

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Einzelrichter über die als Beschwerden zu erledigenden Berufungen der X-AG, vertreten durch die PwC PricewaterhouseCoopers Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH, Erdbergstraße 200, 1030 Wien, vom 25.07.2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 05.01.2012 betreffend Körperschaftsteuer 2007 bis 2009 zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin ist eine börsennotierte Aktiengesellschaft. In den Streitjahren ermöglichte die Beschwerdeführerin Arbeitnehmern, leitenden Angestellten und Mitgliedern des Vorstands die Teilnahme an zwei mehrjährig laufenden Stock Option Programmen (SOP 2005 und SOP 2009), wonach diesen (nach jährlich wiederkehrender Festlegung der jeweils tatsächlich bezugsberechtigten Personen durch ein Komitee) unentgeltlich Bezugsrechte an Aktien der Beschwerdeführerin eingeräumt wurden, die diese in der Folge nach Ablauf eines Erdienungszeitraumes (unter Bezahlung eines bei Beschlussfassung der Aktionäre über die Mitarbeiterbeteiligung im Vorhinein festgelegten Ausgabepreises, siehe unten) ausüben konnten.

Die Beschwerdeführerin bewertete diese Bezugsrechte und verbuchte den Wert der im jeweiligen Geschäftsjahr eingeräumten Bezugsrechte verteilt auf den Erdienungszeitraum (also von der Einräumung bis zur möglichen Ausübung) als Aufwand ("Personalaufwand").

Strittig ist, ob für die Bezugsrechte ein steuerlicher Aufwand anzuerkennen ist (so die Beschwerdeführerin) oder ob diesem Aufwand mangels Geldabfluss bei der Beschwerdeführerin ("hypothetische Aufwendungen") die steuerliche Anerkennung zu versagen ist (so die belangte Behörde).

Zum Stock Option Plan 2005:

Auf der ordentlichen Hauptversammlung vom 19.05.2005 beschlossen die Aktionäre der Beschwerdeführerin eine bedingte Erhöhung des Grundkapitals gemäß § 159 Abs. 2 Z 3 Aktiengesetz von 26.646.705,86 Euro um 2.398.203,53 Euro auf 29.044.909,39

Euro durch Ausgabe von 990.000 auf den Inhaber lautenden Stückaktien, deren Ausgabepreis sich anhand des durchschnittlichen Börsepreises innerhalb der letzten drei Monate vor der jährlichen Einräumung der Aktienoption und einem Abschlag im Umfang von 25% berechnet, jedenfalls aber zumindest den auf die einzelne Stückaktie entfallenden anteiligen Betrag des Grundkapitals beträgt, zum Zweck der Einräumung von Aktienoptionen an Arbeitnehmer, leitende Angestellte und Mitglieder des Vorstands der Gesellschaft unter Ausschluss des Bezugsrechtes der Aktionäre (siehe Punkt 6 der Tagesordnung). Gleichzeitig beschlossen die Aktionäre die Einfügung eines Absatz 5 in § 3 der Satzung der Beschwerdeführerin, wonach das Grundkapital der Gesellschaft von 26.646.705,86 EUR um 2.398.203,53 EUR auf 29.044.909,39 EUR bedingt erhöht werde. Die bedingte Kapitalerhöhung diene der Unterlegung des Stock Option Plans 2005. Der Aufsichtsrat werde ermächtigt, die Fassung von § 3 der Satzung entsprechend dem Umfang der Ausgabe von Bezugsaktien zu ändern (siehe Punkt 7 der Tagesordnung).

Zur formellen Klarstellung des Hauptversammlungsbeschlusses vom 19.05.2005 beschlossen die Aktionäre der Beschwerdeführerin auf der ordentlichen Hauptversammlung vom 29.03.2006 den vorangegangenen Beschluss neu fassend, dass das Grundkapital gemäß § 159 Abs. 2 Z 3 AktG um 2.398.203,53 Euro durch Ausgabe von 990.000 auf den Inhaber lautenden Stückaktien, deren Ausgabepreis sich anhand des durchschnittlichen Börsepreises innerhalb der letzten 3 Monate vor der jährlichen Einräumung der Aktienoption und einem Abschlag im Umfang von 25% berechnet, jedenfalls aber zumindest den auf die einzelne Stückaktien entfallenden anteiligen Betrag des Grundkapitals beträgt, zum Zwecke der Einräumung von Aktienoptionen an Arbeitnehmer, leitende Angestellte und Mitglieder des Vorstandes der Gesellschaft unter Ausschluss des Bezugsrechtes der Aktionäre, bedingt erhöht (siehe Punkt 9 der Tagesordnung). Gleichzeitig beschlossen die Aktionäre die diesbezügliche Änderung des § 3 der Satzung der Beschwerdeführerin, wonach - laut dem diesbezüglichen Absatz 4 - das Grundkapital der Gesellschaft um 2.398.203,53 Euro bedingt erhöht werde. Die bedingte Kapitalerhöhung diene der Unterlegung des Stock Option Plans 2005. Der Aufsichtsrat werde ermächtigt, die Fassung von § 3 der Satzung entsprechend dem Umfang der Ausgabe von Bezugsaktien zu ändern (siehe Punkt 10 der Tagesordnung).

Der Stock Option Plan 2005 sieht vor, dass das Gesamtvolume von 990.000 Stückaktien in vier jährlichen Tranchen von maximal 247.500 Stückaktien ausgeübt werden kann. Wird in einem Ausübungsjahr (endet am 30.6. eines jeden Jahres) diese Anzahl nicht erreicht, so kann dieser nicht ausgenützte Teil in das nächste Jahr vorgetragen werden. Gleichermaßen gilt für Optionen, die im jeweiligen vorhergehenden Jahr verfallen. Dieser Vortrag unterliegt nicht der erwähnten jährlichen Begrenzung (siehe Protokoll der ordentlichen Hauptversammlung vom 27.03.2008, Punkt 7 der Tagesordnung).

Geschäfts-jahr	Zugeteilte Aktien-optionen	Zurück-gefallene Aktien-optionen	Ausge-gebene Bezugs-aktien	Gesamt-ausgabepreis (in in Euro)	davon Teilbetrag Grundkapital (in Euro)

2006			6.310	133.139,56	15.285,52
2007	250.844	13.672	14.275	328.157,26	34.580,16
2008	273.588	27.990	770	15.757,77	1.865,27
2009	20.000	70.314	0	-	-

Zum Stock Option Plan 2009:

Auf der ordentlichen Hauptversammlung vom 02.04.2009 beschlossen die Aktionäre der Beschwerdeführerin eine Ermächtigung des Vorstandes auf den Inhaber lautende Stückaktien der Beschwerdeführerin zu erwerben, wobei der Anteil der zu erwerbenden und der bereits erworbenen Aktien am Grundkapital mit 10% begrenzt ist. Die Ermächtigung galt für eine Dauer von 30 Monaten ab dem Tag der Beschlussfassung (somit bis zum 01.10.2011). Der Gegenwert (Erwerbskurs) je zu erwerbender Stückaktie durfte den Betrag von ein CHF nicht unterschreiten und den durchschnittlichen, ungewichteten Börseschlusskurs der vorangegangenen zehn Handelstage nicht mehr als 30% überschreiten. Der Erwerb eigener Aktien konnte über die Börse erfolgen. Die Hauptversammlung ermächtigte den Vorstand weiters eigene Aktien ua. zur Bedienung von Aktienoptionen von Arbeitnehmern, leitenden Angestellten und Mitgliedern des Vorstands der Gesellschaft oder eines mit ihr verbundenen Unternehmens zu verwenden (siehe Protokoll der ordentlichen Hauptversammlung vom 02.04.2009, Punkt 7 der Tagesordnung).

Der Stock Option Plan 2009 umfasst 1,1 Mio. Aktienoptionen. Die Einräumung erfolgt in vier jährlichen Tranchen bis zum Jahre 2012, wobei pro Jahr rund 25% der insgesamt von diesem Plan umfassten Optionen, nach vorheriger Beschlussfassung durch das SOP Komitee, zugeteilt werden (siehe Protokoll der ordentlichen Hauptversammlung vom 06.05.2010, Punkt 7 der Tagesordnung).

Geschäfts-jahr	Zugeteilte Aktien-optionen	Zurück-gefallene Aktien-optionen	Ausge-gebene Bezugs-aktien	Gesamt-ausgabepreis (in Euro)	davon Teilbetrag Grundkapital (in Euro)
2009	236.030	90	0	-	-

Zum "Personalaufwand" für eingeräumte Bezugsrechte:

In den Jahresabschlüssen der Streitjahre machte die Beschwerdeführerin folgende Beträge als "Personalaufwand" für eingeräumte Bezugsrechte geltend:

Streitjahr	"Personalaufwand" für eingeräumte Bezugsrechte
2007	1.862.577 Euro
2008	2.206.669 Euro

2009	1.884.204 Euro ^{*)}
------	------------------------------

^{*)} davon 1.849.932 Euro aufgrund SOP 2005 und 34.272 Euro aufgrund SOP 2009.

Dem Jahresabschluss 2007 ist zum Aufwand für Bezugsrechte zu entnehmen:

"Entsprechend der Stellungnahme des Austrian Financial Reporting and Auditing Committee über die Behandlung anteilsbasierter Vergütungen in UGB-Abschlüssen vom September 2007 wurden erstmals per 31. Dezember 2007 als Aufwand für anteilsbasierte Vergütungen verrechnete Beträge in eine gesonderte Rücklage ("Optionsrücklage") eingestellt. Der Zugang betrifft mit EUR 1.862.577,00 laufenden Personalaufwand des Geschäftsjahres 2007 und mit EUR 1.305.570,00 Aufwendungen für anteilsbasierte Vergütungen aus Vorjahren, welche im Rahmen der Rücklagenbewegungen der Optionsrücklage zugewiesen wurden."

Dem Jahresabschluss 2008 ist zum Aufwand für Bezugsrechte zu entnehmen:

"Entsprechend der Stellungnahme des Austrian Financial Reporting and Auditing Committee über die Behandlung anteilsbasierter Vergütungen in UGB-Abschlüssen vom September 2007 wurden als Personalaufwand in Höhe von 2.206.669 für anteilsbasierte Vergütungen verrechnete Beträge in eine gesonderte Rücklage ('Optionsrücklage') eingestellt."

Dem Jahresabschluss 2009 ist zum Aufwand für Bezugsrechte zu entnehmen:

"Entsprechend der Stellungnahme des Austrian Financial Reporting and Auditing Committee über die Behandlung anteilsbasierter Vergütungen in UGB-Abschlüssen vom September 2007 wurden als Personalaufwand in Höhe von 1.884.204,00 (im Vorjahr T 2.207) für anteilsbasierte Vergütungen verrechnete Beträge in eine gesonderte Rücklage ('Optionsrücklage') eingestellt."

Zum Verfahrensablauf:

Mit Bescheid über einen Prüfungsauftrag vom 25.05.2011 führte die belangte Behörde durch die Großbetriebsprüfung bei der Beschwerdeführerin eine Außenprüfung ua. betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2007 bis 2009 durch. Dabei traf die Prüferin ua. die hier strittige Feststellung, dass der von der Beschwerdeführerin im Zusammenhang mit der Einräumung der Bezugsrechte verbuchte "Personalaufwand" in den Streitjahren nicht als Betriebsausgabe abzugsfähig sei, weshalb die körperschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage diesbezüglich um 1.862.577 Euro (2007), 2.206.669 Euro (2008) und 1.844.204 Euro (2009) zu erhöhen sei.

Aufgrund dieser und anderer Feststellungen setzte die belangte Behörde im wiederaufgenommenen Verfahren die Körperschaftsteuer mit hier angefochtenen Bescheiden jeweils mit 3.500 Euro fest (Abgabennachforderungen jeweils 0).

Dem Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 16.12.2011 ist zur strittigen Feststellung zu entnehmen:

"Tz. 4 Personalaufwand

Stock Option Plan

Sachverhalt:

Im Prüfungszeitraum wurden Aktienoptionen an Schlüsselmitarbeiter des Unternehmens ausgegeben (Stock Option Plan). Je eine Option berechtigt zum Erwerb einer Aktie der Gesellschaft. Die Optionen des SOP 2005 sind jährlich im Ausmaß von 20% am ersten, zweiten, dritten, vierten und fünften Jahrestag der Einräumung ausübbar. Die Optionen des SOP 2009 sind in vier gleichen Tranchen von je 25% jährlich ausübbar. Im Rahmen des SOP 2002 wurden im Prüfungszeitraum keine Optionen ausgegeben. Die Optionen des SOP 2005 werden mittels junger Aktien aus einer bedingten Kapitalerhöhung bedient, die Optionen des SOP 2009 aus eigenen Aktien. Die Ausgabe der Aktienoptionen wurde als Personalaufwand verbucht.

Rechtliche Würdigung:

Aufgrund des im Ertragssteuerrechts geltenden Leistungsfähigkeitsprinzips kommt eine Erfassung der Werte der den Mitarbeitern eingeräumten Optionsrechte als Betriebsausgaben nicht in Betracht, da durch die Ausgabe der Optionen kein pagatorischer Aufwand entsteht. Auch die Begebung der jungen Aktien führt bei der Gesellschaft nicht zu Betriebsausgaben (siehe auch Salzburger Steuerdialog BMF-010216/0093-VI/6/2009 sowie VwGH 26.05.2004, 2000/14/0181, VwGH 23.09.2005, 2002/15/0001)."

Dagegen richten sich die durch die Beschwerdeführerin mit Anbringen ihres steuerlichen Vertreters vom 25.07.2012 (Berufungsschreiben) erhobenen Berufungen, wobei die steuerliche Anerkennung des Aufwandes beantragt wurde. Der Begründung ist zu entnehmen:

"[Seite 2 des Berufungsschreibens]

1.) Einleitung

Von vielen börsennotierten Unternehmen werden Stock-Option-Pläne als Teil eines modernen Vergütungssystems eingesetzt, um Leistungsanreize zu setzen. Die Optionen gewähren den Dienstnehmern das Recht, innerhalb eines bestimmten Zeitraums Anteile am Unternehmen des Dienstgebers zu einem im Voraus festgelegten Ausübungspreis, der sich am Börsenkurs zum Zeitpunkt der Zusage orientiert und für die Mitarbeiter günstig sein kann, zu erwerben. Die Einräumung der Optionen erfolgt in der Regel auf Basis von Stock-Option-Plänen. Die Bedienung der Optionen bei Ausübung durch den Optionsberechtigten kann entweder durch die Ausgabe neuer Anteile oder durch den Rückerwerb eigener Anteile erfolgen. Während es im Fall der Ausgabe neuer Anteile für das Unternehmen zu keinem Abfluss an Liquidität kommt, muss dieses im Fall der Bedienung durch eigene Anteile die Anteile zunächst am Markt erwerben und anschließend gegen Erhalt des Ausübungspreises an die Optionsberechtigten übertragen. Die Frage der bilanziellen und ertragsteuerlichen Behandlung der an Mitarbeiter

gewährten Stock Options auf Ebene der optionseinräumenden Gesellschaft ist bisher weder in Österreich noch in Deutschland explizit gesetzlich geregelt. Die bilanzielle und ertragsteuerliche Behandlung sind folglich aus den allgemeinen Bilanzierungsgrundsätzen und ertragsteuerlichen Vorschriften abzuleiten.

Der Kernpunkt der Diskussion betrifft die Frage, ob im Fall der Bedienung der Optionen durch Ausgabe neuer Anteile auf Ebene der Gesellschaft ein aufwandswirksamer und abzugsfähiger Personalaufwand entsteht. Die Besonderheit liegt dabei im Umstand begründet, dass in wirtschaftlicher Betrachtung ein 'Dreiecksgeschäft' vorliegt, dessen Beteiligte Altaktionäre, Mitarbeiter sowie die Gesellschaft sind. Dabei erbringen die Mitarbeiter im Rahmen ihres Dienstverhältnisses ihre Arbeitsleistungen an die Gesellschaft und diese gewährt den Mitarbeitern dafür als 'Entgelt' die Optionsrechte. Allerdings führt dies bei der Gesellschaft zu keinem liquiditätswirksamen Vermögensabfluss, da die Optionsrechte durch die Ausgabe neuer Anteile bedient

[Seite 3 des Berufungsschreibens]

werden. Vielmehr sind es die Altaktionäre, die auf ihre Bezugsrechte verzichten (müssen), um die Ausgabe der neuen Anteile an die Mitarbeiter zu ermöglichen. Es kommt dadurch auf Ebene der Altaktionäre zu einer 'Verwässerung' ihrer Anteile. Wirtschaftlich betrachtet erfahren die Altaktionäre durch die Anteilsverwässerung indirekt einen Vermögensnachteil, der wertmäßig den durch die Gesellschaft als Gehaltsbestandteil an die Mitarbeiter gewährten Optionen entspricht.

Zur Frage, wie die Vorteileinräumung an die Mitarbeiter bilanziell darzustellen ist, haben sich zunächst unterschiedliche Auffassungen entwickelt. Eine Auffassung unterstellt, dass die Altgesellschafter ihre Bezugsrechte direkt an die optionsberechtigten Mitarbeiter übertragen. Damit würde auf Ebene der Gesellschaft kein bilanzierungsfähiger Sachverhalt vorliegen. Demgegenüber geht eine andere Auffassung davon aus, dass die Bezugsrechte in einem ersten Schritt in die Gesellschaft im Wege einer 'verdeckten Einlage' eingelebt werden und die Gesellschaft die Bezugsrechte in einem zweiten Schritt an die begünstigten Mitarbeiter als Gehaltsbestandteil ausgibt. Diesfalls wäre der einlagebedingte Zugang der Bezugsrechte als 'Kapitalrücklage' und der Abgang der Bezugsrechte als 'Personalaufwand' zu erfassen, womit der Buchungssatz auf Ebene der Gesellschaft 'Personalaufwand an Kapitalrücklage' lauten würde.

Im Anschluss an die US-amerikanischen und internationalen Rechnungslegungsstandards hat sich in Österreich die Auffassung durchgesetzt, dass die bilanzielle Erfassung von Stock Options nach UGB als 'Personalaufwand' mit einer Gegenbuchung in der 'Kapitalrücklage' zu erfolgen hat. Das Austrian Financial Reporting and Auditing Committee ('AFRAC') hat im September 2007 in einer umfassenden Stellungnahme zur 'Behandlung anteilsbasierter Vergütungen in UGB-Abschlüssen' die Richtigkeit dieser Auffassung bestätigt. Die Höhe des zu verbuchenden Personalaufwands bemisst sich dabei nach dem beizulegenden Wert der Option im Zeitpunkt der Optionseinräumung, der durch ein geeignetes Optionspreismodell zu ermitteln ist. Im Sinne einer

verursachungsgerechten Periodisierung ist dieser Personalaufwand gleichmäßig verteilt über den Erdienungszeitraum (in dem die Mitarbeiter ihre Arbeitsleistungen erbringen) anzusetzen und jeweils am Ende jeden Jahres als 'Optionsrücklage' zu erfassen. Die herrschende Lehre hat sich der AFRAC-Stellungnahme vollinhaltlich angeschlossen.

Nach dem Maßgeblichkeitsprinzip (§ 5 Abs 1 EStG) sind die unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für die steuerliche Gewinnermittlung maßgebend, außer zwingende steuerliche Vorschriften treffen abweichende Regelungen. Da weder das EStG noch das KStG abweichende Regelungen enthalten, geht die herrschende Meinung auch von einer steuerlichen Abzugsfähigkeit nach UGB für Stock Options geltend gemachten Personalaufwandes aus.

[Seite 4 des Berufungsschreibens]

2.) Sachverhalt

Im Prüfungszeitraum hat die [Beschwerdeführerin] an Mitarbeiter Stock Options auf Basis von Stock-Option-Plänen ausgegeben. Es handelt sich dabei um den Stock-Option-Plan 2005 ('SOP 2005') und den Stock-Option-Plan 2009 ('SOP 2009'). Dabei werden die Optionen jeweils im Rahmen eines Vierjahres-Programms eingeräumt. Jede eingeräumte Option berechtigt den Teilnehmer, eine Stückaktie der [Beschwerdeführerin] zu erwerben.

Die im Rahmen des SOP 2005 eingeräumten Optionen sind jährlich im Ausmaß von 20% am ersten, zweiten, dritten, vierten und fünften Jahrestag der Einräumung in fünf gleichen Tranchen ausübbar. Die im Rahmen des SOP 2009 eingeräumten Optionen sind jährlich im Ausmaß von 25% am ersten, zweiten, dritten und vierten Jahrestag der Einräumung in vier gleichen Tranchen ausübbar. Die Optionen des SOP 2005 werden mittels junger Aktien aus einer bedingten Kapitalerhöhung bedient, die Optionen des SOP 2009 aus eigenen Aktien.

Entsprechend der AFRAC-Stellungnahme wurde in den testierten Jahresabschlüssen der [Beschwerdeführerin] für 2007, 2008 und 2009 jeweils ein Personalaufwand für anteilsbasierte Vergütungen ausgewiesen und in eine gesonderte Rücklage ('Optionsrücklage') mit entsprechenden Erläuterungen im Anhang eingestellt. Im einzelnen wurden folgende Beträge aufwandswirksam erfasst:

Jahr Personalaufwand (in EUR) Stock Option Plan

2007 1.862.577 SOP 2005

2008 2.206.669 SOP 2005

2009 1.849.932 SOP 2005

2009 34.272 SOP 2009

Der aus der Einräumung der Stock Options für UGB-Zwecke geltend gemachte Aufwand wurde in den Körperschaftsteuererklärungen für die Jahre 2007, 2008 und 2009 im Rahmen der Mehr/Weniger-Rechnung nicht hinzugerechnet. Die [Beschwerdeführerin]

ist somit von der ertragsteuerlichen Abzugsfähigkeit des in der UGB-Bilanz geltend gemachten Personalaufwandes ausgegangen.

Allein für das Jahr 2007 wurde in der Körperschaftsteuererklärung eine Hinzurechnung in Höhe von EUR 77.289,96 vorgenommen, da dieser Teil des geltend gemachten Personalaufwandes Optionseinräumungen zugunsten von Mitarbeitern ausländischer Konzerngesellschaften betraf und insofern eine Abzugsfähigkeit im Inland nicht gegeben war. In den Jahren 2008 und 2009 waren keine diesbezüglichen Hinzurechnungen erforderlich.

3.) Feststellungen der Betriebsprüfung

Der von der Großbetriebsprüfung festgestellte Sachverhalt entspricht dem oben angeführten Sachverhalt. Wir verweisen diesbezüglich auf die Ausführungen der Betriebsprüfung im Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 16.12.2011.

Die Großbetriebsprüfung kam in ihrer rechtlichen Würdigung der Einräumung von Stock Options im Prüfungszeitraum hingegen zum Ergebnis, dass die steuerliche Abzugsfähigkeit des im

[Seite 5 des Berufungsschreibens]

Jahresabschluss nach UGB geltend gemachten Personalaufwandes nicht anerkannt werden könne. Die Begründung im Betriebsprüfungsbericht vom 16.12.2011 dafür lautet wie folgt:

'Aufgrund des im Ertragsteuerrecht geltenden Leistungsfähigkeitsprinzips kommt eine Erfassung der Werte der den Mitarbeitern eingeräumten Optionsrechte als Betriebsausgaben nicht in Betracht, da durch die Ausgabe der Optionen kein pagatorischer Aufwand entsteht. Auch die Begebung der jungen Aktien führt bei der Gesellschaft nicht zu Betriebsausgaben (siehe auch Salzburger Steuerdialog BMF-010216/0093-VI/6/2009 so wie VwGH26.05.2004, 2000/14/0181, VwGH23.09.2005, 2002/15/0001).'

Von der Betriebsprüfung irrtümlich nicht berücksichtigt wurde der Umstand, dass die [Beschwerdeführerin] in der Körperschaftsteuererklärung 2007 bereits eine Hinzurechnung von EUR 77.289,96 für den auf die Mitarbeiter ausländischer Tochtergesellschaften entfallenden Aufwand vornahm. Insofern ist der von der Betriebsprüfung für das Jahr 2007 ermittelte Hinzurechnungshetrag von EUR 1.862.577 jedenfalls um EUR 77.289,96 zu hoch.

4.1 Abgrenzung der strittigen Rechtsfrage

Berufungsgegenständlich ist die Rechtsfrage, ob der aus der Einräumung der Stock Options für UGB-Zwecke geltend gemachte Aufwand 'dem Grunde nach' auch für ertragsteuerliche Zwecke abzugsfähig ist und eine Korrektur in den Körperschaftsteuererklärungen für die Jahre 2007, 2008 und 2009 im Rahmen der Mehr/Weniger-Rechnung erfordert.

Im Rahmen der Betriebsprüfung war der zugrunde liegende Sachverhalt unstrittig und es ergaben sich im Hinblick auf die Geltendmachung des Personalaufwandes auch keine Bedenken 'der Höhe nach' gegen die den testierten Jahresabschlüssen nach UGB zugrundeliegenden Berechnungen.

5.) Rechtliche Beurteilung

Bei Beurteilung der gegenständlichen Rechtsfrage sind zunächst jene Argumente aufzuarbeiten, die für die Erfassung von Personalaufwand nach UGB sprechen. Vor dem Hintergrund der Maßgeblichkeit der Unternehmensbilanz für die Steuerbilanz ist sodann zu prüfen, ob der Anwendung der Maßgeblichkeit im gegenständlichen Fall besondere steuersystematische Überlegungen entgegenstehen.

Dabei stellt sich heraus, dass die steuersystematischen Überlegungen in gleicher Weise wie die unternehmensbilanziellen Erwägungen für eine Abzugsfähigkeit sprechen. Da es somit einen Gleichklang zwischen Unternehmensrecht und Steuerrecht gibt, erfolgt in einem ersten Schritt eine Aufarbeitung der bilanziellen Argumente nach UGB und sodann auf dieser Basis in einem zweiten Schritt eine Darlegung der originär steuerlichen Argumente für eine Abzugsfähigkeit.

Im Zusammenhang mit der Bildung der herrschenden Auffassung in Österreich, wonach für UGB Zwecke bei der Einräumung von Stock Options die Erfassung als Personalaufwand zu erfolgen hat, spielt die im September 2007 erschienene AFRAC-Stellungnahme zur 'Behandlung anteilsbasierter Vergütungen in UGB-Abschlüssen' eine wichtige Rolle. Zur Einordnung und Rolle des AFRAC ist hervorzuheben, dass das 'Austrian Financial Reporting and Auditing Committee' (abgekürzt 'AFRAC') der privatorganisierte und von zuständigen Behörden unterstützte österreichische 'Standardsetter' auf dem Gebiet der Finanzberichterstattung und Abschlussprüfung ist. Dabei ist das AFRAC das operative Organ des Vereins 'Österreichisches Rechnungsle-

[Seite 6 des Berufungsschreibens]

gungskomitee', dessen Mitglieder sich aus drei österreichischen Bundesministerien sowie offiziellen fachspezifischen Organisationen (wie z.B. Finanzmarktaufsicht und Kammer der Wirtschaftstreuhänder) zusammensetzen.

Als dem 'Standardsetter' auf dem Gebiet der Finanzberichterstattung und Abschlussprüfung kommt dem AFRAC insofern eine bedeutende Rolle zu, als in den AFRAC-Stellungnahmen die Berufsauffassung zu den jeweils behandelten Fragen dargelegt wird und damit ein Beitrag zur Entwicklung von themenspezifisch einschlägigen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung und Bilanzierung geleistet wird. Die AFRAC-Stellungnahmen sind vom Berufsstand der Wirtschaftstreuhänder zu beachten und führen in vielen Fällen zur Herausbildung bzw. Bestätigung einer herrschenden Lehre. Hinsichtlich der AFRAC-Stellungnahme zur 'Behandlung anteilsbasierter Vergütungen in UGB-Abschlüssen' ist anzumerken, dass die Stellungnahme in wesentlichen Teilen auf Vorarbeiten des Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision der Kammer der Wirtschaftstreuhänder beruht.

5.1.) Bedienung durch Ausgabe neuer Aktien

Die nachfolgenden Ausführungen gehen zunächst auf jene Fälle ein, bei denen die Bedienung der Optionen durch die Ausgabe neuer Anteile erfolgen soll, und behandeln sodann gesondert jene Fälle, die über den Rückerwerb eigener Anteile bedient werden.

5.1.1.) Bilanzielle Behandlung gemäß UGB 'dem Grunde nach'

Unstrittig ist, dass Gehaltsbestandteile jedenfalls immer dann zu einem bilanziellen Aufwand führen, wenn damit Geldabflüsse verbunden sind. Die AFRAC-Stellungnahme stellt klar, dass eine bilanzielle Aufwandserfassung aber ebenso erforderlich ist, soweit dieser Aufwand mit der Übertragung von Eigenkapitalinstrumenten bzw. mit Eigenkapitalverwässerungen verbunden ist, und zwar 'einerseits, um dem Vollständigkeitsgebot zu entsprechen (vgl. § 196 Abs. 1 UGB, wonach der Jahresabschluss u.a. sämtliche Aufwendungen zu enthalten hat), und andererseits, um zu erreichen, dass der Jahresabschluss ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens vermittelt (ä 222 Abs. 2 UGB, Generalnorm).'

Obwohl bei Bedienung der Optionsrechte keine Auszahlung erfolgt, ist die bilanzielle Abbildung eines Aufwandes auf Ebene der Gesellschaft geboten, weil die Einräumung der Optionsrechte wirtschaftlich als Gehaltsbestandteil die Abgeltung der von den Mitarbeitern im Erdienungszeitraum zu erbringenden Leistungen bedeutet. Da die Optionsrechte als Gegenleistung für die Arbeitsleistungen der Mitarbeiter gewährt werden, besteht ein direkter Bezug zum betrieblichen Leistungserstellungsprozess.

In Übereinstimmung mit den US-amerikanischen und internationalen Rechnungslegungsstandards wird die aufwandswirksame Erfassung damit begründet, dass das Unternehmen Arbeitsleistungen als Gegenleistung für die Ausgabe der Eigenkapitalinstrumente empfängt. Insofern steht der Ausgabe der Optionsrechte die Schaffung eines Vermögensgegenstandes in Form vergüteter Arbeitsleistungen gegenüber. Da die Schaffung und Nutzung dieses Vermögensgegen-

[Seite 7 des Berufungsschreibens]

standes gleichzeitig erfolgt und dieser Vermögensgegenstand somit nie in der Bilanz ausgewiesen wird, ist es folgerichtig, den entsprechenden Personalaufwand auch bilanziell zu erfassen.

Die Nichtberücksichtigung von Personalaufwand würde nämlich kein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Ertragslage vermitteln. Würde bei der Einräumung von Optionsrechten kein Personalaufwand erfasst, so stünde den auf den Arbeitsleistungen der Mitarbeiter beruhenden betrieblichen Erträgen kein entsprechender Aufwand gegenüber und es würde diesfalls in der Gewinn- und Verlustrechnung ein zu hohes Ergebnis ausgewiesen werden. Aus Gründen der Informationsfunktion des Jahresabschlusses und der Verpflichtung zur gleichen Darstellung gleichwertiger wirtschaftlicher Sachverhalte wird die aufwandswirksame Erfassung der Optionseinräumungen deshalb zu Recht gefordert. Damit wird dem

Vollständigkeitsgebot des § 196 Abs. 1 UGB und dem in § 222 Abs. 2 UGB genannten Grundsatz, ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens zu vermitteln, entsprochen.

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass der Personalaufwand aus der Gewährung der Stock Options für die Gesellschaft aufgrund des Bezuges zum betrieblichen Leistungserstellungsprozess nicht einen bloß kalkulatorischen oder ersparten Aufwand darstellt, sondern es sich um einen durch die Einräumung von Bezugsrechten realisierten tatsächlichen Wertverzehr auf Ebene der Gesellschaft handelt. Es wäre auch nicht zutreffend zu unterstellen, dass die optionsberechtigten Mitarbeiter die Stock Options direkt von den Altaktionären und nicht von der Gesellschaft eingeräumt bekommen. Denn tatsächlich ist es die Gesellschaft selbst (und nicht etwa die Gesamtheit der Altaktionäre), die die Stock-Option-Pläne auflegt und gegen die die entsprechenden Ansprüche der Mitarbeiter bestehen. Die Altaktionäre erleiden ihren Vermögensnachteil aufgrund der Anteilsverwässerung nämlich in der Tat nur mittelbar.

Im Hinblick auf die bilanzielle Verpflichtung zur gleichen Darstellung gleichwertiger wirtschaftlicher Sachverhalte wird im folgenden die aufwandswirksame Erfassung der Optionseinräumung an verschiedenen anderen, im wirtschaftlichen Kern vergleichbaren Fallkonstellationen verprobt.

a) Gehaltsauszahlung und Kauf der Optionsrechte seitens der Mitarbeiter

Ein Personalaufwand liegt jedenfalls vor, wenn die Gesellschaft die für den entgeltlichen Erwerb der Stock Options erforderliche Liquidität zunächst an die begünstigten Mitarbeiter als Gehaltsbestandteil auszahlt, um die Mitarbeiter in die Lage zu versetzen, die Optionsrechte entgeltlich von der Gesellschaft zu erwerben. Diesfalls wäre unstrittig 'Personalaufwand an Bank' und 'Bank an Kapitalrücklage' zu buchen. Eine unmittelbare Einräumung der Optionsrechte im Rahmen eines Stock-Option-Planes ohne besonderes Entgelt sollte zu keinen anderen bilanziellen Konsequenzen führen.

[Seite 8 des Berufungsschreibens]

Ien Konsequenzen führen. Auch aus ertragsteuerlicher Sicht ist im Fall der Gehaltsauszahlung und des nachfolgenden entgeltlichen Optionserwerbes seitens der Mitarbeiter unstrittig von einem steuerlich abzugsfähigen Aufwand auszugehen.

b) Einschaltung von Finanzintermediären

In der Literatur wird darauf hingewiesen, dass die Erfassung eines Personalaufwandes alternativ auch durch die Zwischenschaltung von externen Finanzintermediären leicht darstellbar wäre. Auch diesfalls gilt, dass eine unmittelbare Einräumung der Optionsrechte im Rahmen eines Stock-Option-Planes zu keinen anderen bilanziellen Konsequenzen führen sollte. Ebenso ist auch aus ertragsteuerlicher Sicht im Fall der Einschaltung von Finanzintermediären unstrittig von einem steuerlich abzugsfähigen Aufwand auszugehen.

c) Bezugsrechtsverzicht der Altaktionäre als verdeckte Einlage

Eine weitere Sichtweise, die zur Erklärung der Erfassung des Personalaufwandes auf Ebene der Gesellschaft beitragen kann, ist die Interpretation des Bezugsrechtsverzichtes seitens der Altaktionäre als verdeckte Einlage in die Gesellschaft. Demzufolge werden die Bezugsrechte durch eine Verzichtshandlung der Altaktionäre in einem ersten Schritt in die Gesellschaft im Wege einer verdeckten Einlage eingelebt und die Gesellschaft gibt die Bezugsrechte in einem zweiten Schritt an die begünstigten Mitarbeiter als Gehaltsbestandteil aus. Aus Sicht der Gesellschaft ist der einlagebedingte Zugang der Bezugsrechte als 'Kapitalrücklage' und der Abgang der Bezugsrechte als 'Personalaufwand' zu erfassen.

Die gesellschaftsrechtlichen Rahmenbedingungen sehen vor, dass die Einräumung anteilsbasierter Vergütungen durch Ausgabe junger Aktien einen Beschluss der Hauptversammlung über eine bedingte Kapitalerhöhung gemäß § 159 Abs. 1bzw. 3 AktG erfordert. Diese Beschlussfassung der Altaktionäre im Rahmen der Hauptversammlung kann ohne weiteres als 'Verzicht' der Altaktionäre auf ihre Bezugsrechte gesehen werden. Insbesondere ändert der formalrechtliche Umstand, dass bei einer bedingten Kapitalerhöhung den Altaktionären nach ihrer Beschlussfassung kein gesondertes Bezugsrecht zufällt, in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nichts am materiellen Befund, dass die Zustimmung der Altaktionäre in der Hauptversammlung zur Einräumung der Optionsrechte eine verdeckte Einlage in die Gesellschaft darstellt. Auch die Bewertung der verdeckten Einlage stellt kein gesondertes Problem dar, da der Wert der Optionsrechte entsprechend der AFRAC-Stellungnahme durch Verwendung eines geeigneten Optionspreismodells

[Seite 9 des Berufungsschreibens]

festzustellen ist und die verzichtsgegenständlichen Bezugsrechte der Altaktionäre wertmäßig genau dem Wert der eingeräumten Optionsrechte entsprechend.

Folgt man der Interpretation des Bezugsrechtsverzichtes seitens der Altaktionäre als verdeckte Einlage in die Gesellschaft und der Weitergabe der Bezugsrechte an die Mitarbeiter, so ist auch aus ertragsteuerlicher Sicht von einem steuerlich abzugsfähigen Aufwand auszugehen.

d) Bilanzierung niedrig verzinslicher Optionsanleihen

Die aufwandswirksame Erfassung der Optionseinräumung kann auch mit der analogen Anwendung der Regeln über die Bilanzierung von niedrig verzinslichen Optionsanleihen begründet werden. Eine Optionsanleihe ist als Schuldverschreibung dadurch charakterisiert, dass für den Anleihezeichner neben der Anleiheforderung ein selbständiges Optionsrecht besteht, das innerhalb einer bestimmten Frist eine Berechtigung zum Erwerb von Anteilen zu einem festgelegten Bezugspreis vorsieht.

Bei einer marktüblich verzinsten Optionsanleihe leistet der Zeichner für das Optionsrecht in der Regel ein Aufgeld, das nach § 229 Abs. 2 Z. 2 UGB in eine gebundene Kapitalrücklage einzustellen ist. Unter der Annahme, dass der Ausgabebetrag 125 und der Rückzahlungsbetrag nur 100 beträgt, lauten die Buchungssätze wie folgt:

Bank an Verbindlichkeit 100

Bank an Kapitalrücklage 25

Sinn und Zweck der gesetzlichen Regelung zur Einstellung der Kapitalrücklage ist die Abgrenzung von Erträgen aus der geschäftlichen Tätigkeit gegenüber gesellschaftsrechtlich veranlassten Kapitalzuführungen. Der Zeichner der Optionsanleihe erwirbt nämlich zwei Rechtspositionen: Zum einen wird er Gläubiger der Anleihe und zum anderen Inhaber des Optionsrechtes. Das Aufgeld ist die Gegenleistung für die Einräumung des Optionsrechtes als einer mitgliedschaftsrechtlichen Rechtsposition und ist als gesellschaftsrechtlich veranlasste Vermögensmehrung erfolgsneutral in die Kapitalrücklage einzustellen.

Anstelle eines Aufgeldes kann die Optionsanleihe auch niedrig verzinslich begeben werden. Diesfalls erfolgt die Gegenleistung des Anleihezeichners für die Optionsrechte nicht durch die Bezahlung eines Aufgeldes, sondern durch den Verzicht auf eine marktübliche Verzinsung. Da wirtschaftlich gleichgelagerte Vorgänge vorliegen, hat sich in der herrschenden Lehre die Überzeugung durchgesetzt, dass es für die bilanzielle Behandlung keinen Unterschied machen kann, ob der Anleihezeichner für das Optionsrecht ein Aufgeld bezahlt oder eine niedrige Verzinsung hinnimmt. Demzufolge ist der durch die Minderverzinsung erzielte Vorteil ebenso wie das Aufgeld in die Kapitalrücklage einzustellen. Sollte ein erfolgsneutraler Ausweis in der Kapitalrücklage

[Seite 10 des Berufungsschreibens]

unterbleiben, so würde sich der Zinsvorteil aus Sicht der emittierenden Gesellschaft in der Gewinn- und Verlustrechnung als (Schein-)Gewinn niederschlagen.

Unter der Annahme, dass der Ausgabebetrag bzw. Rückzahlungsbetrag (Nennwert) 100 und der hypothetische rechnerische Emissionskurs der Anleihe aufgrund der niedrigen Verzinsung nur 75 beträgt, entsteht ein zu aktivierendes Disagio in Höhe von 25. Das Disagio spiegelt gleichzeitig den Wert des Optionsrechtes wider. Die Gegenbuchung des Disagios erfolgt in der Kapitalrücklage, um den durch die Minderverzinslichkeit erzielten Vorteil erfolgsneutral darstellen zu können. Das Disagio ist über die Laufzeit der Anleihe aufwandswirksam aufzulösen. Die Buchungssätze lauten wie folgt:

Bank an Verbindlichkeit 100

Disagio an Kapitalrücklage 25

Durch die aufwandswirksame Auflösung des Disagios steht dem in der Kapitalrücklage ausgewiesenen Betrag im Ergebnis ein entsprechender Zinsaufwand gegenüber. Da der Zinsverzicht in Höhe des Disagios seitens des Anleihegläubigers die Gegenleistung für die Einräumung des Optionsrechtes darstellt, ist eine Erfassung in der Kapitalrücklage geboten und die aufwandswirksame Auflösung des Disagios korrigiert einen aufgrund der niedrigen Verzinsung ansonsten zu hoch ausgewiesenen bilanziellen Gewinn auf Ebene der Gesellschaft. Im Ergebnis wird somit davon ausgegangen, dass der Vorteil der niedrigen Verzinsung in die Gesellschaft eingelegt wird und dort im Wege der Auflösung

des Disagios eine aufwandswirksame Korrektur über die Gewinn- und Verlustrechnung erfolgt.

Wenn aber die Einlage eines bloßen Zinsvorteils als Gegenleistung für die Einräumung von Optionsrechten in Verbindung mit der Ausgabe von Schuldverschreibungen anerkannt wird, dann muss für die Einlage von Arbeitsleistungen als Gegenleistung für die Einräumung von Optionsrechten in Verbindung mit Stock-Option-Plänen entsprechendes gelten. Die bilanzielle Behandlung kann nämlich nicht in rein formaler Betrachtung davon abhängig gemacht werden, ob die Optionsrechte zusammen mit einer Schuldverschreibung im Wege einer Optionsanleihe oder gesondert als Stock Options eingeräumt werden.

Nicht zutreffend wäre im gegebenen Zusammenhang insbesondere das Argument, dass die Verpflichtung zu Dienstleistungen gemäß § 20 Abs. 2 AktG nicht Gegenstand einer Sacheinlage sein kann. Bei der Dotierung der Kapitalrücklage im Fall von Stock Options wird nämlich nicht etwa ein Anspruch auf die Erbringung von künftigen Dienstleistungen aktiviert, sondern am Ende eines jeden Jahres wird auf jene Vermögensmehrung abgestellt, die sich durch die unterjährig bereits erbrachten Arbeitsleistungen der Mitarbeiter und durch die aufgrund der Ausgabe der

[Seite 11 des Berufungsschreibens]

Stock Options ersparten Gehaltsaufwendungen ergibt. Dies stellt auch die AFRAC-Stellungnahme ausdrücklich klar.

Schließlich lässt sich durch Bezugnahme auf die Bilanzierung von Optionsanleihen auch der mögliche Einwand entkräften, dass die aufwandswirksame Erfassung von Stock Options zur Berücksichtigung von 'hypothetischen Aufwendungen' führt. Die zur korrekten Darstellung der Ertragslage notwendige Berücksichtigung von Aufwendungen im Zusammenhang mit Stock Options ist nämlich nicht mehr oder weniger 'hypothetisch' als die Aufwandsberücksichtigung bei Optionsanleihen. Bejaht man mit der völligen herrschenden Meinung die Aufwandsberücksichtigung bei niedrig verzinslichen Optionsanleihen, so ist es folgerichtig und konsistent, auch die Einräumung von Stock Options aufwandswirksam zu erfassen.

Folgt man der analogen Anwendung der Regeln über die Bilanzierung von niedrig verzinslichen Optionsanleihen auf die Einräumungen von Stock Options, so ist auch aus ertragsteuerlicher Sicht das Vorliegen eines steuerlich abzugsfähigen Aufwands zu bejahen.

e) Anwendung des Tauschgrundsatzes

In der Literatur wird auch die Auffassung vertreten, dass sich die aufwandswirksame Abbildung der Einräumung von Optionsrechten für bilanzielle Zwecke aus der Anwendung des Tauschgrundsatzes ableiten lässt. Demnach ist die Erbringung der Arbeitsleistungen durch die Mitarbeiter einerseits und die Einräumung der Optionsrechte andererseits als Tausch zu beurteilen, der sich aus einem entgeltlichen Anschaffungs- und einem

entgeltlichen Veräußerungsvorgang zusammensetzt. Diese Auffassung erachtet aus ertragsteuerlicher Sicht die Tauschfiktion des § 6 Z. 14 lit. a EStG für anwendbar und geht davon aus, dass diese Überlegungen auch auf die bilanzielle Abbildung für UGB-Zwecke übertragbar sind.

5.1.2.) Bilanzielle Behandlung gemäß UGB 'der Höhe nach'

Auch die Vorgaben für die bilanzielle Erfassung des Personalaufwandes 'der Höhe nach' werden in der AFRAC-Stellungnahme im Detail erörtert. Demzufolge ist der beizulegende Wert der Optionen im Zeitpunkt der Optionseinräumung durch Verwendung eines geeigneten Optionspreismodells zu ermitteln. Um einer verursachungsgerechten Periodisierung Rechnung zu tragen, ist dieser Optionswert als Personalaufwand gleichmäßig verteilt über den Erdienungszeitraum aufwandswirksam anzusetzen. Die herrschende Lehre hat sich in den diesbezüglichen Bewertungsfragen der AFRAC-Stellungnahme vollinhaltlich angeschlossen.

[Seite 12 des Berufungsschreibens]

Die Betriebsprüfung hat im gegenständlichen Fall zur Geltendmachung des Personalaufwandes 'der Höhe nach' keine Bedenken gegen die den testierten UGB-Jahresabschlüssen zugrundeliegenden Berechnungen geäußert.

5.1.3.) Ergebnis zur bilanziellen Behandlung gemäß UGB

In Österreich hat sich bereits vor einiger Zeit die Auffassung durchgesetzt, dass die Einräumung von Stock Options in den nach dem UGB erstellten Jahresabschlüssen aufwandswirksam zu erfassen ist. Die AFRAC-Stellungnahme vom September 2007 hat diese Auffassung zum Standard gemacht. Auch die herrschende Lehre hat sich der AFRAC-Stellungnahme vollinhaltlich angeschlossen. Die bilanzielle Darstellung der Einräumung von Stock Options für die Rechnungslegung nach UGB ist daher als unstrittig anzusehen. Auch in Deutschland geht eine mittlerweile überwiegende Auffassung davon aus, dass eine aufwandswirksame Erfassung zu erfolgen hat.

5.1.4.) Ertragsteuerliche Behandlung

Nach dem Maßgeblichkeitsprinzip gemäß § 5 Abs 1 EStG sind die unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für die steuerliche Gewinnermittlung maßgebend, außer zwingende steuerliche Vorschriften treffen abweichende Regelungen. In Ermangelung abweichender steuerlicher Regelungen geht die herrschende Meinung auch für ertragsteuerliche Zwecke von einer Abzugsfähigkeit des nach UGB anzusetzenden Personalaufwandes aus. Das BMF hingegen hat sich dieser einheitlichen Auffassung im Salzburger Steuerdialog 2009 nicht angeschlossen und die ertragsteuerliche Abzugsfähigkeit im Ergebnis abgelehnt.

Auch wenn die Maßgeblichkeit der Unternehmensbilanz für die Steuerbilanz umfassend zu verstehen ist, so dürfen der Anwendung des Maßgeblichkeitsprinzips im vorliegenden Fall freilich dennoch keine steuersystematischen Bedenken entgegenstehen. Im folgenden soll dargelegt werden, dass der Anwendung des Maßgeblichkeitsprinzips

keine steuersystematischen Bedenken entgegenstehen. Im Gegenteil: Systematik und Teleologie des Ertragssteuerrechts bestätigen die steuerlich abzugsfähige Aufwandserfassung von Optionseinräumungen.

a) Leistungsfähigkeitsprinzip

Aus den oben skizzierten Argumenten für die Aufwandswirksamkeit nach UGB geht hervor, dass dieselben Argumente auch aus steuersystematischer Sicht für eine steuerliche Abzugsfähigkeit sprechen. Das bilanzielle Vollständigkeitsgebot, wonach der Jahresabschluss sämtliche Aufwendungen zu enthalten hat, und die Forderung der bilanziellen Generalnorm nach einem möglichst

[Seite 13 des Berufungsschreibens]

getreuen Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens decken sich im gegenständlichen Fall mit dem steuerlichen Leistungsfähigkeitsprinzip.

Das aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip abgeleitete objektive Nettoprinzip erfordert, dass alle mit dem betrieblichen Leistungserstellungsprozess zusammenhängenden Aufwendungen als steuerlich abzugsfähige Betriebsausgaben anzuerkennen sind. Obwohl bei Bedienung der Optionsrechte keine Auszahlung erfolgt, ist neben der unternehmensrechtlichen auch eine ertragsteuerliche Aufwandserfassung geboten, weil die Einräumung der Optionsrechte wirtschaftlich als Gehaltsbestandteil die Abgeltung der von den Mitarbeitern im Erdienungszeitraum zu erbringenden Leistungen bedeutet und damit ein direkter Bezug zum betrieblichen Leistungserstellungsprozess besteht. Bei einer Nichtberücksichtigung des Personalaufwandes würde den auf den Arbeitsleistungen der Mitarbeiter beruhenden betrieblichen Erträgen kein steuerlich abzugsfähiger Aufwand gegenüberstehen und folglich ein gemessen am Leistungsfähigkeitsprinzip zu hohes steuerliches Ergebnis erzielt werden.

Die von der Betriebsprüfung und im Salzburger Steuerdialog vertretene Auffassung, wonach unabhängig von der unternehmensrechtlichen Behandlung eine aufwandswirksame Erfassung der Optionseinräumungen 'wegen des im Ertragssteuerrecht geltenden Leistungsfähigkeitsprinzips' als Betriebsausgabe nicht in Betracht komme, trifft daher unseres Erachtens nicht zu. In diesem Sinne hat sich auch die Kammer der Wirtschaftstreuhänder im Rahmen der Begutachtung des Entwurfs des Salzburger Steuerdialogs kritisch geäußert: 'Da die Option seitens des Unternehmens als Gegenleistung für die Arbeitsleistung des Mitarbeiters in der Ansparphase gewählt wird, ist auf Ebene der einräumenden Gesellschaft in wirtschaftlicher Betrachtungsweise ein Aufwand und steuerlich damit eine Betriebsausgabe argumentierbar. Die Tatsache, dass der Aufwand, nämlich die Beschäftigung von Personal, nicht wie üblich mittels Banküberweisung, sondern mittels Gewährung von (Ansprüchen auf) Gesellschaftsrechte(n) erfolgt, ändert nichts am Charakter des Aufwandes. Vielmehr ist die Ausgabe von Gesellschaftsrechten als Gegenleistung ertragsteuerlich abzugsfähig und nimmt diese Form der Bezahlung dem Aufwand nicht seine Betriebsausgabeneigenschaft.'

b) Unbeachtlichkeit mangelnder Pagatorik

Wie oben bereits dargelegt, stellt der Personalaufwand aufgrund des Bezuges zum betrieblichen Leistungserstellungsprozess auch nicht einen bloß kalkulatorischen oder ersparten Aufwand dar, sondern es handelt sich um einen durch die Einräumung von Bezugsrechten realisierten tatsächlichen Wertverzehr auf Ebene der Gesellschaft, der auch steuerlich zu berücksichtigen ist. Der alleinige Umstand, dass es aus Sicht der Gesellschaft zu keinem Liquiditätsabfluss kommt, vermag für steuerliche Zwecke die Nicht-Anerkennung der Abzugsfähigkeit nicht zu begründen.

Der Auffassung der Betriebsprüfung und des BMF im Salzburger Steuerdialog, wonach ein 'pa-gatorisch gar nicht erwachsener Aufwand' generell steuerlich nicht abzugfähig sein soll, ist ebenso wenig zu folgen, wie der Aussage, dass die 'Erfassung eines Drittaufwandes' als Betriebsausgabe generell ertragssteuerlich unzulässig sei. Im Ertragssteuerrecht finden sich nämlich anerkannte Beispiele dafür, dass auch ein nicht-pagatorischer Aufwand abzugfähig sein kann. Als Beispiel sei etwa auf den Fall einer unverzinslichen Darlehensgewährung einer ausländischen Konzerngesellschaft an eine österreichische Konzerntochtergesellschaft verwiesen. Diesfalls ist unabhängig vom Bestehen eines Doppelbesteuerungsabkommens gemäß § 6 Z. 6 EStG

[Seite 14 des Berufungsschreibens]

für ertragsteuerliche Zwecke der Ansatz eines fremdüblichen 'fiktiven Zinsaufwandes' auf Ebene der darlehensempfangenden österreichischen Tochtergesellschaft vorzunehmen. Ähnlich wie im Fall der Einräumung von Stock Opticus führt auch die Erfassung des fiktiven Zinsaufwandes auf Ebene der Tochtergesellschaft zu einer unmittelbaren Erhöhung des (steuerlichen) Eigenkapitals. Der diesbezügliche (Steuer-) bilanzielle Buchungssatz lautet dementsprechend 'Zinsaufwand an Kapital'. Die Abzugsfähigkeit eines solchen 'fiktiven Aufwands' auf Basis der Regelung des § 6 Z. 6 EStG wird auch vom BMF in den EStR ausdrücklich anerkannt.

Ein anderes Beispiel für die Anerkennung eines nicht-pagatorischen Aufwandes stellt die oben dargestellte Behandlung von niedrig verzinslichen Optionsanleihen dar. Auch in diesem Fall wird zutreffend unterstellt, dass der bloße Vorteil aus der niedrigen Verzinsung einlagefähig ist und auf Ebene der Gesellschaft im Wege der Auflösung des Disagios aufwandswirksam wird.

c) Steuerliche Gewinnermittlung und Betriebsvermögensvergleich

Nicht zutreffend ist unseres Erachtens auch das im Salzburger Steuerdialog angeführte Argument, dass die in der Literatur vertretene aufwandwirksame Erfassung des Personalaufwands als Gegenbuchung das Eigenkapital anspreche und sich das Eigenkapital während des Erdienungszeitraums sohin in Summe nicht verändere. Der steuerlichen Gewinnermittlung liege aber der Betriebsvermögensvergleich zugrunde, sodass eine bloße 'Änderung der Struktur des Eigenkapitals' steuerlich keine Gewinnänderung nach sich ziehen könne.

Eine 'Änderung der Struktur des Eigenkapitals' schließt eine steuerliche Gewinnänderung gerade nicht aus: Leistet etwa ein Gesellschafter unterjährig einen in die Kapitalrücklage

einzustellenden Kapitalzuschuss an seine Gesellschaft und verwendet die Gesellschaft die Mittel unmittelbar für Gehaltszahlungen, so ändert sich dadurch die 'Struktur des Eigenkapitals', indem in saldierter Betrachtung dem Personalaufwand die Erhöhung der Kapitalrücklage gegenübersteht. Der Umstand, dass das Eigenkapital dabei in Summe unverändert bleibt, schließt die steuerliche Abzugsfähigkeit des Personalaufwandes freilich nicht aus.

Diesem Beispiel entspricht im übrigen auch die oben dargestellte Interpretation des Bezugsrechtsverzichtes seitens der Altaktionäre als verdeckte Einlage in die Gesellschaft. Auch dort wird nämlich in der Verzichtshandlung der Altaktionäre eine Einlage in die Gesellschaft und in deren Verwendung für Gehaltsansprüche der Mitarbeiter ein Personalaufwand angenommen, der zum Buchungssatz 'Personalaufwand an Kapitalrücklage' führt. Aus dem Umstand, dass es sich auch hierbei um eine bloße 'Änderung der Struktur des Eigenkapitals' handelt, folgt genauso wenig wie bei einem aus einem Eigenkapitalzuschuss finanzierten Personalaufwand eine Nicht-Abzugsfähigkeit des Aufwands.

d) *Gleichbehandlung gleichwertiger wirtschaftlicher Sachverhalte*

Im Zusammenhang mit der bilanziellen Verpflichtung zur Gleichbehandlung gleichwertiger wirtschaftlicher Sachverhalte wurde oben bereits dargelegt, dass die aufwandswirksame Erfassung der Optionseinträumung bei Stock Options auch aus Vergleichsbetrachtungen mit anderen, im wirtschaftlichen Kern vergleichbaren Fallkonstellationen abgeleitet werden kann. Dazu zählen die Fälle der Gehaltsauszahlung mit nachfolgenden entgeltlichen Optionserwerben seitens der

[Seite 15 des Berufungsschreibens]

Mitarbeiter, die Fälle der Einschaltung von Finanzintermediären, die Interpretation des Bezugsrechtsverzichtes seitens der Altaktionäre als verdeckte Einlage, die analoge Anwendung der Regeln über die Bilanzierung von niedrig verzinslichen Optionsanleihen sowie die Anwendung des Tauschgrundsatzes.

Wie bereits ausgeführt, ist allen diesen Vergleichsbetrachtungen gemeinsam, dass sie jeweils für sich zur steuerlichen Abzugsfähigkeit des Personalaufwandes führen würden. Da es aber nicht nur eine bilanzielle, sondern auch eine aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip ableitbare steuerliche Verpflichtung zur Gleichbehandlung gleichwertiger wirtschaftlicher Sachverhalte gibt, sprechen alle oben im einzelnen angeführten Gründe, die für die bilanzielle Gleichbehandlung und damit für die Aufwandswirksamkeit sprechen, gleichermaßen auch für eine steuerliche Gleichbehandlung und damit für die steuerliche Abzugsfähigkeit. Diese Vergleichsbetrachtungen bestätigen somit gleichzeitig die gebotene Anwendung des Maßgeblichkeitsprinzips, da die für die bilanzielle Gleichbehandlung sprechenden Gründe in vollständiger Übereinstimmung mit der Systematik und Teleologie des Ertragssteuerrechts stehen.

e) *Bezugsrechtsverzicht seitens der Altaktionäre als steuerliche Einlage*

Unter Hinweis auf die obigen Ausführungen zur Interpretation des Bezugsrechtsverzichtes sei tens der Altaktionäre als verdeckte Einlage lässt sich auch den diesbezüglichen Ausführungen im Salzburger Steuerdialog 2009 entgegentreten:

Der Steuerdialog geht davon aus, dass gegen die von Teilen der Literatur vertretene Einlage der Bezugsrechte durch die Altaktionäre in die Gesellschaft und die nachfolgende Ausgabe dieser Bezugsrechte an die Mitarbeiter der in § 153 Abs. 5 AktG normierte Bezugsrechtsausschluss spreche. Wie oben bereits erwähnt, ändert der formalrechtliche Umstand, dass bei einer bedingten Kapitalerhöhung den Altaktionären nach ihrer Beschlussfassung kein gesondertes Bezugsrecht zufällt, in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nichts am materiellen Befund, dass die Zustimmung der Altaktionäre in der Hauptversammlung zur Einräumung der Optionsrechte eine verdeckte Einlage in die Gesellschaft darstellt.

Weiters geht der Steuerdialog davon aus, dass es sich lediglich um eine 'künstliche Zerlegung' eines einheitlichen wirtschaftlichen Vorganges handle, nämlich der Einräumung eines Optionsrechts auf den Erwerb von Aktien an bestimmte Mitarbeiter. Auch der VwGH betone in ständiger Rechtsprechung, dass der Besteuerung nur tatsächlich verwirklichte und nicht bloß fiktive Sachverhalte zugrunde zu legen sind. Dem ist entgegenzuhalten, dass der vermeintlich 'einheitliche wirtschaftliche Vorgang' in wirtschaftlicher Betrachtung ein 'Dreiecksgeschäft' darstellt, dessen Beteiligte die Altaktionäre, Mitarbeiter und die Gesellschaft selbst sind. Die Interpretation des Bezugsrechtsverzichtes seitens der Altaktionäre als verdeckte Einlage versucht insofern dem tatsächlich verwirklichten Sachverhalt Rechnung zu tragen, der dadurch gekennzeichnet ist, dass die Altaktionäre durch ihre Zustimmung in der Hauptversammlung die Gesellschaft überhaupt erst in die Lage versetzen, den Mitarbeitern als Gegenleistung für ihre Arbeitsleistungen die Optionsrechte einzuräumen. Es stellt daher eine unzutreffende Vereinfachung des Sachverhaltes dar, wenn eine direkte Optionseinräumung durch die Altaktionäre an die optionsberechtigten Mitarbeiter unterstellt wird. Denn es ist eben tatsächlich die Gesellschaft selbst (und nicht etwa die Gesamtheit der Altaktionäre), die die Stock-Option-Pläne auflegt und gegen die die entsprechenden Ansprüche der Mitarbeiter bestehen. Eine Interpretation des Bezugsrechtsverzichtes als verdeckte Einlage beruht daher weder auf einer 'künstlichen Zerlegung' eines vermeintlich einheitlichen wirtschaftlichen Vorganges noch auf der Unterstellung eines fiktiven Sachverhalts.

[Seite 16 des Berufungsschreibens]

Anzumerken ist auch, dass der Salzburger Steuerdialog 2009 an anderer Stelle keine Bedenken gegen eine 'künstliche Zerlegung' eines einheitlichen wirtschaftlichen Vorganges und gegen die Besteuerung von 'bloß fiktiven Sachverhalten' zu haben scheint. Zu beurteilen war die Teilwertberichtigung von unverzinslichen Darlehen im Konzern. Entgegen der ansonsten vom BMF vertretenen Unbeachtlichkeit von Nutzungseinlagen wurde in diesem Fall der 'einheitliche wirtschaftliche Vorgang' einer unverzinslichen Darlehenshingabe in einen steuerlichen Einlagevorgang im Ausmaß der Unverzinslichkeit und in eine marktübliche Darlehenshingabe 'künstlich' aufgeteilt, um die steuerliche

Abzugsfähigkeit der Wertberichtigung auf Gesellschafterebene zu vermeiden. Bei der laufenden Rückzahlung des unverzinslichen Darlehens geht das BMF sodann davon aus, dass der Rückzahlungsbetrag (trotz Unverzinslichkeit) in einen Zinsanteil und einen Tilgungsteil 'zu zerlegen' ist, wobei der Zinsanteil eine steuerliche Einlagenrückzahlung darstellt und der Tilgungsteil die Verbindlichkeit reduzieren soll.

f) Arbeitsleistungen als steuerliche Einlage

Das BMF geht im Salzburger Steuerdialog davon aus, dass eine Einlage der Arbeitsleistung durch die Mitarbeiter einerseits bereits am eindeutigen Wortlaut des § 20 Abs. 2 AktG scheitere, wonach Verpflichtungen zu Dienstleistungen nicht Gegenstand einer Sacheinlage sein können. Andererseits sei eine Einlage durch Nichtgesellschafter in eine Kapitalgesellschaft gemäß § 8 Abs 1 KStG nicht möglich. Überdies stelle die Einlage der Arbeitsleistung eine steuerlich unbeachtliche Nutzungseinlage dar.

Der Hinweis auf § 20 Abs 2 AktG vermag im gegenständlichen Fall nicht zu überzeugen. Es wird nämlich bei Dotierung der Kapitalrücklage im Fall von Stock Options nicht etwa ein Anspruch auf die Erbringung künftiger Dienstleistungen aktiviert, sondern es wird vielmehr der Wert der tatsächlich unterjährig bereits erbrachten Dienstleistungen am Ende eines jeden Jahres als Aufwand verbucht und in die Optionsrücklage eingestellt. Wie erwähnt, stellt auch die AFRAC-Stellungnahme dies ausdrücklich klar.

Auch der generalisierende Hinweis auf das Vorliegen einer steuerlich unbeachtlichen Nutzungseinlage trägt den Besonderheiten von Stock Options nicht hinreichend Rechnung. Wie oben dargelegt, ist die Unbeachtlichkeit von Nutzungseinlagen in gewissen Fällen aus systematischen Erwägungen zu relativieren. So wird im Salzburger Steuerdialog 2009 bei der erwähnten Teilwertberichtigung von unverzinslichen Darlehen im Konzern sehr wohl eine steuerliche Einlage im Ausmaß der Unverzinslichkeit angenommen, obwohl die KStR den Vorteil der Unverzinslichkeit als typisches Beispiel für eine unbeachtliche Nutzungseinlage behandeln. Ebenso wird auch im Fall von niedrig verzinslichen Optionsanleihen zutreffend unterstellt, dass der bloße Vorteil aus der niedrigen Verzinsung einlagefähig ist. Zur Aussage des BMF, dass Nichtgesellschafter keine Einlagen tätigen könnten, hat die Kammer der Wirtschaftstreuhänder bereits im Rahmen der Begutachtung des Entwurfes des Steuerdialogos eine Richtigstellung gefordert. Die Kammer weist zutreffend daraufhin, dass derartige Ein-

[Seite 17 des Berufungsschreibens]

lagen sowohl im Hinblick auf eine künftige Gesellschafterstellung als auch im Hinblick auf eine frühere Gesellschafterstellung möglich und steuerlich anzuerkennen sind. Dies entspricht der herrschenden Lehre und wurde auch vom BFH bereits ausdrücklich bestätigt.

g) Anwendung des steuerlichen Tauschgrundsatzes

Gesondert hervorgehoben sei an dieser Stelle auch nochmals die Ansicht, dass sich die steuerliche Abzugsfähigkeit der Einräumung von Stock Options auch auf die Anwendung

des Tauschgrundsatzes gemäß § 6 Z 14 lit a EStG stützen lässt. In der Erbringung der Arbeitsleistungen durch die Mitarbeiter gegen Einräumung der Optionsrechte wird dabei dem Grunde nach ein ertragsteuerlicher Tauschvorgang verwirklicht, der sich aus einem entgeltlichen Anschaffungs- und einem entgeltlichen Veräußerungsvorgang zusammensetzt.

h) Vermeidung Doppelbesteuerung - Korrespondierende Besteuerung

Für die steuerliche Abzugsfähigkeit der Einräumung von Stock Options spricht weiters der Umstand, dass die Optionseinräumungen zu geldwerten Vorteilen und damit zu steuerpflichtigen Einkünften bei den Mitarbeitern führen. Steht dieser Besteuerung auf Mitarbeiterseite keine entsprechende Steuerminderung durch einen abzugsfähigen Personalaufwand beim Arbeitgeber gegenüber, so ergibt sich aus dieser Asymmetrie eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung, die dem Prinzip einer korrespondierenden Berücksichtigung von Einkünften einerseits und Betriebsausgaben andererseits widerspricht. Denn zu Recht wird in der Literatur darauf hingewiesen, dass grundsätzlich jede Einräumung eines geldwerten Vorteils aus systematischen Gründen auch zu einem abzugsfähigen Personalaufwand führen muss. Das hat die Finanzverwaltung auch in einer früheren Einzelerledigung im Zusammenhang mit Stock Options ausdrücklich bestätigt.

Die mit einer Nicht-Anerkennung einer Betriebsausgabe einhergehende Doppelbesteuerung würde den Wertungen des Ertragssteuerrechtes und insbesondere auch dem Leistungsfähigkeitsprinzip widersprechen, demzufolge ein Zuwachs an wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit nur einmal zu versteuern ist und Leistungen nicht doppelt erfasst werden dürfen. Letzteres wäre aber bei einer Nichtabzugsfähigkeit auf Ebene des Arbeitgebers der Fall, da den auf den Arbeitsleistungen der Mitarbeiter beruhenden betrieblichen Erträgen kein entsprechender Aufwand gegenüberstünde und folglich ein zu hohes (steuerliches) Ergebnis ausgewiesen werden würde.

In der Literatur wird zutreffend darauf hingewiesen, dass im Fall einer Nicht-Anerkennung der Abzugsfähigkeit des Personalaufwandes, die Arbeitgeber aus steuerlichen Gründen in Ausweichgestaltungen gedrängt werden würden. Dazu zählen etwa die oben erwähnten Fälle einer Gehaltsauszahlung mit nachfolgenden entgeltlichen Optionserwerben seitens der Mitarbeiter oder

[Seite 18 des Berufungsschreibens]

die Einschaltung von Finanzintermediären zählen könnten. Diese Ausweichgestaltungen hätten zur Folge, dass die steuerliche Abzugsfähigkeit erreicht werden kann.

Aus Sicht der Großbetriebsprüfung und des Salzburger Steuerdialogs spricht auch der Umstand, dass die Begebung der jungen Aktien bei Optionsausübung bei der begebenden Gesellschaft nicht zu Betriebsausgaben führt, dagegen, in den Jahren zwischen Einräumung und Ausübung der Option auf Ebene der Gesellschaft den Zeitwert der Optionen über den Erdienungszeitraum verteilt als Betriebsausgaben anzusetzen. Dem ist zu entgegnen, dass gerade aufgrund der Tatsache, dass die Begebung der jungen Aktien bei Optionsausübung nicht zu Betriebsausgaben führt, die Notwendigkeit einer vorherigen

steuerlichen Berücksichtigung des Zeitwertes der Option vor dem Hintergrund einer systemkonformen Einmalbesteuerung bestätigt wird, da ansonsten die skizzierte Wirkung einer Doppelbesteuerung zwangsläufig eintritt. Es ist in diesem Zusammenhang auch darauf hinzuweisen, dass gemäß § 11 Abs 1 Z1 KStG Aufwendungen, die mit Einlagen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, abzugsfähig sind. Insofern findet sich auch eine explizite gesetzliche Grundlage für die steuerliche Abzugsfähigkeit des aus der Einräumung der Optionsrechte resultierenden Personalaufwandes.

i) *Bestätigung der Abzugsfähigkeit durch die frühere Verwaltungspraxis*

Zu beachten ist weiters, dass die Finanzverwaltung in mehreren Einzelurteilsgesprächen vor dem Ergehen des Salzburger Steuerdialoges dem Grund nach im grenzüberschreitenden Bezug die Abzugsfähigkeit der im Zusammenhang mit der Begebung von Stock Options stehenden Aufwendungen bestätigt hat. Dabei ging das BMF ausdrücklich von der Anwendbarkeit des Maßgeblichkeitsprinzips aus und hat im Hinblick auf internationale Konzernverhältnisse lediglich die einschränkende Aussage getroffen, dass es zu keiner doppelten Berücksichtigung von Aufwendungen in Österreich kommen darf. In der Literatur wird dabei darauf hingewiesen, dass es im Hinblick auf die ursprüngliche Fassung der AFRAC-Stellungnahme aus dem Jahr 2007 zu den anteilsbasierten Vergütungen zunächst eine Abstimmung zwischen AFRAC und BMF gegeben haben soll und das BMF erst im Rahmen des Salzburger Steuerdialoges 2009 eine andere Auffassung vertrat.

j) *Anmerkungen zur Rechtsprechung des BFH*

Der BFH hat in einer Entscheidung aus dem Jahr 2010 die aufwandswirksame Erfassung der Einräumung von Stock Options auf Ebene der einräumenden Gesellschaft im Ergebnis verneint. Die Entscheidung wurde insbesondere deshalb kritisiert, weil sich der BFH in der Be gründung praktisch ausschließlich mit bilanzrechtlichen und handelsrechtlichen Erwägungen befasst und auf Basis einer stark formalrechtlich orientierten Argumentation eine bilanzielle Aufwandserfassung verneint. Gesonderte steuerliche Erwägungen hat der BFH erst gar nicht angestellt.

[Seite 19 des Berufungsschreibens]

Eine Wiederholung der Argumente, die gegen die formalrechtliche Argumentation des BFH zur Aufwandserfassung sprechen, soll unter Hinweis auf die obigen Ausführungen unterbleiben. Als besonders bedeutsam erscheint hingegen der Umstand, dass die vom BFH zu beurteilende Streitfrage, ob die Ausgabe von Aktienoptionen an Mitarbeiter gewinnwirksam als Personalaufwand und zugleich als Zugang zur Kapitalrücklage zu erfassen ist, auf einen im Jahr 2001 verwirklichten Sachverhalt zurückgeht. Der BFH hat seiner Entscheidung den ausdrücklichen Hinweis angefügt, dass eine möglicherweise vor dem Hintergrund des Einflusses der IFRS mittlerweile geänderte bilanzielle Beurteilung 'im Streitfall schon nach ihrem zeitlichen Anwendungsbereich nicht streitentscheidend' sei. Diese Einschränkung ist wohl so zu verstehen, dass sich der BFH für künftige Fälle eine möglicherweise andere Beurteilung bewusst offen hält. Vor dem Hintergrund der zumindest in Österreich seit dem Ergehen der AFRAC-Stellungnahme aus dem Jahr 2007

gefestigten, gegenteiligen bilanzrechtlichen Rechtslage dürfte der Entscheidung des BFH daher für den österreichischen Rechtsbereich keine besondere Bedeutung beizumessen sein.

5.1.5.) Ergebnis

Im Ergebnis führt die Einräumung von Optionen auf den begünstigten Erwerb von Aktien, deren Bedienung durch Ausgabe neuer Anteile erfolgt, auf Ebene der optioneinräumenden Gesellschaft zu einem ertragsteuerlich abzugsfähigen Aufwand. Der AFRAC-Stellungnahme zu den anteilsbasierten Vergütungen aus dem Jahr 2007 ist auf Basis der Maßgeblichkeit gemäß § 5 Abs 1 EStG zu folgen.

5.2.) Bedienung durch Rückerwerb eigener Aktien

Für den Fall einer Bedienung der Optionen durch den Rückerwerb eigener Anteile, sind diese von der Gesellschaft zunächst am Markt zu erwerben und dann im Rahmen der Ausübung durch die Optionsberechtigten an diese zu übertragen. Die AFRAC-Stellungnahme sieht vor, Optionseinräumungen mit einer vorgesehenen Bedienung durch eigene Anteile in der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung in gleicher Weise zu erfassen wie Optionseinräumungen mit einer vorgesehenen Bedienung durch die Ausgabe neuer Anteile. Der beizulegende Zeitwert der eingeräumten Optionen im Zeitpunkt ihrer Gewährung ist auch im Fall einer Bedienung durch eigene Anteile auf den Erdienungszeitraum verteilt in der Gewinn- und Verlustrechnung als Aufwand zu erfassen und in eine Optionsrücklage einzustellen. Die herrschende Lehre hat sich der AFRAC-Stellungnahme auch diesbezüglich voll angeschlossen.

Auf Basis der Maßgeblichkeit und der oben im Zusammenhang mit der Ausgabe neuer Anteile skizzierten steuersystematischen Erwägungen, die auch für den Fall des Rückerwerbes eigener Anteile sinngemäß gelten, ist in Übereinstimmung mit der herrschenden Lehre auch für steuerli-

[Seite 20 des Berufungsschreibens]

che Zwecke von der Abzugsfähigkeit des bilanziellen Personalaufwandes auszugehen. Zu beachten ist, dass sich die Aussagen des BMF im Salzburger Steuerdialog 2009 ausdrücklich nur auf den Fall der Ausgabe neuer Anteile beziehen und somit für den Fall des Rückerwerbes eigener Anteile bislang noch keine offizielle Aussage der Finanzverwaltung zur Frage vorliegt, ob der AFRAC-Stellungnahme für ertragsteuerliche Zwecke zu folgen ist.

Im Ergebnis führt somit auch die Einräumung von Optionen auf den begünstigten Erwerb von Aktien, deren Bedienung durch den Rückerwerb eigener Anteile erfolgen soll, auf Ebene der optioneinräumenden Gesellschaft zu einem ertragsteuerlich abzugsfähigen Aufwand. Der AFRAC-Stellungnahme zu den anteilsbasierten Vergütungen aus dem Jahr 2007 ist auf Basis des Maßgeblichkeitsprinzips auch diesbezüglich zu folgen. Eine entsprechende, über den Erdienungszeitraum verteilte, aufwandsmäßige Erfassung des

Zeitwertes der gewährten Optionen ist in der steuerlichen Mehr/Weniger-Rechnung nicht zu neutralisieren."

Mit Beschwerdevorentscheidungen vom 07.07.2016 änderte die belangte Behörde den Körperschaftsteuerbescheid 2007 entsprechend dem nicht die strittige Rechtsfrage betreffenden Einwand (siehe Seite 5 dritter Absatz des Berufungsschreibens) zugunsten der Beschwerdeführerin ab (Gesamtbetrag der Einkünfte -10,568.013,61 € statt bisher -10,490.723,65 €) und wies die Berufungen gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2008 und 2009 als unbegründet ab. Zur Begründung ist der vorausgegangenen Erledigung vom 03.06.2016 zu entnehmen:

"Im Prüfungszeitraum wurden Aktienoptionen an Schlüsselmitarbeiter des Unternehmens ausgegeben (Stock Option Plan). Je eine Option berechtigt zum Erwerb einer Aktie der Gesellschaft. Die Optionen des SOP 2005 sind jährlich im Ausmaß von 20% am ersten, zweiten, dritten, vierten und fünften Jahrestag der Einräumung ausübbbar. Die Optionen des SOP 2009 sind in vier gleichen Tranchen von je 25% jährlich ausübbbar. Im Rahmen des SOP 2002 wurden im Prüfungszeitraum keine Optionen ausgegeben. Die Optionen des SOP 2005 werden mittels junger Aktien aus einer bedingten Kapitalerhöhung bedient, die Optionen des SOP 2009 aus eigenen Aktien. Die Ausgabe der Aktienoptionen wurde als Personalaufwand verbucht.

Begründet wurde die Feststellung mit dem im Ertragssteuerrecht geltenden Leistungsfähigkeitsprinzips. Diesem folgend kommt eine Erfassung der Werte der den Mitarbeitern eingeräumten Optionsrechte als Betriebsausgaben nicht in Betracht, da durch die Ausgabe der Optionen kein pagatorischer Aufwand entsteht. Auch die Begebung der jungen Aktien führt bei der Gesellschaft nicht zu Betriebsausgaben (siehe auch Salzburger Steuerdialog BMF-010216/0093-VI/6/2009 sowie VwGH 26.05.2004, 2000/14/0181, VwGH 23.09.2005, 2002/ 15/0001).

Im Zuge der Beschwerdevorentscheidung wird die oben stehende Begründung unter Berücksichtigung der im Rechtsmittel vorgebrachten Erläuterungen wie folgt ergänzt:

Die Besonderheit einer Stock-Option liegt, wie in der Beschwerde vom Beschwerdeführer ausgeführt, darin, dass eine Art Dreiecksgeschäft zwischen den beteiligten Aktionären, Mitarbeitern sowie der Gesellschaft vorliegt. Die Mitarbeiter erbringen im Rahmen ihres Dienstverhältnisses ihre Arbeitsleistung an die Gesellschaft und diese gewährt den Mitarbeitern quasi als zusätzliches 'Entgelt' ein Optionsrecht.

Unabhängig von der unternehmensrechtlichen Behandlung kommt eine Erfassung des Wertes des den Mitarbeitern eingeräumten Optionsrechts wegen des im Ertragssteuerrecht geltenden Leistungsfähigkeitsprinzips als Betriebsausgabe nicht in Betracht. Die Maßgeblichkeit des Leistungsfähigkeitsprinzips hat der VwGH auch zum steuerrechtlichen Rückstellungs begriff vor dem SteuerreformG 1993 mehrfach betont (vgl. zB VwGH 26.05.2004, 2000/14/0181).

Im Ergebnis würde die Zulassung der Erfassung des Wertes der Aktienoptionen als Betriebsausgabe nämlich zur Bejahung der Abzugsfähigkeit eines pagatorisch

gar nicht erwachsenen Aufwandes führen, obwohl die Aktiengesellschaft durch die Ausgabe der jungen Aktien tatsächlich keine Vermögensminderung erleidet, es also zu keinem Liquiditätsabfluss kommt. Dies zeigt sich auch daran, dass die in der überwiegenden unternehmensrechtlichen Literatur vertretene aufwandwirksame Erfassung (über Personalaufwand) als Gegenbuchung das Eigenkapital anspricht ('Optionsrücklage' laut Stellungnahme 'Die Behandlung anteilsbasierter Vergütungen in UGB-Abschlüssen' der AFRAC Arbeitsgruppe vom September 2007 bzw. Kapitalrücklage) und sich das Eigenkapital während des Erdienungszeitraumes sohin in Summe nicht verändert. Der steuerlichen Gewinnermittlung liegt aber der Betriebsvermögensvergleich zugrunde, sodass eine bloße Änderung der Struktur des Eigenkapitals steuerlich keine Gewinnänderung nach sich ziehen kann. Tatsächlich trägt nämlich nicht die optionsgewährende Aktiengesellschaft den Aufwand, sondern werden die Kosten eines Aktienoptionsplanes allein von den bisherigen Gesellschaftern in Form der Kapitalverwässerung getragen. Die Erfassung eines Drittaufwands als Betriebsausgabe ist aber generell ertragsteuerlich unzulässig. Gegen die von Teilen der Literatur vertretene Einlage des Bezugsrechts durch die Altaktionäre in die Aktiengesellschaft, die dieses Bezugsrecht sodann an die Mitarbeiter, denen die Aktienoptionen eingeräumt wurden, 'weiterveräußert', spricht bereits der in § 153 Abs. 5 AktG normierte Bezugsrechtsausschluss. Überdies handelt es sich lediglich um eine künstliche Zerlegung eines einheitlichen wirtschaftlichen Vorganges, nämlich der Einräumung eines Optionsrechts auf den Erwerb von Aktien an bestimmte Mitarbeiter. Der VwGH betont in ständiger Rechtsprechung, dass der Besteuerung nur tatsächlich verwirklichte und nicht bloß fiktive Sachverhalte zugrunde zu legen sind (vgl. zB VwGH 23.09.2005, 2002/15/0001).

Auch eine Einlage der Arbeitsleistung durch die Mitarbeiter scheitert einerseits bereits am eindeutigen Wortlaut des § 20 Abs. 2 AktG, wonach Verpflichtungen zu Dienstleistungen nicht Gegenstand einer Scheinlage sein können. Andererseits ist eine Einlage durch Nichtgesellschafter in eine Kapitalgesellschaft gemäß 5 8 Abs. 1 KStG 1988 nicht möglich (vgl. zB Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger, KStG 1988, 5 8 KStG Tz 8).

Überdies stellt die Einlage der Arbeitsleistung eine steuerlich unbeachtliche Nutzungseinlage dar (vgl. KStR 2001 Rz 679).

Letztlich spricht auch der Umstand, dass die Begebung der jungen Aktien (wenn die Option ausgeübt wird) bei der begebenden AG nicht zu Betriebsausgaben führt, dagegen, in den Jahren zwischen Einräumung und Ausübung der Option bei der AG den Zeitwert der Optionen über den Erdienungszeitraum verteilt als Betriebsausgaben anzusetzen.

Der Stellungnahme 'Die Behandlung anteilsbasierter Vergütungen in UGB-Abschlüssen' der AFRAC Arbeitsgruppe 'Anteilsbasierte Vergütungen' von September 2007 ist daher ertragsteuerlich nicht zu folgen. Eine darauf basierende, über den Erdienungszeitraum verteilte, aufwandsmäßige Erfassung des Zeitwertes der gewährten Optionen ist in der steuerlichen Mehr-Weniger-Rechnung zu neutralisieren.

Die Körperschaftssteuerbescheide 2008 und 2009 bleiben sohin unverändert.

Dem Eventualantrag (Antrag 2), die Einkünfte aus Gewerbebetrieb des Jahres 2007 um den Betrag von Euro 77.289.96 zu reduzieren, wird stattgegeben, da dieser Aufwand Mitarbeiter ausländischer Tochtergesellschaften betrifft und in der vorliegenden steuerlichen Mehr/Weniger-Rechnung bereits hinzugerechnet wurde.

Abschließend gilt es zu erwähnen, dass auch der BFH ausgesprochen hat, dass die erfolgswirksame Erfassung von Aktienoptionen an Mitarbeiter im Rahmen von Stock Option-Plänen, verbunden mit einer bedingten Kapitalerhöhung, im Zeitpunkt der Einräumung der unentgeltlich gewährten Bezugsrechte nicht zu einem gewinnwirksamen Personalaufwand führt. Vielmehr sei die Ausgabe von Mitarbeiteraktienoptionen erfolgsneutral zu behandeln, weil sie sich allein als Vermögensverlust der Altgesellschafter in Form einer Verwässerung der bisherigen Aktienwerte auswirke und die Vermögens- und Ertragslage der Gesellschaft nicht berühre (BFH 25.8.2010, I R 103/09).

Die in diesem Urteil angestellten Überlegungen des BFH, mit denen dem Buchungssatz zur gewinnwirksamen Erfassung von Stock-Options als 'Personalaufwand an Kapitalrücklage' eine klare Absage erteilt wurde, sind nach Ansicht der Abgabenbehörde, entgegen der Meinung des Beschwerdeführers, auf die österreichische Rechtslage übertragbar.

Mit diesem Urteil wurden die Aussagen der Ergebnisunterlage zum Salzburger Steuerdialog 2009 auch durch den BFH bestätigt."

Mit Eingabe ihres steuerlichen Vertreters vom 04.08.2016 stellte die Beschwerdeführerin ohne weiteres Vorbringen zum Streitpunkt den Antrag auf Entscheidung durch das Verwaltungsgericht.

Die belangte Behörde legte die Berufungen dem Bundesfinanzgericht im August 2016 zur Entscheidung vor. Die belangte Behörde hat entgegen § 265 Abs. 3 BAO im Vorlagebericht keine Stellungnahme abgegeben.

Die Beschwerdeführerin hat die mündliche Verhandlung und die Entscheidung durch den Senat beantragt.

Das Bundesfinanzgericht hat über die gemäß § 323 Abs. 38 BAO als Beschwerden zu erledigenden Berufungen entschieden:

Für die Gewinnermittlung jener Steuerpflichtigen, die nach § 189 UGB oder anderen bundesgesetzlichen Vorschriften der Pflicht zur Rechnungslegung unterliegen und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23) beziehen, sind die unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung maßgebend, außer zwingende steuerrechtliche Vorschriften treffen abweichende Regelungen. ... (§ 5 Abs. 1 EStG 1988).

Gemäß § 7 Abs. 2 KStG 1988 in Verbindung mit § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Zur Aufwandsbildung im Zusammenhang mit dem SOP 2005 (Körperschaftsteuer 2007, 2008 und 2009):

§ 159 AktG (in der Fassung BGBl. I Nr. 42/2001) lautet:

(1) *Die Hauptversammlung kann eine Erhöhung des Grundkapitals beschließen, die nur so weit durchgeführt werden soll, als von einem unentziehbaren Umtausch- oder Bezugsrecht Gebrauch gemacht wird, das die Gesellschaft auf die neuen Aktien (Bezugsaktien) einräumt (bedingte Kapitalerhöhung).*

(2) *Die bedingte Kapitalerhöhung darf nur zu folgenden Zwecken beschlossen werden:*

1. zur Gewährung von Umtausch- oder Bezugsrechten an Gläubiger von Wandelschuldverschreibungen;

2. zur Vorbereitung des Zusammenschlusses mehrerer Unternehmungen;

3. zur Einräumung von Aktienoptionen an Arbeitnehmer, leitende Angestellte und Mitglieder des Vorstands und Aufsichtsrats der Gesellschaft oder eines mit ihr verbundenen Unternehmens. Der Vorstand hat der Hauptversammlung einen schriftlichen Bericht zu erstatten, der zumindest folgende Punkte enthalten muss: die der Gestaltung der Aktienoptionen zugrunde liegenden Grundsätze und Leistungsanreize; Anzahl und Aufteilung der einzuräumenden und bereits eingeräumten Optionen auf Arbeitnehmer, leitende Angestellte und auf die einzelnen Organmitglieder unter Angabe der jeweils beziehbaren Anzahl an Aktien; die wesentlichen Bedingungen der Aktienoptionsverträge, insbesondere Ausübungspreis oder die Grundlagen oder die Formel seiner Berechnung; Laufzeit sowie zeitliche Ausübungsfenster, Übertragbarkeit der Optionen und allfällige Behaltefrist für bezogene Aktien. Im Fall der Gewährung von Aktienoptionen an Vorstandsmitglieder erstattet der Aufsichtsrat den Bericht. Der Bericht ist mindestens während der letzten vierzehn Tage vor dem Tag der Hauptversammlung zur Einsicht der Aktionäre im Geschäftsräum der Gesellschaft aufzulegen; auf Verlangen ist jedem Aktionär unverzüglich und kostenlos eine Abschrift des Berichts zu erteilen; in der Veröffentlichung der Tagesordnung sind die Aktionäre auf diese Rechte oder auf eine allfällige Veröffentlichung des Berichtes gemäß § 82 Abs. 9 BörseG hinzuweisen.

(3) Zu einer bedingten Kapitalerhöhung für die Einräumung von Aktienoptionen an Arbeitnehmer, leitende Angestellte und Mitglieder des Vorstands kann die Hauptversammlung den Vorstand bis zu einem bestimmten Nennbetrag auch ermächtigen; die Entscheidung des Vorstands bedarf der Zustimmung des Aufsichtsrats. Der Vorstand hat einen Bericht gemäß Abs. 2 Z 3 spätestens zwei Wochen vor Zustandekommen des Aufsichtsratsbeschlusses zu veröffentlichen. Die Ermächtigung kann höchstens für fünf Jahre erteilt werden.

(4) Der Nennbetrag des bedingten Kapitals darf insgesamt die Hälfte, der Nennbetrag eines nach Abs. 2 Z 3 beschlossenen Kapitals dabei den zehnten Teil des zur Zeit des Beschlusses über die bedingte Kapitalerhöhung vorhandenen Grundkapitals nicht

übersteigen. Bei Gesellschaften mit Stückaktien muss sich die Gesamtzahl der Aktien im Verhältnis des Erhöhungsbetrages zum bisherigen Grundkapital vergrößern.

(5) Das Gesamtausmaß der auf Grund von Optionen der Arbeitnehmer, der leitenden Angestellten und der Vorstands- und Aufsichtsratsmitglieder der Gesellschaft oder eines verbundenen Unternehmens beziehbaren Aktien der Gesellschaft darf den fünften Teil des vorhandenen Grundkapitals nicht übersteigen.

(...)

§ 165 AktG (in der Fassung BGBl. I Nr. 125/1998) lautet:

(1) Das Bezugsrecht wird durch schriftliche Erklärung ausgeübt. Die Erklärung (Bezugserklärung) ist doppelt auszustellen; sie hat die Beteiligung nach der Zahl und bei Nennbetragsaktien auch dem Nennbetrag und, wenn mehrere Gattungen ausgegeben werden, der Gattung der Aktien sowie die Feststellungen nach § 160 Abs. 2, § 161 und den Tag anzugeben, an dem der Beschuß über die bedingte Kapitalerhöhung gefaßt ist.

(...)

Von Seiten der Beschwerdeführerin wird die Zulässigkeit der Verbuchung eines "Personalaufwandes" im Wesentlichen damit begründet, dass - auch wenn die Gewährung von Bezugsrechten als "Entgelt" bei der Gesellschaft zu keinem "liquiditätswirksamen Vermögensabfluss" führe (siehe Seite 2 letzter Absatz des Berufungsschreibens) - es sich um einen durch die Einräumung von Bezugsrechten "realisierten tatsächlichen Wertverzehr" auf Ebene der Gesellschaft handle (siehe Seite 20 dritter Absatz des Berufungsschreibens). Eine bilanzielle Aufwandserfassung sei ebenso erforderlich, soweit dieser Aufwand mit der Übertragung von "Eigenkapitalinstrumenten" verbunden sei, und zwar um einerseits dem Vollständigkeitsgebot (§ 196 Abs. 1 UGB) zu entsprechen, und andererseits zu erreichen, dass der Jahresabschluss ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens (§ 222 Abs. 2 UGB) vermitte (siehe Seite 6 vierter Absatz des Berufungsschreibens). Da die Bezugsrechte als Gegenleistung für die Arbeitsleistungen der Mitarbeiter gewährt würden, bestehe ein direkter Bezug zum betrieblichen Leistungserstellungsprozess (siehe Seite 6 letzter Absatz des Berufungsschreibens). Ein Personalaufwand läge jedenfalls dann vor, wenn die Gesellschaft die für den entgeltlichen Erwerb der Bezugsrechte "erforderliche Liquidität" zunächst an die begünstigten Mitarbeiter als Gehaltsbestandteil auszahle, um die Mitarbeiter in die Lage zu versetzen, die Bezugssrechte entgeltlich von der Gesellschaft zu erwerben. Eine unmittelbare Einräumung der Bezugsrechte im Rahmen eines Stock Option-Planes ohne besonderes Entgelt solle zu keinen anderen bilanziellen Konsequenzen führen (siehe Seite 7 letzter Absatz des Berufungsschreibens). Das aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip abgeleitete objektive Nettoprinzip erfordere, dass alle mit dem betrieblichen Leistungserstellungsprozess zusammenhängenden Aufwendungen als steuerlich abzugsfähige Betriebsausgaben anzuerkennen seien. Obwohl bei Bedienung der Bezugsrechte keine Auszahlung erfolge, sei neben der unternehmensrechtlichen auch eine ertragsteuerliche Aufwandserfassung geboten,

weil die Einräumung der Bezugsrechte wirtschaftlich als Gehaltsbestandteil die Abgeltung der von den Mitarbeitern im Erdienungszeitraum zu erbringenden Leistungen bedeute und damit ein direkter Bezug zum betrieblichen Leistungserstellungsprozess bestehe. Bei einer Nichtberücksichtigung des "Personalaufwandes" würde den auf den Arbeitsleistungen der Mitarbeiter beruhenden betrieblichen Erträgen kein steuerlich abzugsfähiger Aufwand gegenüberstehen und folglich ein gemessen am Leistungsfähigkeitsprinzip zu hohes steuerliches Ergebnis erzielt werden (siehe Seite 13 zweiter Absatz des Berufungsschreibens). Die steuerliche Abzugsfähigkeit der Einräumung von Bezugsrechten lasse sich auch auf die Anwendung des Tauschgrundsatzes gemäß § 6 Z 14 lit. a EStG 1988 stützen. In der Erbringung der Arbeitsleistungen durch die Mitarbeiter gegen Einräumung der Bezugsrechte werde dabei dem Grunde nach ein ertragsteuerlicher Tauschvorgang verwirklicht, der sich aus einem entgeltlichen Anschaffungs- und einem entgeltlichen Veräußerungsvorgang zusammensetze (siehe Seite 17 zweiter Absatz des Berufungsschreibens). Für die steuerliche Abzugsfähigkeit der Einräumung von Bezugsrechten spreche weiters der Umstand, dass die Optionseinräumungen zu geldwerten Vorteilen und damit zu steuerpflichtigen Einkünften bei den Mitarbeitern führten. Stehe dieser Besteuerung auf Mitarbeiterseite keine entsprechende Steuerminderung durch einen abzugsfähigen Personalaufwand beim Arbeitgeber gegenüber, so ergebe sich aus dieser Asymmetrie eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung, die dem Prinzip einer korrespondierenden Berücksichtigung von Einkünften einerseits und Betriebsausgaben andererseits widerspreche (siehe Seite 17 dritter Absatz des Berufungsschriftsatzes).

Das Bundesfinanzgericht vertritt die Auffassung, dass der von Seiten der Beschwerdeführerin als gegeben angesehene "Wertverzehr" unter Beachtung der UGB-Vorschriften zu keiner (steuerlich beachtlichen) Betriebsausgabe führt, weil der Beschwerdeführerin damit kein mit einer gegenwärtigen wirtschaftlichen Belastung verbundener tatsächlicher Aufwand erwachsen ist. Solcherart liegt auch keine wirtschaftliche Doppelbesteuerung vor. Eine Vereinbarung über Mehrleistungen wurde nicht getroffen. Unterschiedlich gelagerte Sachverhalte können zu unterschiedlichen steuerlichen Folgen führen. Die Bestimmung des § 6 Z 14 lit. a EStG 1988 kommt im gegenständlichen Fall nicht zur Anwendung, weil es sich bei der Arbeitsleistung um kein Wirtschaftsgut im Sinne dieser Bestimmung handelt (vgl. VwGH 30.06.2015, 2012/15/0207, wonach die Anschaffung auf den Erwerb bestehender Wirtschaftsgüter abzielt). Der in Geld messbare Vorteil aus einer dem Dienstnehmer von Dienstgeber eingeräumten Aktienoption fließt erst im Jahr der Ausübung der Option zu (vgl. zB VwGH 29.04.2010, 2007/15/0293), und nicht - wie von Seiten der Beschwerdeführerin behauptet - mit Optionseinräumung.

Die als Beschwerden zu erledigenden Berufungen waren daher diesbezüglich als unbegründet abzuweisen.

Zur Aufwandsbildung im Zusammenhang mit dem SOP 2009 (Körperschaftsteuer 2009):

§ 65 AktG (in der Fassung BGBI. I Nr. 120/2005) lautet:

(1) *Die Gesellschaft darf eigene Aktien nur erwerben,*

1. (...)

2. (...)

3. (...)

4. *auf Grund einer höchstens 18 Monate geltenden Ermächtigung der Hauptversammlung, wenn die Aktien Arbeitnehmern, leitenden Angestellten und Mitgliedern des Vorstands oder Aufsichtsrats der Gesellschaft oder eines mit ihr verbundenen Unternehmens zum Erwerb angeboten werden sollen;*

(...)

(1a) *Der Beschluss der Hauptversammlung nach Abs. 1 Z 4 und Z 8 hat den Anteil der zu erwerbenden Aktien am Grundkapital, die Geltungsdauer der Ermächtigung sowie den niedrigsten und den höchsten Gegenwert festzulegen. (...)*

(2) *Der mit den von der Gesellschaft gemäß Abs. 1 Z 1, 4, 7 und 8 erworbenen Aktien verbundene Anteil am Grundkapital darf zusammen mit den anderen eigenen Aktien, welche die Gesellschaft bereits erworben hat und noch besitzt, zehn von Hundert des Grundkapitals nicht übersteigen. In den Fällen des Abs. 1 Z 1, 4, 5, 7 und 8 ist der Erwerb ferner nur zulässig, wenn die Gesellschaft die gemäß § 225 Abs. 5 UGB vorgeschriebene Rücklage für eigene Anteile bilden kann, ohne daß das Nettoaktivvermögen das Grundkapital und eine nach Gesetz oder Satzung gebundene Rücklage unterschreitet. In den Fällen des Abs. 1 Z 1, 2, 4, 5, 7 und 8 ist der Erwerb überdies nur zulässig, wenn auf die Aktien der Ausgabebetrag voll geleistet ist.*

(...)

Von Seiten der Beschwerdeführerin wird die Zulässigkeit der Verbuchung eines "Personalaufwandes" im Wesentlichen damit begründet, dass auf Basis der Maßgeblichkeit und der im Zusammenhang mit der Ausgabe neuer Anteile skizzierten steuersystematischen Erwägungen, die auch für den Fall des Rückerwerbes eigener Anteile sinngemäß gelten würden, auch für steuerliche Zwecke von der Abzugsfähigkeit des bilanziellen Personalaufwandes auszugehen sei (siehe Seite 19 letzter Absatz des Berufungsschreibens). Im Ergebnis führe somit auch die Einräumung von Bezugsrechten auf den begünstigten Erwerb von Aktien, deren Bedienung durch den Rückerwerb eigener Anteile erfolgen solle, auf Ebene der optionseinräumenden Gesellschaft zu einem ertragsteuerlich abzugsfähigen Aufwand (siehe Seite 20 zweiter Absatz des Berufungsschreibens).

Das Bundesfinanzgericht vertritt hierzu dieselbe Auffassung wie zur Aufwandsbildung im Zusammenhang mit dem SOP 2005, weshalb auf die diesbezüglichen Ausführungen (siehe oben) verwiesen wird.

Die als Beschwerden zu erledigenden Berufungen waren daher auch diesbezüglich als unbegründet abzuweisen.

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Da diese Voraussetzung im Beschwerdefall vorliegt, war auszusprechen, dass die Revision zulässig ist.

Graz, am 8. Mai 2017