

## **Polscy pracownicy w Niemczech: Aktualne wskazówki w zakresie podatku od wynagrodzeń do zastosowania w praktyce**

Uwe Komm  
Specjalista ds. finansów  
Doradca podatkowy

26 listopada 2010 r.

Seminarium UNI-BUD  
w Warszawie dnia 26.11.2010 r.

# BM Partner

**BM Partner Revision GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft**  
**[Kontrola gospodarcza Sp. z o.o.]**

**BM Partner GmbH Steuerberatungsgesellschaft**  
**[Doradztwo podatkowe Sp. z o.o.]**

Kanzlerstraße 8  
40472 Düsseldorf  
mail@bmpartner.de

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

## 1. Zakres obowiązku podatkowego

### 1.1 Informacje podstawowe

W przypadku delegowania z zagranicy można na początek postawić pytanie, w jakim zakresie pracownik podlega opodatkowaniu w Niemczech. Zakres opodatkowania w Niemczech uzależniony jest od tego, czy pracownik **podlega obowiązkowi podatkowemu** w sposób **ograniczony** czy **nieograniczony**. Zgodnie z § 1 ust. 1 EStG [Ustawa o podatku dochodowym] osoby fizyczne, które w Niemczech mają swoje miejsce zamieszkania (§ 8 AO [Ordynacja podatkowa]) lub zameldowane są na pobyt stały (§ 9 AO), podlegają obowiązkowi podatkowemu bez ograniczeń, tzn. z ich wszystkimi dochodami łącznie.

Jeśli pracownik ma w Niemczech swoje miejsce zamieszkania lub przebywa dłużej niż 6 miesięcy, podlega obowiązkowi opodatkowania i dlatego otrzymuje **Kartę podatkową**. Obywatelstwo pracownika nie odgrywa tu żadnej roli.

## Miejsce zamieszkania

Pracownik ma swoje miejsce zamieszkania tam, gdzie zajmuje mieszkanie w takich okolicznościach, które pozwalają stwierdzić, że to mieszkanie zatrzyma i będzie je użytkował.

Dlatego też pochodzący z zagranicy robotnicy sezonowi nie mają zazwyczaj mieszkania w Niemczech, ponieważ w myśl przepisów § 8 AO warunkiem jest, by mieszkanie było wynajęte **na dłuższy czas** i było również użytkowane. Jeśli robotnik sezonowy mieszka w pokoju hotelowym albo ma nocleg na placu budowy, stan ten nie uzasadnia faktu miejsca zamieszkania w Niemczech.

## **Pobyt stały**

Za pobyt stały uważa się sytuację, jeśli pracownik przebywa w Niemczech **dłużej niż 6 miesięcy**.

## **Wniosek:**

Jeśli pracownik z zagranicy uzasadnia miejsce zamieszkania w Niemczech albo pobyt stały w Niemczech trwa dłużej niż 6 miesięcy, należy wystawić **Kartę podatkową** dla celów potrącania podatku od wynagrodzenia w Niemczech.

## 1.2 Ograniczony obowiązek podatkowy

Pracownicy z zagranicy, którzy nie mają w Niemczech **żadnego** miejsca zamieszkania i **nie** przebywają w kraju dłużej niż 6 miesięcy, są **ograniczeni**, tzn. wg przepisów niemieckich **podlegają obowiązkowi podatkowemu** tylko w zakresie ich dochodów **krajowych**.

W przeciwieństwie do pracowników podlegających obowiązkowi podatkowemu w sposób nieograniczony, pracownicy ograniczeni **nie** otrzymują Karty podatkowej. W jej miejsce, po złożeniu wniosku, pracownicy tej grupy otrzymują specjalne zaświadczenie, które zawiera wszelkie dane niezbędne do obliczenia wysokości potrąconego podatku (grupa podatkowa, ilość ulg podatkowych na dzieci, miesięczna kwota wolna od podatku itd.).

Wnioskowane tzw. **Zaświadczenie o potrąceniu podatku od wynagrodzeń** wystawiane jest przez pracodawcę podległego urzędowi skarbowemu, do którego pracodawca odprowadza podatek od wynagrodzeń (=urząd skarbowy dla miejsca pracy).

Wniosek o wydanie lub zmianę zaświadczenia można złożyć wyłącznie przed upływem roku kalendarzowego, którego to zaświadczenie dotyczy.

Uwaga: Jeśli pracodawca nie posiada Zaświadczenia o potrąceniu podatku od wynagrodzeń, ma obowiązek potrącenia podatku od wynagrodzeń nie według Grupy podatkowej I, ale według niekorzystnej Grupy podatkowej VI.

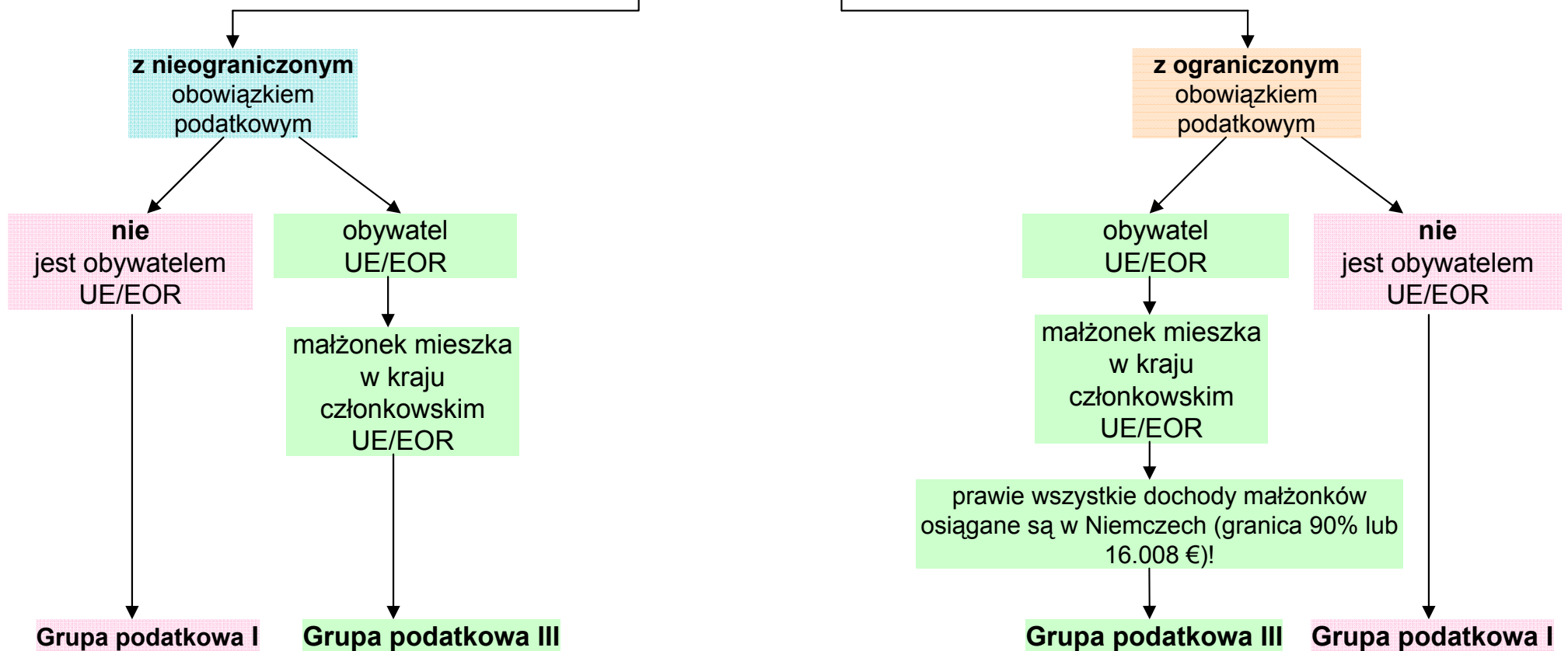
## 1.3 Ulgi wynikające z posiadania rodziny

Zgodnie z § 1a EStG istnieje możliwość przyznania ulg podatkowych dla małżonków tych osób, które zgodnie z § 1 ust. 1 EStG lub zgodnie z § 1 ust. 3 EStG podlegają nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu.

Jako ważną ulgę podatkową wynikającą z posiadania rodziny należy wymienić tutaj zwłaszcza zakwalifikowanie pracownika pochodzącego z kraju członkowskiego UE / EOG do grupy podatkowej III (zamiast, jak dotąd, do grupy I), mimo iż małżonka pracownika nie mieszka w Niemczech, tylko w swoim kraju ojczystym. Zmianę tą, która obowiązuje zarówno pracowników z ograniczonym, jak i z nieograniczonym obowiązkiem podatkowym, powinien jeszcze bardziej uwidocznić następujący schemat.

# BM Partner

## Pracownicy z zagranicy



### Przykład:

Pracownik sezonowy z Polski pracuje od 01.06. do 30.09.2010 r. na placu budowy (czas trwania: powyżej 6 miesięcy) w Oranienburg. Ponieważ przebywa w Niemczech tylko 4 miesiące, podlega ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu. Jego żona mieszka w ich mieszkaniu rodzinnym w Warszawie. Pracownik okazuje się zaświadczeniem z polskiego urzędu skarbowego, że jego dochody zagraniczne wynoszą w roku kalendarzowym mniej niż 16.008 €. Urząd skarbowy w Oranienburg, właściwy dla miejsc pracy pracodawcy, wpisuje do zaświadczenia o potrąceniu podatku dochodowego III grupę podatkową, (przedtem wpisywano temu pracownikowi sezonowemu tylko I grupę podatkową).



## 2. Podwójne opodatkowanie i jego unikanie

### 2.1 Wprowadzenie

W przypadku delegowania pracownika z Polski do Niemiec istnieje regularne zagrożenie podwójnym opodatkowaniem wtedy, gdy pracownik z racji swojego miejsca zamieszkania lub stałego pobytu w Polsce podlega opodatkowaniu. Pracownik ten podlega wtedy opodatkowaniu swoich przychodów łącznych w Polsce. Ze względu na ograniczony obowiązek podatkowy w Niemczech lub dochody podlegające nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w przypadku stwierdzonego miejsca zamieszkania lub pobytu stałego w Niemczech, istnieje zagrożenie podwójnym opodatkowaniem.

Celem uniknięcia podwójnego opodatkowania zastosowanie znajduje tutaj podpisana między Polską a Niemcami Umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania (DBA).

## 2.2 Unikanie podwójnego opodatkowania dzięki polsko-niemieckiej Umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania

Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania w odniesieniu do płac, pensji i podobnych im rodzajów wynagrodzeń przyznają prawo opodatkowania państwu, w którym ma miejsce działalność. Państwo, w którym znajduje się miejsce zamieszkania, rezygnuje więc z danego mu prawa do opodatkowania na rzecz państwa, w którym ma miejsce działalność, ale zastrzega przy tym tzw. wyłączenie z progresją.

Jeśli pracownik wykonuje pracę za granicą jedynie tymczasowo, prawo opodatkowania przysługuje państwu jego miejsca zamieszkania (tzw. zapis 183 dni).

W przypadku tylko jednej wykonywanej tymczasowo pracy w innym państwie-stronie umowy (tu: Niemcy) prawo opodatkowania pozostaje w państwie, gdzie jest miejsce zamieszkania (tu: Polska) pod następującymi warunkami:

- Pracownik może przebywać w obcym państwie nie dłużej niż 183 dni łącznie w ciągu roku kalendarzowego (roku podatkowego) lub ewent. w ciągu okresu 12 miesięcy
- Pracodawcy nie wolno mieć siedziby w obcym państwie, gdzie wykonywana jest działalność
- Kosztów wynagrodzenia za pracę nie może ponosić zakład czy też stała instytucja, którą pracodawca utrzymuje w obcym państwie, gdzie jest wykonywana działalność (tzw. zastrzeżenie zakładów).

**Wszystkie 3 warunki muszą być spełnione jednocześnie.**

Jeśli któregoś z tych warunków brakuje, państwu, w którym jest wykonywana działalność, przysługuje prawo opodatkowania.

**Przykład:**

Polski pracownik jest zatrudniony na placu budowy w Niemczech od 01.02.2010 r. do 31.05.2010 r. W myśl DBA [ustawa o unikaniu podwójnego opodatkowania] plac budowy nie jest zakładem.

Niemcy nie mają prawa opodatkowania wynagrodzenia za pracę, ponieważ polski pracownik nie przebywa w Niemczech dłużej niż 183 dni, pracodawca ma siedzibę w Polsce, a kosztów wynagrodzenia za pracę nie ponosi zakład w Niemczech.

**Uwaga:**

Jeśli prace budowlane lub montażowe trwają dłużej niż 6 miesięcy, w myśl niemieckiej ordynacji podatkowej (§ 12 zdanie 2 nr 8 AO) dla zakładu skutkuje to sytuacją, że zagraniczne przedsiębiorstwo jako strona Umowy o dzieło zobowiązane jest do dokonania potrącenia podatku od wynagrodzeń. Jeśli pojedynczy pracownik zagraniczny przebywa w Niemczech w roku kalendarzowym krócej niż 183 dni (odpowiednio do tego mamy do czynienia z ograniczonym obowiązkiem podatkowym), a zagraniczny wykonawca prowadzi w Niemczech prace budowlane lub montażowe, które trwają powyżej 6, ale nie przekraczają 12 miesięcy, istnieje możliwość złożenia wniosku o zwolnienie z potrąceń z wynagrodzenia, zgodnie z § 39d ust. 3 w połączeniu z § 39b ust. 6 EStG [Ustawa o podatku dochodowym].

Wniosek taki powinien złożyć zagraniczny przedsiębiorca lub pracownik z zagranicy korzystając z urzędowego formularza, w terminie do końca roku kalendarzowego, którego to zwolnienie ma dotyczyć.

W takim przypadku właściwy dla zakładów urząd finansowy powinien w odpowiedzi na wniosek wydać zaświadczenie o zwolnieniu.

## **WAŻNE:**

Jeśli mimo braku zaświadczenia o zwolnieniu zgodnie z § 39b ust. 6 EStG lub braku zaświadczenia o potrącaniu z wynagrodzenia zgodnie z § 39d ust. 1 EStG pracodawca nie dokonuje potrąceń podatku, to zgodnie z § 42d ust. 1 nr. 1 EStG pracodawca zostanie pociągnięty do odpowiedzialności.

## **3. Elektroniczne informacje dla celów potrącania podatku od wynagrodzeń (ELStAM); potrącanie podatku od wynagrodzeń w roku kalendarzowym 2011 i wprowadzenie procedury elektronicznego zapisu informacji dla celów potrącania podatku od wynagrodzeń**

### **3.1 Co to jest ELStAM?**

Dla obliczenia podatku od wynagrodzeń i jego odprowadzenia do urzędu skarbowego pracodawca potrzebuje od swoich pracowników określonych informacji (grupa podatkowa, ilość ulg podatkowych na dzieci, wyznanie – czyli podstawowe dane do obliczenia podatku). Zawarte do tej pory na karcie podatkowej informacje od 2012 roku mają być składane w banku danych administracji podatkowej i udostępniane pracodawcom elektronicznie (ELStAM – elektroniczne dane do obliczenia wysokości potrącanego podatku od wynagrodzeń).

Wystawiana przez gminy tekturowa karta podatkowa nie będzie stosowana.

## 3.2 Co się zmieni?

Od tego roku nie będą już wystawiane karty podatkowe. Karta podatkowa na 2010 rok będzie ważna do chwili zastosowania procedury zapisu elektronicznego. Zawarte w karcie wpisy (np. ilość ulg podatkowych na dzieci lub inne kwoty wolne od podatku) obowiązują nadal i będą stanowić podstawę dokonywania potrąceń podatku od wynagrodzeń w 2011 roku.

W tym celu pracodawca ma obowiązek przechowywania karty; wolno będzie ją zniszczyć dopiero po wprowadzeniu procedury zapisu elektronicznego. W przypadku zmiany miejsca pracy w 2011 r. pracodawca przekaze pracownikowi kartę podatkową, którą ten będzie zobowiązany okazać nowemu pracodawcy.

Jeśli wpis grupy podatkowej lub ilość ulg podatkowych na dzieci wykazane na karcie podatkowej za 2010 rok będą różnić się na korzyść pracownika w porównaniu z sytuacją na początku danego roku kalendarzowego w okresie przejściowym, pracownik ma obowiązek dokonania ich zgłoszenia.

## Przykład:

Małżonkowie żyją od 2010 roku w stałej separacji. Wpisaną na karcie podatkowej III grupę podatkową należy od 2011 roku zmienić na I grupę podatkową.

Pracownik jest zobowiązany poinformować urząd skarbowy o zmianie swojej sytuacji życiowej składając kartę podatkową za 2010 rok.

Po wprowadzeniu procedury zapisu elektronicznego (prawdopodobnie w 2012 roku) wszelkie wpisy, jak i kwoty wolne od podatku wymagające złożenia wniosku, ponownie będą wymagać wystąpienia z wnioskiem do właściwego urzędu skarbowego.

Jeśli w 2011 roku będzie po raz pierwszy wymagana karta podatkowa, właściwy urząd skarbowy wystawi zamiast niej równoważne zaświadczenie.

Celem pobrania danych ELStAM pracodawca albo jego przedstawiciel podatkowy lub usługodawca będzie musiał zarejestrować się online w administracji skarbowej na portalu ELSTER. Z reguły taka rejestracja już istnieje, ponieważ na chwilę obecną sposób ten wyznaczają przepisy w celu wystawienia zaświadczenia o podatku od wynagrodzenia.



### **3.3 Kto w przyszłości będzie dokonywał zmian?**

Właściwość w zakresie gromadzenia i rejestrowania danych wymaganych do dokonywania potrąceń podatku od wynagrodzeń (np. ilość ulg podatkowych na dzieci, inne kwoty wolne od podatku, zmiana grupy podatkowej) przechodzi ze skutkiem od 2011 roku z urzędów meldunkowych na urzędy skarbowe.

### **3.4 Pracownicy nie podlegający obowiązkowi meldunkowemu w kraju**

Wobec osób nie podlegających obowiązkowi meldunkowemu, np. pracowników mieszkających za granicą i zgodnie z § 1 ust. 3 EStG traktowanych jako objętych obowiązkiem podatkowym w sposób nieograniczony albo pracowników objętych obowiązkiem podatkowym w sposób ograniczony, numer identyfikacyjny nie jest nadawany przez urząd meldunkowy. Dla tej grupy osób przewiduje się udostępnienie procedury elektronicznej dopiero w późniejszym okresie czasu.

# BM Partner

Ponieważ do tego momentu osobom tym nie można nadać numeru identyfikacyjnego, urząd skarbowy właściwy dla zakładów pracodawcy, będzie na wniosek wystawiał zaświadczenie w wersji papierowej jako podstawę pobierania podatku od wynagrodzenia.

Żeby w takich przypadkach administracja skarbową mogła przyporządkować przekazane elektronicznie przez pracodawcę zaświadczenia o podatku od wynagrodzeń, należy skorzystać z używanego dotychczas numeru eTIN (= elektroniczny numer identyfikacyjny płatnika podatku) jako oznakowanie dla potrąceń podatku od wynagrodzeń.

## 3.5 Jakie korzyści niesie ze sobą nowa procedura?

Dzięki komunikacji elektronicznej między pracownikiem, pracodawcą i urzędem skarbowym cała procedura potrącania podatku od wynagrodzeń ulega znacznemu uproszczeniu i przyspieszeniu. Dotychczasowe roczne gromadzenie danych albo uzgadnianie stanu z roku poprzedniego, a także przechowywanie i niszczenie kart podatkowych przez pracodawcę nie będą w przyszłości mieć miejsca. Zmiany będą zgłaszane do pracodawcy za pomocą listy zmian.

Dzięki wyłącznej właściwości urzędów skarbowych w zakresie zmian danych powiązanych z potrącaniem podatku od wynagrodzeń pokonywanie drogi do urzędu meldunkowego będzie zbędne.

Możliwa utrata dotychczasowej karty podatkowej i odpłatne wystawienie zastępczej karty podatkowej nie będą mieć miejsca.

## ZWOLNIENIE Z ODPOWIEDZIALNOŚCI

Zawarte w niniejszych materiałach roboczych informacje mają charakter ogólny i nie stanowią porady w sensie ekonomicznym, podatkowym albo prawnym. Nie mogą i nie powinny zastąpić indywidualnej, fachowej porady. W celu zasięgnięcia szerszych informacji prosimy o skorzystanie z konsultacji indywidualnej.

Zebranie i zestawienie informacji wymagały należytej staranności. Mimo to – niezależnie od podstawy prawnej – nie ponosimy odpowiedzialności za prawidłowe, aktualne i kompletne przedstawienie danych.

Treść niniejszych materiałów roboczych podlega niemieckiemu prawu autorskiemu. Powielanie, opracowywanie, rozpowszechnianie i każdy inny sposób wykorzystania poza granicami prawa autorskiego wymagają pisemnej zgody BM Partner GmbH. Pobieranie i kopiowanie tej strony dozwolone jest wyłącznie na użytek osobisty. Użytek o charakterze komercyjnym jest wykluczony.