

POLSKIE PRZEDSIĘBIORSTWA BUDOWLANE W NIEMCZECH

- **Zakład w N: ustalanie i podział wyników ze zleceń w N na zakład w N i jednostkę macierzystą w PL**
- **Spółka-Córka z o.o.: ustalanie cen rozliczeniowych pomiędzy i spółką-córką z o.o. w N i jednostką macierzystą w PL**
- **Aktualne projekty dotyczące niemieckich podatków od zysku przedsiębiorstw**

Prof. Dr. Heinz Moll

Doradca podatkowy / Radca prawny

Seminarium UNI-BUD w Kołobrzegu 11-12 czerwca 2010

BM Partner Revision GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

BM Partner GmbH Steuerberatungsgesellschaft

Kanzlerstraße 8
40472 Düsseldorf
mail@bmpartner.de

Tel.: +49 / 211 / 96 05 03
Fax: +49 / 211 / 96 05 170
www.bmpartner.de

A. Zakład czy spółka-córka w N jako Typowe struktury działalności polskich przedsiębiorstw budowlanych w Niemczech

1. Zakład w rozumieniu DBA w N

1.1 Pojęcie zakładu w rozumieniu DBA

Art. 5 DBA Zakład

- (1) W rozumieniu niniejszej Umowy określenie „zakład” oznacza stałą placówkę, przez którą całkowicie lub częściowo prowadzona jest działalność przedsiębiorstwa.

- (2) Określenie „zakład” obejmuje w szczególności
 - a) miejsce zarządu,
 - b) filię,
 - c) biuro,
 - d) fabrykę,
 - e) warsztat i
 - f) kopalnię, źródło ropy naftowej lub gazu ziemnego, kamieniołom albo inne miejsce wydobywania zasobów naturalnych.

- (3) Prace budowlane albo montaż stanowią zakład tylko wtedy, jeżeli trwają one dłużej niż dwanaście miesięcy.

- (4) Bez względu na poprzednie postanowienia tego artykułu określenie „zakład” nie obejmuje:
- a) użytkowania placówek, które służą wyłącznie do składowania, wystawiania lub dostarczania dóbr lub towarów należących do przedsiębiorstwa;
 - b) utrzymywania zapasów dóbr lub towarów należących do przedsiębiorstwa wyłącznie w celu składowania, wystawiania lub dostarczania;
 - c) utrzymywania zapasów dóbr lub towarów należących do przedsiębiorstwa wyłącznie w celu obróbki lub przerobu przez inne przedsiębiorstwo;
 - d) utrzymywania stałej placówki wyłącznie w celu zakupu dóbr lub towarów albo zbierania informacji dla przedsiębiorstwa;
 - e) utrzymywania stałej placówki wyłącznie w celu prowadzenia dla przedsiębiorstwa jakiejkolwiek działalności o charakterze przygotowawczym lub pomocniczym;

f) utrzymywania stałej placówki wyłącznie w celu prowadzenia któregośkolwiek rodzaju działalności, o których mowa pod literami a) do e), pod warunkiem jednak, że całkowita działalność stałej placówki, wynikająca z takiego połączenia rodzajów działalności ma charakter przygotowawczy lub pomocniczy.

(5) Jeżeli osoba, z wyjątkiem niezależnego przedstawiciela w rozumieniu ustępu 6, działa w imieniu przedsiębiorstwa oraz posiada i zwyczajowo wykonuje pełnomocnictwo do zawierania umów w Umawiającym się Państwie w imieniu przedsiębiorstwa, to uważa się, że przedsiębiorstwo to, bez względu na postanowienia ustępów 1 i 2 niniejszego artykułu, posiada zakład w tym Państwie w zakresie prowadzenia każdego rodzaju działalności, który osoba ta podejmuje dla przedsiębiorstwa, chyba że czynności wykonywane przez tę osobę ograniczają się do rodzajów działalności wymienionych w ustępie 4, które, gdyby były wykonywane za pośrednictwem stałej placówki, nie powodowałyby uznania tej placówki za zakład na podstawie postanowień tego ustępu.

- (6) Nie uważa się, że przedsiębiorstwo posiada zakład w Umawiającym się Państwie tylko z tego powodu, że prowadzi ono w tym Państwie działalność poprzez maklera, komisanta albo innego niezależnego przedstawiciela pod warunkiem, że takie osoby działają w ramach swojej zwykłej działalności.
- (7) Fakt, że osoba mającą siedzibę w Umawiającym się Państwie kontroluje lub jest kontrolowana przez spółkę, która ma siedzibę w drugim Umawiającym się Państwie, albo która prowadzi działalność w tym drugim Umawiającym się Państwie (przez posiadany tam zakład albo w inny sposób) nie wystarcza, aby którąkolwiek z tych spółek uznać za zakład drugiej spółki.

- 1.2 Handlowe i cywilno-prawne aspekty:** jednolity „polski” podmiot prawny; bez ograniczenia odpowiedzialności dla przedsiębiorstwa macierzystego w PL
- 1.3 Zasadnicza wykładnia prawna:** jednostka macierzysta w Polsce i zakład w N jako jednolity podmiot podatkowy z przedsiębiorstwem w PL i N
- 1.4 Uzyskane zyski i poniesione straty zakładu w N:** opodatkowanie w N, zwolnienie w PL

2. Spółka-Córka z o. o. w N

- 2.1 **Handlowe i cywilno-prawne aspekty:** pojawienie się jako niezależny „niemiecki” podmiot prawny; ograniczenie odpowiedzialności dla jednostki macierzystej w PL
- 2.2 **Zasadnicza wykładnia prawna:** polska jednostka macierzysta i niemiecka spółka-córka z o.o. dwa samodzielne podmioty podatkowe
- 2.3 **Uzyskane zyski lub poniesione straty niemieckiej spółki-córki z o. o.:** opodatkowanie lub uwzględnienie do opodatkowania tylko w N
- 2.4 **Wyplata zysków spółki-córki z o. o.:** zasadniczo bez podatku od dochodów kapitałowych w N, w przypadku spółka-matka W PL w formie spółki kapitałowej (poza tym podatek od dochodów kapitałowych w N); opodatkowanie w Polsce (wliczenie ewentualnego podatku od dochodów kapitałowych N do podatku w PL

3. Typowe struktury i ich opodatkowanie

3.1 Brak zakładu w N

3.2 Zakład w N w rozumieniu DBA

3.2.1 Przedsiębiorstwo- matka w PL: indywidualne przedsiębiorstwo lub spółka cywilna (por. str. 11)

3.2.2 Przedsiębiorstwo- matka w PL: spółka kapitałowa (por. str. 12)

do 3.2.1

Zakład w rozumieniu DBA w N; przedsiębiorstwo/matka w PL: przedsiębiorcy indywidualnego lub spółki osobowej (której współnikami są osoby fizyczne)

<u>Opodatkowanie w N</u>	Tys. EUR	Tys. EUR
Zysk zakładu przed podatkami		1.000
Podatek od dział. gosp. (przeciętna stawka)		<u>140</u>
		860
Podatek dochodowy (stawka podatku np. 33,9 % ¹⁾)	339	
- zaliczenie podatku od dział. gosp.	<u>133</u>	
Pozostający podatek dochodowy	206	
Narzut solidarnościowy 5,5 % pozostającego pod. doch.	<u>11</u>	<u>217</u>
Zysk po niemieckich podatkach		643
		====

Opodatkowanie w PL

Wg. art. 24 (2) DBA zolnione od podatku

- 1) To zdanie stosuje się przy podlegającym opodatkowaniu dochodzie pojedynczej osoby w wys. 100 tys euro (małżeństw rozliczających się wspólnie podatek: 200 tys euro). Stawka podatku przy podlegającym opodatkowaniu dochodzie pojedynczej osoby w wys. 250 tys euro: 38,8 %

do 3.2.2

Zakład w N w rozumieniu DBA; przedsiębiorstwo-matka w PL: spółka kapitałowa

	Tys. EUR	
- Zysk zakładu przed podatkami	1.000	
- Podatek od dział. gosp. (przeciętna stawka)	<u>140</u>	
- Zysk po pod od dział. gosp.	860	
- podatek doch. od os. pr. 15 % zysku przed podatkami	150	
- narzut solidarnościowy 5,5 % podatku od os. prawnych	<u>8</u>	
- zysk po podatku od dział. gosp. i od os. pr. N	702	
- podatek doch. od os. pr. PL (wolne od pod. wg art. 24 (2) DBA)	<u>0</u>	
- zysk po podatkach N i podatku od os. prawnych PL	702	===

3.3 Kapitałowa spółka- córka w N

3.3.1 Przedsiębiorstwo- matka w PL: indywidualne przedsiębiorstwo lub spółka cywilna (por. str. 14)

3.3.2 Przedsiębiorstwo- matka w PL: spółka kapitałowa (por. str. 15)

do 3.3.1

Kapitałowa spółka-córka w N; przedsiębiorstwo matka w PL: przedsiębiorca indywidualny albo spółka osobowa (której wspólnikami są osoby fizyczne)

Opodatkowanie w N	Tys. EUR
Zysk kapit. spółki- córki N przed podatkami	1.000
Podatek od dział. gosp. N (przeciętna stawka)	<u>140</u>
Zysk po pod. od dział. gosp.	860
Podatek doch. od os. pr. 15 % zysku przed podatkami	150
Narzut solidarnościowy N 5,5 % od pod. doch.	<u>8</u>
Zysk po pod. od dział. gosp. i pod doch. od os. pr. N (założenie: dywidenda dla wspólników w PL)	702
Podatek od zysków kapitałowych N, 15 % dywidendy	<u>105</u>
	597
	===

Opodatkowanie w PL

Zaliczenie podatku od zysków kapit. N na podatek dochodowy od os. fiz. PL art. 24 (2) DBA

do 3.3.2

Kapitałowa spółka-córka w N; przedsiębiorstwo matka w PL: spółka kapitałowa

Opodatkowanie w N

	Tys. EUR
Zysk kapit. spółki- córki N przed podatkami	1.000
Podatek od dział. gosp. N (przeciętna stawka)	<u>140</u>
Zysk po pod. od dział. gosp. N	860
Podatek doch. od os. pr. N 15 % zysku przed podatkami	150
Narzut solidarnościowy N 5,5 %	<u>8</u>
Zysk po pod od dział. gosp. i pod. doch. od os. pr. N (założenie: dywidenda dla wspólników w PL)	702
Podatek od zysków kapitałowych N ¹⁾	<u>0</u>
Dywidenda po podatkach N	702
	===

Z reguły nie podlega opodatkowaniu w spółce –matce w PL: Dywidenda jest zwolniona od podatku od os. pr. w PL, (warunki: minimalny udział 10 %, minimalny okres posiadania 2 lata)

- 1) Zwolnienie z podatku od zysków kapitałowych w obrębie UE na wniosek na podstawie Dyrektywy o spółkach-matkach i spółkach-córkach " (minimalny udział matki w córce: bezpośrednio do 20 %, od 1.1.2007 do 15 %, od 1.1.2009: 10 %)

B. Zakład w N: ustalanie i podział wyników ze zleceń w N na zakład w N i jednostkę macierzystą w PL

1. Zasadnicze regulacje Art. 7 (2) – (4) DBA

- (1) Zgodnie z art. 7 (2) nowej umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania (DBA) z zastrzeżeniem ustępu (3) zakładowi przypisuje się "takie zyski, które mógłby on osiągnąć, gdyby
- wykonywał taką samą lub podobną czynność w takich samych lub podobnych warunkach
 - jako samodzielne przedsiębiorstwo i
 - był całkowicie niezależny w stosunkach z przedsiębiorstwem, którego jest zakładem."

(Dealing at arm's length-Prinzip; zasada długości ramienia)

(2) Zgodnie z art. 7 (3) DBA przy ustalaniu zysków zakładu „dopuszcza się odliczanie nakładów ponoszonych dla tego zakładu włącznie z kosztami zarządzania i ogólnymi kosztami administracyjnymi niezależnie od tego, czy powstały w tym Państwie, w którym położony jest zakład, czy gdzie indziej.“

(3) Dopuszczalność tzw. obliczania zysków zakładów w metodą pośrednią

Zgodnie z art. 7 (4) „jeżeli w Umawiającym się Państwie istnieje zwyczaj ustalania zysków zakładu przez podział całkowitych zysków przedsiębiorstwa pomiędzy jego poszczególne części, to postanowienia ustępu 2 niniejszego artykułu nie wykluczają ustalenia przez to Umawiające się Państwo zysku do opodatkowania według zwykle stosowanego podziału; sposób stosowanego podziału zysku musi jednak być taki, żeby był zgodny z zasadami zawartymi w tym artykule.“ **Pierwszeństwo ma jednak tak zwana "bezpośrednia" metoda obliczania zysków zakładów.**

2. Szczególne regulacje art. 7 (5) DBA

- (1) Zgodnie z art. 7 (5) „zakładowi nie można przypisać zysku tylko z tytułu samego zakupu dóbr lub towarów dla przedsiębiorstwa.“
- (2) Zgodnie z pkt. (1) a) Protokołu do nowej Umowy PL-DE „budowie lub montażowi ...w kraju położenia zakładu mogą być przypisane tylko zyski **z jego własnej działalności**. Zyski **z dostaw towarów** w związku z tą działalnością lub niezależnie od niej osiągnięte przez zakład główny lub inny lub podmiot trzeci nie są przypisywane tej budowie lub montażowi.”

3. Dotychczasowa podstawowa koncepcja obliczania zysku zakładu na podstawie dotychczasowej wykładni wzorcowej OECD (OECD-MK)

3.1 Cel ustalania wysokości zysków zakładu

Celem jest ustalenie wysokości zysku zakładu, który odpowiada zasadzie dealing at arm's length z art. 7 (2) wzorcowej umowy OECD (taki sam jak art. 7 (2) Umowy DBA PL- DE. Jest to zysk spełniający kryterium funkcji lub wkładu, który zakład wniósł do osiągnięcia łącznego zysku w ramach konkretnego przedsięwzięcia.

3.2 Ograniczona fikcja samodzielności i niezależności zakładu

U podstaw dotychczasowej koncepcji leży **ograniczona** fikcja samodzielności i niezależności zakładu. Oznacza to w szczególności, że **tylko takie usługi** przedsiębiorstwa macierzystego na rzecz zakładu lub zakładu na rzecz przedsiębiorstwa mogą obciążać odpowiednio inną część przedsiębiorstwa **marżą zysku**, które należą do **zasadniczej działalności** przedsiębiorstwa. Przykład: „dostawa” gotowego produktu wewnątrz przedsiębiorstwa dokonana przez produkującą jednostką macierzystą na rzecz dystrybującego zakładu ze stosowną marżą zysku, tak że przy dalszej dostawie przez ten zakład do klienta pozostaje stosowny, odpowiadający funkcji zbytu udział w zysku.

Inne świadczenia, np.: odsetki od oddanego do dyspozycji zakładu kapitału własnego, licencje za korzystanie z patentów przedsiębiorstwa macierzystego, za administrację etc. nie mogą obciążać zakładu z **marżą zysku**. W tym zakresie jedynie nakłady poniesione na rzecz osób trzecich mogą być przekazane jako obciążenie zakładowi z uwzględnieniem ich spowodowania i bez marży zysku.

3.3 „Uzależnienie od funkcji” stosownego zysku zakładu i jego konsekwencje dla formy opodatkowania

Zależność zysku zakładu od zakresu funkcji zakładu ma także znaczenie dla **formy opodatkowania**. Jeśli np. z powodu wysokiego opodatkowania w Niemczech zamierza się zminimalizować odpowiedni zysk niemieckiego zakładu, należy przypisać zakładowi w Niemczech jak najmniej funkcji.

3.4 Praktyczny sposób postępowania przy obliczaniu zysków zakładów budowlanych i montażowych w sposób bezpośredni

- (1) W ramach zwykłej bezpośredniej metody obliczania zysku w pierwszej kolejności należy ująć w ramach księgowości zakładu przychody (przy montażu np. przychody z odpowiedniego kontraktu montażowego) oraz **bezpośrednie** koszty zakładu.
- (2) Następnie zakład jest obciążany także **stosownymi do udziału kosztami pośrednimi**, np. stosownymi do udziału kosztami ogólnymi zarządu, dystrybucji, kalkulacji oferty oraz późniejszej kalkulacji, rachunkowości, działu personalnego, poniesionych przez przedsiębiorstwo macierzyste odsetek od kapitału obcego etc.

- (3) W przypadku budowy lub montażu w ten sposób oblicza się najpierw łączny zysk przedsiębiorstwa z odpowiedniego zlecenia ("**wynik zlecenia**").

Następnie ten zysk- odpowiednio do wkładu do realizacji funkcji przez jednostkę macierzystą i zakład w związku z tym zleceniem- jest dzielony między jednostkę macierzystą i zakład. (por. Zasady administracji zakładami 2.3.1 i 4.3.6).

W tej sprawie **Zasady administracji zakładami Niemieckiej Administracji Finansowej** (część. 4.3.6) mówią: „Zysk lub strata (wynik zlecenia) z budowy i montażu należy tak podzielić, żeby zakład otrzymał to, co otrzymałby samodzielny podmiot trzeci za wykonanie budowy lub montażu w tych samych lub podobnych warunkach. Fikcja, że w przypadku jednostki macierzystej chodzi o głównego wykonawcę, a przy zakładzie- o podwykonawcę, stanowi użyteczny punkt wyjścia do zasady dealing at arm´s length.”

4. Nowa podstawowa koncepcja ustalania wysokości zysku zakładu na podstawie aktualnej wykładni wzorcowej OECD (OECD-MK)

4.1 Szeroki zasięg nieograniczonej funkcji samodzielności i niezależności zakładu

Nowa koncepcja OECD oparta jest na **w znacznym stopniu nieograniczonej** fikcji samodzielności i niezależności zakładu. Oznacza to, że w pierwszej fazie zakład z wszelkimi szczegółami zostaje „zdefiniowany” jako **hipotetycznie samodzielne i niezależne** przedsiębiorstwo i musi zostać odgraniczony od przedsiębiorstwa macierzystego, np. pod względem jego czynności biznesowych, przypisywane mu aktywa i pasywa oraz kapitał własny (tzw. dotacyjny). Do tego niezbędny będzie duży nakład pracy w związku z dokumentacją przedsiębiorstwa.

4.2 Stosowanie zasad OECD z 1995 dot. cen rozliczeniowych dla relacji między powiązаныmi przedsiębiorstwami (np. kapitałowa spółka- matka- córka) do wymiany świadczeń między jednostką macierzystą a zakładem

Po odgraniczeniu zakładu jako samodzielnego i niezależnego przedsiębiorstwa (**pierwszy krok**) w **drugiej fazie** stosuje się powyższe zasady OECD o cenach rozliczeniowych do wymiany świadczeń między jednostką macierzystą a zakładem. Te zasady o cenach rozliczeniowych są skomplikowane, ale w znacznym stopniu uznawane przez kraje OECD i od lat stosowane w stosunkach między powiązаныmi samodzielnymi przedsiębiorstwami. Daje to nadzieje na większe ujednoczenie i uproszczenie także odgraniczania zysku między jednostką macierzystą i zakładem.

Według tych zasad rozliczeniowych można rozliczyć z marżą zysku także między jednostką macierzystą i zakładem wszystkie świadczenia, które między podmiotami obcymi byłyby rozliczone z marżą zysku. Ma to praktyczne znaczenie dla świadczeń jednostki macierzystej na rzecz zakładu i odwrotnie, które nie należą do zasadniczego zakresu działalności przedsiębiorstwa, np. licencje.

C. Spółka-Córka z o. o.: ustalanie cen rozliczeniowych pomiędzy spółką-córką z o. o. w N i jednostką macierzystą w PL

1. Zasadnicze regulacje art. 9 (1) DBA

- (1) Art. 9 (1) reguluje korektę zysku przy powiązanych przedsiębiorstwach w Polsce i Niemczech, jeśli w swoich stosunkach handlowych lub finansowych uzgadniają one „przekraczające granice” warunki, których niezależne od siebie przedsiębiorstwa by nie ustaliły.
- (2) Powiązane przedsiębiorstwa w rozumieniu tego przepisu istnieją, jeśli:
 - przedsiębiorstwo jednego z umawiających się państw (np.: Polski) ma pośredni lub bezpośredni udział w kierownictwie, kontroli lub kapitale przedsiębiorstwa drugiego umawiającego się państwa (np.: Niemiec) lub

- trzecie osoby mają bezpośredni lub pośredni udział w kierownictwie, kontroli lub kapitale przedsiębiorstwa jednego z umawiających się państw i przedsiębiorstwa drugiego z umawiających się państw (np. Niemcy)
- (3) Wg art. 9 (1) zysk przedsiębiorstwa, który wyszedł za niski w rezultacie uzgodnionych nieodpowiednich warunków, może zostać odpowiednio podwyższony i opodatkowany przez państwo siedziby „pokrzywdzonego” przedsiębiorstwa.
- (4) Art. 9 (2) w przypadku korekty zysków przewiduje u „pokrzywdzonego” przedsiębiorstwa wg ust. 1 korespondującą, tzn. przeciwstawną korektę zysku u przedsiębiorstwa w drugim państwie „pokrzywdzonego” przez nieodpowiednie warunki: zysk tego przedsiębiorstwa zostaje więc zasadniczo odpowiednio zmniejszony (por. więcej pod 4.2)

2. Cena porównania z podmiotami trzecimi jako miara

Korekta zysku według art. 9 w/w Umowy musi opierać się na cenie, którą ustaliłyby niezależne od siebie obce podmioty.

W praktyce określenie tej tzw. ceny porównania z obcymi podmiotami jest oczywiście niezwykle trudne. Jest tak zwłaszcza, gdy powiązane przedsiębiorstwa świadczą sobie dostawy lub inne usługi, które nie byłyby wykonane między obcymi podmiotami, np. dostawy bloków do silników określonego typu samochodu.

Ponieważ takie przypadki mają często miejsce w praktyce, tzw. „**metody porównania cen**” często nie da się zastosować w jej czystej postaci. W takich przypadkach niemiecka administracja finansowa stosuje często „**metodę ceny odsprzedaży**”, przy której stosowna cena między powiązаныmi przedsiębiorstwami jest wyprowadzana z ceny odsprzedaży powiązanego przedsiębiorstwa, które otrzymało dostawę, lub „**metodę narzutu kosztów**”, przy której do kosztów powiązanego przedsiębiorstwa realizującego dostawę doliczany zostaje narzut uznany przez administrację finansową za odpowiedni.

Niemiecka administracja finansowa wydała w tej sprawie bardzo obszerne i szczegółowe „Zasady administracyjne kontroli podziału dochodów przedsiębiorstw z międzynarodowymi powiązaniem”.

Ogólnie dla dotkniętych przedsiębiorstw ogromnie ważne jest bardzo dobre przygotowanie do odpowiednich negocjacji z administracją finansową. **W żadnym praktycznym przypadku nie ma w 100 % pewnej prawidłowej“ ceny rozrachunkowej.** W związku z tym wciąż powstaje **plaszczyna do dyskusji** o odpowiedniej cenie rozrachunkowej, którą przedsiębiorstwa przy dobrym przygotowaniu, na podstawie lepszej znajomości rynku, produktu i branży mogą wykorzystać na swoją korzyść.

3. Zależność odpowiedniej ceny rozrachunkowej od funkcji i jej konsekwencje dla kształtowania opodatkowania

- (1) W powyższych zasadach administracyjnych niemieckiej administracji finansowej o kontroli podziału dochodów przedsiębiorstw z międzynarodowymi powiązaniem -bardzo słusznie- jest wyraźnie podkreślone, że przy podziale dochodów zawsze należy uwzględnić funkcję powiązanych przedsiębiorstw. Jeśli np. polskie przedsiębiorstwo dzięki stworzonemu przez siebie produktowi, swojemu szczególnie wykwalifikowanemu personelowi, i swojej silnej pozycji finansowej wnosi szczególnie duży wkład do osiągnięcia łącznego zysku, trzeba będzie przyporządkować mu duży udział w łącznym zysku, podczas gdy niemieckiej spółce- córce o niewielu funkcjach, która może rozpowszechniać i dostarczać produkty jednostki macierzystej w zasadzie tylko na rynku niemieckim, przyporządkowany musi zostać tylko niewielka część zysku.

- (2) Wynikają z tego także skutki dla **kształtowania opodatkowania**:
Jeśli z powodu wysokiego opodatkowania w Niemczech chciałoby się opodatkować w niemieckiej spółce- córce tylko niewielki zysk, trzeba stworzyć niemiecką spółkę- córkę z małym zakresem funkcji (np. mało personelu, nisko wykwalifikowany personel etc., tak, że jest do udowodnienia, że wszystkie zasadnicze funkcje są wykonywane w Polsce).

D. **Obowiązki dokumentacyjne związane z ustalaniem zysków zakładu i cen rozliczeniowych na podstawie „Rozporządzenia o zapisach rachunkowych dotyczących podziału zysku“ Niemieckiego Federalnego Ministerstwa Finansów**

- (1) Na podstawie rozporządzenia, które weszło w życie 1. stycznia 2004, niemieccy podatnicy (także niemieckie zakłady zagranicznych przedsiębiorstw macierzystych) zobowiązani są do prowadzenia zapisów rachunkowych, z których widoczne muszą być zdarzenia w zakresie działalności podatnika, w których brały udział związane z nim podmioty zagraniczne oraz widoczne musi być, czy i w jakim stopniu te stosunki gospodarcze opierały się na warunkach, np. cenowych, które pozwalają uznać, że podatnik przestrzegał zasady długości ramienia (zasada porównania z osobami trzecimi). Zapisy muszą udowodniać **powżne starania** podatnika zmierzające do ukształtowania swoich stosunków handlowych ze związanymi podmiotami z zachowaniem zasady długości ramienia.

- (2) Rozporządzenie zawiera szczegółowe regulacje dotyczące dokładnej treści, jaką muszą mieć te zapisy (np. pisemne uzgodnienia z partnerami handlowymi, stosunki rynkowe i konkurencyjne, dane dot. porównywalnych transakcji między obcymi osobami trzecimi jak również dot. porównywalnych transakcji, które podatnik zawarł z obcymi osobami trzecimi, uzgodnione w tych przypadkach ceny i warunki transakcji, podziały kosztów, narzuty zysku, marże netto i brutto zysku, podziały zysków). Dodatkowo należy prowadzić zapisy rachunkowe danych wewnątrzzakładowych, umożliwiające kontrolę wiarygodności uzgodnionych przez podatnika cen rozliczeniowych, np. rachunków prognozowych oraz danych do planowania zbytu, zysku i kosztów.
- (3) (Tylko) w przypadku nadzwyczajnych operacji gospodarczych (np. kroków rekonstrukcyjnych w oparciu o prawo spółek, zasadniczych zmian strategii biznesowej lub ryzyka związanego z działalnością lub podobnych) należy sporządzić zapisy rachunkowe w związku czasowym z tymi operacjami (najpóźniej 6 miesięcy po zakończeniu roku gospodarczego, w którym miała miejsce nadzwyczajna operacja).

- (4) Z reguły organy podatkowe powinny wymagać przedłożenia tych zapisów tylko w związku z zewnętrzną kontrolą podatkową lub w celu takiej kontroli. Zapisy należy przedłożyć organowi podatkowemu w ciągu 60 dni po wezwaniu. W uzasadnionych przypadkach ten okres może zostać przedłużony.
- (5) W przypadku małych przedsiębiorstw (dostawy dla względnie od powiązanych przedsiębiorstw zagranicznych do 50 mln euro i łączna wartość innych usług od wzgl. na rzecz przedsiębiorstw powiązanych do 500.000,00 euro w jednym roku gospodarczym) stosuje się złagodzone regulacje.

E. Unikanie podwójnego opodatkowania na podstawie przeprowadzonej przez niemiecką lub polską administrację podatkową korekty cen rozrachunkowych lub zysku zakładów; w szczególności Konwencja arbitrażowa UE

1. Art. 9 (2) DBA: Korespondujące zmiany cen rozrachunkowych między przedsiębiorstwami powiązаныmi

Art. 9 (2) zawiera następującą regulację:

Jeżeli Umawiające się Państwo (**np. N**) włącza do zysków własnego przedsiębiorstwa (**np. spółki-córki w N**) i odpowiednio opodatkowuje również zyski przedsiębiorstwa drugiego Umawiającego się Państwa (**np. spółki-matki w PL**), z tytułu których przedsiębiorstwo to zostało opodatkowane w tym drugim Państwie (**PL**), a zyski w ten sposób połączone są zyskami, które osiągnęłoby przedsiębiorstwo pierwszego Państwa (**spółka-córka w N**), gdyby warunki ustalone między oboma przedsiębiorstwami były warunkami, które byłyby uzgodnione między przedsiębiorstwami niezależnymi, wtedy to drugie Państwo dokona odpowiedniej korekty podatku wymierzonego od tych zysków w tym Państwie. Przy ustalaniu takiej korekty będą odpowiednio uwzględnione inne postanowienia niniejszej Umowy, a właściwe organy Umawiających się Państw będą w razie konieczności porozumiewać się ze sobą bezpośrednio.

2. Procedura wzajemnego porozumiewania się wg art. 26 DBA

Art. 26 DBA zawiera regulowana zwykle w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania procedurę wzajemnego porozumiewania się na wypadek, gdy osoba jest zdania, że środki jednego lub obu Umawiających się Państw prowadzą do opodatkowania, które nie odpowiada Umowie.

Wniosek o taką procedurę wzajemnego porozumiewania się może złożyć indywidualny podatnik. Procedura jest jednak stosowana praktycznie między organami finansowymi obydwu Umawiających się Państw, bez praw podatnika do udziału lub interwencji w niej. Dlatego te procedury z reguły mają przebieg bardzo niezadowolający dla podatnika, są żmudne i bardzo kosztowne.

3. Konwencja arbitrażowa UE („Porozumienie o likwidacji podwójnego opodatkowania w przypadku korekt zysku między powiązаныmi przedsiębiorstwami“; EU Arbitration Convention)

Między państwami UE istnieje powyższa konwencja, w myśl której państwa zobowiązane są, że - w przypadku korekt zysku między powiązаныmi przedsiębiorstwami i przy podziale zysku między przedsiębiorstwo macierzyste i zakład - uzgadnia się w dotkniętych państwach **korespondujące z sobą zastosowania**. Wniosek o postępowanie arbitrażowe może zostać złożony przez podatnika, który ma istotne prawa udziału w tym postępowaniu. Jeśli w ciągu 2 lat nie dojdzie do porozumienia między administracją finansową odpowiednich państw, powołana zostaje „komisja doradcza“, która rozstrzyga kwestie w wiążący dla stron sposób.

Konwencja arbitrażowa UE okazała się być bardzo skuteczną pomocą dla podatników. Bardzo często już wcześniej mogą zostać osiągnięte rozsadne kompromisy z administracją finansową, jeśli podatnik wskaże, że w przeciwnym razie złoży wniosek o procedurę według konwencji arbitrażowej.

F. Aktualne projekty dotyczące podatków od zysku przedsiębiorstw w Niemczech

WYŁĄCZENIE ODPOWIEDZIALNOŚCI

Informacje zawarte w niniejszych materiałach roboczych mają ogólny charakter i nie stanowią podstawy do roszczeń gospodarczych, podatkowych lub prawnych. Nie mogą i nie powinny w szczególności zastępować kwalifikowanego indywidualnego doradztwa. W celu uzyskania dalszych informacji prosimy Państwa o zwrócenie się po indywidualne doradztwo.

Informacje zostały zebrane i zestawione z zachowaniem należytej staranności. Jednak nie możemy przejąć odpowiedzialności - w oparciu o jakąkolwiek podstawę prawną- za ich prawidłowość, aktualność i kompletność.

Treść niniejszych materiałów roboczych podlega niemieckiemu prawu autorskiemu. Powielanie, przerabianie, rozpowszechnianie i każdy sposób wykorzystania poza granicami praw autorskich wymagają pisemnej zgody odpowiedniego autora lub wytwórcy. Ściągnięcie i kopiowanie tej strony jest dozwolone tylko do prywatnego, niekomercyjnego użytku.