

POLSKIE PRZEDSIĘBIORSTWA BUDOWLANE W NIEMCZECH

**Alternatywy kształtowania i praktyczne wskazówki
w sprawie ustalania i opodatkowania
zysków osiągniętych w Niemczech**

Prof. Dr. Heinz Moll
Doradca podatkowy/ radca prawny

Seminarium UNI-BUD w Spale 16 marca 2012 r.

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

A. Przedsiębiorstwo- Matka w Polsce

Spółka kapitałowa (np. Sp. z o. o.) lub
Spółka osobowa (np. Sp. z o. o. Sp. K.)

PORÓWNANIE PODATKOWE

Sp. z o.o. czy Sp. z o.o. Sp. K. w Polsce jako właściciel zakładu w Niemczech

Założenia

- roczny łączny zysk z wypracowanych w Niemczech zamówień (tak zwany "zysk z zamówień") przed opodatkowaniem 200 tys. EUR
- z tego, z tytułu funkcji wykonywanych przy opracowywaniu zamówienia przez centralę w Polsce z jednej strony i zakład w Niemczech z drugiej strony
 - do przypisania zakładowi w Niemczech (zysk zakładu):
100 tys. EUR
 - do przypisania centrali w Polsce (zysk centrali):
100 tys. EUR

Alternatywa 1: Sp. z o.o.

	tys. EUR
- Opodatkowanie w Niemczech	
zysk zakładu przed opodatkowaniem	100
podatek dochodowy od osób prawnych włącznie z dodatkiem solidarnościowym i	
podatek od działalności gospodarczej ok. 31 %	<u>31</u>
	<u>69</u>
- Opodatkowanie w Polsce	100
Zysk centrali przed opodatkowaniem	
podatek dochodowy od osób prawnych 19 %	<u>19</u>
	<u>81</u>
To znaczy: łączny zysk Sp. z o.o. po opodatkowaniu:	150
Jeżeli łączny zysk Sp. z o.o. po opodatkowaniu zostanie wypłacony	
wspólnikom posiadającym siedzibę w Polsce, to na płaszczyźnie wspólników	
następuje ponowne podatkowe obciążenie tej dywidendy:	
przez ostateczny polski podatek u źródła w wysokości 19 %, a więc:	
19 % ze 150 tys. EUR = okrągłe	<u>29</u>
wypłata netto po	
podatkach niemieckich i polskich	<u>121</u>

Oznacza to:

Gdy osiągnięte przez Sp. z o.o. zyski przed opodatkowaniem (łącznie: 200 tys. EUR) dotrą do kieszeni wspólników, są obciążone podatkami w łącznej wysokości 79 tys. EUR.

Tak więc wspólnikom po zapłaceniu wszystkich podatków zostaje netto tylko 121 tys. EUR (całe 61% zysku firmy przed opodatkowaniem).

Alternatywa 2: Sp. z o.o. Sp. K.

	tys. EUR	tys. EUR
- Opodatkowanie w Niemczech		
Zysk zakładowy przed opodatkowaniem	
.....	..	
.....	-----	
.....	..	
.....	..	
.....	-----	
.....	..	
.....	-----	
.....	-----	..
.....	-----	-----
- Opodatkowanie w Polsce		
Zysk firmy macierzystej w Polsce przed opodatkowaniem		100
./. Podatek dochodowy w Polsce		19

		81

- Zysk całkowity po wszystkich podatkach		-----
		=====

Tak więc wspólnikom po zapłaceniu wszystkich podatków zostaje netto 152 tys. EUR (całe 76 % zysku firmy przed opodatkowaniem).

B. Zakład lub spółka-córka z o.o. w Niemczech jako typowe struktury

1. Zakład w Niemczech wg Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania

1.1 Pojęcie zakładu według art. 5 ust. 1 Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania

"W rozumieniu niniejszej Umowy określenie "zakład" oznacza stałą placówkę, przez którą całkowicie lub częściowo prowadzona jest działalność przedsiębiorstwa."

Dalsze wyjaśnienia pojęcia zakładu w art. 5 ust. 2-7 Umowy

- 1.2 **Aspekty biznesowe i cywilnoprawne:** Jednolity "polski" podmiot prawny; brak ograniczenia odpowiedzialności dla centrali w Polsce
- 1.3 **Zasadniczy podatkowy punkt widzenia:** Centrala w PL i zakład w D jako jednolity podmiot podatkowy z jednym zakładem w PL i jednym zakładem w D
- 1.4 **Zyski osiągnięte przez zakład w D lub poniesione straty:** Opodatkowanie w D, zwolnienie w PL

2. Spółka-córka z o.o. w Niemczech

- 2.1 **Aspekty biznesowe i cywilnoprawne:** Występowanie w charakterze samodzielnego "niemieckiego" podmiotu prawnego; ograniczenie odpowiedzialności dla jednostki dominującej w PL
- 2.2 Zasadniczy podatkowy punkt widzenia: polska jednostka dominująca i niemiecka spółka-córka z o.o.: dwa samodzielne podmioty podatkowe
- 2.3 **Zyski osiągnięte przez spółkę-córkę z o.o. w D lub poniesione straty:** Opodatkowanie lub uwzględnienie podatkowe tylko w Niemczech
Odpowiednie wynagrodzenia za świadczenia dla jednostki dominującej w PL podlegają odliczeniu podatkowemu
- 2.4 **Wyплаты z zysku spółki-córki z o.o.:** Zasadniczo brak podatku od zysku z kapitału w D, jeżeli jednostka dominująca jest spółką kapitałową (w przeciwnym przypadku podatek od zysków kapitałowych w D); opodatkowanie w Polsce (zaliczenie ewentualnego podatku od zysków kapitałowych w D na podatek PL)

C. Zakład w D: Ustalenie i podział wyników zamówienia z zamówień w D na zakład w D i centralę w PL

1. Zasadnicze regulacje art. 7 Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania

- (1) Zgodnie z artykułem 7 (2) Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania PL-D z zastrzeżeniem ustępu (3) zakładowi przypisywane są "takie zyski, które mógłby on osiągnąć, gdyby
- wykonywał taką samą lub podobną działalność 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 dystansu)

- (2) Zgodnie z artykułem 7 (3) Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania 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."

2. Szczególne regulacje art. 7 Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania

- (1) Zgodnie z artykułem 7 (5) "Zakładowi nie można przypisać zysku tylko z tytułu samego zakupu dóbr lub towarów dla przedsiębiorstwa."
- (2) Zgodnie z punktem (1) a) nowego Protokołu do Umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania PL-D "nie przypisuje się zysków placowi budowy lub pracom budowlanym albo instalacyjnym, z wyjątkiem zysków, które są wynikiem takiej działalności. Zysków osiągniętych z dostarczania dóbr związanych z taką działalnością lub niezależnie od niej i dokonywanego przez główny zakład lub jakikolwiek zakład przedsiębiorstwa albo przez stronę trzecią nie przypisuje się placowi budowy lub pracom budowlanym albo instalacyjnym."

3. Podstawowa koncepcja ustalania zysku zakładu na bazie Komentarza do Konwencji Modelowej OECD (KKM OECD)

3.1 Cel ustalania zysku zakładu

Celem jest ustalenie zysku zakładu odpowiadającego zasadzie dystansu z art. 7 (2) KKM OECD (równego z art. 7 (2) Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania PL-D). Jest to zysk odpowiedni do funkcji lub udziału w wyniku, jaki zakład miał w osiągnięciu łącznego wyniku w ramach danej transakcji.

Właśnie nowy - aktualny - Komentarz do Konwencji Modelowej OECD bazuje na **dalece nieograniczonej** fikcji samodzielności i niezależności zakładu. Oznacza to, że w pierwszym kroku zakład należy myślowo "zdefiniować" we wszystkich szczegółach jako **hipotetycznie samodzielne i niezależne** przedsiębiorstwo i oddzielić go od centrali, np. w odniesieniu do jej samodzielności, przypisywanych jej aktywów i pasywów oraz przypisywanego jej proporcjonalnego kapitału własnego (tzw. kapitał dotacyjny). W tym celu wymagany będzie duży nakład dokumentacyjny ze strony przedsiębiorstw.

Po odgraniczeniu zakładu jako samodzielnego i niezależnego przedsiębiorstwa (**pierwszy krok**) w **drugim kroku** powyższe zasady cen transferowych OECD stosuje się do wymiany świadczeń pomiędzy centralą a zakładem. Te zasady cen transferowych są skomplikowane, jednak szeroko uznane wśród krajów OECD i są one od lat praktykowane w stosunkach pomiędzy powiązаныmi samodzielnymi przedsiębiorstwami. Dlatego mamy nadzieję, że dzięki zastosowaniu tych zasad uda się dojść do większego ujednoczenia i uproszczenia także rozgraniczenia wyniku pomiędzy centralą a zakładem.

Według tych zasad cen transferowych wszelkie świadczenia dokonywane pomiędzy centralą a zakładem, za które pomiędzy obcymi osobami trzecimi naliczanyby narzut na zysk, mogą być także pomiędzy centralą a zakładem rozliczane z narzutem na zysk. Ma to praktyczne znaczenie dla świadczeń centrali na rzecz zakładu i na odwrót, które nie należą do właściwej podstawowej działalności przedsiębiorstwa, np. licencje.

3.2 "Zależność funkcyjna" odpowiedniego zysku zakładu i jej konsekwencje dla kształtu podatku

Zależność zysku zakładu od zakresu funkcji zakładu ma znaczenie również dla **kształtu podatku**. Jeżeli chce się np. z powodu wysokiego opodatkowania w Niemczech, aby odpowiedni zysk niemieckiego zakładu wypadł nisko, to trzeba ukształtować zakład w Niemczech w sposób możliwie "ubogi w funkcje".

3.3 Praktyczny sposób postępowania w bezpośrednim ustalaniu zysku zakładów dla zakładów budowlanych lub instalacyjnych

- (1) W ramach zwykłej bezpośredniej metody ustalania zysku w ramach księgowości zakładów ujmuje się najpierw dochody (w przypadku instalacji np. dochody z odnośnej umowy instalacji) oraz **bezpośrednie** koszty zakładu.
- (2) Dalej zakład jest także obciążany **odpowiednimi proporcjonalnymi bezpośrednimi** kosztami, np. odpowiednie proporcjonalne koszty

ogólnego zarządu

sprzedaży

kalkulacji ofertowej oraz kalkulacji wynikowej

rachunkowości

działu personalnego

przypadających w centrali odsetek od kapitału obcego itp.

- (3) W przypadku placu budowy lub prac budowlanych albo instalacyjnych w ten sposób ustala się najpierw **łączny zysk przedsiębiorstwa z odnośnego zamówienia ("wynik z zamówienia")**.

Potem ten zysk - odpowiednio do każdorazowych wkładów funkcji, jakie centrala i zakład wniosły do zamówienia - zostaje podzielony pomiędzy centralę i zakład (por. zasady zarządzania zakładami 2.3.1 i 4.3.6).

Na ten temat **Zasady zarządzania zakładami Niemieckiej Administracji Finansowej** (pkt 4.3.6) wywodzą, co następuje: **"Zysk lub stratę (wynik z zamówienia) w przypadku placu budowy lub prac budowlanych albo instalacyjnych należy podzielić pomiędzy centralę i zakład w taki sposób, aby zakład otrzymał tyle, ile obcy samodzielny przedsiębiorca otrzymałby za wykonanie placu budowy lub prac budowlanych albo instalacyjnych w takich samych lub podobnych warunkach. Fikcja, że w przypadku centrali chodzi o generalnego wykonawcę, a w przypadku zakładu o podwykonawcę, daje pożyteczne założenie wstępne do porównania z osobą obcą."**

- (4) Jak wynika z doświadczenia centrala w Polsce często głównie spełnia następujące funkcje:
- Udostępnianie właściwego personelu do każdorazowych specjalnych zadań włącznie ze szkoleniem do zatrudnienia w Niemczech
 - Ponoszenie ryzyk pracodawcy z tytułu zatrudnienia personelu w Niemczech
 - Planowanie zatrudnienia personelu
 - Kierowanie zamówieniami i nadzór nad nimi
 - Kalkulacja wstępna i wynikowa
 - Zbieranie, sprawdzanie i przygotowywanie dowodów do prowadzenia księgowości zakładu, wysyłanie upomnień, dokonywanie płatności itp.
 - Zapewnienie środków finansowych na finansowanie procesów wykończeniowych
 - Przejęcie pełnego ryzyka przedsiębiorcy za działalność gospodarczą zakładów włącznie z przejęciem nieograniczonej odpowiedzialności za zobowiązania zaciągnięte przez zakłady

Oznacza to, że często **wkład funkcyjny zakładu** polega głównie tylko na wypełnianiu "funkcji produkcyjnej" przez polskich pracowników oddelegowanych przez centralę. Zatem w większości przypadków **centrali** przysługuje **istotny udział w wyniku z zamówienia**.

D. Spółka-córka z o.o. w Niemczech Ustalenie cen transferowych pomiędzy spółką-córką z o.o. w D, a centralą w PL

1. Zasadnicze regulacje art. 9 Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania

- (1) Art. 9 (1) reguluje korektę zysku w jednostkach powiązanych w Polsce i Niemczech, gdy w zakresie ich stosunków handlowych lub finansowych "ponad granicą", zostaną umówione lub narzucone warunki, które różnią się od warunków, które ustaliłyby między sobą niezależne przedsiębiorstwa
- (2) W rozumieniu tego przepisu z jednostkami powiązanymi mamy do czynienia, jeżeli
 - przedsiębiorstwo Umawiającego się Państwa (np. Polski) uczestniczy bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu, kontroli lub w kapitale przedsiębiorstwa drugiego Umawiającego się Państwa (np. Niemiec), albo

- te same osoby uczestniczą bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu, kontroli lub w kapitale przedsiębiorstwa Umawiającego się Państwa (np. Polski) i przedsiębiorstwa drugiego Umawiającego się Państwa (np. Niemiec).
- (3) Zgodnie z art. 9 (1) zyski, które osiągnęłyby jedno z przedsiębiorstw bez tych warunków, ale z powodu tych warunków ich nie osiągnęło, mogą być uznane za zyski tego przedsiębiorstwa i odpowiednio opodatkowane przez odnośne państwo siedziby "poszkodowanego" przedsiębiorstwa.
- (4) Art. 9 (2) przewiduje w przypadku korekty zysku w przedsiębiorstwie "poszkodowanym" przez nieodpowiednie warunki zgodnie z ust. 1 korespondującą, tzn. odwrotną korektę zysku w przedsiębiorstwie będącym "beneficjentem" nieodpowiednich warunków w drugim państwie: zysk tego przedsiębiorstwa zostanie więc zasadniczo zmniejszony (por. na ten temat więcej pod 4.2).

2. Porównywalna cena niekontrolowana jako miara

Korekta zysku zgodnie z art. 9 Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania musi się opierać na cenie, jaką zapłaciłyby niezależne od siebie obce przedsiębiorstwa.

W praktyce ustalenie tej tzw. **porównywalnej ceny niekontrolowanej** jest naturalnie wyjątkowo trudne. Dotyczy to w szczególności przypadków, gdy pomiędzy jednostkami powiązanymi dokonywane są dostawy lub świadczenia, których nie dokonuje się pomiędzy obcymi, np. dostawy bloków silnika do określonego typu samochodu.

Ponieważ w praktyce przypadki te występują często, to tzw. "**metoda ceny porównywalnej**" w swojej czystej formie często nie jest możliwa do zastosowania. W tych przypadkach niemiecka administracja finansowa stosuje często "**Metodę ceny odsprzedaży**", w której odpowiednia cena pomiędzy jednostkami powiązanymi zostaje wyprowadzona z ceny odsprzedaży jednostki powiązanej, do której dokonano dostawy lub "**metodę rozsądnej marży**", w której do kosztów jednostki powiązanej dokonującej dostawy dolicza się rozsądny zdaniem administracji podatkowej narzut na zysk.

Niemiecka administracja finansowa wydała na ten temat bardzo obszerne i szczegółowe "Zasady administracyjne sprawdzania rozgraniczenia dochodów w przedsiębiorstwach powiązanych międzynarodowo".

W sumie dla zainteresowanych przedsiębiorstw jest bardzo ważne, aby na odpowiednie negocjacje z administracją podatkową iść bardzo dobrze przygotowanym. **Praktycznie w żadnym przypadku nie ma ceny transferowej "prawidłowej" w 100%**. Przez to zawsze pozostaje przestrzeń do dyskusji na temat rozsądnej ceny transferowej, z której przedsiębiorstwa mogą skorzystać przy dobrym przygotowaniu na podstawie swojej lepszej znajomości rynku, produktu i branży.

3. "Zależność funkcyjna" rozsądnej ceny transferowej i jej konsekwencje dla kształtowania podatków

- (1) W powyższych zasadach administracyjnych niemieckiej administracji finansowej w sprawie badania rozgraniczenia dochodów w przedsiębiorstwach powiązanych międzynarodowo podkreśla się wyraźnie - bardzo trafnie, że przy rozgraniczaniu dochodów należy każdorazowo brać pod uwagę funkcję jednostek powiązanych. Jeżeli np. polskie przedsiębiorstwo z uwagi na opracowane przez siebie produkty, swój szczególnie wykwalifikowany personel i swoją siłę finansową oraz wskutek przejęcia ryzyka przedsiębiorcy wniesie szczególnie wysoki wkład w osiągnięty wynik łączny, to będzie trzeba przyznać mu szczególnie wysoki udział w łącznym zysku, podczas gdy "ubogiej w funkcje" niemieckiej spółce-córce, która być może na rynku niemieckim głównie tylko "rozdziela" i dostarcza produkty centrali, należy przypisać zaledwie niewielki udział w zysku.

- (2) Wynikają stąd również następstwa dla **kształtowania podatków**:
Jeżeli z powodu wysokich podatków w Niemczech chce się w niemieckiej spółce-córce opodatkować tylko niewielki zysk, to trzeba ukształtować niemiecką spółkę-córkę w sposób "ubogi w funkcje" (np. mało personelu, mało wykwalifikowanego personelu itp., tak, aby w sposób sprawdzalny wszystkie istotne funkcje były wykonywane w Polsce).

ZWOLNIENIE OD ODPOWIEDZIALNOŚCI

Informacje zawarte w tych dokumentach roboczych mają charakter ogólny i nie stanowią doradztwa gospodarczego, podatkowego lub prawnego. Nie mogą i nie powinny one zastępować w szczególności kwalifikowanego indywidualnego doradztwa. W celu uzyskania bardziej szczegółowych informacji prosimy Państwa o zwrócenie się o poradę indywidualną.

Zebranie i zestawienie informacji zostało przeprowadzone z należyłą starannością. Jednakowoż nie możemy przejąć odpowiedzialności - z wszelkich powodów prawnych - za prawidłowość, aktualność i kompletność.

Treść tych dokumentów roboczych podlega niemieckiemu prawu autorskiemu. Kopiowanie, przetwarzanie, rozpowszechnianie i każdy rodzaj użycia poza granicami prawa autorskiego wymagają pisemnej zgody BM Partner GmbH. Pobieranie i kopiowanie tej strony jest dozwolone tylko do użytku prywatnego, niekomercyjnego.