

**Aktualne przepisy dotyczące rozgraniczenia zysków
pomiędzy jednostką dominującą w Polsce
a jej oddziałem w Niemczech
na podstawie cen rozliczeniowych**

Prof. dr Heinz Moll
Doradca podatkowy/doradca prawny

Prezentacja / wykład w dniu 20 marca 2015
Seminarium UNI-BUD
we Wrocławiu

1. Nowe zasady OECD w kwestii ustalania wysokości zysków oddziałów na bazie fikcyjnych cen rozliczeniowych

1.1 OECD (Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju) wydała **nowe zasady dotyczące rozgraniczenia wyniku finansowego przedsiębiorstwa macierzystego** danego przedsiębiorstwa w danym kraju (przykładowo w Polsce) od jego **oddziałów** zlokalizowanych w innym kraju (przykładowo w Niemczech).

Dotychczas dokonywano **ryczałtowego podziału** zysku całkowitego na przedsiębiorstwo macierzyste i oddział stosownie do **funkcji** pełnionych w ramach prowadzonej działalności gospodarczej przez z jednej strony przedsiębiorstwo macierzyste, a z drugiej strony przez dany oddział.

Celem nowego rodzaju rozgraniczenia wyniku finansowego jest analogiczne zastosowanie

▪ **zasad OECD dotyczących cen rozliczeniowych** dla wymiany świadczeń pomiędzy

- **przedsiębiorstwem macierzystym** w danym kraju
- i jego **filią kapitałową** w innym kraju

▪ także co do świadczeń pomiędzy

- **przedsiębiorstwem macierzystym** w danym kraju
- i jego **oddziałami** w innym kraju

stosownie do spełnianych przez nie każdorazowo funkcji.

Od zawsze istniała **międzynarodowa zgoda** co do tego, że w takim układzie – jaki z reguły panuje w Państwa firmie (przedsiębiorstwo macierzyste w Polsce – oddział w Niemczech) – całkowity wypracowany zysk, uzyskany z działalności w Niemczech, dzielony jest pomiędzy przedsiębiorstwem macierzystym z jednej strony i oddziałem zagranicznym z drugiej.

Ta międzynarodowa zgoda, która **obowiązywała i obowiązuje** nadal mówi, że **kryterium** rozgraniczenia wyniku finansowego stanowi **stosunek funkcji**, pełnionych przez przedsiębiorstwo główne z jednej strony oraz jego oddział zagraniczny z drugiej strony w ramach całokształtu prowadzonej działalności gospodarczej.

Ponieważ z reguły to **przedsiębiorstwo macierzyste** realizuje zasadnicze **ważniejsze** funkcje, to w większości przypadków także większa część zysku całkowitego przypisana zostaje do **jednostki dominującej**.

W tym **podstawowym systemie** nic się nie zmieniło.

Nowością jest, że zysk całkowity nie podlega już **ryczałtowemu podziałowi** na przedsiębiorstwo macierzyste i jego oddział, lecz dla **poszczególnych funkcji** **pełnionych** przez pracowników przedsiębiorstwa („**Funkcje personalne**”), czyli usług, które przedsiębiorstwo główne świadczy na rzecz oddziału i odwrotnie, należy każdorazowo ustalać **ceny transakcyjne**, na podstawie których dokonywane jest następnie rozgraniczenie wyniku finansowego.

W szczególności oznacza to, że na podstawie **analizy pełnionych funkcji i ponoszonego ryzyka prowadzonej przez oddział działalności gospodarczej**

1. należy ustalić znaczące **funkcje personalne** (funkcje pełnione przez pracowników), jakie należy przyporządkować do danego oddziału lub do pozostałych jednostek przedsiębiorstwa („przedsiębiorstwa macierzystego”) ,
2. do oddziału należy przyporządkować na podstawie znaczących funkcji personalnych, **aktywa** jak również **szanse i ryzyka**,
3. do oddziału należy przyporządkować na podstawie przydzielonych mu aktywów oraz przyporządkowanych szans i ryzyk, **proporcjonalny kapitał własny (kapitał dotacyjny)**
4. do oddziału należy przyporządkować **zobowiązania** oraz **rezerwy na zobowiązania**, o ile jest to konieczne w związku z przyporządkowanymi mu aktywami, szansami i ryzykami jak również kapitałem dotacyjnym ,
5. do oddziału należy przyporządkować **zdarzenia gospodarcze przedsiębiorstwa dotyczące niezależnych podmiotów obcych oraz podmiotów blisko powiązanych** w rozumieniu § 1 ust. 2 ustawy o opodatkowaniu przedsiębiorstw z kontaktami zagranicznymi oraz
6. należy określić „**przewidywane kontakty handlowe podlegające prawu zobowiązań** w rozumieniu § 1 ust. 4 pkt. 1 nr 2 ustawy o opodatkowaniu przedsiębiorstw z kontaktami zagranicznymi" (tj. relacje wewnątrz przedsiębiorstwa w ramach „działalności gospodarczej”), jakie utrzymuje oddział z pozostałą częścią przedsiębiorstwa.

- 1.2 Nowe zasady zostały już wprowadzone do prawa niemieckiego, w szczególności poprzez nowy przepis § 1 ust. 5 ustawy o opodatkowaniu przedsiębiorstw z kontaktami zagranicznymi („ustawa o opodatkowaniu transakcji międzynarodowych” (AStG)).

Wyjaśnienie

§ 1 ustawy AStG zawiera **przepisy weryfikujące wysokość przychodów** podatnika podlegającego opodatkowaniu w Niemczech, **z tytułu kontaktów handlowych z zagranicą z podmiotem blisko z nim powiązanym** (np. z jego zlokalizowaną zagranicą spółką), jeżeli przy określaniu przychodów stosowane były warunki, a zwłaszcza ceny transakcyjne, które nie mogłyby być zaakceptowane w przypadku tych samych transakcji, zawieranych pomiędzy **podmiotami obcymi**.

Brzmienie nowego przepisu § 1 ust. 5 ustawy AStG

" Ustępy 1, 3 i 4 (Wyjaśnienie: Weryfikacja wysokości przychodów podatnika z tytułu kontaktów handlowych z zagranicą z podmiotem blisko z nim powiązany) należy stosować odpowiednio, jeżeli zastosowane w transakcji handlowej, w rozumieniu ustępu 4 pkt. 1 poz. 2, następujące warunki, a w szczególności ceny transakcyjne,

- podział przychodów pomiędzy **przedsiębiorstwem krajowym** i jego oddziałem zagranicznym, lub
- przyjęcie wysokości przychodów **oddziału krajowego przedsiębiorstwa zagranicznego** za podstawę opodatkowania

nie odpowiadają zasadzie ustalania cen stosowanej w transakcjach pomiędzy podmiotami obcymi, a tym samym

- **krajowe przychody podatnika podlegającego ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu zostają zaniżone** lub
- **zagraniczne przychody podatnika podlegającego nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu zostają zawyżone.**

W celu zastosowania zasady ustalania cen w transakcjach pomiędzy podmiotami obcymi w oparciu o ceny rynkowe, należy potraktować **własny oddział** jako **samodzielne i niezależne przedsiębiorstwo**, chyba że przynależność oddziału do danego przedsiębiorstwa narzuca wymóg innego potraktowania.

Aby potraktować dany oddział jako samodzielne i niezależne przedsiębiorstwo, należy **w pierwszym rzędzie** przyporządkować mu:

1. funkcje przedsiębiorstwa, które są spełniane przez pracowników oddziału (funkcje personalne),
2. wartości majątku trwałego przedsiębiorstwa, których oddział potrzebuje do pełnienia przyporządkowanych mu funkcji,
3. szanse i ryzyka przedsiębiorstwa, które oddział przejmuje na podstawie wykonywanych funkcji i przyznanych aktywów, jak również
4. odpowiedni kapitał własny (kapitał dotacyjny)."

Na podstawie tego przyporządkowania **kolejnym krokiem** jest określenie

- **rodzaju stosunków handlowych** ("dealings") pomiędzy przedsiębiorstwem i jego oddziałem oraz
- ustalenie **cen transakcyjnych** stosowanych w ramach **zawieranych transakcji**.

1.3 **Niezmiennie obowiązuje zasada, że rozgraniczenie wyników finansowych**, uzyskanych przez polskie przedsiębiorstwo z tytułu jego transakcji z niemieckimi klientami („wynik finansowy realizacji zleceń”) musi zostać dokonane pomiędzy

- **polskim przedsiębiorstwem macierzystym z jednej strony a**
- **niemieckim oddziałem z drugiej strony**

stosownie do **funkcji** wypełnianych **z jednej strony przez przedsiębiorstwo macierzyste** zaś **z drugiej strony przez oddział („funkcje personalne”)** .

Oznacza to, że zastosowane ceny transakcyjne muszą w odpowiedni sposób odzwierciedlać te funkcje.

2. Przegląd nowych zasad OECD dotyczących ustalania wysokości zysku oddziałów przedsiębiorstw pod kątem ich REALIZACJI W PRAKTYCE

- 2.1 Niezmiennie obowiązuje zasada, że rozgraniczenie zysków („wynik finansowy realizacji zleceń”), uzyskanych przez polskie przedsiębiorstwo musi zostać dokonane pomiędzy polskim przedsiębiorstwem macierzystym z jednej strony a jego niemieckim oddziałem z drugiej strony stosownie do funkcji realizowanych przez pracowników**
- a) przedsiębiorstwa macierzystego z jednej strony oraz**
 - b) danego oddziału z drugiej strony**
- 2.2 Wykaz funkcji wypełnianych z reguły przez polskie przedsiębiorstwo macierzyste w celu osiągnięcia wyniku finansowego z realizacji zleceń zawieranych z niemieckimi klientami :**
- pozyskiwanie zleceń włącznie z opracowaniem stanowiącej podstawę technicznej koncepcji sprzedaży
 - prowadzenie negocjacji handlowych aż do chwili zawarcia umowy
 - kalkulacja wstępna oraz rozliczeniowa
 - kierowanie i pełnienie nadzoru nad realizacją zlecenia
 - oddanie do dyspozycji odpowiedniego personelu do realizacji zadań specjalnych

- planowanie i zarządzanie personelem
- szkolenie personelu pod kątem zatrudnienia w Niemczech np. w kwestiach bezpieczeństwa i higieny pracy
- dopełnienie wynikających z zatrudniania personelu w Niemczech obowiązków wobec urzędów niemieckich dotyczących m.in. zameldowania, wymeldowania, kontroli oraz podejmowanie odpowiednich działań w tym zakresie
- przejęcie wszelkiego ryzyka wynikającego z zatrudnienia personelu, jako pracodawca
- realizacja procedur upominawczych, regulowanie płatności etc.
- zabezpieczenie środków finansowych na rzecz finansowania procesów produkcyjnych
- przejęcie pełnego ryzyka przedsiębiorcy wynikającego z prowadzenia działalności przez oddziały włącznie z przejściem nieograniczonej odpowiedzialności za zobowiązania finansowe oddziałów.

- 2.3 **Od 1.1.2015: Rezygnacja** z dotychczas obowiązujących zasad **ryczałtowego podziału** zysków osiągniętych z transakcji z niemieckimi klientami, na rzecz stosunkowego podziału zysków pomiędzy przedsiębiorstwem macierzystym w Polsce i oddziałem w Niemczech każdorazowo stosownie do zakresu funkcji pełnionych przez przedsiębiorstwo macierzyste i oddział
- 2.4 **"Nowe" zasady OECD** ("Authorized OECD Approach, **"AOA"**) z **celem analogicznego zastosowania uregulowań OECD w zakresie cen rozliczeniowych** dla świadczeń realizowanych pomiędzy
- **przedsiębiorstwem macierzystym** w danym kraju i jego **filią kapitałową** w innym kraju
 - dotyczy to **również** świadczeń pomiędzy **przedsiębiorstwem macierzystym** w danym kraju i jego **oddziałem** w innym kraju, stosownie do wypełnianych przez nie każdorazowo funkcji

2.5 Odpowiednia nowelizacja art. 7 ust. 1 i 2 Konwencji modelowej OECD z 2010 roku

2.5.1 Art. 7 ust. 1 i 2 Konwencji modelowej z **2010 r.** (brzmienie)

- (1) Zyski przedsiębiorstw mających swoje siedziby w państwach, będących stronami umowy, mogą być opodatkowane tylko w tym państwie, chyba że przedsiębiorstwo prowadzi swoją działalność gospodarczą w innym państwie, będącym stroną umowy, za pośrednictwem zlokalizowanego tam **oddziału**. Jeżeli przedsiębiorstwo wykonuje swoją działalność w taki sposób, to zyski, których wypracowanie należy zgodnie z ust. 2 przypisać do oddziału, mogą zostać opodatkowane w innym państwie.
- (2) Przy zastosowaniu tego artykułu (jak również artykułów 23A i 23B) zyski, które należy przypisać do przychodów oddziału, wymienionego w ust. 1 w danym państwie będącym stroną umowy, są zyskami, które mógłby on osiągnąć, w szczególności w obrocie handlowym z innymi jednostkami przedsiębiorstwa głównego, którego jest oddziałem, gdyby wykonywał on taką samą lub podobną działalność gospodarczą w takim samym lub podobnych warunkach rynkowych, jako **samodzielne i niezależne przedsiębiorstwo**; należy przy tym uwzględnić, **w ramach działań, realizowanych przez przedsiębiorstwo za pośrednictwem oddziału i innych jednostek powiązanych przedsiębiorstwa, takie czynniki jak zakres realizowanych zadań, stopień wykorzystania aktywów oraz poziom ponoszonego ryzyka.**

2.5.2 Dla porównania:

Art. 7 ust. 1 i 2 **dotychczasowej** Konwencji modelowej (brzmienie)

- (1) Zyski przedsiębiorstw mających swoje siedziby w państwach będących stronami umowy mogą być opodatkowane tylko w tym państwie, chyba że przedsiębiorstwo prowadzi swoją działalność gospodarczą w innym państwie, będącym stroną umowy, za pośrednictwem zlokalizowanego tam oddziału. Jeżeli przedsiębiorstwo wykonuje swoją działalność w taki sposób, to zyski, mogą zostać opodatkowane w innym państwie, jednak tylko w takim zakresie, w jakim można je przypisać temu oddziałowi.
- (2) W przypadku, gdy przedsiębiorstwo prowadzi swoją działalność gospodarczą w innym państwie, będącym stroną umowy, za pośrednictwem zlokalizowanego tam oddziału, wówczas z zastrzeżeniem ustępu 3, danemu oddziałowi zostaną przypisane w każdym państwie, będącym stroną umowy, takie zyski, które mógłby on osiągnąć, gdyby wykonywał taką samą lub podobną działalność gospodarczą w takim samym lub podobnych warunkach rynkowych, jako samodzielne przedsiębiorstwo i gdyby był całkowicie niezależny w ramach obrotów z przedsiębiorstwem, którego oddział stanowi.

2.6 Implementacja AOA do niemieckiego prawa podatkowego poprzez ustawę o podatku rocznym z 2013 roku

Regulacje szczegółowe w rozporządzeniu o podziale zysków oddziałów przedsiębiorstw zagranicznych (BS-GAV) niemieckiego Ministerstwa Finansów na podstawie AOA (z uzasadnieniem i załącznikami 145 stron).

Regulacje dotyczące działalności budowlanej i montażowej zawarte są w §§ 30 – 34. Przepisy te odnoszą się jednakże wyłącznie do tzw. „**oddziałów jednego projektu**”, które tworzone są celem realizacji robót budowlano-montażowych w ramach jednego projektu (jednego kontraktu - zlecenia), a następnie ulegają likwidacji (patrz wskazówka 6.)

2.7 Według rozporządzenia o podziale zysków oddziałów przedsiębiorstw zagranicznych obowiązują obecnie następujące zasady:

- 2.7.1 Rezygnacja z dotychczas obowiązujących zasad ryczałtowego podziału zysków** , osiąganym z tytułu transakcji z niemieckimi klientami, pomiędzy **przedsiębiorstwo macierzyste w Polsce i oddział w Niemczech**, każdorazowo stosownie do zakresu funkcji pełnionych przez przedsiębiorstwo macierzyste i oddział.
- 2.7.2 "Nowe"** zasady podatkowego przypisania przychodów do danego oddziału na podstawie **analizy pełnionych funkcji i ponoszonego ryzyka** w odniesieniu do działalności gospodarczej oddziału w ramach działalności gospodarczej całego przedsiębiorstwa.
- 2.7.3** Na podstawie analizy pełnionych funkcji i ponoszonego ryzyka przeprowadzenie **analizy porównywalności** działalności gospodarczej danego oddziału , w celu ustalenia **cen rozliczeniowych** dla transakcji dokonywanych pomiędzy oddziałem i przedsiębiorstwem macierzystym, które odpowiadałyby zasadzie ustalania cen w oparciu o ceny rynkowe.

2.7.4 Na podstawie wyników analizy pełnionych funkcji i ponoszonego ryzyka w działalności oddziału

- Identyfikacja **funkcji personalnych** (funkcje pełnione przez pracowników), a w szczególności **znaczących** funkcji personalnych, przypisanych do danego oddziału lub do innych jednostek przedsiębiorstwa macierzystego
- Przyjmując za podstawę znaczące funkcje personalne przyporządkowanie oddziałowi **aktywów** oraz **szans i ryzyka**.
- Przyjmując za podstawę analizę przyporządkowanych aktywów oraz przypisanych szans i ryzyka przyznanie oddziałowi **kapitału dotacyjnego** (kapitał własny oddziału)
- Przypisanie oddziałowi **pozycji pasywów** (rezerw, zobowiązań) na podstawie przyporządkowanych aktywów , oceny szans i ryzyka , a także kapitału dotacyjnego
- Przypisanie oddziałowi **zdarzeń gospodarczych** dokonywanych przez przedsiębiorstwo z podmiotami obcymi oraz podmiotami blisko powiązanymi jak również
- Określenie zakresu **przewidywanych kontaktów handlowych podlegających prawu zobowiązań** (wewnętrzne kontakty handlowe w obrębie przedsiębiorstwa ("dealings")) realizowanych pomiędzy oddziałem z jednej strony a innymi jednostkami przedsiębiorstwa macierzystego.

2.8 Tym samym: dwuetapowe podejście do podziału zysków oddziału

Etap 1:

- W ramach **analizy pełnionych funkcji i ponoszonego ryzyka** oddziałowi przypisywane zostają znaczące **funkcje personalne, aktywa oraz szanse i ryzyko** jak również
- ustalony zostaje **kapitał dotacyjny** oraz **inne pasywa** oddziału.
- Ponadto celem pierwszego etapu jest identyfikacja tzw. "**przewidywanych kontaktów handlowych podlegających prawu zobowiązań**" (**dealings**) realizowanych pomiędzy oddziałem a innymi jednostkami przedsiębiorstwa.

Etap 2:

Na drugim etapie ustalane są **ceny transakcyjne**, takie jak stosowane standardowo w transakcjach z podmiotami obcymi dla tzw. "dealings" (świadczenia i świadczenia wzajemne w ramach działalności), w tym przypadku dla transakcji wewnętrznych, dokonywanych pomiędzy przedsiębiorstwem macierzystym i oddziałem. Prowadzą one po stronie oddziału do powstawania fikcyjnych przychodów i kosztów uzyskania przychodu z działalności gospodarczej, a tym samym do adekwatnego **wyniku działalności** oddziału.

3. **Podejście praktyczne** do sposobu ustalania zysku oddziału według nowych zasad

3.1 Opis przedsiębiorstwa macierzystego i oddziału w oparciu o pełnione przez nie funkcje jako **przedsiębiorstw fikcyjnie samodzielnych i niezależnych**("functionally separate entities")

Patrz także załączone zestawienia poglądowe (2 alternatywy):
Typowe przypisanie funkcji do przedsiębiorstwa macierzystego z jednej strony oraz do oddziału z drugiej strony i (próba) oceny wagi tych funkcji.

Typowe przypisanie funkcji do przedsiębiorstwa macierzystego z jednej strony oraz do oddziału z drugiej strony (ocena wagi: alternatywa 1)

Nr	Funkcje	Znaczenie/ waga	Przypisanie do	
			przedsiębiorstwa macierzystego	oddziału
1	Decyzje, dotyczące ogólnej strategii firmy, przejęcie ogólnego zarządzania przedsiębiorstwem oraz przejęcie całego ryzyka prowadzonej przez przedsiębiorstwo działalności	3	3	0
2	Pozyskiwanie zleceń, włącznie z opracowaniem leżącej u podstaw technicznej koncepcji sprzedaży	3	3	0
3	Prowadzenie negocjacji handlowych i zawieranie umów	2	2	0
4	Kalkulacja budżetu i controlling realizacji zlecenia	1	1	0
5	Przeprowadzenie prac w miejscu realizacji zlecenia	3	0	3
6	Nadzorowanie procesu realizacji zlecenia, bieżąca kontrola jakości	1	0	1
7	Bieżąca kontrola realizacji świadczeń umownych, obsługa reklamacji	2	0	2
8	Fakturowanie, postępowanie upominawcze dot. zaległości płatniczych, obsługa płatności itd.	1	1	0
9	Oddanie do dyspozycji odpowiedniego personelu do realizacji zadań specjalnych	2	2	0
10	Bieżące zarządzanie personelem	1	0	1
11	Przejęcie ryzyka wynikającego dla pracodawcy z faktu zatrudniania personelu	2	2	0

Kontynuacja na kolejnej stronie

Nr	Funkcje	Znaczenie/ waga	Przypisanie do	
			przedsiębiorstwa macierzystego	oddziału
12	Zakupy, obsługa magazynowa, wydawanie i naprawa odzieży roboczej oraz narzędzi pracy	1	1	0
13	Szkolenie pracowników w zakresie realizacji zleceń w Niemczech, na przykład w zakresie BHP	1	1	0
14	Dopełnianie obowiązków związanych z zatrudnieniem personelu w Niemczech wobec urzędów niemieckich, dotyczących m. in. zameldowania, wymeldowania, kontroli oraz podejmowanie odpowiednich działań w tym zakresie	1	0	1
15	Naliczanie i odprowadzanie składek na ubezpieczenia i inne świadczenia społeczne.	1	1	0
16	Zapewnienie środków transportu, w tym zakup, leasing, finansowanie i bieżące serwisowanie pojazdów	1	1	0
17	Sprawdzanie i przygotowywanie dokumentów do księgowania operacji oddziałach	1	1	0
18	Zabezpieczenie środków finansowych na finansowanie procesów produkcyjnych	2	2	0
19	Przejęcie pełnego ryzyka przedsiębiorstwa, wynikającego z działalności gospodarczej, włącznie z przejęciem nieograniczonej odpowiedzialności za zobowiązania finansowe oddziałów	3	3	0
Ogółem	Suma punktów	32	24	8
Wynik w %		100%	75%	25%

Typowe przypisanie funkcji do przedsiębiorstwa macierzystego z jednej strony oraz do oddziału z drugiej strony (ważenie/ocena wagi: alternatywa 2)

Nr	Funkcje	Znaczenie/ waga	Przypisanie do	
			przedsiębiorstwa macierzystego	oddziału
1	Decyzje, dotyczące ogólnej strategii firmy, przejęcie ogólnego zarządzania przedsiębiorstwem oraz przejęcie całego ryzyka prowadzonej przez przedsiębiorstwo działalności	10	10	0
2	Pozyskiwanie zleceń, włącznie z opracowaniem leżącej u podstaw technicznej koncepcji sprzedaży	5	5	0
3	Prowadzenie negocjacji handlowych i zawieranie umów	3	3	0
4	Kalkulacja budżetu i controlling realizacji zlecenia	1	1	0
5	Przeprowadzenie prac w miejscu realizacji zlecenia	3	0	3
6	Nadzorowanie procesu realizacji zlecenia, bieżąca kontrola jakości	1	0	1
7	Bieżąca kontrola realizacji świadczeń umownych, obsługa reklamacji	1	0	1
8	Fakturowanie, postępowanie upominawcze dot. zaległości płatniczych, obsługa płatności itd.	1	1	0
9	Oddanie do dyspozycji odpowiedniego personelu do realizacji zadań specjalnych	4	4	0
10	Bieżące zarządzanie personelem	1	0	1
11	Przejęcie ryzyka wynikającego dla pracodawcy z faktu zatrudniania personelu	5	5	0

Kontynuacja na kolejnej stronie

Nr	Funkcje	Znaczenie/ waga	Przypisanie do	
			przedsiębiorstwa macierzystego	oddziału
12	Zakupy, obsługa magazynowa, wydawanie i naprawa odzieży roboczej oraz narzędzi pracy	1	1	0
13	Szkolenie pracowników w zakresie realizacji zleceń w Niemczech, na przykład w zakresie BHP	2	2	0
14	Dopełnianie obowiązków związanych z zatrudnieniem personelu w Niemczech wobec urzędów niemieckich, dotyczących m. in. zameldowania, wymeldowania, kontroli oraz podejmowanie odpowiednich działań w tym zakresie	1	0	1
15	Naliczanie i odprowadzanie składek na ubezpieczenia i inne świadczenia społeczne	1	1	0
16	Zapewnienie środków transportu, w tym zakup, leasing, finansowanie i bieżące serwisowanie pojazdów	1	1	0
17	Sprawdzanie i przygotowywanie dokumentów do księgowania operacji w oddziałach	1	1	0
18	Zabezpieczenie środków finansowych na finansowanie procesów produkcyjnych	3	3	0
19	Przejęcie pełnego ryzyka przedsiębiorstwa, wynikającego z działalności gospodarczej, włącznie z przejęciem nieograniczonej odpowiedzialności za zobowiązania finansowe oddziałów	5	5	0
Ogółem Wynik w %	Suma punktów	50	43	7
		100%	86%	14%

- 3.2 **Adekwatne do pełnionej funkcji** przyporządkowanie kosztów, z jednej strony do przedsiębiorstwa macierzystego, z drugiej strony do oddziału
- 3.3 Na tej podstawie opracowanie adekwatnych do pełnionych funkcji **cen transakcyjnych**, odzwierciedlających trafnie funkcje („funkcje personalne”) pełnione przez przedsiębiorstwo macierzyste i przez oddział. Przy tym nie należy początkowo wchodzić zbyt w szczegóły – to znaczy raczej zaleca się określenie cen transakcyjnych jako bardziej „globalnych” dla jakiegoś konkretnego zespołu pełnionych funkcji, tak aby w kolejnych latach, po nabyciu większego doświadczenia, łatwiej było dokonać przystosowań do ewentualnych zmian.

Zatem: Należy unikać nadmiernie, niepotrzebnie uszczegółowionych ustaleń na przyszłe lata.

W pierwszych latach niemieckie organy podatkowe nie będą zapewne stawiać nadmiernych wymagań wobec nowego systemu cen transferowych.

Z pewnością będą się kierować „wynikiem” i prawdopodobnie będzie on dla nich zadowalający, jeśli przy podziale proporcjonalny zysk niemieckiego oddziału w „całkowitym zysku przedsiębiorstwa” będzie kształtował się na podobnym poziomie jak w latach poprzednich.

4. Wskazówka odnośnie unikania nieporozumień dotyczących przepisów w sekcji 4 rozporządzenia o podziale zysków oddziałów przedsiębiorstw zagranicznych (szczegółowe przepisy dotyczące oddziałów budowlano-montażowych §§ 30 – 34)

Zgodnie z § 32 ust. 1 udział oddziału budowlano-montażowego w realizacji prac budowlano-montażowych na rzecz przedsiębiorstwa macierzystego, przyjętych do realizacji na podstawie zawartej umowy budowlano-montażowej, może zostać podważony jako akceptowalny kontakt handlowy podlegający prawu zobowiązań, który należy traktować jako usługę oddziału świadczoną na rzecz przedsiębiorstwa macierzystego, jeżeli cena transakcyjna za tą usługę jest „z reguły określana przy zastosowaniu metody ustalania cen transakcyjnych w oparciu o koszty”. Do kosztów oddziału budowlano-montażowego, jakie należy uwzględnić przy zastosowaniu tej metody, należą zwłaszcza także wszystkie konieczne koszty osobowe, powstające bezpośrednio w związku z realizacją funkcji personalnych w oddziale budowlano-montażowym."

Zgodnie z tą metodą nie przewidziano tu **podziału zysku całkowitego** przedsiębiorstwa osiągniętego z tytułu zrealizowanych prac budowlano-montażowych na przedsiębiorstwo macierzyste i oddział, lecz wynagrodzenie dla oddziału na podstawie metody rozsądnej marży („koszt plus”)

W związku z tym należy zauważyć, że przepis ten obowiązuje zgodnie z § 30 rozporządzenia o podziale zysków oddziałów zagranicznych przedsiębiorstw [skrót niemiecki: BS-GAV] wyłącznie dla **oddziałów budowlano-montażowych** i jedynie dla „**oddziałów jednego projektu**” , które dokonują realizacji robót budowlano-montażowych dla **jednego** projektu lub **jednego** kontraktu, a następnie po zakończeniu realizacji robót budowlano-montażowych dla **tego** projektu ulegają likwidacji.

Jednak tego typu „oddziały jednego projektu” stanowią raczej wyjątek, jeśli chodzi o polskie przedsiębiorstwa prowadzące działalność w Niemczech.

Zgodnie z naszym rozeznaniem oddziały polskich przedsiębiorstw w Niemczech często nie są ukierunkowane na realizację robót budowlano-montażowych i często też stworzone zostały z myślą o prowadzeniu stałej działalności. Przykładowo istnieją w Niemczech centralne siedziby oddziałów, koordynujące działania w ramach różnych rodzajów działalności gospodarczej w Niemczech. Ponadto terminy wykonania poszczególnych działań w Niemczech często pokrywają się w czasie itd.

We wszystkich **takich** przypadkach znajdują zastosowanie **ogólne zasady** rozporządzenia o podziale zysków oddziałów zagranicznych przedsiębiorstw, według których całkowity zysk przedsiębiorstwa z działalności gospodarczej w Niemczech należy podzielić na podstawie adekwatnych cen transakcyjnych pomiędzy przedsiębiorstwo macierzyste i oddział według zasady przyczynowości (tj. proporcjonalnie do funkcji personalnych pełnionych przez przedsiębiorstwo macierzyste z jednej strony i oddział z drugiej strony).

5. Dalsze wskazówki zawarte w ww. rozporządzeniu BS-GAV, istotne pod względem praktyki postępowania

- Zgodnie z przepisami rozporządzenia BS-GAV zawarta z klientem umowa jest przypisywana z reguły do przedsiębiorstwa macierzystego.
- Ponadto należy podkreślić, że oddział pełni **zazwyczaj w stosunku do przedsiębiorstwa macierzystego jedynie rolę wspierającą, podrzędną. Przedsiębiorstwo macierzyste pełni funkcje centralne**, a co za tym idzie posiada także **kluczowe znaczenie**.
- Udział oddziału w realizacji umowy budowlanej lub montażowej traktowany jest jako **usługa świadczona na rzecz przedsiębiorstwa macierzystego**, która co do zasady powinna zostać rozliczona metodą ustalania **cen transakcyjnych w oparciu o koszty**. Podstawę ustalania tych cen powinny stanowić przede wszystkim **wszelkie niezbędne koszty osobowe** oddziału.

6. Zalecenia dotyczące **praktyki postępowania** polskich przedsiębiorstw w **okresie przestawiania się na nowy system**

- 6.1 Dokładna analiza i przedstawienie funkcji pełnionych w ramach prowadzenia działalności gospodarczej każdorazowo przez przedsiębiorstwo macierzyste i oddział.
- 6.2 Jeżeli Wasze przedsiębiorstwo nie dokonało dotychczas **żadnego** podziału zysków z działalności gospodarczej w Niemczech pomiędzy przedsiębiorstwo macierzyste w Polsce i oddział w Niemczech, lecz cały zysku wypracowany z tytułu transakcji z niemieckim klientem został opodatkowany w Niemczech, **to byłoby to nieprawidłowe postępowanie, które może doprowadzić dla Państwa do znacznych strat w postaci nadpłaconych bądź niepotrzebnie opłaconych dodatkowych podatków w Niemczech!**

Ponadto – również w sposób nieprawidłowy – w Polsce nie zostałyby opodatkowane proporcjonalne zyski Waszego przedsiębiorstwa z tytułu działalności w Niemczech.

Dlatego też należy zasadniczo – po dogłębnej analizie i dyskusji z niemieckim doradcą podatkowym (posiadającym znajomość zagadnienia i odpowiednie doświadczenie) oraz oczywiście także **w ścisłej współpracy i uzgodnieniu z polskim doradcą, z którego usług korzysta Wasze przedsiębiorstwo** - złożyć wniosek zgodnie z dotychczas obowiązującymi przepisami o bardziej lub mniej „ryczałtowy” **podział zysku z kilku lat poprzednich.**

**Przykłady
ustalenia proporcjonalnego zysku
oddziału odpowiednio do pełnionych
przez niego funkcji**

PRZYKŁAD 1

Znaczące funkcje przedsiębiorstwa macierzystego w Polsce i jego oddziału w Niemczech w ramach wykonywania działalności na rzecz klientów niemieckich oraz ustalenie zysku proporcjonalnego przypadającego odpowiednio do pełnionych funkcji na przedsiębiorstwo macierzyste z jednej strony i oddział z drugiej strony

Znaczące funkcje przedsiębiorstwa macierzystego	Wielkości roku obrotowego z działalności na rzecz klientów w Niemczech tys. euro	Odpowiadający pełnionym funkcjom proporcjonalny zysk dla przedsiębiorstwa macierzystego przed podatkiem od zysku %	tys. euro
Pozyskiwanie zleceń i prowadzenie negocjacji przy zawieraniu umów z klientami jak również kontaktowanie się i wymiana informacji z klientami na bieżąco	Przychody ze sprzedaży	5.000	1,5 75
Pozyskiwanie i dostarczanie personelu, ponoszenie ryzyka wynikającego z faktu zatrudniania personelu	Koszty osobowe	3.400	1,1 37
Zabezpieczenie środków finansowych i ponoszenie ogólnego ryzyka związanego z działalnością przedsiębiorstwa	Suma wszystkich pozostałych kosztów z potrąceniem pozostałych przychodów operacyjnych	1.400	3,4 48
Zysk netto roku obrotowego całego przedsiębiorstwa z wykonywania działalności na rzecz klientów niemieckich i zysk proporcjonalny przedsiębiorstwa macierzystego (zyskowność sprzedaży dla całego przedsiębiorstwa 4%)		200 (100%)	160 (80%)
Odpowiadający pełnionym funkcjom proporcjonalny zysk dla oddziału przed podatkiem od zysku			40
			1,2% kosztów osobowych 20,0% zysku netto roku obrotowego przed podatkiem
Oddział spełnia jedynie funkcje o drugorzędnym znaczeniu			
- Dopełnianie obowiązków wobec urzędów niemieckich związanych z zatrudnianiem personelu w Niemczech, dotyczących zameldowania, wymeldowania i kontroli			
- Bieżące zarządzanie personelem w miejscu działalności oddziału			
- Wykonywanie i nadzorowanie prac w miejscu działalności oddziału			

PRZYKŁAD 2

Znaczące funkcje przedsiębiorstwa macierzystego w Polsce i jego oddziału w Niemczech w ramach wykonywania działalności na rzecz klientów niemieckich oraz ustalenie zysku proporcjonalnego przypadającego odpowiednio do pełnionych funkcji na przedsiębiorstwo macierzyste z jednej strony i oddział z drugiej strony

Znaczące funkcje przedsiębiorstwa macierzystego	Wielkości roku obrotowego z działalności na rzecz klientów w Niemczech tys. euro	Odpowiadający pełnionym funkcjom proporcjonalny zysk dla przedsiębiorstwa macierzystego przed podatkiem od zysku %	tys. euro	
Pozyskiwanie zleceń i prowadzenie negocjacji przy zawieraniu umów z klientami jak również kontaktowanie się i wymiana informacji z klientami na bieżąco	Przychody ze sprzedaży	6.000	12,5	750
Pozyskiwanie i dostarczanie personelu, ponoszenie ryzyka wynikającego z faktu zatrudnienia personelu	Koszty osobowe	3.500	1,7	60
Zabezpieczenie środków finansowych i ponoszenie ogólnego ryzyka związanego z działalnością przedsiębiorstwa	Suma wszystkich pozostałych kosztów z potrąceniem pozostałych przychodów operacyjnych	1.500	3,4	51
Zysk netto roku obrotowego całego przedsiębiorstwa z wykonywania działalności na rzecz klientów niemieckich i zysk proporcjonalny przedsiębiorstwa macierzystego (zyskowność sprzedaży dla całego przedsiębiorstwa 16,7 %)		1.000 (100%)		861 (86%)
Odpowiadający pełnionym funkcjom proporcjonalny zysk dla oddziału przed podatkiem od zysku				139
				4% kosztów osobowych 13,9% zysku netto roku obrotowego przed podatkiem

Oddział spełnia jedynie funkcje o drugorzędym znaczeniu

- Dopełnianie obowiązków wobec urzędów niemieckich związanych z zatrudnianiem personelu w Niemczech, dotyczących zameldowania, wymeldowania i kontroli
- Bieżące zarządzanie personelem w miejscu działalności oddziału
- Wykonywanie i nadzorowanie prac w miejscu działalności oddziału

PRZYKŁAD 3

Znaczące funkcje przedsiębiorstwa macierzystego w Polsce i jego oddziału w Niemczech w ramach wykonywania działalności na rzecz klientów niemieckich oraz ustalenie zysku proporcjonalnego przypadającego odpowiednio do pełnionych funkcji na przedsiębiorstwo macierzyste z jednej strony i oddział z drugiej strony

Znaczące funkcje przedsiębiorstwa macierzystego	Wielkości roku obrotowego z działalności na rzecz klientów w Niemczech tys. euro	Odpowiadający pełnionym funkcjom proporcjonalny zysk dla przedsiębiorstwa macierzystego przed podatkiem od zysku %	tys. euro
Pozyskiwanie zleceń i prowadzenie negocjacji przy zawieraniu umów z klientami jak również kontaktowanie się i wymiana informacji z klientami na bieżąco	Przychody ze sprzedaży	9.000	11,0 990
Pozyskiwanie i dostarczanie personelu, ponoszenie ryzyka wynikającego z faktu zatrudniania personelu	Koszty osobowe	5.400	1,7 92
Zabezpieczenie środków finansowych i ponoszenie ogólnego ryzyka związanego z działalnością przedsiębiorstwa	Suma wszystkich pozostałych kosztów z potrąceniem pozostałych przychodów operacyjnych	2.300	3,4 78
Zysk netto roku obrotowego całego przedsiębiorstwa z wykonywania działalności na rzecz klientów niemieckich i zysk proporcjonalny przedsiębiorstwa macierzystego (zyskowność sprzedaży dla całego przedsiębiorstwa 14,4 %)		1.300 (100%)	1.160 (89,2%)
Odpowiadający pełnionym funkcjom proporcjonalny zysk dla oddziału przed podatkiem od zysku			140 2,6% kosztów osobowych 10,8% zysku netto roku obrotowego przed podatkiem

Oddział spełnia jedynie funkcje o drugorzędym znaczeniu

- Dopełnianie obowiązków wobec urzędów niemieckich związanych z zatrudnianiem personelu w Niemczech, dotyczących zameldowania, wymeldowania i kontroli
- Bieżące zarządzanie personelem w miejscu działalności oddziału
- Wykonywanie i nadzorowanie prac w miejscu działalności oddziału

PRZYKŁAD 4

Znaczące funkcje przedsiębiorstwa macierzystego w Polsce i jego oddziału w Niemczech w ramach wykonywania działalności na rzecz klientów niemieckich oraz ustalenie zysku proporcjonalnego przypadającego odpowiednio do pełnionych funkcji na przedsiębiorstwo macierzyste z jednej strony i oddział z drugiej strony

Znaczące funkcje przedsiębiorstwa macierzystego	Wielkości roku obrotowego z działalności na rzecz klientów w Niemczech tys. euro	Odpowiadający pełnionym funkcjom proporcjonalny zysk dla przedsiębiorstwa macierzystego przed podatkiem od zysku %	tys. euro
Pozyskiwanie zleceń i prowadzenie negocjacji przy zawieraniu umów z klientami jak również kontaktowanie się i wymiana informacji z klientami na bieżąco	Przychody ze sprzedaży	1.800	9,0 162
Pozyskiwanie i dostarczanie personelu, ponoszenie ryzyka wynikającego z faktu zatrudniania personelu	Koszty osobowe	1.000	2,0 20
Zabezpieczenie środków finansowych i ponoszenie ogólnego ryzyka związanego z działalnością przedsiębiorstwa	Suma wszystkich pozostałych kosztów z potrąceniem pozostałych przychodów operacyjnych	550	4,0 22
Zysk netto roku obrotowego całego przedsiębiorstwa z wykonywania działalności na rzecz klientów niemieckich i zysk proporcjonalny przedsiębiorstwa macierzystego (zyskowność sprzedaży dla całego przedsiębiorstwa 13,9%)		250 (100%)	204 (81,6%)
Odpowiadający pełnionym funkcjom proporcjonalny zysk dla oddziału przed podatkiem od zysku			46 4,6% kosztów osobowych 18,4% zysku netto roku obrotowego przed podatkiem
Oddział spełnia jedynie funkcje o drugorzędnym znaczeniu			
- Dopełnianie obowiązków wobec urzędów niemieckich związanych z zatrudnianiem personelu w Niemczech, dotyczących zameldowania, wymeldowania i kontroli			
- Bieżące zarządzanie personelem w miejscu działalności oddziału			
- Wykonywanie i nadzorowanie prac w miejscu działalności oddziału			

BM Partner Revision GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

(Spółka audytorska)

BM Partner GmbH Steuerberatungsgesellschaft

(Spółka doradztwa podatkowego)

Kanzlerstr. 8
40472 Düsseldorf
mail@bmpartner.de

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

ZWOLNIENIE OD ODPOWIEDZIALNOŚCI CYWILNEJ

Informacje zawarte w niniejszych dokumentach roboczych mają charakter ogólny i nie stanowią formy doradztwa w zakresie ekonomiki przedsiębiorstw, doradztwa podatkowego lub prawnego. W szczególności nie mogą one i nie powinny zastępować wykwalifikowanego, indywidualnego poradnictwa w tych zakresach. W celu uzyskania dalszych informacji zachęcamy do skorzystania z indywidualnej porady.

Zgromadzenie i opracowanie powyższych informacji zostało dokonane z zachowaniem należytej staranności. Niemniej jednak nie przejmujemy żadnej odpowiedzialności - bez względu na podstawę prawną – za prawidłowość, aktualność i kompletność tych informacji.

Treść powyższych dokumentów roboczych podlega niemieckiemu prawu autorskiemu. Powielanie, modyfikacja, rozpowszechnianie i każdego rodzaju wykorzystanie , wykraczające poza granice praw autorskich, wymagają pisemnej zgody spółki BM Partner GmbH. Pliki do pobierania oraz kopie niniejszej strony zostały udostępnione wyłącznie do użytku osobistego, nie zaś użytku komercyjnego.