



## **IM NAMEN DER REPUBLIK!**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn, die Hofrätin Dr. Büsser sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, unter Mitwirkung des Schriftführers Karlovits, LL.M., über die Revision der A AG in P, vertreten durch die PwC PricewaterhouseCoopers Wirtschaftsprüfung u. Steuerberatung GmbH in 1220 Wien, Donau-City-Straße 7, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 8. Mai 2017, Zl. RV/2101353/2016, betreffend Körperschaftsteuer 2007 bis 2009,

1. den Beschluss gefasst:

Die Revision wird insoweit, als sie sich gegen die Entscheidung des Bundesfinanzgerichts über Körperschaftsteuer 2007 richtet, als gegenstandslos geworden erklärt und das Verfahren insoweit eingestellt.

Der Bund hat der revisionswerbenden Partei Aufwendungen in der Höhe von € 1.069,80 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

2. zu Recht erkannt:

Im übrigen Umfang der Anfechtung (Körperschaftsteuer 2008 und 2009) wird die Revision als unbegründet abgewiesen.

### **Entscheidungsgründe:**

- 1 Die Revisionswerberin ist eine börsennotierte Aktiengesellschaft. In den Streitjahren ermöglichte sie - nach den unbestrittenen Feststellungen des Bundesfinanzgerichts (BFG) - Arbeitnehmer/inne/n, 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 Revisionswerberin eingeräumt wurden, die diese in der Folge unter der Bedingung des Verbringens eines „Erdienungszeitraumes“ im Unternehmen nach Bezahlung eines bei Beschlussfassung der Aktionäre über die





Mitarbeiterbeteiligung im Vorhinein festgelegten Ausgabepreises ausüben konnten.

- 2 Die Revisionswerberin 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“).
- 3 Nach Durchführung einer Außenprüfung u.a. betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2007 bis 2009 durch die Großbetriebsprüfung kam die Prüferin zu dem Ergebnis, dass der von der Revisionswerberin 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 € (2007), 2,206.669 € (2008) und 1,844.204 € (2009) zu erhöhen sei. Begründend wurde im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung dazu Folgendes ausgeführt:

„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 Steueralog BMF-010216/0093-VI/6/2009 sowie VwGH 26.5.2004, 2000/14/0181, VwGH 23.9.2005, 2002/15/0001).“



- 4 Das Finanzamt setzte daraufhin im wiederaufgenommenen Verfahren die Körperschaftsteuer mit den Körperschaftsteuerbescheiden 2007 bis 2009 unter Änderung der Bemessungsgrundlage (Verminderung der negativen Einkünfte) jeweils mit 3.500 Euro neu fest (Abgabennachforderungen jeweils 0).
- 5 Mit dem angefochtenen Erkenntnis wies das BFG die gegen die Körperschaftsteuerbescheide erhobene (nunmehrige) Beschwerde zur Gänze ab. Zu den beiden Stock Option Plänen traf es folgende nähere Feststellungen:

Betreffend Stock Option Plan 2005 hätten die Aktionäre der revisionswerbenden Gesellschaft auf den ordentlichen Hauptversammlungen vom 19. Mai 2005 und vom 29. März 2006 beschlossen, dass das Grundkapital gemäß § 159 Abs. 2 Z 3 AktG um 2,398.203,53 € durch Ausgabe von 990.000 auf den Inhaber lautenden Stückaktien, deren Ausgabepreis sich anhand des durchschnittlichen Börsenpreises innerhalb der letzten 3 Monate vor der jährlichen Einräumung der Aktienoption und einem Abschlag im Umfang von 25% berechne, jedenfalls aber zumindest den auf die einzelne Stückaktie entfallenden anteiligen Betrag des Grundkapitals betrage, zum Zwecke der Einräumung von Aktienoptionen an Arbeitnehmer/innen, leitende Angestellte und Mitglieder des Vorstandes der Gesellschaft unter Ausschluss des Bezugsrechtes der Aktionäre, bedingt erhöht werde. Die bedingte Kapitalerhöhung diene der Unterlegung des Stock Option Plans 2005. Der Stock Option Plan 2005 sehe vor, dass das Gesamtvolumen von 990.000 Stückaktien in vier jährlichen Tranchen von maximal 247.500 Stückaktien ausgeübt werden könne. Werde in einem Ausübungsjahr (dieses ende am 30.6. eines jeden Jahres) diese Anzahl nicht erreicht, so könne der nicht genützte Teil in das nächste Jahr vorgetragen werden. Gleiches gelte für Optionen, die im vorhergehenden Jahr verfielen. Dieser Vortrag unterliege nicht der erwähnten jährlichen Begrenzung.





Geschäftsjahr	Zugeteilte Aktienoptionen	Zurückgefallene Aktienoptionen	Ausgegebene Bezugsaktien	Gesamtausgabepreis (in €)	davon Teilbetrag Grundkapital (in €)
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	-	-

- 6 Betreffend Stock Option Plan 2009 hätten die Aktionäre der revisionswerbenden Gesellschaft auf der ordentlichen Hauptversammlung vom 2. April 2009 eine Ermächtigung des Vorstandes beschlossen, auf den Inhaber lautende Stückaktien der revisionswerbenden Gesellschaft zu erwerben, wobei der Anteil der zu erwerbenden und der bereits erworbenen Aktien am Grundkapital mit 10% begrenzt sei. Die Ermächtigung habe für eine Dauer von 30 Monaten ab dem Tag der Beschlussfassung (somit bis zum 1. Oktober 2011) gegolten. Der Gegenwert (Erwerbskurs) je zu erwerbender Stückaktie habe den Betrag von 1 CHF nicht unterschreiten und den durchschnittlichen, ungewichteten Börseschlusskurs der vorangegangenen zehn Handelstage nicht mehr als 30% überschreiten dürfen. Der Erwerb eigener Aktien habe über die Börse erfolgen können. Die Hauptversammlung habe den Vorstand weiters ermächtigt, eigene Aktien u.a. zur Bedienung von Aktienoptionen von Arbeitnehmer/inne/n, leitenden Angestellten und Mitgliedern des Vorstands der Gesellschaft oder eines mit ihr verbundenen Unternehmens zu verwenden. Der Stock Option Plan 2009 umfasse 1,1 Mio. Aktienoptionen. Die Einräumung sei in vier jährlichen Tranchen bis zum Jahre 2012 erfolgt, wobei pro Jahr rund 25% der insgesamt von diesem Plan umfassten Optionen, nach vorheriger Beschlussfassung durch das SOP Komitee, zugeteilt würden.



Geschäftsjahr	Zugeteilte Aktienoptionen	Zurückgefallene Aktienoptionen	Ausgegebene Bezugsaktien	Gesamtausgabepreis (in €)	davon Teilbetrag Grundkapital (in €)
2009	236.030	90	0	-	-

- 7 In den Jahresabschlüssen der Streitjahre habe die Revisionswerberin folgende Beträge als „Personalaufwand“ für eingeräumte Bezugsrechte geltend gemacht:

Streitjahr	„Personalaufwand“ für eingeräumte Bezugsrechte
2007	1.862.577 €
2008	2.206.669 €
2009	1.884.204 € (davon 1.849.932 € aufgrund SOP 2005 und 34.272 € aufgrund SOP 2009)

Den Jahresabschlüssen 2007 bis 2009 sei zu diesen Beträgen jeweils zu entnehmen, dass sie entsprechend der Stellungnahme des Austrian Financial Reporting and Auditing Committee (AFRAC) über die Behandlung anteilsbasierter Vergütungen in UGB-Abschlüssen vom September 2007 als Personalaufwand für anteilsbasierte Vergütungen in eine gesonderte Rücklage („Optionsrücklage“) eingestellt worden seien.

- 8 In rechtlicher Hinsicht führte das BFG aus, für die Gewinnermittlung jener Steuerpflichtigen, die nach § 189 UGB oder anderen bundesgesetzlichen Vorschriften der Pflicht zur Rechnungslegung unterlägen und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23) bezögen, seien die unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung maßgebend, außer zwingende steuerrechtliche Vorschriften träfen abweichende Regelungen (§ 5 Abs. 1 EStG 1988). Gemäß § 7 Abs. 2 KStG 1988 in Verbindung mit § 4 Abs. 4 EStG 1988 seien Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst seien.



- 9 Seitens der Revisionswerberin werde 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 - es sich um einen durch die Einräumung von Bezugsrechten „realisierten tatsächlichen Wertverzehr“ auf Ebene der Gesellschaft handle. 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) vermittele. Da die Bezugsrechte als Gegenleistung für die Arbeitsleistungen der Mitarbeiter/innen gewährt würden, bestehe ein direkter Bezug zum betrieblichen Leistungserstellungsprozess. Ein Personalaufwand läge jedenfalls dann vor, wenn die Gesellschaft die für den entgeltlichen Erwerb der Bezugsrechte „erforderliche Liquidität“ zunächst an die begünstigten Mitarbeiter/innen als Gehaltsbestandteil auszahle, um diese in die Lage zu versetzen, die Bezugsrechte 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. 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 Mitarbeiter/inne/n 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/innen beruhenden betrieblichen Erträgen kein steuerlich abzugsfähiger Aufwand gegenüberstehen und folglich ein gemessen



am Leistungsfähigkeitsprinzip zu hohes steuerliches Ergebnis erzielt werden. 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/innen gegen Einräumung der Bezugsrechte werde dabei dem Grunde nach ein ertragsteuerlicher Tauschvorgang verwirklicht, der sich aus einem entgeltlichen Anschaffungs- und einem entgeltlichen Veräußerungsvorgang zusammensetze. 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 Mitarbeiter/inne/n führten. Stehe dieser Besteuerung auf Mitarbeiter/innen/seite 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. Diese Überlegungen gälten nicht nur für die Ausgabe neuer Anteile, sondern auch für den Fall des Ruckerwerbes eigener Anteile. Im Ergebnis führe somit auch die Einräumung von Bezugsrechten auf den begünstigten Erwerb von Aktien, deren Bedienung durch den Ruckerwerb eigener Anteile erfolgen solle, auf Ebene der optionseinräumenden Gesellschaft zu einem ertragsteuerlich abzugsfähigen Aufwand.

- 10 Das BFG vertrete demgegenüber sowohl zum durch eine bedingte Kapitalerhöhung ermöglichten SOP 2005 als auch zum durch den Erwerb eigener Aktien ermöglichten SOP 2009 die Auffassung, dass der von der Revisionswerberin als gegeben angesehene „Wertverzehr“ unter Beachtung der UGB-Vorschriften zu keiner (steuerlich beachtlichen) Betriebsausgabe führe, weil der Revisionswerberin kein mit einer gegenwärtigen wirtschaftlichen Belastung verbundener tatsächlicher Aufwand erwachsen sei. Solcherart liege auch keine wirtschaftliche Doppelbesteuerung vor. Eine Vereinbarung über Mehrleistungen sei nicht getroffen worden. Unterschiedlich gelagerte Sachverhalte könnten zu unterschiedlichen steuerlichen Folgen führen. Die Bestimmung des § 6 Z 14 lit. a EStG 1988 komme im gegenständlichen Fall



nicht zur Anwendung, weil es sich bei der Arbeitsleistung um kein Wirtschaftsgut im Sinne dieser Bestimmung handle. Der in Geld messbare Vorteil aus einer den Arbeitnehmer/inne/n vom Arbeitgeber eingeräumten Aktienoption fließe erst im Jahr der Ausübung der Option zu (Hinweis auf VwGH 29.4.2010, 2007/15/0293), und nicht mit Optionseinräumung.

- 11 Eine Revision erklärte das BFG für zulässig.
- 12 Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die vorliegende ordentliche Revision. Zu deren Zulässigkeit brachte die Revisionswerberin vor, die dem Erkenntnis des BFG zugrundeliegende Rechtsfrage sei in der bisherigen Rechtsprechung des VwGH noch nicht beantwortet worden. Sie sei vor dem Hintergrund der Fortentwicklung der anerkannten Bilanzierungsstandards zu beurteilen. Wie insbesondere auch die AFRAC-Stellungnahme zur „Behandlung anteilsbasierter Vergütungen in UGB-Abschlüssen“ vom September 2007 zeige, habe sich die bilanzielle Behandlung von Stock Options sowohl nach IFRS als auch nach österreichischem UGB erst in jüngerer Zeit dahingehend verfestigt, dass es nunmehr ein nationaler wie auch internationaler (verbindlicher) Rechnungslegungsstandard sei, in Zusammenhang mit Stock Options einen Personalaufwand anzusetzen, der auch über das Maßgeblichkeitsprinzip des § 5 Abs. 1 EStG 1988 steuerlich anzuerkennen sei.
- 13 Vor diesem Hintergrund könne auch die im Beschwerdeverfahren erörterte diesbezügliche Rechtsprechung des deutschen Bundesfinanzhofs zu einem im Jahr 2001 verwirklichten Sachverhalt für den revisionsgegenständlichen Fall nicht unbesehen übernommen werden, habe der BFH seinem Urteil vom 25.8.2010, I R 103/09, doch den ausdrücklichen Hinweis angefügt, dass eine vor dem Hintergrund des Einflusses der IFRS möglicher Weise mittlerweile geänderte bilanzielle Beurteilung „im Streitfall schon nach ihrem zeitlichen Anwendungsbereich nicht streitentscheidend“ sei. Vor dem Hintergrund der zumindest in Österreich seit dem Ergehen der AFRAC-Stellungnahme aus dem Jahr 2007 gefestigten bilanzrechtlichen Rechtslage dürfte der Entscheidung des BFH daher für den österreichischen Rechtsbereich keine besondere Bedeutung beizumessen sein. Zudem lägen wesentliche Begründungsfehler des BFG vor.





- 14 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:
- 15 Die Revision ist zulässig, aber nicht begründet.
- 16 Gemäß § 7 Abs. 1 KStG 1988 ist der Körperschaftsteuer das Einkommen zugrunde zu legen, das der unbeschränkt Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat. Wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich gemäß § 7 Abs. 2 KStG 1988 nach dem EStG 1988 und dem KStG 1988. Gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 ist Gewinn der durch doppelte Buchführung zu ermittelnde Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres. Der Gewinn wird durch Entnahmen nicht gekürzt und durch Einlagen nicht erhöht.
- 17 Bei Steuerpflichtigen, die auf Grund der Rechtsform nach unternehmensrechtlichen Vorschriften zur Buchführung verpflichtet sind - darunter die Aktiengesellschaft -, sind alle Einkünfte (§ 2 Abs. 3 EStG 1988) den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen (§ 7 Abs. 3 KStG 1988). Für die Gewinnermittlung sind die unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung maßgebend, außer zwingende steuerrechtliche Vorschriften treffen abweichende Regelungen (§ 5 EStG 1988).
- 18 Im Revisionsfall ist strittig, ob in Zusammenhang mit der Einräumung von bedingten Bezugsrechten (Optionen) an Mitarbeiter/innen im Rahmen eines Stock Option Plans ein steuerlicher Aufwand anzuerkennen ist, wobei sich die Option nach den Feststellungen des BFG einmal auf im Wege einer Kapitalerhöhung der revisionswerbenden Aktiengesellschaft geschaffene Aktien und einmal (zumindest teilweise) auf durch die Aktiengesellschaft im Wege des entgeltlichen Erwerbs (Ankaufs) erworbene eigene Aktien bezogen hat.
- 19 Räumt eine Aktiengesellschaft Optionen auf den künftigen Erwerb von Aktien, die durch eine geplante Kapitalerhöhung geschaffen werden sollen, ein, wie dies beim Stock Option Plan 2005 der Fall war, wird durch dieses Einräumen der Option das Betriebsvermögen der Aktiengesellschaft nicht geändert. Daraus



folgt, dass dieser Vorgang den (steuerlichen) Gewinn der Revisionswerberin nicht beeinflussen konnte.

- 20 Im Übrigen kann die mehrheitliche Zustimmung der Altaktionäre in der Hauptversammlung zu einer bedingten Kapitalerhöhung zwecks Durchführung eines Stock Option Programms auch nicht als eine Einlage in die Gesellschaft (§ 6 Z 14 lit. b EStG 1988) gewertet werden. Es liegt nicht einmal eine (einlagefähige) „Leistung“ an die Gesellschaft vor (ebenso BFH 25.8.2010, I R 103/09, Rz 20). Durch die Ermöglichung eines Stock Option Programms verfolgen die Altaktionäre ihre eigenen Zielsetzungen als Gesellschafter, die beispielsweise in der Erwartung einer Wertsteigerung des Unternehmens infolge erhöhter Motivation und Produktivität der Arbeitnehmer/innen liegen können.
- 21 Im Rahmen des Stock Option Plans 2005 ist es in der Folge tatsächlich zu einer Kapitalerhöhung und zur Ausgabe eigener Aktien durch die Revisionswerberin gekommen. Auch dieser Vorgang führte zu keiner Gewinnauswirkung. Selbst wenn neue Aktien zu einem Preis über dem Nennbetrag (§ 8 AktG) ausgegeben worden sind, liegt eine gesellschaftsrechtlich veranlasste Veränderung (Erhöhung) des Betriebsvermögens vor, welche gemäß § 8 Abs. 1 KStG 1988 den Gewinn der Gesellschaft nicht verändert (vgl. ebenso BFH 25.8.2010, I R 103/09, Rz 14 ff, und BFH 15.3.2017, I R 11/15, Rz 18 zu „neuen Aktien“).
- 22 Durch den Vorgang kommt es aus der Perspektive der Revisionswerberin lediglich zu einer möglichen Erweiterung des Aktionärskreises und einer Veränderung der Anteilsverhältnisse ihrer Eigentümer. Gemindert wird allenfalls (lediglich) das Vermögen der Altaktionäre, weil deren Gesellschaftsanteile durch die Kapitalerhöhung „verwässert“ werden.
- 23 Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs ist sogenannter „Drittaufwand“ nicht steuerlich abzugsfähig. Von einem solchen spricht man, wenn eine dritte Person Aufwendungen trägt, die der Einkünfteerzielung eines (anderen) Steuerpflichtigen dienlich sind. Nach den für die Gewinnermittlung geltenden allgemeinen Grundsätzen muss jede Aufwendung, die in der Gewinn- und Verlustrechnung angesetzt werden soll, unmittelbar das



Eigenkapital des Steuerpflichtigen mindern. Der Steuerpflichtige berücksichtigt bei der Einkünfteermittlung nur die ihm persönlich zuzurechnenden Erträge und die von ihm persönlich getragenen Aufwendungen, womit auch die Besteuerung nach der persönlichen Leistungsfähigkeit sichergestellt ist (vgl. VwGH 21.4.2016, 2013/15/0182, und *Zorn*, RdW 2016, 423 ff mwN). Eine Absetzbarkeit der allenfalls von den Gesellschaftern getragenen Aufwendungen in der Einrichtung des Stock Option Plans 2005 auf Ebene der Gesellschaft scheidet somit auch aus diesem Grund aus.

- 24 Dem BFG ist somit im Ergebnis zuzustimmen, wenn es auf Ebene der revisionswerbenden Gesellschaft - ungeachtet einer vor dem Hintergrund der IFRS ergangenen gegenteiligen Stellungnahme des AFRAC (Austrian Financial Reporting and Auditing Committee) - eine steuerliche Absetzbarkeit von Aufwendungen aus dem durch eine (bedingte) Kapitalerhöhung ermöglichten Stock Option Plan 2005 versagte.
- 25 Für den Stock Option Plan 2009 ist allerdings eine steuerliche Absetzbarkeit von Aufwendungen auf Ebene der revisionswerbenden Gesellschaft nicht von vornherein ausgeschlossen, soweit für dessen Ermöglichung keine Aktien aus der (bedingten) Kapitalerhöhung zur Verfügung standen, sondern von der revisionswerbenden Gesellschaft eigene Aktien im Wege eines Anschaffungsvorganges erworben wurden.
- 26 Erwirbt eine Gesellschaft aus betrieblichen Gründen (etwa zur Ermöglichung eines Stock Option Plans für ihre Mitarbeiter/innen) eigene Aktien am Markt (vgl. VwGH 21.9.2016, 2013/13/0120), so muss sie für diesen Erwerb auch selbst Aufwendungen tätigen. Dabei werden die Aufwendungen bei der Anschaffung nicht sofort gewinnwirksam, weil durch § 6 Z 2 EStG 1988 die Aktivierung der Anschaffungskosten vorgeschrieben wird. Die angekauften eigenen Aktien stellen Wirtschaftsgüter dar, deren Weiterverkauf zur Gewinnrealisierung führt; im Falle eines Verkaufs an die Mitarbeiter/innen zu einem Preis unter den (aktivierten) Anschaffungskosten (an Lohnes Statt) ergibt sich ein entsprechender Verlust.





- 27 Die Revisionswerberin will aber den Verlust aus dem Verkauf der Aktien zu einem Verkaufspreis unter den (steuerlichen) Anschaffungskosten nicht erst im Zeitpunkt des Verkaufs und der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums an den Aktien an die Käufer berücksichtigt wissen, sondern bereits in vorangehenden Wirtschaftsjahren. Dass dies im Wege einer Verbindlichkeitsrückstellung iSd § 9 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 erfolgen könnte, hat die Revisionswerberin zu Recht nicht behauptet (vgl. BFH 25.8.2010, I R 103/09, und BFH 15.3.2017, I R 11/15).
- 28 In diesen vorangehenden Wirtschaftsjahren haben Personen das Recht (Option) eingeräumt erhalten, unter bestimmten Voraussetzungen und nach Ablauf eines bestimmten Zeitraumes Aktien, welche die revisionswerbende Aktiengesellschaft angekauft hat und die sich im Vermögen der Aktiengesellschaft befinden, zu einem bestimmten (wohl unter den Anschaffungskosten der Aktiengesellschaft liegenden) Preis zu kaufen. Soweit von der Ausübung der Option auszugehen ist, liegt daher ein schwebendes Verkaufsgeschäft vor, für welches die Gewinnrealisierung grundsätzlich erst mit dessen Durchführung, also mit der Übertragung der Aktien an die Käufer, erfolgt. Werden während des Schwebens des Geschäftes die Anschaffungskosten der revisionswerbenden Aktiengesellschaft einerseits und der zu erwartende Verkaufspreis andererseits gegenüber gestellt, könnte sich ein Belastungsüberhang ergeben. Zu prüfen ist deshalb, ob in Bezug auf die schwebenden Geschäfte die Voraussetzungen einer Drohverlustrückstellung nach § 9 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 vorliegen.
- 29 Die Drohverlustrückstellung ist nicht dadurch ausgeschlossen, dass die Verluste bei Abschluss der zivilrechtlichen Vereinbarung bereits absehbar waren (vgl. *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuerhandbuch, § 5 Tz 46). Bei der Gegenüberstellung von Leistung und Gegenleistung sind aber auch wirtschaftliche Vorteile des Unternehmens zu berücksichtigen und stehen der Unausgewogenheit von Leistung und Gegenleistung entgegen (vgl. *Mühlehner*, in Hofstätter/Reichel, EStG, § 9 Tz 123 und 126; sowie VwGH 17.3.1994, 91/14/0001; 27.6.2000, 97/14/0057; 29.3.2017, Ra 2016/15/0005). Durch das schwebende Geschäft verursachte wirtschaftliche Vorteile gehören sohin zum



Saldierungsbereich, der einer Rückstellung entgegen steht (vgl. *Mayr*, RdW 1999, 45). In den Saldierungsbereich sind - neben der positiven Außenwirkung der Maßnahme - jedenfalls die von den durch den verbilligten Aktienverkauf begünstigten Arbeitnehmer/innen laufend (und wohl auch künftig) zu erbringenden Arbeitsleistungen einzubeziehen; beim Zusammenhang mit Arbeitsverhältnissen gelten die Verpflichtungen, die der Unternehmer eingegangen ist, und die von ihm erwarteten - auch künftigen - wirtschaftlichen Vorteile als ausgewogen (vgl. *Doralt*, EStG<sup>12</sup>, § 9 Tz 48 mwN). Dass dennoch aus anderen Gründen ein Belastungsüberhang auf Seiten der Revisionswerberin verblieben wäre, zeigt die Revision nicht auf.

- 30 Die Revision war daher insoweit, als sie sich gegen die Entscheidung über Körperschaftsteuer 2008 und 2009 richtet, gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.
- 31 Hinsichtlich Körperschaftsteuer 2007 hob das BFG das angefochtene Erkenntnis bereits mit Beschluss vom 27. Juni 2017, RV/2100015/2017, gemäß § 289 Abs. 1 lit. a BAO auf. Gegen das in der Folge ergangene, Körperschaftsteuer 2007 betreffende Erkenntnis vom 27. Juni 2017, hat die Revisionswerberin bereits Revision eingebracht; diese ist unter der hg. Zl. Ro 2017/15/0036 protokolliert.
- 32 Gemäß § 33 Abs. 1 erster Satz VwGG ist, wenn in irgendeiner Lage des Verfahrens offenbar wird, dass der Revisionswerber klaglos gestellt wurde, die Revision mit Beschluss als gegenstandslos geworden zu erklären und das Verfahren einzustellen. Ein solcher Fall der formellen Klaglosstellung liegt u. a. dann vor, wenn die angefochtene Entscheidung aus dem Rechtsbestand beseitigt wurde (vgl. etwa VwGH 7.9.2017, Ra 2016/16/0046 bis 0048). Die vorliegende Revision war daher in Anwendung der genannten Bestimmung des VwGG als gegenstandslos geworden zu erklären; das Verfahren war - in einem gemäß § 12 Abs. 2 VwGG gebildeten Senat - einzustellen (vgl. VwGH 2.10.2018, Ra 2018/16/0125).
- 33 Im gegenständlichen Fall wurde die Revisionswerberin schon vor Ergehen der Aufforderung gemäß § 30a Abs. 4 VwGG klaglos gestellt. Dies ist dem in



§ 55 VwGG geregelten Fall (Klaglosstellung innerhalb der gemäß § 30a Abs. 4 VwGG gesetzten Frist) gleichzuhalten (vgl. VwGH 26.1.2017, Ra 2016/15/0081). Der Aufwandsersatz war daher nach dem analog anzuwendenden zweiten Satz des § 55 VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandsersatzverordnung 2014 nur im Ausmaß der reduzierten Pauschalsumme zuzuerkennen (vgl. VwGH 2.10.2018, Ra 2018/16/0125).

W i e n , am 31. Jänner 2019

