

Zakład w rozumieniu umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania polskiego przedsiębiorstwa w Niemczech

Ustalenie zysku do opodatkowania zakładu w Niemczech

A. Uwagi ogólne

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

2. **Aspekty biznesowe i cywilnoprawne:** Jednolity "polski" podmiot prawny; brak ograniczenia odpowiedzialności dla centrali w Polsce
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
4. **Zyski osiągnięte przez zakład w D lub poniesione straty:** Opodatkowanie w D, zwolnienie w PL

B. 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) Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania PL-D). Zgodnie z art. 7 (2) zakładowi należy przypisać takie zyski, które mógłby on osiągnąć, gdyby wykonywał taką samą lub podobną działalność w takich samych lub podobnych warunkach jako samodzielne przedsiębiorstwo”. Jest to taka **Część** zysku z projektów ("Zyski z projektów"), które z uwagi na pełnione funkcje lub zakres usług należy przypisać zakładowi.

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**.

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 należytą 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.