



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 2

GZ. RV/2108-W/04,
miterledigt RV/2107-W/04

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Y&R., Adr., vertreten durch Price Waterhouse Coopers GmbH, 1030 Wien, Erdbergstraße 2000 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1997 und 1999 sowie Kapitalertragsteuer für das Jahr 1997 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Y&R. in der Folge Berufungswerberin (Bw.) genannt, wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 27. November 1968 gegründet. Betriebsgegenstand ist die Werbetätigkeit sowie Werbemittlung. Im Zeitraum 24. Juli 2001 bis 13. Mai 2002 fand bei der Bw. eine Betriebsprüfung für die Jahre 1997 bis 1999 statt. Strittig im gegenständlichen Berufungsverfahren sind jene Feststellungen der Betriebsprüfung, wie sie sich aus Textziffer 22 des Betriebsprüfungsberichtes ergeben. Demnach wurde im Jahre 1997 ein Aufwand "GPU" in Höhe von S 9.176.166,00 geltend gemacht. Unter der Abkürzung GPU seien so genannte "Growth-Participation-Units" zu verstehen. Dieser Aufwand sei ursprünglich auf dem Konto 8007 "AfA-Finanzanlagen" gebucht worden und zwar S 11.742.659,00 im Soll und S 2.566.792,00 im Haben. Bei den Beträgen im Soll handle es sich um Überweisungen an Führungskräfte bzw. Geschäftsführer, die beim geprüften Unternehmen angestellt gewesen seien. Bei dem Betrag im Haben handle es sich um die Auflösung der "Rückstellung GPU" die somit letztmalig in der Bilanz zum 31. Dezember 1996 aufscheine. In diesem Zusammenhang habe die Betriebsprüfung folgende Feststellungen getroffen:

- Dass die betreffenden Beträge nicht unter "Lohn- bzw. Gehaltsaufwand" verbucht worden seien sondern unter "Abschreibung Finanzanlagen" In der GuV-Rechnung scheine der Aufwand unter "Sonstiger Aufwand GPU" auf.
- Dass in den Vorjahren (z.B. 1989, 1990, 1993, 1995, 1996) Verluste erzielt worden seien und es dennoch im Jahre 1997 zu den genannten Auszahlungen bzw. Vergütungen aus dem GPU-Gewinnbeteiligungsfonds gekommen sei.
- Dass in den Vorjahren entsprechende Rückstellungen dotiert worden seien. Das Ausmaß der Dotierung sei jedes Jahr vom Mutterunternehmen berechnet und mitgeteilt worden, d.h. es liegen keine schriftlichen Vereinbarungen vor).
- Dass keine Vergütung bzw. Abgeltung vom Konzern geleistet worden sei, d.h. der Aufwand sei nur vom österreichischen Unternehmen getragen worden.
- Dass bereits vor dem Prüfungszeitraum eine GPU-Abfindung an eine Person stattgefunden habe. Diese Abfindung sei dem vollen Steuersatz im Zuge der Gehaltsberechnung unterzogen worden. Weiters habe sich diese Abfindung genau mit dem Betrag der dotierten Rückstellung gedeckt.
- Fehlende Verträge zwischen den Empfängern und dem Mutterunternehmen bzw. der Konzernspitze.
- Fehlende Verträge zwischen den Empfängern und dem geprüften Unternehmen als Dienstgeber.

- Keine Vereinbarung zwischen dem geprüften Unternehmen und seiner Konzernspitze über die Kostentragung der GPU-Werte und den Überpreis aufgrund des Börsenganges.
- Die GPU's repräsentierten den Wert von Aktien ohne Stimmrecht und ohne Dividendenanspruch. Es handelte sich um Substanzbeteiligungen ohne laufende Ausschüttung. Begonnen habe der GPU-Plan 1979.
- Je nach Wachstum des Konzerns seien den Führungskräften "GPU-Punkte" zugewiesen worden.
- Anfang 1998 sei das Mutterunternehmen in den USA an die Börse gegangen. Gemäß amerikanischem Börsenrecht dürften zum Börsengang keine Mitarbeiterbeteiligungen bestehen, daher hätten die GPU's vom Unternehmen zurückgekauft werden müssen. Danach (Anfang 1998) habe das Mutterunternehmen in den USA an die Börse gehen können.
- Die österreichischen Mitarbeiter seien die letzten gewesen, denen die GPU's abgekauft haben werden müssen. Aufgrund langer Verhandlungen und hoher Preisforderungen der Mitarbeiter seien die GPU's über ihrem Wert (entsprechend dem Aktienwert) zurückgekauft worden.

Nach Ansicht der Betriebsprüfung handle es sich bei den GPU's um sogenannte "Share Holder Activities", da es sich um Kosten (Überpreis zwischen Rückstellung und tatsächlich bezahlten Preis) des Börsenganges des Mutterunternehmens bzw. der Konzernspitze handelte. Gemäß den OECD-Verrechnungspreisgrundsätzen Kapitel 7.6-7.18 B seien derartige Kosten nicht verrechenbar, d.h. dass diese Kosten vom Mutterunternehmen selbst zu tragen seien. Demnach seien die Kosten beim Tochterunternehmen in Österreich nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen. Weiters seien bis dato keine Verträge zwischen der Konzernspitze und den geprüften Unternehmen sowie dem geprüften inländischen Tochterunternehmen und seinen Mitarbeitern vorgelegt worden. Der vorgelegte GPU-Plan enthalte keine Verpflichtung des geprüften inländischen Tochterunternehmens gegenüber seinen Mitarbeitern. Der GPU-Plan sei weltweit umgesetzt worden, da die Führungskräfte am Konzernergebnis und nicht am inländischen Ergebnis beteiligt werden sollten. Der Aufwand GPU sei durch einen steuerfreien Gesellschafterzuschuss der Muttergesellschaft abgedeckt worden. Der Aufwand GPU in Höhe von S 9.176.166,00 im Jahre 1997 werde als verdeckte Gewinnausschüttung an den Gesellschafter Y&RNY angesetzt und der Körperschaftsteuer sowie der Kapitalertragsteuer unterzogen. Lt. Tz. 24b des Betriebsprüfungsberichtes ergebe sich aufgrund dieser Feststellungen für das Jahr 1999 kein Verlustabzug. Dieser habe jedoch lt. Erklärung S 7.239.583,00 betragen. Gegen die in der Folge im wieder aufgenommenen Verfahren

ergangenen Körperschaftsteuerbescheide 1997 und 1999 sowie gegen den Kapitalertragsteuerbescheid betreffend das Jahr 1997 wurde mit Schriftsatz vom 28. Oktober 2002 berufen und hinsichtlich der Körperschaftsteuer 1997 die Berücksichtigung des Betriebsausgabenabzuges für GPU-Aufwendungen in Höhe von S 9.176.166,00, hinsichtlich der Kapitalertragsteuer für 1997 deren Festsetzung mit S 0,00 und hinsichtlich der Körperschaftsteuer 1999, deren Neufestsetzung unter Berücksichtigung des aus der Neufestsetzung der Körperschaftsteuer 1997 resultierenden Verlustvortrages beantragt.

Zur Begründung wurde sinngemäß folgendes ausgeführt: Der Y&R Konzern habe weltweit einen so genannten "Growth Participation Plan" (im folgenden kurz GPU-Plan genannt) für ausgewählte Mitarbeiter der Unternehmensgruppe eingeführt. In diesem Plan seien auch vier Mitarbeiter der österreichischen Tochtergesellschaft aufgenommen gewesen. Die GPU's seien über einen Zeitraum von 1979 bis 1992 in unterschiedlichem Umfang an die Mitarbeiter gewährt worden. Im Zusammenhang mit der Gewährung von GPU's an die österreichischen Mitarbeiter seien jährlich Rückstellungen gebildet worden. Die Höhe der erforderlichen Gesamtrückstellung für alle einbezogenen Mitarbeiter sei der Gesellschaft vom Mutterunternehmen jährlich mitgeteilt worden. Per 31. Dezember 1996 sei eine Rückstellung in Höhe von S 2.953.695,00 eingestellt worden. Die Bildung dieser Rückstellung sei auch steuerlich anerkannt worden. Mit 12. Dezember 1996 sei auf Ebene der obersten Muttergesellschaft der Y&RNY eine aus unterschiedlichen Maßnahmen bestehende komplexe Kapitalumschichtung durchgeführt worden. Im Rahmen dieser Rekapitalisierung auf Ebene der Muttergesellschaft seien weltweit alle ausstehenden GPU's zu einem einheitlichen Preis zurückgekauft worden. In diesem Zusammenhang sei es zum Rückkauf der GPU's von den drei im GPU-Plan verbliebenen Mitarbeitern der österreichischen Tochtergesellschaft 1997 gekommen. Den Ausführungen der BP werde folgendes entgegengehalten:

1) In welcher Position der Gewinn- und Verlustrechnung der entsprechende Aufwand dargestellt worden sei, könne für die Frage der körperschaftssteuerlichen Abzugsfähigkeit nicht entscheidend sein.

2) Im Rahmen des GPU-Planes kam es zur Ausgabe der so genannten "Growth Participation Units" an ausgewählte Mitarbeiter. Eine Übersetzung des Begriffes ins Deutsche existiere nicht. Möglich wäre "Wachstumsbeteiligungseinheit". Die ausgewählten Mitarbeiter erhielten während des Jahres "Points", Wachstumspunkte, zugeteilt. Die im Jänner des folgenden Jahres in "Units", Wachstumseinheiten, umgetauscht werden konnten. Der Wert der Wachstumspunkte setze sich als Berechnungsgrundlage aus der Summe der Dividende der Aktien an der amerikanischen Muttergesellschaft und dem so genannten "book value" pro Aktie am Ende des laufenden Jahres im Vergleich zum "book value" am Ende des vorangegangenen

Jahres zusammen. "Book value" pro Aktie werde definiert als der Wert einer Aktie der Stammaktien am Ende eines Jahres. Der Arbeitnehmer erhalte die Umrechnung in Wachstumseinheiten und damit verbunden die eingeräumte Wertsteigerung der Units mit je 20% für das laufende und die folgenden vier Jahre wenn er sich am Ende des jeweiligen Jahres noch im Unternehmen befinde. Im GPU-Plan sei zu keiner Zeit vorgesehen gewesen, dass sich die Bewertung der GPU's an den Ergebnissen der österreichischen Tochtergesellschaft bemessen sollte. Vielmehr sei für die Zuteilung der Wachstumseinheiten bzw. Units das Ergebnis des Gesamtkonzerns maßgebend gewesen. Die Feststellung der Betriebsprüfung, dass in den Vorjahren Verluste erzielt worden seien und es dennoch im Jahre 1997 zu den genannten Auszahlungen aus dem GPU-Gewinnbeteiligungsfonds kam, gehe daher ins Leere. Die Feststellung, dass der Aufwand nur vom österreichischen Unternehmen getragen werde und vom Konzern keine Vergütung bzw. Abgeltung geleistet worden sei, sei richtig. Das Bundesministerium für Finanzen habe in der EAS 1863 vom 2. Juli 2001 im Zusammenhang mit einem konzerninternen Mitarbeitermodell folgende Ansicht vertreten: "Denn wenn ein österreichischer Arbeitgeber sich dafür entscheide, dass die Gehaltsbezüge seiner ausschließlich für ihn tätigen Mitarbeiter durch Leistungen eines Dritten aufge bessert werden, dann entspricht es dem Fremdverhaltensgrundsatz, dass die dem Dritten erwachsenen Kosten vom österreichischen Arbeitgeber ersetzt werden". Da die in den Plan einbezogenen Mitarbeiter ausschließlich für die Bw. tätig gewesen seien, seien die Aufwendungen aus dem GPU-Plan, folge man der in der oben zitierten EAS vertretenen Ansicht, zur Gänze von der österreichischen Tochtergesellschaft zu tragen. Es sei richtig, dass sich im Fall eines Arbeitnehmers die Abfindung genau mit dem dotierten Rückstellungsbetrag gedeckt habe. Allerdings sei diese Abfindung zum Zeitpunkt des Ausscheidens des Mitarbeiters gezahlt worden. Von den drei im GPU-Plan verbliebenen Mitarbeitern seien die GPU's bei aufrehtem Dienstverhältnis abgekauft worden. Der die Rückstellung übersteigende Betrag sei im Wesentlichen als Abgeltung für zukünftige Ansprüche aus dem GPU-Plan anzusehen, die die Mitarbeiter durch den Rückkauf ansonsten verlieren würden. Es sei richtig, dass schriftliche Verträge zwischen den Empfängern und dem geprüften Unternehmen als Dienstgeber fehlten. Vor welchem Hintergrund derartige Verträge erforderlich wären und was Inhalt dieser sein sollte, lasse der Betriebsprüfungsbericht dahingestellt. Die Tatsache, dass die Bw. die Aufwendungen aus dem GPU-Plan über Jahre übernommen habe, belege eindeutig, dass eine derartige Vereinbarung vorliege. Insbesondere spreche für das Vorliegen einer derartigen Vereinbarung, dass die österreichische Tochtergesellschaft in ihren einzelnen Jahresabschlüssen zum angenommenen Wert der GPU's entsprechende Rückstellungen gebildet habe. Wie die prüfende Behörde im Zusammenhang mit der geprüften Gesellschaft auf den Begriff "Überpreis auf Grund des Börsenganges" komme und was sie damit meine,

werde nicht näher ausgeführt und sei für die Antragstellerin grundsätzlich nicht nachvollziehbar. Wie bereits ausgeführt, sei der Rückkauf der GPU's im Rahmen der Rekapitalisierung der Muttergesellschaft per 12. Dezember 1996 durchgeführt worden und der Rückkaufswert habe zu diesem Zeitpunkt bereits festgestanden. Der Börsegang der Muttergesellschaft habe hingegen erst Mitte 1998 stattgefunden. Zum Zeitpunkt der Beschlussfassung über den Rückkauf der GPU's Ende 1996 bzw. zum Zeitpunkt der Auszahlung der GPU's an die österreichischen Mitarbeiter Ende 1997 mag zwar ein Börsegang geplant gewesen sein, ob und wenn überhaupt zu welchem Zeitpunkt dieser stattfinden sollte sei zu diesen oben genannten Zeitpunkten jedenfalls nicht mit 100%iger Wahrscheinlichkeit absehbar gewesen. Die prüfende Behörde vertrete die Ansicht, dass es sich bei jenen Aufwendungen, soweit sie über den Betrag der Rückstellung zum 31. Dezember 1996 hinausgehen, um Kosten des Börseanges der Konzernspitze handle. Damit erkenne die prüfende Behörde, wie auch schon in den vorangegangenen Betriebsprüfungen, die grundsätzliche Zulässigkeit eines Betriebsausgabenabzuges für GPU-Aufwendungen jedenfalls an. Die prüfende Behörde gehe somit davon aus, dass diese Kostenweiterverrechnung zwischen den beiden verbundenen Unternehmen den OECD-Verrechnungspreisrichtlinien entspreche, da der belasteten Gesellschaft ein Vorteil aus der Leistung der Konzerngesellschaft erwachse. Es werde unterstellt, dass dies zwar für den bis 31. Dezember 1996 im Wege der Rückstellungsbildung als Betriebsausgaben abzugeltend gemachten Betrag richtig sei, nicht jedoch für die im Zusammenhang mit dem Rückkauf geltend gemachten Aufwendungen im Jahre 1997. Diese Aufwendungen werden zur Gänze nicht anerkannt, obwohl sie auf derselben Rechtsgrundlage beruhten. Aus der Ausgestaltung des GPU-Planes sei unschwer erkennbar, dass der Wertsteigerung der GPU's keine Grenzen nach oben gesetzt seien und dieser Entlohnungsform daher im Vergleich zur Bargeldentlohnung eine besondere Motivationswirkung zukomme und Schlüsselarbeitskräfte stärker an das Unternehmen gebunden werden könnten. Insgesamt habe nach der Refinanzierung der Y&R Gruppe der Gewinn konzernweit gesteigert werden können. Das BMF vertrete in seiner EAS vom 3. August 1995 "Optionsscheinzuteilung an Mitarbeiter für Aktienwerb an US-Konzerngesellschaft" folgende Ansicht: Werde der der US-Gesellschaft im Zusammenhang mit der Optionsausübung erwachsende Aufwand an die österreichische Tochtergesellschaft im Verrechnungspreisweg weiterbelastet, so stelle dies in Österreich in dem betreffenden Jahr einen gewinnmindernden Aufwand der Tochtergesellschaft dar. Das BMF stelle also in der Frage der steuerlichen Abzugsfähigkeit der Aufwendungen im Zusammenhang mit einer Optionsausübung nicht auf den Hintergrund der Wertsteigerung der zugrunde liegenden Aktien ab.

Selbst wenn man unterstellen würde, dass eine schriftliche Vereinbarung zwischen der österreichischen Tochter- und ihrer amerikanischen Muttergesellschaft als Basis für die Handhabung und Kostentragung der GPU's notwendig gewesen sein sollte, so habe nach Recherche der Bw. festgestellt werden können, dass eine solche Vereinbarung existierte. Die Bw. habe sich und werde sich auch weiterhin bemühen, die Vereinbarung beizubringen. Vorlegen könnte sie jedoch ein Fax vom 19. September 2001 der amerikanischen Muttergesellschaft, gerichtet an die österreichische Tochtergesellschaft, womit die amerikanische Muttergesellschaft die Existenz einer solchen Vereinbarung bestätige. Weiters wurde von der Bw. ausgeführt, dass die Art der Finanzierung von Aufwendungen, nämlich Fremd- oder Eigenkapital und damit die Verwendung eines Gesellschafterzuschusses keinen Einfluss auf deren steuerliche Abzugsfähigkeit habe. Im vorliegenden Fall sei der Gesellschafterzuschuss in Höhe von S 25,2 Mio. zur Abdeckung des kumulierten Bilanzverlustes per 31. Dezember 1996 von S 23,5 Mio. im Jahr 1997 geleistet worden. Als Nachweis werde ein Überweisungsbeleg mit Auftragsdatum vom 25. November 1997 von der damaligen Alleingesellschafterin der Y&R International Group B.V., N., beigelegt.

In der Folge gab die Betriebsprüfung mit Schriftsatz vom 27. Jänner 2003 folgende Stellungnahme zur Berufung ab: Der nunmehrigen Behauptung, dass im Rahmen einer Rekapitalisierung auf Ebene der Muttergesellschaft weltweit alle ausstehenden GPU's zu einem einheitlichen Preis zurückgekauft worden seien könne folgendes entgegengehalten werden: In der Zwischenbesprechung vom 20. September 2001 sei von den steuerlichen Vertretern der Bw. zu Protokoll gegeben worden, dass die Muttergesellschaft in Amerika zu dieser Zeit die Planung für einen Börsengang durchgeführt habe. Aufgrund der gesetzlichen Bestimmungen in Amerika könne ein Unternehmen nur an die Börse gehen, wenn die Mitarbeiter und Manager keine Beteiligungen innehätten, d.h. um überhaupt an die Börse gehen zu können, sei ein Rückkauf notwendig gewesen. Diese Behauptung stehe im Widerspruch zum Berufungsvorbringen, dass die Rekapitalisierung mit dem Börsengang nichts zu tun habe und zeitlich auseinander falle. Auf die Frage, warum der Wert gegenüber der Rückstellung so gravierend höher gewesen sei, sei vom steuerlichen Vertreter geantwortet worden, dass wie bei einer Pensionsabfindung der Barwert errechnet worden sei. Nach Auffassung der Betriebsprüfung stehe diese Aussage im Widerspruch zu dem nunmehrigen Berufungsvorbringen, nämlich dass alle ausstehenden GPU's zu einem einheitlichen Preis zurückgekauft worden seien. Für diese Behauptung seien keine Unterlagen vorgelegt worden. Die Betriebsprüfung habe die Rückstellung bzw. Rückstellungshöhe nie geprüft, da die letztmalige Dotierung im Jahre 1995, daher außerhalb des Prüfungszeitraumes, stattgefunden habe. Lediglich die Auflösung der Rückstellung habe im Prüfungszeitraum 1997 stattgefunden. Eine grundsätzliche Anerkennung der Rückstellung dem Grunde nach könne daraus nicht

abgeleitet werden. Wäre der Rückkaufswert, wie von der Bw. behauptet tatsächlich bereits zum 12. Dezember 1996 festgestanden, so hätte die Bw. bereits zum Bilanzstichtag 31. Dezember 1996 eine entsprechende Rückstellung aufgrund einer Mitteilung der Muttergesellschaft dotieren müssen. Der geltend gemachte Aufwand wäre daher im Jahre 1997 dem Nachholverbot unterlägen. Das Berufungsvorbringen, wonach die an den Mitarbeiter ausbezahlten Beträge deshalb über dem dotierten Rückstellungsbetrag gelegen seien, weil es sich um die Abgeltung zukünftiger Ansprüche aus dem GPU-Plan handle, stehe im Widerspruch zu dem Vorbringen, dass alle ausstehenden GPU's zu einem einheitlichen Preis zurückgekauft worden seien. Im Hinblick auf die zitierte Rechtsansicht des BMF vom 2. Juli 2001 – EAS 1863 sei zu erwidern, dass sich diese Anfragebeantwortung auf einen internationalen Kostenersatzvertrag stütze. Der zitierten Rechtsansicht liege eine vertraglich nachweisbare Entstehung einer ungewissen Verpflichtung zugrunde. Weder im Betriebsprüfungsverfahren noch in der Berufung seien entsprechende Verträge vorgelegt worden. Aus der Tatsache allein, dass in der Vergangenheit Rückstellungen dotiert worden seien, leite die Bw. das Vorliegen derartiger Verträge ab. Die Bw. habe selbst mehrmals betont, dass die Rückstellungen aufgrund von jährlichen Mitteilungen dotiert worden seien und nicht aufgrund von Verträgen. Abschließend zitierte die BP die Kapitel 7.6. bis 7.18 Bf der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze folgendermaßen: "Aktivitäten, die die Muttergesellschaft (oder ein anderes konzernzugehöriges Unternehmen) nur wegen ihrer Beteiligungsinteressen, d.h. in ihrer Eigenschaft als Anteilseigner gegenüber einem oder mehreren Gliedunternehmen ausführt, rechtfertigen es nicht, dafür einen Preis in Rechnung zu stellen. Zu diesen "Shareholder Activities" (Anteilseignertätigkeiten) gehören Kosten, die sich auf die juristische Struktur der Muttergesellschaft selbst beziehen (Ausgabe von Anteilen an der Muttergesellschaft, Kosten des Aufsichtsrates, Kosten für Beteiligungserwerb, Kosten von Veröffentlichungspflichten). Auch Entgelte für Leistungen die nicht näher quantifizierbare Vorteile aus der bloßen Konzernzugehörigkeit betreffen (Führen des Konzernnamens, wirtschaftlicher Rückhalt durch die Konzernzugehörigkeit, Machtvorteile, Kosten der Organisation, Planung und Steuerung des Gesamtkonzerns) haben ihre Wurzel in den Gesellschafts- bzw. Gesellschaftsbeziehungen. Mangels betrieblicher Veranlassung sind sie steuerlich schon dem Grunde nach nicht anzuerkennen." Weiters führte die Betriebsprüfung aus, dass die sogenannten "Shareholder Activities", die allein im Gesellschaftsverhältnis ihre Ursache haben, fast ausschließlich nur der Obergesellschaft Nutzen und Vorteile brächten. Dazu zählten die Leitung und Organisation des Konzerns, die Festlegung der Konzernpolitik, Kosten des Aufsichtsrates, für Beteiligungserwerb und Verwaltung, Konsolidierung, Aufstellung des Geschäftsberichtes, sonstige Veröffentlichungspflichten, Kosten der Rekapitalisierung sowie des Börsenganges.

In der Folge nahm die Bw. mit Schriftsatz vom 30. September 2003 zu diesen Ausführungen der Betriebsprüfung sinngemäß wie folgt Stellung: Bei dem "Growth-Participation-Plan" handle es sich um einen weltweit an eine Reihe von Führungskräften gewährten Beteiligungsplan der Y&R Gruppe, einer Variante der vor allem im angloamerikanischen Raum üblichen Mitarbeiterbeteiligung, um Führungskräfte an das Unternehmen zu binden. Im Jahr 1977 und den folgenden sei jedem der vier Führungskräfte der Growth-Participation-Plan angeboten und jährlich individuell je nach Anspruch sogenannte "Growth-Participation-Unit-Certificates" zugezählt worden. Eine Vereinbarung zwischen der österreichischen Gesellschaft und der Muttergesellschaft hinsichtlich der Kostentragung sei errichtet worden. Eine Kopie dieser sei wegen der 23 Jahre zurückliegenden Einräumung nicht mehr auffindbar. Die Gesellschaft habe jährlich Rückstellungen für die im Zusammenhang mit der Abschichtung der GPU's anfallenden Kosten aufwandswirksam gebildet. Diese seien in früheren Betriebsprüfungen jeweils anerkannt worden. Die Rückstellung habe sich auf den laufenden Aufwand bezogen, der bei Abschichtung der GPU's im Zeitpunkt des Ausscheidens der Mitarbeiter oder deren Pensionierung angefallen wäre. Aus Konzernumstrukturierungsmaßnahmen (eventuell geplanter Börsengang) seien diese GPU's vom Konzern rückgekauft worden. Der die Rückstellung übersteigende Betrag betreffe die Abgeltung zukünftiger Ansprüche aus dem GPU-Plan und sei von der österreichischen Gesellschaft als Dienstgeber der Führungskräfte zu tragen gewesen. Die betreffenden Dienstnehmer seien zum Zeitpunkt der Abschichtung in aufrechtem Dienstverhältnis zur Bw. gestanden. Eine in Deutschland bei einem Schwesterunternehmen durchgeführte Betriebsprüfung habe den Sachverhalt hinsichtlich der Gewährung von GPU's an leitende Mitarbeiter dieses Unternehmens und deren Rückkauf ebenfalls überprüft und die Abzugsfähigkeit in körperschaftssteuerlicher Sicht bejaht. Unterlagen dazu könnten nachgereicht werden.

In dem am 27.9.2005 abgehaltenen Erörterungstermin blieb die Bw. bei ihrer im bisherigen Verfahren vertretenen Auffassung, wonach die Verpflichtung, die Ansprüche aus den GPU's rückzustellen, nicht von jener für zusätzliche Zahlungen anlässlich der Auflösung der GPU's zu trennen sei. Es gebe daher für diesen Fall keinen Vertrag über eine Kostentragung. Der Grund für die Rekapitalisierung könne nicht mit Sicherheit behauptet werden. Jedenfalls habe sich nach der Rekapitalisierung das Gesamtergebnis des Konzerns wesentlich verbessert.

Am 7.11.2005 wurden folgende Unterlagen als Ergänzung vorgelegt:

- Eine Kopie des Growth Participation Plan
- Schriftstück als Nachweis dafür, dass ein eigenes GPU-Komitee für die Abwicklung eingerichtet worden sei.
- Der Growth Participation Plan mit sämtlichen Bestimmungen im Detail

- Abrechnung für Herrn P. während der Laufzeit der GPU's
- Unterlage betreffend die Endabrechnung der drei Beteiligten
- Zusammenfassung der Herrn P. gewährten GPU's und deren Gegenwert im Zeitpunkt der Abschlachtung
- Abrechnung der GPU's, wie die Bw. diese abzurechnen habe und beispielhaft als Bestätigung des Wertes der GPU's für Herrn P. dargestellt.
- Beispiel eines Vesting Schedule betreffend GPU's des Herrn P. aus den Jahren 1995/1996.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Körperschaftsteuer 1997 und 1999

Gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen oder in anderer Weise verwendet wird. Unter verdeckten Ausschüttungen sind nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes und Lehre alle nicht ohne weiteres als Ausschüttungen erkennbare Zuwendungen (Vorteile) an die an einer Körperschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligten Personen zu verstehen, die zu einer Gewinnminderung der Körperschaft führen und die dritten, der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen, nicht gewährt werden (vgl. beispielsweise Wiesner in SWK, Heft 13/14, Juli 1994 und VwGH vom 31.3.1998, Zl. 96/13/0121). Die für das allfällige Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung zumindest mittelbare Beteiligung an der Körperschaft ergibt sich im gegenständlichen Fall daraus, dass es sich bei der Y&RNY um die "Konzernmutter" handelt. Ausgangspunkt ist somit ein im Rechenwerk der juristischen Person ausgewiesener Aufwand, der der Abgabenbehörde gegenüber als abzugsfähige Betriebsausgabe dargestellt wird. Zu überprüfen ist daher, ob dieser Aufwand durch einen steuerlich anzuerkennenden Rechtsgrund verursacht wurde. Gelangt man auf Grund dieser Überprüfung zur Feststellung, dass einem behaupteten Rechtsgeschäft zwischen Eigentümer und juristischer Person keine erkennbaren Vereinbarungen zugrunde liegen, kann schon aus diesem Tatbestand unter Umständen der Schluss auf das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung geschlossen werden. Insbesondere müssen solche Vereinbarungen nach dem Vorbild der einkommensteuerrechtlichen Angehörigenjudikatur nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen klaren, eindeutigen und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden sein. Diesem formellen Gesichtspunkt kommt mit steigender Wichtigkeit bzw. steigendem Volumen des Geschäfts besondere Bedeutung zu (vgl. Wiesner, a.a.O.). Bei einem geltend gemachten

Aufwand in Höhe von S 9, 176.166.- wird daher dieser formelle Aspekt bei der Prüfung, ob eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt, zweifelsohne zu berücksichtigen sein.

Unbestritten ist im gegenständlichen Fall, dass bis zur Bilanz des Jahres 1996 Rückstellungen für die Ansprüche einzelner Arbeitnehmer aus dem GPU-Plan gebildet wurden. Rechtsgrund für diese Rückstellungen und damit die Verpflichtung der Bw. im Fall des Ausscheidens oder der Pensionierung eines Arbeitnehmers die bis dahin aufgelaufenen Ansprüche auszubezahlen, soll eine Kostentragungsvereinbarung zwischen der Bw. und der amerikanischen Muttergesellschaft gewesen sein. Es ist nicht Gegenstand des nunmehrigen Berufungsverfahrens, über die Rechtmäßigkeit der außerhalb des Prüfungs- und Berufszeitraumes gebildeten Rückstellungen abzusprechen. Tatsache ist jedenfalls, dass eine solche Vereinbarung niemals vorgelegt wurde. Im gegenständlichen Berufungsverfahren wurde vorgebracht, dass diese auch nicht mehr vorgelegt werden könne, da sie unauffindbar sei, die Bw. verwies jedoch auf eine Bestätigung der amerikanischen Muttergesellschaft, wonach vereinbart war, dass die Bw. alle Ansprüche aus dem GPU-Plan übernehme. Es ist daher davon auszugehen, dass die an dem GPU-Plan teilnehmenden Arbeitnehmer damit Ansprüche gegenüber der amerikanischen Muttergesellschaft erwarben, diese jedoch aufgrund einer Vereinbarung vom österreichischen Dienstgeber zu tragen waren. Obwohl in die genannte Kostentragungsvereinbarung mangels Vorlage nicht Einsicht genommen werden konnte, so ist aus der Textierung der in englischer Sprache abgefassten Bestätigung „..out of the growth participation plan“ zu entnehmen, dass sich die Bw. zur Kostentragung jener Ansprüche wie sie sich aus eben diesem Plan ergeben, verpflichtet hat. In diesem Plan ist aber keine Rede davon, wie vorzugehen ist, wenn die entstandenen Ansprüche, aus welchem Grund auch immer, zurückgekauft werden sollten. Der unabhängige Finanzsenat gelangte daher zur Auffassung, dass die genannte Kostentragungsvereinbarung, nur die Übernahme jener Kosten zum Inhalt haben kann, wie sie sich aus der Teilnahme einiger Arbeitnehmer der Bw. am GPU-Plan ergeben. Darüberhinausgehende Ansprüche, die offensichtlich befriedigt werden sollten, weil ein weitaus höherer Betrag ausbezahlt als rückgestellt wurde, finden daher in der von der Bw. genannten Kostentragungsvereinbarung keine Deckung. Eine Vereinbarung, wer nunmehr die aus der Rekapitalisierung entstandenen Kosten zu tragen hat, fehlt. Wenn die Bw. in diesem Zusammenhang auf die EAS 1863 vom 2.7.2001 verweist, wonach es dem Fremdverhaltensgrundsatz entspreche, dass die dem Dritten erwachsenden Kosten vom österreichischen Arbeitgeber getragen würden, wenn sich dieser dafür entscheidet, dass die Gehaltsbezüge seiner ausschließlich für ihn tätigen Mitarbeiter durch Leistungen eines Dritten aufge bessert werden, ist nicht etwa deshalb nicht auf den gegenständlichen Fall anwendbar, weil die Arbeitnehmer nicht ausschließlich bei der Bw. beschäftigt gewesen wären. Vielmehr lag es nicht in der freien Disposition der Bw. das Gehalt

ihrer Mitarbeiter aufzubessern, sondern wurde sie vor die vollendete Tatsache gestellt, dass die Ansprüche rückgekauft würden. Auch liegt ein Widerspruch in der Argumentation der Bw. darin, dass die EAS von einer "Gehaltsaufbesserung" spricht, nach dem Berufungsvorbringen aber künftige Ansprüche aus dem GPU-Plan abgedeckt werden sollten.

Als Rechtsgrund, der hinter der Ausbezahlung von Beträgen an die betroffenen Arbeitnehmer, die in nicht unerheblichem Ausmaß über den dotierten Rückstellungsbeträgen liegen, steht, wurde von der Bw. ausgeführt, dass es sich um die Abgeltung künftiger Ansprüche aus dem GPU-Plan handle, die durch die Rekapitalisierung verloren gingen. Es könne sich nicht, wie von der Betriebsprüfung behauptet, um Kosten des Börseganges handeln, da der zeitliche Zusammenhang mit dem Börsegang Mitte 1998 fehle. Diese Auffassung teilt der Unabhängige Finanzsenat jedoch nicht: Wenn auch der Preis für die rückzukaufenden Ansprüche bereits zum 31.12.1996 feststand, so ist ein Zeitraum von 14 Monaten als Vorbereitung für den Börsegang (vgl. das im Zuge des Schreibens vom 30.9.2003 vorgelegte Dokument für die amerikanische Börsenaufsicht vom 5.5.1998) für einen weltweit tätigen Konzern nicht als so lang anzusehen, dass von vornherein jeglicher zeitlicher Zusammenhang mit dem Börsegang auszuschließen sei. In diesem Zusammenhang ist auch auf die Stellungnahme der Betriebsprüfung zur Berufung zu verweisen, wonach in einer Zwischenbesprechung mit den steuerlichen Vertretern während der Betriebsprüfung am 20.9.2001 zu Protokoll gegeben wurde, dass ein Börsegang der Muttergesellschaft in Planung gewesen sei, nach den gesetzlichen Bestimmungen in Amerika ein Börsegang nur durchgeführt werden könne, wenn keine Mitarbeiterbeteiligungen bestehen und daher ein Rückkauf der GPU's notwendig gewesen sei. Weiters gab der steuerliche Vertreter im Erörterungsgespräch vom 27.9.2005 an, dass er den Grund für die Rekapitalisierung nicht mit Sicherheit angeben könne. So ungewiss kann allerdings der beabsichtigte Börsegang nicht gewesen sein, wenn die Bw. auf S. 11 der Berufung schreibt: "So mag es zwar stimmen, dass der Wert der GPU's in Hinblick auf einen potentiellen Börsegang stark angestiegen ist. Ein solcher Wert repräsentiert aber nichts anderes als die Ertragserwartungen der potentiellen und tatsächlichen Investoren." Auch in dem der Berufung beigelegten Schreiben der Bw. an die "Securities and Exchange Commission (Börsenaufsichtsbehörde) vom 5.5.1998 anlässlich des Börseganges wird auf S. 112 festgehalten, dass u.a. GPU's von nicht in den USA ansässigen Anteilseignern per 31.12.1996 erworben oder aufgekündigt worden waren. Es ist also davon auszugehen, dass der Rückkauf der GPU's sowie auch anderer erwähnter Beteiligungen nicht nur im Hinblick auf einen möglichen Börsegang erfolgte, sondern dieser bereits konkret beabsichtigt war. Diesem Schreiben nicht zu entnehmen ist allerdings, wie es zur Festlegung des Preise von \$ 115 pro Unit kam. Während die Betriebsprüfung von einem "Überpreis" spricht, rechtfertigt die Bw. diesen Betrag mit einer durch den potentiellen Börsegang einhergehenden Wertsteigerung der

Anteile. An anderer Stelle des erwähnten Schreibens vom 5.5.1998 (vgl. S.113 von 301, 1. Absatz) werden die Bezahlung von \$ 115 (allerdings für eine andere Art von Wertpapieren, die aber auch abgeschichtet werden sollten) als "transaction costs" bezeichnet. Diese Bezeichnung kommt aber nach Auffassung des unabhängigen Finanzsenates dem wahren wirtschaftlichen Gehalt der Zahlung für die GPU's am nächsten, da sie, unabhängig davon wie deren Höhe ermittelt wurde, mit dem Zweck der "Rekapitalisierung" gewährt wurde: die Gesellschaft musste sich im Hinblick auf den geplanten Börsegang diverser Beteiligungen entledigen.

Gegen die Auffassung der Bw., dass es sich bei der Auszahlung der genannten Beträge an die Mitarbeiter des Unternehmens um die "Abgeltung künftiger Ansprüche" handle, spricht die Tatsache, dass der Preis per Unit weltweit einheitlich mit \$ 115 festgesetzt wurde. Künftige Ansprüche hätten wohl individuell, etwa unter der Berücksichtigung der geplanten Verweildauer im Betrieb, (davon wurde ja auch die Berechnung des Wertes der Units abhängig gemacht) berechnet werden müssen. Es wird sich daher auch aus diesem Grund um eine Art "Abfindung" für die Beendigung des GPU-Planes handeln.

Im Übrigen waren die österreichischen Mitarbeiter laut Betriebsprüfungsbericht auf Grund langer Verhandlungen die letzten, deren Units rückgekauft wurden, sodass im Hinblick auf den geplanten Börsegang die Zeit offensichtlich drängte, zu einem Abschluss zu gelangen.

Gleichgültig ob es sich nun um die Abgeltung künftiger Ansprüche oder um Abschlagszahlungen anderer Art handelte, steht für den Unabhängigen Finanzsenat fest, dass diese nicht durch die Verpflichtung der Bw., die Ansprüche aus dem GPU-Plan wie sie sich aus den jährlichen Mitteilungen der amerikanischen Muttergesellschaft ergaben, zu befriedigen, gedeckt sind. Weiters ist davon auszugehen, dass massives Interesse des amerikanischen Mutterunternehmens an der Rekapitalisierung bzw. dem Rückkauf bestand und dass diese "Aktion" mit Ende 1997 abgeschlossen sein sollte. In Zusammenhang mit der von der Betriebsprüfung behaupteten verdeckten Gewinnausschüttung ist daher die Frage zu verneinen, ob die Bw. auch an einen fremden Dritten, Kosten, zu deren Tragung sie nicht verpflichtet ist, nicht weiterverrechnet hätte. Überdies ist davon auszugehen, dass für die Bw. erkennbar gewesen sein muss, dass es sich um Zahlungen anderer Art handelte, die nicht durch eine allenfalls mit der amerikanischen Muttergesellschaft getroffene Vereinbarung bezüglich GPU-Plan gedeckt waren (siehe die Darstellung über die Ermittlung der Wachstumsbeteiligungseinheiten in den Entscheidungsgründen). Während sich nämlich der Wert der GPU's, und damit die Höhe der rückzustellenden Beträge, aus den Mitteilungen der amerikanischen Muttergesellschaft ergab, sollten nun darüberhinausgehende Beträge in nicht

unbeträchtlicher Höhe zu einem von der Muttergesellschaft festgelegten Preis kurzfristig ausbezahlt werden.

Im Übrigen kann der Verweis auf die Handhabung des angeblich gleichen Sachverhaltes in anderen Ländern der Berufung nicht zum Erfolg verhelfen, da der UFS als unabhängige Verwaltungsbehörde auf Grund des ihm vorliegenden Sachverhaltes und der darauf anzuwendenden österreichischen Gesetze zu entscheiden hat.

Da der Körperschaftsteuerbescheid nicht abgeändert wird, ergibt sich auch keine Änderung hinsichtlich der Versagung des Verlustabzuges für das Jahr 1999.

2. Kapitalertragsteuer für 1997

Gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob dieses im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen oder in anderer Weise verwendet wird. Verdeckte Gewinnausschüttungen sind nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes alle nicht ohne weiteres als Ausschüttungen erkennbare Zuwendungen an die an einer Körperschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligten Personen, die zu einer Gewinnminderung der Körperschaft führen und die dritten, der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen, nicht gewährt werden.

Weiters sind nach der Judikatur auf Vereinbarungen zwischen der Körperschaft und ihren Gesellschaftern jene Maßstäbe anzuwenden wie sie auch für Verträge zwischen nahen Angehörigen gelten. Diese müssen demnach:

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben,
- auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden sein (vgl. z.B. VwGH vom 23.9.2005, Zl. 2002/15/0010 und die weitere dort zitierte Judikatur).

Mit der Frage, ob es sich bei jenen Beträgen, die die Bw. an drei Mitarbeiter auf Grund der Rekapitalisierung der Muttergesellschaft und dem damit verbundenen Auslaufen des Growth Participation Plans zahlte, um einen von der Muttergesellschaft zu tragenden Aufwand handelte und ob die Kostentragung durch die Bw. in steuerlich anzuerkennender Weise vereinbart wurde, hat sich der unabhängige Finanzsenat bereits in der rechtlichen Würdigung der Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 1997 auseinandergesetzt, weshalb auf diese verwiesen wird.

Die Vorschreibung von Kapitalertragsteuer erfolgte daher zu Recht.

Wien, am 31. Jänner 2006