruppen, wie Chauffeure usw.") waren somit solche, die für eine Festlegung der Normalarbeitszeit nach damaligem Verständnis in Betracht kamen.

9 Die EStG-Novelle 1974, BGBl. Nr. 469, übernahm das Tatbestandsmerkmal "bestimmter Gruppen" in die Befreiungsbestimmungen betreffend Einrichtungen und Anlagen (§ 3 Z 18 EStG 1972), Zukunftssicherung (Z 20) und freiwillige soziale Zuwendungen (Z 28). Erläutert wurde dies als Ersatz für den "mehrdeutigen Begriff" einer "Mehrzahl von" Arbeitnehmern (Z 18 und 20) bzw. der "Mehrzahl der" Arbeitnehmer (Z 28) in den bis dahin geltenden Fassungen (1201 BlgNR 13. GP 12). Auch im EStG 1988 fand sich das Merkmal (zunächst nur) in § 68 sowie in den Befreiungsbestimmungen des § 3 Abs. 1 betreffend Einrichtungen und Anlagen (Z 13), Zukunftssicherung (Z 15) und freiwillige soziale Zuwendungen (Z 16 bis zur Streichung aus dieser Ziffer durch BGBl. I Nr. 155/2002). 9 Die EStG-Novelle 1974, BGBl. Nr. 469, übernahm das Tatbestandsmerkmal "bestimmter Gruppen" in die Befreiungsbestimmungen betreffend Einrichtungen und Anlagen (Paragraph 3, Ziffer 18, EStG 1972), Zukunftssicherung (Ziffer 20,) und freiwillige soziale Zuwendungen (Ziffer 28,). Erläutert wurde dies als Ersatz für den "mehrdeutigen Begriff" einer "Mehrzahl von" Arbeitnehmern (Ziffer 18 und 20) bzw. der "Mehrzahl der" Arbeitnehmer (Ziffer 28,) in den bis dahin geltenden Fassungen (1201 BlgNR 13. Gesetzgebungsperiode 12,). Auch im EStG 1988 fand sich das Merkmal (zunächst nur) in Paragraph 68, sowie in den Befreiungsbestimmungen des Paragraph 3, Absatz eins, betreffend Einrichtungen und Anlagen (Ziffer 13,), Zukunftssicherung (Ziffer 15,) und freiwillige soziale Zuwendungen (Ziffer 16 bis zur Streichung aus dieser Ziffer durch Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 155 aus 2002,).

10 Zu § 3 Abs. 1 Z 15 EStG 1988 (i.d.F. vor der Einführung der Steuerbefreiung für Mitarbeiterbeteiligung in Z 15 lit. b durch das Steuerreformgesetz 1993, BGBl. Nr. 818) sprach der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom

18. Oktober 1995, 95/13/0062, VwSlg 7039/F, unter Hinweis auf Vorjudikatur zum EStG 1972 aus, die Steuerfreiheit der durch Maßnahmen der Zukunftssicherung von Arbeitnehmern durch den Arbeitgeber gewährten Begünstigung einer Gruppe seiner Arbeitnehmer setze voraus, dass die unterschiedliche Vorgangsweise sachlich begründbar und nicht willkürlich sei; die Gruppenmerkmale müssten betriebsbezogen sein, um die unterschiedliche Behandlung zu rechtfertigen (vgl. in diesem Sinn auch die ebenfalls zur Zukunftssicherung ergangenen Erkenntnisse vom 28. Mai 2002, 96/14/0019, 96/14/0040 und 96/14/0041). 10 Zu Paragraph 3, Absatz eins, Ziffer 15, EStG 1988 in der Fassung , vor der Einführung der Steuerbefreiung für Mitarbeiterbeteiligung in Ziffer 15, Litera b, durch das Steuerreformgesetz 1993, BGBl. Nr. 818) sprach der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 18. Oktober 1995, 95/13/0062, VwSlg 7039/F, unter Hinweis auf Vorjudikatur zum EStG 1972 aus, die Steuerfreiheit der durch Maßnahmen der Zukunftssicherung von Arbeitnehmern durch den Arbeitgeber gewährten Begünstigung einer Gruppe seiner Arbeitnehmer setze voraus, dass die unterschiedliche Vorgangsweise sachlich begründbar und nicht willkürlich sei; die Gruppenmerkmale müssten betriebsbezogen sein, um die unterschiedliche Behandlung zu rechtfertigen vergleiche , in diesem Sinn auch die ebenfalls zur Zukunftssicherung ergangenen Erkenntnisse vom 28. Mai 2002, 96/14/0019, 96/14/0040 und 96/14/0041).

11 Im Schrifttum wird in Bezug auf die auszulegende Voraussetzung die Ansicht vertreten, es bestehe kein Grund anzunehmen, der Gesetzgeber habe ihr in den verschiedenen Anwendungsfällen eine jeweils unterschiedliche Bedeutung beigemessen (vgl. zuletzt Fuchs in Hofstätter/Reichel, EStG Kommentar, § 3 Tz 20.1). Zu berücksichtigen ist dabei nun aber - anders als noch zur Zeit der erwähnten Erkenntnisse - auch der durch das Steuerreformgesetz 2009, BGBl I Nr. 26, eingeführte Anwendungsfall der Steuerbefreiung von Zuschüssen für die Kinderbetreuung (§ 3 Abs. 1 Z 13 lit. b EStG 1988), zu dem es in der Regierungsvorlage hieß, der "Kreis der Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer mit Kindern bis 10 Jahren" gelte "als Gruppe im Sinne dieser Bestimmung" (54 BlgNR 24. GP 8; vgl. auch das Beispiel in Rz 77f der LStR 2002, wonach "Innendienstmitarbeiterinnen mit Kindern bis zum 6. Lebensjahr" als "Gruppe" in Betracht kämen). Mit der Annahme des unbedingten Erfordernisses einer "Betriebsbezogenheit" der Gruppenmerkmale (vgl. etwa die LStR 2002, a.a.O., und Mayr, RdW 2009, 228) scheint dies weniger gut vereinbar zu sein als mit der Ansicht, bei der steuerlichen Begünstigung von Sozialleistungen müssten auch soziale Merkmale als Gruppenmerkmale anerkannt werden (vgl. in diesem Sinn etwa Doralt, EStG3, 1997, § 3 Tz 70). Dem erwähnten Erfordernis ("Betriebsbezogenheit") wird - im Sinne auch der zuvor zitierten Erkenntnisse von 1995 und 2002 - nur im Rahmen der Prüfung, ob die Gruppenbildung sachlich begründbar ist, Bedeutung zukommen. Eine willkürliche Gruppenbildung - etwa nach Maßstäben persönlicher Vorlieben oder Nahebeziehungen - kann nicht zur Steuerbefreiung führen. Ob die Gruppenbildung sachlich begründbar ist, hängt im Einzelfall aber auch von der Art des mit der Gruppenzugehörigkeit verbundenen Vorteils und vom Zweck der Steuerbefreiung ab. 11 Im Schrifttum wird in Bezug auf die auszulegende Voraussetzung die Ansicht vertreten, es bestehe kein Grund anzunehmen, der Gesetzgeber habe ihr in den verschiedenen Anwendungsfällen eine jeweils unterschiedliche Bedeutung beigemessen vergleiche , zuletzt Fuchs in Hofstätter/Reichel, EStG Kommentar, Paragraph 3, Tz 20.1). Zu berücksichtigen ist dabei nun aber - anders als noch zur Zeit der erwähnten Erkenntnisse - auch der durch das Steuerreformgesetz 2009, Bundesgesetzblatt , I Nr. 26, eingeführte Anwendungsfall der Steuerbefreiung von Zuschüssen für die Kinderbetreuung (Paragraph 3, Absatz eins, Ziffer 13, Litera b, EStG 1988), zu dem es in der Regierungsvorlage hieß, der "Kreis der Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer mit Kindern bis 10 Jahren" gelte "als Gruppe im Sinne dieser Bestimmung" (54 BlgNR 24. Gesetzgebungsperiode 8; vergleiche , auch das Beispiel in Rz 77f der LStR 2002, wonach "Innendienstmitarbeiterinnen mit Kindern bis zum 6. Lebensjahr" als "Gruppe" in Betracht kämen). Mit der Annahme des unbedingten Erfordernisses einer "Betriebsbezogenheit" der Gruppenmerkmale vergleiche , etwa die LStR 2002, a.a.O., und Mayr, RdW 2009, 228) scheint dies weniger gut vereinbar zu sein als mit der Ansicht, bei der steuerlichen Begünstigung von Sozialleistungen müssten auch soziale Merkmale als Gruppenmerkmale anerkannt werden vergleiche , in diesem Sinn etwa Doralt, EStG3, 1997, Paragraph 3, Tz 70). Dem erwähnten Erfordernis ("Betriebsbezogenheit") wird - im Sinne auch der zuvor zitierten Erkenntnisse von 1995 und 2002 - nur im Rahmen der Prüfung, ob die Gruppenbildung sachlich begründbar ist, Bedeutung zukommen. Eine willkürliche Gruppenbildung - etwa nach Maßstäben persönlicher Vorlieben oder Nahebeziehungen - kann nicht zur Steuerbefreiung führen. Ob die Gruppenbildung sachlich begründbar ist, hängt im Einzelfall aber auch von der Art des mit der Gruppenzugehörigkeit verbundenen Vorteils und vom Zweck der Steuerbefreiung ab.

12 Die Regierungsvorlage zum Kapitalmarktoffensive-Gesetz, mit der die hier strittige Steuerbefreiung für nicht übertragbare Optionen eingeführt wurde, erläuterte dies als Teilaspekt der auch in anderer Hinsicht beabsichtigten

Verbesserung steuerlicher Rahmenbedingungen für Mitarbeiterbeteiligungen, die zu einer erhöhten Motivation der Mitarbeiter führen und Österreich hochqualifizierte Arbeitskräfte sichern werde (358 BlgNR 21. GP 12). 12 Die Regierungsvorlage zum Kapitalmarktoffensive-Gesetz, mit der die hier strittige Steuerbefreiung für nicht übertragbare Optionen eingeführt wurde, erläuterte dies als Teilaspekt der auch in anderer Hinsicht beabsichtigten Verbesserung steuerlicher Rahmenbedingungen für Mitarbeiterbeteiligungen, die zu einer erhöhten Motivation der Mitarbeiter führen und Österreich hochqualifizierte Arbeitskräfte sichern werde (358 BlgNR 21. Gesetzgebungsperiode 12,).

13 Die vor diesem Hintergrund zu erörternde Gruppenbildung bestimmte sich im vorliegenden Fall nicht wie in den Zuwendungen für die Zukunftssicherung betreffenden Fällen der Erkenntnisse vom 28. Mai 2002 nach der unternehmensrechtlichen Stellung der Arbeitnehmer, und es stellt sich wie im Fall des Erkenntnisses vom 18. Oktober 1995 auch nicht die Frage, ob "leitende Angestellte" etwa im Sinne des § 36 Abs. 2 Z 3 ArbVG, des § 1 Abs. 2 Z 8 AZG oder des § 80 Abs. 1 AktG eine mittels sachgerechter Differenzierung gebildete Gruppe sein können. Zu beurteilen ist in Bezug auf den Beschwerdeführer, der kein "young talent" war, eine Differenzierung anhand eines weit verbreiteten Stellenbewertungssystems (vgl. etwa die Erkenntnisse vom 2. Juli 2009, 2006/12/0026, und vom 20. November 2009, 2008/12/0226, zu dessen Anwendung auch auf öffentlich-rechtliche Dienstverhältnisse). Bewertet wird dabei der Arbeitsplatz, nicht die Leistung des Arbeitnehmers etwa durch Erreichen bestimmter Zielvorgaben. 13 Die vor diesem Hintergrund zu erörternde Gruppenbildung bestimmte sich im vorliegenden Fall nicht wie in den Zuwendungen für die Zukunftssicherung betreffenden Fällen der Erkenntnisse vom 28. Mai 2002 nach der unternehmensrechtlichen Stellung der Arbeitnehmer, und es stellt sich wie im Fall des Erkenntnisses vom 18. Oktober 1995 auch nicht die Frage, ob "leitende Angestellte" etwa im Sinne des Paragraph 36, Absatz 2, Ziffer 3, ArbVG, des Paragraph eins, Absatz 2, Ziffer 8, AZG oder des Paragraph 80, Absatz eins, AktG eine mittels sachgerechter Differenzierung gebildete Gruppe sein können. Zu beurteilen ist in Bezug auf den Beschwerdeführer, der kein "young talent" war, eine Differenzierung anhand eines weit verbreiteten Stellenbewertungssystems vergleiche , etwa die Erkenntnisse vom 2. Juli 2009, 2006/12/0026, und vom 20. November 2009, 2008/12/0226, zu dessen Anwendung auch auf öffentlich-rechtliche Dienstverhältnisse). Bewertet wird dabei der Arbeitsplatz, nicht die Leistung des Arbeitnehmers etwa durch Erreichen bestimmter Zielvorgaben.

14 Über die inhaltlichen Kriterien dieses Stellenbewertungssystems hat die belangte Behörde nur festgestellt, es handle sich um solche, die "für jede Stelle im Unternehmen anwendbar" seien, weil "nicht nach dem Aufgabeninhalt" unterschieden werde. In den von der belangten Behörde zitierten Vorentscheidungen vom 13. Juni 2006 und vom 4. Oktober 2006 wurde dies wie folgt näher dargestellt:

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

Durchführung: (...)

Kriterien: 1. Wissen: Welcher Ausbildung bedarf es für die Funktion - Wieviel Erfahrung - Führung von Mitarbeitern.

2. Denkleistung: Welche Denkanforderung (wiederholend bis neuartig) - Welcher Denkraum (Routine bis frei im Rahmen der Naturgesetze). 3. Finanzieller Verantwortungswert:

5 Größendimensionen (+ unbestimmt) - Einflußnahme (gering - entscheidend) - Handlungsfreiheit (angewiesen bis strategisch)."

"Bewertungskriterien

Wissen

Fachwissen

Management-Wissen

Umgang mit Menschen

WI-

Punkte

Denkleistung

Denkraum

Denkanforderung

DL-Punkte

Verantwortungswert

Handlungsfreiheit

Größenordnung

Einfluss auf Endergebnisse

VW-Punkte

= Stellenwert"

15 Die belangte Behörde hat der Beschränkung des Stock-Option-Programms auf die Inhaber von Stellen mit bestimmten Punktezahlen nach diesem Stellenbewertungssystem eine sachliche Rechtfertigung abgesprochen. Die dem zugrunde gelegten, oben wiedergegebenen Erwägungen sind zunächst insofern nicht nachvollziehbar, als eine Gruppenbildung nach Hierarchieebenen im Unternehmen - die dieses Punktesystem allerdings nicht vorzunehmen scheint - als "nicht betriebsbezogen" gewertet wird. Zur Klarstellung ist dabei anzumerken, dass nicht jede "betriebsbezogene" Gruppenbildung auch sachlich begründet ist (vgl. insoweit die ergänzenden Erwägungen im zitierten Erkenntnis vom 18. Oktober 1995). Das Erfordernis der "Betriebsbezogenheit" wird im letzten Absatz der Erwägungen der belangten Behörde aber auch vom Gesichtspunkt der sachlichen Begründetheit der Gruppenbildung und einer Vermeidung von Willkür losgelöst und der Entscheidung als unmittelbar wesentlich zugrunde gelegt. Wenn an vorangegangener Stelle argumentiert wird, nur eine Differenzierung nach der "Art der ausgeübten Tätigkeit" könne zu einer "sachlich gerechtfertigten Gruppenbildung" führen, und sich dies offenbar auf die Aufzählung im Ausschussbericht von 1971 gründen soll, so wird damit deren Kontext und Beispielscharakter zu wenig beachtet und im Übrigen auch der dazu zitierten Entscheidung der belangten Behörde vom 4. Oktober 2006, RV/1058- L/05, widersprochen.

15 Die belangte Behörde hat der Beschränkung des Stock-Option-Programms auf die Inhaber von Stellen mit bestimmten Punktezahlen nach diesem Stellenbewertungssystem eine sachliche Rechtfertigung abgesprochen. Die dem zugrunde gelegten, oben wiedergegebenen Erwägungen sind zunächst insofern nicht nachvollziehbar, als eine Gruppenbildung nach Hierarchieebenen im Unternehmen - die dieses Punktesystem allerdings nicht vorzunehmen scheint - als "nicht betriebsbezogen" gewertet wird. Zur Klarstellung ist dabei anzumerken, dass nicht jede "betriebsbezogene" Gruppenbildung auch sachlich begründet ist vergleiche , insoweit die ergänzenden Erwägungen im zitierten Erkenntnis vom 18. Oktober 1995). Das Erfordernis der "Betriebsbezogenheit" wird im letzten Absatz der Erwägungen der belangten Behörde aber auch vom Gesichtspunkt der sachlichen Begründetheit der Gruppenbildung und einer Vermeidung von Willkür losgelöst und der Entscheidung als unmittelbar wesentlich zugrunde gelegt. Wenn an vorangegangener Stelle argumentiert wird, nur eine Differenzierung nach der "Art der ausgeübten Tätigkeit" könne zu einer "sachlich gerechtfertigten Gruppenbildung" führen, und sich dies offenbar auf die Aufzählung im Ausschussbericht von 1971 gründen soll, so wird damit deren Kontext und Beispielscharakter zu wenig beachtet und im Übrigen auch der dazu zitierten Entscheidung der belangten Behörde vom 4. Oktober 2006, RV/1058- L/05, widersprochen.

16 Eine Prüfung der sachlichen Begründetheit der Gruppenbildung für das Stock-Option-Programm hätte mit Rücksicht darauf, dass die jetzt auslaufende Regelung solche Programme fördern sollte, eine Bedachtnahme auf deren Zweck und Wirkungsweise erfordert (vgl. in diesem Zusammenhang etwa Schaschl, Stock Options, 2000, 16 ff; 16 Eine Prüfung der sachlichen Begründetheit der Gruppenbildung für das Stock-Option-Programm hätte mit Rücksicht darauf, dass die jetzt auslaufende Regelung solche Programme fördern sollte, eine Bedachtnahme auf deren Zweck und Wirkungsweise erfordert vergleiche , in diesem Zusammenhang etwa Schaschl, Stock Options, 2000, 16 ff;

Achatz/Jabornegg/Resch, Mitarbeiterbeteiligung - Aktienoptionen, 2002, 1 f, 56 f). Der in der oben erwähnten Entscheidung der belangten Behörde vom 4. Oktober 2006 hervorgehobene Umstand, der Zielsetzung eines solchen Programms entspreche der dritte der drei Bewertungsgesichtspunkte des verfahrensgegenständlichen Systems ("Verantwortungswert"), weil er geeignet sei, "Personen, die direkten Einfluss auf den Unternehmenserfolg haben, herauszufiltern", scheint dabei - anders als in dieser beim Verwaltungsgerichtshof unangefochten gebliebenen Entscheidung angenommen - nicht auszureichen, um die nach allen drei Gesichtspunkten vorgenommene Stellenbewertung als im Hinblick auf die Teilnahme am Programm nicht sachlich begründetes, willkürliches Kriterium erscheinen zu lassen.

17 Der angefochtene Bescheid war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben. 17 Der angefochtene Bescheid war daher gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Ziffer eins, VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

18 Der Ausspruch über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-

Aufwandersatzverordnung 2008. 18 Der Ausspruch über den Aufwandersatz gründet sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2008.

19 Die zitierten Bestimmungen über das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof waren gemäß § 79 Abs. 11 letzter Satz VwGG in der bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 geltenden Fassung anzuwenden. 19 Die zitierten Bestimmungen über das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof waren gemäß Paragraph 79, Absatz 11, letzter Satz VwGG in der bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 geltenden Fassung anzuwenden.

Wien, am 27. Juli 2016

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2016:2013130069.X00

Im RIS seit

30.08.2016

Zuletzt aktualisiert am

02.11.2016

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at