

RSM – the global destination for your audit, tax and consulting needs.



## Long Term Incentive-Plan mit dreifacher Einkommensteuer?

### Tax Alert

Sehr geehrte Damen und Herren,

Im Folgenden möchten wir Sie auf die Entscheidung des Obersten Verwaltungsgerichts in Polen (im Folgenden: OVG) vom 23. August 2016, Aktenzeichen II FSK 1811/14, aufmerksam machen. Dieses Urteil befasste sich mit der Rentabilität der Implementierung von Motivationsprogrammen für Mitarbeiter in Form der Gewährung von Aktienoptionen durch den Arbeitgeber unter dem Gesichtspunkt der Besteuerung. In dem o.g. Fall hat das OVG geprüft, ob die Gewährung von Aktienoptionen im Rahmen eines Motivationsprogramms für Mitarbeiter möglicherweise die Entstehung einer steuerlich relevanten Einnahme zur Folge hat.

Vor ein paar Monaten haben wir in einer unserer Publikationen ([Tax Alert 14/2016](#)) das kontroverse Urteil des OVG vom 13. April 2016, Aktenzeichen II FSK 668/14, über die Doppelbesteuerung von Finanzinstrumenten im Rahmen von Motivationsprogrammen beschrieben. In diesem Urteil hat das Gericht entschieden, dass die Ausübung der Aktienoptionen, die die Mitarbeiter im Rahmen eines Motivationsprogramms von ihrem Arbeitgeber erhalten, die Entstehung einer Einnahme auf Seite des Mitarbeiters verursacht und dass diese ein zweites Mal entsteht, wenn der Mitarbeiter die Aktien verkauft. Darüber hinaus erkannte das Gericht für Recht, dass der Mitarbeiter die Einnahmen aber nicht um den Aufwand verringern kann, der der Einnahme aus dem Tausch der Optionen gegen Aktien entspricht. Dieses Urteil, das in der Realität eine doppelte Besteuerung der Einnahmen aus der Verwertung von derivativen Finanzinstrumenten erlaubt, stellte eine Abweichung von der festen Rechtsprechungslinie dar. In diesem Kontext könnte sich die Zustimmung zur Besteuerung derartiger Einnahmen in noch einer Phase – d.h. zum Zeitpunkt des Erhalts der Optionen – als besonders beunruhigend für Steuerpflichtige erweisen, die Motivationsprogramme einführen und in Anspruch nehmen. Das Vorhergehende wurde von folgenden Behörden als begründet angesehen:

- Direktor der Finanzkammer Bydgoszcz in der Auskunft zur individuellen Auslegung steuerrechtlicher Vorschriften vom 12. Juni 2013, Zeichen ITPB2/415-260/13/IB,
- Direktor der Finanzkammer Bydgoszcz in der Auskunft zur individuellen Auslegung steuerrechtlicher Vorschriften vom 20. August 2013, Zeichen ITPB2/415-547/13/IB,
- Direktor der Finanzkammer Poznań in der Auskunft zur individuellen Auslegung steuerrechtlicher Vorschriften vom 8. April 2014, Zeichen ILPB2/415-42/14-2/TR.

### Drei Mal Einkommensteuer laut Fiskus...

Die Besteuerung von Vorteilen, die ein Mitarbeiter im Zusammenhang mit der Teilnahme an einem Motivationsprogramm erlangt, sollte nach Maßgabe der oben genannten Auskünften zur individuellen Auslegung steuerrechtlicher Vorschriften wie folgt aussehen.

1. Der Mitarbeiter erhält Aktienoptionen:

- Es ist eine Einnahme aus unentgeltlichen Leistungen auszuweisen, die den Einnahmen aus sonstigen Quellen zugerechnet wird. Als Besteuerungsgrundlage gilt hier der Verkehrswert der Optionen, die Steuer wird nach dem Steuertarif berechnet (Art. 20 Abs. 1 i. V. m. Art. 10 Abs. 1 Ziffer 9 des poln. Einkommensteuergesetzes (im Folgenden: poln. EStG)).

2. Der Mitarbeiter übt die Optionen aus, indem er die Aktien übernimmt:

- Es entsteht eine Einnahme aus Geldkapital – infolge der Ausübung der Rechte, die aus den derivativen Finanzinstrumenten resultieren, zu besteuern mit einer Einkommenssteuer von 19 % (Art. 17 Abs. 1 Ziffer 10 i. V. m. Art. 10 Abs. 1 Ziffer 7 poln. EStG).

3. Der Mitarbeiter verkauft die Aktien:

- Es entsteht eine Einnahme aus Geldkapital – infolge der entgeltlichen Veräußerung der Aktien, zu besteuern mit einer Einkommenssteuer von 19 % (Art. 17 Abs. 1 Ziffer 6 Buchst. a i. V. m. Art. 10 Abs. 1 Ziffer 7 poln. EStG).

Dabei ist zu bedenken, dass es in keinem Fall möglich ist, die während einer früheren Phase besteuerten Einnahmen von der Besteuerungsgrundlage abzuziehen.

### **...Und laut OVG?**

Der Fall, der der Gegenstand des eingangs genannten Urteils vom 23. August 2016, Aktenzeichen II FSK 1811/14 ist, betraf einen steuerpflichtigen Mitarbeiter einer polnischen Gesellschaft, die zu einer internationalen Unternehmensgruppe gehört. Dieser wurde von einem Motivationsprogramm umfasst, das von einem finnischen Mitgliedsunternehmen der Gruppe organisiert und kraft des Beschlusses der Hauptversammlung angenommen wurde. Das Programm bestand in einer unentgeltlichen, bedingten Gewährung von Optionen auf Aktien der Gesellschaft an ausgewählte Teilnehmer (darunter an die Mitarbeiter), die es hypothetisch in Zukunft (nach Ablauf eines gewissen Zeitraums, den der Teilnehmer in den der Gruppe gehörenden Gesellschaften arbeiten musste) ermöglichen, Aktien der Gesellschaft zu übernehmen/zu erwerben oder die Optionen selbst weiter zu verkaufen. Der Rechtsstreit beschränkte sich im Wesentlichen auf die Feststellung, ob die Gewährung der Aktienoptionen an die Teilnehmer des Motivationsprogramms eine steuerliche Einnahme aus sonstigen Quellen im Sinne von Art. 10 Abs. 1 Ziffer 9 poln. EStG zur Folge hat.

Das OVG erkannte für Recht, dass die Einnahme zu jenem Zeitpunkt nicht entsteht, da keine Rechte (Vermögenszuwendungen, die eine konkrete finanzielle Größe darstellen) in das Vermögen des Steuerpflichtigen fließen, über die dieser als Eigentümer verfügen könnte. Der Steuerpflichtige ist Teilnehmer eines Motivationsprogramms und ihm wird nach dessen Bedingungen nur versprochen, dass er nach Ablauf eines bestimmten Zeitraums und nach Erfüllung bestimmter Voraussetzungen die Möglichkeit erhält, die Optionen auszuüben, indem er die Aktien der Gesellschaft übernimmt/erwirbt oder die Optionen selbst weiterverkauft. Die vorergehenden Argumente führen somit zu dem Schluss, das zum Zeitpunkt des Erhalts von Aktienoptionen nicht von einer steuerlichen Zuwendung auf Seite eines Mitarbeiters gesprochen werden kann, der Optionen dieser Art erhält. Der Erhalt einer Zusicherung allein stellt noch keine definitive und reale Vermögenszuwendung an eine natürliche Person dar.

### **Keine Einnahme auch zum Zeitpunkt der Ausübung der Aktienoptionen**

Das OVG hat in dem hier besprochenen Urteil auch die Frage nach der Entstehung einer Einnahme auf Seite des Mitarbeiters zum Zeitpunkt der Ausübung der Aktienoptionen zur Sprache gebracht.

Aus Art. 24 Abs. 11 poln. EStG ergibt es sich erstens, dass es infolge der Übernahme/des Erwerbs der Aktien zur Entstehung einer Einnahme in Höhe des Verkehrswerts der übernommenen/erworbenen Aktien sowie zur Entstehung von Werbungskosten in Form des Aufwands für die Übernahme/den Erwerb der Aktien kommt. Zweitens ist das daraus erzielte Einkommen nicht zum Zeitpunkt der Übernahme/des Erwerbs dieser Aktien zu besteuern. Drittens gilt diese Regelung für Aktien, die von Personen übernommen/erworben wurden, die aufgrund eines Beschlusses der Hauptversammlung hierzu berechtigt wurden.

Die Steuerbehörde hatte angeführt, dass die Aktien, die der Steuerpflichtige durch Ausübung der Optionen übernimmt, diese Vorschrift nicht erfüllen, da die Grundlage für ihren Erhalt kein Beschluss der Hauptversammlung, sondern die Selbstverpflichtung des Emittenten der Optionen zu deren Ausübung war.

Das Gericht teilte den Standpunkt der Steuerbehörde nicht und stellte fest, dass der Wortlaut der auszulegenden Vorschrift die Möglichkeit zur Inanspruchnahme eines Aufschubs der Besteuerung des Einkommens nicht auf die Übernahme/den Erwerb eigener Aktien einer Gesellschaft beschränkt, die einen Beschluss über die Übergabe an berechnigte Personen gefasst hat. Die Richter betonten, dass zum Zeitpunkt

des Erhalts der Aktien zu Vorzugskonditionen die von der jeweiligen Person erhaltene Zuwendung – und zwar unabhängig von der Quelle und dem Grund der Erlangung dieser Zuwendung – lediglich potentiellen Charakter hat. Die Übernahme bzw. der Erwerb der Aktien (unentgeltlich, teilweise unentgeltlich) ist am Tag dieses Vorgangs steuerlich neutral, ist aber zum Zeitpunkt einer entgeltlichen Veräußerung der Aktien gemäß Art. 17 Abs. 1 Ziffer 6 Buchst. a poln. EStG zu besteuern. Erst zu jenem Zeitpunkt wird die tatsächliche Einnahme aus der Übernahme der Aktien ausgewiesen.

Es lohnt sich anzumerken, dass auch das Urteil des OVG vom 20. Mai 2016, Aktenzeichen II FSK 1234/14 zu einem analogen Sachverhalt darauf hinweist, dass jede Person, deren Recht auf Übernahme von Aktien aus einem Beschluss der Hauptversammlung resultiert (selbst wenn dieser die Gewährung von Optionen auf diese Aktien betreffen sollte), den Aufschub der Besteuerung bis zum Zeitpunkt der Veräußerung der Aktien in Anspruch nehmen kann.

Es bleibt zu hoffen, dass die analysierte Entscheidung des OVG zu einer Änderung der Auslegungslinie der Steuerbehörden beiträgt, die Steuerpflichtigen das Recht auf Inanspruchnahme eines Aufschubs gemäß Art. 24 Abs. 11 poln. EStG häufig abgesprochen haben, wenn die Aktien zwar aufgrund eines Beschlusses der Hauptversammlung, aber infolge der Ausübung der auf Grundlage dieses Beschlusses gewährten Optionen erworben wurden, und damit potentiellen künftigen Absichten des Fiskus, Arbeitnehmervorteile dieser Art bereits zum Zeitpunkt des Erhalts der Aktienoptionen zu besteuern, ein Ende gesetzt wird.

RSM Poland ist Mitglied von RSM, dem sechstgrößten Netzwerk von unabhängigen Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsunternehmen mit mehr als 760 Niederlassungen in mehr als 120 Ländern und über 38.300 weltweit angestellten Fachkräften.

RSM Poland ist auf dem polnischen Markt seit 1991 tätig. In dieser Zeit haben wir großes Wissen und viel Erfahrung gesammelt. Es gelang uns auch, ein einzigartiges Team von höchstqualifizierten Fachkräften zu schaffen.

Unsere Beratungsunternehmen bilden wir gemeinsam mit unseren Mandanten, deren Bedürfnisse im Vordergrund unserer Tätigkeit stehen, deswegen bieten wir ihnen eine umfassende und maßgeschneiderte Betreuung unter einem Dach. Ausschließlich unsere Mandanten entscheiden über das Spektrum von unseren Dienstleistungen und wir unterstützen ihre Entwicklung.

Unsere langjährige Erfahrung zeigt, dass mit solch einer Einstellung der gegenseitige Erfolg sichergestellt wird.

**WIR HELFEN IHNEN,  
DIE RICHTIGEN  
ENTSCHEIDUNGEN  
ZU TREFFEN**



Sollten Sie Interesse an diesem Thema haben, kontaktieren Sie bitte Herrn

**Przemysław POWIERZA**

Tax Partner

Head of German Desk

Steuerberater (11204)

E: [przemyslaw.powierza@rsmpland.pl](mailto:przemyslaw.powierza@rsmpland.pl)

M: +48 600 335 610

Steuerberatungsabteilung RSM Poland

**RSM Poland Spółka**

**Doradztwa Podatkowego S.A.**

Droga Dębińska 3b

61-555 Poznań

T +48 61 8515 766

F +48 61 8515 786

[www.rsmpland.pl](http://www.rsmpland.pl)

[office@rsmpland.pl](mailto:office@rsmpland.pl)

[RSM Poland BLOG](#)



Die vorliegende Veröffentlichung darf nicht als juristischer Rat betrachtet werden, denn jeder Einzelfall ist anders und bedarf einer separaten und zuverlässigen Analyse, deswegen übernehmen RSM Poland Spółka Doradztwa Podatkowego S.A. und RSM Poland Audyt S.A. keine Haftung für Nutzung der in dieser Veröffentlichung enthaltenen Informationen, Ratschläge und Hinweise.

© RSM Poland, 2016

08.11.2016

**THE POWER OF BEING UNDERSTOOD**

AUDIT | TAX | CONSULTING

RSM Poland is a member of the RSM network and trades as RSM. RSM is the trading name used by the members of the RSM network. Each member of the RSM network is an independent accounting and consulting firm which practices in its own right. The RSM network is not itself a separate legal entity in any jurisdiction.

