

GZ. RV/0305-W/06

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 1. und 23. Bezirk betreffend Einkommensteuer 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt, einem Wirtschaftsprüfer oder einem Steuerberater unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Bw. beantragte die Anwendung des § 3 Abs. 1 Z 15 lit. c EStG 1988 hinsichtlich des Betrages von € 8.617,88 im Wege der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2004.

Mit dem angefochtenen Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2004 vom 7. Dezember 2005 wurde diesem Begehr nicht entsprochen. Eine Begründung für die Versagung der begehrten Steuerbegünstigung wurde vom Finanzamt nicht abgegeben.

In der dagegen eingebrachten Berufung vom 29. Dezember 2005 brachte der Bw. folgendes vor: Das Finanzamt habe seinem Antrag, dass bezüglich der Besteuerung der im Jahr 2004 erzielten Vorteile aus der Ausübung von Optionen auf Aktien der Arbeitgeberin X-AG die Bestimmung des § 3 Abs. 1 Z 15 lit. c EStG 1988 angewendet werden solle, nicht entsprochen und die mögliche steuerliche Begünstigung für den betreffenden Stock Option Plan der X-AG nicht gewährt. Nach der vorgelegten fiktiven Berechnung der Steuerabteilung der X-AG würde die Begünstigung in seinem Fall eine Reduktion der Einkommensteuer 2004 um € 4.309,00 ergeben. Es werde die Anwendung des § 3 Abs. 1 Z 15 lit. c EStG 1988 bei der Besteuerung der im Jahr 2004 erzielten Vorteile aus der Ausübung von Optionen beantragt. Der zugrunde liegende Stock Option Plan 2002 der X-AG habe einer bestimmten Gruppe von (leitenden) Angestellten der X-AG nicht übertragbare Aktien-Optionen eingeräumt, welche frühestens zwei Jahre und längstens fünf Jahre nach Einräumung unter bestimmten Umständen auszuüben gewesen seien. Bei der Ausübung dieser Optionen habe ein Wahlrecht bestanden, wonach insbesondere zwischen dem Bezug der Aktien zum so genannten "Strikepreis" der Option und der Auszahlung des Differenzbetrages aus Schlusskurs der X-AG-Aktie am Tag der Ausübung des Optionsrechtes und dem "Strikepreis" der Option zu wählen gewesen sei. Da bei der Version "Bezug der Aktien" keine Mindestbehaltezeit bedungen sei, bedeute die Wahl der zweiten Version de facto das gleiche wie die Wahl der ersten Version bei sofortigem Verkauf der bezogenen Aktien. Daher sei auch bei der Wahl der zweiten Version die Anwendbarkeit des § 3 Abs. 1 Z 15 lit. c EStG 1988 gegeben.

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 18. Jänner 2006 als unbegründet abgewiesen. Diese Entscheidung ist wie folgt begründet: In der Berufung sei ausgeführt worden, dass nach dem zugrunde liegenden Stock Option Plan der X-AG einer bestimmten Gruppe von (leitenden) Angestellten der X-AG nicht übertragbare Aktien-Optionen eingeräumt worden seien. Bereits aus dieser Textierung ergebe sich ein Abweisungstatbestand, da leitende Angestellte eines Unternehmens keine Gruppe im Sinne des § 3 EStG 1988 bilden könnten. Die Gruppenmerkmale müssten betriebsbezogen sein (vgl. VwGH 5.5.1982, 3003/80; VwGH 18.10.1995, 95/13/0062). Alle weiteren Kriterien, die nach § 3 Abs. 1 Z 15 lit. c EStG 1988 zu untersuchen wären, seien daher zweitrangig, da die Grundvoraussetzung des Vorliegens einer Gruppe im Anlassfall nicht gegeben sei.

Der Bw. stellte mit Anbringen vom 27. Jänner 2006 den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und brachte folgendes vor:

Unabhängig davon, ob "leitende Angestellte" eines Unternehmens eine Gruppe im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 15 lit. c EStG 1988 bilden könnten oder nicht, werde darauf hingewiesen, dass in der Berufung keineswegs ausgeführt worden sei, dass "den" leitenden Angestellten der X-AG als Gruppe im Sinne des § 3 EStG 1988 Aktien-Optionen eingeräumt worden seien, sondern es sei von einer "bestimmten Gruppe von (leitenden) Angestellten" gesprochen worden. Nach den Informationen des Bw. sei es die Intention des Unternehmens gewesen, all jenen Angestellten, die auf Grund ihrer Funktion einen besonderen Einfluss auf eine positive Entwicklung des Aktienkurses haben könnten, die Teilnahme am Stock Option Plan anzubieten. Das seien nach offensichtlicher Einschätzung des Vorstandes und des Aufsichtsrates der X-AG abgesehen von den Mitgliedern des Vorstandes insbesondere alle Prokuristen der X-AG und alle Bereichsleiter, die auf Grund der besonderen Bedeutung ihres Aufgabenbereiches, so wie die Prokuristinnen und Prokuristen, über so genannte Executive-Verträge verfügten, gewesen. Es handle sich also bei dem betreffenden Kreis von Angestellten sehr wohl um eine Gruppe im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 15 lit. c EStG 1988.

Die X-AG teilte mit Schreiben vom 16. März 2006 dem unabhängigen Finanzsenat zu den Kriterien für die Teilnahme am betreffenden Stock Option Plan folgendes mit:

"Im gegenständlichen Fall wurde die Zuteilung der Optionen nach einem objektiven Stellenbewertungsverfahren (BSP.HAY-Bewertungssystem) auf Basis eines Punktesystems ermittelt. Die Konsequenz hieraus war, dass die Optionen neben dem Vorstand des Unternehmens Angehörigen des Managements des X-Konzerns zur Verfügung gestellt wurden, (wobei der Erwerb eines bestimmten Mindestausmaßes an X-Aktien Voraussetzung für die Zuteilung war)." Es wurde ausgeführt, dass das HAY-System durch die amerikanische Unternehmensberatung HAY in der Zwischenkriegszeit entwickelt worden sei. Ziel sei es, die mit bestimmten Funktionen verknüpfte Verantwortung zu messen und bestimmte Funktionen nach Verantwortungsgraden zu clustern. Dies könne Basis für weitere Gruppenbildungen im Unternehmen sein. Das HAY-System messe die Verantwortung nach Punktewerten, die in Matrizen dargestellt würden nach drei Kriterien, nämlich Wissen, Denkleistung und finanziellem Verantwortungswert. Das HAY-System sei bei vielen internationalen Unternehmen zur Klassifizierung von Mitarbeitergruppen sehr verbreitet und werde auch bei österreichischen Unternehmen, respektive sogar im öffentlichen Dienst angewendet.

Der Bw. habe in der X-AG die Funktionen "*Senior Vice President (Exekutive), Chief Information Officer – Information Technology*" inne gehabt und sei für den gesamten IT-Bereich der X-Gruppe verantwortlich gewesen.

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. begehrte die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung gemäß § 3 Abs. 1 Z 15 lit. c EStG 1988 hinsichtlich des Betrages von € 8.617,88. Wie den Ausführungen des Bw. in der Berufung zu entnehmen ist, bestand im Rahmen des Stock Option Planes der X-AG ein Wahlrecht der Teilnahmeberechtigten dahin gehend, dass zwischen dem Bezug der Aktien zum so genannten "Strikepreis" und der Auszahlung des Differenzbetrages aus Schlusskurs der X-Aktie am Tag der Ausübung des Optionsrechtes und dem "Strikepreis" gewählt werden konnte. Der Bw. machte geltend, dass auch bei der Wahl der zweiten Version die Anwendbarkeit des § 3 Abs. 1 Z 15 lit. c EStG 1988 gegeben sei.

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. Das in der Berufung vom Bw. vorgebrachte Argument, dass die beiden Wahlmöglichkeiten im Zusammenhang mit dem Stock Options Plan im Ergebnis das gleiche bedeuten würden, womit offenbar eine wirtschaftliche Betrachtungsweise angesprochen werden soll, kann nicht als überzeugend angesehen werden. Eine Auszahlung der Kursdifferenz durch den Arbeitgeber einerseits und eine Realisierung der Kursdifferenz aus einem sofortigen Weiterverkauf der tatsächlich erworbenen Aktien andererseits mögen zwar für den Arbeitnehmer den gleichen wirtschaftlichen Vorteil bringen. Dessen ungeachtet sind der verbilligte Erwerb von Aktien,

deren Weiterverkauf letztlich in der Disposition des Erwerbers liegt und auch einen Kaufinteressenten bedingt, und die Auszahlung eines Geldbetrages in Höhe der Kursdifferenz (auch wirtschaftlich betrachtet) verschiedene Vorgänge.

§ 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 Vorteiles durch die Arbeitgeberin X-AG 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 dieses 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).

Die in der Berufungsvorentscheidung vom Finanzamt geäußerte Ansicht, dass leitende Angestellte vom Anwendungsbereich des § 3 Abs. 1 Z 15 lit. c EStG 1988 ausgeschlossen wären, kann nicht als der Rechtslage entsprechend angesehen werden.

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 könne dem Verkaufspersonal die Prokura erteilt sein, auch wenn er 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 von der X-AG mit Schreiben vom 16. März 2006 dem unabhängigen Finanzsenat bekannt gegeben wurde, 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 von der X-AG vorgelegten 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. Finanzieller 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 X-AG umfasste nach deren Auskunft "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, 13. Juni 2006