

**Nowe przepisy dla ustalania zysków zakładów polskich przedsiębiorstw w Niemczech na bazie fikcyjnych cen transferowych**

**(Projekt "Rozporządzenia o podziale zysków zakładów" niemieckiej administracji skarbowej zgodnie z nowymi uregulowaniami OECD)**

**Prof. dr Heinz Moll**  
**Doradca podatkowy / radca prawny**

Wykład w dniu 6 czerwca 2014 r.  
Seminarium UNI-BUD  
w Sopocie

## Nowe przepisy dla ustalania zysków zakładów polskich przedsiębiorstw w Niemczech na bazie fikcyjnych cen transferowych

1. OECD wydała **nowe zasady** dla **rozgraniczenia wyniku** pomiędzy **główną siedzibą firmy** przedsiębiorstwa w jednym kraju i jego **zakład** w innym kraju.

Celem jest analogiczne zastosowanie **zasad OECD w kwestii cen transferowych** dla wymiany świadczeń pomiędzy **przedsiębiorstwem macierzystym** w jednym kraju i jego **córką - spółką kapitałową** w innym kraju na świadczenia pomiędzy **główną siedzibą firmy** w jednym kraju i jego **zakładem** w tym innym kraju stosownie do ich każdorazowych funkcji.

2. Nowe zasady mają zostać – z oddziaływaniem od 2013 r. (?) – wdrożone do prawa niemieckiego.
3. **Niezmiennie** obowiązuje, iż **podział zysków** osiągniętych przez polskie przedsiębiorstwo z transakcji z niemieckimi klientami ("wyniki ze zleceń") na **polską główną siedzibę firmy z jednej strony** i **niemiecki zakład z drugiej strony** musi zostać dokonany stosownie do **funkcji** spełnianych każdorazowo przez **główną siedzibę firmy z jednej strony** i przez **zakład z drugiej strony**.

4. **Najczęściej spełniane funkcje przez polską główną siedzibę firmy** w celu osiągnięcia wyników ze zleceń z niemieckimi klientami:

- Akwizycja zleceń włącznie z rozwojem stanowiącej podstawę koncepcji technologicznej
- Negocjacje umowne aż do zawarcia umowy
- Kalkulacja wstępna i dodatkowa
- Sterowanie zleceniem i jego nadzór
- Udostępnienie właściwego personelu do odpowiednich zadań specjalnych
- Planowanie zastosowania personelu
- Szkolenie personelu w zakresie obejmującym pracę w Niemczech, np. w odniesieniu do bezpieczeństwa pracy
- Spełnienie zachodzących poprzez zatrudnienie personelu w Niemczech obowiązków zgłaszania, wymeldowania i kontroli wobec niemieckich organów i stosowne negocjacje
- Przejęcia ryzyka pracodawcy wynikającego z zastosowania personelu

- Gromadzenie, weryfikacja i przygotowanie dowodów/dokumentów dla księgowości zakładu
- Monity, realizacja płatności etc.
- Zapewnienie środków finansowych w celu finansowania procesów produkcyjnych
- Przejęcie całości ryzyka przedsiębiorstwa związanego z działalnością zakładu łącznie z przejęciem nieograniczonej odpowiedzialności cywilnej za zaciągane przez zakład zobowiązania

W tej kwestii także wskazówka odnośnie przedstawienia w tabeli na stronach 9 i 10.

## 5. Teraz według Rozporządzenia o podziale zysków zakładów:

- **Zaniechanie obowiązujących dotychczas zasad ryczałtowego podziału zysków osiągniętych z transakcji z niemieckimi klientami na **główną siedzibę firmy w Polsce a zakład w Niemczech** stosownie do każdorazowo realizowanych funkcji przez główną siedzibę firmy i zakład oraz**
- **„nowe” zasady OECD ("Authorized OECD Approach, "AOA") przy analogicznym zastosowaniu**

Obowiązujących do tej pory dla usług świadczonych pomiędzy **przedsiębiorstwem macierzystym** w jednym kraju i jego **córką - spółką kapitałową** w tym innym kraju **zasad cen transferowych OECD**

Także na usługi świadczone pomiędzy **główną siedzibą firmy** (tu: w Polsce) i jego **zakładem** (tu: w Niemczech) **stosownie do ich każdorazowych funkcji**

## Dwuetapowy sposób postępowania przy podziale zysków zakładów:

### 1. etap:

- W ramach **analizy funkcji i ryzyka**, zakładowi przydzielane są funkcje osobowe, składniki majątkowe oraz szanse i ryzyka, ponadto
- ustalany jest kapitał dotacyjny oraz pozostałe pasywa zakładu.
- poza tym, najważniejszym punktem 1. stopnia jest identyfikacja tzw. "przypuszczalnych stosunków zobowiązaniowych" (dealings) pomiędzy zakładem a pozostałym przedsiębiorstwem.

### 2. etap:

W drugim etapie są ustalane ceny transferowe tzw. "dealings" pomiędzy główną siedzibą firmy a pozostałym przedsiębiorstwem. One prowadzą do fikcyjnych dochodów i rozchodów w zakładzie.

6. Odpowiednia nowa wersja art. Art. 7 ust. 1 i 2 umowy wzorcowej OECD z roku 2010

a.) Art. 7 ust. 1 i 2 umowy wzorcowej **2010**

- (1) Zyski przedsiębiorstwa Umawiającego się Państwa podlegają opodatkowaniu tylko w tym Państwie, chyba że przedsiębiorstwo prowadzi działalność gospodarczą w drugim Umawiającym się Państwie poprzez położony tam **zakład**. Jeżeli przedsiębiorstwo wykonuje działalność w ten sposób, to zyski przedsiębiorstwa, które można przyporządkować do zakładu zgodnie z ustępem 2 mogą być opodatkowane w drugim Państwie.
  
- (2) Przy zastosowaniu tego artykułu oraz artykułów 23A, 23B należy uwzględnić zyski, które należy przyporządkować do wymienionego w ustępie 1 zakładu w każdym Umawiającym się Państwie, zyski, które ten zakład mógł osiągnąć, w szczególności w obrocie z innymi częściami tego przedsiębiorstwa, którego jest zakładem, jeśli **zakład jako samodzielne i niezależne przedsiębiorstwo** prowadziłyby taką samą lub podobną działalność na takich samych lub podobnych warunkach; **przy tym należy uwzględnić pełnione przez przedsiębiorstwo, przez zakład i inne części przedsiębiorstwa funkcje, wykorzystane dobra gospodarcze i przejęte ryzyko.**

b.) Art. 7 ust. 1 i 2 **dotychczasowej** umowy wzorcowej

- (1) Zyski przedsiębiorstwa Umawiającego się Państwa podlegają opodatkowaniu tylko w tym Państwie, chyba że przedsiębiorstwo prowadzi działalność gospodarczą w drugim Umawiającym się Państwie poprzez położony tam zakład. Jeżeli przedsiębiorstwo wykonuje działalność w ten sposób, to zyski przedsiębiorstwa mogą być opodatkowane w drugim Państwie, jednak tylko w takiej mierze, w jakiej mogą być przypisane temu zakładowi.
- (2) Jeżeli przedsiębiorstwo Umawiającego się Państwa wykonuje działalność w drugim Umawiającym się Państwie poprzez położony tam zakład, to, z zastrzeżeniem postanowień ustępu 3 niniejszego artykułu, w każdym Umawiającym się Państwie należy przypisać temu zakładowi 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.



8. Uregulowanie szczegółów w projekcie **Rozporządzenia w sprawie podziału zysków sporządzonego przez** niemieckie Ministerstwo Finansów na bazie AOA (41 paragrafów na około 85 stronach!)
  
9. **Postępowanie w praktyce** z zakresie ustalania zysków osiągniętych przez zakłady zgodnie z AOA
  - a) Opis głównej siedziby firmy oraz zakładu na podstawie funkcji realizowanych przez te jednostki jako **fikcyjnie samodzielne i niezależne przedsiębiorstwa ("functionally separate entities")**

Odnośnie powyższego wskazówka na następujące przedstawienie w formie tabeli:

**Typowe przyporządkowanie funkcji przedsiębiorstwa do firmy macierzystej z jednej strony  
i zakładu z drugiej strony (dotychczas)**

Nr.	Funkcje	Znaczenie / Ocena	Przyporządkowanie	
			Firma macierzysta	Zakład
1	Decyzje w sprawach ogólnej strategii przedsiębiorstwa, przejęcia całości zarządzana przedsiębiorstwem i przejęcia całości ryzyka przedsiębiorstwa	3	3	0
2	Akwizycja kontraktów łącznie z rozwojem stanowiącej ich podstawę koncepcji technologicznej	3	3	0
3	Negocjacje kontraktowe oraz zawieranie umów	2	2	0
4	Budżet placu budowy i kontrola realizacji kontraktu	1	1	0
5	Prowadzenie prac na miejscu	3	0	3
6	Monitorowanie realizacji zamówienia, bieżąca kontrola jakości	1	0	1
7	Bieżąca kontrola świadczeń kontraktowych, opracowywanie reklamacji	2	0	2
8	Fakturowanie, monit, realizacja płatności etc.	1	1	0
9	Zapewnienie odpowiedniego personelu do realizacji zadań specjalnych	2	2	0
10	Bieżące planowanie zapotrzebowania na personel	1	0	1
11	Przejęcie ryzyka pracodawcy wynikającego z pracy personelu	2	2	0

Ciąg dalszy na następnej stronie

12	Zakup, magazynowanie, wydawanie/odnawianie odzieży roboczej i narzędzi do pracy	1	1	0
13	Szkolenie personelu w odniesieniu do pracy w Niemczech, np. w odniesieniu do bezpieczeństwa pracy	1	1	0
14	Wypełnianie zachodzących w związku z pracą personelu w Niemczech obowiązków zgłaszania, wymeldowania i kontroli wobec niemieckich organów i stosowne negocjacje	1	0	1
15	Obliczanie i odprowadzanie składek na ubezpieczenia społeczne oraz świadczeń socjalnych	1	1	0
16	Zapewnienie środków transportu, łącznie z zakupem, leasing-iem, finansowaniem i bieżącym zarządzaniem pojazdami	1	1	0
17	Weryfikacja i przygotowanie dokumentów do księgowości zakładu	1	1	0
18	Zapewnienie środków finansowych do finansowania procesów produkcyjnych	2	2	0
19	Prejęcie całkowitego ryzyka przedsiębiorcy za działalność gospodarczą zakładu łącznie z przejęciem nieograniczonej odpowiedzialności za zobowiązania zaciągnięte przez zakład	3	3	0
<b>Rozważenie całościowe</b>	Suma punktów %	32	24	8
		100%	75%	25%

**Typowe przyporządkowanie funkcji przedsiębiorstwa do firmy macierzystej z jednej strony  
i zakładu z drugiej strony (alternatywnie)**

Nr.	Funkcje	Znaczenie / Ocena	Przyporządkowanie	
			Firma macierzysta	Zakład
1	Decyzje w sprawach ogólnej strategii przedsiębiorstwa, przejęcia całości zarządzana przedsiębiorstwem i przejęcia całości ryzyka przedsiębiorstwa	10	10	0
2	Akwizycja kontraktów łącznie z rozwojem stanowiącej ich podstawę koncepcji technologicznej	5	5	0
3	Negocjacje kontraktowe oraz zawieranie umów	3	3	0
4	Budżet placu budowy i kontrola realizacji kontraktu	1	1	0
5	Prowadzenie prac na miejscu	3	0	3
6	Monitorowanie realizacji zamówienia, bieżąca kontrola jakości	1	0	1
7	Bieżąca kontrola świadczeń kontraktowych, opracowywanie reklamacji	2	0	2
8	Fakturowanie, monitiz, realizacja płatności etc.	1	1	0
9	Zapewnienie odpowiedniego personelu do realizacji zadań specjalnych	4	4	0
10	Bieżące planowanie zapotrzebowania na personel	1	0	1
11	Przejęcie ryzyka pracodawcy wynikającego z pracy personelu	5	5	0

Ciąg dalszy na następnej stronie

12	Zakup, magazynowanie, wydawanie/odnawianie odzieży roboczej i narzędzi do pracy	1	1	0
13	Szkolenie personelu w odniesieniu do pracy w Niemczech, np. w odniesieniu do bezpieczeństwa pracy	2	2	0
14	Wypełnianie zachodzących w związku z pracą personelu w Niemczech obowiązków zgłaszania, wymeldowania i kontroli wobec niemieckich organów i stosowne negocjacje	1	0	1
15	Obliczanie i odprowadzanie składek na ubezpieczenia społeczne oraz świadczeń socjalnych	1	1	0
16	Zapewnienie środków transportu, łącznie z zakupem, leasing-iem, finansowaniem i bieżącym zarządzaniem pojazdami	1	1	0
17	Weryfikacja i przygotowanie dokumentów do księgowości zakładu	1	1	0
18	Zapewnienie środków finansowych do finansowania procesów produkcyjnych	3	3	0
19	Prejęcie całkowitego ryzyka przedsiębiorcy za działalność gospodarczą zakładu łącznie z przejęciem nieograniczonej odpowiedzialności za zobowiązania zaciągnięte przez zakład	4	4	0
<b>Rozważenie całościowe</b>	Suma punktów %	50	42	8
		100%	84%	16%

- b) **Funkcjonalne przyporządkowanie** kosztów do głównej siedziby firmy i do zakładu
- c) **Zgodne z realizowanymi funkcjami** ustalenie cen transferowych pomiędzy główną siedzibą firmy a zakładem jako „porównywalne ceny wolnorynkowe”
- d) Zasady ustalenia zgodnych z realizowanymi funkcjami cen transferowych na podstawie przykładów
- e) Zmienione zasady zgodnie z projektem rozporządzenia o podziale zysków zakładu (BsGAV)
  - Zgodnie z projektem, umowę z klientem dotyczącą prac budowlanych i montażowych z reguły przypisuje się jednostce macierzystej.
  - W dalszej kolejności podkreśla się, że zakład spełnia z reguły tylko rolę pomocniczą.
  - Wpływ zakładu w wykonanie umowy dotyczącej prac budowlanych i montażowych traktowany jest jako usługa w stosunku do jednostki macierzystej, usługa ta powinna zostać wynagrodzona w cenie transferowej z uwzględnieniem kosztów. Bazę ceny transferowej stanowią przede wszystkim wszystkie koszty personalne zakładu.

## 10. Zalecenia w sprawie postępowania w praktyce przez polskie przedsiębiorstwa przy **przechodzeniu na nowy system**

- Należy pamiętać, że nowy system zasadniczo obowiązuje po raz pierwszy już w roku 2013. **Ale:**

zgodnie z § 34 projektu rozporządzenia w sprawie podziału zysku zakładów – przejściowa regulacja dla zakładów budowlanych i montażowych – przychody zakładu budowlanego lub montażowego, który istniał już przed dniem 1.1.2013, będą aż do zakończenia działalności tego zakładu rozliczane na zasadach dotychczas uznawanych przez administrację skarbową. Odpowiednie postanowienie obowiązuje w odniesieniu do zakładów budowlanych i montażowych, które powstaną w roku 2013, jeśli przedsiębiorstwo

  - wykaże, że przy kalkulacji swoich usług opierało się na zasadach dotychczas uznawanych przez administrację skarbową, i
  - wiarygodnie uzasadni, że regulacje tego rozporządzenia pozbawiają jego kalkulację jej podstaw.

- Jeżeli dla Państwa przedsiębiorstwa nie dokonano do tej pory podziału zysku z działalności z „niemieckiego biznesu” na główną siedzibą firmy w Polsce i zakład w Niemczech, tylko opodatkowany został cały zysk z transakcji z niemieckimi klientami w Niemczech (**co byłoby nieprawidłowe i prowadziłyby dla Państwa do znacznych niekorzyści podatkowych wzgl. niepotrzebnych podatków dodatkowych w Niemczech**) – powinniście Państwo – po dogłębnej analizie i naradzie z doradcą podatkowym – jeszcze raz złożyć wniosek o zgodny z dotychczas obowiązującymi przepisami mniej lub bardziej „ryczałtowy” **podział zysku za kilka ubiegłych lat.**
- Dogłębna analiza funkcji realizowanych przez główną siedzibę firmy oraz zakład.



- Na tej bazie następują zmiany cen transferowych dla funkcji głównej siedziby firmy oraz zakładu. **Przy tym nie należy postępować zbyt szczegółowo – oznacza to np. przyjąć raczej "bardziej globalne" ceny transferowe dla grupy funkcji, aby w późniejszych latach łatwiej było wprowadzać modyfikacje wynikające z nowych doświadczeń.**

**A więc: unikanie niepotrzebnie szczegółowych ustaleń na kolejne lata.**

- Niemiecka administracja finansowa w pierwszych latach obowiązywania nie będzie stawiać zbyt wysokich wymagań w stosunku do nowego systemu cen transferowych.
- Będzie się z pewnością kierować „wynikiem” i zadowalać tym, gdy przy podziale dla zakładu w Niemczech wyniknie „łączny udział w zysku” w wysokości około 25-30%.

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

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

Kanzlerstr. 8  
40472 Düsseldorf  
mail@bmpartner.de

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

## **ZWOLNIENIE Z ODPOWIEDZIALNOŚCI**

Informacje zawarte w niniejszych materiałach roboczych mają charakter ogólny i nie stanowią doradztwa w sensie ekonomicznym, podatkowym czy prawnym. Nie mogą one i nie powinny zastępować fachowego indywidualnego doradztwa. W celu uzyskania dalszych informacji prosimy o zwrócenie się o poradę indywidualną.

Zebranie i opracowanie tych informacji zostało dokonane z należytą starannością. Niemniej jednak nie możemy przejąć żadnej odpowiedzialności – z jakiegokolwiek powodu prawnego – za ich prawidłowość, aktualność i kompletność.

Treść niniejszych materiałów roboczych podlega niemieckiemu prawu autorskiemu. Kopiowanie, przetwarzanie, rozpowszechnianie i stosowanie w każdej formie poza granicami prawa autorskiego wymaga pisemnej zgody BM Partner GmbH. Pobieranie i kopiowanie tej strony jest dozwolone tylko w celach prywatnych, nie do użytku komercyjnego.