

TAX

*Christina Elschner, Dagmara Jajeśniak-Quast, Stephan Kudert
(Hg./red.)*

Unternehmensbesteuerung in Ostmitteleuropa: Bestandsaufnahme, Entwicklungen und praktische Fragen nach 10 Jahren EU-Osterweiterung

**Opodatkowanie przedsiębiorstw w Europie
Środkowo-Wschodniej: stan obecny, tendencje
i aspekty praktyczne 10 lat po rozszerzeniu Unii
Europejskiej na wschód**



Interdisciplinary
Polish Studies

3

Unternehmensbesteuerung
in Ostmitteleuropa

Opodatkowanie przedsiębiorstw
w Europie Środkowo-Wschodniej

Interdisciplinary Polish Studies 3

Christina Elschner, Dagmara Jajeśniak-Quast,
Stephan Kudert
(Hg./red.)

Unternehmensbesteuerung
in Ostmitteleuropa:
Bestandsaufnahme, Entwicklungen
und praktische Fragen nach 10 Jahren
EU-Osterweiterung

Opodatkowanie przedsiębiorstw
w Europie Środkowo-Wschodniej:
stan obecny, tendencje i aspekty praktyczne
10 lat po rozszerzeniu Unii Europejskiej
na wschód



KOSTRZYŃSKO-SŁUBICKA
SPECJALNA STREFA EKONOMICZNA S.A.

Wir danken der Sonderwirtschaftszone Kostrzyn-Słubice für die finanzielle Unterstützung der Konferenz und des vorliegenden Tagungsbandes.

Dziękujemy Kostrzyńsko-Słubickiej Specjalnej Strefie Ekonomicznej S.A. za wsparcie finansowe konferencji i niniejszej publikacji.

Umschlaggestaltung / Projekt okładki: Marte Kiessling
Titelgrafik / Grafika tytułowa: Denny Rosenthal
Korrektur und Redaktion des Bandes / Korekta i redakcja tomu: Urszula Kieżun, Gero Lietz
DTP: Aleksandra Wądrodzka
Übersetzungen: Sławomir Albrewczyński, Piotr Kowalski, Gero Lietz, Aleksandra Marchewka,
Adam Peszke, Filip Schade, Krzysztof Ślebzak

Copyright: © 2015 Dagmara Jajeśniak-Quast
Verlag: epubli GmbH, Berlin, www.epubli.de
ISSN (Print): 2364-3374
ISSN (Internet): 2364-3382
ISBN: 978-3-7375-7530-0

Printed in Germany
Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek
Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen
Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de>
abrufbar

Inhaltsverzeichnis

Polska wersja językowa patrz od str. 255

VORWORT	7
EINFÜHRUNG	
Christoph Spengel	9
Unternehmensbesteuerung in Europa zehn Jahre nach der EU-Osterweiterung	
GRENZÜBERSCHREITENDE INVESTITIONEN STEUERLICH OPTIMAL GESTALTEN	
Stephan Kudert	29
Grenzüberschreitende Investitionen steuerlich optimal gestalten – eine Einführung	
Marcin Jamroży	37
Hybride Rechtsformen in Polen: Die GmbH & Co. KG (spółka z ograniczoną odpowiedzialnością spółka komandytowa – sp. z o.o. sp. k.)	
Agnieszka Kopec	53
Gestaltung mit hybriden Rechtsformen in Polen. Die polnische SKA als steuerlich attraktives Investitionsvehikel?	
INVESTIEREN IN OSTMITTELEUROPA	
Adrian Cloer	67
Verluste und nun? Gestaltungsüberlegungen im Hinblick auf Investitionen in Mittel- und Osteuropa (MOE)	
Paula Wellmann	79
Transparente Kapitalgesellschaften. Intransparente Personengesellschaften	
SONDERWIRTSCHAFTSZONEN UND FÖRDERGEBIETE	
Christina Elschner, Liv Jacobsen, Jesko Thiede	95
Sonderwirtschaftszonen und Fördergebiete	
Andrzej Kail	107
Sonderwirtschaftszonen in Polen. Förderung der Wirtschaftsentwicklung durch Investitionsanreize	
Mario Quast	115
Grenzstadt, europäische Doppelstadt, internationaler Investitionsstandort? Frankfurt (Oder) zwischen Anspruch, Chancen und Herausforderungen	

**ZUKUNFT DER ARBEIT: STEUERRECHT – SOZIALVERSICHERUNG –
– ARBEITSRECHT**

Christina Elschner, Dagmara Jajeśniak-Quast	121
Grenzüberschreitende Arbeit: Bestandsaufnahme nach den ersten Jahren Arbeitnehmerfreizügigkeit zwischen Polen und Deutschland. Auswirkungen auf Steuer und Sozialversicherung	
Arkadiusz Łukowski	139
Grenzüberschreitende Gesundheitsversorgung in der Praxis der AOK Nordost	
Sabine Ziesecke	151
Steuerliche Fragen bei grenzüberschreitender Tätigkeit	
Eva Kocher	161
Grenzüberschreitende Arbeit: Arbeitsrechtliche Bestandsaufnahme	
Krzysztof Ślebza	169
Ausgewählte Probleme der Koordinierung der Systeme der sozialen Sicher- heit in der Rechtsprechung des Obersten Gerichts unter besonderer Berück- sichtigung der Berührungsproblematik des polnischen und deutschen Sozial- versicherungssystems	

TAX COMPLIANCE UND DOPPELBESTEUERUNGSABKOMMEN

Bartosz Makowicz	193
Grundlagen integrierter Tax Management Systeme (TMS)	
Stephan Kudert	219
Tax Compliance!? Vier triviale Forderungen an Gesetzgeber, Rechtsprechung und Finanzverwaltung	
Stefan Trencsik	233
Perspektiven der deutschen Abkommenspolitik	

BIOGRAPHISCHE ANGABEN 247

Spis treści

Für die deutsche Sprachversion siehe ab S. 5

PRZEDMOWA 257

WPROWADZENIE

Christoph Spengel	259
Opodatkowanie przedsiębiorstw w Europie 10 lat po rozszerzeniu UE na wschód	

OPTIMALIZACJA PODATKOWA INWESTYCJI TRANSGRANICZNYCH

Stephan Kudert	281
Optymalizacja podatkowa inwestycji transgranicznych – wprowadzenie	
Marcin Jamróży	291
Formy hybrydowe w Polsce: spółka z o.o. sp. k. (GmbH & Co. KG)	
Agnieszka Kopec	305
Inwestycje z wykorzystaniem hybrydalnych form prawnych w Polsce.	
SKA jako atrakcyjna podatkowo forma prowadzenia inwestycji w Polsce?	

INWESTOWANIE W EUROPIE ŚRODKOWO-WSCHODNIEJ

Adrian Cloer	321
Straty i co dalej? Optymalizacja podatkowa inwestycji w Europie Środkowo- -Wschodniej	
Paula Wellmann	333
Transparentne podatkowo spółki kapitałowe. Nietransparentne podatko- wo spółki osobowe	

SPECJALNE STREFY EKONOMICZNE I OBSZARY WSPARCIA

Christina Elschner, Liv Jacobsen, Jesko Thiede	353
Specjalne strefy ekonomiczne i regiony kwalifikujące się do objęcia po- mocą	
Andrzej Kail	365
Specjalne Strefy Ekonomiczne w Polsce. Wspieranie rozwoju gospodar- czego kraju poprzez przyciąganie kapitału inwestycyjnego	
Mario Quast	371
Miasto graniczne, europejskie dwumieście, miejsce międzynarodowych inwestycji? Frankfurt nad Odrą – aspiracje, szanse i wyzwania	

PRZYSZŁOŚĆ PRACY ZAROBKOWEJ: PRAWO PODATKOWE – – PRAWO UBEZPIECZEŃ SPOŁECZNYCH – PRAWO PRACY

Christina Elschner, Dagmara Jajeśniak-Quast	377
Praca transgraniczna: bieżąca sytuacja po pierwszych latach swobodnego przepływu pracowników między Polską a Niemcami. Skutki dla podatków i ubezpieczeń społecznych	
Arkadiusz Łukowski	395
Transgraniczna opieka zdrowotna w praktyce AOK Nordost	
Sabine Ziesecke	405
Kwestie podatkowe wykonywania pracy najemnej w kontekście transgra- nicznym	
Eva Kocher	417
Praca transgraniczna: bieżąca sytuacja w dziedzinie prawa pracy	

Krzysztof Ślebzak	425
Wybrane problemy koordynacji systemów zabezpieczenia społecznego w orzecznictwie Sądu Najwyższego, ze szczególnym uwzględnieniem zagadnień występujących w relacji pomiędzy Polską a Niemcami	
TAX COMPLIANCE ORAZ UMOWY O UNIKANIU PODWÓJNEGO OPODATKOWANIA	
Bartosz Makowicz	447
Podstawy zintegrowanych systemów Tax Management	
Stephan Kudert	471
<i>Tax Compliance!?</i> Cztery trywialne roszczenia wobec ustawodawcy, sądownictwa oraz administracji podatkowej	
Stefan Trencsik	487
Perspektywy niemieckiej polityki traktatowej	
NOTKI BIOGRAFICZNE	505

**Unternehmensbesteuerung
in Ostmitteleuropa:
Bestandsaufnahme, Entwicklungen
und praktische Fragen nach 10 Jahren
EU-Osterweiterung**

VORWORT

Der dritte Band der Schriftenreihe des Zentrums für Interdisziplinäre Polenstudien (ZIP) der Europa-Universität Viadrina *Interdisciplinary Polish Studies*, in dem Sammelbände und Monographien aus allen Bereichen der Polenstudien erscheinen, wird vom Institute for Central and East European Taxation (I CEE Tax) vorgelegt. Das I CEE Tax ist ein Institut der Europa-Universität Viadrina (EUV) mit Sitz am Collegium Polonicum (CP) unter der Leitung von Prof. Dr. Stephan Kudert (Direktor), Prof. Dr. Christina Elschner und Prof. Dr. Dagmara Jajeśniak-Quast. Im I CEE Tax werden die Forschungs- und Ausbildungsaktivitäten der wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät der Viadrina mit dem Fokus auf Mittel- und Osteuropa gebündelt. Aktuelle Informationen zum I CEE Tax finden sich in den regelmäßig erscheinenden Newslettern unter: https://www.europa.uni.de/de/forschung/institut/institut_ceet_ax/Newsletter/index.html.

Auch dieser nunmehr dritte Band der ZIP-Schriftenreihe erscheint als hybride Publikation sowohl in gedruckter Form als auch online im Open-Access-Repository der Universitätsbibliothek der Viadrina. Sämtliche Beiträge des Bandes stehen sowohl in deutscher als auch in polnischer Sprache zur Verfügung. Grundlage des vorliegenden Bandes ist die Auftaktkonferenz des I CEE Tax, die am 23.10.2014 an der EUV in Frankfurt (Oder) und am 24.10.2014 am Collegium Polonicum in Ślubice stattfand. Die Konferenz stand unter der Schirmherrschaft des polnischen Wirtschaftsministers Janusz Piechociński. Ihm und auch Vizewirtschaftsministerin Ilona Antoniszyn-Klik, die mit einem Grußwort die Konferenz eröffnete, gilt unser herzlicher Dank. Wir danken der Sonderwirtschaftszone Kostrzyn-Ślubice, die sowohl die Veranstaltung selbst als auch den Tagungsband großzügig gefördert hat. Gedankt sei auch den Übersetzerinnen und Übersetzern der Beiträge sowie nicht zuletzt unseren Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern für die umfangreiche Korrektur- und Redaktionsarbeit sowie für die Herstellung der digitalen Druckvorlage.

Der Schwerpunkt des vorliegenden Konferenzbandes kommt in seinem Titel zum Ausdruck: Unternehmensbesteuerung in Ostmitteleuropa: Bestandsaufnahme, Entwicklungen und praktische Fragen nach 10 Jahren EU-Osterweiterung. Die Beiträge sind jedoch nicht ausschließlich steuerlichen Themen (meist im deutsch-polnischen Kontext) gewidmet, sondern behandeln auch die Problematik von Sonderwirtschaftszonen und Fördergebieten, sozialversicherungsrechtliche Fragestellungen sowie den Bereich Compliance. Die Vielfalt der

Themen soll einem intensiven Wissenstransfer zwischen Unternehmenspraxis und Forschung dienen und bietet zugleich die Möglichkeit zum fachlichen Austausch und zur internationalen Vernetzung.

Frankfurt (Oder) / Słubice, Oktober 2015

Christina Elschner, Dagmara Jajeśniak-Quast, Stephan Kudert

EINFÜHRUNG

Christoph Spengel

Unternehmensbesteuerung in Europa zehn Jahre nach der EU-Osterweiterung

I. Fragestellung und Vorgehensweise

Dieser Beitrag geht von einer im Jahr 2004 vom Autor durchgeführten Studie zur Unternehmenssteuerbelastung in den damaligen neuen EU-Beitrittsstaaten Estland, Lettland, Litauen, Polen, Tschechien, Slowakei, Ungarn und Slowenien aus.¹ Damals konnte festgestellt werden, dass die tariflichen Steuersätze mehrheitlich geringer waren als in den alten EU-Mitgliedsländern. Sie wiesen aber eine breitere Bemessungsgrundlage auf. Die durchschnittliche effektive Steuerbelastung betrug 19,7%. Sie war mit zehn Prozentpunkten Unterschied damit deutlich geringer als in den alten Mitgliedstaaten, wo die durchschnittliche Belastung bei 29,4% lag. In Deutschland betrug sie sogar 36,0%.

Zehn Jahre später befasst sich dieser Beitrag nun mit der Frage, was in der Zwischenzeit in den Beitrittsstaaten sowie den alten Mitgliedstaaten geschehen ist.² Vielerorts, so auch in Deutschland, wurden die Tarifsteuersätze in den letzten Jahren gesenkt. Gleichzeitig sind durch die Finanz- und Wirtschaftskrisen der jüngsten Vergangenheit auch Steuern wieder angehoben worden. Es ist die

¹ Vgl. *Otto H. Jacobs/Christoph Spengel/Martin Finkenzeller/Matthias Roche: Company Taxation in the New EU Member States. Survey on the Tax Regimes and Effective Tax Burdens for Multinational Investors*, Frankfurt am Main/Mannheim: Ernst & Young 2004.

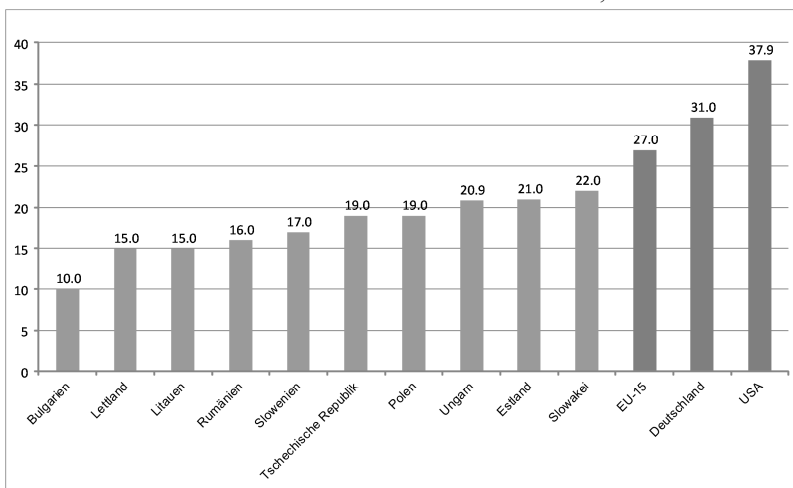
² Die Fokussierung des I CEE Tax auf Mittel- und Osteuropa verlangt eigentlich auch bei diesem Beitrag eine intensivere Betrachtung der mittel- und osteuropäischen Mitgliedstaaten. Folgt man aber der Klassifizierung des Ständigen Ausschusses für Geographische Namen zur Abgrenzung der Großregionen Europas, so könnte man sich einzig auf Mitteleuropa beziehen, da kein osteuropäisches Land in der EU ist. Zu Mitteleuropa zählen von den neuen Mitgliedstaaten die baltischen Staaten, Polen, Tschechien, die Slowakei, Ungarn, Slowenien, Kroatien sowie nach kultur-räumlichen Kriterien Teile Rumäniens und von den alten Mitgliedstaaten Deutschland, Luxemburg, Österreich sowie nach kultur-räumlichen Kriterien Teile Frankreichs und Italiens. Der Vergleich innerhalb Mitteleuropas würde sicherlich interessante Erkenntnisse bringen. Weitaus interessanter ist aber der Vergleich zwischen „alten“ und „neuen“ Mitgliedstaaten im Ganzen, da die Dynamik der Steuerreformen in den einzelnen Ländern insbesondere von dem Faktum des EU-Beitritts und nicht der geographischen Lage „Mitteleuropa“ getrieben war.

Frage, ob die Steuerbelastungen sich in den letzten Jahren angeglichen haben und für welche Art von Investitionen sich Veränderungen ergeben haben.

Kapitalgesellschaften sind zumindest für mittlere und große Unternehmen die bedeutendste Unternehmensform in allen Ländern, weshalb sich dieser Beitrag auf Kapitalgesellschaften konzentriert. Zudem werden mit Blick auf mittelständische Unternehmen auch die Anteilseigner in die Betrachtung einbezogen. Der folgende Punkt II gibt einen Überblick über die Besteuerung von Kapitalgesellschaften der Beitrittsstaaten (EU+13³) und vergleicht diese mit den „alten“, bis 2003 in die EU eingetretenen Mitgliedstaaten (EU15) sowie mit den USA. Punkt III zeigt die effektiven Steuerbelastungen nationaler Investitionen auf Unternehmens- und Anteilseignerebene. Punkt IV untersucht den Einfluss von Steuerreformen zwischen 2004 und 2013 auf die Effektivbelastungen. Der Beitrag schließt mit einer Zusammenfassung in Punkt V.

II. Besteuerung von Kapitalgesellschaften in den Beitrittsstaaten im Jahr 2014 – qualitativer Überblick und Vergleich

Abbildung 1: Tarifliche Ertragsteuersätze ausgewählter Beitrittsstaaten, dem Durchschnitt der EU15 sowie Deutschlands und der USA, 2014



Quelle: Eigene Daten

³ 2004 traten zehn Länder der Europäischen Union bei, 2007 kamen mit Rumänien und Bulgarien zwei weitere hinzu. 2013 wurde auch Kroatien EU-Mitgliedstaat. Im Weiteren werden die Beitrittsstaaten insgesamt daher als EU+13 abgekürzt, während die bis 2003 in der EU befindlichen Staaten als EU15 bezeichnet werden.

Kapitalgesellschaften unterliegen der Körperschaftsteuer, in einigen Ländern einer weiteren Unternehmenssteuer; beispielsweise in Deutschland der Gewerbesteuer. Beide Steuern zusammen ergeben die Ertragsteuer. Abbildung 1 zeigt die kombinierten tariflichen Ertragsteuersätze. Die Bandbreite in den 2004 und 2007 neu beigetretenen Ländern bewegt sich zwischen 10% in Bulgarien und 22% in der Slowakei. In Polen beträgt der Steuersatz 19%. Dagegen liegt der Durchschnitt der alten EU15-Mitgliedstaaten mit 27% deutlich höher als beim EU+13-Schlusslicht Slowakei. Deutschlands (wegen lokaler Variation der Gewerbesteuer durchschnittlicher) Ertragsteuersatz beträgt 31%. In den USA ist der Steuersatz nochmals deutlich höher mit 37,9%.

Die Steuerbelastung ergibt sich aber erst durch Multiplikation des Tarifsteuersatzes mit der Bemessungsgrundlage. Die Bestimmung der ertragsteuerlichen Bemessungsgrundlage variiert ebenfalls von Land zu Land und ist daher ebenfalls relevant, wenn man die effektive Steuerbelastung von Unternehmen analysieren will. Die Bemessungsgrundlage enthält eine Vielzahl von Parametern, die unterschiedlich bewertet bzw. angewandt werden und somit zu einem unterschiedlichen Ergebnis führen können.

Grundsätzlich wird überall der Gewinn besteuert, doch bereits der Ausgangspunkt der steuerlichen Gewinnermittlung kann unterschiedlich sein.⁴ In Europa basiert die steuerliche Gewinnermittlung regelmäßig auf der Handelsbilanz. In den meisten Ländern basiert sie auf der nationalen Handelsbilanz, welche sich im Detail ebenfalls untereinander unterscheiden. Lediglich Bulgarien und Estland und von den EU15-Staaten Portugal gehen zwingend von der nach den internationalen Rechnungslegungsstandards IFRS ermittelten Handelsbilanz aus. Wenige Länder erlauben die Option, von der nationalen zur internationalen Rechnungslegung zu wechseln. Darunter sind beispielsweise Polen, Litauen und die Slowakei. Nur die USA kennen ein völlig autonomes Steuergesetz hinsichtlich der Gewinnermittlung.

Aus den Vorschriften zur ertragsteuerlichen Bemessungsgrundlage seien die wichtigsten herausgegriffen:

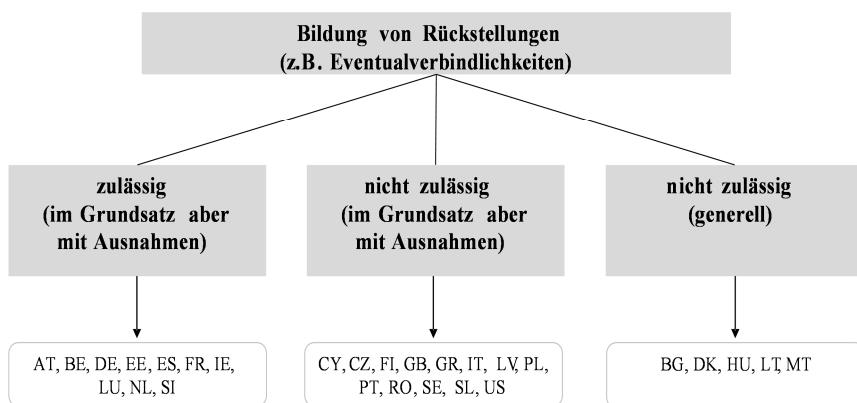
– Bildung von Rückstellungen,

⁴ Vgl. zu einem Vergleich der gesamten Bemessungsgrundlage ausführlich *Dieter Endres et al.*: *The Determination of Corporate Taxable Income in the EU Member States*, Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International 2007.

- Abschreibungen auf Betriebsgebäude und Sachanlagevermögen,
- Vorratsbewertung,
- Verlustabzug.

Rückstellungen sollen am Beispiel von Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten verglichen werden. Während Verbindlichkeiten grundsätzlich passiviert werden müssen, gibt es unterschiedliche Regelungen, was Verbindlichkeiten betrifft, die in Bezug auf ihre Höhe oder ihren Eintritt ungewiss sind. Beispiele hierfür sind Rückstellungen für die Produkthaftung. Abbildung 2 zeigt deren Behandlung in den einzelnen Ländern. Insbesondere in den west- und mitteleuropäischen Ländern der EU15 ist deren Bildung (mit Ausnahmen) grundsätzlich zulässig, ebenso in Estland und Slowenien. In den anderen Ländern dagegen – und damit in den meisten neu beigetretenen Mitgliedstaaten – ist deren Bildung unzulässig, obgleich teils mit Ausnahmen. Die Folge einer verwehrten Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten ist, dass der Aufwand erst in späteren Jahren mit Eintritt der Verbindlichkeit bilanziert wird und dadurch erst in späteren Jahren den Gewinn mindert. In Ländern ohne Rückstellungsmöglichkeit fallen Steuern zeitlich früher an. Insgesamt ist die Bemessungsgrundlage bezüglich der Rückstellungsmöglichkeiten in den neuen Mitgliedstaaten also breiter.

Abbildung 2: Steuerliche Behandlung von Rückstellungen in der EU und den USA, 2014



Quelle: Eigene Darstellung

Das Ausmaß von Abschreibungen hat ebenfalls einen Einfluss auf die Höhe des Gewinns. Je höher der Abschreibungssatz für ein Wirtschaftsgut ist, desto schneller ist das Wirtschaftsgut als Aufwand geltend gemacht und desto niedriger sind heute gezahlte Steuern. Auch hier ergibt sich steuerlich also ein Zeiteffekt ähnlich dem der Rückstellungen. Vergleicht man hier die Abschreibungen auf Betriebsgebäude oder Sachanlagevermögen wie Maschinen, so stellt man fest, dass generell die meisten Staaten inzwischen die lineare Abschreibung vorschreiben und einer (in der Regel schnelleren) geometrisch-degressiven Abschreibung vorziehen. Andere Abschreibungsarten wie die Poolabschreibung spielen eine untergeordnete Rolle. Auch hinsichtlich der Höhe der Abschreibungssätze kann festgestellt werden, dass sich die neu beigetretenen EU+13 nicht wesentlich von den EU15 unterscheiden. Eine breitere Bemessungsgrundlage für diese Länder kann heute also, im Gegensatz zum Jahr 2004, nicht konstatiert werden.

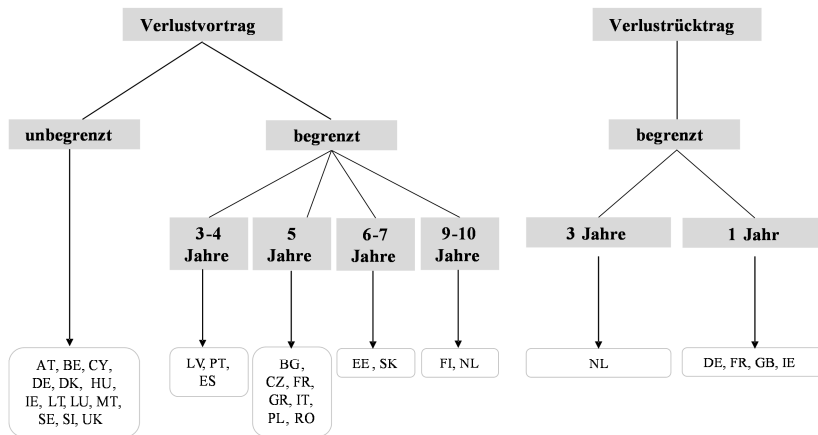
Gleiches gilt für die Bewertung von Vorräten, letztendlich also Teilen des Umlaufvermögens. In allen Ländern gilt die Durchschnitts- und/oder die FIFO (first-in-first-out)-Methode als grundsätzliche Bewertungsvorschrift. Einige Länder erlauben zusätzlich LIFO (last-in-first-out) oder andere Vereinfachungsregeln. Unterschiede gibt es hierbei aber nicht, da LIFO oder andere Vereinfachungen gleichermaßen von alten und neuen Mitgliedstaaten gewährt werden.

Anders sieht es hingegen wiederum beim Verlustabzug aus. Macht ein Unternehmen in einem Jahr einen Verlust, fallen keine Steuern an. Der Verlust kann aber grundsätzlich entweder zurück- oder vorgetragen werden. Wird er zurückgetragen, so mindert er das Ergebnis früherer Jahre, wodurch die damals gezahlte Steuer gemindert und erstattet wird. Wird er vorgetragen, so mindert er zukünftige Gewinne, die Steuer wird somit in der Zukunft gemindert. Abbildung 3 zeigt die Vorschriften in den einzelnen Ländern.

Auffällig ist, dass lediglich fünf Länder einen Verlustrücktrag kennen, alle sind Teil der EU15. Der Rücktrag ist auf ein bzw. drei Jahre begrenzt. Etwa die Hälfte der Länder gewährt einen unbegrenzten Verlustvortrag. Die andere Hälfte hat diesen begrenzt, darunter sind überproportional viele EU+13-Staaten. Je kürzer die Begrenzung des Verlustvortrags ist, desto höher fällt insgesamt die Steuerbelastung aus. Wenn beispielsweise ein Verlust nach drei Jahren in Lettland noch nicht mit mindestens ebenso hohen Gewinnen verrechnet werden konnte, so verfällt der die Gewinne übersteigende Verlust endgültig und kann nicht mehr steuermindernd geltend gemacht werden. Dies ist insbesondere für

Neu-Investitionen, die typischerweise hohe Anfangsverluste haben, eine hohe Belastung. In Polen beträgt die Begrenzung fünf Jahre. Im Hinblick auf den Verlustrücktrag ist die Bemessungsgrundlage also breiter in den neuen Mitgliedstaaten.

Abbildung 3: Steuerliche Behandlung von Verlusten in der EU und den USA



Quelle: Eigene Darstellung

Betrachtet man die Bemessungsgrundlage insgesamt, zeigt sich – verglichen mit den EU15 – zumindest für die herausgegriffenen Tatbestände eine etwas breitere und damit steuererhöhende Tendenz in den neu beigetretenen EU-Mitgliedstaaten.

Die Komplexität eines Steuersystems kann man auch an der Anzahl verschiedener lokaler Steuerarten erkennen, denen Unternehmen unterliegen. Zwar kennen alle Länder eine Art lokal erhobener Grundsteuer; auffallend ist aber, dass abgesehen von Ungarn kein EU+13-Staat weitere Steuern von Unternehmen erhebt. Dagegen gibt es in Westeuropa verschiedene lokale Unternehmenssteuern wie Vermögen-, Lohnsummen- oder Gewerbesteuern.

Für den unternehmerischen Mittelstand sind nicht nur die oben betrachteten Körperschaftsteuersätze relevant. Im Mittelstand haben typischerweise die Eigentümer der Unternehmen einen maßgeblichen Einfluss auf die Finanzierungsseite des Unternehmens. Sie entscheiden als Gesellschafter über die Fremd- oder Eigenfinanzierung der Unternehmen. Steuern haben dann einen Einfluss auf die Finanzierung, wenn Darlehen steuerlich günstiger behandelt

werden als die Zufuhr neuen Eigenkapitals oder einer Finanzierung aus thesaurierten Gewinnen.

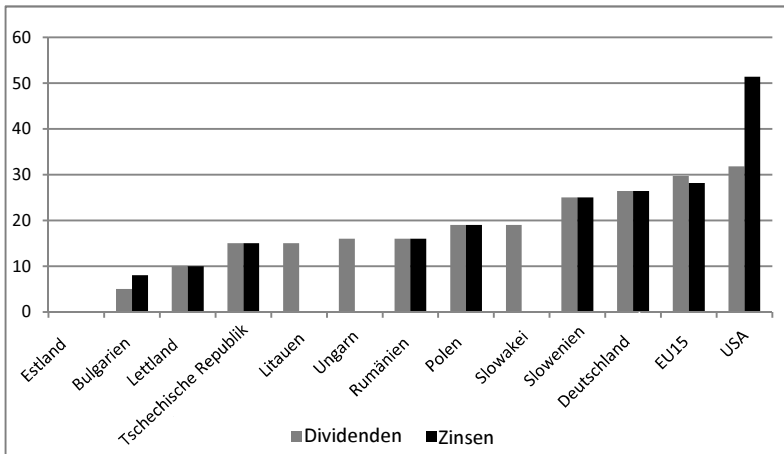
Darlehenszinsen sind auf Unternehmensebene von der steuerlichen Bemessungsgrundlage abzugsfähig, beim Gläubiger unterliegen sie der Besteuerung. Insgesamt werden Zinsen dadurch in der Regel nur einmal besteuert. Dividenden als Vergütung für eigenfinanzierte Investitionen dagegen sind auf Unternehmensebene nicht abzugsfähig und unterliegen voll der Besteuerung. Auf Gesellschafterebene werden sie häufig nochmals, teils mit reduzierten Sätzen, besteuert. Dadurch entsteht eine Mehrfachbesteuerung.

Abbildung 4 zeigt die Einkommensteuersätze auf Dividenden und Zinsen für die EU+13-Staaten, die alten EU-Mitgliedstaaten im Durchschnitt (EU 15) sowie die USA. Steht ein Unternehmer vor der Überlegung, Geld als Eigenkapital in sein Unternehmen zu geben und dafür Dividenden zu erhalten oder am Kapitalmarkt in eine Alternativanlage mit Zinserträgen (beispielsweise einer Anleihe) zu investieren, so wird der resultierende Ertrag in vielen Ländern vordergründig gleich besteuert. In Litauen, Ungarn und der Slowakei wird die Kapitalmarktanlage durch eine Steuerbefreiung bevorzugt. Bedenkt man dann noch, dass Dividenden im Gegensatz zu Zinsen bereits auf Unternehmensebene der Besteuerung unterlagen, so sieht man insgesamt eine Diskriminierung der Eigenfinanzierung, die im Durchschnitt in den neuen Mitgliedstaaten stärker ausgeprägt ist als in den EU15-Staaten.

Einen Sonderfall bildet Estland. Dort werden unternehmerische Gewinne erst mit der Ausschüttung an den Gesellschafter besteuert. Thesaurierte Gewinne unterliegen nicht der Besteuerung, solange sie im Unternehmen verbleiben und werden effektiv ebenso wie die von der Bemessungsgrundlage abzugsfähigen Zinsaufwendungen behandelt.

Bulgarien besteuert als einziges Land der Beitrittsstaaten Zinseinkünfte höher als Dividenden und kompensiert so zum Teil die auf Dividenden bereits lastende Körperschaftsteuer. Gleiches gilt für die USA.

Abbildung 4: Tarifliche Einkommensteuersätze auf Dividenden und Zinserträge der Anteilseigner in den Beitrittsstaaten im Vergleich, 2014 in %



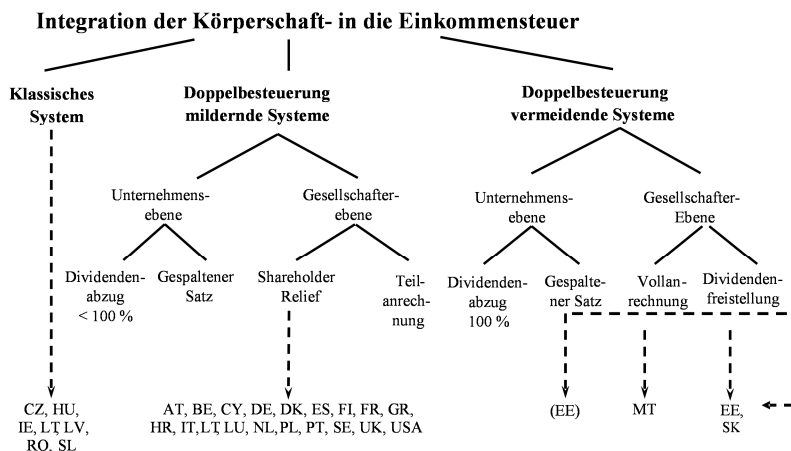
Quelle: Eigene Darstellung

Die Höhe der Gesamtbelastung von Dividenden mit Körperschaftsteuer auf Unternehmensebene und Einkommensteuer auf Anteilseignerebene hängt vom sogenannten Körperschaftsteuersystem ab. Dieses zeigt auf, inwiefern bei der Dividendenbesteuerung die bereits darauf lastende Körperschaftsteuer berücksichtigt wird.

- Im klassischen System wird die entstehende Doppelbesteuerung voll in Kauf genommen. Dividenden werden wie andere Einkünfte (etwa Zinsen oder Arbeitseinkommen) mit Einkommensteuer voll belastet.
- Die Doppelbesteuerung vermeidende Systeme haben zum Ergebnis, dass letztendlich je nach Ausrichtung des Systems nur der Steuersatz des Unternehmens oder der des Gesellschafters zum Tragen kommt. Der Steuersatz des Gesellschafters bestimmt die Höhe der Belastung, wenn Dividenden wie Zinsen voll auf Unternehmensebene abzugsfähig sind und auf Gesellschafterebene voll besteuert werden; oder wenn die Körperschaftsteuer voll auf die Einkommensteuer angerechnet werden kann. Ausschließlich der Körperschaftsteuersatz bestimmt die Gesamtbelastung, wenn Dividenden auf Gesellschafterebene steuerbefreit sind.
- Die Doppelbesteuerung mildernde Systeme werden in der Praxis unter dem sogenannten Shareholder Relief erreicht, indem entweder Dividenden nur

teilweise der Einkommensteuer unterliegen oder indem ein reduzierter Steuersatz für Dividenden gilt.

Abbildung 5: Körperschaftsteuersysteme, 2014



Quelle: Eigene Darstellung

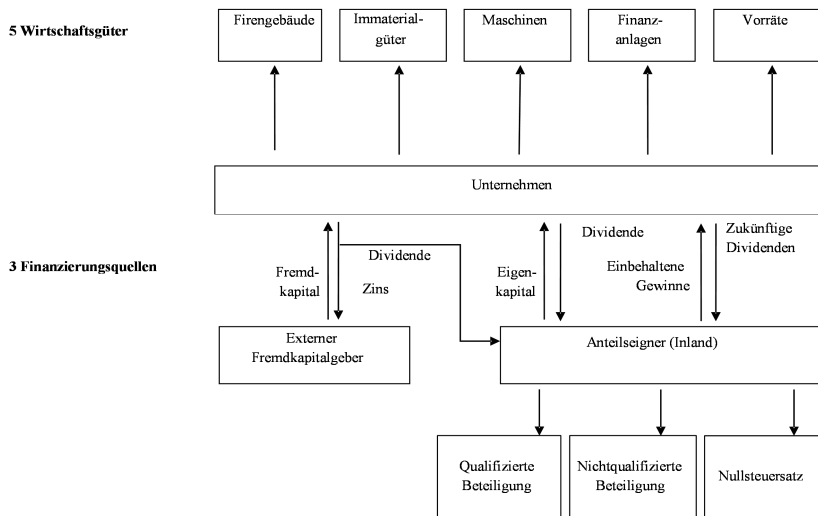
Abbildung 5 zeigt die verschiedenen Möglichkeiten der Körperschaftsteuersysteme und welche Varianten in den einzelnen Ländern zur Anwendung kommen. Hier zeigt sich ein interessanter Trend. In Westeuropa war das klassische System bis zu den 1960er Jahren bestimmend, danach wurde es abgeschafft. Inzwischen wenden fast alle der alten EU15-Mitgliedstaaten den Shareholder Relief an. In den EU+13-Staaten dagegen haben viele Staaten inzwischen auf das klassische System gewechselt. Dies sind in der Regel Staaten, die niedrige Körperschaft- und Einkommensteuersätze aufweisen.

Neben der Höhe der Gesamtbelastung von Dividenden lässt sich am Körperschaftsteuersystem auch erkennen, wer letztendlich die Steuern zahlt. Für die die Unternehmen niedrig besteuerten Beitrittsstaaten könnte diese Frage wie folgt beantwortet werden: Über das klassische System zahlen letztendlich nicht die Unternehmen, sondern die Eigentümer die Steuern. In den anderen Ländern mit höheren Körperschaftsteuersätzen und Shareholder Relief schlägt das Pendel der Belastung mehr in Richtung Unternehmen.

III. Vergleich der effektiven Steuerbelastungen 2014

Die effektiven Unternehmensbelastungen werden anhand des Devereux/Griffith-Modells aufgezeigt.⁵ Dieses analytische Modell legt eine Investition alternativ in ein Firmengebäude, ein immaterielles Gut, eine Maschine, eine Finanzanlage oder in Vorräte zugrunde, welche über Fremdkapital, Zuführung neuen Eigenkapitals oder aus einbehaltenen Gewinnen finanziert wird. Die Investition wird durch die international übliche Unternehmensform einer Kapitalgesellschaft durchgeführt. Der Anteilseigner ist in unserer Betrachtung ein wesentlich Beteiligter (sog. qualifizierte Beteiligung), wie dies typisch für den Mittelstand ist. Diese unterliegen häufig einer anderen Besteuerung als Anteilseigner mit geringer Beteiligung.⁶ Das Modell wird in Abbildung 6 graphisch veranschaulicht.

Abbildung 6: Messung der effektiven Durchschnittssteuerbelastung (EATR) nach dem Devereux/Griffith Modell



Quelle: Eigene Darstellung

⁵ Vgl. *Michael P. Devereux/Rachel Griffith: The Taxation of Discrete Investment Choices*, IFS Working Paper Series Nr. W98/16, Revision 2, London 1999; *Dies.: Evaluating tax policy for location decisions*, in: *International Tax and Public Finance* 10, 2003, S. 107-126.

⁶ Alternativ werden mit diesem Modell auch zwei weitere Typen Anteilseigner betrachtet: Anteilseigner mit geringer Beteiligung und dem Maximal- bzw. Minimalsteuersatz. Letzteres berücksichtigt die Bandbreite, die entstehen kann, wenn ein Land einen progressiven Steuersatz auf Anteilseignerebene anwendet. Die folgenden Ausführungen beziehen sich auf die im Mittelstand relevanten qualifizierten Beteiligungen.

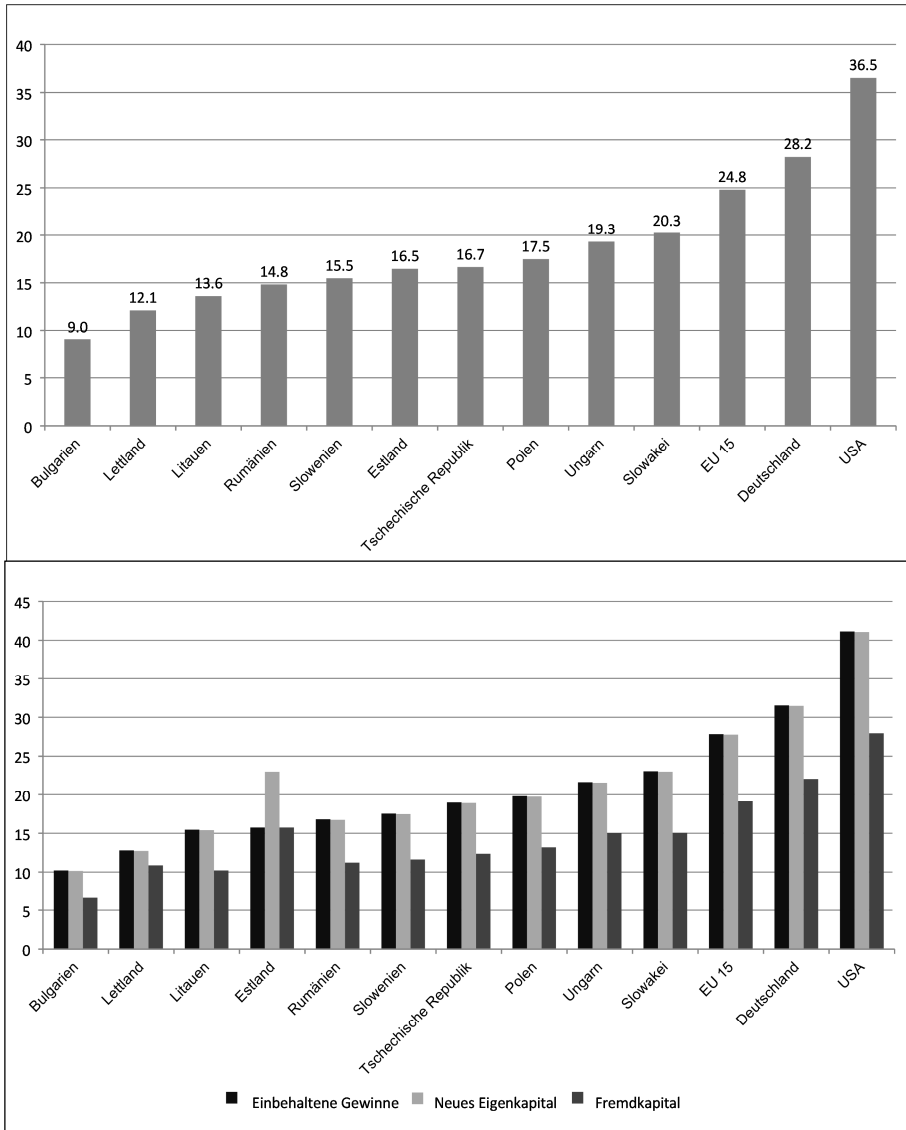
Die Kombination der Einzelbelastungen der verschiedenen Investitions- und Finanzierungsarten gibt einen Eindruck von der durchschnittlichen Unternehmenssteuerbelastung in den einzelnen Ländern. In der Regel gehen die fünf Wirtschaftsgüter gleichgewichtet und die drei Finanzierungswege gewichtet (55% einbehaltende Gewinne, 35% Fremdkapital, 10% Eigenkapital) in die Belastungsgrößen ein.

Abbildung 7 zeigt die effektiven Durchschnittssteuerbelastungen auf Ebene der Kapitalgesellschaft, d.h. ohne Berücksichtigung der Besteuerung auf Anteilseignerebene. Betrachtet man den Durchschnitt über alle Finanzierungswege (obere Graphik), so erkennt man in Europa ein recht hohes Gefälle der Belastungshöhen in den neuen Mitgliedstaaten von 9,0% in Bulgarien bis 32,2% in Malta. In Deutschland liegt die Belastung bei 28,2%, im Schnitt der alten Mitgliedstaaten bei 24,8%, was bemerkenswerterweise und mit Ausnahme Maltas höher liegt als die Belastungshöhen der neuen Mitgliedstaaten. In den USA ist die Belastung deutlich höher mit 36,5%. Das Bild aus dem oben gemachten Vergleich der tariflichen Steuersätze wird also auch unter Einbezug der Bemessungsgrundlage (wie der Abschreibungssätze der betrachteten Wirtschaftsgüter etc.) bestätigt. Insgesamt sind die Effektivbelastungen aufgrund von günstigen Abschreibungsbedingungen bzw. Finanzierungsoptionen leicht niedriger als die tariflichen Steuersätze.

Die untere Graphik in Abbildung 7 zeigt die durchschnittlichen Belastungen getrennt nach Finanzierungsart auf Unternehmensebene an. Sehr gut erkennbar ist, dass abgesehen von Estland Investitionen, die mit einbehaltenen Gewinnen oder mit neuem Eigenkapital finanziert werden, gleich auf Unternehmensebene behandelt werden. Unabhängig davon, ob die Gewinne im Unternehmen thesauriert oder an die Eigentümer ausgeschüttet werden, werden diese besteuert. In Estland werden nur ausgeschüttete Gewinne besteuert. Zinsen dagegen sind abzugsfähig auf Unternehmensebene, daraus resultiert insgesamt eine niedrigere Belastung.

(Abbildung 7 auf der nächsten Seite)

Abbildung 7: Effektive Durchschnittssteuerbelastung der Beitrittsstaaten im Vergleich zu den EU15 und den USA, gesamt und nach Finanzierungsart, Ebene Kapitalgesellschaft, 2013 in %

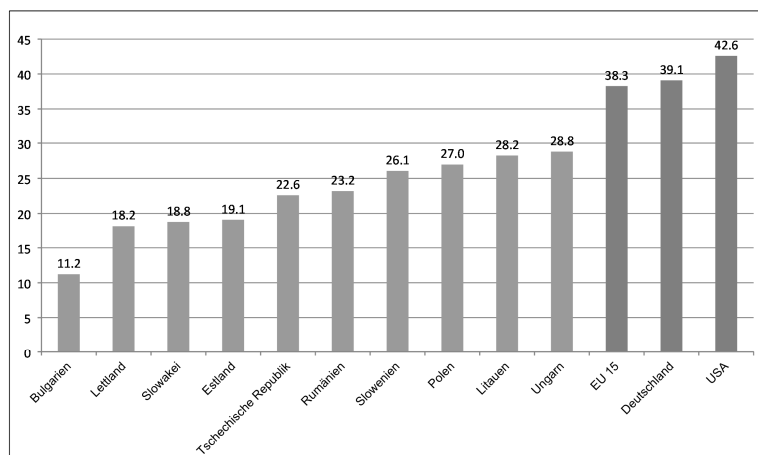


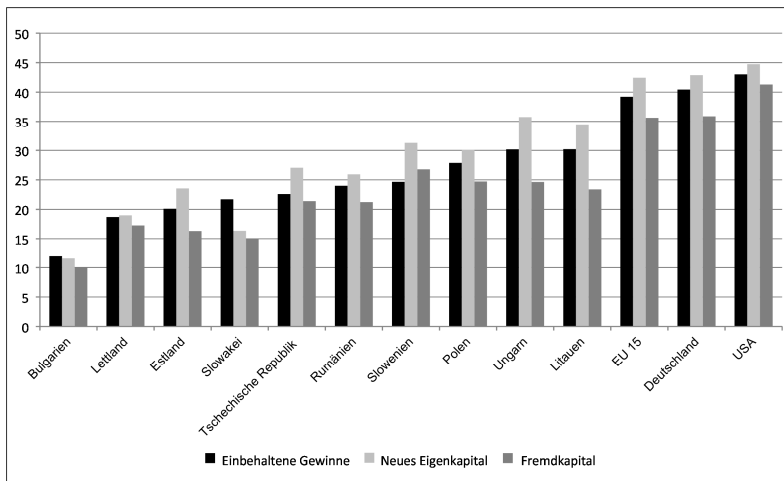
Quelle: Eigene Darstellung

Abbildung 8 nimmt wieder stärker Bezug auf den Mittelstand und die für Gesellschafter relevante Gesamtbelastung. Sie zeigt die effektive Durchschnittssteuerbelastung auf Anteilseignerebene. Die Belastung nimmt dabei (wiederum über alle Finanzierungswege in der oberen Graphik) eine Bandbreite von 11,2% in Bulgarien bis 28,0% in Malta ein. Der Schnitt der alten EU-Mitgliedstaaten liegt mit 38,3% (Deutschland 39,1%) wiederum deutlich über dem Niveau der meisten neuen Mitgliedstaaten. Der Unterschied zwischen den alten und neuen Mitgliedstaaten ist bei Betrachtung der Anteilseignerebene nochmals größer geworden. Dies mag auf den ersten Blick verwundern, da in den neuen Mitgliedstaaten inzwischen vorwiegend das klassische System zur Anwendung kommt, das die relative Zahlungsbelastung vom Unternehmen weg auf den Eigentümer verlagert. Allerdings weisen die neuen Mitgliedstaaten auch in der Einkommensteuer niedrigere Spitzensteuersätze auf, zum Teil sogar Flat Taxes, wodurch auch insgesamt die Belastung deutlich niedriger ausfällt als in den alten Mitgliedstaaten. Letztere sind auch bei der Dividendenbesteuerung häufig durch hohe Spitzensteuersätze bis zu 50% und lange Progressionsverläufe gekennzeichnet.

Die USA folgen mit 42,1% mit nun deutlich geringerem Abstand zu den europäischen Standorten. Dies ist ein Hinweis, dass die USA Unternehmen vergleichsweise stärker an der Finanzierung des Staatshaushaltes teilnehmen lassen als europäische Staaten. Dort tragen insgesamt die Unternehmenseigner einen größeren Anteil an der Steuerlast.

Abbildung 8: Effektive Durchschnittssteuerbelastung. Beitrittsstaaten im Vergleich zu den EU15 und den USA, gesamt und nach Finanzierungsart, Ebene Anteilseigner, 2013 in %





Quelle: Eigene Darstellung

Die untere Graphik in Abbildung 8 gibt einen Eindruck von den Durchschnittssteuerbelastungen nach Finanzierungsweg auf Ebene der Anteilseigner. Auch unter Berücksichtigung der Anteilseignerebene bleibt die Fremdfinanzierung wie erwartet grundsätzlich die günstigste Option. Dieser Zustand ist insbesondere in Krisenzeiten schlecht. Zudem zieht die Finanzierung mit frischem Eigenkapital regelmäßig die höchste Belastung nach sich. Dadurch fehlen Anreize, frisches Kapital in Unternehmen zu investieren.

IV. Entwicklungen über die Zeit von 1998 bis 2014

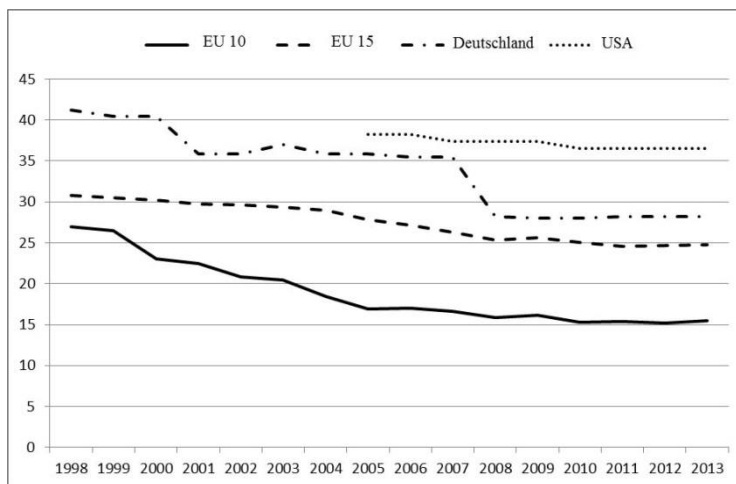
Die Betrachtung der Entwicklung der Unternehmensbesteuerung seit 1998 soll aufzeigen, wie die Dynamik der steuerlichen Parameter vor dem EU-Beitritt war und wie sie sich in den zehn Jahren nach dem EU-Beitritt verändert hat. Bereits vor dem EU-Beitritt hatten viele EU-Anwärterstaaten ihre Steuersysteme insbesondere über eine Senkung der Steuersätze wettbewerbsfähig gemacht. Unklar war vor zehn Jahren, wie sich das steuerliche Umfeld für Unternehmen weiter entwickeln würde. Würde sich der Trend zu Steuersenkungen in den neuen Mitgliedstaaten fortsetzen? Würde der Wettbewerb auch die alten Mitgliedstaaten zu Senkungen anregen? Oder würde der Abwärtstrend mit dem EU-Beitritt gebremst oder gar gestoppt?

Abbildung 9 zeigt die Entwicklung zunächst graphisch für die Ebene der Kapitalgesellschaften. Die durchgezogene und die gestrichelte Linie zeigen den

Durchschnitt der neuen EU+10-Staaten und der alten EU15-Staaten. Bis ein Jahr nach dem Beitritt sank der Durchschnitt der Effektivbelastungen in den neuen Mitgliedstaaten deutlich stärker als später. Gleichwohl ist auch nach dem Beitritt durchgängig eine Senkung der Belastungen erkennbar.⁷ Erst in den letzten Jahren mit der Finanz- und Wirtschaftskrise stagniert bzw. steigt die effektive Durchschnittssteuerbelastung. In den alten Mitgliedstaaten erkennt man erst ab 2004 einen leicht gesteigerten Wettbewerbsdruck, der zu Senkungen der Effektivbelastungen führt. Mit der Finanz- und Wirtschaftskrise stagniert oder steigt auch der Durchschnitt der Steuerbelastungen in den alten Mitgliedstaaten.

Beispielhaft ist in Abbildung 9 auch die Entwicklung der Effektivbelastungen in Deutschland und ab 2005 den USA aufgezeigt. In Bezug auf Deutschland erkennt man deutlich die großen Unternehmenssteuerreformen 2001 und 2008, die zu starken Belastungssenkungen geführt hatten. Vergleichend hierzu hat sich die Situation in den vom Steuerwettbewerb kaum tangierten USA nur marginal geändert.

Abbildung 9: Effektive Durchschnittssteuerbelastungen, Ebene Kapitalgesellschaft, 1998-2013 in %



Quelle: Eigene Darstellung

⁷ Zur Diskussion einer Konvergenz der Steuerbelastungen in der Europäischen Union vgl. *Christina Elschner/Jost H. Heckemeyer/Christoph Spengel: Besteuerungsprinzipien und effektive Unternehmenssteuerbelastungen in der Europäischen Union: Regelt sich die EU-weite Steuerharmonisierung von selbst? in: Perspektiven der Wirtschaftspolitik 12, 2011, S. 47-71.*

Welche Faktoren sind treibend für die Belastungsveränderungen? Tabelle 1 zeigt die wichtigsten Veränderungen auf Ebene der Kapitalgesellschaften auf: nämlich die Entwicklung der tariflichen Ertragsteuersätze, also Körperschaftsteuersatz zuzüglich etwaiger lokaler Gewinnsteuern, sowie der Abschreibungsbedingungen für die fünf im Modell betrachteten Investitionsgüter. Die größten Entlastungen gehen von den Steuersatzsenkungen in allen Ländern aus. Diese Senkungen gingen nur teilweise mit der oft beschriebenen Verbreiterung der Bemessungsgrundlage (tax rate cut cum base broadening) einher. In einigen Ländern verschlechterten sich zwar die Abschreibungsbedingungen, in vielen verbesserten sie diese aber und verstärkten dadurch noch den steuerentlastenden Effekt der Satzsenkungen. Das Ausmaß der Steuersatzreduktionen ist unterschiedlich ausgeprägt. Die erst 2007 beigetretenen Staaten Bulgarien und Rumänien weisen Senkungen von über 20 Prozentpunkten auf. Lediglich Ungarn hatte als einziges Land eine Steuersatzerhöhung über die Zeit. Im Vergleich dazu hat Deutschland die mit Abstand höchsten Senkungen im Zeitablauf vorgenommen. Der kombinierte Satz aus Körperschaft- und Gewerbesteuer sank um 30%-Punkte. Bezeichnend beim Thema Steuerwettbewerb ist die Situation in den USA: Der Steuersatz für Kapitalgesellschaften blieb von 1998 bis 2014 konstant, ebenso die Abschreibungsbedingungen.

Tabelle 1: Wesentliche Steuerreformen auf Ebene der Kapitalgesellschaft, 1998-2014

	Ertragsteuersatz			Bemessungsgrundlage (AfA)
Bulgarien	1998-2014	▼	20%-Punkte	
Tschechische Republik	1998-2014	▼	16%-Punkte	Gebäude▲
Estland	2000, 2008	▼	5%-Punkte	
Deutschland	2001, 2008	▼	30%-Punkte	Gebäude▲, Maschinen▲
Ungarn	2004 2010	▼ ▲	1,6%-Punkte 3,3%-Punkte	Gebäude▲, Maschinen▼, Imm. WG▼
Lettland	1998-2004	▼	10%-Punkte	
Litauen	1998-2002 2006-2007 2008 2009 2010	▼ ▲ ▼ ▲ ▼	14%-Punkte 5%-Punkte 5%-Punkte 5%-Punkte 5%-Punkte	Gebäude▼, Maschinen▼, Imm. WG▼
Polen	1998-2004	▼	17%-Punkte	Maschinen▲

Rumänien	2000, 2005	▼	22%-Punkte	
Slowakei	1998-2004, 2013, 2014	▼	18%-Punkte	Gebäude ▼, Immaterielle WG ▼
Slowenien	2007-2014	▼	8%-Punkte	Gebäude ▲, Immaterielle WG ▲
USA	1998-2014	—		

Quelle: Eigene Daten

Im Fokus des Steuerwettbewerbs stehen Kapitalgesellschaften. Interessant ist auch bei der Betrachtung der Entwicklung seit 1998 die Frage, ob die Eigentümer über gestiegene Steuersätze auf Dividenden, Veräußerungsgewinne oder Zinsen oder einen Wechsel des Körperschaftsteuersystems die Unternehmenssteuerreformen tragen.

Tabelle 2 fasst Veränderungen der Steuersätze auf die für Unternehmenseigner relevanten Einkunftsarten Dividenden, Veräußerungsgewinne und Zinsen über die Zeit zusammen. Für Dividenden werden zudem Wechsel im Körperschaftsteuersystem dokumentiert. Anders als bei den Unternehmen zeigen bei den Steuersatzänderungen deutlich mehr Pfeile nach oben. Plakativ ausgedrückt zählt man nur 16 Steuersenkungen, aber 23 Steuererhöhungen über alle Länder hinweg.

Die Körperschaftsteuersysteme wurden im Zeitablauf in den meisten Ländern verändert. Insbesondere in den Beitrittsstaaten gab es einen Schritt zum klassischen System. Hierdurch wurde zwar das Steuersystem vereinfacht, allerdings auf Kosten der Neutralität zwischen den einzelnen Finanzierungswegen.

Tabelle 2: Wesentliche Steuerreformen auf Ebene der Anteilseigner, 1998-2014

	Dividenden			Veräußerungsgewinne			Zinsen		
Bulgarien	2005, 2008	▼	10%-Punkte	2005, 2008	▼	30%-Punkte	2013, 2014	▲	8%-Punkte
Tschechische Rep.	2000	▼	10%-Punkte (SR->KS)						
Estland				2005, 2007	▲	5%-Punkte			
Deutschland	2001, 2009	▼	29%-Punkte (VA->SR)	2009	▲	26%-Punkte	2009	▼	29%-Punkte

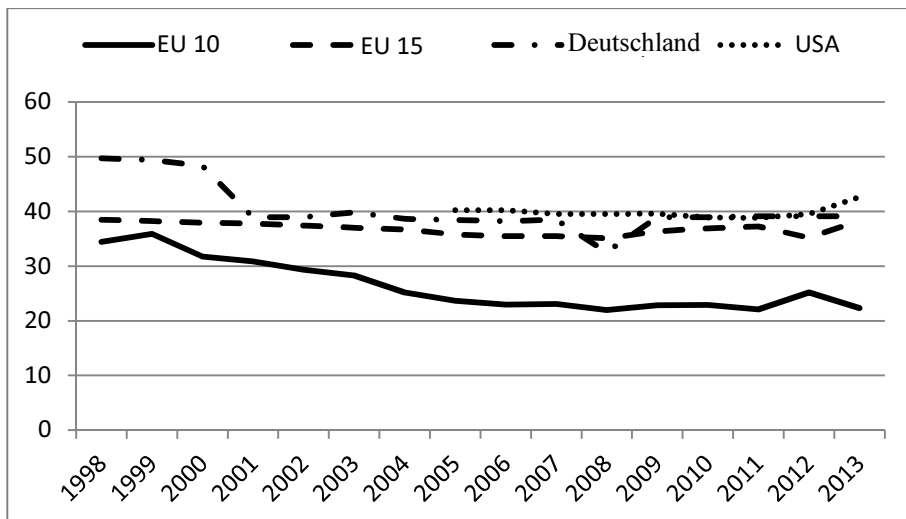
Ungarn	2005 2010	▲ ▼	5%-Punkte 9%-Punkte (SR->KS)	2005, 2010	▼	42%-Punkte	2007, 2010	▼	42%-Punkte
Lettland	2010	▲	10%-Punkte (VA->KS)	2010	▲	15%-Punkte	2010	▲	10%-Punkte
Litauen	1999 2003 2009 2014	▲ ▼ ▲ ▼	19%-Punkte 14%-Punkte 5%-Punkte 5%-Punkte (SR->KS)	1999 2001 2003	▲ ▼ ▲	15%-Punkte 15%-Punkte 15%-Punkte			
Polen	2001 2004	▼ ▲	5%-Punkte 4%-Punkte	2004	▼	21%-Punkte	2004	▼	1%-Punkt
Rumänien	2006	▲	6%-Punkte	2000, 2007	▲	16%-Punkte	2005 2006 2009 2011	▲ ▲ ▼ ▲	9%-Punkte 6%-Punkte 16%-Punkte 16%-Punkte
Slowakei	2004	▼	15%-Punkte	2000, 2004 2013	▼ ▲	36%-Punkte 6%-Punkte	2004	▲	4%-Punkte
Slowenien	2006 2013	▼ ▲	10%-Punkte 5%-Punkte				2006, 2008, 2013	▲	25%-Punkte
USA	2013	▲	10%-Punkte	2013	▲	10%-Punkte	2013	▲	10%-Punkte

Quelle: Eigene Daten

Eine graphische Darstellung der effektiven Durchschnittssteuerbelastungen auf Ebene der Anteilseigner findet sich in Abbildung 10. Wiederum sieht man für die neuen EU-Mitgliedstaaten im Durchschnitt eine stetige Senkung im Zeitablauf, vergleichbar mit der Entwicklung auf Unternehmensebene. Es ergibt sich lediglich eine höhere Steigerung der Belastung für 2012. Dagegen bleibt die durchschnittliche Belastung in den alten EU-Mitgliedstaaten überraschend konstant. Mit anderen Worten sind dort Steuerensenkungen auf Unternehmensebene durch Steuererhöhungen auf Anteilseignerebene finanziert worden.

In Deutschland wurden beispielsweise bei der Unternehmenssteuerreform 2001 die Anteilseigner noch entlastet. 2008 jedoch finanzierten Eigentümer der Kapitalgesellschaften die massiven Senkungen auf Unternehmensebene mit, die Gesamtsteuerbelastung blieb konstant.

Abbildung 10: Effektive Durchschnittssteuerbelastungen, Ebene Anteilseigner, 1998-2013 in %



Quelle: Eigene Darstellung

V. Zusammenfassung

Die Regelungen zur Unternehmensbesteuerung in den Beitrittsstaaten bewegen sich auch 10 Jahre nach dem Beitritt innerhalb der Bandbreite der EU 15.

Auf Unternehmensebene ist die effektive Steuerbelastung nationaler Investitionen in den Beitrittsstaaten seit dem Beitritt weiter gesunken und beträgt 15,5% (2004: 19,7%). Allerdings hat die Dynamik der Steuersenkungen im Vergleich zu den EU 15 (24,8%; 2004: 29,4%) und zu Deutschland (28,2%; 2004: 36%) mit dem Ausbruch der Finanz- und Wirtschaftskrise abgenommen.

Auf Gesamtebene unter Einbeziehung der Anteilseigner ist die effektive Steuerbelastung in den Beitrittsstaaten seit dem Beitritt ebenfalls gesunken und beträgt 22,3% (2004: 25%). Der Rückgang der Effektivbelastung ist damit geringer als auf der Unternehmensebene.

Dem Trend in den EU 15 (38,3% gegenüber 37% im Jahr 2004) und in Deutschland (39,1% gegenüber 39% im Jahr 2004) folgend, wurden auch in den Beitrittsstaaten Senkungen der Unternehmenssteuern durch Steuererhöhungen

auf Ebene der Anteilseignerebene gegenfinanziert. Im Wesentlichen ist hierfür eine Höherbelastung der Eigenkapitalfinanzierung durch höhere Dividendensteuersätze und einen Trend zum klassischen System ausschlaggebend. Hierunter leidet zunehmend die Neutralität der Unternehmensbesteuerung.

GRENZÜBERSCHREITENDE INVESTITIONEN STEUERLICH OPTIMAL GESTALTEN

Stephan Kudert

Grenzüberschreitende Investitionen steuerlich optimal gestalten – eine Einführung

I. Einleitung

Steuern sind rechtliche Rahmenbedingungen, die von den Steuerpflichtigen befolgt werden müssen. Dies stellt insbesondere bei grenzüberschreitend tätigen Unternehmen hohe Anforderungen an das Management. Wie Managementsysteme strukturiert sein können oder sollten, um diesen rechtlichen Anforderungen gerecht zu werden, wird zurzeit unter dem Thema *Tax Compliance* diskutiert. Hiermit befassen sich die Beiträge des zweiten Konferenztages.

Steuern sind für Investoren aber auch Kosten, die gering gehalten werden sollten. Dabei ist es legitim und legal, Gestaltungen aufzusetzen, die diesem Ziel gerecht werden. Thema der folgenden Beiträge sind steuerliche Gestaltungen bei grenzüberschreitenden Outboundinvestitionen mittelständischer Unternehmen. Dabei werden auch, anders als bei kapitalmarktorientierten Kapitalgesellschaften, die Gesellschafter, die hinter der Gesellschaft stehen, in die Modellierungen mit integriert. Als Ausgangssituation dieser Beiträge dient eine natürliche Person in Deutschland (Investor), die gewerblich tätig ist, etwa als Einzelunternehmer oder über eine GmbH & Co. KG, und in Polen einen Wirtschaftsstandort aufbauen möchte.

II. Widerstreitende Planungsziele bei der Rechtsformwahl

Entscheidet sich ein mittelständischer deutscher Investor für eine Investition im Ausland (Outboundinvestition), ist die Frage nach der optimalen rechtlichen Struktur zu beantworten. Als Investitionsalternativen stehen ihm grundsätzlich Kapitalgesellschaften, Personengesellschaften (bzw. Betriebsstätten) und hybride Rechtsformen zur Verfügung. Bei der Rechtsformwahl kann eine Reihe

von Kriterien entscheidungsrelevant sein. Diese können zueinander kompatibel oder indifferent sein, aber auch in Konflikt stehen. Zudem ist zu beachten, dass manche auch sogenannte K.O.-Kriterien sein können, also Kriterien, deren Erfüllung eine *conditio sine qua non* darstellt.

Drei wichtige Kriterien bei der Rechtsformwahl sind das Haftungsrisiko, die Marktakzeptanz sowie die Besteuerung:

- Bei der grenzüberschreitenden Rechtsformwahl bestehen erhebliche finanzielle Risiken für den Investor, insbesondere wenn sprachliche Probleme auftreten und Unsicherheiten bezüglich des Zielmarktes und des Rechtssystems bestehen.¹ Daher stellt die Beschränkung der Haftung auf das Betriebsvermögen in der Praxis häufig ein K.O.-Kriterium dar. Empirische Untersuchungen belegen, dass deshalb die Kapitalgesellschaft das bevorzugte Investitionsvehikel bei Outboundinvestitionen deutscher Unternehmer in Polen ist.²
- Ebenso kann die Marktakzeptanz der zu wählenden Rechtsform im Zielstaat entscheidungsrelevant sein. So ist etwa festzustellen, dass Personengesellschaften in den mitteleuropäischen Staaten (z.B. Polen) ungebrauchlicher als in Deutschland und in osteuropäischen Staaten (z.B. Russland) völlig ungebrauchlich sind. Auch dies ist bei der Rechtsformwahl ggf. zu berücksichtigen. Vergleicht man etwa die prozentuale Verteilung der Rechtsformen in Deutschland und Polen im Jahr 2014, so ist festzustellen, dass von den ca. 1,1 Mio. Gesellschaften in Deutschland 41%³ Personengesellschaften sind, während in Polen im gleichen Erhebungsjahr von knapp 0,4 Mio. Gesellschaften lediglich 14%⁴ als Personengesellschaften firmieren. Eine der Ursachen ist das notwendige Stammkapital, das bei einer GmbH 25.000 EUR beträgt, während

1 Vgl. *Paula Jarzyńska*: Die Struktur der Direktinvestitionen deutscher Investoren in Polen, Hamburg: Verlag Dr. Kovač 2012, S. 213.

2 So wurden z.B. im Jahr 2007 99,02% einer Stichprobe von in Polen betriebenen Unternehmen deutscher Investoren in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft betrieben. Vgl. *Jarzyńska* (Anm. 1), S. 120.

3 Von 1.108.475 am 31. Mai 2014 registrierten deutschen Gesellschaften firmierten 451.500 in der Rechtsform einer Personengesellschaft, was einem Anteil von 40,73% entspricht. Online abrufbar unter <https://www.destatis.de/DE/ZahlenFakten/GesamtwirtschaftUmwelt/UnternehmenHandwerk/Unternehmensregister/Tabellen/UnternehmenRechtsformenWZ2008.html>, 31.03.2015.

4 Von 398.027 am 30. Juni 2014 registrierten polnischen Gesellschaften firmierten 55.945 in der Rechtsform einer Personengesellschaft, was einem Anteil von 14,05% entspricht. Online abrufbar unter: Główny Urząd Statystyczny, Zmiany strukturalne grup podmiotów gospodarki narodowej w rejestrze REGON, I półrocze 2014 r., <http://stat.gov.pl/obszary-tematyczne/podmioty-gospodarcze-wyniki-finansowe/zmiany-strukturalne-grup-podmiotow/zmiany-strukturalne-grup-podmiotow-gospodarki-narodowej-w-rejestrze-regon-i-polrocze-2014-r-,1,14.html>, 31.03.2015.

für die Gründung einer Sp. z o.o. lediglich 5.000 PLN, also etwa 1.200 EUR Stammkapital erforderlich sind. Ebenso kann im Einzelfall entscheidungserheblich sein, ob das Unternehmen im Zielstaat unter einer ausländischen oder inländischen Rechtsform firmiert. Dabei entspricht die polnische Sp. z o.o. der deutschen GmbH und die s.k. einer KG.⁵

- Ein drittes zentrales Kriterium stellt die Steuerbelastung dar. Dabei ist nach nationalem Steuerrecht und internationalem Steuerrecht zu differenzieren. Häufig finden sich in den Steuerrechtssystemen, wie in Deutschland, sogenannte gespaltene Steuertarife. Während bei Kapitalgesellschaften lineare Körperschaftsteuertarife vorherrschen, können natürliche Personen progressiven Tarifen unterliegen, deren Spitzensteuersätze den Körperschaftsteuersatz weit übersteigen können. Damit kann die Vermeidung hoher Steuersätze im Einzelfall für die Strukturierung über Kapitalgesellschaften sprechen. Während etwa in Deutschland der Einkommensteuertarif progressiv (von 0 bis 45%) verläuft, beträgt die Körperschaftsteuer linear 15%. Zusammen mit Gewerbesteuer und Solidaritätszuschlag kumuliert sich die Ertragsteuerbelastung einer deutschen Kapitalgesellschaft (hebesatzabhängig) auf etwa 30%. In Polen beträgt die Körperschaftsteuer 19%. Der dortige Einkommensteuertarif ist zwar grundsätzlich progressiv, mit den Staffelsätzen 0, 18 und 32%; Gewerbetreibende können jedoch zu einem linearen Tarif mit 19% Einkommensteuer wechseln.⁶

Bei Kapitalgesellschaften besteht allerdings grundsätzlich das Nachversteuerungsproblem. Aufgrund des Trennungsprinzips wird das Einkommen zunächst auf Ebene der Kapitalgesellschaft der Körperschaftsteuer unterworfen. Wird der Nachsteuergewinn später als Dividende an die Gesellschafter ausgeschüttet, erfolgt eine zweite Besteuerung bei diesen; die sogenannte Nachversteuerung. Personengesellschaften werden hingegen in vielen Rechtskreisen, so auch in Deutschland und Polen, steuerlich transparent behandelt.⁷ Sie sind also nicht selbst Steuersubjekt. Vielmehr wird das Einkommen von den Gesellschaftern unmittelbar bei Entstehung versteuert. Zu einer Nachversteuerung kommt es damit nicht mehr, vielmehr ist bei Zahlungsfluss an den Gesellschafter von einer

5 Vgl. BMF-Schreiben v. 24. Dezember 1999, IV B 4 - S 1300 - 111/99, in: BStBl. I 1999, S. 1076, Tabelle I.

6 Vgl. *Adrian Cloer*: Die Einkommensteuer natürlicher Personen, in: *Stephan Kudert (Hg.): Investieren in Polen*, Berlin: Verlag Erich Schmidt 2007, S. 63-126 (107).

7 Vgl. für eine Übersicht *Christoph Spengel/Michael Schaden/Martin Wehrße*: Besteuerung von Personengesellschaften in den 27 EU-Mitgliedstaaten und den USA. Eine Analyse der nationalen Besteuerungskonzeptionen, in: *StuW* 1, 2010, S. 44-56.

(steuerlich irrelevanten) Entnahme auszugehen.

Auch abkommensrechtlich sind die Besteuerungsfolgen für Personen- und Kapitalgesellschaften unterschiedlich. Erzielt ein Investor über eine Personengesellschaft im Zielstaat Einkünfte, und wird diese Gesellschaft von beiden Staaten steuerlich transparent behandelt, werden abkommensrechtlich Betriebsstätteneinkünfte (Art. 7 Abs. 1 i.V.m. Art. 5 DBA D/PL) angenommen,⁸ die im Belegenheitsstaat (Polen) besteuert und im Ansässigkeitsstaat (Deutschland) unter Progressionsvorbehalt freigestellt werden. Gewinne einer polnischen Kapitalgesellschaft werden hingegen zunächst in deren Ansässigkeitsstaat besteuert. Erfolgt danach eine Dividendenausschüttung an den deutschen Investor, erhält der Quellenstaat gemäß Art. 10 Abs. 2 DBA D/PL ein Quellenbesteuerungsrecht in Höhe von regelmäßig 15% (sofern der Empfänger eine natürliche Person ist), sein Ansässigkeitsstaat Deutschland besteuert die Dividende und rechnet die polnische Quellensteuer an (Art. 24 Abs. 1 lit. b) DBA D/PL).

Diese Grundregeln greifen allerdings nur, wenn beide Staaten Personengesellschaften steuerlich transparent behandeln. Insbesondere in osteuropäischen Staaten, etwa in Russland⁹ und der Ukraine,¹⁰ werden aber Personengesellschaften steuerlich den Kapitalgesellschaften gleichgestellt. Dies führt bei grenzüberschreitenden Investitionen regelmäßig zu Qualifikations- bzw. Zurechnungskonflikten. Das heißt, der Ansässigkeitsstaat der Personengesellschaft besteuert diese im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht mit Körperschaftsteuer, während Deutschland aufgrund der steuerlichen Transparenz das Einkommen bei den Gesellschaftern als Betriebsstätteneinkünfte freistellt. Ein Problem tritt auf, wenn Liquidität von der Gesellschaft zum Gesellschafter fließt. Während der Zielstaat eine Dividende annimmt und somit Quellensteuer erhebt, sieht Deutschland eine (nicht steuerbare) Entnahme. Damit kann die ausländische Quellensteuer in Deutschland nicht angerechnet werden und führt zu einer Zusatzbelastung.¹¹

8 Vgl. BMF-Schreiben v. 26. September 2014, IV B 5 - S 1300/09/10003, in: BStBl. I 2014, S. 1258, Tz. 2.2.3.

9 Dazu *Oliver Büge*: Art. 2 Rz. 84 DBA-Russische Föderation und *Kay-Michael Wilke*: Art. 3 Rz. 6 DBA-Russische Föderation, in: *Dietmar Gosch/Heinz-Klaus Kroppen/Siegfried Grotherr (Hg.)*: DBA-Kommentar, Herne: Verlag Neue Wirtschafts-Briefe, Stand: November 2013.

10 Vgl. *Wolfgang Boochs/Orest Matviichuk*: Übersicht über das Steuerrecht der Ukraine, in: IWB 6, 2009, S. 271-282 (274 f.).

11 Siehe BMF-Schreiben (Anm. 8), Tz. 4.1.4.1.

III. Gestaltungsansätze

Da Kapitalgesellschaften haftungsrechtlich die günstigere Rechtsform darstellen und Personengesellschaften aufgrund ihrer Transparenz steuerlich günstiger sind, weil durch sie die Nachversteuerung vermieden wird und die Gewinne in Deutschland freigestellt werden, ist eine rechtliche Einkleidung, also eine hybride Rechtsform gesucht, die beide Vorteile miteinander kombiniert. Strukturell könnte dies also

- eine Personengesellschaft bzw. Mitunternehmerschaft im Zielstaat sein, sofern die Haftung auf das Betriebsvermögen beschränkt werden kann oder
- eine Kapitalgesellschaft, sofern sie in Deutschland oder beiden Staaten steuerrechtlich transparent behandelt wird.

Solche hybriden Strukturen sollen im Folgenden kurz skizziert und in den folgenden Beiträgen ausführlicher erläutert werden.

Als Personengesellschaft mit beschränkter Haftung ist in Deutschland die GmbH & Co. KG gebräuchlich. Diese ist auch in Polen als Sp. z o.o. s.k. existent.¹² Die Steuerlast bei Gestaltungen über eine Sp. z o.o. s.k. ist aufgrund der Besteuerung der Sp. z o.o., mit anschließender Nachversteuerung durch die Dividendenausschüttung, ungünstiger als eine *reine* Personengesellschaft, aber aufgrund der Freistellung der Gewinnanteile der Kommanditisten günstiger als eine *reine* Kapitalgesellschaft. Die zusätzliche Steuerlast im Vergleich zur Personengesellschaft kann dabei als *Haftungsvermeidungsprämie* interpretiert werden. Wie hoch diese ist, hängt von der Beteiligungshöhe der Sp. z o.o. an der s.k. ab. Ist die Beteiligung gering, reduziert sich die Haftungsprämie auf einen Betrag, der z.B. bei einem Einkommen in Höhe von 100.000 EUR etwa 170 EUR pro Jahr beträgt.¹³ Allerdings sind die zusätzlichen steuerlichen Deklarationskosten zu berücksichtigen.

Ähnlich verhält es sich mit einer Sp. z o.o. & atypisch Still im Zielstaat. Auch hier ist die Steuerlast aufgrund der Besteuerung der Sp. z o.o., mit anschließender Nachversteuerung durch die Dividendenausschüttung, ungünstiger als eine

12 Vgl. Stephan Kudert/Marcin Jamrózy: Die optimale steuerliche Rechtsformwahl bei einem wirtschaftlichen Engagement in Polen, in: PISStB 10, 2010, S. 275-284 (275f.).

13 Vgl. Stephan Kudert/Paula Jarzyńska/Marcin Jamrózy: Hybride Rechtsformen als Gestaltungsinstrumente für Outboundinvestitionen mittelständischer Investoren, Europa Universität Viadrina, Diskussionspapier 326, 2012. Online abrufbar unter: http://www.wiwi.europa-uni.de/de/forschung/publikationen-projekte/dp/_dokumente/326_Kudert_Jarzynska_Jamrozy.pdf, S. 10, 31.03.2015.

reine Personengesellschaft, aber hinsichtlich der Vergütung an den stillen Gesellschafter günstiger als eine *reine* Kapitalgesellschaft. Die Sp. z o.o. & atypisch Still wird in Deutschland als Mitunternehmerschaft angesehen.¹⁴ Die Betriebsstätte der Sp. z o.o. vermittelt nach h.M.¹⁵ dem Stillen ebenfalls eine Betriebsstätte in Polen und daher wird die Vergütung des Stillen in Deutschland steuerlich freigestellt, während Polen aufgrund des Art. 11 Abs. 2 in Verbindung mit Tz. 2 lit. a) des Protokolls zum DBA D/PL das vollumfängliche Besteuerungsrecht bezüglich dieser Vergütung besitzt.¹⁶ Ähnlich wie bei der Sp. z o.o. s.k. ist auch hier die Höhe der Haftungsvermeidungsprämie abhängig von der Aufteilung des Einkommens auf Gesellschaftsgewinn und Vergütung des Stillen. Je höher die Vergütung des Stillen ist, desto mehr nähert sich die Steuerbelastung an die einer *reinen* Personengesellschaft an.¹⁷ Ist diese hingegen gering, entspricht die Steuerbelastung fast der einer *reinen* Kapitalgesellschaftskonstruktion.

Ebenso können Kapitalgesellschaften, sofern sie selbst (zumindest teilweise) steuerlich transparent behandelt werden, als Gestaltungsvehikel genutzt werden. Hier bieten sich die S.K.A. im Zielstaat Polen oder die deutsche GmbH mit Betriebsstätte in Polen an.

Die polnische S.K.A. ist der deutschen KGaA gesellschaftsrechtlich sehr ähnlich. Ihre Besteuerung in Polen erfolgt jedoch anders. Erzielt die S.K.A. ein Einkommen, wird dieses bei ihr vollumfänglich der Körperschaftsteuer unterworfen. Um aber die Nachversteuerung der Dividenden beim persönlich haftenden Gesellschafter (und nur bei ihm) zu vermeiden, kann der Komplementär auf die Quellensteuer, der seine Dividende unterworfen wird, die anteilige Körperschaftsteuer der S.K.A. anrechnen (Vollanrechnungsverfahren),¹⁸ während Deutschland ihn wie einen Mitunternehmer behandelt und seine polnischen

14 Vgl. BMF-Schreiben v. 28. Dezember 1999, IV D 3 – S 1300 - 25/99, BStBl. I 1999, S. 1121.

15 Vgl. nur BMF (Anm. 8), Tz. 2.2.1.2 und 2.2.3; Franz Wassermeyer/Christian Kaeser: Art. 10 OECD-MA Rz. 144 m.w.N. zur h.M. im Schrifttum, in: Franz Wassermeyer (Hg.): Doppelbesteuerung: DBA, München: Verlag C.H. Beck, Stand: Januar 2015.

16 Zur Behandlung der Einkünfte aus stillen Gesellschaften aus polnischer Sicht als Zinsen i.S.v. Art. 11 Abs. 2 DBA-Polen siehe Thomas Reith: Art. 10, Rz. 66 DBA-Polen, in: Wassermeyer (Anm. 15).

17 Vgl. Stephan Kudert/Agnieszka Kopeć/Marcin Jamroz: Die GmbH & Still als Gestaltungsinstrument im internationalen Steuerrecht. Eine Analyse aus Sicht deutscher Investoren in Polen, Europa Universität Viadrina, Diskussionspapier 321, 2012. Online abrufbar unter: http://www.wiwi.europa-uni.de/de/forschung/publikationen-projekte/dp/_dokumente/321_Kudert_Kopec_Jamrozy.pdf, S. 15, 31.03.2015.

18 Vgl. Stephan Kudert/Agnieszka Kopeć: Die Besteuerung der polnischen KGaA im Lichte der Steuerreform 2014, in: RIW 5, 2014, S. 272-280 (274 f.).

(Betriebsstätten-) Einkünfte freistellt. Die Anrechnung der anteiligen Körperschaftsteuer auf seine polnische Quellensteuer führt in der Regel faktisch dazu, dass die Dividende beim persönlich haftenden Gesellschafter nicht mehr besteuert wird, also eine Nachversteuerung unterbleibt. Damit werden seine Gewinnanteile im Ergebnis nur der polnischen Körperschaftsteuer unterworfen und in Deutschland freigestellt.

Der steuerliche Vorteil wird aber mit der unbeschränkten Haftung des Komplementärs erkaufte. Um diese zu verhindern, kann der Investor eine deutsche GmbH & Co. KG zwischenschalten.¹⁹ Während also die Gewinnanteile des persönlich haftenden Gesellschafters faktisch einer Einmalbesteuerung in Polen mit Freistellung in Deutschland unterliegen, unterliegen die anderen Gewinnanteile bei Ausschüttung an die Kommanditisten einer Nachversteuerung. Wie bei den anderen skizzierten Gestaltungen hängt es damit von den Beteiligungsverhältnissen ab, ob die Besteuerung eher der einer Kapital- oder Personengesellschaft entspricht. Darüber hinaus kann der Investor auch bei dieser Gestaltung mit einer polnischen Gesellschaft am polnischen Markt firmieren.

Auch durch eine Organschaft, bei der die Kapitalgesellschaft des Investors als Organgesellschaft fungiert, kann das Trennungsprinzip aufgehoben werden. Dabei gründet der Investor zunächst eine GmbH & Co. KG, die sich an einer polnischen Kapitalgesellschaft, z.B. einer Sp. z o.o., beteiligt. Deren Geschäftsleitung wird nach Deutschland verlegt, etwa indem der Investor die wesentlichen Entscheidungen des Tagesgeschäfts selbst trifft. Unter dieser Voraussetzung ist eine ertragsteuerliche Organschaft möglich, bei der die KG als Organträger und die Sp. z o.o. als Organgesellschaft fungiert (Organschaftsmodell). Polen würde die polnischen Betriebsstättengewinne der Sp. z o.o. der Körperschaftsteuer unterwerfen, während sie von Deutschland (unter Progressionsvorbehalt) freizustellen wären. Die (geringen) Gewinne der deutschen Geschäftsbetriebsstätte, die die Sp. z o.o. unterhält, werden der KG als Organträger zugerechnet und vom Investor in Deutschland versteuert. Sie können als Haftungsvermeidungsprämie interpretiert werden. Auch für diese Alternative spricht zusätzlich die Marktakzeptanz in Polen.

Eine gebräuchlichere Variante ist die deutsche Organschaft mit polnischer Betriebsstätte oder Tochterpersonengesellschaft (Organträgermodell). Dabei gründet der Investor eine deutsche GmbH, die er im Betriebsvermögen seiner GmbH

¹⁹ Vgl. *Stephan Kudert/Agnieszka Kopeć*: Steuerliche Gestaltung einer Outboundinvestition unter Nutzung einer polnischen SKA, in: PISStB 1, 2015, S. 25-30 (28 f.).

& Co. KG hält. Die GmbH wiederum unterhält in Polen eine Betriebsstätte oder ist an einer dortigen Personengesellschaft beteiligt. Die KG des Investors fungiert dabei als Organträger und die GmbH als Organgesellschaft. Während Polen den Betriebsstättengewinn der GmbH der Körperschaftsteuer unterwirft, wird dieser Gewinn in Deutschland dem Organträger zugerechnet und dann freigestellt. Aufgrund der steuerlichen Organschaft wird das Trennungsprinzip für die GmbH also durchbrochen und in der Konsequenz die Nachversteuerung der polnischen Betriebsstättengewinne verhindert. Zwar wird aufgrund des Ergebnisabführungsvertrags auch die Haftungsabschirmung der GmbH verletzt. Durch die Zwischenschaltung der GmbH & Co. KG ist dieses Problem aber behoben.

Eine dem Organträgermodell strukturell sehr ähnliche Variante ist das Treuhandverhältnis. Dabei hält eine Treuhand-GmbH die Wirtschaftsgüter einer polnischen Personengesellschaft treuhänderisch für die KG des Investors. Aufgrund des § 39 Abs. 2 AO wird die zwischengeschaltete Treuhand-GmbH in Deutschland transparent behandelt.²⁰ Allerdings findet diese Gestaltung in der Praxis bei gewerblichen Investments kaum Anwendung. Vielmehr ist sie bei der Strukturierung von Immobilieninvestitionen gebräuchlich.

IV. Schwerpunkt: Grenzüberschreitende Investitionen steuerlich optimal gestalten

Welche Gestaltungschancen, aber auch -risiken mit den skizzierten Modellen verbunden sind, werden in den folgenden Beiträgen zum Schwerpunkt *Grenzüberschreitende Investitionen steuerlich optimal gestalten* diskutiert.

²⁰ Vgl. *Paula Jarzyńska* (Anm. 1), S. 219-221.

Marcin Jamróży

**Hybride Rechtsformen in Polen: Die GmbH & Co. KG
(spółka z ograniczoną odpowiedzialnością spółka komandytowa
– sp. z o.o. sp. k.)**

I. Einleitung

Die Kommanditgesellschaft ist eine Personengesellschaft, die von mindestens zwei potentiellen Gesellschaftern (natürliche und/oder juristische Personen) gegründet werden kann. Eine dieser Personen tritt dabei als Kommanditist, die andere als Komplementär auf. In der Praxis lassen sich immer häufiger Formen von „hybriden“ Personengesellschaften antreffen. Eine dieser hybriden Gesellschaftsformen ist die GmbH & Co. KG, in der die GmbH die Rolle des Komplementärs einnimmt, während die Gesellschafter der GmbH oder andere natürliche Personen als Kommanditisten agieren.¹ In diesem Zusammenhang legt das polnische Handelsgesellschaftsgesetzbuch² (im Weiteren: HGGB) fest, dass das Recht zur Vertretung der GmbH & Co. KG lediglich den Komplementären zusteht. Der Kommanditist hingegen darf die Gesellschaft nur als Bevollmächtigter vertreten.

Durch die Ausübung der Rolle des Komplementärs der KG, insbesondere durch die Übernahme der Geschäftsführungs- und Vertretungskompetenzen, tritt die GmbH als Gesellschafter der KG auf, der für ihre Verbindlichkeiten unbeschränkt haftet. Von der Ausgestaltung des Gesellschaftervertrages hängt es ab, wie die Gewinne der Gesellschaft unter den Kommanditisten und Komplementären aufgeteilt werden sollen. In den häufigsten Fällen nimmt der Gesellschafter der GmbH gleichzeitig die Rolle des Kommanditisten der GmbH & Co. KG ein, in der seine GmbH als Komplementär fungiert. Diese Gestaltung ermöglicht eine enorme Beschränkung des Haftungsrisikos für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft, da in diesem Fall eine Haftung nur bis zur Höhe des Gesellschaftsvermögens der GmbH besteht. Der Kommanditist der KG haftet dagegen nur bis zur Höhe seiner Haftsumme. Die Haftsumme ist dabei ein abstrakter Betrag, der

1 Vgl. dazu *Stephan Kudert/Paula Jarzyńska/Marcin Jamróży*: Hybrid Legal Forms As The Structuring Instruments For Outbound Investments, in: *Journal of Management and Financial Sciences* Volume V Issue 10, 2012, S. 47-63 (52 f.).

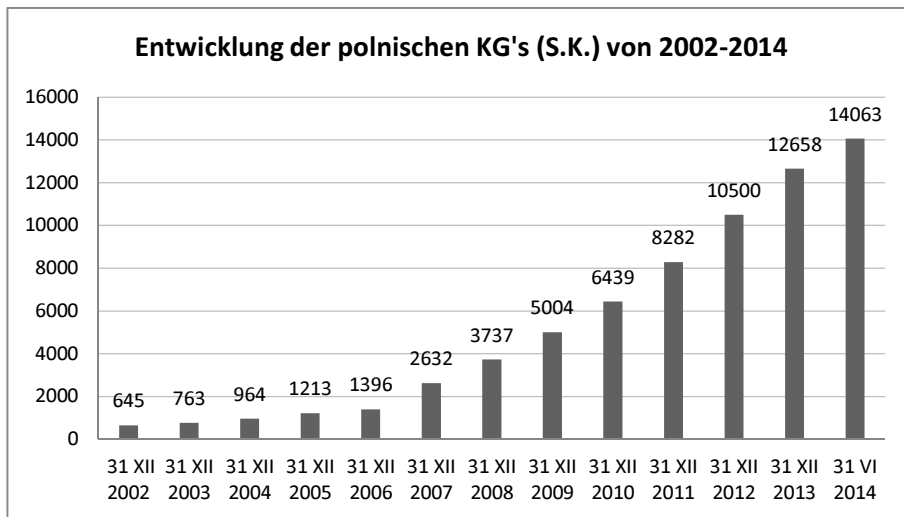
2 Vgl. Handelsgesellschaftsgesetzbuch der Republik Polen v. 15. September 2000 (pol. kodeks spółek handlowych), in: *Dz.U.* 80, 2013, Pos. 1030 m.n.Ä.

durch die Gesellschafter im Rahmen einer Vereinbarung der Höhe nach beliebig festgelegt wird. Die Höhe der Haftsumme stellt die obere Haftungsgrenze für die Verbindlichkeiten der KG dar.

Aus der Perspektive des polnischen Handelsrechts ist die KG als rechtsfähiges Subjekt zu qualifizieren und kann somit aufgrund ihrer Unternehmereigenschaft am Wirtschaftsleben aktiv teilnehmen.

In den letzten Jahren erfreute sich diese Gesellschaftsform in Polen einer großen Beliebtheit, was an den Bestandszahlen ersichtlich wird (siehe Abbildung 1). Laut polnischem Zentralen Statistikamt (Główny Urząd Statystyczny) waren zum Stichtag 31. Dezember 2013 in Polen 12.658 KG registriert, bis Ende Juli 2014 14.063. Damit stieg die Zahl der in Polen existierenden KG zum Ende des Jahres 2013 um 20,6% und allein im ersten Halbjahr des Jahres 2014 sogar um 11,1%.

Abbildung 1: Bestandszahlen der KG in den Jahren 2002-2014



Quelle: Polnisches Statistikamt

Aus Abbildung 1 lässt sich deutlich erkennen, dass sich die KG in Polen im Laufe der Jahre zu einer allgemein verwendeten Form der Wirtschaftstätigkeit entwickelt hat und folglich eine attraktive Alternative im Vergleich zu den Kapitalgesellschaften darstellt. Als Grund dafür können vor allem ihre rechtlichen und steuerlichen Merkmale angeführt werden, die im weiteren Verlauf des Beitrags näher erläutert werden sollen. Gegenstand des Beitrags ist die Darstellung der steuerlichen Auswirkungen, die sich aus der Beteiligung an einer GmbH &

Co. KG ergeben können, sowie die Verdeutlichung sowohl der steuerlichen Vorteile als auch der Risiken, die diese hybride Rechtsform mit sich bringt.

II. Steuerliche Transparenz

Das polnische Steuerrecht behandelt die GmbH & Co. KG grundsätzlich transparent, d.h. die Einkommensteuerpflicht liegt in diesem Fall nicht bei der Gesellschaft selbst, sondern bei den an der Gesellschaft beteiligten Gesellschaftern. Die Gesellschafter sind zudem verpflichtet, selbständig die Höhe der Vorauszahlung auf die Einkommensteuer zu berechnen und diese während des aktuellen Veranlagungszeitraums zu entrichten. Seit dem 01. Januar 2014 unterliegt die KGaA der Körperschaftsteuer, soweit sich ihr Sitz oder ihre Geschäftsleitung auf dem Gebiet der Republik Polen befindet.³ Dies stellt eine Ausnahme von dem Grundsatz dar, dass Personengesellschaften in Polen nicht als Körperschaftsteuersubjekte angesehen werden. Von der Rechtsform des Gesellschafters hängt es ab, ob dieser dem polnischen KStG (im Weiteren: KStG-PL)⁴ bzw. dem polnischen EStG (im Weiteren: EStG-PL)⁵ unterliegt. Einkünfte aus Beteiligungen an einer Gesellschaft ohne eigene Rechtspersönlichkeit werden bei jedem Steuerpflichtigen im Verhältnis zu seinem Recht an der Gewinnbeteiligung ermittelt (Art. 8 Abs. 1 EStG-PL und Art. 5 Abs. 1 KStG-PL). Diese Grundsätze finden ebenfalls bei der Ermittlung von Erwerbsaufwendungen, Ausgaben, die keine Erwerbsaufwendungen darstellen, Verlusten, Steuerbefreiungen sowie Steuervergünstigungen Anwendung. Aus dem Wortlaut der erwähnten Vorschriften lässt sich ableiten, dass das zu versteuernde Einkommen einmalig, d.h. nur auf Ebene der Gesellschafter, ermittelt wird, während von einer Gewinn- bzw. Verlustermittlung bei der Personengesellschaft selbst abgesehen wird. Diese transparente Behandlung ergibt sich insbesondere aus der oben angeführten gesetzlichen Regelung, die auf die Verteilung der originären Einkünfte und Erwerbsaufwendungen unter den Gesellschaftern abzielt, nicht aber die Festlegung der Verteilungsverhältnisse im Hinblick auf den finalen Gewinn zum Gegenstand hat. Hierbei sei anzumerken, dass anhand der durch die polnische

3 Vgl. dazu z.B. *Stephan Kudert/Agnieszka Kopec*: Die Besteuerung der polnischen KGaA im Lichte der Steuerreform 2014. Gesetzesziele, Vorgehensweise und Regelungsdefizite, in: RIW 5, 2014, S. 272-280.

4 Vgl. Körperschaftsteuergesetz der Republik Polen v. 15. Februar 1992 (pol. ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych), in: Dz.U. 21, 1992, Pos. 86 m.n.Ä, im Weiteren: KStG.

5 Vgl. Einkommensteuergesetz der Republik Polen v. 26. Juli 1991 (pol. ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych), in: Dz.U. 80, 1991, Pos. 350, m.n.Ä, im Weiteren: EStG.

Verwaltungsrechtsprechung vorgenommenen grammatikalischen Auslegung zur Ermittlung der Einkünfte sowie der Erwerbsaufwendungen des Gesellschafters dieselben Verhältnisse (zu seinem Recht an der Gewinnbeteiligung) zur Anwendung kommen müssen.⁶

Die Einkünfte der GmbH im Zusammenhang mit ihrer Beteiligung als Gesellschafter der GmbH & Co. KG sind als Einkünfte aus Wirtschaftstätigkeit zu qualifizieren (Art. 5 Abs. 3 KStG-PL). Wenn die außerlandwirtschaftliche Wirtschaftstätigkeit von einer Gesellschaft betrieben wird, die keine juristische Person ist, werden die Einkünfte der natürlichen Person (Kommanditisten), die Einkünfte aus der Beteiligung an einer solchen Gesellschaft erzielt, ebenfalls wie Einkünfte aus der Einkommensquelle, d.h. als Einkünfte aus Wirtschaftstätigkeit, behandelt (Art. 5b Abs. 2 EStG-PL). Im Fall der ESt ist die Ermittlung der Einkunftsart von wesentlicher Bedeutung, da vor allem bei den einzelnen Einkunftsarten eine unterschiedliche Besteuerung der Einkünfte vorgenommen wird und ferner im Gesetz unterschiedliche Zeitpunkte im Hinblick auf die Steuerentstehung festgelegt wurden. Grundsätzlich unterliegen natürliche Personen dem progressiven Steuersatz (18%, 32%), jedoch besteht bei Einkünften aus Wirtschaftstätigkeit die Möglichkeit, zu einem linearen Steuersatz i.H.v. 19% zu optieren (Art. 30c Abs. 1 EStG-PL). Die Ermittlung der Einkünfte der Gesellschafter der GmbH & Co. KG erfolgt unabhängig von der tatsächlichen Gewinnausszahlung, d.h. im Fall einer Wirtschaftstätigkeit werden die Steuererträge als sog. fällige Einkünfte (Forderungen) behandelt.

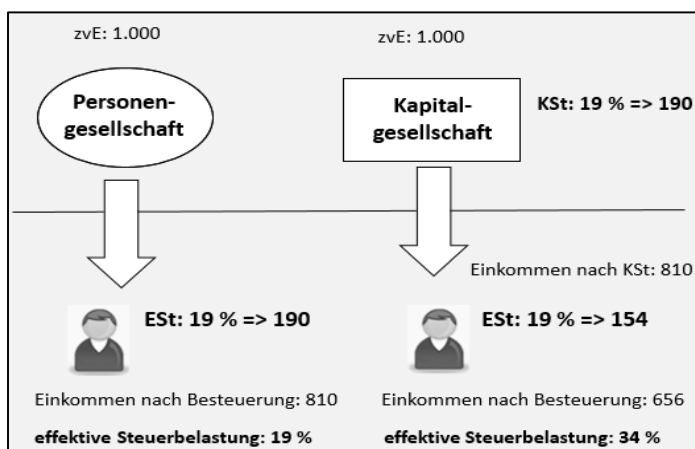
III. Steuerbelastungsvergleich bei Personen- und Kapitalgesellschaften

Personengesellschaften, die GmbH & Co. KG inbegriffen, zeichnet die einmalige Besteuerung – lediglich auf der Ebene der Gesellschafter – aus. Im Gegensatz dazu unterliegt die Kapitalgesellschaft der Körperschaftsteuer, die anhand ihres zu versteuernden Einkommens ermittelt wird. Nach Fassung des Gewinnverwendungsbeschlusses erfolgt die Dividendenausschüttung zu Gunsten der Gesellschafter (Aktionäre). Auf der zweiten Ebene, d.h. auf der Ebene des Gesellschafters bzw. Aktionärs, wird die Dividende ebenfalls einer pauschalen Einkommensteuerbesteuerung i.H.v. 19% unterworfen (Art. 22 Abs. 1 KStG-PL, Art. 30a Abs. 1 Nr. 4 EStG-PL), was im Ergebnis zu einer doppelten Besteue-

⁶ Vgl. *Sebastian Kuros/Monika Toczek/Anna Kuraś: Spółki osobowe. Prawo spółek. Prawo podatkowe i bilansowe*, Warszawa: Difin 2012, S. 54.

zung desselben wirtschaftlichen Ertrags führt. Die unterschiedlichen Auswirkungen in der Besteuerung von Personen- und Kapitalgesellschaften stellt Abbildung 2 näher dar. In diesem Zusammenhang wurde die Annahme getroffen, dass der Gewinn der Bemessungsgrundlage entspricht und die Kapitalgesellschaft den Gewinn vollständig an die Gesellschafter ausschüttet.

Abbildung 2: Vergleich der Steuerbelastung bei einer Personen- und Kapitalgesellschaft



Quelle: Eigene Darstellung

Im Fall der Kapitalgesellschaft beträgt die Steuerbelastung 34,39%. In Bezug auf den laufenden Steueraufwand ist die Personengesellschaft damit die günstigere Alternative zur Führung einer Wirtschaftstätigkeit.⁷

Besondere Grundsätze kommen zum Tragen, wenn Körperschaftsteuerpflichtige eine Dividende an Steuerpflichtige ausschütten, die auf dem Gebiet eines Staates des Europäischen Wirtschaftsraums (oder der Schweiz) ansässig sind. Einnahmen (Einkünfte) aus Dividenden sowie andere Einkünfte aus der Beteiligung am Gewinn juristischer Personen sind von der Einkommensteuer befreit, wenn die die Dividende erhaltene Person eine Handelsgesellschaft ist, deren Einkommen

⁷ Dazu ausführlich vgl. z.B. *Marcin Jamroz/Agnieszka Jamroz*: Spółka osobowa prawa handlowego. Aspekty prawno-podatkowe, optymalizacja podatkowa, Warszawa: Wolters Kluwer 2012, S. 312 f.

vollständig in Polen oder in einem anderen dem EWR zugehörigen Staat der Einkommensteuer unterliegt, ohne dass es dabei auf den Ort der Einkunftserzielung ankommt. Die Steuerbefreiung findet in Fällen Anwendung, in denen der Gesellschafter unmittelbar und unterbrochen über den Zeitraum von zwei Jahren mindestens 10% der Anteile der ausschüttenden Gesellschaft hält und der Besitz der Anteile grundsätzlich dem Eigentumsrecht entstammt. Der zwei-jährige Zeitraum des ununterbrochenen Haltens der Anteile (Aktien) kann auch nach dem Tag des Erhalts der Einnahmen (Einkünfte) aus Dividenden enden, wobei im Fall des Nichteinhaltens dieses Termins (z.B. bei früherer Veräußerung der Anteile/Aktien) der Gesellschafter zur Steuerzahlung zusätzlich eines Säumniszuschlags i.H.v. 19% der Einnahmen (Einkünfte) zum zwanzigsten Tag des Monats, der auf den Monat folgt, in dem er das Recht auf die Steuerbefreiung verloren hat, verpflichtet ist. Gleichzeitig kann der Gesellschafter eine vollständige Befreiung seines Einkommens von der Einkommensteuer – unabhängig von der Einkommensquelle – nicht in Anspruch nehmen. Darüber hinaus kommt die Steuerbefreiung nur unter der Voraussetzung des Vorhandenseins einer Rechtsgrundlage zur Anwendung, die sich aus einem Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) oder einem anderen ratifizierten völkerrechtlichen Vertrag ergibt, an denen Polen als Vertragspartei beteiligt ist. Zudem muss die polnische Steuerbehörde von der Steuerbehörde des Staates, in dem der Steuerpflichtige ansässig ist, eine steuerliche Auskunft erhalten, um die Steuerbefreiung zu gewähren. Ferner kann ein gleicher Steuereffekt wie bei der transparent behandelten Gesellschaft auch für juristische Personen mit Hilfe der Gründung eines Investmentfonds erreicht werden, da dieser Fonds in den Genuss einer persönlichen Steuerbefreiung (auf Grundlage des Art. 6 Abs. 1 Nr. 10 KStG-PL) kommt. Diese Steuerbefreiung führt zu einer einmaligen Besteuerung des wirtschaftlichen Gewinns – und zwar lediglich auf der Ebene des Gesellschafters im Moment der Dividendenausschüttung. Der Investmentfonds ist keine Kapitalgesellschaft, und gemäß dem polnischen Investmentfondsgesetz⁸ darf der Unternehmensgegenstand eines solchen Fonds ausschließlich im Anlegen von Geldmitteln bestehen, die – beschafft im Rahmen eines öffentlichen oder (unter bestimmten Voraussetzungen) nicht öffentlichen Angebots – dazu dienen, Anteile oder Investmentzertifikate, bestimmte Wertpapiere, Geldmarktinstrumente und andere Vermögensrechte zu erwerben.

⁸ Vgl. Investmentfondsgesetz der Republik Polen v. 27. Mai 2004 (pol. ustawa o funduszuach inwestycyjnych), in: Dz.U., 2014, Pos.157 m.n.Ä.

IV. Steuerausländer als Gesellschafter der KG

1. Rechtssubjektivität der Personengesellschaft

Der Gesellschafter der Personengesellschaft ist eine Person, für die die Bestimmungen des DBA, die auf dem OECD-Musterabkommen⁹ basieren, Anwendung finden, es sei denn, die Personengesellschaft wird nach nationalem Steuerrecht eines der Vertragsstaaten als juristische Person behandelt. Den unter den Abkommensschutz des DBA fallenden Personenkreis bestimmt Art. 1 OECD-MA, laut dem das Abkommen für Personen gilt, die in einem Vertragsstaat oder in beiden Vertragsstaaten ansässig sind. Der Ausdruck „Person“ umfasst dabei gem. Art. 3 Abs. 1 lit. a) OECD-MA natürliche Personen, Gesellschaften und alle anderen Personenvereinigungen. Der Ausdruck „Gesellschaft“ hingegen umfasst juristische Personen oder Rechtsträger, die für die Besteuerung wie juristische Personen behandelt werden (Art. 3 Abs. 1 lit. b) OECD-MA). Folglich ist die Personengesellschaft eine Person i.S.d. OECD-MA, da sie entweder aus der Sicht der Staaten, in denen das Transparenzprinzip Anwendung findet, als „andere Personenvereinigungen“ oder als „Gesellschaft“ in den Staaten, in denen Personengesellschaften als Steuersubjekte behandelt werden, qualifiziert wird. Um als Abkommenssubjekt angesehen werden zu können, muss außerdem eine weitere Voraussetzung in Gestalt der Ansässigkeit erfüllt sein. Art. 4 Abs. 1 OECD-MA definiert den „Wohnsitz oder den Sitz“ (steuerliche Ansässigkeit) auf Grundlage dessen, ob die Person nach dem Recht des jeweiligen Staates auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist. Unterschiede in der Behandlung der jeweiligen Organisationseinheiten durch die beteiligten Staaten können sich aus folgenden Gegebenheiten ergeben:

- aus der abweichenden Zuordnung der Organisationseinheit zu den Personen- oder Kapitalgesellschaften, z.B. durch Einordnung der ausländischen Personengesellschaft als Kapitalgesellschaft – bei Anwendung von rechtsvergleichenden Kriterien, die sich insbesondere auf den Rechtscharakter der gegebenen Gesellschaft beziehen,
- aus der abweichenden Behandlung für steuerrechtliche Zwecke trotz identischer Zuordnung der jeweiligen Organisationseinheit.

⁹ OECD Committee on Fiscal Affairs: Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version, 22 July 2010, im Weiteren: „OECD-MA“.

Der polnische Gesetzgeber hat sich entschlossen, ausländische Personengesellschaften entsprechend dem Steuerrecht des Staates zu qualifizieren, in dem sich der Sitz dieser Gesellschaften befindet. Aus Art. 1 Abs. 3 KStG-PL lässt sich ausdrücklich entnehmen, dass ebenfalls nicht in Polen ansässige Gesellschaften ohne eigene Rechtspersönlichkeit körperschaftsteuerpflichtig sind, wenn sie gemäß den Steuervorschriften eines anderen Staates wie juristische Personen behandelt werden und in diesem Staat mit ihrem gesamten Einkommen der Steuerpflicht unterliegen. Hierbei ist kritisch festzuhalten, dass die maßgebliche Anerkennung der Einordnung der Personengesellschaft durch den Staat, in dem die Gesellschaft ihren Registersitz innehat, zur Verletzung des Gebots der steuerlichen Gleichbehandlung führen kann.¹⁰

Wenn die Personengesellschaft durch beide Vertragsstaaten steuerlich transparent behandelt wird, ist der Gesellschafter der Personengesellschaft die Person, die in den Genuss des Abkommenschutzes kommt, da die Personengesellschaft in keinem der beiden Vertragsstaaten der Besteuerungspflicht unterliegt, wodurch sie die Voraussetzung der Ansässigkeit nicht erfüllt. Demgegenüber fällt die Personengesellschaft aus der Sicht des Staates, dessen nationales Steuerrecht – anders als in Polen – den Personengesellschaften eine Steuersubjektivität im Rahmen der Einkommensbesteuerung zuspricht und in dem die Gesellschaft ansässig ist, in den persönlichen Anwendungsbereich des Abkommens (Art. 1 OECD-MA). Die abweichende Behandlung von Personengesellschaften durch die beteiligten Vertragsstaaten kann zu einer Doppelbesteuerung führen, insbesondere durch die Zuordnung der Einkünfte an unterschiedliche Personen (Gesellschaft versus Gesellschafter). Dieses Problem wird unter der Annahme gelöst, dass die Abkommensberechtigung von der Gesellschaft auf die Gesellschafter übergeht.¹¹

2. Besteuerung bei identischer Behandlung der Gesellschaft

Wenn beide Vertragsstaaten, d.h. der Ansässigkeitsstaat der Personengesellschaft und der Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters, die Gesellschafter als einkommensteuerpflichtig ansehen, erfolgt – aus der Sicht beider Staaten – eine

10 Vgl. z.B. *Detlev J. Piltz*: Die Personengesellschaften im internationalen Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland, Heidelberg: Verlagsgesellschaft Recht und Wirtschaft 1981, S. 65.

11 Vgl. dazu den Kommentar zum OECD-MA (engl. Commentary on the Articles of the Model Tax Convention), Art. 1 Tz. 6.5. Vgl. auch *Jamroży/Jamroży* (Anm. 7), S. 297; *Rainer Prokisch*: Art. 1, Rn. 32 f., in: *Klaus Vogel/Moris Lehner* (Hg.): Doppelbesteuerungsabkommen: DBA, München: Verlag C.H. Beck, Stand: Januar 2015.

Zurechnung der Einkünfte der Gesellschaft an die Gesellschafter. Dieser Grundsatz kommt dem Grunde nach bei deutsch-polnischen Sachverhalten zum Tragen.¹² Die Einkünfte der Gesellschafter aus der Beteiligung an der Personengesellschaft werden gemäß den in Art. 7 Abs. 1 OECD-MA festgelegten Prinzipien besteuert, d.h. Gewinne (Einkünfte) eines Unternehmens eines Vertragsstaats können nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, das Unternehmen übt seine Geschäftstätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus. Als „Unternehmen eines Vertragsstaates“ ist – trotz Interpretationsschwierigkeiten – auch die Beteiligung eines Gesellschafters an einer Personengesellschaft anzusehen.¹³ Das Unternehmen der Personengesellschaft stellt (im funktionellen Sinne) hingegen die „Betriebsstätte“ des Unternehmens dar – unter der Annahme, dass die Voraussetzungen des Art. 5 OECD-MA hinsichtlich der Betriebsstättenentstehung (Geschäftseinrichtung, „Festigkeit“ der Betriebsstätte, Ausführung der Geschäftstätigkeit über diese Geschäftseinrichtung) erfüllt sind.

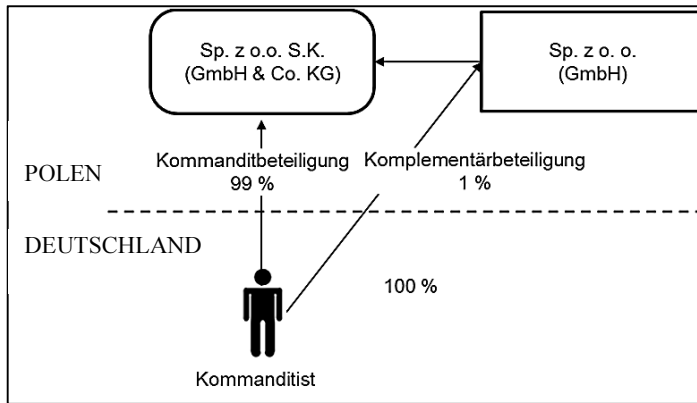
Aus der Betriebsstättenregelung ergibt sich, dass die Gewinne (Einkünfte) des Gesellschafters aus der Beteiligung an der Personengesellschaft auch in dem Vertragsstaat besteuert werden können, in dem die Gesellschaft ansässig ist, d.h. es wird auch dem Vertragsstaat das Besteuerungsrecht zugesprochen, in dem sich die Betriebsstätte befindet, jedoch nur insoweit, als die Gewinne (Einkünfte) dieser Betriebsstätte zugerechnet werden können (Art. 7 Abs. 1 OECD-MA). Der Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters stellt die der Betriebsstätte zugeordneten Einkünfte von der Besteuerung frei; dies jedoch – wie in den meisten durch Polen abgeschlossenen bilateralen Verträgen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung – unter Progressionsvorbehalt (Art. 23 A OECD-MA).

Abbildung 3 auf der nächsten Seite

12 Vgl. z.B. *Marcin Jamroży*: Polen, in: *Franz Wassermeyer/Stefan Richter/Helder Schnittker (Hg.): Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht*, Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt 2010, S. 1219-1236.

13 Vgl. *Alexander Hammelrath*: Art. 7, Rz. 36 f. m.w.N., in: *Vogel/Lehner (Anm. 11.)*.

Abbildung 3: Die GmbH & Co. KG als Instrument der Steueroptimierung



Quelle: Eigene Darstellung

Der Komplementär der polnischen GmbH & Co. KG ist eine Gesellschaft mit Sitz in Polen (GmbH), deren Gewinnanteile an der GmbH & Co. KG 1% betragen. Der Kommanditist der GmbH & Co. KG ist eine natürliche Person, die in Deutschland ansässig ist. Die Beteiligung am Gewinn der GmbH & Co. KG beläuft sich auf 99%. Zugleich ist der Kommanditist zu 100% an der polnischen GmbH (Komplementärin der GmbH & Co. KG) beteiligt.

Die GmbH & Co. KG wird steuerlich transparent behandelt. Dies bedeutet, dass der Steuerpflichtige nicht die Gesellschaft selbst, sondern ihre Gesellschafter – der Komplementär und der Kommanditist – sind. Der aus der GmbH & Co. KG erwirtschaftete Gewinn der Komplementär-GmbH wird der KSt i.H.v. 19% unterworfen. Die Gewinne (Einkünfte) des Kommanditisten aus der Beteiligung an der GmbH & Co. KG unterliegen der Besteuerung in dem Staat, in dem die Gesellschaft ihren Sitz innehat, d.h. das Besteuerungsrecht steht dem Staat zu, in dem sich die Betriebsstätte befindet (hier: Polen), jedoch nur insoweit, als diese Gewinne (Einkünfte) dieser Betriebsstätte zugerechnet werden können. Um der doppelten Besteuerung des Gewinns/der Einkünfte des Kommanditisten entgegenzuwirken, wendet der Ansässigkeitsstaat des Kommanditisten (hier:

Deutschland) die Freistellungsmethode unter Berücksichtigung des Progressionsvorbehalts an (Art. 7 Abs. 1 i.V.m. Art. 24 Abs. 1 lit. a) DBA D/PL¹⁴).

Die an den in Deutschland ansässigen Gesellschafter (natürliche Person) ausgeschüttete Dividende – aufgrund seiner Beteiligung an der polnischen GmbH – wird einer Abgeltungssteuer i.H.v. 19% unterworfen. Wenn der Gesellschafter eine Ansässigkeitsbescheinigung vorweisen kann, findet der in Art. 10 Abs. 2 lit. b) DBA D/PL festgelegte Steuersatz i.H.v. 15% Anwendung. Gleichzeitig unterliegt die Dividende in Deutschland der Besteuerung nach dem Teileinkünfteverfahren. Dabei wird die von Polen erhobene Quellensteuer auf die deutsche Einkommensteuer angerechnet (Art. 24 Abs. 1 lit. b) Nr. aa DBA D/PL).¹⁵

3. Problematische Sachverhaltskonstellationen

Schwierigkeiten bereitet die Handhabung von Personengesellschaften – auch der GmbH & Co. KG – im Zusammenhang mit der steuerlichen Behandlung von Erträgen und Erwerbsaufwendungen, die aus schuldrechtlichen Verhältnissen zwischen der Gesellschaft und ihren Gesellschaftern entspringen (z.B. bei der Anstellung des Gesellschafters in seiner eigenen Gesellschaft). Für die Führung der Geschäfte der Gesellschaft erhält der Gesellschafter dem Grunde nach neben seiner Gewinnbeteiligung keine zusätzliche Vergütung; die Geschäftsführung ist sein Recht, aber auch seine Pflicht (Art. 46 HGGB). Abweichend davon kann im Gesellschaftervertrag oder per Gesellschafterbeschluss eine solche zusätzliche, dem Gesellschafter zugutekommende Vergütung festgelegt werden.

Im Fall der Führung einer Geschäftstätigkeit in Form einer Personengesellschaft gilt der Wert der eigenen Arbeit des Steuerpflichtigen, dessen Ehegatten und seiner minderjähriger Kinder nicht als Erwerbsaufwendung (Art. 23 Abs. 1 Nr. 10 EStG-PL). Wenn der Gesellschafter Arbeitsleistungen auf Grundlage eines Arbeitsvertrages oder eines anderen Vertrages erbringt, stellt das dafür vom Gesellschafter erhaltene Entgelt keine Erwerbsaufwendung i.S.d. EStG-PL dar. Ein weiteres und entscheidendes Problem tritt bei der Ermittlung der Einkunftsart solcher Vergütungen auf. Die Finanzbehörden sind hierbei der Auffassung,

14 Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Polen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen v. 14. Mai 2003, in: Dz.U. 12, 2005, Pos. 90.

15 Dazu ausführlich vgl. *Stephan Kudert/Paula Jarzyńska/Marcin Jamroz*: Transgraniczna spółka komandytowa- podstawowe aspekty podatkowe wypłaty wynagrodzenia na rzecz wspólnika, in: *Przegląd Podatkowy* 12, 2009, S. 5-10.

dass solche Einkünfte nicht als Einkünfte aus Wirtschaftstätigkeit qualifiziert werden können und ordnen sie folglich in aller Regel anderen Einkunftsarten zu.¹⁶ Eine solche Qualifikation kann dazu führen, dass die Gesellschaft (als Steuerzahler) einerseits verpflichtet ist, eine Vorauszahlung auf die Einkommensteuer zu leisten und andererseits die Möglichkeit verwehrt wird, zum linearen Steuersatz i.H.v. 19% zu optieren, da dieser ausschließlich für Einkünfte aus Wirtschaftstätigkeit vorgesehen ist.

Erwähnenswert ist an dieser Stelle, dass der polnische Verfassungsgerichtshof (*Trybunał Konstytucyjny*) in seinem Urteil vom 24. Januar 2001¹⁷ die Verfassungsmäßigkeit des Art. 23 Abs. 1 Nr. 10 EStG-PL festgestellt hat. So versagt diese Vorschrift die Möglichkeit der Abziehbarkeit von Entgelten oder anderen Leistungen als Erwerbsaufwendungen, die an den Gesellschafter der GbR oder an dessen Ehegatten für die Arbeitsleistung oder eine andere Leistung zu Gunsten der Gesellschaft auf der Grundlage gesonderter Verträge erbracht werden, die nicht mit der Geschäftsführung oder Repräsentation der Gesellschaft in Zusammenhang stehen.

Im Gegensatz zum EStG-PL wurde eine ähnliche Vorschrift in das KStG-PL nicht eingeführt, so dass die Vermutung aufgestellt werden kann, dass z.B. die Erbringung von Dienstleistung durch die Komplementär-GmbH an die KG eine Erwerbsaufwendung darstellt, die mit ihrer Beteiligung am Gewinn der KG im Zusammenhang steht.¹⁸

Des Weiteren können die Zinsen vom eigenen Kapital, die der Steuerpflichtige in eine Einkunftsquelle eingebracht hat, nicht als Erwerbsaufwendungen abgezogen werden (Art. 23 Abs. 1 Nr. 9 EStG-PL, Art. 16 Abs. 1 Nr. 13 KStG-PL). Als Erwerbsaufwendung kann ebenfalls nicht die Vergütung des Gesellschafters geltend gemacht werden, sofern er diese auf der Grundlage eines mit der Gesellschaft gesondert abgeschlossenen Vertrags erhält.¹⁹ Die von der natürlichen Person in der Rolle des Gesellschafters erhaltenen Zinseinnahmen für das gewährte Darlehen werden einer anderen Einkunftsquelle als der aus außerland-

16 Oberfinanzdirektor in Warschau, verbindliche Auskunft v. 03. Januar 2014, IPPB1/415-1117/13-2/EC; Oberfinanzdirektor in Posen, verbindliche Auskunft v. 26. November 2010, ILPB1/415-1009/10-2/AG. Vgl. auch *Paula Jarzyńska/Agnieszka Kopeć*: Sondervergütungen im Outboundfall: Beißt der Tiger immer?, in: *PiStB* 3, 2012, S. 74-84 (77).

17 Vgl. Az. SK 30/99.

18 Diese Sichtweise bestätigt z.B. der Oberfinanzdirektor in Kattowitz in seiner verbindlichen Auskunft v. 11. September 2012, IBPBI/2/423-686/12/MO.

19 Vgl. z.B. WSA Lodz v. 24. April 2007, I SA/Łd 392/07; NSA v. 16. Dezember 1998, I SA/Gd 689/97; v. 09. April 1999, I SA/Gd 604/97.

wirtschaftlicher Wirtschaftstätigkeit zugeordnet („Geldkapitale und Vermögensrechte“). Die Darlehenszinserträge unterliegen der o.g. Einkunftsquelle jedoch nicht, wenn die Darlehensgewährung den Gegenstand einer Wirtschaftstätigkeit des Steuerpflichtigen ausmacht (Art. 30a Abs. 1 Nr. 1 EStG-PL).²⁰ Darüber hinaus kann der Gesellschafter von der Gesellschaft eine jährliche Zinszahlung i.H.v. 5% von seinem in die Gesellschaft eingebrachten Kapital verlangen, es sei denn, dass der Gesellschaftervertrag eine Angabe enthält, die das Recht auf den Erhalt einer solchen Zahlung ausschließt. Die Finanzbehörden vertreten hierbei die Auffassung, dass solche Einkünfte als Einkünfte aus sonstigen Quellen einzustufen seien.²¹

Seit dem 1. Januar 2015 werden als Geschäfte ebenfalls folgende Verträge angesehen, die mit einem verbundenen Rechtsträger oder einem sich in einer sog. Steueroase befindendem Rechtssubjekt (Rechtssubjekt hat seinen Wohnsitz, Sitz oder seine Geschäftsleitung auf dem Gebiet oder in einem Staat, der einen schädigenden Steuerwettbewerb führt) abgeschlossen werden:

- Gesellschafterverträge über eine Gesellschaft ohne eigene Rechtspersönlichkeit,
- Verträge über ein gemeinsames Unternehmen oder
- Verträge ähnlichen Charakters.

Die neue Verpflichtung bezüglich der Erstellung von Verrechnungspreisdokumentationen betrifft auch die von einer GmbH & Co. KG abgeschlossenen Verträge. Diese Steuerelemente sollen die in die Verträge aufgenommenen Grundsätze im Hinblick auf die Rechte der Gesellschafter (Vertragsparteien) auf Gewinnbeteiligung, aber auch die Pflicht zur Verlustbeteiligung offenlegen. In der Begründung zur Gesetzesreform²² heißt es, dass auf die Höhe des durch den Steuerpflichtigen, der als Gesellschafter einer Gesellschaft ohne Rechtspersönlichkeit fungiert, offengelegten Gewinns auch die sich aus dem Gesellschaftervertrag einer solchen Gesellschaft ergebenden Verhältnisse Einfluss haben. Insbesondere betrifft dies die aus diesem Gesellschaftervertrag resultierenden Rechte einzelner Gesellschafter auf Gewinnbeteiligung bzw. Pflichten zur Verlustbeteiligung an einer solchen Gesellschaft. Dementsprechend sind von der Pflicht zur Verrechnungspreisdokumentation beim Abschluss o.g. Geschäfte

20 Vgl. z.B. WSA Danzig v. 22. April 2010, I SA/Gd 133/10.

21 Vgl. Oberfinanzdirektor in Bromberg, verbindliche Auskunft v. 16. März 2010, ITPB1/415-997a/09/TK.

22 Vgl. das Gesetz vom 29. August 2014, in: Dz.U., 2014, Pos. 1328.

auch solche Verträge betroffen. In der Steuerelementation sind insbesondere die Gründe der in den Vertrag aufgenommenen Grundsätze der Gewinn- und Verlustbeteiligung zu schildern.

V. Zusammenfassung

Aus der Perspektive des Steuerrechts liegt der hauptsächlichliche Vorteil der Geschäftsführung in der Form einer Personengesellschaft in der Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung, d.h. auf der Ebene der Gesellschaft und des Gesellschafters. Eine Steuervergünstigung genießt dabei vor allem eine natürliche Person in der Rolle des Gesellschafters, die Einkünfte aus einer außerlandwirtschaftlichen Wirtschaftstätigkeit erzielt, da bei Vorliegen einer solchen Einkunftsquelle zum linearen Steuersatz i.H.v. 19% optiert werden kann. Auf internationaler Ebene ermöglicht die Gründung einer Personengesellschaft in einem Niedrigsteuerstaat i.d.R. eine Verringerung der Steuerbelastung. Dies ergibt sich aus dem im Abkommensrecht angenommenen Betriebsstättengrundsatz. Dieser sieht vor, dass die durch den Gesellschafter in der Personengesellschaft (Betriebsstätte) erzielten Einkünfte einer einmaligen Besteuerung im Betriebsstättenstaat unterliegen und gleichzeitig im Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters von der Besteuerung freigestellt werden. Als Steuervergünstigung kann ebenfalls die Möglichkeit der unmittelbaren Verlustverrechnung mit den übrigen Einkünften des Gesellschafters aus Wirtschaftstätigkeit, die im Quellenstaat erzielt werden (bspw. aus der Beteiligung an anderen Personengesellschaften), aufgeführt werden. Gleichzeitig ermöglicht die hybride Gesellschaftsform der GmbH & Co. KG eine weitgehende Haftungsbeschränkung des Gesellschafters für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft.

Jedoch lässt sich eine weiterhin bestehende Steuerdiskriminierung von Schuldverhältnissen zwischen der Personengesellschaft und ihren Gesellschaftern verzeichnen. In diesen Fällen kommt es zum Teil zu einer doppelten Besteuerung der aus diesen Verhältnissen erzielten Einkünfte. Die unklare gesetzliche Regelung bezüglich der Besteuerungsgrundsätze von Einkünften (Einkommen) aus der Beteiligung an einer Personengesellschaft stellt eine regelmäßige Quelle von Auseinandersetzungen zwischen Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung dar. Im Ergebnis führt dies auch zu einem Zustand steuerlicher Rechtsunsicherheit. Die Behandlung von einigen Geldleistungen, die der Gesellschafter von seiner Personengesellschaft erhält, als Einkünfte aus einer anderen Einkunftsquelle bei gleichzeitiger Nichtberücksichtigung dieser bei der Einkünfteermitt-

lung des Gesellschafters aus der Beteiligung an der Gesellschaft führt faktisch zur doppelten Besteuerung dieser Leistungen. Schließlich kann als weiterer zweifelloser Nachteil das Fehlen einer ausdrücklichen Regelung hinsichtlich der steuerlichen Folgen angeführt werden, wie sie bei einer Vermögensverschiebung vom Privatvermögen des Gesellschafters auf das Gesellschaftsvermögen der GmbH & Co. KG entstehen können.

**Gestaltung mit hybriden Rechtsformen in Polen.
Die polnische SKA als steuerlich attraktives Investitionsvehikel?**

I. Einleitung

Bei der Gestaltung von Direktinvestitionen in Polen stehen deutschen Investoren die Möglichkeiten offen, entweder eine steuerlich intransparente Einheit, wie z.B. eine GmbH oder AG, zu gründen oder aber eine Personengesellschaft (z.B. eine OHG oder eine KG) zu wählen, die durch eine transparente Behandlung und mithin eine einmalige Besteuerung geprägt ist. Neben den steuerrechtlichen Kriterien für die Wahl der „passenden“ Rechtsform im Ausland spielen auch die gesellschaftsrechtlichen Gesichtspunkte eine maßgebliche Rolle. Dabei ist vorrangig der Haftungsausschluss zu nennen, der grundsätzlich nur bei den Kapitalgesellschaften gegeben ist.

Der vorliegende Konferenzbeitrag geht der Frage nach, wie bei Outboundinvestitionen eines mittelständischen deutschen Investors in Polen die steuerlichen Vorteile einer Personengesellschaft mit den Haftungsvorteilen einer Kapitalgesellschaft kombiniert werden können. Um diese Frage beantworten zu können, wird auf die in den letzten Jahren in Polen sehr beliebte hybride Rechtsform der KGaA (*spółka komandytowo-akcyjna*, im Weiteren SKA) zurückgegriffen. Die nachfolgenden Ausführungen sollen zeigen, dass sich bei der SKA als jüngste Rechtsform des polnischen Steuerrechts bei entsprechender Ausgestaltung die Optimalitätskriterien der steuerlichen Transparenz bei gleichzeitiger Haftungsbegrenzung verbinden lassen, so dass sie aus der Perspektive eines deutschen Investors als ein attraktives Gestaltungsvehikel für sein wirtschaftliches Engagement in Polen angesehen werden kann.

Die KGaA ist neben der GmbH & Co. KG oder GmbH & atypisch Still als eine sog. hybride Rechtsform zu bezeichnen. Die Besonderheit solcher Mischformen besteht darin, dass sie die Personen- und Kapitalgesellschaften kennzeichnenden Strukturmerkmale in sich vereinen. Im Falle der SKA ist das einerseits ihre mit dem Jahressteuergesetz 2014 implementierte, halbtransparente Besteuerung und andererseits - bei geschickter Ausgestaltung der Beteiligungsverhältnisse - die für Kapitalgesellschaften charakteristische Haftungsbeschränkung. Die folgenden Ausführungen belegen, dass die SKA unter bestimmten Umständen einem deutschen mittelständischen Investor Gestaltungspotentiale bieten und damit mit den

anderen o.g. hybriden Rechtsformen in Konkurrenz treten kann. Um die Eigenschaften der SKA zu verdeutlichen, die die Verbindung beider Kriterien realisieren lassen, wird in einem ersten Schritt auf die Besonderheiten des polnischen Gesellschafts- und Steuerrechts in Bezug auf die Rechtsform der SKA eingegangen. Auf diese Erkenntnisse wird in einem zweiten Schritt zurückgegriffen, in dem ein Gestaltungsmodell unter Nutzung einer SKA entwickelt wird. Mit Hilfe dieses Modell soll gezeigt werden, dass sich die SKA als ein zielführendes Gestaltungsinstrument erweisen kann, das sowohl aus steuerlichen als auch gesellschaftsrechtlichen Gründen gegenüber den klassischen Beteiligungsformen wie der polnischen OHG oder GmbH zu bevorzugen ist.

II. SKA nach polnischem Gesellschaftsrecht

Die SKA wird in Polen gesellschaftsrechtlich, anders als ihr deutsches Pendant – die KGaA –, als eine Personengesellschaft qualifiziert. Trotz dieser abweichenden Einordnung für privatrechtliche Zwecke ist sie der deutschen Struktur jedoch sehr ähnlich. Auch hier gibt es zwei Arten von Gesellschaftern, die vornehmlich aufgrund des Umfangs der Haftung zu unterscheiden sind. Zum einen ist das der Komplementär, der gegenüber den Gläubigern für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft uneingeschränkt haftet. Zum zweiten verlangt das Gesellschaftsrecht der Beteiligung von mindestens einem (Kommandit-)Aktionär, der vorwiegend die Stellung eines passiven Kapitalgebers einnimmt und nur bis zur Höhe seiner eingebrachten Einlage für die Schulden der Gesellschaft haftet. Die Komplementäre führen die Geschäfte der SKA und vertreten diese im Außenverhältnis. Die Kommanditaktionäre können die Gesellschaft hingegen ausschließlich als gesondert bestellte Bevollmächtigte vertreten. Zu den charakteristischen Merkmalen der SKA gehören ferner die gesetzlich kodifizierten Organe, die wiederum als eine Besonderheit von Kapitalgesellschaften anzusehen sind. Dies sind einerseits die Hauptversammlung und andererseits der Aufsichtsrat; wobei Letzterer nur fakultativ zu berufen ist. Das Mindestkapital bei der Gründung der polnischen KGaA beträgt aktuell 50.000 PLN (ca. 11.500 €). Dieser Betrag setzt sich aus der Summe der Einlagen der Aktionäre zusammen.

III. Steuerliche Behandlung der Gewinnanteile aus einer SKA

1. Vor der Steuerreform 2014

Bis zum 1. Januar 2014, als das Änderungsgesetz zum Einkommen¹- und Körperschaftsteuergesetz² Polens³ (folgend EStG-PL bzw. KStG-PL) in Kraft trat, war die steuerliche Behandlung der SKA nach polnischem Recht sehr umstritten. Dies war dem Umstand geschuldet, dass die SKA bis zur Steuerreform 2014 keine gesetzliche Kodifizierung in den polnischen Steuergesetzen erfahren hatte. Die bestehende Rechtsunsicherheit verstärkte auch die gesellschaftsrechtliche Stellung der SKA als Personengesellschaft bei gleichzeitigem Vorhandensein beschränkt haftender Anteilseigner, wie sie bei Kapitalgesellschaften üblich sind.

All diese Umstände haben dazu geführt, dass die Problematik rund um die steuerliche Handhabung der Gewinnanteile aus einer SKA – vorrangig bezogen auf die Person des Kommanditaktionärs – in den letzten Jahren Gegenstand intensiver Diskussionen war.⁴ Neben der Frage, welche Einkünfte man aus einer Investition über eine SKA erzielt, war auch der Zeitpunkt der Besteuerung strittig. Dabei wuch die Meinung, die die polnischen Verwaltungsgerichte^{5,6} vertre-

1 Vgl. Einkommensteuergesetz der Republik Polen v. 26. Juli 1991 (pol. *ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych*), in: Dz.U. 80, 1991, Pos. 350 m.n.Ä.

2 Vgl. Körperschaftsteuergesetz der Republik Polen v. 15. Februar 1992 (pol. *ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych*), in: Dz.U. 21, 1992, Pos. 86 m.n.Ä.

3 Vgl. Änderungsgesetz zum Einkommen-, Körperschaftsteuer- und Tonnagesteuergesetz v. 8. November 2013, in: Dz.U., 2013, Pos. 1387.

4 Hinsichtlich der Person des Komplementärs war die Besteuerungsproblematik in Polen nie umstritten. Dem bei Personengesellschaften greifenden Transparenzprinzip folgend, rechnete man dem Komplementär die Gewinnanteile als Einkünfte aus Wirtschaftsbetätigung unmittelbar zu (Art. 5b Abs. 2 i. V.m. Art. 8 EStG-PL), so dass diese einmalig, nur bei ihm versteuert wurden. Zur Besteuerung von Personengesellschaften in Polen siehe auch *Stephan Kudert/Marcin Jamroz*: Steuerstandort Polen. Die optimale steuerliche Rechtsformwahl bei einem wirtschaftlichen Engagement in Polen, in: PISB 10, 2010, S. 275-284.

5 Gemäß Art. 3 Abs. 2 GVGv liegt die Kontrolle verbindlicher Auskünfte, die in individuellen Angelegenheiten des Steuerpflichtigen in Polen erteilt werden, im Kompetenzbereich der Verwaltungsgerichte. GVGv steht für Gesetz über das Verwaltungsgerichtsverfahren v. 30. August 2002, in: Dz.U. 153, 2002, Pos. 1270. Das sind in erster Instanz: WSA (pol. *Wojewódzki Sąd Administracyjny*) – Wojewodschaftsverwaltungsgericht und in zweiter: NSA (pol. *Naczelny Sąd Administracyjny*) – Oberverwaltungsgericht.

6 Vgl. z.B. NSA v. 19. November 2010, II FSK 1297/09; v. 15. Juli 2010, II FSK 3/10; WSA Danzig v. 18. Mai 2011, I SA/Gd280/11; WSA Gleiwitz v. 19. August 2009, I SA/Gl265/09; NSA v. 19. Dezember 2011, II FSK 901/10; v. 12. Oktober 2012, II FSK 381/11; v. 21. November 2012, II FSK 548/11.

ten haben, von der der Finanzverwaltung⁷ ab. Auch unter den polnischen Gerichten selbst konnte man keine konsistente Rechtsprechungslinie finden.⁸ Die einzelnen Urteile sowohl auf lokaler als auch überregionaler Ebene widersprachen sich gegenseitig und verstärkten die ohnehin bestehende Rechtsunsicherheit.

Diese Meinungsverschiedenheiten haben das polnische Oberverwaltungsgericht (pol. NSA) dazu bewegt, über diesen Gegenstand abschließend zu entscheiden und in der Zusammensetzung von sieben Richtern zwei Beschlüsse zu veröffentlichen, die die steuerliche Behandlung der von dem Kommanditaktionär aus der SKA bezogenen Gewinne betreffen.⁹ Die beiden Beschlüsse, in denen der NSA den Besteuerungszeitpunkt auf den Zeitpunkt des tatsächlichen Dividendenzuflusses hinausgezögert hat und denen sich anschließend auch die polnische Finanzverwaltung angeschlossen hat,¹⁰ haben dazu beigetragen, dass sich die SKA einer stetig wachsenden Beliebtheit nicht nur bei polnischen, sondern auch ausländischen Investoren erfreute. Die SKA selbst war nicht steuerpflichtig; der Gewinnanteil des Aktionärs wurde nur beim ihm besteuert, und zwar zu einem spätmöglichen Zeitpunkt, so dass durch eine Thesaurierung temporäre weiße Einkünfte entstehen konnten. Die aus diesem Grund steigende Attraktivität belegen auch die Statistiken: Vor den beiden NSA-Beschlüssen (Jahr 2011) belief sich die Zahl der Unternehmen mit dieser Rechtsform auf 1.513 SKA, im Jahr 2012 waren es schon 2.816, im Jahr 2013 bereits 5.709 Unternehmen, die die Rechtsform einer SKA gewählt hatten.¹¹ Die Steuergestaltungsmöglichkeiten, die die SKA nach der für die Steuerpflichtigen vorteilhaften Rechtsprechung bot, sind allerdings dem polnischen Finanzministerium sehr schnell aufgefallen. Um das Optimierungspotential der SKA und die daraus resultierenden Steuerausfälle zu kürzen, wurde am 17. September 2013 ein Gesetzesentwurf für

7 Vgl. z.B. Oberfinanzdirektor in Warschau, verbindliche Auskunft v. 2. März 2011, IPPB5/423-905/10-5/RS; Oberfinanzdirektor in Posen, verbindliche Auskunft v. 21. Oktober 2011, ILPB3/423-332/11-2/MM.

8 Zu den unterschiedlichen von den Gerichten vertretenen Argumentationslinien vgl. ausführlich *Agnieszka Kopec/Agata Nagel*: Polnische KGaA als steuerliches Gestaltungsinstrument deutscher Investoren. Von Irrungen und Wirrungen und der Zukunft eines Investitionsvehikels, in: *ISr* 24, 2013, S. 945-950 (946).

9 Vgl. NSA v. 16. Januar 2012, II FSP 1/11 für eine juristische Person und v. 20. Mai 2013, II FSP 6/12 in Bezug auf eine natürliche Person in der Rolle des Kommanditaktionärs.

10 Vgl. Minister der Finanzen, Schreiben v. 11. Mai 2012, in: *Dz.Urz. MF*, 2012, Pos. 24.

11 Daten des polnischen Statistischen Hauptamtes. Online abrufbar unter <http://stat.gov.pl/obszary-tematyczne/podmioty-gospodarcze-wyniki-finansowe/zmiany-strukturalne-grup-podmiotow/zmiany-strukturalne-grup-podmiotow-gospodarki-narodowej-w-rejestrze-regon-2013-r-,1,12.html>, 31. März 2015.

das EStG-PL und das KStG-PL vorgelegt, der schließlich 2014 zu einem Änderungsgesetz führte.

2. Nach der Steuerreform 2014

Durch die Steuerreform 2014 gilt die SKA nun, ähnlich wie die deutsche KGaA, als ein „teiltransparentes Körperschaftsteuersubjekt“. Während die intransparente Behandlung die Gewinnanteile der Kommanditaktionäre betrifft, wird der Gewinnanteil, der auf den Komplementär entfällt, aufgrund des neu implementierten (Voll-)Anrechnungsverfahrens effektiv nur einmal besteuert.¹² Diese vom Änderungsgesetz implementierte, unterschiedliche Besteuerung der Gewinnanteile, die auf Kommanditaktionäre bzw. Komplementäre der SKA entfallen, war vom Gesetzgeber bezweckt und zielte darauf ab, einen Besteuerungsmechanismus einzuführen, der idealerweise dem gesellschaftsrechtlichen Status beider Gesellschaftergruppen entspricht. Demnach soll die aufgrund der Anrechnung entstehende Einmalbesteuerung des Komplementärs seine Stellung als Vollhafter gegenüber dem lediglich beschränkt haftenden Kommanditaktionär steuerrechtlich begünstigen.

a. Besteuerung des Gewinnanteils des SKA-Kommanditaktionärs

Im Hinblick auf den Gewinnanteil, der auf den Kommanditaktionär entfällt, gilt nun das steuerliche Trennungsprinzip. Demzufolge wird der von SKA erwirtschaftete Gewinn zweimal versteuert: zunächst im Zeitpunkt der Gewinnentstehung mit polnischer Körperschaftsteuer i.H.v. 19%¹³ und anschließend bei einer Dividendenausschüttung auf der Ebene des Kommanditaktionärs mit 19% Einkommensteuer.¹⁴ Dies resultiert in einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung, die allerdings vom Gesetzgeber gewollt war und dem Umstand geschuldet ist, dass der Kommanditaktionär, ähnlich wie ein Aktionär einer AG bzw. ein Gesellschafter einer GmbH, von der Haftung für die Schulden der SKA grundsätzlich ausgeschlossen ist.

12 Ausführlich zu den die SKA betreffenden Änderungen nach der polnischen Steuerreform 2014 siehe auch *Stephan Kudert/Agnieszka Kopeć*: Die Besteuerung der polnischen KGaA im Lichte der Steuerreform 2014. Gesetzesziele, Vorgehensweise und Regelungsdefizite, in: RIW 5, 2014, S. 272-280.

13 Vgl. Art. 19 Abs. 1 KStG-PL.

14 Vgl. Art. 30a Abs. 1 EStG-PL bzw. 22 Abs. 1 KStG-PL.

In grenzüberschreitenden Fällen ist ggf. eine Quellensteuerreduktion aufgrund eines einschlägigen DBA (Art. 30a Abs. 2 EStG-PL bzw. 22a KStG-PL) bzw. – falls der Kommanditaktionär eine in der EU ansässige Kapitalgesellschaft ist –, aufgrund der Mutter-Tochter-Richtlinie (MTR)¹⁵ zu beachten. Die Anwendung der Bestimmungen der MTR auf die SKA, obwohl diese im Anhang zur Richtlinienfassung von 2011 (2011/96/EU) nicht erwähnt wird, ist auf die überschießende unilaterale Umsetzung ebendieser EU-Richtlinie durch den polnischen Gesetzgeber zurückzuführen.

Anzumerken ist, dass diese extensive Richtlinienanwendung seitens Polens für den Ansässigkeitsstaat des Dividendenempfängers nicht zwingend maßgeblich sein muss.¹⁶ Letzterer hat vielmehr die Richtlinienbestimmungen – also auch Art. 2 lit. a) i.V.m. dem Anhang der Richtlinie, die den Begriff der „Gesellschaft“ eines Mitgliedstaates regeln, autonom auszulegen und entsprechend anzuwenden.¹⁷ Eine Ausdehnung des Anhangs im Wege der Analogie auf andere Gesellschaften als diejenige, die im Anhang der Richtlinie explizit genannt sind, selbst dann wenn sie im Quellenstaat der Körperschaftsteuer unterliegen und erst nach der Verabschiedung der Richtlinie in das nationale Steuerrecht eingeführt wurden, ist nach der Auffassung des EuGH nicht gestattet.¹⁸

Soll Deutschland als Ansässigkeitsstaat des Kommanditaktionärs – der Mutterkapitalgesellschaft – gelten, so ist zu diskutieren, ob in Bezug auf die aus Polen bezogenen Dividendeneinkünfte § 8b Abs. 1 KStG-D anzuwenden ist. § 8b Abs. 1 KStG-D normiert die Steuerbefreiung von Dividendeneinkünften, die immer dann zum Tragen kommt, wenn der Leistende eine unbeschränkt bzw. beschränkt steuerpflichtige Körperschaft ist. Dabei erfolgt die Qualifikation der die Dividende auszahlenden Gesellschaft ausschließlich nach Maßgabe des deutschen Rechts. Die erwähnte Qualifikation ausländischer Rechtsgebilde wird nach dem zu § 1 Abs. 1 und § 2 Nr. 1 KStG-D von der Rechtsprechung¹⁹

15 Richtlinie 2011/96/EU des Rates v. 30. November 2011 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, zuletzt geändert durch die Richtlinie 2014/86/EU v. 8. Juni 2014.

16 Vgl. z.B. *Georg Kofler*: Mutter-Tochter-Richtlinie, Kommentar, Wien: LexisNexis 2011, Art. 2, Rz. 13.

17 Vgl. u.a. *Eckhard Jesse*: Richtlinien-Umsetzungsgesetz – EURLUMsG. Anpassung des § 43b EStG (Kapitalertragsteuerbefreiung) an die geänderte Mutter-Tochter-Richtlinie, in: *IStr* 5, 2005, S. 151-158.

18 Vgl. EuGH v. 1. Oktober 2009, Rs. *Gaz der France*, C-247/08, in: *Slg.* I-9225; nachfolgend FG Köln v. 28. Januar 2009, 2 K 4220/03, in: *BB* 20, 2010, S. 1194.

19 Vgl. *RFH* v. 12. Februar 1930, VI A 899/27, in: *RFHE* 27, S. 73.

entwickelten und von der Finanzverwaltung²⁰ aufgegriffenen Typenvergleich durchgeführt. Aufgrund der eigenständigen Einordnung der die Dividenden auszahlenden Gesellschaft nach nationalem Recht wird aus deutscher Sicht auf die im Anhang zur MTR aufgeführten Rechtsformen nicht explizit zurückgegriffen. Dadurch, dass die SKA gesellschaftsrechtlich an ihr deutsches Pendant angenähert ist, ist es sehr wahrscheinlich, dass die deutsche Finanzverwaltung diese als eine Körperschaft einstufen und auf die von ihr ausgezahlten Bezüge eine Freistellung nach § 8b Abs. 1 KStG-D anwenden würde.

An dieser Stelle ist noch zu beachten, dass der Richtliniengeber der polnischen Steuerreform gefolgt zu haben scheint, in dem er mit der Änderungsrichtlinie 2014/86/EU²¹ die SKA in den Kreis der privilegierten Gesellschaften mit einbezogen hat. Damit, sofern der deutsche Fiskus die Qualifikation der SKA als eine i.S.d. § 8b Abs. 1 KStG-D privilegierte Tochtergesellschaft ausschließlich aus dem Blickwinkel des Anhangs zur MTR vornehmen sollte, was aber unwahrscheinlich ist, wird zukünftig die Anwendung des § 8b KStG-D auf die von der SKA nach Deutschland weitergereichten Dividende durch die explizite Ausföhrung der SKA im Anhang der MTR abgesichert sein.

Zusammenfassend unterliegen die Einkünfte der Kommanditaktionäre aus der SKA im Regelfall der doppelten Besteuerung, da zunächst der Gewinn der SKA und dann die Dividende besteuert wird. Die Dividendenbesteuerung kann allerdings aufgrund des im Einzelfall greifenden DBA der Höhe nach begrenzt werden oder infolge der ins das polnische Recht extensiv transformierten MTR vollkommen entfallen.

b. Besteuerung des Gewinnanteils des SKA-Komplementärs

Wie oben bereits erwähnt, wurde die SKA mit der Steuerreform 2014 in den Kreis der Körperschaftsteuersubjekte mit einbezogen. Letzteres hat eine intransparente und mithin auch grundsätzlich doppelte Besteuerung ihrer Gewinne zur Folge. Von dieser will jedoch der Gesetzgeber absehen, wenn die Dividende an den Vollhafter, also an den Komplementär, ausgezahlt wird. Hierfür wurde mit dem JStG 2014 ein System der Steueranrechnung eingeföhrt.

20 Vgl. BMF-Schreiben v. 19. März 2004, IV B 4 - S 1301 USA - 22/04, in: BStBl. I 2004, S. 411.

21 Vgl. Art. 1 Abs. 2 der Richtlinie 2014/86/EU des Rates v. 8. Juni 2014 zur Änderung der Richtlinie 2011/96/EU über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten.

Auf den Gewinn der SKA wird zwar, wie auch bei den Kapitalgesellschaften, Körperschaftsteuer erhoben. Um die einmalige Besteuerung jedoch herzustellen, darf nun im Zeitpunkt der Dividendenzahlung die erhobene Körperschaftsteuer anteilig auf die Quellensteuer des Komplementärs angerechnet werden.²²

Die Anrechnung ist allerdings zweifach begrenzt. Zum einen ist der Anrechnungsbetrag auf die Höhe der anteiligen, auf den Bruttobetrag der Dividende anfallenden Quellensteuer beschränkt. Zum anderen darf maximal die Körperschaftsteuer aus den letzten fünf Veranlagungsjahren der Anrechnung unterliegen.²³ Letztgenannte Restriktion ist vor allen in Fällen von Bedeutung, in denen der Gewinn nicht sofort an die Gesellschafter weitergeleitet, sondern auf der Ebene der SKA erst einmal vorübergehend thesauriert wird.

Des Weiteren ist zu beachten, dass die auszahlende Gesellschaft die Anrechnung selbst vorzunehmen hat. Diese soll im Zeitpunkt der Dividendenzahlung erfolgen (Art. 26 Abs. 1 Nr. 1 KStG-PL). Die Tochtergesellschaft muss also ermitteln, wie hoch der Anrechnungsanspruch des jeweiligen Komplementärs ist. Nur auf diesem Weg kann sie feststellen, ob und in welcher Höhe sie eine auf die Dividende entfallende Quellensteuer einzubehalten und an das Finanzamt abzuführen hat.

IV. Gestaltungsmodell

Gesucht wird eine Rechtsform, die folgende zwei Kriterien erfüllt:

- die für die Kapitalgesellschaften typische Haftungsabschirmung und
- transparente Besteuerung.

Wie bereits dargestellt, wurde die Besteuerung der SKA durch den Gesetzgeber mit Wirkung vom 1. Januar 2014 grundlegend geändert.

Wie bereits oben dargestellt, galt die polnische KGaA bis zur Steuerreform 2014 als Optimierungsvehikel in Polen. Die große Beliebtheit dieser Rechtsform unter den Investoren ist vor allem auf die positive Rechtsprechung des NSA zurückzuführen, nach der die Gewinnanteile aus der SKA nicht auf Gesellschaftsebene, sondern nur einmal beim Aktionär im Zeitpunkt der Dividendenzahlung besteuert wurden.

22 Vgl. Art. 30a Abs. 6b EStG-PL bzw. Art. 22 Abs. 1b KStG-PL.

23 Vgl. Art. 30a Abs. 6c EStG-PL bzw. Art. 22 Abs. 1c KStG-PL.

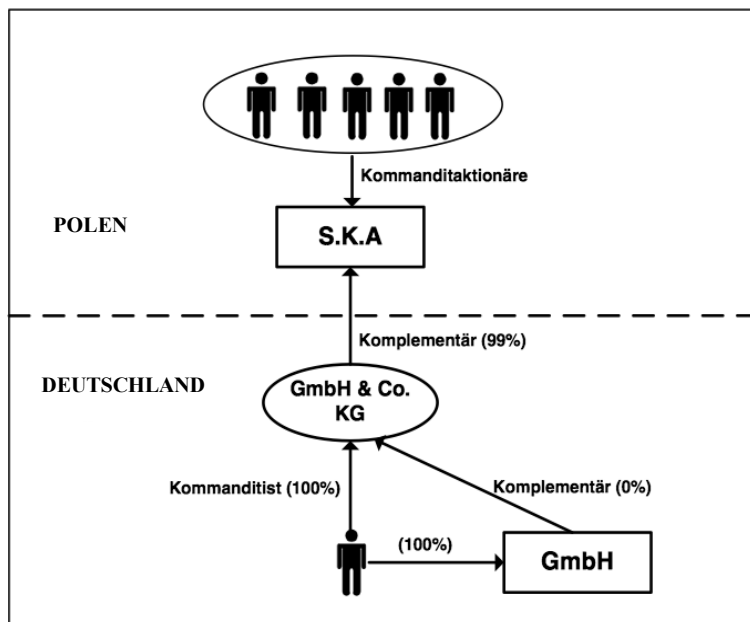
Die Implementierung des JStG 2014 wirft zwei Fragen auf, denen in den folgenden Ausführungen nachgegangen wird:

- Gilt die SKA nach der Steuerreform 2014 immer noch als ein steuerlich attraktives Investitionsvehikel für einen deutschen mittelständischen Investor?
- Erfüllt die SKA nach der Steuerreform 2014 gleichzeitig die zwei oben genannten Kriterien, d.h. die Haftungsbegrenzung einerseits und die transparente Besteuerung andererseits?

Die beiden Fragen sollen anhand des folgenden Modells beantwortet werden.

Beispiel: Horst (H), ein mittelständischer deutscher Investor entscheidet sich, in Polen eine SKA zu gründen. An dieser will er sich zukünftig zu 99% als Komplementär beteiligen. Die Anteile sollen allerdings nicht direkt, sondern mittelbar über seine in Deutschland zwischengeschaltete KG gehalten werden. An dieser ist Horst als Kommanditist (100%) und seine ebenfalls in Deutschland ansässige GmbH als Komplementärin (0%) beteiligt. Die SKA macht im Jahr 2014 einen Gewinn i.H.v. 100.

Abbildung 1: Steuerliches Gestaltungsmodell



Quelle: Eigene Darstellung

1. Kriterium Nr. 1: Transparente Besteuerung

Der Gewinn der SKA unterliegt seit dem 1. Januar 2014 der Körperschaftsteuer i.H.v. 19%. Der nach dem Körperschaftsteuerabzug verbleibende Betrag (81 PLN) wird an die KG und Kommanditaktionäre weitergeleitet und im Zeitpunkt der Dividendenzahlung der polnischen Quellensteuer i.H.v. 19% unterworfen ($81 \text{ PLN} * 19\% = 15,39 \text{ PLN}$, davon entfallen 99% (15,23 PLN) auf den Komplementäranteil und 1% (0,15 PLN) auf den Kommanditaktionäranteil). Seit der Steuerreform 2014 ist allerdings bei dem Komplementäranteil die Körperschaftsteueranrechnung zu beachten. Auf die Einkommensteuer des Komplementärs wird somit die anteilige Körperschaftsteuer (99% v. 19 PLN = 18,91 PLN, jedoch maximal i.H.d. Quellensteuer, d.h. 15,30 PLN) angerechnet. Demzufolge wird in Polen tatsächlich keine Quellensteuer auf den Gewinnanteil der KG einbehalten.

Aufgrund dessen, dass die SKA im Verhältnis zu dem auf den Komplementär entfallenden Gewinnanteil als ein steuerlich transparentes Rechtsgebilde behandelt wird, ist es m.E. naheliegend, für abkommensrechtliche Zwecke Art. 7 DBA D/PL, der Unternehmensgewinne regelt, und nicht Art. 10 DBA D/PL, der für die Besteuerung der Dividendeneinkünfte steht, aus polnischer Sicht anzuwenden.²⁴ Demnach dürfte Polen als Betriebsstättenstaat die Gewinnanteile nach Art. 7 Abs. 1 Hs. 2 DBA D/PL vollumfänglich besteuern.

Aus deutscher Perspektive erzielt der Komplementär infolge nationaler Behandlung wie ein Mitunternehmer (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG-D) abkommensrechtlich ebenfalls Unternehmensgewinne und keine Dividendeneinkünfte.²⁵ Dies hat die Anwendung der Freistellungsmethode gemäß Art. 24 Abs. 1 lit. a) DBA D/PL zur Folge. Weil die KG selbst mangels unbeschränkter Steuerpflicht in Deutschland nicht ansässig ist und somit keine Abkommensberechtigung im DBA-Sinne genießt, schlägt sich die Freistellung der Gewinnanteile auf Horst, der an der KG zu 100% beteiligt und nach dem DBA-Recht in Deutschland ansässig ist, durch. Sollte er in Deutschland weitere Einkünfte erzielen, würden sich die positiven polnischen Einkünfte aufgrund des greifen-

24 Die beschriebene Vorgehensweise stellt eine persönliche Auffassung der Verfasserin dar. Weil es bis dahin keine verbindlichen Auskünfte zu dieser Thematik gibt, bleibt abzuwarten, ob die Finanzverwaltung in den grenzüberschreitenden Konstellationen auf die Gewinnanteile der SKA-Komplementäre Art. 7 und nicht Art. 10 des OECD-MA anwendet.

25 Vgl. etwa *Franz Wassermayer*: Art. 7, Rz. 155, in: *Franz Wassermayer (Hg.): Doppelbesteuerung: DBA*, München: Verlag C.H. Beck, Stand: Januar 2015.

den Progressionsvorbehalts auf seinen persönlichen Einkommensteuersatz im Inland erhöhend auswirken.²⁶

Da die Beteiligung der GmbH an der KG bei 0% liegt, kommt es mangels einer Dividendenzahlung an Horst zu keiner Nachversteuerung der Gewinnanteile von der SKA in Deutschland.

Im Folgenden soll anhand einer vereinfachten Berechnung die bislang formalisierte Darstellung steuerlicher Folgen exemplifiziert werden:

Tabelle 1: Kasuistische Veranlagungssimulation: Besteuerung des Gewinnanteils an den Komplementär

SKA-Gewinn	100 PLN
Polnische Körperschaftsteuer (19%)	19 PLN
Dividendenbetrag	81 PLN
Einkommensteuer (Dividende * 19%)	15,39 PLN
Körperschaftsteueranrechnung (min [KSt, ESt])	15,39 PLN
Steuerbelastung Komplementär	0 PLN
Gesamtsteuerbelastung	19 PLN

Quelle: Eigene Darstellung

Der obigen Veranlagungssimulation ist zu entnehmen, dass sich die Gesamtsteuerlast aus der Investition in die SKA als Komplementär auf 19% beläuft und mithin der in Polen entrichteten Körperschaftsteuer entspricht. Durch die Einführung des Anrechnungssystems wird die wirtschaftliche Doppelbesteuerung effektiv vermieden und so ein Steuerniveau der SKA-Gewinne erreicht wird, das dem bei einer OHG oder KG entspricht.²⁷ Damit ist das erste Kriterium – die transparente Besteuerung – erreicht.

²⁶ § 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG-D.

²⁷ Zur Besteuerung von Personengesellschaften in Polen siehe *Kudert/Jamrozý* (Anm. 4).

2. Kriterium Nr. 2: Haftungsausschluss

Das zweite bei der Rechtsformwahl entscheidende Kriterium war die Haftungsbegrenzung. Gewünscht wird eine Investition, die dem deutschen Investor ermöglicht, seine persönliche Haftung auf seine getätigten Einlagen zu begrenzen.

Im vorliegenden Beispielfall erfüllt zwar die KG die Funktion des voll haftenden Komplementärs der SKA. Zu beachten ist allerdings, dass die Haftung tatsächlich nicht von der KG selbst, sondern von der an ihr beteiligten GmbH übernommen wird, die eine Komplementärstellung an der KG einnimmt. Durch die Zwischenschaltung einer GmbH & Co. KG gelingt es somit, eine haftungsrechtliche Abschirmwirkung des deutschen Gesellschafters – Horst - zu erhalten und somit das zweite maßgebende Kriterium zu verwirklichen.

Gesellschaftsrechtlich gesehen, bringt die Gründung einer SKA gegenüber einer klassischen Personengesellschaft darüber hinaus den Vorteil der Emission von Aktien bzw. Unternehmensanleihen mit sich. Dadurch besteht bei der SKA die Möglichkeit, anders als bei den Personengesellschaften und der GmbH, über den Zugang zur Börse Eigen- bzw. Fremdkapital zu beschaffen. Abweichend zu den übrigen Kapitalgesellschaften ist der voll haftende Investor selber zur Geschäftsführung und Vertretung seiner SKA berechtigt. Die beteiligten Kommanditaktionäre sind in ihrer Eigenschaft beschränkt haftender Gesellschafter von der Geschäftsleitung der SKA gesetzlich ausgeschlossen.²⁸ Aus diesem Grund kann im vorliegenden Beispiel der Gesellschafter Horst über die Geschäfte der SKA, die nicht über den gewöhnlichen Geschäftsbetrieb hinausgehen, grundsätzlich alleine befinden, ohne vorher der Zustimmung der übrigen Mitgesellschafter zu bedürfen.

V. Ergebnis und Fazit

Die Ausführungen konnten belegen, dass die SKA, obgleich sie mit Wirkung vom 1. Januar 2014 in den Kreis der Körperschaftsteuersubjekte einbezogen wurde, weiterhin als ein steuerlich attraktives Investitionsvehikel angesehen werden kann. Die vom polnischen Gesetzgeber neu eingeführte halbtransparente steuerliche Behandlung bietet neue Gestaltungspotentiale, die auch deutschen

28 Vgl. Art. 126 § 1 Nr. 1 i.V.m. Art. 117 HGB-PL. HGB-PL steht für das Handelsgesetzbuch der Republik Polen v. 15. September 2000 (pol. *kodeks spółek handlowych*), in: Dz.U. 94, 2000, Pos. 1037 m.n.Ä.

Investoren offenstehen. Es wurde gezeigt, dass das mittelbare Halten der Komplementäranteile an der SKA über eine deutsche GmbH & Co. KG eine transparente Besteuerung bei gleichzeitiger Freistellung in Deutschland mit vollständiger Haftungsabschirmung verbinden kann. Letzteres macht die SKA gegenüber Investitionen über eine polnische OHG bzw. über eine polnische GmbH, die immer nur jeweils eines der oben genannten Kriterien erfüllen kann, trotz Steuerreform weiterhin zu einer attraktiven Investitionsform für deutsche mittelständische Unternehmer.

INVESTIEREN IN OSTMITTELEUROPA

Adrian Cloer

Verluste und nun? Gestaltungsüberlegungen im Hinblick auf Investitionen in Mittel- und Osteuropa (MOE)¹

I. Einleitung

Der nachfolgende Beitrag stellt die Möglichkeiten und Grenzen der steuerlichen Gestaltungsoptimierung in Verlustfällen infolge grenzüberschreitender Investitionen in mittel- und osteuropäischen Staaten dar. Was kann in solchen Fällen unternommen werden und welche Optionen stellt die jeweilige nationale Regelungslage zur Verfügung? In jüngster Zeit ist ein erheblicher Einfluss des Europarechts auf nationale Steuerrechtordnungen sowohl in Deutschland als auch in anderen EU-Staaten zu beobachten.

II. Berücksichtigung von (Betriebsstätten-)Verlusten in Deutschland

Im steuerlichen Sinne ist ein Verlust der Überschuss der Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 4 EStG) bzw. Werbungskosten (§ 9 EStG) über Betriebseinnahmen bzw. Einnahmen (§ 8 EStG) innerhalb eines bestimmten Steuererhebungszeitraums. Die Berücksichtigung dieser negativen Einkünfte stellt keine Steuervergünstigung dar. Vielmehr ist sie ein zwingendes Erfordernis und Ausfluss des Leistungsfähigkeitsprinzips, das den „Primärgrundsatz des Steuerrechts“² darstellt. Dieses fundamentale Prinzip konkretisiert sich im objektiven Nettoprinzip (§ 2 Abs. 2 EStG): Nicht die erwirtschafteten Vermögenszugänge, sondern die Nettoeinkünfte, d.h. die Saldogrößen aus den Erwerbsaufwendungen und -bezügen, unterliegen der Einkommensteuer. Verluste sind offenkundig die Folge überschießender Erwerbsaufwendungen. Sie sind deshalb bei der Einkommens-

1 Mein besonderer Dank gilt Frau Dipl.-Kffr. Nina Vogel gilt für die Übertragung des gehaltenen Referats in den vorliegenden Beitrag. Die Vortragsform ist beibehalten worden.

2 Vgl. *Joachim Englisch*: § 4, Rz. 83, in: *Klaus Tipke/Joachim Lang (Hg.): Steuerrecht*, Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt, Stand: 2013.

bemessung uneingeschränkt einzubeziehen.³ Die Berücksichtigung kann auf zwei Arten erfolgen, nämlich durch den Ausgleich der Verluste im selben Steuererhebungszeitraum mit positiven Einkünften (sei es innerhalb derselben Einkunftsart, den sog. horizontalen Verlustausgleich, oder zwischen verschiedenen Einkunftsarten, den sog. vertikalen Verlustausgleich) oder durch den Verlustabzug, d.h. durch einen Rücktrag der Verluste in eine frühere Periode oder durch einen Vortrag dieser in die kommende(n) Periode(n) (§ 10d EStG). Die periodenübergreifende Berücksichtigung trägt ebenfalls dem objektiven Nettoprinzip Rechnung. Sie kompensiert den negativen Effekt der technisch bedingten Periodizität der Einkommensteuer auf die Leistungsfähigkeit, die idealerweise nach dem Lebenseinkommen zu bemessen wäre, indem sie die Steuerschuld glättet.⁴ Die Verlustberücksichtigungspflicht ist ein integraler Bestandteil der Steuerrechtsordnung. Dies gilt bei mit ihrem Welteinkommen der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer unterliegenden unbeschränkt Steuerpflichtigen auch für deren weltweite Verluste.

Deutschland hat mit allen MOE-Ländern ein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen,⁵ das Betriebsstätteneinkünfte von der Besteuerung in Deutschland grundsätzlich freigestellt. Der Reichsfinanzhof stellte mit Urteil vom 26. Juni 1935⁶ die sog. Symmetriethese auf, wonach ausländische Verluste im Inland nicht abzugsfähig sind, da sich die Freistellungsmethode sowohl auf positive als auch negative Einkünfte erstrecke. Der BFH folgt ihm in ständiger Rechtsprechung.⁷ Somit sind ausländische Betriebsstättenverluste im Inland in der Steuerbemessungsgrundlage nicht zu berücksichtigen. Allerdings kann sich bei natürlichen Personen der Verlust im Wege des negativen Progressionsvorbehalts auf den in Deutschland anzuwendenden Steuersatz auswirken (§ 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG, vgl. weiter unten Abschnitt IV.II.).⁸

Die Symmetrietheorie wird allerdings aufgrund der Rechtsprechung des EuGH bei Vorliegen von finalen Verlusten durchbrochen (vgl. weiter unten Abschnitt V). Außerdem ist die Berücksichtigung auch dann möglich, wenn

3 Vgl. *Joachim Hennrichs*: § 9, Rz. 54, in: *Klaus Tipke / Joachim Lang (Hg.): Steuerrecht*, Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt, Stand: 2013.

4 Ebda., Rz. 62 i.V.m. Rz. 44.

5 Vgl. BMF-Schreiben v. 19. Januar 2015, IV B 2 – S 1301/07/10017-06, in: *BStBl. I 2015*, S. 128.

6 Vgl. RFH v. 26. Juni 1935, VI-A-414/35, in: *RStBl. 1935*, S. 1358.

7 Vgl. beispielsweise BFH v. 11. März 1970, I B 50/68-I B 3/69, in: *BStBl. II 1970*, S. 569; v. 25. Februar 1976, I R 159/73, in: *BStBl. II 1976*, S. 454; v. 17. Oktober 1990, I R 182/87, in: *BStBl. II 1991*, S. 136.

8 Vgl. *Klaus Wagner*: § 32b EStG, Rn. 60 f., in: *Walter Blümich (Hg.): EStG, KStG, GewStG, Nebengesetze*, München: Verlag C.H. Beck, Stand: Oktober 2014.

aufgrund bestimmter Gegebenheiten ein Methodenwechsel stattfindet und die Einkünfte nicht mehr freigestellt, sondern unter Anrechnung der im Ausland gezahlten Steuer in Deutschland der Besteuerung unterliegen (vgl. weiter unten Abschnitt IV.2).

III. Steuerliche Vorgaben in den MOE-Ländern

Die Ertragsteuerbelastung in den MOE-Ländern ist grundsätzlich deutlich niedriger als in Westeuropa. Während im Westen Europas mit Körperschaftsteuersätzen um die 30% kalkuliert wird, liegen in den MOE-Ländern niedrigere Steuersätze vor.⁹ Diese sind auf die allgemein ungünstigeren Bedingungen im Vergleich zu Westeuropa zurückzuführen, die speziell die weniger ausgebaute Infrastruktur betreffen. Der Steuersatz von Montenegro am unteren Rand des Messbereichs beträgt beispielsweise 9%. In der Region des Balkans befinden sich zahlreiche Länder, die einen Steuersatz von 10% aufweisen. In den Visegrád-Staaten liegen die Körperschaftsteuersätze zwischen 19% (Polen, Tschechien, Ungarn) und 22% (Slowakei).

Bei Betrachtung der wesentlichen Parameter einer Verlustberücksichtigung verfügen die meisten Steuerrechtsordnungen über verschiedene Einkunftsarten, zwischen denen häufig Verlustverrechnungsbeschränkungen bestehen. Dieser Umstand kann bei den nachfolgenden Ausführungen vernachlässigt werden, da von einem gewerblichen Unternehmen ausgegangen wird, so dass Einkünfte aus Gewerbebetrieb (bzw. der jeweiligen ausländischen Entsprechung) vorliegen.

Entsteht ein Verlust aus einer solchen gewerblichen Tätigkeit, kann dieser vorgetragen werden. In den MOE-Ländern ist der Verlustvortrag im Gegensatz zu Deutschland zeitlich begrenzt. In der Regel muss der Verlust innerhalb von drei bis fünf Jahren wie z.B. in Polen mit positiven Einkünften verrechnet werden, darüber hinaus kann er steuerlich nicht mehr berücksichtigt werden und verfällt. Das deutsche Steuerrecht sieht wie oben beschrieben zusätzlich die Möglichkeit eines Verlustrücktrags vor. In den MOE-Ländern ist ein Verlustrücktrag grundsätzlich unzulässig.

⁹ Vgl. zum tschechischen Ertragsteuerrecht einschließlich der Darstellungen zu Verlustnutzungsmodalitäten *Adrian Cloer/Tomas Urbásek*: Tschechische Republik, Kurzüberblick und wesentliche Steueränderungen zum 1.1.2014, in: IWB 22, 2014, S. 833-841 sowie zum polnischen Ertragsteuerrecht *Adrian Cloer*: Die Einkommensteuer, in: *Stephan Kudert (Hg.)*: Investieren in Polen, 3. Aufl., Berlin: Verlag Erich Schmidt 2007, S. 63-126.

Viele Steuerrechtsordnungen verfügen über weitere Verrechnungsbeschränkungen. Dies kann unterschiedliche Gründe haben, wie beispielsweise eine lediglich beschränkte Haftung des Gesellschafters oder die Sorge der Finanzverwaltung vor Steuerplanungsmodellen, die darauf ausgerichtet sind, steuerliche Vorteile zu erzielen.

Des Weiteren bestehen europaweit Regelungen, die sich, vergleichbar mit der deutschen Bestimmung des § 8c KStG, gegen den Mantelkauf richten, so dass bei einem Wechsel des Anteilseigners der Verlustvortrag der erworbenen Gesellschaft im Regelfall untergeht.¹⁰

IV. Gestaltungsüberlegungen zur Berücksichtigung freigestellter Betriebsstättenverluste in Deutschland

1. „Goldfinger-Modell“ – Freistellungsmethode und Einnahmen-Überschuss-Rechnung

Steuerlichen Verlusten stehen oft, aber wie nachstehend zu zeigen sein wird – nicht immer, auch wirkliche Vermögensverluste gegenüber. Das als Goldfinger-Modell¹¹ bekannt gewordene Modell war in der Gestaltungsberatung bei unbeschränkt Steuerpflichtigen von besonderem Interesse, denn es erlaubte, den Steuersatz für die deutsche Einkommensteuer im Extremfall auf null zu reduzieren.

Die Struktur in ihrer ursprünglichen Form¹² lässt sich wie folgt skizzieren: Eine in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Person beteiligte sich an einer gewerblich geprägten Personengesellschaft in einem anderen EU-Mitgliedstaat und unterhielt damit abkommensrechtlich eine Betriebsstätte (Art. 7 Abs. 1 i.V.m. Art. 5 OECD-MA). Gegenstand des Unternehmens war der einmalige An- und Verkauf von Gold und anderen Edelmetallen. Die Einkünfte aus der ausländischen Personengesellschaft ermittelten die deutschen Steuerpflichti-

10 Zur deutschen Regelung vgl. *Peter Brandis*: § 8c KStG, Rn. 1 f., in: *Walter Blümich (Hg.): EStG, KStG, GewStG, Nebengesetze*, München: Verlag C.H. Beck, Stand: Oktober 2014 sowie zu den ausländischen Rechtsordnungen vgl. PwC, *Worldwide Tax Summaries 2014*, New York 2014.

11 *Stephan Kudert/Mattias Trinks*: Eine goldige Idee – Steuerlast spürbar senken durch Nutzung des Progressionsvorbehalts, in: *PIStB 12*, 2011, S. 328-334 geben einen instruktiven Überblick über dieses Modell.

12 Vgl. FG Hessen v. 15. November 2012, 11 K 3175/09, in: *DStR 11*, 2013, S. 513.

gen durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung nach § 4 Abs. 3 EStG.¹³ Die Anschaffungskosten der Edelmetalle als Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens konnten so im Jahr 01 über den Progressionsvorbehalt nach § 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG den persönlichen Steuersatz des Steuerpflichtigen in Deutschland mindern. Auf diese Weise konnte zum Jahresende ein teilweise erheblicher Steuereffekt erzielt werden. Dieser Steuereffekt konnte eintreten, da nach Auffassung der deutschen Finanzverwaltung eine Fiktion (nämlich gewerbliche Prägung i.S.v. § 15 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 EStG) ausreichend war, um im Ausland eine Betriebsstätte zu begründen und die entsprechenden Einkünfte im Progressionsvorbehalt zu berücksichtigen. Wirtschaftlich gesehen glichen sich der An- und Verkauf aus, jedoch wirkte sich der negative Progressionsvorbehalt im Ankaufsjahr stärker aus als der positive im Verkaufsjahr. Diese Gestaltung führte in Deutschland zu erheblichen Steuerausfällen¹⁴ und zu korrigierenden Gesetzesänderungen (§ 32b Abs. 2 Nr. 2 lit. c) EStG).¹⁵

2. Methodenwechsel als Gestaltungsinstrument

Ausländische Betriebsstätteneinkünfte werden in Deutschland aufgrund eines DBA grundsätzlich steuerfrei gestellt. Eine vollumfängliche Besteuerung der ausländischen Einkünfte unter Anrechnung der ausländischen Steuer (Anrechnungsmethode) erfolgt dann, wenn Deutschland kein DBA mit dem betreffenden ausländischen Staat geschlossen hat (z.B. mit Chile) bzw. dieses gekündigt hat (z.B. mit Brasilien) oder das DBA selbst die Anrechnungsmethode vorsieht. Dieser Befund ist jedoch insoweit unvollständig, als dass auch bei Bestehen eines – wie mit den mittel- und osteuropäischen Ländern vereinbarten – DBA mit Freistellungsmethode ein Übergang zur Anrechnungsmethode möglich ist.

Aufgrund der deutschen Abkommenspraxis verfügen viele DBA über eine sog. Aktivitätsklausel (z.B. auch das deutsch-polnische DBA in Art. 24 Abs. 1 lit. c) DBA). Darüber hinaus sehen zahlreiche nationale Vorschriften unilateral einen

13 Vgl. *Adrian Cloer/Annemarie Conrath*: Einmaliger Geschäftsvorgang begründet abkommensrechtlich kein Unternehmen, in: IWB 6, 2013, S. 220-225.

14 Vgl. BT-Drs. 18/111, S. 52.

15 Vgl. AmtshilfeRLUmsG v. 26. Juli 2013, in: BGBl. I 2013, S. 1809 und AIFM-Steuer-Anpassung G v. 23. Dezember 2013, in: BGBl. I 2013, S. 4318.

Methodenwechsel vor (sog. treaty override).¹⁶ In der Folge kommt auch in insoweit anstelle der Freistellungs- die Anrechnungsmethode zum Zuge. Diese Regelung ist im Gewinnfall nachteilig, da das (meist niedrigere) ausländische Steuerniveau auf das deutsche Steuerniveau angehoben wird. Im Verlustfall ist eine solche Regelung allerdings vorteilhaft, da der Verlust das zu versteuernde Einkommen mindert.

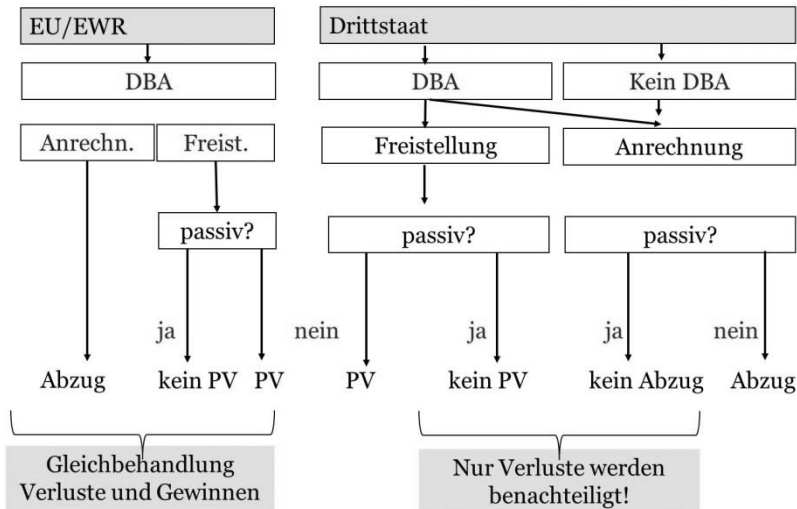
Nachfolgendes Beispiel soll dies verdeutlichen: Eine in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Person beteiligt sich an einer polnischen Personengesellschaft, die gewerbliche Dienstleistungen erbringt. Die entsprechenden Einkünfte (positiv als auch negativ) werden abkommensrechtlich in Deutschland grundsätzlich freigestellt (Art. 24 Abs. 1 lit. a) DBA). Im Verlustfall kann ein solcher Verlust in Deutschland nur im Rahmen des Progressionsvorbehalts Berücksichtigung finden. Die Anrechnungsmethode wäre hingegen günstiger, weil die polnischen Verluste das übrige in Deutschland zu versteuernde Einkommen minderten. Die Herbeiführung des Methodenwechsels kann aber vom Steuerpflichtigen bewusst veranlasst werden, indem er selbst vor Ort tätig wird. In diesem Fall sind die Verluste als „passiv“ zu qualifizieren (Art. 24 Abs. 1 lit. c) DBA i.V.m. § 8 Abs. 1 Nr. 5a AStG). Die Verluste wären damit in Deutschland vollständig abzugsfähig, denn die innerstaatliche Verlustabzugsbeschränkung bei Auslandstätigkeiten (§ 2a EStG) greift in EU/EWR-Fällen nicht. Nachdem die ausländische Personengesellschaft wieder Gewinne erwirtschaftet, wird auf die schädliche Mitwirkung verzichtet, die ausländische Tätigkeit gilt nicht länger als passiv und die Gewinne sind sodann wieder freizustellen. Hinzuweisen ist allerdings an dieser Stelle auf die mit dem Verlust des Besteuerungsrechts einhergehende Entstrickung, d.h. zwischenzeitlich aufgebaute stille Reserven sind aufzudecken und führen zu einer Steuerbelastung in Deutschland (§ 4 Abs. 1 Satz 3 EStG).

Um den Methodenwechsel gezielt einsetzen zu können, ist es wichtig, die komplexen Zusammenhänge von Freistellungs- und Anrechnungsmethode zu überblicken. Insbesondere in Drittstaatsfällen gelten dabei auch zahlreiche Verlustverrechnungsbestimmungen.

¹⁶ Zur Frage der Verfassungskonformität von treaty overrides vgl. *Adrian Cloer/Matthias Trinks*: BFH I R 66/09 – Vorlage zum treaty override: § 50d Abs. 8 EStG auf verfassungsrechtlichem Prüfstand, in: IWB 11, 2012, S. 402-407.

Abbildung 1: Übersicht der Verlustberücksichtigungsmöglichkeiten

Verlustberücksichtigung im Inland



Quelle: Eigene Darstellung

Im grenzüberschreitenden Kontext sind zwei grundsätzliche Fallkonstellationen zu unterscheiden, nämlich der sog. Drittlandsfall (Staaten außerhalb des EWR) (a) und der EWR-Fall (b).

a) Besteht im Drittlandsfall kein Doppelbesteuerungsabkommen, dann gilt die für Zwecke der Vermeidung der Doppelbesteuerung die Anrechnungsmethode. Gleiches ist in einigen DBA ebenfalls vereinbart. Im Verlustfall ist zu prüfen, ob die Einkünfte als passiv i.S.d. § 2a EStG anzusehen sind. Ist dies der Fall, sind die Verluste unter Beachtung einer tätigkeits- und länderspezifischen Abzugsbeschränkung vorzutragen und in der Zukunft mit Gewinnen zu verrechnen. Sieht das DBA hingegen die Freistellungsmethode vor, ist ebenfalls zu prüfen, ob es sich um passive Einkünfte i.S.d § 2a EStG handelt, da in diesem Fall der Progressionsvorbehalt des § 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG suspendiert wird.

b) Im EWR-Kontext verfügt Deutschland mit allen Ländern über ein Doppelbesteuerungsabkommen. Sieht dieses die Anrechnungsmethode vor, sind etwaige ausländische Verluste im Inland vorbehaltlich weiterer Abzugsbeschränkungen vollumfänglich abzugsfähig. Sieht das DBA hingegen die Freistellungsmethode vor, wird der Progressionsvorbehalt im Gewinn und Verlustfall gleichermaßen suspendiert, wenn die ausländische Tätigkeit als passiv i.S.v. § 2a EStG zu qua-

lizieren ist. Hingegen ist der Progressionsvorbehalt sowohl bei Gewinnen als auch Verlusten anzuwenden, wenn die ausländische Tätigkeit nicht als passiv i.S.v. § 2a EStG zu qualifizieren ist.

Der Gesetzgeber hat somit Sorge, dass bei einer passiven Tätigkeit tendenziell eher ein Verlust als ein Gewinn erwirtschaftet wird.

V. Europarechtliche Aspekte

1. EuGH-Grundsätze zur grenzüberschreitenden Verlustberücksichtigung

Der EU kommt – anders als bei den indirekten Steuern (Art. 113 AEUV) – für die direkten Steuern kein Harmonisierungsauftrag zu. Es gibt jedoch wenige Bereiche des direkten Steuerrechts, die durch Richtlinien harmonisiert werden, wie z.B. die Mutter-Tochter-Richtlinie sowie die Zins- und Lizenzrichtlinie. Die Einführung einer Verlustrichtlinie¹⁷ scheiterte am Erfordernis der Einstimmigkeit der Mitgliedstaaten im Rat. Auch die Idee einer gemeinsamen konsolidierten körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage hat sich bislang nicht durchsetzen können.

Die Angleichung der Steuerrechtsordnungen der Mitgliedstaaten erfolgt deshalb zum überwiegenden Teil über die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH). Dabei betont dieser in ständiger Rechtsprechung, dass die direkten Steuern in den Zuständigkeitsbereich der Länder fallen, jedoch unter Wahrung des Unionsrechts ausgeübt werden müssen. Im Bereich der Verlustverrechnung hat der Gerichtshof bestimmte Grundsätze für die Mitgliedstaaten der EU und des EWR aufgestellt, die in einem sehr restriktiven Umfang eine Berücksichtigung ausländischer Verluste im Inland erlauben.

Den Grundstein für diese Grundsätze legte der EuGH in der Rs. *Marks & Spencer*.¹⁸ *Marks & Spencer*, eine britische Kapitalgesellschaft, verfügte über zahlreiche ausländische Tochtergesellschaften. Diese Tochtergesellschaften erlitten einen Verlust. Die Muttergesellschaft beehrte im Rahmen der Grup-

17 Auslands-Verlust-Richtlinie, 1990: Europäische Kommission: Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über die Regelung für Unternehmen zur Berücksichtigung der Verluste ihrer in anderen Mitgliedstaaten belegenen Betriebsstätten und Tochtergesellschaften (91/C 53/03) v 06. Dezember 1990, KOM (1990) 595, endgültige Ablehnung 1991, C 53/30-34.

18 Vgl. EuGH v. 13. Dezember 2005, Rs. *Marks & Spencer*, C-446/03, in: EuZW 2006, S. 85.

penbesteuerung, die ausländischen Verluste in Großbritannien zu berücksichtigen.

Der EuGH erkannte in der Weigerung Großbritanniens, die ausländischen Verluste zu berücksichtigen, eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit. Allerdings sei diese aus drei Gründen gerechtfertigt – aus der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten, aus der Gefahr der doppelten Verlustnutzung sowie der Steuerflucht. Demnach bestehe kein allgemeines europarechtliches Gebot der Verlustberücksichtigung. Der Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft müsse die ausländischen Verluste nur dann berücksichtigen, wenn sog. finale Verluste vorliegen, d.h. Verluste, die im Ansässigkeitsstaat der Tochtergesellschaft nicht mehr berücksichtigt werden können und somit untergehen würden.

Der EuGH hat dieses viel kritisierte Ergebnis zur ständigen Rechtsprechung fortentwickelt und ebenfalls auf Betriebsstätten¹⁹ übertragen. Jüngst bestätigte der EuGH erneut das Konzept der finalen Verluste trotz ausdrücklicher Empfehlung seiner Generalanwältin, von eben diesen Grundsätzen Abstand zu nehmen.²⁰ Die Grundsätze gelten nur innerhalb der EU bzw. des EWR, nicht jedoch für Drittstaaten.

Die Schwierigkeit bei der dargestellten EuGH-Rechtsprechung ist die grundsätzliche Frage, wann Verluste final sind. Aus Sicht des BFH solle zwischen rechtlicher und tatsächlicher Finalität unterschieden werden.²¹ Sofern der Verlust im Ausland aufgrund einer Verlustvortragsbeschränkung untergeht, handele es sich um eine rechtliche Finalität. Eine tatsächliche Finalität liege vor, wenn im Sinne einer überholenden Kausalität der Steuerpflichtige die Tätigkeit im Ausland einstelle und somit einem Untergang von Verlusten durch innerstaatliches Regelungsgefüge zuvorkomme.

2. Konsequenzen für die Gestaltungsberatung

In der Beraterpraxis besteht stets Handlungsbedarf, wenn ausländischen Verlusten der Untergang droht. Bei einer Beteiligung natürlicher Personen an einer ausländischen Personengesellschaft sind Verluste bereits im Rahmen des Pro-

19 Vgl. EuGH v. 15. Mai 2008, Rs. *Lidl Belgium*, C-416/06, in: EuZW 2008, S. 402 .

20 Vgl. EuGH v. 03. Februar 2015, *KOM vs. Vereinigtes Königreich*, C-172/13, in: BB 11, 2015, S. 614.

21 Vgl. BFH v. 09. November 2010, I R 16/10, in: BB 10, 2011, S. 613.

gressionsvorbehalts zu berücksichtigen. Wenn ein Wechsel in den Verlustabzug angestrebt wird, kann nicht gleichzeitig sowohl der Verlustabzug als auch der Progressionsvorbehalt begehrt werden. Soll der Verlust aufgrund der Finalität in das Inland gezogen und somit abgezogen werden, geht der steuerliche Vorteil durch den Progressionsvorbehalt im Nachhinein, d.h. rückwirkend für den Zeitraum der Berücksichtigung durch den Progressionsvorbehalt, verloren. Es gilt daher genau zu bestimmen, ob der Vorteil aus der Verlustberücksichtigung in der Bemessungsgrundlage tatsächlich höher ist als der erlittene Nachteil, der aus der Änderung des Steuerbescheids für die Vergangenheit resultiert. Das bedeutet, dass sobald ein positiver Gesamteffekt erkannt werden kann und die Schließung einer ausländischen Betriebsstätte tatsächlich eine Option darstellt, dem Verlustuntergang vorweggegriffen und die Tätigkeit im Ausland beendet werden sollte.

Bei einer Betrachtung der neuen EU-Beitrittskandidaten, mit denen bereits ein Assoziierungsabkommen besteht bzw. kürzlich abgeschlossen wurde (aber noch nicht von den Mitgliedstaaten ratifiziert wurde), kann festgestellt werden, dass diese Assoziierungsabkommen nicht die Tragweite und Qualität einer Mitgliedschaft in der EU besitzen. Diese Länder können noch nicht von der Niederlassungsfreiheit profitieren. Verluste würden in dieser Situation unberücksichtigt bleiben.

Allerdings ist fraglich, wie der EuGH seine Rechtsprechung zu finalen Verlusten weiterentwickeln wird. Denn das FG Köln hat in einer Vorlage jüngst Zweifel an dem Finalitätsbegriff zum Ausdruck gebracht.²² Demnach sollte die Entscheidung hinsichtlich der Definition der Finalität von Betriebsstättenverlusten überdacht werden, da das FG eine Finalität aufgrund der dafür vorgesehenen abstrakten Kriterien nicht nachvollziehen kann. Es ist wahrscheinlich, dass in Zukunft erneut grundlegende Änderungen in diesem Bereich eintreten dürften. Aus diesem Grund sollte die Beraterpraxis die EuGH-Rechtsprechung stets aufmerksam verfolgen.

VI. Fazit

Die MOE-Länder sind für deutsche Unternehmen interessante Investitionsstandorte, nicht zuletzt aufgrund der moderaten Steuerbelastung. Um die Gesamtsteuerbelastung zu optimieren, können Verluste als Gestaltungselement

22 Vgl. FG Köln v. 19. Februar 2014, 13 K 3906/09, in: EFG 21, 2014 S. 1901, Az. beim EuGH: Rs. C-388/14.

genutzt werden. Aufgrund der in deutschen DBA üblichen Freistellungsmethode für Betriebsstätteneinkünfte ist die Berücksichtigung der ausländischen Verluste in der deutschen steuerlichen Bemessungsgrundlage zwar möglich, jedoch nur dann, wenn es gelingt, einen Übergang zur Anrechnungsmethode zu erreichen.

Bei Verlusten aus Drittstaaten sind dabei viele Verlustverrechnungsbeschränkungen zu beachten. Innerhalb der EU bzw. des EWR hat der EuGH in ständiger Rechtsprechung entschieden, dass finale Auslandsverluste im Inland zu berücksichtigen sind, unabhängig von der im DBA vereinbarten Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung. Allerdings ist fraglich, ob der EuGH aufgrund einer Vorlagefrage des FG Köln zum Begriff der Finalität an seiner Rechtsprechung festhalten wird.

Paula Wellmann

Transparente Kapitalgesellschaften. Intransparente Personengesellschaften

I. Einleitung

Die Rechtsformwahl spielt eine zentrale Rolle bei der Entscheidung über die Strukturierung des wirtschaftlichen Engagements im Ausland. Die optimale Rechtsform soll zum einen eine Haftungsbeschränkung für den potentiellen Investor gewährleisten. Um eine möglichst hohe Profitabilität des wirtschaftlichen Engagements zu sichern, soll zum anderen die aus dem ausländischen Engagement resultierende Steuerbelastung möglichst gering gehalten werden. Keine der „klassischen“ Rechtsformen wie Betriebsstätte (Personengesellschaft) oder Kapitalgesellschaft kann jedoch diese beiden Kriterien gleichzeitig erfüllen.

Im Hinblick auf die steuerliche Belastung ist grundsätzlich eine Betriebsstätte bzw. eine Personengesellschaft einer Kapitalgesellschaft vorzuziehen.¹ Dies resultiert daraus, dass eine Betriebsstätte bzw. eine Personengesellschaft in der Regel steuerlich transparent behandelt werden, d.h. die Steuerbelastung fällt ausschließlich auf Ebene des Anteilseigners an. Bei der intransparent behandelten Kapitalgesellschaft wird hingegen sowohl die Ebene der Kapitalgesellschaft als auch die des Gesellschafters besteuert.

Zugleich birgt die Rechtsform einer Betriebsstätte bzw. einer Personengesellschaft jedoch erhebliche haftungsrechtliche Risiken, da der Investor vollständig mit seinem gesamten Vermögen für die Verbindlichkeiten der Betriebsstätte

¹ Dies gilt unter der Voraussetzung, dass die Betriebsstätteneinkünfte nach einem mit dem ausländischen Quellenstaat abgeschlossenen DBA freigestellt werden, keine Switch Over-Klausel greift und die Betriebsstätteneinkünfte mit dem gleichen oder einem niedrigeren Steuersatz als die Kapitalgesellschaften im ausländischen Staat belastet werden. Vgl. in Bezug auf deutsche Investitionen in Polen *Marcin Jamroz*: Betriebsstätte oder Tochterkapitalgesellschaft in Polen? Berlin: Verlag Erich Schmidt 2002, S. 169; *Jens Jungmann/Marcin Jamroz*: Die Personengesellschaft als attraktive neue Investitionsform in Polen, in: PISStB 11, 2003, S. 308-317; *Jochen Hundsdoerfer/Marcin Jamroz*: Steuerliche Optimierung von Direktinvestitionen der deutschen Investoren in Polen, in: *Stephan Kudert (Hg.): Investieren in Polen. Steuerliche und rechtliche Rahmenbedingungen für deutsche Unternehmen – mit Gestaltungsempfehlungen*, 3. Auflage, Berlin: Verlag Erich Schmidt 2007, S. 533-595 (589); *Stephan Kudert/Marcin Jamroz*: Die optimale steuerliche Rechtsformwahl bei einem wirtschaftlichen Engagement in Polen, in: PISStB 10, 2010, S. 275-284; *Paula Jarzyńska*: Die Struktur der Direktinvestitionen deutscher Unternehmen in Polen. Eine empirische und normative Analyse, Hamburg: Verlag Dr. Kovač, S. 207.

bzw. der Personengesellschaft haftet. Um dies zu vermeiden, wird die höhere steuerliche Belastung hingenommen und die Rechtsformwahl zugunsten einer Kapitalgesellschaft getroffen, da in dieser Rechtsform die Haftung des Investors auf seine Einlage beschränkt wird.²

Vor diesem Hintergrund wird für die Investition eines deutschen Investors, einer in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtigen natürlichen Person, in Polen nach einer „transparenten Kapitalgesellschaft“ gesucht - einem Investitionsvehikel, bei dem sich die Haftungsbeschränkung mit einem optimalen steuerlichen Belastungsniveau kombinieren lässt. Dabei wird der Fokus auf die steuerliche Optimierung von bereits bestehenden Investitionsstrukturen gelegt.

Auf der anderen Seite sind auch Investitionsvehikel denkbar, die steuerlich intransparent behandelt werden und zugleich keine Haftungsbeschränkung garantieren. Dies ist bei „intransparenten Personengesellschaften“ der Fall. Von „intransparenten Personengesellschaften“ ist dann die Rede, wenn der Sitzstaat der Personengesellschaft diese steuerlich einer Kapitalgesellschaft gleichstellt; gleichzeitig aber trifft die Gesellschafter dieser Personengesellschaft zivilrechtlich die persönliche Haftung mit dem gesamten Vermögen. Der zweite Teil dieses Beitrags widmet sich daher solchen „intransparenten Personengesellschaften“ und zeigt die steuerlichen Konsequenzen einer solchen Investition auf.

II. Transparente Kapitalgesellschaften

1. Das Treuhandmodell

Hat der deutsche Investor, der eine in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Person ist, für sein wirtschaftliches Engagement in Polen das Rechtskleid einer Betriebsstätte oder einer Personengesellschaft gewählt, hat er sich damit für die steuerlich günstigste Investitionsalternative entschieden. Wie bereits erwähnt, sind jedoch mit dieser Investitionsalternative erhebliche haftungsrechtliche Risiken verbunden. Mit Hilfe des Treuhandmodells soll innerhalb der bestehenden Investitionsstruktur eine Haftungsbeschränkung für den deutschen Investor erreicht werden, ohne die günstige steuerliche Behandlung der Betriebsstätte bzw. der Personengesellschaft aufgeben zu müssen.

2 Vgl. am Beispiel deutscher Investitionen in Polen: *Jarzyńska* (Anm. 1), S. 120-122.

a. Grundkonstruktion und rechtliche Gestaltung

Hierfür soll der Investor die Wirtschaftsgüter der polnischen Betriebsstätte bzw. den Anteil an der Personengesellschaft zur treuhänderischen Verwaltung auf eine (deutsche) Kapitalgesellschaft übertragen.^{3,4} Eine Beteiligung des deutschen Investors an der Treuhänderin ist dabei nicht notwendig.

Das Treuhandverhältnis ist weder im deutschen noch im polnischen Zivilrecht als ein separater Rechtsgeschäftstyp abgegrenzt.⁵ Nach dem deutschen Zivilrecht setzt sich die Begründung des Treuhandverhältnisses aus der Treuhandabrede (schuldrechtliches Verhältnis) und der dinglichen Übertragung der Wirtschaftsgüter der Betriebsstätte bzw. der Anteile an der Personengesellschaft auf den Treuhänder zusammen. Durch die dingliche Zuweisung der Wirtschaftsgüter bzw. der Anteile zum Treuhänder wird dieser zu deren zivilrechtlichem Eigentümer. Im Innenverhältnis wird der Treuhänder zugleich dazu verpflichtet, über die Wirtschaftsgüter bzw. Anteile nur in der durch den Treugeber bestimmten Art und Weise und nur im Interesse des Treugebers zu verfügen. Der Treuhänder ist nach § 667 BGB verpflichtet, dem Treugeber alles, was er zur Ausführung der Treuhandenschaft und aus dem Treuhandverhältnis erlangt, herauszugeben. Insbesondere ist er jederzeit zur Herausgabe des Treuguts verpflichtet.⁶ Der Treuhänder übernimmt ferner die Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten nach § 34 und 35 AO sowie die Pflicht zur Steuererklärung.

b. Haftung

Der Treuhänder haftet grundsätzlich uneingeschränkt gegenüber den Gläubigern des Unternehmens, für das er treuhänderisch tätig wird.⁷ Darüber hinaus haftet der Treuhänder gegenüber dem Treugeber für die pflichtgemäße Erfüllung seiner Verpflichtungen aus dem Treuhandvertrag. Seine Haftungsverpflichtung ergibt sich aus dem § 280 Abs. 1 BGB. Ebenfalls steht dem Treugeber gegenüber dem Treuhänder ein Schadensersatzanspruch nach § 823 Abs. 2 BGB

3 Vgl. *Frank Rutschmann*: Treuhänder in GbR-/OHG-Publikumsgesellschaften. Zur Außenhaftungsfreistellung und ihrer Verjährung, in: DStR 11, 2010, S. 555-560 (555).

4 Den folgenden Ausführungen liegt die Verwaltungstreuhand zugrunde.

5 Vgl. für deutsches Zivilrecht z.B. *Bernhard Schaub*: Treuhand an GmbH-Anteilen, in: DStR 42, 1995, S. 1634-1639 (1634); für polnisches Zivilrecht *Piotr Stec*: Powiernictwo w prawie polskim, Kraków: Zakamycze 2005, S. 185.

6 Vgl. *Claas Fuhrmann*: Treuhandgestaltungen im Zivil- und Steuerrecht, in: KÖSDI 2006, S. 15293-15298 (15293).

7 Vgl. *Rutschmann* (Anm. 3), S. 555.

i.V.m. § 246 StGB zu, wenn der Treuhänder die ihm überlassenen Wirtschaftsgüter veruntreut. Hat der Treuhänder die Rechtsform einer Kapitalgesellschaft, ist allerdings seine Haftung auf das Gesellschaftsvermögen beschränkt.

Beim Treugeber kann entweder unmittelbare oder mittelbare Haftung eintreten. Die unmittelbare Haftung kommt dann in Frage, wenn der Treugeber eine mittellose Kapitalgesellschaft mit dem Ziel der Gläubigerbenachteiligung als Treuhänder einsetzt (§ 826 BGB). Ansonsten ist eine unmittelbare Haftung des Treugebers ausgeschlossen.⁸ Er unterliegt jedoch der mittelbaren Haftung, wenn der Treuhänder ihm gegenüber den Schuldbefreiungsanspruch nach §§ 257, 675 Abs. 1, 669 und 670 BGB geltend macht. Der Treuhänder kann den Schuldbefreiungsanspruch auch auf den Gläubiger zedieren, womit dieser sich in einen Zahlungsanspruch verwandelt. Der Schuldbefreiungsanspruch kann allerdings vertraglich ausgeschlossen werden.⁹ Ferner ist der Treugeber gem. §§ 675 und 670 BGB verpflichtet, dem Treuhänder die aus der Verwaltung des Treugutes resultierenden Aufwendungen zu ersetzen. Hierzu gehört auch die Befreiung von Verbindlichkeiten gem. § 257 BGB.

c. Besteuerung

Die steuerliche Behandlung des Treuhandverhältnisses in Polen ist bisher ungeklärt. Während ein Teil der Literatur und der Finanzverwaltung dafür plädiert, dass die zivilrechtliche Behandlung des Treuhandverhältnisses steuerlich nachvollzogen und die Einkünfte dem Treuhänder zugerechnet werden sollen, spricht sich die Gegenmeinung dafür aus, auf das wirtschaftliche Eigentum abzustellen und die steuerliche Erfassung der Einkünfte beim Treugeber vorzunehmen.¹⁰ Da das polnische Steuerrecht im Grundsatz den zivilrechtlichen Wertungen folgt, scheint die erste Meinung auf eine breitere Zustimmung vor allem seitens der Finanzverwaltung zu stoßen. Daher wird nachfolgend unterstellt, dass aus polnischer Sicht die Einkünfte aus der polnischen Betriebsstätte bzw. der polnischen Personengesellschaft dem Treuhänder zugerechnet werden.

8 Vgl. BGH v. 11. November 2008, XI ZR 468/07, in: BB 10, 2009, S. 461-463; v. 21. April 2009, XI ZR 148/08, in: DB 26, 2009, S. 1397-1400.

9 Vgl. *Rutschmann* (Anm. 3), S. 555 f. Die Grenzen für einen solchen Ausschluss setzt allerdings § 138 BGB, nach dem eine solche Abrede nichtig ist, soweit sie sittenwidrig ist.

10 Vgl. *Jarzyńska* (Anm. 1), S. 219 f.

Sofern als Treuhänder eine deutsche Kapitalgesellschaft fungiert, ist sie in Polen nach Art. 3 Abs. 2 KStG-PL beschränkt steuerpflichtig. Die von ihr erzielten Einkünfte werden daher mit 19 % belastet.

Deutschland hingegen folgt dem Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise. Die der Treuhänderin überlassenen Wirtschaftsgüter und die daraus erzielten Einkünften sind gem. § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 AO dem Treugeber – dem deutschen Investor - zuzurechnen. Mit diesen Einkünften ist der deutsche Investor gem. § 1 Abs. 1 EStG im Inland unbeschränkt steuerpflichtig. Mangels eines Betriebs in Deutschland fällt gem. § 9 Nr. 3 GewStG keine Gewerbesteuer in Deutschland an.

Die aus der beschränkten Steuerpflicht des Investors in Polen und der unbeschränkten Steuerpflicht in Deutschland resultierende Doppelbesteuerung wird durch Anwendung der Bestimmungen des DBA-Polen vermieden.

Polen als Quellenstaat wendet auf die Einkünfte der Treuhänderin Art. 7 DBA-Polen an und folgt dem in Satz 1 dieser Norm verankerten Betriebsstättenprinzip, wonach dem Quellenstaat das unbeschränkte Besteuerungsrecht zusteht, soweit die Einkünfte der Betriebsstätte zuzurechnen sind. Es bleibt damit bei einer Belastung mit der polnischen Körperschaftsteuer in Höhe von 19%.

Deutschland folgt dieser Einkünftequalifikation, so dass keine abweichende Qualifikation der Einkünfte für DBA-Zwecke vorliegt. Dem nationalen Recht folgend, rechnet Deutschland jedoch die Einkünfte nicht der Treuhänderin, sondern dem Treugeber – dem Investor zu. Als Ansässigkeitsstaat ist Deutschland gem. Art. 24 Abs. 1 lit. a) DBA-Polen verpflichtet, die Doppelbesteuerung durch die Freistellung der Einkünfte zu vermeiden. Die Freistellung wird gem. Art. 24 Abs. 1 lit. d) DBA-Polen unter Progressionsvorbehalt gewährt. Zunächst bleibt es daher bei der Steuerbelastung der polnischen Einkünfte mit 19% polnischer Körperschaftsteuer, die regelmäßig niedriger als die Steuerbelastung in Deutschland sein dürfte.

d. Risiken

Das Treuhand-Modell bietet die Möglichkeit, das Besteuerungsniveau einer Betriebsstätte bzw. einer Personengesellschaft aufrechtzuerhalten und gleichzeitig durch den Ausschluss des Schuldbefreiungsanspruchs die Haftungsbeschränkung zu erreichen. Bevor ein solches Modell aufgesetzt wird, sollten jedoch steuerliche Risiken geprüft werden.

Eines der möglichen Risiken betrifft die laufende Besteuerung. Zu beachten ist, dass das DBA-Polen gem. Art. 24 Abs. 3 lit. a) den Wechsel von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode vorsieht (sog. Switch Over-Klausel), wenn die Einkünfte unterschiedlichen Personen zugerechnet werden, diese Meinungsverschiedenheit sich nicht durch ein Verständigungsverfahren regeln lässt und aufgrund dieser Zurechnung die betreffenden Einkünfte unbesteuert bleiben oder zu niedrig besteuert würden.

Die erste Voraussetzung für die Anwendung des Switch Over-Klausel wäre vorliegend erfüllt, weil die Einkünfte aus der polnischen Betriebsstätte bzw. Personengesellschaft aus polnischer Sicht der Treuhänder-Kapitalgesellschaft, aus deutscher Sicht hingegen dem polnischen Investor zugerechnet werden. Damit rechnen die beiden Staaten dieselben Einkünfte unterschiedlichen Personen zu. Fraglich ist, ob infolge der unterschiedlichen Zurechnung die Einkünfte zu niedrig besteuert werden.

Dies ist m.E. zu verneinen. Würde Polen auf den Treugeber abstellen, hätte dieser die Option, sich gem. Art. 30c EStG-PL mit dem besonderen Einkommensteuersatz von 19% besteuern zu lassen. Die Steuerbelastung würde daher nicht höher als bei der Zurechnung der Einkünfte zur Treuhänderin ausfallen. Damit tritt aufgrund des Zurechnungskonflikts keine Minderbesteuerung der Einkünfte ein. Es besteht jedoch das Risiko, dass die deutsche Finanzverwaltung diese Argumentation nicht akzeptiert, denn der regelmäßige Steuertarif sieht nach Art. 27 EStG-PL in der zweiten Progressionsstufe die Besteuerung mit 32% vor. Bei ausreichend hohen Einkünften würde die Steuerbelastung bei Anwendung des regelmäßigen Tarifs über 19% betragen. Damit könnte argumentiert werden, dass dieser Zurechnungskonflikt zu einer Minderbesteuerung führt. Ließe sich diese Meinungsverschiedenheit nicht durch ein Verständigungsverfahren beseitigen, würde von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode gewechselt und somit die Steuerbelastung auf das deutsche Steuerniveau hochgeschleust. Dieses steuerliche Risiko ließe sich durch einen Antrag auf verbindliche Auskunft im Vorfeld der Umstrukturierung vermeiden.

Zu beachten ist, dass dieses Risiko bei jeder Investition in einem mittel- oder osteuropäischen Staat, der gewerbliche Einkünfte von natürlichen Personen mit einem höheren Steuersatz als Einkünfte von Kapitalgesellschaften besteuert und abweichend von der deutschen Einordnung die Einkünfte aus der Betriebsstätte bzw. Personengesellschaft dem Treuhänder zurechnet, gegeben wäre, sofern das relevante DBA eine entsprechende Klausel enthält.

Ein weiteres Risiko betrifft die steuerlichen Konsequenzen beim Aufsetzen des Modells. Legt man der steuerlichen Behandlung die rein zivilrechtliche Sichtweise zugrunde, liegt eine Einbringung der Wirtschaftsgüter bzw. der Personengesellschaftsanteil in eine Kapitalgesellschaft vor. Es wäre daher zu prüfen, ob diese Einbringung eine Entstrickungsbesteuerung hinsichtlich der eingebrachten Wirtschaftsgüter bzw. der Personengesellschaftsanteile zur Folge hat. Die sich daraus ergebenden steuerlichen Nachteile sind dann ebenfalls zu berücksichtigen.

2. Das Organträgermodell

Das Organträgermodell eignet sich insbesondere für Investoren, die an der polnischen Betriebsstätte bzw. der Personengesellschaft nicht direkt, sondern über eine deutsche Kapitalgesellschaft beteiligt sind. Eine so strukturierte Beteiligung garantiert zwar dem Investor einen optimalen Haftungsschutz, ist jedoch steuerlich nachteilig, da neben der 19% betragenden polnischen Körperschaftsteuer auf die Betriebsstätten- bzw. Personengesellschaftseinkünfte im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht der Kapitalgesellschaft in Polen zusätzlich die deutsche Einkommensteuer bei der Auszahlung der Einkünfte an den Investor anfällt (Abgeltungsteuer oder Teileinkünfteverfahren).

a. Grundkonstruktion und rechtliche Gestaltung

Diese Doppelbesteuerung könnte durch den Abschluss einer Organschaft i.S.d. §§ 14-19 KStG zwischen dem deutschen Investor und der zwischengeschalteten Kapitalgesellschaft vermieden werden. Die Begründung eines steuerlich wirksamen Organschaftsverhältnisses erfordert die Erfüllung von zahlreichen Voraussetzungen, die in § 14 KStG definiert sind. § 14 KStG stellt keine spezifischen Anforderungen an die Begründung von Organschaften mit deutschen Kapitalgesellschaften, die über ausländisches Betriebsstättenvermögen verfügen. Daher soll an dieser Stelle ein Verweis auf die umfangreiche Literatur zu dieser Problematik genügen.¹¹

¹¹ Vgl. beispielsweise die umfangreiche Kommentierung von *Johanna Hey/Stefan Kolbe/Sven Pache/Ingo Sterner*: § 14 KStG, in: *Carl Herrmann/Gerhard Heuer/Arndt Raupach (Hg.): EStG, KStG. Kommentar*, Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt, Stand: Februar 2015.

b. Haftung

Die Haftungsverhältnisse gestalten sich zunächst, wie bei einer Beteiligung an einer inländischen Kapitalgesellschaft ohne organschaftliche Anbindung. Die Kapitalgesellschaft haftet gem. § 13 Abs. 2 GmbHG bzw. § 1 Abs. 1 Satz 2 AktG mit ihrem gesamten Vermögen. Die Haftung des Investors ist auf seine Einlage in die Gesellschaft beschränkt. Darüber hinaus ist jedoch zu beachten, dass der Organträger gem. § 302 AktG zwingend zum Ausgleich des Jahresfehlbetrags der Organgesellschaft verpflichtet ist (Verlustübernahmeverpflichtung). Die aktienrechtliche Verlustübernahmeverpflichtung gilt auch entsprechend für Organgesellschaften in der Rechtsform einer GmbH.

Die Organgesellschaft trifft gem. § 73 AO die Haftung für die Steuern des Organträgers, für die die Organschaft von Bedeutung ist.

c. Besteuerung

Um die steuerliche Belastung des Organträgermodells bestimmen zu können, ist zunächst der Steuerpflichtige der Betriebsstätten- bzw. Personengesellschaftseinkünfte zu bestimmen. Es ist zu klären, ob die Einkünfte der Organschaft selbst, der Organgesellschaft oder dem Organträger zuzurechnen sind. Dies hängt von den steuerlichen Bestimmungen des jeweiligen Staates ab. Polen rechnet die Einkünfte grundsätzlich der Organgesellschaft zu, die gem. Art. 3 Nr. 2 KStG-PL mit den polnischen Betriebsätteneinkünften dort beschränkt steuerpflichtig ist. Damit fällt auf diese Einkünfte 19% polnische Körperschaftsteuer an.

Aus deutscher Sicht ist die Organgesellschaft zwar weiterhin gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig. Die Zurechnung der Einkünfte erfolgt jedoch direkt zum Organträger – dem deutschen Investor. Die polnischen Betriebsstätten- bzw. Personengesellschaftseinkünfte werden daher im Rahmen seiner unbeschränkten Einkommensteuerpflicht gem. § 1 Abs. 1 EStG erfasst.

Da es sich um eine in Polen beschränkt steuerpflichtige deutsche Kapitalgesellschaft handelt, wendet Polen die Vorschriften des DBA-Polen an. Die Einkünfte aus der polnischen Betriebsstätte i.S.d. Art. 5 Abs. 1 i.Vm. Abs. 2 DBA-Polen sind als Unternehmensgewinne zu qualifizieren. Die Verteilung der Besteuerungsrechte richtet sich demnach nach Art. 7 DBA-Polen, nach dessen Abs. 1 Satz 1 Polen ein uneingeschränktes Besteuerungsrecht zusteht. Damit bleibt es

bei der Belastung der polnischen Einkünfte mit 19% polnischer Körperschaftsteuer.

Aus deutscher Sicht handelt es sich ebenfalls um Einkünfte i.S.d. Art. 7 DBA-Polen. Ein Qualifikationskonflikt ergibt sich indes nicht. Nach Art. 24 Abs. 1 lit. a) DBA-Polen hat Deutschland die Einkünfte freizustellen. Aufgrund des Organschaftsverhältnisses werden die Bestimmungen des Abkommens jedoch nicht auf Ebene der Organgesellschaft, sondern auf Ebene des Organträgers angewendet. Die Organgesellschaft wird aus deutscher Sicht für Besteuerungszwecke „ignoriert“. Unabhängig davon bleibt es jedoch bei der Freistellung der Einkünfte unter Progressionsvorbehalt.

Somit führt die Begründung eines Organschaftsverhältnisses zur Reduktion der steuerlichen Belastung im Vergleich zur Ausgangssituation. Da die Einkünfte der Betriebsstätte bzw. der Personengesellschaft aus deutscher Sicht direkt dem deutschen Investor zuzurechnen sind, fällt keine zusätzliche Belastung bei der Auszahlung der Gewinne an.

d. Risiken

Die niedrigere steuerliche Belastung geht jedoch mit einem Risiko einher, das sich aus der Verlustübernahmeverpflichtung ergibt. Daher wäre das Organträgermodell bei solchen Investitionen als Instrument der steuerlichen Optimierung geeignet, bei denen die Phase der Anfangsverluste bereits überwunden wurde und eine stabile Gewinnsituation herrscht. In der Investitionsanfangsphase und bei Investitionen in Märkte, die hinsichtlich der erzielten Gewinne sehr volatil sind, wäre hingegen von dem Organträgermodell abzuraten. Das aus der Verlustübernahmeverpflichtung resultierende Risiko kann jedoch erheblich eingeschränkt werden, indem eine GmbH & Co. KG als Organträger aufgesetzt wird.

Es ist darüber hinaus zu beachten, dass § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG zwingend eine inländische Geschäftsleitung der Organträgerin voraussetzt. Diese Voraussetzung muss über die gesamte Dauer der Organschaft erfüllt werden. Ein Risiko könnte sich demnach dann ergeben, wenn wesentliche Entscheidungen im Zusammenhang mit der Organgesellschaft in Polen getroffen würden. Dann könnte es zu einer Verlagerung des Ortes der Geschäftsleitung nach Polen kommen. Dies würde zu einem rückwirkenden Wegfall der Organschaft und damit zur Wiederherstellung des steuerlichen Status quo mit wirtschaftlicher Doppelbesteuerung der Einkünfte führen.

Fraglich ist ferner auch, ob vorliegend die Switch Over-Klausel gem. Art. 24 Abs. 3 lit. a) DBA-Polen Anwendung finden könnte.¹²

3. Das Organschaftsmodell

Wie in Abschnitt 1 bereits erläutert, wählen die Investoren für ihr Auslandsengagement des Öfteren das Rechtskleid einer Kapitalgesellschaft. Bedingt durch erhöhte sprachliche und kulturelle Barrieren sowie unbekanntere politische Systeme dürfte die Rechtsform einer Kapitalgesellschaft insbesondere für Investitionen in mittel- und osteuropäischen Staaten von erheblichem Interesse sein. Mit dieser Wahl geht ein steuerlicher Nachteil einher, der sich aus der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung der Einkünfte ergibt: einmal auf Ebene der Kapitalgesellschaft im Rahmen ihrer unbeschränkten Steuerpflicht im jeweiligen ausländischen Staat und einmal auf Ebene des Gesellschafters zum Zeitpunkt der Auskehrung der Gewinne. Dieser steuerliche Nachteil könnte möglicherweise durch den Abschluss einer Organschaft mit der ausländischen Kapitalgesellschaft vermieden werden.

a. Grundkonstruktion und rechtliche Gestaltung

Die Errichtung einer Organschaft mit einer ausländischen Kapitalgesellschaft richtet sich grundsätzlich nach den gleichen Voraussetzungen wie im Fall einer inländischen Kapitalgesellschaft. Maßgeblich ist insofern § 14 KStG. Allerdings sind bei einer ausländischen Organgesellschaft gewisse Besonderheiten zu beachten.

Eine Organgesellschaft muss gem. § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG ihren Ort der Geschäftsleitung im Inland und ihren Sitz in einem EU-Staat haben. Will man eine Organschaft mit einer polnischen Kapitalgesellschaft begründen, so muss gegebenenfalls ihre Geschäftsleitung nach Deutschland verlagert werden.

Nach dem Wortlaut von § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG sind ausschließlich eine AG, eine KGaA oder eine SE als Organgesellschaften geeignet. § 17 KStG erweitert den Anwendungsbereich auf die GmbH. Eine ausländische Kapitalgesellschaft erfüllt insofern diese Voraussetzung, als sie nach dem sog. Rechtstypenvergleich mit einer dieser Rechtsformen vergleichbar ist.¹³

12 Vgl. Abschnitt II.1.d. zum Treuhandmodell.

13 Vgl. grundlegend RFH v. 12. Februar 1930, VI A 899/27, in: RStBl. 1930, S. 444.

Ferner setzt die Begründung einer Organshaft den Abschluss eines Gewinnabführungsvertrags i.S.d. § 291 AktG voraus. Während diese Voraussetzung im Verhältnis zu einer inländischen Kapitalgesellschaft ohne weiteres erfüllt werden kann, bereitet sie im Verhältnis zu einer ausländischen Kapitalgesellschaft Schwierigkeiten. Da der Satzungssitz der Kapitalgesellschaft in einem ausländischen Staat belegen ist, wird der Gewinnabführungsvertrag formal nicht dem deutschen AktG unterliegen. Für seine Anerkennung ist es daher von zentraler Bedeutung, dass er inhaltlich einem Gewinnabführungsvertrag i.S.d. § 291 AktG entspricht.¹⁴ Wichtig ist deshalb, dass der Abschluss eines den Anforderungen des § 291 AktG entsprechenden Gewinnabführungsvertrags nach den Vorschriften des jeweiligen Investitionsstaats grundsätzlich möglich ist, da andernfalls das Organschaftsmodell gar nicht umgesetzt werden kann.

Das polnische Handelsrecht definiert in Art. 4 § 1 Nr. 4 HGB-PL den Begriff einer beherrschenden Gesellschaft und sieht in Art. 7 § 1 HGB-PL die Möglichkeit vor, dass aufgrund eines Vertrags der Gewinn einer Gesellschaft an eine beherrschende Gesellschaft abgeführt wird. Insofern ist dem polnischen Gesellschaftsrecht der Gewinnabführungsvertrag nicht fremd. Allerdings kann die Regelung des Art. 7 § 1 HGB-PL so verstanden werden, dass ausschließlich der Gewinn übernommen werden muss. Deshalb ist es zwingend, dass in den jeweiligen Vertrag eine Verlustübernahmeverpflichtung durch einen Verweis auf § 302 AktG aufgenommen wird.¹⁵

b. Haftung

Die Haftung des Investors unterscheidet sich grundsätzlich nicht im Vergleich zu einer Organshaft, die mit einer inländischen Organgesellschaft abgeschlossen wird.¹⁶ Das polnische Gesellschaftsrecht enthält insofern weitgehend dem deutschen Gesellschaftsrecht entsprechende Bestimmungen. Die Organgesellschaft haftet mit ihrem gesamten Vermögen und die Haftung des Investors ist auf seine Einlage in die Kapitalgesellschaft beschränkt. Allerdings ist auch hier zu beachten, dass der Investor sich zur Verlustübernahme verpflichten muss.

14 Vgl. *Michael Winter/Eric Marx*: „Grenzüberschreitende“ Organschaft mit zugezogenen EU-/EWR-Gesellschaften. Neue Gestaltungsmöglichkeiten aufgrund des BMF-Schreibens v. 28. März 2011, IV C 2 – S 2770/09/10001, in: *DStR* 24, 2011, S. 1101.

15 Vgl. zu den gesellschaftsrechtlichen Regelungen *Paula Jarzyńska/Katarzyna Mróz*: Grenzüberschreitende Organschaft mit einer zugezogenen Organgesellschaft. Chancen und Risiken am Beispiel einer polnischen Kapitalgesellschaft, in: *StB* 8, 2012, S. 272-278 (275).

16 Vgl. Abschnitt II.2.b.

Ferner greift die Vorschrift des § 73 AO, wonach die Organgesellschaft für die Steuern des Organträgers einstehen muss, sofern die Organschaft zwischen ihnen für diese von Bedeutung ist.

c. Besteuerung

Die Organgesellschaft ist in beiden Staaten unbeschränkt steuerpflichtig. Aufgrund ihres Satzungssitzes in Polen greift die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht gem. Art. 3 Abs. 1 KStG-PL. Sie ist auch weiterhin gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig, weil sich hier ihr Ort der Geschäftsleitung befindet. Dies gilt, obwohl sie organschaftlich an den deutschen Investor angebunden ist. Damit wollen beide Staaten sämtliche Einkünfte der Organgesellschaft ohne Rücksicht auf ihre Herkunft der Besteuerung unterziehen. Es ist also zu prüfen, ob sich die drohende Doppelbesteuerung durch das DBA-Polen vermeiden lässt.

Nach den Bestimmungen des DBA-Polen gilt die polnische Organgesellschaft als in Deutschland ansässig, da gem. Art. 4 Abs. 3 DBA-Polen für die Ansässigkeit der Gesellschaft entscheidend ist, in welchem Staat sich ihr Ort der Geschäftsleitung befindet (sog. „Tie Breaker Rule“). Demnach ist Polen der Quellenstaat.

Für Abkommenszwecke stellt Polen auf die Organgesellschaft ab. Diese erzielt Einkünfte i.S.d. Art. 7 DBA-Polen. Nach Art. 7 Abs. 1 Satz 2 DBA-Polen steht Polen ein uneingeschränktes Besteuerungsrecht zu, sofern die Einkünfte der Organgesellschaft sich einer polnischen Betriebsstätte i.S.d. Art. 5 DBA-Polen zurechnen lassen. Die Organgesellschaft verfügt mindestens über zwei Betriebsstätten: eine in Polen, in der die Leistungen des Unternehmens erbracht werden, und eine Geschäftsleitungsbetriebsstätte in Deutschland. Insofern müssen die Einkünfte zwischen beiden Betriebsstätten entsprechend dem Fremdvergleichsgrundsatz nach Art. 7 Abs. 2 DBA-Polen aufgeteilt werden. Polen wird die der polnischen Betriebsstätte zuzurechnenden Einkünfte mit 19% polnischer Körperschaftsteuer belegen.

Aus deutscher Sicht findet aufgrund der wirksam abgeschlossenen Organschaft keine Besteuerung auf Ebene der Organgesellschaft statt, sondern sämtliche Einkünfte werden beim Organträger besteuert. Dementsprechend wendet Deutschland das DBA auf Ebene des Organträgers an und vermeidet die Doppelbesteuerung durch die Freistellung der polnischen Betriebsstätteneinkünfte gem. Art. 24 Abs. 1 lit. a) DBA-Polen.

Sofern die Einkünfte der deutschen Betriebsstätte zuzurechnen sind, hat Polen kein Besteuerungsrecht. Diese werden in Deutschland im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht des Organträgers vollständig erfasst.

Im Ergebnis lässt sich durch den Abschluss einer grenzüberschreitenden Organshaft die Steuerbelastung einer ausländischen Investition mittels einer Kapitalgesellschaft auf das Niveau einer Investition, die im Rechtskleid einer Betriebsstätte getätigt wird, reduzieren.

d. Risiken

Beim Aufsetzen des Organschaftsmodells sind jedoch bestimmte Risiken zu beachten. Es ist zwingend zu prüfen, ob die notwendige Verlagerung des Orts der Geschäftsleitung nach Deutschland nicht zur Auflösung der ausländischen Kapitalgesellschaft und damit zu einer Liquidationsbesteuerung führt. Im Verhältnis zu Polen besteht ein solches Risiko nicht, da gem. Art. 19 Abs. 1 Satz 3 IPRG¹⁷ die Verlagerung der Geschäftsleitung innerhalb des EWR nicht zum Verlust der Rechtspersönlichkeit und damit nicht zur Auflösung der wegziehenden Kapitalgesellschaft führt. Dies ist jedoch für den jeweils konkreten Investitionsstaat in Mittel- oder Osteuropa gesondert zu prüfen.

Im Hinblick auf weitere Risiken gilt das unter Abschnitt II.2.d Gesagte entsprechend.

III. Intransparente Personengesellschaften

Nicht jeder Staat im Mittel- und Osteuropa folgt der Einordnung der Personengesellschaften als transparentes Gebilde. Einige Staaten¹⁸ stellen für steuerliche Zwecke Personengesellschaften den Kapitalgesellschaften gleich und besteuern die von der Personengesellschaft erzielten Einkünfte sowohl auf Ebene der Personengesellschaft als auch auf Ebene des Gesellschafters.

Trotz der abweichenden steuerlichen Behandlung werden die Personengesellschaften in diesen Staaten gesellschaftsrechtlich gleich bzw. ähnlich einer deut-

¹⁷ Gesetz über Internationales Privatrecht vom 4. Februar 2011 (pl. Ustawa Prawo Prywatne Międzynarodowe), in: Dz.U. 80, 2011, Pos. 432.

¹⁸ Zu den mittel- bzw. osteuropäischen Staaten, die dem Konzept der intransparenten Besteuerung von Personengesellschaften folgen, gehören beispielsweise Bulgarien, Rumänien, Estland, die Slowakei, Slowenien und Tschechien.

schen Personengesellschaft gestellt. Demnach haften sowohl die ausländische Personengesellschaft als auch ihre (deutschen) Gesellschafter mit ihrem gesamten Vermögen. Wie nachfolgende Ausführungen zeigen, wird dieser sich gegenüber einer Kapitalgesellschaft ergebende Nachteil nicht durch einen entsprechenden Steuervorteil kompensiert. Der Darstellung der steuerlichen Konsequenzen wird nachfolgend das OECD-MA zugrunde gelegt, wobei davon ausgegangen wird, dass in Bezug auf den ausländischen Investitionsstaat die Doppelbesteuerung von Unternehmensgewinnen mit Hilfe der Freistellungsmethode vermieden wird.

In einem ausländischen Investitionsstaat, der der steuerlich intransparenten Behandlung von Personengesellschaften folgt, unterliegen die Personengesellschaften der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht. Folglich wird die Auszahlung der Gewinne aus der Personengesellschaft an ihre Gesellschafter steuerlich als Dividende behandelt.

Deutschland hingegen knüpft nicht an die steuerliche Einordnung des ausländischen Staates an, sondern wendet den sog. Rechtstypenvergleich an.¹⁹ Sofern die ausländische Personengesellschaft dem Rechtstyp einer deutschen Personengesellschaft entspricht,²⁰ wird sie für steuerliche Zwecke auch wie eine solche behandelt. Damit stellt die ausländische Personengesellschaft eine ausländische Betriebsstätte des deutschen Investors dar. Mit den Gewinnen dieser Betriebsstätte ist der deutsche Gesellschafter selbst und nicht die Personengesellschaft unbeschränkt steuerpflichtig.

Diese unterschiedliche Behandlung im Quellen- und im Ansässigkeitsstaat spiegelt sich entsprechend in der Anwendung des DBA wider. Im Zeitpunkt der Erzielung der Einkünfte durch die ausländische Personengesellschaft erhebt der ausländische Staat Körperschaftsteuer. Da es sich aus Sicht des ausländischen Staates um einen rein inländischen Sachverhalt handelt, sieht er sich nicht veranlasst, das DBA anzuwenden. Aus deutscher Sicht hingegen handelt es sich um ausländische Gewinne, die ein im Inland unbeschränkt Steuerpflichtiger über seine ausländische Betriebsstätte erzielt. Diese sind unter Art. 7 OECD-MA zu subsumieren. Sofern diese Einkünfte der ausländischen Betriebsstätte i.S.d. Art. 5 OECD-MA zugerechnet werden können, werden sie gem. Art. 23A Abs. 1 und Abs. 3 OECD-MA in Deutschland unter Progressionsvorbehalt freigestellt. Auf-

19 Vgl. grundlegend RFH v. 12. Februar 1930, VI A 899/27, in: RStBl. 1930, S. 444.

20 Vgl. BMF-Schreiben v. 19. März 2004, IV B 4 - S 1301 USA - 22/04, in: BStBl. I 2004, S. 411.

grund der Zuordnung der Einkünfte zu verschiedenen Personen wäre zusätzlich zu prüfen, ob das DBA mit dem jeweiligen ausländischen Staat ggf. eine Switch Over-Klausel enthält, die vorliegend Anwendung finden könnte.²¹

Werden die Einkünfte an den deutschen Investor ausgekehrt, so besteuert der ausländische Staat diese im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht des deutschen Investors als Dividende. Das Besteuerungsrecht des ausländischen Staates wird durch Art. 10 Abs. 2 lit. b) OECD-MA auf 15% beschränkt. Deutschland hingegen sieht in der Auskehrung der Gewinne eine Entnahme aus der Personengesellschaft, die keiner Besteuerung unterliegt. Folglich kann die ausländische Quellensteuer nicht auf die deutsche Steuer angerechnet werden und stellt eine Definitivbelastung dar.²²

Die Investition in eine intransparente Personengesellschaft ist daher in zweifacher Hinsicht nachteilig. Gegenüber einer Investition in eine transparente Personengesellschaft ergibt sich eine höhere Steuerbelastung, die aus der definitiven Belastung mit der Quellensteuer im ausländischen Staat resultiert. Gegenüber einer Investition in eine Kapitalgesellschaft bietet die intransparente Personengesellschaft keinen Haftungsschutz.

IV. Zusammenfassung

Die obigen Ausführungen haben am Beispiel des Treuhand-, des Organträger- und des Organschaftsmodells gezeigt, dass durch eine entsprechende rechtliche Gestaltung der ausländischen Investition die steuerliche Belastung einer Betriebsstätte bzw. einer Personengesellschaft mit den haftungsrechtlichen Vorteilen einer Kapitalgesellschaft kombiniert werden kann. Zu beachten ist jedoch, dass alle drei Modelle eine sehr sorgfältige rechtliche Prüfung erfordern und deren Umsetzung nicht unerhebliche Aufwendungen nach sich ziehen kann. Darüber hinaus sind alle drei diskutierten Gestaltungen mit steuerlichen Risiken verbunden, die zwingend zu berücksichtigen sind.

Am Beispiel der Investition in eine intransparente Personengesellschaft wurde eine Investitionsstruktur dargestellt, bei der weder das steuerlich optimale Belastungsniveau einer Betriebsstätte noch eine Haftungsbeschränkung erreicht wird. Bei Investitionen in EU-Ländern, die einer intransparenten Behandlung

21 Vgl. dazu Abschnitt II.1.d.

22 Vgl. BMF-Schreiben v. 26. September 2014, IV B 5 – S 1300/09/10003, in: BStBl. I 2014, S. 1258, Rn. 4.1.4.1.

von Personengesellschaften folgen, wäre daher immer zu erwägen, ob aus haftungsrechtlichen Gründen doch in eine Kapitalgesellschaft investiert werden sollte.

SONDERWIRTSCHAFTSZONEN UND FÖRDERGEBIETE

Christina Elschner, Liv Jacobsen, Jesko Thiede

Sonderwirtschaftszonen und Fördergebiete

I. Einführung

Der Staat belastet Unternehmen nicht nur mit Steuern, er subventioniert Unternehmen auch. In Polen sind die Sonderwirtschaftszonen ein im In- und Ausland bekanntes Instrument, mit dem Investitionen attrahiert werden sollen. Neben Infrastruktur und praktischer Unterstützung beim Aufbau des Betriebs werden Unternehmen in den Sonderwirtschaftszonen auch Steuerentlastungen gewährt. In Deutschland stehen dagegen in den sogenannten Fördergebieten, die maßgeblich die neuen Bundesländer und einige Landkreise bundesweit umfassen, seit einem Jahr keine steuerlichen Fördermöglichkeiten mehr zur Verfügung. Die Förderung geht dort über direkte Subventionen. Im Fokus dieses Beitrags stehen die Sonderwirtschaftszonen und Fördergebiete insgesamt. Es soll ein Überblick über die unterschiedlichen Regelungen und Subventionsquoten in Polen und Deutschland gegeben werden.

II. Allgemeiner Vergleich der Subventionslandschaft in Polen und Deutschland

Subventionierung geschieht einerseits über direkte Subventionen, bei denen Unternehmen Förderanträge stellen, über die individuell entschieden wird. Andererseits können Unternehmen indirekt über Steuervergünstigungen gefördert werden. Beispiele für diese indirekten Subventionen sind besondere Steuersätze, Abzüge von der Bemessungsgrundlage (zum Beispiel erhöhte Absetzungen für Abnutzung) oder Abzüge von der Steuerschuld. Im Gegensatz zu direkten Subventionen ist für die Inanspruchnahme von Steuervergünstigungen keine individuelle Entscheidung notwendig. Sofern die Voraussetzungen, an die das Gesetz die Vergünstigung knüpft, erfüllt sind, hat der Steuerpflichtige ein Anrecht auf die steuerliche Förderung.

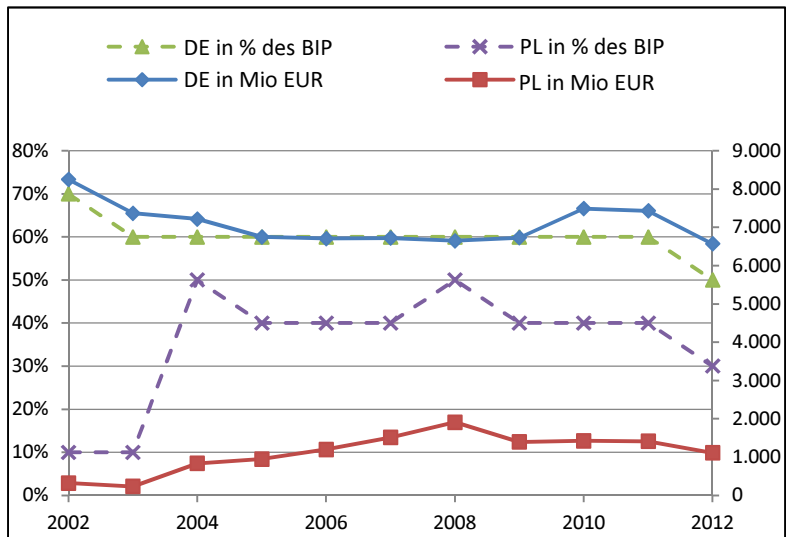
In Deutschland liegt insgesamt ein starker Fokus auf direkten Subventionen, das sind zum Beispiel Zuschüsse für Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten, für Unternehmensgründungen oder zinsvergünstigte Darlehen. Einmal abgesehen von Vergünstigungen im Energiebereich, gab es indirekte Subventionen über das Steuersystem nur bis 2013 noch in einem nennenswerten Ausmaß, inzwischen ist die sogenannte Investitionszulage jedoch ausgelaufen. Polen ist im Gegensatz dazu einen anderen Weg gegangen und hat sich neben Zuschüssen beispielsweise für Investitionen oder für Forschung und Entwicklung auch für deutliche Steuerentlastungen in seinen sogenannten Sonderwirtschaftszonen entschieden.

Die Ausgaben der beiden Länder Deutschland und Polen im Hinblick auf Subventionen, also direkte wie indirekte Subventionen bzw. Steuerergünstigungen, unterscheiden sich, wie in der folgenden Graphik abzulesen ist. In Deutschland betragen die Subventionen für wirtschaftsnahe Angelegenheiten von Bund, Ländern und Gemeinden 6,6 Mrd. EUR im Jahr 2012, in Polen betragen sie 1,1 Mrd. EUR. Im Vergleich dazu betragen diese zu Beginn der Zeitreihe im Jahr 2002 in Deutschland 8,3 Mrd. EUR und in Polen 0,3 Mrd. EUR. Die absoluten Werte in Polen sind ansteigend, während in Deutschland eine Reduzierung der Subventionen zu verzeichnen ist.

Gemessen in absoluten Werten (EUR) sind die Unterschiede zwischen den beiden Ländern groß. Orientiert man sich jedoch an einer relativen Größe, hier in Prozent des Bruttoinlandsprodukts, so sieht dies anders aus. Mit dem EU-Beitritt Polens im Jahr 2004 ist eine Annäherung der Subventionsquoten ersichtlich, gleichwohl mit einem recht konstanten Unterschied von 20 Prozentpunkten im Subventionsniveau zwischen Deutschland und Polen. Deutschlands Subventionsquote sank von 70% auf 50% im Jahr 2012. Polen verzeichnete von 2003 zu 2004 einen deutlichen Sprung auf 50%, in den meisten Folgejahren lag die Quote etwa bei konstant 40%, wobei diese zuletzt auf 30% sank.¹

¹ Hier muss angemerkt werden, dass diese Zahlen nicht nur Subventionen für die im Weiteren besprochenen direkten Subventionen und Steuervergünstigungen enthalten. Detaillierteres und gleichzeitig vergleichbares Datenmaterial von beiden Staaten gibt es allerdings leider nicht.

Abbildung 1: Subventionen für wirtschaftsnahe Angelegenheiten, Polen und Deutschland im Vergleich, in Mio. EUR und in Prozent des Bruttoinlandsprodukts.



Quelle: Eurostat.

Anmerkung: Die Graphik zeigt die für wirtschaftliche Angelegenheiten getätigten Subventionen von Bund, Ländern und Gemeinden über die Zeit in Millionen Euro (durchgezogene Linie) und in Prozent des Bruttoinlandsprodukts (gestrichelte Linie).

Als EU-Mitgliedstaaten erhalten beide Länder finanzielle Unterstützung aus Mitteln des EU-Strukturfonds. Gleichzeitig unterliegen beide Länder bei der Förderung von Unternehmen auch dem europäischen Beihilferecht, das eine wettbewerbsverzerrende Förderung beschränkt. Im Rahmen der neuen Förderperiode auf EU-Ebene von 2014-2020 haben sich Änderungen ergeben, beispielsweise bezüglich der Regionalbeihilfen.

Regionalbeihilfen dürfen nach EU-Recht nur für Investitionen von Unternehmen innerhalb bestimmter strukturschwacher Regionen gewährt werden. Regionalbeihilfen sollen die wirtschaftliche Entwicklung und die Schaffung von Arbeitsplätzen in den am stärksten benachteiligten Regionen Europas fördern. Die Überwachung solcher Beihilfen obliegt der EU-Wettbewerbskommission. Je nach Einordnung der Region dürfen bestimmte Beihilfeintensitäten in Prozent der Investitionskosten bei der Förderung von Unternehmen nicht überschritten

werden. Kriterium für eine strukturschwache Region ist, dass das Bruttoinlandsprodukt pro Kopf in der Region weniger als 75% des EU-Durchschnitts beträgt.²

In Deutschland waren dies bis 2013 vorwiegend die neuen Bundesländer mit einem Fördervolumen von maximal 30% der Investitionskosten sowie bundesweit einige Landkreise mit einem maximalen Fördervolumen von 15%. In Polen dagegen fielen fast alle Wojewodschaften unter das maximale Fördervolumen von 50%. Lediglich die Region um Warschau hatte ein vermindertes Maximalvolumen von 30% der Investitionskosten.³ Im Jahr 2014 ist eine neue Leitlinie über regionale staatliche Beihilfen in Kraft getreten.⁴ Für Polen haben sich dadurch ab diesem Jahr die Fördersätze geändert, wie im weiteren Verlauf zu sehen ist. In Deutschland ist der Spielraum zumindest im Hinblick auf die regionalen Beihilfen ebenfalls deutlich enger geworden.

III. Sonderwirtschaftszonen in Polen

1 Allgemeines zu Sonderwirtschaftszonen

Das Instrument der Sonderwirtschaftszone wurde 1994 in Polen gesetzlich ermöglicht,⁵ die ersten Sonderwirtschaftszonen entstanden 1995. Die meisten Sonderwirtschaftszonen wurden 1997 eingerichtet, bis 2014 gibt es insgesamt 14 Sonderwirtschaftszonen mit einer teils beträchtlichen Investitionsfläche.⁶ Beispielsweise erstreckt sich die geographisch größte Sonderwirtschaftszone Wałbrzych im Südwesten über 2.650 Hektar. Die kleinste Sonderwirtschaftszone Suwałki im Nordosten umfasst 376 Hektar.⁷

Eine Sonderwirtschaftszone hat im Wesentlichen den Vorteil, dass es sich für Neu-Investoren um bereits erschlossene Gebiete mit der notwendigen Infrastruktur handelt. Die Betreiber der Sonderwirtschaftszonen unterstützen die

2 Vgl. Leitlinien für Regionalbeihilfen 2014-2020 vom 23.07.2013, Abl. EU C 209, S. 1, Rz. 150.

3 Vgl. Leitlinien für staatliche Beihilfen mit regionaler Zielsetzung 2007-2013 vom 04.03.2006, Abl. EU C 54, S. 13.

4 Vgl. Leitlinien für Regionalbeihilfen 2014-2020 vom 23.07.2013, Abl. EU C 209, S. 1.

5 Vgl. Sonderwirtschaftszonengesetz vom 20.10.1994.

6 Vgl. *Stephan Kudert/Marcin Jamroz*: Polnische Sonderwirtschaftszonen: Chancen und Risiken für deutsche Unternehmer, in: PISStB 6, 2010, S. 168-174 (168).

7 Vgl. Polnisches Wirtschaftsministerium, <http://www.mg.gov.pl/Wspieranie+przedsiebiorczosci/Wsparcie+finansowe+i+inwestycje/Specialne+strefy+ekonomiczne/Obszar+SSE>, 28.08.2015.

Investoren im Bereich der Bürokratie. Ein weiterer monetärer Vorteil besteht in den im Weiteren beschriebenen steuerlichen Vergünstigungen.

Eine Besonderheit der polnischen Sonderwirtschaftszonen ist ihre Flexibilität. Ein Investor ist nicht zwingend an die vorgegebene geographische Lage gebunden. Die Betreiber können weitere Standorte, unabhängig von der Wojewodschaft, in die Sonderwirtschaftszone aufnehmen. An diesen neuen Standorten der Sonderwirtschaftszone gelten vergleichbare Vorteile. In der Konsequenz ergibt sich ein Flickenteppich von Sonderwirtschaftszonen, die keine glasklare räumliche Abgrenzung haben.

Die Inanspruchnahme der Vergünstigungen der Sonderwirtschaftszonen ist an mehrere Voraussetzungen gebunden. Die Investitionsausgaben müssen mindestens 100.000 EUR betragen, maximal dürfen (insbesondere für die Abschätzung des Umfangs der Steuervergünstigungen) tatsächlich 150% des geplanten Aufwands anfallen. Des Weiteren muss eine bestimmte Anzahl neuer Arbeitsplätze geschaffen und über mindestens 5 Jahre (kleine und mittlere Unternehmen - KMU - 3 Jahre) erhalten werden. Die Fertigstellung der Investition selbst muss innerhalb eines bestimmten Zeitraums erbracht werden. Die Investition muss nach der Fertigstellung durch denselben Eigentümer über mindestens 5 Jahre gehalten werden (KMU 3 Jahre).⁸ Diese Voraussetzungen entsprechen den Anknüpfungspunkten der Leitlinie hinsichtlich regionaler Beihilfen der Europäischen Union.⁹

2. Steuerliche Grundlagen der Sonderwirtschaftszonen

Zu Beginn der Sonderwirtschaftszonen im Jahr 1994 wurden sogenannte *tax holidays* gewährt: Die Neuinvestoren waren über einen Zeitraum von 10 Jahren von der Ertragsteuer befreit, weitere 10 Jahre wurde der Steuersatz um 50% reduziert.¹⁰ Dies war aber nicht in Einklang mit EU-Recht, weshalb Polen seit 2004 den Weg einer steuerlichen Förderung in Abhängigkeit von der Investi-

⁸ Vgl. Kudert/Jamroży (Anm. 6), S. 168.

⁹ Vgl. Leitlinien für Regionalbeihilfen 2014-2020 vom 23.07.2013, Abl. EU C 209, S. 1, Rz. 36 ff.

¹⁰ Vgl. Stephan Kudert/Adam Gieralka: Polnische Sonderwirtschaftszonen: Bestandsaufnahme und Zukunftsperspektiven, in Stephan Kudert (Hg.): Investieren in Polen. Steuerliche und rechtliche Rahmenbedingungen für deutsche Unternehmen – mit Gestaltungsempfehlungen, Berlin: Erich Schmidt Verlag 2007, S. 597-686 (630 f.).

tionssumme ging. Zudem kann die Immobiliensteuer von den Gemeinden erlassen werden.

Seit dem EU-Beitritt Polens besteht die steuerliche Förderung in Abhängigkeit von der Investitionssumme. Hierbei wird die Ertragsteuer, also Einkommensteuer bzw. Körperschaftsteuer, erlassen, und zwar in Höhe von bis zu 50% des Investitionsaufwands. Für KMU beträgt die Förderung bis zu 70% des Investitionsaufwands. Eine solche Förderung ist auch in Deutschland bekannt – unter dem Namen Investitionszulage, wenngleich in deutlich geringerem Ausmaß und inzwischen eingestellt, wie unten zu sehen ist. Die Folge ist, dass Neuinvestoren in den ersten Jahren regelmäßig keine Steuern zahlen, so lange, bis die eigentlich zu zahlende Steuer von 19% des Gewinns kumuliert den oben genannten Prozentsatz des Investitionsaufwands erreicht hat. Die steuerliche Regelung ist konform mit EU-Recht. Im Jahr 2013 wurde dieses steuerliche Förderinstrument bis 2026 verlängert.¹¹

Die folgende Tabelle gibt einen Überblick über die Fördersätze, die in Anspruch genommen werden können. Diese unterscheiden sich nicht nach den einzelnen Sonderwirtschaftszonen, sondern nach der jeweiligen Wojewodschaft, in der die Investition lokalisiert ist. Die Fördersätze entsprechen den in der EU-Richtlinie für Regionalbeihilfen für die einzelnen Regionen festgesetzten maximalen Fördervolumina, die sich in Polen auf die Wojewodschaften (NUTS-2 Regionen) beziehen.¹²

Tabelle 1: Überblick über den Umfang der Steuervergünstigung in den einzelnen Wojewodschaften ab 2014

Fördersatz in Prozent der Investitionskosten	Wojewodschaft
20%	Mazowieckie
25%	Wielkopolskie, Dolnośląskie
35%	Łódzkie, Małopolskie, Śląskie, Zachodniopomorskie, Lubuskie, Opolskie, Kujawsko-Pomorskie, Pomorskie
50%	Lubelskie, Podkarpackie, Świętokrzyskie, Podlaskie, Warmińsko-Mazurskie

Quelle: Pressemitteilung der Europäischen Kommission vom 20.02.2014, IP/14/180.

11 Vgl. Verordnung des Ministerrates vom 23.07.2013 zur Verlängerung für Steuervergünstigungen in Sonderwirtschaftszonen bis 2026.

12 Vgl. Leitlinien für Regionalbeihilfen 2014-2020 vom 23.07.2013, Abl. EU C 209, S. 1, Anhang 1.

Masowien mit der Hauptstadt Warschau hat den niedrigsten Fördersatz mit 20%. Im Westen und Süden Polens beträgt die maximale Förderquote zwischen 25% und 30%. Im Osten und Norden können 50% der Investitionskosten über die Steuer erlassen werden. Dies gilt jeweils für große Unternehmen.

Kleine Unternehmen mit weniger als 50 Arbeitnehmern können einen um 20 Prozentpunkte und mittlere Unternehmen mit weniger als 250 Arbeitnehmern einen um 10 Prozentpunkte höheren Fördersatz in Anspruch nehmen.¹³

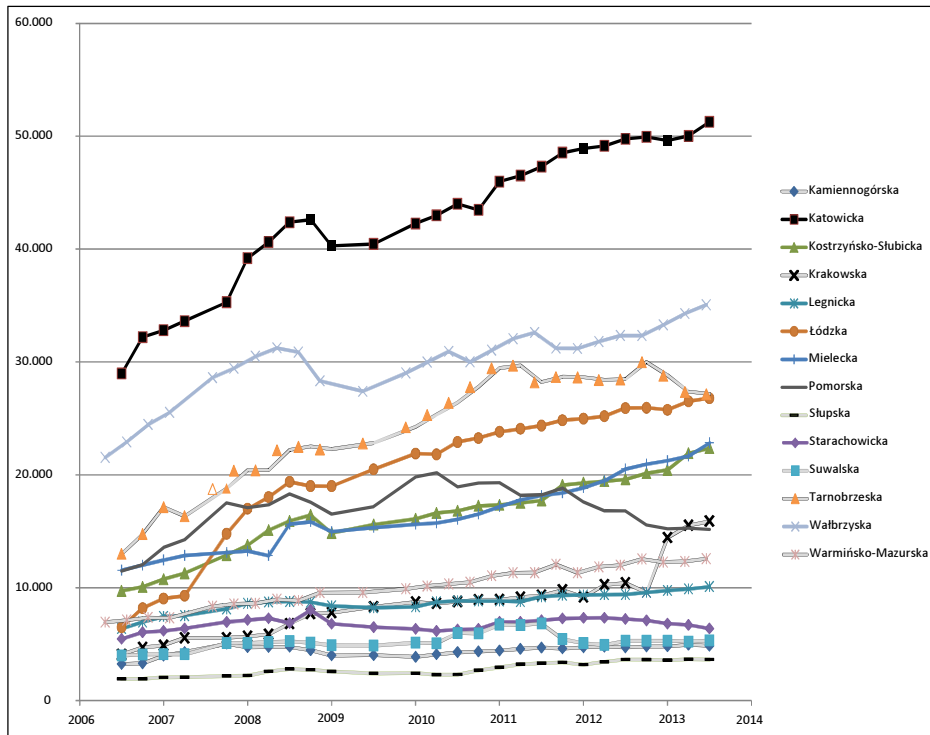
3. Entwicklung der Sonderwirtschaftszonen über die Zeit

Die Sonderwirtschaftszonen erlebten über die letzten Jahre eine fast durchweg wachsende Entwicklung. Die in Sonderwirtschaftszonen getätigten Investitionen sind seit 2006 in allen Sonderwirtschaftszonen stetig gestiegen, auf über 90 Milliarden PLN (22 Mrd. EUR) im Jahr 2012. Unterteilt man die Sonderwirtschaftszonen grob nach ihrer geographischen Lage, so ist ersichtlich, dass vor allem die Sonderwirtschaftszonen in strukturstärkeren Gebieten ein höheres Wachstum erfahren haben. Besonders eklatant ist diese Entwicklung im Hinblick auf die Anzahl geschaffener Arbeitsplätze in den Sonderwirtschaftszonen. Hier hinken insbesondere die Sonderwirtschaftszonen im Nordosten Polens der positiven Entwicklung in Polen hinterher.

Abbildung 2 auf der nächsten Seite zeigt die neu geschaffenen und erhaltenen Arbeitsplätze in den einzelnen Sonderwirtschaftszonen über die Zeit.

¹³ Vgl. Pressemitteilung der Europäischen Kommission vom 20.02.2014, IP/14/180.

Abbildung 2: Neu geschaffene und erhaltene Arbeitsplätze in den einzelnen SWZ über die Zeit.

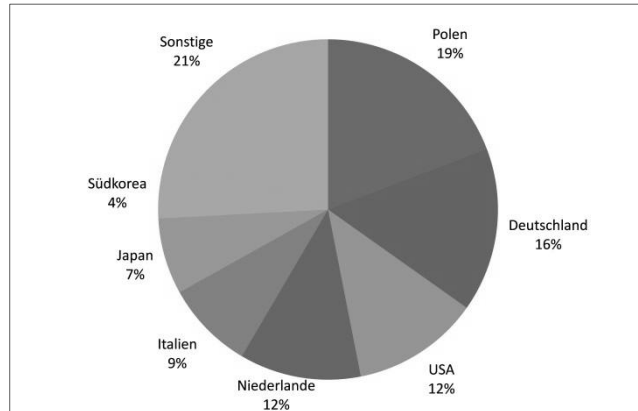


Quelle: Ministerstwo Gospodarki, Informacja o realizacji ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych – 2005-2013.

Erläuterung: Die Graphik zeigt je Sonderwirtschaftszone und Quartal die Anzahl neu geschaffener und erhaltener Arbeitsplätze.

Wer investiert in den Sonderwirtschaftszonen? Der größte Anteil der Investition stammt aus Polen selbst, mit 19%. Danach folgen Investoren aus Deutschland (16%) und den USA sowie aus den Niederlanden (mit jeweils 12%). Insgesamt betragen die Investitionen 93 Mrd. PLN (22 Mrd. EUR). Für die ausländischen Investoren gilt damit nicht automatisch, dass sie ausschließlich in den Sonderwirtschaftszonen investieren würden. Investoren aus Deutschland haben beispielsweise nur 12% ihrer Gesamtinvestitionen in Sonderwirtschaftszonen. Dagegen scheinen Investoren aus Südkorea fast ausschließlich Sonderwirtschaftszonen in Anspruch zu nehmen.

Abbildung 3: Investoren in den Sonderwirtschaftszonen nach ihrem Herkunftsland, in Prozent der Gesamtinvestitionssumme in Sonderwirtschaftszonen, 2013



Quelle: Ministerstwo Gospodarki, Informacja o realizacji ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych - Stand vom 31. Dezember 2013, S. 19.

Die Investoren verteilen sich unterschiedlich auf die Sonderwirtschaftszonen. Beispielsweise sind in der Sonderwirtschaftszone Kamienna Góra gemessen am Kapitaleinsatz 75% der Investoren aus Deutschland. Dies ist geographisch nicht verwunderlich. In der Sonderwirtschaftszone Küstrin-Stubice sind über 30% der Investoren aus Deutschland. In der Sonderwirtschaftszone Katowice entfallen etwa 40% der Investitionen auf US-amerikanische Quellen. Etwa 50% der Investitionen in der Sonderwirtschaftszone Legnica stammen aus den Niederlanden. Die Sonderwirtschaftszone Słupsk hat etwa 30% zypriotische Investitionen. Die Sonderwirtschaftszone Tarnobrzeg ist durch über 40% japanische Investitionen gekennzeichnet. Der Anteil Schweizer Investitionen in der Sonderwirtschaftszone Ermland-Masuren beträgt etwa 50%.¹⁴

Die Sonderwirtschaftszonen waren vor ihrer Verlängerung im Jahr 2013 beschlossenen Verlängerung (bis 2026) in der Diskussion. Letztendlich hat man sich für eine Verlängerung entschieden. Bis 2008 hatten die Sonderwirtschaftszonen 136,8 Million PLN an Steuerausfällen gekostet. In den nachfolgenden

¹⁴ Vgl. Ministerstwo Gospodarki, Informacja o realizacji ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych - Stand vom 31. Dezember 2013, S. 20.

Jahren kostete die Steuerbegünstigung zwischen 9 und 23 Millionen PLN jährlich.

IV. Fördergebiete in Deutschland

In Deutschland werden die Subventionen, deren Lasten vom Bund getragen werden, in Finanzhilfen und Steuervergünstigungen unterschieden, wobei Finanzhilfen Geldleistungen des Bundes an private Unternehmen bzw. Wirtschaftszweige darstellen. Steuervergünstigungen dagegen sind spezielle steuerliche Ausnahmeregelungen, wobei der Fokus im Folgenden auf diesen liegen soll. Die Gesamtsumme der Subventionen in den Jahren 2011-2014 liegt relativ konstant bei etwa 21,5 Mrd. EUR. Die Höhe der Finanzhilfen und Steuervergünstigungen liegt in dem betrachteten Zeitraum ebenfalls auf konstantem Niveau. Im Vergleich zur Vorperiode ist allerdings eine leicht sinkende Tendenz zu erkennen. Diese Subventionen kommen primär gewerblichen Unternehmen zugute. Die Finanzhilfen werden insbesondere in die Energiewende investiert, vor allem handelt es sich dabei um Zuschüsse für den Absatz deutscher Steinkohle sowie die Förderung von Maßnahmen zur energetischen Gebäudesanierung. Ein Großteil der Steuervergünstigungen wird im Rahmen von Umsatzsteuererleichterungen für unterschiedliche Zwecke gewährt. Darüber hinaus existieren auch verschiedene Vergünstigungen für Unternehmen im Bereich der Stromerzeugung.¹⁵

Steuervergünstigungen für gesonderte Regionen existieren in Deutschland derzeit nicht mehr. Die Investitionszulagen sind Ende 2013 ausgelaufen und nicht mehr verlängert worden. Bis zum Ende des Jahres 2013 konnten Unternehmen auf Antrag staatliche Subventionen für Erstinvestitionen in den Ländern Berlin, Brandenburg, Mecklenburg-Vorpommern, Sachsen, Sachsen-Anhalt sowie Thüringen beantragen. Das begünstigte Vermögen musste für mindestens fünf Jahre zum Betriebsvermögen der Gesellschaft gehören. Die Förderhöhe betrug 2,5% der Anschaffungs- und Herstellungskosten von Investitionsgütern, wobei dieser Betrag sich für KMU auf 5% erhöhte.¹⁶

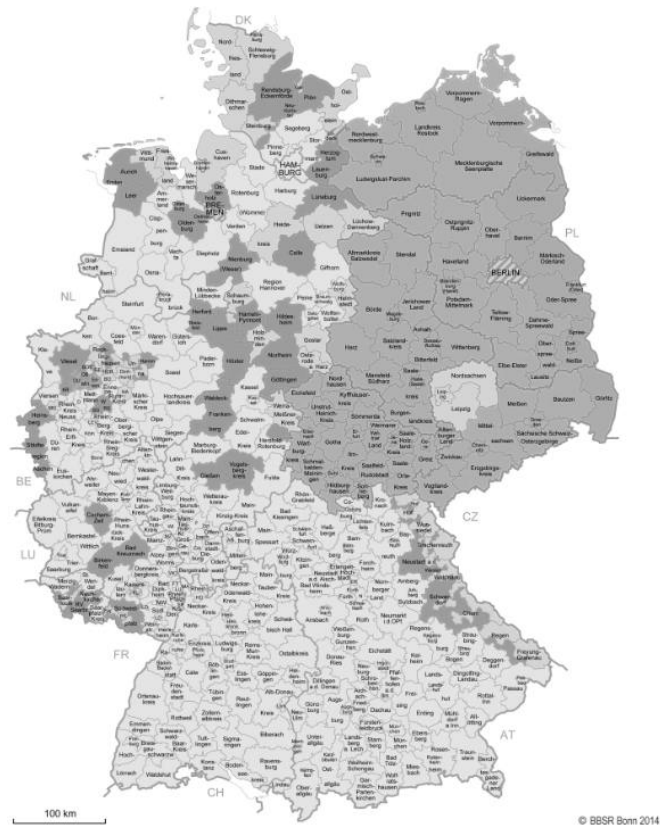
Seit dem Jahr 2014 existieren keine allgemeinen steuerlichen Vergünstigungen in Deutschland mehr. Regionale Beihilfen werden nur noch in bestimmten Re-

15 Vgl. 24. Subventionsbericht – Bericht der Bundesregierung über die Entwicklung der Finanzhilfen des Bundes und der Steuervergünstigungen für die Jahre 2011 bis 2014 (Kurzfassung), S. 13-17.

16 In Berlin existieren zum Teil abweichende Fördersätze.

gionen entsprechend der Fördergebietskarte in Deutschland vergeben.¹⁷ In Abbildung 4 ist erkennbar, dass die höchste Beihilfeintensität in den Regionen direkt an der polnischen Grenze zu finden ist. Die Beihilfeintensität beträgt in diesen Regionen 20%, währenddessen in den weiteren Regionen in den „neuen“ Bundesländern bis zum Jahre 2017 die Höchstgrenze bei 15% liegt und ab dem Jahr 2018 auf 10% gesenkt wird. Darüber hinaus zählen noch weitere vereinzelte Gebiete in den „alten“ Bundesländern zu den förderungswürdigen Regionen.

Abbildung 4: Auszug aus der Fördergebietskarte für Deutschland ab 2014



Quelle:http://www.bbr.bund.de/BBSR/DE/Raumentwicklung/StrukturAusgleichspolitik/Projekte/FoerdergebieteMittelaufteilung/Bild_Foerdergebietskarte_2014_2020.jpg%3F_blob%3Dposter%26v%3D2,2.09.2015

¹⁷ Vgl. Fördergebietskarte für Deutschland, Pressemitteilung der Europäischen Kommission vom 11.03.2014, IP/14/242.

V. Fazit

Insgesamt gehen Polen und Deutschland bei der Attrahierung von Investitionen durch staatliche Subventionen recht unterschiedliche Wege, die nicht nur, aber auch durch die Bestimmungen über Regionalbeihilfen und das Beihilferecht getrieben sind. Wie sich die unterschiedlichen Förderansätze im Detail insbesondere auf die Grenzregionen auswirken, zeigen die folgenden Beiträge, die die Regionen Küstrin-Słubice und Frankfurt (Oder) in den Blick nehmen.

Andrzej Kail

Sonderwirtschaftszonen in Polen.

Förderung der Wirtschaftsentwicklung durch Investitionsanreize

Sonderwirtschaftszonen (SWZ) sind das einzige Instrument zur regionalen Wirtschaftsförderung in Polen, das seinen Praxistest erfolgreich bestanden hat. Sonderwirtschaftszonen bieten heute evidente Anreize für Investoren, darunter viele ausländische Investoren, neue Investitionsprojekte in diesen durch spezielle Rechtsvorschriften etablierten Wirtschaftsbereichen Polens anzusiedeln.

Es gibt heute in Polen insgesamt 14 Sonderwirtschaftszonen. Sie wurden in Regionen geschaffen, in denen nach dem Niedergang der sozialistischen Wirtschaft eine wirtschaftliche Belebung vonnöten war. Niederschlesien, Oberschlesien, Westpommern, die Wojewodschaften Łódź und Karpatenvorland, Westpolen – all das sind Gebiete, die einst dynamische Wirtschaftsstandorte waren, die sich aber im Gefolge der Schließung technologisch veralteter Industrieanlagen nach dem Niedergang des Kommunismus und in Verbindung mit dem Streben Polens in die europäischen Strukturen sehr schwer damit taten, sich an die neuen, marktwirtschaftlichen Regeln anzupassen. Ein – wie sich gezeigt hat – sehr effizientes Rezept zur wirtschaftlichen Wiederbelebung dieser Regionen war die Schaffung von Sonderwirtschaftszonen.

Die Aufgabe von Sonderwirtschaftszonen besteht insbesondere darin, die betreffenden Regionen bei der wirtschaftlichen Nutzung ehemaliger Industrieflächen, beim Aufbau der technischen Infrastruktur sowie bei der Schaffung neuer Arbeitsplätze zu unterstützen.

Im Jahre 2014 jährt sich die Gründung der ersten Sonderwirtschaftszone Polen – des Europarks Mielec – zu 20. Mal. Bis Ende 2013 wurde in allen 14 polnischen Sonderwirtschaftszonen Kapital in einem Gesamtwert von 93,1 Mrd. PLN investiert, bis Ende 2014 ist eine Überschreitung der 100-Milliarden-Schwelle nicht ausgeschlossen. Gemäß den Prognosen der SWZ-Vorstände werden Ende 2014 über 287.000 Menschen in den Sonderwirtschaftszonen beschäftigt sein.¹

¹ *KPMG w Polsce* (Hg.): 20 lat specjalnych stref ekonomicznych w Polsce. Przewodnik po SSE, Warszawa: KPMG 2014, S. 53-55.

Die SWZ sind sowohl für polnische als auch für ausländische Investoren attraktiv.

Ursprünglich sollten die Sonderwirtschaftszonen nur bis 2016 oder 2017 existieren. Im Jahre 2013 hat der Ministerrat der Republik Polen jedoch Verfügungen herausgegeben, die eine Weiterführung der Tätigkeit sämtlicher Sonderwirtschaftszonen bis Ende 2026 ermöglichen.

Jede SWZ besitzt zunächst bestimmte Grenzen, die zugleich die konkrete Region definieren, für deren Entwicklung die SWZ verantwortlich ist. Diese Grenzen sind jedoch nicht fest. Je nach Bedarf und dem Engagement verschiedener Gebietskörperschaften können neue Territorien in die jeweilige Sonderwirtschaftszone inkorporiert werden. Selbstverständlich wird erwartet, dass die betreffenden Gebiete ohne Ausnahme die Kriterien erfüllen, wie sie in der *Entwicklungskonzeption für die Sonderwirtschaftszonen* (2009) festgelegt sind. Dabei sind die technischen Anforderungen an die Immobilien ein grundlegendes Kriterium. Die betreffenden Grundstücke müssen nicht nur im Flächennutzungsplan der jeweiligen Gemeinde entsprechend ausgewiesen sein, sie müssen auch über die erforderliche technische Infrastruktur verfügen, die es dem Investor ermöglicht, sofort nach dem Anschluss eines konkreten Territoriums an die SWZ mit den projektbezogenen Bauarbeiten zu beginnen. Betrug die Gesamtfläche aller SWZ in Polen Ende 2004 noch 6.500 ha, waren es Ende 2013 bereits 16.200 ha, von denen knapp 61% bewirtschaftete Flächen waren.²

Die Sonderwirtschaftszone Küstrin-Słubice ist eine der größten SWZ in Polen. Sie erstreckt sich über Gebiete, die in drei Wojewodschaften liegen: im Lebusener Land, in Westpommern und im westlichen Teil Großpolens. Unterteilt ist die SWZ in 41 Standorte, sogenannte Unterzonen. Die Etablierung der Sonderwirtschaftszone Küstrin-Słubice erfolgte auf der Grundlage einer Verfügung des Ministerrates vom 9. September 1997. Ursprünglich gehörten zur SWZ laut Statut Investitionsflächen in den zwei Grenzgemeinden Kostrzyn (dt. Küstrin) und Słubice. Heute verfügt die SWZ Küstrin-Słubice außerdem über Standorte u.a. in Gorzów Wielkopolski, Zielona Góra, Karlino, Goleniów, Poznań, Słeszew und Pełczyce. Die Gesamtfläche der von der SWZ Küstrin-Słubice verwalteten Gewerbegebiete beträgt gegenwärtig über 1.746 ha. Der Bewirtschaftungsanteil lag per 31.12.2013 bei 49,75%.³ Die Managementgesellschaft

² KPMG w Polsce (Anm. 1), S. 15.

³ Quelle: Sonderwirtschaftszone Küstrin-Słubice.

für die SWZ Küstrin-Słubice hat bis Ende 2014 insgesamt 274 Genehmigungen zur Ausübung einer Wirtschaftstätigkeit in der SWZ erteilt. Die Investoren, die auf der Grundlage entsprechender Dokumente Nutznießer staatlicher Beihilfe in Form von Steuerbefreiungen sind, haben bisher bereits 5.312.107.120,42 PLN investiert und haben angekündigt, weitere Investitionen in Höhe von mehr als 4,7 Mrd. PLN zu tätigen. In den im Bereich der SWZ errichteten Betrieben entstanden per Stichtag 31.12.2014 22.630 Arbeitsplätze; 7.568 konnten nur durch SWZ-spezifische Fördermaßnahmen für Unternehmen aufrechterhalten werden, die im Kontext weiterer Investitionsprojekte ohne diese Fördermaßnahmen der Regierung der Republik Polen ins Ausland abgewandert wären.⁴ Über 15.000 Arbeitsplätze wurden völlig neu geschaffen. Setzt man als Messlatte für die dynamische Entwicklung der Region die Zahl der entstandenen Arbeitsplätze an, stellt man fest, dass sich die SWZ Küstrin-Słubice am schnellsten in den Jahren 2004-2009 sowie 2012-2013 entwickelte. In den genannten Zeiträumen entstanden insgesamt über 18.000 Arbeitsplätze.

Die SWZ Küstrin-Słubice hat sich einen festen Platz in der Wirtschaftslandschaft im nordwestlichen Teil Polens erobert. Dabei hat sie die wirtschaftliche Entwicklung dieser Region wesentlich mitgeformt und einen beträchtlichen Einfluss auf die sozialen Lebensbedingungen ihrer Bewohner genommen. Indem die SWZ Anreize für Investitionen bietet, schafft sie indirekt auch neue Arbeitsplätze und steigert den Bewusstseinsgrad der Lokalbevölkerung. In ihrer Anfangszeit galt die SWZ ausschließlich als Investitionsstandort für ausländisches Kapital. Polnische Unternehmen waren zunächst sehr zurückhaltend, was die Investitionsmöglichkeiten in der SWZ Küstrin-Słubice anbelangte. Unter polnischen Investoren musste intensive Aufklärungsarbeit geleistet werden. Zahlreiche Konferenzen, Symposien und ganz allgemein wirtschaftliche Bildungsarbeit haben jedoch ihr Ziel erreicht: Die Managementgesellschaft der SWZ Küstrin-Słubice konnte auch polnische Investoren davon überzeugen, bei der Expansion ihrer Unternehmen auf die Anreizinstrumente zurückzugreifen, wie sie die SWZ bietet. Zum Stichtag 31.12.2014 präsentiert sich die Kapitalherkunftsstruktur in der SWZ Küstrin-Słubice wie folgt: 33% deutsches Kapital, 31% polnisches Kapital, 12% italienisches Kapital, 5% Kapital aus Großbritannien, 4% chinesisches Kapital. 15% der Investoren kommen aus weiteren mindestens 17 Staaten weltweit.⁵ Polnische Unternehmen stellen heute in diesem Teil des Landes die

4 Quelle: Sonderwirtschaftszone Küstrin-Słubice.

5 Ebenda.

zweitgrößte Triebfeder der wirtschaftlichen Entwicklung da – auch das ist ein Erfolg der intensiven Werbearbeit bei Vertretern des polnischen Kapitals.

Die SWZ Küstrin-Słubice hat nicht nur sehr gut erschlossene Investitionsgrundstücke und gut ausgebildete Arbeitskräfte zu bieten, sondern vor allem steuerliche Vergünstigungen, die in polnischen Rechtsakten festgeschrieben sind. Der grundlegende Anreiz für Investitionen in einer SWZ besteht nämlich in der Befreiung der betreffende Unternehmer von der Körperschaftsteuer gemäß Art. 17 Abs. 1 Nr. 34 des polnischen Körperschaftsteuergesetzes (KStG-PL) und gemäß Art. 21 Abs. 1 Nr. 63a des polnischen Einkommensteuergesetzes (EStG-PL). Gemäß diesen Bestimmungen betrifft die Befreiung Einkommen, das auf der Grundlage einer Genehmigung im Bereich der SWZ erzielt worden ist. Wenn also eine Steuerbefreiung auf Grund dieser Vorschriften erfolgen soll, müssen die folgenden zwei Bedingungen erfüllt sein:

- Die Einkünfte müssen aus einer in der SWZ ausgeübten Wirtschaftstätigkeit erzielt werden.
- Die Einkünfte müssen auf der Grundlage einer Genehmigung erzielt werden, in der die betreffenden Tätigkeitsarten gemäß der Polnischen Waren- und Dienstleistungsklassifikation (Polska Klasyfikacja Wyrobów i Usług) aufgeführt sind.

Die öffentliche Hilfe (dazu gehört auch die Steuerbefreiung) richtet sich nach der Höhe der qualifizierten Investitionskosten. Ihr Ausmaß ist auch von dem Gebiet, in dem das Vorhaben realisiert wird, und von der Größe des Unternehmens abhängig. Gegenwärtig (seit dem 1. Juli 2014) bemisst sich die Höhe der öffentlichen Hilfe in der SWZ Küstrin-Słubice wie folgt:

- für große Unternehmen: 35% der qualifizierten Investitionskosten in den Wojewodschaften Lebusen Land und Westpommern, 25% der qualifizierten Investitionskosten in der Wojewodschaft Großpolen;
- für mittelgroße Unternehmen: 45% der qualifizierten Investitionskosten in den Wojewodschaften Lebusen Land und Westpommern, 35% der qualifizierten Investitionskosten in der Wojewodschaft Großpolen;
- für kleine Unternehmen: 55% der qualifizierten Investitionskosten in den Wojewodschaften Lebusen Land und Westpommern, 45% der qualifizierten Investitionskosten in der Wojewodschaft Großpolen.

Gemäß den geltenden gesetzlichen Bestimmungen zu Sonderwirtschaftszonen ist die öffentliche Hilfe (in Gestalt der Steuerbefreiung für die Unternehmer) eine regional gewährte Vergünstigung auf der Grundlage:

- der Kosten der getätigten neuen Investition, d.h. also der Investitionskosten oder
- der Kosten für die Schaffung neuer Arbeitsplätze, d.h. der für die im Laufe von zwei Jahren anfallenden Beschäftigungskosten für neuingestellte Mitarbeiter.

Der Unternehmer hat das Recht, die für seine Investitionsplanung günstigere Berechnungsgrundlage zu wählen. Sämtliche Investoren in der SWZ Küstrin-Słubice haben sich für das Investitionskostenmodell entschieden.⁶ Für den Umfang der öffentlichen Hilfe zur Förderung neuer Investitionen ist zum einen der maximale Förderhöchstsatz maßgeblich, zum anderen sind es die förderfähigen Kosten der Investition. Als förderfähige, qualifizierte Investitionskosten (Ausgaben) gelten die Investitionskosten abzüglich gezahlter Steuern und Verbrauchsteuern auf Waren und Dienstleistungen, die im Genehmigungszeitraum für sowohl materielle als auch immaterielle Vermögenswerte entrichtet worden sind.

Die SWZ Küstrin-Słubice kooperiert mit führenden Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, die das wirtschaftliche Klima in Europa und der Welt laufend analysieren. Gestützt auf diese Analysen, wird das Investitionsangebot der SWZ kontinuierlich angepasst und ausgebaut, um es dann neuen Unternehmen zu übermitteln, die daran interessiert sind, ihr Kapital an einem der SWZ-Standorte zu investieren. Die international renommierte Prüfungsgesellschaft KPMG hat im Jahre 2014 eine Analyse vorgelegt, in der die Tätigkeit polnischer Sonderwirtschaftszonen in den letzten 20 Jahren untersucht wird. Die Forschungsergebnisse basieren auf Befragungen von Investoren, die in der betreffenden Sonderwirtschaftszone eine Wirtschaftstätigkeit ausüben. Die beteiligten Unternehmen wurden nach ihrer allgemeinen Einschätzung der jeweiligen Sonderwirtschaftszone gefragt, wobei die Antworten auf einer Skala von 1 bis 5 gegeben werden konnten (sehr schlecht, schlecht, mittel, gut, sehr gut). In gleicher Weise wurden Fragen nach vier Unterkategorien beantwortet, in denen das in der SWZ gebotenen Investitionsumfeld thematisiert wurde: die Infrastruktur (u.a. Straßen- und

⁶ Quelle: Sonderwirtschaftszone Küstrin-Słubice.

Autobahnanbindung, Eisenbahnanbindung, technischer Erschließungsgrad der Grundstücke), die Geschäftsumgebung (u.a. Nähe von Logistikzentren und Zulieferern, Verfügbarkeit weiterer Serviceleistungen z.B. im juristischen und finanziellen Bereich), die Qualität der Zusammenarbeit mit dem SWZ-Management (SWZ-Serviceleistungen zur Unterstützung der in der SWZ tätigen Unternehmen, Qualität der Investorenbetreuung) sowie die Humanressourcen (Verfügbarkeit qualifizierter Arbeitskräfte in der Sonderwirtschaftszone und ihrer Umgebung).⁷

Die Ergebnisse der Studie zeigen, dass die Investoren mit den in den polnischen Sonderwirtschaftszonen bestehenden Rahmenbedingungen für ihre Wirtschaftstätigkeit zufrieden sind. 86% der befragten Investoren gaben ihrer jeweiligen Sonderwirtschaftszone die Note gut oder sehr gut, der Anteil negativer Benotungen ist mit lediglich 3% verschwindend gering. Die Durchschnittsnote der Bewertung sämtlicher SWZ liegt bei 4,2.⁸

Die Sonderwirtschaftszone Küstrin-Słubice schneidet in der Studie sehr gut ab. Sie erreicht mit der Durchschnittsnote 4,41 das drittbeste Ergebnis aller SWZ in Polen. Auch bei der Infrastruktur liegt die SWZ Küstrin-Słubice mit 4,06 an dritter Stelle im Landesmaßstab. In Bezug auf die Geschäftsumgebung erreicht die SWZ Küstrin-Słubice mit der Note 4,18 sogar den zweiten Platz. Unangefochtener Spitzenreiter unter allen 14 Sonderwirtschaftszonen in Polen ist die SWZ Küstrin-Słubice in der Unterkategorie der Zusammenarbeit mit dem SWZ-Management (Bewertung 4,47). Die Verfügbarkeit von Humanressourcen wird von den Investoren mit 3,65 bewertet, was die SWZ Küstrin-Słubice an sechster Stelle im Ranking platziert.⁹

Die sehr gute Allgemeinbewertung der SWZ Küstrin-Słubice ist seit vielen Jahren unverändert. Zum guten Image der Managementgesellschaft der SWZ Küstrin-Słubice tragen maßgeblich prominente Investoren bei, u.a. ICT Poland, Volkswagen Poznań, TPV Displays, ARCTIC Paper Kostrzyn, BARLINEK Inwestycje, AB FOODS Polska, GEDIA POLAND, AMICA Wronki, TELESKOP und PHOENIX CONTACT Wielkopolska. Gemeinsam mit diesen Unternehmen trägt die SWZ Küstrin-Słubice seit fast 20 Jahren erfolgreich zum Wandel und zur Gestaltung der ökonomischen Wirklichkeit in Polen bei. Dank

⁷ *KPMG w Polsce* (Anm. 1), S. 23.

⁸ Ebenda.

⁹ Ebenda, S. 29.

der Zusammenarbeit mit diesen Unternehmen konnte die SWZ Küstrin-Słubice neue Trends in der regionalen Berufsbildung setzen. Das Know-how der Unternehmen ermöglicht nicht zuletzt auch die Einrichtung neuer Studiengänge an den Hochschulen der Region.

Je nach Standort bieten die einzelnen Sonderwirtschaftszonen ihren Investoren verschiedene Vergünstigungen, die im Bereich der Beschäftigungskosten, im gut ausgebauten Verkehrsnetz oder in der Nähe zu wichtigen Absatzmärkten liegen können. Die Sonderwirtschaftszone Küstrin-Słubice vereint in sich sämtliche Merkmale eines guten Investitionsangebots und innovativer Lösungsansätze für die Anliegen heutiger Investoren.

Übersetzung aus dem Polnischen: Gero Lietz

Mario Quast

**Grenzstadt, europäische Doppelstadt, internationaler
Investitionsstandort? Frankfurt (Oder) zwischen Anspruch,
Chancen und Herausforderungen**

I. Einleitung

Die Stadt Frankfurt (Oder) hat sich seit dem Transformationsprozess mehrmals neu erfunden. Von der einstigen Bezirkshauptstadt mit dem Schwerpunkt auf der industriellen Halbleiterproduktion und staatlichen Administrationseinheiten ist nach dem Big Bang und dem Ende der sozialistischen Planwirtschaft nicht mehr viel übrig geblieben.

Die Stadt Frankfurt (Oder) ist als kreisfreie Stadt seither neue Wege gegangen, hat Siege errungen, aber auch gewaltige Niederlagen einstecken müssen. Die De-Industrialisierung einer gesamten Region Anfang der 1990er Jahre hat schmerzhaft vor Augen geführt, wie hart – trotz umfangreicher Transferleistungen im sozialen Bereich – der Weg zu einem leistungsstarken Wirtschaftsstandort sein würde. Die gesamte Region hat bis heute mit dem Absturz der Solarbranche zu kämpfen. Nach dem Scheitern des Solarmodulherstellers „Odersun“ im Jahre 2012 folgte die Schließung der zwei Solarfabriken von „First Solar“. Zu den fatalen Folgen gehört u.a. der Wegfall von 1.200 Arbeitsplätzen. Über 800 betroffene Arbeiter wurden in eine Transfergesellschaft überführt. Bis zum Auslaufen des Programms bis Mitte 2014 konnten knapp 60% in neue Beschäftigungsverhältnisse vermittelt werden.¹ Am Standort engagierte sich auch das Hamburger Unternehmen Conergy. Die Insolvenz des Unternehmens und der drohende Wegfall von über 200 Arbeitsplätzen wurden durch das Engagement des chinesischen Unternehmens CHINT abgefedert. Heute beschäftigt das Unternehmen Astronergy am Standort Frankfurt (Oder) wieder mehr als 250 Mitarbeiter. Geplant sind weitere Investments am Standort durch die Chinesen. Das gescheiterte Investment einer Chipfabrik und der rasante Aufstieg und Fall der Solarindustrie verdeutlichen einmal mehr, dass eine kleine Kommune globalen Entwicklungen nichts entgegenzusetzen hat. Im Scheitern ergeben sich aber

¹ Wirtschaftsförderung der Stadt Frankfurt (Oder): Statusbericht 2014 im Wachstumskern Frankfurt (Oder) / Eisenhüttenstadt, Stand 06.10.2014, S. 5.

auch wieder neue Ansätze, wie das Beispiel der Investition der CHINT-Gruppe zeigt.

Die Strategie der Stadtverwaltung und ihrer Wirtschaftsförderung sieht in einer Ausrichtung auf die „Europäische Doppelstadt Frankfurt (Oder)/Ślubiice“ und einer damit verbundenen internationalen Vernetzung die größten Zukunftschancen.

Seit dem Jahr 2011 hat die Arbeitnehmerfreizügigkeit zu einer spürbaren Bewegung auf dem deutschen Arbeitsmarkt geführt – durch polnische Beschäftigte, die hauptsächlich im Dienstleistungsbereich tätig sind. Die sieben Jahre währende Abriegelung des Arbeitsmarktes in Deutschland hat sich im Endeffekt als wirkungslos erwiesen. In der Gesamtbilanz dürften sogar die Nachteile dieser Maßnahme überwiegen. Die besten und flexibelsten Fachkräfte Polens haben die offenen Märkte in Großbritannien oder Nordeuropa genutzt, und heute klagen die ostbrandenburgischen Handwerks- und Industrieunternehmen über fehlende Interessenten für die Ausbildung oder für offene Stellen. Zusätzlich verstärkt wird der Druck auf den Wirtschaftsstandort durch den demographischen Wandel: Die Jungen wandern auf Grund der fehlenden Attraktivität (Karrieremöglichkeiten, Attraktivität der Arbeitgeber, Verdienstmöglichkeiten) in der Region ab, und die Unternehmer finden oftmals keine Nachfolger für ihren Betrieb. Das ist eine Spirale, die nur durch ein konsequentes Gegensteuern aufgehalten werden kann.

II. Forschung, Wissenschaft und Wirtschaft zwischen Region und Internationalisierung

Der Ansatz, Forschung, Wissenschaft und Wirtschaft zu vernetzen, und zwar mit einer Internationalisierung auf allen Ebenen, ist richtungweisend und in aller Konsequenz umzusetzen. Das IHP-Leibniz-Institut für Mikroelektronik beschäftigt heute über 300 Mitarbeiter aus 23 Ländern. Die Europa-Universität Viadrina mit ihren fast 7.000 Studierenden aus über 90 Ländern hat sich seit ihrer Gründung im Jahre 1991 eine international beachtliche Reputation erworben. Im gleichen Atemzug ist das Collegium Polonicum zu nennen, eine gemeinsame wissenschaftliche Einrichtung der Adam-Mickiewicz-Universität Poznań und der Europa-Universität Viadrina. Der deutsch-polnische und der grenzüberschreitende Ansatz hat eine international ausstrahlende Leuchtturmfunktion weit über die Landesgrenzen hinaus.

Nach Frankfurt (Oder) pendeln mehr als 13.500 Fachkräfte ein, davon 1.200 aus Berlin und mehr 400 aus Polen. Die 5.100 Unternehmen der Stadt Frankfurt (Oder) sind, obwohl in der Mehrzahl Kleinst- und Kleinunternehmen, durchaus ein interessanter Arbeitgeber. Stark ansteigend ist die Zahl der Gründungen mit polnischem Hintergrund, die mittlerweile bei etwa 500 liegt und damit einen beachtlichen Anteil an der Gesamtstruktur besitzt.² Positiv entwickeln sich auch Gründungen und Geschäftsmodelle, die durch die Initiative der Europa-Universität Viadrina zustande gekommen sind. Obwohl die Viadrina eine geistes- und sozialwissenschaftlich Ausrichtung hat, sind pro Jahr mindestens 30 derartige Gründungen zu verzeichnen, aus denen sich zum Teil interessante und tragfähige Geschäftsmodelle entwickelt haben. Die Europa-Universität belegte beim Businessplan-Wettbewerb Berlin-Brandenburg im Hochschulranking „Ideenschmiede“ den 1. Platz. Die Universität und die Wirtschaftsförderung haben sich über eine Neuausrichtung verständigt, um die Start-ups mittel- und langfristig an den Standort Frankfurt (Oder) zu binden. Dazu wurde der Projektansatz einer „Founders Factory“ entwickelt. Im Zusammenwirken mit den beteiligten Partnern (der Europa-Universität, der Wirtschaftsförderung der Stadt Frankfurt Oder und weiteren Wirtschaftsfördereinrichtungen) soll künftig eine ganzheitliche und optimierte Gründungsbetreuung ermöglicht werden. Die Attraktivität von Universität und Stadt soll damit erhöht werden.

Die Stadt Frankfurt (Oder) verfügt über ein leistungsstarkes Netz von wirtschaftsfördernden und stadteigenen Einrichtungen. Die Investor Center Ostbrandenburg GmbH (ICOB) ist auf die Akquisition von internationalen und nationalen Investments ausgerichtet. Gemeinsam mit dem Industriestandort Eisenhüttenstadt – im Rahmen von Aktivitäten des „Regionalen Wachstumskerns Frankfurt (Oder)/Eisenhüttenstadt“ – erfolgt hier die Vermarktung des Standortes mit einem überregionalen Ansatz. Auch der polnische Standort Słubice und dessen Vermarktungsaktivitäten machen vor Staatsgrenzen nicht Halt, sondern verfolgen in Schlüsselbereichen wie der Logistik – vermittelt über ein eigenes Netzwerk – einen internationalen Ansatz. Der größte Immobilienentwickler und Vermarkter ist die Technologie- und Gewerbecenter Frankfurt (Oder) GmbH (kurz: TeGeCe), die u.a. den einstigen Standort des Halbleiterwerkes im Frankfurter Ortsteil Markendorf betreibt. Hier ist es in den letzten Jahren gelungen, leistungsstarke und innovative Unternehmen wie Call-Center, Industrieunternehmen (Verpackung) oder Handwerksunternehmen anzusiedeln. In der zu-

² Wirtschaftsförderung der Stadt Frankfurt (Oder), eigene Recherchen.

künftigen Ausrichtung des Wirtschaftsstandortes spielt die TeGeCe eine große Rolle, denn die Entwicklung von Gewerbeimmobilien und deren Anpassung an die Bedürfnisse der sich entwickelnden Bestandsunternehmen oder der Neuan-siedlungen erfordern ein innovatives Management. Das Business and Innovation Centre (BIC) Frankfurt (Oder) hat sich auf die Betreuung von Start-ups und auf die grenzüberschreitende Unternehmensansiedlung spezialisiert. Das Unternehmen verfügt über ein zertifiziertes Innovationszentrum und ist dank einer eigenen Immobilie in der Lage, interessierten Unternehmen in einem repräsentativen Ambiente und in Räumlichkeiten, die auf die jeweiligen Bedürfnisse zugeschnitten sind, Entwicklungsperspektiven am Standort Frankfurt (Oder) aufzuzeigen.

III. Fördermittel – ohne geht es nicht

Die Förderung von Investitionen und Unternehmen sind Fluch und Segen zugleich. In Regionen mit funktionierenden Wirtschaftskreisläufen stellt sich die Frage nicht. Der Wirtschaftsstandort Frankfurt (Oder) musste jedoch seit 1989/90 mehrfach unverschuldet Rückschläge verkraften, die ohne ein steuerndes Eingreifen von außen zu verheerenden Folgen für die gesamte Region geführt hätten. Die brandenburgische Landesregierung unterstützt die Stadt durch Mittel aus dem Kommunalen Ausgleichsfonds oder durch die Bewilligung von Fördermitteln in beachtlichen Größenordnungen. Damit sollen die Folgen der fehlenden Finanz- und Wirtschaftskraft gemildert werden. Im Zeitraum von 2010 bis 2014 sind gemäß der Richtlinie Gemeinschaftsaufgabe zur Verbesserung der regionalen Wirtschaftsstruktur (GRW) über die Investitionsbank des Landes Brandenburg (ILB) Investitionsmittel in Höhe von 16 Mio. EUR in den „Regionalen Wachstumskern Frankfurt (Oder)/Eisenhüttenstadt“ geflossen.³

Die Ansiedlungs- und Unternehmensaktivitäten werden durch Zuschüsse (z.B. GRW-G, Arbeitsförderung, Forschung und Entwicklung), Darlehen (z.B. Brandenburg-Kredit Mittelstand, Konsortialfinanzierung), Eigenkapital (z.B. Frühphasenfonds, Wachstumsfonds, Mezzanine) oder Bürgschaften (z.B. Brandenburg Garantie Innovativ) unterstützt. Hinzu kommen weitere Unterstützungsmöglichkeiten durch die Einbindung von Akteuren wie der Zu-

³ Wirtschaftsförderung der Stadt Frankfurt (Oder): Statusbericht 2014 im Wachstumskern Frankfurt (Oder) / Eisenhüttenstadt, Stand 06.10.2014, S. 7.

kunftsagentur Brandenburg (ZAB) oder regionaler Wirtschaftsförderer. In der neuen Förderperiode haben die Stadt Frankfurt (Oder) und die angrenzende Region den höchsten Fördersatz Deutschlands zu bieten. Hier können Investitionskostenzuschüsse von bis zu 40% für kleine Unternehmen, 30% für mittlere Unternehmen und 20% für große Unternehmen gewährt werden.

IV. Fazit

Die kommunale Wirtschaftsförderung steht angesichts des umfassenden Wandlungsprozesses in Wirtschaft und Gesellschaft vor neuen Chancen und Herausforderungen für die Aufrechterhaltung vitaler Wirtschaftskreisläufe. Folgende Fragen müssen beantwortet werden: Wie setzen sich die Wertschöpfungsketten lokal zusammen? Welche innovativen Infrastrukturen müssen Städte wie Frankfurt (Oder) künftig vorhalten, um für Ansiedlungen attraktiv zu sein? Wie und wo bilden sich Start-ups? Welchen Beitrag müssen die Wirtschaftsfördereinrichtungen abseits von Förderprogrammen leisten? Welche Chancen ergeben sich für Kommunen durch das europäische Arbeitskräftepotential der jungen Generation? Wie kann das demographische Problem zum eigenen Vorteil umgepolt werden? Kann es gelingen, die Nachfolgeproblematik der Unternehmen durch eine gezielte Förderung der Ausbildung junger Fachkräfte abzumildern bzw. durch die Einbindung junger Fachkräfte aus dem europäischen Ausland gar zu lösen?

Der grenzüberschreitende Ansatz und die Internationalisierung in Wissenschaft, Forschung und Wirtschaft sind bedeutsam und bilden die Basis für die Zukunft. Dass in dieser Frage noch viele Schritte notwendig sind, ist den Beteiligten klar. Wer auf die Zukunftsfähigkeit und Attraktivität einer Region setzt, kommt am TTT-Ansatz nicht vorbei: Talente, Toleranz und Technologie.⁴ Die Stadt Frankfurt (Oder) und ihre wirtschafts- bzw. wissenschaftsfördernden Akteure haben diesen Anspruch klar verinnerlicht.

⁴ Steffen Kröhnert/Annegret Morgenstern/Reiner Klingholz: Talente, Technologie und Toleranz – wo Deutschland Zukunft hat, Berlin: Berlin-Institut für Bevölkerung und Entwicklung 2007, S. 6.

ZUKUNFT DER ARBEIT: STEUERRECHT – SOZIALVERSICHERUNG – ARBEITSRECHT

Christina Elschner, Dagmara Jajeśniak-Quast

Grenzüberschreitende Arbeit: Bestandsaufnahme nach den ersten Jahren Arbeitnehmerfreizügigkeit zwischen Polen und Deutschland. Auswirkungen auf Steuer und Sozialversicherung

I. Einführung

Im Jahre 2004 feierte Polen seine Mitgliedschaft in der Europäischen Union. Nach der erfolgreichen Transformation der 1990er Jahre schien die lange und schwere „Rückkehr nach Europa“ vollendet zu sein. Die Realität zeigte jedoch, dass das Jahr 2004 für Polen noch keineswegs die volle Mitgliedschaft bedeutete. Weder die Grenzkontrollen wurden sofort abgeschafft, noch bestand zu der Zeit die vollständige Arbeitnehmerfreizügigkeit. Drei weitere Jahre mussten vergehen, ehe in der Nacht zum 21. Dezember 2007 auf der Stadtbrücke zwischen Frankfurt (Oder) und Stubice die letzten Grenzkontrollstempel symbolisch in die Reisepässe gedrückt wurden. Aber auch damit waren noch nicht alle Barrieren weggefallen. Die letzten Schranken fielen erst am 1. Mai 2011, als nach einer siebenjährigen Übergangsfrist die letzten EU-Mitgliedstaaten Deutschland und Österreich ihre Arbeitsmärkte für polnische Arbeitnehmer öffneten.

Somit beginnt die Zeitrechnung der vollen Mitgliedschaft Polens in der EU eigentlich erst 2011, denn erst ab diesem Jahr kommt Polen in den uneingeschränkten Genuss aller vier Grundfreiheiten der Gemeinschaft: 1. freier Warenverkehr, 2. Personenfreizügigkeit (Niederlassungsfreiheit und Arbeitnehmerfreizügigkeit), 3. Dienstleistungsfreiheit, 4. freier Kapital- und Zahlungsverkehr. Diese Grundfreiheiten dienen der Verwirklichung der in Art. 3 des EU-Vertrages (EUV) genannten Ziele der EU durch Errichtung eines gemeinsamen Binnenmarktes.¹ Der Binnenmarkt umfasst somit einen Raum ohne Binnengrenzen,

¹ Vgl. Art. 3 III S. 1 EUV.

in dem der freie Verkehr von Waren, Personen, Dienstleistungen und Kapital gemäß den Bestimmungen der Verträge gewährleistet ist.²

Gute vier Jahre nach dem Fall der letzten Schranken und der Einführung der Arbeitnehmerfreizügigkeit zwischen Polen und Deutschland möchten wir hier den Versuch einer Bestandsaufnahme unternehmen. Es soll der Frage nachgegangen werden, wie sich Niederlassungsfreiheit und Arbeitnehmerfreizügigkeit zwischen Polen und Deutschland allgemein und insbesondere in der deutsch-polnischen Grenzregion (Beispiel Brandenburg) entwickeln. Interessant ist auch die Frage, wie sich diese neuesten Entwicklungen auf die Bereiche Steuer und Sozialversicherung auswirken.

II. Daten, Fakten und Tendenzen

Polen ist unter den neuen EU-Mitgliedstaaten das größte Land, polnische Staatsangehörige sind nicht nur in Deutschland eine sehr präzente Bevölkerungsgruppe.³ Im Jahr 2014 lebten mit fast 700.000 Personen mehr Polen in Deutschland als Staatsangehörige aus allen anderen neuen EU 8- Ländern. Seit 2000 hat sich die Bevölkerung mit polnischer Staatsangehörigkeit damit mehr als verdoppelt.⁴ Die Schwerpunkte der Zuwanderung nach Deutschland bildeten lange Zeit Zuwanderer aus den ehemaligen Anwerbeländern des Mittelmeerraums, wie z.B. der Türkei und Italien. In den letzten zehn Jahren lässt sich allerdings eine deutliche Diversifizierung feststellen. Die absolut und relativ größte Gruppe sind immer noch Personen mit türkischem Hintergrund, gefolgt von Personen polnischer, russischer und italienischer Herkunft. Im Jahre 2013 stellten allerdings polnische Bürger mit 609.855 Personen die größte Gruppe von EU-Ausländern in Deutschland und die zweitgrößte Ausländergruppe insgesamt dar (nach den Türken mit 1.549.808 Personen).⁵ Abbildung 1 zeigt die deutliche Zäsur des Jahres 2011 in Bezug auf die steigende Zahl polnischer Bürger in Deutschland.

2 Art. 26 II AEUV.

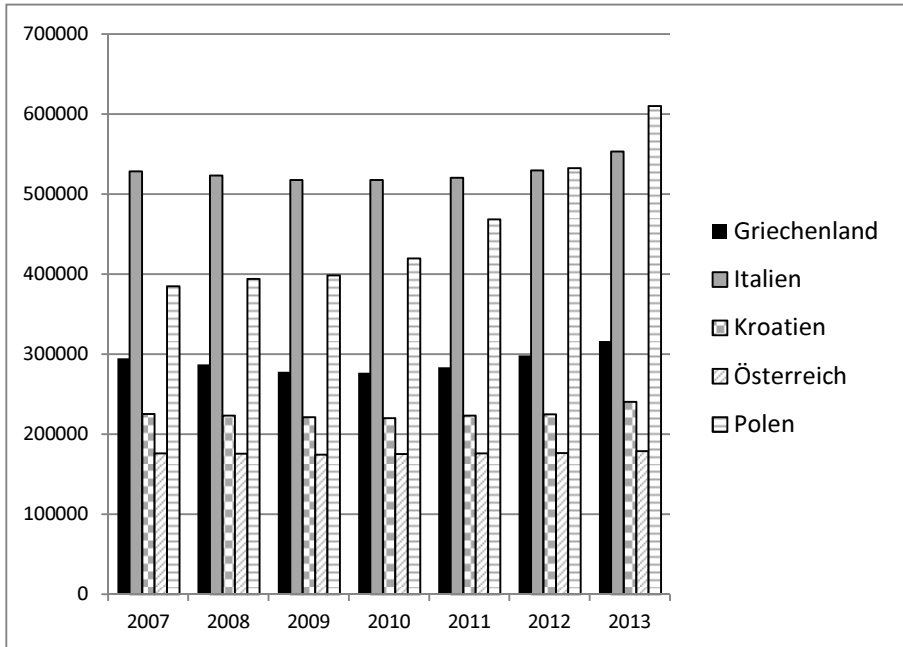
3 Siehe dazu: *Peter Oliver Loew*: Wir Unsichtbaren. Geschichte der Polen in Deutschland, München: C.H. Beck 2014.

4 *Doris Wiethölter/Jeanette Carstensen/Meike Stockbrügger*: Beschäftigte aus den neuen EU-Beitrittsländern in Berlin-Brandenburg. Schwerpunktsetzung auf Grenzpendler aus Polen, in: IAB-Regional Berlin-Brandenburg 1, 2015, S. 15. Anmerkung: Zu den neuen EU 8- Ländern zählen: Polen, Ungarn, Tschechische Republik, Slowakei, Slowenien, Estland, Lettland und Litauen.

5 Statistisches Bundesamt, 2014.

Seit 2010 ist die Zahl der in Deutschland lebenden Polen um fast 200.000 Personen gestiegen.

Abbildung 1: Ausländische Bevölkerung in Deutschland 2007-2013 nach ausgewählten Staatsangehörigkeiten der EU-28-Länder

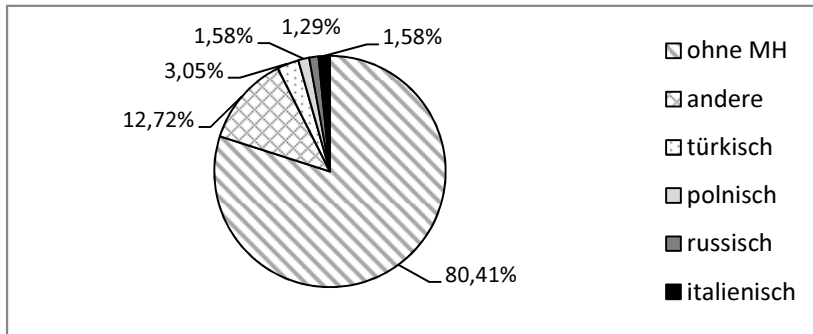


Quelle: Statistisches Bundesamt, 2014.

Diese Zahlen überraschen nicht, wenn man bedenkt, dass unter der deutschen Bevölkerung mit Migrationshintergrund bereits 2009 die Polen den größten Anteil unter den EU-Mitgliedstaaten bildeten (siehe Abbildung 2). Bereits im Jahr 2009 hatte jeder fünfte in Deutschland lebende Mensch einen Migrationshintergrund. Diese Zunahme speist sich schon seit langem nicht mehr allein aus der Zuwanderung, denn schon jede dritte Person mit Migrationshintergrund ist inzwischen in Deutschland geboren.⁶

⁶ Martin Jung/Michael Unterberg/Mirko Bendig/Britta Seidl-Bowe: Unternehmensgründungen von Migranten und Migrantinnen, Hamburg: evers & jung 2011, S. 21.

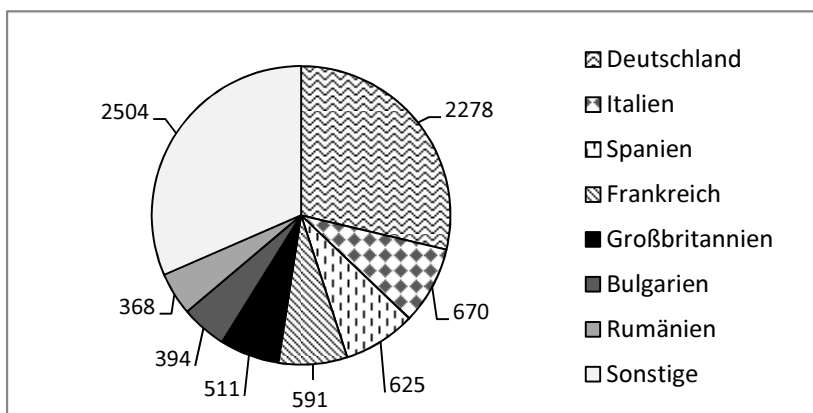
Abbildung 2: Zusammensetzung der Bevölkerung in Deutschland nach Migrationshintergrund im Jahr 2009 (Anteile in Prozent)



Quelle: evers & jung GmbH, 2011.

Die Größe des Landes, die unmittelbare Nachbarschaft sowie die Situation auf dem Arbeitsmarkt scheinen die wichtigsten Kriterien zu sein bei der Entscheidung, sich in einem anderen Land niederzulassen. Denn obwohl die Zahl der sich in Polen niederlassenden Deutschen mit 2.278 Personen im Jahre 2012 nicht mit der Zahl der Polen in Deutschland zu vergleichen ist (ca. 60.000 im Jahre 2012), stellen auch die deutschen Staatsangehörigen in Polen die größte Gruppe der sich dort niederlassenden Personen aus EU-Ländern dar (siehe Abbildung 3).

Abbildung 3: Anteil der deutschen Staatsbürger an allen EU-Bürgern, die sich in Polen niedergelassen haben, Stand Dezember 2012



Quelle: GUS, Rocznik demograficzny, 2013, S. 483.

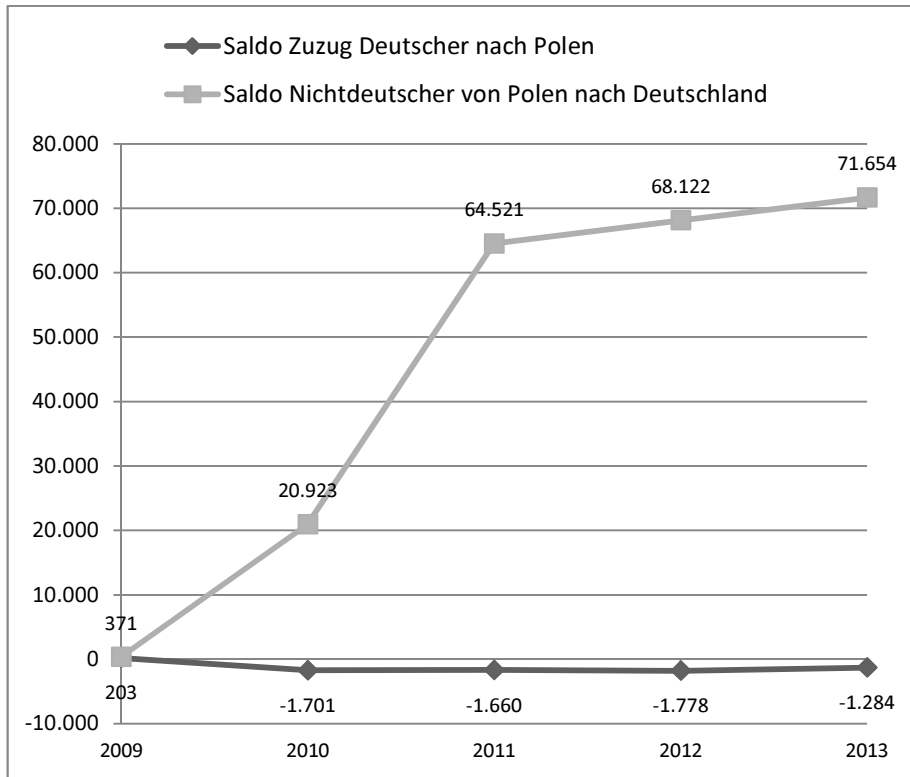
Gleichwohl bewegt sich der Zuzugssaldo deutscher Staatsbürger in Polen im Minusbereich, während sich der Zuzugssaldo von Nicht-Deutschen aus Polen nach Deutschland deutlich im Plus befindet. Auch hier fällt die Zäsur des Jahres 2011 ins Auge, denn seit diesem Jahr wächst der Zuzugssaldo von Polen nach Deutschland kontinuierlich (vgl. Abbildung 4). Vergleichende Analysen zum Lohnniveau und zur Arbeitslosigkeit in den Herkunfts- und Zielländern untermauern, dass der Arbeitsmarkt auf deutscher Seite erkennbare Mobilitätsanreize vor allem für Arbeitskräfte aus osteuropäischen Ländern setzt. So lagen z.B. die durchschnittlichen Bruttomonatslöhne in Polen 2013 bei einem Drittel des bundesdeutschen Wertes, die Arbeitslosenquote war in den letzten Jahren fast doppelt so hoch wie in Deutschland.⁷ Neben den unterschiedlichen beruflichen Perspektiven im Herkunfts- und Zielland haben auch die soziale Absicherung, das Bildungssystem, bereits vorhandene Deutschkenntnisse sowie Kontakte in Deutschland höchste Relevanz hinsichtlich der Migrationsmotive für Zuwanderer und Pendler aus den neuen osteuropäischen EU-Staaten.⁸ Ein regionaler Vergleich des prozentuellen Verhältnisses der polnischen Beschäftigten zu allen Beschäftigten in Deutschland zeigt, dass hier vor allem zwei Kriterien entscheidend für die Aufnahme einer Beschäftigung in Deutschland sind, nämlich die Nähe zur Grenze (insbesondere im Falle von Pendlern) sowie die Situation auf dem Arbeitsmarkt. Wegen der besseren Situation auf dem Arbeitsmarkt werden in Bezug auf letztgenanntes Kriterium vorwiegend westdeutsche Bundesländer als Ziel der Arbeitsmigration ausgewählt. So fanden sich auf Länderebene im Jahr 2014 die höchsten Beschäftigungsanteile polnischer Staatsangehöriger in Brandenburg (1,4%), Niedersachsen (1,3%) und Rheinland-Pfalz (1,3%).

(Abbildung 4 auf der nächsten Seite)

⁷ *Wiethölter* et al. (Anm. 4), S. 12.

⁸ Ebenda, S. 13.

Abbildung 4: Zuzugssaldo von Polen nach Deutschland (Nicht-Deutsche) und von Deutschland nach Polen (deutsche Staatsangehörige) 2009-2012



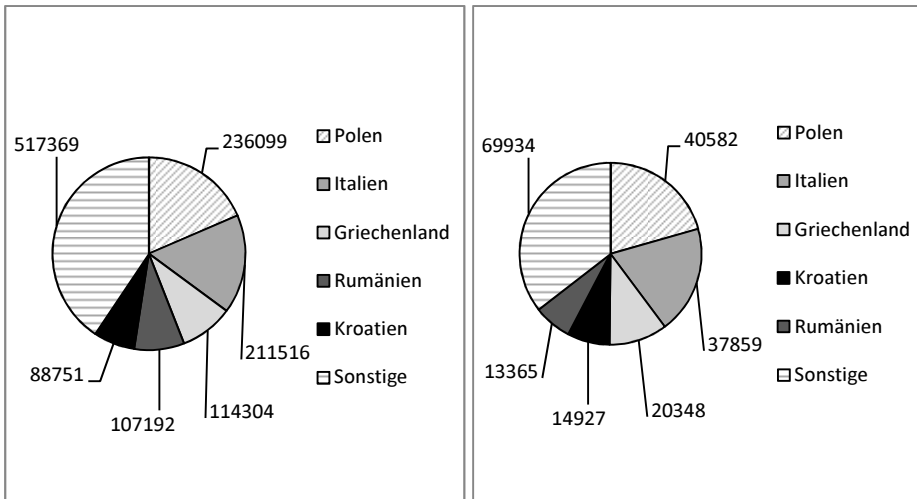
Quelle: Deutsches Statistisches Bundesamt, Fachserie Wanderungen 2009-2013.

Nicht nur in Bezug auf die Niederlassung spielen polnische Staatsangehörige eine immer größere Rolle in Deutschland, auch ihre Rolle als Arbeitnehmer und Existenzgründer wird immer wichtiger. Die polnischen Staatsangehörigen stellen den größten Anteil unter den beschäftigten Ausländern aus allen EU-Ländern dar, und zwar sowohl unter den sozialversicherungspflichtigen (SvB) als auch unter den geringfügig entlohnten Beschäftigten (GeB) (vgl. Abbildung 5 auf der nächsten Seite).

Abbildung 5: Beschäftigte aus EU-Ländern in Deutschland (Zahlenangaben nach Staatsangehörigkeit)

Sozialversicherungspflichtige Beschäftigte
SvB (5a)

Geringfügig entlohnte Beschäftigte
GeB (5b)



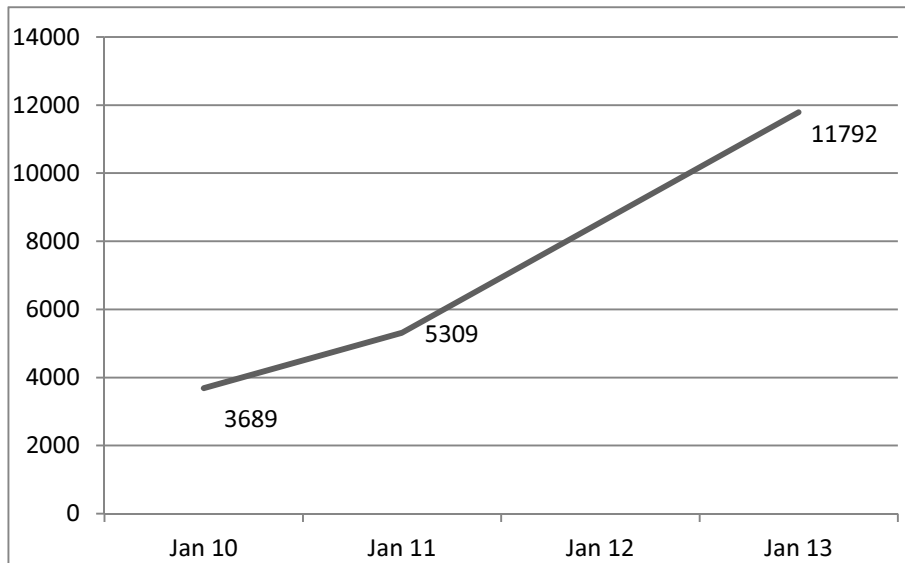
Quelle: Bundesagentur für Arbeit, Stichtag 31.03.2014.

Die Statistik zeigt den dynamisierenden Einfluss der Niederlassungsfreiheit und Arbeitnehmerfreizügigkeit zwischen Polen und Deutschland auf die grenzüberschreitende Arbeit. Vor allem polnische Staatsangehörige nutzen diese Freiheiten immer öfter, um sich in Deutschland niederzulassen, einer Beschäftigung nachzugehen oder eine Existenz zu gründen. Seit der Einführung der vollständigen Arbeitnehmerfreizügigkeit hat der Anstieg der Beschäftigten aus den neuen EU-8-Ländern stärker zugenommen als die Zuwanderung aus diesen Ländern. Nach Erkenntnissen des Bundesamtes für Migration und Flüchtlinge (BAMF) könnte man die Begründung darin suchen, dass viele EU-8-Bürger bereits vor der Arbeitnehmerfreizügigkeit nach Deutschland ausgewandert waren, aber erst mit Einführung der Arbeitnehmerfreizügigkeit einer regulären Beschäftigung nachgingen.⁹ Dies wird besonders in der regionalen Analyse deutlich, hier gezeigt am Beispiel der Entwicklung der Zahl der Beschäftigten mit polnischer Staatsangehörigkeit in Brandenburg (vgl. Abbildung 6). Zwar liegt die absolute

⁹ Elisa Hanganu/Stephan Humpert /Martin Kohls: Zuwanderung aus den neuen EU-Mitgliedstaaten Bulgarien und Rumänien. Forschungsbericht 24, 2014. Nürnberg: Bundesamt für Migration und Flüchtlinge, S. 56.

Zahl von 11.792 Beschäftigten mit polnischer Staatsangehörigkeit im Jahre 2013 in ganz Brandenburg unter der Zahl, die allein Städte wie Hamburg oder München aufweisen, entscheidend für unsere Betrachtung ist jedoch die enorme Steigerung der Anzahl polnischer Beschäftigten seit dem Jahr 2011. Die sehr geringere Zahl von Deutschen, die sich in Polen niederlassen, zeigt wiederum, dass die grenzüberschreitende Arbeit vorerst eine einseitige Entwicklung ist.

Abbildung 6: Beschäftigte (SvB und GeB) mit polnischer Staatsangehörigkeit im Land Brandenburg 2010-2013

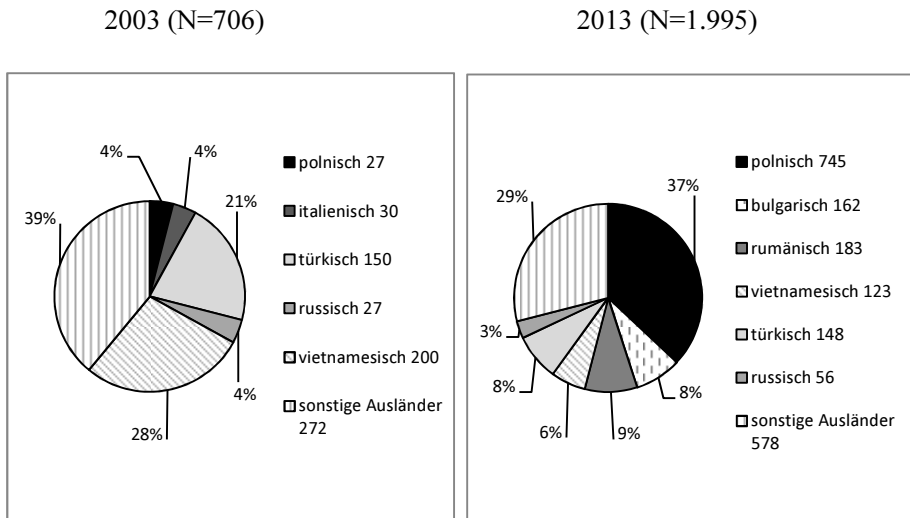


Quelle: Bundesagentur für Arbeit 2014, SvB: Sozialversicherungspflichtig Beschäftigte, GeB: Geringfügig entlohnte Beschäftigte.

Die Auswirkungen der Niederlassungsfreiheit auf die Steigerung der Zahl von Existenzgründungen polnischer Staatsangehöriger zeigt ein Vergleich der Gewerbeanmeldungen polnischer Staatsangehöriger im Land Brandenburg vor Polens EU-Beitritt und danach. Im Jahre 2003 hatten polnische Staatsangehörige einen Anteil von lediglich 4% an der Gesamtzahl der Gewerbeanmeldungen ausländischer Einzelunternehmen im Land Brandenburg. Zehn Jahre später, im

Jahre 2013, bildeten die Gewerbebeanmeldungen polnischer Einzelunternehmen mit 37% bereits den größten Anteil an der Gesamtzahl (vgl. Abbildung 7).¹⁰

Abbildung 7: Anteile ausgewählter Nationalitäten an allen Gewerbebeanmeldungen von ausländischen Einzelunternehmen im Land Brandenburg 2003 und 2013



Quelle: Migrantisches Unternehmertum im Land Brandenburg, Studie des IQ-Netzwerkes Brandenburg 2013, vgl. *Große et al. (Anm. 10), S. 23.*

Ähnlich wie bei den Arbeitnehmern lässt sich auch im Selbständigenbestand nach Herkunftsländern bestätigen, dass neben den bislang dominierenden Vertretern der klassischen Anwerbeländer weitere Herkunftsgruppen stark an Bedeutung gewonnen haben. Dabei hat besonders die Anzahl selbständig tätiger Personen osteuropäischer Herkunft stark zugenommen. Neben polnisch- und russischstämmigen Personen hat auch die Gruppe der Selbständigen aus Rumänien, Bulgarien und der Ukraine deutliche Zuwächse zu verzeichnen. Für die zukünftige Entwicklung ist anzunehmen, dass sich die Zuzüge in die Selbständigkeit auf hohem Niveau fortsetzen werden und dass die selbständige Bevölkerung in Deutschland noch stärker durch Personen mit Migrationshintergrund geprägt sein wird; eine Entwicklung, wie sie in Zuwanderungsgesellschaften wie den USA schon Realität ist.

¹⁰ Charlotte Große et al.: Migrantisches Unternehmertum im Land Brandenburg. Studie im Rahmen des IQ Netzwerkes Brandenburg, Berlin 2014, S. 23.

Neben dem Zuwachs polnischer Beschäftigter und Selbständiger in Deutschland, die auch ihren Wohnsitz nach Deutschland verlagert haben, zeigt sich die Mobilität von Arbeitskräften aus Polen nach Deutschland am grenzüberschreitenden Pendeln. In Deutschland erhöhte sich die Anzahl der sozialversicherungspflichtig Beschäftigten Grenzpendler aus Polen von knapp 5.6000 Mitte 2010 auf fast 21.600 Mitte 2014. Damit stieg die Zahl der Pendler aus Polen in diesem Zeitraum um 286,9%, wobei die wesentliche Zunahme nach der Einführung der Arbeitnehmerfreizügigkeit erfolgte (2011/2014 + 225,5% bzw. + 14.943 Personen). Im Vergleich zu den polnischen Arbeitskräften mit Wohn- und Arbeitsort in Deutschland spielt das grenzüberschreitende Pendeln eine deutlich geringere Rolle für den Arbeitsmarkt. Trotz deutlicher Zunahme der Grenzpendler aus Polen betrug ihr Anteil 2014 an allen Beschäftigten bundesweit lediglich 0,1%. Hier gibt es aber große regionale Unterschiede. In den östlichen Bundesländern war der Anteil der Grenzpendler aus Polen etwas höher und betrug 0,2%. Im Vergleich der Bundesländer verzeichnete Brandenburg mit 0,5% den mit Abstand höchsten Beschäftigungsanteil. Betrachtet man den Anteil der polnischen Grenzpendler an den jeweiligen vor Ort tätigen polnischen Beschäftigten, entfällt der größte Anteil auf die neuen Bundesländer. Hier pendelten ein Viertel der polnischen Beschäftigten zwischen ihrem Wohnort in Polen und ihrem Arbeitsort in Ostdeutschland. Brandenburg verzeichnete im Bundesländervergleich auch hier mit 37,3% den höchsten Wert, gefolgt von Sachsen (35,5%).¹¹ Damit haben seit der Arbeitnehmerfreizügigkeit vor allem die Zielorte in den neuen Ländern an Attraktivität gewonnen. Dies verdeutlicht, dass die Entfernung zur Grenze für mobile Beschäftigte im Unterschied zu den polnischen Beschäftigten, die in Deutschland wohnen und arbeiten, ein wichtiger Bestimmungsfaktor ist.

Noch ein weiteres Phänomen ist seit der Einführung der vollständigen Arbeitnehmerfreizügigkeit zu beobachten. Seit dem 1. Mai 2011 hat die Bedeutung sozialversicherungspflichtiger Beschäftigungsverhältnisse polnischer Staatsangehöriger gegenüber den ausschließlich geringfügigen Beschäftigungsverhältnissen deutlich zugenommen. Während Mitte 2010 zwei Drittel der Beschäftigten sozialversicherungspflichtig waren, erhöhte sich der Anteil im Jahre 2014 auf 78%. Diese Entwicklung übertraf zugleich deutlich die Zuwanderung, die 2013 gegenüber 2011 nur um 14% anstieg.¹² Auch regional nahm der Anteil der sozialversicherungspflichtigen Beschäftigten aus Polen seit der Öffnung des

¹¹ *Wiethölter* et al. (Anm. 4), S. 27 f.

¹² Ebenda, S. 19 f.

Arbeitsmarktes 2011 sichtbar zu. In Brandenburg erhöhte sich dieser Anteil seit 2010 von 34,2% auf 64,7%. Im Gegenzug verzeichnete der Anteil der ausschließlich geringfügigen Beschäftigungsverhältnisse in Brandenburg einen deutlichen Rückgang von 65,8% auf rund ein Drittel.¹³ Es lohnt daher, die Arten der deutsch-polnischen grenzüberschreitenden Arbeit und deren Auswirkung auf Steuer und Sozialversicherung genauer zu prüfen.

III. Arten der grenzüberschreitenden Arbeit – und ihre Anknüpfungspunkte für Steuern und Sozialversicherung

Wie bereits bei der Analyse der statistischen Daten zur Auswirkung der Niederlassungsfreiheit und der Arbeitnehmerfreizügigkeit zwischen Polen und Deutschland sichtbar wurde, müssen wir zwischen verschiedenen Arten der grenzüberschreitenden Arbeit unterscheiden. Dies ist auch relevant für die Anknüpfungspunkte von Steuern und Sozialversicherung. Wir differenzieren zwischen:

- dauerhaft zugezogenen Arbeitnehmern;
- Grenzgängern, die in einem Staat leben und im anderen Staat als Arbeitnehmer tätig sind;
- Expatriates, die im Rahmen einer Entsendung von ihrem Arbeitgeber für eine begrenzte Zeit in den anderen Staat entsandt werden; sowie
- Selbständigen, die ein Gewerbe im neuen Wohnsitzstaat eröffnen.

Dauerhaft zugezogene Arbeitnehmer haben ihren Wohnsitz auch in dem Land, in dem sie arbeiten. Sie sind dort mit all ihren Einkünften einkommensteuer- und mit den Arbeitseinkünften sozialversicherungspflichtig. Die Sozialversicherungspflicht von Grenzgängern orientiert sich am Arbeitsort. Zur Einkommensteuer werden sie mit ihren Arbeitseinkünften sowohl im Tätigkeitsstaat als auch im Wohnsitzstaat herangezogen. Der Wohnsitzstaat stellt – zumindest was Deutschland und Polen angeht – die Arbeitseinkünfte von der dortigen Besteuerung frei. Expatriates werden erst ab einer Tätigkeitsdauer von 183 Tagen im Tätigkeitsstaat steuerpflichtig. Unter bestimmten Bedingungen können Expatri-

¹³ *Wiethölter et al. (Anm. 4), S. 31.*

ates in der Sozialversicherung ihres Heimatstaates bleiben (sogenannte Ausstrahlung). Selbständige sind dort mit ihren Einkünften aus selbständiger Tätigkeit steuerpflichtig, wo diese stattfindet. Sollte der Selbständige im anderen Staat wohnen, wäre er im Wohnsitzstaat von der Besteuerung ausgenommen. Die Sozialversicherungsregelungen für Selbständige unterscheiden sich von Land zu Land.

IV. Einkommensteuer und Sozialversicherung: kurz gefasst

Arbeitseinkünfte unterliegen in Deutschland wie in Polen der Einkommensteuer und der Sozialversicherungspflicht. Die grundlegenden Bausteine von Steuern und Sozialversicherung sind in beiden Ländern gleich. In beiden Ländern werden Einkünfte aus Arbeitnehmertätigkeit progressiv besteuert, beide Länder kennen Pauschalabzüge für Arbeitseinkünfte von der steuerlichen Bemessungsgrundlage, beide Länder haben vergleichbare Zweige der Sozialversicherung, in beiden Ländern zahlen Arbeitgeber und Arbeitnehmer in etwa zu gleichen Teilen in die Sozialversicherung ein.

Im Detail unterscheiden sich die beiden Länder allerdings, wie auch aus Tabelle 1 (s. unten) ersichtlich ist. Arbeitnehmerpauschbeträge kennen beide Länder. Bereits die Sozialversicherungsbeiträge der Arbeitnehmer sind in Deutschland nur teils, in Polen voll abzugsfähig. Der Einkommensteuertarif ist in Deutschland deutlich höher mit einem Spitzensatz von 45% ab Einkommen von 250.000 EUR, bereits ab 60.000 EUR gilt ein Grenzsteuersatz von 42%. In Polen gilt der Spitzensatz von 32% für Einkommensteile oberhalb von 85.528 PLN (20.295 EUR). Bezüglich des Tarifs kann man also sagen, dass der Progressionsverlauf in Polen deutlich flacher und kürzer ist als in Deutschland, der Spitzensteuersatz aber auch deutlich niedriger. Selbständige in Polen können unter anderem zu einer 19% *flat tax* optieren und können Vergünstigungen im Bereich der Gewinnermittlung in Anspruch nehmen. Dies gibt es in Deutschland nicht.

Bezüglich der Sozialversicherung gibt es einen zentralen Unterschied zwischen Deutschland und Polen. In Deutschland sind die Beitragszahlungen ab Einkommen von 48.600 bzw. 60.000 EUR gekappt. Auf darüber hinausgehende Einkommensteile müssen keine Beiträge gezahlt werden. In Polen gibt es für die Kranken- und Arbeitslosenversicherung keine Beitragsbemessungsgrenze. In der Rentenversicherung greift eine Begrenzung des Beitrags, allerdings erst ab dem 30-fachen des Durchschnittslohns. Die Beitragssätze betragen in Deutschland

20,2% für Arbeitnehmer und 19,3% für Arbeitgeber. In Polen zahlen Arbeitnehmer 22,7% ihres Bruttogehalts in die Sozialversicherung ein, Arbeitgeber zahlen 18,7%. Obwohl die Gesamtbeitragshöhen in beiden Ländern vergleichbar sind, sind die Beitragszahlungen in Polen aufgrund der deutlich höheren bzw. fehlenden Beitragsbemessungsgrenze bei hohen Einkünften substantiell höher als in Deutschland. Einen wesentlichen Unterschied gibt es auch für Selbständige: In Deutschland werden sie nicht von einer Beitragspflicht erfasst, können sich aber freiwillig versichern. In Polen sind Selbständige grundsätzlich beitragspflichtig.

Tabelle 1: Kurzübersicht Steuern und Sozialversicherung in Deutschland und Polen

Einkommensteuer	Deutschland	Polen
Pauschbetrag Arbeit	1.000 EUR	1.335 PLN (322 EUR)
Abzug Sozialversicherungsbeiträge	zum Teil abzugsfähig	voll abzugsfähig
Tarif	progressiv bis zu 45% ab 250.000 EUR Splittingtarif für Ehepaare	progressiv bis 32% ab 85.528 PLN (20.629 EUR)
Tarifbesonderheiten	Splitting für Ehepaare	Selbständige ggfs. 19% Proportional-satz
Sozialversicherung		
Gesamtbeitrag Arbeitnehmer	20,2% BBG 48.600 EUR bzw. 60.000 EUR	22,7%, davon 11,62% mit BBG
Gesamtbeitrag Arbeitgeber	19,3% BBG 48.600 EUR bzw. 60.000 EUR	18,2%, davon 16,62% mit BBG

BBG = Beitragsbemessungsgrenze

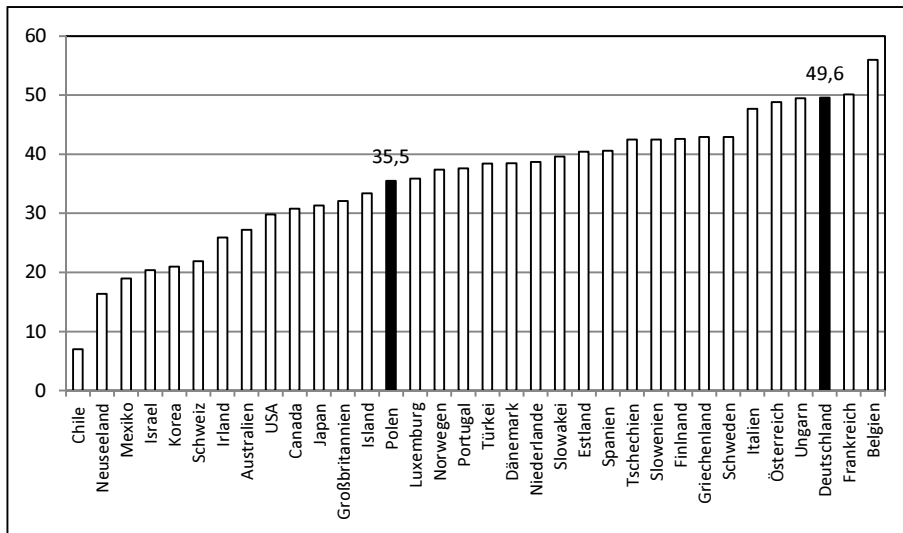
Quelle: *IBFD, European Tax Handbook 2014, Amsterdam 2014.*

Welchen Einfluss diese Daten auf die Steuer- und Abgabenbelastungen des Faktors Arbeit letztendlich haben, lässt sich anhand der OECD Taxing Wages¹⁴ sehen. Mit den Taxing Wages werden die Einkommensteuer sowie die Sozialversicherungsbeiträge von Arbeitgebern und Arbeitnehmern anhand eines beispielhaften Arbeitnehmers mit einem Gehalt auf Ebene des nationalen Durch-

14 Vgl. *OECD, Taxing Wages, Paris 2014.*

schnitts berechnet. Die folgende Abbildung 8 zeigt die Steuer- und Abgabenbelastung im internationalen OECD-Vergleich in Prozent der Arbeitskosten.

Abbildung 8: Steuer- und Abgabenbelastung im internationalen Vergleich in Prozent, 2013



Quelle: OECD Taxing Wages 2014.

Anmerkung: Die Graphik zeigt die Gesamtbelastung für Arbeitgeber und Arbeitnehmer mit Einkommensteuer, Lohnsummensteuer und Sozialversicherungsbeiträgen in Prozent des nationalen Durchschnittseinkommens eines Arbeitnehmers (brutto).

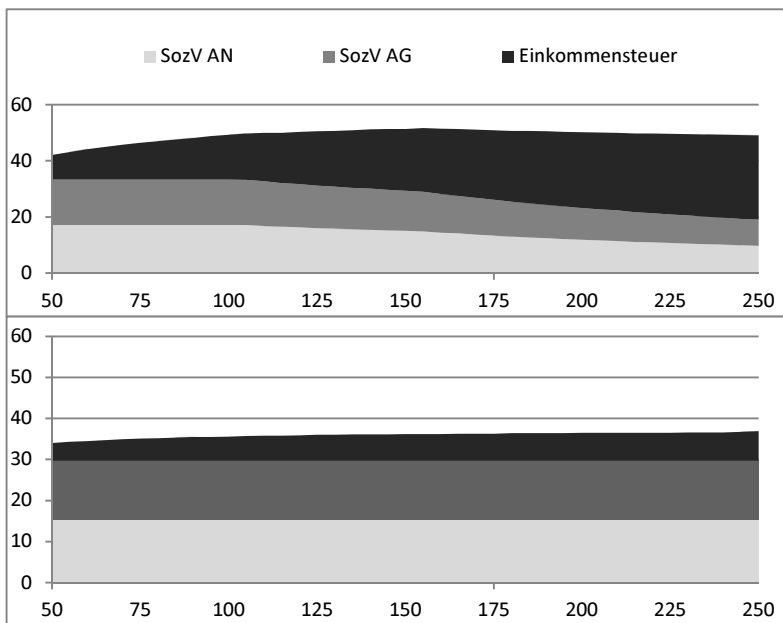
Die Belastung der Arbeitskosten mit Steuern und Sozialversicherung liegt für Polen mit 35,5% im vorderen Mittelfeld. Deutschland liegt auf dem drittletzten Platz mit 49,6% Belastung. Die hierfür herangezogenen Durchschnittslöhne liegen für Polen bei 41.442 PLN (9.833 EUR), für Deutschland bei 45.170 EUR.

Die folgende Abbildung 9 zeigt die Zusammensetzung der Steuer- und Abgabenbelastung bei steigendem Einkommen (gemessen in Prozent des jeweiligen nationalen Durchschnittslohns). Im oberen Teil für Deutschland ist deutlich die relative Abnahme der Sozialversicherungsbeiträge zu erkennen. Etwa ab dem Durchschnittseinkommen (100% auf der x-Achse) sinkt sowohl der relative Anteil der Arbeitnehmer- als auch der Arbeitgeberbeiträge zur Sozialversicherung. Die Einkommensteuer nimmt dagegen stetig zu. Die Gesamtbelastung hat

den für Deutschland typischen Verlauf. Nach Erreichen der Beitragsbemessungsgrenze der Sozialversicherung nimmt die Gesamtbelastung noch leicht zu, bis die erste Proportionalzone des Einkommensteuertarifs (Grenzsteuersatz 42%) erreicht wird. Ab dann nimmt die Gesamtbelastung wegen des sinkenden relativen Anteils der Sozialversicherung leicht ab, nimmt also einen degressiven Verlauf an.

Die Struktur der Steuer- und Abgabenbelastung in Polen (unterer Teil der Graphik) ist sichtlich anders. Die Sozialversicherungsbeiträge sind zumindest bis zum Doppelten des Durchschnittslohns aufgrund der hohen Beitragsbemessungsgrenze konstant. Die Progression der Einkommensteuer ist kaum ersichtlich. Insgesamt steigt die Gesamtbelastung über die betrachteten Einkommenshöhen nur langsam an.

Abbildung 9: Struktur der Steuer- und Abgabenbelastung in Prozent mit steigendem Einkommen, 2013 in Deutschland und Polen



Quelle: OECD Taxing Wages 2014.

Anmerkung: Die Graphik zeigt die Entwicklung der Steuer- und Abgabenbelastung für einen alleinstehenden Steuerpflichtigen ohne Kinder. Das zugrundeliegende Bruttogehalt variiert zwischen 50% und 250% des nationalen Durch-

schnittseinkommens. Ausgewiesen sind die Belastungen mit Einkommensteuer sowie Sozialversicherungsbeiträgen für den Arbeitgeber und Arbeitnehmer. Lohnsummensteuern gibt es in Polen und Deutschland nicht.

Die in den Taxing Wages betrachteten Fälle beziehen sich auf den nationalen Fall eines Arbeitnehmers mit Wohnsitz und Arbeitsort im gleichen Staat. Wie ändert sich die Steuer- und Abgabenbelastung bei den eingangs betrachteten Formen der grenzüberschreitenden Arbeit? Der dauerhaft umgezogene Arbeitnehmer unterliegt der Steuer- und Abgabenstruktur wie oben gezeigt. Grenzgänger unterliegen im Wesentlichen ebenfalls den gleichen Belastungen wie diejenigen ihrer Kollegen, die im Tätigkeitsstaat wohnen. Hier ergibt sich zu obigen Graphiken also kein Unterschied. Ein Grenzgänger aus Frankfurt (Oder), der in Słubice arbeitet, unterliegt einem ähnlichen Niveau der Steuer- und Abgabenbelastung wie seine Słubicer Kollegen.

Dies ist anders bei Expatriates. Hier wird ab einer Entsendedauer von 183 Tagen die Sozialversicherung des Heimatlandes mit der Einkommensteuer des Tätigkeitsstaates kombiniert. Bei der Betrachtung der Strukturgraphiken sehen wir, dass eine Entsendung eines gut verdienenden Expatriates (der deutlich über den Beitragsbemessungsgrenzen verdient) von Deutschland nach Polen eine sehr niedrige Gesamtbelastung nach sich ziehen muss. Zu den relativ geringen Sozialversicherungsbeiträgen in Deutschland tritt eine Steuer von maximal 32% in Polen. In die andere Richtung wird ein Expatriate, der von Polen nach Deutschland entsandt wird, in der Summe deutlich höher belastet. Zur hohen Sozialversicherung in Polen kommt das hohe Einkommensteuerniveau in Deutschland.

Selbständige unterliegen nur der Besteuerung im Tätigkeitsstaat, also in etwa der dunkelgrauen Fläche in den Strukturgraphiken.¹⁵

Insgesamt sieht man, dass die Steuern und Sozialversicherungsbeiträge einen beträchtlichen und unterschiedlichen Einfluss auf die Einkünfte der Beschäftigten haben können.

¹⁵ Sofern sie nicht als Einzelunternehmen firmieren, sondern als Kapitalgesellschaft tätig werden, ergeben sich die Belastungen, wie sie im Beitrag von *Christoph Spengel* (S. 9-28) gezeigt werden.

V. Fazit

Durch die EU-Osterweiterung haben sich die Verflechtungen in der grenzüberschreitenden Arbeit in den vergangenen Jahren weiter intensiviert. Insbesondere die vollständige Einführung der Arbeitnehmerfreizügigkeit im Jahre 2011 führte zu einer Steigerung der Zahl von Arbeitnehmern und Selbständigen mit polnischer Staatsangehörigkeit und gleichzeitigem Wohnsitz in Deutschland sowie von polnischen Pendlern in Deutschland. Damit stellt das Jahr 2011 – anders als in früheren Untersuchungen vermutet wurde – eine deutliche Zäsur dar. In Bezug auf Niederlassung und Arbeitsaufnahme im Nachbarland gibt es zwischen Polen und Deutschland jedoch eine deutliche Disproportion. Obwohl auch in Polen deutsche Staatsangehörige die größte Gruppe der sich niederlassenden Personen aus EU-Ländern darstellen, sind die Zahlen kaum mit der großen Anzahl polnischer Staatsangehöriger in Deutschland zu vergleichen. Für polnische Arbeitskräfte stellen maßgeblich die bestehenden Arbeitslosigkeits- und Einkommensunterschiede Mobilitätsanreize dar. Darüber hinaus spielen für polnische Zuwanderer die bereits bestehenden sozialen und familiären Netzwerke in Deutschland eine wichtige Rolle.

Durch die Öffnung des Arbeitsmarktes im Jahr 2011 hat sich auch das grenzüberschreitende Arbeitspendeln aus Polen dynamisch entwickelt. Bundesweit war die Anzahl der Grenzpendler im Jahre 2014 noch verhältnismäßig gering, gleichwohl bestehen hier große regionale Unterschiede. Die räumliche Verteilung der Pendler zeigt, dass ihre Zielregionen von zwei Faktoren bestimmt werden: der Nähe zur Grenze und der Situation auf dem Arbeitsmarkt im Zielland. Somit stellt Brandenburg die Hauptzielregion für polnische Pendler dar, aber auch Bayern, Sachsen und Nordrhein-Westfalen sind attraktive Zielorte für Pendler aus Polen.

Eine weitere Folge der Öffnung des deutschen Arbeitsmarktes für polnische Bürger ist die zu beobachtende Steigerung des Anteils sozialversicherungs-pflichtiger Beschäftigungsverhältnisse bei einem gleichzeitigen Rückgang des Anteils von ausschließlich geringfügigen Beschäftigungsverhältnissen unter den polnischen Staatsangehörigen in Deutschland. Die Migrationsforscher gehen davon aus, dass viele Polen bereits vor der Einführung der Arbeitnehmerfreizügigkeit nach Deutschland ausgewandert sind, aber erst mit der Freizügigkeit einer regulären Beschäftigung nachgingen. Insgesamt stellen die Experten fest, dass die Potentiale eines grenzüberschreitenden Arbeitsmarktes mit Blick auf die Branchenkonzentration und die Qualifikationsstruktur der Pendler aus Polen

noch lange nicht ausgeschöpft sind.¹⁶ Vor allem in den neuen Bundesländern, in denen demographisch bedingt Nachwuchsprobleme bestehen, ist mit einem weiterem Wachstum im Bereich der Grenzpendler auch im qualifizierten Bereich und in diversifizierten Zielbranchen zu rechnen.¹⁷

Die immer stärkere Verflechtung in der grenzüberschreitenden Arbeit zwischen Polen und Deutschland hat naturgemäß immer stärkere Auswirkungen auf die Bereiche Steuer und Sozialversicherung. Dabei sind die Anknüpfungspunkte von Steuer und Sozialversicherung von den unterschiedlichen Arten der grenzüberschreitenden Arbeit abhängig. Bezüglich der Steuer und Sozialversicherung bestehen durchaus große Unterschiede zwischen den dauerhaft zugezogenen Arbeitnehmern, Pendlern und Selbständigen sowie den entsandten Arbeiternehmern, den sogenannten Expatriates. Es ist daher wichtig, die Steuer- und Sozialversicherungsproblematik der grenzüberschreitenden Arbeit genauer zu studieren. Denn obwohl die grundlegenden Bausteine von Steuern und Sozialversicherung in Deutschland und Polen gleich sind, unterscheiden sie sich doch im Detail deutlich voneinander.

16 *Wiethölter* et al. (Anm. 4), S. 51.

17 Zum Problem des demographischen Wandels in Polen, Deutschland und Europa, vgl. unlängst: *Buchen, Tim/Jajeśniak-Quast, Dagmara/Keck-Szajbel, Mark/Kowalski Katharina K. (Hg.): Demographischer Wandel in Polen, Deutschland und Europa. Geschichte, Verflechtungen und neue Forschungsperspektive*, Berlin: epubli 2014.

Arkadiusz Łukowski

Grenzüberschreitende Gesundheitsversorgung in der Praxis der AOK Nordost

I. Einführung

Betrachtet man die Öffnung des deutschen Arbeitsmarktes am 1. Mai 2011 als historische Zäsur für die deutsch-polnische Grenzregion, scheint jetzt die Zeit gekommen zu sein, ein erstes kurzes Resümee zu ziehen. Der massenhafte Zustrom von Polen werde die Region destabilisieren, wurde damals gewarnt. Der Kampf um die Arbeitsplätze werde zu einem Ausbruch nationaler Ressentiments führen, hieß es. Festzustellen bleibt erstens, dass sich polnische Bürger aus den Wojewodschaften Lebusier Land und Westpommern in der Tat daran machten, einen Ausweg aus Arbeitslosigkeit und unterbezahlten Jobs zu suchen und dass dabei die Aufnahme einer Beschäftigung in Brandenburg, Berlin und Mecklenburg-Vorpommern eine wichtige Rolle spielte. Der Zustrom aus Polen erfolgte jedoch eher langsam und allmählich; bedingt durch die geographische Nähe entschieden sich die meisten Polen zudem nicht dafür, sich in Deutschland niederzulassen, sondern sie pendelten fortan zur Arbeit im westlichen Nachbarland. Zweitens: Vorwürfe, Arbeitsplätze würden weggenommen, hört man aus der deutschen Bevölkerung nicht. Es zeigte sich nämlich, dass die polnischen Arbeitskräfte für Tätigkeiten zur Verfügung standen, für die es zuvor schwer war, Interessenten zu finden. Durch Angebot und Nachfrage auf dem Arbeitsmarkt haben sich neue Kapazitäten erschlossen, durch die sich der Bedarf auf beiden Seiten der Grenzregion ausgleicht. Die Polen bestätigen, man denke in diesem Zusammenhang auch an ihre Emigrationserfahrung auf den Britischen Inseln, einmal mehr ihre Mobilität.

Beim Start ihres Projektes AOK.PL ging die Krankenkasse AOK Nordost davon aus, dass eine erhebliche Anzahl von Polen in Deutschland eine Arbeit aufnehmen würde. Sie schuf daher für die polnischen Bürger einen Service, der ihnen bei der Krankenkassenwahl, beim Vertragsabschluss und später bei der Inanspruchnahme von Leistungen der Krankenkasse behilflich sein sollte. Das Projekt läuft bereits seit dreieinhalb Jahren. In der Zwischenzeit hat sich die Zahl der polnischen Versicherten in der AOK Nordost von 10.000 auf 25.000 erhöht. Viele Personen aus dieser Versichertengruppe konnte ich persönlich kennenlernen und sie danach fragen, wie sie ihre neue Situation einschätzen. Schließlich arbeiten sie im Ausland und haben in ihrer Eigenschaft als sog. Grenzgänger

Kontakt zu verschiedenen Institutionen (Krankenkasse, Rentenversicherung, Gemeindeverwaltung, Finanzamt). Durch den täglichen Kontakt mit Versicherten, Arbeitgebern und Steuerbüros entsteht ein sehr praktisch orientierter Einblick in die Realität des Arbeitsmarktes.

Im Folgenden möchte ich zwei vieldiskutierte und zugleich emotionsgeladene Themen aufgreifen, zu denen ich sowohl von den Versicherten als auch von Arbeitgebern viele Fragen erhalte: die Entsendung von Arbeitnehmern sowie die grenzüberschreitende Gesundheitsversorgung.

II. Entsendung von Arbeitnehmern

Die Entsendung von Arbeitnehmern ist ein Fundament der Dienstleistungsfreiheit in der Europäischen Union, einer der Grundfreiheiten des Binnenmarktes. Die Dienstleistungsfreiheit schließt auch das Recht von Unternehmen ein, in einem anderen Mitgliedstaat Leistungen zu erbringen. Zum Zwecke der Ausführung solcher Leistungen hat das Unternehmen das Recht, Beschäftigte in einen anderen Staat zu entsenden. Dabei entsteht die Frage, in welchem Staat die betroffenen Arbeitnehmer sozialversichert sind. Diese Frage wird geregelt durch:

- die Verordnung (EG) Nr. 883/2004 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 29. April 2004 zur Koordinierung der Systeme der sozialen Sicherheit, Amtsblatt der Europäischen Union 2004, L 166 vom 30. April 2004;
- die Verordnung Nr. 987/2009 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. September 2009 zur Festlegung der Modalitäten für die Durchführung der Verordnung (EG) Nr. 883/2004 über die Koordinierung der Systeme der sozialen Sicherheit, Amtsblatt der Europäischen Union 2009, L 284 vom 30.10.2009;
- Beschluss Nr. A2 vom 12. Juni 2009 zur Auslegung des Artikels 12 der Verordnung (EG) Nr. 883/2004 des Europäischen Parlaments und des Rates hinsichtlich der auf entsandte Arbeitnehmer sowie auf Selbständige, die vorübergehend eine Tätigkeit in einem anderen als dem zuständigen Mitgliedstaat ausüben, anzuwendende Rechtsvorschriften, Amtsblatt der Europäischen Union 2010, C 106/5 vom 24. April 2010.

Die in den Verordnungen gemachten Festlegungen gelten in den Mitgliedstaaten unmittelbar, bedürfen also keiner Umsetzung in innerstaatliches Recht. Vom

Grundsatz her besteht Versicherungspflicht im Beschäftigungsstaat, d.h. also z.B. für einen in Deutschland Beschäftigten eines polnischen Unternehmens die Versicherung gemäß den deutschen Rechtsvorschriften. Eine Ausnahme von dieser Regel ist die Entsendung. Ein Arbeitnehmer, der für eine gewisse Zeit zur Arbeit in einen anderen Staat entsandt wird, bleibt weiterhin im Staat seiner gewöhnlichen Beschäftigung versichert. Daran sind jedoch eine Reihe von Bedingungen geknüpft. So darf der Entsendezeitraum 24 Monate nicht überschreiten, ein entsandter Arbeitnehmer darf nicht einfach nur einen anderen entsandten Arbeitnehmer ablösen, der betreffende Arbeitnehmer muss vor seiner Entsendung mindestens einen Monat im Staat seiner gewöhnlichen Beschäftigung versichert gewesen sein. Berechtigt zur Entsendung ist nur ein Arbeitgeber, der einen wesentlichen Teil seiner Geschäftstätigkeit in dem Land ausübt, in dem er registriert ist (also z.B. in Polen im Falle eines polnischen Unternehmens), wobei die Tätigkeit nicht ausschließlich administrativen oder Verwaltungscharakter haben darf. Bei der Beurteilung, ob letztgenannte Bedingung erfüllt ist, werden folgende Kriterien herangezogen: Personalstärke in Polen und im Ausland, Ort der Anwerbung und Einstellung von Arbeitnehmern, Anzahl der laufenden Verträge in Polen und im Ausland, Umsatz des entsendenden Unternehmens in Polen und im Ausland, wobei davon ausgegangen wird, dass mindestens 25% des Umsatzes aus der Geschäftstätigkeit des Unternehmens in Polen erzielt werden müssen.

Während des gesamten Entsendezeitraums muss eine direkte Beziehung zwischen dem Arbeitnehmer und dem ihn entsendenden Arbeitgeber bestehen. Insbesondere darf das Weisungsrecht am Beschäftigungsort des entsandten Arbeitnehmers nicht an eine andere Stelle abgetreten werden.

Im polnischen Recht ist die Entsendung klar von einer Dienstreise zu unterscheiden. Dies hat wesentliche Bedeutung für die Berechnung der Beiträge zur Sozialversicherung. So sind die bei einer Dienstreise gezahlten Tagegelder nicht beitragspflichtig. Bei einer Entsendung hingegen bildet die Beitragsbemessungsgrundlage das Bruttoarbeitseinkommen, das jedoch um einen Betrag vermindert wird, der der Höhe der für jeden Tag einer Auslandsdienstreise gezahlten Tagegelder entspricht. Die so ermittelte Grundlage für die Berechnung der Beiträge an die polnische Sozialversicherung ZUS darf jedoch nicht geringer sein als das für die gesamte Volkswirtschaft angenommene Durchschnittsbruttoeinkommen.

In den Vorschriften mangelt es leider an klaren Definitionen beider Begriffe. Die Auslegung, ob es sich um eine Dienstreise oder um eine Entsendung handelt, richtet sich nach den konkreten Umständen des Einzelfalles. Unlängst hat sich der Oberste Gerichtshof Polens (Sąd Najwyższy) mit dieser Problematik befasst und auf einige charakteristische Merkmale von Dienstreisen hingewiesen. Danach gehört eine Dienstreise nicht zu den alltäglichen Verpflichtungen eines Arbeitnehmers, sie hat anlassbezogenen, kurzzeitigen, nebengeordneten Charakter und verursacht keinen Wechsel des vertraglich vereinbarten Dienstortes. Die Arbeit im Rahmen einer Dienstreise ist sporadischer Natur, zeitlich befristet sowie mit der Ausführung einer bestimmten Aufgabe verknüpft. Bei einer Entsendung hingegen kommt es zu einer vorübergehenden Verlagerung des Dienstortes. (Urteil SN II UK 204/13).

Schätzungen besagen, dass in der EU im Laufe eines Jahres ca. 1,3 Mio. Beschäftigte im Rahmen einer Entsendung tätig sind, 250.000 davon sind Arbeitnehmer polnischer Unternehmen. Insgesamt entsenden mehr als 20.000 polnische Unternehmen ihre Beschäftigten zur Ausführung von Aufträgen ins Ausland.¹

Die Arbeitnehmerentsendung von Polen nach Deutschland wird in beiden Ländern sehr emotional diskutiert, wobei die Perspektive für die Beurteilung des Phänomens sich durchaus unterscheidet. In Polen gilt die Entsendung als wichtiges Standbein für die Wirtschaft, man betrachte z.B. eine Äußerung von Prof. Jerzy Hausner: „Die Entsendung von Arbeitnehmern ist ein Mittel zur Steigerung der Konkurrenzfähigkeit Polens auf dem europäischen Markt. Sie liegt damit in unserem nationalen Interesse.“² In Deutschland hingegen wird die Entsendung polnischer Arbeitnehmer oft als Sozialdumping betrachtet, als Gefahr für die Arbeitnehmerrechte.

Interessant ist es, sich einmal die unterschiedlichen Pressestimmen anzuschauen, die die Arbeiten an der Entstehung der Richtlinie 2014/67/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 15. Mai 2014 zur Durchsetzung der Richtlinie 96/71/EG über die Entsendung von Arbeitnehmern (L 159/11) begleiteten.³ Bei

1 *Karolina Toporska*: ZUS, walcząc z firmami, sam sobie szkodzi, „Gazeta Prawna“ vom 28.08.2014.

2 Jerzy Hausner, auf dem II. Europäischen Kongress für Arbeitsmobilität, 7.-8. April 2014 in Krakau: <http://www.koordynacja.org/2014/ii-ekmp-zakonczone-sukcesem/>, 22.10.2014.

3 Richtlinie 2014/67/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 15. Mai 2014 zur Durchsetzung der Richtlinie 96/71/EG über die Entsendung von Arbeitnehmern im Rahmen der Erbrin-

der Erarbeitung der Richtlinie spielten der Schutz von Arbeitnehmerrechten sowie die Vermeidung unverhältnismäßiger Belastungen für die Arbeitgeber eine wichtige Rolle. Laut Richtlinie dürfen die Mitgliedstaaten Verwaltungsanforderungen und Kontrollmaßnahmen vorschreiben, um so eine wirksame Überwachung der Einhaltung der Entsendevorschriften gewährleisten zu können. Zu diesen Anforderungen und Maßnahmen gehören z.B.: die Pflicht des entsendenden Unternehmens zur Abgabe einer Erklärung gegenüber den zuständigen nationalen Behörden des Aufnahmemitgliedstaates, aus der u.a. Zahl und Identität der zu entsendenden Beschäftigten hervorgehen; die Pflicht, während des Entsendezeitraums bestimmte Dokumente am Beschäftigungsort bereitzuhalten und ggf. zur Verfügung zu stellen – beispielsweise auf einer Baustelle oder in dem Fahrzeug, in dem die Dienstleistung erbracht wird (dazu gehören z.B. die Arbeitsverträge, Belege über die Entgeltzahlung, Arbeitszeitnachweise); die Pflicht zur Übersetzung der genannten Dokumente in die Amtssprache des Aufnahmemitgliedstaates; die Pflicht zur Benennung einer Kontaktperson als Vertreter für eventuelle Kollektivverhandlungen mit den Sozialpartnern. In Bezug auf die breitverstandene Baubranche wurde für den Fall von Arbeitnehmerforderungen die gemeinsame Haftung von Arbeitgeber und Auftraggeber eingeführt.

In offiziellen Presseverlautbarungen auf europäischer Ebene war nach der Verabschiedung der Richtlinie von einem besseren Schutz der Arbeitnehmer und von einer Verschärfung der Entsendevorschriften die Rede. In polnischen Pressekomentaren hieß es, die Richtlinie mache eine Entsendung von Arbeitnehmern unmöglich, sie sei diskriminierend, ja stigmatisierend für polnische Unternehmen.

Radikale Pressestimmen in Deutschland wiesen darauf hin, dass die letztendlich verabschiedete Richtlinie nicht mehr die wichtigsten Bestimmungen enthalte, die unangekündigte Kontrollen am Beschäftigungsort der entsandten Arbeitnehmer sowie die solidarische Haftung auch des Auftraggebers bei Arbeitnehmerforderungen vorgesehen hatten. In dieser Gestalt sei diese Richtlinie eine Luftblase und werde weder die kriminelle Ausbeutung entsandter Arbeitnehmer noch Sozialdumping eindämmen. (Zum Beispiel: „Die neue Richtlinie ist eine Mogelpackung“, WDR 5, 16.04.2014).

gung von Dienstleistungen und zur Änderung der Verordnung (EU) Nr. 1024/2012 über die Verwaltungszusammenarbeit mit Hilfe des Binnenmarkt-Informationssystems („IMI-Verordnung“).

Bleiben wir optimistisch – wie der EU-Kommissar für Beschäftigung, Soziales und Integration László Andor, dem zufolge in diesem Falle der bestmögliche Kompromiss erzielt worden sei.

In der Praxis der AOK Nordost gehört die Entsendung polnischer Arbeitnehmer nach Deutschland nicht zu den kontroversen Themen. Unsere Partner sind Arbeitgeber, die gemäß EU-Recht nicht in der Lage sind, Arbeitnehmer zu entsenden, stattdessen entscheiden sie sich bewusst oder auf Grund einer entsprechenden ZUS-Entscheidung dafür, ihre Beschäftigten in Deutschland zu versichern. Als AOK unterstützen wir diese Arbeitgeber, damit deren Mitarbeiter möglichst zügig an das deutsche Sozialversicherungssystem gemeldet werden.

Kritisch sehen wir die Möglichkeit der Entsendung polnischer Auftragnehmer durch den Auftraggeber. In unserer Arbeit begegnen wir in großem Ausmaß Fällen, in denen das Auftragsverhältnis in mehrere Verträge aufgesplittet ist, Beiträge an die Sozialversicherung jedoch nur aus einem davon abgeführt werden. Wir sind der Auffassung, dass die polnische Sozialversicherung ZUS einer Entsendung solcher Arbeitnehmer nicht zustimmen sollte.

Ein neues, von uns seit ein paar Monaten beobachtetes Phänomen, das – so scheint es – eine immer größere Anzahl von Unternehmern betrifft, ist die Weigerung des ZUS, das Formular A1 (auf dessen Grundlage eine Entsendung möglich ist) auszustellen – oft nach langwierigen Verwaltungsprozeduren oder oft auch Gerichtsverfahren. Praktiziert wird auch im Gefolge von Kontrollen die Annullierung von zuvor bereits ausgestellten Formularen A1. Das Formular A1 wird auf der Basis der vom Arbeitgeber abgegebenen Erklärungen (die auch die Zukunft betreffen) ausgestellt. Wird bei einer Kontrolle festgestellt, dass die vom Arbeitgeber in Bezug auf den Auftragsumfang, die Anzahl und den Wert der Aufträge abgegebenen Erklärungen nicht mit der Wirklichkeit übereinstimmen, kann die zuständige nationale Behörde, in diesem Falle der ZUS, ihre vorherige Entscheidung betr. Ausstellung des Formulars zurücknehmen. Die betroffenen Arbeitnehmer verlieren im jeweiligen Kontrollzeitraum ihre polnische Sozialversicherung und müssen nun im Beschäftigungsstaat versichert werden. In diesem Jahr erhielten wir Anfragen von Unternehmern, die die Schließung von teilweise bis in das Jahr 2009 reichenden Versicherungslücken ihrer Beschäftigten zum Ziel hatten. Für den ZUS heißt das die Erstattung der Beiträge, für die Arbeitnehmer entstehen Lücken sowohl in der Kranken- als auch in der Rentenversicherung.

Aus den uns vorliegenden Fällen, darunter ZUS-Entscheidungen und Gerichtsbeschlüsse, wird klar, dass im Zuge des A1-Antragsverfahrens oder auch der Kontrolle eine detaillierte Überprüfung der Umsätze der betreffenden Unternehmen, der Anzahl der Mitarbeiter im In- und Ausland sowie der Anzahl der abgeschlossenen und realisierten Verträge erfolgt. Von Unternehmerseite wird häufig ein spezielles Verfahren beantragt: eine Verständigung der zuständigen Verbindungsstellen, um im Einzelfall doch noch eine Anerkennung der Entsendung zu erreichen. Der ZUS beruft sich in seinem Agieren auf eine Übereinkunft mit der Deutschen Verbindungsstelle Krankenversicherung (DVKA) aus dem Jahre 2005, in der die deutsche Seite zum Ausdruck brachte, sie werde eine Entsendung nicht anerkennen, wenn der Arbeitnehmer vor der geplanten Entsendung nicht mindestens zwei Monate bei demselben Arbeitgeber beschäftigt war und wenn die überwiegende Geschäftstätigkeit des betreffenden Unternehmens nicht im Entsendeland stattfindet. Ausnahmeregelungen gebe es nur, wenn es um besondere berufliche Qualifikationen eines Arbeitnehmers gehe.

III. Grenzüberschreitende Gesundheitsversorgung

Seit am 25. Oktober 2011 der Termin zur Umsetzung der Richtlinie zur grenzüberschreitenden Gesundheitsversorgung⁴ verstrich, gibt es hinsichtlich der Beurteilung von Patientenrechten bei der Behandlung im Ausland etwas Verwirrung. So fragen z.B. polnische Versicherte der AOK Nordost nach ihren aus dieser Richtlinie resultierenden Rechten, obwohl sie gar nicht deren Adressaten sind. Ihre Patientenrechte ergeben sich nämlich aus dem Status als Grenzgänger. Als in Deutschland Versicherte haben sie Anspruch auf Behandlung in Polen – auf der Grundlage von EU-Verfügungen und auch der Bestimmungen des deutschen Sozialgesetzbuches. Im Folgenden seien die Rechte aufgezählt, die ein Patient hat, wenn er sich im Ausland behandeln lassen will.

4 Richtlinie 2011/24/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 9. März 2011 über die Ausübung der Patientenrechte in der grenzüberschreitenden Gesundheitsversorgung, Amtsblatt der Europäischen Union L88/45 vom 4. April 2011.

IV. Vorschriften zur Koordinierung der Systeme der sozialen Sicherheit. Europäische Krankenversicherungskarte: Unvorhergesehene Versorgung

Die Europäische Krankenversicherungskarte (EKVK) ist eine kostenlose Karte, mit der während eines vorübergehenden Aufenthaltes in einem der 28 EU-Mitgliedstaaten sowie in Island, Liechtenstein, Norwegen und der Schweiz Anspruch auf medizinisch notwendige Leistungen des öffentlichen Gesundheitswesens besteht – zu denselben Bedingungen und Kosten (d.h. in einigen Ländern kostenlos) wie für die Versicherten des jeweiligen Landes. Die EKVK deckt alle Sachleistungen ab, die:

- die sowohl unter Berücksichtigung des Charakters dieser Leistungen als auch der Aufenthaltsdauer medizinisch notwendig sind,
- deren Nichtgewährung den Patienten zwingen würde, in das Land seiner Versicherung zurückzukehren, um dort die notwendige Behandlung vorzunehmen.

Mit der EKVK hat der Patient Anspruch auf jede Leistung, die zum einen medizinisch erforderlich ist und deren Gewährung im Ausland sicherstellt, dass der Patient zur Behandlung nicht erst in sein Versicherungsland zurückkehren muss. Eine Behandlung auf der Grundlage der EKVK ist allerdings ausschließlich bei Leistungsträgern des öffentlichen Gesundheitswesens möglich.

V. Vorschriften zur Koordinierung der Systeme der sozialen Sicherheit: Formularz S1/E106: Besondere Bestimmungen für Grenzgänger

Grenzgänger haben sowohl im Beschäftigungsstaat als auch im Wohnstaat Anspruch auf das gesamte Spektrum von Leistungen des öffentlichen Gesundheitswesens. Die polnischen Kunden der AOK Nordost sind in ihrer großen Mehrheit Grenzgänger: Sie wohnen in Polen und arbeiten in Deutschland. Für die Gesundheitsversorgung erhalten sie die AOK-Versichertenkarte, für die Gesundheitsversorgung in Polen stellt die AOK diesen Versicherten das Formular S1/E106 aus, das dem polnischen Gesundheitsfonds NFZ vorgelegt und von diesem registriert wird.

VI. Vorschriften zur Koordinierung der Systeme der sozialen Sicherheit: Formular S2/E112: Geplante Versorgung

Für eine stationäre Behandlung im Ausland ist die Zustimmung der Heimatkrankenkasse erforderlich. Die Kostenübernahme erfolgt dann zu den Bedingungen des Landes, in dem die Behandlung in Anspruch genommen wird. Bei einer stationären Behandlung ohne vorherige Genehmigung der Krankenkasse kann dennoch ein Antrag auf Kostenerstattung gestellt werden. Im Falle einer ambulanten Behandlung ist eine Genehmigung nicht erforderlich.

Im Antrag auf Genehmigung der vorgesehenen Behandlung ist die Art der Behandlung anzugeben, Bestandteil des Antrags sind auch die entsprechenden medizinischen Unterlagen, der Name des Krankenhauses und der geplante Behandlungstermin. Als Nachweis der Genehmigung einer geplanten Gesundheitsversorgung im Ausland dient das Formular E 112/S2.

VII. Kostenerstattungsmöglichkeiten für grenzüberschreitende Gesundheitsversorgung im Rahmen der Richtlinie 2011/24/EU

Die oben genannte Richtlinie fügt sich ein in die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs, der bereits in seinem Urteil Kohll und Decker vom 28. April 1998 das Recht der Patienten auf Kostenerstattung für eine medizinische Behandlung in einem anderen Mitgliedstaat festgestellt hatte⁵. Die Richtlinie stellt nicht die Grundsätze der Verordnung zur Koordinierung der Systeme der sozialen Sicherheit in Frage.

Der Versicherungsmitgliedstaat stellt sicher, dass die Kosten, die einem Versicherten im Zusammenhang mit grenzüberschreitender Gesundheitsversorgung entstanden sind, erstattet werden, sofern der Versicherte auf die betreffende Leistung Anspruch hat. Die Kostenerstattung erfolgt in Höhe der Kosten, die das gesetzliche Sozialversicherungssystem für die betreffende Behandlung in seinem Land erstatten würde. Dieser Betrag darf die tatsächlichen Kosten der Be-

⁵ Urteile Kohll und Decker, 28. April 1998, Rechtssachen C-120/95 und C-158/96: Bürger von EU-Mitgliedstaaten können sich in einem anderen Mitgliedstaat ärztlich behandeln lassen, ohne dafür vorher eine Genehmigung einzuholen. Sie können in diesem Fall Kostenerstattung nach den Sätzen des Versicherungsstaats beanspruchen. Die Rechtsstreitigkeiten vor dem Gerichtshof betrafen damals die Erstattung der Kosten für Brillen und für Zahnregulierungen in ambulanter Behandlung.

handlung nicht überschreiten. Der Versicherungsmitgliedstaat kann auch Kosten erstatten, die mit der grenzüberschreitenden Gesundheitsversorgung verbunden sind, so z.B. Übernachtungs- und Reisekosten.

Der Versicherungsmitgliedstaat kann festlegen, in welchen Fällen die Behandlung im Rahmen der Richtlinie eine Vorabgenehmigung erfordert. In den folgenden Fällen ist dies laut Richtlinie zulässig:

- Eine Gesundheitsversorgung, die vom Planungsbedarf abhängig gemacht werden kann und eine Übernachtung des Patienten im Krankenhaus für mindestens eine Nacht oder den Einsatz einer hochspezialisierten und kostenintensiven medizinischen Infrastruktur oder medizinischen Ausrüstung erfordert.
- Eine Gesundheitsversorgung, die Behandlungen mit einem besonderen Risiko für den Patienten oder die Bevölkerung einschließt.
- Eine Gesundheitsversorgung, die durch einen Gesundheitsdienstleister erbracht wird, der zu ernsthaften und spezifischen Bedenken in Bezug auf die Einhaltung der Qualitäts- und Sicherheitsstandards der Versorgung Anlass geben könnte.

Beantragt ein Patient eine Vorabgenehmigung, für die die Voraussetzungen erfüllt sind, muss diese Genehmigung ihm gemäß der Verordnung über die Koordinierung der Systeme der sozialen Sicherheit erteilt werden, es sei denn, der Patient wünscht, dass diese Genehmigung im Rahmen dieser Richtlinie behandelt wird.

VIII. Kostenerstattung nach § 13 Abs. 4-6 SGB V

Das deutsche Sozialgesetzbuch enthält Bestimmungen, die – unabhängig von der EU-Richtlinie – eine Kostenerstattung für eine im Ausland durchgeführte ambulante Behandlung ermöglichen. Für eine stationäre Behandlung ist eine Vorabgenehmigung erforderlich.

Die Versicherten der AOK Nordost machen von dieser Möglichkeit regen Gebrauch und legen der AOK Nordost z.B. private Zahnarztrechnungen aus Polen vor. Die Grenzen für die erstattungsfähigen Behandlungen bildet der Leistungskatalog nach deutschem Recht, es gelten die Bedingungen, die auch in Deutschland zugrunde gelegt würden. Daher muss im Falle von zahnärztlich-protheti-

schen Leistungen zunächst ein von der AOK zu genehmigender Heil- und Kostenplan vorgelegt werden. Für eine zahnerhaltende Behandlung ist indes keine Vorabgenehmigung erforderlich. Die Kostenerstattung erfolgt gegen Vorlage der Rechnungen in deutscher Sprache oder der deutschen Übersetzung der Rechnungen.

IX. Verträge mit Leistungsträgern gemäß § 140e SGB V

Die AOK Nordost machte auch Gebrauch von der Möglichkeit, für ihre Versicherten gemäß § 140 e SGB V Verträge über Gesundheitsleistungen mit Leistungserbringern in einem anderen EU-Mitgliedstaat abzuschließen. So hat sie einen Vertrag mit der Asklepios-Klinik in Stettin abgeschlossen, über den die polnischen AOK-Versicherten die Möglichkeit haben, sich auch der Grundlage ihrer AOK-Versichertenkarte in Polen von ihrem Hausarzt und einer Reihe von weiteren Fachärzten beraten und behandeln zu lassen – zu denselben Bedingungen wie beim Arztbesuch in Deutschland. Vorerst ist dies das einzige Beispiel entlang der deutsch-polnischen Grenze. Die AOK führt jedoch Gespräche mit dem Ziel, auch mit einem Leistungserbringer in Ślubice einen ähnlichen Vertrag abzuschließen.

Ich habe Ihnen hier lediglich eine grobe Übersicht über Behandlungsmöglichkeiten in einem anderen EU-Land gegeben. Aber schon bei der Betrachtung dieser Eckdaten wird eines deutlich: Die Patienten brauchen klare Prinzipien und verlässliche Informationen, was die Erstattung von Kosten medizinischer Behandlung in einem anderen EU-Mitgliedstaat anbelangt. Eine wichtige Funktion in diesem Zusammenhang haben die nationalen Kontaktstellen, denn hier erhalten die Patienten die erforderlichen Informationen zur Behandlungsqualität und zur Patientensicherheit, die ihnen dabei helfen, mit Hinblick auf eine ärztliche Behandlung im Ausland eine gut durchdachte und bewusste Entscheidung zu treffen. Es liegt, so meine ich, auf der Hand, dass es im Interesse der Patienten liegt, wenn die verschiedenen EU-Staaten, die zuständigen Sozialversicherungsträger und die regionalen staatlichen Verwaltungen in Zukunft noch enger zusammenarbeiten.

Übersetzung aus dem Polnischen: Gero Lietz

Steuerliche Fragen bei grenzüberschreitender Tätigkeit

I. Einleitung

Der Fokus dieses Beitrags liegt auf den steuerrechtlichen Problemen bei grenzüberschreitender Arbeit, wobei insbesondere auf aktuelle Probleme eingegangen werden soll. Wer sich mit dem Steuerrecht beschäftigt, weiß, dass es in diesem Bereich stets sehr viele aktuelle Fragestellungen gibt. Selbst bei dem inhaltlich eingeschränkten Themengebiet der grenzüberschreitenden Arbeit fällt es schwer, die dazugehörigen aktuellen Fragestellungen in einem angemessenen Rahmen zusammenzufassen. Es wird daher der Versuch unternommen, diese anhand eines BMF-Schreibens zu benennen, das für die Praxis höchst relevant ist und in der täglichen Arbeit häufig Anwendung findet. In dem betreffenden BMF-Schreiben geht es um die steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach dem Doppelbesteuerungsabkommen. Das Schreiben vom 14. September 2006¹ ist bereits mehrere Jahre alt, es wird aber laut offizieller Ankündigung der Finanzverwaltung schon seit längerem überarbeitet. Im letzten Jahr, datiert mit dem 8. November 2013, ist bereits ein Entwurf dieses neuen BMF-Schreibens erschienen.² Da seit diesem Zeitpunkt mittlerweile ein Jahr vergangen ist, bestand die Hoffnung auf eine abschließende Formulierung dieses Schreibens noch vor Durchführung der I CEE Tax-Konferenz,³ jedoch scheint sich die Finanzverwaltung bei einigen Punkten noch nicht ganz sicher zu sein. Das Schreiben ist dennoch dazu geeignet, auf einige aktuelle Themen hinzuweisen. Zunächst geht es um einige allgemeine Änderungen II.), im Weiteren werden dann die Rückfallklauseln (III.) näher erläutert, um dann am Ende der Ausführungen ausführlich das Thema Abfindungen (IV.) darzustellen.

1 Vgl. BMF-Schreiben v. 14. September 2006, IV B 6 - S 1300 - 367/06, in: BStBl. I 2006, S. 532.

2 Vgl. den Entwurf zum neuen BMF-Schreiben v. 8. November 2013, Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen.

3 Dies ist nunmehr im Nachgang zur Konferenz erfolgt. Vgl. BMF-Schreiben v. 12. November 2014, IV B 2 - S 1300/08/10027, in: BStBl. I 2014, S. 1467.

II. Grundsätzliche Änderungen

1. Bestimmung des Lebensmittelpunkts

Eine wesentliche zentrale Neuerung ist die Bestimmung der Ansässigkeit, wenn der Abkommensberechtigte in beiden Vertragsstaaten eine Wohnung unterhält. Die Ansässigkeit entscheidet darüber, welchem Staat das Besteuerungsrecht zufällt (sog. Tie Breaker Rule).⁴ Normalerweise folgt die Ansässigkeit dem Lebensmittelpunkt und befindet sich demnach in dem Staat, in dem der Steuerpflichtige seinen Lebensmittelpunkt hat. Dieser ist nicht in allen Fällen leicht ermittelbar, so dass bisher in Deutschland die Auffassung vertreten wurde, dass sich der Lebensmittelpunkt stets dort befinde, wo auch die Familie des Steuerpflichtigen lebt. In dem neuen BMF-Schreiben wird nun festgelegt, dass sich bei einer Entsendung von weniger als einem Jahr trotz Begleitung durch die Familie der Lebensmittelpunkt und somit auch die Ansässigkeit nicht verändert.⁵ Dies folgt zwar einer gewissen Logik, zieht jedoch mögliche Qualifikationskonflikte aufgrund abweichender Interpretationen dieses Sachverhalts durch den jeweiligen Vertragsstaat nach sich. Allgemein kann festgestellt werden, dass sich die Festlegung des Lebensmittelpunkts anhand des Aufenthaltsorts der Familie einfacher nachvollziehen lässt. Diesbezüglich wurde eine Eingabe an das BMF gerichtet, in der aus Praktikersicht darauf hingewiesen wird, diese Beschlüsse zum Entwurf noch einmal zu überdenken. Die Empfehlung wurde jedoch in dem neuen BMF-Schreiben nicht berücksichtigt.

2. Zwei Änderungen bei der 183-Tage-Regel

Im Folgenden soll auf die Ermittlung der Aufenthalts- und Ausübungstage im Sinne der 183-Tage-Regel (vgl. Art. 15 Abs. 2 OECD-MA 2010) eingegangen werden. Diese 183 Tage stellen ein zentrales Kriterium für die Zuweisung des Besteuerungsrechts dar. Es existiert diesbezüglich eine neue Regelung, nach der bei der Ermittlung der Aufenthalts- und Ausübungstage ein Wechsel der Ansässigkeit innerhalb der im Doppelbesteuerungsabkommen genannten Bezugszeiträume zu beachten ist. Das bedeutet, dass die Tage, an denen der Steuerpflichtige im Tätigkeitsstaat ansässig war, nicht in die 183-Tage-Zählung einzubeziehen sind. Diese Änderung ist begrüßenswert, denn die neue Auffassung entspricht - entgegen der bislang in Deutschland geltenden Maßgabe - den Bestim-

4 Vgl. Art. 4 Abs. 2 OECD-MA.

5 Vgl. BMF (Anm. 3), Rn. 12 (Beispiel 2).

mungen der OECD,⁶ nach denen sich die meisten Länder bei der Interpretation des Doppelbesteuerungsabkommens richten.

Eine weitere Änderung gibt es im Zusammenhang mit dem wirtschaftlichen Arbeitgeber. Wer sich bereits näher mit der internationalen Arbeitnehmerbesteuerung auseinandergesetzt hat, weiß, dass es innerhalb der 183-Tage-Regelung drei Kriterien gibt, die kumulativ erfüllt sein müssen, damit das Besteuerungsrecht an den Ansässigkeitsstaat zurückfällt (vgl. Art. 15 Abs. 2 OECD-MA 2010). Eines dieser Kriterien stellt auf den wirtschaftlichen Arbeitgeber ab. Wenn sich der wirtschaftliche Arbeitgeber im Tätigkeitsstaat befindet, so liegt dort auch das Besteuerungsrecht, unabhängig davon, wie lange sich der Mitarbeiter in diesem Tätigkeitsstaat aufhält. Demnach sind für diese Fälle die 183 Tage nicht länger relevant und müssen nicht gezählt werden. Aufgrund dieser Voraussetzung handelt es sich bei der Bestimmung des wirtschaftlichen Arbeitgebers um ein sehr zentrales Thema.

Der Entwurf des BMF-Schreibens enthält eine neue Regelung, die besagt, dass bei einer Entsendung das aufnehmende Unternehmen, wohin der Mitarbeiter geschickt wird, nicht wirtschaftlicher Arbeitgeber wird, wenn der Arbeitnehmer nicht in die Hierarchie des Unternehmens eingebunden ist.⁷ Dies gilt selbst dann, wenn die Kosten vom aufnehmenden Unternehmen getragen werden. Dem Kriterium der Einbindung in die Hierarchie kommt somit eine besondere Bedeutung zu. Wurde bislang überwiegend auf die Tragung der Kosten als zentrales Kriterium abgestellt, so gilt nun, dass selbst dann der wirtschaftliche Arbeitgeber nicht wechselt, wenn das Unternehmen zwar die Kosten trägt, der Mitarbeiter jedoch nicht in die Hierarchie eingebunden ist. Diese Regelung folgt ebenfalls einer gewissen Logik, führt jedoch zu praktischen Problemen, da die Einbindung in die Hierarchie eines Unternehmens nicht immer einfach festzustellen ist. Das Kriterium der Kostentragung ist objektiv einfach nachvollziehbar, da die Kosten durch das Unternehmen entweder getragen oder nicht getragen werden. Die Bestimmung der Einbindung in die Hierarchie gestaltet sich indessen aus Praktikersicht bedeutend schwieriger. Da hierbei ein großer Interpretations- und Auslegungsspielraum besteht, wird diese Regelung zu praktischen Problemen führen.

⁶ Vgl. BMF (Anm. 3), Rn. 87 (Beispiel 2) mit explizitem Bezug auf den OECD-MK 2010, Punkt 5.1.

⁷ Ebenda, Rn. 102-105.

3. Änderung bei der Geschäftsführerbesteuerung

Darüber hinaus tritt eine Änderung hinsichtlich der Geschäftsführerbesteuerung auf. Diesbezüglich ist im BMF-Schreiben ein Fall genannt, in dem auf die Tätigkeit als leitende Person aus dem Ausland bei einem inländischen verbundenen Unternehmen eingegangen wird. Hierbei soll weder eine gesonderte Vergütung vereinbart werden noch die Tätigkeit unentgeltlich erfolgen. Ferner soll die Vergütung aus dem Ausland gezahlt werden. Demnach ist ein Steuerausländer in Deutschland als Geschäftsführer tätig, bekommt jedoch für seine Tätigkeit keine Vergütung, sondern ist beim Mutterunternehmen im Ausland angestellt und wird dort bezahlt.

Auch wenn der Mitarbeiter in Deutschland nur beschränkt steuerpflichtig ist, soll der Bundesrepublik Deutschland insoweit das Besteuerungsrecht zustehen, als Arbeitstage in Deutschland ausgeübt werden.⁸ Diese Konstellation tritt häufig bei mehrstufigen Konzernen auf, in welchen Ausländer von den im Ausland ansässigen Muttergesellschaften Funktionen bei kleineren Tochtergesellschaften in Deutschland übernehmen. Hierbei handelt es sich in der Regel um Geschäftsführer- oder Prokuristenfunktionen, für die keine gesonderte Vergütung gezahlt wird.

Diese Regelung wird in der Praxis zu Qualifikationskonflikten führen, wenn andere Länder diese Sachverhalte anders interpretieren und das Besteuerungsrecht ebenfalls beanspruchen. Im Zweifelsfall existiert am Ende eines solchen möglichen Steuerkonflikts als Lösung das Verständigungsverfahren, das jedoch sehr langwierig sein kann und in der Praxis die Ausnahme darstellt. Demnach wäre es aus praktischer Sicht vorteilhaft, für das Kriterium des wirtschaftlichen Arbeitgebers in diesem Fall auf eine gesonderte Vergütung für die Tätigkeit abzustellen. Dies ist jedoch aufgrund des aktuellen Entwurfs zum BMF-Schreiben nicht möglich, da die deutsche Finanzverwaltung mit Hilfe der darin festgelegten Vorschriften über das Steuersubstrat verfügen möchte.

4. Ermittlung des steuerpflichtigen bzw. steuerfreien Arbeitslohns

Der Entwurf des BMF-Schreibens enthält in Abschnitt 5 außerdem detaillierte Erläuterungen zur Ermittlung des steuerpflichtigen sowie des steuerfreien Arbeitslohns. Sobald die Zuweisung des Besteuerungsrechts bestimmt werden

⁸ Vgl. BMF (Anm. 3), Rn. 118.

kann, erfolgt zwischen den Ländern eine Aufteilung des Gesamteinkommens, das der Mitarbeiter erhält.

Auch in diesem Falle können sich Schwierigkeiten ergeben. Besondere Beachtung verdienen die Vergütungsanteile und die Frage, wofür diese gezahlt worden sind. Zu klären ist somit, ob diese für eine konkrete Tätigkeitsausübung gezahlt wurden oder anteilig anhand der Arbeitstage aufzuteilen sind. Es existiert eine Vielzahl von Vergütungsbestandteilen, wie beispielsweise das laufende Gehalt, Sondervergütungen, Boni, Tantiemen, Urlaubszahlungen, Pensionszuführungen, Sachbezüge sowie vom Arbeitgeber gezahlte PKW- oder Wohnungsnutzungen. Diese Vergütungsbestandteile müssen zugeordnet und anschließend der entsprechenden Besteuerung zugeführt werden. Dazu finden sich im Entwurf zu dem BMF-Schreiben sehr detaillierte Regelungen, wobei hier auf die inhaltlichen Schwerpunkte nicht näher eingegangen werden soll.

III. Rückfallklauseln

Im Folgenden soll ein weiteres zentrales Themengebiet im Zusammenhang mit grenzüberschreitender Arbeit dargestellt werden, nämlich die sogenannten Rückfallklauseln.

Zunächst muss geklärt werden, wozu solche Klauseln dienen und wie sie wirken. Rückfallklauseln dienen der Verhinderung einer Nichtbesteuerung und daraus resultierender sogenannter ‚weißer Einkünfte‘. Stark vereinfacht dargestellt führen Rückfallklauseln dazu, dass bei Nichtbesteuerung durch den Staat, dem gemäß Doppelbesteuerungsabkommen das eigentliche Besteuerungsrecht zusteht, ebendieses Besteuerungsrecht an den Staat zurückfällt, der nach den Regeln des Doppelbesteuerungsabkommens eigentlich freistellen würde. Dies erklärt zugleich die Herkunft der Bezeichnung als ‚Rückfallklausel‘. Die in diesem Zusammenhang angenommene Nichtbesteuerung durch den Staat, dem nach dem Doppelbesteuerungsabkommen das Besteuerungsrecht zusteht, kann aus diversen Gründen vorliegen.

Zunächst soll auf die Rückfallklauseln nach nationalem deutschem Steuerrecht eingegangen werden. Hierbei handelt es sich um die Regelungen der § 50d Abs. 8 und 50d Abs. 9 EStG. Dabei gilt § 50d Abs. 8 EStG nur für Arbeitnehmereinkünfte. Das ist in diesem Zusammenhang relevant, da die Regelung für alle anderen Einkünfte keine Anwendung findet. Die Vorschrift besagt, dass wenn kein Nachweis der Besteuerung im Ausland oder des Verzichts auf die Besteuerung

durch das Ausland erbracht werden kann, das Besteuerungsrecht Deutschland zusteht. Hierbei handelt es sich um eine rein nationale, vom Doppelbesteuerungsabkommen unabhängige Regelung. Dieser Punkt ist ausschlaggebend für die Beurteilung durch den BFH, der die Regelung als verfassungswidrig einstuft. Es gibt infolgedessen einen Vorlagebeschluss vom BFH an das Bundesverfassungsgericht.⁹ Der BFH muss eine Vorlage an das Bundesverfassungsgericht machen, wenn er die Meinung vertritt, dass eine Regelung verfassungswidrig ist. Dies hat der BFH bereits am 10. Januar 2012 getan, so dass unter Umständen eine baldige Entscheidung in dieser Sache erwartet werden kann. Dieses Urteil wird bereits mit Spannung erwartet.

§ 50d Abs. 9 EStG gilt abweichend von § 50d Abs. 8 EStG für alle Einkunftsarten und somit nicht ausschließlich für Arbeitnehmereinkünfte. Die Vorschrift greift beispielweise dann, wenn das Ausland das Doppelbesteuerungsabkommen anders als die deutsche Finanzverwaltung interpretiert und es infolgedessen zu einer Nichtbesteuerung der Einkünfte in beiden Staaten käme (Qualifikationskonflikte). Demnach dürfte die deutsche Finanzverwaltung in solchen Fällen besteuern. Es gibt ein aktuelles Urteil v. 20. August 2014, das am 15. Oktober 2014 veröffentlicht wurde. Auch in diesem Fall vertritt der BFH die Auffassung, dass die Regelung verfassungswidrig sei. Mit dieser Feststellung einhergehend hat der BFH einen Vorlagebeschluss an das Bundesverfassungsgericht erlassen. Demnach ist auch zu dieser Regelung ein Verfahren anhängig.¹⁰

Das bedeutet für die Praxis, dass, wenn das Finanzamt der Auffassung ist, dass Einkünfte in Deutschland zu versteuern wären, weil der Steuerpflichtige keinen Nachweis der Besteuerung im Ausland erbringen kann, unter Berufung auf das anhängige Verfahren gegen diesen Steuerbescheid Einspruch eingelegt werden kann und infolgedessen ein sogenanntes Ruhen des Verfahrens gewährt wird. Dies ist aufgrund der Vorlage der Regelung durch den BFH beim Bundesverfassungsgericht nunmehr auch für Fälle im Sinne des § 50d Abs. 9 EStG möglich. Diese Möglichkeit bestand bis vor kurzem nicht. Im weiteren Verlauf wird eine endgültige Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts über die Verfassungsmäßigkeit der Regelung abgewartet. PwC führt ebenfalls ein solches Verfahren zur Anwendung des § 50d Abs. 9 EStG, das vom Finanzgericht ruhend gestellt

⁹ Vgl. dazu *Adrian Cloer/Matthias Trinks*: Anmerkung zu BFH, B. v. 10.01.2012 - I R 66/09 - (BVerfG-Vorlage zum sog. Treaty override (§ 50d Abs. 8 EStG)), in: *SteuK* 13, 2012, S. 279.

¹⁰ Vgl. dazu *Michael Schütz*: Anmerkung zu BFH, B. v. 20.08.2014 - I R 86/13 - (BVerfG-Vorlage zum Treaty override und zum Rückwirkungsverbot), in: *SteuK* 23, 2014, S. 497.

wurde. PwC hatte diesbezüglich die Hoffnung, die Regelung des § 50d Abs. 9 EStG selbst bis zum Verfassungsgericht treiben zu können.

Neben den nationalen Rückfallklauseln existieren auch Rückfallklauseln in den Doppelbesteuerungsabkommen. Dies betrifft speziell die neueren Doppelbesteuerungsabkommen, die für die Freistellung nach dem Methodenartikel voraussetzen, dass der andere Staat die Einkünfte auch tatsächlich besteuert. Diese Vorschrift stellt eine Verschärfung des Regelungsgedankens des § 50d Abs. 8 EStG dar, weil es nicht mehr ausreicht, den Nachweis zu erbringen, dass der andere Staat auf die Besteuerung verzichtet. Stattdessen wird auf die tatsächlich durchgeführte Besteuerung durch den anderen Staat abgestellt. Bei Vorliegen einer entsprechenden Regelung innerhalb des Doppelbesteuerungsabkommens gilt der Besteuerungsnachweis als materiell-rechtliche Voraussetzung für die Freistellung. Dies gilt nicht nur für das jährliche Einkommensteuerverfahren, sondern theoretisch auch für das Lohnsteuerabzugsverfahren, das in der Regel monatlich durchzuführen ist.

Hierbei kommen wiederum praktische Probleme zum Tragen, denn der monatliche Nachweis für eine Besteuerung im Ausland innerhalb des Abrechnungsmonats ist praktisch nicht durchführbar. Dazu hat sich die Finanzverwaltung zumindest im BMF-Schreiben nicht geäußert. Es gibt aber zumindest ein Schreiben der bayerischen Finanzverwaltung, das einige Erleichterungen vorsieht. Dennoch bleiben Unklarheiten bestehen, insbesondere bei der Vorgehensweise im Rahmen des Lohnsteuerabzugsverfahrens.

Ein zusätzliches Problem stellt die Frage dar, ob die Ausnahme einzelner Einnahmen oder Einkunftsbestandteile von der Besteuerung im Ausland zur Besteuerung in Deutschland führt. In einigen Ländern existieren beispielsweise sogenannte Expatriate-Tax-Regimes, bei denen unter bestimmten Voraussetzungen bei einem Expatriate, der für eine begrenzte Zeit in dieses Land entsandt wird, nur ein bestimmter Anteil der Einkünfte überhaupt der Besteuerung unterworfen wird. In den Niederlanden beispielsweise werden unter bestimmten Voraussetzungen lediglich 70% der Einkünfte von Expatriates der Besteuerung unterworfen, so dass 30% der Einkünfte sofort von der Bemessungsgrundlage ausgeschlossen werden. Für diese 30% kann in Deutschland keine Besteuerung nachgewiesen werden. Demnach bleibt die Frage bestehen, ob diese 30% in Deutschland besteuert werden müssen. Diese Frage konnte trotz Rücksprache mit dem BMF nicht abschließend beantwortet werden. Es sei an dieser Stelle darauf hingewiesen, dass anhand dieser Regelung in die gesetzgeberische Souveränität des anderen Staates eingegriffen wird. Dieser Staat hat mit dem Ziel

der Akquirierung hochqualifizierter ausländischer Fachkräfte bewusst über die Einführung eines solchen Expatriate-Tax-Regimes entschieden. Es ist also in diesem Fall die Ansicht der deutschen Finanzverwaltung auf den Anspruch der Besteuerung des im Ausland von der Steuer ausgenommenen Anteils der Einkünfte kritisch zu hinterfragen. Darüber hinaus ist der daraus resultierende Besteuerungsanspruch Deutschlands als systematisch kritisch anzusehen, weil dieser im vorliegenden Fall die 30%, die von der Besteuerung im Ausland ausgenommen werden, vorsieht, wohingegen bei im Ausland gewährten, besonders hohen Abzugsbeträgen, wie beispielsweise bei einem erhöhten Werbungskostenabzug in Höhe von 30%, keine Besteuerung vorzunehmen ist. Dieser Unterschied der Besteuerung bzw. Nichtbesteuerung ist systematisch nicht begründet, was zu einer Vielzahl praktischer Probleme führen kann.

IV. Abfindungen von Arbeitnehmern

Abschließend soll auf Abfindungen im Rahmen grenzüberschreitender Arbeit eingegangen werden. Der Schwerpunkt der folgenden Ausführungen liegt auf der Zuweisung des Besteuerungsrechts für Abfindungen. Hierzu sieht das BMF-Schreiben einige Regelungen vor.

Zunächst soll auf den Grundsatz eingegangen werden. Dieser besagt, dass Abfindungen anlässlich des Ausscheidens aus dem Arbeitsverhältnis kein zusätzliches Entgelt für eine frühere Tätigkeit darstellen und somit nicht für eine im In- oder Ausland konkret ausgeübte Tätigkeit gezahlt werden. Daher erfolgt keine Besteuerung im Tätigkeitsstaat, sondern im Ansässigkeitsstaat.¹¹ Ferner werden Abfindungen mit Versorgungscharakter ebenfalls im Ansässigkeitsstaat besteuert, da in diesen Fällen Artikel 18 des Doppelbesteuerungsabkommens greift. Wird die Abfindung zur Abgeltung bereits verdienter Ansprüche gezahlt, handelt es sich hingegen um nachträglichen Arbeitslohn, der im Tätigkeitsstaat zu besteuern ist. Dies beinhaltet insbesondere Ausgleichszahlungen für Urlaubsansprüche oder Tantiemenansprüche.

Es existieren darüber hinaus Ausnahmen, die aufgrund von sogenannten Konsultationsvereinbarungen mit einigen Staaten vorliegen. Im Folgenden soll auf die Konsultationsvereinbarungen eingegangen werden, die Deutschland mit

¹¹ Vgl. *Stephan Kudert/Anja Blume*: Besteuerung von Abfindungen an ausländische Arbeitnehmer, in: PISStB 9, 2014, S. 246-255.

seinen Anrainerstaaten Österreich, der Schweiz, Belgien, Luxemburg und den Niederlanden vereinbart hat. Mit Liechtenstein besteht eine besondere Regelung, die sich im Protokoll zum Doppelbesteuerungsabkommen befindet und eine von einer Konsultationsvereinbarung abweichende Wirkung entfaltet. Die Konsultationsvereinbarungen besagen, dass nach dem Charakter der Abfindungszahlung unterschieden werden muss. Allgemein sehen die Konsultationsvereinbarungen vor, dass Abfindungen mit Versorgungscharakter weiterhin im Ansässigkeitsstaat besteuert werden. Diese Vereinbarung entspricht dem Besteuerungsgrundsatz. Alle weiteren Abfindungsarten sollen jedoch entsprechend den Konsultationsvereinbarungen im Tätigkeitsstaat besteuert werden. Dies beinhaltet auch Abfindungen, die für den Verlust des Arbeitsplatzes gezahlt werden, die nach dem Grundsatz ebenfalls im Ansässigkeitsstaat zu besteuern wären. Die Konsultationsvereinbarung zwischen Deutschland und Österreich ist dahingehend abweichend gestaltet, als dass diese vorsieht, sämtliche Zahlungen im Tätigkeitsstaat zu besteuern.

Konsultationsvereinbarungen existieren, da aufgrund der Verlegung der Ansässigkeit des steuerpflichtigen Arbeitnehmers bei grenzüberschreitender Tätigkeit vor Auszahlung der Abfindung der frühere Tätigkeitsstaat das Steuersubstrat verlieren könnte. Darüber hinaus können sogenannte weiße Einkünfte entstehen, wenn der Ansässigkeitsstaat, wohin der Mitarbeiter verzogen ist, nicht besteuert und das Doppelbesteuerungsabkommen über keine Rückfallklausel verfügt. Dies kann durchaus vorkommen. Der ehemalige Tätigkeitsstaat, der für den Steuerpflichtigen zugleich den Ansässigkeitsstaat darstellte, will diesen Verlust von Steuersubstrat, der bis zur Entstehung weißer Einkünfte führen kann, mit Hilfe von Konsultationsvereinbarungen verhindern.

Es ist jedoch strittig, ob diese Konsultationsvereinbarungen tatsächlich Wirkung entfalten, da es sich hierbei lediglich um Meinungsäußerungen der Finanzverwaltungen beider Staaten ohne Rechtscharakter handelt. Sie sind daher weder für den Steuerpflichtigen noch für die Finanzgerichtsbarkeit bindend.¹² Daher wurde für die Legalisierung der Konsultationsvereinbarungen in Deutschland § 2 Abs. 2 AO (als Ermächtigungsnorm) eingeführt und es wurden Konsultationsvereinbarungsverordnungen geschaffen.¹³

12 Vgl. BFH v. 02. September 2009, I R 90/08, in: BStBl, II 2010, S. 394 und v. 02. September 2009, I R 111/08, in: BStBl, II 2010, S. 387.

13 Vgl. *Kudert/Blume* (Anm. 11).

Die einzelnen Konsultationsvereinbarungen mit den Anrainerstaaten Deutschlands sind unterschiedlich aufgesetzt. Die Konsultationsvereinbarung mit Belgien enthält beispielsweise einen Hinweis auf Artikel 15 Abs. 1 DBA D-BEL, der jedoch für die Erlangung des Besteuerungsrechts für Deutschland als Tätigkeitsstaat nicht ausreichend ist. Diesem Hinweis steht die Rechtsprechung des BFH entgegen, wonach das Arbeitsortprinzip für Abfindungen nicht greift. Wenn ein solcher Fall dem Finanzgericht vorgetragen wird, dürfte Deutschland im Ergebnis keine Besteuerung vornehmen. In diesem Fall besteht keine Rückfallklausel, so dass bei einer Nichtbesteuerung aufgrund der Anwendung der Konsultationsvereinbarung durch Belgien als Ansässigkeitsstaat im Ergebnis weiße Einkünfte entstehen würden.

In der Konsultationsvereinbarung mit der Schweiz sind die Regelungen ähnlich ausgestaltet, jedoch gibt es hier eine Rückfallklausel im DBA.

Die Konsultationsvereinbarungen mit Luxemburg und den Niederlanden weisen ein Bezugsproblem auf, da diese sich auf die alten Doppelbesteuerungsabkommen beziehen, jedoch bereits neue Doppelbesteuerungsabkommen bestehen. Demnach entfalten diese Konsultationsvereinbarungen nach Inkrafttreten der neuen Doppelbesteuerungsabkommen keine Wirkung mehr.

Darüber hinaus besteht eine Konsultationsvereinbarung mit Österreich, die abweichend und hinreichend konkret formuliert ist. Innerhalb dieser Konsultationsvereinbarung gilt der Grundsatz, dass sämtliche Abfindungen im ehemaligen Tätigkeitsstaat zu besteuern sind.

In einem Verfahren vor dem Finanzgericht Hessen¹⁴ wurde die Frage erörtert, ob die neue Regelung des § 2 Abs. 2 AO als Ermächtigungsnorm greift. Hierbei handelt es sich um die Ermächtigungsvorschrift, die darauf abzielt, dass die Konsultationsvereinbarungsverordnungen in Deutschland tatsächlich Anwendung finden. Es wird von Klägersseite argumentiert, dass diese Vorschrift zu unbestimmt sei. Dem folgte auch das FG. Zudem wies es zu Recht darauf hin, dass eine Rechtsverordnung nachrangig gegenüber einem formellen Gesetz (DBA) sei. Sollte der BFH das Urteil bestätigen, führt dies unmittelbar dazu, dass die Konsultationsvereinbarungsverordnungen die Zielstellung verfehlen und ins Leere laufen. Sie wären demzufolge als dem Doppelbesteuerungsabkommen nachrangiges Recht nicht anwendbar. Der Ausgang des Verfahrens beim BFH wird daher mit Spannung erwartet.

14 Vgl. FG Hessen v. 8. Oktober 2013, 10 K 2176/11, Rev. anhängig unter BFH I R 79/13, in: IStR 24, 2013, S. 966 mit Anmerkungen *Sascha Dorn*.

Eva Kocher

**Grenzüberschreitende Arbeit:
Arbeitsrechtliche Bestandsaufnahme¹**

I. Arbeitnehmerfreizügigkeit und Transnationalisierung von Arbeitsmärkten

Als Gefahren der Arbeitnehmerfreizügigkeit gelten in erster Linie Gefahren transnationaler Arbeitsmärkte für die Arbeitsbedingungen in den „aufnehmenden“ Mitgliedstaaten. Solche Gefahren werden besonders dann befürchtet, wenn die Transnationalisierung wie im Fall der Osterweiterung Arbeitsmärkte mit einem großen Gefälle der Arbeitsentgelte und Arbeitsbedingungen erfasst. Es geht also um die Gefahren der Lohnkostenkonkurrenz.² Arbeitsrechtlich ist dies nur auf den ersten Blick unproblematisch: Denn Arbeitsverhältnisse mit ausländischen und inländischen Arbeitnehmer(inne)n unterliegen derselben Rechtsordnung – und damit auch denselben Tarifregelungen³ –, deren Geltung allerdings nach deutschem Recht in der Regel von Mitgliedschaften in den tarifschließenden Arbeitgeberverbänden und Gewerkschaften abhängt (§ 4 Abs. 1 TVG).

Die Geltung desselben Rechts für ausländische und inländische Arbeitnehmer/innen schließt aber nicht aus, dass es zu einem wirtschaftlichen Wettbewerb nach unten kommt. Ohnehin ist die Mobilitätsrate in der Praxis noch immer deutlich geringer als der Wunsch von Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmern nach Mobilität; in der EU 27 beträgt sie in der abhängigen Beschäftigung lediglich 0,29%.⁴ Eine effektive Wahrnehmung des Rechts der Freizügigkeit durch die Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer bedarf deshalb nach wie vor

1 Es handelt sich um eine gekürzte und aktualisierte Fassung des Beitrags von *Eva Kocher*: „Osterweiterung und Arbeitnehmerfreizügigkeit“, in: *Dagmara Jajeśniak-Quast/Laura Kiel/Marek Klodnicki (Hg.): Arbeitnehmerfreizügigkeit zwischen Deutschland und Polen - eine Zwischenbilanz aus unterschiedlichen Perspektiven / Swobodny przepływ pracowników między Polską a Niemcami - próba bilansu z różnych perspektyw*, Berlin: Verlag epubli 2014, S. 45-60.

2 Zu den Differenzen der Entgeltniveaus zwischen Deutschland einerseits und Tschechien sowie Polen andererseits vgl. *Mario Müller/Kay Meiners/Frank Lorenz*: Wagnis Europa, in: *Magazin Mitbestimmung* 2010, S. 10-17 (11).

3 Ebenda, Rn. 60 ff.

4 Für Zahlen zu Polen siehe *Maciej Duszczyk*: Costs and Benefits of Labor Mobility between the EU and the Eastern Partnership Countries. The Case of Poland, in: *Polish Legal Journal* 19/1, 2014, S. 1-82.

geeigneter arbeits- und sozialrechtlicher Rahmenbedingungen. Der rechtliche Rahmen hierzu wurde bereits im 1. Band dieser Schriftenreihe erläutert.⁵ Seither hat sich aber auf der unionsrechtlichen Ebene sowie im deutschen Recht einiges getan. Diese Entwicklungen sind Gegenstand der folgenden Darstellung.

1. Arbeitnehmerfreizügigkeits-Richtlinie

Die Arbeitnehmerfreizügigkeit wird durch die Verordnung (EU) 492/2011 zur Arbeitnehmerfreizügigkeit konkretisiert; zur Verbesserung der Rechtsdurchsetzung wurde im Jahr 2014 die Arbeitnehmerfreizügigkeits-Richtlinie 2014/54/EU zur Unterstützung mobiler Arbeitskräfte erlassen. Sie ist durch die Mitgliedstaaten bis zum 21. Mai 2016 umzusetzen und enthält eine Bekräftigung der Gleichbehandlungsgarantie sowie Bestimmungen zur Verbesserung der Rechtsdurchsetzung und zur Information der Betroffenen. So weist Art. 4 darauf hin, dass Verbände und andere Organisationen bei der Nutzung von Rechtsbehelfen gegen Diskriminierungen und Beschränkungen der Arbeitnehmerfreizügigkeit eine wichtige Rolle spielen können, z.B. durch Verfahrensbeitritt, Tragung der Verfahrenskosten. Die Richtlinie schreibt allerdings keine bestimmte Form der Unterstützung vor, die Norm ist insofern also nicht unmittelbar anwendbar. Ähnliches gilt für Art. 5, der die Schaffung von Informations-, Förder- und Unterstützungsstrukturen auf nationaler Ebene vorsieht.

2. Arbeitsvermittlung: EURES-Netzwerk

Regelungen zum Arbeitsvermittlungssystem in der Europäischen Union finden sich aktuell noch in Art. 11 ff. und 38 der Arbeitnehmerfreizügigkeitsverordnung 492/2011. Diese Regelungen beruhen auf Art. 46 d) AEUV, wonach geeignete Verfahren für die Zusammenführung und den Ausgleich von Angebot und Nachfrage auf dem Arbeitsmarkt geschaffen werden können. Die Art. 18ff. der VO enthalten Regelungen zum Koordinierungsbüro. Ziel ist der Aufbau eines Europäischen Arbeitsamtes unter dem Namen EURES (European Employment Services). Dabei handelt es sich zurzeit um ein Europäisches Netz der öffentlichen Arbeitsverwaltungen, das Hilfe bei Stellensuche und Rekrutierung in

⁵ Kocher (Anm. 1).

anderen Mitgliedstaaten leisten soll. EURES besteht derzeit aus einem Netz von EURES-Beratern und einer Stellen- und Bewerberdatenbank, mit der die mitgliedstaatlichen Stellendatenbanken verbunden werden. Das Netz basiert auf der Entscheidung 2003/8/EG,⁶ die zum 1. Januar 2014 durch den Durchführungsbeschluss 2012/733/EU ersetzt wurde. Die Kommission schlägt darüber hinaus vor, die Bestimmungen aus Kap. II und Art. 38 der Verordnung 492/2011 und dem Kommissionsbeschluss 733/2012/EU in einer Verordnung zusammenzufassen. Ziel ist es, einen flexiblen Mechanismus zu schaffen, der es den Mitgliedstaaten ermöglicht, (schrittweise) so viele Einrichtungen in das EURES-Netz einzubinden, wie sie als nützlich erachten, um die Ziele des EURES-Netzes besser erreichen zu können. So solle das Portal künftig in der Lage sein, freie Stellen und Lebensläufe automatisiert abzugleichen. Auch an eine Ausweitung des Tätigkeitsbereichs des Netzes auf Praktika und Lehrstellen ist gedacht.⁷

3. Betriebsrenten: Portabilitäts-Richtlinie

Über die mitgliedstaatlichen Systeme der sozialen Sicherung hinaus haben allerdings betriebliche Systeme große Bedeutung. Von den Arbeitgebern verlangt das Freizügigkeitsrecht insofern lediglich, die in Niederlassungen in anderen Mitgliedstaaten erworbenen Anwartschaften bzw. Betriebszugehörigkeiten für die betriebliche Zusatzrente uneingeschränkt anzuerkennen, die Wahrnehmung von Freizügigkeit also nicht zu benachteiligen.⁸ Eine aktive Förderung von Freizügigkeit erfordert allerdings eine Portabilität von Betriebsrentenansprüchen über das einzelne Unternehmen hinaus. Im Jahre 2014 konnte endlich die Richtlinie 2014/50/EU über „Mindestvorschriften zur Erhöhung der Mobilität von Arbeitnehmern durch Verbesserung der Begründung und Wahrung von Zusatzrentenansprüchen“ verabschiedet werden („Portabilitätsrichtlinie“).⁹ Die Richtlinie soll für die betrieblichen Rentenversicherungen leisten, was die Ver-

6 Entscheidung der Kommission vom 23. Dezember 2002 zur Durchführung der Verordnung (EWG) Nr. 1612/68 des Rates hinsichtlich der Zusammenführung und des Ausgleichs von Stellenangeboten und Arbeitsgesuchen, ABl. 2003, L 5/16.

7 Europäische Kommission, Vorschlag für eine Verordnung über ein Europäisches Netz der Arbeitsvermittlungen, den Zugang von Arbeitskräften zu mobilitätsfördernden Diensten und die weitere Integration der Arbeitsmärkte, KOM(2014) 6.

8 EuGH, Urt. vom 10. März 2011, Rs. C-379/09 (Maurits Casteels), Slg. 2011, I-1379 (Rn. 23 ff.).

9 Siehe schon den gescheiterten Versuch in diese Richtung: Europäische Kommission, Vorschlag einer Richtlinie zur Verbesserung der Portabilität von Zusatzrentenansprüchen vom 20. Oktober 2005 (COD 2005/214).

ordnung 883/2004 für die Koordinierung der sozialversicherungsrechtlichen und staatlichen Renten leistet. Sie ist durch die Mitgliedstaaten bis zum 21. Mai 2018 umzusetzen.

Die Richtlinie enthält allerdings keinen Anspruch auf Kapitaltransfer, sondern regelt nur Mindestanforderungen über den Erwerb und Erhalt von Ansprüchen sowie Informationsrechte. Unverfallbarkeitsfristen dürfen nicht länger als drei Jahre sein, das Mindestalter für einen Anspruchserwerb darf nicht höher als 21 Jahre sein. Bei einem wirtschaftlichen Erhalt erworbener Besitzstände dürfen ausgeschiedene Arbeitnehmer nicht schlechter behandelt werden als aktive Arbeitnehmer („faire Behandlung“). Diese Anforderungen sind als erfüllt anzusehen, wenn die Mitgliedstaaten Besitzstände im Zeitverlauf durch Instrumente wie z.B. Anpassung an Preis- oder Lohnentwicklung oder Teilhabe an erwirtschafteten Renditen vorsehen (Art. 5 Abs. 2). Entstandene Anwartschaften dürfen für Wanderarbeitnehmer nur einvernehmlich und nach vorheriger Information abgefunden werden (Art. 5 Abs. 3).¹⁰

4. Einreise und Erwerbsarbeit durch Drittstaatsangehörige

Weitere Projekte zur Unterstützung der Arbeitnehmerfreizügigkeit wurden jüngst durch die Annahme eines drohenden Fachkräftemangels befördert. So wurde im Jahr 2014 die Richtlinie 2014/66/EU über die Bedingungen für die Einreise und den Aufenthalt von Drittstaatsangehörigen im Rahmen einer konzerninternen Entsendung (ICT-Richtlinie) verabschiedet. Richtlinie 2014/36/EU regelt darüber hinaus Einreise und Aufenthalt von Saisonarbeitern.¹¹

Beide Richtlinien zielen auf die Verbesserung der legalen Zuwanderung für Drittstaatsangehörige und sind nicht auf Art. 46, sondern nur auf Art. 79 Abs. 2 a) und b) AEUV gestützt.¹² Hier geht es vor allem um Verwaltungsverein-

¹⁰ Anders die bislang in Deutschland geltende Regelung des § 3 BetrAVG, die es Arbeitgebern ermöglicht, geringe Betriebsrentenanwartschaften einseitig abzufinden.

¹¹ Der Vorschlag der Kommission für eine Richtlinie über ein einheitliches Antragsverfahren für eine kombinierte Erlaubnis für Drittstaatsangehörige zum Aufenthalt und zur Arbeit im Gebiet eines Mitgliedstaates und über ein gemeinsames Bündel von Rechten für Drittstaatsangehörige, die sich rechtmäßig in einem Mitgliedstaat aufhalten (KOM(2007) 638), wurde allerdings im Europäischen Parlament abgelehnt.

¹² Siehe auch: Strategischer Plan zur legalen Zuwanderung (KOM(2005) 669) zur Umsetzung des Haager Programms. Darüber hinaus besteht eine Kompetenz nach Art. 153 Abs. 1g) AEUV für die Regelung von Arbeitsbedingungen von Drittstaatsangehörigen.

fachungen und Harmonisierungen bei der innereuropäischen Mobilität für Drittstaatsangehörige; das Recht der Mitgliedstaaten zur Festsetzung von Zulassungsquoten nach Art. 79 Abs. 5 AEUV wird nicht eingeschränkt. Im Rahmen der Entsendezeit ist danach eine innereuropäische Weiterwanderungsmöglichkeit auf Grundlage der Zulassung im ersten EU-Mitgliedstaat vorgesehen. Zu beachten ist allerdings, dass z.B. den im Rahmen der ICT-Richtlinie entsandten Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmern grundsätzlich die gleichen Rechte zustehen wie entsandten EU-Arbeitnehmern in vergleichbarer Position und Branche (Art. 18 der Richtlinie 2014/66/EU); zur Entgeltgleichheit mit inländischen Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer siehe Art. 5 Abs. 4 der Richtlinie.¹³

II. Dienstleistungsfreiheit und Entsendung

Die eigentlichen Probleme grenzüberschreitender Arbeitsmärkte haben rechtlich jedoch gar nicht notwendig etwas mit der Arbeitnehmerfreizügigkeit zu tun. Entsendung, Arbeitnehmerüberlassung (Leiharbeit/Zeitarbeit) oder werkvertragliche Gestaltungen können für die Arbeitsmärkte ähnliche Folgen haben wie Arbeitsmigration oder Standortverlagerungen. Insbesondere die Androhung letzterer kann als Druckmittel in der Diskussion um die Absenkung bestehender Standards genutzt werden. Einschlägig ist insofern nicht das Recht der Arbeitnehmerfreizügigkeit, sondern das Recht der Dienstleistungsfreiheit. Die Entsende-Richtlinie 96/71/EG¹⁴ kodifiziert und konkretisiert insofern die Rechtsprechung des EuGH, wonach eine Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit zulässig ist, wenn im Allgemeininteresse des Arbeitnehmerschutzes die Mindeststandards des Beschäftigungsorts das „eigentlich“ anwendbare Heimatrecht überlagern.

1. Neue grenzüberschreitend geltende Mindeststandards in Deutschland

Die Arbeitnehmerentsende-Richtlinie wird in Deutschland durch das Arbeitnehmerentsendegesetz (AEntG) umgesetzt.¹⁵ Tarifliche Mindestbedingungen

¹³ Vgl. auch Art. 15 Abs. 3 GRC.

¹⁴ ABl. EG 1997 L 018/1.

¹⁵ Zuletzt geändert BGBl. 2009 I S. 799.

können nach dem AEntG für allgemein verbindlich erklärt werden; sie sind dann international zwingend im Sinne von Art. 9 der Rom I-VO (vgl. § 3 AEntG). Für Leiharbeiter/innen enthält § 3a AÜG, der am 1. Mai 2011 in Kraft trat, weitgehend das im AEntG geregelte Verfahren zur Erstreckung branchenspezifischer Mindestlöhne.¹⁶

Das AEntG galt lange Zeit jedoch nur für wenige Branchen (§ 4 AEntG). Zwar wurden die Branchen nach und nach erweitert, so wurden das Wach- und Sicherheitsgewerbe sowie die Weiterbildungsbranche ins AEntG aufgenommen, und für Pflegekräfte wurde in Abschnitt 4 des AEntG (§§ 10 ff.) eine eigenständige Regelung geschaffen (hier wird das Mindestentgelt durch eine Kommission festgesetzt, damit insbesondere kirchliche Einrichtungen nicht den Weg des Tarifvertrags gehen müssen).¹⁷ Ein Durchbruch gelang aber mit dem Tarifautonomiestärkungsgesetz, das der Deutsche Bundestag im August 2014 verabschiedete. Mit diesem Gesetz wurde erstmals ein einheitlicher gesetzlicher Mindestlohn in Höhe von 8,50 Euro/h geschaffen (Mindestlohngesetz, MiLoG). Außerdem wurde das AEntG so geöffnet, dass künftig Mindestlohtarifverträge in allen Branchen für allgemeinverbindlich erklärt werden können, und damit auch verbindliche Mindeststandards für Arbeitnehmer/innen darstellen, die aus dem Ausland nach Deutschland entsandt werden.

2. Grenzüberschreitende Kontrolle und Rechtsdurchsetzung von Mindestbedingungen

Mit der Entsendung sind gravierende Probleme der Kontrolle und Rechtsdurchsetzung verbunden. Die Gefahren transnationaler Arbeitsmärkte bei großen Entgeltdifferenzen bringen ohnehin Herausforderungen mit sich, die noch nicht befriedigend gelöst sind. Hier bedarf es insbesondere wirksamer Kontrollmechanismen, die auch die grenzüberschreitende Tätigkeit betreffen.

Kontrollen sind insbesondere zum Schutz der Arbeitnehmer/innen (Bekämpfung von Sozialdumping) oder zur Bekämpfung von „Sozialbetrug“ (Schwarzarbeit) gerechtfertigt. So dürfen Unternehmen z.B. unter Androhung strafrechtlicher

¹⁶ Gesetz vom 28. April 2011, BGBl. 2011 I S. 642; gegen diese Konstruktion z.B. *Wolfgang Böhm*: 1.5.2011: Europa-Tag für die Zeitarbeit, in: *Neue Zeitschrift für Arbeitsrecht (NZA)* 2010, S. 1218-1222 (1221 f.).

¹⁷ So die Erklärung von *Böhm* (Anm. 16), S. 1220.

Sanktionen verpflichtet werden, Informationen der entsandten Arbeitnehmer/innen vor der Entsendung an den Aufnahmemitgliedstaat zu übermitteln; auch der Empfänger der Dienstleistungen darf hierzu verpflichtet werden.¹⁸

Allerdings unterwirft der EuGH die Kontrollmaßnahmen in Hinblick auf die Dienstleistungsfreiheit einer strengen Verhältnismäßigkeitskontrolle. So wird zwar eine vorherige Entsendungsanmeldung als zulässig angesehen, nicht jedoch ein Registrierungsverfahren.¹⁹ Die ausländischen Unternehmen dürfen zwar verpflichtet werden, während des Zeitraums ihrer Betätigung Personal- und Arbeitsunterlagen auf der Baustelle oder an einem anderen zugänglichen und klar bezeichneten Ort bereitzuhalten,²⁰ nicht jedoch dazu, die notwendigen Unterlagen bereits vor der Entsendung bei einem ansässigen Ad-hoc-Vertreter zu hinterlegen und nach Abschluss der Leistung zu belassen.²¹

Entsprechend begrenzte Meldepflichten sowie Pflichten zur Erstellung und Bereithaltung von Dokumenten sieht das deutsche AEntG in §§ 17-22 vor;²² die Einhaltung und Sanktionierung der Lohnuntergrenzen liegt dabei in der Zuständigkeit der Zollverwaltung. An diesen Regelungen orientieren sich auch die Überwachungs- und Kontrollvorschriften im neuen Mindestlohngesetz (§§ 14-21 MiLoG).

3. Die Durchsetzungsrichtlinie zur Entsenderichtlinie

Wenn weder der Herkunftsstaat noch der Zielstaat wirksame Durchsetzungs- und Informationsinstrumente in der Hand haben, können faire Arbeits- und Wettbewerbsbedingungen²³ kaum verwirklicht werden. Die Kommission hat diese Probleme der Entsende-Richtlinie nun zumindest im Ansatz erkannt und sieht einen Handlungsschwerpunkt in der Entwicklung von „Maßnahmen zur Prävention und Sanktionierung von Missbrauch und Umgehung geltender Vor-

18 EuGH, Urt. vom 7. Oktober 2010, Rs. C-515/08 (dos Santos Palhota u.a.), Slg. 2010, I-9133 (Rn. 51 ff.); EuGH, Urt. vom 3. Dezember 2014, Rs. C-315/13 (De Clercq u.a.), noch nicht in der amtlichen Sammlung veröffentlicht, zum belgischen Recht.

19 Ebda, Rn. 50 ff.

20 EuGH, Urt. vom 23. November 1999, Rs. C-369/96 (Arblade), Slg. 1999, I-8453 (Rn. 56 ff.).

21 EuGH, Urt. vom 19. Juni 2008, Rs. C-319/06 (Kommission/Luxemburg), Slg. 2008, I-4323 (Rn. 85 ff.).

22 Für Meldepflichten siehe auch AEntG-Melde-VO.

23 Zum Schutz vor unlauterem Wettbewerb als Ziel von Mindestbedingungen siehe auch EuGH, Urt. vom 12. Oktober 2004, Rs. C-60/03 (Wolff & Müller), Slg. 2004, I-9553 (Rn. 41).

schriften“. Die Kommission hält es offenbar für ausreichend, den Informationsaustausch und die Verwaltungszusammenarbeit zwischen den Unternehmen und den Behörden der Mitgliedstaaten zu erleichtern.²⁴ Die sog. Durchsetzungs-Richtlinie 2014/67/EU zur Entsenderichtlinie enthält deshalb in Art. 9 explizite Aussagen zu den zulässigen Kontrollmaßnahmen. Allerdings entspricht die Norm im Wesentlichen der bisherigen Rechtsprechung des EuGH. Darüber hinaus sollen etwas genauere Definitionen in Art. 2 der Richtlinie Scheinentsendungen und Briefkastenfirmen verhindern helfen. So müssen künftig bei der Frage, ob eine Entsendung vorliegt, Indizien dafür berücksichtigt werden, ob ein Unternehmen tatsächlich wesentliche Tätigkeiten ausübt, die über rein interne Management- und/oder Verwaltungstätigkeiten hinausgehen (Art. 4 Abs. 2 der Richtlinie 2014/67/EU).

III. Fazit

Die Erwartungen der EU-Kommission an die Arbeitnehmerfreizügigkeit gehen weit über deren tatsächliche Bedeutung hinaus. Es ist kein Zufall, dass die aktuellen Rechtssetzungsmaßnahmen sich darauf konzentrieren, bereits bestehende Regelungen zu effektivieren. Man darf gespannt sein, wie sich die Vorgaben in den Mitgliedstaaten durchsetzen.

24 Binnenmarktakte KOM(2011) 206 endg., unter 2.10 (S. 19). Siehe auch die Forderung nach einer „erneuerten Entsenderichtlinie“ bei *Thorsten Schulten: Zwischen offenen Arbeitsmärkten und transnationalem Lohngefälle. Gewerkschaften und Migration im Zuge der EU-Osterweiterung*, in: *Hans Platzer/Gudrun Hetges (Hg.): Europa – Quo Vadis? Wiesbaden: VS Verlag für Sozialwissenschaften 2011, S. 127-150.*

Krzysztof Ślebzak

Ausgewählte Probleme der Koordinierung der Systeme der sozialen Sicherheit in der Rechtsprechung des Obersten Gerichts unter besonderer Berücksichtigung der Berührungproblematik des polnischen und deutschen Sozialversicherungssystems

I. Vorbemerkung

Die vorliegende Untersuchung behandelt grundlegende Fragen der sozialen Sicherheit im Kontext des Rechts auf Freizügigkeit innerhalb der Europäischen Union (im weiteren Sinne im Europäischen Wirtschaftsraum) und befasst sich im Besonderen mit den Berührungproblemen des polnischen und deutschen Sozialversicherungssystems. Das Thema wird aus polnischer Perspektive, unter anderem aus der Perspektive der polnischen Träger, insbesondere des Obersten Gerichts und seiner Rechtsprechung dargestellt. Das ist besonders vor dem Hintergrund der Anwendung des europäischen Rechts und der Zusammenarbeit zwischen den zuständigen Trägern beider Länder von Bedeutung. Die bestehenden Berührungprobleme sind in der Fachliteratur teilweise besprochen worden.¹ Allein schon aus diesem Grund kann der Aufsatz nicht das Ziel haben, alle Probleme zu behandeln, die im Zusammenhang mit der Erwerbsmigration nach dem EU-Beitritt Polens aufgetreten sind. Es werden nur die Probleme besprochen, die sich seit dem Erlass der Verordnung Nr. 883/2004² und der Verordnung Nr. 987/2009³ zeigen und für den erwerbsbedingten Zuzug aus Polen nach Deutschland relevant sind oder sein können. Grundsätzlich können zwei Hauptproblemfelder unterschieden werden. Das eine bezieht sich auf die Festlegung der anzuwendenden Rechtsvorschriften, d.h. auf die Feststellung, welchem na-

1 *Krzysztof Ślebzak*: Podleganie ubezpieczeniu społecznemu w przypadku jednoczesnego wykonywania pracy i prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium więcej niż jednego państwa członkowskiego UE, in: *Praca i Zabezpieczenie Społeczne* 11, 2013, S. 30-35; *Ders.*: Determination of the legislation applicable and the principle of being subject to the legislation of a single member state – selected issues, in: *Ius Novum* 2, 2014, S. 157-170; *Ders.*: Ustalanie ustawodawstwa tymczasowego na podstawie rozporządzeń 883/2004 i 987/2009, in: *Praca i Zabezpieczenie Społeczne* 7, 2014, S. 2-7.

2 Verordnung (EG) Nr. 883/2004 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 29. April 2004 zur Koordinierung der Systeme der sozialen Sicherheit (Amtsblatt der Europäischen Union L. 2004.166.1 mit nachträglichen Änderungen); weiter Verordnung Nr. 883/2004.

3 Verordnung Nr. 987/2009 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. September 2009 zur Festlegung der Modalitäten für die Durchführung der Verordnung (EG) Nr. 883/2004 über die Koordinierung der Systeme der sozialen Sicherheit (Amtsblatt der Europäischen Union L. 2009.284.1 mit nachträglichen Änderungen); weiter Verordnung Nr. 987/2009.

tionalen System der sozialen Sicherheit der Berechtigte unterliegt. Das andere ist aus rechtlicher Sicht vielschichtig und betrifft die Problematik der Rentenansprüche, auf die nicht nur die oben genannten Vorschriften, sondern auch vor 2004 geltende bilaterale Abkommen zwischen Polen und Deutschland Anwendung finden.

II. Die Problematik der Festlegung des anzuwendenden Rechts

Die Festlegung des anzuwendenden Rechts bei Freizügigkeit innerhalb der Europäischen Union gehört zu den Schlüsselfragen, die in den Rechtsvorschriften zur Koordinierung der Systeme der sozialen Sicherheit geregelt werden. Sie ist auch für die spätere Feststellung des Leistungsanspruchs entscheidend. Die Festlegung der anzuwendenden Rechtsvorschriften richtet sich nach zwei Grundsätzen: nach dem Ort der Beschäftigung bzw. der selbständigen Erwerbstätigkeit und der Regel, dass nur die Rechtsvorschriften eines einzigen Mitgliedstaats angewendet werden dürfen. Der erste Grundsatz besagt, dass die anzuwendenden Rechtsvorschriften nach dem Ort der Beschäftigung bzw. der selbständigen Erwerbstätigkeit zu bestimmen sind (Art. 11 Abs. 3 der Verordnung Nr. 883/2004). Nach dem zweiten Grundsatz dürfen im Einzelfall nur die Rechtsvorschriften eines einzigen Mitgliedstaats zur Anwendung kommen (Art. 11 Abs. 1 Satz 1 der Verordnung Nr. 883/2004). Daraus folgt, dass man bei gleichzeitiger Erwerbstätigkeit in zwei Mitgliedstaaten nicht den Rechtsvorschriften dieser zwei Mitgliedstaaten gleichzeitig unterliegen darf. Die Koordinierungsverordnungen beinhalten Einzelregelungen zur Bestimmung der anzuwendenden Rechtsvorschriften und Ausnahmeregelungen zur Abweichung vom Grundsatz des Arbeitsortes (*lex loci laboris*). Sie regeln die Entsendung in einen anderen Mitgliedstaat (Art. 12 der Verordnung Nr. 883/2004), die von Natur aus vorübergehend sein sollte. Im Entsendefall ist das Recht des Mitgliedstaats anzuwenden, aus dem der Arbeitnehmer entsandt wird, obwohl die Arbeit in einem anderen Mitgliedstaat geleistet wird. Für den Fall der gleichzeitigen Ausübung von Tätigkeiten in zwei oder mehr Mitgliedstaaten gelten Kollisionsnormen (Art. 13 der Verordnung Nr. 883/2004), deren Ziel die Festlegung der jeweils anzuwendenden Rechtsvorschriften ist.

Da die den einzelnen Systemen unterliegenden Personen durch die Systeme der sozialen Sicherheit in den einzelnen Mitgliedstaaten unterschiedlich belastet werden, unter anderem hinsichtlich der Beitragszahlungen, entstehen aus wirt-

schaftlicher Sicht unterschiedlich hohe Kosten. Es ist kein Wunder, dass angesichts dieser Entwicklung Versuche unternommen werden, die Kosten zu drücken, was nicht nur im Bereich der Lohnkosten im engeren Sinne (Arbeitsentgelt und andere beschäftigungsbezogene Leistungen) der Fall ist, sondern auch im Bereich der Sozialversicherung zu beobachten ist. Aus einer überblicksartigen Betrachtung der Rechtsfälle im Rahmen der polnischen Rechtsprechung geht hervor, dass es sowohl bei der Entsendung in einen anderen Mitgliedstaat zur Ausübung einer Beschäftigung als auch bei gleichzeitiger Beschäftigung in zwei oder mehr Mitgliedstaaten hauptsächlich darum geht, sich aus der unterschiedlichen Höhe der Beitragszahlungen in den einzelnen Mitgliedstaaten (auch in Polen und Deutschland) Vorteile zu verschaffen.

1. Entsendung zur Ausübung der Beschäftigung in einem anderem Mitgliedstaat

Das Problem der anzuwendenden Rechtsvorschriften kehrt seit dem EU-Beitritt Polens mit unterschiedlicher Intensität immer wieder auf die Tagesordnung zurück. Anfänglich bezogen sich die Meinungsdivergenzen in erster Linie auf die Möglichkeit der Entsendung zur Ausübung einer Beschäftigung in einem anderen Mitgliedstaat, unter anderem durch Zeitarbeitsunternehmen, aber auch auf die zeitlich begrenzte selbständige Erwerbstätigkeit in einem anderen Mitgliedstaat. Im Hinblick auf die deutsch-polnischen Verhältnisse ist zu konstatieren, dass die Entsendung polnischer Arbeitnehmer nach Deutschland von Anfang an quantitativ erheblich war und unvermindert anhält. Die Entsendung wird sowohl durch Bauunternehmen als auch durch Zeitarbeitsunternehmen praktiziert. Im letzteren Fall lassen sich in der Vergangenheit relativ häufig folgende Fälle beobachten: 1) Beschäftigung nur zur Entsendung, aber auch 2) Entsendung durch Zeitarbeitsunternehmen, die im Entsendestaat nur Verwaltungsaufgaben wahrnehmen.

Aktuell ist festzustellen, dass es diesbezüglich keine Streitigkeiten mehr gibt. Allerdings gibt es neue Rechtsstreite, die die Zulässigkeit der Ausstellung von A1-Bescheinigungen prüfen, wenn der Umsatz des entsendenden Arbeitgebers in Polen weniger als 25% des in Deutschland erwirtschafteten Umsatzes ausmacht. In dieser Hinsicht gibt es sowohl in der Rechtsprechung der allgemeinen Gerichtsbarkeit als auch des Obersten Gerichtshofs verschiedene Auffassungen; die Entscheidung darüber ist jetzt den sieben Richtern des Obersten Gerichtshofes überlassen worden (siehe III UZP 5/15). Mit anderen Worten ist zu

entscheiden, ob zur Feststellung der gewöhnlichen Tätigkeit in Polen des gemäß Art. 12 Abs. 1 VO 883/2004 entsendenden Arbeitgebers alle Kriterien außer der betriebsinternen Verwaltungstätigkeit hinzuzuziehen sind oder in erster Linie das Kriterium des 25-prozentigen Anteils am Gesamtumsatz erfüllt sein muss. Mit dieser Rechtsfrage eng verknüpft ist das Problem der Auslegung der Formulierung „gewöhnliche Tätigkeit“ i. S. v. Art. 12 Abs. 1 VO 883/2004 sowie der Formulierung „Arbeitgeber, der gewöhnlich andere nennenswerte Tätigkeiten [...] ausübt“ i. S. v. Art. 14 Abs. 2 VO 987/2009. Die Entscheidung in diesen Rechtsfragen wird direkt die bisherige Praxis der Ausstellung der A1-Bescheinigungen und die Praxis der Arbeitnehmerentsendungen nach Deutschland beeinflussen. In jüngster Zeit erscheint die Problematik der Entsendung von Beschäftigten zudem auch in einem neuen Kontext, da sie auch die Entsendung von Auftragnehmern und Schülern betreffen kann. Bei der Entsendung von Auftragnehmern stellt sich die Frage, ob so eine Person als Beschäftigter im Sinne der EU-Koordinierungsregeln gelten kann. Dies wird zwar durch den zuständigen polnischen Träger (die Sozialversicherungsanstalt ZUS) bestätigt und es werden auch entsprechende A1-Entsendebescheinigungen ausgestellt, doch scheint diese Auslegung nicht berechtigt zu sein.

Betrachten wir die Legaldefinition des Beschäftigten im Art. 1 lit. a der Verordnung Nr. 883/2004, so unterliegt es keinem Zweifel, dass die Zuordnung einer Person zur Kategorie der Beschäftigten nach den Rechtsvorschriften der einzelnen Mitgliedstaaten zu erfolgen hat (der Ausdruck „Beschäftigung“ bedeutet jede Tätigkeit oder gleichgestellte Situation, die für die Zwecke der Rechtsvorschriften der sozialen Sicherheit des Mitgliedstaats, in dem die Tätigkeit ausgeübt wird oder die gleichgestellte Situation vorliegt, als solche gilt). Darüber, ob eine Person der Kategorie der Beschäftigten zugeordnet werden kann, entscheiden die Rechtsvorschriften des Entsendestaats. Nach polnischem Recht unterliegt ein Auftragnehmer denselben Grundsätzen der Sozialversicherung wie ein Beschäftigter. Sozialversicherungsrechtlich ist er genauso zu behandeln wie ein Beschäftigter. Doch die im Art. 12 Abs. 1 der Verordnung Nr. 883/2004 genannten Voraussetzungen für die Entsendung lassen den Eindruck aufkommen, dass nach dieser Rechtsvorschrift nur eine Person entsandt werden kann, die in Polen in einem Arbeitsverhältnis steht. Nach Maßgabe der angeführten Regelung unterliegt nämlich eine Person, die in einem Mitgliedstaat für Rechnung eines Arbeitgebers, der gewöhnlich dort tätig ist, eine Beschäftigung ausübt und die von diesem Arbeitgeber in einen anderen Mitgliedstaat entsandt wird, um dort eine Arbeit für dessen Rechnung auszuführen, weiterhin den Rechtsvorschriften des ersten Mitgliedstaats, sofern die voraussichtliche Dauer dieser

Arbeit 24 Monate nicht überschreitet und diese Person nicht eine andere entsandte Person ablöst. Die in dieser Rechtsvorschrift genannten Voraussetzungen werden im Art. 14 der Verordnung Nr. 987/2009 und im Art. 1 Pkt. 1 des Beschlusses Nr. A2 der Verwaltungskommission genauer bestimmt,⁴ wo festgestellt wird, dass davon auszugehen ist, dass eine Arbeit für Rechnung des Arbeitgebers des Entsendestaats ausgeführt wird, wenn feststeht, dass diese Arbeit für diesen Arbeitgeber ausgeführt wird und dass eine arbeitsrechtliche Bindung zwischen dem Arbeitnehmer und dem Arbeitgeber fortbesteht, der den Arbeitnehmer entsendet. Zur Feststellung, ob eine solche arbeitsrechtliche Bindung fortbesteht, ist ein Bündel von Merkmalen zu berücksichtigen, insbesondere die Verantwortung für Anwerbung, Arbeitsvertrag, Entlohnung sowie die Entscheidungsgewalt über die Art der Arbeit. Aus dem Beschluss folgt also, dass für die Möglichkeit der Entsendung einer Person zwei Hauptmerkmale ausschlaggebend sind: Die Ausübung der Tätigkeit für den Arbeitgeber, der die Person entsendet und die Unterordnung des Arbeitnehmers im Arbeitsprozess. Vor diesem Hintergrund und im Lichte des Art. 12 Abs. 1 der Verordnung Nr. 883/2003 liegt der Schluss nahe, dass nach den polnischen Rechtsvorschriften als entsandter Arbeitnehmer nur ein Arbeitnehmer im Sinne des Art. 22 des polnischen Arbeitsgesetzbuches gelten kann. Denn nur in diesem Falle kann von einer typischen arbeitsrechtlichen Bindung, von einem Unterordnungsverhältnis und von einem Weisungsrecht des den Arbeitnehmer entsendenden Arbeitgebers gesprochen werden. Verliert der Arbeitgeber seine Verfügungsgewalt über den entsandten Arbeitnehmer, entsteht eine arbeitsrechtliche Bindung zwischen dem entsandten Arbeitnehmer und dem Unternehmer, zu dem er entsandt wird. Auf diese Weise wird ein völlig neues separates Arbeitsverhältnis begründet, das dem Recht des Arbeitsortes unterliegt. Auch der Europäische Gerichtshof vertritt den Standpunkt, dass für die Anerkennung einer Person als entsandter Arbeitnehmer die Möglichkeit der Erteilung von Anweisungen von wesentlicher Bedeutung ist (*Manpower-Urteil*⁵). Auf dieser Grundlage wird das Bestehen der arbeitsrechtlichen Bindung zwischen dem Arbeitgeber und dem entsandten Arbeitnehmer festgestellt. Vor dem Hintergrund der vorstehenden Erwägungen stellt sich die Frage, ob ein Auftragnehmer zur Ausübung einer Tätigkeit in

4 Beschluss Nr. A2 vom 12. Juni 2009 zur Auslegung des Artikels 12 der Verordnung (EG) Nr. 883/2004 des Europäischen Parlaments und des Rates hinsichtlich der auf entsandte Arbeitnehmer sowie auf Selbständige, die vorübergehend eine Tätigkeit in einem anderen als dem zuständigen Mitgliedstaat ausüben, anzuwendenden Rechtsvorschriften (Amtsblatt der Europäischen Union C. 2010.106.5).

5 Urteil des Europäischen Gerichtshofs vom 17. Dezember 1970, 35/70, Lex Nr. 139329.

einen anderen Mitgliedstaat überhaupt entsandt werden kann. Es scheint, dass für das Vorliegen der Entsendung nicht allein die Sozialversicherungspflicht im Entsendestaat entscheidend sein sollte (Auftragnehmer unterliegen in Polen vollumfänglich der Sozialversicherung). Mit anderen Worten: Über die Anerkennung eines Arbeitnehmers als entsandter Arbeitnehmer entscheidet im Sinne der Koordinierungsregeln der Europäischen Union nicht die Tatsache, dass der Arbeitnehmer der Sozialversicherung unterliegt, sondern die Tatsache, dass der Arbeitnehmer der Sozialversicherung aus einem Arbeitsverhältnis unterliegt.

Ein anderes sehr interessantes Problem, das auch mit den Praktiken zur Reduzierung der Beitragsbelastung durch die Sozialversicherung im Zusammenhang steht, betrifft die Entsendung von Schülern (Entsendung nach Deutschland). Nach Maßgabe der polnischen Rechtsvorschriften unterliegen Schüler bis zur Vollendung des 26. Lebensjahres keiner Alters- und Invalidenrentenversicherung. Daraus folgt, dass für Schüler keine Rentenversicherungsbeiträge gezahlt werden. Es wurden Versuche unternommen, diese Personen aufgrund von Auftragsverträgen zu entsenden. Im Urteil vom 4. September 2013, II UK 28/13⁶ stellte das Oberste Gericht fest, dass für Schüler des Sekundärbereichs I und II und für Studenten bis zur Vollendung des 26. Lebensjahres keine Altersrenten- und Invalidenrentenversicherungspflicht besteht, falls sie aufgrund eines Zeitarbeitsvertrages, Auftragsvertrages oder eines anderen Vertrages über Dienstleistungen, auf den nach Maßgabe des polnischen Zivilgesetzbuches Rechtsvorschriften über den Auftragsvertrag Anwendung finden, Tätigkeiten im Hoheitsgebiet der Republik Polen ausüben. Dementsprechend unterliegen sie während der Dauer der Entsendung zur Ausübung einer Tätigkeit in einem anderen Mitgliedstaat nicht den polnischen Rechtsvorschriften zur Sozialversicherung. Folglich können sie nicht als entsandte Arbeitnehmer gelten, weil sie keinen Rechtsanspruch auf die Versicherung haben.

2. Gleichzeitigkeit von Beschäftigung und selbständiger Erwerbstätigkeit in zwei Mitgliedstaaten

Hinsichtlich der weitgefassten Problematik der Festlegung der anzuwendenden Rechtsvorschriften hat das Problem der gleichzeitigen Beschäftigung oder selbständigen Erwerbstätigkeit in zwei oder mehr Mitgliedstaaten die meisten Mei-

⁶ OSNP 2014 (Rechtsprechung des Obersten Gerichts - Arbeitsrecht, Sozialversicherung und öffentliches Recht), Nr. 6, Pos. 86.

nungsverschiedenheiten hervorgerufen. *In praxi* geht es um die Anwendung des Art. 13 Abs. 3 der Verordnung Nr. 883/2004, in dem die Kollisionsregel festgelegt ist, nach der eine Person, die gewöhnlich in verschiedenen Mitgliedstaaten eine Beschäftigung oder eine selbständige Erwerbstätigkeit ausübt, den Rechtsvorschriften des Mitgliedstaats unterliegt, in dem sie eine Beschäftigung ausübt oder, wenn sie eine solche Beschäftigung in zwei oder mehr Mitgliedstaaten ausübt, den nach Abs. 1 bestimmten Rechtsvorschriften. Die vom Obersten Gericht behandelten Fälle beziehen sich zwar nicht auf polnisch-deutsche, sondern auf polnisch-slowakische Gegebenheiten, das eigentliche Problem betrifft jedoch den Versuch der Reduzierung von Versicherungskosten bei gleichzeitiger Beschäftigung und selbständiger Erwerbstätigkeit in zwei oder mehr Mitgliedstaaten. *In praxi* ging es um den Sachverhalt der Ausübung einer selbständigen Erwerbstätigkeit in Polen und einer Beschäftigung in einem anderen Mitgliedstaat (in der Slowakei) aufgrund eines Arbeitsvertrages mit sehr niedrigem Arbeitsentgelt (36,50 EUR) und einem zweifelhaften Aufgabenbereich. Sowohl nach Auffassung des Rentenversicherungsträgers als auch der Gerichte der ersten und zweiten Instanz unterlag es keinem Zweifel, dass der Arbeitsvertrag nichtig war, denn er wurde ausschließlich zum Schein geschlossen, um die in Polen geltende Sozialversicherungspflicht für selbständig Erwerbstätige zu umgehen.

Bei der gerichtlichen Prüfung dieser Rechtsfälle rückte eine ganze Reihe äußerst interessanter Fragen im Zusammenhang mit den Befugnissen der zuständigen Träger und der entscheidenden Gerichte in den Fokus. Zur Veranschaulichung dieser Problematik kann das Urteil des Obersten Gerichts vom 6. Juni 2013, II UK 333/12 herangezogen werden.⁷ In dem analysierten Kasus spielen vier grundlegende Fragen eine Rolle: Zulässigkeit der Beurteilung der Wirksamkeit eines in einem anderen Mitgliedstaat geschlossenen Arbeitsvertrages und der Beurteilung unbedeutender Tätigkeiten in einem anderen Mitgliedsstaat durch den zuständigen polnischen Träger (Sozialversicherungsanstalt ZUS) und die Gerichte.

Hinsichtlich der Beurteilung der Gültigkeit von Arbeitsverträgen, die in einem anderen Mitgliedstaat geschlossen werden, hat das Oberste Gericht eindeutig festgestellt, dass sie unzulässig ist, denn der Rentenversicherungsträger eines Mitgliedstaats ist nicht mit der Befugnis zur Beurteilung des Bestehens eines

⁷ OSNP 2014 (Rechtsprechung des Obersten Gerichts - Arbeitsrecht, Sozialversicherung und öffentliches Recht) Nr. 3, Pos. 47.

Sozialversicherungsverhältnisses in einem anderen Staat ausgestattet. Die Beurteilung kann ausschließlich aufgrund der in der Kollisionsregel benannten Rechtsvorschriften zum Arbeitsort und nur durch den zur Anwendung dieser Rechtsvorschriften befugten Träger vorgenommen werden. Wegen der Unterschiede zwischen den innerstaatlichen Rechtsvorschriften zur Bestimmung des Gegenstandes der Sozialversicherung wurde der Grundsatz eingeführt, nach dem die Gleichstellung von Sachverhalten oder Ereignissen, die in einem Mitgliedstaat eingetreten sind, in keinem Fall bewirken kann, dass ein anderer Mitgliedstaat zuständig wird oder dessen Vorschriften anwendbar werden (Präambel, Pkt. 11 der Verordnung Nr. 883/2004). Demzufolge wird durch die Festlegung der anzuwendenden Rechtsvorschriften, in denen der Träger des Beschäftigungsortes benannt wird, die Beurteilung der Tatsache durch den Träger des Wohnortes, ob das der Sozialversicherungspflicht im Beschäftigungsstaat zugrunde liegende Rechtsverhältnis nach dem Recht des Wohnortes des Versicherten gültig ist, ausgeschlossen.

Eine weitere Frage betrifft unbedeutende Tätigkeiten in einem anderen Mitgliedstaat. Die Regelung wurde aufgrund der Verordnung Nr. 465/2012 vom 22. Mai 2012 in die Durchführungsverordnung aufgenommen.⁸ Gemäß Art. 14 Abs. 5 der Verordnung Nr. 987/2009 werden für die Festlegung der anzuwendenden Rechtsvorschriften nach Artikel 13 der Grundverordnung unbedeutende Tätigkeiten nicht berücksichtigt. Im Zusammenhang mit dieser Regelung stellt sich die Frage nach dem Verhältnis zwischen der Möglichkeit der Beurteilung der Wirksamkeit eines Arbeitsvertrages und der Beurteilung unbedeutender Tätigkeiten. Denn gehen wir davon aus, dass der Träger eines Mitgliedstaats nicht befugt ist, die Wirksamkeit eines Arbeitsvertrages zu kontrollieren, doch gemäß Art. 14 Abs. 5 der Verordnung Nr. 987/2009 berechtigt ist, unbedeutende Tätigkeiten zu beurteilen, dann stellt sich die Frage, ob mit der Beurteilung unbedeutender Tätigkeiten faktisch nicht die indirekte Beurteilung der Wirksamkeit des Arbeitsvertrages erfolgt. Die Antwort auf diese Frage finden wir im zweiten Satz des Artikels 14 Abs. 5 der Verordnung Nr. 987/2009, in dem die Anwendung des Art. 16 dieser Verordnung vorgeschrieben wird. Daraus folgt, dass bei der Feststellung unbedeutender Tätigkeiten in jedem Fall die Einleitung eines

⁸ Verordnung (EU) Nr. 465/2012 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 22. Mai 2012 zur Änderung der Verordnung (EU) Nr. 883/2004 zur Koordinierung der Systeme der sozialen Sicherheit und Verordnung (EWG) Nr. 987/2009 zur Festlegung der Modalitäten für die Durchführung der Verordnung (EWG) Nr. 883/2004 (Amtsblatt der Europäischen Union L. 2012.149.4).

Verfahrens nach Art. 16 erforderlich ist und zwar ungeachtet der Beurteilung der Wirksamkeit des Arbeitsvertrages, was praktisch zu einer vorläufigen Festlegung der anzuwendenden Rechtsvorschriften und im Endeffekt zur endgültigen Festlegung der anzuwendenden Rechtsvorschriften führt (mehr zu dieser Problematik im Weiteren).

3. Vorläufige Festlegung der anzuwendenden Rechtsvorschriften und Streitigkeiten zwischen den zuständigen Trägern

Ein schwerwiegendes Problem stellt auch die Frage der vorläufigen Festlegung der anzuwendenden Rechtsvorschriften dar, zumal es vor diesem Hintergrund immer wieder zu diversen Spannungen zwischen den zuständigen Trägern kommt. Diese Problematik ist bereits in der Fachliteratur besprochen worden.⁹ Aus den Ausführungen geht hervor, dass die vorläufige Festlegung durch den Träger eines Mitgliedstaats erfolgt, jedoch ausschließlich im Bereich der eigenen Rechtsvorschriften. Beispielsweise entscheidet der polnische Träger in polnischen Angelegenheiten über die Anwendung oder Ablehnung der Anwendung der polnischen Rechtsvorschriften. Der polnische Träger kann somit nicht die Anwendbarkeit des deutschen Rechts oder umgekehrt der deutsche Rechtsträger die Anwendbarkeit der polnischen Rechtsvorschriften festlegen. Die allgemeine Vorgabe, die sich aus Art. 11 Abs. 1 der Verordnung Nr. 883/2004 (Grundsatz der Unterstellung unter die Rechtsvorschriften eines einzigen Mitgliedstaats) ergibt, schreibt – sowohl in Fällen, in denen das Risiko besteht, dass eine Person den Rechtsvorschriften zweier Mitgliedstaaten unterliegt als auch in Fällen, in denen sie gar keinen Sozialschutz genießt – die Einleitung des Abstimmungsverfahrens vor. Besonders problematisch sind Situationen, in denen der Träger eines Mitgliedstaats den Standpunkt vertritt, dass die Rechtsvorschriften eines anderen Mitgliedstaats anzuwenden sind. In diesen Fällen ist der Träger auf keinen Fall befugt, einen vorläufigen Beschluss zu erlassen, nach dem eine Person der Sozialversicherung eines anderen Mitgliedstaats unterliegt (Territorialitätsprinzip). Es ist auch unzulässig, einen Beschluss zu erlassen, nach dem eine Person nicht den Rechtsvorschriften des Mitgliedstaats unterliegt, in dem der Träger ansässig ist, denn – ohne Einleitung des Abstimmungsverfahrens – würde dies zum Ausschluss dieser Person aus jedwedem System der sozialen Sicherheit führen. In diesem Fall ist die

⁹ *Ślebzak*: Podleganie... (Anm. 1); *Ders.*: Determination... (Anm. 1); *Ders.*: Ustalenie... (Anm. 1).

Kontaktaufnahme mit dem zuständigen Träger eines anderen Mitgliedstaats erforderlich, wobei hier praktisch zwei Situationen denkbar sind. In der ersten Situation vertreten die Träger der verschiedenen Mitgliedstaaten dieselbe Auffassung über die anzuwendenden Rechtsvorschriften. Der Träger eines anderen Mitgliedstaats erlässt einen Beschluss über die Anwendbarkeit der Sozialversicherung seines Mitgliedstaats. Es kann aber auch Meinungsverschiedenheiten zwischen den Trägern geben – womit wir bei der zweiten Situation wären –, was eine einvernehmliche Festlegung der anzuwendenden Rechtsvorschriften erforderlich macht (Art. 16 Abs. 4 Satz 1 der Verordnung Nr. 987/2009). Bei fortbestehenden Differenzen bemühen sich die Träger um eine Einigung. In diesem Fall kommt Art. 6 der Verordnung Nr. 987/2009 (Art. 16 Abs. 4 Satz 2 der Verordnung Nr. 987/2009) zur Anwendung. Die vorläufige Festlegung der anzuwendenden Rechtsvorschriften ist gemäß Art. 1 Abs. 6 der Verordnung Nr. 987/2009 obligatorisch. Erst abschließend kann die Angelegenheit vor der Verwaltungskommission erörtert werden.

Einer gesonderten Betrachtung bedarf die Situation, in der sich die zuständigen Träger über die Festlegung der anzuwendenden Rechtsvorschriften einig sind, die Festlegung aber vom Versicherten selbst nicht akzeptiert wird. Ist dies der Fall, hat der Versicherte das Recht, Rechtsmittel in dem Mitgliedstaat einzulegen, in dem der angefochtene Bescheid erlassen wurde. Die erfolgte Festlegung der anzuwendenden Rechtsvorschriften ist für den Träger eines anderen Mitgliedstaats so lange verbindlich, solange die Festlegung nicht angefochten wird. Dies gilt meines Erachtens auch für Berufungsbehörden. Diese Schlussfolgerung liegt angesichts der Regelung im Art. 5 der Verordnung Nr. 987/2009, die die Rechtswirkung der in einem anderen Mitgliedstaat ausgestellten Dokumente und Belege bestimmt, nahe. Vom Träger eines Mitgliedstaats ausgestellte Dokumente, in denen der Status einer Person bescheinigt wird, sowie Belege, auf deren Grundlage die Dokumente ausgestellt wurden, sind für die Träger der anderen Mitgliedstaaten so lange verbindlich, wie sie nicht von dem Mitgliedstaat, in dem sie ausgestellt wurden, widerrufen oder für ungültig erklärt werden. Erst bei Zweifeln an der Gültigkeit eines Dokuments oder der Richtigkeit des Sachverhalts, der den in dem Dokument enthaltenen Angaben zugrunde liegt, wendet sich der Träger des Mitgliedstaats, der das Dokument erhält, an den Träger, der das Dokument ausgestellt hat, und ersucht diesen um die notwendige Klarstellung oder gegebenenfalls um den Widerruf dieses Dokuments.

III. Fragen rund um die Rentenleistungen

Eine andere Kategorie von Fragen, denen unsere Aufmerksamkeit insbesondere im Kontext der Veränderungen der Rechtsvorschriften zur sozialen Sicherung gilt, ist die Ermittlung des Anspruchs auf Rentenleistungen. Diese Fragen sind von besonderem Interesse nicht nur wegen der erforderlichen Bezugnahme auf die allgemeinen Grundsätze der EU-Koordinierung, sondern auch wegen des komplexen geschichtlichen Hintergrunds, der auf die 1975¹⁰ und 1990¹¹ zwischen Polen und Deutschland geschlossenen Abkommen zur sozialen Sicherheit zurückgeht.

1. Anwendung des Prinzips der Gleichstellung von Sachverhalten und Ereignissen

Der Betrachtung der Rechtsprechung kann die Untersuchung des Prinzips der Gleichstellung von Sachverhalten und Ereignissen vorangestellt werden. Das Gleichstellungsprinzip ist im Art. 5 der Verordnung Nr. 883/2004 geregelt. In der angeführten Vorschrift lesen wir: Sofern in dieser Verordnung nichts anderes bestimmt ist, gilt Folgendes: Hat nach den Rechtsvorschriften des zuständigen Mitgliedstaats der Bezug von Leistungen sozialer Sicherheit oder sonstiger Einkünfte bestimmte Rechtswirkungen, so sind die entsprechenden Rechtsvorschriften auch bei Bezug von nach den Rechtsvorschriften eines anderen Mitgliedstaats gewährten gleichartigen Leistungen oder bei Bezug von in einem anderen Mitgliedstaat erzielten Einkünften anwendbar. Auch beim Eintritt bestimmter Sachverhalte und Ereignisse ist wie oben beschrieben vorzugehen. Daraus ergibt sich Folgendes: Hat nach den Rechtsvorschriften des zuständigen Mitgliedstaats der Eintritt bestimmter Sachverhalte und Ereignisse bestimmte Rechtswirkungen, so berücksichtigt der Mitgliedstaat die in einem anderen Mitgliedstaat eingetretenen entsprechenden Sachverhalte und Ereignisse, als ob sie im eigenen Hoheitsgebiet eingetreten wären. Das sich wandelnde Verständnis dieses Prinzips wurde in der polnischen Fachliteratur von Maciej Zieliński aus-

10 Abkommen zwischen der Volksrepublik Polen und der Bundesrepublik Deutschland über Renten- und Unfallversicherung, unterzeichnet am 9. Oktober 1975 in Warschau (Dz. U. (GBl.) von 1976 Nr. 16, Pos. 101 mit nachträglichen Änderungen); weiter: Abkommen von 1975;

11 Abkommen zwischen der Volksrepublik Polen und der Bundesrepublik Deutschland über soziale Sicherheit, unterzeichnet am 8. Dezember 1990 in Warschau (Dz. U. (GBl.) von 1991 Nr. 108, Pos. 468 mit nachträglichen Änderungen); weiter: Abkommen von 1990;

fürlich beschrieben.¹² In der Rechtsprechung des Obersten Gericht dagegen ist in erster Linie der Beschluss vom 7. Juni 2011, II UZP 3/11 signifikant.¹³ Das Gericht musste in dieser Sache über Rentenansprüche aus Art. 100 Abs. 2 des Gesetzes vom 17. Dezember 1998 über Altersrenten und Erwerbsminderungsrenten aus dem Sozialversicherungsfonds entscheiden.¹⁴ Diese Rechtsvorschrift besagt: Bezieht der Versicherte während der Dauer der Arbeitsunfähigkeit Krankengeld, Rehabilitationsgeld oder Lohnfortzahlung aufgrund der Rechtsvorschriften des Arbeitsgesetzbuches, entsteht der Anspruch auf Altersrente, Erwerbsminderungsrente oder Schulungsrente an dem Tag, an dem der Bezug der Beihilfe, Leistung oder Lohnfortzahlung entfällt. In dem analysierten Kasus hatte der Antragsteller seinen Wohnsitz im Ausland und bezog Krankengeld aufgrund einer Tätigkeit im Wohnsitzland. Das Oberste Gericht entschied, dass nach dem Gleichstellungsprinzip von Sachverhalten und Ereignissen der Sachverhalt des Krankengeldbezugs im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats dieselbe Rechtswirkung hat, als ob das Krankengeld im Hoheitsgebiet Polens bezogen worden wäre. Eine Person, die ihren festen Wohnsitz im Ausland hat und Krankengeld aufgrund einer Tätigkeit in diesem Land bezieht, erwirbt ihren Rentenanspruch in Polen an dem Tag, an dem der Krankengeldbezug aufhört. Vorrangig ging es in dem Fall darum, den Zeitpunkt festzulegen, in dem der Rentenanspruch entsteht, doch in der Begründung finden sich auch viele interessante Erwägungen zur Gleichstellung von Sachverhalten und Ereignissen sowie Hinweise auf die bisherige Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes in diesem Bereich, insbesondere im Zusammenhang mit der Verordnung Nr. 1408/71¹⁵ und der Verordnung Nr. 574/72.¹⁶

12 *Maciej Zieliński*: Równe traktowanie świadczeń, dochodów, okoliczności lub zdarzeń na gruncie rozporządzenia nr 883/2004 – zagadnienia wybrane, in: *Zdzisław Niedbala (Hg.): Prawo wobec dyskryminacji w życiu społecznym, gospodarczym i politycznym*, Warszawa: Difin 2011, S. 299-310.

13 OSNP 2011 (Rechtsprechung des Obersten Gerichts - Arbeitsrecht, Sozialversicherung und öffentliches Recht), Nr. 21-22, Pos. 276.

14 Dz. U. (GBL.) von 2013, Pos. 1440 mit nachträglichen Änderungen.

15 Verordnung (EWG) Nr. 1408/71 des Rates vom 14. Juni 1971 zur Anwendung der Systeme der sozialen Sicherheit auf Arbeitnehmer und Selbständige sowie deren Familienangehörige, die innerhalb der Gemeinschaft zu- und abwandern (Amtsblatt der Europäischen Union L. 1971.149.2 mit nachträglichen Änderungen); weiter Verordnung Nr. 1408/71.

16 Verordnung (EWG) Nr. 574/72 des Rates vom 21. März 1972 über die Durchführung der Verordnung (EWG) Nr. 1408/71 über die Anwendung der Systeme der sozialen Sicherheit auf Arbeitnehmer und Selbständige sowie deren Familienangehörige, die innerhalb der Gemeinschaft zu- und abwandern (Amtsblatt der Europäischen Union L. 1972.74.1 mit nachträglichen Änderungen); weiter Verordnung Nr. 574/72.

Der Grundsatz der Gleichstellung von Sachverhalten und Ereignissen fand auch Eingang in die Entscheidung zu einer Rechtssache, in der die Möglichkeit geprüft werden sollte, inwiefern Einkünfte aus der Tätigkeit in Deutschland berücksichtigt werden können, die das Ruhen oder die Kürzung von Rentenzahlungen in Polen gemäß Art. 104 Abs. 1, 2 und 3 des Rentengesetzes beeinflussen. Im Urteil vom 13. September 2013, I UK 76/13¹⁷ entschied das Oberste Gericht, dass die Einkünfte eines Rentners aus einer Tätigkeit in Deutschland Einnahmen aus einer Tätigkeit im Ausland darstellen, die das Ruhen bzw. die Minderung der Rentenzahlungen in Polen aufgrund des Rentengesetzes beeinflussen. Eine scheinbar ähnliche Problematik berührt das Urteil des Obersten Gerichts vom 20. Januar 2014, I UK 428/13.¹⁸ Ein polnischer Staatsangehöriger, der der Sozialversicherung nur aufgrund einer Tätigkeit in einem anderen Mitgliedstaat (in der Tschechischen Republik) unterlag, hat alle durch die Träger dieses Mitgliedstaats wegen krankheitsbedingter Arbeitsunfähigkeit gezahlten Geldleistungen ausgeschöpft und einen Antrag auf Rehabilitationsgeld beim polnischen Träger eingereicht. Das Oberste Gericht hat zu Recht ausgeführt, dass der Antragsteller nach polnischem Recht keinen Anspruch auf Rehabilitationsgeld erwerben kann. Dies ergibt sich aber nicht aus der Unmöglichkeit der Anwendung des Gleichstellungsprinzips von Sachverhalten und Ereignissen, sondern vielmehr aus der Tatsache, dass die Person, die das Rehabilitationsgeld aufgrund der polnischen Rechtsvorschriften beantragt hat, der Sozialversicherung in Polen überhaupt nicht unterlag.

2. Koordinierungsverordnungen versus bilaterale Abkommen

Die kompliziertesten Rechtsfälle zu Rentenansprüchen kreisen um die Anwendung des Art. 8 der Verordnung Nr. 883/2004, der das Verhältnis zwischen den EU-Verordnungen und anderen Koordinierungsinstrumenten einschließlich der früher geltenden bilateralen Abkommen regelt. Gemäß dieser Rechtsvorschrift tritt die Verordnung Nr. 883/2004 im Rahmen ihres Geltungsbereichs an die Stelle sämtlicher zwischen den Mitgliedstaaten geltenden Abkommen über soziale Sicherheit. Einzelne Bestimmungen von Abkommen über soziale Sicherheit, die von den Mitgliedstaaten vor dem Beginn der Anwendung dieser Verordnung geschlossen wurden, gelten jedoch fort, sofern sie für die Berechtigten

17 OSNP 2014 (Rechtsprechung des Obersten Gerichts - Arbeitsrecht, Sozialversicherung und öffentliches Recht), Nr. 6, Pos. 88.

18 LEX Nr. 1483573.

günstiger sind oder sich aus besonderen historischen Umständen ergeben und ihre Geltung zeitlich begrenzt ist. Um weiterhin Anwendung zu finden, müssen diese Bestimmungen im Anhang II aufgeführt sein. Unabhängig von dem Vorstehenden wurde auch die Regelung eingeführt, dass zwei oder mehr Mitgliedstaaten bei Bedarf nach den Grundsätzen und im Geist dieser Verordnung Abkommen miteinander schließen können. Im Falle Polens sind das folgende Abkommen: 1) mit Deutschland, d.h.: a) Abkommen von 1975 unter den im Art. 27 Absätze 2-4 des Abkommens von 1990 festgelegten Bedingungen und gemäß dem dort festgelegten Geltungsbereich (Beibehaltung des Rechtsstatus auf der Grundlage des Abkommens von 1975 von Personen, die vor dem 1. Januar 1991 ihren Wohnsitz im Hoheitsgebiet Deutschlands oder Polens genommen haben und weiterhin dort ansässig sind) und b) Artikel 27 Abs. 5 und Art. 28 Abs. 2 des Abkommens von 1990 (Beibehaltung der Alters- und Invalidenrentenanprüche auf der Grundlage des Abkommens von 1957;¹⁹ Anrechnung zurückgelegter Versicherungszeiten polnischer Arbeitnehmer aufgrund des Abkommens von 1988²⁰) und 2) mit Österreich, d.h. Art. 33 Abs. 3 des Abkommens zwischen der Republik Polen und der Republik Österreich über soziale Sicherheit, niedergeschrieben am 07. September 1998 in Warszawa²¹ (Anrechnung von Versicherungszeiten, die vor dem 27. November 1961 zurückgelegt wurden).

In der Rechtsprechung des Obersten Gerichts sind sehr viele interessante Ausführungen zum Abkommen von 1975 und zum Abkommen von 1990 mit Deutschland zu finden. Und so können wir über drei Rechtsfälle nachlesen,²² denen gemeinsam ist, dass der Zuzug nach Deutschland vor 1991 erfolgte und Versicherungszeiten vor diesem Datum in Polen zurückgelegt wurden. Diese Rechtsfälle sind ziemlich kompliziert gelagert, so dass an dieser Stelle keine genaue Schilderung des Sachverhalts erfolgen soll. Angerissen werden soll aber das Hauptproblem, das um die rechtliche Anrechnung der Versicherungszeiten

19 Abkommen zwischen der Volksrepublik Polen und der Deutschen Demokratischen Republik über die Zusammenarbeit auf dem Gebiet der Sozialpolitik, unterzeichnet am 13. Juli 1957 in Warschau (Dz. U. (GBl.) von 1958, Nr. 51, Pos. 246 mit nachträglichen Änderungen).

20 Abkommen vom 05. September 1988 zwischen der Regierung der Volksrepublik Polen und der Regierung der Deutschen Demokratischen Republik über die Zusammenarbeit auf dem Gebiet der Beschäftigung polnischer Werkträger in den Betrieben der Deutschen Demokratischen Republik.

21 Dz. U. (GBl.) von 2000 Nr. 104, Pos. 1105 mit nachträglichen Änderungen.

22 Siehe Beschluss des Obersten Gerichts vom 17. September 2014, II UZP 2/14, LEX Nr. 1537559, Urteil des Obersten Gerichts vom 20. Januar 2010, II UK 152/09, OSNP 2011, Nr. 13-14, Pos. 193 und Urteil des Obersten Gerichts vom 27. Februar 2014, II UK 334/13, LEX Nr. 1441474.

vor dem Zuzug und um den Erwerb des Anspruchs auf Leistungen des Trägers eines bestimmten Mitgliedstaats aufgrund dieser Versicherungszeiten oszilliert. Nicht ganz ohne Bedeutung ist hier das Datum des Bescheiderlasses, denn die Kontrolle des durch einen Rentenversicherungsträger erlassenen Bescheids erfolgt aufgrund der zum Tag des Bescheiderlasses geltenden Rechtslage.

a. Das Verhältnis zwischen den EU-Verordnungen und den bilateralen Abkommen aufgrund der Verordnung Nr. 1408/71 und der Verordnung Nr. 574/72

Im Hinblick auf Streitsachen, in denen der Bescheid während der Geltungsdauer der Verordnung Nr. 1408/71 und 574/72 erlassen wurde (beispielsweise das Urteil des Obersten Gerichts vom 20. Januar 2010, II UK 152/09²³), ist zu konstatieren, dass aus den Vorschriften zur Feststellung der Rentenansprüche hervorgeht, dass die Rente durch den Träger eines Mitgliedstaats für die Versicherungszeiten (Beschäftigungs- oder Wohnzeiten) berechnet wird, die in dem Mitgliedstaat zurückgelegt wurden (Konzept der anteiligen Rente). Eine ähnliche Lösung finden wir im Übrigen auch in der Verordnung Nr. 883/2004 und in der Verordnung Nr. 987/2009. Ausnahmen in diesem Bereich ergeben sich aufgrund von bilateralen Abkommen über die soziale Sicherheit. Auf das Verhältnis zwischen diesen bilateralen Abkommen und den EU-Verordnungen findet Art. 7 Abs. 2 lit. c der Verordnung Nr. 1408/71 entsprechend Anwendung. Obwohl die Verordnung an die Stelle der Abkommen über soziale Sicherheit (Art. 6 der Verordnung Nr. 1408/71) tritt, bleiben einzelne Bestimmungen von Abkommen über soziale Sicherheit, die von den Mitgliedstaaten vor dem Beginn der Anwendung dieser Verordnung geschlossen wurden, in Kraft, sofern sie für die Berechtigten günstiger sind oder sich aus besonderen historischen Umständen ergeben und ihre Geltung zeitlich begrenzt ist, soweit diese Bestimmungen in Anhang III aufgeführt sind. Im Pkt. 19 des Anhangs III werden genannt: a) Abkommen von 1975 unter den im Art. 27 Absätze 2-4 des Abkommens von 1990 festgelegten Bedingungen und gemäß dem dort festgelegten Geltungsbereich und b) Art. 11 Abs. 3, Art. 19 Abs. 4, Art. 27 Abs. 5 und Art. 28 Abs. 2 des Vertrages von 1990. Hier sehen wir, dass sofern der Vertrag von 1975 nur noch in dem im Art. 27 Absätze 2-4 des Vertrages von 1990 festgelegten Geltungsbereich gilt, auf Art. 11 Abs. 3, Art. 19 Abs. 4, Art. 27 Abs. 5 und Art. 28

23 OSNP 2011 (Rechtsprechung des Obersten Gerichts - Arbeitsrecht, Sozialversicherung und öffentliches Recht), Nr. 13-14, Pos. 193.

Abs. 2 des Vertrages von 1990 direkt Bezug genommen wird. Von besonderer Relevanz ist Art. 19 Abs. 4 des Vertrages von 1990, nach dem deutsche Rechtsvorschriften betreffend Leistungen für Versicherungszeiten, die nicht im Hoheitsgebiet der Bundesrepublik Deutschland zurückgelegt werden, und betreffend Leistungen für Versicherungszeiten, die nach dem Fremdrechtenrecht nicht angerechnet werden, unberührt bleiben.

Obwohl im Abkommen von 1990 der Grundsatz der anteiligen Feststellung von Alters- und Invalidenrentenansprüchen (Art. 17-18 des Abkommens von 1990) eingeführt wurde, nach dem der Träger eines Staates den Leistungsanspruch nur aufgrund von Versicherungs-, Wohn- und gleichgestellten Zeiten in diesem Staat berechnet, so bestimmt Art. 19 Abs. 4 des Abkommens einen klaren Ausnahmefall. Diese Regelung nimmt zweifellos Bezug auf die Regelungen des Abkommens von 1975 zur Feststellung der Leistungen, bei denen das entscheidende Kriterium für die Berücksichtigung der Versicherungszeiten im System der sozialen Sicherheit eines Staates der Wohnort im Hoheitsgebiet dieses Staates ist. Dies ergibt sich aus Art. 4 und 5 dieses Vertrages. Art. 4 besagt, dass: a) Rentenleistungen aus der Rentenversorgung durch den Träger des Staates, in dem der Berechtigte seinen Wohnsitz hat, nach den für den Träger verbindlichen Rechtsvorschriften festgestellt werden (Abs. 1); b) der Träger des Wohnortes die Versicherungs-, Beschäftigungs- und gleichgestellte Zeiten in einem anderen Staat nach den für den Träger verbindlichen Rechtsvorschriften in der Weise berücksichtigt, als ob sie im Hoheitsgebiet des ersten Staates entstanden wären (Abs. 2) und c) der Rentenanspruch nur während der Wohnzeit im Hoheitsgebiet des Staates besteht, dessen Träger den Rentenanspruch festgestellt hat. Wiederrum aus Art. 5 des Vertrages von 1975 geht hervor, dass in dem Fall, in dem der Rentner seinen Aufenthaltsort wechselt und sich im Hoheitsgebiet des anderen Staates niederlässt, die Rentenzahlungen eingestellt werden (Abs. 1) und der Träger des neuen Wohnortes den Rentenanspruch für die Zeit ab Einstellung der Rentenzahlungen unter Berücksichtigung der Versicherungs-, Beschäftigungs- und gleichgestellter Zeiten in dem Staat des früheren Wohnortes feststellt.

Durch das Inkrafttreten des Vertrages von 1990 wurden die Regeln für die Feststellung der Alters- und Invalidenrentenansprüche beim Vorliegen von Versicherungs- und Beschäftigungszeiten in zwei Staaten geändert und der Grundsatz der anteiligen Leistung eingeführt. Die anteilige Leistung findet aber keine Anwendung, wenn die Feststellung dieser Zeiten aufgrund von deutschen Rechtsvorschriften erfolgt, nach denen die Versicherungszeiten außerhalb des Hoheitsgebiets der Bundesrepublik Deutschland zu übernehmen sind. Im Grunde geht

es hier um das Fremdrentengesetz, das in Deutschland bis heute in Kraft ist²⁴ und die Rentenansprüche von Vertriebenen und Spätaussiedlern regelt. Die Leitidee dieses Gesetzes ist die Übernahme ausländischer Versicherungs-, Beschäftigungs- und gleichgestellter Zeiten, als ob sie im Hoheitsgebiet Deutschlands zurückgelegt worden wären.

Eine Person, die vor dem 1. Januar 1991 nach Deutschland gezogen ist, hat im Geltungszeitraum der Verordnung Nr. 1408/71 und der Verordnung Nr. 574/72 in Polen Anspruch auf Rentenfeststellung in Polen aus polnischen Versicherungszeiten, die vor diesem Datum zurückgelegt wurden, es sei denn, dass diese bei der Feststellung des Rentenanspruchs in Deutschland aufgrund der gemäß Art. 19 Abs. 4 des Abkommens von 1990 anzuwendenden deutschen Rechtsvorschriften berücksichtigt wurden. Diese Lösung stützt sich auch auf das Verbot des Zusammentreffens von Leistungen im Art. 12 der Verordnung Nr. 1408/71, das festlegt, dass ein Anspruch auf mehrere Leistungen gleicher Art aus derselben Pflichtversicherungszeit nicht erworben werden kann. Wird also die Versicherungs-, Wohn- oder gleichgestellte Zeit vor dem Datum des Zuzugs zurückgelegt, so kann sie nur einmal durch den Träger eines Mitgliedstaates berücksichtigt werden. Diese Problematik wird im Urteil des Obersten Gerichts vom 14. Mai 2014, II UK 456/13 exzellent veranschaulicht.²⁵ Das Urteil wurde zwar in Anlehnung an die Verordnung Nr. 883/2004 und die Verordnung Nr. 987/2009 erlassen, doch die dort enthaltenen Ausführungen können auch im Kontext der Verordnung Nr. 1408/71 und der Verordnung Nr. 574/7 angewendet werden, denn sowohl die früher geltenden Verordnungen als auch die zur Zeit geltenden Verordnungen verbieten das Zusammentreffen von Leistungen gleicher Art.

Die Frage, ob während der Geltungsdauer der Verordnung Nr. 1408/71 und der Verordnung Nr. 574/72 zur Berücksichtigung der polnischen Versicherungszeiten vor dem 1. Januar 1991 die Erfüllung der Voraussetzung des Wohnortes im Hoheitsgebiet eines bestimmten Mitgliedstaats notwendig war, bedarf gesonderter Erörterung. Aus rechtlicher Sicht geht es hier um das Verhältnis zwischen Art. 19 Abs. 4 des Abkommens von 1990 und Art. 27 Abs. 2 dieses Abkommens. Im Art. 7 Abs. 2 lit. c der Verordnung Nr. 1408/71 wird die Wohnortvoraussetzung nicht genannt. Es scheint aber, dass die Klausel zu besonderen historischen Umständen, die an die obige Frage anknüpft, die Auslegung dieser

²⁴ Gesetz vom 25. Februar 1960, BGBl. I S. 93, 94 f. – mit Änderungen.
²⁵ LEX Nr. 1463421.

Regelung sowohl im Hinblick auf Art. 19 Abs. 4 als auch auf Art. 27 Abs. 2 des Vertrages von 1990 vorschreibt. In der Rechtssache II UK 334/13 war diese Frage unproblematisch, denn der Antragsteller hatte seinen Wohnsitz in Deutschland und der deutsche Träger hat die Versicherungszeiten vor dem Zeitpunkt des Zuzugs nach Deutschland, der vor dem 1. Januar 1991 erfolgte, berücksichtigt. Daher musste sich das Oberste Gericht mit dieser Frage gar nicht erst befassen. Zur rechtlichen Beurteilung dieses Problems müsste aber die Ermittlung des Sinnes der Rechtsnorm auf Basis der im Pkt. 19 des Anhangs III zur Verordnung Nr. 1408/71 aufgeführten Rechtsvorschriften erfolgen. Zur Kohärenzsicherung wäre die Auslegung des Abkommens von 1975 (unter den im Art. 27 Absätze 2-4 des Vertrages von 1990 festgelegten Bedingungen und gemäß dem dort festgelegten Geltungsbereich) in Übereinstimmung mit Art. 19 Abs. 4 des Vertrages von 1990 erforderlich, was – aus historischer Sicht – die Mitbeachtung der sich aus dem Vertrag von 1975 ergebenden Grundsätze zur Übernahme der Versicherungszeiten bedeuten würde. Dies wird durch die Auslegung des Art. 27 Abs. 2 des Abkommens von 1975 bestätigt, der besagt, dass „Ansprüche und Rechte“, die aufgrund des Vertrages von 1975 in einem der vertragschließenden Staaten erworben werden, durch den Vertrag nicht berührt werden, solange diese Personen auch nach dem 31. Dezember 1990 im Hoheitsgebiet des vertragschließenden Staates ihren Wohnsitz haben. Sofern der Begriff „Ansprüche“ tatsächlich auf bereits erworbene Berechtigungen, die gegenüber den verpflichteten Trägern geltend gemacht werden, verweist, so ist bei dem Terminus „Rechte“ davon auszugehen, dass es sich um alle Rechte aus dem Abkommen von 1975 handelt – einschließlich der Anwartschaften auf einzelne Rechte, was auch für die Übernahme der Versicherungszeiten gilt. Demnach kann die durch das Oberste Gericht in der Rechtssache II UK 152/09 vertretene Auffassung nicht geteilt werden, dass sich der Wohnort (der Wechsel des Wohnortes) nur auf die Situation von Personen auswirkt, die ihren Leistungsanspruch vor dem 1. Januar 1991 erworben haben. Dieses Kriterium beeinflusst vielmehr die Würdigung aller Rechte, die vor diesem Datum im Hoheitsgebiet eines der vertragschließenden Staaten erworben wurden (unter der Voraussetzung, dass der Wohnort in diesem Staat fortbesteht).

Die obigen Ausführungen zusammenfassend, ist zu konstatieren, dass im Geltungszeitraum der Verordnung Nr. 1408/71 und der Verordnung Nr. 987/2009 für die Feststellung der Rentenansprüche allgemein die Proratisierungsregelung gilt, nach der der Leistungsanspruch ausschließlich in Anlehnung an die im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats zurückgelegten Versicherungs-, Wohn- und gleichgestellten Zeiten festzustellen ist (eine ähnliche Regelung beinhaltet auch

das Abkommen von 1990). Dementsprechend wird der Anspruch einer Person, die polnische Versicherungszeiten besitzt, durch den polnischen Rentenversicherungsträger festgestellt. Von dieser Regel sind Ausnahmen möglich, die sich u.a. aus bilateralen Verträgen ergeben und auf die Art. 6 und 7 der Verordnung Nr. 1408/71, insbesondere Art. 7 Abs. 2 lit. c der Verordnung anzuwenden sind. Aufgrund dieser Regelungen können im Verhältnis zwischen Polen und Deutschland Versicherungs-, Wohn- und gleichgestellte Zeiten in einem Staat so berücksichtigt werden, als ob sie im Hoheitsgebiet des anderen Staates zurückgelegt worden wären, vorausgesetzt der Wohnort besteht im Hoheitsgebiet des anderen Staates fort. Dieses ergibt sich sowohl aus Art. 19 Abs. 4 des Abkommens von 1990 als auch aus Art. 27 Abs. 2 des Vertrages von 1990.

b. Das Verhältnis zwischen den EU-Verordnungen und den bilateralen Abkommen aufgrund der Verordnung Nr. 883/2004 und der Verordnung Nr. 987/2009

Die Antwort auf die Frage nach der rechtlichen Beurteilung der Versicherungszeiten vor dem Ab-/Zuzug und dem Erwerb des Leistungsanspruchs im Lichte der Verordnung Nr. 883/2004 und der Verordnung Nr. 987/2009 ist komplex. Zur Betrachtung des Leitgrundsatzes der anteiligen Leistungsfeststellung können wir auf unsere früheren Überlegungen zurückgreifen. Hier gilt die Feststellung der anteiligen Leistung (Rente). Im Verhältnis zwischen den internationalen Abkommen und den Koordinierungsverordnungen ist zwar Art. 8 Abs. 1 der Verordnung Nr. 883/2004 (der diese Frage regelt) das Pendant des Art. 6 und 7 der Verordnung Nr. 1408/71, doch aufgrund des Anhangs II zur Verordnung Nr. 883/2004 bleibt ausschließlich der Vertrag von 1975 in Kraft, und zwar in dem Umfang, der im Art. 27 Absätze 2-4 des Vertrages von 1990 bestimmt wird. Folglich wird hier Art. 19 Abs. 4 des Vertrages von 1990 nicht berücksichtigt. Im Anhang wird aber ausdrücklich festgestellt, dass es um „Beibehaltung des Rechtsstatus auf der Grundlage des Abkommens von 1975 der Personen, die vor dem 1. Januar 1991 ihren Wohnsitz im Hoheitsgebiet Deutschlands oder Polens genommen haben und weiterhin dort ansässig sind“, geht. Hier tauchen zwei Probleme auf. Das eine Problem betrifft die Auslegung des Art. 27 Absätze 2-4 des Vertrages von 1990, das andere die Zulässigkeit der Abhängigmachung der Beibehaltung des Rechtsstatus vom Kriterium des fortbestehenden Wohnortes im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats.

Die Anwendbarkeit des Art. 27 Absätze 2-4 des Vertrages von 1990 wurde bereits besprochen. Zur Bekräftigung der angeführten Argumente sei darauf verwiesen, dass im Anhang II von der Notwendigkeit der Beibehaltung des „Rechtsstatus“ auf der Grundlage des Abkommens von 1975 von Personen, die vor dem 1. Januar 1991 ihren Wohnsitz im Hoheitsgebiet Deutschlands oder Polens genommen haben und seitdem dort wohnen, die Rede ist. Daraus folgt, dass der Rechtsstatus einer Person, die ins Hoheitsgebiet eines Staates gezogen ist und Anspruch auf Übernahme der Versicherungs-, Wohn- und gleichgestellter Zeiten hat, so als ob diese Zeiten in diesem Staat zurückgelegt worden wären, beibehalten wird, vorausgesetzt diese Person ist weiterhin in diesem Staat ansässig. Sollte also eine Person, die vor dem 1. Januar 1991 zugezogen ist, aufgrund des Abkommens von 1975 (oder aufgrund von Rechtsvorschriften des Wohnortes) bestimmte Rechte einschließlich des Rechts auf Berücksichtigung von Versicherungs-, Wohn- und gleichgestellter Zeiten, als ob diese im Hoheitsgebiet des neuen Wohnortes zurückgelegt worden wären, erwerben, werden diese Rechte auch im Geltungszeitraum der Verordnung Nr. 883/2004 und der Verordnung Nr. 987/2009 berücksichtigt, wobei die Berücksichtigung dieser Zeiten nach Maßgabe des Art. 27 Abs. 2 des Abkommens von 1990 und des Anhangs II zur Verordnung Nr. 883/2004 den Wohnort im Hoheitsgebiet eines bestimmten Mitgliedstaats voraussetzt.

An dieser Stelle sei vermerkt, dass die Aufhebung des Wohnortprinzips im Rahmen der Koordinierung der Systeme der sozialen Sicherheit ausschließlich für Geldleistungen und nur dann gilt, wenn die Verordnung Nr. 883/2004 nicht etwas anderes bestimmt. Einen ähnlichen Vorbehalt (mangelnder abweichender Regelung) finden wir auch in den Regelungen zur Gleichstellung von Leistungen, Einkünften, Sachverhalten und Ereignissen (Art. 5 der Verordnung Nr. 883/2004) und zur Zusammenrechnung der Zeiten (Art. 6 der Verordnung Nr. 883/2004, also hinsichtlich der Grundsätze, die für die Behandlung der Versicherungszeiten vor dem Zuzug von Bedeutung sein könnten. Folglich ist die Abhängigmachung bestimmter Ansprüche vom Wohnort in den EU-Verordnungen zur Koordinierung der Leistungen zulässig. Dies steht auch nicht im Widerspruch zum Primärrecht der Europäischen Union und seinen Regelungen im Bereich der sozialen Sicherheit. Gemeint ist hier Art. 48 AEUV, nach dem solche Regelungen zur sozialen Sicherheit einzuführen sind, die die Zusammenrechnung aller nach den verschiedenen innerstaatlichen Rechtsvorschriften berücksichtigten Zeiten für den Erwerb und die Aufrechterhaltung des Leistungsanspruchs sowie für die Berechnung der Leistungen ermöglichen. An dieser Stelle muss vermerkt werden, dass einer Person, die im Sinne des Abkommens

von 1975 (und später im Sinne des Abkommens von 1990) ihren Wohnort gewechselt hat, das Recht auf Berücksichtigung von Versicherungs-, Wohn- und gleichgestellten Zeiten, die vor dem Zuzug zurückgelegt wurden, nicht entzogen wird. Aufgrund der oben besprochenen Regelungen wird ausschließlich der Staat ermittelt, in dem die zurückgelegten Zeiten berücksichtigt werden, was für den Betroffenen in finanzieller Hinsicht mehr oder weniger günstig sein kann. Folglich bestehen keine Unstimmigkeiten zwischen der Lösung im Anhang II zur Verordnung Nr. 883/2004 und Art. 48 AEUV. Dieses Fazit gilt auch für die früher geltenden Verordnungen Nr. 1408/71 und 987/2009.

Daraus folgt, dass eine Person, die während der Geltungsdauer der Verordnung Nr. 883/2004 und der Verordnung Nr. 987/2009 vor dem 1. Januar 1991 nach Deutschland gezogen ist, das Recht auf Feststellung des Rentenanspruchs in Polen aus vor diesem Datum in Polen zurückgelegten Versicherungszeiten hat, es sei denn, dass diese Versicherungszeiten wegen des Wohnortes zur Feststellung des Rentenanspruchs in Deutschland herangezogen wurden.

Am Rande der Ausführungen sei auch auf die Anwendbarkeit der im Anhang zu den Grundverordnungen genannten Abkommen bezüglich der Klausel der günstigeren Leistungen und der geschichtlichen Umstände hingewiesen, die sich direkt aus der Regelung zum Verhältnis zwischen den Koordinierungsverordnungen und den zweiseitigen Abkommen ergibt. Gemäß dem aktuellen Rechtsstand der Verordnung Nr. 883/2004 wird im Art. 8 festgestellt, dass einzelne Bestimmungen von Abkommen fortgelten, sofern sie für die Berechtigten günstiger sind oder sich aus besonderen historischen Umständen ergeben. Um weiterhin Anwendung zu finden, müssen diese Bestimmungen im Anhang II aufgeführt sein. Im Hinblick auf das Vorstehende stellt sich eine ganze Reihe interessanter Fragen, insbesondere zur Anwendbarkeit bilateraler Abkommen, wenn: 1) die Bestimmungen im Anhang II nicht aufgeführt sind, aber ihre Anwendung günstiger wäre; 2) die Bestimmungen im Anhang II zwar aufgeführt, doch nicht so günstig wie die EU-Vorschriften zur Koordinierung sind. Um diese Fragen beantworten zu können, scheint in beiden Fällen das Heranziehen des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union sinnvoll und begründet zu sein. Die bisherige Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs liefert zwar Hinweise, aber nur zur Beantwortung der ersten Frage. Dort heißt es, dass einer migrierenden Person ihre Rechte aus bilateralen Abkommen nicht entzogen

werden dürfen, nur weil die Rechtsvorschriften zur europäischen Koordinierung in Kraft getreten sind.²⁶

In den analysierten Rechtsfällen war zusätzlich die Bezugnahme auf allgemeine Grundsätze der Koordinierung erforderlich, was die Entscheidung erheblich vereinfachte. Gemeint ist hier besonders das Verbot der Zusammenrechnung von Leistungen. Nach Maßgabe des Art. 10 der Verordnung Nr. 883/2004 wird durch die Grundverordnung kein Anspruch auf mehrere Leistungen gleicher Art aus derselben Pflichtversicherungszeit gewährt oder aufrechterhalten. Daraus folgt, dass aus einer Versicherungszeit nur eine Leistung erworben werden kann. Dies entspricht übrigens dem Grundsatz, nach dem man nur den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats unterliegen kann. Dieser Grundsatz kommt im Urteil des Obersten Gerichts vom 27. Februar 2014, II UK 333/12 voll zur Geltung.²⁷ Nach Auffassung des Obersten Gerichts ist der polnische Träger bei der Berechnung der anteiligen Rente nicht berechtigt, die vor dem Zuzug des Versicherten nach Deutschland zurückgelegten Versicherungszeiten zu berücksichtigen, sofern diese durch den deutschen Träger angerechnet worden sind. Dieser Grundsatz wurde im Urteil vom 14. Mai 2014, II UK 456/13 betätigt,²⁸ in dem das Oberste Gericht entschieden hat, dass die Inanspruchnahme von Leistungen aus zwei Mitgliedstaaten nicht möglich ist, wenn sie für dieselbe Zeit gewährt werden.

IV. Zusammenfassung und Ausblick

Die Anwendung der Rechtsvorschriften zur Koordinierung der Systeme der sozialen Sicherheit zeigt, dass die damit verbundene Problematik äußerst dynamisch ist und immer wieder neue Fragen aufwirft. Größtenteils ist das auf Veränderungen der gesellschaftlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse, denen die Erwerbsmigration unterworfen ist, aber auch auf die Tatsache zurückzuführen, dass gerade im Falle der Sozialversicherung zwischen dem erstmaligen Entstehen der Sozialversicherungspflicht und dem Anspruchserwerb aus den Rechtsvorschriften verschiedener Mitgliedstaaten sogar mehrere Jahrzehnte liegen können. In einem derart langen Zeitraum sind Rechtsveränderungen unvermeid-

26 Urteil des Europäischen Gerichtshofs vom 15. Januar 2002, C-55/00, www.eur-lex.europa.eu.

27 OSNP (Rechtsprechung des Obersten Gerichts - Arbeitsrecht, Sozialversicherung und öffentliches Recht) 2014, Nr. 3, Pos. 47.

28 LEX Nr. 1463421.

lich, vielmehr noch unabdingbar. Aus diesem Grund ist die Fähigkeit zur Anwendung intertemporaler Regelungen und allgemeiner Grundsätze, die gerechte und rechtmäßige Entscheidungen in besonders gelagerten Einzelfällen gewährleisten, von eminenter Bedeutung.

Übersetzung aus dem Polnischen: Krzysztof Ślebza

TAX COMPLIANCE UND DOPPELBESTEUERUNGSABKOMMEN

Bartosz Makowicz

Grundlagen integrierter Tax Management Systeme (TMS)¹

I. Einführung

Der vorliegende Beitrag stellt einen Versuch dar, die im Bereich der Grundlagen von Tax Compliance / Tax Management vorhandenen Abwandlungen zusammenfassend zu analysieren und anhand des Leitfadens *ISO 19600 Compliance Management Systems*² (CMS) neue Grundsätze für die Einrichtung und Verbesserung von integrierten Tax Management Systemen (TMS) aufzustellen, in deren Rahmen auch steuerliche Risiken verwaltet werden. Vorangestellt wird eine grundsätzliche Klärung der Begriffe sowie der Grundprinzipien zur Ausgestaltung von steuerlichen CMS. Abgerundet wird der Beitrag mit einer Darstellung zur praktischen Bedeutung dieser Systeme und der Grundsätze ihrer Umsetzung.

Die Compliance hat in den letzten Jahren in Deutschland und weltweit eine rasante Entwicklung genommen. Dass es sich um keinen Modebegriff mehr handelt, zeigt sich nicht nur in den inzwischen unzähligen Publikationen, Tagungen, Projekten und Erhebungen, sondern auch in der Existenz von vielen internationalen Standards zur Einführung von Compliance Management Systemen, darunter der erwähnte Standard ISO 19600 CMS.

Diese Entwicklung ist begrüßenswert. Compliance-Strukturen stabilisieren und schützen Unternehmen vor Unregelmäßigkeiten und damit die zivile Bevölkerung vor deren Folgen. Sie fördern die Integrität, Transparenz und Verlässlichkeit der Unternehmen und beeinflussen somit nicht nur die Unternehmen selbst, sondern die Volkswirtschaften in ihrer Gesamtheit. Denn eines steht fest: Die Wirtschaftskriminalität, die 2013 einen Schaden von rund 8 Mrd. Euro verur-

¹ Der Autor möchte sich bei Herrn Michael Pescht und Herrn Dr. Gero Lietz für die sorgfältige Korrektur dieses Beitrags herzlich bedanken.

² ISO 19600:2014 Compliance Management Systems ist am 15. Dezember 2014 veröffentlicht worden und seitdem online abrufbar unter www.iso.org, 31.03.2015.

sachte,³ sollte effektiver bekämpft werden. Doch was haben Steuern mit Compliance und mit Management zu tun?

II. Verhältnis von Tax und Compliance

Klärungsbedürftig sind zunächst die wechselseitigen Beziehungen zwischen Steuern und Compliance einerseits sowie zwischen Steuern und Management andererseits, um so eine Rechtfertigung für ein Tax Compliance Management zu erarbeiten.

1. Steuern und Compliance

Steuern zählen zu den wesentlichen staatlichen Einnahmequellen und leisten damit einen nicht unerheblichen Beitrag zur Förderung des Wohlstands. Werden steuerliche Unregelmäßigkeiten als Compliance-Unregelmäßigkeiten verstanden, so fördern logischerweise die vorhandenen CMS die steuerlichen und damit die staatlichen Zwecke. Doch wie kann das Ziel, die ordnungsgemäße Erfüllung der steuerlichen Pflichten, erfüllt werden?

Ein Ansatz liegt sicherlich in der ständigen staatlichen Kontrolle und Ahndung von Verstößen, die eher repressiv als präventiv ausgerichtet ist. Ein anderer Ansatz könnte darin liegen, dass Unternehmen selbst auf der Mikroebene dafür entsprechende – sowohl präventive als auch repressive – Maßnahmen treffen, deren Ziel es ist, steuerliche Unregelmäßigkeiten gar nicht erst zuzulassen. Wird der zweite Ansatz verfolgt, stellt sich allerdings eine Folgefrage: Nach welchen Standards und Methoden sollte die so – zunächst unscharf begriffene – „steuerliche Compliance“ im Unternehmen angegangen werden? Ist das Aufgabe eines Management Systems?

2. Steuern und Management

Die sich stetig ändernden steuerlichen Bedingungen sowie der Komplexitätsgrad des Steuersystems verlangen einen hohen Organisationsgrad.⁴ Es liegt somit auf

³ Wirtschaftskriminalität, Bundeslagebild 2013, S. 12. Online abrufbar unter <http://www.bka.de/>, 31.03.2015.

der Hand, dass dem Phänomen „Steuern“ nur in systematischer Weise durch entsprechende prozessorientierte und organisatorische Maßnahmen begegnet werden kann.

Wird jedoch dieses System zu komplex, droht es unübersichtlich zu werden mit der Folge, dass es kaum noch auf Akzeptanz durch Mitarbeiter stößt und damit ineffektiv wird. Eine besondere Herausforderung liegt also darin, das hoch abstrakte und komplexe Umfeld der steuerrechtlichen Vorschriften anhand eines Management Systems so in eine einfache „Sprache“ zu übersetzen, dass ihre Erfüllung durch alle Organisationsmitglieder gewährleistet ist – oder zumindest das Risiko der Nichterfüllung auf ein Minimum beschränkt wird.

Eines steht fest: Das Steuerrecht ist derart komplex, dass es selbst für Experten auf diesem Rechtsgebiet eine Herausforderung darstellt.⁵ Es ist und bleibt damit auch eine Herausforderung für die Geschäftsleitung, eine auf Rechtstreue ausgerichtete Organisation so zu optimieren, dass sie den aktuellen Entwicklungen gewachsen ist.⁶ Zusammenfassend lässt sich somit feststellen, dass Steuern im Rahmen eines Managementsystems verwaltet werden sollten, denn nur so kann deren Komplexitätsgrad Rechnung getragen werden.

III. Begrifflichkeiten, Anwendungsbereich und Funktionen

Bevor auf die Grundsätze der Ausgestaltung von Tax Management Systemen eingegangen wird und deren konkrete Umsetzungsmöglichkeiten dargestellt werden, sollten zunächst die Grundbegriffe, die Funktionen sowie die Berechtigung für die integrierte Steuerung von Steuerrisiken im Rahmen eines CMS beleuchtet werden. Die nachfolgenden Erläuterungen sind dabei an die Definitionen der ISO 19600 angelehnt.

4 Vgl. *Michael Streck/Burkhard Binnenwies*: Tax Compliance, in: DStR 5, 2009, S. 229-234 (234).

5 Vgl. *Hanno Kiesel/Jacob Böhringer*: Tax Compliance – Risikominimierung durch sanktionsbezogene Enthaltungsmaßnahmen, in: BB 19, 2012, S. 1190-1195.

6 Vgl. ebenda.

1. Grundbegriffe

Der Begriff von Compliance, Tax Compliance, Compliance Management Systeme und weitere Begrifflichkeiten werden in der Fachliteratur oft unterschiedlich definiert und teilweise verwechselt; eine kurze Klärung erscheint daher sinnvoll.

a. Compliance

Beim Compliance-Begriff scheiden sich die Geister, doch bringen die unterschiedlichen Ansichten im Grunde keine neuen Erkenntnisse. Der englische Begriff *Compliance* wird als Befolgung oder Einhaltung übersetzt und stammt funktionell aus der Medizin, wo es um die Einhaltung ärztlicher Anweisungen geht. Auf der Ebene einer Organisation bedeutet Compliance die Erfüllung aller Compliance-Pflichten einer Organisation;⁷ unter Compliance-Pflichten werden dagegen die Anforderungen verstanden, die eine Organisation erfüllen *muss* und solche, die sie erfüllen *möchte*.⁸ Während es im ersten Fall nur um den allgemein herrschenden und für alle Organisationen verbindlichen Legalitätsgrundsatz oder den allgemein bekannten Grundsatz des ehrbaren Kaufmanns geht, wird im zweiten Fall der Begriff um freiwillige Verpflichtungen der Organisation wie etwa Verhaltenskodizes, Industriestandards oder gar moralische und ethische Vorstellungen einer Gesellschaft erweitert. Bereits an dieser Stelle liegt es auf der Hand, dass Steuern und Compliance „seelenverwandt“ sind.

b. Tax Compliance

Hinsichtlich des Begriffs *Tax Compliance* herrscht trotzdem Uneinigkeit. Wird der oben genannte Compliance-Begriff zugrunde gelegt, so bedeutet Tax Compliance nichts mehr als die Einhaltung steuerrechtlicher Pflichten einer Organisation und ihrer Mitglieder. Die hier vertretene Definition deckt sich mit dem konventionellen Verständnis von Tax Compliance.⁹ Ein ähnlicher Ansatz zeigt sich in der wohl herrschenden Meinung, wenn Tax Compliance als Unterfall der

7 Vgl. Ziff. 3.17 ISO 19600.

8 Vgl. Ziff. 3.14-3.16 ISO 19600.

9 Grundlegend dazu bei *Lars Feld/Bruno Frey: Tax Compliance as the Result of Psychological Tax Contract: The Role of Incentives and Responsive Regulation*, in: *Law and Policy* 1, 2007, S. 102-120.

Corporate Compliance und Steuerunterworfenheit des Unternehmens begriffen wird, wobei nicht nur Steuern, sondern auch Zölle erfasst werden sollen.¹⁰

Teilweise wird der Begriff aber auch weiter gefasst; hiernach wird Tax Compliance als Summe der organisatorischen Maßnahmen eines Unternehmens verstanden, mit denen gewährleistet werden soll, dass sich die Geschäftsleitung wie auch die Mitarbeiter des Unternehmens und Konzerns rechtmäßig verhalten.¹¹ Nach einer anderen Auffassung soll die Tax Compliance drei wesentliche Elemente enthalten:

- die betriebswirtschaftliche Struktur,
- IT-Compliance und
- sanktionsbezogene Enthafungsmaßnahmen.¹²

Teilweise wird auch zwischen formellen und materiellen Inhalten von Tax Compliance unterschieden: Während materiell die Wertentscheidung zur Einhaltung der Regel erwähnt wird, ist in formeller Hinsicht die Einführung einer entsprechenden Organisationsstruktur gemeint.¹³

Diese Ansätze gehen über die hier vertretene Definition von Tax Compliance hinaus und werden unter dem weiter gefassten funktionalen Begriff des Tax Management Systems (TMS) zusammengefasst.

c. Tax Management System

Bevor auf die Definition des Tax Management Systems eingegangen wird, sei der mit ihm verwandte Begriff eines CMS definiert. Zwar enthält die ISO 19600 keine direkte Erläuterung des Begriffs, die Definition ergibt sich aber aus der systematischen Auslegung der Norm, und zwar aus dem Zusammenhang zwischen der erwähnten Definition der *Compliance* und der eines *Management-*

10 Vgl. *Streck/Binnenwies*, (Anm. 4), S. 229; *Christoph Besch/Arnulf Starck*: Tax-Compliance, Rn. 4, in: *Christoph Hauschka (Hg.)*: Corporate Compliance, 2. Aufl., München: C.H. Beck, Stand: 2010.

11 Vgl. *Christoph Kromer/Reinhard Pumpler/Katharina Henschel*: Tax Compliance, in: BB 14, 2013, S. 791-803 (m.w.N.).

12 So *Kiesel/Böhringer* (Anm. 5).

13 Vgl. *Kromer/Pumpler/Henschel* (Anm. 11), S. 791.

Systems. Als Management System bezeichnet der Leitfaden einen Katalog von zusammenhängenden und interagierenden Elementen einer Organisation zur Etablierung von Programmen und Prozessen, um die Ziele der Organisation zu erreichen.¹⁴ Fügt man die Definition von Compliance hinzu, um auf den Begriff des CMS zu kommen, so hat das so definierte Management System zum Ziel, die Erfüllung der Compliance-Pflichten der Organisation und ihrer Mitglieder zu erreichen. Ersetzt man Compliance nun durch Tax Compliance, also die Einhaltung der steuerlichen Pflichten, erhält man den Begriff eines *Tax Management System*.

Diese Definition entspricht in etwa auch dem oben erwähnten formellen Verständnis von Tax Compliance, aber auch dem weiter gefassten Verständnis von Tax Compliance, das auch auf die entsprechenden Organisationen und Prozesse abzielt. Zum Teil ist in dem Bereich auch von Tax Administration die Rede, welche die Aufgabe hat, die steuerrechtlichen Erklärungs- und sonstigen Mitwirkungspflichten zu erfüllen, wie beispielsweise die Unterstützung der frist- und formgerechten Erstellung von Steuererklärungen.¹⁵ Hierbei bleibt festzustellen, dass Tax Administration einen Teil eines TMS ausmachen kann, in dem neben der Verwaltung auch weitere strukturelle und prozessorientierte Maßnahmen im Sinne eines umfassenden Managementsystems vorgesehen sind.

2. Anwendungsbereich von ISO 19600

Den Lesern ist mitunter sicherlich aufgefallen, dass ein TMS nicht nur für privatwirtschaftliche und auf Gewinn ausgerichtete Unternehmen vorgesehen ist. Genauso, wie ein TMS auch auf Verbände, Stiftungen und andere Organisationsarten anwendbar sein kann, verfolgt auch die ISO 19600 diesen breiten Ansatz. Bewusst wurde der Anwendungsbereich der Norm weit gefasst, was durch den Kernbegriff einer *Organisation* auch erreicht werden konnte.

Definiert wird eine Organisation als Personen oder Gruppe von Personen, die eine Organisationsstruktur aufweist, um ihre Ziele zu erreichen.¹⁶ Es war das Ziel des Normungskomitees, nicht nur private Unternehmen zu erfassen, sondern alle Organisationen, die eine gewisse Festigkeit aufweisen und konkrete

14 Vereinfacht nach Ziff. 3.07 ISO 19600.

15 So etwa bei *Jürgen Dahlke*: Tax Compliance im internationalen Konzern – Organisation, Kommunikation und Risikomanagement, in: BB 12, 2014, S. 680-684.

16 Hier vereinfacht formuliert, mehr in Ziff. 3.01 ISO 19600.

Ziele verfolgen. Dies zeigt sich in einem offenen Katalog, in dem die Norm als mögliche Organisationen u.a. Gesellschaften, Institutionen, Vereine, Behörden und sogar Einzelkaufleute auflistet – und dies unabhängig davon, ob diese eingetragen sind und ob es sich um private oder öffentlich-rechtliche Subjekte handelt.¹⁷

3. Funktionen und Ziele

Während das Ziel eines CMS darin liegt, dass in der Organisation eine nachhaltige Compliance-Kultur einkehrt und gepflegt wird und damit die Organisation und ihre Mitglieder alle Compliance-Pflichten erfüllen, werden einem TMS spezifische steuerliche Ziele und Funktionen bescheinigt.

a. Systematische Risikosteuerung

Gleich zu Beginn sei klargestellt: Kein TMS wird die absolute Vollständigkeit und Richtigkeit von betrieblichen Steuererklärungen gewährleisten können.¹⁸ Seine Funktion wird eher darin bestehen, die Gefahr – oder besser das Risiko – von steuerlichen Pflichtverletzungen der Organe¹⁹ und aller Organisationsmitglieder zu minimieren. Damit entfaltet ein TMS eine risikoreduzierende Wirkung.

Eine weitere steuerlich spezifische Funktion eines TMS besteht in der Vermeidung von Auseinandersetzungen mit der Finanzverwaltung.²⁰ Als das fundamentale Ziel kann somit die Vermeidung von steuerlichen und steuerstrafrechtlichen Risiken für die Zukunft gesehen werden.²¹

b. Verbesserung defizitärer Organisationsstrukturen

Eine systematische, durchdachte und an einem Plan orientierte Vorgehensweise bei der Ermittlung und Steuerung von steuerlichen Risiken ist oft der erste Ver-

17 Vgl. Ziff. 3.01 Anm. 1 ISO 19600.

18 Vgl. *Marcus Geuenich/Hanno Kiesel*: Tax Compliance bei Unternehmen – einschlägige Risiken und Folgerungen für die Praxis, in: BB 3, 2012, S. 155-162.

19 Vgl. *Peter Talaska*: Tax Compliance in Unternehmen – Organhaftung, in: BB 19, 2012, S. 1195-1200.

20 Vgl. *Talaska* (Anm. 19), S. 1199.

21 Vgl. *Geuenich/Kiesel* (Anm. 18), S. 161.

such einer Organisation, sich mit steuerlichen Themen umfassend auseinanderzusetzen. Die Steuerorganisation zeigt in der Praxis oft Lücken, die den Ermittlungsbehörden die Argumentation erleichtern und der Verteidigung das Leben erschweren.²² Auch insofern wird es die Aufgabe eines TMS sein, diese Lücken zu finden und sie mit entsprechenden organisatorischen und prozessorientierten Maßnahmen zu füllen.

c. Förderung der Steuerkultur als Teil der Compliance-Kultur

Da all diese Ziele – insbesondere die Einhaltung der steuerlichen Pflichten durch Individuen – nur dann erreicht werden, wenn die steuerlichen Risiken allen Mitgliedern einer Organisation bewusstwerden und sich diese entsprechend den Pflichten verhalten, sollte als mittelfristiges Ziel eines TMS die Etablierung einer Tax Compliance Kultur erwähnt werden. Zu Recht wird betont, dass *Tax Compliance Culture* als Teil der Compliance-Kultur anzusehen ist, die im Unternehmen verankert und gelebt werden soll.²³

Auch die ISO 19600 betont die übergeordnete Rolle einer nachhaltigen Compliance-Kultur. So wird diese etwa beim *tone from the top* – also dem Compliance-Bekenntnis der Unternehmensleitung – berücksichtigt,²⁴ als Ziel des Compliance-Trainings²⁵ und der Sensibilisierung der Organisationsmitglieder²⁶ erwähnt oder aber auch als Gegenstand der Compliance-Überwachung genannt.²⁷ Aber was bedeutet eigentlich Compliance-Kultur?

Unter Compliance-Kultur werden Werte, ethische Standards und Überzeugungen verstanden, die innerhalb der Organisation bestehen, mit ihrer Struktur und Kontrollsystemen interagieren sowie Verhaltensnormen erzeugen, die das Compliance-Ergebnis fördern.²⁸ Werden diese Grundüberlegungen auf die Tax Compliance übertragen, so liegt auf der Hand, dass die Tax-Kultur darin bestehen sollte, sich der steuerlichen Pflichten bewusst zu sein und diese zu erfüllen.

22 Vgl. Kiesel/Böhringer (Anm. 5), S. 1190.

23 Vgl. Kromer/Pumpler/Henschel (Anm. 11), S. 799 m.w.N.

24 Vgl. Ziff. 5.1 Abs. 1 ISO 19600.

25 Vgl. Ziff. 7.2.2 2 Abs. 2 ISO 19600.

26 Vgl. Ziff. 7.3.2.2 f) ISO 19600.

27 Vgl. Ziff. 9.1.2 Abs. 4 4. Fall ISO 19600.

28 Vgl. Ziff. 3.19 ISO 19600.

In der ISO 19600 werden einige konkrete Maßnahmen zur Förderung der Compliance-Kultur empfohlen, die auch im Bereich einer TMC zur Geltung kommen könnten. Zwar wird dabei von einem aktiven, sichtbaren, konsistenten und nachhaltigen Bekenntnis von Unternehmensleitung, Topmanagement und Management ausgegangen,²⁹ doch viel weiter in die operative Compliance geht der sich daran anschließende Katalog von Handlungsempfehlungen,³⁰ welche die Compliance-Kultur fördern können. Nur einige von diesen Maßnahmen seien hier erwähnt: Zum einen soll die Organisation einen Wertekatalog aufstellen, eine angemessene Prüfung der Bewerber betreiben, eine einheitliche Behandlung der Organisationsmitglieder sicherstellen, fortlaufende und stets aktualisierte Compliance-Schulungen durchführen, eine fortlaufende Kommunikation von Compliance-Themen einplanen, sichtbare Anerkennung von Compliance-Erfolgen kommunizieren und einen klaren Zusammenhang zwischen der Strategie der Organisation und der Rolle der Einzelnen herstellen, wobei die wesentliche Funktion der Compliance für die Erreichung der Ziele betont werden muss.³¹

4. Sonderfall: Haftungsvermeidung

Zielt ein TMS auf Risikominimierung und damit darauf ab, dass die Organisation und ihre Mitglieder die steuerlichen Pflichten einhalten, so sollte damit auch das Risiko der Haftung deutlich minimiert werden, das sich bei Nichteinhaltung derselben realisieren würde. Steuerpflichtverletzung kann Haftungstatbestände nach verschiedenen Gesetzen auslösen. Maßgeblich sind dabei die Vorschriften der Abgabenordnung (AO) und des Ordnungswidrigkeitengesetzes (OWiG).

Nach § 69 AO haften die gesetzlichen Vertreter und weitere Personen für Steuerschulden der Gesellschaft bei grob fahrlässiger oder vorsätzlicher Verletzung rechtlicher Pflichten sogar mit ihrem Privatvermögen. Bei mangelhafter Organisation der gehörigen Aufsicht droht schnell ein Bußgeldverfahren nach §§ 130, 30 OWiG. Diese Haftungsnormen gegen das Unternehmen erfreuen sich bei den Ermittlungsbehörden auch hinsichtlich des Verfehlens von Steuerpflichten immer größerer Beliebtheit, da ihnen damit der schwer zu erbringende Beweis der

29 Vgl. Ziff. 7.3.2.3 ISO 19600.

30 Vgl. den vollständigen Katalog in Ziff. 7.3.2.3 ISO 19600.

31 Vollständiger Katalog in Ziff. 7.3.2.3 ISO 19600.

persönlichen Kenntnis des Handelnden erspart bleibt.³² Der § 130 OWiG ist gem. § 377 Abs. 2 AO ein Auffangtatbestand für den Fall, dass die Verantwortlichen eines Unternehmens ihre Auswahl- und Überwachungspflichten fahrlässig verletzen. Sämtliche wesentliche Elemente eines CMS wie etwa Risikoanalyse, Organisation, Kontrolle, Kommunikation und Dokumentation können von praktischer Bedeutung sein,³³ wenn es um den Nachweis etwa der gehörigen Aufsicht im Sinne von § 130 OWiG geht.

Dass ein gut funktionierendes CMS von erheblicher praktischer Bedeutung ist, stellte neulich auch die Rechtsprechung unter Beweis, als Ende 2013 der ehemalige Finanzvorstand eines großen deutschen Konzerns zur Zahlung von 15 Mio. € Schadenersatz an sein Unternehmen verurteilt wurde, weil er nicht ausreichend dafür gesorgt habe, dass Compliance-Strukturen bestehen und effektiv funktionieren würden.³⁴ Zwar ging es in dem Fall um ein System von „schwarzen Kassen“, die in der Urteilsbegründung angestellte Argumentation lässt sich aber problemlos auch auf andere Compliance-Risiken, wie etwa Steuerrisiken, mit der Folge übertragen, dass im Sinne der Gesamtverantwortung jedes Vorstandsmitglied für Unzulänglichkeiten seines CMS persönlich zur Haftung herangezogen werden kann.

5. Sonstige Schutzfunktionen

Schließlich erfüllt ein TMS eine umfangreiche Schutzfunktion. Es wird nicht nur das Risiko der persönlichen Haftung deutlich reduziert (s.o.), sondern auch die Organisation vor weiteren Folgeschäden einer steuerlichen Unregelmäßigkeit geschützt.

Neben direkten Sanktionen gegen die gesetzlichen Vertreter einer Organisation sowie gegen konkrete Personen hat die Organisation mit Reputationsschäden bis hin zum Ausschluss von öffentlichen Auftragsverfahren zu rechnen.³⁵ Das Corporate Image ist ein hohes und wertvolles Gut, an dem über Jahre hinweg gearbeitet wird. Imageverluste können zu erheblichen Schäden für das Unternehmen führen, wie das Beispiel ADAC unter Beweis gestellt hat.

32 Vgl. *Kiesel/Böhringer* (Anm. 5), S. 1191.

33 Vgl. *Geuenich/Kiesel* (Anm. 18), S. 162.

34 Vgl. LG München v. 10. Dezember 2013, 5 HKO 1387/10, in: BB 15, 2014, S. 850.

35 Vgl. *Dahlke* (Anm. 15), S. 680.

IV. Aktuelle Tendenzen in der Gesetzgebung

Werden die erwähnten zahlreichen Aufgaben und Funktionen eines TMS betrachtet, so treffen die meisten Unternehmen inzwischen die Entscheidung pro Compliance. Dies geschieht, obwohl hierzulande immer noch keine branchenübergreifende Rechtspflicht zur Einführung von CMS,³⁶ geschweige denn eines TMS,³⁷ besteht. Schon allein im Hinblick auf eine verantwortungsvolle Unternehmensleitung ist die Einrichtung eines TMS geboten.³⁸ Teilweise könnte eine solche Verpflichtung aus den Bestimmungen des §130 Abs. 1 OWiG abgeleitet werden. Auch wenn dort aber die „gehörige Aufsicht“ verlangt wird, sind Unternehmen derzeit weiterhin einer großen Ungewissheit ausgeliefert, was dies genau bedeutet und insbesondere was zu tun ist, um künftig Haftung zu vermeiden.³⁹ Diese Ungewissheiten könnten angesichts der jüngeren Gesetzgebungsvorschläge mittelfristig ausgeräumt werden. Im Grunde handelt es sich um drei verschiedene Vorschläge, die allerdings ein bestimmtes Kriterium verbindet.

Zum einen hat das nordrhein-westfälische Justizministerium am 18. September 2013 den „Entwurf eines Gesetzes zur Einführung der strafrechtlichen Verantwortlichkeit von Unternehmen und sonstigen Verbänden“ (VerbStrG-E) vorge schlagen.⁴⁰ Da die Wirtschaft mehrheitlich die Pönalisierung ihrer selbst naturgemäß verwirft⁴¹ und sich dem auch die ihr treu bleibenden Berater anschließen,⁴² folgten aus beiden Kreisen Gegenvorschläge, die auf Reformen des bestehenden Ordnungswidrigkeitenrechts abzielen. So hat am 29. April 2014 die Fachgruppe Compliance im Bundesverband der Unternehmensjuristen (BUJ)

36 Eine Ausnahme bilden Unternehmen in der Kredit- und Versicherungswirtschaft.

37 Vgl. *Geuenich/Kiesel* (Anm. 18), S. 161.

38 Vgl. *Kromer/Pumpler/Henschel* (Anm. 11), S. 794.

39 Vgl. *Kiesel/Böhringer* (Anm. 5), S. 1190.

40 Entwurf eines Gesetzes zur Einführung der strafrechtlichen Verantwortlichkeit von Unternehmen und sonstigen Verbänden, Begründung, S. 2. Online abrufbar unter https://www.justiz.nrw.de/JM/justizpolitik/jumiko/beschluesse/2013/herbstkonferenz13/zw3/TO_P_II_5_Gesetzentwurf.pdf, 31. 03. 2015.

41 Vgl. Gemeinsame Stellungnahme des BDI und BDA v. Januar 2014. Online abrufbar unter http://www.bdi.eu/download_content/RechtUndOeffentlichesAuftragswesen/BDI-BDA-Stellungnahme_Gesetzesentwurf_Unternehmensstrafrecht.pdf; Stiftung Familienunternehmen, http://www.familienunternehmen.de/media/public/pdf/publikationen-studien/studien/Studie_Stiftung_Familienunternehmen_Unternehmensstrafrecht.pdf, 31. 03. 2015.

42 Vgl. Deutscher Anwaltsverein v. Dezember 2013, <http://anwaltverein.de/downloads/DAV-SN54-13.pdf>, 31. 03. 2015]; Bundesrechtsanwaltskammer v. April 2014, <http://www.brak.de/zur-rechtspolitik/stellungnahmen-pdf/stellungnahmen-deutschland/2014/april/stellungnahme-der-brak-2014-15.pdf>, 23.03.2015.

einen Gesetzgebungsvorschlag für eine Änderung der §§ 30, 130 des Ordnungswidrigkeitengesetzes (OWiG n.F.)⁴³ und am 21. April 2014 das Deutsche Institut für Compliance (DICO) einen Entwurf für ein Gesetz zur Schaffung von Anreizen für Compliance-Maßnahmen in Betrieben und Unternehmen (CompAG) vorgelegt.⁴⁴

Allen Vorschlägen ist gemein, dass sie künftig CMS bei der Sanktionenzumessung begünstigend berücksichtigen möchten. Dies soll einen deutlichen, im Gesetz verankerten Anreiz zur Implementierung effektiver Compliance-Strukturen schaffen, der de facto auf eine branchenübergreifende CMS-Pflicht hinauslaufen könnte. In dem Falle könnten alle Unternehmen beim Vorwurf der Pflichtverletzung ihre CMS haftungsmildernd einsetzen.

V. TMS vs. CMS – gemeinsam oder getrennt?

Vor der Behandlung der Grundsätze der Systemausgestaltung sowie der konkreten Möglichkeiten der TMS-Implementierung nach ISO 19600 soll die Frage geklärt werden, ob steuerliche Fragen in einer Organisation innerhalb eines separaten TMS oder im Rahmen eines alle Compliance-Risiken umfassenden integrierten CMS Berücksichtigung finden sollten.

Die ISO 19600 verfolgt grundsätzlich den Ansatz, alle Compliance-Risiken im Rahmen eines einheitlichen CMS zu steuern. Andererseits schließt der Leitfaden aber nicht aus, dass Managementsysteme auch bestimmte Teile, Funktionen oder Prozesse der Organisation umfassen können.⁴⁵ Ob gemeinsame oder getrennte Wege gegangen werden, muss gemäß der Norm die Organisation aufgrund ihrer Größe, Struktur, Natur, Komplexität und der Umstände des Einzelfalles selbst entscheiden. Gewichtige Gründe sprechen allerdings für eine integrierte Lösung. Bevor auf ihre Vorteile eingegangen wird, sei jedoch zunächst erläutert, warum steuerliche Risiken überhaupt im Rahmen eines TMS/CMS gesteuert werden sollten.

43 Online abrufbar unter http://www.buj.net/resources/Server/BUJ-Stellungnahmen/BUJ_Gesetzgebungsvorschlag_OWiG.pdf, 31.03.2015.

44 Online abrufbar unter https://dico-ev.de/fileadmin/PDF/PDF_Intranet_2013/Unternehmensstrafrecht/CompAG_21_07_2014.pdf, 31.03.2015.

45 Vgl. Ziffer 3.07 Anm. 1 und 3 ISO 19600.

1. Integriertes CMS

Neben dem bereits erläuterten Verhältnis zwischen Tax und Compliance lassen sich zur Begründung des Ansatzes konzeptionelle, werte- und risikoorientierte Gründe anführen. Diese sollten Argumente dafür sein, dass es durchaus sinnvoll ist, Risiken von Steuerunregelmäßigkeiten im Rahmen eines durchdachten Tax Management Systems zu verwalten.

a. Werteorientierter Ansatz

Compliance hat wie bereits erwähnt zum Ziel, dass die Pflichten einer Organisation erfüllt werden. Da die Pflichten nur von Menschen erfüllt – oder auch nicht erfüllt – werden, liegt auf der Hand, dass CMS/TMS mit Menschen, und dann natürlich auch mit deren Werten zu tun haben.

Dies ähnelt auch dem materiellen Verständnis von Tax Compliance, wonach es sich um die Wertentscheidung eines Unternehmens handelt, die ausnahmslose Einhaltung der Steuerpflichten durch ein entsprechendes System sicherzustellen.⁴⁶ In steuerlichen Fragen spielt der moralische Aspekt eine wichtige Rolle. So konnte bisher nicht eindeutig festgestellt werden, warum Menschen Steuern zahlen, wenn man den eher niedrigen Grad an Sanktionen sowie Kontrollmöglichkeiten beachtet; deshalb wird als wesentlicher Aspekt die sog. Steuermoral hervorgehoben.⁴⁷ Da die Maßnahmen eines TMS auf die Sensibilisierung des Bewusstseins und die Förderung einer nachhaltigen Steuerkultur hinwirken, sollte der entsprechende werteorientierte Ansatz aufgegriffen und umgesetzt werden. Letztendlich sollen diese konkreten Maßnahmen auch die nachhaltige Steuerkultur als Teil der Compliance-Kultur in der Organisation fördern.

b. Konzeptioneller Ansatz

Einen weiteren Rechtfertigungsgrund liefert die konzeptionelle Überschneidung. Die Grundkonzeption eines CMS ist recht einfach. Es handelt sich um ein Managementsystem, das an die konkreten Bedürfnisse einer Organisation, in der es implementiert werden soll, anzupassen ist. Drei wesentliche Überlegungen zei-

46 Vgl. *Kromer/Pumpler/Henschel* (Anm. 11), S. 791.

47 Vgl. *Feld/Frey* (Anm. 9), S. 115.

gen die Vergleichbarkeit zwischen Steuern und Compliance deutlich auf: Gegenstand, Ansatz und Folgen.

Ein CMS zielt auf die Gewährleistung der Erfüllung von Pflichten einer Organisation, darunter auch der Steuerpflichten ab, so dass der Gegenstand von CMS und TMS identisch ist. Umgesetzt werden soll das Ziel mit verschiedenen strukturellen und operationellen Methoden, so dass auch der Ansatz vergleichbar ist. Und auch die Folgen sind ähnlich: Ob ein Verstoß gegen Antikorruptions-, Umweltschutz- oder Steuergesetze, in allen Fällen ist die Organisation Sanktionen ausgeliefert und es entstehen weitere Folgen (wie etwa Reputationsverluste), die in Umsatzeinbußen resultieren können.

c. Risikobasierter Ansatz

Schließlich gehören Steuerrisiken zu den Rechtsrisiken,⁴⁸ die allesamt im Rahmen eines effektiven CMS – in diesem Falle eines TMS – gesteuert werden können. CMS haben zum Ziel, Informationen über die Organisation zu beschaffen, um auf dieser Basis die einschlägigen Risiken zu erkennen und ihnen mit strukturellen und prozessorientierten Maßnahmen zu begegnen. Der risikobasierte Ansatz ist somit ein weiterer Grund dafür, steuerliche Fragen bewusst und planmäßig im Rahmen eines Management Systems zu behandeln.

2. Vorteile des ganzheitlichen Ansatzes

Auch ohne die Benennung konkreter Vorteile wird Tax Compliance schon jetzt als ein Bestandteil des allgemeinen CMS im Unternehmen angesehen.⁴⁹ An dieser Stelle seien nur einige wesentliche Vorteile einer solchen Integration erwähnt. Erstens führt die Integration des Systems zur Kostensenkung, wenn für ähnliche Zwecke dieselben Maßnahmen (etwa Risikoverwaltung) eingesetzt werden. Zweitens bewirkt die Zusammenführung der Strukturen und Prozesse eine Reduktion der Komplexität und damit eine Steigerung der Übersichtlichkeit und Transparenz. Transparente Prozesse können leichter kontrolliert und verstanden werden, so dass auch eine höhere Akzeptanzbereitschaft seitens der Organisationsmitglieder vorhanden ist. Schließlich seien auch Aspekte wie eine

48 Vgl. *Kromer/Pumpler/Henschel* (Anm. 11), S. 791.

49 Vgl. *Talaska* (Anm. 19), S. 4; *Streck/Binnenwies* (Anm. 4), S. 229; *Kromer/Pumpler/Henschel* (Anm. 11), S. 791.

integrierte und nachhaltige Compliance-Kultur im Unternehmen und ein höherer Nachhaltigkeitsgrad integrierter Systeme im Unternehmensgefüge erwähnt.

VI. Grundlagen der Ausgestaltung eines TMS

Ob in einer bestimmten Organisation nun getrennte oder einheitliche Lösungen praktiziert werden, bleibt dem Ermessensspielraum (*business judgement rule*) der dort Verantwortlichen überlassen. In beiden Fällen sollten jedoch bestimmte Hauptgrundsätze der Ausgestaltung von CMS beachtet werden, die sich problemlos auf ein TMS übertragen lassen.

Der Entwicklungstendenz ist zu entnehmen, dass den nachfolgenden Grundsätzen eine immer wichtigere Rolle im Rahmen eines CMS zugeschrieben wird. Dieser Tendenz folgt auch die ISO 19600. Gleich zu Beginn der Norm sind in Ziffer 1 einige Grundprinzipien enthalten, die bei der Einrichtung, Entwicklung, Implementierung, Evaluierung, Aufrechterhaltung und Verbesserung von CMS zu beachten sind.

1. Das *good governance* Prinzip

Den Katalog der Grundsätze eröffnet das *good governance* Prinzip.⁵⁰ Darunter werden drei wesentliche Postulate im Hinblick auf die Compliance-Funktion verstanden.⁵¹

a. Direktzugang

Zum einen sollte die Compliance-Funktion, also die Person, die sich verantwortungsvoll mit dem TMS befassen wird, einen direkten Zugang zur Organisationsleitung haben. Dies soll unter anderem gewährleisten, dass für die Organisation compliance-relevante Entscheidungen unter Absprache mit der Leitung schnell getroffen werden können. Andererseits kann so die Handlungseffektivität der Compliance-Funktion sichergestellt werden, die dank des direkten Zu-

50 Vgl. Ziff. 1 Abs. 2 ISO 19600.

51 Vgl. Ziff. 4.4 ISO 19600.

gangs auch schnell die steuerrelevanten Informationen von der Organisationsleitung erhalten kann.

b. Unabhängigkeit

Zweitens sollte der Compliance-Funktion eine unabhängige Stellung in der Organisationsstruktur eingeräumt werden. Über diese Thematik wird, in Deutschland besonders im Bereich der Kreditwirtschaft, sehr viel diskutiert.⁵² Auch an dieser Stelle verfolgt die ISO 19600 einen flexiblen Ansatz, indem sie eine Unabhängigkeit der Compliance-Funktion zwar nicht fordert, diese aber empfiehlt. Die Organisationen werden vor Ort für sich selbst entscheiden müssen, welche Form im konkreten Fall eine angemessene Lösung darstellen wird.

c. Befugnisse und Ausstattung

Schließlich sollte die Compliance-Funktion mit entsprechenden Befugnissen und angemessenen Ressourcen ausgestattet werden. In beiden Fällen wird das Prinzip der Verhältnismäßigkeit angesprochen, um auch diese Postulate an die konkreten Bedürfnisse der Organisation anpassen zu können. So sollten der Compliance-Funktion weder zu viele noch zu wenige Befugnisse verliehen werden, sondern exakt so viele, dass sie die im Compliance-Programm festgelegten Compliance-Ziele effektiv fördern kann. Die Angemessenheit der zugewiesenen Ressourcen soll einerseits an den zu fördernden Zielen gemessen werden; andererseits sollten aber auch die realen Ressourcen der Organisation beachtet und eine Situation vermieden werden, in der der Compliance-Funktion übertriebene und vor allem im Vergleich zu anderen Stellen unverhältnismäßige Ressourcen gewährt werden. Diese Grundüberlegungen lassen sich ohne Weiteres auf die Ausstattung der für ein TMS zuständigen Person übertragen.

2. Verhältnismäßigkeit

Im Sinne der Verhältnismäßigkeit kann der Unternehmensleitung und dem Unternehmen nicht mehr als das Zumutbare abverlangt werden.⁵³ So wird auch zu

52 Vgl. grundlegend *Günter Birnbaum*: Wertpapier-Compliance aus Sicht der Aufsichtsbehörde, in: *Compliance-Praxis. Sonderausgabe Service-Guide 2014*, S. 44-46.

53 Vgl. *Kiesel/Böhringer* (Anm. 5), S. 1193.

Recht empfohlen, dass durch Abwägung ein Gleichgewicht zwischen dem Schadensrisiko und dem Aufwand für die Schadensbewältigung gefunden werden soll.⁵⁴

Auf den Punkt gebracht: Ein TMS sollte in einer Organisation nicht zum Compliance-Wahnsinn werden. Dafür soll auch der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit sorgen. Dieser spielt in allen Phasen eines TMS eine erhebliche Rolle und hat in der letzten Zeit hierzulande auch in einigen Unternehmen mit einer inzwischen fundierten Compliance-Kultur erheblich an Bedeutung gewonnen. Insbesondere in größeren Unternehmen ufernten Compliance-Maßnahmen zum Teil aus, was zu Behinderung im operativen Geschäft führte.

Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit besagt, dass die Maßnahmen – und gemeint sind strukturelle wie auch prozessorientierte Maßnahmen – an ihrem Zweck gemessen werden, d.h. nicht über das hinausgehen sollten, was im konkreten Fall zur Erreichung des Zwecks geeignet, erforderlich und angemessen ist. Insofern kann auf die allgemein bekannten und anerkannten Maßstäbe aus der Verwaltungswissenschaft verwiesen werden. Ungeeignete Maßnahmen, also solche, die die angestrebten Ziele gar nicht fördern, sollten auch nicht ergriffen werden. Existieren hingegen Alternativen in Gestalt minder nachteiliger, aber dafür zielorientierter Maßnahmen, sollten diese zum Einsatz kommen. Schließlich sollte in vielen Fällen die Angemessenheit, also die Abwägung unterschiedlicher Interessenlagen bei der Implementierung der Compliance, zum Tragen kommen.

Die Beachtung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit hilft nicht nur bei der Auswahl effizienter Maßnahmen. Wird dieser Grundsatz systematisch und konsequent umgesetzt, so werden auch effizientere und effektivere, aber vor allem solche TMS etabliert, die eine höhere Akzeptanzbereitschaft bei ihren Adressaten – allen Organisationsmitgliedern – erzeugen werden.

3. Transparenz

Die Akzeptanzbereitschaft wird auch durch die Transparenz gefördert. Nur dann, wenn Managementsysteme transparent bleiben, können sie nachvollzogen werden, und nur dann werden sich die Beteiligten danach richten können.

⁵⁴ Vgl. Kiesel/Böhringer (Anm. 5), S. 1194.

Transparenz besitzt zudem eine allgemeine Kontrollfunktion. Unter anderem deshalb hat der Grundsatz der Transparenz auch Eingang in den Katalog der Compliance-Prinzipien der ISO 19600 gefunden.

Transparente Strukturen sorgen zum einen im organisationsinternen Bereich für Übersichtlichkeit und Klarheit. Insbesondere in der operativen Compliance sollten die zuständigen Personen darauf achten, dass die Compliance-Strukturen und -Prozesse überschaubar bleiben. Die Organisationsmitglieder müssen das System und seine Funktionsweise verstehen, um sich entsprechend verhalten zu können.

Zum anderen wirken sich transparente Strukturen aber auch positiv auf die Außenbeziehungen einer Organisation aus. Übersichtlich organisierte Unternehmen erwecken mehr Vertrauen – nicht nur bei den Kunden, sondern auch bei den Geschäftspartnern und Investoren. Dieser Aspekt sollte in einem TMS eine große Rolle spielen; so würden transparente TMS regelmäßig für ein besseres Verständnis sowie eine höhere Akzeptanz und damit mehr Vertrauen seitens der Finanzbehörden sorgen.

4. Nachhaltigkeit

Die Nachhaltigkeit wird in der ISO 19600 insbesondere dahingehend verstanden, dass CMS und in deren Rahmen implementierte Compliance-Maßnahmen kein punktueller und einmaliger Aktionismus sind, sondern auf Dauer angelegt sein sollten.

Angesprochen wird damit auch das übergeordnete Ziel der Compliance, in der Organisation eine nachhaltige Compliance-Kultur zu schaffen und zu pflegen. Näher ausgeführt wird dies in der Norm dahingehend, dass Compliance nachhaltig gestaltet wird, indem sie in die Kultur der Organisation eingebettet wird und sich im Verhalten und in der Einstellung der Organisationsmitglieder widerspiegelt.⁵⁵

55 Vgl. Ziff. 3.17 Anm. 1 ISO 19600.

5. Flexibilität

Der Grundsatz der Flexibilität soll gewährleisten, dass die Empfehlungen der Norm anpassungsfähig sind und bleiben. Damit soll dem Wesen der Compliance Rechnung getragen werden. Jedes CMS und damit auch jedes TMS sollte an die konkreten Bedürfnisse der Organisation angepasst werden, in der es eingeführt wird. Zu diesem Zwecke sollte als erste Maßnahme stets eine umfassende Informationsbeschaffung (etwa in Form eines steuerlichen *risk assessments*) stattfinden, um auf dieser Basis die entsprechenden Maßnahmen zu bestimmen und umzusetzen.

Zwar ist der Grundsatz der Flexibilität im Katalog der Grundsätze der ISO 19600 nicht ausdrücklich vorgesehen, doch findet er eindeutigen Ausdruck darin, dass Anwendungstiefe und -weite der Norm von Größe, Struktur, Natur und Komplexität der konkreten Organisation abhängen sollen. Da diese Bestimmung gleich vor dem Katalog der Grundsätze in Ziffer 1 zu finden ist, ergibt die systematische Auslegung, dass sie vor die Klammer gezogen wurde⁵⁶ und deshalb bei der Umsetzung aller weiteren Empfehlungen beachtet werden sollte.

6. Ständige Verbesserung

Der Unternehmer Philip Rosenthal sagte seinerzeit: „*Wer aufhört, besser zu werden, hat aufgehört, gut zu sein.*“ Diese Aussage trifft sehr gut das Wesen der Managementsysteme und insbesondere der CMS und damit auch eines TMS. Nicht nur, weil sich die (auch steuerliche) Risikolage des Unternehmens permanent ändert, sondern auch weil bestehende TMS an sich kritisch hinterfragt werden und einem stetigen Verbesserungsprozess unterliegen sollten.

Auch in der ISO 19600 wird deutlich, dass die Natur eines CMS in einem fortlaufenden und stets anpassungsbedürftigen Prozess besteht. Die Oberhand gewann dabei das von *W. A. Shewhart* entwickelte und durch *W. E. Deming* bekanntgewordene System zur Qualitätssicherung, das sog. PDCA-Modell.⁵⁷ Mit Sicherheit war es den Wissenschaftlern Anfang des 20. Jahrhunderts nicht bewusst, dass das Modell über 100 Jahre später einem CMS dienen könnte. Das PDCA-Modell ist mit vier Schritten recht überschaubar und hat die ständige

⁵⁶ Vgl. Ziff. 1 Abs. 2 ISO 19600.

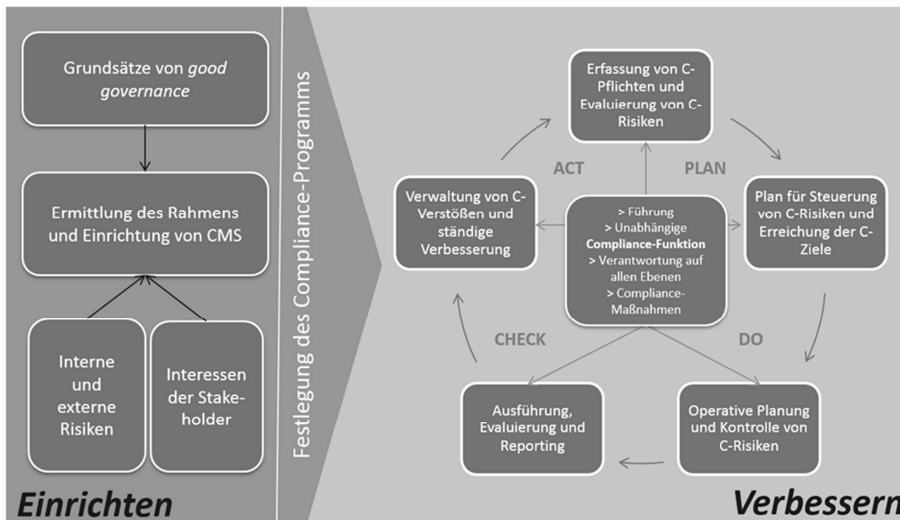
⁵⁷ Die Bezeichnung knüpft an die vier wesentlichen Schritte des Prozesses an: *Plan, Do, Check* und *Act*.

Verbesserung der Prozesse zum Ziel. So soll mit der Planung der Maßnahme und entsprechender Informationsbeschaffung begonnen werden (PLAN), woran sich die Phase der Durchführung anschließt (DO), gefolgt von der Überprüfung (CHECK) und schließlich – wenn notwendig – der Verbesserung (ACT).

VII. Konkrete TMS-Ausgestaltung im Umriss

Die Ausführungen belegen, dass die für CMS entwickelten und in der ISO 19600 festgehaltenen Grundsätze problemlos auf ein TMS übertragbar sind. In den weiteren Ausführungen sei anhand der weiteren Empfehlungen der ISO-Norm exemplarisch gezeigt, wie ein TMS in einer Organisation umgesetzt werden kann. Hierzu soll die nachfolgende Grafik einen ersten Überblick verschaffen. Anschließend wird erläutert, wie diese allgemeinen strukturellen und prozessorientierten Maßnahmen auf ein TMS übertragen werden können. Jedoch sind die hier empfohlenen Handlungsspielräume im Falle eines TMS insofern zu beschränken, als dies von nicht zur Disposition stehenden Regelungen des Steuerrechts vorgegeben wird. Dabei wird von dem hier vertretenen integrierten Ansatz ausgegangen.

Abbildung 1: Das CMS-Modell nach ISO 19600



Quelle: Eigene Darstellung in Anlehnung an die Prozesse und Abbildungen in der ISO 19600

1. Der Einstieg (Einrichten)

Auf den ersten Blick kann dem Modell entnommen werden, dass die Implementierung eines CMS im Sinne der ISO 19600 in zwei wesentlichen Phasen erfolgen soll: Zuerst wird das System *eingrichtet* und in der zweiten Phase – der operativen Compliance – wird es ständig *verbessert*. Identisch kann auch in Bezug auf ein TMS vorgegangen werden; die Schnittstelle zwischen den beiden entscheidenden Schritten bildet dabei das Compliance-Programm, das hier als ein Tax-Programm bezeichnet werden könnte.

Bei der Einrichtung des TMS steht die Festlegung seines Rahmens im Vordergrund – unter Berücksichtigung der Struktur, der Prozesse und insbesondere der Risikolandschaft der Organisation. In dem Zuge sollten nicht nur interne und externe Steuerrisiken, sondern auch die Interessen der verschiedenen Interessenträger (*stakeholder*) berücksichtigt werden. Zu dieser Gruppe gehören nicht nur die Gesellschafter oder Mitglieder der Organisationsleitung, sondern auch Arbeitnehmer und weitere Organisationsmitglieder.

Es liegt auf der Hand, dass eine so beschaffene Informationsbasis, in der auch die Grundsätze hinsichtlich der maßgeschneiderten Steueroptimierung festgelegt werden, den Ausgangspunkt für die Einrichtung des Tax-Programms sowie für die Planung und Durchführung der sich daran anschließenden konkreten operativen TMS-Maßnahmen darstellen wird.

2. Tax-Programm

Die Schnittstelle zwischen *Einrichtung* und *Verbesserung*, also zwischen den Grundphasen, bildet das absolute Grundwerk von CMS, nämlich die Compliance-Strategie, die auch als Compliance-Programm bezeichnet wird.⁵⁸

a. Funktion und Wesen einer Tax-Strategie

Zunächst sei angemerkt, dass die Compliance-Strategie nicht mit den Verhaltensrichtlinien (*code of conduct*) oder sonstigen schriftlichen Prozess- und Ab-

⁵⁸ Die Norm spricht von der „*compliance policy*“, die hier als Compliance-Programm bzw. Compliance-Strategie – und für die Zwecke des Aufsatzes als Tax-Programm oder Steuer-Strategie – übersetzt wird.

laufbeschreibungen eines CMS zu verwechseln ist. In der Compliance-Strategie, hier also der Tax-Strategie, sollten die grundlegenden Überlegungen zu den steuerrelevanten Themen und zum systematischen Umgang damit niedergelegt werden. Es handelt sich somit um ein grundlegendes Dokument, in dem die – (hier) so bezeichnete – Steuer-*Strategie* der Organisation festgelegt ist. In der ISO 19600 gibt es durchaus einige Empfehlungen dazu, wie eine solche Strategie zustande kommen sollte und was im Hinblick auf ihre Form zu beachten ist. Die nachfolgend beschriebenen Empfehlungen lassen sich gut auf eine Steuer-Strategie übertragen.

b. Inhalte

Zum einen wird empfohlen, dass die Strategie zwar von der Organisationsleitung umzusetzen ist, sie jedoch vorzugsweise unter Einbeziehung der Arbeitnehmer erfolgen sollte.⁵⁹ Dabei wird der Tatsache Rechnung getragen, dass die Einbeziehung der Arbeitnehmer, also der Primäradressaten künftiger TMS-Maßnahmen, bezüglich des Systems zu mehr Akzeptanz ihrerseits führen kann.

Ferner wird empfohlen, dass die Strategie an den Zielen und Werten der Organisation ausgerichtet werden sollte. Hier kommt einerseits der wertebasierte Charakter des CMS als Managementsystem und andererseits die dem operativen Geschäft dienende Funktion des CMS zum Tragen. Eine Compliance-Strategie sollte einen Rahmen für die Festlegung der Compliance-Ziele liefern sowie ein Bekenntnis zu den zu erfüllenden Voraussetzungen sowie zur ständigen Verbesserung des Prozesses enthalten.

Inhaltlich wird lediglich eine Reihe von verschiedenen Elementen empfohlen, die in einer Compliance-Strategie geregelt werden könnten. Hierzu gehören unter anderem:

- Festlegung des Anwendungsbereichs für CMS (dieser sollte nach dem hier verfolgten Ansatz auch steuerliche Fragen umfassen),
- Umfang der CMS-Integration in bestehende Prozesse, wie etwa *Risk Governance*, *Audit* und *Legal*,

⁵⁹ Vgl. Ziff. 5.2.1 Abs. 1 ISO 19600.

- Grad der Unabhängigkeit der Compliance-Funktion,
- Zuständigkeiten und Folgen der Nichterfüllung von Compliance-Pflichten.⁶⁰

c. Form

Hinsichtlich der Form einer Compliance-Strategie empfiehlt die Norm, dass diese als schriftliches Dokument zur Verfügung steht, in einfacher, verständlicher Sprache verfasst, in der Organisation entsprechend kommuniziert und regelmäßig aktualisiert werden sollte.⁶¹ Schließlich wird empfohlen, dass die Compliance-Strategie nicht als ein isoliertes Dokument entstehen, sondern von weiteren operationellen Strategien, Verfahren und Prozessen begleitet werden sollte.⁶²

d. Integrierte Compliance-Strategie

Es liegt schließlich auf der Hand, dass nach der hier vertretenen Auffassung von integrierten CMS auch nur eine einheitliche Compliance-Strategie erstellt werden sollte, die steuerlich-relevante Ausführungen zum TMS – also Steuer-Strategie – mit einschließt. Nur so kann der einheitliche CMS-Ansatz konsequent umgesetzt werden. Gleichzeitig wird auch das Ziel gefördert, dass alle Strategie-adressaten, also alle Organisationsmitglieder die steuerlichen Themen und damit Risiken auf einer Ebene mit den sonstigen Compliance-Risiken wahrnehmen werden.

Verfolgt eine Organisation das Ziel der Schaffung einer nachhaltigen Compliance-Kultur, so sollte die Compliance-Strategie – wie von der ISO 19600 empfohlen – in die sonstigen Grundwerke der Organisation mit dem Ziel implementiert werden, dass das Bewusstsein der Organisationsmitglieder entsprechend sensibilisiert wird und diese hierdurch Compliance-Risiken und damit steuerliche Risiken hinsichtlich ihrer Tragweite operativen Risiken gleichsetzen.

60 Vollständiger Katalog der Empfehlungen in Ziff. 5.2.1 Abs. 2 ISO 19600.

61 Vgl. Ziff. 5.2.1 Abs. 3 ISO 19600.

62 Vgl. Ziff. 5.2.1 Abs. 6 ISO 19600.

3. TMS vor Ort (Verbesserung)

Steht die Steuer-Strategie fest, so kann mit weiteren Schritten der zweiten Phase der Verbesserung begonnen werden. Es handelt sich dabei um den Kern eines CMS, in dem die operative Compliance ausgeführt wird, also entsprechend der gewonnenen Informationsbasis angepasste strukturelle und prozessorientierte TMS-Maßnahmen vorgenommen werden. Die von der ISO 19600 empfohlenen Maßnahmen seien an dieser Stelle aus Platzgründen nur exemplarisch aufgezeigt.

Im Mittelpunkt (vgl. Abbildung) steht die Compliance-Funktion, die für die operative Compliance zuständig gemacht werden kann. Zum anderen geht es in der Phase um die Durchführung verschiedener Compliance-Maßnahmen, die auf der vorher festgelegten Compliance-Strategie basieren und einem ständigen Verbesserungsprozess im Sinne des PDCA-Modells unterliegen. Hierzu gehören nicht nur das erwähnte *risk assessment*, sondern auch eine ganze Reihe weiterer operativer Maßnahmen, die – das sei hier nochmals betont – zur Anwendung kommen können, aber dies bedingt durch die Größe, Struktur und Komplexität der Organisation nicht müssen. All diese Maßnahmen sollten vor dem Hintergrund der Grundsätze von Angemessenheit und Flexibilität umgesetzt werden.

Weitere Maßnahmen gehören zum umfangreichen Katalog der kommunikativen Instrumente und zielen auf die Sensibilisierung der Organisationsmitglieder ab, etwa durch Schulungen und entsprechende Kommunikationswege, aber auch das klassische *tone from the top*, also das in der Norm empfohlene aktive, nachhaltige und ausdrückliche Bekenntnis zur – in diesem Falle – Tax Compliance. Das Bekenntnis sollte nicht nur durch die Unternehmensführung, sondern alle Personen in Leitungspositionen abgegeben werden. Die Norm sieht ferner ein System für Compliance-Dokumentation vor. Schließlich wurden umfangreiche Empfehlungen im Hinblick auf die operationelle Planung und Evaluation sowie die Leistungsprüfung aufgenommen. Der Handlungskatalog schließt mit Empfehlungen zur Verbesserung des CMS und der einzelnen Maßnahmen.

VIII. Fazit

Das deutsche Steuerrecht zählt gewiss zu den kompliziertesten Rechtsgebieten der gesamten Rechtsordnung. Nicht nur der hohe Abstraktionsgrad, sondern auch die ständigen Steuergesetzesreformen stellen Organisationen vor die er-

hebliche Herausforderung, einerseits ihre Geschäfte ordnungsgemäß und gewinnbringend zu erfüllen, dabei aber andererseits auch die steuerrelevanten Pflichten zu erfüllen (Tax Compliance). Die Komplexität der diversen geschäftlichen und unternehmensspezifischen Abläufe vor dem Hintergrund der Anzahl an steuerrelevanten Vorschriften und der hieraus resultierenden Risiken macht die Implementierung von intelligenten, auf Strukturen und Prozessen basierenden Managementsystemen erforderlich, mit denen steuerliche Risiken erfasst und verwaltet werden können (Tax Management Systeme, TMS). Bei der Bewältigung dieser Aufgabe begegnen Organisationen vielen Ungewissheiten, welche Maßnahmen, Prozesse und Veränderungen vorzunehmen sind, um effektive Tax-Administrationsstrukturen einzurichten.

Einen hilfreichen Leitfaden für die Bewältigung dieser Aufgabe enthält die Norm *ISO 19600 Compliance Management Systems*. Ziel ist die Schaffung einer nachhaltigen Compliance-Kultur, in deren Rahmen die steuerlichen Pflichten eingehalten werden. Methodisch sollte sich ein TMS an einigen fundamentalen Grundsätzen, wie etwa dem der Transparenz, Verhältnismäßigkeit oder Nachhaltigkeit orientieren. Um die Managementsysteme nicht zu doppeln und effektive, verständliche sowie verlässliche Strukturen zu schaffen, empfiehlt sich dabei der integrierte Ansatz, nach dem steuerliche Risiken im Rahmen eines um das einschlägige TMS ergänzten einheitlichen CMS gesteuert werden.

Die in der ISO 19600 empfohlenen Grundsätze und Maßnahmen stellen einen übersichtlichen Leitfaden für Organisationen und damit auch Unternehmen dar, an dem sich diese bei der Einrichtung und Verbesserung eines TMS orientieren können. Dabei fördern sie nicht nur bewusst die nachhaltige Steuer-Kultur im eigenen Unternehmen, sondern beugen ebenfalls etwaigen Haftungsfällen vor und bereiten Unternehmen jetzt schon für den Fall vor, dass sich der Gesetzgeber tatsächlich von einer der vorgeschlagenen Gesetzgebungsreformen leiten lässt und dokumentierte und effektive Compliance-Strukturen künftig bei der Sanktionszumessung als Milderungsgrund berücksichtigt werden. Ob sich eine ähnliche Tendenz in der Praxis der Finanzämter und Finanzgerichte etablieren wird, bleibt abzuwarten.

Stephan Kudert

Tax Compliance!?

Vier triviale Forderungen an Gesetzgeber, Rechtsprechung und Finanzverwaltung

I. Einleitung

Steuern sind Rechtsnormen, die, wie alle anderen Rechtsnormen auch, zu befolgen sind. Aufgrund der Komplexität des Steuerrechts können bei der Steuerdeklaration jedoch Fehler auftreten. Unternehmen sind damit faktisch dazu angehalten, ein steuerliches Fehlervermeidungssystem zu entwickeln. Bei grenzüberschreitenden wirtschaftlichen Aktivitäten taucht nun das Problem auf, dass die Besteuerung erheblich an Komplexität gewinnt. Das liegt daran, dass

- mindestens zwei nationale Steuerrechtssysteme,
- i.d.R. ein Doppelbesteuerungsabkommen
- sowie ggf. das europäische Primär- und Sekundärrecht

zu berücksichtigen sind. Darüber hinaus bestehen bei Auslandssachverhalten besondere steuerliche Dokumentations- und Informationspflichten (§ 90 Abs. 2 AO). Dies führt dazu, dass Fehler bei der Steuerdeklaration systemimmanent sind. Daher ist die Implementierung und Pflege eines Systems zur Sicherstellung der steuerlichen Rechtsbefolgung in Unternehmen erforderlich. Diese Managementsysteme werden unter dem Schlagwort *Tax Compliance*¹ diskutiert. Damit befasst sich der Beitrag von Bartosz Makowicz im vorliegenden Konferenzband.²

Allerdings haben auch die Steuerpflichtigen Erwartungen an den Staat, wenn es um die richtige Steuerdeklaration geht. Dies sind insbesondere:

1 Vgl. zum Begriff *Christoph Besch/Arnulf Starck*: § 34, Rn. 2 f., in: *Christoph E. Hauschka (Hg.): Corporate Compliance*, 2. Aufl., München: Verlag C.H. Beck, Stand: 2010; *Michael Streck/Burkhard Binnewies*: *Tax Compliance*, in: *DStR* 5, 2009, S. 229-234.

2 Siehe in diesem Band: *Bartosz Makowicz*: *Grundlagen integrierter Tax Management Systeme*, S. 193-217.

a) Einfache, verständliche Gesetze

Einfache, verständliche Gesetze, die auch ein normaler Sachverständiger versteht, sind weder in Deutschland noch in Polen oder Tschechien die Regel. Das polnische Steuersystem zeigt aber immerhin punktuell, dass man mit Pauschalierungen und Typisierungen zur Vereinfachung des Steuerrechts beitragen kann.

b) Planungssicherheit

Die Planungssicherheit für Steuerpflichtige wird von der Änderungsgeschwindigkeit des Steuerrechts negativ beeinflusst. Die Änderungsgeschwindigkeit ist im deutschen Steuerrecht unglaublich. Bis zu 50 Änderungsgesetze in einem Jahr sind nichts Ungewöhnliches. Hier ist Polen sichtlich besser aufgestellt.

c) Eindeutige Rechtsauffassung der Finanzverwaltung

Die Rechtsauffassung der Finanzverwaltung ist in Deutschland insbesondere durch die Steuerrichtlinien und BMF-Schreiben einheitlich geregelt. Hier besteht in Polen und Tschechien noch Nachholbedarf.

d) Ständige Rechtsprechung

Bis zur Herausbildung einer ständigen Rechtsprechung nach deutschem Vorbild wird es in Polen und Tschechien aufgrund des dortigen vergleichsweise jungen Steuerrechts noch eine gewisse Zeit brauchen.

Nur wenn diese vier Erwartungen der Steuerpflichtigen einigermaßen erfüllt werden, ist es ihnen möglich, ein *Tax Compliance System* zu entwickeln, durch das Deklarationsfehler im Vorfeld verhindert werden. Dass diese berechtigten Erwartungen nicht immer mit der Realität übereinstimmen, soll in diesem Beitrag anhand eines einfachen Sachverhalts und dessen rechtlicher Bewertung durch die Rechtsprechung, die Finanzverwaltung und den Gesetzgeber in den vergangenen sieben Jahren skizziert werden.

II. Die steuerrechtliche Bewertung eines einfachen Sachverhalts

1. Der Sachverhalt und seine ursprüngliche steuerliche Würdigung

Der Sachverhalt: Eine in Deutschland ansässige natürliche Person (D) ist an einer polnischen, gewerblich tätigen Personengesellschaft beteiligt. Er erhält neben seinem Gewinnanteil auch Zinsen für ein Darlehen, das er der Gesellschaft zur Verfügung gestellt hat.

Die steuerliche Würdigung: Nach polnischem Recht erzielt D mit seinem Gewinnanteil Einkünfte aus wirtschaftlicher Tätigkeit, die er im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht in Polen zu versteuern hat. In Deutschland erzielt er damit im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG). Die Doppelbesteuerung wird durch das DBA D/PL vermieden. Nach Art. 7 Abs. 1 (*Unternehmensgewinne*) DBA D/PL hat Polen, da der Anteil an der Personengesellschaft dem D eine anteilige Betriebsstätte in Polen i.S.v. Art. 5 DBA D/PL vermittelt, für den Gewinnanteil ein Besteuerungsrecht und Deutschland stellt diesen nach Art. 24 Abs. 1 lit. a) DBA D/PL unter Progressionsvorbehalt frei.

Die Zinsen sind nach polnischem Verständnis Kapitaleinkünfte aus einer polnischen Quelle und werden im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht in Polen besteuert. Aus deutscher Sicht sind es jedoch ebenfalls Einkünfte aus Gewerbebetrieb, da sie Sonderbetriebseinnahmen darstellen (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG). Deutschland kann sie aufgrund der unbeschränkten Steuerpflicht ebenfalls besteuern.

Wegen der drohenden Doppelbesteuerung wird das DBA D/PL angewendet. Zu Zinsen führt Art. 11 in Abs. 1 und 2 DBA D/PL aus:

„(1) Zinsen, die aus einem Vertragsstaat stammen und an eine in dem anderen Vertragsstaat ansässige Person gezahlt werden, können im anderen Staat besteuert werden.

(2) Diese Zinsen können jedoch auch in dem Vertragsstaat, aus dem sie stammen, nach dem Recht dieses Staates besteuert werden; die Steuer darf aber, wenn der Nutzungsberechtigte der Zinsen eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person ist, 5 vom Hundert des Bruttobetrags der Zinsen nicht übersteigen ...“

Demnach steht Polen als Quellenstaat für die Zinsen nur ein eingeschränktes Besteuerungsrecht in Höhe von maximal 5% zu. Deutschland darf die Zinsen nach nationalem Recht besteuern, muss allerdings gemäß Art 24 Abs. 1 lit. b) DBA D/PL die polnische Quellensteuer auf die deutsche Einkommensteuer anrechnen.

Sofern also beide Vertragsstaaten den Zinsartikel (Art. 11 DBA D/PL) auf die Zinserträge anwenden, entsteht eine Entscheidungsharmonie³ und das Besteuerungsrecht wird zwischen beiden Vertragsstaaten aufgeteilt.

2. Die Ausgangsfrage des Streits

Der BFH verfolgt eine abkommensautonome Auslegung,⁴ also eine Anwendung des DBA, ohne dabei *durch die Brille des deutschen Steuerrechts* zu schauen. Die polnische Finanzverwaltung sieht dies genauso, so dass sich beide Beurteilungswege gleichen.

Die deutsche Finanzverwaltung verweigert sich jedoch der abkommensautonomen Auslegung.⁵ Sondervergütungen sind eine Spezialität des deutschen Steuerrechts. Gewährt ein Mitunternehmer seiner Personengesellschaft ein Darlehen gegen Zinsen, werden seine Einkünfte gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 HS. 2 EStG in gewerbliche Einkünfte umqualifiziert. Hintergrund dieses Mitunternehmerkonzepts ist die Erfassung der Sondervergütungen für die GewSt.⁶ In den meisten Staaten gibt es aber keine GewSt. Und daher erfolgt auch keine Umqualifizierung (Ausnahme: Österreich). D.h. ein Gesellschafter, der seiner Personengesellschaft ein Darlehen gewährt, erzielt nach ausländischem Verständnis durch die Zinsen in aller Regel Kapitaleinkünfte.

3 Vgl. zum Begriff der Entscheidungsharmonie *Moris Lehner*: Grundlagen des Abkommensrechts, Rn. 115 f. m.w.N., in: *Klaus Vogel/Moris Lehner (Hg.): DBA-Kommentar*, 6. Aufl., München: Verlag C.H. Beck, Stand: 2015; *Ekkehart Reimer*: Seminar F: Die sog. Entscheidungsharmonie als Maßstab für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, in: *IStR* 15, 2008, S. 551-555.

4 Vgl. z.B. BFH v. 11. Dezember 2013, I R 4/13, in: *BStBl. II* 2014, S. 791; v. 12. Januar 2011, I R 49/10, in: *BStBl. II* 2011, S. 446; v. 8. Juli 1998, I R 57/97, in: *BStBl. II* 1998, S. 672.

5 Vgl. BMF-Schreiben v. 26. September 2014, IV B 5 - S 1300/09/10003, in: *BStBl. I* 2014, S. 1258, Tz. 5.1.1.

6 Vgl. BT-Drs. 16/11108, S. 23; BR-Drs. 632/1/12, S. 14 f.

Da aber nach deutschem Recht die Zinsen Sonderbetriebseinnahmen und somit Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind, wendet die deutsche Finanzverwaltung abkommensrechtlich nicht Art. 11 (Zinsen), sondern Art. 7 (Unternehmensgewinne) an und rechnet die Zinsen, wie die Gewinnanteile, der polnischen Betriebsstätte zu.⁷ Damit müsste Deutschland die Zinsen nach Art. 24 Abs. 1 lit. a) DBA D/PL freistellen. Das Ergebnis wäre eine Minderbesteuerung, weil Polen maximal 5% Quellensteuer erhebt, während Deutschland die Zinsen nicht besteuert. Diese Minderbesteuerung resultiert aus einem Qualifikationskonflikt im DBA, weil Polen Art. 11 anwendet, während die deutsche Finanzverwaltung Art. 7 für einschlägig hält. Für Minderbesteuerungen, die aus Qualifikationskonflikten im DBA entstehen, sieht Art. 24 Abs. 3 DBA D/PL eine *Switch Over Clause* vor.⁸ Demnach kann Deutschland, nach Ansicht der Finanzverwaltung, von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode wechseln.

Im Ergebnis kommen also BFH und Finanzverwaltung auf verschiedenen Wegen zum gleichen Ergebnis. Während der BFH den Weg der Entscheidungsharmonie beschreitet, verweigert sich die Finanzverwaltung diesem Weg, wird aber letztlich aufgrund der *Switch Over Clause* dennoch besteuern. Damit kann der Meinungsstreit zunächst als rein akademisches Problem angesehen werden. Wirklich problematisch wird der Fall aber, wenn er gespiegelt wird.

Der Sachverhalt: Eine in Polen ansässige natürliche Person (P) ist an einer deutschen, gewerblich tätigen Personengesellschaft beteiligt. Sie erhält neben ihrem Gewinnanteil auch Zinsen für ein Darlehen, das sie der Gesellschaft zur Verfügung gestellt hat.

Die steuerliche Würdigung in Polen: Nach polnischem Recht erzielt P mit seinem Gewinnanteil Einkünfte aus wirtschaftlicher Tätigkeit, die sie im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht in Polen zu versteuern hat. In Deutschland erzielt sie damit im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 1 Abs. 4 i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. a) EStG). Die Doppelbesteuerung wird durch das DBA D/PL vermieden. Nach Art. 7 Abs. 1 (*Unternehmensgewinne*) hat Deutschland für den Gewinnanteil ein Besteuerungsrecht und Polen stellt diesen nach Art. 24 Abs. 2 lit. a) unter Progressionsvorbehalt frei.

⁷ Vgl. BMF (Anm. 5) Tz. 5.1.2.

⁸ Als zusätzliche Voraussetzung wird aber neben einem bestehenden Qualifikationskonflikt auch ein gescheitertes Verständigungsverfahren gefordert, bevor es zum *switch over* kommt.

Die Zinsen sind nach polnischem Verständnis Kapitaleinkünfte und werden im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht des P in Polen besteuert. Aus deutscher Sicht sind es jedoch ebenfalls Einkünfte aus Gewerbebetrieb, da sie Sonderbetriebseinnahmen darstellen. Deutschland kann sie aufgrund der beschränkten Steuerpflicht ebenfalls besteuern. Wegen der drohenden Doppelbesteuerung wird das DBA D/PL gebraucht. Polen würde wiederum Art. 11 DBA D/PL anwenden und für sich das Besteuerungsrecht in Anspruch nehmen. Eine deutsche Quellensteuer würde Polen in Höhe von maximal 5% der Zinsen auf die polnische Einkommensteuer anrechnen.

Das Problem besteht aber in der steuerrechtlichen Würdigung durch den BFH, die Finanzverwaltung und den deutschen Gesetzgeber. Daher soll diese chronologisch dargestellt werden.

III. Die steuerliche Würdigung – eine Chronologie

1. Steuerliche Behandlung 2007

2007 hatte der BFH einen vergleichbaren Inboundfall zu entscheiden.⁹ Aufgrund seiner abkommensautonomen Auslegung des DBA wendete er, wie Polen, Art. 11 auf die Zinsen an. Damit hätte Deutschland aber nur noch ein eingeschränktes Quellenbesteuerungsrecht i.H.v. 5% der Zinszahlung (Art. 11 Abs. 2 DBA D/PL).

Dies sah und sieht die Finanzverwaltung jedoch völlig anders. Für die Finanzverwaltung ist der Begriff *Unternehmensgewinne* in der Überschrift von Art. 7 DBA D/PL unbestimmt. Daher legt sie den Begriff nach ihrem Verständnis aus und beruft sich dabei auf Art. 3 Abs. 2 DBA D/PL. Nach ihrem Verständnis sind alle Einkünfte, die unter § 15 Abs. 1 EStG fallen, also alle originär gewerblichen Einkünfte, auch Unternehmensgewinne i.S.v. Art. 7 DBA D/PL.¹⁰ Und da Sondervergütungen unstreitig Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind, ist für die Finanzverwaltung selbstverständlich Art. 7 anzuwenden. Natürlich hält der BFH diese Ansicht für falsch und hat in seiner Rechtsprechung darauf verwiesen, dass man selbst bei einem Einstieg in Art. 7 über Art. 7 Abs. 7 DBA D/PL (Speziali-

⁹ Vgl. BFH v. 17. Oktober 2007, I R 1 R 5/06, in: BStBl. II 2009, S. 356.

¹⁰ Vgl. BMF (Anm. 5), Tz. 2.2.1 und 5.1.1.

tätigungsgrundsatz) wieder zur spezielleren Norm, nämlich Art. 11 DBA D/PL gelangen würde.¹¹

Damit war das Problem im Jahre 2007 im Einklang mit der polnischen Sichtweise gelöst. Die Finanzverwaltung wollte die Zinsen voll besteuern, während der BFH lediglich ein eingeschränktes Besteuerungsrecht in Höhe von 5% annehmen würde. Wer also geklagt hätte, hätte vor dem BFH Recht bekommen.

2. Steuerliche Behandlung 2009

Dieses Ergebnis fand keine Begeisterung bei der Finanzverwaltung, dem *kompetenten Berater* des Gesetzgebers. Daher wurde mit dem Jahressteuergesetz 2009¹² ein neuer § 50d Abs. 10 EStG geschaffen. Er bestimmte sinngemäß, dass auf Sonderbetriebseinnahmen *ausschließlich* Art. 7 eines DBA anzuwenden sei. Damit glaubte die Finanzverwaltung, dass Deutschland nunmehr im Inboundfall das vollumfängliche Besteuerungsrecht für die Zinsen besitze.

In der Bundestagsdrucksache wurde zudem darauf hingewiesen, dass § 50d Abs. 10 EStG lediglich eine *Auslegungshilfe*¹³ sei. Diese Formulierung machte zwei Dinge deutlich: Zum einen hätte jedem sachverständigen Anwender eines DBA auch vorher klar sein müssen, dass nicht Art. 11, sondern Art. 7 auf Sonderbetriebseinnahmen anzuwenden sei. Dass dies ein Affront gegen den 1. Senat des BFH war, musste dem Gesetzgeber klar sein. Zum anderen ist eine Auslegungshilfe nur deklaratorischer Natur. Es wird im Gesetz nochmals klargestellt, was jeder sachverständige Anwender (aber eben nicht der BFH) wusste oder hätte wissen müssen. Hätte § 50d Abs. 10 EStG tatsächlich lediglich eine deklaratorische Bedeutung, könnte er auch auf alle offenen Altfälle Anwendung finden, weil keine echte Rückwirkung vorliegen würde.

Nunmehr musste der I. Senat des BFH also bei Sondervergütungen ebenfalls Art. 7 DBA D/PL anwenden und darf auch nicht über Art. 7 Abs. 7 in Art. 11 DBA D/PL wechseln („ausschließlich“).

11 Vgl. BFH v. 17. Oktober 2007, I R 5/06, in: BStBl. II 2009, S. 356.

12 Vgl. BGBl. I 2008, S. 2794.

13 Vgl. BT-Drs. 16/11108, S. 23.

3. Steuerliche Behandlung 2010

Bereits 2010 hatte der BFH Gelegenheit, sich § 50d Abs. 10 Satz 1 EStG genauer anzusehen.¹⁴ Dort stand zwar (bis 2013) geschrieben, dass ausschließlich Art. 7 DBA D/PL auf den Sachverhalt anzuwenden ist. Es stand aber nicht geschrieben, *wie* er angewendet werden muss.

Art. 7 Abs. 1 sagt sinngemäß, dass das Besteuerungsrecht beim Ansässigkeitsstaat (hier: Polen) liegt, es sei denn, die Einkünfte sind einer deutschen Betriebsstätte (bzw. Personengesellschaft) zuzurechnen. Im oben dargestellten Sachverhalt hat aber P seiner Personengesellschaft das Darlehen gegeben, also die Darlehensforderung, und die Personengesellschaft hat die Verbindlichkeit. Somit sind nach Ansicht des BFH die Einkünfte nicht der deutschen Betriebsstätte zurechenbar, sondern dem P, und Polen behält das Besteuerungsrecht. Und zwar jetzt ohne Quellensteuer!¹⁵

Dieser Ansicht folgt die Finanzverwaltung natürlich nicht.¹⁶ Ihres Erachtens war mit § 50d Abs. 10 Satz 1 EStG ganz klar gemeint, dass der Betriebsstättenstaat das Besteuerungsrecht für die Sondervergütungen hat.

Im Ergebnis führte die „Klarstellung“ in § 50d Abs. 10 also dazu, dass nach Meinung der Finanzverwaltung im Inboundfall Deutschland das vollumfängliche Besteuerungsrecht hat, während nach Ansicht des BFH Deutschland nunmehr das Besteuerungsrecht vollständig verloren hat.

Darüber hinaus ließ der I. Senat des BFH in den Urteilen anklingen, dass § 50d Abs. 10 ein Treaty Override ist und damit möglicherweise verfassungswidrig sei. Darüber hinaus ist auch denkbar, dass die Rückwirkung eine echte ist (und eben nicht nur eine Klarstellung) und daher ebenfalls verfassungswidrig sein

14 Vgl. BFH v. 8. September 2010, I R 74/09, in: IStR 1, 2011, S. 32.

15 Vgl. BFH v. 8. September 2010, I R 74/09, in: IStR 1, 2011, S. 32.

16 Vgl. *Roland Kammeter*: Kein Besteuerungsrecht Deutschlands nach § 50d Abs. 10 EStG ohne Zurechnung zu einer inländischen Betriebsstätte, in: IStR 1, 2011, S. 32-37; *Wolfgang Mitschke*: Streitpunkt § 50d Abs. 10 EStG - ein Tiger mit scharfen Zähnen, in: DB 6, 2010, S. 303-306; aber auch *Gerrit Frotscher*: Treaty Override und § 50d Abs. 10 EStG, in: IStR 17, 2009, S. 593-600.

kann. Beides brauche der BFH jedoch nicht weiter zu prüfen, da die Finanzverwaltung auch so alle drei Verfahren verloren hatte.¹⁷

4. Steuerliche Behandlung 2011

Nachdem der I. Senat im Streit mit der Finanzverwaltung (und dem Gesetzgeber) nunmehr scheinbar obsiegt hatte, legte das Finanzgericht Düsseldorf in einem spektakulären Urteil vom 7.12.2010 auf 38 (!!!) Seiten dar, dass der BFH komplett irrt!¹⁸ Dass dieses Verfahren in die Revision und somit wiederum zum I. Senat ging, war klar. Bemerkenswert schnell erfolgte dann 2011 die Revisionsentscheidung. Deren Tenor war kurz und vernichtend: „Der Senat gibt dazu keine weitere Begründung; er begnügt sich, um Wiederholungen zu vermeiden, mit dem Verweis auf sein Urteil vom 8. September 2010 I R 74/09 [...] An dieser Rechtsprechung ist uneingeschränkt und entgegen der Verwaltungspraxis [...] festzuhalten. Weder die Vorinstanz noch die Revision haben (neue) Gesichtspunkte vorgebracht, die eine abermalige Überprüfung jener Einschätzung erzwingen.“

5. Steuerliche Behandlung 2013

Dies konnte sich die Finanzverwaltung, als kompetenter Berater des Gesetzgebers, natürlich nicht bieten lassen. Daher wurde § 50d Abs. 10 EStG durch das AmtshilfeRLUmsG¹⁹ im Jahr 2013 erheblich modifiziert und ergänzt. Im Ergebnis wurde ein Monster geschaffen, bei dem sich die Finanzverwaltung zum Teil selbst im Unklaren darüber ist, was es regelt. Die neue Norm lautet:

„1) Sind auf eine Vergütung im Sinne des § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 Satz 1 zweiter Halbsatz und Nummer 3 zweiter Halbsatz die Vorschriften eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung anzuwenden und enthält das Abkommen keine solche Vergütungen betreffende ausdrückliche Regelung, gilt die Vergütung für Zwecke der Anwendung des Abkommens zur Ver-

17 Vgl. BFH v. 8. September 2010, I R 74/09, in: IStR 2011, S. 32; v. 8. November 2010, I R 106/09, in: BFH/NV 2011, S. 365; v. 7. Dezember 2011, I R 5/11, in: BFH/NV 2012, S. 556.

18 Vgl. FG Düsseldorf v. 7. Dezember 2010, 13 K 1214/06 E, in: EFG 2011, S. 878; Vorinstanz zu BFH v. 7. Dezember 2011, I R 5/11, in: BFH/NV 2012, S. 556.

19 Vgl. BGBl. I 2013, S. 1809.

meidung der Doppelbesteuerung ausschließlich als Teil des Unternehmensgewinns des vergütungsberechtigten Gesellschafters.

2) Satz 1 gilt auch für die durch das Sonderbetriebsvermögen veranlassten Erträge und Aufwendungen.

3) Die Vergütung des Gesellschafters ist ungeachtet der Vorschriften eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung über die Zuordnung von Vermögenswerten zu einer Betriebsstätte derjenigen Betriebsstätte der Gesellschaft zuzurechnen, der der Aufwand für die der Vergütung zugrunde liegenden Leistung zuzuordnen ist; die in Satz 2 genannten Erträge und Aufwendungen sind der Betriebsstätte zuzurechnen, der die Vergütung zuzuordnen ist.

4) Die Sätze 1 bis 3 gelten auch in den Fällen des § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 Satz 2 sowie in den Fällen des § 15 Absatz 1 Satz 2 entsprechend.

5) Sind Einkünfte im Sinne der Sätze 1 bis 4 einer Person zuzurechnen, die nach einem DBA als im anderen Staat ansässig gilt, und weist der Steuerpflichtige nach, dass der andere Staat die Einkünfte besteuert, ohne die darauf entfallende deutsche Steuer anzurechnen, ist die in diesem Staat nachweislich auf diese Einkünfte festgesetzte und gezahlte und um einen entstandenen Ermäßigungsanspruch gekürzte, der deutschen Einkommensteuer entsprechende, anteilige ausländische Steuer bis zur Höhe der anteilig auf diese Einkünfte entfallenden deutschen Einkommensteuer anzurechnen.

6) Satz fünf gilt nicht, wenn das DBA eine ausdrückliche Regelung für solche Einkünfte enthält.

7) Die Sätze 1 bis 6

a) sind nicht auf Gesellschaften im Sinne des § 15 Absatz 3 Nummer 2 anzuwenden;

b) gelten entsprechend, wenn die Einkünfte zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit im Sinne des § 18 gehören; dabei tritt der Artikel über die selbständige Arbeit an die Stelle des Artikels über die Unternehmenseinkünfte, wenn das Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung einen solchen Artikel enthält.

8) Absatz 9 Satz 1 Nummer 1 bleibt unberührt.“

Nunmehr wird durch Satz drei klargestellt oder erstmals bestimmt, dass die Sondervergütungen der Betriebsstätte (also der Personengesellschaft) zuzuordnen sind, die auch den Aufwand getragen hat.²⁰

Die deutsche Finanzverwaltung kann daher die Zinsen mit Verweis auf Art. 7 Abs. 1 DBA D/PL und § 50d Abs. 10 Satz 1 und 3 EStG voll besteuern. Polen macht wegen Art. 11 Abs. 1 i.V.m. Art. 24 Abs. 2 lit. b) DBA D/PL das gleiche und würde lediglich 5% der deutschen Steuer anrechnen, weil aus polnischer Sicht nur diese Quellensteuer zulässig ist. Dieser Qualifikationskonflikt führt zu einer Doppelbesteuerung. Ein Verständigungsverfahren nach Art. 26 DBA D/PL würde in dieser Situation voraussichtlich scheitern.

Daher hat der Gesetzgeber in Satz fünf des neuen § 50d Abs. 10 EStG etwas völlig Merkwürdiges kodifiziert: Um die Doppelbesteuerung zu vermeiden, rechnet Deutschland als Quellenstaat (sic!) die polnische Steuer auf die deutsche Steuer an. Das ist zwar nett, aber völlig systemwidrig.²¹

Im Ergebnis hat nunmehr die Ansicht der Finanzverwaltung scheinbar obsiegt. Deutschland hat im Inboundfall über § 50d Abs. 10 EStG, wie auch im Outboundfall über § 50d Abs. 10 EStG i.V.m. § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG das Besteuerungsrecht.²² Allerdings nimmt es sich der Gesetzgeber im Inboundfall selbst wieder, indem die ausländische Steuer systemwidrig angerechnet wird.

6. Aktuelle steuerliche Behandlung

In einem bemerkenswerten Urteil vom 11.12.2013²³ konnte der I. Senat des BFH die Verwirrung der Praxis nunmehr vervollständigen. Er stellte zwei wesentliche Dinge klar: Zum einen machte der BFH deutlich, dass es sich bislang

20 Vgl. auch BR-Drs. 632/1/12, S. 14 f.

21 Zur Anrechnungsproblematik siehe aber *Stephan Kudert/Christian Kahlenberg*: Die Neufassung des § 50d Abs. 10 EStG - Die Besteuerung grenzüberschreitender Mitunternehmensschaften geht in die nächste Runde, in: IStR 21, 2013, S. 801-810.

22 Allerdings wird das deutsche Besteuerungsrecht in Outbound-Konstellationen auch angezweifelt, vgl. *Ayk Meretzki*: Greift § 50d Abs. 9 EStG bei nur zum Teil steuerfreien Einkünften? Auch Sondervergütungen und Gewinnanteil bilden eine Einkünfteeinheit, in: IStR 1, 2008, S. 23-25; *Tobias Hagemann/Christian Kahlenberg*: Zur Besteuerung grenzüberschreitender Sonderbetriebssträger in Outbound-Konstellationen, in: IStR 2, 2015, S. 54-60.

23 Vgl. BFH v. 11. Dezember 2013, I R 4/13, in: BStBl II 2014, S. 791.

eigentlich um ein großes Missverständnis gehandelt habe und zum anderen sei der Streit obsolet, da § 50d Abs. 10 EStG verfassungswidrig sei.

Zentral in den Ausführungen ist die Aussage, dass es bei gewerblichen Einkünften und auf Abkommensebene bei Unternehmensgewinnen kein sog. *Floating Income* gebe; d.h. Unternehmensgewinne müssen immer irgendeiner Betriebsstätte (bzw. dem Stammhaus) zugerechnet werden.²⁴ Wenn P seiner deutschen Personengesellschaft ein Darlehen gibt, § 50d Abs. 10 EStG anordnet, dass ausschließlich Art. 7 DBA anzuwenden sei und es kein *Floating Income* gibt, sind die Zinserträge der Betriebsstätte (also der Personengesellschaft) zuzurechnen, weil P selbst keine eigene Mitunternehmerbetriebsstätte unterhält.²⁵ Anders verhält es sich hingegen, wenn P tatsächlich (aufgrund einer eigenen originären gewerblichen Tätigkeit) eine eigene Betriebsstätte unterhalten würde. Dann wären die Zinserträge nach Ansicht des BFH gemäß § 50d Abs. 10 a.F. dieser Betriebsstätte zuzurechnen, während sie nach § 50d Abs. 10 n.F. EStG nunmehr explizit der Personengesellschaft zurechenbar sind.

Woraus der BFH das Axiom „es gibt kein Floating Income“ in diesem Fall ableitet, bleibt aber sein Geheimnis. Mag bei originär gewerblichen Einkünften noch die schiere ökonomische Logik dafür sprechen, dass ein Unternehmen immer auch eine Betriebsstätte, zumindest eine Geschäftsleitungsbetriebsstätte, unterhält, so kann das im konkreten Sachverhalt aber nicht überzeugen. Die Zinsen sind abkommensrechtlich gerade keine originären Unternehmensgewinne; sie werden lediglich aufgrund einer gesetzlichen Anordnung in § 50d Abs. 10 EStG als Unternehmensgewinne fingiert. Denn § 50d Abs. 10 ist eben nicht nur deklaratorischer Natur, sondern konstitutiv für die Fiktion. Warum aber bei *fiktiven* Unternehmensgewinnen eine Betriebsstätte existieren muss, wird nicht überzeugend dargelegt.

Darüber hinaus hat der BFH in seiner Entscheidung umgesetzt, was er bereits in vorherigen Entscheidungen zu § 50d Abs. 10 EStG angedeutet hat. Er sieht sowohl den Treaty Override in § 50d Abs. 10 EStG selbst, als auch die Rückwirkung in § 52 Abs. 59a Satz 8 EStG 2002 i.d.F. des JStG 2009 (nunmehr § 52

24 Vgl. BFH v. 12. Juni 2013, I R 47/12, in: BStBl II 2014, S. 770; v. 11. Dezember 2013, I R 4/13, in: BStBl II 2014, S. 791.

25 Vgl. auch Tobias Hagemann/Christian Kahlenberg: Verschärfung der Rechtsunsicherheiten bei internationalem Sonderbetriebsvermögen, in: IStR 7, 2014, S. 233-237 (235); Tobias Hagemann/Christian Kahlenberg / Stephan Kudert: Sonderbetriebsvermögen im Abkommensrecht - und wie der Wind sich dreht, in: Ubg 2, 2014, S. 80-89 (86 f.).

Abs. 59a Satz 11 EStG 2002 i.d.F. des AmtshilfeRLUmsG) und § 52 Abs. 59a Satz 10 EStG 2009 i.d.F. des AmtshilfeRLUmsG wegen Verstoßes gegen das Rückwirkungsverbot (Art. 20 Abs. 3 GG) als verfassungswidrig an.²⁶ Daher wurde das Verfahren ausgesetzt und die Regelung nunmehr dem Bundesverfassungsgericht zur Entscheidung vorgelegt.

IV. Fazit

Ausgangsfall der Ausführungen war ein polnischer Gesellschafter, der seiner deutschen, gewerblich tätigen Personengesellschaft ein Darlehen gibt und dafür Zinsen erhält. Die steuerliche Lösung des einfachen und praxisrelevanten Falls ist zurzeit nicht möglich. Zum einen sind BFH und Finanzverwaltung in einem fortwährenden Streit, zum anderen ändert sich die Rechtslage ständig und letztlich ist zweifelhaft, ob die einschlägigen Rechtsnormen verfassungskonform sind.²⁷

Es geht bei dem Streit zwischen dem I. Senat und der Finanzverwaltung inzwischen auch nicht mehr darum, was Recht ist, sondern darum, wer recht hat. Daraus entstehen aber für die Unternehmen erhebliche Probleme. Aufgrund der jahrelangen fehlenden Rechtssicherheit für den Mittelstand ist eine Kalkulation der Ertragsteuerbelastung faktisch nicht möglich. Die Probleme der Steuerberater bestehen in Haftungsfällen, die eine nachsorgende Steuerberatung produziert. Dass dieses Steuerrecht dem Mandanten nicht mehr vermittelbar ist, sollte auch offensichtlich sein. Wenn das BVerfG entscheidet, dass steuerliche Rückwirkungen (auch wenn sie als Auslegungshilfe bezeichnet werden) unzulässig sind, könnte etwas Rechtssicherheit einkehren. Wenn aber Treaty Overrides verfassungswidrig sind, ändert sich das deutsche Steuerrecht fundamental.

Die Lösung wäre übrigens ganz einfach: Wenn die Finanzverwaltung, wie alle anderen Staaten auch, Art. 11 DBA anwenden würde, wären sowohl der In-

26 Vgl. BFH v. 11. Dezember 2013, I R 4/13, in: BStBl. II 2014, S. 791.

27 Jüngst kritisch zur Verfassungswidrigkeit aber auch *Moris Lehner*: Keine Verfügung des Parlaments über seine Normsetzungsautorität, in: IStR 6, 2014, S. 189-192; *Andreas Musil*: Treaty Override als Dauerproblem des Internationalen Steuerrechts, in: IStR 6, 2014, S. 192-196; *Roland Ismer/Stefanie Bauer*: Verfassungsmäßigkeit von Treaty Overrides, in: IStR 12, 2014, S. 421-427.

bound- als auch der Outboundfall im Einklang mit dem anderen Vertragsstaat zu behandeln.

Zum Abschluss bleibt nur noch zu sagen: Wenn die eingangs benannten vier Erwartungen der Steuerpflichtigen an das Steuersystem nicht erfüllt werden, ist es ihnen auch nicht möglich, ein *Tax Compliance System* zu entwickeln, durch das Deklarationsfehler im Vorfeld verhindert werden.

So funktioniert Tax Compliance nicht!

Stefan Trencsik

Perspektiven der deutschen Abkommenspolitik

I. Einleitung

Die Bundesrepublik Deutschland hat im Laufe vieler Jahre ein umfangreiches Netz an Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) geschaffen. Bei deren Ausgestaltung gab das OECD-Musterabkommen (OECD-MA) zwar immer eine grobe Leitlinie vor, allerdings wichen die jeweiligen deutschen DBA im Detail z.T. erheblich voneinander ab. Vor diesem Hintergrund hat das Bundesfinanzministerium (BMF) am 17. April 2013 seine bereits lange erwartete „Verhandlungsgrundlage für Doppelbesteuerungsabkommen im Bereich der Steuern vom Einkommen und Vermögen“¹ vorgestellt. Sie stellt ein Hilfsmittel dar, anhand dessen die Grundsätze der deutschen Abkommenspolitik dargestellt werden.² Aus diesem Grund ist es aber auch sehr wahrscheinlich, dass die zukünftigen deutschen Abkommen im Zuge der Vertragsverhandlungen von dieser Verhandlungsgrundlage abweichen werden.³

Derzeit bedient sich der Gesetzgeber zunehmend häufiger sog. *Treaty Overrides*, bei denen die Bestimmungen eines DBA derogiert und unilaterale, abweichende Rechtsfolgen angeordnet werden.⁴ Schon seit langem werden nach herrschender Meinung im Schrifttum diese Vertragsbrüche daher als ein Verstoß gegen das Völkerrecht angesehen.⁵ Ob zudem derartige Normen als verfassungswidrig anzusehen sind, ist derzeit hingegen umstritten.⁶ Diese Frage hat jedoch

1 Vgl. BMF-Schreiben v. 22. August 2013, IV B 2 – S 1301/13/100009, online abrufbar unter: http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Steuerrecht/Allgemeine_Informationen/2013-08-22-Verhandlungsgrundlage-DBA-deutsch.pdf?__blob=publicationFile&v=10, 6.05.2015.

2 Vgl. Xaver Ditz/Jens Schönfeld: Deutsche Verhandlungsgrundlage für Doppelbesteuerungsabkommen. Eine erste kritische Analyse, in: DB 23/24, 2013, S. 1437-1444 (1437).

3 Vgl. Jürgen Lüdicke: Anmerkungen zur deutschen Verhandlungsgrundlage für Doppelbesteuerungsabkommen, in: IStR-Beihefter 2013, S. 26-46 (26 f.).

4 Zum Begriff des Treaty Overrides, vgl. Andreas Musil: Treaty Override als Dauerproblem des Internationalen Steuerrechts, in: IStR 6, 2014, S. 192-196 (192).

5 Vgl. Roland Ismer/Stefanie Baur: Verfassungsmäßigkeit von Treaty Overrides, in: IStR 12, 2014, S. 421-427 (423) m.w.N.

6 Vgl. ebenda, S. 424 m.w.N.

der BFH in nunmehr drei Vorlagebeschlüssen⁷ dem Bundesverfassungsgericht (BVerfG) zur Überprüfung vorgelegt.⁸

Aus diesen beiden Umständen heraus lassen sich folgende Thesen ableiten, die im Rahmen dieses Vortrags näher untersucht werden sollen:

- Die vorgestellte deutsche Verhandlungsgrundlage ist bedeutsam für die Einschätzung zukünftiger Abkommenspolitik Deutschlands und damit eine Planungsgrundlage für Unternehmen.
- Zusammen mit einer Abschaffung der (womöglich verfassungswidrigen) nationalen Treaty Override-Vorschriften erhöht sich die Rechtssicherheit im internationalen Steuerrecht.

Zur näheren Betrachtung dieser Thesen gliedert sich der Beitrag in vier Abschnitte. In dem der Einleitung folgenden Abschnitt II werden die wesentlichen Bestimmungen der Verhandlungsgrundlage mit dem nationalen Recht, dem OECD-Musterabkommen und den in jüngerer Zeit von Deutschland abgeschlossenen DBA verglichen und anhand von Fallbeispielen bewertet. Ein Schwerpunkt liegt dabei auf dem Methodenartikel. Abschnitt III greift Bestimmungen auf, die in aktuell abgeschlossenen DBA enthalten sind, jedoch in der Verhandlungsgrundlage fehlen. Der Beitrag endet mit einem kurzen Ausblick.

II. Die deutsche Verhandlungsgrundlage für DBA

1. Zielsetzung und Aufbau

Die deutsche Verhandlungsgrundlage für DBA beginnt mit einer Präambel, die in ihrem Wortlaut die Zielsetzung aktueller deutscher Abkommenspolitik zusammenfasst. Demnach soll zum einen sowohl die internationale Doppelbesteuerung, aber auch insbesondere die „doppelte Nichtbesteuerung“ bzw. „Steuerverkürzung“ vermieden werden. Obwohl im Text der Verhandlungsgrundlage der Begriff der „Steuerverkürzung“ weder definiert noch erläutert wird,⁹ machen

⁷ Vgl. BFH v. 10. Januar 2012, I R 66/09, in: IStR 11/12, 2012, S. 426; v. 11. Dezember 2013, I R 4/13, in: DStRE 18, 2013, S. 1115; v. 20. August 2014, I R 86/13, in: DStRE 21, 2014, S. 1339.

⁸ Vgl. BVerfG, 2 BvL 1/12 sowie 2 BvL 15/14.

⁹ Vgl. *Lüdicke* (Anm. 3), S. 27.

die übrigen Vorschriften, insbesondere der Methodenartikel, die Zielsetzung hinreichend deutlich.

Die Verhandlungsgrundlage folgt in ihrem Aufbau grundsätzlich dem OECD-MA. Infolge der Streichung des Art. 14 OECD-MA stimmen die Nummern der Artikel nur bis Art. 13¹⁰ überein. Die Art. 14 bis 26 entsprechen den Art. 15 bis 27 OECD-MA. Nicht im OECD-MA, dafür in der Verhandlungsgrundlage enthalten sind besondere Vorschriften über die Verfahrensregeln für die Quellenbesteuerung von Investmentvermögen (Art. 27), die Anwendung des Abkommens in bestimmten Fällen (Art. 28) sowie Regelungen zum Protokoll (Art. 30). Umgekehrt fehlt ein dem Art. 29 OECD-MA (Ausdehnung des räumlichen Geltungsbereichs) nachgebildeter Artikel in der deutschen Verhandlungsgrundlage. Schließlich entsprechen die Art. 29, 31 und 32 den Art. 28, 30 und 31 im OECD-MA.

2. Besteuerung von Unternehmensgewinnen (Art. 7)

Die Verhandlungsgrundlage folgt zur Besteuerung von Unternehmensgewinnen dem Art. 7 OECD-MA. Demnach können Gewinne eines Unternehmens grundsätzlich nur im Ansässigkeitsstaat des Unternehmens besteuert werden. Der andere Vertragsstaat hat nur dann ein Besteuerungsrecht, wenn eine Betriebsstätte (Art. 5) in diesem Staat begründet wird (Art. 7 Abs. 1). Dieses Besteuerungsrecht erstreckt sich jedoch lediglich auf diejenigen Gewinne, die der Betriebsstätte zuzurechnen sind.¹¹ Nach Art. 7 Abs. 2 werden die Gewinne, insbesondere in ihren wirtschaftlichen Beziehungen mit anderen Teilen des Unternehmens, so zugeordnet, als wenn es sich bei der Betriebsstätte fiktiv um ein selbständiges und unabhängiges Unternehmen handeln würde. Damit schließt sich Deutschland der Auffassung des OECD-MA 2010 an und verankert den sog. *Authorised OECD Approach* (AOA) in der deutschen Verhandlungsgrundlage.¹² Die Verhandlungsgrundlage ist damit auf einer Linie mit den jüngeren deutschen DBA¹³ sowie mit nationalem Recht (§ 1 AStG),¹⁴ in denen der AOA

10 Nachfolgend beziehen sich Artikel ohne weitere Bezeichnung auf die Verhandlungsgrundlage (vgl. Anm. 1).

11 Vgl. hierzu *Xaver Ditz/Sven-Eric Bärsch/Carsten Quilitzsch*: Betriebsstätteneinkünfte und Gewinnabgrenzung zwischen verbundenen Unternehmen nach der deutschen Verhandlungsgrundlage für Doppelbesteuerungsabkommen, in: *ISR* 5, 2013, S. 156-164.

12 Vgl. hierzu *Alexander Hemmelrath/Philipp Kepper*: Die Bedeutung des „Authorized OECD Approach“ (AOA) für die deutsche Abkommenspraxis, in: *IStR* 2, 2013, S. 37-42.

13 Art. 7 Abs. 2 DBA Deutschland-Luxemburg, Art. 7 Abs. 2 DBA Deutschland-Niederlande.

ebenfalls umgesetzt wurde. Allerdings stehen dem AOA auch zahlreiche Staaten ablehnend gegenüber. Es bleibt daher abzuwarten, ob diese Position in zukünftigen Vertragsverhandlungen durchgesetzt werden kann.¹⁵

3. Besteuerung von Dividenden (Art. 10)

Die Bestimmungen über die Besteuerung von Dividenden in Art. 10 entsprechen weitgehend dem OECD-MA. Demnach sieht die Verhandlungsgrundlage bei sog. Streubesitzdividenden eine Begrenzung des Quellenbesteuerungsrechts des Ansässigkeitsstaats der auszahlenden Gesellschaft auf 15% vor. Liegt hingegen eine Mindestbeteiligung von 10% vor, wird das Quellenbesteuerungsrecht gar auf 5% der Bruttodividende begrenzt. Bei diesen sog. Schachteldividenden soll zudem auch ein Nullsatz grundsätzlich im Rahmen des Verhandlungsspielraumes sein. Unter diesem Aspekt ist es verwunderlich, dass insbesondere mit zahlreichen EU-Staaten kein Nullsatz vereinbart wurde, obwohl im Verhältnis zu diesen Ländern ohnehin die Mutter-/Tochterrichtlinie Anwendung findet.¹⁶

4. Methodenartikel (Art. 22)

Die deutsche Verhandlungsgrundlage wählt als grundsätzliche Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die Freistellungsmethode (Art. 22 Abs. 1 lit. a). Demnach sind Einkünfte und Vermögen, die im anderen Vertragsstaat besteuert werden können, von der deutschen Besteuerung, ggf. unter Progressionsvorbehalt, auszunehmen. Freizustellen sind daher grundsätzlich sämtliche Einkünfte, soweit diese nicht ausdrücklich der Anrechnungsmethode nach lit. c zugewiesen sind (Art. 22 Abs. 1 lit. a) Satz 1).¹⁷ Hierzu gehören demnach insbesondere Betriebsstättengewinne und Schachteldividenden.¹⁸ Allerdings kennt der Methodenartikel insgesamt sechs Ausnahmen, bei denen die Anwendung der Freistellungsmethode zugunsten der Anrechnungsmethode suspendiert wird. Diese besonderen Normen sind Gegenstand der nachfolgenden Ausführungen.

14 Vgl. hierzu *Xaver Ditz*: Betriebsstättengewinnabgrenzung nach dem „Authorised OECD Approach“. Eine kritische Analyse, in: *ISR* 2, 2012, S. 48-55.

15 Ebenfalls skeptisch *Ditz/Schönfeld* (Anm. 2), S. 1438; *Lüdicke* (Anm. 3), S. 28.

16 Vgl. *Lüdicke* (Anm. 3), S. 30.

17 Hierzu zählen beispielsweise Streubesitzdividenden (Art. 10), Veräußerungsgewinne von Anteilen an Immobiliengesellschaften (Art. 13 Abs. 4), Aufsichtsrat und Verwaltungsvergütungen (Art. 15), Künstler und Sportlereinkünfte (Art. 16) sowie bestimmte Ruhegehälter (Art. 17 Abs. 2 und 3).

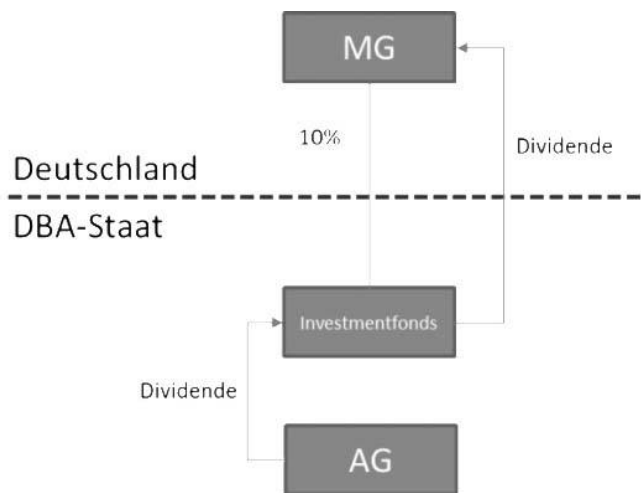
18 Vgl. Abschnitt II.2 und II.3.

a. Erste Ausnahme: Dividenden von steuerbefreiten Entitäten

Die Freistellungsmethode gilt insoweit nicht für Dividenden einer steuerbefreiten Gesellschaft (Art. 22 Abs. 1 Satz 2 Alt. 1). Hiervon betroffen sind also insbesondere ausländische Investmentfonds, Real Estate Investment Trusts (REIT) und ähnliche Anlagevehikel. Der Grund für die Versagung des Schachtelprivilegs liegt womöglich darin, dass vermeintlich keine Notwendigkeit zur Vermeidung der Doppelbesteuerung besteht, wenn der ausschüttende Rechtsträger keiner Steuerbelastung unterlag. Diese Auffassung verkennt aber, dass Investmentfonds ihrerseits häufig Dividenden einer nicht-steuerbefreiten Gesellschaft bezogen haben. Wird das Schachtelprivileg in einem solchen Fall nicht gewährt, kommt es zu einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung, die eine internationale Investition unrentabel werden lassen können (vgl. Abbildung 1).

Eine derartige Norm ist dem nationalen Steuerrecht fremd.¹⁹ In den jüngeren deutschen DBA wurde zudem eine vergleichbare Norm nur im DBA mit Liechtenstein vereinbart.²⁰

Abbildung 1: Wirtschaftliche Doppelbesteuerung bei Anwendung des Art. 22 Abs. 1 Satz 2 Alt. 1



Quelle: Eigene Darstellung

¹⁹ Demgegenüber sehen § 19a REITG bzw. § 4 InvStG bestimmte Vergünstigungen für Anleger inländischer REIT-AG bzw. Investmentfonds vor, wenn das entsprechende Anlagevehikel einer ausländischen Steuerbelastung unterlag.

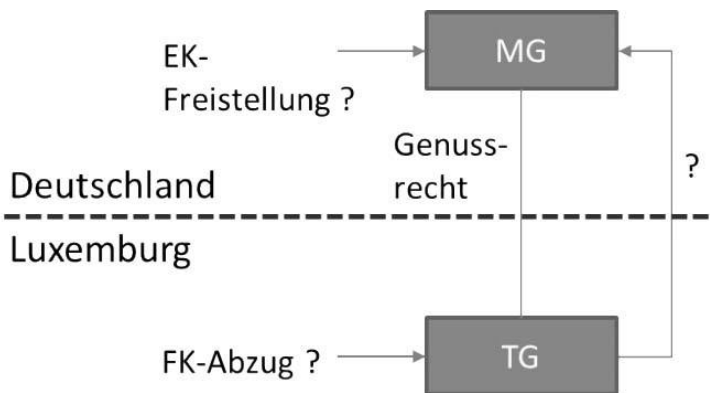
²⁰ Art. 23 Abs. 1 lit. a) DBA Deutschland-Liechtenstein.

b. Zweite Ausnahme: Korrespondenzprinzip

Bei der zweiten Ausnahme wird die Freistellung nicht gewährt, wenn die Dividende bei der ausländischen Gesellschaft bei der Gewinnermittlung abgezogen werden konnte (Art. 22 Abs. 1 Satz 2 Alt. 2). Hiermit soll insbesondere Steuergestaltungen mit sog. hybriden Finanzinstrumenten entgegengewirkt werden. Diese werden in verschiedenen Rechtssystemen steuerrechtlich unterschiedlich qualifiziert; d.h. als Fremdkapital in einem und als Eigenkapital in einem anderen Land.

Zu einer solch unterschiedlichen Würdigung kann es beispielsweise dann kommen, wenn eine deutsche Muttergesellschaft (MG) ihrer luxemburgischen Tochtergesellschaft (TG) Kapital in Form von (unverbriefen) Genussrechten zur Verfügung stellt. Das Genussrecht kann in Luxemburg als Fremdkapital und in Deutschland als Eigenkapital angesehen werden. Ist die anschließende Kapitalzahlung in Luxemburg steuermindernd zu berücksichtigen, in Deutschland aber freizustellen, entsteht ein doppelter Steuervorteil (vgl. Abbildung 2).

Abbildung 2: Qualifikationskonflikt infolge eines hybriden Finanzinstruments



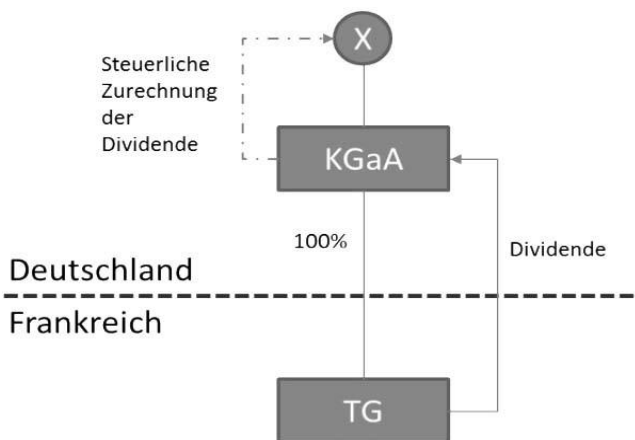
Quelle: Eigene Darstellung

Eine vergleichbare Regelung wurde im Rahmen des JStG 2007 in das deutsche Recht eingefügt (§ 8b Abs. 1 Satz 2 und Satz 3 KStG). Sie ist auch in einigen deutschen DBA enthalten.²¹ Durch den sehr weiten Anwendungsbereich der Vorschrift werden jedoch auch Konstellationen erfasst, bei denen keine missbräuchliche Gestaltung vorliegt.²²

c. Dritte Ausnahme: Dividende an hybride Gesellschaften

Die dritte Ausnahme von der Freistellung betrifft Dividenden, die einer Person zugerechnet werden, die keine in der Bundesrepublik Deutschland ansässige Gesellschaft ist (Art. 22 Abs. 1 Satz 2 Alt. 3). Hiervon betroffen sind also insbesondere der Komplementär einer inländischen KGaA sowie der an einer Kapitalgesellschaft atypisch beteiligte Gesellschafter. Die Regelung entspricht in weiten Teilen dem § 50d Abs. 11 EStG, der im Zuge folgender BFH-Entscheidung²³ eingefügt wurde und das Problem bei Dividenden an hybriden Rechtsformen verdeutlicht (vgl. Abbildung 3).

Abbildung 3: Dividenden an hybride Gesellschaftsformen



Quelle: Eigene Darstellung

21 Beispielsweise im DBA mit Luxemburg (Art. 22 Abs. 1 lit a) Unterabs. 2 DBA Deutschland-Luxemburg).

22 Vgl. für die zum Teil willkürlichen steuerlichen Belastungswirkungen der Regelungen *Jan Becker/Andreas Kempf/Martin Schwarz*: Neue Steuerfallen im internationalen Steuerrecht. Zum überschießenden Regelungsgehalt des neuen Korrespondenzprinzips im Körperschaftsteuerrecht, in: DB 8, 2008, S. 370 – 378.

23 Vgl. BFH v. 19. Mai 2010, I R 62/09, in: BFH/NV 2010, S. 1919.

X ist Komplementär an einer inländischen KGaA. Die KGaA erhält eine Dividende ihrer Tochtergesellschaft aus Frankreich. Die KGaA erfüllt als Gesellschaft abkommensrechtlich die Voraussetzung für die Schachteldividende. Steuerlich wurde die (steuerbefreite) Dividende aber dem X zugerechnet (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG). Im Ergebnis konnte X die Dividende steuerfrei vereinnahmen, wobei er bei einer direkten Beteiligung nicht in den Genuss des Schachtelprivilegs gekommen wäre.

d. Vierte Ausnahme: Aktivitätsvorbehalte

In langer Abkommenstradition knüpft Deutschland in einigen DBA die Freistellung daran, dass die Einkünfte aus bestimmten „guten“, sog. aktiven Tätigkeiten erzielt wurden. Eine Systematisierung dieser Einkünfte in den DBA ist jedoch fast unmöglich. Teilweise wird in unterschiedlicher Form auf den nationalen Einkünftecatalog des § 8 AStG verwiesen. Diese uneinheitliche Handhabung soll nunmehr durch einen enumerativen Aktivitätskatalog abgelöst werden. Demnach wird die Freistellung nur gewährt, soweit die Dividenden bzw. Unternehmensgewinne durch folgende Tätigkeiten erzielt werden (Art. 22 Abs. 1 lit. d):

- Herstellung, Bearbeitung, Verarbeitung oder Montage von Gütern oder Waren,
- Aufsuchen und Gewinnung von Bodenschätzen,
- Bank- und Versicherungsgeschäfte und
- Handel oder die Erbringung von Dienstleistungen.

Im Unterschied zum nationalen Recht und der bisherigen Abkommenspraxis ist auffällig, dass zum einen die schädlichen Mitwirkungstatbestände (z.B. bei Forschung und Entwicklung) entfallen sind.²⁴ Zum anderen musste in älteren DBA für eine aktive Tätigkeit teilweise ein „dafür eingerichteter Geschäftsbetrieb“ bzw. „ein in kaufmännischer Weise eingerichteter Geschäftsbetrieb“ vorliegen. Teilweise wurde jedoch auch auf dieses Erfordernis verzichtet.²⁵ Es ist daher unklar, welche Voraussetzungen für die Verhandlungsgrundlage gelten und ob ggf. ein angemessen eingerichteter Geschäftsbetrieb im Stammhaus oder in der

24 Vgl. *Ditz/Schönfeld* (Anm. 2), S. 1442.

25 Vgl. *Lüdicke* (Anm. 3), S. 36.

Betriebsstätte unterhalten werden muss. Weiterhin ist unklar, ob bei Dividenden das Aktivitätserfordernis im Zeitpunkt der Gewinnausschüttung oder im Zeitpunkt der Gewinnentstehung vorliegen muss. Schließlich ist noch darauf hinzuweisen, dass auch dieser Aktivitätskatalog das heutige Wirtschaftsleben nicht vollständig widerspiegelt. So soll nur die Herstellung von „Gegenständen“ zu aktiven Einkünften führen, wobei beispielsweise die Herstellung einer immateriellen Software nicht ausdrücklich genannt wird. Es wird jedoch davon auszugehen sein, dass auch solche Tätigkeiten nicht als passiv zu qualifizieren sein werden.²⁶

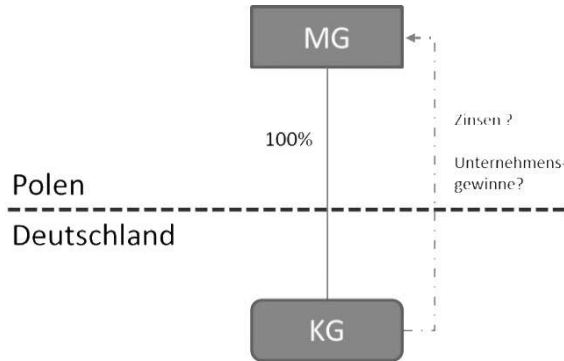
e. Fünfte Ausnahme: Switch-Over-Klausel

Die fünfte Ausnahme ist im Falle von Qualifikations- oder Zurechnungskonflikten zwischen Vertragsstaaten einschlägig. Von einem Qualifikationskonflikt spricht man, wenn ein grenzüberschreitender Sachverhalt vorliegt, der zwei Staaten betrifft und zwischen diesen Staaten ein DBA unterzeichnet ist. Infolge der unterschiedlichen nationalen Rechtssysteme wird das Abkommen der beiden Vertragsstaaten unterschiedlich angewendet. Zu einem solchen Konflikt kommt es beispielsweise, wenn eine polnische Muttergesellschaft (MG) einer deutschen, gewerblich tätigen KG ein Darlehen gewährt und die KG „Zinsen“ an die polnische Mutter zahlt (vgl. Abbildung 4).²⁷ Deutschland behandelt das Darlehen als Sonderbetriebsvermögen (SBV) und qualifiziert die „Zinsen“ als Einkünfte aus Gewerbebetrieb bzw. abkommensrechtlich als Unternehmensgewinne (§ 49 Abs. 1 Nr. 2a) EStG, Art. 7 DBA-Deutschland-Polen). Dies hat zur Folge, dass Deutschland ein volles Besteuerungsrecht für sich beansprucht und Polen die Einkünfte freistellen sollte. Polen hingegen behandelt die Zinsen nach nationalem Recht und Abkommensrecht als Zinsen (Art. 12 Abs. 1 Nr. 1 KStG-PL, Art. 11 Abs. 1 DBA Polen-Deutschland). Polen will demnach die Zinsen ebenfalls voll besteuern – unter Anrechnung der deutschen Steuer (maximal jedoch 5%). Im Ergebnis kommt es zu einer doppelten Besteuerung der Einkünfte.

²⁶ Vgl. *Ditz/Schönfeld* (Anm. 2), S. 1442.

²⁷ Dieser Sachverhalt wird ausführlich im Beitrag von *Stephan Kudert* im vorliegenden Band (S. 219-231) behandelt.

Abbildung 4: Internationaler Qualifikationskonflikt



Quelle: Eigene Darstellung

Von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode wird daher gemäß der Verhandlungsgrundlage gewechselt, wenn in den Vertragsstaaten Einkünfte oder Vermögen oder Teile davon unterschiedlichen Abkommensbestimmungen zugeordnet werden und wenn aufgrund dieser unterschiedlichen Zuordnung die betreffenden Einkünfte oder Vermögenswerte doppelt besteuert oder nicht oder niedriger besteuert würden und sich im Falle doppelter Besteuerung dieser Konflikt nicht durch ein Konsultationsverfahren regeln lässt (Art. 22 Abs. 1 Nr. 5 lit. a). Offen bleibt in diesem Zusammenhang allerdings weiterhin, wann eine „niedrige“ Besteuerung vorliegt.²⁸

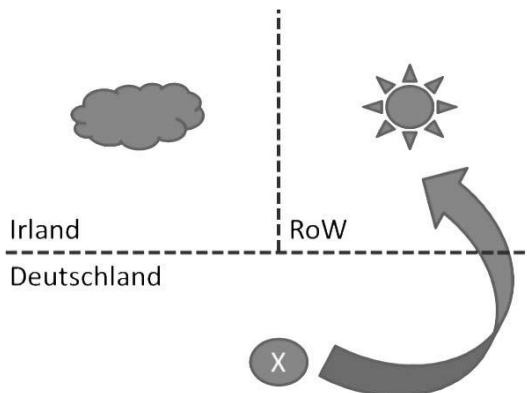
f. Sechste Ausnahme: Subject-to-tax-Klausel

Die letzte Ausnahme betrifft Besteuerungsvorbehalte, die die Freistellung von Einkünften von einer Besteuerung im anderen Vertragsstaat abhängig machen und damit einer virtuellen steuerlichen Doppelbefreiung entgegenwirken. Diese würde entstehen, wenn der Staat, dem laut DBA das Besteuerungsrecht zusteht, tatsächlich keine Besteuerung vornimmt, während die Einkünfte im anderen Staat, dem DBA folgend, freigestellt werden müssten. Die Subject-to-tax-Klausel regelt in diesem Fall, dass der Wohnsitzstaat trotzdem eine Besteuerung vornehmen darf.

²⁸ Vgl. Ditz/Schönfeld (Anm. 2), S. 1442 m.w.N.

Eine solche Konstellation lag beispielsweise folgender BFH-Entscheidung zugrunde (vgl. Abbildung 5).²⁹ X wohnt in Deutschland und ist Pilot einer irischen Fluggesellschaft. Das alleinige Besteuerungsrecht für den Arbeitslohn des Piloten hat das Land, in dem die Airline ihren Sitz hat (Art. XXII Abs. 2 Satz 1 lit. a) DBA Deutschland-Irland). Irland besteuert(e) (bis 2011) den Arbeitslohn aber nicht, wenn der Pilot keine irischen Flughäfen ansteuert. Dies tat der Pilot auch nicht. Während Deutschland nach dem DBA also eigentlich den Arbeitslohn freistellen müsste, verzichtete Irland unilateral auf das zugewiesene Besteuerungsrecht. Die Einkünfte des Piloten blieben unbesteuert.

Abbildung 5: Doppelte Nicht-Besteuerung



Quelle: Eigene Darstellung

Das Besondere an dieser Situation war jedoch, dass gleich zwei deutsche Subject-to-tax-Klauseln (§ 50d Abs. 8 und Abs. 9 EStG) parallel anwendbar waren. Während jedoch nach § 50d Abs. 8 EStG der Pilot einen Nachweis erbringen kann, dass Irland wissentlich auf das Besteuerungsrecht verzichtet hat, war dies nach der allgemein gehaltenen Subject-to-tax-Klausel des § 50d Abs. 9 EStG nicht möglich. Der BFH entschied, dass in diesem Konkurrenzverhältnis der § 50d Abs. 8 EStG die speziellere Norm ist und dem § 50d Abs. 9 EStG vorgeht.

²⁹ Vgl. BFH v. 11. Januar 2012, I R 27/11, in: BFHE 236, S. 327.

Nunmehr ist auch in der deutschen Verhandlungsgrundlage eine derartige Klausel enthalten. Demnach wird die Freistellung dann nicht gewährt, wenn der andere Vertragsstaat Einkünfte oder Teile davon nach dem Abkommen besteuern kann, tatsächlich aber nicht besteuert (Art. 22 Abs. 1 Nr. 5 lit. b). Fraglich ist in diesem Zusammenhang, was unter einer „tatsächlichen Nichtbesteuerung“ zu verstehen ist. Zwar hat das BMF ein Schreiben veröffentlicht, wann nach den nationalen Vorschriften eine solche Nichtbesteuerung gegeben ist,³⁰ dieses weiß jedoch nicht vollends zu überzeugen und führt teilweise zu widersprüchlichen Ergebnissen.³¹ Eine solche Gefahr besteht nun auch bei einer wortgetreuen Auslegung der Norm in der Verhandlungsgrundlage. Demnach könnte eine „tatsächliche Nichtbesteuerung“ bereits dann vorliegen, wenn ein Staat bei Vorliegen der Voraussetzungen des Schachtelprivilegs unilateral auf das Besteuerungsrecht verzichtet.³² Würde Deutschland in einer solchen Situation nunmehr die Freistellung versagen, würde der Sinn und Zweck des Schachtelprivilegs unterlaufen. Ferner ist aufgrund der Formulierung („Einkünfte oder Teile davon“) offenbar eine Atomisierung der Einkünfte vorzunehmen und somit für jeden Einkünftebestandteil separat die Subject-to-tax-Klausel so prüfen. Eine solche sezierende Einkünftebetrachtung wäre jedoch mit einem erheblichen Mehraufwand im Besteuerungsverfahren verbunden.³³

5. Zwischenfazit

Die deutsche Verhandlungsgrundlage folgt im Aufbau dem OECD-MA und hält weiterhin an der Freistellungsmethode als grundsätzlicher Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung fest. Im Methodenartikel befinden sich jedoch nunmehr zahlreiche „Missbrauchsvermeidungsvorschriften“. Diese sind mehrheitlich an die nationalen Normen angelehnt, unterscheiden sich aber in der Formulierung und in ihrem Anwendungsbereich teilweise deutlich vom jeweiligen nationalen Pendant.

30 Vgl. BMF-Schreiben v. 20. Juli 2013, IV B 2 - S 1300/09/10006, online abrufbar unter: http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Internationales_Steuerrecht/Allgemeine_Informationen/2013-07-20-rueckfallklauseln.html, 31. 03. 2015.

31 Vgl. *Jens Schönfeld*: Welche praktischen Probleme löst das BMF-Schreiben zu Subject-to-Tax-Klauseln und welche nicht? - dargestellt anhand von Fallbeispielen, in: *ISfR* 20, 2013, S. 757-760.

32 Vgl. *Ditz/Schönfeld* (Anm. 2), S. 1443; *Lüdicke* (Anm. 3), S. 39 f.

33 Vgl. *Lüdicke* (Anm. 3), S. 39.

III. Wesentliche Abweichungen der Verhandlungsgrundlage von jüngeren Deutschen DBA

1. Keine Regelung zur Behandlung von Personengesellschaften

Die deutsche Verhandlungsgrundlage enthält keine Regelung zur Lösung von Qualifikationskonflikten in Fällen unterschiedlicher Behandlung von Personengesellschaften bei grenzüberschreitenden Sachverhalten. Dies ist umso verwunderlicher, da es in jüngeren DBA im Wesentlichen zwei Lösungsansätze gab. Zum einen die fiktive Ansässigkeit der Personengesellschaft.³⁴ Zum anderen eine Regelung zur Zurechnung von Einkünften an eine dann andere abkommensberechtigte Person.³⁵ Es bleibt daher offen, ob bzw. inwieweit Deutschland den Vorschlägen der OECD im Partnership-Report zur Lösung des Qualifikationskonfliktes (weiterhin) folgt bzw. folgen wird.³⁶

2. Keine Regelung zur Behandlung von Sondervergütungen

Ebenfalls enthält die Verhandlungsgrundlage keinen Vorbehalt der nationalen deutschen Sichtweise hinsichtlich der Behandlung von Sondervergütungen. Begründet wurde dies seitens des BMF damit, dass eine solche Klausel die Vertragsverhandlungen deutlich erschweren würde.³⁷ Es wirft aber gleichzeitig die Frage auf, ob Deutschland weiterhin an seiner international abweichenden Behandlung von Sondervergütungen festhält. Dies gilt umso mehr vor dem Hintergrund, als dass der AOA bereits in der Verhandlungsgrundlage verankert wurde, aber nicht mit dem Konzept der Sondervergütungen vereinbar ist.

IV. Fazit und Ausblick

Im Ergebnis zeigt die deutsche Verhandlungsgrundlage für DBA die grundsätzlichen Verhandlungslinien der deutschen Seite auf und schafft damit mehr Rechtssicherheit für die Unternehmen. Sie stellt damit in der Tat einen „Meilen-

34 Vgl. z. B. Art. 4 Abs. 4 DBA Deutschland-Albanien, Art. 4 Abs. 5 DBA Deutschland-Taiwan oder Art. 4 Abs. 4 DBA Deutschland-Uruguay.

35 Vgl. z. B. Art. 4 Abs. 3 DBA Deutschland-Bulgarien oder Protokoll Nr. I Abs. 2 Satz 1 zum DBA Deutschland-Niederlande.

36 Vgl. *Lüdicke* (Anm. 3), S. 43 f.

37 Vgl. *ebenda*, S. 44.

stein“ der deutschen Abkommenspolitik dar.³⁸ Allerdings ist zu beobachten, dass in einigen Bereichen die Verhandlungsgrundlage deutlich von den vereinbarten Regelungen in jüngeren DBA abweicht. Diese Unterschiede sind jedoch nicht allein darauf zurückzuführen, dass die Verhandlungsgrundlage nur ein Hilfsmittel für die Vertragsgrundlage darstellt und dass es im Rahmen der Abkommensverhandlungen im Detail immer zu Abweichungen kommen kann. So sind einige bedeutsame und im internationalen Steuerrecht besonders umstrittene Sachverhalte, wie die abkommensrechtliche Behandlung von Personengesellschaften oder Sondervergütungen, nicht in der Verhandlungsgrundlage geregelt. Um in diesen Bereichen mehr Rechtssicherheit zu schaffen, sollte das BMF auch diesbezüglich eine klare Position beziehen.

Die größte Besonderheit im Vergleich zum OECD-MA besteht in dem eigens entwickelten Methodenartikel. Dieser hält zwar grundsätzlich an der Freistellungsmethode als Grundsatz zur Vermeidung der Doppelbesteuerung fest, allerdings wird die Freistellung auch an zahlreiche Voraussetzungen geknüpft. Zu nennen sind hier insbesondere die Aktivitätsvorbehalte, die Switch-Over- und Subject-to-tax-Regelungen. In diesem Zusammenhang ist auch auf die mit Spannung erwarteten Urteile in den anhängigen Verfahren beim BundesVerfG hinsichtlich der Verfassungsmäßigkeit von Treaty Overrides hinzuweisen. Sollten sich diese als verfassungskonform erweisen, käme es bei einer getreuen Umsetzung der Verhandlungsgrundlage zu einem Nebeneinander der nationalen und abkommensrechtlichen Missbrauchsvermeidungsvorschriften. Weil diese jedoch nicht immer deckungsgleich ausgestaltet sind, wären Anwendungs- und Abgrenzungsfragen unvermeidlich. Die Komplexität im internationalen Steuerrecht bliebe in diesem Falle weiterhin hoch.

38 Vgl. *Ditz/Schönfeld* (Anm. 2), S. 1444; *Lüdicke* (Anm. 3), S. 46.

BIOGRAPHISCHE ANGABEN

Adrian Cloer

Geboren 1972 in Hannover. Studierte Volkswirtschaftslehre und Jura an den Universitäten Hannover und Frankfurt (Oder), das anschließende Rechtsreferendariat führte ihn u.a. nach Polen und an das Finanzgericht Brandenburg (1992-2001). Promotion im Bereich des internationalen Steuerrechts mit Bezug zu Polen (2006), Ernennung zum Honorarprofessor an der Europa-Universität Viadrina (2007) und Übernahme des Lehrstuhls für betriebswirtschaftliche Steuerlehre, internationales Steuerrecht und Wirtschaftsprüfung an der EBS (2008). In der Praxis seit 2004 als Rechtsanwalt und Steuerberater tätig, zuletzt in großer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft mit Schwerpunkt Mittel- und Osteuropa, u.a. mit Entsendung nach Tschechien (2012-2014).

Christina Elschner

Inhaberin des Lehrstuhls für Finanzwirtschaft und Steuerlehre an der Europa-Universität Viadrina Frankfurt (Oder) und im Vorstand des Institute for Central and East European Taxation I CEE Tax. Research Associate am Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung (ZEW) in Mannheim. In ihrer Forschung behandelt Christina Elschner Fragen zum Einfluss von Steuern auf Entscheidungen von Unternehmen und Privatinvestoren vornehmlich im internationalen Bereich. Den Schwerpunkt ihrer Arbeit bilden Rechtsformentscheidungen von Unternehmen, Entscheidungswirkungen durch Steuervergünstigungen sowie die Arbeitnehmerbesteuerung.

Liv Kirsten Jacobsen

Geboren 1973 in Berlin, ist Volkswirtin, Historikerin und Steuerberaterin. Sie promovierte zum Thema „Erfolgsfaktoren bei der Unternehmensgründung“. Seit 2007 lehrt sie Entrepreneurship als Honorarprofessorin an der Europa-Universität Viadrina Frankfurt (Oder), wo sie zwischen 2008 und 2015 auch das „Centre for Entrepreneurship“ leitete. Als Geschäftsführerin der Transaudio GmbH hat sie zuvor selbst sechs Jahre lang ein Technologieunternehmen geführt. Seit über 10 Jahren unterstützt sie junge Startups außerdem als Coach. Sie arbeitet darüber

hinaus als Dozentin an verschiedenen Hochschulen und ist aktiv im Business Angel Club Berlin Brandenburg.

Dagmara Jajeśniak-Quast

Geboren 1972 in Krakau. Studierte Betriebswirtschaftslehre an der Europa-Universität Viadrina Frankfurt (Oder). 2002-2005 wissenschaftliche Mitarbeiterin in der Forschungsstelle für Wirtschafts- und Sozialgeschichte Ostmitteleuropas an der EUV. 2005 Promotion an der EUV. Wissenschaftliche Mitarbeiterin am Zentrum für Zeithistorische Forschung Potsdam (2005-2008), an der Universität Erfurt (Professur für Geschichte Ostmitteleuropas, Prof. Claudia Kraft, 2008-2010) und am GWZO Leipzig (Projektgruppe „Ostmitteleuropa transnational“, 2011-2012). 2013 Habilitation an der Universität Siegen (Venia Legendi: Europäische Geschichte mit Schwerpunkt Wirtschaftsgeschichte). 2012-2014 Vertretung der Professur und Leitung des Zentrums für Interdisziplinäre Polenstudien (ZIP) der EUV. April 2014 Ernennung zur Universitätsprofessorin an der EUV. Forschungsschwerpunkte: Wirtschafts- und Sozialgeschichte unter besonderer Berücksichtigung der Länder Mittel- und Osteuropas.

Marcin Jamroży

Geboren 1973 in Kielce (Polen), Rechtsanwalt, Steuerberater. Promotion (Wirtschaftswissenschaften 2001, Rechtswissenschaften 2004), Habilitation (Wirtschaftswissenschaften 2015). Wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Finanzen der Warsaw School of Economics, Leiter des Aufbaustudiums für Internationale Steuerstrategien und des Aufbaustudiums für Verrechnungspreise. Arbeitet seit 1997 für Rödl & Partner. 2014 bestellte ihn der polnische Finanzminister zum Mitglied des Konsultationsausschusses für Steuerrecht und berief ihn erneut zum Mitglied des Staatlichen Prüfungsausschusses für Steuerberater. Arbeitsschwerpunkte: Betreuung internationaler Unternehmen. Teilnahme an zahlreichen Projekten im Bereich der Umstrukturierung gewerblicher Tätigkeit, Verrechnungspreispolitik, Steuerlastgestaltung.

Andrzej Kail

Geboren 1971 in Gubin, studierte Rechtswissenschaften an der Europa-Universität Viadrina Frankfurt (Oder) und an der Adam-Mickiewicz-Universität

Poznań. Als Marketingdirektor der Sonderwirtschaftszone Küstrin-Słubice hat er maßgeblichen Anteil am wirtschaftlichen Erfolg dieser Sonderwirtschaftszone. Staatlich lizenziertes Immobilienmakler (Zertifikat des Infrastrukturministers). Aufsichtsratsvorsitzender der Stadtwerke in Kostrzyn an der Oder. Berufserfahrung in den Vorständen einer Reihe von Handelsgesellschaften in Polen und in Deutschland. Seit vielen Jahren engagiert er sich für das Lebusener Land. In den Jahren 2002-2006 Stadtverordneter der Stadt Kostrzyn, gegenwärtig Kreistagsabgeordneter des Kreises Gorzów.

Eva Kocher

Geboren 1965 in Stuttgart, 1985-1990 Studium der Rechtswissenschaften in Tübingen und Hamburg. 1993 Promotion an der Universität Hamburg, 2004 Habilitation an der Universität Hamburg mit einer vergleichenden Untersuchung des englischen und deutschen Verbraucherprozessrechts. In den akademischen Jahren 2004/2005 und 2005/2006 vertrat sie Professuren an der Universität Hannover und an der Humboldt-Universität Berlin. Von 2007-2009 leitete sie die Akademie für Arbeit an der Universität Frankfurt am Main. Seit April 2009 ist sie Inhaberin des Lehrstuhls für Bürgerliches Recht, europäisches und deutsches Arbeitsrecht sowie Zivilverfahrensrecht an der Juristischen Fakultät der Europa-Universität Viadrina Frankfurt (Oder).

Agnieszka Kopec

Geboren 1986 in Skarżysko-Kamienna (Polen). 2005-2009 Bachelorstudium der Internationalen Betriebswirtschaftslehre (IBWL) an der Europa-Universität Viadrina Frankfurt (Oder). 2009-2010 Masterstudium International Business Administration an der Europa-Universität Viadrina mit dem Schwerpunkt Finance, Accounting, Controlling & Taxation (Abschluss M.Sc.). 2010-2012 Studium German and Polish Law (Abschluss LL.B.) und 2013-2014 Masterstudium Europäisches Wirtschaftsrecht (Abschluss LL.M.), beide an der Viadrina. Seit 2011 wissenschaftliche Mitarbeiterin am Lehrstuhl für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Betriebswirtschaftliche Steuerlehre und Wirtschaftsprüfung von Prof. Stephan Kudert und Doktorandin am Institute for Central and East European Taxation. Forschungsschwerpunkte: internationales, insbesondere polnisches Steuerrecht; hybride Rechtsformen und Finanzinstrumente.

Stephan Kudert

Geboren 1962 in Berlin. Studium der Betriebswirtschaftslehre an der TU Berlin, Abschluss 1985. Promotion 1989, Steuerberaterexamen 1990, Habilitation 1994. Seit 1995 Inhaber der Professur für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Betriebswirtschaftliche Steuerlehre und Wirtschaftsprüfung an der Europa-Universität Viadrina. Lehrbeauftragter der Bundessteuerberaterkammer für Internationales Steuerrecht (seit 2000), an der Universität Hamburg im MBA-Studiengang International Taxation (seit 2001) sowie an der Freien Universität Berlin im Executive Master of Business Marketing (seit 2014). Ferner Visiting-Professor an der ESMT Berlin (seit 2002), Wissenschaftlicher Leiter für Internationales Steuerrecht beim Deutschen wissenschaftlichen Institut der Steuerberater (seit 2007), Direktor des Institute for Central and East European Taxation (seit 2014) und seit 2015 Vizepräsident der Europa-Universität Viadrina. Forschungsschwerpunkte: internationale Steuerlehre, sowie Steuerrecht in Mittel- und Osteuropa.

Arkadiusz Łukowski

Geboren 1977 in Elbląg (Polen). Als Angestellter der *AOK Nordost – die Gesundheitskasse* beschäftigt er sich seit 2011 mit der Thematik polnischer Versicherter in Deutschland, insbesondere mit der Grenzgängerproblematik. In Polen besitzt er den Titel eines Rechtsberaters. Er ist Absolvent der deutsch-polnischen Juristenausbildung an der Europa-Universität Viadrina Frankfurt (Oder) und der Adam-Mickiewicz-Universität Poznań.

Bartosz Makowicz

Geboren 1981 in Złotów (Polen). Universitätsprofessor sowie Mitbegründer und Direktor des Viadrina Compliance Centers (VCC) an der Europa-Universität Viadrina Frankfurt (Oder). Wissenschaftlicher Beirat im Berufsverband der Compliance Manager (BCM) sowie Fachbeirat bei der Compliance (Frankfurt Business Media der FAZ-Gruppe). Autor zahlreicher Publikationen zum Compliance-Bereich. Leiter des Arbeitskreises am DIN zur Erarbeitung der Norm ISO 19600 Compliance Management Systems. Referent auf zahlreichen nationalen und internationalen Fachtagungen zum Thema Compliance, Schriftleiter des Fachmagazins „Compliance Praxis“.

Mario Quast

Geboren 1968 in Guben. Mario Quast ist Wirtschaftsreferent der Stadt Frankfurt (Oder). Davor leitete er 13 Jahre das Deutsch-Polnische Kooperationsbüro der Sparkassen-Gruppe mit Sitz in Frankfurt (Oder). Er hat einen MBA im Bereich Public Affairs & Leadership der Quadriga Hochschule Berlin und war Stipendiat des Verbandes der Deutschen Wirtschaft. Darüber hinaus ist er Absolvent der Europa-Universität Viadrina im Fach Kulturwissenschaften.

Krzysztof Ślebzak

Geboren 1975 in Szczecin. Professor der Adam-Mickiewicz-Universität Poznań, wo er seit 2013 den Lehrstuhl für Recht und Sozialrecht leitet. Studierte Rechtswissenschaften an der UAM Poznań (1999 Magisterabschluss) und an der Europa-Universität Viadrina Frankfurt (Oder) (2000 Magister legum LL.M. im Bereich des deutschen Rechts). Promotion im Jahre 2003 an der UAM Poznań. 2010 Habilitation an der Fakultät für Recht und Verwaltung der UAM Poznań. Ist seit vielen Jahren für den Obersten Gerichtshof der Republik Polen tätig, wo er seit 2006 das Büro für Studien und Analysen leitet. Forschungsinteressen: Sozialrecht, Koordinierung der Sozialversicherungssysteme in der Europäischen Union, verfassungsrechtliche Aspekte von Änderungen im Rentenrecht.

Christoph Spengel

Ordinarius für Betriebswirtschaftslehre und Betriebswirtschaftliche Steuerlehre an der Universität Mannheim, Research Associate am ZEW und Mitglied im Wissenschaftlichen Beirat beim Bundesfinanzministerium. Seine Forschungsschwerpunkte liegen in der nationalen und internationalen Unternehmensbesteuerung, der Rechnungslegung sowie in Wettbewerbswirkungen der Besteuerung insbesondere in Zusammenhang mit der Europäischen Integration.

Jesko Thiede

Wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Finanzwirtschaft und Steuerlehre an der Europa-Universität Viadrina Frankfurt (Oder) und Doktorand am Institute for Central and East European Taxation I CEE Tax. In seiner Forschungstätigkeit beschäftigt Jesko Thiede sich mit dem internationalen Steuer-

recht und den Implikationen des europäischen Beihilferechts auf das Steuerrecht.

Stefan Trencsik

Geboren 1985 in Berlin. Studium an der Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät der Europa-Universität Viadrina Frankfurt (Oder), Abschluss 2009. Anschließend Tätigkeiten in den Bereichen Wirtschaftsprüfung und internationale Steuerberatung bei PricewaterhouseCoopers in Luxemburg und Düsseldorf, außerdem wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für betriebswirtschaftliche Steuerlehre, internationales Steuerrecht und Wirtschaftsprüfung (Prof. Adrian Cloer, EBS). Seit 2013 wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für BWL, insbesondere Finanzwirtschaft und Steuerlehre an der Europa-Universität Viadrina (Prof. Christina Elschner). Im Dezember 2013 Promotion zum Thema: „Besteuerung deutscher Immobilienanlagevehikel bei grenzüberschreitenden Investitionen in der Europäischen Union“. Forschungsschwerpunkte: Besteuerung des Kapitalmarkts, Einfluss von Steuern auf Anlageentscheidungen institutioneller und privater Investoren.

Paula Wellmann

Geboren 1981 in Poznań. Studium der Internationalen Beziehungen mit Schwerpunkt Osteuropa an der Adam-Mickiewicz-Universität Poznań (2005 Magisterabschluss). Wirtschaftswissenschaftliches Studium an der Europa-Universität Viadrina Frankfurt (Oder), ab 2007 wissenschaftliche Mitarbeiterin am Lehrstuhl für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre und Wirtschaftsprüfung (Prof. Stephan Kudert). 2011 Promotion zum Thema „Die Struktur der Direktinvestitionen deutscher Investoren in Polen – eine empirische und normative Analyse“. Seit 2013 Mitarbeiterin in der Sozietät Flick Gocke Schaumburg in Bonn im Bereich Konzernsteuerrecht. 2013 Bestellung zur Steuerberaterin. Forschungsschwerpunkte: Internationales Steuerrecht, insbesondere Optimierung der steuerlichen Belastung von In- und Outboundinvestitionen.

Sabine Ziesecke

Geboren 1971 in Berlin. 1995 Abschluss des Studiums der Betriebswirtschaftslehre mit den Schwerpunkten betriebswirtschaftliche Steuerlehre und Wirt-

schaftsprüfung an der Fachhochschule für Wirtschaft in Berlin. Anschließend praktische Tätigkeiten in der Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung beim Prüfungsverband der Wohnungsbaugesellschaften e.V. und bei der Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft Dr. Röver & Partner in Berlin (jetzt Röver Brönnern Susat). 2000 Bestellung zur Steuerberaterin und Wechsel in die internationale Steuerberatung zur PricewaterhouseCoopers AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft (PwC). Seit Juli 2010 Partnerin bei PwC mit Leitung des Bereiches Human Resource Services, Tax (internationale Personenbesteuerung) in Berlin und Leitung des deutschlandweiten Lohnsteuerberatungsteams. Arbeits- und Forschungsinteressen: internationalen Steuerthemen (u.a. Auswirkungen des Progressionsvorbehalts, Mitarbeiterentsendungen und unilaterale Rückfallklauseln, steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach dem Doppelbesteuerungsabkommen).

**Opodatkowanie przedsiębiorstw
w Europie Środkowo-Wschodniej:
stan obecny, tendencje i aspekty praktyczne
10 lat po rozszerzeniu Unii Europejskiej
na wschód**

PRZEDMOWA

Institute for Central and East European Taxation (I CEE Tax) prezentuje trzeci tom serii wydawniczej *Interdisciplinary Polish Studies*, publikowanej przez Centrum Interdyscyplinarnych Studiów o Polsce (ZIP) Uniwersytetu Europejskiego Viadrina. W serii tej ukazują się kompendia i monografie ze wszystkich dziedzin studiów o Polsce. I CEE Tax to instytut Uniwersytetu Europejskiego Viadrina (EUV) z siedzibą w Collegium Polonicum (CP) pod kierownictwem prof. dr. Stephana Kuderta (dyrektora), prof. dr. Christiny Elschner i prof. dr. Dagmary Jajeśniak-Quast. W I CEE Tax ogniskuje się działalność badawcza i edukacyjna wydziału nauk ekonomicznych Viadriny z naciskiem na Europę Środkową i Wschodnią. Aktualne informacje o I CEE Tax znajdują się w regularnie ukazujących się biuletynach pod adresem: https://www.europa.uni.de/de/forschung/institut/institut_ceetax/Newsletter/index.html.

Także niniejszy, trzeci już tom serii wydawniczej ZIP ukazuje się jako publikacja hybrydowa zarówno w formie drukowanej, jak i w repozytorium *open access* Biblioteki Uniwersytetu Viadrina. Wszystkie artykuły zawarte w niniejszym tomie są dostępne zarówno w języku niemieckim, jak i polskim. Podstawą niniejszego tomu jest konferencja inauguracyjna I CEE Tax, która odbyła się 23 października 2014 na EUV we Frankfurcie nad Odrą i 24 października 2014 w Collegium Polonicum w Słubicach. Patronat nad konferencją objął polski minister gospodarki Janusz Piechociński. Serdecznie dziękujemy jemu, a także pani wiceminister gospodarki Ilonie Antoniszyn-Klik, która otworzyła konferencję, wygłaszając przemówienie powitalne. Dziękujemy Kostrzyńsko-Słubickiej Specjalnej Strefie Ekonomicznej, która hojnie wsparła zarówno samą imprezę, jak i tom pokonferencyjny. Podziękowania należą się również tłumaczkom i tłumaczom artykułów, a także naszym pracownikom i pracownikom za obszerną korektę i redakcję oraz za stworzenie cyfrowej matrycy publikacji.

Główny wątek niniejszego tomu pokonferencyjnego został wyrażony w jego tytule: *Opodatkowanie przedsiębiorstw w Europie Środkowo-Wschodniej: stan obecny, tendencje i aspekty praktyczne 10 lat po rozszerzeniu Unii Europejskiej na wschód*. Artykuły nie są jednak poświęcone wyłącznie tematyce podatkowej (zwykle w kontekście polsko-niemieckim), lecz dotyczą również problematyki specjalnych stref ekonomicznych i obszarów wsparcia, zagadnień prawa ubezpieczeń społecznych oraz sfery *compliance*. Tematyczna różnorodność ma służyć intensywnemu transferowi wiedzy między biznesem i światem badań

naukowych, oferując zarazem możliwość merytorycznej wymiany poglądów i tworzenia międzynarodowej sieci współpracy.

Frankfurt nad Odrą / Słubice, październik 2015 r.

Christina Elschner, Dagmara Jajeśniak-Quast, Stephan Kudert

WPROWADZENIE

Christoph Spengel

Opodatkowanie przedsiębiorstw w Europie 10 lat po rozszerzeniu UE na wschód

I. Zagadnienie i jego sposób ujęcia

Niniejszy artykuł opiera się na badaniu opodatkowania przedsiębiorstw przeprowadzonym przez autora w 2004 roku na wówczas nowych krajach przystępujących do Unii Europejskiej – Estonii, Łotwie, Litwie, Polsce, Czechach, Słowacji, Węgrzech i Słowenii¹. W tamtym okresie było zauważalne, że taryfowe stawki podatkowe były w większości niższe, aniżeli te obowiązujące w dawnych krajach członkowskich. Charakteryzowały się za to szerszą podstawą opodatkowania. Przeciętne efektywne obciążenie podatkowe wynosiło 19,7%. Przy różnicy dziesięciu punktów procentowych było znacznie mniejsze niż w starych państwach członkowskich, w których przeciętne obciążenie wynosiło 29,4%. W Niemczech wynosiło ono 36,0%.

Po dziesięciu latach od czasu przeprowadzenia badań zostaje w niniejszym artykule postawione pytanie o to, co w międzyczasie zmieniło się zarówno w państwach wówczas przystępujących do Unii Europejskiej, jak i w starych państwach członkowskich². W wielu państwach, również w Niemczech, stawki

1 Por. Otto H. Jacobs, Christoph Spengel, Martin Finkenzeller, Martin Roche: *Company Taxation in the New EU Member States: Survey on the Tax Regimes and Effective Tax Burdens for Multinational Investors*, Frankfurt am Main/Mannheim: Ernst & Young 2004.

2 Skoncentrowanie się przez I CEE Tax na Europie Środkowo-Wschodniej również tutaj wymaga intensywniejszych rozważań dotyczących państw członkowskich Europy Środkowo-Wschodniej. Stosując jednak klasyfikację Komisji ds. Nazw Geograficznych w zakresie granic regionów Europy, można by się odnosić jedynie do Europy Środkowej, ponieważ żaden kraj wschodnioeuropejski nie należy do UE. Do Europy Środkowej należą nowe bałtyckie państwa członkowskie, Polska, Czechy, Słowacja, Węgry, Słowenia, Chorwacja, jak również uwzględniając kryteria kulturowe Rumunia, natomiast do starych państw członkowskich należą Niemcy, Luksemburg, Austria, a uwzględniając kryteria kulturowe część Francji oraz Włoch. Porównanie w obrębie Europy Środkowej na pewno doprowadziłoby do ciekawych wniosków. Dużo bardziej interesujące jest jednak porównanie „nowych” i „starych” państw członkowskich generalnie, ponieważ dynamika podejmowanych reform podatkowych w poszczególnych państwach

podatkowe zostały na przestrzeni ubiegłych lat obniżone. Jednocześnie, na skutek kryzysu finansowego i gospodarczego z niedalekiej przeszłości, podatki zostały ponownie podwyższone. Kwestią do wyjaśnienia pozostaje zatem, czy obciążenia podatkowe zostały na przestrzeni ostatnich lat wyrównane i w odniesieniu do jakiego rodzaju inwestycji nastąpiły zmiany.

Spółki kapitałowe, przynajmniej dla średnich i dużych przedsiębiorstw, stanowią najważniejszą formę prowadzenia działalności gospodarczej we wszystkich państwach, w związku z czym na nich koncentruje się niniejszy artykuł. Dodatkowo, w odniesieniu do średnich przedsiębiorstw, rozważania będą dotyczyły również udziałowców. Rozdział II stanowi przegląd opodatkowania spółek kapitałowych nowo przyjętych krajów UE (UE+13³), „starych” państw członkowskich, będących w UE do roku 2003 (UE15) oraz Stanów Zjednoczonych. Rozdział III pokazuje efektywne obciążenie podatkowe krajowych inwestycji na poziomie przedsiębiorstwa i udziałowca. Rozdział IV bada wpływ przeprowadzonych w latach 2004–2013 reform podatkowych na efektywne obciążenie. Artykuł kończy się podsumowaniem w rozdziale V.

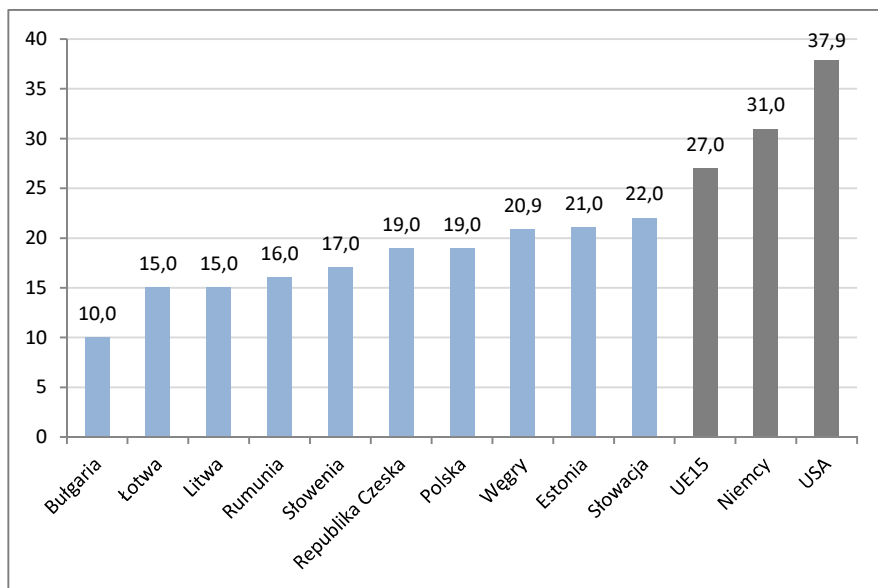
II. Opodatkowanie spółek kapitałowych w nowych krajach UE w 2014 roku – porównanie jakościowe

Ilustracja 1. na następnej stronie

związana była przede wszystkim z faktem przystąpienia do UE, a nie z faktem przynależności geograficznej do Europy Środkowej.

3 W 2004 roku do Unii Europejskiej przystąpiło 10 państw, w 2007 roku jako dwa następne przystąpiły Rumunia i Bułgaria. W 2013 roku również Chorwacja przystąpiła do UE. Stąd w dalszej części artykułu nowo przyjęte państwa członkowskie będą nazywane łącznie państwami UE+13, podczas gdy państwa członkowskie, które przystąpiły do Unii Europejskiej do 2003 roku, będą łącznie nazywane państwami UE15.

Ilustracja 1. Stawki podatków od zysku przedsiębiorstwa w wybranych nowo przyjętych krajach UE wobec średniej stawki państw UE15, Niemiec oraz Stanów Zjednoczonych w 2014 roku.



Źródło: Opracowanie własne

Spółki kapitałowe podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych, a w niektórych krajach również dalszymi podatkami; przykładowo w Niemczech podatkiem przemysłowym (niem. *Gewerbsteuer*). Oba podatki łącznie stanowią podatek od zysku przedsiębiorstwa (niem. *Ertragssteuer*). Ilustracja 1 pokazuje stawki podatków od zysku przedsiębiorstwa. Rozpiętość pomiędzy państwami przyjętymi do UE w latach 2004–2007 wynosi od 10% w Bułgarii do 22% na Słowacji. W Polsce stawka podatkowa wynosi 19%. Odmiennie w starych państwach członkowskich UE15, gdzie średnia stawka 27% jest znacznie wyższa niż ta obowiązująca na Słowacji, jako państwie z najwyższą stawką z obszaru dawnych państw kandydujących. W Niemczech (z powodu lokalnego zróżnicowania podatku przemysłowego) podatek od zysku przedsiębiorstwa wynosi 31%. Z kolei 37,9% stawka obowiązująca w Stanach Zjednoczonych jest jeszcze wyższa.

Obciążenie podatkowe określa jednak iloczyn obowiązującej stawki podatkowej i podstawy opodatkowania. Podstawa opodatkowania podatkiem od zysku przedsiębiorstwa jest zróżnicowana w odniesieniu do każdego państwa, stąd

istotne jest również dokonanie analizy efektywnego obciążenia podatkowego przedsiębiorstw. Na podstawę opodatkowania składa się wiele parametrów, które mogą być w różny sposób oceniane/stosowane i stąd mogą prowadzić do różnych wyników.

Generalnie wszędzie opodatkowaniu podlega dochód, jednak sposób obliczania zysku na potrzeby podatkowe jest już zróżnicowany⁴. W Europie zysk na potrzeby podatkowe określany jest zazwyczaj na podstawie bilansu handlowego. W większości krajów bazuje on na krajowych bilansach handlowych, które w szczególności również się od siebie różnią. Jedynie w Bułgarii i Estonii, a spośród państw UE15 w Portugalii, stosuje się bilanse handlowe sporządzone ściśle według międzynarodowych standardów sprawozdawczości finansowej (MSSF). W niewielkiej ilości państw dozwolona jest zmiana krajowych zasad rachunkowości na międzynarodowe. Tak jest na przykład w Polsce, na Litwie i na Słowacji. Tylko w Stanach Zjednoczonych przewidziane jest całkowicie autonomiczne prawo podatkowe w zakresie ustalania zysku podlegającego opodatkowaniu.

Najważniejsze regulacje odnoszące się do szczegółowych zasad określania podstawy opodatkowania podatkiem od zysku przedsiębiorstwa dotyczą:

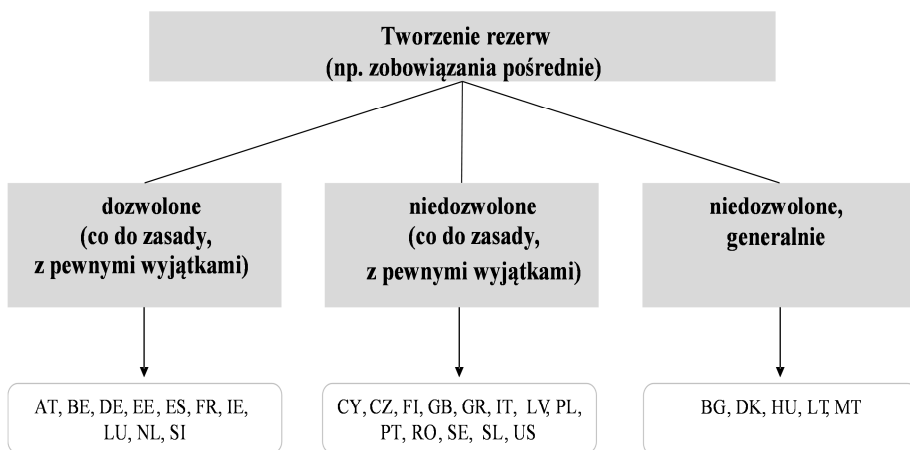
- tworzenia rezerw na zobowiązania,
- amortyzacji budynków oraz środków trwałych,
- wyceny zapasów,
- rozliczania straty.

Rezerwy powinny być porównywane na przykładzie niepewnych zobowiązań. Podczas gdy zobowiązania generalnie wykazuje się po stronie pasywów, funkcjonuje wiele różnorodnych regulacji dotyczących zobowiązań, których termin wymagalności lub kwota nie są pewne. Przykładem jest rezerwa na zobowiązania z tytułu odpowiedzialności za produkt. Ilustracja 2 przedstawia ich sposób ujęcia w poszczególnych państwach. Możliwość ich tworzenia jest, z wyjątkami, dopuszczalna w szczególności w zachodnio- i środkowoeuropejskich krajach UE15 oraz w Estonii i na Słowacji. W pozostałych państwach – w szczególności w większości nowo przyjętych państw członkowskich – ich tworzenie jest na-

⁴ Por. odnośnie porównania podstawy opodatkowania – wyczerpująco Dieter Endres i in.: *The Determination of Corporate Taxable Income in the EU Member States*, Alphen aan den Rhin: Kluwer Law International 2007.

tomiast niedozwolone, pomimo częściowo przewidzianych wyjątków. Skutkiem niedopuszczalności ujmowania rezerw na zobowiązania niepewne jest ich ujęcie w bilansie w późniejszych latach w momencie wymagalności zobowiązania, przez co również pomniejszenie zysku z tego tytułu będzie przesunięte na późniejsze lata. W państwach, w których nie jest przewidziana możliwość tworzenia rezerw, podatek jest zasadniczo należny wcześniej. Ogólnie zatem podstawa opodatkowania w zakresie możliwości tworzenia rezerw jest szersza w nowych państwach członkowskich.

Ilustracja 2. Tworzenie rezerw na zobowiązania w państwach UE i USA w 2014 roku



Źródło: Opracowanie własne

Warunki dokonywania odpisów amortyzacyjnych również wpływają na wysokość zysku. Im wyższa stawka amortyzacji dla danego aktywa, tym szybciej nakłady na jego zakup zostaną rozliczone jako koszt podatkowy i tym niższy będzie należny podatek. Także tutaj mamy do czynienia z czynnikiem czasowym, podobnie jak w przypadku rezerw na zobowiązania. Z porównania amortyzacji budynków produkcyjnych czy środków trwałych, np. maszyn, wynika, że generalnie w większości państw zaleca/stosuje się amortyzację liniową, a nie (z zasady szybszą) amortyzację geometryczno-degresywną. Pozostałe sposoby amortyzacji, jak grupowe odpisy amortyzacyjne, odgrywają niewielką rolę. Również w odniesieniu do stawek amortyzacji można stwierdzić, że nowo przyjęte państwa członkowskie UE+13 nie różnią się znacząco od państw UE15.

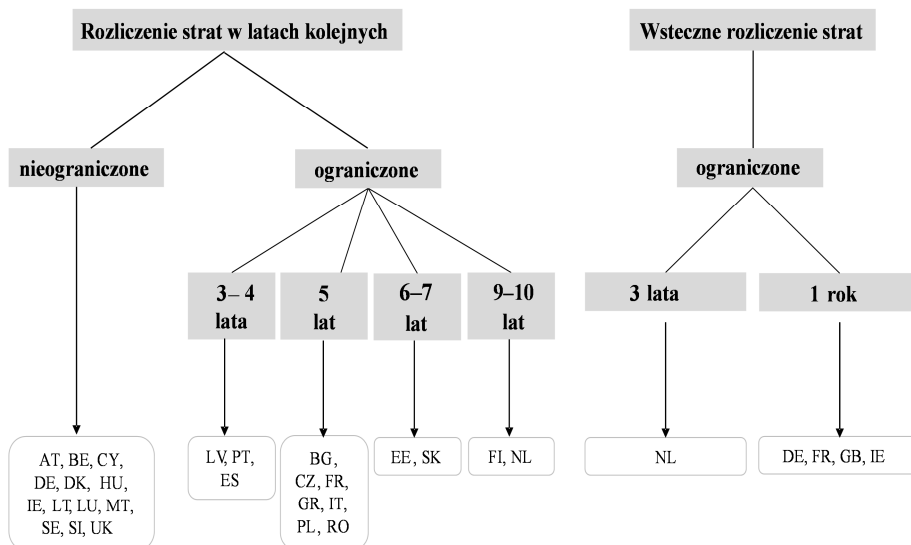
W przeciwieństwie do roku 2004, nie można stwierdzić szerszej podstawy opodatkowania w tych państwach.

Podobnie jest w odniesieniu do wyceny zapasów stanowiących majątek obrotowy. W starych państwach członkowskich, jako podstawowa metoda wyceny, stosowana jest metoda średniej ważonej i/lub FIFO (first-in-first-out). Niektóre państwa dopuszczają dodatkowo metodę LIFO (last-in-first-out) lub inne reguły upraszczające. Nie występuje tutaj jednak zróżnicowanie, ponieważ zarówno metoda LIFO, jak i inne uproszczenia, są w jednakowym stopniu dopuszczane przez stare i nowe państwa członkowskie.

Inaczej jest jednak, jeżeli chodzi o odliczanie straty. Wykazywanie przez dane przedsiębiorstwo w określonym roku straty, skutkuje brakiem podatku dochodowego do zapłaty. Strata może być, zgodnie z zasadą, rozliczana wstecz lub w kolejnych latach podatkowych. W przypadku wstecznego rozliczenia straty zmniejszany jest wynik za poprzednie lata, przez co zmniejszeniu ulega dawniej zapłacony podatek, który jest zwracany. W przypadku rozliczenia straty w następujących latach, zmniejszeniu ulegają przyszłe zyski, w związku z czym zmniejszeniu ulega podatek w przyszłości. Ilustracja 3 pokazuje regulacje obowiązujące w poszczególnych państwach.

Rzuca się w oczy, że jedynie pięć państw uznaje wsteczne rozliczenie straty z latami ubiegłymi i wszystkie należą do państw UE15. Możliwość wstecznego rozliczenia straty ograniczona jest do jednego względnie trzech lat ubiegłych. Około połowa państw przewiduje możliwość nieograniczonego rozliczenia poniesionej straty. Pozostała połowa przewiduje jednak ograniczenia; w nieproporcjonalnie przeważającej części są to państwa UE+13. Im krótszy okres rozliczenia straty, tym większe jest całościowe obciążenie podatkowe. Przykładowo, gdy strata poniesiona na Łotwie po trzech latach nie może być rozliczona z przynajmniej jednakowo wysokimi zyskami, część straty przewyższającej zyski przepada ostatecznie i nie będzie mogła być wykorzystana w celu zmniejszenia obciążenia podatkowego. Stanowi to znaczne obciążenie w szczególności dla nowych inwestycji, które zazwyczaj na początku odznaczają się wysokimi stratami. W Polsce ograniczenie wynosi 5 lat. W odniesieniu zatem do możliwości wstecznego rozliczenia straty, podstawa opodatkowania w nowych państwach członkowskich jest zatem szersza.

Ilustracja 3. Podatkowe rozliczenie straty w UE i USA



Źródło: Opracowanie własne

Uogólniając, w porównaniu do państw UE15 podstawa opodatkowania w nowo przyjętych państwach członkowskich jest szersza i ma tendencję do podwyższania podatków, przynajmniej w przypadku przedstawionych powyżej elementów.

Kompleksowość systemu podatkowego można również poznać po liczbie lokalnych rodzajów podatków, którym podlegają przedsiębiorstwa. Co prawda we wszystkich państwach występuje lokalnie pobierany podatek od nieruchomości, ale uderzające jest, że poza Węgrami, żaden z pozostałych nowych państw UE+13 nie pobiera dalszych podatków od przedsiębiorstw. W przeciwieństwie do tego, w krajach Europy Zachodniej występują różnorakie lokalne podatki obciążające przedsiębiorstwa, jak podatek od majątku (niem. *Vermögensteuer*), podatek od wynagrodzeń (niem. *Lohnsummensteuer*) czy podatek przemysłowy (niem. *Gewerbsteuer*).

Dla średnich przedsiębiorstw znaczenie mają jednak nie tylko przedstawione powyżej stawki podatku dochodowego od osób prawnych. W średnich przedsiębiorstwach właściciele zazwyczaj mają znaczący wpływ na finansowanie przedsiębiorstwa. To wspólnicy rozstrzygają bowiem o finansowaniu przedsiębiorstwa ze środków zewnętrznych lub za pomocą środków własnych. Podatki wywierają wpływ na decyzje o sposobach finansowania, jeżeli pożyczki są

traktowane podatkowo bardziej korzystnie niż wykorzystywanie nowych środków własnych czy finansowanie przy wykorzystaniu niepodzielonych zysków.

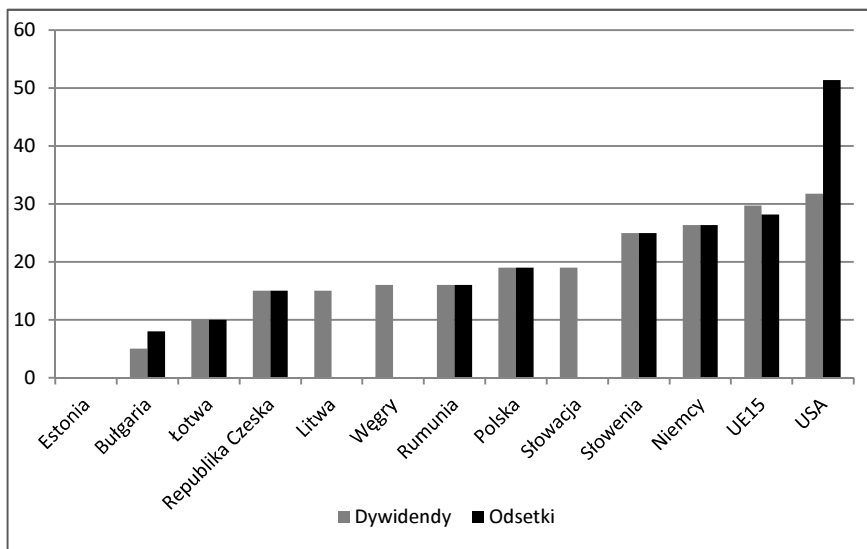
Odsetki od pożyczek podlegają na poziomie przedsiębiorstwa odliczeniu od podstawy opodatkowania, dla wierzyciela są one przedmiotem opodatkowania. Stąd generalnie odsetki podlegają, z zasady, jednorazowemu opodatkowaniu. Dywidendy, jako wynagrodzenie za inwestycje sfinansowane ze środków własnych, nie podlegają natomiast na poziomie przedsiębiorstwa odliczeniu i podlegają w całości opodatkowaniu. Często podlegają one ponownemu opodatkowaniu na poziomie wspólników, częściowo przy uwzględnieniu obniżonych stawek. Prowadzi to do podwójnego opodatkowania.

Ilustracja 4 pokazuje stawki podatku dochodowego od osób fizycznych w odniesieniu do dywidend i odsetek dla państw UE+13, średniej dla starych państw członkowskich (UE15) oraz Stanów Zjednoczonych. Jeżeli przedsiębiorca rozważa wniesienie do swojego przedsiębiorstwa wkładu w postaci pieniężnej w zamian za otrzymanie dywidendy albo alternatywnie rozważa inwestycję w zewnętrzne dofinansowanie skutkujące powstaniem dochodu z otrzymywanych odsetek (np. na podstawie pożyczki), osiągną w efekcie dochód w wielu państwach będzie jednakowo opodatkowany. Na Litwie, Węgrzech i Słowacji inwestowanie w zewnętrzne dofinansowanie jest preferowane poprzez wprowadzenie zwolnień z opodatkowania. Uwzględniając jednak, że dywidendy w przeciwieństwie do odsetek podlegają opodatkowaniu już na poziomie przedsiębiorstwa, dyskryminowane jest finansowanie przedsiębiorstw ze środków własnych, co przeciętnie jest znacznie bardziej widoczne w nowo przyjętych państwach członkowskich niż w państwach UE15.

Szczególnym przypadkiem jest Estonia. Tam zyski podlegają opodatkowaniu dopiero po wypłacie dywidend wspólnikom przedsiębiorstwa. Niepodzielne zyski nie podlegają opodatkowaniu tak długo, jak długo pozostają w przedsiębiorstwie i są efektywnie traktowane jak podlegające odliczeniu od podstawy opodatkowania nakłady poniesione w związku ze spłatą odsetek.

Bułgaria, jako jedyne z nowo przyjętych państw członkowskich, opodatkowuje dochody z odsetek wyżej niż z dywidend, kompensując w ten sposób przynajmniej częściowo przypadający na dywidendy podatek dochodowy od osób prawnych. Tak samo jest w Stanach Zjednoczonych.

Ilustracja 4. Procentowe porównanie stawek podatku dochodowego od osób fizycznych w odniesieniu do dywidend i dochodów z odsetek w nowo przyjętych państwach w 2014



Źródło: Opracowanie własne

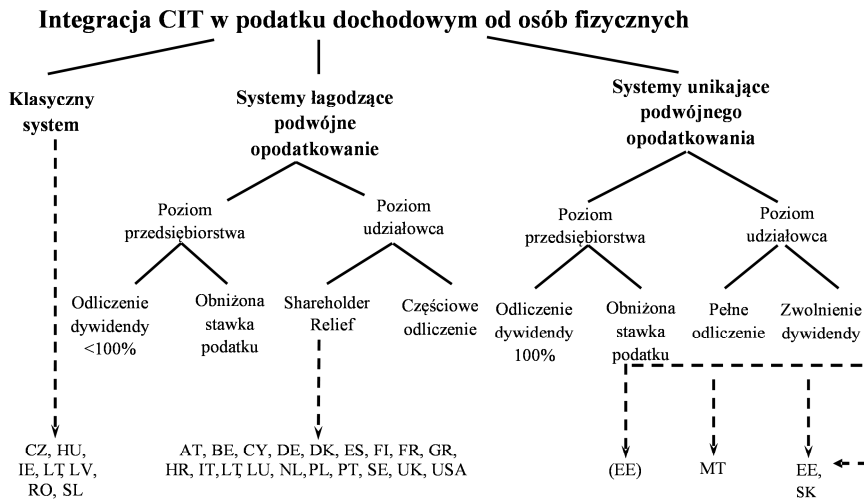
Wysokość całościowego obciążenia dywidend podatkiem dochodowym od osób prawnych na poziomie przedsiębiorstwa oraz podatkiem dochodowym od osób fizycznych na poziomie wspólników, uzależniona jest od tzw. systemu podatku od osób prawnych. Pokazuje on, w jakim stopniu opodatkowanie dywidend uwzględnia przypadający na nie podatek dochodowy od osób prawnych.

- W klasycznym systemie akceptowane jest występujące podwójne opodatkowanie. Dywidendy podlegają opodatkowaniu w całości, tak jak pozostałe dochody (wynikające z odsetek czy stosunku pracy).
- Systemy wykluczające podwójne opodatkowanie prowadzą – w zależności od ukształtowania systemu – do opodatkowania wyłącznie przedsiębiorstwa albo wspólnika. Stawka podatku przypadająca na wspólnika określa wysokość obciążenia w przypadku, gdy dywidendy i odsetki podlegają odliczeniu na poziomie przedsiębiorstwa, a jednocześnie podlegają opodatkowaniu na poziomie wspólnika; albo w przypadku zaliczenia w całości podatku dochodowego od osób prawnych na poczet podatku dochodowego od osób fizycznych. W przypadku, gdy dywidendy są zwolnione z opodatkowania na

poziomie wspólnika, całkowite obciążenie określa stawka podatku dochodowego od osób prawnych.

- Systemy zmniejszające zjawisko podwójnego opodatkowania w praktyce stosują tzw. *Shareholder Relief* poprzez, albo tylko częściowe opodatkowanie dywidend podatkiem dochodowym od osób fizycznych, albo poprzez zastosowanie zredukowanych stawek dla dywidend.

Ilustracja 5. Systemy podatku od osób prawnych w 2014 roku



Źródło: Opracowanie własne

Ilustracja 5 pokazuje różne możliwości w zakresie systemów podatku od osób prawnych oraz warianty stosowane w poszczególnych państwach. Zauważyć można interesujący trend. Klasyczny system był stosowany w krajach Europy Zachodniej do roku 1960, potem został zniesiony. W międzyczasie, w prawie we wszystkich państwach członkowskich UE15 stosowany jest *Shareholder Relief*. W przeciwieństwie do tego, wiele z nowo przyjętych państw członkowskich UE+13 wprowadziło klasyczny system. Są to zasadniczo kraje, które stosują niskie stawki podatku dochodowego od osób prawnych i fizycznych.

System podatku od osób prawnych pozwala również określić, poza wysokością obciążenia dywidendami, podmiot płacący finalnie podatki. Dla państw nowo przyjętych, w których obciążenie przedsiębiorstw jest niskie, można by odpowiedzieć w następujący sposób: w systemie klasycznym podatki nie są ostatecznie płacone przez przedsiębiorstwa, lecz przez właścicieli. W pozostałych pań-

stwach, w których obowiązują wyższe stawki podatku dochodowego od osób prawnych oraz *Shareholder Relief*, obciążenie podatkowe przesunęło się bardziej w stronę przedsiębiorstwa.

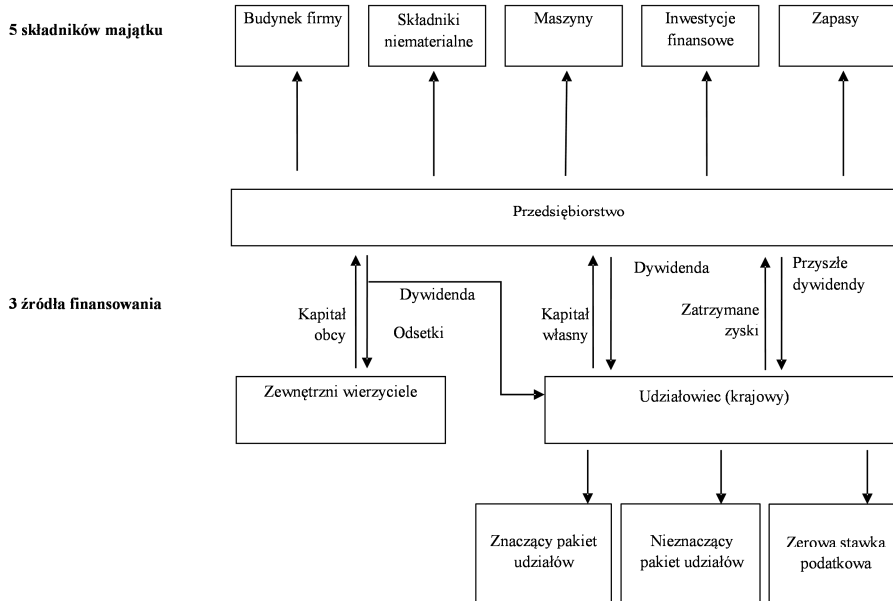
III. Porównanie efektywnego poziomu obciążenia podatkowego w roku 2014

Efektywny poziom obciążenia podatkowego przedsiębiorstw określany jest przy pomocy modelu Devereux-Griffith⁵. Ten analityczny model opiera się na założeniu dokonania inwestycji – niezależnie od tego czy w budynek przedsiębiorstwa, w dobro niematerialne, w maszynę, w inwestycję finansową czy też zapasy – poprzez finansowanie przez środki zewnętrzne, dodatkowe nowe środki własne lub za pomocą zatrzymanych zysków. Inwestycja prowadzona jest w popularnej na arenie międzynarodowej formie działalności gospodarczej – spółki kapitałowej. Wspólnikiem dla celów naszych rozważań jest większościowy udziałowiec (posiadający tzw. znaczący pakiet udziałów), jak to jest zazwyczaj przy średnich przedsiębiorstwach. Wspólnicy tacy często podlegają odmiennym zasadom opodatkowania, aniżeli wspólnicy mniejszościowi⁶. Model został przedstawiony w formie graficznej za pomocą ilustracji 6 znajdującej się na następnej stronie.

5 Por. Michael P. Devereux, Rachel Griffith: *The Taxation of Discrete Investment Choices*, IFS Working Paper Series nr W98/16, Revision 2, London 1999; Ciz: *Evaluating tax policy for location decisions*, „International Tax and Public Finance” 10, 2003, s. 107–126.

6 Alternatywnie przy pomocy modelu można rozważać również dwa dalsze typy udziałowców: mniejszościowy udziałowiec i maksymalne i minimalne stawki podatkowe. Ostatnie uwzględnia rozpiętość, jaka może powstać, jeżeli dane państwo stosuje progresywne stawki na poziomie udziałowca. Rozważania niniejszego wywodu dotyczą istotnych z punktu widzenia średnich przedsiębiorstw większościowych udziałowców.

Ilustracja 6. Pomiar efektywnej przeciętnej stopy podatkowej (EATR) zgodnie z modelem Devereux-Griffith



Źródło: Opracowanie własne

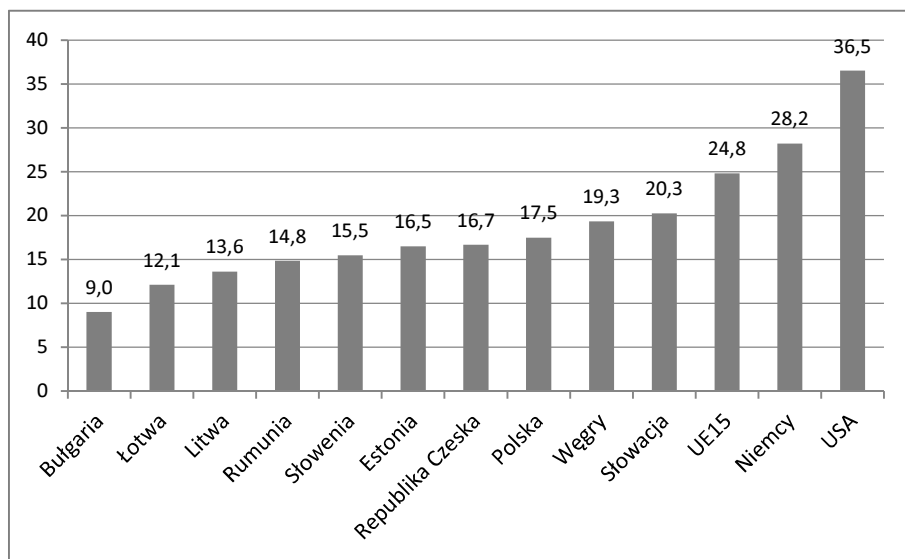
Kombinacja obciążenia poszczególnych rodzajów inwestycji i źródeł finansowania daje wrażenie średniego poziomu obciążenia podatkami w poszczególnych państwach. Zasadniczo wszystkie pięć dóbr gospodarczych oraz trzy sposoby finansowania w zrównoważony sposób wpływają na wysokość obciążenia.

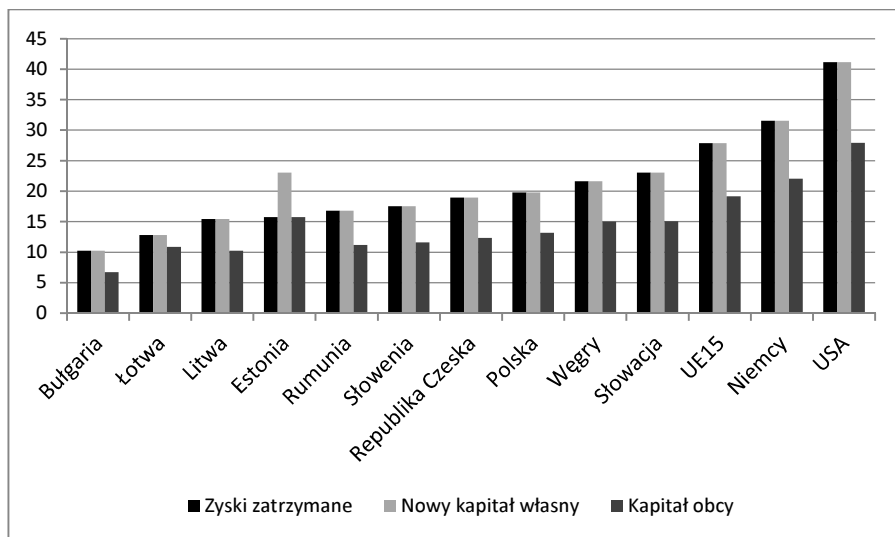
Ilustracja 7 pokazuje średni poziom efektywnego obciążenia podatkowego na poziomie spółki kapitałowej, tzn. bez uwzględnienia opodatkowania na poziomie wspólnika. Rozważając średnią przy wszystkich sposobach finansowania (grafika pierwsza), widoczna jest znaczna różnica poziomu obciążenia w nowych państwach członkowskich – od 9,0% w Bułgarii do 35% na Malcie. W Niemczech obciążenie wynosi 28,2%, dla starych państw członkowskich średnia wynosi 24,8%, co w widoczny sposób (z wyjątkiem przypadku Malty) jest wyższe, niż wysokość obciążenia w nowych państwach członkowskich. W Stanach Zjednoczonych obciążenie wynoszące 36,5% jest znacznie wyższe. Obraz wynikający z porównania stawek podatkowych w poprzednim rozdziale znajduje potwierdzenie również poprzez włączenie podstawy opodatkowania

(jak stawki amortyzacyjne rozważanych dóbr gospodarczych itd.). Ogólnie poziom efektywnego obciążenia przy zastosowaniu korzystniejszych warunków amortyzacji względnie opcji finansowania jest nieco niższy, niż taryfowe stawki podatkowe.

Druga grafika na ilustracji 7 pokazuje średnie obciążenie na poziomie przedsiębiorstwa odrębnie w odniesieniu do poszczególnych sposobów finansowania. Bardzo dobrze widoczne jest, że z wyłączeniem Estonii, inwestycje finansowane z zatrzymanych zysków albo z nowych środków własnych są traktowane w jednakowy sposób na poziomie przedsiębiorstwa. Niezależnie od tego, czy zyski będą zatrzymywane w przedsiębiorstwie, czy wypłacane na rzecz wspólników, podlegają one opodatkowaniu. W Estonii opodatkowaniu podlegają tylko zyski wypłacone. Odsetki są natomiast możliwe do odliczenia na poziomie przedsiębiorstwa, co w efekcie skutkuje niższym obciążeniem.

Ilustracja 7. Procentowy efektywny średni poziom obciążenia podatkowego nowo przyjętych państw członkowskich w porównaniu do państw UE15 i Stanów Zjednoczonych, łącznie i w odniesieniu do sposobu finansowania, poziom przedsiębiorstwa w roku 2013





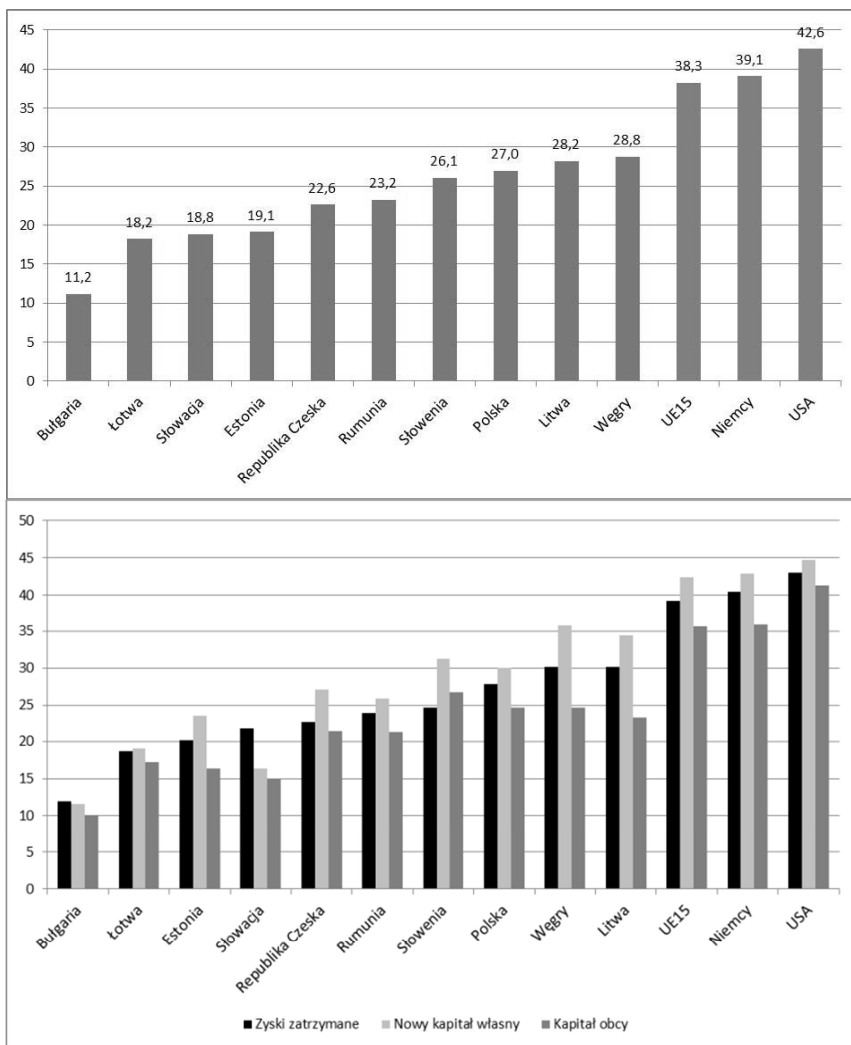
Źródło: Opracowanie własne

Ilustracja 8 ponownie odnosi się przede wszystkim do średnich przedsiębiorstw i istotnego dla wspólników całościowego obciążenia. Pokazuje efektywny poziom średniego obciążenia podatkowego na poziomie wspólników. Obciążenie osiąga tutaj rozpiętość (ponownie w odniesieniu do wszystkich sposobów finansowania w pierwszej grafice) od 11,2% w Bułgarii do 35,0% na Malcie. Przeciętne obciążenie w wysokości 38,3% w starych państwach członkowskich Unii Europejskiej, w Niemczech w wysokości 39,1%, jest ponownie znacznie wyższe niż w nowo przyjętych państwach członkowskich. Różnica pomiędzy starymi i nowymi państwami członkowskimi jest przy rozważaniach na płaszczyźnie wspólnika znacznie wyraźniejsza. Na pierwszy rzut oka może być to zaskakujące, skoro w międzyczasie w nowych państwach członkowskich w przeważającej części zastosowanie znajduje klasyczny system, który przesuwają obciążenie zapłatą z przedsiębiorstwa na właścicieli. Jednakże nowe państwa członkowskie charakteryzują się niższymi maksymalnymi stawkami podatkowymi podatku dochodowego od osób fizycznych, po części również podatkami liniowymi, przez co ogólnie obciążenie jest wyraźnie niższe, niż w starych państwach członkowskich. Te ostatnie odznaczają się często wysokimi maksymalnymi stawkami podatkowymi (do 50%) oraz długą progresywnością w zakresie opodatkowania dywidend.

Stany Zjednoczone ze stawką 42,1% wykazują więc niewielką różnicę w stosunku do krajów europejskich. Jest to znak, że amerykańskie przedsiębiorstwa

porównywalnie mocniej biorą udział w finansowaniu budżetu państwa, aniżeli przedsiębiorstwa w państwach europejskich. Uogólniając, udziałowcy w Stanach w większym stopniu obciążeni są podatkami.

Ilustracja 8. Procentowy efektywny średni poziom obciążenia podatkowego nowo przyjętych państw członkowskich w porównaniu do państw UE15 i Stanów Zjednoczonych, łącznie i w odniesieniu do sposobu finansowania oraz z poziomu udziałowca w 2013 roku



Źródło: Opracowanie własne

Dolna grafika na ilustracji 8 pokazuje przeciętne obciążenie podatkowe w zależności od sposobu finansowania na poziomie udziałowca. Także w odniesieniu do poziomu udziałowca optymalniejszą opcję stanowi, jak można było przypuszczać, finansowanie ze środków zewnętrznych. Taki stan jest zły w szczególności w czasach kryzysu. Do tego dofinansowanie przy pomocy nowych środków własnych powoduje zazwyczaj wyższe obciążenie. Stąd brakuje zachęty, aby we własne w przedsiębiorstwo inwestować nowe środki.

IV. Rozwój na przestrzeni lat 1998–2014

Rozważania dotyczące rozwoju/postępu opodatkowania przedsiębiorstw od roku 1988 mają na celu pokazanie, jak wyglądała dynamika podatkowych parametrów przed przystąpieniem do Unii Europejskiej i jak się zmieniła w przeciągu 10 lat po przystąpieniu. Jeszcze przed przystąpieniem do Unii Europejskiej wiele państw aspirujących zwiększało konkurencyjność systemów podatkowych, w szczególności poprzez zmniejszanie stawek podatkowych. Przed dziesięcioma laty nie było wiadomo, jak będą kształtowały się dalej rozwiązania podatkowe dla przedsiębiorstw. Czy trend obniżania stawek podatkowych w nowo przystępujących państwach członkowskich zostanie utrzymany? Czy konkurencja zachęci również stare państwa członkowskie do obniżenia stawek? Czy też wraz z przystąpieniem do Unii Europejskiej tendencja spadkowa ulegnie wyhamowaniu albo w ogóle zostanie zatrzymana?

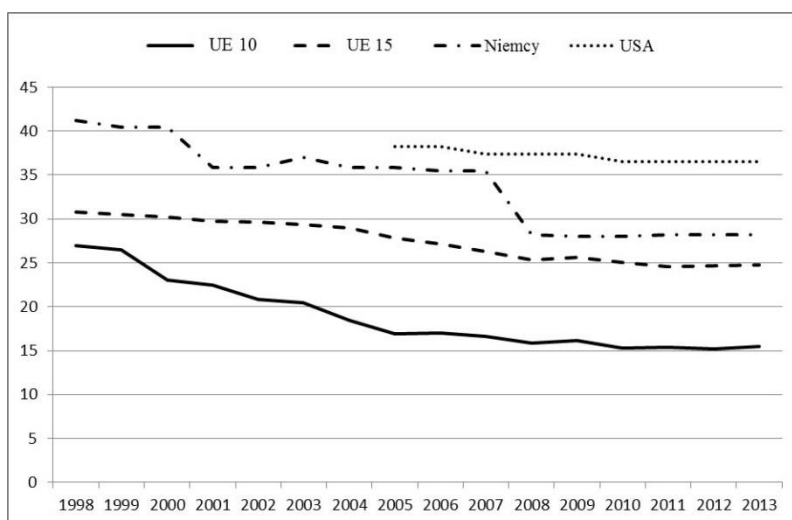
Ilustracja 9 pokazuje w sposób graficzny postęp w odniesieniu do poziomu spółek kapitałowych. Linie ciągła i przerywana pokazują średnią dla nowych państw UE+10 oraz starych państw UE15. Do jednego roku po przystąpieniu średni poziom efektywnego obciążenia w nowych państwach członkowskich spada znacznie wyraźniej niż w latach późniejszych. Jednocześnie widoczne jest ciągle zmniejszanie się obciążenia po przystąpieniu do UE⁷. Dopiero w ostatnich latach wraz z kryzysem finansowym i gospodarczym, albo zmniejszanie się ustało, albo też wzrósł względnie średni poziom efektywnego obciążenia. W starych państwach członkowskich dopiero od 2004 roku widać lekko wzrostowy nacisk na konkurencyjność, co prowadzi do obniżenia efektywnego obciążenia.

⁷ Odnośnie dyskusji o zbieżności obciążeń podatkowych w Unii Europejskiej por. Christina Elschner, Jost H. Heckemeyer, Christoph Spengel: *Besteuerungsprinzipien und effektive Unternehmenssteuerbelastungen in der Europäischen Union: Regelt sich die EU-weite Steuerharmonisierung von selbst?*, „Perspektiven der Wirtschaftspolitik” 12, 2011, s. 47–71.

Wraz z kryzysem finansowym i gospodarczym średni poziom obciążenia podatkowego w starych państwach członkowskich zatrzymuje się lub wzrasta.

Ilustracja 9 pokazuje również postęp efektywnego poziomu obciążenia w Niemczech i od 2005 roku w Stanach Zjednoczonych. W Niemczech widać wyraźnie duże reformy podatkowe z lat 2001 oraz 2008, które doprowadziły do znacznego obniżenia obciążenia. W porównaniu do tego, sytuacja w praktycznie nieodkniętych konkurencyjnością podatkową Stanach Zjednoczonych zmieniła się w zakresie marginalnym.

Ilustracja 9. Procentowy efektywny średni poziom obciążenia podatkowego na płaszczyźnie spółki kapitałowej w latach 1998–2013



Źródło: Opracowanie własne

Jakie czynniki powodują zmiany obciążenia? Tabela 1 pokazuje najważniejsze zmiany na płaszczyźnie spółek kapitałowych: mianowicie postęp stawek podatków od zysków przedsiębiorstw, a więc podatku dochodowego od osób prawnych oraz dodatkowych lokalnych podatków od zysku, jak również warunki dokonywania odpisów amortyzacyjnych dla pięciu dóbr inwestycyjnych rozważanych w modelu. Największe odciążenie wynika we wszystkich państwach z obniżania stawek podatkowych. Obniżenia te tylko częściowo szły w parze z często opisywanym rozszerzeniem podstawy opodatkowania (*tax rate cut cum base broadening*). W niektórych państwach uległy wprowadzeniu pogorszeniu warunki dokonywania odpisów amortyzacyjnych, w wielu jednak uległy one ulep-

szeniu i zwiększyły one tym samym efekt odciążenia podatkowego poprzez zmniejszenie stawek podatkowych. Rozmiar redukcji stawek podatkowych jest różnorodny. Bułgaria i Rumunia, jako państwa, które przystąpiły dopiero w roku 2007, odznaczają się redukcją o ponad 20%. Tylko Węgry, jako jedyne państwo, podniosły w tym czasie stawki podatkowe. W porównaniu do tego w Niemczech zostały wprowadzone najwyższe redukcje. Stawka obowiązująca dla podatku dochodowego od osób prawnych i podatku od przedsiębiorstw (niem. *Gewerbesteuer*) została obniżona o 30 punktów procentowych. Znamienne dla zagadnienia podatkowej konkurencyjności jest sytuacja w Stanach Zjednoczonych: stawka podatkowa dla spółek kapitałowych pozostała w latach 1998–2014 stała, tak samo jak warunki dokonywania odpisów amortyzacyjnych.

Tabela 1. Istotne reformy podatkowe na poziomie spółki kapitałowej w latach 1998–2014

	Stawka podatku dochodowego			Podstawa opodatkowania (amortyzacja)
Bułgaria	1998–2014	▼	20 punktów procentowych	
Republika Czeska	1998–2014	▼	16 punktów procentowych	Budynek ▲
Estonia	2000, 2008	▼	5 punktów procentowych	
Niemcy	2001, 2008	▼	30 punktów procentowych	Budynek ▲, Maszyny ▲
Węgry	2004 2010	▼ ▲	1,6 punktów procentowych 3,3 punkty procentowe	Budynek ▲, Maszyny ▼, Wartości niematerialne ▼
Łotwa	1998–2004	▼	10 punktów procentowych	
Litwa	1998–2002 2006–2007 2008 2009 2010	▼ ▲ ▼ ▲ ▼	14 punktów procentowych 5 punktów procentowych 5 punktów procentowych 5 punktów procentowych 5 punktów procentowych	Budynek ▼, Maszyny ▼, Wartości niematerialne ▼
Polska	1998–2004	▼	17 punktów procentowych	Maszyny ▲

Rumunia	2000, 2005	▼	22 punkty procentowe	
Słowacja	1998–2004 2013, 2014	▼	18 punktów procentowych	Budynek ▼, Wartości niematerialne ▼
Słowenia	2007–2014	▼	8 punktów procentowych	Budynek ▲, Wartości niematerialne ▲
USA	1998–2014	—		

Źródło: Opracowanie własne

Konkurencyjność podatkowa koncentruje się na spółkach kapitałowych. Przy rozważaniach dotyczących zmian od roku 1998 interesujące staje się pytanie, czy wzrost stawek podatkowych w odniesieniu do dywidend, zysków ze sprzedaży, odsetek, jak również zmiana systemów podatku dochodowego od osób prawnych odnoszą się również do sytuacji właścicieli.

Tabela 2 przedstawia zmiany na przestrzeni czasu stawek podatkowych w odniesieniu do istotnych z punktu widzenia udziałowca rodzajów dochodów, dywidend, zysku ze sprzedaży i odsetek. Dla dywidend udokumentowane zostały również zmiany w systemie podatku dochodowego od osób prawnych. Inaczej niż w przypadku przedsiębiorstw, w przypadku zmian stawek podatkowych strzałka znacznie bardziej kieruje się ku górze. Przedstawiając to obrazowo, odnotować można 16 obniżeń podatków oraz 23 podwyższenia podatku w odniesieniu do wszystkich państw.

Na przestrzeni lat systemy podatku dochodowego od osób prawnych poddane zostały w większości państw zmianom. W szczególności w państwach przystępujących zrobiony został krok w stronę klasycznego systemu. Poprzez to system podatkowy został wprawdzie uproszczony, kosztem jednak neutralności pomiędzy poszczególnymi sposobami finansowania.

Tabela 2. Istotne reformy podatkowe na poziomie udziałowca w latach 1998–2014

	Dywidendy			Zysk ze sprzedaży			Odsetki		
	2005, 2008	▼	10 punktów procentowych	2005, 2008	▼	30 punktów procentowych	2013, 2014	▲	8 punktów procentowych
Bułgaria	2005, 2008	▼	10 punktów procentowych	2005, 2008	▼	30 punktów procentowych	2013, 2014	▲	8 punktów procentowych
Republika Czeska	2000	▼	10 punktów procentowych (SR->KS)						

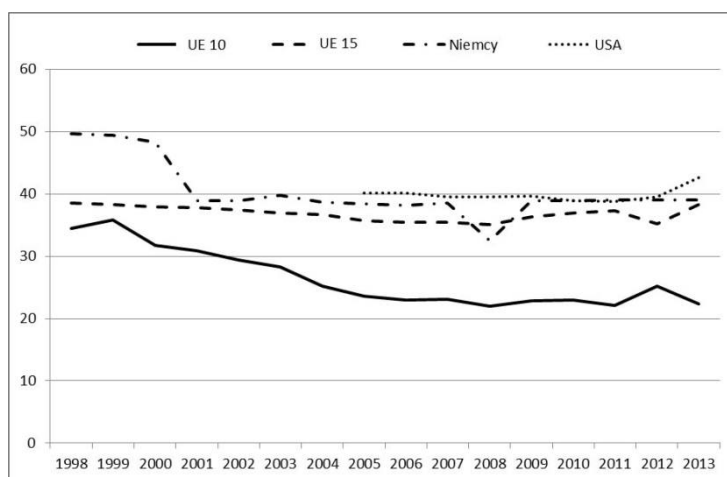
Estonia				2005, 2007	▲	5 punktów procentowych			
Niemcy	2001, 2009	▼	29 punktów procentowych (VA->SR)	2009	▲	26 punktów procentowych	2009	▼	29 punktów procentowych
Węgry	2005 2010	▲ ▼	5 punktów procentowych 9 punktów procentowych (SR->KS)	2005, 2010	▼	42 punkty procentowe	2007, 2010	▼	42 punkty procentowe
Łotwa	2010	▲	10 punktów procentowych (VA->KS)	2010	▲	15 punktów procentowych	2010	▲	10 punktów procentowych
Litwa	1999 2003 2009 2014	▲ ▼ ▲ ▼	19 punktów procentowych 14 punktów procentowych 5 punktów procentowych 5 punktów procentowych (SR->KS)	1999 2001 2003	▲ ▼ ▲	15 punktów procentowych 15 punktów procentowych 15 punktów procentowych			
Polska	2001 2004	▼ ▲	5 punktów procentowych 4 punkty procentowe	2004	▼	21 punktów procentowych	2004	▼	1 punkt procentowy
Rumunia	2006	▲	6 punktów procentowych	2000, 2007	▲	16 punktów procentowych	2005 2006 2009 2011	▲ ▲ ▼ ▲	9 punktów procentowych 6 punktów procentowych 16 punktów procentowych 16 punktów procentowych
Słowacja	2004	▼	15 punktów procentowych	2000, 2004 2013	▼ ▲	36 punktów procentowych 6 punktów procentowych	2004	▲	4 punkty procentowe
Słowenia	2006 2013	▼ ▲	10 punktów procentowych 5 punktów procentowych				2006, 2008, 2013	▲	25 punktów procentowych
USA	2013	▲	10 punktów procentowych	2013	▲	10 punktów procentowych	2013	▲	10 punktów procentowych

Źródło: Opracowanie własne

Efektywny średni poziom obciążenia podatkowego na poziomie udziałowca został w sposób graficzny przedstawiony na ilustracji 10. Ponownie widoczne jest przeciętne ciągle zmniejszenie dla nowych państw członkowskich UE, w porównaniu do zmian na poziomie przedsiębiorstwa. Wyższy wzrost obciążenia widoczny jest jedynie w roku 2012. W przeciwieństwie do tego, średnie obciążenie w starych państwach członkowskich pozostaje zaskakująco stałe. Innymi słowy obniżenie podatku na poziomie przedsiębiorstwa zostało w nich sfinansowane podwyższeniem podatku na poziomie udziałowca.

Przykładowo w Niemczech udziałowcy zostali zwolnieni z kosztów poprzez reformę podatkową z roku 2001. W 2008 udziałowcy spółek kapitałowych znaczne jednak współfinansowali obniżenia na poziomie przedsiębiorstwa, przez co całościowe obciążenie pozostało stałe.

Ilustracja 10. Procentowy efektywny poziom średniego obciążenia podatkowego na poziomie udziałowca w latach 1998–2013



Źródło: Opracowanie własne

V. Podsumowanie

Regulacje dotyczące opodatkowania przedsiębiorstw w nowych państwach członkowskich, również 10 lat po przystąpieniu, poruszają się w obrębie państw UE15.

Na poziomie przedsiębiorstwa efektywny poziom obciążenia podatkowego krajowych inwestycji uległ od przystąpienia do UE zmniejszeniu i wynosi 15,5% (2004: 19,7%). Jednakże dynamika obniżania podatków w porównaniu do państw UE15 (24,8%; 2004: 29,4%) i Niemiec (28,2%; 2004: 36%) uległa zmniejszeniu wraz z wybuchem kryzysu finansowego i gospodarczego.

Na poziomie ogólnym, przy uwzględnieniu udziałowców, efektywny poziom obciążenia uległ w nowych państwach członkowskich również zmniejszeniu i wynosi 22,3% (2004: 25%). Spadek poziomu efektywnego obciążenia jest zatem mniejszy niż na poziomie przedsiębiorstwa.

W ślad za trendem w państwach UE15 (38,3% w porównaniu do 37% w 2004 roku) i w Niemczech (39,1% w porównaniu do 39% w 2004 roku), również w nowych państwach członkowskich obniżenie podatku na poziomie przedsiębiorstwa zostało sfinansowane podniesieniem podatku na poziomie udziałowca. Decydujące znaczenie ma tutaj przede wszystkim wyższe obciążenie finansowania za pomocą środków własnych poprzez wyższe opodatkowanie dywidend oraz trend zmierzający w stronę klasycznego systemu. W konsekwencji coraz bardziej cierpi na tym neutralność opodatkowania przedsiębiorstw.

Tłumaczenie z języka niemieckiego: Aleksandra Marchewka

OPTYMALIZACJA PODATKOWA INWESTYCJI TRANSGRANICZNYCH

Stephan Kudert

Optymalizacja podatkowa inwestycji transgranicznych – wprowadzenie

I. Wprowadzenie

Podatki stanowią tzw. prawne warunki ramowe, do których podatnik ma obowiązek się dostosować. W szczególności wtedy, gdy przedsiębiorca prowadzi swą działalność gospodarczą za granicą, ustawa nakłada na niego i jego zarząd wysokie wymagania natury prawnej. Aktualnie dosyć intensywnie prowadzona jest dyskusja na temat *Tax Compliance*, której głównym celem jest znalezienie odpowiedzi na pytanie w jaki sposób system zarządzania firmą powinien być zorganizowany, by mógł on sprostać wymaganiom stawianym mu przez prawo. Zagadnienie to będzie przedmiotem kolejnych referatów przedstawionych w niniejszej publikacji.

Z drugiej jednak strony należy zauważyć, że podatki stanowią dla inwestorów również pewnego rodzaju koszty finansowe, których wysokość powinna być ograniczona do minimum. Dążenie do realizacji tego celu przy pomocy różnorodnych struktur prawnych uważane jest co do zasady za legalne i społecznie uzasadnione. Tak więc tematami następnych artykułów są modele podatkowe dotyczące inwestycji niemieckich przedsiębiorców średniej wielkości prowadzących swoją działalność za granicą. W przypadku omawianych rozwiązań prawnych uwzględnieni zostaną – inaczej niż przy spółkach notowanych w obrocie publicznym – kierujący spółką wspólnicy. Punktem wyjściowym przedstawionych modeli jest osoba fizyczna prowadząca działalność gospodarczą w Niemczech (inwestor), np. jako przedsiębiorca jednoosobowy bądź przy pomocy sp. z o.o. sp. k., pragnący rozszerzyć swoją działalność na rynek polski.

II. „Sprzeczne” cele w zakresie planowania formy prawnej

Gdy niemiecki przedsiębiorca średniej wielkości decyduje się na inwestycję zagraniczną (z niemieckiej perspektywy tzw. inwestycja typu *outbound*), należy

w pierwszej kolejności rozważyć, jaka struktura prawna będzie optymalna dla prowadzonej przez niego działalności. Do dyspozycji obok spółek kapitałowych i osobowych (lub też zakładów) stoją również tzw. hybrydalne formy prawne. Przy wyborze optymalnej formy prawnej należy uwzględnić szereg różnorodnych kryteriów. Kryteria te mogą być ze sobą zgodne, ale mogą one również ze sobą kolidować. Ponadto należy zwrócić uwagę na to, że niektóre z nich mogą mieć charakter decydujący, tj. od ich spełnienia uzależnione jest samo podjęcie danej inwestycji.

Do trzech najważniejszych kryteriów wpływających na wybór formy prawnej prowadzonej działalności należą: ryzyko odpowiedzialności cywilnej za zobowiązania spółki wobec jej wierzycieli, akceptacja rynku co do danej struktury prawnej, jak i sposób oraz wysokość opodatkowania:

- Przy wyborze zagranicznej formy prawnej istnieją poważne ryzyka finansowe. W szczególności są one związane z barierami językowymi oraz niepewnością związaną z funkcjonowaniem rynku docelowego czy też dotyczącą porządku prawnego danego kraju¹. W związku z tym ograniczenie odpowiedzialności cywilnej do majątku przedsiębiorstwa stanowi w praktyce bardzo często kryterium decydujące. Badania empiryczne wskazują na to, że to właśnie spółki kapitałowe są najczęściej wybieraną formą prawną dla działalności gospodarczej prowadzonej przez niemieckich inwestorów w Polsce².
- Ponadto znaczący wpływ na decyzje przedsiębiorcy co do wyboru optymalnej formy prawnej ma powszechna akceptacja rynku odnośnie tejże formy w państwie docelowym. W związku z tym można wskazać, że w państwach Europy Środkowej (np. w Polsce) tworzonych jest zdecydowanie mniej spółek osobowych niż w Niemczech, natomiast w państwach Europy Wschodniej (np. w Rosji) ta forma prawna praktycznie w ogóle nie znajduje zastosowania. Dlatego w niektórych przypadkach konieczne jest również uwzględnienie akceptacji danej formy prawnej przez rynek. Porównując dane statystyczne z roku 2014 dotyczące występujących form prawnych w Polsce i w Niemczech, można wskazać, że ok. 41% wszystkich zarejestrowanych w Niemczech

1 Por. Paula Jarzyńska: *Die Struktur der Direktinvestitionen deutscher Investoren in Polen*, Hamburg: Verlag Dr. Kovač 2012, s. 213.

2 Z badań, które zostały przeprowadzone w roku 2007 na losowo wybranych niemieckich przedsiębiorstwach prowadzących działalność gospodarczą na terenie Polski, wynikało, że 99,02% wszystkich inwestorów niemieckich prowadzi działalność w formie spółki kapitałowej. Por. Paula Jarzyńska: *Die Struktur...* (przyp. 1), s. 120.

spółek handlowych (ok. 1,1 mln.) stanowiły spółki osobowe³, podczas gdy w Polsce w analogicznym okresie jedynie 14%⁴ przedsiębiorstw z ok. 0,4 mln. spółek handlowych zdecydowało się na wybór spółki osobowej. Jako jeden z powodów takiej sytuacji można wskazać konieczność wpłacenia kapitału zakładowego, który w przypadku niemieckiej sp. z o.o. (*GmbH*) wynosi 25 tys. EUR, natomiast w przypadku polskiej sp. z o.o. – 5 tys. PLN, czyli ok. 1 200 EUR. Poza tym w niektórych przypadkach decydujący może okazać się fakt czy przedsiębiorca w państwie docelowym będzie mógł prowadzić działalność gospodarczą w takiej formie prawnej, która powszechna jest również w jego kraju rezydencji. W tym przypadku sp. z o.o. jest odpowiednikiem niemieckiej GmbH, a sp. k. niemieckiej KG⁵.

- Trzecie, a jednocześnie centralne kryterium, stanowi obciążenie podatkowe. W tym wypadku należy dokonać rozróżnienia między krajowym prawem podatkowym a międzynarodowym prawem podatkowym. W niektórych systemach podatkowych, jak to ma np. miejsce w Niemczech, często można natrafić na zróżnicowane taryfy podatkowe. Podczas gdy dla spółek kapitałowych spotykane są zazwyczaj liniowe taryfy podatku dochodowego, przychody osób fizycznych podlegają co do zasady taryfie progresywnej. W przypadku tej ostatniej najwyższe stawki podatkowe mogą w istotny sposób przewyższać stawkę podatkową podatku CIT. Zatem uniknięcie wysokich stóp podatkowych może przemawiać w konkretnych przypadkach za tworzeniem spółek kapitałowych. W Niemczech w przypadku osób fizycznych zastosowanie znajduje progresywna taryfa podatkowa (od 0 do 45%), z kolei dochody generowane przez osoby prawne podlegają stale niemieckiemu podatkowi CIT w wysokości 15%. Razem z podatkiem przemysłowym (niem. *Gewerbesteuer*) oraz podatkiem solidarnościowym (niem. *Solidaritätszuschlag*) obciążenie

3 Spośród 1 108 475 zarejestrowanych spółek handlowych na dzień 31 maja 2014 r. w Niemczech było 451 500 przedsiębiorstw zorganizowanych w formie spółki osobowej, co stanowi 40,73% wszystkich spółek handlowych. Por. <https://www.destatis.de/DE/ZahlenFakten/Gesamtwirtschaft/Umwelt/UnternehmenHandwerk/Unternehmensregister/Tabellen/UnternehmenRechtsformenWZ2008.html>, 31.03.2015.

4 Z 398 027 zarejestrowanych spółek handlowych na dzień 30 czerwca 2014 r. w Polsce było 55 945 przedsiębiorstw zorganizowanych w formie prawnej spółki osobowej, co stanowi 14,05% wszystkich spółek handlowych. Por. Główny Urząd Statystyczny, Zmiany strukturalne grup podmiotów gospodarki narodowej w rejestrze REGON, I półrocze 2014 r., por. strona: <http://stat.gov.pl/obszary-tematyczne/podmioty-gospodarcze-wyniki-finansowe/zmiany-strukturalne-grup-podmiotow/zmiany-strukturalne-grup-podmiotow-gospodarki-narodowej-w-rejestrze-regon-i-polrocze-2014-r-,1,14.html>, 31.03.2015.

5 Por. pismo Ministra Finansów Republiki Federalnej Niemiec z 24 grudnia 1999 r., IV B 4 - S 1300 - 111/99, [w:] *Bundessteuerblatt I* 1999, s. 1076, tabela 1.

niemieckiej spółki kapitałowej podatkiem dochodowym może sięgać nawet powyżej 30% (w zależności od wysokości stawki lewarowej przy podatku przemysłowym). W Polsce podatek dochodowy od osób prawnych wynosi 19%. Taryfa podatku dochodowego od osób fizycznych ma wprawdzie charakter progresywny (18% oraz 32%), jednakże osoby osiągające przychody z działalności gospodarczej mają możliwość poddania swoich dochodów linio- wemu opodatkowaniu w wysokości 19%⁶.

W przypadku dochodów uzyskiwanych przez spółki kapitałowe należy uwzględnić problem dotyczący podwójnego opodatkowania. Tak więc w pierwszej kolejności przychody spółki podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych. Jeżeli opodatkowany zysk spółki zostanie później wypłacony wspólnikowi w formie dywidendy, następuje kolejne opodatkowanie, które ma miejsce na poziomie wspólnika. Inaczej ma to miejsce w przypadku spółek osobowych, które w wielu porządkach prawnych, tak też w Polsce jak i w Niemczech, uznawane są za transparentne podatkowo⁷. W związku z tym nie są one traktowane jako podmiot podatku. Przeciwnie, przychody takiej spółki nie są poddane opodatkowaniu na płaszczyźnie spółki, lecz na poziomie jej wspólników, którzy w momencie wygenerowania przychodu mają obowiązek odprowadzenia podatku. Wypłata zysku spółki na rzecz jej wspólnika stanowi jedynie (podatkowo nieistotny) pobór środków z majątku przedsiębiorstwa. Reasumując, w przypadku prowadzenia działalności gospodarczej przy pomocy spółki osobowej nie dochodzi do podwójnego opodatkowania zysków.

Również na płaszczyźnie stosowania prawa międzynarodowego skutki podatkowe różnią się i są uzależnione od podmiotu, który wygenerował zysk istotny dla celów podatkowych. Jeżeli inwestor prowadzi inwestycje w formie spółki osobowej i jednocześnie spółka ta jest uznawana przez obydwa państwa za przejrzystą podatkowo, to zgodnie z prawem międzynarodowym zastosowanie znajdzie przepis regulujący opodatkowanie zysków przedsiębiorstw uzyskiwanych za pomocą zakładu położonego w państwie docelowym (art. 7 ust. 1 w zw. z art. 5 umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania między Polską a Niemcami, dalej jako u.p.o. Niemcy/Polska)⁸. W takiej sytuacji dochody, dające się

6 Por. Adrian Cloer: *Die Einkommensteuer natürlicher Personen* [w:] Stephan Kudert (red.): *Investieren in Polen*, Berlin: Verlag Erich Schmidt 2007, s. 63–126 (107).

7 Por. zestawienie u Christoph Spengel, Michael Schaden, Martin Wehrße: *Besteuerung von Personengesellschaften in den 27 EU-Mitgliedstaaten und den USA – eine Analyse der nationalen Besteuerungskonzeptionen*, „Steuern und Wirtschaft” 1, 2010, s. 44–56.

8 Por. pismo Ministra Finansów Republiki Federalnej Niemiec z 26 września 2014 r., IV B 5 - S 1300/09/10003 [w:] *Bundessteuerblatt I* 2014, s. 1258, nb. 2.2.3.

przypisać zakładowi, podlegają opodatkowaniu w państwie, w którym znajduje się zakład przedsiębiorcy (Polska), a państwo, w którym inwestor ma siedzibę lub miejsce zamieszkania, wyłącza je z opodatkowania z zastrzeżeniem efektu progresji (Niemcy). Odmienna sytuacja ma miejsce w przypadku zysków spółek kapitałowych, które to w pierwszej kolejności podlegają opodatkowaniu w państwie, w którym spółka taka ma swoją siedzibę. Następnie, gdy niemieckiemu inwestorowi wypłacona jest dywidenda, państwo źródła (Polska), otrzymuje zgodnie z art. 10 ust. 2 u.p.o. Niemcy/Polska prawo do jej opodatkowania, przy czym stawka podatku nie może przekroczyć 15% (jeżeli odbiorca dywidendy jest osobą fizyczną). Państwo rezydencji (Niemcy) z kolei, może w pełni opodatkować otrzymaną dywidendę, pamiętając o jednoczesnym zaliczeniu polskiego podatku potrąconego u źródła na poczet niemieckiego podatku dochodowego (art. 24 ust. 1 lit. b) u.p.o. Niemcy/Polska).

Te podstawowe zasady znajdują zastosowanie tylko wtedy, gdy obydwa państwa będą uznawać spółki osobowe za przejrzyste podatkowo. W szczególności w państwach Europy Wschodniej, jak np. w Rosji⁹ czy na Ukrainie¹⁰, spółki osobowe są pod względem podatkowym traktowane jak spółki kapitałowe. W przypadku inwestycji zagranicznych takie rozbieżne traktowanie prowadzić może do sporów dotyczących zakwalifikowania danych przychodów do określonego źródła ich uzyskania. Rozbieżności mogą również wystąpić w kwestii rozstrzygnięcia, które państwo będzie mogło opodatkować tak wygenerowany zysk. W takiej sytuacji państwo źródła traktujące spółkę osobową jako nietransparentną podatkowo, będzie opodatkowywało ją podatkiem dochodowym od osób prawnych. Niemcy natomiast stosując zasadę przejrzystości podatkowej, zakwalifikują jej dochody jako przychody zagranicznego zakładu i wyłącza je z obowiązku opodatkowania stosując jednocześnie zastrzeżenie efektu progresji. Problem pojawia się w momencie przepływu środków finansowych ze spółki do jej wspólników, a więc w dacie wypłaty dywidendy. Podczas gdy państwo źródła, widząc w tym przepływie wypłatę dywidendy, będzie chciało ją opodatkowywać podatkiem u źródła, Niemcy będą kwalifikować ją jako (nie podlegający podatkowi) pobór środków z majątku przedsiębiorstwa. W związku z powyższym polski podatek u źródła nie zostanie w Niemczech zaliczony na poczet

9 Por. na ten temat Oliver Büge: *Art. 2, Nb. 84 DBA-Russische Föderation* oraz Kay-Michael Wilke: *Art. 3, Nb. 6 DBA-Russische Föderation* [w:] Dietmar Gosch, Heinz-Klaus Kroppen, Siegfried Grotherr (red.): *DBA-Kommentar*, Herne: Verlag Neue Wirtschafts-Briefe, stan: listopad 2013.

10 Por. Wolfgang Boochs, Orest Matviichuk: *Übersicht über das Steuerrecht der Ukraine*, „Internationale Wirtschaftsbriefe” 6, 2009, s. 271–282 (274–275).

niemieckiego obciążenia podatkiem, czego efektem będzie dodatkowe obciążenie przedsiębiorcy¹¹.

III. Próby modelowania

Ze względu na to, że spółki kapitałowe pod kątem odpowiedzialności cywilnej są bardziej korzystną formą prawną, natomiast spółki osobowe z uwagi na ich przejrzystość podatkową stanowią bardziej opłacalne podatkowo rozwiązanie prawne (uniknięcie podwójnego opodatkowania, a jednocześnie zwolnienie zysku spółki z podatku w Niemczech) zasadniczym celem jest stworzenie takiej formy prawnej, która pozwoli na jednoczesną realizację obydwu wyżej wymienionych kryteriów – tzw. hybrydalna forma prawna. Pod względem struktury prawnej takie założenia dadzą się spełnić za pomocą:

- spółki osobowej bądź konstrukcji tzw. współprzedsiębiorstwa (niem. *Mitunternehmerschaft*), w którym wspólnicy uczestniczą w ryzyku gospodarczym oraz przysługuje im prawo inicjatywy, jeżeli jednocześnie ich odpowiedzialność cywilna jest ograniczona do majątku spółki lub
- spółki kapitałowej, jeżeli w Niemczech lub w obydwu państwach jest ona uważana za przejrzystą podatkowo.

Struktury prawne takich hybrydalnych form zostaną krótko zarysowane poniżej. Dokładne omówienie ich specyfiki prawno-podatkowej będzie przedmiotem kolejnych artykułów.

Spółką osobową pozwalającą na ograniczenie odpowiedzialności wspólników za jej zobowiązania jest konstrukcja sp. z o.o. sp. k. (GmbH & Co. KG). Również w Polsce takie rozwiązanie prawne zostało przyjęte i rozpowszechnione w praktyce¹². Obciążenie podatkowe sp. z o.o. sp. k. jest, ze względu na konieczność opodatkowania dochodu przypadającego na sp. z o.o. podatkiem CIT, a następnie wypłaconych przez tę spółkę dywidend, rozwiązaniem mniej korzystnym podatkowo aniżeli *typowa* spółka osobowa. Jednakże jednocześnie konstrukcja sp. z o.o. sp. k. ze względu na fakt wyłączenia dochodów przypadających na komandytariuszy z opodatkowania w Niemczech jest korzystniejszym

11 Por. pismo Ministra Finansów Republiki Federalnej Niemiec (przyp. 8), nb. 4.1.4.1.

12 Por. Stephan Kudert, Marcin Jamróży: *Die optimale steuerliche Rechtsformwahl bei einem wirtschaftlichen Engagement in Polen*, „Praxis Internationale Steuerberatung” 10, 2010, s. 275-284 (275-276).

narzędziem optymalizacyjnym niż *typowa* spółka kapitałowa. Dodatkowe obciążenie podatkowe dochodu przypadającego na komplementariusza – sp. z o.o. – w porównaniu do spółek osobowych można uznać za *swoistą premię zapłaconą w celu uniknięcia odpowiedzialności cywilnej*, przy czym jej wysokość jest uzależniona od wysokości udziału Sp. z o.o. w przedsiębiorstwie sp. k. Jeżeli udział tej spółki jest znikomy, premia płacona w celu uniknięcia odpowiedzialności za zobowiązania spółki ogranicza się do kwoty, która w przykładowym dochodzie w wysokości 100 tys. EUR wynosi ok. 170 EUR rocznie¹³. Niemniej jednak należy tutaj uwzględnić dodatkowe koszty finansowe wynikające z obowiązku sporządzenia dodatkowych zeznań podatkowych.

Podobnie sytuacja ma się przy tworzeniu sp. z o.o. w państwie docelowym, w której udziały posiada tzw. nietypowy wspólnik cichy (niem. *GmbH & atypisch Still*). Również w tym przypadku, ze względu na opodatkowanie sp. z o.o. podatkiem CIT powiązany z późniejszym opodatkowaniem wypłaconych przez tę spółkę dywidend, konstrukcja ta jest mniej korzystnym rozwiązaniem podatkowym aniżeli *typowa* spółka osobowa. Jednakże biorąc pod uwagę sposób opodatkowania wynagrodzenia wspólnika cichego, forma ta stanowi korzystniejszą konstrukcję prawną niż *typowa* spółka kapitałowa. W Niemczech taka spółka uznawana jest jako współprzedsiębiorstwo¹⁴. Ponadto według powszechnego poglądu¹⁵, sp. z o.o. pełni dla wspólnika cichego funkcję zakładu w rozumieniu art. 5 u.p.o. Niemcy/Polska, w związku z czym jego wynagrodzenie zostaje w Niemczech wyłączone z obowiązku opodatkowania, podczas gdy w Polsce ze względu na art. 11 ust. 2 w powiązaniu z lit. a) protokołu do u.p.o. Niemcy/Polska przysługuje pełne prawo do opodatkowania przedmiotowego przysporzenia¹⁶. Tak jak w przypadku sp. z o.o. sp. k. wysokość premii zapłaconej w celu uniknięcia odpowiedzialności za zobowiązania spółki jest

13 Por. Stephan Kudert, Paula Jarzyńska, Marcin Jamróży: *Hybride Rechtsformen als Gestaltungsinstrumente für Outboundinvestitionen mittelständischer Investoren*, Uniwersytet Europejski Viadrina, Discussion Paper 326, 2012, por. http://www.wiwi.europa.uni.de/de/forschung/publikationen-projekte/dp/_dokumente/326_Kudert_Jarzyńska_Jamrozy.pdf, s. 10, 31.03.2015.

14 Por. pismo Ministra Finansów Republiki Federalnej Niemiec z 28 grudnia 1999 r., IV D 3 – S 1300 - 25/99 [w:] *Bundessteuerblatt I* 1999, s. 1121.

15 Por. pismo Ministra Finansów Republiki Federalnej Niemiec (przyt. 8), nb. 2.2.1.2. i 2.2.3.; Franz Wassermeyer, Christian Kaeser: *Art. 10 OECD-MA, nb. 144* z dalszym wykazem literatury odnośnie poglądu panującego w piśmiennictwie [w:] Franz Wassermeyer (red.): *Doppelbesteuerung: DBA*, München: Verlag C.H. Beck, stan: styczeń 2015.

16 Szeroko na temat kwalifikacji przychodów ze spółki cichej z punktu widzenia państwa polskiego jako odsetki w roz. art. 11 ust. 2 DBA D/PL por. Thomas Reith: *art. 10, nb. 66 DBA-Pollen* [w:] Franz Wassermeyer: *Doppelbesteuerung...* (przyt. 15).

uzależniona od podziału dochodów spółki na dochody własne oraz wynagrodzenie wspólnika cichego. Im wyższe jest wynagrodzenie wspólnika cichego, tym bardziej obciążenie podatkowe zbliżone jest do tego mającego miejsce w *typowej* spółce osobowej. Im jest ono niższe, tym bardziej wynikające w tym przypadku obciążenie podatkowe odpowiada temu w *typowej* spółce kapitałowej¹⁷.

Również spółki kapitałowe, pod warunkiem że są (przynajmniej częściowo) uznawane za przejrzyste podatkowo, mogą zostać wykorzystane jako optymalny wehikuł inwestycyjny. Za taki wehikuł może posłużyć spółka komandytowo-akcyjna (SKA) czy niemiecka sp. z o.o. z zakładem w Polsce.

Przyjęta w Polsce konstrukcja prawna SKA odpowiada w dużej mierze niemieckiemu odpowiednikowi tej spółki (niem. *Kommanditgesellschaft auf Aktien*; KGaA). Osiągnięty przez SKA zysk zostaje w pełni opodatkowany podatkiem dochodowym od osób prawnych. Żeby jednak uniknąć następczego opodatkowania dywidendy wypłacanej komplementariuszowi, może on na poczet podatku u źródła obciążającego jego dywidendę proporcjonalnie zaliczyć podatek CIT zapłacony przez SKA (tryb pełnego zaliczenia)¹⁸. Z drugiej strony w Niemczech komplementariusz KGaA traktowany jest jako współprzedsiębiorca, w związku z czym jego polskie przychody (pochodzące z zakładu) zostają wyłączone z niemieckiego opodatkowania. Proporcjonalne zaliczanie podatku dochodowego spółki na poczet polskiego podatku u źródła prowadzi zazwyczaj do sytuacji, w której dywidenda komplementariusza faktycznie nie podlega dodatkowemu opodatkowaniu. Rezultatem zastosowania zaliczenia podatku jest to, że udział komplementariusza w zysku SKA zostaje obciążony jednokrotnie, mianowicie tylko polskim podatkiem dochodowym od osób prawnych. W Niemczech uzyskiwany przez niego dochód zostanie wyłączony spod opodatkowania.

Zaletą korzystnego opodatkowania zostaje jednak osiągnięta kosztem odpowiedzialności osobistej komplementariusza, który to odpowiada za zobowiązania SKA całym swoim majątkiem. Aby zapobiec takiej sytuacji, istnieje możliwość

17 Vgl. Stephan Kudert, Agnieszka Kopec, Marcin Jamroz: *Die GmbH & Still als Gestaltungsinstrument im internationalen Steuerrecht. Eine Analyse aus Sicht deutscher Investoren in Polen*, Europejski Uniwersytet Viadrina, Discussion Paper 321, 2012, por. http://www.wiwi.europa.uni.de/de/forschung/publikationen-projekte/dp/_dokumente/321_Kudert_Kopec_Jamroz.pdf, s. 15, 31.03.2015.

18 Por. Stephan Kudert, Agnieszka Kopec: *Die Besteuerung der polnischen KGaA im Lichte der Steuerreform 2014*, „Recht der Internationalen Wirtschaft” 5, 2014, s. 272-280 (274-275).

wdrożenia sp. z o.o. sp. k. jako komplementariusza SKA¹⁹. Rezultatem tego rozwiązania jest to, że udział komplementariusza w zysku SKA podlega faktycznie jednokrotnemu opodatkowaniu w Polsce oraz wyłączeniu z obowiązku opodatkowania w Niemczech, przy czym wypłacone komandytariuszom udziały w zysku podlegają następczemu opodatkowaniu. Jak w przypadku wyżej wymienionych konstrukcji prawnych, tak też w SKA proporcje udziału w tej spółce wpływają na ostateczne całkowite obciążenie podatkowe. Może ono w zależności od konkretnej konstelacji udziałów w tejże spółce zbliżać się bardziej w stronę obciążenia spółki kapitałowej bądź też temu, które regularnie ma miejsce w przypadku inwestycji w formie osobowej. Poza tym należy w tym kontekście zaznaczyć, że wykorzystywana przez inwestora konstrukcja prawna z polską SKA na czele będzie cieszyła się powszechną akceptacją na polskim rynku.

Także utworzenie podatkowej grupy kapitałowej, w której spółka kapitałowa funkcjonuje jako spółka podporządkowana, daje możliwość ominięcia podwójnego opodatkowania. Aby zrealizować powyższy cel, inwestor w pierwszej kolejności zakłada sp. z o.o. sp. k., która następnie nabywa udziały w polskiej spółce kapitałowej, np. sp. z o.o. W dalszej kolejności zarząd sp. z o.o. zostaje przeniesiony do Niemiec. Jest to możliwe poprzez dokonywanie istotnych decyzji dotyczących prowadzenia spraw spółki na terenie Niemiec. Spełniając powyżej nazwane warunki inwestor może skorzystać z podatkowej grupy kapitałowej, w której sp. k. działa jako spółka nadrzędna, a sp. z o.o. jako spółka podporządkowana (niem. *Organschaftsmodell*). W takiej konstelacji Polska opodatkowałaby zyski sp. z o.o. – funkcjonującej z niemieckiej perspektywy jako zakład – podatkiem CIT, podczas gdy w Niemczech dochody takie zostałyby wyłączone z opodatkowania (z zastrzeżeniem progresji). (Znikome) zyski niemieckiego zakładu, na który składa się zarząd spółki, zostaną przypisane sp.k. jako spółce nadrzędnej i opodatkowane w Niemczech. Opodatkowanie to można i w tym przypadku uznać za swoistą premię zapłaconą w celu uniknięcia odpowiedzialności cywilnej. Kolejnym argumentem przemawiającym za daną konstrukcją jest również jej powszechna akceptacja na rynku polskim.

Często stosowanym wariantem jest także niemiecka podatkowa grupa kapitałowa mająca w Polsce zakład czy spółkę osobową jako spółkę podporządkowaną (niem. *Organträgermodell*). W tym przypadku inwestor zakłada niemiecką sp. z o.o., którą wnosi do majątku sp. z o.o. sp. k. Ponadto sp. z o.o.

19 Por. Stephan Kudert, Agnieszka Kopeć: *Steuerliche Gestaltung einer Outboundinvestition unter Nutzung einer polnischen SKA*, „Praxis Internationale Steuerberatung” 1, 2015, s. 25–30 (28–29).

utrzymuje w Polsce zakład lub partycypuje w istniejącej w tym państwie spółce osobowej. Sp. k. należąca do inwestora funkcjonuje w tej konstelacji jako spółka nadrzędna, a sp. z o.o. jako spółka podporządkowana. W związku z powyższym zyski wypracowane w zakładzie sp. z o.o. podlegają w Polsce opodatkowaniu podatkiem CIT, natomiast w Niemczech zostają one przypisane spółce nadrzędnej, co prowadzi do wyłączenia ich z opodatkowania. Wynikiem utworzenia podatkowej grupy kapitałowej jest zatem uniknięcie u sp. z o.o. podwójnego opodatkowania jej zysku, a tym samym zapobieżenie dodatkowemu opodatkowaniu zysków wypracowanych w polskim zakładzie. Wprawdzie zawarcie umowy o odprowadzaniu zysku prowadzi do wyłączenia zasady nieponoszenia odpowiedzialności za zobowiązania sp. z o.o. przez jej udziałowców, jednakże za pomocą sp. z o.o. sp. k. jako spółki nadrzędnej problem ten nie występuje.

Dość podobną pod względem strukturalnym konstrukcją są fundusze powiernicze. W tym przypadku sp. z o.o. jako spółka powiernicza zarządza aktywami polskiej spółki osobowej powierzonymi jej przez inwestora-powiernika. Niemcy stosując § 39 ust. 2 niemieckiej Ordynacji podatkowej (niem. *Abgabenordnung*) uznają spółkę powierniczą (sp. z o.o.) za przejrzystą podatkowo²⁰. Należy jednak zauważyć, że omawiana konstrukcja prawna w praktyce dosyć rzadko zostaje wykorzystywana do inwestycji o charakterze gospodarczym. Zazwyczaj znajduje ona zastosowanie przy inwestycjach dotyczących prowadzenia działalności deweloperskiej.

IV. Optymalizacja podatkowa inwestycji transgranicznych

Jakie możliwości, ale też ryzyka mogą wystąpić przy tworzeniu wyżej omówionych konstrukcji prawnych, zostanie szeroko przedstawione w kolejnych artykułach, których przedmiotem jest problematyka dotycząca *optymalizacji podatkowej inwestycji transgranicznych*.

Tłumaczenie z języka niemieckiego: Filip Schade

20 Por. Paula Jarzyńska: *Die Struktur...*, dz. cyt. (przyt. 1), s. 219–221.

Marcin Jamroży

**Formy hybrydowe w Polsce: spółka z o.o. sp. k.
(GmbH & Co. KG)**

I. Wprowadzenie

Spółka komandytowa jest spółką osobową, która może zostać założona z inicjatywy przynajmniej dwóch osób (fizycznych i/lub prawnych). Jedna z nich pełni rolę komandytariusza, a druga komplementariusza. W praktyce coraz częściej spotyka się formę „hybrydową” spółki osobowej, tj. spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością komandytową (sp. z o.o. sp. k.), w której komplementariuszem jest spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, a komandytariuszem – wspólnik tej spółki z o.o. lub też inna osoba fizyczna¹. Według kodeksu spółek handlowych² prawo reprezentacji spółki z o.o. komandytowej przysługuje tylko komplementariuszom. Komandytariusz może reprezentować spółkę jedynie jako pełnomocnik.

Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością jako komplementariusz spółki komandytowej, zarządzając sp. k. i ją reprezentując, staje się wspólnikiem spółki komandytowej, który odpowiada za jej zobowiązania bez ograniczeń. Od zapisów umowy sp. z o.o. sp. k. zależy, jak zysk zostanie podzielony pomiędzy komandytariuszy i komplementariuszy spółki. Często wspólnik spółki z o.o. staje się jednocześnie komandytariuszem spółki z o.o. sp. k., w której rolę komplementariusza pełni ta spółka z o.o. Z takiego rozwiązania wynika możliwość istotnego ograniczenia ryzyka odpowiedzialności za zobowiązania do majątku spółki z o.o. Natomiast komandytariusz spółki komandytowej odpowiada do wysokości sumy komandytowej. Suma komandytowa to abstrakcyjna kwota określona dowolnie przez wspólników spółki w drodze porozumienia. Wysokość sumy komandytowej stanowi górną granicę odpowiedzialności komandytariusza za długi spółki komandytowej.

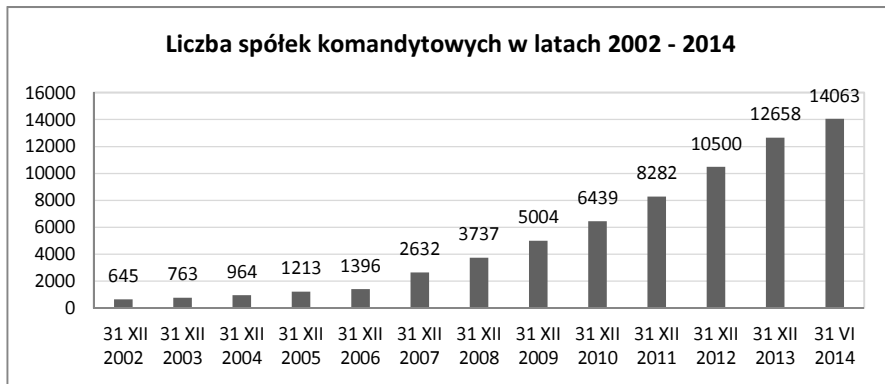
1 Por. też Stephan Kudert, Paula Jarzyńska, Marcin Jamroży: *Hybrid Legal Forms As The Structuring Instruments For Outbound Investments*, „Journal of Management and Financial Sciences”, Volume V Issue 10 (December 2012), s. 47–63 (s. 52–53).

2 Por. Kodeks spółek handlowych z 15 września 2000 r. [w:] Dz.U. 80, 2013, poz. 1030 z nast. zm.

Z perspektywy prawa handlowego spółka komandytowa jest podmiotem posiadającym zdolność prawną i jako przedsiębiorca – uczestnikiem życia gospodarczego.

Następuje systematyczny wzrost popularności tej formy prowadzenia działalności gospodarczej (por. ilustracja 1). Zgodnie z danymi Głównego Urzędu Statystycznego w dniu 31 grudnia 2013 roku było w Polsce zarejestrowanych 12 658 spółek komandytowych, a na koniec czerwca 2014 roku zarejestrowane były 14 063 spółki komandytowe. W roku 2013 nastąpił przyrost liczby spółek komandytowych o 20,6%, a w samym pierwszym półroczu 2014 r. o 11,1%.

Ilustracja 1. Liczba spółek komandytowych w latach 2002–2014



Źródło: GUS

Z ilustracji 1 wynika wyraźnie, że spółki komandytowe stają się w Polsce coraz powszechniejszą formą prowadzenia działalności alternatywną w stosunku do spółek kapitałowych. Wynika to przede wszystkim z przesłanek prawno-podatkowych, o których mowa poniżej. Przedmiotem artykułu jest przedstawienie implikacji podatkowych wynikających z uczestnictwa w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością komandytowej, ze wskazaniem zalet i zagrożeń podatkowych tej hybrydy.

II. Transparencja podatkowa

Z perspektywy prawa podatkowego pozycja podatkowa sp. z o.o. sp. k. jest z zasady transparentna, tzn. podatnikami podatku dochodowego z tytułu udziału w takiej spółce są wspólnicy spółki. Są oni również zobowiązani z tego tytułu do

samodzielnego obliczania i odprowadzania zaliczek na podatek dochodowy w ciągu roku podatkowego. Od 1 stycznia 2014 r. opodatkowaniu CIT podlega spółka komandytowo-akcyjna, której siedziba lub zarząd znajduje się na terytorium Polski³. Stanowi to wyjątek od reguły, że spółki osobowe nie są podatnikami CIT w Polsce. W zależności od formy prawnej wspólników, podlegają oni ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej jako „ustawa o CIT”)⁴, bądź też ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej jako „ustawa o PIT”)⁵. Przychody z udziału w spółce niebędącej osobą prawną łączy się z przychodami każdego wspólnika proporcjonalnie do posiadanego prawa do udziału w zysku (art. 8 ust. 1 ustawy o PIT oraz art. 5 ust. 1 ustawy o CIT). Metodę tę stosuje się również do rozliczania kosztów uzyskania przychodów, wydatków niestanowiących kosztów uzyskania przychodów, strat oraz zwolnień i ulg podatkowych. Z przepisów wynika, że dochód do opodatkowania wyznacza się jednofazowo, tzn. jedynie na poziomie wspólników – nie określa się zysku (straty) spółki osobowej. Przesądza o tym w szczególności wskazana regulacja ustawowa, dotycząca podziału pierwotnych przychodów i kosztów pomiędzy wspólników, nie zaś ustalania proporcji dopiero w odniesieniu do zysku finalnego. Należy tutaj podkreślić, że zgodnie z literalną wykładnią stosowaną w orzecznictwie sądów administracyjnych, zarówno do ustalenia przychodu, jak i kosztu wspólnika, trzeba stosować tę samą proporcję (udział w zysku)⁶.

Źródłem przychodu spółki z o.o. w związku z byciem wspólnikiem w sp. z o.o. sp. k. jest działalność gospodarcza (art. 5 ust. 3 ustawy o CIT). Jeżeli pozarolniczą działalność gospodarczą prowadzi spółka niebędąca osobą prawną, przychody osób fizycznych (komandytariuszy) z udziału w takiej spółce uznaje się również za przychody ze źródła, jakim jest działalność gospodarcza (art. 5b ust. 2 ustawy o PIT). W przypadku PIT określenie źródła przychodów ma szczególne znaczenie ze względu przede wszystkim na różnice w opodatkowaniu przychodów wynikających z poszczególnych źródeł, w tym różne momenty powstawania obowiązku podatkowego. Zasadniczo osoby fizyczne rozliczają się

3 Por. np. Stephan Kudert, Agnieszka Kopeć: *Die Besteuerung der polnischen KGaA im Lichte der Steuerreform 2014: Gesetzesziele, Vorgehensweise und Regelungsdefizite*, „Recht der Internationalen Wirtschaft” 5, 2014, s. 272–280.

4 Por. Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych z 15 lutego 1992 r. [w:] Dz.U. 21, 1992, poz. 851 z nast. zm., dalej jako „ustawa o CIT”.

5 Por. Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych z 26 lipca 1991 r. [w:] Dz.U. 80, 2012, poz. 361 z nast. zm., dalej jako „ustawa o PIT”.

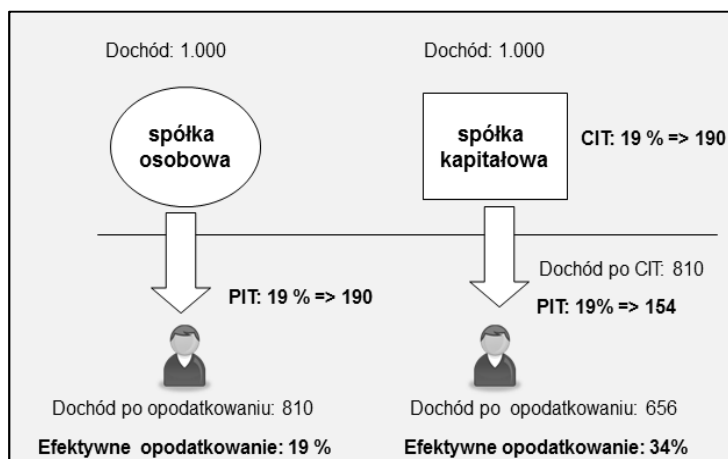
6 Por. Sebastian Kuros, Monika Toczek, Anna Kuraś: *Spółki osobowe - prawo spółek, prawo podatkowe i bilansowe*, Warszawa: Difin 2012, s. 54.

według skali progresywnej (18%, 32%), natomiast dla dochodu z działalności gospodarczej można wybrać taryfę proporcjonalną ze stawką 19% (art. 30c ust. 1 ustawy o PIT). Określenie dochodów wspólników sp. z o.o. sp. k. następuje niezależnie od faktycznej wypłaty im zysków, tzn. przychodem podatkowym w przypadku działalności gospodarczej są tzw. przychody należne (wierzytelności).

III. Porównanie obciążeń podatkowych spółki osobowej i spółki kapitałowej

Spółkę osobową, w tym sp. z o.o. sp. k., charakteryzuje opodatkowanie jednofazowe – tylko na poziomie wspólników. Natomiast spółka kapitałowa jest podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych, ustalanego w oparciu o dochód podatkowy, czyli odpowiednio zmodyfikowany zysk księgowy. W wyniku podjętej uchwały o podziale zysków następuje wypłata dywidendy na rzecz wspólników (akcjonariuszy). Na poziomie „drugim”, czyli u udziałowca lub akcjonariusza, dywidenda jest również opodatkowana zryczałtowanym podatkiem dochodowym według stawki 19% (art. 22 ust. 1 ustawy o CIT, art. 30a ust. 1 nr 4 ustawy o PIT), co prowadzi do podwójnego opodatkowania tej samej wartości ekonomicznej. Skutek różnicy w opodatkowaniu spółki osobowej i kapitałowej obrazuje ilustracja 2. Przyjęto założenie, że zysk jest tożsamy z podstawą opodatkowania oraz że spółka kapitałowa przeznacza cały zysk do wypłaty.

Ilustracja 2. Porównanie obciążeń podatkowych spółek osobowych i kapitałowych



Źródło: opracowanie własne

W przypadku spółki kapitałowej stopa opodatkowania dochodu wyniesie 34,39%. Z punktu widzenia bieżących obciążeń podatkowych w podatku dochodowym, spółka osobowa jest korzystniejszym wariantem prowadzenia działalności⁷.

Szczególne zasady dotyczą wypłat dywidend przez podatników CIT na rzecz podatników mających siedzibę na terytorium państwa należącego do Europejskiego Obszaru Gospodarczego (lub Szwajcarii). Dochody (przychody) z dywidend oraz inne przychody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych są zwolnione od podatku dochodowego, jeżeli uzyskującym dochody (przychody) z dywidend jest spółka podlegająca w Polsce lub w innym państwie członkowskim EOG opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągnięcia. Zwolnienie ma zastosowanie w przypadku, gdy udziałowiec posiada bezpośrednio nie mniej niż 10% udziałów (akcji) w kapitale spółki nieprzerwanie przez okres dwóch lat, a posiadanie wynika co do zasady z tytułu własności. Okres 2 lat nieprzerwanego posiadania udziałów (akcji) może upływać także po dniu uzyskania dochodów (przychodów) z dywidendy, przy czym w razie niezachowania tego terminu (np. wcześniejszego wyzbycia się udziałów/akcji) udziałowiec zobowiązany będzie do zapłaty podatku wraz z odsetkami za zwłokę, od dochodów (przychodów), w wysokości 19% dochodów (przychodów) do 20. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym utraciła prawo do zwolnienia. Jednocześnie udziałowiec nie może korzystać ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na źródło ich osiągnięcia. Ponadto zwolnienie stosuje się pod warunkiem istnienia podstawy prawnej wynikającej z umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania lub innej ratyfikowanej umowy międzynarodowej, której stroną jest Polska, do uzyskania przez organ podatkowy informacji podatkowych od organu podatkowego innego niż Polska państwa, w którym podatnik ma swoją siedzibę lub w którym dochód został uzyskany.

Ponadto, efekt podatkowy właściwy dla spółki transparentnej można osiągnąć dla osoby prawnej poprzez utworzenie funduszu inwestycyjnego, który to korzysta ze zwolnienia podmiotowego (na mocy art. 6 ust. 1 nr 10 ustawy o CIT). Zwolnienie powoduje jednokrotne opodatkowanie środków – tylko na poziomie

⁷ Szerzej por. np. Marcin Jamróży, Agnieszka Jamróży: *Spółka osobowa prawa handlowego. Aspekty prawno-podatkowe, optymalizacja podatkowa*, Warszawa: wydawnictwo Wolters Kluwer 2012, s. 312–313.

wypłaty dywidendy. Fundusz inwestycyjny nie jest spółką kapitałową i zgodnie z ustawą o funduszach inwestycyjnych⁸ wyłącznym przedmiotem działalności takiego funduszu może być lokowanie środków pieniężnych (zebranych w efekcie publicznych albo – pod pewnymi warunkami – również niepublicznych ofert), które służyć mają pozyskaniu części certyfikatów inwestycyjnych, określonych papierów wartościowych, instrumentów rynku pieniężnego i innych praw majątkowych.

IV. Nierezydent jako wspólnik spółki komandytowej

1. Podmiotowość spółki osobowej

Wspólnik spółki osobowej jest osobą, w stosunku do której stosuje się postanowienia umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, opartej na Konwencji Modelowej OECD,⁹ chyba że spółka osobowa traktowana byłaby według wewnętrznego prawa podatkowego jednego z umawiających się państw jak osoba prawna. Krąg osób uprawnionych na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania określa art. 1 Konwencji Modelowej OECD, w myśl którego umowa dotyczy osób, które mają miejsce zamieszkania lub siedzibę w jednym lub obu umawiających się państwach. Pojęcie „osoba” obejmuje zgodnie z art. 3 ust. 1 lit. a) KM-OECD osobę fizyczną, spółkę oraz każde inne zrzeszenie osób. Wyrażenie „spółka” oznacza osobę prawną lub inną jednostkę organizacyjną, którą dla celów opodatkowania traktuje się jak osobę prawną (art. 3 ust. 1 lit. b) KM-OECD).

Zatem, spółka osobowa jest osobą, ponieważ jest albo „każdym innym zrzeszeniem osób” z perspektywy państw stosujących zasadę przejrzystości podatkowej albo „spółką” – w państwach traktujących spółkę osobową za podmiot podatku. Dla bycia podmiotem umowy musi być jeszcze wypełniona przesłanka rezydencji. Artykuł 4 ust. 1 KM-OECD definiuje „miejsce zamieszkania lub siedzibę” (domicyl podatkowy) na podstawie tego, czy osoba podlega opodatkowaniu w danym państwie zgodnie z prawem tego państwa z uwagi na jej miejsce za-

⁸ Por. Ustawa o funduszach inwestycyjnych z 27 maja 2004 r. [w:] Dz.U., 2014, poz. 157 z nast. zm.

⁹ OECD Committee on Fiscal Affairs: Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version, 22 July 2010; dalej też jako „KM-OECD”.

mieszkania, miejsce stałego pobytu, siedzibę stałego zarządu albo inne podobne kryterium.

Różnice w traktowaniu danej jednostki organizacyjnej przez obydwie umawiające się państwa mogą wynikać:

- z odmiennego przyporządkowania jednostki do typu spółek osobowych lub kapitałowych, np. poprzez uznanie zagranicznej spółki osobowej za spółkę kapitałową – przy zastosowaniu kryteriów porównawczych odnoszących się przede wszystkim do statusu prawnego tej spółki,
- z odmiennego traktowania dla celów podatkowych jednakowo zaklasyfikowanej jednostki.

Polski ustawodawca podatkowy zdecydował się na traktowanie zagranicznych spółek osobowych w zgodzie z wewnętrznym prawem podatkowym państwa siedziby tych spółek. Z art. 1 ust. 3 ustawy o CIT wynika *expressis verbis*, że podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych są również spółki niemające osobowości prawnej będące nierezydentami, jeżeli według przepisów zagranicznego prawa podatkowego są traktowane jak osoby prawne i podlegają w tym państwie nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu. Trzeba krytycznie zauważyć, że uznanie za miarodajną kwalifikację dokonaną przez państwo, w którym spółka ma siedzibę rejestrową, może prowadzić do złamania zasady równości podatkowej¹⁰.

Jeżeli spółka osobowa jest podatkowo „przejrzysta” w obu umawiających się państwach, to osobą korzystającą z przywilejów wynikających z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania jest wspólnik spółki osobowej. Spółka osobowa nie wypełnia bowiem kryterium rezydencji z uwagi na niepodleganie obowiązkowi podatkowemu w żadnym z umawiających się państw. Z kolei, z perspektywy państwa, którego wewnętrzne prawo podatkowe – inaczej niż np. w Polsce – przyznaje spółce osobowej podmiotowość w zakresie opodatkowania dochodu, spółka osobowa mająca siedzibę w tym państwie jest objęta zakresem podmiotowym umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania (art. 1 KM-OECD). Różne traktowanie spółki osobowej przez umawiające się państwa może prowadzić do podwójnego opodatkowania, zwłaszcza z uwagi na okoliczność przypisania dochodów innemu podmiotowi (spółka versus wspólnicy).

¹⁰ Por. np. Detlev J. Piltz: *Die Personengesellschaften im internationalen Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland*, Heidelberg: Verlagsgesellschaft Recht und Wirtschaft 1981, s. 65.

Problem ten usiłuje się rozwiązać przyjmując, że uprawnienia umowne przechodzą ze spółki na wspólników¹¹.

2. Opodatkowanie przy zgodnej kwalifikacji podmiotowej

Jeżeli oba umawiające się państwa, tj. państwo rezydencji spółki osobowej i państwo rezydencji wspólnika, uznają wspólników za podatników podatku dochodowego, to następuje jednolite – z perspektywy obu państw – przypisanie wspólnikom dochodów spółki osobowej. Co do zasady, taka sytuacja ma miejsce w stosunkach polsko-niemieckich¹².

Dochody wspólników z udziału w spółce osobowej opodatkowuje się według zasad wynikających z art. 7 ust. 1 KM-OECD, tj. zyski (dochody) przedsiębiorstwa umawiającego się państwa podlegają opodatkowaniu tylko w tym państwie, chyba że przedsiębiorstwo prowadzi w drugim umawiającym się państwie działalność gospodarczą poprzez położony tam zakład. Za „przedsiębiorstwo umawiającego się państwa” należy uznać – pomimo trudności interpretacyjnych – posiadanie przez wspólnika udziałów w spółce osobowej¹³. Natomiast przedsiębiorstwo spółki osobowej (rozumiane funkcjonalnie) stanowi „zakład” przedsiębiorstwa – przy założeniu, że zostały spełnione przesłanki powstania zakładu określone w art. 5 KM-OECD (istnienie placówki, stały charakter placówki, wykonywanie działalności przedsiębiorstwa za pośrednictwem tej placówki).

Z zasady zakładu wynika, że zyski (dochody) wspólnika z udziału w spółce osobowej podlegają opodatkowaniu również w państwie jej siedziby, tj. w państwie położenia zakładu, jednak tylko w zakresie, w jakim może być on przypisany temu zakładowi (art. 7 ust. 1 KM-OECD). W państwie rezydencji wspólników dochody przypisane zakładowi mogą być wyłączone – jak w większości

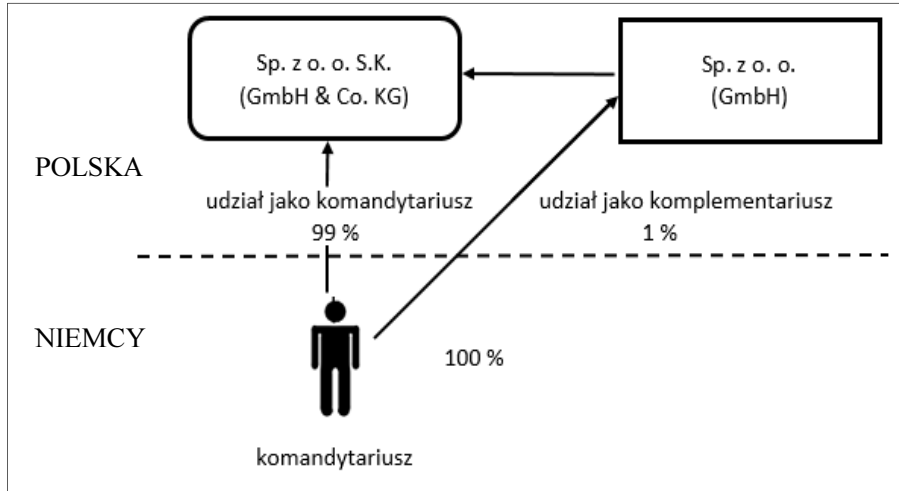
11 Por. komentarz do Konwencji Modelowej OECD (ang. Commentary on the Articles of the Model Tax Convention), art. 1 nr 6.5. Por. też Marcin Jamroży, Agnieszka Jamroży: *Spółka osobowa ...*, dz. cyt. (przyp. 7), s. 297; Rainer Prokisch: *art. 1, nb. 32-33* [w:] Klaus Vogel, Moris Lehner (red.): *Doppelbesteuerungsabkommen: DBA*, München: Verlag C.H. Beck, stan: styczeń 2015.

12 Por. np. Marcin Jamroży: *Poland* [w:] Franz Wassermeyer, Stefan Richter, Helder Schnitker (red.): *Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht*, Köln: Verlag Otto Schmidt 2010, s. 1219–1236.

13 Por. Alexander Hemmelrath: *art. 7, nb. 36 i nast. z dalszymi odesłaniami* [w:] Klaus Vogel, Moris Lehner: *Doppelbesteuerungsabkommen...*, dz. cyt. (przyp. 11).

umów bilateralnych zawieranych przez Polskę spod opodatkowania, z zastrzeżeniem efektu progresji (art. 23 A KM-OECD).

Ilustracja 3. Spółka z o.o. sp. k. jako instrument optymalizacji



Źródło: opracowanie własne

Komplementariuszem polskiej sp. z o.o. sp. k. jest spółka z siedzibą w Polsce (Sp. z o.o.) z udziałem w zysku 1%. Komandytariuszem sp. z o.o. sp. k. jest osoba fizyczna, będąca rezydentem Niemiec. Udział komandytariusza w zyskach sp. z o.o. sp. k. wynosi 99%. Komandytariusz jest jednocześnie 100%-owym udziałowcem polskiej spółki Sp. z o.o. (komplementariusza sp. z o.o. sp. k.).

Sp. z o.o. sp. k. jest transparentna podatkowo. Oznacza to, że podatnikiem jest nie spółka, lecz jej wspólnicy – komplementariusz i komandytariusz. Zyski z udziału w sp. z o.o. sp. k. komplementariusz opodatkowuje według stawki CIT 19%. Zyski (dochody) komandytariusza z udziału w sp. z o.o. sp. k. podlegają opodatkowaniu w państwie jej siedziby, tj. w państwie położenia zakładu (tu: Polska), jednak tylko w zakresie, w jakim mogą być one przypisane temu zakładowi. W państwie rezydencji komandytariusza (tu: Niemcy) zapobieżenie podwójnemu opodatkowaniu następuje poprzez zastosowanie metody

wylączenia z progresją (art. 7 ust. 1 w zw. z art. 24 ust. 1 lit a) umowy z Niemcami¹⁴).

Dywidenda z tytułu udziału wspólnika (osoby fizycznej) – rezydenta Niemiec w zysku polskiej sp. z o.o. opodatkowana jest w Polsce podatkiem u źródła według stawki 19%. Jeżeli wspólnik przedstawi certyfikat rezydencji, zastosowanie będzie mogła znaleźć stawka 15%, wynikająca z art. 10 ust. 2 lit. b) umowy z Niemcami. W Niemczech dywidenda ta podlega opodatkowaniu według tzw. procedury dochodów częściowych (niem. *Teileinkünfteverfahren*). Na poczet podatku zapłaconego w Niemczech zalicza się pobrany w Polsce podatek u źródła (art. 24 ust. 1 lit. b) nr aa) umowy z Niemcami¹⁵.

3. Zagadnienia problematyczne

Problematyczną kwestią w funkcjonowaniu spółek osobowych, w tym sp. z o.o. sp. k., jest traktowanie dla celów podatkowych przychodów i kosztów wynikających ze stosunków zobowiązaniowych między spółką a jej wspólnikami, np. związanych z zatrudnieniem wspólnika w spółce. Za prowadzenie spraw spółki i jej reprezentowanie wspólnik nie otrzymuje co do zasady dodatkowego wynagrodzenia, innego niż udział w zysku – jest to jego prawo i obowiązek (art. 46 k.s.h.). Można jednak w umowie spółki, bądź w drodze uchwały, przyznać wspólnikowi takie wynagrodzenie.

W przypadku prowadzenia działalności w formie spółki osobowej do kosztów podatkowych nie zalicza się wartości pracy własnej podatnika, jego małżonka i małoletnich dzieci (art. 23 ust. 1 nr 10 ustawy o PIT). W przypadku świadczenia pracy na podstawie umowy o pracę lub innej, wynagrodzenie wspólnika, na gruncie PIT, nie stanowi dla niego kosztu uzyskania przychodu. Istotną kwestią jest również ustalenie źródła przychodu z takiego tytułu. Organy podatkowe twierdzą bowiem, iż taki przychód nie jest przychodem z tytułu prowadzenia działalności gospodarczej i zaliczają go często do przychodów z innych źródeł¹⁶.

14 Umowa z 14 maja 2003 r. między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Federalną Niemiec w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od majątku [w:] Dz.U. 12, 2005, poz. 90.

15 Szerzej por. np. Stephan Kudert, Paula Jarzyńska, Marcin Jamroży: *Transgraniczna spółka komandytowa – podstawowe aspekty podatkowe wypłaty wynagrodzenia na rzecz wspólnika*, „Przegląd Podatkowy” 12, 2009, s. 5–10.

16 Por. interpretacja prawa podatkowego Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 3 stycznia 2014 r., IPPB1/415-1117/13-2/EC; Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 26 listopada 2010 r.,

Taka klasyfikacja może wiązać się z koniecznością pobierania zaliczek na podatek dochodowy przez spółkę (jako płatnika) oraz brakiem możliwości wybrania stawki podatku 19%, zarezerwowanej jedynie dla przychodów z działalności gospodarczej.

Warto wskazać, że Trybunał Konstytucyjny w orzeczeniu z 24 stycznia 2001 roku¹⁷ nie dopatrywał się niezgodności z Konstytucją art. 23 ust. 1 nr 10 ustawy o PIT w zakresie, w jakim wyłącza możliwość zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wynagrodzeń i innych świadczeń, wypłaconych jednemu ze wspólników spółki cywilnej lub małżonkowi wspólnika, za prace i świadczenia wykonane na rzecz spółki na podstawie odrębnych umów, które nie są związane z prowadzeniem i reprezentowaniem spraw spółki.

Natomiast na gruncie ustawy o CIT, odpowiedni przepis nie został wprowadzony, więc można domniemywać, że np. świadczenie usług na rzecz spółki komandytowej przez jej komandytariusza – spółkę z o.o. stanowi dla spółki z o.o. koszt w związku z jej udziałem w zysku spółki komandytowej¹⁸.

Do kosztów uzyskania przychodów nie zalicza się również odsetek od własnego kapitału włożonego przez podatnika w źródło przychodów (art. 23 ust. 1 nr 9 ustawy o PIT, art. 16 ust. 1 nr 13 ustawy o CIT). Do kosztów uzyskania przychodów nie należy wynagrodzenie wspólnika, ale tylko w stosunku do tego wspólnika, który otrzymuje wynagrodzenie na podstawie umowy zawartej ze spółką¹⁹. Pobierane przez wspólnika będącego osobą fizyczną odsetek od pożyczki kwalifikuje się do źródeł przychodów innych niż pozarolnicza działalność gospodarcza („kapitały pieniężne i prawa majątkowe”). Odsetki od pożyczki podlegają jednak wyłączeniu z tego źródła wówczas, gdy udzielanie pożyczek jest przedmiotem działalności gospodarczej (art. 30a ust. 1 nr 1 ustawy o PIT)²⁰. Ponadto wspólnik może corocznie żądać od spółki wypłaty 5% odsetek od wniesionego kapitału, chyba że w umowie spółki zawarto zapis wy-

ILPB1/415-1009/10-2/AG. Zob. też Paula Jarzyńska, Agnieszka Kopeć: *Sondervergütungen im Outboundfall: Beißt der Tiger immer?*, „Praxis Internationale Steuerberatung” 3, 2012, s. 74–84 (77).

17 Por. sygn. SK 30/99.

18 Potwierdza to np. interpretacja prawa podatkowego Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 11 września 2012 r., IBPBI/2/423-686/12/MO.

19 Por. np. WSA w Łodzi z 24 kwietnia 2007 r., I SA/Łd 392/07; NSA z 16 grudnia 1998 r., I SA/Gd 689/97, z 9 kwietnia 1999 r., I SA/Gd 604/97.

20 Por. np. WSA w Gdańsku z 22 kwietnia 2010 r., I SA/Gd 133/10.

łączający prawo do takiej wypłaty. Według organów podatkowych, przychody takie powinny być zaliczane do kategorii przychodów z innych źródeł²¹.

Od 1 stycznia 2015 roku za transakcję uznaje się również zawarcie z podmiotem powiązaniem lub podmiotem z tzw. rajy podatkowego (podmiot mający miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową):

- umów spółki niebędącej osobą prawną,
- umów wspólnego przedsięwzięcia lub
- umów o podobnym charakterze.

Nowy obowiązek sporządzania dokumentacji podatkowej cen transferowych dotyczy zatem również umów sp. z o.o. sp. k. Dokumentacja podatkowa powinna określać przyjęte w umowie zasady dotyczące praw wspólników (stron umowy) do udziału w zysku oraz uczestnictwa w stratach. Z uzasadnienia do projektu nowelizacji²² wynika, że na poziom dochodów wykazywanych przez podatnika będącego wspólnikiem spółki niebędącej osobą prawną wpływ mają warunki umowy takiej spółki, a w szczególności wynikające z niej prawa poszczególnych wspólników do udziału w zyskach lub stratach takiej spółki, dlatego transakcjami objętymi obowiązkiem dokumentacyjnym są również takie umowy. W dokumentacji trzeba w szczególności opisać przesłanki dla przyjęcia określonych w umowie zasad podziału prawa do udziału w zysku oraz uczestnictwa w stratach.

V. Zakończenie

Z podatkowego punktu widzenia za podstawową zaletę prowadzenia działalności gospodarczej w formie spółki osobowej uważa się powszechnie eliminację podwójnego opodatkowania w sensie ekonomicznym, tj. na poziomie spółki i poziomie wspólników. Korzyści podatkowe odnosi zasadniczo wspólnik będący osobą fizyczną osiągający przychody z pozarolniczej działalności gospodarczej, w odniesieniu do których może znaleźć zastosowanie 19% stawka. Na płasz-

21 Por. interpretacja prawa podatkowego Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 16 marca 2010 r., ITPB1/415-997a/09/TK.

22 Por. ustawa z 29 sierpnia 2014 r. [w:] Dz.U., 2014, poz. 1328.

czynnie międzynarodowej utworzenie spółki osobowej w państwie o niskim poziomie opodatkowania pozwala z reguły na minimalizację obciążeń podatkowych. Wynika to z przyjętej w prawie międzynarodowym zasady „zakładu”, tj. jednokrotnego opodatkowania dochodów wspólnika wypracowanych przez spółkę osobową (zakład) w państwie rezydencji spółki osobowej, z reguły z jednoczesnym wyłączeniem tych dochodów spod opodatkowania w państwie rezydencji wspólnika. Wśród korzyści podatkowych należy wymienić możliwość bezpośredniego rozliczania przez wspólnika strat powstałych z udziału w spółce osobowej z pozostałymi dochodami z działalności gospodarczej uzyskiwanych w państwie źródła (np. z udziałów w innych spółkach osobowych). Jednocześnie hybryda w formie sp. z o.o. sp. k. umożliwia daleko idące ograniczenie odpowiedzialności wspólników za długi.

Należy jednak odnotować utrzymujące się wciąż ryzyko dyskryminacji podatkowej stosunków zobowiązaniowych, istniejących między spółką osobową a jej wspólnikami, poprzez częściowe podwójne opodatkowanie uzyskiwanych z tych stosunków dochodów. Enigmatyczna regulacja ustawowa zasad opodatkowania przychodów (dochodów) z udziału w spółce osobowej jest wciąż źródłem sporów między podatnikami i administracją skarbową, a w konsekwencji wywołuje stan niepewności podatkowej. Uznawanie niektórych świadczeń pieniężnych, jakie wspólnik spółki osobowej uzyskuje od spółki, za przychód wspólnika z danego źródła przychodów przy jednoczesnym jego nieuwzględnieniu przy ustalaniu dochodu tego wspólnika z udziału w spółce prowadzi do podwójnego ich opodatkowania. Niewątpliwym mankamentem jest też brak wyraźnej regulacji skutków podatkowych przesunięć majątkowych pomiędzy majątkiem osobistym wspólnika a majątkiem sp. z o.o. sp. k.

Tłumaczenie z języka niemieckiego: Filip Schade

Agnieszka Kopec

**Inwestycje z wykorzystaniem hybrydalnych form prawnych
w Polsce. SKA jako atrakcyjna podatkowo forma prowadzenia
inwestycji w Polsce?**

I. Wprowadzenie

Niemiecki inwestor stojąc przed decyzją prowadzenia inwestycji bezpośrednich w Polsce ma do wyboru dość szeroki wachlarz możliwości co do wyboru optymalnej dla siebie formy prawnej. Oprócz nietransparentnych podatkowo spółek kapitałowych, takich jak np. spółka z ograniczoną odpowiedzialnością (sp. z o.o.) czy też spółka akcyjna (S.A.), do dyspozycji zagranicznych inwestorów stoją również spółki osobowe, takie jak np. spółka jawna (sp. j.) bądź spółka komandytowa (sp. k.), których podstawową zaletą jest możliwość eliminacji podwójnego opodatkowania, jakie ma miejsce w spółkach kapitałowych. Niemniej jednak, wybór optymalnej formy planowanej inwestycji nie może odbywać się wyłącznie w oparciu o aspekty podatkowe. W praktyce obok obciążenia podatkowego kluczową rolę odgrywają również podstawowe przesłanki prawa handlowego, takie jak np. aspekt ograniczenia odpowiedzialności wspólnika za zobowiązania spółki wobec jej wierzycieli, jaki z kolei zazwyczaj gwarantuje inwestycja w spółki kapitałowe. Przedmiotem niniejszego artykułu konferencyjnego jest udzielenie odpowiedzi na pytanie, czy i w jaki sposób w tzw. inwestycji typu *outbound*, prowadzonej przez niemieckiego inwestora, możliwe jest połączenie korzystnego jednokrotnego opodatkowania charakterystycznego dla spółek osobowych z ograniczeniem odpowiedzialności wspólnika wobec wierzycieli spółki, będącym z kolei cechą spółek kapitałowych. W tym celu przedstawione zostaną skutki podatkowe prowadzenia działalności gospodarczej w formie tzw. hybrydalnej spółki komandytowo-akcyjnej (SKA), która to w ostatnich latach cieszyła się w Polsce bardzo dużym zainteresowaniem zarówno z perspektywy polskich, jak i zagranicznych inwestorów. Poniżej przedstawione rozważania wskazują, że odpowiednie ukształtowanie inwestycji w formie tejże spółki, będącej „najmłodszą” spółką handlową w sensie polskiego kodeksu spółek handlowych, pozwala na osiągnięcie optymalnego jednokrotnego opodatkowania z możliwością całkowitego ograniczenia odpowiedzialności wspólnika za zobowiązania spółki wobec jej wierzycieli. W związku z powyższym SKA

może zostać uznana za atrakcyjną formę działalności niemieckiego inwestora w Polsce.

SKA należy obok Sp. z o.o. sp. k. oraz nietypowej spółki cichej do tzw. hybrydalnych form prowadzenia działalności. Specyfiką wyżej wymienionych spółek jest ich prawny charakter, polegający na połączeniu cech typowo charakterystycznych dla spółek osobowych oraz kapitałowych. W przypadku SKA jest to z jednej strony jej półtransparentne opodatkowanie wprowadzone przez polskiego ustawodawcę wraz z reformą podatkową w roku 2014, z drugiej natomiast, przy odpowiednim ukształtowaniu stosunków udziałowych, atrakcyjne dla inwestora ograniczenie jego odpowiedzialności wobec wierzycieli spółki. Poniżej przedstawione rozważania pozwalają na konstatację, że SKA jest w stanie posłużyć niemieckiemu inwestorowi jako optymalna forma prawna dla jego bezpośredniej działalności w Polsce, a tym samym konkurować z pozostałymi wyżej wymienionymi hybrydalnymi formami prowadzenia działalności. W celu podkreślenia cech SKA, które umożliwiają powyższe stwierdzenie, w pierwszej kolejności przedstawione zostaną podstawowe aspekty prawa handlowego oraz podatkowego, odnoszące się do inwestycji w formie SKA. Następnie omówiony zostanie model z wykorzystaniem tej oto formy prawnej, który pozwoli na wyciągnięcie konkluzji, iż inwestycja w SKA może być opłacalna nie tylko pod względem podatkowym, ale również stricte handlowym i umożliwić ograniczenie odpowiedzialności wspólnika za zobowiązania wobec wierzycieli spółki. Tym samym forma prawna SKA może konkurować z pozostałymi polskimi spółkami osobowymi oraz kapitałowymi, które to umożliwiają osiągnięcie tylko jednego z obydwu kryteriów determinujących wybór optymalnej formy prawnej.

II. SKA według polskiego prawa handlowego

Z punktu widzenia polskiego prawa handlowego spółka komandytowo-akcyjna jest spółką osobową, a więc jako taka nie posiada osobowości prawnej. Mimo kwalifikacji jako spółka osobowa, a więc inaczej niż w prawie niemieckim, w którym to jej niemiecki odpowiednik KGaA (niem. *Kommanditgesellschaft auf Aktien*) zaliczany jest do spółek kapitałowych, struktura SKA jest bardzo podobna do tej, która charakteryzuje KGaA. SKA stanowi połączenie spółki komandytowej oraz spółki akcyjnej. Podobnie jak w prawie niemieckim, w spółce tej występują dwa rodzaje wspólników: z jednej strony jest to komplementariusz, który odpowiada za zobowiązania spółki wobec jej wierzycieli w sposób nieograniczony, z drugiej natomiast przynajmniej jeden akcjonariusz, którego

można określić mianem wspólnika biernego, odpowiadającego za zobowiązania spółki tylko w wysokości własnego wkładu.

Prowadzenie spraw SKA oraz jej reprezentacja powierzone są w sposób ustawowy jej komplementariuszom. Akcjonariusze mają prawo do reprezentacji teźże spółki wyłącznie jako jej pełnomocnicy. Charakterystyczną cechą SKA są jej organy, które to z perspektywy KSH uznawane są za element kapitałowy spółek handlowych. Są to z jednej strony walne zgromadzenie reprezentujące interesy akcjonariuszy, z drugiej zaś rada nadzorcza, której ustanowienie w większości przypadków ma charakter fakultatywny. Minimalny kapitał zakładowy SKA powinien wynosić co najmniej 50 tys. PLN, a składają się na niego wkłady akcjonariuszy spółki.

III. Konsekwencje podatkowe uczestnictwa w SKA

1. Przed reformą podatkową 2014

Do 1 stycznia 2014, kiedy to w życie weszła ustawa o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej: CIT)¹, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej: PIT)² oraz ustawy o podatku tonażowym³ opodatkowanie dochodów z udziału w SKA budziło wiele wątpliwości. Przyczyną takiego stanu był fakt, że SKA aż do wyżej wspomnianej reformy nigdy wcześniej nie doczekała się odpowiedniej regulacji prawnej w przepisach polskich ustaw podatkowych. Niejasność co do sposobu opodatkowania dochodu pochodzącego z prowadzenia działalności w formie teźże spółki wynikała z faktu, że w SKA, choć jest ona w rozumieniu prawa handlowego spółką osobową, występują wspólnicy – akcjonariusze – odpowiadający tylko w sposób ograniczony za zobowiązania. Ostatnia cecha jest z kolei elementem typowo kapitałowym.

Brak regulacji prawno-podatkowej oraz specyficzny status akcjonariusza spowodowały, że sposób opodatkowania dochodu generowanego przez SKA,

1 Por. Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych z 15 lutego 1992 r. [w:] Dz.U. 21, 1992, poz. 86 z nast. zm.

2 Por. Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych z 26 lipca 1991 r. [w:] Dz.U. 80, 1991, poz. 350 z nast. zm.

3 Ustawa o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku tonażowym z 8 listopada 2013 r. [w:] Dz.U., 2013, poz. 1387.

w szczególności w odniesieniu do osoby akcjonariusza, stał się przedmiotem intensywnej dyskusji⁴.

Obok pytania, do jakiego źródła dochodów zaliczyć należy dochód akcjonariusza z jego uczestnictwa w SKA, duże wątpliwości dotyczyły również momentu jego opodatkowania. Warty zauważenia jest fakt, że stanowiska reprezentowane przez polskie sądy administracyjne^{5,6} w tym zakresie w znaczny sposób odbiegały od tego, za którym opowiadali się Dyrektorzy Izby Skarbowych w wydawanych przez siebie indywidualnych interpretacjach przepisów prawa podatkowego⁷. Czasami również poszczególne sądy wydawały wyroki, charakteryzujące się odmienną argumentacją⁸. Szczególnie widoczne było to w porównaniu płaszczyzny regionalnej – wojewódzkiej z krajową na poziomie NSA. Taka sytuacja jeszcze bardziej potęgowała niepewność wśród podatników.

Różnice w zajmowanych przez urzędy skarbowe oraz sądy administracyjne stanowiskach skłoniły Naczelny Sąd Administracyjny (NSA) do ustosunkowania się w kwestii sporu dotyczącego sposobu opodatkowania dochodu z udziału w SKA jako akcjonariusz i podjęcia dwóch uchwał w tzw. składzie siedmiu sędziów⁹.

-
- 4 Problematyka odnośnie opodatkowania osoby komplementariusza SKA nigdy nie była sporna. Według mającej zastosowanie wobec spółek osobowych zasady transparentności podatkowej, zysk wypłacany komplementariuszowi podlegał jednokrotnemu opodatkowaniu, bezpośrednio u komplementariusza (Art. 5b ust. 2 w zw. z Art. 8 PIT). Opodatkowanie spółek osobowych w Polsce por. Stephan Kudert, Marcin Jamroz: *Steuerstandort Polen: Die optimale steuerliche Rechtsformwahl bei einem wirtschaftlichen Engagement in Polen*, „Praxis Internationale Steuerberatung” 10, 2010, s. 275–284.
- 5 W myśl art. 3 ust. 2 Ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, kontrola działalności administracji publicznej przez sądy administracyjne obejmuje orzekanie w sprawach skarg na interpretacje prawa podatkowego wydane w sprawach indywidualnych. Zob. Ustawa z 30 sierpnia 2002 r. [w:] Dz.U. 153, 2002, poz. 1270. Sądy administracyjne składają się z sądów pierwszej instancji: WSA, *Wojewódzkie Sądy Administracyjne* oraz sądu drugiej instancji: NSA, *Naczelny Sąd Administracyjny*.
- 6 Por. NSA z 19 listopada 2010 r., II FSK 1297/09; NSA z 15 lipca 2010 r., II FSK 3/10; WSA w Gdańsku z 18 maja 2011 r., I SA/Gd280/11; WSA w Gliwicach z 19 sierpnia 2009 r., I SA/Gl265/09; NSA z 19 grudnia 2011 r., II FSK 901/10; NSA z 12 października 2012 r., II FSK 381/11; NSA z 21 listopada 2012 r., II FSK 548/11.
- 7 Por. interpretacja prawa podatkowego Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 2 marca 2011 r., IPPB5/423-905/10-5/RS; Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 21 października 2011 r., ILPB3/423-332/11-2/MM.
- 8 Odnośnie różnorodnych linii orzecznictwa por. Agnieszka Kopec, Agata Nagel: *Polnische KGaA als steuerliches Gestaltungsinstrument deutscher Investoren. Von Irrungen und Wirrungen und der Zukunft eines Investitionsvehikels*, „Internationales Steuerrecht” 24, 2013, s. 945-950 (946).
- 9 Por. NSA z 16 stycznia 2012 r., II FSP 1/11 dot. spółki kapitałowej oraz z 20 maja 2013 r., II FSP 6/12 dot. osoby fizycznej jako akcjonariusza SKA.

Zgodnie z uchwałami NSA podatnik, mający status akcjonariusza w takiej spółce, nie miał obowiązku płacenia miesięcznych zaliczek na podatek dochodowy. Akcjonariusz uznawany był za tzw. inwestora biernego, z tego też powodu skład siedmiu sędziów uznał, że winien on uiszczać podatek dopiero w momencie faktycznego uzyskania dywidendy od spółki. W praktyce oznaczało to, że wspólnicy mogli odroczyć płacenie podatku tak długo, jak długo spółka nie wypłacała zysku i mogła przeznaczyć go na inwestycje. Wkrótce potem stanowisko to zostało potwierdzone przez Ministra Finansów w wydanej przez niego ogólnej interpretacji przepisów prawa podatkowego¹⁰. Przesunięcie w czasie zapłaty podatku stanowiło istotne narzędzie w optymalizacji opodatkowania przy dokonywaniu wyboru formy prawnej prowadzonej działalności i przyczyniło się w rezultacie do dużego zainteresowania inwestorów formą prawną SKA. Fakt ten potwierdzają również statystyki. Przed wydaniem obydwu uchwał przez NSA w roku 2011 w Polsce funkcjonowały 1 513 SKA, w roku 2012 liczba tych spółek wzrosła do 2 815, podczas gdy w roku 2013 5 709 przedsiębiorstw zdecydowało się prowadzić swą działalność w formie SKA¹¹.

Optymalizacja podatkowa, która została wypracowana przez korzystne uchwały NSA, została jednakże bardzo szybko zauważona przez polskie organy podatkowe. Aby ukrócić ten stan i przede wszystkim przeciwdziałać spowodowanemu w ten sposób obniżeniu przychodów z podatków, 17 września 2013 roku do Sejmu został złożony projekt ustawy zmieniającej PIT oraz CIT, przewidujący nowe zasady opodatkowania SKA.

2. Po reformie podatkowej 2014

W wyniku reformy podatkowej w roku 2014, SKA – podobnie jak niemiecka spółka KGaA – traktowana jest jako tzw. półtransparentny podmiot podatku dochodowego od osób prawnych. Podczas gdy dochód z udziału akcjonariusza, podobnie jak ma to miejsce w spółkach kapitałowych, podlega podwójnemu opodatkowaniu, w stosunku do zysków uzyskiwanych przez komplementariusza przewidziany został mechanizm unikania podwójnego opodatkowania, polega-

¹⁰ Por. Ogólna interpretacja przepisów prawa podatkowego wydana przez Ministra Finansów z 11 maja 2012 r. [w:] Dz.Urz. MF, 2012, poz. 24.

¹¹ Dane pochodzą z Głównego Urzędu Statystycznego. Online dostępne na: <http://stat.gov.pl/obszary-tematyczne/podmioty-gospodarcze-wyniki-finansowe/zmiany-strukturalne-grup-podmiotow/zmiany-strukturalne-grup-podmiotow-gospodarki-narodowej-w-rejestrze-regon-2013-r-,1,12.html>, 31.03.2015.

jący na możliwości odliczenia od zryczałtowanego podatku od dywidendy kwoty odpowiadającej podatkowi CIT zapłaconemu przez SKA od własnych dochodów, w części przypadającej na jego udział w spółce¹².

Celem wprowadzenia metody zaliczenia tylko w stosunku do dochodu komplementariusza, a tym samym zróżnicowania skutków podatkowych w porównaniu do dochodu akcjonariusza, było zbliżenie jego sytuacji podatkowej do sytuacji wspólników innych spółek osobowych. Wynika to z faktu, że w przypadku tych wspólników analogiczny jest zakres odpowiedzialności za zobowiązania spółki. Tym samym polski ustawodawca miał na celu zrekompensovanie pełnej odpowiedzialności komplementariusza za długi spółki korzystniejszym, aniżeli w przypadku akcjonariuszy, poziomem opodatkowania.

a. Opodatkowania dochodu akcjonariusza

W odniesieniu do udziału akcjonariusza zastosowanie znajduje tzw. zasada rozdzielnosci podatkowej (niem. *Trennungsprinzip*). Konsekwencją tego są dwa poziomy opodatkowania dochodów generowanych przez SKA. Pierwszy moment podatkowy ma miejsce na poziomie samej spółki w dacie powstania dochodu. SKA jako podmiot podatku CIT jest zobowiązana do uiszczenia tego podatku w wysokości 19%¹³ od uzyskiwanych przez siebie dochodów. Drugim istotnym podatkowo zdarzeniem jest natomiast wypłata zysku do akcjonariusza, która to podlega PIT również w wysokości 19%¹⁴. Skutkiem powyższego jest wystąpienie podwójnego opodatkowania w sensie ekonomicznym. Należy jednak podkreślić, że polski ustawodawca, pragnąc uwzględnić fakt, że akcjonariusz SKA, podobnie jak akcjonariusz S.A. czy też wspólnik Sp. z o.o. z zasady wyłączony jest z odpowiedzialności za długi spółki, w sposób świadomy zdecydował się na taki sposób opodatkowania.

W przypadku zagranicznego wspólnika należy pamiętać, że wysokość podatku u źródła może ulec zmianie na podstawie postanowień stosownej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania (Art. 30a ust. 2 PIT bądź 22a CIT). Jeżeli natomiast akcjonariuszem jest inna spółka posiadająca osobowość prawną, może

12 Odnośnie zmian wprowadzonych przez polską reformę podatkową 2014 zob. Stephan Kudert, Agnieszka Kopec: *Die Besteuerung der polnischen KGaA im Lichte der Steuerreform 2014. Gesetzesziele, Vorgehensweise und Regelungsdefizite*, „Recht der Internationalen Wirtschaft” 5, 2014, s. 272–280.

13 Por. art. 19 ust. 1 CIT.

14 Por. art. 30a ust. 1 PIT lub 22 ust. 1 CIT.

ona po spełnieniu odpowiednich warunków skorzystać z całkowitego zwolnienia od podatku na podstawie implementowanej do polskiego prawa dyrektywy unijnej w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych¹⁵. Polski ustawodawca zdecydował się bowiem stosować postanowienia wspomnianej dyrektywy również w odniesieniu do dochodów generowanych przez SKA, mimo iż spółka ta nie została zamieszczona w wykazie spółek objętych zakresem stosowania dyrektywy w wersji z 2011 roku (2011/96/UE).

W miejscu tym należy jednak zauważyć, że ta tzw. ekstensywna implementacja dyrektywy unijnej przez Polskę w żaden sposób nie jest wiążąca dla kraju siedziby spółki dominującej¹⁶. Kraj ten stosuje bowiem postanowienia zawarte w dyrektywie, a więc tym samym również wykaz spółek, o których mowa w art. 2 lit. a) w związku z załącznikiem 1 do tejże dyrektywy, w sposób autonomiczny, a więc niezależnie od interpretacji dokonanej w kraju źródła¹⁷. Rozszerzenie zakresu stosowania dyrektywy w drodze analogii na inne aniżeli te w załączniku wymienione spółki jest według Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej niedozwolone¹⁸. Ostatnia zasada ma zastosowanie również wtedy, kiedy dana spółka w wyniku reformy przeprowadzonej w danym kraju Unii Europejskiej mającej miejsce po wejściu w życie wspomnianej dyrektywy, podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych.

Nasuwa się pytanie, czy w sytuacji, w której akcjonariusz jest spółką kapitałową prawa niemieckiego mającą miejsce swej siedziby na terenie Niemiec, zastosowanie znajdzie § 8b ust. 1 niemieckiej ustawy CIT, przewidujący zwolnienie z podatku dywidend otrzymywanych od kapitałowych spółek zależnych. W miejscu tym należy podkreślić, że kwalifikacja zagranicznej spółki wypłacającej dywidendę dla celów podatkowych odbywa się w Niemczech tylko i wyłącznie na podstawie niemieckiego prawa wewnętrznego. Kwalifikacja podatkowo-

15 Dyrektywa Rady 2011/96/UE z 30 listopada 2011 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich, ostatnio zmieniona przez Dyrektywę 2014/86/EU z 8 czerwca 2014 r.

16 Por. np. Georg Kofler: *Mutter-Tochter-Richtlinie. Kommentar*, Wien: LexisNexis 2011, art. 2, nb. 13.

17 Por. m.in. Eckhard Jesse: *Richtlinien-Umsetzungsgesetz – EURLUmsG. Anpassung des § 43b EStG (Kapitalertragsteuerbefreiung) an die geänderte Mutter-Tochter-Richtlinie*, „Internationales Steuerrecht” 5, 2005, s. 151–158 (153).

18 Por. TSEU z 1 października 2009 r., w sprawie *Gaz der France*, C-247/08 [w:] *Sammlung der Rechtsprechung des Gerichtshofes und des Gerichts Erster Instanz I-9225*; a następnie FG Köln z 28 stycznia 2009 r., 2 K 4220/03, „Betriebs-Berater” 20, 2010, s. 1194.

prawna korporacyjnych podmiotów następuje według opracowanej przez orzecznictwo¹⁹ dla celów stosowania § 1 ust. 1 oraz § 2 nr 1 CIT, a następnie przejętej przez niemieckie Ministerstwo Finansów²⁰ metody podobieństwa. Ze względu na fakt, że dokonanie kwalifikacji podmiotu zagranicznego odbywa się wyłącznie w oparciu o przesłanki wynikające z prawa krajowego, z niemieckiej perspektywy mało prawdopodobne jest, aby kwalifikacja polskiej SKA opierała się *stricte* o załącznik do dyrektywy 2011/96/UE. Ponieważ SKA pod względem konstrukcji prawnej w dużej mierze przypomina swój niemiecki odpowiednik KGaA, istnieje duże prawdopodobieństwo, że tamtejsze organy podatkowe zakwalifikują ją jako spółkę legitymującą się osobowością prawną, a w stosunku do wypłaconego przez nią dochodu zastosują zwolnienie z podatku w myśl § 8b ust. 1 niemieckiej ustawy CIT.

W miejscu tym należy zauważyć, że dyrektywa zmieniająca dyrektywę w sprawie wspólnego systemu opodatkowania, mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich 2014/86/EU²¹, uwzględniła zamiany wprowadzone do CIT w 2014 roku i rozszerza zakres stosowania do spółek typu SKA. W związku z tym w sytuacji, gdyby niemieckie organy podatkowe wyłączyły stosowanie zwolnienia według § 8b CIT-Niemcy w stosunku do dywidendy otrzymanej od SKA ze względu na negatywny wynik przeprowadzonego testu porównania, co jest mało prawdopodobne, zastosowanie takowego zwolnienia winno zostać w przyszłości zapewnione przez wprowadzenie SKA do załącznika dyrektywy. Załącznik ten reguluje bowiem uprzywilejowane spółki zależne, których dochody podlegają wyłączeniu od opodatkowania w państwie członkowskim spółki dominującej.

Podsumowując, dochody akcjonariusza z udziału w spółce SKA podlegają z zasady podwójnemu opodatkowaniu. W pierwszej kolejności na poziomie samej spółki w momencie realizacji dochodu, w drugiej jako dywidenda w chwili jej wypłaty. Wysokość podatku u źródła pobranego od wypłaconej dywidendy może ulec zmianie na podstawie właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub też – w przypadku, gdy udziałowcem jest inna spółka kapitałowa z siedzibą w jednym z krajów członkowskich – zyski takie będą całkowicie zwolnione z podatku u źródła.

19 Por. RFH z 12 lipca 1930 r., VI A 899/27 [w:] RFHE 27, s. 73.

20 Por. pismo Ministra Finansów Republiki Federalnej Niemiec z 19 marca 2004 r., IV B 4 - S 1301 USA - 22/04 [w:] Bundessteuerblatt I 2004, s. 411.

21 Por. Art. 1 ust. 2 dyrektywy Rady 2014/86/EU z 8 czerwca 2014 r. o zmianie Dyrektywy 2011/96/EU w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich.

b. Opodatkowanie dochodu komplementariusza

Jak wspomniano powyżej, wraz z reformą podatkową w roku 2014 SKA nadana została podmiotowość prawnopodatkowa. Konsekwencją tego jest wprowadzenie dwóch poziomów opodatkowania dochodów generowanych przez SKA oraz w efekcie powstanie podwójnego opodatkowania w sensie ekonomicznym. Ustawodawca polski postanowił jednakże odstąpić od tej zasady w sytuacji, gdy dywidenda wypłacana jest do wspólnika odpowiadającego za zobowiązania spółki w sposób nieograniczony, a więc komplementariusza. Z tego też powodu w odniesieniu do uzyskanego przez niego dochodu ustawodawca przewidział specjalny mechanizm zaliczenia.

Zgodnie z nowymi przepisami, dochód generowany przez SKA podlega w pierwszej kolejności opodatkowaniu CIT. W celu zapewnienia jednokrotnego opodatkowania dochodu komplementariusza, możliwe jest odliczenie od podatku PIT pobranego od wypłaconej dywidendy, kwoty podatku CIT należnego od dochodu spółki, przypadającego na udział komplementariusza w jej zysku²².

Należy tutaj jednak zauważyć, że wysokość pomniejszenia jest podwójnie ograniczona. Z jednej strony, nie może ona przekroczyć kwoty podatku PIT przypadającego na udział komplementariusza w zysku spółki. Kolejną restrykcją przewidzianą przez ustawodawcę jest fakt ograniczenia możliwości odliczenia podatku w czasie do okresu pięciu lat²³. Ograniczenie to będzie miało zastosowanie w przypadku, gdy przychód z tytułu udziału w zysku SKA zostanie uzyskany przez komplementariusza w innym roku aniżeli rok podatkowy następujący po roku podatkowym, w którym to zysk został wypracowany przez spółkę. W takiej sytuacji odliczenie będzie możliwe jedynie, gdy między rokiem podatkowym wygenerowania zysku a rokiem, w którym ma miejsce wypłata dywidendy, nie upłynie więcej aniżeli pięć lat.

Obowiązek ustalenia ostatecznej kwoty zryczałtowanego podatku od dywidend oraz jego poboru ciąży na płatniku – a więc na samej spółce (art. 26 ust. 1 nr 1 CIT). Spółka wypłacająca dywidendę jest więc zobowiązana obliczyć maksymalną wysokość podatku CIT podlegającego zaliczeniu. Tylko w taki sposób jest ona bowiem w stanie stwierdzić, w jakiej wysokości ma odprowadzić podatek u źródła od wypłaconej przez siebie dywidendy.

22 Por. art. 30a ust. 6b PIT lub Art. 22 ust. 1b CIT.

23 Por. art. 30a ust. 6c PIT lub Art. 22 ust. 1c CIT.

IV. Model optymalizacji

Poszukiwana jest forma prawna, która pozwoli inwestorowi na połączenie następujących dwóch kryteriów:

- ograniczenie odpowiedzialności za zobowiązania spółki, podobnie jak to ma miejsce w spółkach kapitałowych oraz
- transparentne opodatkowanie.

Jak opisano powyżej, sposób opodatkowania dochodów generowanych przez SKA został radykalnie zmieniony wraz z 1 stycznia 2014 roku, kiedy to w życie weszła ustawa zmieniająca ustawę CIT i PIT. Aż do wspomnianej reformy podatkowej SKA uważana była za instrument umożliwiający optymalizację podatkową. Rosnące zainteresowanie tą formą prowadzenia działalności wynikało przede wszystkim z korzystnego dla podatnika orzecznictwa polskich sądów administracyjnych, które to z jednej strony potwierdzały możliwość jednokrotnego opodatkowania, a z drugiej – w przypadku zysku akcjonariusza – przesunęły moment poboru podatku na dzień rzeczywistego otrzymania dywidendy.

Implementacja nowych przepisów wraz z ustawą zmieniającą z roku 2014 nasuwa dwa podstawowe pytania:

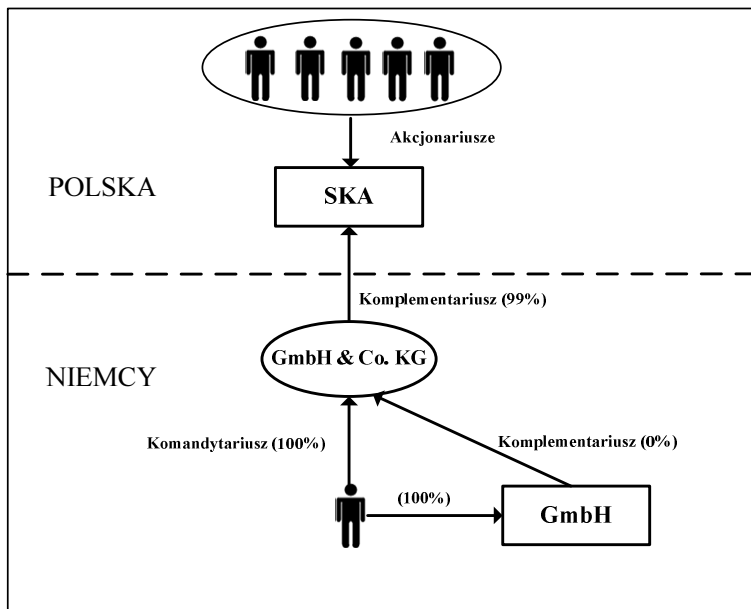
- Czy forma prawna SKA, również po reformie 2014, obowiązuje jako atrakcyjny dla niemieckiego inwestora wehikuł prowadzenia działalności gospodarczej?
- Czy forma prawna SKA po przeprowadzonej w roku 2014 reformie podatkowej pozwala na spełnienie obydwu wymienionych kryteriów, tj. ograniczenia odpowiedzialności wspólnika za zobowiązania spółki oraz jednokrotnego poboru podatku?

By móc odpowiedzieć na obydwa powyżej postawione pytania, zaproponowany zostanie następujący model optymalizacji przy użyciu formy prawnej SKA.

Przykład: Horst (H), niemiecki przedsiębiorca średniej wielkości, decyduje się na utworzenie w Polsce SKA. Postanawia on zostać komplementariuszem tejże spółki i decyduje się na udział w wys. 99%. Jego udział w SKA nie ma jednak charakteru bezpośredniego i jest trzymany przy pomocy niemieckiej KG (odpowiednik polskiej sp. k.). Udziały w KG należą z jednej strony do Horsta, który jest jej komandytariuszem (100%), z drugiej zaś należącej do niego niemieckiej

GmbH (odpowiednik polskiej Sp. z o.o.) będącej komplementariuszem KG. W roku podatkowym 2014 SKA generuje dochód w wysokości 100 PLN.

Ilustracja 1. Model optymalizacji podatkowej



Źródło: Wykonanie własne

1. Kryterium nr 1: jednokrotne opodatkowanie

Począwszy od roku podatkowego 2014, dochód SKA w pierwszej kolejności podlega na poziomie spółki podatkowi CIT w wysokości 19%. Po odjęciu podatku do dyspozycji wspólników pozostanie 81 PLN. Kwota ta w momencie wypłaty dywidendy do wspólników spółki – niemiecka KG oraz pozostali akcjonariusze – zostanie obciążona zryczałtowanym podatkiem dochodowym w wysokości 19%. Podatek do zapłaty wynosić więc będzie $(81 * 19\% =) 15,39$ PLN, z czego 99% (15,23 PLN) przypada na udział komplementariusza, a 1% (0,15 PLN) na udział akcjonariuszy. Na skutek reformy podatkowej mającej miejsce w roku 2014 w przypadku, gdy beneficjentem przedmiotowego przyznania jest komplementariusz, spółka ma obowiązek w dacie wypłaty dywidendy odliczyć od zryczałtowanego podatku komplementariusza (15,39 PLN) podatek zapłacony przez SKA przypadający na udział komplementariusza

w zysku spółki (19 PLN). Ze względu na przedmiotowe zaliczenie, udział komplementariusza będzie całkowicie wolny od podatku.

Na płaszczyźnie bilateralnej, ze względu na fakt, iż SKA w stosunku do udziału komplementariusza traktowana jest jako transparentna podatkowo, zastosowanie w umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej między Polską a Niemcami powinien mieć, według autorki, Art. 7 tejże umowy, regulujący opodatkowanie zysków przedsiębiorstwa, a nie Art. 10, stosowany w przypadku dochodów z dywidend²⁴. W związku z powyższym, w myśl Art. 7 ust. 1 zd. 2 umowy polsko-niemieckiej Polska jako kraj położenia zakładu ma prawo do nieograniczonego opodatkowania dochodu przypadającego na udział komplementariusza w zysku SKA.

Rozpatrując stosowanie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej między Polską a Niemcami z perspektywy niemieckiej, zastosowanie znajdzie również Art. 7 a nie Art. 10²⁵. Wynika to z faktu, że udział komplementariusza w zysku spółki komandytowo-akcyjnej traktowany jest według prawa niemieckiego jako dochód z działalności przedsiębiorstw (§ 15 ust. 1 zd. 1 nr 3 PIT-Niemcy).

Konsekwencją kwalifikacji dochodu komplementariusza jako dochodu z zysku przedsiębiorstw, jest zastosowanie przez Niemcy jako kraj rezydencji art. 24 ust. 1 lit. a) umowy polsko-niemieckiej przewidującego zwolnienie tej części dochodu wygenerowanego i wypłaconego przez SKA, która przypada na udział komplementariusza. Ponieważ bezpośrednim komplementariuszem SKA jest niemiecka KG, będąca spółką osobową, ze względu na fakt braku niezależnego nieograniczonego obowiązku podatkowego, zwolnienie z podatku przysługuje m.in. Horstowi, będącemu jednym ze wspólników KG. W miejscu tym należy zaznaczyć, że to przedmiotowe zwolnienie odbywa się z zastosowaniem tzw. efektu progresji. W przypadku, gdyby Horst uzyskiwał dodatkowe dochody na terytorium Niemiec, jego polskie przychody winny zostać uwzględnione w

24 Opisane skutki podatkowe stanowią tylko i wyłącznie osobiste stanowisko autorki. W związku z faktem, że do tej pory brak było interpretacji prawa podatkowego odnoszących się do problematyki wypłaty udziału komplementariusza w zysku SKA w kontekście transgranicznym, pozostaje odczekać, jakie stanowisko w tej kwestii zajmą polskie organy podatkowe, czy przyjmą art. 7 czy też może raczej opowiedzą się za stosowaniem art. 10 modelowej konwencji OECD w stosunku do przedmiotowych dochodów.

25 Por. np. Franz Wassermayer: *Art. 7, nb. 155* [w:] Franz Wassermayer (red.): *Doppelbesteuerung, DBA*, München: Verlag C.H. Beck, stan: styczeń 2015.

kalkulacji stopy podatku mającej zastosowanie w stosunku do dochodu podlegającemu obowiązkowi podatkowemu w Niemczech²⁶.

Ponieważ wysokość udziału GmbH w KG wynosi 0%, ze względu na brak wypłaty dywidendy przez GmbH, w Niemczech nie dojdzie do żadnego obciążenia podatkiem dochodu wygenerowanego z udziału w zysku polskiej SKA.

Konsekwencje podatkowe wypłaty dochodu z udziału w SKA mogą zostać wyrażone w postaci następującej uproszczonej symulacji obciążenia podatkowego:

Tabela 1. Uproszczona symulacja obciążenia podatkowego dochodu uzyskanego przez komplementariusza

Dochód SKA	100 PLN
Polski podatek CIT (19%)	19 PLN
Wysokość dywidendy	81 PLN
Polski podatek PIT (dywidenda * 19%)	15,39 PLN
Zaliczenie CIT (min [CIT, PIT])	15,39 PLN
Obciążenie komplementariusza	0 PLN
Całkowite obciążenie podatkowe	19 PLN

Źródło: Wykonanie własne

Na podstawie powyżej przedstawionej uproszczonej symulacji obciążenia podatkowego można zaobserwować, że całkowita wysokość ciężaru podatkowego inwestycji w formie SKA jako jej komplementariusza wynosi 19% i odpowiada tym samym zapłaconemu przez SKA podatkowi CIT. Poprzez implementację systemu zaliczenia, dochód SKA przypadający na komplementariusza opodatkowany jest jednokrotnie, a obciążenie SKA równe jest obciążeniu podatkowemu, jakie miałyby miejsce w przypadku inwestycji prowadzonej w formie spółki osobowej, np. sp. j. czy też sp. k²⁷. Tym samym pierwsze kryterium

26 § 32b ust. 1 nr 3 PIT-Niemcy.

27 Opodatkowanie spółek osobowych por. Stephan Kudert, Marcin Jamróży: *Steuerstandort...*, dz. cyt. (przyp. 4).

wyboru optymalnej formy prawnej – transparentne opodatkowanie - można uznać za spełnione.

2. Kryterium nr 2: ograniczenie odpowiedzialności za zobowiązania spółki

Drugim kryterium, jakie brane jest pod uwagę podczas wyboru formy prowadzenia przeszłej działalności gospodarczej, jest ograniczenie odpowiedzialności wspólnika za zobowiązania spółki.

W rozpatrywanym przykładzie funkcje wspólnika odpowiadającego w sposób nieograniczony za zobowiązania spółki, pełni wprawdzie KG, należy jednak zauważyć, że w spółce tej komplementariuszem jest spółka kapitałowa GmbH. Poprzez takie ukształtowanie stosunku udziałowego, możliwe jest ograniczenie odpowiedzialności Horsta za długi SKA do wysokości jego wkładu w KG, przez co również drugie kryterium ograniczenia jego odpowiedzialności za długi SKA można uznać za zrealizowane.

Warte zauważenia jest, że inwestycja w SKA, w porównaniu do inwestycji w klasyczną spółkę osobową, daje inwestorowi możliwość pozyskania dodatkowego kapitału poprzez emisję akcji lub sprzedaż obligacji. Z drugiej strony, inaczej aniżeli ma to miejsce zazwyczaj w spółkach kapitałowych, wspólnik komplementariusz ma całkowity wpływ na prowadzenie spraw spółki. Akcjonariusze są co do zasady ustawowo wyłączeni z zakresu reprezentacji i prowadzenia spraw SKA²⁸. Daje to Horstowi nieograniczoną możliwość decydowania o codziennych sprawach spółki, bez konieczności zwoływania walnego zgromadzenia.

V. Wyniki

Powyżej przedstawione rozważania ukazały, że SKA, mimo że od 1 stycznia 2014 roku jest spółką, którą cechuje podmiotowość prawno-podatkowa, może w dalszym ciągu służyć jako atrakcyjny instrument prowadzenia inwestycji. Wprowadzone przez polskiego ustawodawcę tzw. półtransparentne opodatkowanie oferuje nowe możliwości optymalizacyjne, które są również do dyspozycji niemieckich inwestorów. W niniejszym artykule konferencyjnym zostało

28 Por. Art. 126 § 1 nr 1 w zw. z Art. 117 Kodeksu spółek handlowych (KSH) z 15 września 2000 r. [w:] Dz.U. 94, 2000, poz. 1037 z nast. zm.

ponadto przedstawione, że pośrednie trzymanie udziału jako komplementariusz przy pomocy niemieckiej Sp. z o.o. & co. sp.k. umożliwi z jednej strony osiągnięcie transparentnego opodatkowania z jednoczesnym zwolnieniem dochodu w Niemczech, z drugiej zaś całkowite ograniczenie odpowiedzialności niemieckiego inwestora za zobowiązania spółki. Taki model pozwala więc SKA na osiągnięcie obydwu kryteriów determinujących wybór optymalnej formy prowadzenia działalności gospodarczej, a tym samym konkurować z polskimi spółkami osobowymi czy też kapitałowymi, które to dają możliwość realizacji tylko jednego z powyżej nazywanych kryteriów.

Tłumaczenie z języka niemieckiego: Sławomir Albrewczyński

INWESTOWANIE W EUROPIE ŚRODKOWO- -WSCHODNIEJ

Adrian Cloer

Straty i co dalej? Optymalizacja podatkowa inwestycji w Europie Środkowo-Wschodniej¹

I. Wprowadzenie

Poniższy artykuł przedstawia możliwości i granice optymalizacji podatkowej w przypadku ponoszenia strat w wyniku transgranicznych inwestycji w Europie Środkowo-Wschodniej. Jakie działania można przedsięwziąć w takich przypadkach i jakie możliwości stwarzają konkretne krajowe regulacje prawne? W ostatnim czasie można było zaobserwować duży wpływ prawa Unii Europejskiej na wewnątrz krajowe przepisy nie tylko Niemiec, lecz również innych krajów Unii Europejskiej.

II. Uwzględnienie strat (zakładów) w Niemczech

W kontekście podatkowym strata stanowi nadwyżkę kosztów uzyskania przychodu (§ 4 ust. 4 oraz § 9 niemieckiej ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, niem. *Einkommensteuergesetz*, dalej EStG) nad przychodami (§ 8 EStG) w roku podatkowym. Uwzględnienia strat nie należy jednak uważać za żadną ulgę podatkową. Stanowi ona konieczność wynikającą z zasady zdolności płatniczej, stanowiącej „podstawową zasadę prawa podatkowego”². Owa zasada wyraża się w obiektywnej zasadzie netto (z § 2 ust. 2 EStG). Opodatkowaniu podatkiem dochodowym nie podlega zatem wygenerowany przychód, lecz dochód netto, rozumiany jako saldo przychodów nad kosztami ich uzyskania. Straty stanowią zatem logiczną konsekwencję nadmiernych kosztów uzyskania przychodu. Dlatego powinny one zostać całkowicie uwzględnione w ramach

1 Chciałbym serdecznie podziękować mojej asystentce, pani Ninie Vogel, za przepisanie wykładu na poniższy artykuł. Forma wykładu została zachowana.

2 Por. Joachim Englisch: § 4, *nb.* 83 [w:] Klaus Tipke, Joachim Lang (red.): *Steuerrecht*, Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt, stan: 2013.

obliczania dochodu³. Uwzględnienie strat odbywać się może na dwa sposoby: poprzez wyrównywanie strat z przychodami w ramach jednego okresu rozliczeniowego (w ramach tego samego źródła przychodu, tzw. wyrównanie horyzontalne, lub pomiędzy różnymi źródłami przychodów, tzw. wyrównanie wertykalne), lub poprzez przeniesienie straty we wcześniejsze lub przyszłe okresy rozliczeniowe (§ 10d EStG). Takie międzyokresowe uwzględnienie strat jest również zgodne z obiektywną zasadą netto. Kompensuje to negatywny efekt technicznie uwarunkowanej periodiczności podatku dochodowego na zasadę zdolności płatniczej, którą to w idealnym wypadku wylicza się na podstawie dochodów uzyskiwanych w okresie całego życia, aby wyrównać zaległości podatkowe⁴. Obowiązek uwzględnienia strat jest integralną częścią systemu podatkowego. Odnosi się to do podatników podlegających nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w ramach zasady dochodu światowego (niem. *Welteinkommensprinzip*). Zasada ta ma również zastosowanie do strat ponoszonych za granicą.

Niemcy zawarły ze wszystkimi państwami Europy Środkowo-Wschodniej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania (dalej: u.p.o.)⁵, które z zasady przewidują wyłączenie przychodów uzyskiwanych przez zagraniczne oddziały z niemieckiej podstawy opodatkowania. W wyroku z 26 czerwca 1935 r.⁶, Trybunał Finansowy III Rzeszy ustanowił tzw. zasadę symetrii, zgodnie z którą straty ponoszone za granicą, nie mogą być uwzględnione w Niemczech, ponieważ zasada wyłączenia znajduje swoje zastosowanie zarówno w przypadku strat, jak i przychodów. Federalny Trybunał Finansowy również przejął tę zasadę w swojej doktrynie⁷. W konsekwencji w Niemczech nie uwzględnia się strat poniesionych przez zakład zagraniczny do określania podstawy wymiaru opodatkowania. Jednak u osób fizycznych straty zagraniczne mogą wpływać na wysokość stawki podatkowej w ramach efektu progresji (§ 32b ust. 1 nr 3 EStG, por. wyczerpująco w rozdziale IV.2.)⁸.

3 Por. Joachim Hennrichs: § 9, nb. 54 [w:] Klaus Tipke, Joachim Lang (red.): *Steuerrecht*, Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt, stan: 2013.

4 Tamże, nb. 62 w zw. z nb. 44.

5 Por. pismo Ministra Finansów Republiki Federalnej Niemiec z 19 stycznia 2015 r., IV B 2 – S 1301/07/10017-06 [w:] *Bundessteuerblatt I 2015*, s. 128.

6 Por. RFH z 26 czerwca 1935 r., VI-A-414/35 [w:] *Reichssteuerblatt 1935*, s. 1358.

7 Por. przykładowo BFH z 11 marca 1970 r., I B 50/68-I B 3/69 [w:] *Bundessteuerblatt II 1970*, s. 569; z 25 lutego 1976 r., I R 159/73 [w:] *Bundessteuerblatt 1976*, s. 454; z 17 października 1990 r., I R 182/87 [w:] *Bundessteuerblatt II 1991*, s. 136.

8 Por. Klaus Wagner: § 32b EStG, nb. 60 i nast. [w:] Walter Blümich (red.): *EStG, KStG, GewStG, Nebengesetze*, München: Verlag C.H. Beck, stan: październik 2014.

Zasada symetrii w przypadku strat ostatecznych została jednak mocą orzecznictwa Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości zniesiona (por. rozdział V). Ponadto uwzględnienie strat jest również możliwe, gdy w wyniku wystąpienia określonych okoliczności, po stronie niemieckiej nastąpi zmiana metody unikania podwójnego opodatkowania z metody wyłączenia na metodę zaliczenia (por. wyczerpująco w rozdziale IV.2.).

III. Wytyczne podatkowe w krajach Europy Środkowo-Wschodniej

Wysokość podatków dochodowych w krajach Europy Środkowo-Wschodniej jest zasadniczo niższa niż w krajach Europy Zachodniej. Podczas gdy wysokość podatku dochodowego od osób prawnych w Europie Zachodniej oscyluje w granicach 30%, w krajach Europy Środkowo-Wschodniej stawki te są dużo niższe⁹. Fakt ten uzasadniać można generalnie mniej korzystnymi warunkami panującymi w tych krajach, a zwłaszcza słabiej rozwiniętą infrastrukturą. Przykładowo stawka podatku w Czarnogórze wynosi 9% i należy do jednej z najniższych. Ponadto w regionie bałkańskim znajdują się liczne kraje, wykazujące stawkę podatku równą 10%. W krajach Grupy Wyszehradzkiej stawki podatku dochodowego od osób prawnych wahają się między 19% (Polska, Czechy, Węgry) a 22% (Słowacja).

Europejskie systemy podatkowe charakteryzują różne warunki co do uwzględnienia strat. Istnienie różnych źródeł przychodów często prowadzi do ograniczeń w wyrównywaniu strat z przychodami. Fakt ten może być pominięty w dalszych rozważaniach, ponieważ punktem wyjścia będzie przedsiębiorstwo, które z natury uzyskuje przychody z działalności gospodarczej (ewentualnie jego zagraniczny odpowiednik).

Strata, powstała w wyniku prowadzenia działalności gospodarczej, może zostać przeniesiona w przyszły okres rozliczeniowy. W krajach Europy Środkowo-Wschodniej możliwość przeniesienia straty w przyszłe okresy rozliczeniowe jest – w przeciwieństwie do niemieckich regulacji prawnych – czasowo

⁹ Odnośnie czeskiego podatku dochodowego, w tym także odnośnie zasad wykorzystywania strat por. Adrian Cloer, Tomas Urbášek: *Tschechische Republik. Kurzüberblick und wesentliche Steueränderungen zum 1.1.2014* [w:] Internationale Wirtschaftsbriefe 22, 2014, s. 833–841, a także odnośnie polskiego podatku dochodowego Adrian Cloer: *Die Einkommensteuer* [w:] Stephan Kudert (red.): *Investieren in Polen*, 3. wydanie, Berlin: Verlag Erich Schmidt 2007, s. 63–126.

ograniczona. Stratę wyrównuje się z przychodami co do zasady w okresie od trzech do pięciu lat (np. w Polsce). Poza tym okresem strata nie może być już uwzględniona i przepada. Niemiecki system podatkowy przewiduje, jak wspomniano powyżej, możliwość przeniesienia strat we wcześniejsze okresy rozliczeniowe. W krajach Europy Środkowo-Wschodniej możliwość taka jest z reguły wykluczona.

Wiele systemów podatkowych przewiduje dalsze ograniczenia wyrównywania strat. Przyczyny tego mogą być różne, na przykład ograniczona odpowiedzialność udziałowca lub obawa administracji podatkowej przed stosowaniem modeli optymalizacji podatkowej, mających na celu uzyskanie konkretnych korzyści podatkowych.

Poza tym w Europie istnieją regulacje mające na celu, wzorem § 8c niemieckiej ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (niem. *Körperschaftsteuergesetz*, dalej KStG), wykluczenie możliwości wykorzystywania strat poniesionych przez zakupione przedsiębiorstwa, przez co straty te z zasady przepadają w wyniku zmiany udziałowca¹⁰.

IV. Uwzględnienie strat oddziałów zagranicznych przy metodzie wyłączenia

1. „Model Goldfinger” – metoda wyłączenia oraz rachunek nadwyżki przychodów

Za stratami podatkowymi stoją często – choć jak zostanie to poniżej pokazane – nie zawsze rzeczywiście poniesione straty. Znana pod pojęciem „Modelu Goldfinger”¹¹ struktura podatkowa była bardzo rozpowszechniona w doradztwie podatkowym. Pozwalała ona podatnikom podlegającym w Niemczech nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu zredukować stawkę podatku dochodowego w skrajnych przypadkach nawet do zera.

10 Odnośnie niemieckich zasad por. Peter Brandis: *§ 8c KStG, nb. 1 i nast.* [w:] Walter Blümich, *EStG, KStG, ...*, dz. cyt. (przyp. 8); a także odnośnie zagranicznych zasad prawnych por. PwC, *Worldwide Tax Summaries 2014*, New York 2014.

11 Stephan Kudert, Mattias Trinks: *Eine goldige Idee – Steuerlast spürbar senken durch Nutzung des Progressionsvorbehalt* [w:] „Praxis Internationale Steuerberatung“ 12, 2011, str. 328–334 dają zrozumiwały przegląd tego modelu.

Ową strukturę w swojej formie pierwotnej¹² da się opisać w następujący sposób. Osoba podlegająca nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Niemczech była udziałowcem spółki osobowej, prowadzącej działalność gospodarczą w innym kraju Unii Europejskiej. W rozumieniu postanowień u.p.o. utrzymuje ona tym samym oddział w tym państwie (art. 7 ust. 1 w związku z art. 5 OECD-Konwencja Modelowa, dalej OECD-KM). Przedmiotem działalności przedsiębiorstwa był jednorazowy zakup oraz sprzedaż złota oraz innych metali szlachetnych. Niemieccy podatnicy ustalają wysokość przychodów z tytułu działalności gospodarczej zagranicznej spółki osobowej na podstawie rachunku nadwyżki przychodów, zgodnie z § 4 ust. 3 EStG¹³. Koszty zakupu metali, należących do majątku obrotowego spółki, zmniejszały w roku podatkowym 01 stawkę podatkową w Niemczech poprzez zastosowanie progresji w rozumieniu § 32b ust. 1 nr 3 EStG. Pod koniec roku podatkowego mógł w ten sposób zostać osiągnięty znaczący efekt podatkowy. Efekt ten występował ze względu na istniejącą w wykładni niemieckiej administracji podatkowej fikcję podatkową, (niem. *gewerbliche Prägung* w rozumieniu § 15 ust. 3 nr 2 EStG) która uzasadniała istnienie zagranicznego zakładu oraz uwzględniała odpowiednie przychody w ramach efektu progresji. Z ekonomicznego punktu widzenia zakup oraz sprzedaż metali szlachetnych wyrównywały się. Lecz negatywna progresja w roku zakupu oddziaływała silniej, aniżeli jej pozytywne działanie w roku sprzedaży metali. Opisany model powodował znaczące straty podatkowe¹⁴ po stronie niemieckiej, co doprowadziło ostatecznie do zmiany powyższej regulacji (§ 32b ust. 2 nr 2 lit. c) EStG)¹⁵.

2. Zmiana metody unikania podwójnego opodatkowania jako instrument optymalizacji podatkowej

Przychody uzyskiwane poprzez działalność zagranicznego zakładu wyłącza się zgodnie z postanowieniami u.p.o. z podstawy wymiaru opodatkowania w Niemczech. Całkowite opodatkowanie zagranicznych przychodów w Niemczech z zaliczeniem zagranicznego podatku na poczet niemieckiego podatku dochodowego (metoda zaliczenia) ma miejsce w przypadku, kiedy strona niemiecka nie

12 Por. FG Hessen z 15 listopada 2012 r., 11 K3175/09, „Deutsches Steuerrecht” 11, 2013, s. 513.

13 Por. Adrian Cloer, Annemarie Conrath: *Einmaliger Geschäftsvorgang begründet abkommensrechtlich kein Unternehmen*, „Internationale Wirtschaftsbriefe” 6, 2013, s. 220–225.

14 Por. druki Bundestagu 18/111, s. 52.

15 Por. AmtshilfeRLUmsG z 26 czerwca 2013 [w:] *Bundesgesetzblatt I 2013*, s. 1809 oraz AIFM-Steuer-AnpassungG z 23 grudnia 2013 [w:] *Bundesgesetzblatt I 2013*, s. 4318.

zawarła u.p.o. z konkretnym państwem (np. z Chile), umowę wypowiedziała (np. z Brazylią), lub obowiązująca u.p.o. sama przewiduje stosowanie metody zaliczenia. Powyższe stwierdzenie jest jednak niepełne bez dodania, że również przy obowiązywaniu u.p.o. przewidującej metodę wyłączenia, możliwa jest zmiana metody unikania podwójnego opodatkowania na metodę zaliczenia. Postanowienia takie zawarte są w u.p.o. z krajami Europy Środkowo-Wschodniej.

W ramach niemieckiej praktyki kształtowania u.p.o. wiele umów zawiera klauzulę działalności aktywnej (na przykład również polsko-niemiecka u.p.o. w art. 24 ust. 1 lit. c) u.p.o.). Poza tym wiele wewnątrz krajowych przepisów przewiduje unilateralne rozwiązania, mające na celu zmianę metody unikania podwójnego opodatkowania (tzw. *treaty override*)¹⁶. W rezultacie zamiast metody wyłączenia, stosowana jest metoda zaliczenia. Rozwiązanie to nie jest korzystne w przypadku osiągnięcia przychodów, ponieważ (zazwyczaj niższy) poziom opodatkowania za granicą zwiększa się i może osiągnąć niemiecki poziom opodatkowania. Jednak w przypadku straty rozwiązanie to okazuje się być korzystne, ponieważ zmniejsza ono niemiecki dochód.

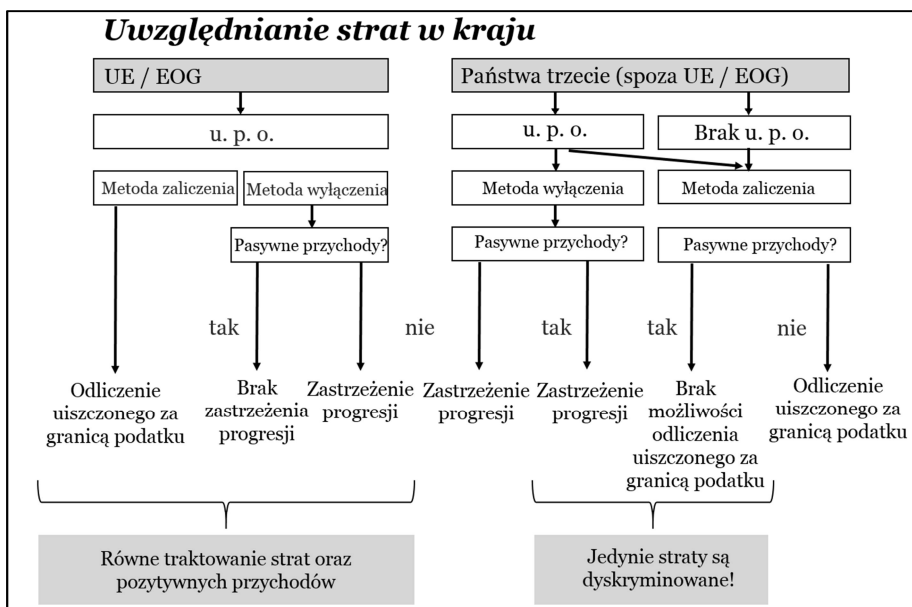
Poniższy przykład ma na celu zobrazowanie wyżej opisanego mechanizmu. Osoba fizyczna podlegająca w Niemczech nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu jest udziałowcem w polskiej spółce osobowej świadczącej usługi i tym samym prowadzącej działalność gospodarczą. Osiągane przez spółkę przychody jak i straty wyłącza się w Niemczech z podstawy wymiaru opodatkowania (art. 24 ust. 1 lit. a) u.p.o.). Straty mogą być uwzględnione w Niemczech jedynie w ramach progresji. Metoda zaliczenia byłaby natomiast korzystniejsza, ponieważ powstała w Polsce strata zmniejszałaby bezpośrednio podstawę opodatkowania w Niemczech. Podatnik sam może wywołać zmianę metody unikania podwójnego opodatkowania, jeśli osobiście będzie wykonywał czynności za granicą. W tym przypadku strata ta zakwalifikowana zostanie jako „pasywna” (art. 24 ust. 1 lit. c) u.p.o. w związku z § 8 ust. 1 nr 5a niemieckiej ustawy o opodatkowaniu przedsiębiorstw przy kontaktach z zagranicą, niem. *Außensteuergesetz*, dalej AStG). Straty te musiałyby zostać uwzględnione w Niemczech w pełnym wymiarze, ponieważ wewnątrz krajowe przepisy ograniczające uwzględnienie za granicą powstałych strat (w rozumieniu § 2a EStG) nie mają zastosowania w stosunku do krajów Unii Europejskiej oraz

16 W kwestii zgodności z konstytucją tzw. *treaty overrides* por. Adrian Cloer, Matthias Trinks: *BfH I R 66/09 – Vorlage zum treaty override: § 50d Abs. 8 EStG auf verfassungsrechtlichem Prüfstand*, „Internationale Wirtschaftsbriefe” 11, 2012, s. 402–407.

Europejskiego Obszaru Gospodarczego. Gdy zagraniczna spółka osobowa z powrotem zacznie osiągać zyski, wspólnik rezygnuje z osobistego wykonywania czynności, co powoduje, że zagraniczna działalność przestaje być kwalifikowana jako pasywna. W rezultacie następuje zmiana metody unikania podwójnego opodatkowania przez zmianę metody z zaliczenia na metodę wyłączenia. W tym miejscu wspomnieć należy, że wraz z utratą prawa do opodatkowania, Niemcy opodatkowują do tego czasu powstałe ciche rezerwy (§ 4 ust. 1 zd. 3 EStG).

Aby zmiana metody unikania podwójnego opodatkowania odnosiła planowane skutki, ważna jest znajomość skomplikowanych zależności między metodą zaliczenia, a metodą wyłączenia. W szczególności w państwach spoza Unii Europejskiej obowiązują liczne regulacje dotyczące uwzględniania powstałych za granicą strat.

Ilustracja 1. Przegląd możliwości uwzględniania strat



Źródło: Wykonanie własne

W kontekście transgranicznym rozróżnić należy dwa główne przypadki, mianowicie z udziałem państw spoza Europejskiego Obszaru Gospodarczego (a) oraz z udziałem państw Europejskiego Obszaru Gospodarczego (b).

a) W przypadku braku u.p.o. z państwami spoza Europejskiego Obszaru Gospodarczego, w celu unikania podwójnego opodatkowania stosuje się metodę zaliczenia. Ta sama metoda znajduje zastosowanie w ramach niektórych u.p.o. W przypadku strat zagranicznych należy sprawdzić, czy zakwalifikują się one jako pasywne w rozumieniu § 2a EStG. W takiej konstelacji stratę można przenieść w przyszłe okresy rozliczeniowe i wyrównać z przyszłymi przychodami, pochodzącymi z tego samego państwa i źródła. Jeżeli jednak u.p.o. przewiduje metodę wyłączenia, również należy sprawdzić, czy w danym przypadku osiągnięte zostały pasywne przychody w rozumieniu § 2a EStG, ponieważ wtedy zawieszona zostaje zastrzeżenie progresji w rozumieniu § 32b ust. 1 nr 3 EStG.

b) Niemcy zawarły u.p.o. ze wszystkimi krajami Europejskiego Obszaru Gospodarczego. Jeżeli konkretna u.p.o. przewiduje stosowanie metody zaliczenia, osiągnięte za granicą straty zalicza się w całości w Niemczech, z zastrzeżeniem wszelkich ograniczeń dotyczących ich uwzględnienia. Jeżeli natomiast u.p.o. przewiduje stosowanie metody wyłączenia, a działalność gospodarcza kwalifikowana jest jako pasywna w rozumieniu § 2a EStG, zastrzeżenie progresji nie znajduje zastosowania ani w przypadku przychodów, ani strat. W przeciwieństwie przychody aktywne, niepodlegające § 2a EStG, wyłącza się z podstawy opodatkowania z zastrzeżeniem progresji.

Ustawodawca obawia się zatem, że w wypadku pasywnej działalności podatnik znacznie częściej będzie generował stratę niż zysk.

V. Aspekty prawa europejskiego

1. Podstawowe zasady Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości dotyczące transgranicznego uwzględnienia strat

W przeciwieństwie do podatków pośrednich (art. 113 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej), w Unii Europejskiej nie przewiduje się harmonizacji podatków bezpośrednich. Jednak pewien zakres podatków bezpośrednich został uregulowany przez dyrektywy, jak na przykład dyrektywa w sprawie opodatkowania spółek dominujących i zależnych oraz dyrektywa w sprawie opodatkowania odsetek i należności licencyjnych. Wprowadzenie dyrektywy w sprawie strat¹⁷ nie miało miejsca z powodu braku jednomyślności w Radzie Europej-

17 Wytyczne w sprawie strat pochodzących z zagranicy, 1990: Komisja Europejska: *Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über die Regelung für Unternehmen zur Berücksichtigung der Ver-*

skiej. Również idea wprowadzenia wspólnej skonsolidowanej podstawy opodatkowania osób prawnych nie została dotychczas wprowadzona w życie.

Harmonizacja systemów prawa podatkowego państw członkowskich odbywa się zatem w przeważającej części za pomocą orzecznictwa Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości. Trybunał podkreśla przy tym, że ustawodawstwo dotyczące podatków bezpośrednich leży w gestii państw członkowskich, jednakże przy zachowaniu zasad prawa europejskiego. W sprawie uwzględniania strat Europejski Trybunał Sprawiedliwości ustanowił konkretne zasady dla państw członkowskich, które pod bardzo rygorystycznymi warunkami umożliwiają ich wyrównanie.

Kamieniem milowym dla stworzenia owych norm stanowiła dla Trybunału sprawa *Marks & Spencer*¹⁸. Brytyjska spółka kapitałowa *Marks & Spencer* posiadała liczne spółki córki za granicą. Owe spółki przynosiły straty. Spółka matka chciała uwzględnić straty zagranicznych spółek córek w ramach opodatkowania grupowego w Wielkiej Brytanii.

Europejski Trybunał Sprawiedliwości uznał uchylanie się Wielkiej Brytanii od uznania pochodzących z zagranicy strat jako ograniczenie swobody przedsiębiorczości. Mimo tego, Trybunał nazwał trzy powody, które uzasadniają ograniczenie: podział prawa do opodatkowania między państwami członkowskimi, możliwość podwójnego wykorzystania strat oraz ucieczka przed opodatkowaniem. W konsekwencji w Unii Europejskiej nie istnieje żaden ogólny, bazujący na prawie europejskim obowiązek uwzględniania strat. Państwo siedziby spółki matki byłoby zmuszone uznać pochodzące z zagranicy straty, gdyby chodziło o straty ostateczne, czyli takie straty, których w żaden sposób nie da się uwzględnić w państwie siedziby spółki córki. W związku z tym straty te musiałyby przepaść.

Europejski Trybunał Sprawiedliwości utrzymywał ten ostro krytykowany wyrok w swojej wykładni i poszerzył zakres jego stosowania o zakłady¹⁹. Mimo jednoznacznych zaleceń rzecznika generalnego, który domagał się odstąpienia od tego

luste ihrer in anderen Mitgliedstaaten belegenen Betriebsstätten und Tochtergesellschaften (91/C 53/03), z 6 grudnia 1990 r., KOM (1990) 595, ostatecznie odrzucona w 1991, C 53/30–34.

18 Por. TSEU z 13 grudnia 2005 r., w sprawie *Marks & Spencer*, C-247/08, „Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht” 2006, s. 85.

19 Por. TSEU z 15 maja 2008 r., w sprawie *Lidl Belgium*, C-416/06, „Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht” 2008, s. 402.

orzecznictwa, niedawno Trybunał podtrzymał swoje stanowisko²⁰. Omawiane zasady obowiązują jedynie w krajach Unii Europejskiej oraz Europejskiego Obszaru Gospodarczego, jednak nie mają zastosowania w stosunku do państw spoza nich.

Największą trudność w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości przysparza pytanie, kiedy właściwie straty mają charakter ostateczny. Z punktu widzenia Federalnego Trybunału Finansowego ostateczność strat powinna być rozróżniana pod względem ostateczności faktycznej i prawnej²¹. Ostateczność prawna zachodzi, jeżeli strata nie może być wykorzystana za granicą ze względu na ograniczenia związane z przenoszeniem strat w przyszłe okresy rozliczeniowe. Ostateczność faktyczna natomiast, miałaby miejsce w sytuacji, gdy podatnik z jakichś przyczyn zakończy swoją działalność zagraniczną. W konsekwencji, w rozumieniu regulacji wewnątrzkrajowych nie miałby on żadnej możliwości wykorzystania strat.

2. Konsekwencje dla doradztwa podatkowego

Jeżeli istnieje prawdopodobieństwo, że straty przypadną, w praktyce doradczej należy podjąć jakieś działania. W przypadku osoby fizycznej, będącej udziałowcem zagranicznej spółki osobowej, straty uwzględniane są już w ramach progresji. Jeżeli przedsiębiorstwo dąży do odliczenia straty, wykluczone jest równoczesne stosowanie zastrzeżenia progresji i zaliczania strat. W przypadku uwzględnienia straty ostatecznej w ramach zaliczenia, traci się wszelkie dotychczasowe korzyści płynące ze stosowania progresji za cały ten okres. Dlatego należy dokładnie sprawdzić, czy uwzględnienie strat w podstawie wymiaru opodatkowania rekompensuje niekorzyść związaną ze zmianą uprzednich decyzji podatkowych. Jeżeli istnieją przesłanki wskazujące na pozytywny wynik takiego rozwiązania i rzeczywiście zamknięcie zakładu stanowi jedną z opcji, w celu uwzględnienia strat zaleca się zakończenie zagranicznej działalności gospodarczej.

W przypadku państw kandydujących do Unii Europejskiej, z którymi zostały, lub niedługo zostaną podpisane (ale jeszcze nieratyfikowane przez państwa członkowskie) układy o stowarzyszeniu, można stwierdzić, że układy te nie posiadają takiego znaczenia i jakości, jak członkostwo w Unii Europejskiej.

20 Por. TSEU z 3 lutego 2015 r., w sprawie *KOM vs. United Kingdom*, C-172/13, „Betriebs-Berater” 11, 2015, s. 614.

21 Por. BFH z 9 listopada 2010 r., I R 16/10, „Betriebs-Berater” 10, 2011, s. 613.

Dlatego państwa te nie mogą jeszcze czerpać korzyści ze swobody przedsiębiorczości. Powstałe w tej sytuacji straty nie są uwzględniane.

Ze względu na zapytanie Trybunału Finansowego w Kolonii, w którym wyraził on swoje wątpliwości co do definicji pojęcia „straty ostateczne”²², zastanawiające jest, w jaki sposób Europejski Trybunał Sprawiedliwości będzie rozwijał swoje orzecznictwo. Ze względu na kryteria o bardzo wysokim stopniu abstrakcyjności, Trybunał Finansowy w Kolonii nie umiał wyjaśnić, czym są straty ostateczne. W związku z powyższym Trybunał dokładnie powinien przeanalizować i przemyśleć decyzję w sprawie definicji ostateczności strat zakładu. Istnieje prawdopodobieństwo, że w przyszłości zostaną wprowadzone kolejne zasadnicze zmiany w tym zakresie. Dlatego doradcy powinni cały czas zwracać uwagę na orzecznictwo Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości.

VI. Wnioski

Państwa Europy Środkowo-Wschodniej stanowią dla niemieckich przedsiębiorstw interesujące lokalizacje inwestycyjne, i to nie tylko ze względu na umiarkowane obciążenia podatkowe. W celu optymalizacji całkowitego obciążenia podatkowego przedsiębiorstwa, straty mogą stanowić jeden z elementów konstrukcji podatkowych. Ze względu na zawartą w u.p.o metodę wyłączenia, uwzględnienie zagranicznych strat w podstawie wymiaru opodatkowania, jest tylko wtedy możliwe, gdy nastąpi zmiana z metody wyłączenia na metodę zaliczenia.

Jeżeli straty pochodzą z państw spoza Europejskiego Obszaru Gospodarczego, należy zwrócić szczególną uwagę na ograniczenia związane z wyrównywaniem strat. Europejski Trybunał Sprawiedliwości orzekł, że uwzględnienie strat jest zadaniem państwa siedziby i nie ma przy tym znaczenia, jaka metoda unikania podwójnego opodatkowania zawarta została w u.p.o. Jednakże jego wykładnia ogranicza się do krajów Unii Europejskiej i Europejskiego Obszaru Gospodarczego. Ponadto zastanawiający jest fakt, czy w związku z zapytaniem Trybunału Finansowego w Kolonii, Trybunał podtrzyma swoje dotychczasowe orzecznictwo.

Tłumaczenie z języka niemieckiego: Piotr Kowalski

22 Por. FG Köln z 19 lutego 2014 r., 13 K 3906/09, „Entscheidungen der Finanzgerichte” 21, 2014, s. 1901, sygnatura akt w Europejskim Trybunale Sprawiedliwości: C-388/14.

Paula Wellmann

Transparentne podatkowo spółki kapitałowe. Nietransparentne podatkowo spółki osobowe

I. Wstęp

Wybór optymalnej formy prawnej odgrywa kluczową rolę w ukształtowaniu struktury prowadzonej działalności gospodarczej za granicą. Po pierwsze, taka optymalna forma prawna powinna gwarantować potencjalnemu inwestorowi ograniczenie jego odpowiedzialności za zobowiązania spółki wobec jej wierzycieli. Po drugie, celem uzyskania jak największej rentowności przedsiębiorstwa, działalność za granicą powinna nieść za sobą możliwie jak najniższe obciążenia podatkowe. Niestety, żadna ze „standardowych” form prawnych takich jak zakład (spółka osobowa) czy też spółka kapitałowa nie jest w stanie spełnić obydwu kryteriów jednocześnie.

W kontekście obciążenia podatkowego, prowadzenie działalności gospodarczej za granicą w formie zakładu lub spółki osobowej niesie za sobą zazwyczaj niższe obciążenia, niż gdyby taka działalność odbywała się w formie spółki kapitałowej¹. Wynika to z faktu, że zakład lub spółka osobowa są zazwyczaj traktowane jako podmioty transparentne podatkowo, w związku z czym, opodatkowanie odbywa się jedynie na poziomie wspólnika. Natomiast w przypadku spółek kapitałowych mamy do czynienia z tzw. podwójnym opodatkowaniem: pierwszy moment podatkowy ma miejsce na poziomie spółki, drugi natomiast na płaszczyźnie udziałowca w chwili wypłaty dywidendy.

¹ Ma to miejsce przy założeniu, że dochody z zakładu podlegają w państwie rezydencji metodzie wyłączenia zgodnie z zawartą z tym państwem umową o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz że klauzula *Switch Over* nie znajduje w takim przypadku zastosowania. Por. w kontekście niemieckich inwestycji w Polsce Marcin Jamroży: *Betriebsstätte oder Tochterkapitalgesellschaft in Polen?*, Berlin: Verlag Erich Schmidt 2002, s. 169; Jens Jungmann, Marcin Jamroży: *Die Personengesellschaft als attraktive neue Investitionsform in Polen*, „Praxis Internationale Steuerberatung” 11, 2003, s. 308–317; Jochen Hundsdoerfer, Marcin Jamroży: *Steuerliche Optimierung von Direktinvestitionen der deutschen Investoren in Polen* [w:] Stephan Kudert (red.): *Investieren in Polen – Steuerliche und rechtliche Rahmenbedingungen für deutsche Unternehmen – mit Gestaltungsempfehlungen*, wydanie 3, Berlin: Verlag Erich Schmidt 2007, s. 533–595 (589); Stephan Kudert, Marcin Jamroży: *Die optimale steuerliche Rechtsformwahl bei einem wirtschaftlichen Engagement in Polen*, „Praxis Internationale Steuerberatung” 10, 2010, s. 275–284; Paula Jarzyńska: *Die Struktur der Direktinvestitionen deutscher Unternehmen in Polen – Eine empirische und normative Analyse*, Hamburg: Verlag Dr. Kovač, s. 207.

Z drugiej jednak strony należy zauważyć, że prowadzenie inwestycji w formie zakładu lub spółki osobowej niesie za sobą znaczące ryzyko odpowiedzialności cywilnej spowodowane faktem, że inwestor spółki osobowej tudzież zakładu odpowiada całym swoim majątkiem za zobowiązania uzasadnione przez te podmioty. Celem uniknięcia wspomnianego ryzyka, wielu przedsiębiorców decyduje się na wybór spółki kapitałowej a tym samym godzi się na wyższe opodatkowanie wynikające z prowadzenia działalności w formie takiej spółki. W takim przypadku odpowiedzialność wspólników ogranicza się jedynie do wysokości ich wkładu własnego².

Rozważając dwa powyższe kryteria, warunkujące wybór optymalnej formy prowadzenia działalności gospodarczej przez niemieckiego inwestora będącego osobą fizyczną w Polsce, poszukuje się tzw. „podatkowo transparentnej spółki kapitałowej”. Spółka taka powinna stanowić pewnego rodzaju wehikuł, który łączyłby w sobie ograniczenie odpowiedzialności wspólników za zobowiązania spółki, cechujące spółki kapitałowe z jednoczesnym jednopoziomowym opodatkowaniem, jakie ma miejsce w przypadku spółek osobowych. Dla celów przeprowadzonej analizy, punkt wyjścia stanowi optymalizacja podatkowa już istniejących struktur inwestycyjnych.

Z drugiej strony wspomniana optymalizacja możliwa byłaby do osiągnięcia również poprzez ustanowienie takiej struktury inwestycyjnej, która dla celów podatkowych byłaby traktowana nietransparentnie, a jednocześnie pozwoliłaby na przejście odpowiedzialności cywilnej ze spółki na jej wspólników. Taką konstrukcję można nazwać potocznie „nietransparentną podatkowo spółką osobową”. Z taką formą prawną mamy do czynienia, gdy ustawodawca w państwie siedziby tejsze spółki traktuje dla celów podatkowych spółki osobowe na równi ze spółkami kapitałowymi, jednocześnie jednak w kontekście prawa cywilnego ustanawia nie spółkę, lecz jej wspólników osobami odpowiadającymi za zobowiązania spółki. Tym tzw. nietransparentnym podatkowo spółkom osobowym została poświęcona druga część niniejszego artykułu.

2 Por. na przykładzie niemieckich inwestorów w Polsce: Paula Jarzyńska: *Die Struktur...*, dz. cyt. (przyt. 1), s. 120–122.

II. Transparentne podatkowo spółki kapitałowe

1. Spółka powiernicza

Jak już wspomniano powyżej, wybór spółki osobowej lub zakładu dla prowadzonej w Polsce działalności gospodarczej przez niemieckiego inwestora będącego osobą fizyczną, jest z podatkowego punktu widzenia najbardziej atrakcyjną alternatywą. Niestety wybór tejże formy prawnej wiąże się ze znaczącym ryzykiem odpowiedzialności cywilnej. Biorąc powyższe pod uwagę, poszukuje się takiej formy prawnej, która pozwoli niemieckiemu inwestorowi ograniczyć jego odpowiedzialność własnym majątkiem za zobowiązania spółki. Taką możliwość daje reorganizacja inwestycji prowadzonej z zasady w formie spółki osobowej w strukturę tzw. spółki powierniczej. Daje ona możliwość ograniczenia odpowiedzialności cywilnej niemieckiego inwestora (powiernika) bez konieczności rezygnacji z korzystniejszego opodatkowania, wynikającego z prowadzenia działalności gospodarczej w formie zakładu lub spółki osobowej.

a. Istota i charakter prawny

W celu uzyskania wyżej wspomnianej konstrukcji prawnej, niemiecki wspólnik będący tzw. powiernikiem winien przenieść całość aktywów zakładu lub udziałów w prowadzonej przez siebie spółce osobowej na poczet powierniczego zarządzania przez (niemiecką) spółkę kapitałową, stanowiącą spółkę powierniczą^{3,4}. W takim przypadku posiadanie udziałów w (niemieckiej) spółce powierniczej nie jest konieczne.

Model prowadzenia działalności w formie spółki powierniczej nie jest uznawany ani w niemieckim, ani w polskim prawie prywatnym za odrębną formę prawną⁵. Zgodnie z niemieckim prawem cywilnym, na utworzenie relacji powierniczej składa się umowa powiernicza, będąca umową o charakterze zobowiązaniowym oraz przekazanie aktywów oddziału lub udziałów w spółce osobowej w zarządzanie spółki powierniczej. Poprzez tak dokonany aport aktywów/udziałów na rzecz spółki powierniczej, spółka ta staje się w świetle prawa

3 Por. Frank Rutschmann: *Treuhänder in GbR-/OHG-Publikumsgesellschaften – Zur Außenhaftungsfreistellung und ihrer Verjährung*, „Deutsches Steuerrecht” 11, 2010, s. 555–560 (555).

4 Poniższe rozważania służą za podstawę powiernictwu administracyjnemu.

5 Por. w niemieckim Kodeksie Cywilnym np. Bernhard Schaub: *Treuhand an GmbH-Anteilen*, „Deutsches Steuerrecht” 42, 1995, s. 1 634–1 639 (1 634); w polskim Kodeksie Cywilnym Piotr Stec: *Powiernictwo w prawie polskim*, Kraków: Zakamycze 2005, s. 185.

cywilnego ich prawnym właścicielem. Jednocześnie w relacji powiernik-spółka powiernicza, spółka ta zobowiązana jest do zarządzania otrzymanymi aktywami lub udziałami tylko we wcześniej ustalony z powiernikiem sposób oraz wyłącznie w jego interesie. Spółka powiernicza zobowiązana jest ponadto na podstawie § 667 niemieckiego Kodeksu Cywilnego (BGB) do zaopatrzenia powiernika we wszelkie instrumenty niezbędne do prawidłowej realizacji umowy powierniczej. W szczególności spółka powiernicza zobowiązana jest do natychmiastowego zwrotu przedmiotu powiernictwa na wcześniejszy wniosek powiernika⁶. Do zakresu obowiązków spółki powierniczej należy także prowadzenie ksiąg oraz zapisów rachunkowych zgodnie z § 34 oraz § 35 niemieckiej Ordynacji Podatkowej (AO), a także obowiązek złożenia zeznania podatkowego.

b. Odpowiedzialność

Spółka powiernicza odpowiada wobec wierzycieli przedsiębiorstwa, dla którego prowadzi powiernictwo, z reguły w nieograniczony sposób⁷. Ponadto ponosi ona odpowiedzialność wobec powiernika za niewłaściwy sposób wykonania zapisów umowy powierniczej. Odpowiedzialność cywilna spółki powierniczej skodyfikowana jest w § 280 ust. 1 BGB. Jednocześnie zgodnie z § 823 ust. 2 BGB w związku z § 246 niemieckiego Kodeksu Karnego (StGB), powiernikowi przysługuje prawo do roszczenia odszkodowawczego wobec spółki powierniczej w sytuacji gdy ta dopuści się defraudacji aktywów powierzonych jej w zarządzanie. W przypadku jednak, gdy spółka powiernicza prowadzona jest w formie spółki kapitałowej, jej odpowiedzialność wobec powiernika ogranicza się do wysokości jej majątku.

W modelu powiernictwa występować mogą dwa rodzaje odpowiedzialności cywilnej powiernika: pośrednia lub bezpośrednia. Z bezpośrednią odpowiedzialnością mamy do czynienia w sytuacji, gdy powiernik wprowadza do struktury powierniczej fikcyjną spółkę kapitałową jako spółkę powierniczą, która ma na celu tylko i wyłącznie ochronę powiernika przed nieograniczoną odpowiedzialnością wobec wierzycieli (§ 826 BGB). W pozostałych przypadkach osobista odpowiedzialność powiernika za zobowiązania wobec wierzycieli jest wy-

6 Por. Claas Fuhrmann: *Treuhandgestaltungen im Zivil- und Steuerrecht* [w:] Kölner Steuerdialog 2006, s. 15 293–15 298 (15 293).

7 Por. Frank Rutschmann: *Treuhänder...*, dz. cyt. (przyp. 3), s. 555.

kluczona⁸. Podlega on natomiast odpowiedzialności pośredniej, która to ma miejsce w sytuacji, gdy spółka powiernicza realizuje własne roszczenia wobec powiernika o zwolnienie z długu zgodnie z §§ 257, 675 ust. 1, 669 oraz 670 BGB. Dopuszczalne jest, aby spółka powiernicza scedowała wówczas swoje roszczenia na wierzycieli. Takie roszczenie o zwolnienie z długu może być jednak wykluczone poprzez odpowiednie zapisy w umowie powierniczej⁹. Ponadto powiernik zobowiązany jest pokryć koszty spółki powierniczej powstałe w wyniku zarządzania przez nią aktywami powierzonymi jej uprzednio przez powiernika. Zalicza się do tego również zwolnienie powiernika z odpowiedzialności cywilnej w myśl § 257 BGB.

c. Opodatkowanie

Sposób opodatkowania powiernictw z perspektywy polskiego prawa budzi wiele wątpliwości. Z jednej strony część głosów w literaturze, w tym także organy podatkowe, opowiadają się za takim sposobem opodatkowania, który odpowiadałby prawnemu charakterowi tegoż instrumentu. W związku z powyższym przychody uzyskane z konstrukcji powierniczej winny zostać uwzględnione bezpośrednio u spółki powierniczej. Przeciwny pogląd przewiduje kierowanie się kryterium własności ekonomicznej i w konsekwencji uwzględnienie przychodów u powiernika¹⁰. Ponieważ polskie prawo podatkowe w dużej mierze wzoruje się na zasadach przyjętych przez prawo cywilne, słusznym wydaje się, że to właśnie pierwsze stanowisko znajdzie znacznie szersze poparcie. Przyczynia się do tego również fakt, że pogląd ten reprezentowany jest również przez polską administrację podatkową. W związku z tym, w dalszej części niniejszego artykułu przyjęte zostanie założenie, zgodnie z którym z polskiego punktu widzenia przychody uzyskiwane z polskiego zakładu lub polskiej spółki osobowej, których aktywa lub udziały zostały wniesione aportem do spółki powierniczej, uwzględniane będą z podatkowego punktu widzenia na płaszczyźnie tejże spółki.

W przypadku, gdy w roli spółki powierniczej występuje niemiecka spółka kapitałowa, podlega ona w Polsce ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu

8 Por. BGH z 11. listopada 2008 r., XI ZR 468/07, „Betriebs-Berater” 10, 2009, s. 461–463; z 21 kwietnia 2009 r., XI ZR 148/08, „Der Betrieb” 26, 2009, s. 1 397–1 400.

9 Por. Frank Rutschmann: *Treuhänder...*, dz. cyt. (przyp. 3), s. 555–556. Ograniczenia dla wykluczenia owego scedowania zobowiązań na powiernika stawia jednak § 138 BGB, w myśl którego klauzule takie są nieważne, jeśli są nieetyczne.

10 Por. Paula Jarzyńska: *Die Struktur...*, dz. cyt. (przyp. 1), s. 219–220.

zgodnie z art. 3 ust. 2 polskiej ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (CIT). Przychody uzyskiwane przez tą spółkę podlegają stawce podatkowej w wysokości 19%.

Niemcy natomiast zastosują zasadę miarodajności własności ekonomicznych. Zgodnie z tą zasadą, przychody uzyskane z przekazanych spółce powierniczej aktywów zaliczone zostaną zgodnie z § 39 ust. 2 nr 1 zd. 2 niemieckiej Ordynacji Podatkowej (AO) do przychodów uzyskiwanych przez powiernika. Przychody niemieckiego inwestora będą podlegać zatem ze względu na fakt jego nieograniczonego obowiązku podatkowego w Niemczech opodatkowaniu wyłącznie w tymże kraju [por. § 1 ust. 1 niemieckiej ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (EStG)]. Ze względu na brak zakładu utrzymywanego na terenie Niemiec, nie powstanie obowiązek zapłacenia tzw. podatku przemysłowego w myśl § 9 nr 3 niemieckiej ustawy o podatku przemysłowym (GewStG).

Z jednej strony mamy więc do czynienia z ograniczonym obowiązkiem podatkowym w Polsce, z drugiej natomiast, ze względu na fakt miejsca zamieszkania, z nieograniczonym obowiązkiem podatkowym w Niemczech. Powstające w takiej sytuacji ryzyko podwójnego opodatkowania przychodów niemieckiego inwestora może zostać zniwelowane poprzez zastosowanie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania między Polską a Niemcami (u.p.o. Niemcy/Polska).

Polska jako państwo źródła zastosuje w ramach opodatkowania przychodów spółki powierniczej art. 7 u.p.o. zd. 1. Niemcy/Polska, który to przewiduje tzw. zasadę opodatkowania zysków uzyskiwanych poprzez utrzymywanie w jednym z państw umowy zakład. W myśl tejże zasady państwu źródła przysługuje nieograniczone prawo opodatkowania. Powyższe ma jednakże zastosowanie tylko wtedy, gdy uzyskiwane przychody mogą zostać przypisane temu zakładowi. Całość obciążenia podatkowego wyniesie wtedy 19% i odpowiadać będzie zapłaconemu w Polsce CIT.

Kwalifikacja przychodów przez Niemcy dla celów stosowania u.p.o. Niemcy/Polska jest tożsama z opisanymi powyżej konsekwencjami podatkowymi, wynikającymi ze stosowania u.p.o. przez Polskę. W związku z tym, nie dojdzie do konfliktu na tle oceny źródła przychodów przez obydwa państwa. Jedyna różnica między Polską a Niemcami dotyczy osoby, której to przychody uzyskiwane ze źródeł polskich zostaną w rzeczywistości przypisane. Jak już wspomniano powyżej, zgodnie z niemieckimi przepisami krajowymi, przychody uzyskane z aktywów zarządzanych przez spółkę powierniczą zaliczone zostaną w Niemczech do przychodów powiernika. Niemcy, jako państwo rezydencji

podatkowej powiernika, zobowiązane są zgodnie z art. 24 ust. 1 lit. a) u.p.o. Niemcy/Polska do uniknięcia podwójnego opodatkowania tychże przychodów poprzez zastosowanie metody wyłączenia z uwzględnieniem tzw. efektu progresji. Podsumowując, prawo do opodatkowania dochodów generowanych z prowadzenia działalności gospodarczej w formie powiernictwa przysługuje Polsce, a wysokość opodatkowania odpowiadać będzie polskiemu CIT i wyniesie 19%. Ta stawka podatku jest więc dużo niższa aniżeli stawka mająca miejsce w przypadku wystąpienia analogicznego stanu faktycznego w Niemczech.

d. Ryzyka

Model ze spółką powierniczą umożliwia utrzymanie relatywnie niskiego poziomu opodatkowania odpowiadającemu opodatkowaniu zakładu lub spółki osobowej z jednoczesnym wykluczeniem nieograniczonej odpowiedzialności cywilnej poprzez scedowanie wszelkich roszczeń wobec spółki na powiernika. Zanim jednak inwestor zainteresowany prowadzeniem działalności gospodarczej w oparciu o taki właśnie model zdecyduje się na jego wybór, w pierwszej kolejności należy przeanalizować ewentualne ryzyka podatkowe.

Jedno z pojawiających się w tym kontekście zagrożeń dotyczy bieżącego opodatkowania. Należy zauważyć, że zgodnie z art. 24 ust. 3 lit. a) u.p.o. Niemcy/Polska może nastąpić zmiana metody unikania podwójnego opodatkowania, z metody wyłączenia na metodę zaliczenia (tzw. klauzula *Switch Over*), jeżeli uzyskiwane przychody przyporządkowywane zostaną przez obydwa państwa różnym podmiotom, a problem taki nie może zostać rozwiązany pomiędzy właściwymi organami podatkowymi tych państw w drodze procedury wzajemnego porozumiewania się. Zmiana metody unikania podwójnego opodatkowania możliwa jest tylko wtedy, gdy w wyniku przeciwstawnej kwalifikacji przychodów przez Polskę i Niemcy, przychody te pozostałyby nieopodatkowane lub opodatkowane według niższej stawki podatkowej.

Pierwsze kryterium dla zastosowania klauzuli *Switch Over* w modelu powierniczym można z zasady uznać za spełnione, ponieważ przychody polskiego zakładu tudzież spółki osobowej zostaną z polskiego punktu widzenia przyporządkowane spółce kapitałowej (powierniczej), natomiast z perspektywy niemieckiej, przychody te należy przypisać nie spółce, lecz jej powiernikowi. W ten sposób obydwa państwa przyporządkują te same przychody różnym podmiotom. Kolejną kwestią wymagającą wyjaśnienia jest pytanie, czy w wyniku

niniejszego odmiennego przypisania przychodów, będą one podlegać opodatkowaniu według niższej stawki podatkowej.

Na to pytanie należy według autorki odpowiedzieć przecząco. Gdyby strona polska podobnie jak Niemcy przypisała owe przychody polskiemu inwestorowi, zgodnie z art. 30c PIT zastosowana zostałaby stawka podatku PIT w wysokości 19%. Obciążenie podatkowe byłoby więc takie samo, jak w sytuacji odmiennej kwalifikacji. Przyporządkowanie przychodów przez Polskę i Niemcy dwóm różnym od siebie podmiotom nie niesie więc za sobą niższego obciążenia podatkowego. Istnieje jednak ryzyko, że strona niemiecka nie będzie skłonna do zaakceptowania powyższej przytoczonej argumentacji. Jak wiadomo, do dochodów uzyskiwanych z działalności gospodarczej z zasady zastosowanie znajdzie progresywna taryfa podatkowa. W związku z tym, art. 27 PIT przewiduje od pewnego progu wysokości przychodów opodatkowanie nie 19-, lecz 32-procentową stawką podatkową. W sytuacji gdyby inwestor uzyskał odpowiednio wysokie przychody, obciążenie podatkowe wynikające ze stosowania progresywnej taryfy podatkowej w Polsce przekroczyłoby 19%. W związku z powyższym możliwa jest także argumentacja, że przypisanie przychodów różnym podmiotom przez Polskę i Niemcy w niektórych sytuacjach rzeczywiście prowadzi do niższego obciążenia podatkowego. Brak możliwości rozwiązania tej wątpliwości na drodze procedury wzajemnego porozumiewania się między właściwymi organami podatkowymi skutkowałby zmianą metody unikania podwójnego opodatkowania z metody wyłączenia na rzecz metody zaliczenia. To z kolei prowadziłoby do wzrostu obciążenia podatkowego do niemieckiego poziomu opodatkowania. Opisane powyżej ryzyko podatkowe jest jednak możliwe do uniknięcia poprzez uprzednie złożenie wniosku o wydanie interpretacji prawa podatkowego.

Należy zauważyć, że powyżej przedstawione ryzyko podatkowe ma miejsce w przypadku inwestycji poczynionych we wszystkich krajach Europy Środkowo-Wschodniej, które opodatkowują przychody z działalności gospodarczej uzyskiwane przez osoby fizyczne wyższą stawką podatkową aniżeli przychody spółek kapitałowych oraz które, inaczej niż w przypadku strony niemieckiej, przyporządkowują przychody spółki osobowej lub zakładu spółce powierniczej, a nie jej powiernikowi.

Kolejne ryzyko dotyczy konsekwencji podatkowych związanych z prowadzeniem działalności w formie powiernictwa. Podatkowa kwalifikacja tej struktury prawnej na podstawie przepisów prawa cywilnego sprowadza się do włączenia aktywów zakładu (tudzież udziału w spółce osobowej) w skład majątku powier-

niczej spółki kapitałowej. Należałoby w związku z tym sprawdzić, czy fakt ten nie niesie ze sobą dodatkowych skutków podatkowych wynikających ze stosowania postanowień niemieckiej ustawy o opodatkowaniu przedsiębiorstw przy kontraktach z zagranicą (niem. AStG). W tym przypadku należałoby rozważyć czy zastosowania nie znajdują niemieckie przepisy dotyczące tzw. *Entstrickung*, tj. wniesienia aportem aktywów jednej spółki w skład majątku drugiej, niezależnej od niej spółki. Wynikające z tego faktu dodatkowe obciążenia podatkowe winny zostać uwzględnione w fazie planowania podjęcia inwestycji.

2. Niemiecki model *Organträger*

Niemiecki model *Organträger* dedykowany jest przede wszystkim tym inwestorom, którzy nie partycypują bezpośrednio w zarządzaniu polskim zakładem lub nie posiadają bezpośrednio udziałów w polskiej spółce osobowej, a ich udział odbywa się pośrednio poprzez niemiecką spółkę kapitałową. Tak skonstruowany model właścicielski stanowi dla inwestora co prawda ochronę przed nieograniczoną odpowiedzialnością cywilną, jednak jest dla niego podatkowo niekorzystny ze względu na fakt wystąpienia dodatkowego obciążenia podatkowego w momencie przekazania mu dywidendy przez niemiecką spółkę kapitałową.

a. Istota i charakter prawny

Owe podwójne opodatkowanie może być jednak ominięte poprzez stworzenie niemieckiej podatkowej grupy kapitałowej w rozumieniu §§ 14-19 niemieckiej Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej KStG) pomiędzy niemieckim inwestorem a włączoną między niego a polską spółkę osobową lub zakład – niemiecką spółką kapitałową. Ustanowienie takiej grupy kapitałowej wymaga spełnienia wielu wymogów, skodyfikowanych w § 14 KStG. Z literalnego brzmienia wspomnianego przepisu nie wynikają natomiast żadne przesłanki, które to dotyczyłyby ustanowienia podatkowej grupy kapitałowej, w skład której mogłyby wchodzić niemieckie spółki kapitałowe dysponujące majątkiem zagranicznego zakładu. Wyczerpujących informacji na ten temat dostarcza jednak literatura¹¹.

11 Por. np. obszerny komentarz Johanna Hey, Stefan Kolbe, Sven Pache, Ingo Sterner: § 14 KStG [w:] Claus Herrmann, Gerhard Heuer, Arndt Raupach (red.): *EStG, KStG. Kommentar*, Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt, stan: luty 2015.

b. Odpowiedzialność

Kwestie odpowiedzialności kształtują się zasadniczo podobnie, jak w przypadku posiadania udziałów w krajowej spółce kapitałowej niebędącej częścią składową podatkowej grupy kapitałowej. Spółka kapitałowa odpowiada za zobowiązania wobec wierzycieli zgodnie z § 13 ust. 2 niemieckiej Ustawy o spółkach z o.o. (GmbHG) lub § 1 ust. 1 zd. 2 niemieckiej Ustawy o spółkach akcyjnych (AktG) całością swojego majątku. Odpowiedzialność inwestora ograniczona jest do wysokości jego wkładu. Należy jednak zauważyć, że w opisywanym przypadku spółka matka jest zobowiązana do przejścia wygenerowanej przez spółkę córkę straty rocznej zgodnie z § 302 AktG. Zawarty w AktG obowiązek przejścia strat odnosi się również do spółek córek prowadzonych w formie sp. z o.o.

Spółka córka odpowiada natomiast zgodnie z § 73 AO za pokrycie obciążenia podatkowego spółki matki, wynikającego z funkcjonowania grupy kapitałowej.

c. Opodatkowanie

Aby móc ustalić wysokość obciążenia podatkowego powstającego w ramach modelu *Organträger*, w pierwszej kolejności konieczne jest ustalenie podmiotu podlegającego obowiązkowi podatkowemu. W tym celu należy określić, czy przychody wygenerowane przez polski zakład lub spółkę osobową należą do przychodów grupy kapitałowej, spółki matki (*Organträger*), czy też spółki córki (*Organgesellschaft*). Powyższe z kolei zależne jest od interpretacji stanu faktycznego w świetle przepisów podatkowych każdego z państw.

Polskie organy skarbowe zaliczą takie przychody do przychodów niemieckiej spółki kapitałowej (*Organgesellschaft*), która zgodnie z art. 3 nr 2 CIT podlega ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Polsce. Całość przychodów zakładu uzyskiwanych na terenie Polski, podlega podatkowi CIT w wysokości 19%.

Z punktu widzenia strony niemieckiej, spółka podporządkowana podlega w Niemczech nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w rozumieniu § 1 ust. 1 nr 1 KStG. Przychody uzyskiwane z polskiego zakładu przyporządkowane zostaną bezpośrednio spółce nadrzędnej, czyli niemieckiemu inwestorowi. Pochodzące z Polski przychody zakładu lub spółki osobowej podlegają zatem nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Niemczech w rozumieniu § 1 ust. 1 EStG.

Ponieważ w omawianym przypadku z polskiej perspektywy mamy do czynienia z niemiecką spółką kapitałową podlegającą w Polsce ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, strona polska zastosuje przepisy u.p.o. Niemcy/Polska. Przychody pochodzące z polskiego zakładu w rozumieniu art. 5 ust. 1 oraz ust. 2 u.p.o. Niemcy/Polska zostaną zakwalifikowane jako zyski przedsiębiorstw. Przydział prawa do opodatkowania zależy zatem od postanowień art. 7 u.p.o. Niemcy/Polska, który zgodnie z ust. 1 zd. 1 przyznaje Polsce, a więc państwu położenia zakładu, nieograniczone prawo do opodatkowania tych przychodów. W wyniku tego obciążenie podatkowe wyniesie 19% polskiego podatku CIT.

Strona niemiecka również zakwalifikuje te przychody jako zyski przedsiębiorstw w rozumieniu art. 7 u.p.o. Niemcy/Polska. Nie powstanie zatem konflikt polegający na rozbieżnej kwalifikacji podatkowej tych samych przychodów. Zgodnie z art. 24 ust. 1 lit. a) u.p.o. Niemcy/Polska niemieckie organy skarbowe celem uniknięcia podwójnego opodatkowania zobowiązane będą zastosować metodę wyłączenia. Jednakże, ze względu na istnienie grupy kapitałowej, postanowienia u.p.o. nie będą stosowane na poziomie spółki córki, lecz spółki nadrzędnej, czyli na poziomie spółki matki. Obowiązek podatkowy na poziomie spółki córki jest więc w pewien sposób „ignorowany” przez stronę niemiecką. Należy jednak pamiętać, że metoda wyłączenia stosowana jest w Niemczech z uwzględnieniem efektu progresji podatkowej.

W ten sposób ustanowienie podatkowej grupy kapitałowej prowadzi do redukcji obciążenia podatkowego w porównaniu do sytuacji wyjściowej. Ze względu na fakt, że strona niemiecka przypisuje przychody zakładu lub spółki osobowej bezpośrednio niemieckiemu inwestorowi, dodatkowe opodatkowanie, w momencie wypłaty polskiego dochodu na rzecz niemieckiego inwestora, nie będzie miało miejsca.

d. Ryzyka

Możliwość uzyskania niższego poziomu opodatkowania wiąże się jednak z pewnym ryzykiem, wynikającym z obowiązku pokrycia rocznej straty spółki córki przez spółkę matkę. Z tego względu poleca się stosowanie niniejszego modelu dla celów obniżenia obciążenia podatkowego jedynie w przypadku inwestycji, które fazę początkowych strat mają już za sobą oraz uzyskały stabilną pozycję dochodową na rynku. Przedstawiony model nie sprawdza się natomiast w przypadku przedsiębiorstw, które znajdują się w fazie inwestycyjnej i regularnie generują straty. Ponadto model ten nie jest polecany w przypadku inwe-

stycji na tych rynkach, gdzie wysokość uzyskiwanych przychodów jest bardzo labilna i przez to trudna do przewidzenia.

W kwestii ryzyka wynikającego z obowiązku przejęcia straty przez spółkę nadrzedną, należy jednak zauważyć, że może ono zostać w znaczący sposób ograniczone poprzez ustanowienie organu nadrzędnego w formie prawnej sp. k. sp. z o.o.

Dodatkowo należy zauważyć, że ustawodawca zgodnie z § 14 ust. 1 zd. 1 KStG wymaga, aby zarządzanie spółki matki odbywało się na terenie kraju. Wymóg ten musi być spełniony przez cały okres funkcjonowania grupy kapitałowej. Ryzyko z tym związane wystąpiłoby zatem w przypadku, gdyby jakakolwiek ważna decyzja odnośnie prowadzenia spraw spółki córki zapadła w Polsce. Oznaczać by to mogło przeniesienie siedziby spółki podporządkowanej do Polski. To z kolei wiązałoby się z działającym wstecz rozwiązaniem grupy kapitałowej oraz wynikającym z tego faktu przywróceniem podatkowego statusu quo z faktycznym podwójnym opodatkowaniem.

Ponadto otwarta pozostaje kwestia, czy w omawianym przypadku znajdzie zastosowanie omawiana powyżej klauzula *Switch Over* uregulowana w art. 24 ust. 3 lit. a) u.p.o. Niemcy/Polska¹².

3. Niemiecki *Organschaftsmodell*

Jak już zostało to omówione w rozdziale 1., zdecydowana większość inwestorów, chcących prowadzić działalność gospodarczą za granicą decyduje się zazwyczaj na wybór spółki kapitałowej. Ze względu na bariery językowe oraz kulturowe, jak i nieznyany system polityczny i prawny, inwestycje prowadzone szczególnie w rejonie Europy Środkowo-Wschodniej w formie spółki kapitałowej pozwalają na bezpieczne ograniczenie odpowiedzialności majątkowej inwestora. Jak omówiono powyżej, taka forma prawna jest jednak mało korzystna z podatkowego punktu widzenia, ponieważ skutkuje ona podwójnym opodatkowaniem tych samych przychodów: najpierw na poziomie spółki kapitałowej w ramach jej nieograniczonego obowiązku podatkowego, a następnie na poziomie inwestora w momencie wypłaty dywidendy. Aby uniknąć dodatkowego obciążenia podatkowego poleca się utworzenie powiązanych przedsiębiorstw z zagraniczną spółką kapitałową w roli spółki podporządkowanej.

12 Por. rozdział II.1.d. w kontekście modelu ze spółką powierniczą.

a. Istota i charakter prawny

Utworzenie powiązanych przedsiębiorstw z zagraniczną spółką kapitałową jako spółką podporządkowaną – *Organgesellschaft* – podlega z zasady tym samym wymogom, co utworzenie grupy kapitałowej z krajową spółką kapitałową. W obydwu przypadkach decydujące są postanowienia § 14 KStG. W przypadku grupy kapitałowej z zagraniczną spółką podporządkowaną należy jednak wziąć pod uwagę dodatkowe przesłanki warunkujące funkcjonowanie takiego modelu.

Zarząd spółki podporządkowanej winien zgodnie z § 14 ust. 1 zd. 1 KStG znajdować się na terenie Niemiec, a jej siedziba w jednym z krajów Unii Europejskiej. W przypadku zamiaru utworzenia powiązanych przedsiębiorstw z polską spółką kapitałową w roli spółki podporządkowanej, jej kierownictwo musiałoby zatem zostać przeniesione do Niemiec.

Zgodnie z treścią § 14 ust. 1 zd. 1 KStG spółkami podporządkowanymi mogą być jedynie spółki akcyjne, spółki komandytowo-akcyjne oraz spółki europejskie. § 17 KStG rozszerza ten katalog dodatkowo o spółki z ograniczoną odpowiedzialnością. Zagraniczna spółka kapitałowa spełnia ten wymóg, jeżeli jej forma prawna porównywalna jest z jedną z wyżej wymienionych spółek¹³.

Poza tym, utworzenie powiązanych przedsiębiorstw wymaga zawarcia umowy o odprowadzaniu dochodu z jednoczesnym przejściem odpowiedzialności podatkowej za długi spółki podporządkowanej przez przedsiębiorstwo nadrzędne w rozumieniu § 291 AktG. O ile umowa taka z prawnego punktu widzenia może być skutecznie zawarta z krajową spółką córką, jej zawarcie z zagraniczną spółką podporządkowaną budzi wiele wątpliwości. Ponieważ siedziba spółki podporządkowanej położona jest za granicą, umowa o odprowadzaniu zysku nie będzie podlegała niemieckiemu AktG. Aby taka umowa, która została zawarta według reguł prawa zagranicznego, została uznana w Niemczech wymagane jest, aby jej treść odpowiadała treści umowy o odprowadzaniu zysku w rozumieniu § 291 AktG¹⁴. Z tego względu istotne jest, aby przepisy prawne za granicą odpowiadały wymogom uregulowanym w § 291 AktG. W przeciwnym razie utworzenie podatkowej grupy kapitałowej nie jest możliwe.

13 Por. przede wszystkim RFH z 12. lutego 1930 r., VI A 899/27 [w:] *Reichssteuerblatt* 1930, s. 444.

14 Por. Michael Winter, Eric Marx: „*Grenzüberschreitende*” *Organschaft mit zugezogenen EU-/EWR-Gesellschaften. Neue Gestaltungsmöglichkeiten aufgrund des BMF-Schreibens vom 28.3.2011, IV C 2 – S 2770/09/10001*, „*Deutsches Steuerrecht*” 24, 2011, s. 1 101–1 107 (1 103).

Polskie prawo handlowe definiuje w art. 4 § 1 nr 4 polskiego Kodeksu Spółek Handlowych (KSH) spółkę dominującą oraz przewiduje w art. 7 § 1 KSH możliwość odprowadzania zysku spółki podległej na rzecz spółki dominującej. W związku z powyższym instytucja umowy o odprowadzaniu zysku zasadniczo nie jest obca polskiemu prawu handlowemu. Jednakże postanowienia art. 7 § 1 KSH mogą być zinterpretowane w taki sposób, że jedynie *zyski* spółki córki winny na jej podstawie być odprowadzone do spółki nadrzędnej, a nie jej dochody. Z tego względu aby umowa taka odpowiadała przesłankom zawartym w § 302 AktG niezbędne jest aby w kwestii odprowadzania dochodu zawierała ona odpowiedni odnośnik do tejsze normy¹⁵.

b. Odpowiedzialność

Odpowiedzialność inwestora w konstrukcji *Organshaft* z polską spółką podporządkowaną nie różni się zasadniczo od odpowiedzialności jaka ma miejsce w przypadku grupy kapitałowej zawartej z krajową spółką córką¹⁶. W tej kwestii KSH zawiera w dużej mierze podobne do niemieckich regulacje prawne. W ich myśl spółka córka odpowiada całością swojego majątku, a odpowiedzialność inwestora ograniczona jest do wysokości jego wkładu własnego. Należy jednak zauważyć, że inwestor zgodnie z § 302 AktG musi zobowiązać się do przejęcia strat, wygenerowanych przez spółkę podporządkowaną. Poza tym zastosowanie znajduje § 73 AO, zgodnie z którym spółka córka przejmuje odpowiedzialność za ciężar podatkowy spółki nadrzędnej.

c. Opodatkowanie

Spółka podporządkowana podlega w obydwu państwach nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu. Ze względu na fakt jej polskiej siedziby podlega ona zgodnie z art. 3 ust. 1 CIT nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Polsce. Spółka ta podlega jednakże z powodu miejsca zarządu na terenie Niemiec również nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Niemczech (§ 1 ust. 1 KStG). W rezultacie obydwa państwa roszczą sobie prawo do opodatkowania całości przychodów spółki córki, bez względu na źródło ich pochodzenia. W następnej kolejności należy więc sprawdzić, czy grożące z tego powodu po-

15 Por. z regulacjami dot. KSH Paula Jarzyńska, Katarzyna Mróz: *Grenzüberschreitende Organshaft mit einer zugezogenen Organgesellschaft – Chancen und Risiken am Beispiel einer polnischen Kapitalgesellschaft*, „Der Steuerberater” 8, 2012, s. 272–278 (275).

16 Por. rozdział II.2.b.

dwójne opodatkowanie może być uniknięte poprzez zastosowanie u.p.o. Niemcy/Polska.

Zgodnie z postanowieniami u.p.o. Niemcy/Polska, spółka córka traktowana jest jako spółka będąca rezydentem Niemiec. Wynika to z art. 4 ust. 3 u.p.o. Niemcy/Polska, według którego kryterium rozstrzygającym dla celów ustalenia rezydencji podatkowej spółki jest jej miejsce zarządu (tzw. zasada *Tie Breaker*). Polska jest w tym przypadku krajem źródła.

Na płaszczyźnie u.p.o., strona polska traktuje spółkę podporządkowaną jako osobę prawną, podlegającą obowiązkowi podatkowemu. Uzyskuje ona przychody w rozumieniu art. 7 u.p.o. Niemcy/Polska. Zgodnie z art. 7 ust. 1 zd. 2 u.p.o. Niemcy/Polska Polsce przysługuje nieograniczone prawo do opodatkowania przychodów tejże spółki, o ile przychody te mogą być przypisane zakładowi w rozumieniu art. 5 u.p.o. Niemcy/Polska, znajdującemu się na terenie Polski. Spółka podporządkowana dysponuje co najmniej dwoma takimi zakładami – jednym w Polsce, który jest jednocześnie miejscem świadczenia usług przedsiębiorstwa, a drugim w Niemczech, który stanowi jej własna siedziba. Stąd przychody spółki wygenerowane przez obydwie zakłady muszą zostać w świetle postanowień art. 7 ust. 2 odpowiednio rozdzielone pomiędzy obydwie zakłady. W takiej sytuacji Polska opodatkuje tylko tę część dochodu, która przypada na polski zakład. W takiej sytuacji zastosowanie najdzie stawka podatku CIT w wysokości 19%.

Z perspektywy niemieckiej, na podstawie zawartej umowy o odprowadzaniu dochodu do spółki nadrzędnej, na poziomie spółki córki nie wystąpi obowiązek podatkowy. Całość dochodów koncernu podlega natomiast opodatkowaniu na poziomie spółki matki. Zgodnie z tym, strona niemiecka zastosuje postanowienia u.p.o. Niemcy/Polska nie na poziomie spółki córki bezpośrednio uzyskującej przychody z polskich źródeł, lecz na poziomie spółki nadrzędnej. Taka konstrukcja pozwala na uniknięcie podwójnego opodatkowania, gdyż Niemcy w stosunku do przypisanych polskiemu zakładowi przychodów zastosują metodę wyłączenia w rozumieniu art. 24 ust. 1 lit. a) u.p.o. Niemcy/Polska.

Odnosnie przychodów przypisanych niemieckiemu zakładowi, Polsce nie przysługuje prawo do ich opodatkowania. Przychody te zostaną uwzględnione w ramach nieograniczonego obowiązku podatkowego spółki nadrzędnej w Niemczech i tam właśnie podlegać będą opodatkowaniu.

W rezultacie możliwa jest redukcja obciążenia podatkowego prowadzonej w Polsce działalności gospodarczej do poziomu obciążenia zakładu, położonego na terenie Polski.

d. Ryzyka

W momencie powoływania do życia modelu niemieckiej podatkowej grupy kapitałowej należy uwzględnić związane z tym ryzyka podatkowe. W pierwszej kolejności należy bezwzględnie sprawdzić, czy przeniesienie zarządu polskiej spółki podporządkowanej do Niemiec nie spowoduje rozwiązania tejże spółki oraz opodatkowania procesu likwidacyjnego. Z perspektywy polskiej takie ryzyko co do zasady nie istnieje, ponieważ w myśl art. 19 ust. 1 zd. 3 polskiej Ustawy Prawo Prywatne Międzynarodowe¹⁷ przeniesienie zarządu w obrębie Europejskiego Obszaru Gospodarczego nie niesie ze sobą utraty osobowości prawnej przedsiębiorstwa, a co za tym idzie nie powoduje rozwiązania spółki kapitałowej. Kryterium to należy jednak sprawdzić osobno dla każdego kraju Europy Środkowowschodniej.

W kontekście pozostałych niebezpieczeństw podatkowych w mocy pozostaje treść rozdziału II.2.d.

III. Nietransparentne podatkowo spółki osobowe

Nie każdy kraj Europy Środkowo-Wschodniej kategoryzuje spółki osobowe jako struktury transparentne podatkowo. Niektóre kraje¹⁸ traktują dla celów podatkowych spółki osobowe na równi ze spółkami kapitałowymi, w następstwie czego opodatkowują uzyskiwane przez nie przychody zarówno na poziomie spółki jak i na poziomie jej udziałowca.

Pomimo odmiennej kwalifikacji podatkowej, spółki osobowe z punktu widzenia prawa handlowego traktowane są co do zasady podobnie jak w Niemczech jako podmioty nie posiadające osobowości prawnej. Zgodnie z tym, to zagraniczna spółka osobowa oraz jej (niemiecki) udziałowiec będą odpowiadać całością

¹⁷ Ustawa - Prawo Prywatne Międzynarodowe z 4 lutego 2011 [w:] Dz.U. 80, 2011, poz. 432.

¹⁸ Do państw Europy Środkowo-Wschodniej, które przejęły koncept intransparentnego opodatkowania spółek osobowych należą na przykład: Bułgaria, Rumunia, Estonia, Słowacja, Słowenia, Czechy.

swoich majątków za zobowiązania spółki. Jak zostanie to ukazane w dalszej części rozważań, wynikające z tego faktu pogorszenie sytuacji prawnej wspólnika nie jest zrównoważone odpowiednią rekompensatą w formie niższego obciążenia podatkowego. Symulacja wysokości obciążenia podatkowego oparta zostanie o postanowienia Modelowej Konwencji OECD o unikaniu podwójnego opodatkowania. Dla celów dalszej analizy przyjęte zostanie założenie, że w kraju rezydencji unikanie podwójnego opodatkowania odbywa się poprzez zastosowanie metody wyłączenia.

W zagranicznym państwie prowadzenia inwestycji, które kategoryzuje spółki osobowe jako nietransparentne podatkowo, spółki te podlegają nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w zakresie podatku CIT. Z tego względu wypłata dochodów na rzecz udziałowców traktowana jest z podatkowego punktu widzenia jako dywidenda.

Strona niemiecka jako państwo rezydencji inwestora posiadającego udziały w takiej spółce nie kieruje się kwalifikacją podatkową dokonaną przez państwo źródła, lecz stosuje tzw. metodę porównawczą (*Rechtstypenvergleich*)¹⁹. Jeżeli zagraniczna spółka osobowa z prawnego punktu widzenia odpowiada jednej ze spółek osobowych prawa niemieckiego²⁰, dla celów podatkowych będzie ona traktowana jako transparentna spółka osobowa. W związku z tym udziały w takiej spółce będą uznawane za zagraniczny zakład niemieckiego inwestora. Tym samym to niemiecki inwestor, a nie spółka osobowa, podlega nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu za granicą.

Odmierna klasyfikacja spółki osobowej dla celów podatkowych w państwie źródła oraz w Niemczech ma odpowiednie konsekwencje przy stosowaniu u.p.o. W momencie uzyskiwania przychodów przez zagraniczną spółkę osobową państwo źródła pobierze podatek CIT. Ponieważ z punktu widzenia tego państwa jest to wyłącznie wewnątrz krajowa konstelacja, zastosowania nie znajdzie u.p.o. Natomiast z niemieckiego punktu widzenia zachodzi w tym przypadku sytuacja, w której osoba z nieograniczonym obowiązkiem podatkowym uzyskuje zagraniczne przychody poprzez położony za granicą zakład. Przychody te uregulowane są w art. 7 Konwencji Modelowej OECD. W przypadku przypisania ich zagranicznemu zakładowi w rozumieniu art. 5 Konwencji Modelowej OECD, Niemcy celem uniknięcia podwójnego opodatkowania zastosują metodę wyłą-

19 Por. przede wszystkim RFH z 12 lutego 1930 r., VI A 899/27 [w:] RStBl. 1930, s. 444.

20 Por. pismo Ministra Finansów Republiki Federalnej Niemiec z 19 marca 2004, IV B 4 - S 1301 USA - 22/04 [w:] *Bundessteuerblatt I 2004*, s. 411.

czenia z uwzględnieniem efektu progresji podatkowej (art. 23A ust. 1 oraz ust. 3 Konwencji Modelowej OECD). W związku z faktem, że obydwa państwa przypisują te same przychody dwóm różnym podmiotom, należałoby dodatkowo sprawdzić konkretną umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania na okoliczność zastosowania tzw. klauzuli *Switch Over*²¹.

W momencie wypłaty dochodów spółki na rzecz jej niemieckiego udziałowca, zostaną one opodatkowane przez państwo źródła jako dywidenda w ramach ograniczonego obowiązku podatkowego inwestora w tymże państwie. Prawo do opodatkowania zostanie jednak w myśl art. 10 ust. 2 lit. b) Konwencji Modelowej OECD ograniczone do wysokości 15%. Niemcy traktować jednak będą ten sam stan faktyczny jako wolne od podatku pobranie zysku (*Gewinnentnahme*). Skutkować to będzie brakiem możliwości zaliczenia pobranego w państwie źródła podatku na poczet obciążenia podatkowego w Niemczech²².

Inwestycja w nietransparentną podatkowo spółkę osobową może zatem z wielu względów zostać uznana za niekorzystną pod względem podatkowym. W porównaniu z inwestycją w transparentną spółkę osobową wiąże się ona z wyższym obciążeniem podatkowym, wynikającym z pobranego w państwie źródła podatku od dywidend, który nie zostanie zaliczony na poczet niemieckiego podatku dochodowego. W porównaniu natomiast z inwestycją w spółkę kapitałową, spółka taka nie oferuje ograniczenia odpowiedzialności majątkowej wspólnika.

IV. Podsumowanie

Powyższe rozważania pokazały na przykładach spółki powierniczej oraz niemieckiej grupy kapitałowej, że poprzez odpowiednią organizację inwestycji w Polsce, możliwe jest połączenie wysokości obciążenia podatkowego typowego dla zakładu lub spółki osobowej z typowym dla spółek kapitałowych ograniczeniem odpowiedzialności majątkowej udziałowca. Należy jednak pamiętać, że inwestycja w jeden z tych modeli powinna być poprzedzona bardzo starannym jej zaplanowaniem pod kątem prawnym oraz finansowym. Dodatkowo należy

21 Por. na ten temat rozdział II.1.d.

22 Por. pismo Ministra Finansów Republiki Federalnej Niemiec z 26 września 2014 r., IV B 5 – S 1300/09/10003 [w:] *Bundessteuerblatt I 2014*, s. 1 258, nb. 4.1.4.1.

zauważyć, że inwestycja taka jest immanentnie związana z ryzykiem podatkowymi, które koniecznie musi być wzięte pod uwagę.

Na przykładzie podatkowo nietransparentnej spółki osobowej pokazana została struktura inwestycyjna, która nie oferuje ani optymalnego poziomu opodatkowania, ani nie zapewnia ograniczenia odpowiedzialności udziałowca za zobowiązania spółki. W przypadku inwestycji dokonywanych w krajach Unii Europejskiej, traktujących spółki osobowe nietransparentnie, z podatkowego punktu widzenia warta polecenia jest inwestycja w spółkę kapitałową.

Tłumaczenie z języka niemieckiego: Piotr Kowalski

SPECJALNE STREFY EKONOMICZNE I OBSZARY WSPARCIA

Christina Elschner, Liv Jacobsen, Jesko Thiede

Specjalne strefy ekonomiczne i regiony kwalifikujące się do objęcia pomocą

I. Wprowadzenie

Przedsiębiorstwa są nie tylko obciążane na rzecz państwa podatkami, ale są również przez państwo subsydiowane. W Polsce specjalne strefy ekonomiczne są znanym zarówno w kraju, jak i za granicą, instrumentem zachęcającym do inwestowania. Obok infrastruktury oraz praktycznego wsparcia przy budowie zakładu, specjalne strefy ekonomiczne gwarantują przedsiębiorstwom również zwolnienia podatkowe. W przeciwieństwie do tego, w Niemczech na obszarze tzw. regionów kwalifikujących się do objęcia pomocą, które zasadniczo obejmują nowe kraje związkowe oraz niektóre powiaty w całym kraju, od roku nie ma już do dyspozycji żadnych podatkowych możliwości wsparcia. Wsparcie polega tam na bezpośrednich subwencjach. Przedmiotem zainteresowania niniejszego artykułu są zarówno specjalne strefy ekonomiczne, jak i regiony kwalifikujące się do objęcia pomocą. Artykuł daje ogólny ogląd odmiennych regulacji oraz kwot subwencji w Polsce i Niemczech.

II. Ogólne porównanie subwencji w Polsce i Niemczech

Subsydiowanie następuje z jednej strony poprzez bezpośrednie subwencje, przy których przedsiębiorstwa składają wnioski o dofinansowanie i na ich podstawie indywidualnie rozstrzygana jest kwestia przyznania dofinansowania. Z drugiej strony przedsiębiorstwa mogą być wspierane pośrednio poprzez ulgi podatkowe. Przykład dla takich pośrednich subwencji stanowią specjalne stawki podatkowe, odliczenia od podstawy opodatkowania (na przykład podwyższona amortyzacja z tytułu zużycia) czy odliczenia od zobowiązania podatkowego. W przeciwieństwie do bezpośrednich subwencji, skorzystanie z ulg podatkowych nie jest związane z ich indywidualnym przyznaniem. O ile spełnione zostaną przesłanki,

które ustawa przewiduje dla zastosowania korzyści podatkowych, podatnik jest uprawniony do skorzystania z podatkowego wsparcia.

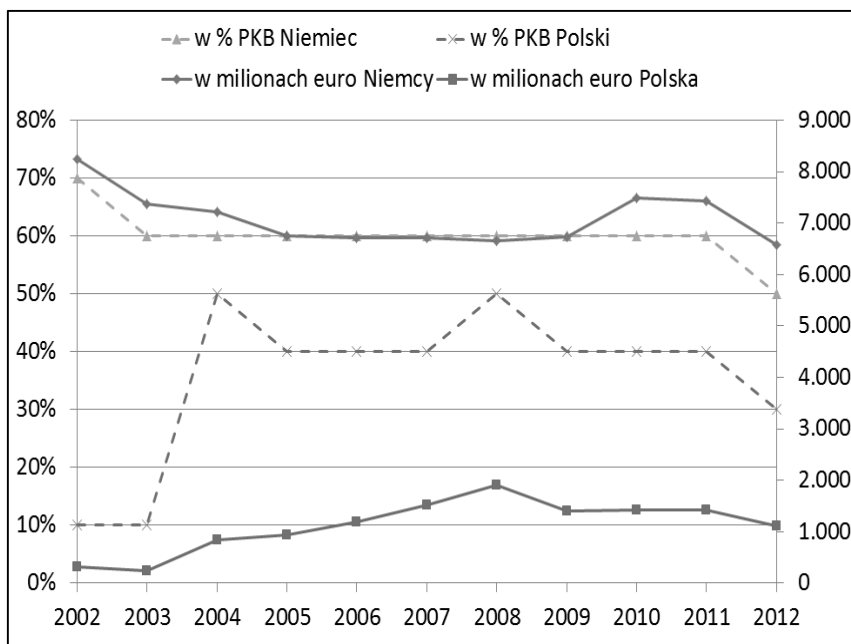
W Niemczech kładzie się duży nacisk na bezpośrednie subwencje, na przykład w formie dotacji dla prac badawczo-rozwojowych, zakładania działalności czy preferencyjnych pożyczek. Poza ulgami dla sektora energetycznego, pośrednie subwencje występowały w znacznym wymiarze w systemie podatkowym tylko do 2013 roku, w międzyczasie tzw. dotacje inwestycyjne skończyły się. W przeciwieństwie do tego Polska poszła zupełnie inną drogą i obok dofinansowania, przykładowo inwestycji czy prac badawczo-rozwojowych, zdecydowała się również na wprowadzenie znacznych odciążeń podatkowych w tzw. specjalnych strefach ekonomicznych.

Wydatki obu państw – Niemiec i Polski – na subwencje, a więc zarówno subwencje bezpośrednie i pośrednie, jak i ulgi podatkowe, różnią się, co jest widoczne na poniższej ilustracji. W Niemczech subwencje gospodarze federacji, krajów związkowych i gmin wyniosły w 2012 roku 6,6 mld EUR; w Polsce 1,1 mld EUR. W porównaniu z tym, na początku 2002 roku w Niemczech wyniosły one 8,3 mld EUR, a w Polsce 0,3 mld EUR. Wartości bezwzględne w Polsce wzrastają, podczas gdy w Niemczech zauważyć można zmniejszenie kwot udzielanych subwencji.

Jeśli dokonywać porównania za pomocą wartości bezwzględnych (EUR), to różnice pomiędzy państwami są znaczne. W odniesieniu do wartości względnych, tu do wartości produktu krajowego brutto, sprawa wygląda zupełnie inaczej. Od przystąpienia Polski do Unii Europejskiej w roku 2004 widoczne jest zbliżenie kwot udzielanych subwencji, mimo względnie stałej różnicy 20 punktów procentowych na poziomie subwencjonowania pomiędzy Niemcami i Polską. Kwota subwencji w Niemczech zmniejszona została z 70% do 50% w 2012 roku. W Polsce odnotowano w latach 2003–2004 znaczny skok do 50%, w kolejnych latach kwota ta wynosiła stale około 40%, przy czym ostatecznie spadła do 30%¹.

¹ Tutaj należy jednak wskazać, że kwoty te obejmują nie tylko subwencje w zakresie bezpośrednich subwencji oraz ulg podatkowych. Niestety nie ma bardziej szczegółowych danych jednocześnie dla obu krajów.

Ilustracja 1. Porównanie subwencji na czynności związane z gospodarką w Polsce i w Niemczech w milionach euro i w procentach PKB



Źródło: Eurostat.

Wyjaśnienie: ilustracja ukazuje subwencje na czynności związane z gospodarką udzielone przez federację, kraje związkowe i gminy w czasie i w milionach euro – linia ciągła oraz w procentach PKB – linia przerywana.

Jako państwa członkowskie Unii Europejskiej oba państwa otrzymują finansowe wsparcie ze środków unijnych funduszy strukturalnych. Jednocześnie oba państwa przy udzielaniu dofinansowania przedsiębiorstwom podlegają europejskim regulacjom dotyczącym pomocy publicznej, które ograniczają dofinansowania zniekształcające konkurencję. W ramach nowego okresu dofinansowania na poziomie Unii Europejskiej w latach 2014–2020, widoczne jest zróżnicowanie, przykładowo dla pomocy regionalnej.

Pomoc regionalna może być zgodnie z prawem unijnym przyznana dla inwestycji przedsiębiorstw jedynie w regionach słabych strukturalnie. Pomoc regionalna powinna wspierać rozwój gospodarczy i tworzenie nowych miejsc pracy w najmniej uprzywilejowanych regionach Europy. Nadzór nad taką pomocą należy do

Komisji ds. konkurencji Unii Europejskiej. W zależności od przyporządkowania konkretnego regionu, intensywność pomocy, odniesiona procentowo do kosztów inwestycji, nie może zostać przekroczona przy udzielaniu dofinansowania. Kryterium określającym słaby strukturalnie region jest sytuacja, gdy produkt krajowy brutto na jednego mieszkańca regionu wynosi mniej niż 75% średniej w Unii Europejskiej².

W Niemczech do 2013 roku w przeważającej części były to nowe kraje związkowe z poziomem wsparcia na wysokości maksymalnie 30% kosztów inwestycji, a dla niektórych regionów w całych Niemczech z maksymalnym poziomem wsparcia w wysokości 15%. W przeciwieństwie do tego, w Polsce prawie wszystkie województwa kwalifikowały się do maksymalnego 50% wsparcia. Tylko dla rejonu w okolicach Warszawy wsparcie zostało zmniejszone do 30%³. W roku 2014 weszły w życie nowe wytyczne w sprawie pomocy regionalnej⁴. Na ich skutek zmieniły się kwoty dofinansowania w Polsce, co widoczne jest w dalszych częściach niniejszego artykułu. Również w Niemczech kwoty regionalnej pomocy uległy znacznemu zmniejszeniu.

III. Specjalne strefy ekonomiczne w Polsce

1. Ogólne informacje o specjalnych strefach ekonomicznych

Utworzenie specjalnych stref ekonomicznych zostało umożliwione w Polsce w 1994 roku w drodze ustawy⁵, pierwsze specjalne strefy ekonomiczne powstały w roku 1995. Większość specjalnych stref ekonomicznych została utworzona w 1997 roku, do 2014 powstało 14 specjalnych stref ekonomicznych ze znaczną powierzchnią inwestycyjną⁶. Przykładowo największa geograficznie Wałbrzyska Specjalna Strefa Ekonomiczna położona na południowym-zachodzie Polski

2 Wytyczne w sprawie pomocy regionalnej 2014–2020 z 23 lipca 2013, Dz. Urz. UE C 209, s. 1, nb. 150.

3 Wytyczne w sprawie krajowej pomocy regionalnej 2007–2013 z 04 marca 2006, Dz. Urz. UE C 54, s. 13.

4 Wytyczne w sprawie pomocy regionalnej 2014–2020 z 23 lipca 2013, Dz. Urz. UE C 209, s. 1.

5 Ustawa o specjalnych strefach ekonomicznych z 20 października 1994.

6 Stephan Kudert, Marcin Jamroz: *Polnische Sonderwirtschaftszonen: Chancen und Risiken für deutsche Unternehmer*, „Praxis Internationale Steuerberatung” 6, 2010, s. 168–174 (168).

rozciga się na obszarze ponad 2 650 ha. Najmniejsza Suwalska Specjalna Strefa Ekonomiczna położona na północnym-wschodzie obejmuje 376 ha⁷.

Specjalne strefy ekonomiczne mają tę zaletę, że oferują nowym inwestorom obszary już rozwinięte, wyposażone w infrastrukturę. Zarządzający specjalnymi strefami ekonomicznymi wspierają inwestorów w obszarze biurokracji. Ich kolejną monetarną zaletą są opisane w dalszych częściach artykułu ulgi podatkowe.

To co wyróżnia polskie specjalne strefy ekonomiczne, to ich elastyczność. Inwestor niekoniecznie jest związany geograficznie z przypisanym obszarem. Zarządzający mogą włączyć do specjalnej strefy ekonomicznej dalsze obszary spoza terytorium województwa. W konsekwencji, nowe obszary specjalnych stref ekonomicznych dysponują porównywalnymi zaletami, a dalej – powstaje mozaika specjalnych stref ekonomicznych, bez przejrzystych granic przestrzennych.

Możliwość skorzystania z ulg oferowanych przez specjalne strefy ekonomiczne jest uzależniona od spełnienia określonych warunków. Wydatki na inwestycję muszą wynosić minimum 100 tys. EUR, maksymalnie mogą (w szczególności dla oszacowania zakresu ulgi podatkowej) wynieść 150% planowanych wydatków. Następnie, określona liczba nowych miejsc pracy musi zostać stworzona i utrzymana przez okres 5 lat (dla małych i średnich przedsiębiorców są to 3 lata). Inwestycja po jej zakończeniu musi być w posiadaniu tego samego właściciela przez okres 5 lat (dla małych i średnich przedsiębiorców 3 lata)⁸. Warunki te odpowiadają wytycznym w zakresie pomocy regionalnej Unii Europejskiej⁹.

2. Podstawy podatkowe specjalnych stref ekonomicznych

Na początku funkcjonowania specjalnych stref ekonomicznych w 1994 roku wprowadzone zostały tzw. *tax holidays*: nowi inwestorzy podlegali zwolnieniu z podatku dochodowego przez okres 10 lat, przez następne 10 lat stawka

7 Polskie Ministerstwo Gospodarki, <http://www.mg.gov.pl/Wspieranie+przedsiębiorczosci/Wsparcie+finansowe+i+inwestycje/Specjalne+strefy+ekonomiczne/Obszar+SSE>, 28.08.2015.

8 Stephan Kudert, Marcin Jamróży: *Polnische Sonderwirtschaftszonen...*, dz. cyt. (przyp. 2), s. 168.

9 Wytyczne w sprawie pomocy regionalnej 2014–2020 z 23 lipca 2013, Dz. Urz. UE C 209, s. 1, nb. 36 i n.

podatkowa była redukowana o 50%¹⁰. Nie było to jednak zgodne z prawem Unii Europejskiej, stąd od 2004 roku kwota podatkowego dofinansowania uzależniona została od sumy inwestycyjnej. Do tego gminy mogą zwolnić od podatku od nieruchomości.

Od przystąpienia Polski do Unii Europejskiej, kwota dofinansowania jest uzależniona od kwoty inwestycji. Przedsiębiorca zostaje zwolniony z podatku dochodowego (od osób prawnych lub osób fizycznych) do wysokości 50% kwalifikowanych nakładów inwestycyjnych. Dla małych i średnich przedsiębiorców wsparcie wynosi do 70% kwalifikowanych nakładów inwestycyjnych. Taka forma wsparcia jest znana również w Niemczech jako tzw. dotacja na inwestycję (niem. *Investitionszulage*), choć w znacznie mniejszym wymiarze. W międzyczasie została też wstrzymana, co zostanie opisane niżej. W efekcie nowi inwestorzy przez pierwsze lata zazwyczaj nie płacą podatków tak długo, jak należy 19% podatek od dochodu nie przekroczy wskazanych powyżej kwalifikowanych nakładów inwestycyjnych. Regulacje te są zgodne z prawem europejskim. W 2013 roku okres działania tego instrumentu podatkowego wsparcia został przedłużony do roku 2026¹¹.

Poniższa tabela pokazuje możliwy procentowy poziom wsparcia. Różni się on nie w zależności od poszczególnych specjalnych stref ekonomicznych, lecz od poszczególnych województw, w których inwestycje są zlokalizowane. Wskaźnik intensywności pomocy publicznej odpowiada wyznaczonej w dyrektywie Unii Europejskiej maksymalnej intensywności pomocy regionalnej dla poszczególnych województw w Polsce (regiony NUTS-2)¹².

10 Stephan Kudert, Adam Gieralka: *Polnische Sonderwirtschaftszonen: Bestandsaufnahme und Zukunftsperspektiven* [w:] Stephan Kudert (red.): *Investieren in Polen. Steuerliche und rechtliche Rahmenbedingungen für deutsche Unternehmen – mit Gestaltungsempfehlungen*, Berlin: Erich Schmidt Verlag 2007, s. 597–686 (630–631).

11 Rozporządzenie Rady Ministrów z 23 lipca 2013 wydłużające okres funkcjonowania specjalnych stref ekonomicznych do 2026 roku.

12 Wytoczne w sprawie pomocy regionalnej 2014–2020 z 23 lipca 2013, Dz. Urz. UE C 209, s. 1, załącznik I.

Tabela 1. Zakres ulg podatkowych w poszczególnych województwach w roku 2014

Wskaźnik intensywności pomocy publicznej	Województwo
20%	Mazowieckie
25%	Wielkopolskie, Dolnośląskie
35%	Łódzkie, Małopolskie, Śląskie, Zachodniopomorskie, Lubuskie, Opolskie, Kujawsko-Pomorskie, Pomorskie
50%	Lubelskie, Podkarpackie, Świętokrzyskie, Podlaskie, Warmińsko-Mazurskie

Źródło: Materiały prasowe Komisji Europejskiej z 20 lutego 2014, IP/14/180.

Mazowsze ze stolicą w Warszawie ma najniższy wskaźnik intensywności pomocy publicznej w wysokości 20%. Na zachodzie i południu Polski kwota pomocy publicznej wynosi od 25% do 30%. Na wschodzie i północy zwolnienia mogą objąć 50% nakładów inwestycyjnych. Dotyczy to jednak tylko dużych przedsiębiorstw.

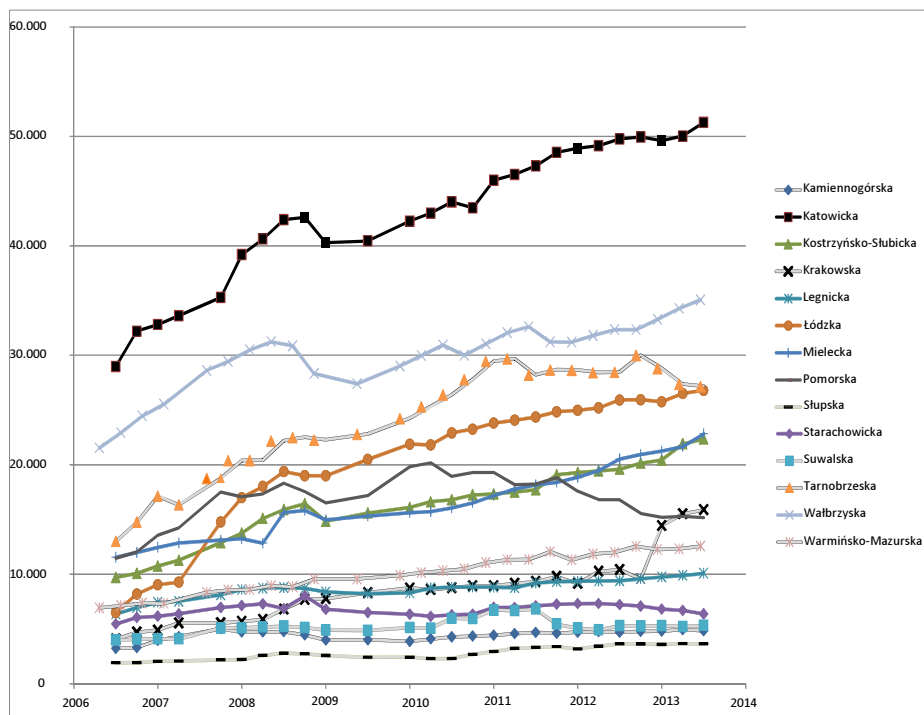
Dla małych przedsiębiorców, zatrudniających mniej niż 50 pracowników, wskaźnik intensywności pomocy publicznej może być podwyższony odpowiednio o 20 punktów procentowych, a dla średnich przedsiębiorców, zatrudniających mniej niż 250 pracowników, o 10 punktów procentowych¹³.

3. Rozwój specjalnych stref ekonomicznych na przestrzeni lat

Specjalne strefy ekonomiczne miały w ostatnich latach prawie cały czas tendencję rozwojową. Inwestycje poczynione w specjalnych strefach ekonomicznych wzrosły w sposób ciągły od 2006 w roku we wszystkich strefach do 90 mld PLN (22 mld EUR) w roku 2012. Dzieląc strefy ekonomiczne z grubsza według kryterium położenia geograficznego, zauważyć można, że przede wszystkim w najsilniejszych strukturalnie regionach strefy ekonomiczne doświadczyły wysokiego wzrostu. Widoczny jest on w szczególności za pomocą liczby utworzonych miejsc pracy w specjalnych strefach ekonomicznych. Tutaj kuleją przede wszystkim specjalne strefy ekonomiczne w północno-wschodniej Polsce.

¹³ Materiały prasowe Komisji Europejskiej z 20 lutego 2014, IP/14/180.

Ilustracja 2. Nowo stworzone i utrzymane miejsca pracy w poszczególnych specjalnych strefach ekonomicznych na przestrzeni lat

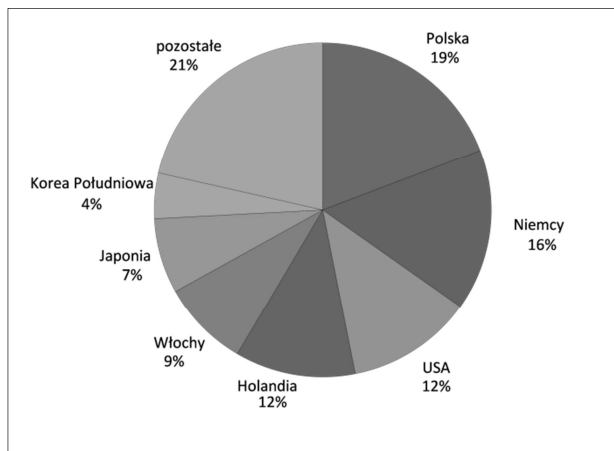


Źródło: Ministerstwo Gospodarki, Informacja o realizacji ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych – 2005–2013.

Wyjaśnienie: ilustracja pokazuje poszczególne specjalne strefy ekonomiczne oraz nowo utworzone i utrzymane miejsca pracy w poszczególnych kwartałach.

Kto dokonuje inwestycji w specjalnych strefach ekonomicznych? Największa – 19% część inwestycji pochodzi z samej Polski. Następnie inwestorzy z Niemiec (16%), Stanów Zjednoczonych i Holandii (odpowiednio 12%). Łącznie inwestycje wyniosły 93 mld PLN (23 mld EUR). Dla inwestorów zagranicznych nie oznacza to jednak automatycznie, że inwestują oni jedynie na obszarze specjalnych stref ekonomicznych. Przykładowo dla inwestorów z Niemiec tylko 12% łącznych inwestycji obejmuje teren specjalnych stref ekonomicznych. W przeciwieństwie do tego inwestorzy z Korei Południowej inwestują praktycznie tylko na terenie specjalnych stref ekonomicznych.

Ilustracja 3. Inwestorzy w specjalnych strefach ekonomicznych w zależności od kraju pochodzenia; procentowy udział w kwotach inwestycji w specjalnych strefach ekonomicznych w roku 2013



Źródło: Ministerstwo Gospodarki, Informacja o realizacji ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych – stan na 31 grudnia 2013 roku, s. 19.

Działalność inwestorów z określonych krajów w poszczególnych strefach ekonomicznych jest bardzo zróżnicowana. Przykładowo w Kamiennogórskiej Specjalnej Strefie Ekonomicznej 75% inwestorów pochodzi z Niemiec. Z geograficznego punktu widzenia nie jest to zaskakujące. W Kostrzyńsko-Słubickiej Specjalnej Strefie Ekonomicznej ponad 30% inwestorów pochodzi z Niemiec. W Katowickiej Specjalnej Strefie Ekonomicznej 40% inwestycji ma amerykańskie pochodzenie. Około 50% inwestycji w Legnickiej Specjalnej Strefie Ekonomicznej pochodzi z Holandii. Słupska Specjalna Strefa Ekonomiczna ma około 30% inwestycji cypryjskich. Tarnobrzeską Specjalną Strefę Ekonomiczną wyróżnia 40% inwestycji japońskich. Udział szwajcarskich inwestycji w Warmińsko-Mazurskiej Specjalnej Strefie Ekonomicznej wynosi około 5%¹⁴.

Specjalne strefy ekonomiczne były, przed ich przedłużeniem w roku 2013 do 2026 roku, przedmiotem dyskusji. Ostatecznie zdecydowano się na wydłużenie okresu ich obowiązywania. Do 2008 roku specjalne strefy ekonomiczne kosztowały na skutek zwolnień podatkowych 136,8 mln PLN. W następnych latach ulgi podatkowe kosztowały od 9 do 23 mln PLN rocznie.

14 Ministerstwo Gospodarki, Informacja o realizacji ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych – stan na 31 grudnia 2013 r., s. 20.

IV. Obszary kwalifikujące się do otrzymania pomocy w Niemczech

W Niemczech subwencje, których ciężar ponosi państwo, rozróżniane są jako pomoc finansowa (niem. *Finanzhilfen*) oraz ulgi podatkowe, przy czym pomoc finansowa objawia się we wkładach pieniężnych państwa na rzecz przedsiębiorców lub działań gospodarczych. W przeciwieństwie do tego, ulgi podatkowe stanowią szczególne ustawowe regulacje wyjątkowe. Na nie zostanie położony nacisk w dalszej części artykułu. Suma subwencji w latach 2011–2014 wynosi stale około 21,5 mld EUR. Wysokość pomocy finansowej i ulg podatkowych we wskazanym okresie również utrzymuje się na stałym poziomie. W porównaniu z poprzedzającym okresem zauważyć można jednak lekko malejącą tendencję. Subwencje służą przede wszystkim przedsiębiorcom prowadzącym działalność gospodarczą. Pomoc finansowa jest inwestowana w przekształcenie systemu energetycznego, przede wszystkim chodzi tutaj o dopłaty do zbytu niemieckiego węgla kamiennego, jak również dofinansowywanie remontów budynków przeprowadzanych pod kątem efektywności energetycznej. Duża część ulg podatkowych wprowadzana jest w ramach ulg w podatku od towarów i usług dla różnych celów. Oprócz tego istnieją również różne ulgi dla przedsiębiorstw wytwarzających prąd¹⁵.

Obecnie nie funkcjonują już ulgi podatkowe dla poszczególnych regionów Niemiec. Dotacje inwestycyjne skończyły się z końcem 2013 roku i nie zostały przedłużone. Do końca roku 2013 przedsiębiorcy mogli złożyć wnioski o państwowe subwencje dla pierwszej inwestycji w krajach związkowych: Berlin, Brandenburgia, Meklemburgia-Pomorze Przednie, Saksonia, Saksonia-Anhalt oraz Turynia. Majątek objęty dotacją musiał przez okres minimum 5 lat należeć do majątku obrotowego spółki. Kwota dotacji wynosiła 2,5% kosztów nabycia i wytworzenia dóbr gospodarczych, przy czym kwota ta dla małych i średnich przedsiębiorców podwyższona była do 5%¹⁶.

Od 2014 roku w Niemczech nie funkcjonują już żadne ogólne podatkowe ulgi. Regionalna pomoc występuje tylko w określonych regionach Niemiec, zgodnie z mapą regionów kwalifikujących się do objęcia pomocą¹⁷. Ilustracja 4 pokazuje, że najwyższa intensywność pomocy dotyczy regionów sąsiadujących

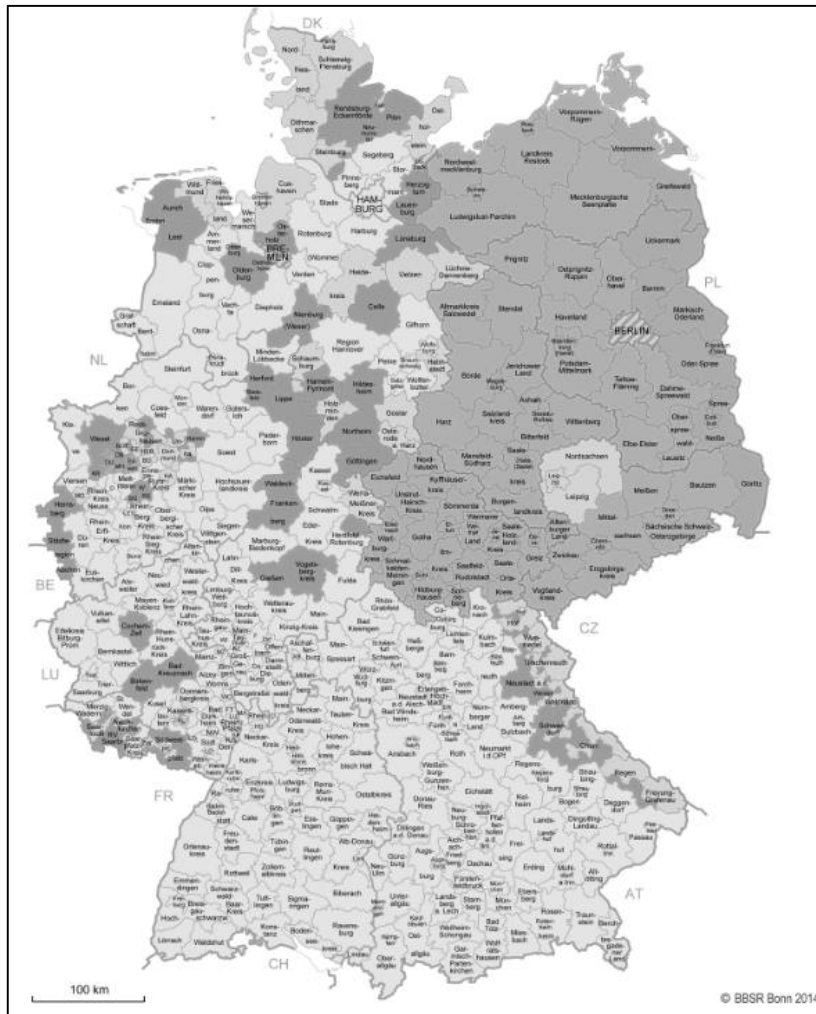
15 24. Raport dot. Subwencji – raport rządu RFN dotyczący rozwoju pomocy finansowej państwa oraz ulg podatkowych w latach 2011–2014 (streszczenie), s. 13–17.

16 W Berlinie funkcjonują częściowo odmienne kwoty dofinansowania.

17 Mapa pomocy regionalnej dla Niemiec, komunikat prasowy Komisji Europejskiej z 11 marca 2014, IP/14/242.

bezpośrednio z polską granicą. Intensywność pomocy wynosi w tych regionach 20%, podczas gdy w pozostałych „nowych” krajach związkowych do 2017 roku najwyższa granica wynosić będzie 15%, a w 2018 roku zostanie obniżona do 10%. Niezależnie od tego, również pojedyncze regiony „starych” krajów związkowych kwalifikują się do objęcia pomocą regionalną.

Ilustracja 4. Wyciąg z mapy pomocy regionalnej dla Niemiec w roku 2014



Źródło: http://www.bbr.bund.de/BBSR/DE/Raumentwicklung/StrukturAusgleichspolitik/Projekte/FoerdergebieteMittelaufteilung/Bild_Foerdergebietskarte_2014_2020.jpg%3F__blob%3Dposter%26v%3D2, 2.09.2015V

V. Podsumowanie

Generalnie Polska i Niemcy obrały dwie różne drogi przy przyciąganiu inwestycji poprzez państwowe dofinansowanie, co jest uzależnione nie tylko od regulacji dotyczących pomocy regionalnej. Następne artykuły pokazują, w jaki sposób dofinansowanie wywiera wpływ w szczególności na regiony przygraniczne. Artykuły dotyczą regionu Kostrzyn-Słubice oraz Frankfurtu nad Odrą.

Tłumaczenie z języka niemieckiego: Aleksandra Marchewka

Andrzej Kail

**Specjalne Strefy Ekonomiczne w Polsce. Wspieranie rozwoju
gospodarczego kraju poprzez przyciąganie kapitału
inwestycyjnego**

Specjalne strefy ekonomiczne (SSE) są jedynym, który w praktyce zdał swój egzamin, instrumentem wsparcia rozwoju gospodarczego regionów Polski. Tylko one w sposób wymierny zachęcają w dniu dzisiejszym inwestorów, w tym wielu zagranicznych, do lokowania nowych projektów inwestycyjnych w wyznaczonych stosownymi aktami prawnymi obszarach gospodarczych kraju.

W chwili obecnej na terenie Polski funkcjonuje 14 specjalnych stref ekonomicznych. Zostały one utworzone w miejscach wymagających ożywienia gospodarczego po okresie upadku gospodarki socjalistycznej. Takie obszary kraju, jak Dolny i Górny Śląsk, Pomorze Zachodnie, województwa łódzkie i podkarpackie, Polska Zachodnia to obszary, w których kiedyś tętniło życie gospodarcze, a które po likwidacji przestarzałych technologicznie zakładów w momencie upadku komunizmu i wejścia Polski do struktur europejskich, nie nadążały z dostosowywaniem się do nowych reguł gospodarki wolnorynkowej. Specjalne strefy ekonomiczne stały się jednym z pomysłów na tchnięcie w te regiony życia. Jak się okazało w sposób najbardziej skuteczny.

Szczególnym zadaniem specjalnych stref ekonomicznych jest wsparcie tych regionów w zakresie zagospodarowywania terenów przemysłowych, tworzenia infrastruktury technicznej oraz tworzenia nowych miejsc pracy.

W roku 2014 mija dokładnie 20 lat od ustanowienia pierwszej specjalnej strefy ekonomicznej Euro-Park Mielec. Pod koniec 2013 roku łączna wartość kapitału zainwestowanego we wszystkich 14 strefach ekonomicznych w Polsce wynosiła 93,1 mld PLN, a do końca 2014 roku może ona przekroczyć nawet 100 mld. Według prognoz zarządów stref zatrudnienie na terenie stref pod koniec 2014 roku wyniesie ponad 287 tys. osób¹. Strefy przyciągają zarówno polskich, jak i zagranicznych inwestorów.

¹ KPMG w Polsce (red.): *20 lat specjalnych stref ekonomicznych w Polsce. Przewodnik po SSE*, Warszawa: KPMG 2014, s. 53–55.

Według pierwotnych założeń, strefy miały funkcjonować do 2016 lub 2017 roku. W 2013 roku Rada Ministrów wydała jednak rozporządzenia, zgodnie z którymi wszystkie SSE prowadzić będą swoją działalność do końca 2026 roku.

Każda strefa funkcjonuje w określonych granicach, odpowiadając jednocześnie za rozwój gospodarczy konkretnego regionu. Granice te nie są jednak stałe. W miarę potrzeb oraz na skutek zaangażowania wielu samorządów w granice SSE włączane są nowe tereny. Oczywiście oczekujemy, by każdorazowo włączany obszar spełniał kryteria określone *Koncepcją rozwoju specjalnych stref ekonomicznych* z 2009 roku. Podstawowym kryterium jest przygotowanie techniczne nieruchomości. Teren powinien posiadać nie tylko właściwe zapisy w miejscowym planie zagospodarowania przestrzennego, ale również odpowiednio wykonaną infrastrukturę techniczną, która umożliwi inwestorowi rozpoczęcie działań budowlanych związanych z projektem zaraz po objęciu konkretnego terenu granicami strefy. W taki sposób pod koniec 2004 roku łączny obszar wszystkich SSE wynosił 6,5 tys. ha, natomiast pod koniec 2013 – już 16,2 tys. ha, z czego blisko 61% stanowiły grunty zagospodarowane².

Kostrzyńsko-Słubicka Specjalna Strefa Ekonomiczna (K-S SSE) jest jedną z największych SSE w Polsce. Funkcjonuje na obszarze trzech województw: lubuskiego, zachodniopomorskiego i zachodniej części Wielkopolski. Administrowane przez nią tereny inwestycyjne znajdują się w 41 lokalizacjach, tzw. podstrefach. Strefa utworzona została rozporządzeniem Rady Ministrów z 9 września 1997 roku. Pierwotnie statusem SSE objęte były tereny inwestycyjne w dwóch przygranicznych miejscowościach, Kostrzynie nad Odrą i Słubicach. Dzisiaj strefa posiada swoją ofertę m.in. w Gorzowie Wielkopolskim, Zielonej Górze, Karlinie, Goleniowie, Poznaniu, Stęszewie czy Pełczycach. Łączny areał administrowanych obszarów przemysłowych K-S SSE wynosi w chwili obecnej ponad 1 746 ha. Zagospodarowanie na dzień 31 grudnia 2013 roku kształtowało się na poziomie 49,75%³. Spółka zarządzająca K-S SSE wydała do końca grudnia 2014 roku 274 zezwolenia na prowadzenie działalności gospodarczej na terenie strefy. Inwestorzy, którzy otrzymali stosowne dokumenty prawne upoważniające ich do korzystania z pomocy publicznej w formie zwolnień podatkowych zainwestowali dotychczas 5 312 107 120,42 PLN, zadeklarowali kolejne inwestycje na sumę ponad 4,7 mld PLN. W zakładach wybudowanych na terenie strefy istniało na dzień 31 grudnia 2014 roku 22 630 miejsc pracy, z

² Tamże, s. 15.

³ Źródła własne Kostrzyńsko-Słubickiej Specjalnej Strefy Ekonomicznej S.A.

czego ponad 7 568 miejsc pracy zostało utrzymanych dzięki zastosowaniu instrumentu wsparcia w postaci specjalnej strefy ekonomicznej wobec zakładów, które kolejne swoje projekty inwestycyjne zrealizowałyby poza Polską, gdyby tego wsparcia od Rządu RP nie otrzymały⁴. Ponad 15 tys. to nowoutworzone miejsca pracy. Mierząc szybkość rozwoju regionu ilością powstałych miejsc pracy zauważyć należy, że Kostrzyńsko-Słubicka Specjalna Strefa Ekonomiczna najszybciej rozwijała się w latach 2004–2009 oraz 2012–2013. W tych latach powstało łącznie ponad 18 tys. miejsc pracy.

Kostrzyńsko-Słubicka Specjalna Strefa Ekonomiczna wrosła w rzeczywistość gospodarczą Polski Północno-Zachodniej, kreując kształt jej rozwoju ekonomicznego oraz wywierając doniosły wpływ na życie społeczne mieszkańców tego regionu. Stwarzając dogodne warunki do lokalizacji kapitału tworzy pośrednio nowe miejsca pracy i przyczynia się do zwiększenia świadomości lokalnej społeczności. Na początku swojej działalności strefa kojarzona była z miejscem do lokowania wyłącznie kapitału zagranicznego. Polskie firmy w sposób zdystansowany zapoznawały się z możliwościami inwestycyjnymi oferowanymi przez K-S SSE. Dopiero intensywne uświadamianie polskiego kapitału, liczne konferencje, sympozja i ogólnie rozumiana edukacja gospodarcza, doprowadziły do sytuacji, w której pracownicy spółki zarządzającej K-S SSE przekonali nowo powstający, poszukujący dalszego rozwoju polski kapitał inwestycyjny, by postanowił sięgnąć po instrument wsparcia, którym jest SSE. Na dzień 31 grudnia 2014 roku struktura pochodzenia kapitału w strefie wygląda w sposób następujący: 33% spółki o kapitale pochodzącym z Niemiec, 31% inwestorzy polscy, 12% kapitał włoski, 5% to przedstawiciele kapitału z Wielkiej Brytanii, 4% z Chin. 15% inwestorów reprezentuje co najmniej 17 państw z obszaru całego świata⁵. Intensywne działania promocyjne wobec polskiego kapitału doprowadziły do tego, że polskie przedsiębiorstwa stanowią drugą co do wielkości siłę napędową polskiej gospodarki w tej części kraju.

Oferta Kostrzyńsko-Słubickiej Specjalnej Strefy Ekonomicznej to nie tylko bardzo dobrze przygotowane tereny inwestycyjne, świetna kadra pracownicza, ale przede wszystkim system ulg podatkowych gwarantowanych obowiązującymi w Polsce aktami prawnymi. Podstawową korzyścią wynikającą z inwestowania w specjalnej strefie ekonomicznej jest bowiem możliwość skorzystania z ulgi podatkowej, polegającej na zwolnieniu przedsiębiorcy z płacenia podatku

4 Źródła własne Kostrzyńsko-Słubickiej Specjalnej Strefy Ekonomicznej S.A.

5 Tamże.

dochodowego, o której mowa w art. 17 ust. 1 pkt 34 Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz art. 21 ust. 1 pkt 63a Ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Stosownie do tych regulacji zwolnienie dotyczy dochodów uzyskanych z działalności prowadzonej na terenie SSE na podstawie zezwolenia. W związku z tym, aby dochody podatnika mogły być zwolnione z podatku dochodowego na podstawie powyższych przepisów, muszą być spełnione łącznie dwa następujące warunki:

- dochód musi być osiągnięty z działalności prowadzonej na terenie SSE,
- dochód musi być osiągnięty na podstawie zezwolenia, w którym wyszczególnione zostaną rodzaje działalności sklasyfikowane, co do zasady, zgodnie z Polską Klasyfikacją Wyrobów i Usług.

Pomoc publiczna (w tym także zwolnienie z podatku dochodowego) ograniczona jest wysokością poniesionych przez przedsiębiorcę wydatków kwalifikowanych oraz intensywnością pomocy, która jest zależna od obszaru realizacji przedsięwzięcia i wielkości przedsiębiorcy. Aktualnie, po 01 lipca 2014 poziom pomocy publicznej dla obszarów administrowanych przez Kostrzyńsko-Słubicką Specjalną Strefę Ekonomiczną kształtuje się następująco:

- dla dużych przedsiębiorców: 35% kosztów kwalifikowanych w województwach lubuskim i zachodniopomorskim, 25% kosztów kwalifikowanych w Wielkopolsce,
- dla średnich przedsiębiorców: 45% kosztów kwalifikowanych w województwach lubuskim i zachodniopomorskim, 35% kosztów kwalifikowanych w Wielkopolsce,
- dla małych przedsiębiorców: odpowiednio 55% kosztów kwalifikowanych w województwach lubuskim i zachodniopomorskim i 45% kosztów kwalifikowanych w Wielkopolsce.

Zgodnie z obowiązującymi regulacjami dotyczącymi zasad funkcjonowania stref, pomoc publiczna udzielana przedsiębiorcy w formie zwolnień podatkowych stanowi pomoc regionalna z tytułu:

- kosztów nowej inwestycji, tj. wydatków inwestycyjnych lub
- tworzenia nowych miejsc pracy, tj. dwuletnich kosztów pracy nowo zatrudnionych pracowników.

Przedsiębiorca jest uprawniony do wybrania tej podstawy, która z punktu widzenia planowanego przez niego projektu inwestycyjnego jest dla niego bardziej korzystna. Wszyscy funkcjonujący inwestorzy w K-S SSE korzystają z „podstawy inwestycyjnej”⁶. Pomoc publiczna z tytułu kosztów nowej inwestycji stanowi wielkość liczoną jako iloczyn maksymalnej intensywności pomocy i kosztów inwestycji kwalifikujących się do objęcia pomocą. Za koszty (wydatki) kwalifikujące się do objęcia pomocą uznaje się koszty inwestycji pomniejszone o naliczony podatek od towarów i usług oraz o podatek akcyzowy, poniesione na terenie strefy w trakcie obowiązywania zezwolenia na środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne.

Kostrzyńsko-Słubicka Specjalna Strefa Ekonomiczna S.A. współpracuje na co dzień z największymi firmami, które na bieżąco analizują sytuację gospodarczą w Europie i na świecie. Posiłkując się tymi analizami, na bieżąco kształtowana jest oferta inwestycyjna strefy, przekazywana kolejnym spółkom zainteresowanym ulokowaniem swojego kapitału w jednej z wybranych lokalizacji. KPMG – firma doradcza o światowej renomie – dokonała w 2014 roku analizy 20 lat funkcjonowania specjalnych stref ekonomicznych w Polsce. Wyniki badania uzyskane zostały w oparciu o bezpośrednie rozmowy z inwestorami prowadzącymi działalność na terenie konkretnej strefy. Spółki, które wzięły udział w tym badaniu zostały poproszone o ogólną ocenę funkcjonowania swojej strefy w pięciostopniowej skali (bardzo słabo, słabo, średnio, dobrze i bardzo dobrze). W ten sam sposób respondenci ocenili cztery podkategorie związane z warunkami działalności na terenie SSE: infrastrukturę (m.in. sieć dróg i autostrad, sieć kolejowa, uzbrojenie techniczne terenów), otoczenie biznesowe (m.in. bliskość centrów logistycznych, obecność poddostawców, dostępność dodatkowych usług, np. prawnych lub finansowych), jakość współpracy z władzami SSE (usługi świadczone przez SSE, które wspierają przedsiębiorstwa działające w strefie, jakość obsługi inwestora) oraz zasoby ludzkie (jakość i dostępność siły roboczej w strefie i jej otoczeniu)⁷.

Wyniki badania pokazują, że inwestorzy są zadowoleni z warunków prowadzenia działalności gospodarczej na terenie specjalnych stref ekonomicznych w Polsce. Aż 86% badanych inwestorów oceniło swoją strefę jako dobrą lub bar-

⁶ Źródła własne Kostrzyńsko-Słubickiej Specjalnej Strefy Ekonomicznej S.A.

⁷ KPMG w Polsce: *20 lat...*, dz. cyt. (przyp. 1), s. 23.

dzo dobrą, udział negatywnych opinii jest na znikomym poziomie – wynosi jedynie 3%. Średnia ocena dla wszystkich stref to 4,2⁸.

Kostrzyńsko-Słubicka Specjalna Strefa Ekonomiczna w przedmiotowym badaniu wypadła bardzo dobrze. Ogólna ocena strefy to 4,41 – trzeci co do kolejności wynik spośród wszystkich stref w Polsce. Infrastruktura oceniona została na poziomie 4,06, co daje strefie również trzecią pozycję spośród konkurencji. Otoczenie biznesowe ocenione na 4,18 pkt. uplasowało K-S SSE na drugiej pozycji. W podkategorii współpracy inwestorów z władzami SSE, K-S SSE z ilością punktów 4,47 jest niekwestionowanym liderem spośród 14 specjalnych stref ekonomicznych w Polsce. Zasoby ludzkie ocenione przez inwestorów na poziomie 3,65 pkt. uplasowały strefę na szóstej pozycji w kraju⁹.

Ogólna bardzo dobra ocena funkcjonowania Kostrzyńsko-Słubickiej Specjalnej Strefy Ekonomicznej jest niezmienna od wielu już lat. Na dobry wizerunek spółki zarządzającej K-S SSE pracują tacy inwestorzy jak m.in.: ICT Poland, Volkswagen Poznań, TPV Displays, ARCTIC Paper Kostrzyn, BARLINEK Inwestycje, AB FOODS Polska, GEDIA POLAND, AMICA Wronki, TELESKOP czy PHOENIX CONTACT Wielkopolska. To wspólnie z tymi firmami Kostrzyńsko-Słubicka Specjalna Strefa Ekonomiczna może z powodzeniem od prawie 20 lat zmieniać i kształtować polską rzeczywistość gospodarczą. Współpracując z tymi podmiotami K-S SSE wprowadziła wiele nowoczesnych trendów do lokalnego systemu kształcenia zawodowego pracowników. Dzięki *know-how* tych firm powstają nowe kierunki nauczania na wyższych uczelniach w regionie.

W zależności od lokalizacji, poszczególne strefy oferują inwestorom różne korzyści, np. konkurencyjne koszty siły roboczej, rozwiniętą sieć transportową, czy też bliskość ważnych rynków zbytu. Kostrzyńsko-Słubicka Specjalna Strefa Ekonomiczna łączy w sobie wszystkie cechy dobrej oferty inwestycyjnej i nowatorskiego spojrzenia na sposób rozwiązywania problemów dzisiejszego inwestora.

⁸ KPMG w Polsce: 20 lat..., dz. cyt. (przyp. 1), s. 23.

⁹ Tamże, s. 29.

Mario Quast

**Miasto graniczne, europejskie dwumiejsce,
miejsce międzynarodowych inwestycji?
Frankfurt nad Odrą – aspiracje, szanse i wyzwania**

I. Wstęp

Od czasu procesu transformacji miasto Frankfurt nad Odrą kilkakrotnie odnajdywało się na nowo. Po *big bang* i upadku socjalistycznej gospodarki planowej niewiele pozostało po dawnej stolicy okręgu, wyspecjalizowanej w przemysłowej produkcji półprzewodników i zarządzającej państwowymi jednostkami administracyjnymi.

Miasto Frankfurt nad Odrą jako powiat grodzki szło odtąd nowymi drogami – wywalczyło niejedno zwycięstwo, ale musiało też znosić dotkliwe porażki. Deindustrializacja całego regionu na początku lat 90. boleśnie pokazała, jak trudna – mimo okazałych kwot transferowanych na cele socjalne – będzie droga do powstania tu wydajnego ośrodka gospodarczego. Cały region musi do dziś zmagać się ze skutkami krachu branży solarnej. Po klęsce producenta modułów słonecznych Odersun w roku 2012 nastąpiło zamknięcie dwóch tego rodzaju fabryk firmy First Solar. Do fatalnych konsekwencji należy m.in. utrata 1 200 miejsc pracy. Ponad 800 dotkniętych nią pracowników trafiło do spółki transferowej. Do chwili wygaśnięcia programu w połowie 2014 roku udało się znaleźć nowe zatrudnienie dla niespełna 60% z nich¹. W tejże lokalizacji zaangażowało się również hamburskie przedsiębiorstwo Conergy. Jego niewypłacalność i groźbę utraty ponad 200 miejsc pracy zamortyzowało zaangażowanie się chińskiego przedsiębiorstwa CHINT. Obecnie firma Astronergy zatrudnia we Frankfurcie nad Odrą znów ponad 250 pracowników. Chińczycy planują kolejne inwestycje w tej lokalizacji. Nieudana inwestycja w fabrykę półprzewodników oraz błyskawiczny rozwój i upadek przemysłu solarnego raz jeszcze dobitnie pokazały, że niewielka gmina nie jest w stanie wpływać na przemiany o charakterze globalnym. Porażki niosą ze sobą jednak również nowe możliwości, jak dowodzi przykład inwestycji grupy CHINT.

¹ Wirtschaftsförderung der Stadt Frankfurt (Oder): *Statusbericht 2014 im Wachstumskern Frankfurt(Oder) / Eisenhüttenstadt*, stan z 6 października 2014, s. 5.

Strategia władz miasta i miejskiego wydziału promocji gospodarki upatruje największych szans na przyszłość w obraniu kursu na „Europejskie Dwumieście Frankfurt nad Odrą/Słubice“ i w związanym z tym tworzeniu międzynarodowych sieci współpracy.

Od roku 2011 swobodny przepływ pracowników spowodował odczuwalne drgnięcie na niemieckim rynku – spowodowane przez polskich pracowników, czynnych głównie w sektorze usług. Trwające siedem lat zamknięcie rynku pracy w Niemczech okazało się w konsekwencji nieskuteczne. W ogólnym bilansie przeważają zgoła niekorzystne skutki tego posunięcia. Najlepsi i najbardziej mobilni polscy wykwalifikowani pracownicy skorzystali z otwartych rynków w Wielkiej Brytanii czy Europie Północnej, a wschodniobrandenburskie przedsiębiorstwa rzemieślnicze i przemysłowe skarżą się dziś na brak zainteresowanych kształceniem zawodowym lub objęciem wolnych miejsc pracy. Presję na tę lokalizację gospodarki wzmacniają dodatkowo przemiany demograficzne: ze względu na brak atrakcyjności (możliwości kariery, atrakcyjność pracodawców, możliwości zarobkowe) młodzi ludzie opuszczają ten region, a przedsiębiorcy często nie znajdują dla swojej firmy sukcesorów. Jest to spirala, którą można zatrzymać tylko dzięki konsekwentnym przeciwdziałaniom.

II. Badania naukowe, wiedza i gospodarka między regionem a internacjonalizacją

Należy wzorcowo i z pełną konsekwencją stosować metodę tworzenia sieci współpracy obejmujących badania naukowe, wiedzę i gospodarkę, i to wraz z ich internacjonalizacją na wszystkich szczeblach. IHP – Instytut Mikroelektroniki im. Leibniza zatrudnia obecnie ponad 300 pracowników z 23 krajów. Uniwersytet Europejski Viadrina, gdzie studiuje prawie 7 tys. osób z ponad 90 krajów, zdobył sobie od chwili założenia w roku 1991 sporą renomę w skali międzynarodowej. Należy też wymienić Collegium Polonicum – wspólną placówkę naukową Uniwersytetu im. Adama Mickiewicza w Poznaniu i Uniwersytetu Europejskiego Viadrina. Ten polsko-niemiecki i transgraniczny wymiar ma funkcję modelową, promieniującą w skali międzynarodowej daleko poza granice obu krajów.

Do Frankfurtu nad Odrą dojeżdża ponad 13 500 wykwalifikowanych pracowników, w tym 1 200 z Berlina i ponad 400 z Polski. 5 100 przedsiębiorstw

z Frankfurtu nad Odrą – choć w większości są to firmy małe i najmniejsze – to bez wątpienia interesujący pracodawcy. Znacznie wzrasta liczba firm zakładanych przez Polaków – wynosi ona już ok. 500 i ma pokaźny udział w ogólnej strukturze gospodarki². Pozytywnie rozwijają się również nowe firmy i modele biznesowe, powstałe z inicjatywy Uniwersytetu Europejskiego Viadrina. Choć Viadrina jest ukierunkowana na nauki humanistyczne i społeczne, co roku notuje się co najmniej 30 tego rodzaju nowych przedsięwzięć, z których niekiedy wyrosły ciekawe i stabilne modele biznesowe. Uniwersytet Europejski zajął pierwsze miejsce w rankingu uczelni „Kuznia pomysłów“ w obejmującym Berlin i Brandenburgię konkursie na biznesplan. Uniwersytet i miejski wydział promocji gospodarki porozumiały się w sprawie zmiany kursu, aby na średnią i długą metę wiązać z Frankfurtem nad Odrą start-upy. W tym celu opracowano metodę projektową *Founders Factory*. We współdziałaniu z odnośnymi partnerami (Uniwersytetem Europejskim, wydziałem promocji gospodarki miasta Frankfurtu nad Odrą i innymi instytucjami wspierającymi gospodarkę) ma być w przyszłości możliwa całościowa i zoptymalizowana opieka nad nowo zakładanymi firmami. Ma to podnieść atrakcyjność uniwersytetu i miasta.

Miasto Frankfurt nad Odrą dysponuje efektywną siecią miejskich instytucji promujących gospodarkę. Spółka Investor Center Ostbrandenburg GmbH (ICOB) jest ukierunkowana na akwizycję międzynarodowych i krajowych inwestycji. Wraz z ośrodkiem przemysłowym Eisenhüttenstadt – w ramach działań Regionalnego Centrum Wzrostu Frankfurt nad Odrą/Eisenhüttenstadt – odbywa się tu marketing lokalizacji metodą ponadregionalną. Także polskie Słubice i ich działania marketingowe nie zatrzymują się na granicach państwa, lecz stosują w takich kluczowych obszarach jak logistyka podejście międzynarodowe za pośrednictwem własnej sieci współpracy. Największą spółką deweloperską i marketingową jest Technologie- und Gewerbecenter Frankfurt (Oder) GmbH (w skrócie: TeGeCe), która zarządza m.in. dawną siedzibą fabryki półprzewodników we frankfurckiej dzielnicy Markendorf. W ostatnich latach udało się tam przyciągnąć wydajne i innowacyjne przedsiębiorstwa takie jak różne call center, firmy przemysłowe (pakowanie towarów) czy rzemieślnicze. TeGeCe odgrywa istotną rolę w przyszłym ukierunkowaniu tego ośrodka gospodarki, gdyż kreowanie nieruchomości komercyjnych oraz dostosowywanie ich do potrzeb rozwijających się istniejących przedsiębiorstw lub nowych firm wymaga innowacyjnego zarządzania. Business and Innovation Centre (BIC) Frankfurt (Oder)

² Wirtschaftsförderung der Stadt Frankfurt (Oder), kwerenda własna.

wyspecjalizowało się w opiece nad start-upami i w przyciąganiu przedsiębiorstw z zagranicy. Firma dysponuje certyfikowanym centrum innowacji i dzięki własnej nieruchomości potrafi pokazywać zainteresowanym przedsiębiorstwom – w reprezentacyjnym otoczeniu i w pomieszczeniach dostosowanych do odnośnych potrzeb – perspektywy rozwoju w regionie Frankfurtu nad Odrą.

III. Pomoc publiczna – bez niej się nie da

Pomoc publiczna dla inwestycji i przedsiębiorstw to jednocześnie przekleństwo i błogosławieństwo. W regionach ze sprawnymi obiegami gospodarczymi ta kwestia nie występuje. Ośrodek gospodarczy Frankfurt nad Odrą musiał jednak od lat 1989–90 kilkakrotnie zmagać się z niezawinionymi przez siebie trudnościami, które bez ukierunkowanej interwencji z zewnątrz doprowadziłyby do katastrofalnych skutków dla całego regionu. Brandenburski rząd krajowy wspiera miasto środkami z Samorządowego Funduszu Wyrównawczego lub przez przyznawanie pokaźnej pomocy publicznej. Ma to łagodzić skutki braku siły finansowej i gospodarczej. W latach 2010–2014 zgodnie z dyrektywą w sprawie wspólnego zadania poprawy regionalnej struktury gospodarczej do Regionalnego Centrum Wzrostu Frankfurt nad Odrą/Eisenhüttenstadt popłynęły za pośrednictwem Banku Inwestycyjnego Landu Brandenburgia (ILB) środki inwestycyjne w wysokości 16 mln EUR³.

Przyciąganie nowych firm i przedsiębiorczość są wspierane dotacjami (np. program wspierania przemysłu, promocja pracy, badania naukowe i rozwój), pożyczkami (np. program kredytów dla małych i średnich przedsiębiorstw w Brandenburgii, program finansowania konsorcyjnego), kapitałem własnym (np. fundusz wspierania przedsiębiorstw w początkowej fazie rozwoju, fundusz rozwoju, *mezzanine*) lub gwarancjami (np. program *Brandenburg Garantie Innovativ*). Dochodzą do tego inne możliwości wsparcia przez włączenie takich podmiotów jak *Zukunftsagentur Brandenburg* (ZAB) czy regionalnych instytucji promocji gospodarki. W nowym okresie programowania miasto Frankfurt nad Odrą i sąsiadujący z nim region oferują najwyższą stawkę pomocy publicznej w całych Niemczech. Można tu przyznawać dotacje na koszty inwestycji w

3 Wirtschaftsförderung der Stadt Frankfurt (Oder): *Statusbericht 2014 im Wachstumskern Frankfurt (Oder)/Eisenhüttenstadt*, stan z 6 października 2014, s. 7.

wysokości do 40% dla małych, 30% dla średnich i 20% dla dużych przedsiębiorstw.

IV. Konkluzja

W kontekście szerokiego procesu przemian w gospodarce i społeczeństwie samorządowe wspieranie gospodarki stoi w obliczu nowych szans i wyzwań dotyczących podtrzymywania vitalnych obiegów gospodarczych. Trzeba odpowiedzieć na następujące pytania: Z czego składają się na szczeblu lokalnym łańcuchy tworzenia wartości? Jaką innowacyjną infrastrukturę muszą w przyszłości zapewnić takie miasta jak Frankfurt nad Odrą, żeby być atrakcyjne dla lokalizowania w nich przedsiębiorstw? Jak i gdzie tworzą się start-upy? Jaki wkład – poza programami wsparcia – muszą wносить instytucje promujące gospodarkę? Jakie szanse powstają dla samorządów dzięki europejskiemu potencjałowi siły roboczej młodego pokolenia? Jak można przekuć na własną korzyść problem demograficzny? Czy może się udać złagodzenie problemu sukcesji przedsiębiorstw dzięki systematycznemu wspieraniu kształcenia zawodowego młodych specjalistów lub zgoła rozwiązanie go dzięki sięgnięciu po młodych specjalistów z innych krajów europejskich?

Podjęcie transgraniczne oraz internacjonalizacja wiedzy, badań naukowych i gospodarki mają doniosłe znaczenie i są bazą na przyszłość. Zainteresowane strony są świadome, że w tej sprawie koniecznych jest jeszcze wiele działań. Kto stawia na stabilny rozwój i atrakcyjność danego regionu, nie może ominąć zasady TTT: talenty, tolerancja i technologia⁴. Miasto Frankfurt nad Odrą oraz jego instytucje promujące gospodarkę i wiedzę niewątpliwie przyswoiły sobie tę zasadę.

Tłumaczenie z języka niemieckiego: Adam Peszke

⁴ Steffen Kröhnert, Annegret Morgenstern, Reiner Klingholz: *Talente, Technologie und Toleranz – wo Deutschland Zukunft hat*, Berlin: Berlin-Institut für Bevölkerung und Entwicklung 2007, s. 6.

PRZYSZŁOŚĆ PRACY ZAROBKOWEJ: PRAWO PODATKOWE – PRAWO UBEZPIECZEŃ SPOŁECZNYCH – PRAWO PRACY

Christina Elschner, Dagmara Jajeśniak-Quast

Praca transgraniczna: bieżąca sytuacja po pierwszych latach swobodnego przepływu pracowników między Polską a Niemcami. Skutki dla podatków i ubezpieczeń społecznych

I. Wstęp

W 2004 roku Polska świętowała przystąpienie do Unii Europejskiej. Po udanej transformacji z lat 90. wydawało się, że długi i trudny „powrót do Europy” stał się faktem. Rzeczywistość pokazała jednak, że rok 2004 nie oznaczał dla Polski jeszcze bynajmniej pełnego członkostwa. Ani nie zniesiono od razu kontroli granic, ani nie zapanował wtedy jeszcze całkowicie swobodny przepływ pracowników. Musiały upłynąć trzy kolejne lata, zanim w nocy z 20 na 21 grudnia 2007 roku na moście miejskim między Frankfurtem nad Odrą i Słubicami wbito symbolicznie do paszportów ostatnie stemple kontroli granicznej. Ale nawet wtedy nie zniknęły jeszcze wszystkie bariery. Ostatnie ograniczenia zniesiono dopiero 1 maja 2011 roku, kiedy po siedmioletnim okresie przejściowym ostatnie państwa członkowskie UE – Niemcy i Austria – otworzyły swoje rynki pracy dla polskich pracowników.

Rachuba czasu pełnego członkostwa Polski w UE zaczyna się zatem właściwie dopiero w 2011 roku, gdyż dopiero od owego roku Polska korzysta bez ograniczeń ze wszystkich czterech podstawowych swobód Wspólnoty: 1. swobody przepływu towarów, 2. swobody przepływu osób (swoboda przedsiębiorczości i swoboda przepływu pracowników), 3. swobody świadczenia usług, 4. swobody przepływu kapitału i płatności. Te podstawowe swobody służą urzeczywistnieniu wymienionych w art. 3 Traktatu o Unii Europejskiej (TUE) celów UE przez utworzenie jednolitego wspólnego rynku¹. Rynek wewnętrzny obejmuje zatem

¹ Por. Art. 3 III s. 1 TUE.

pewien obszar bez granic wewnętrznych, w którym zgodnie z postanowieniami traktatów zapewniony jest swobodny przepływ towarów, osób, usług i kapitału².

W cztery lata po zniesieniu ostatnich barier i wprowadzeniu swobodnego przepływu pracowników między Polską i Niemcami pragniemy podjąć próbę przedstawienia bieżącej sytuacji. Przyjrzymy się zagadnieniu rozwoju swobody przedsiębiorczości i swobody przepływu pracowników między Polską a Niemcami ogólnie, a zwłaszcza w regionie polsko-niemieckiego pogranicza (za przykład posłuży Brandenburgia). Ciekawe jest także zagadnienie, jak zmiany te oddziałują na sferę podatków i ubezpieczeń społecznych.

II. Dane, fakty i tendencje

Polska jest największym krajem wśród nowych państw członkowskich UE, a polscy obywatele to bardzo zauważalna grupa ludności nie tylko w Niemczech³. W roku 2014 w Niemczech mieszkało prawie 700 tys. Polaków, czyli więcej niż obywatele ze wszystkich pozostałych ośmiu nowych krajów UE. Od 2000 roku liczba ludności z obywatelstwem polskim zwiększyła się zatem ponad dwukrotnie⁴. Głównym źródłem imigracji do Niemiec były przez długi czas te kraje basenu Morza Śródziemnego, z których rekrutowano gastarbeiterów, np. Turcja i Włochy. W ciągu ostatnich dziesięciu lat można jednak zauważyć wyraźną dywersyfikację. Największą grupą – zarówno w ujęciu bezwzględnym, jak i względnym – są nadal osoby wywodzące się z Turcji, za nimi plasują się zaś osoby pochodzenia polskiego, rosyjskiego i włoskiego. W roku 2013 jednak obywatele polscy, których było 609 855, stanowili w Niemczech największą grupę obcokrajowców z krajów UE i drugą co do wielkości grupę obcokrajowców ogółem (po Turkach – 1 549 808 osób)⁵.

2 Art. 26 II TFUE.

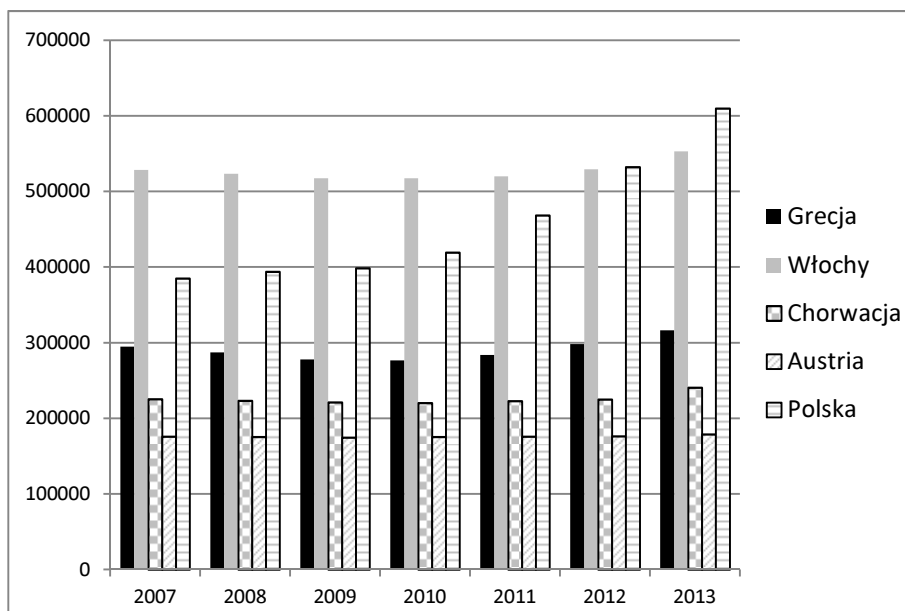
3 Patrz: Peter Oliver Loew: *Wir Unsichtbaren. Geschichte der Polen in Deutschland*, München: C.H. Beck 2014.

4 Doris Wiethölter, Jeanette Carstensen, Meike Stockbrügger: *Beschäftigte aus den neuen EU-Beitrittsländern in Berlin-Brandenburg. Schwerpunktsetzung auf Grenzpendler aus Polen*, „IAB-Regional Berlin-Brandenburg” 1, 2015, s. 15. Wyjaśnienie: do nowych 8 krajów UE należą: Polska, Węgry, Republika Czeska, Słowacja, Słowenia, Estonia, Łotwa i Litwa.

5 Statistisches Bundesamt, 2014.

Ilustracja 1 pokazuje wyraźną cezurę roku 2011 w odniesieniu do rosnącej liczby polskich obywateli w Niemczech. Od roku 2010 liczba Polaków mieszkających w Niemczech wzrosła o prawie 200 tys.

Ilustracja 1. Ludność cudzoziemska w Niemczech 2007–2013 według wybranych obywatelstw krajów UE28

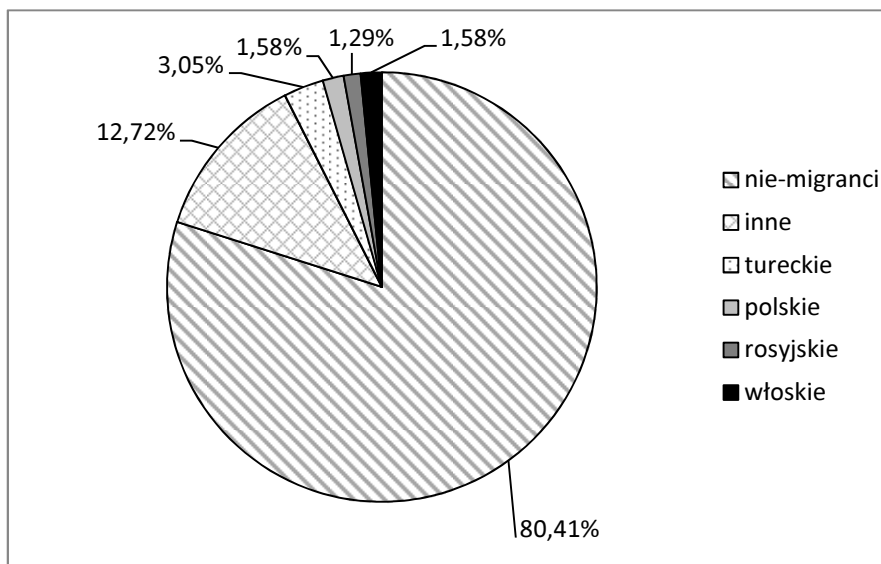


Źródło: Statistisches Bundesamt, 2014.

Te liczby nie zaskakują, jeśli uwzględnić fakt, że wśród ludności niemieckiej pochodzenia migracyjnego Polacy już w 2009 roku byli największą grupą z państw członkowskich UE (patrz Ilustracja 2). Już w 2009 roku co piąta osoba mieszkająca w Niemczech była pochodzenia migracyjnego. Od dawna liczba ta wzrasta nie tylko wskutek imigracji, gdyż już co trzecia osoba pochodzenia migracyjnego urodziła się w Niemczech⁶.

⁶ Martin Jung, Michael Unterberg, Mirko Bendig, Britta Seidl-Bowe: *Unternehmensgründungen von Migranten und Migrantinnen*, Hamburg: evers & jung 2011, s. 21.

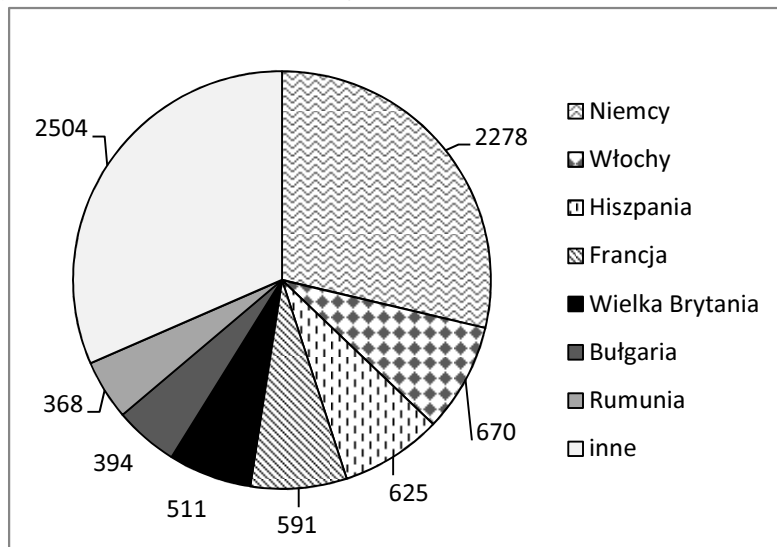
Ilustracja 2. Struktura ludności w Niemczech według pochodzenia migracyjnego w roku 2009 (udziały procentowe)



Źródło: evers & jung GmbH, 2011.

Wielkość kraju, bezpośrednie sąsiedztwo i sytuacja na rynku pracy wydają się najważniejszymi kryteriami przy podejmowaniu decyzji o osiedleniu się w innym kraju. Choć bowiem liczba Niemców osiedlających się w Polsce, wynosząca 2 278 w roku 2012, jest nieporównywalna z liczbą Polaków w Niemczech (ok. 60 tys. w roku 2012), także obywatele niemieccy w Polsce stanowią największą grupę osiedlających się tam osób z krajów UE (patrz Ilustracja 3 na następnej stronie).

Ilustracja 3. Udział obywateli niemieckich wśród wszystkich obywateli UE, którzy osiedlili się w Polsce, stan z grudnia 2012 roku



Źródło: GUS, Rocznik demograficzny, 2013, s. 483.

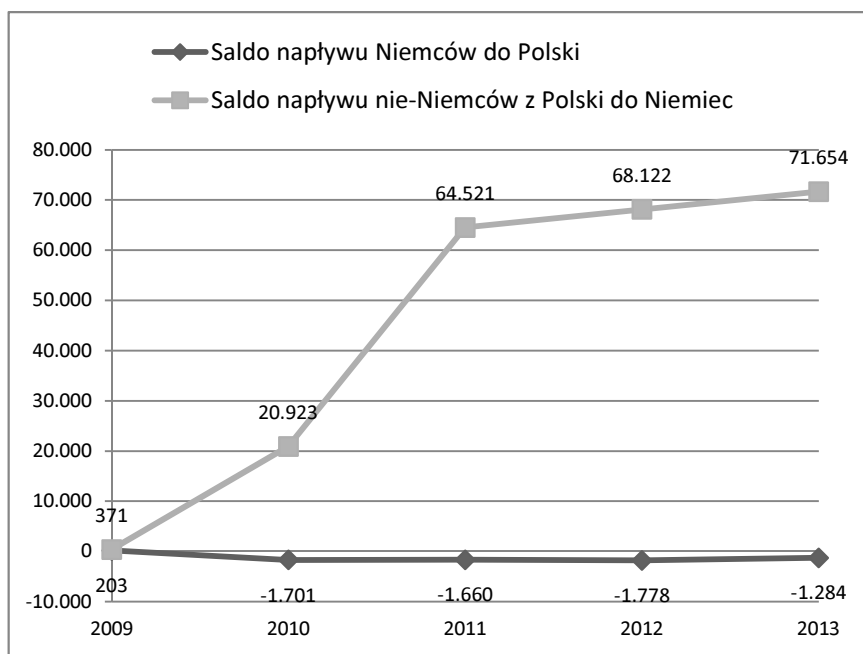
Saldo napływu obywateli niemieckich do Polski jest wszelako ujemne, natomiast saldo napływu nie-Niemców z Polski do Niemiec jest wyraźnie dodatnie. Tu również rzuca się w oczy cezura roku 2011, gdyż od owego roku saldo napływu ludności z Polski do Niemiec nieustannie rośnie (por. Ilustracja 4). Analizy porównawcze wysokości wynagrodzeń i bezrobocia w krajach pochodzenia i krajach docelowych potwierdzają, że rynek pracy po stronie niemieckiej daje wyraźne zachęty do mobilności przede wszystkim dla pracowników z krajów wschodnioeuropejskich. I tak np. średnie wynagrodzenia miesięczne w Polsce w roku 2013 odpowiadały jednej trzeciej poziomu niemieckiego, a stopa bezrobocia była w ostatnich latach prawie dwukrotnie wyższa niż w Niemczech⁷. Oprócz odmiennych perspektyw zawodowych w kraju pochodzenia i kraju docelowym ogromne znaczenie, jeśli chodzi o motywy migracji, ma dla imigrantów i pracowników transgranicznych z nowych wschodnioeuropejskich państw UE zabezpieczenie społeczne, system oświaty, istniejąca już znajomość języka niemieckiego oraz kontakty w Niemczech⁸. Regionalne porównanie proporcji polskich pracowników do wszystkich pracowników w Niemczech

⁷ Doris Wiethölder i in.: *Beschäftigte aus den...*, dz. cyt. (przyp. 4), s. 12.

⁸ Tamże, s. 13.

pokazuje, że decydujące dla podjęcia pracy w Niemczech są przede wszystkim dwa kryteria, mianowicie bliskość granicy (zwłaszcza w przypadku pracowników transgranicznych) oraz sytuacja na rynku pracy. Z powodu lepszej sytuacji na rynku pracy, czyli z uwagi na to ostatnie kryterium, jako cel migracji zarobkowej wybierane są przeważnie zachodnioniemieckie kraje związkowe. I tak na szczelbu landów najwyższy udział w zatrudnieniu obywatele polscy mieli w Brandenburgii (1,4%, Dolnej Saksonii (1,3%) i Nadrenii-Palatynacie (1,3%).

Ilustracja 4. Saldo napływu Polaków (nie-Niemców) do Niemiec i z Niemiec do Polski (obywatele niemieccy) 2009–2012



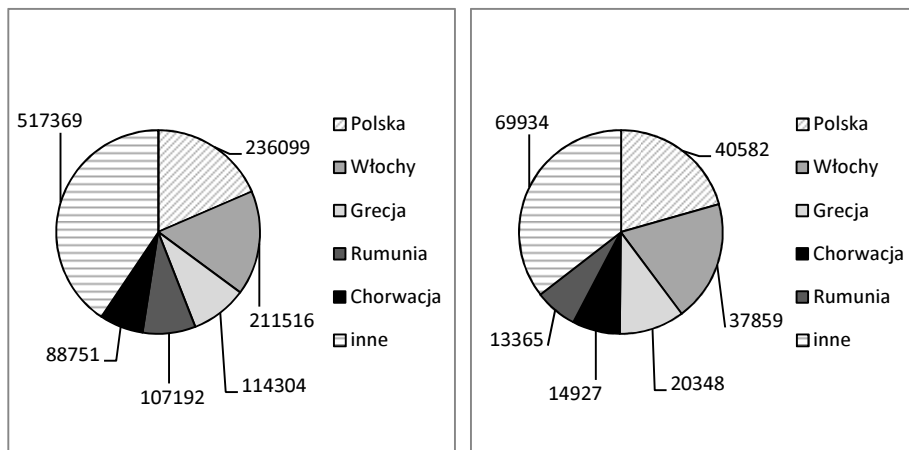
Źródło: Deutsches Statistisches Bundesamt, Fachserie Wanderungen 2009–2013.

Polscy obywatele odgrywają coraz większą rolę w Niemczech nie tylko pod względem osiedlania się; także ich rola jako pracowników i założycieli firm jest coraz ważniejsza. Obywatele polscy mają najwyższy udział wśród zatrudnionych cudzoziemców ze wszystkich krajów UE – i to zarówno wśród pracowników podlegających obowiązkowemu ubezpieczeniu społecznemu, jak i wśród pracowników otrzymujących znikome wynagrodzenie (por. Ilustracja 5).

Ilustracja 5: Pracownicy z krajów UE w Niemczech (dane liczbowe według obywatelstwa)

Pracownicy podlegający obowiązkowemu ubezpieczeniu społecznemu (5a)

Pracownicy otrzymujący znikome wynagrodzenie (5b)



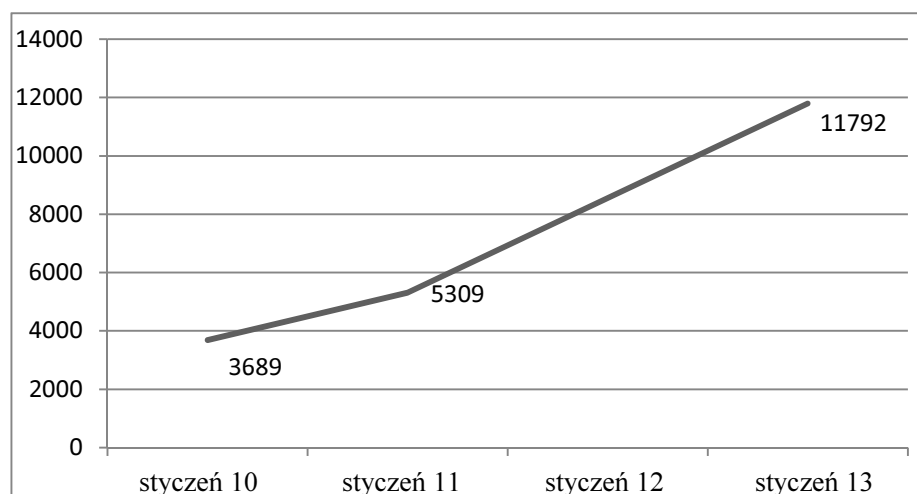
Źródło: Bundesagentur für Arbeit, stan z 31 marca 2014.

Statystyka ukazuje dynamizujący wpływ swobody przedsiębiorczości i swobodnego przepływu pracowników między Polską a Niemcami na pracę transgraniczną. Przede wszystkim polscy obywatele coraz częściej korzystają z tych swobód, żeby osiedlić się w Niemczech, znaleźć zatrudnienie lub założyć firmę. Od chwili wprowadzenia pełnej swobody przepływu pracowników wzrost liczby pracowników z 8 nowych krajów UE był silniejszy niż imigracja z tych krajów. Według rozeznania Federalnego Urzędu ds. Migracji i Uchodźców (BAMF) przyczyny można szukać w tym, że wielu obywateli państw UE8 wyemigrowało do Niemiec już przed wprowadzeniem swobodnego przepływu pracowników, jednak dopiero po wprowadzeniu swobodnego przepływu pracowników podjęło regularną pracę⁹. Uwidacznia się to zwłaszcza w analizie regionalnej, co pokazano tutaj na przykładzie ewolucji liczby zatrudnionych obywateli polskich w Brandenburgii (por. Ilustracja 6). Wprawdzie liczba bezwzględna zatrudnionych obywateli polskich, wynosząca w całej Brandenburgii w 2013 roku 11 792, jest

⁹ Elisa Hanganu, Stephan Humpert, Martin Kohls: *Zuwanderung aus den neuen EU-Mitgliedstaaten Bulgarien und Rumänien. Forschungsbericht 24*, 2014. Nürnberg: Bundesamt für Migration und Flüchtlinge, s. 56.

niższa od tej, jaką wykazują takie miasta jak Hamburg czy Monachium, dla naszej analizy decydujący jest jednak ogromny wzrost liczby polskich pracowników od roku 2011. O wiele niższa liczba Niemców, którzy osiedlają się w Polsce, demonstruje z kolei, że praca transgraniczna to na razie zjawisko jednostronne.

Ilustracja 6. Pracownicy (podlegający obowiązkowemu ubezpieczeniu społecznemu i otrzymujący znikome wynagrodzenie) mający polskie obywatelstwo w Brandenburgii 2010–2013

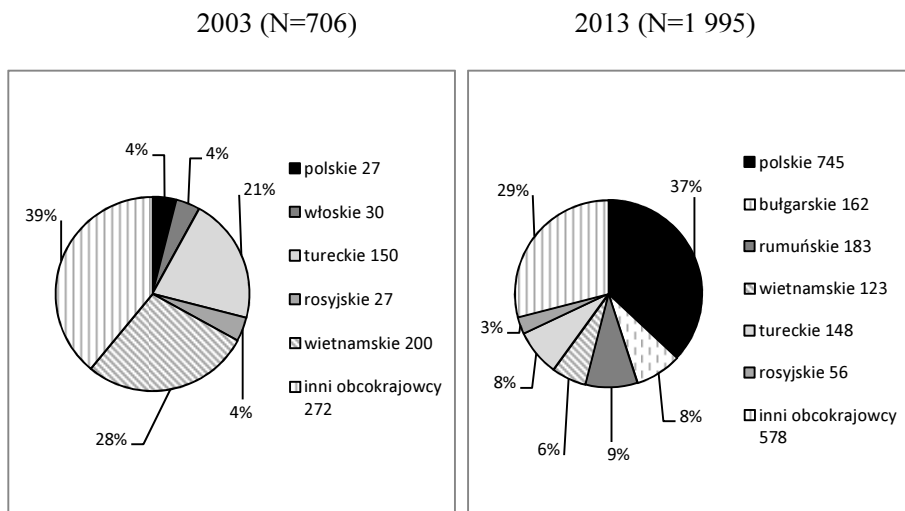


Źródło: Federalna Agencja Pracy 2014.

Konsekwencje swobody przedsiębiorczości dla wzrostu liczby firm zakładanych przez obywateli polskich pokazuje porównanie liczby zgłoszeń działalności gospodarczej przez obywateli polskich w Brandenburgii przed przystąpieniem Polski do UE i potem. W roku 2003 obywatele polscy mieli zaledwie czteroprocentowy udział w ogólnej liczbie indywidualnych przedsiębiorstw zagranicznych rejestrowanych w Brandenburgii. Dziesięć lat później, w roku 2013, liczba nowo rejestrowanych polskich indywidualnych przedsiębiorstw miała już największy udział w ich ogólnej liczbie – 37% (por. Ilustracja 7)¹⁰.

10 Charlotte Große i in.: *Migrantisches Unternehmertum im Land Brandenburg. Studie im Rahmen des IQ Netzwerkes Brandenburg*, Berlin 2014, s. 23.

Ilustracja 7. Udziały wybranych narodowości w liczbie wszystkich nowo rejestrowanych indywidualnych przedsiębiorstw zagranicznych w Brandenburgii w latach 2003 i 2013



Źródło: Migrantisches Unternehmertum im Land Brandenburg, Studie des IQ-Netzwerkes Brandenburg 2013, por. Charlotte Große i in.: *Migrantisches Unternehmertum...*, dz. cyt. (przyp. 10), s. 23.

Podobnie jak w przypadku pracowników, także w ujętej według krajów pochodzenia statystyce osób prowadzących własną działalność gospodarczą znajduje się potwierdzenie, że oprócz dominujących dotychczas przedstawicieli klasycznych krajów rekrutacji *gastarbeiterów* silnie zyskały na znaczeniu inne grupy krajów pochodzenia. Szczególnie silnie wzrosła zaś liczba osób prowadzących samodzielną działalność, pochodzących z Europy Wschodniej. Oprócz osób przybyłych z Polski i Rosji znacznie zwiększyła się również grupa pracujących na własny rachunek pochodzących z Rumunii, Bułgarii i Ukrainy. W odniesieniu do przyszłości należy przyjąć, że przechodzenie do działalności na własny rachunek będzie się utrzymywać na wysokim poziomie i że wśród ludności pracującej na własny rachunek w Niemczech jeszcze większą rolę będą odgrywać osoby pochodzenia migracyjnego; taka tendencja jest już rzeczywistością w społeczeństwach imigracyjnych takich jak USA.

Oprócz wzrostu liczby polskich pracowników i osób pracujących na własny rachunek w Niemczech, które przeniosły do Niemiec także swoje miejsce zamieszkania, mobilność pracownicza na linii Polska – Niemcy przejawia się

zjawiskiem pracy transgranicznej. W Niemczech liczba pracowników transgranicznych z Polski podlegających obowiązkowemu ubezpieczeniu społecznemu wzrosła z niespełna 5 600 w połowie 2010 roku do prawie 21 600 w połowie 2014 roku. Liczba pracowników transgranicznych z Polski wzrosła zatem w tym okresie o 286,9%, przy czym największy wzrost nastąpił po wprowadzeniu swobodnego przepływu pracowników (2011/2014 + 225,5% lub + 14 943 osób). W porównaniu z polskimi pracownikami mieszkającymi i pracującymi w Niemczech praca transgraniczna odgrywa znacznie mniejszą rolę dla rynku pracy. Mimo znacznego wzrostu liczby pracowników transgranicznych z Polski ich udział wśród wszystkich zatrudnionych w RFN wynosił w 2014 roku zaledwie 0,1%. Występują tu jednak duże różnice regionalne. We wschodnich krajach związkowych udział pracowników transgranicznych z Polski był nieco wyższy i wynosił 0,2%. Jeśli porównać ze sobą kraje związkowe, to Brandenburgia zanotowała ich zdecydowanie najwyższy udział w zatrudnieniu, wynoszący 0,5%. Jeśli przyjrzeć się udziałowi polskich pracowników transgranicznych w liczbie odnośnych polskich pracowników zatrudnionych na miejscu, to jest on największy w nowych krajach związkowych. Jedna czwarta polskich pracowników przemieszczała się tu między miejscem zamieszkania w Polsce i miejscem pracy we wschodnich Niemczech. Brandenburgia także w tym przypadku zanotowała w skali wszystkich krajów związkowych najwyższy wskaźnik – 37,3% – przed Saksonią (35,5%)¹¹. Od chwili wprowadzenia swobodnego przepływu pracowników na atrakcyjności zyskały zatem przede wszystkim miejsca docelowe w nowych landach. To pokazuje wyraźnie, że odległość od granicy jest ważnym wyznacznikiem dla pracowników mobilnych, w odróżnieniu od tych polskich pracowników, którzy mieszkają i pracują w Niemczech.

Kolejne zjawisko da się zaobserwować od chwili wprowadzenia pełnej swobody przepływu pracowników. Od 1 maja 2011 roku znacznie wzrosło znaczenie podlegających obowiązkowemu ubezpieczeniu społecznemu stosunków zatrudnienia polskich obywateli w porównaniu ze znikomymi stosunkami zatrudnienia. O ile w połowie 2010 roku dwie trzecie zatrudnionych podlegało obowiązkowemu ubezpieczeniu społecznemu, to w roku 2014 udział ten wzrósł do 78%. Wzrost ten był zarazem wyraźnie wyższy niż imigracja, która w 2013 roku wzrosła w stosunku do roku 2011 tylko o 14%¹². Również w ujęciu regionalnym udział pracowników z Polski podlegających obowiązkowemu ubezpieczeniu społecznemu ewidentnie wzrósł od czasu otwarcia rynku pracy w 2011 roku. W

11 Doris Wiethölter i in.: *Beschäftigte aus den...*, dz. cyt. (przyp. 4), s. 27–28.

12 Tamże, s. 19–20.

Brandenburgii udział ten wzrósł od 2010 roku z 34,2% do 64,7%. Natomiast udział stosunków zatrudnienia o znikomym charakterze zanotował w Brandenburgii wyraźny spadek z 65,8% do mniej więcej jednej trzeciej¹³. Z tego względu warto dokładniej przeanalizować polsko-niemiecką pracę transgraniczną oraz jej skutki dla podatków i ubezpieczeń społecznych.

III. Rodzaje pracy transgranicznej i ich związek z podatkami i ubezpieczeniami społecznymi

Jak już wynikało z analizy danych statystycznych dotyczących skutków swobody przedsiębiorczości i swobodnego przepływu pracowników między Polską i Niemcami, musimy rozróżnić rozmaite rodzaje pracy transgranicznej. Ma to również istotne znaczenie dla ich związków z podatkami i ubezpieczeniami społecznymi. Rozróżniamy:

- pracowników, którzy przybyli na stałe;
- pracowników transgranicznych, którzy mieszkają w jednym państwie, w drugim zaś są pracownikami najemnymi;
- ekspatriantów, delegowanych przez pracodawcę na czas określony do innego państwa; oraz
- osoby pracujące na własny rachunek, które podejmują działalność gospodarczą w państwie, gdzie mają nowe miejsce zamieszkania.

Pracownicy, którzy przybyli na stałe, mają miejsce zamieszkania w kraju, w którym pracują. Wszystkie ich przychody podlegają podatkowi dochodowemu, a przychody z pracy ubezpieczeniu społecznemu. Obowiązek ubezpieczenia społecznego pracowników transgranicznych jest zależny od miejsca świadczenia pracy. Podatkowi dochodowemu podlegają zarówno w państwie, w którym pracują, jak i w tym, w którym mieszkają. Państwo, w którym mieszkają – przynajmniej jeśli chodzi o Polskę i Niemcy – zwalnia ich z obowiązku opodatkowania tam przychodów z pracy. Ekspatrianci podlegają opodatkowaniu w państwie docelowym dopiero począwszy od 183 dnia działalności. Pod pewnymi warunkami ekspatrianci mogą pozostać objęci ubezpieczeniem społecznym w

13 Doris Wiethölter i in.: *Beschäftigte aus den...*, dz. cyt. (przyp. 4), s. 31.

swoim kraju ojczystym (tak zwane promieniowanie). Osoby pracujące na własny rachunek opodatkowują swoje przychody z samodzielnej działalności tam, gdzie się ona odbywa. Jeśli osoba pracująca na własny rachunek mieszkałaby w innym kraju, nie podlegałaby opodatkowaniu w państwie zamieszkania. Regulacje dotyczące ubezpieczeń społecznych dla osób pracujących na własny rachunek są odmienne w zależności od kraju.

IV. Podatek dochodowy i ubezpieczenia społeczne – ujęcie skrótowe

Przychody z pracy podlegają w Niemczech i Polsce podatkowi dochodowemu i obowiązkowemu ubezpieczeniu społecznemu. Podstawowe elementy systemu podatkowego i ubezpieczeń społecznych są w obu krajach takie same. W obu krajach przychody z pracy najmniej podlegają progresywnemu opodatkowaniu, w obu krajach znane jest ryczałtowe potrącanie przychodów z pracy od podstawy wymiaru podatku, oba kraje mają porównywalne działy ubezpieczeń społecznych, w obu krajach pracodawcy i pracownicy płacą do kas ubezpieczeń społecznych w mniej więcej równych proporcjach.

Pod względem szczegółów oba kraje różnią się jednak od siebie, co wynika również z Tabeli 1 (por. niżej). Oba kraje stosują ryczałtowaną kwotę kosztów uzyskania przychodu ze stosunku pracy, ale już składki pracowników na ubezpieczenia społeczne podlegają w Niemczech tylko częściowemu, w Polsce zaś pełnemu odliczeniu. Skala podatku dochodowego jest w Niemczech znacznie wyższa z najwyższą stawką 45% od dochodów od 250 tys. EUR, a już od 60 tys. EUR obowiązuje graniczna stawka podatkowa 42%. W Polsce najwyższa stawka – 32% – dotyczy części dochodu powyżej 85 528 PLN (20 295 EUR). W odniesieniu do skali podatkowej można więc powiedzieć, że progresja jest w Polsce znacznie bardziej spłaszczona i krótsza niż w Niemczech, a najwyższa stawka podatku jednak również znacznie niższa. Osoby pracujące na własny rachunek mogą w Polsce między innymi zdecydować się na 19-procentowy podatek liniowy i korzystać z ulg w zakresie wyliczania zysku. Takich możliwości w Niemczech nie ma.

W odniesieniu do ubezpieczeń społecznych istnieje pewna istotna różnica między Niemcami a Polską. W Niemczech począwszy od dochodów w wysokości 48 600 względnie 60 tys. EUR składki przestają rosnąć. Od wykraczających ponad to części dochodów nie trzeba płacić składek. W Polsce w odniesieniu do ubezpieczenia zdrowotnego i Funduszu Pracy nie ma ograniczenia podstawy

wymiaru składki. W ubezpieczeniu emerytalnym obowiązuje takie ograniczenie, ale dopiero od 30-krotności średniego wynagrodzenia. Stawki składek wynoszą w Niemczech 20,2% dla pracowników i 19,3% dla pracodawców. W Polsce pracownicy wpłacają 22,7% swoich zarobków brutto na ubezpieczenia społeczne, a pracodawcy płacą 18,7%. Chociaż ogólna wysokość składek jest w obu krajach porównywalna, opłacane składki są w wypadku wysokich przychodów w Polsce istotnie wyższe niż w Niemczech z uwagi na znacznie wyższą granicę podstawy wymiaru składki względnie jej brak. Ważna różnica istnieje również dla osób pracujących na własny rachunek: w Niemczech nie obejmuje ich obowiązek opłacania składek, mogą jednak ubezpieczyć się dobrowolnie. W Polsce osoby pracujące na własny rachunek mają zasadniczo obowiązek opłacania składek ubezpieczeniowych.

Tabela 1. Krótki przegląd podatków i ubezpieczeń społecznych w Niemczech i Polsce

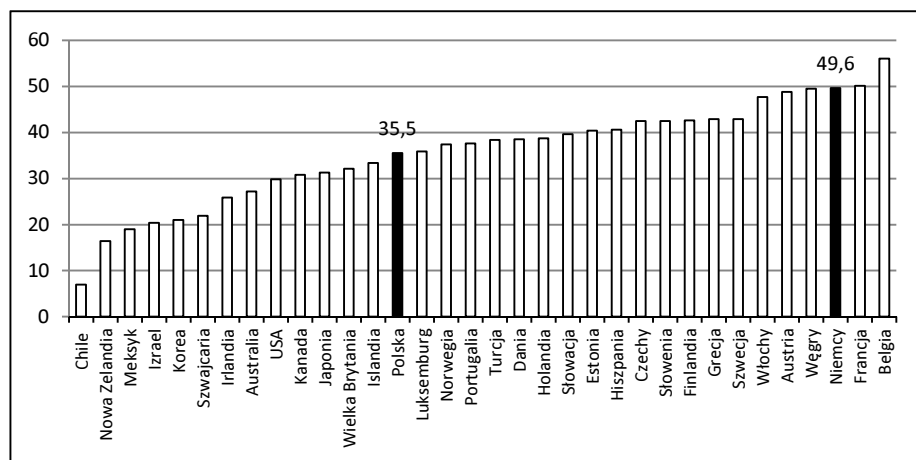
Podatek dochodowy	Niemcy	Polska
Zryczałtowana kwota kosztów uzyskania przychodu ze stosunku pracy	1 tys. EUR	1 335 PLN (322 EUR)
Odliczanie składek na ubezpieczenia społeczne	Możliwość częściowego odliczenia	Możliwość całkowitego odliczenia
Skala	Progresywna do 45% od 250 tys. EUR skala wspólnego rozliczenia dla par małżeńskich	Progresywna do 32% od 85 528 PLN (20 629 EUR)
Szczególne cechy skali	Wspólne rozliczenie dla par małżeńskich	Osoby pracujące na własny rachunek – ew. stawka liniowa 19%
Ubezpieczenia społeczne		
Kwota łączna – pracownicy	20,2% – ograniczenie podstawy wymiaru składki przy 48 600 EUR względnie 60 tys. EUR	22,7%, w tym 11,62% z ograniczeniem podstawy wymiaru składki
Kwota łączna – pracodawcy	19,3% – ograniczenie podstawy wymiaru składki przy 48 600 EUR względnie 60 tys. EUR	18,2%, w tym 16,62% z ograniczeniem podstawy wymiaru składki

Źródło: IBFD, *European Tax Handbook 2014*, Amsterdam 2014.

Jaki wpływ mają ostatecznie te dane na obciążenia pracy podatkami i składkami na ubezpieczenia społeczne, można zobaczyć, posługując się publikacją OECD

*Taxing Wages*¹⁴. W *Taxing Wages* oblicza się podatek dochodowy oraz składki pracodawców i pracowników na ubezpieczenia społeczne, odnosząc się do przykładowego pracownika z wynagrodzeniem na poziomie średniej krajowej. Poniższa Ilustracja 8 pokazuje obciążenie podatkami i składkami na ubezpieczenia społeczne w ujęciu międzynarodowym w ramach OECD, wyrażone w procentach kosztów pracy.

Ilustracja 8. Obciążenie podatkami i składkami na ubezpieczenia społeczne w porównaniu międzynarodowym w procentach, 2013.



Źródło: OECD, *Taxing Wages* 2014.

Wyjaśnienie: ilustracja pokazuje łączne obciążenie pracodawców i pracowników podatkiem dochodowym, podatkiem od sumy wynagrodzeń i składkami na ubezpieczenia społeczne w procentach średnich krajowych dochodów jednego pracownika (brutto).

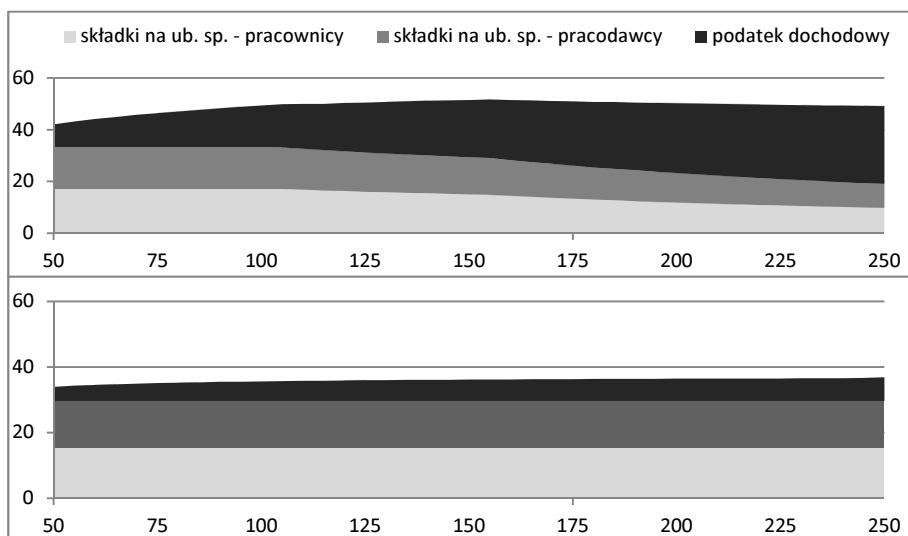
Pod względem obciążenia kosztów pracy podatkami i ubezpieczeniami społecznymi Polska z 35,5% lokuje się z przodu środkowej części diagramu. Niemcy zajmują trzecie od końca miejsce z obciążeniem wynoszącym 49,6%. Średnie wynagrodzenia, które są podstawą tych obliczeń, wynoszą dla Polski 41 442 PLN (9 833 EUR), a dla Niemiec 45 170 EUR.

14 Por. OECD, *Taxing Wages*, Paris 2014.

Poniższa Ilustracja 9 pokazuje strukturę obciążenia podatkami i składkami na ubezpieczenia społeczne w wypadku rosnących dochodów (mierzonych w procentach odnośnego krajowego wynagrodzenia minimalnego). W odniesieniu do Niemiec w górnej części wyraźnie widać względny spadek składek na ubezpieczenia społeczne. Mniej więcej od średnich dochodów (100% na osi x) spada względny udział składek zarówno pracowników, jak i pracodawców na ubezpieczenia społeczne. Cały czas wzrasta natomiast podatek dochodowy. Łączne obciążenie ma przebieg typowy dla Niemiec. Po osiągnięciu ograniczenia podstawy wymiaru składki na ubezpieczenia społeczne łączne obciążenie jeszcze lekko wzrasta – do osiągnięcia pierwszej strefy proporcjonalnej skali podatku dochodowego (graniczna stawka podatkowa 42%). Od tego momentu łączne obciążenie lekko spada ze względu na spadający względny udział ubezpieczeń społecznych, ma zatem przebieg lekko degresywny.

Struktura obciążenia podatkami i składkami w Polsce (niższa część grafiki) jest wyraźnie inna. Składki na ubezpieczenia społeczne – ze względu na wysoką granicę podstawy ich wymiaru – są stałe przynajmniej do osiągnięcia dwukrotności średniego wynagrodzenia. Progresja podatku dochodowego jest ledwo widoczna. Ogólnie łączne obciążenie wzrasta powyżej analizowanej wysokości dochodów tylko powoli.

Ilustracja 9. Struktura obciążenia podatkami i składkami w Niemczech i Polsce w procentach proporcjonalnie do wzrostu dochodów, 2013



Źródło: OECD, Taxing Wages 2014.

Wyjaśnienie: ilustracja pokazuje krzywą obciążenia podatkami i składkami dla samotnego podatnika bez dzieci. Będąc podstawą obliczeń wynagrodzenie brutto wynosi od 50% do 250% krajowych średnich dochodów. Wyszczególniono obciążenia podatkiem dochodowym i składkami na ubezpieczenia społeczne dla pracodawcy i pracownika. W Polsce i w Niemczech nie ma podatków od sumy wynagrodzeń.

Przypadki analizowane w *Taxing Wages* dotyczą krajowej sytuacji pracownika mieszkającego i pracującego w tym samym państwie. Jak zmienia się obciążenie podatkowe i składkowe w wypadku analizowanych na wstępie form pracy transgranicznej? Pracownik, który przeniósł się na stałe do drugiego kraju, podlega przedstawionej wyżej strukturze podatków i składek. Pracownicy transgraniczni podlegają zasadniczo również tym samym obciążeniom jak ci spośród ich kolegów, którzy mieszkają w państwie świadczenia pracy. Nie powstaje więc żadna różnica w stosunku do powyższych grafik. Pracownik transgraniczny z Frankfurtu nad Odrą, pracujący w Słubicach, podlega podobnemu poziomowi obciążenia podatkami i składkami jak jego słubiccy koledzy.

Inaczej jest w przypadku expatriantów. Jeśli delegowanie do pracy trwa co najmniej 183 dni, to ubezpieczenie społeczne w kraju ojczystym jest łączone z podatkiem dochodowym w kraju docelowym. Przyglądając się grafikom przedstawiającym tę strukturę widzimy, że delegowanie dobrze (znacznie powyżej granic podstawy wymiaru składek) zarabiającego expatrianta z Niemiec do Polski musi pociągać za sobą bardzo niskie łączne obciążenie. Do stosunkowo niskich składek na ubezpieczenia społeczne w Niemczech dochodzi wynoszący maksymalnie 32% podatek w Polsce. Natomiast expatriant, delegowany w przeciwnym kierunku z Polski do Niemiec, jest sumarycznie obciążony znacznie bardziej. Do wysokich składek na ubezpieczenia społeczne w Polsce dochodzi wysoki poziom podatku dochodowego w Niemczech.

Osoby pracujące na własny rachunek podlegają opodatkowaniu wyłącznie w państwie prowadzenia działalności, czyli mniej więcej w ciemnoszarej strefie grafik z Ilustracji 9¹⁵.

Generalnie widoczne jest, że podatki i składki na ubezpieczenia społeczne mogą mieć znaczny i odmienny wpływ na przychody pracowników.

15 O ile nie działają jako firmy indywidualne, lecz jako spółki kapitałowe, powstają obciążenia przedstawione w artykule Christopa Spengla (s. 259–280)

V. Konkluzja

W wyniku rozszerzenia UE na wschód w minionych latach dalszej intensyfikacji uległy wzajemne powiązania w dziedzinie pracy transgranicznej. Zwłaszcza wprowadzenie pełnej swobody przepływu pracowników w 2011 roku doprowadziło do wzrostu liczby pracowników najemnych i osób pracujących na własny rachunek z polskim obywatelstwem i jednocześnie miejscem zamieszkania w Niemczech oraz polskich pracowników transgranicznych w Niemczech. Rok 2011 stanowi zatem – inaczej, niż przypuszczano we wcześniejszych analizach – wyraźną cezurę. W odniesieniu do osiedlania się i podejmowania pracy w kraju sąsiednim istnieje jednak między Polską i Niemcami wyraźna dysproporcja. Chociaż także w Polsce obywatele niemieccy są największą grupą osiedlających się osób z krajów UE, nie sposób porównywać te liczby z dużą ilością obywateli polskich w Niemczech. Dla polskich pracowników zachętami do mobilności są w decydującej mierze istniejące różnice pod względem bezrobocia i dochodów. Ponadto ważną rolę dla polskich imigrantów odgrywają istniejące już sieci powiązań społecznych i rodzinnych w Niemczech.

Dzięki otwarciu rynku pracy w roku 2011 dynamicznie rozwinęło się również zjawisko pracy transgranicznej Polaków. W skali całych Niemiec liczba pracowników transgranicznych była w roku 2014 jeszcze stosunkowo niska, niemniej występują tu duże różnice regionalne. Dystrybucja terytorialna pracowników transgranicznych pokazuje, że na wybór ich regionów docelowych mają wpływ dwa czynniki: bliskość granicy i sytuacja na rynku pracy w kraju docelowym. Brandenburgia jest w związku z tym głównym regionem docelowym dla polskich pracowników transgranicznych, ale atrakcyjne są dla nich również Bawaria, Saksonia i Nadrenia Północna-Westfalia.

Kolejnym skutkiem otwarcia niemieckiego rynku pracy dla obywateli polskich jest dający się zaobserwować wzrost udziału stosunków zatrudnienia podlegających obowiązkowemu ubezpieczeniu społecznemu przy jednoczesnym spadku udziału jedynie znikomych stosunków zatrudnienia wśród obywateli polskich w Niemczech. Badacze migracji zakładają, że wielu Polaków wywędrowało do Niemiec już przed wprowadzeniem swobodnego przepływu pracowników, ale dopiero po wprowadzeniu swobodnego przepływu pracowników podjęło regularną pracę. Generalnie eksperci stwierdzają, że potencjały transgranicznego rynku pracy pod względem koncentracji sektorowej i struktury kwalifikacji

pracowników transgranicznych z Polski bynajmniej nie są jeszcze wyczerpane¹⁶. Przede wszystkim w nowych krajach związkowych, w których z powodów demograficznych występują problemy z młodymi kadrami, należy się liczyć z dalszym wzrostem liczby pracowników transgranicznych także w zawodach wymagających wysokich kwalifikacji i w zdywersyfikowanych branżach docelowych¹⁷.

Coraz silniejsze wzajemne powiązania między Polską i Niemcami w dziedzinie pracy transgranicznej mają z natury rzeczy silniejszy wpływ na podatki i ubezpieczenia społeczne. Związki z podatkami i ubezpieczeniami społecznymi zależą zaś od rozmaitych rodzajów pracy transgranicznej. W odniesieniu do podatków i ubezpieczeń społecznych istnieją nader duże różnice między pracownikami, którzy przywędrowali na stałe, pracownikami transgranicznymi i osobami pracującymi na własny rachunek oraz pracownikami delegowanymi, czyli tak zwanymi ekspatriantami. Dlatego ważne jest dokładniejsze przestudiowanie problematyki podatków i ubezpieczeń społecznych w związku z pracą transgraniczną. Bowiem chociaż podstawowe elementy podatków i ubezpieczeń społecznych są w Niemczech i Polsce takie same, to jednak pod względem szczegółów znacznie się od siebie różnią.

Tłumaczenie z języka niemieckiego: Adam Peszke

16 Doris Wiethölter i in.: *Beschäftigte aus den...*, dz. cyt. (przyp. 4), s. 51.

17 Odnosnie do problemu przemian demograficznych w Polsce, Niemczech i Europie por. ostatnio: Tim Buchen i in. (red.): *Demographischer Wandel in Polen, Deutschland und Europa. Geschichte, Verflechtungen und neue Forschungsperspektive*, Berlin: epubli 2014.

Arkadiusz Łukowski

Transgraniczna opieka zdrowotna w praktyce AOK Nordost

I. Wstęp

Jeżeli za początek nowego rozdziału w historii pogranicza polsko-niemieckiego przyjąć otwarcie rynku pracy w Niemczech 1 maja 2011 roku, to nadszedł dobry moment, aby pokusić się o kilka zdań podsumowania. Pamiętam zapowiedzi, że masowy napływ Polaków będzie siłą destabilizującą region. Przestrzegano, że pograniczu grozi wybuch resentymentów narodowościowych na tle rywalizacji o miejsca pracy. Polacy z województw lubuskiego i zachodniopomorskiego rzeczywiście zaczęli szukać recepty na bezrobocie bądź niskie zarobki, decydując się na zatrudnienie w Brandenburgii, Berlinie i Meklemburgii-Pomorzu Przednim. Jednakże, po pierwsze, napływ Polaków był stopniowy, zrównoważony. Ponadto, wykorzystując bliskość geograficzną, Polacy w dużej części nie decydują się na przeprowadzkę do Niemiec, lecz dojeżdżają do pracy u zachodniego sąsiada. Po drugie, nie słyhać zarzutów ze strony niemieckiego społeczeństwa, że zabierane są mu miejsca pracy. Okazało się, że pracownicy z Polski podejmują się prac, na które wcześniej trudno było znaleźć chętnych. Popyt i podaż na rynku pracy znalazły nowe źródła, dzięki którym bilansują się potrzeby obu granicznych regionów. Polacy, po doświadczeniu emigracji na Wyspy Brytyjskie, potwierdzają swoją mobilność.

Kasa chorych AOK Nordost uruchamiając projekt *AOK.PL*, zakładała znaczny napływ Polaków do pracy po niemieckiej stronie. Dlatego w ramach tego projektu stworzyła serwis, który miał pomagać Polakom w załatwieniu formalności przy wyborze kasy chorych, zawieraniu ubezpieczenia, a później w korzystaniu z należnych im praw w stosunkach z kasą chorych. Po trzech i pół roku trwania projektu, liczba polskich ubezpieczonych zwiększyła się w AOK Nordost z 10 tys. do 25 tys. Wiele osób z tej grupy miałem okazję poznać osobiście i zapytać o ich ocenę nowej dla nich sytuacji, w której pracują za granicą i występują przed różnymi urzędami – kasą chorych, zakładem emerytalnym, administracją komunalną, urzędem skarbowym – w charakterze pracownika przygranicznego. Codzienny kontakt z ubezpieczonymi, pracodawcami, biurami podatkowymi daje praktyczny wgląd w rzeczywistość rynkową.

Chciałbym zwrócić Państwa uwagę na dwa popularne tematy, które budzą wiele emocji, odnośnie których otrzymuję też wiele pytań od ubezpieczonych i praco-

dawców: delegowanie pracowników oraz transgraniczny dostęp do świadczeń zdrowotnych.

II. Delegowanie pracowników

Delegowanie pracowników jest fundamentem swobody świadczenia usług w Unii Europejskiej, jednej z podstawowych zasad rynku wewnętrznego. Swoboda świadczenia usług obejmuje prawo przedsiębiorstw do świadczenia usług w innym państwie członkowskim. Przyjmując takie zlecenie przedsiębiorstwo ma prawo delegować pracowników do drugiego państwa w celu świadczenia tam usług. Powstaje pytanie, w którym państwie pracownicy ci mają podlegać ubezpieczeniom społecznym. Przepisy regulujące tę kwestię to:

- Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 883/2004 z 29 kwietnia 2004 r. w sprawie koordynacji systemów zabezpieczenia społecznego, Dz.U. L 166 z 30.4.2004,
- Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 987/2009 z 16 września 2009 r. dotyczące wykonywania rozporządzenia (WE) nr 883/2004 w sprawie koordynacji systemów zabezpieczenia społecznego, Dz.U. L 284 z 30.10.2009,
- Decyzja nr A2 z 12 czerwca 2009 r. dotycząca wykładni art. 12 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 883/2004 w sprawie ustawodawstwa mającego zastosowanie do pracowników delegowanych i osób wykonujących pracę na własny rachunek, tymczasowo pracujących poza państwem właściwym, Dz.U. C 106 z 24.4.2010.

Przepisy rozporządzeń obowiązują bezpośrednio w Państwach Członkowskich, nie wymagają transpozycji poprzez przepisy krajowe. Podstawową zasadą jest obowiązek ubezpieczenia w kraju wykonywania pracy, czyli pracownik polskiego przedsiębiorstwa wykonujący pracę w Niemczech powinien zostać ubezpieczony zgodnie z niemieckimi przepisami. Delegowanie jest wyjątkiem od tej zasady. Pracownik czasowo delegowany do pracy w innym państwie, pozostaje ubezpieczony w kraju swojego normalnego zatrudnienia. Jednakże postawiono wiele warunków, które muszą zostać spełnione. Delegowanie pracownika nie może trwać dłużej niż 24 miesiące, delegowany pracownik nie może zastąpić innego delegowanego pracownika, pracownik przed delegowaniem musi co

najmniej miesiąc być ubezpieczony w kraju swojego normalnego zatrudnienia. Pracodawca, aby mieć zdolność do delegowania pracowników, musi prowadzić znaczącą część działalności w kraju, w którym jest zarejestrowany (na przykład w Polsce w przypadku polskiego przedsiębiorstwa), przy czym nie może to być działalność wyłącznie o charakterze zarządczym bądź administracyjnym. Przy ocenie, czy ten ostatni warunek został spełniony, brane są pod uwagę następujące kryteria: liczba personelu pracującego w Polsce i za granicą, miejsce, w którym prowadzi się nabór pracowników, liczba aktualnie realizowanych umów w Polsce i za granicą, obroty osiągnięte przez delegujące przedsiębiorstwo w Polsce i za granicą, przy czym przyjmuje się, że w Polsce osiągnięta wartość obrotu powinna wynieść co najmniej 25%.

Podczas całego okresu delegowania musi istnieć bezpośredni związek pomiędzy pracownikiem a pracodawcą delegującym, nie można oddać kierowniczego zwierzchnictwa nad pracownikiem innemu podmiotowi w miejscu wykonywania pracy przez pracownika.

Delegowanie w polskich przepisach należy odróżnić od podróży służbowej. Istotne znaczenie ma to dla sposobu naliczania składek ubezpieczenia społecznego. W przypadku podróży służbowej diety wypłacane z tego tytułu nie podlegają oskładkowaniu; w przypadku delegowania, podstawą wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne jest przychód ze stosunku pracy pomniejszony o kwotę stanowiącą równowartość diety przysługującej z tytułu podróży służbowej poza granicami kraju, za każdy dzień pobytu zagranicą. Ale ustalona w ten sposób podstawa wymiaru składek ZUS nie może być niższa od prognozowanego przeciętnego wynagrodzenia miesięcznego w gospodarce narodowej.

W przepisach brak jest jasnych definicji obu pojęć. Interpretowanie czy dany wyjazd jest podróżą służbową czy oddelegowaniem, sprowadza się do kazuistycznego badania okoliczności wyjazdu. Niedawno Sąd Najwyższy w Polsce zajmował się tym problemem i wskazał kilka charakterystycznych cech podróży służbowej: podróż służbowa jest zjawiskiem niecodziennym wśród obowiązków pracownika, ma charakter okazjonalny, krótkotrwały i incydentalny oraz nie powoduje zmiany umówionego miejsca pracy. Pracę w ramach podróży służbowej wyróżnia sporadyczność i przemijający czas trwania wysłania oraz wykonywanie konkretnie określonego zadania. W przypadku oddelegowania następuje okresowa zmiana miejsca pracy. (Wyrok SN II UK 204/13).

Szacuje się, że w ciągu roku na terenie UE pracę w ramach delegowania wykonuje około 1,3 mln pracowników, w tym około 250 tys. to pracownicy polskich

przedsiębiorstw, ponad 20 tys. polskich firm deleguje pracowników do wykonywania zagranicznych zleceń¹.

Delegowanie pracowników poprzez granicę polsko-niemiecką, budzi duże emocje zarówno w Polsce jak i w Niemczech, przy czym odmienna jest perspektywa oceny zjawiska. W Polsce delegowanie traktowane jest jako ważna gałąź gospodarki, na przykład prof. Jerzy Hausner powiedział, że: „Delegowanie pracowników jest sposobem na podnoszenie polskiej konkurencyjności na rynku europejskim. To jest nasz narodowy interes”². W Niemczech delegowanie polskich pracowników często oceniane jest jako dumping socjalny i zagrożenie dla praw pracowniczych.

Interesujące różnice komentarzy prasowych pomiędzy Polską a Niemcami można było dostrzec przy okazji prac nad nową Dyrektywą Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/67/UE z 15 maja 2014 r. w sprawie egzekwowania dyrektywy 96/71/WE dotyczącej delegowania pracowników (L 159/11)³. Nad dyrektywą pracowano pod hasłem ochrony praw pracowniczych i unikania nieproporcjonalnych obciążeń dla pracodawców. Dyrektywa przewiduje m.in. możliwość wprowadzenia przez państwa członkowskie wymogów administracyjnych i środków kontrolnych niezbędnych do zapewnienia skutecznego monitorowania zgodności z wymogami przepisów o delegowaniu. Do tych środków mogą należeć: wymóg składania oświadczeń przez firmy delegujące przed urzędem kraju wykonywania zlecenia m.in. o liczbie i tożsamości osób wykonujących pracę w ramach delegowania, wymóg przechowywania i udostępniania dokumentów w okresie delegowania w miejscu wykonywania zlecenia – na przykład na placu budowy lub w pojeździe, którym jeździ pracownik – takich jak umowa o pracę, karta płac, rozliczenia czasu pracy, wymóg dostarczenia tłumaczenia dokumentów na język urzędów państwa wykonywania pracy, wymóg wskazania osoby do kontaktów, działającej jako przedstawiciel, gotowej do podjęcia w każdym czasie rokowań zbiorowych z partnerami społecznymi. W

1 Karolina Toporska: *ZUS, walcząc z firmami, sam sobie szkodzi*, „Gazeta Prawna” z 28 sierpnia 2014.

2 Jerzy Hausner, w trakcie II Europejskiego Kongresu Mobilności Pracy, w dniach 7-8 kwietnia 2014 r. w Krakowie: <http://www.koordinacja.org/2014/ii-ekmp-zakonczony-sukcesem/>, 22.10.2014.

3 Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/67/UE z 15 maja 2014 r. w sprawie egzekwowania dyrektywy 96/71/WE dotyczącej delegowania pracowników w ramach świadczenia usług, zmieniająca rozporządzenie (UE) nr 1024/2012 w sprawie współpracy administracyjnej za pośrednictwem systemu wymiany informacji na rynku wewnętrznym („rozporządzenie w sprawie IMI”).

odniesieniu do szeroko rozumianej branży budowlanej wprowadzono solidarną odpowiedzialność pracodawcy i zleceniodawcy wobec roszczeń pracowniczych.

Oficjalna informacja prasowa administracji europejskiej po uchwaleniu dyrektywy mówiła o lepszej ochronie pracowników i zaostreniu przepisów dotyczących delegowania. W Polsce w komentarzach prasowych pisano o dyrektywie uniemożliwiającej delegowanie pracowników, o dyskryminacji, a nawet stygmatyzacji polskich firm.

W Niemczech radykalne stanowisko wskazywało, że z dyrektywy zniknęły najważniejsze zapisy: dopuszczające niezapowiedziane kontrole w miejscach pracy pracowników delegowanych oraz objęcia solidarną odpowiedzialnością zleceniodawcy za roszczenia pracownicze we wszystkich branżach. W tej postaci dyrektywa jest wydmuszką i nie zmieni przestępczego wykorzystywania pracowników delegowanych i dumpingu społecznego. (Na przykład: „Die neue Richtlinie ist eine Mogelpackung”, WDR 5, 16.04.2014 r.).

Za komisarzem ds. zatrudnienia i spraw społecznych László Andorem, pozostałmy dobrej myśli że osiągnięty został kompromis najlepszy z możliwych.

W praktyce AOK Nordost temat delegowania pracowników polskich firm do Niemiec nie budzi takich kontrowersji. Naszymi partnerami są pracodawcy, którzy nie mają zdolności do delegowania pracowników w świetle przepisów unijnych i świadomie bądź w wyniku decyzji ZUS wybierają ubezpieczenie pracowników w Niemczech. Jako AOK wspieramy tych pracodawców w szybkim zgłoszeniu pracowników do niemieckiego systemu ubezpieczeń społecznych.

Krytycznie odnosimy się do możliwości delegowania z Polski zleceniobiorców przez zleceniodawcę. W naszej pracy spotkaliśmy się z przypadkiem praktykowanym na dużą skalę, w którym stosunek zleczenia rozbity jest na kilka umów, a składki ubezpieczenia społecznego odprowadzane są jedynie od jednej z nich. Uważamy, że w takich przypadkach delegowanie zleceniobiorców nie powinno być dopuszczone przez ZUS.

Nowym zjawiskiem, które zaczęło się dla nas kilka miesięcy temu, ale zdaje się dotyczyć coraz większej grupy przedsiębiorców, to odmowa wydania formularza A1 po długim postępowaniu administracyjnym i niejednokrotnie także sądowym oraz uchylene w wyniku kontroli ZUS wydanych wcześniej zaświadczeń na formularzach A1, czyli dokumentów umożliwiających delegowanie. Formularze

A1 mogą być wydawane na podstawie informacji deklarowanych przez pracodawcę, dotyczących także przyszłości. W przypadku kontroli, może okazać się, że deklarowane przez pracodawcę wartości co do wielkości zleceń, ilości i wartości zawartych umów, różnią się od rzeczywistych. Właściwa instytucja krajowa, którą jest ZUS, uchyla swoją wcześniejszą decyzję o wydaniu A1, w wyniku czego w kontrolowanym okresie pracownicy tracą polskie ubezpieczenia społeczne i powinni zostać ubezpieczeni w kraju wykonywanej pracy. W tym roku otrzymaliśmy zapytania od przedsiębiorców, którzy chcieliby uzupełnić lukę w ubezpieczeniu pracowników, sięgającą nawet roku 2009. Dla ZUS oznacza to konieczność zwrotu składek, dla pracowników lukę w ubezpieczeniu zdrowotnym i emerytalnym.

Z przedstawianych nam spraw, w tym decyzji ZUS i orzeczeń sądowych, wynika, że w postępowaniu o wydanie formularza A1, bądź w trakcie kontroli, skrupulatnie analizowane są obroty przedsiębiorstwa, liczba zatrudnianych pracowników w kraju i za granicą, liczba zawieranych i realizowanych umów. Przedsiębiorcy często zgłaszają wniosek o zastosowanie szczególnej procedury: porozumienia pomiędzy instytucjami łącznikowymi w celu uznania w indywidualnym przypadku delegowania. ZUS powołuje się przy tym na porozumienie zawarte z niemiecką instytucją DVKA z 2005 roku, w którym niemiecka strona przyjęła stanowisko, że nie będzie wyrażać zgody na uznanie delegowania, jeżeli pracownik nie był wcześniej zatrudniony przed delegowaniem co najmniej 2 miesiące u tego pracodawcy i przedsiębiorstwo nie prowadzi zwykle przeważającej działalności w kraju. Wyjątki mogą być uwzględnione jedynie w przypadku potwierdzenia szczególnych kwalifikacji zawodowych pracownika.

III. Transgraniczny dostęp do świadczeń zdrowotnych

Upływ 25 października 2013 roku terminu na transpozycję dyrektywy transgranicznej⁴ wprowadził trochę zamieszania do postrzegania praw pacjenta do leczenia za granicą. Polscy ubezpieczeni AOK Nordost pytają o uprawnienia z tej dyrektywy, choć nie są jej adresatami. Ich prawa pacjenta wynikają ze statusu pracownika przygranicznego. Jako ubezpieczeni w Niemczech mają prawo do leczenia w Polsce na podstawie rozporządzeń unijnych oraz Niemieckiego

4 Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2011/24/UE z 9 marca 2011 r. w sprawie stosowania praw pacjentów w transgranicznej opiece zdrowotnej, Dz.U. UE z 4.4.2011, L88/45.

Kodeksu Socjalnego. Warto wyliczyć, na jakie uprawnienia może powoływać się pacjent, jeżeli chce skorzystać z leczenia za granicą.

IV. Przepisy o koordynacji systemów zabezpieczenia społecznego: Karta EKUZ: nagle wypadki

Europejska karta ubezpieczenia zdrowotnego (EKUZ) to bezpłatna karta, która zapewnia nam dostęp do wszelkich niezbędnych, z medycznego punktu widzenia, usług państwowej opieki zdrowotnej podczas tymczasowego pobytu w dowolnym z 28 państw członkowskich UE, w Islandii, Liechtensteinie, Norwegii i Szwajcarii na takich samych warunkach i w takiej samej cenie (czyli w niektórych krajach bezpłatnie) jak osobom ubezpieczonym w danym kraju. Na podstawie karty EKUZ przysługują wszystkie rzeczowe świadczenia zdrowotne, które:

- są niezbędne z medycznego punktu widzenia z uwzględnieniem charakteru tych świadczeń i czasu trwania pobytu,
- gdyby nie zostały udzielone, pacjent byłby zmuszony do powrotu na terytorium państwa ubezpieczenia, aby uzyskać potrzebne leczenie.

Na podstawie karty EKUZ przysługuje każde konieczne – z uwagi na stan zdrowia w jakim znajduje się pacjent – świadczenie, aby nie musiał on wracać do swojego państwa ubezpieczenia celem uzyskania leczenia. EKUZ umożliwia leczenie wyłącznie u świadczeniodawców, którzy funkcjonują w ramach publicznego systemu opieki zdrowotnej.

V. Przepisy o koordynacji systemów zabezpieczenia społecznego: Formularz S1/E106: przywilej pracowników przygranicznych

Pracownicy przygraniczni mają pełen dostęp do publicznych świadczeń zdrowotnych zarówno w kraju zatrudnienia jak i w kraju zamieszkania. Polscy klienci AOK Nordost są w większości przypadków pracownikami przygranicznymi: mieszkają w Polsce i pracują w Niemczech. W celu umożliwienia dostępu do lekarza w Niemczech otrzymują kartę AOK, jeżeli chodzi o dostęp do świadczeń w Polsce, AOK wystawia formularz S1/E106, który zostaje zarejestrowany przez NFZ.

VI. Przepisy o koordynacji systemów zabezpieczenia społecznego: Formularz S2/E112: Leczenie planowane

Leczenie szpitalne za granicą wymaga zgody macierzystej kasy chorych. Koszty leczenia są w takim przypadku pokrywane z ubezpieczenia na zasadach obowiązujących w kraju, w którym odbywa się leczenie. W przypadku poddania się leczeniu szpitalnemu bez wcześniejszej zgody kasy chorych, wnioski o zwrot kosztów nie jest wykluczony. W przypadku leczenia ambulatoryjnego zgoda nie jest konieczna.

Zgoda na przeprowadzenie leczenia wydawana jest na wniosek, wskazuje się w niej rodzaj leczenia, dokumenty medyczne kierujące na leczenie, szpital i termin, w którym odbędzie się leczenie. Potwierdzeniem uzyskania zgody na przeprowadzenie leczenia planowanego poza granicami kraju jest zaświadczenie – formularz E 112/S2.

VII. Tryb refundowania transgranicznej opieki zdrowotnej na podstawie dyrektywy transgranicznej

Dyrektywa wpisuje się w orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości, poczynając od wyroku w sprawie Kohll i Decker wydanego 28 kwietnia 1998 roku, który przyznał pacjentom prawo do otrzymania zwrotu poniesionych kosztów leczenia w innym państwie członkowskim niż ich własne⁵. Nie kwestionuje ona głównych zasad rozporządzenia w sprawie koordynacji systemów zabezpieczenia społecznego.

Państwo członkowskie ubezpieczenia musi zapewnić, że koszty poniesione przez osobę ubezpieczoną, która otrzymuje transgraniczną opiekę zdrowotną, zostaną zwrócone, z zastrzeżeniem, że ma ona prawo do tego typu opieki. Wysokość refundacji gwarantowana jest zgodnie ze stawkami w kraju ubezpieczenia i nie przekracza rzeczywistych kosztów otrzymanej opieki zdrowotnej. Państwo członkowskie ubezpieczenia ma możliwość refundowania innych związanych kosztów, np. kosztów zakwaterowania czy podróży.

⁵ Wyroki z 28 kwietnia 1998 r. w sprawach C-120/95 i C-158/96 Kohll i Decker: Obywatele państw członkowskich UE mogą poddać się leczeniu w innym kraju unijnym bez konieczności uprzedniego uzyskania zezwolenia. Przysługuje im wtedy zwrot kosztów leczenia zgodnie ze stawkami obowiązującymi w państwie, w którym są ubezpieczeni. Sprawy te dotyczyły zwrotu kosztów nabycia okularów i leczenia ortodontycznego w warunkach ambulatoryjnych.

Państwo może określić, w jakich przypadkach leczenie na podstawie dyrektywy wymaga zgody. Dyrektywa określa tutaj dopuszczalne przypadki wprowadzenia takiego wymogu:

- opiekę zdrowotną wymagającą planowania i związaną ze spędzeniem co najmniej jednej nocy w szpitalu, bądź ze skorzystaniem z wysokospecjalistycznej i drogiej infrastruktury czy sprzętu medycznego,
- opiekę zdrowotną wymagającą leczenia narażającego pacjenta lub społeczeństwo na szczególne ryzyko,
- opiekę zdrowotną świadczoną przez świadczeniodawcę w zakresie zdrowia, który wywołuje poważne i szczególne obawy dotyczące jakości i bezpieczeństwa wyżej wymienionej opieki.

Jeśli pacjent wystąpi z prośbą o uprzednią zgodę i spełnione zostały wszystkie warunki, to zgoda musi być udzielona z tytułu rozporządzenia o koordynacji systemów ubezpieczeń społecznych, chyba że pacjent żąda, aby była rozpatrywana w ramach niniejszej dyrektywy.

VIII. Zwrot kosztów leczenia na podstawie § 13 Abs. 4–6 SGB V

W Niemieckim Kodeksie Socjalnym zawarto przepisy, które niezależnie od dyrektywy UE, umożliwiają zwrot kosztów leczenia ambulatoryjnego odbytego za granicą. Leczenie szpitalne wymaga wcześniejszej zgody.

Ubezpieczeni AOK Nordost masowo korzystają z tej możliwości, przedstawiając prywatne rachunki za leczenie stomatologiczne w Polsce. Pacjenci ograniczeni są zakresem świadczeń przysługującym na podstawie niemieckiego prawa, stosuje się takie same zasady, jakie obowiązywałyby w Niemczech. Dlatego leczenie protetyczne wymaga akceptacji przez AOK przedstawionego planu leczenia i kosztów. Leczenie zachowawcze nie wymaga wcześniejszej zgody. Koszty zwracane są na podstawie rachunków w języku niemieckim bądź przedstawionych wraz z tłumaczeniem.

IX. Umowy ze świadczeniodawcami § 140e SGB V

AOK Nordost skorzystała także z możliwości, jakie otwiera przepis § 140 e SGB V na zawarcie ze świadczeniodawcą w innym kraju członkowskim umowy na świadczenia zdrowotne dla swoich ubezpieczonych. AOK Nordost zawarła umowę z kliniką Asklepios w Szczecinie, dzięki której jej polscy ubezpieczeni mają możliwość korzystania z usług lekarza rodzinnego i wielu lekarzy specjalistów na podstawie karty ubezpieczeniowej AOK w Polsce, na takich samych zasadach jak u lekarza w Niemczech. Jest to jak na razie jedyny taki przypadek na granicy polsko-niemieckiej. Prowadzimy także rozmowy na temat zawarcia podobnej umowy ze świadczeniodawcą w Słubicach.

Przedstawiłem Państwu jedynie pobieżny przegląd możliwości leczenia w innym kraju. Myślę, że gdy na niego spoglądamy, nasuwa się nam refleksja, że pacjenci potrzebują jasnych zasad oraz wiarygodnych informacji na temat zwrotu kosztów leczenia w innym kraju UE. Dostęp do tych informacji mają zapewnić krajowe punkty kontaktowe. Dzięki informacjom na temat jakości leczenia i bezpieczeństwa pacjentów, jakich udzielają krajowe punkty kontaktowe, pacjenci mogą dokonywać bardziej świadomych wyborów, decydując się na leczenie za granicą. Moim zdaniem, w interesie pacjentów leży bliższa współpraca krajów UE, instytucji ubezpieczeniowych i regionalnej administracji krajowej.

Sabine Ziesecke

Kwestie podatkowe wykonywania pracy najemnej w kontekście transgranicznym

I. Wstęp

Głównym celem niniejszego artykułu jest ukazanie problematyki związanej z pracą najemną wykonywaną transgranicznie, a w szczególności związanych z nią aktualnych zagadnień podatkowo-prawnych. Osoby na co dzień zajmujące się prawem podatkowym wiedzą, że dziedzina ta nie traci na aktualności. Nawet w tej przedmiotowo dość ograniczonej tematyce dotyczącej pracy najemnej w kontekście transgranicznym niezwykle ciężko opisać występujące w niej aktualnie zagadnienia i problemy. Dlatego poniższe rozważania opierają się na piśmie wydanym przez Federalne Ministerstwo Finansów, bowiem cieszy się ono istotnym znaczeniem oraz znajduje częste zastosowanie w praktyce. Istotą tego pisma jest regulacja wynagrodzenia pracowników najemnych w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania. Wspomniane pismo wydane zostało przez Federalne Ministerstwo Finansów 14 września 2006 roku, czyli istnieje już od kilku lat¹. Jednak zgodnie z oficjalną zapowiedzią administracji podatkowej, jego treść jest od dawna przerabiana. W zeszłym roku, a dokładnie 8 listopada 2013 roku, opublikowany został projekt nowego pisma Federalnego Ministerstwa Finansów². Zważywszy na datę opublikowania tego pisma, istniała nadzieja, że pismo to zostanie sfinalizowane jeszcze przed konferencją I CEE Tax³. Jednakże administracja podatkowa wydaje się nie być zdecydowana co do niektórych punktów wyżej wymienionego pisma. Mimo tego pismo to nadaje się do przybliżenia aktualnych problemów w omawianej tematyce. Na początku zostaną przedstawione niektóre zmiany o charakterze ogólnym (II). W dalszej części artykułu nastąpi wyjaśnienie klauzul zastrzegających opodatkowanie (niem. *Rückfallklauseln*) (III) oraz szczegółowe omówienie tematyki odszkodowań wypłacanych pracownikom w związku z wcześniejszym rozwiązaniem stosunku pracy (IV).

1 Por. pismo Ministra Finansów Republiki Federalnej Niemiec z 14 września 2006 r., IV B 6 - S 1300 - 367/06 [w:] *Bundessteuerblatt I* 2006, s. 532.

2 Por. projekt nowego pisma Ministra Finansów Republiki Federalnej Niemiec z 8 listopada 2013 r., *Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen* (pol. Opodatkowanie płac zgodnie z u.p.o.).

3 Ukazało się po konferencji. Por. pismo Ministra Finansów Republiki Federalnej Niemiec z 12 listopada 2014 r., IV B 2 - S 1300/08/10027 [w:] *Bundessteuerblatt I* 2014, s. 1467.

II. Znaczące zmiany

1. Określanie ośrodka interesów życiowych

Istotną zmianę ogólną stanowi nowelizacja regulacji rezydencji w przypadku, gdy osoba uprawniona na podstawie umowy posiada mieszkanie w obu umawiających się państwach. Wspomniana regulacja jest konieczna, aby móc określić, któremu z państw będzie przysługiwać prawo do opodatkowania (tzw. *Tie Breaker Rule*)⁴. Zwykle rezydencję ustala się według ośrodka interesów życiowych podatnika, który znajduje się w państwie, w którym podatnik ma ściślejsze powiązania osobiste i gospodarcze. W wielu przypadkach określenie ośrodka interesów życiowych jest problematyczne. Dlatego w Niemczech panował do niedawna pogląd, że ośrodek interesów życiowych znajdował się zasadniczo w kraju, w którym przebywała również rodzina podatnika. Z kolei w nowym piśmie Federalnego Ministerstwa Finansów przyjęto, że w wypadku delegacji pracownika do innego kraju, która trwa mniej niż rok, a podczas delegacji pracownikowi towarzyszy rodzina, ośrodek interesów życiowych nie przenosi się do kraju delegacji, a w związku z tym pozostaje on nadal rezydentem państwa odsyłającego⁵. Powyższa zasada jest w pewnym sensie logiczna, jednakże ze względu na odmienną interpretację stanu faktycznego przez umawiające się państwa może ona prowadzić do konfliktów na tle kwalifikacji. Ogólnie rzecz biorąc, należy stwierdzić, że ośrodek interesów życiowych jest łatwiejszy do ustalenia na podstawie miejsca pobytu rodziny podatnika. W związku z powyższym, do Federalnego Ministerstwa Finansów wpłynęło podanie praktyków, którzy apelowali o ponowne rozpatrzenie zmian projektu określenia ośrodka życiowego przed jego uchwaleniem. Zalecenia te nie zostały jednak uwzględnione w nowym piśmie Federalnego Ministerstwa Finansów.

2. Dwie zmiany w klauzuli 183 dni

W tej części artykułu zostaną omówione zasady określania dni pobytu oraz dni wykonywania pracy w rozumieniu klauzuli 183 dni (por. art. 15 ust. 2 OECD-Konwencji Modelowej 2010, dalej OECD-KM). Klauzula 183 dni stanowi kluczowe kryterium dla przyporządkowania prawa do opodatkowania jednemu z umawiających się państw. W związku z tym istnieje nowa reguła, zgodnie z którą, podczas wyznaczania dni pobytu oraz dni roboczych, należy zwrócić

4 Por. art. 4 ust. 2 OECD-KM.

5 Por. pismo Ministra Finansów Republiki Federalnej Niemiec (przyp. 3), nb. 12 (przykład 2).

szczególną uwagę na zmianę rezydencji w okresie uzyskiwania wynagrodzeń, zawartym w umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania. Oznacza to, że dni, w których podatnik był rezydentem państwa wykonywania pracy najemnej, nie są brane pod uwagę przy liczeniu 183 dni. Zmiana ta została pozytywnie przyjęta, ponieważ nowy pogląd, w przeciwieństwie do dotychczas stosowanych, jest zgodny z wytycznymi OECD⁶. Podobnie postępuje większość państw, interpretując umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Kolejna zmiana odnosi się do ekonomicznego pracodawcy. Każdy, kto już dłużej zajmuje się transgranicznym opodatkowaniem pracowników wie, że klauzula 183 dni wymaga spełnienia łącznie trzech warunków, aby prawo do opodatkowania przypadło państwu rezydencji pracownika (por. art 15 ust. 2 OECD-KM). Jedno z tych kryteriów dotyczy właśnie ekonomicznego pracodawcy. Jeżeli ekonomiczny pracodawca ma siedzibę w państwie wykonywania pracy najemnej, prawo do opodatkowania przysługuje temu państwu, niezależnie od tego, jak długo pracownik przebywa w państwie wykonywania pracy najemnej. W rezultacie klauzula 183 dni w tych przypadkach nie ma większego znaczenia, co oznacza, że dni nie muszą być liczone. Z tego powodu kluczowym wydaje się być ustalenie, kto jest ekonomicznym pracodawcą.

Projekt pisma Federalnego Ministerstwa Finansów zawiera nowy przepis, który stanowi, że w przypadku delegacji pracownika, przedsiębiorstwo, do którego pracownik jest oddelegowany, nie będzie zakwalifikowane jako ekonomiczny pracodawca, jeżeli pracownik nie zostanie włączony w jego hierarchię⁷. Zasada ta znajduje zastosowanie nawet wtedy, gdy przyjmujące przedsiębiorstwo ponosi koszty pracownicze. Z tego powodu, kryterium włączenia pracownika do hierarchii przedsiębiorstwa nabiera istotnego znaczenia. Jeżeli ponoszenie kosztów stanowiło do tej pory główne kryterium, tak teraz nie następuje zmiana ekonomicznego pracodawcy, nawet jeżeli przedsiębiorstwo ponosi koszty, ale nie włączyło pracownika w hierarchię przedsiębiorstwa. Ta zasada charakteryzuje się pewną logiką, jednakże w praktyce może ona prowadzić do dużych problemów, ponieważ włączenie pracownika w hierarchię przedsiębiorstwa nie zawsze jest łatwe do potwierdzenia. Kryterium ponoszenia kosztów jest, obiektywnie rzecz biorąc, łatwe do zrozumienia, ponieważ przedsiębiorstwo albo ponosi koszty, albo ich nie ponosi. Dlatego określenie integracji pracownika w hierarchię przedsiębiorstwa wiąże się z praktycznego punktu widzenia z dużymi

6 Por. pismo Ministra Finansów Republiki Federalnej Niemiec (przyp. 3), nb. 87 (przykład 2) z odniesieniem do komentarza OECD 2010, punkt 5.1.

7 Por. tamże, nb. 102–105.

trudnościami. Przy tym istnieje duża swoboda w wykładni przepisu, dlatego też będzie on prowadził do problemów.

3. Zmiany w sposobie opodatkowania prezesów spółek

Ponadto nastąpiły zmiany w zakresie opodatkowania prezesów spółek. W piśmie Federalnego Ministerstwa Finansów podany jest stan faktyczny, w którym zagraniczna osoba kieruje krajowym przedsiębiorstwem powiązany. W podanym stanie faktycznym nie było ustalanych żadnych szczególnych wynagrodzeń, a praca nie była wykonywana nieodpłatnie. Poza tym wynagrodzenie płacone było przez zagraniczną spółkę. W związku z tym prezes spółki niebędący niemieckim rezydentem, nie otrzymuje wynagrodzenia z Niemiec, lecz jest zatrudniony przez spółkę dominującą za granicą i od niej otrzymuje swoje wynagrodzenie.

Nawet jeżeli pracownik podlega w Niemczech tylko ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, prawo do opodatkowania powinno należeć do Niemiec, jeżeli praca wykonywana była w Niemczech⁸. Taka konstelacja występuje często w wieloszczeblowych koncernach, w których to obcokrajowcy wysłani z zagranicznych spółek dominujących, przejmują funkcje w mniejszych spółkach zależnych w Niemczech. Takie przypadki dotyczą z reguły osób zarządzających spółkami lub prokurentów, którym nie jest płacone szczególne wynagrodzenie.

Zasada ta będzie w praktyce prowadziła do konfliktów na tle kwalifikacji, jeżeli umawiające się państwa inaczej będą interpretowały podobne stany faktyczne, przyporządkowując sobie prawo do opodatkowania wynagrodzeń. W najgorszym wypadku konflikt ten może być rozwiązany za pomocą procedury wzajemnego porozumiewania się. Jednak jest ona długotrwała i w praktyce stanowi wyjątek. Ze względów praktycznych byłoby wskazane przy kryterium „ekonomicznego pracodawcy” odnieść się do szczególnych wynagrodzeń pracownika. W odniesieniu do ustaleń zawartych w aktualnym projekcie pisma Federalnego Ministerstwa Finansów nie jest to jednak możliwe, gdyż w ten sposób niemiecka administracja podatkowa chce zapewnić sobie prawo do opodatkowania szczególnych wynagrodzeń.

8 Por. pismo Ministra Finansów Republiki Federalnej Niemiec (przyp. 3), nb. 118.

4. Ustalanie wysokości wynagrodzenia podlegającego opodatkowaniu

Projekt pisma Federalnego Ministerstwa Finansów zawiera w rozdziale 5. szczegółowe objaśnienia sposobu ustalania wysokości wynagrodzenia podlegającego oraz zwolnionego z opodatkowania. Jeżeli można określić, któremu państwu przysługuje prawo do opodatkowania, następuję podział całkowitych dochodów pracownika pomiędzy tymi państwami.

Również w tym wypadku mogą pojawiać się trudności. Szczególną uwagę należy zwrócić na komponenty, z których składa się wynagrodzenie. Przy tym najważniejsze jest wyjaśnienie, za co zostały one wypłacone. Z tego powodu należy ustalić, czy zostały one wypłacone za wykonanie konkretnej czynności, czy też wynagrodzenie to powinno być rozłożone proporcjonalnie w stosunku do ilości dni roboczych. Wynagrodzenie składa się z wielu części, jak np. wynagrodzenie za wykonaną pracę, wynagrodzenia szczególne, premie, tantiemy, wynagrodzenie za niewykorzystany urlop, wypłaty świadczeń emerytalnych, wynagrodzenia rzeczowe, a także użytkowanie samochodu osobowego jak i mieszkania na koszt pracodawcy. Pismo opublikowane przez niemieckie Ministerstwo Finansów zawiera bardzo szczegółowe regulacje, które nie zostaną bliżej omówione w tym artykule.

III. Klauzule zastrzegające opodatkowanie

W niniejszym rozdziale przedstawiona zostanie kolejna istotna dziedzina związana z transgranicznym zatrudnieniem pracowników, mianowicie tzw. klauzule zastrzegające opodatkowanie.

W pierwszej kolejności należy wyjaśnić, do czego służą i w jaki sposób działają powyższe regulacje. Klauzule zastrzegające opodatkowanie mają na celu zapobieganie nieopodatkowaniu przychodów, a co za tym idzie zapobiegają powstawaniu tzw. „białych przychodów”. W dużym uproszczeniu prowadzą one do tego, że w przypadku nie skorzystania z prawa do opodatkowania przychodów w myśl postanowień umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania przez umawiające się państwo, prawo to przypada państwu, które w danym przypadku powinno wyłączyć przychody z podstawy opodatkowania. Powyższy opis tłumaczy pochodzenie określenia „klauzule zastrzegające opodatkowanie”. Przedstawiona w tym kontekście sytuacja nieopodatkowania przychodów ze strony jednego z państw, któremu takie prawo przysługuje, może być spowodowana

wieloma czynnikami.

W pierwszej kolejności należy przyjrzeć się klauzulom zastrzegającym możliwość opodatkowania w niemieckim prawie podatkowym. Zastosowanie w tym kontekście znajdują § 50d ust. 8 oraz ust. 9 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (niem. *Einkommensteuergesetz*, dalej EStG). § 50d ust. 8 EStG dotyczy jedynie przychodów z pracy najemnej. Jest to niezwykle istotne, ponieważ przepisu tego nie można stosować do przychodów uzyskiwanych z innych źródeł. Przepis ten stanowi, że jeżeli podatnik nie jest w stanie udowodnić opodatkowania przychodów z pracy najemnej wykonywanej w innym państwie przez to państwo, lub państwo to rezygnuje z opodatkowania tych przychodów, prawo do opodatkowania uzyskują Niemcy. Wspomniany przepis przedstawia typową wewnątrz krajową regulację, która jest niezależna od postanowień umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Fakt ten ma decydujące znaczenie w ocenie tego przepisu przez niemiecki Federalny Trybunał Finansowy (niem. BFH), który zakwalifikował § 50d ust. 8 EStG jako niezgodny z konstytucją. Trybunał postanowił przedłożyć § 50d ust. 8 EStG Federalnemu Trybunałowi Konstytucyjnemu do rozpatrzenia i złożył postanowienie odsyłające⁹. Federalny Trybunał Finansowy jest zobowiązany do złożenia takiego postanowienia Federalnemu Trybunałowi Konstytucyjnemu, jeżeli jest zdania, że konkretna norma prawna nie jest zgodna z konstytucją. Federalny Trybunał Finansowy uczynił to już 10 stycznia 2012 roku, co pozwala już w niedalekiej przyszłości oczekiwać ostatecznego rozstrzygnięcia przez Federalny Trybunał Konstytucyjny. Wyrok w tej sprawie jest oczekiwany z dużym napięciem.

Zakresem stosowania § 50d ust. 9 EStG objęte są, inaczej niż przez § 50d ust. 8 EStG, wszystkie źródła przychodów, a więc nie tylko przychody z pracy najemnej. Powyższy przepis stosuje się, gdy zagraniczna administracja podatkowa interpretuje postanowienia umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania inaczej niż strona niemiecka i nie opodatkowuje przychodów (konflikty na tle kwalifikacji), co w rezultacie prowadzi do powstania „białych przychodów”. W myśl tego przepisu stronie niemieckiej przysługiwałoby prawo do opodatkowania tych przychodów. Również w aktualnym wyroku z 20 sierpnia 2014 roku, opublikowanym 15 października 2014 roku, Federalny Trybunał Finansowy dochodzi do wniosku, że sporny przepis jest niezgodny z konstytucją. W rezultacie również ta regulacja jest przedmiotem postępowania, toczącego się

9 Por. Adrian Cloer, Matthias Trinks: *Anmerkung zu BFH, B. v. 10.01.2012 - I R 66/09 - (BVerfG-Vorlage zum sog. Treaty override (§ 50d Abs. 8 EStG))*, „Steuerrecht kurzgefaßt” 13, 2012, s. 279.

przed Federalnym Trybunałem Konstytucyjnym¹⁰.

W praktyce oznacza to, że w przypadku, gdy urząd skarbowy będzie chciał opodatkować przychody w Niemczech, nawiązując do braku poświadczenia opodatkowania tych przychodów przez zagraniczne organy podatkowe, należy wnieść sprzeciw, powołując się na postępowanie toczące się przed Federalnym Trybunałem Konstytucyjnym. W ten sposób można uzyskać zawieszenie postępowań związanych z § 50d ust. 9 EStG do czasu rozstrzygnięcia przez Federalny Trybunał Konstytucyjny. Należy zauważyć, że taka możliwość do niedawna w ogóle nie istniała. PwC również prowadzi podobne postępowanie dotyczące § 50d ust. 9 EStG, które to zostało tymczasowo zawieszone przez Trybunał Finansowy. PwC żywiło nadzieję samemu poprowadzić postępowanie, aż do przedłożenia przepisu w formie postanowienia odsyłającego Trybunałowi Konstytucyjnemu.

Oprócz klauzul zastrzegających opodatkowanie w niemieckim wewnętrznym prawie narodowym, takie klauzule istnieją w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania. Tyczy się to przede wszystkim nowszych umów, w których warunkiem stosowania metody wyłączenia jest faktyczne opodatkowanie przychodów przez drugie umawiające się państwo. Przepis ten stanowi w pewnym sensie zastrzeżenie postanowień § 50d ust. 8 EStG, ponieważ przedstawienie zaświadczenia o rezygnacji drugiego państwa z opodatkowania przychodów nie jest już w tym wypadku wystarczające. Zamiast tego, wymagane jest faktyczne opodatkowanie przychodów w innym państwie. W przypadku zawarcia odpowiedniej regulacji w ramach umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania potwierdzenie opodatkowania stanowi materialno-prawny wymóg umożliwiający stosowanie metody wyłączenia. Tyczy się to nie tylko corocznego opodatkowania podatkiem dochodowym, ale również procedury co do zasady miesięcznego odprowadzania podatku dochodowego od wynagrodzeń otrzymywanych z tytułu wykonywania pracy najemnej.

Tutaj natomiast pojawiają się problemy natury praktycznej, ponieważ comiesięczne przedkładanie zaświadczenia o opodatkowaniu przychodów za granicą jest w zasadzie niemożliwe. W piśmie Federalnego Ministerstwa Finansów administracja podatkowa nie zajęła w tej kwestii stanowiska. Jednakże dostępne jest pismo bawarskiej administracji podatkowej, w którym przewidziane zostały pewne ułatwienia. Mimo to wiele kwestii nadal nie zostało wystarczająco

10 Por. Michael Schütz: *Anmerkung zu BFH, B. v. 20.08.2014 - I R 86/13 - (BVerfG-Vorlage zum Treaty override und zum Rückwirkungsverbot)*, „Steuerrecht kurzgefaßt” 23, 2014, s. 497.

wyjaśnionych, szczególnie w kontekście postępowania w ramach odprowadzania miesięcznych zaliczek na podatek dochodowy od wynagrodzeń otrzymywanych z tytułu wykonywania pracy najemnej.

Kolejny problem stanowi wyjęcie pojedynczych przychodów, czy też ich części spod obowiązku opodatkowania za granicą. W tym kontekście nasuwa się pytanie, czy takie postępowanie w innym państwie skutkuje opodatkowaniem tych przychodów w Niemczech.

W niektórych krajach istnieją przykładowo tzw. *Expatriate-Tax-Regimes*. Po spełnieniu określonych warunków przez oddelegowanego pracownika, który został wysłany jedynie na krótki okres czasu za granicę, opodatkowaniu podlega tylko część osiągniętych przez niego przychodów. Przykładowo w Holandii, po spełnieniu określonych warunków, opodatkowaniu podlegać będzie jedynie 70% przychodów uzyskiwanych przez oddelegowanego do tego kraju pracownika, a więc 30% jego przychodów od razu zostaje wyłączona z podstawy wymiaru opodatkowania. Dla tych 30% przychodów nie można zatem przedstawić zaświadczenia o opodatkowaniu. W związku z tym nasuwa się pytanie, czy owe 30% przychodów z Holandii powinno zostać opodatkowane w Niemczech. Mimo konsultacji z Federalnym Ministerstwem Finansów pytanie to jak dotąd nie doczekało się jednoznacznej odpowiedzi. Należy tutaj zaznaczyć, że przepis ten ingeruje w ustawodawczą suwerenność innego państwa. Państwo to z rozmysłem zdecydowało się na wprowadzenie *Expatriate-Tax-Regime*, aby przyciągnąć wysoko wykwalifikowanych pracowników. W związku z powyższym zamiar opodatkowania tych przychodów przez niemiecką administrację podatkową ocenić należy bardzo krytycznie, a zwłaszcza z systematycznego punktu widzenia. Podczas gdy 30% przychodów zostaje wyłączona z podstawy wymiaru opodatkowania, Niemcy zastrzegają sobie prawo do ich opodatkowania. Jednakże w wypadku wysokich kosztów uzyskania przychodu, np. w wysokości 30%, nie następuje opodatkowanie tej części przychodów. Owe różnice w (nie)opodatkowaniu nie znajdują systematycznego uzasadnienia. W związku z tym powodują one wiele praktycznych problemów.

IV. Odszkodowania

Na zakończenie należy omówić temat odszkodowań w kontekście transgranicznego zatrudnienia pracowników. Istotę poniższych rozważań stanowi przyporządkowanie prawa do opodatkowania odszkodowań. Pismo Federalnego Mini-

sterstwa Finansów przewiduje w tej dziedzinie kilka regulacji.

Najpierw omówiona zostanie główna zasada, która przewiduje, że odszkodowania wypłacane z tytułu zakończenia stosunku pracy nie stanowią dodatkowego wynagrodzenia za pracę wykonywaną wcześniej ani w kraju ani poza jego granicami. W związku z tym opodatkowanie tych przychodów nie następuje w państwie wykonywania pracy, lecz w państwie rezydencji¹¹. Również odszkodowania posiadające charakter zabezpieczający podlegają opodatkowaniu w kraju rezydencji, gdyż w takich przypadkach zastosowanie znajduje art. 18 umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Jeżeli odszkodowanie wypłacane jest za roszczenia związane z wykonywaniem pracy, traktuje się je jako zapłatę zaległej pensji, która powinna być opodatkowana w kraju wykonywania pracy. Obejmuje to zwłaszcza wyrównania za niewykorzystany urlop oraz tantiemy.

Od powyższej reguły istnieją wyjątki, wynikające z protokołów konsultacji z pewnymi państwami. Następnie przedstawione zostaną protokoły konsultacji, które Niemcy podpisały ze swoimi państwami granicznymi: Austrią, Szwajcarią, Belgią, Luksemburgiem oraz Holandią. W przypadku Liechtensteinu mamy do czynienia ze szczególną regulacją, która znajduje się w protokole umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania i powoduje inne skutki prawne w porównaniu do reszty zawartych protokołów konsultacji. Protokoły konsultacji przewidują rozróżnienie odszkodowań ze względu na ich charakter. Ogólnie rzecz biorąc, protokoły konsultacji w dalszym ciągu przewidują opodatkowanie odszkodowań w państwie rezydencji, jeżeli posiadają one charakter zabezpieczający. Regulacja ta odpowiada ogólnym zasadom opodatkowania. Zgodnie z postanowieniami protokołów konsultacji wszystkie inne rodzaje odszkodowań powinny być opodatkowane w państwie wykonywania pracy najemnej. Tyczy się to również odszkodowań wypłacanych w związku z utratą miejsca pracy, których opodatkowanie co do zasady przysługuje państwu rezydencji. Protokół konsultacji z Austrią przewiduje, że wszelkie odszkodowania opodatkowane są w państwie wykonywania pracy.

Protokoły konsultacji istnieją, aby państwo, w którym wcześniej praca była wykonywana, nie traciło prawa do opodatkowania przychodów poprzez zmianę rezydencji pracownika przed ich wypłaceniem. Ponadto w wypadku, gdy państwo rezydencji nie opodatkowuje przychodów, a odpowiednia umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania nie zawiera klauzuli zastrzegającej możliwości

11 Por. Stephan Kudert, Anja Blume: *Besteuerung von Abfindungen an ausländische Arbeitnehmer*, „Praxis Internationale Steuerberatung” 9, 2014, s. 246–255.

opodatkowania, istnieje ryzyko powstania białych przychodów. Za pomocą protokołów konsultacji dawne państwo wykonywania pracy, które stanowiło dla pracownika jednocześnie państwo rezydencji, chce w ten sposób ograniczyć straty podatkowe.

Protokoły konsultacji budzą kontrowersje. Sporne jest, czy mają one jakiegokolwiek znaczenie prawne, ponieważ w gruncie rzeczy stanowią one opinię administracji podatkowych dwóch państw, nie posiadając przy tym charakteru prawnego. W związku z tym nie są one wiążące ani dla podatnika, ani dla sądownictwa¹². Celem zalegalizowania tychże protokołów wprowadzono § 2 ust. 2 niemieckiej ordynacji podatkowej (niem. *Abgabenordnung*, dalej AO), jako normę upoważniającą, oraz stworzono rozporządzenia dot. protokołów konsultacji¹³.

Poszczególne protokoły konsultacji Niemiec z ich sąsiadami są zbudowane w różnoraki sposób. Protokół konsultacji z Belgią odsyła przykładowo do art. 15 ust. 1 umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania Niemcy-Belgia, który nie uzasadnia uzyskania przez stronę niemiecką, jako państwa wykonywania pracy, prawa do opodatkowania uzyskanych z jej tytułu przychodów. W przeciwieństwie do tego Federalny Trybunał Finansowy jest zdania, że zasada opodatkowania w miejscu wykonywania pracy nie znajduje zastosowania w przypadku opodatkowania odszkodowań, a w rezultacie nie uzasadnia niemieckiego prawa do ich opodatkowania. Jeżeli taki stan faktyczny stanąłby na wokandzie Trybunału Finansowego, strona niemiecka nie powinna otrzymać prawa do opodatkowania. W tym przypadku nie istnieje również klauzula zastrzegająca opodatkowanie. W związku z tym zastosowanie protokołu konsultacji przez Belgię prowadziłoby do nieopodatkowania przychodów, a w konsekwencji do powstania białych przychodów.

Protokół konsultacji ze Szwajcarią zawiera podobne regulacje, jak te ustalone z Belgią, jednak w umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania ze Szwajcarią zawarta jest klauzula zastrzegająca opodatkowanie.

Protokoły konsultacji z Luksemburgiem oraz Holandią odwołują się do nieaktywnych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. W rezultacie straciły one moc prawną wraz z wejściem w życie nowych umów.

12 Por. BFH z 2 września 2009 r., I R 90/08 [w:] *Bundessteuerblatt II 2010*, s. 394 oraz z 2 września 2009 r., I R 111/08 [w:] *Bundessteuerblatt II 2010*, s. 387.

13 Por. Stephan Kudert, Anja Blume: *Besteuerung von Abfindungen...*, dz. cyt. (przyp. 11).

Ponadto istnieje protokół konsultacji z Austrią, który w porównaniu z innymi tego typu porozumieniami zawiera bardzo jasne sformułowania. Zgodnie z postanowieniami tego protokołu wszelkie odszkodowania opodatkowywane są w dawnym państwie wykonywania pracy.

W ramach postępowania toczącego się przed Trybunałem Finansowym Hesji¹⁴ postawiono pytanie, czy regulacje zawarte w § 2 ust. 2 AO mogą być w ogóle traktowane jako norma upoważniająca. Przedmiotem sprawy jest przepis, który nadaje moc prawną protokołom konsultacji. Powód argumentował przed Trybunałem, że przepis ten jest zbyt nieprecyzyjny. Stanowisko to podzielił również Trybunał Finansowy Hesji. Ponadto Trybunał podkreślił, że rozporządzenia są normami prawnymi niższego rzędu względem ustaw formalnych (np. umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania). Gdyby Federalny Trybunał Finansowy potwierdził powyższe stanowisko w swoim wyroku, protokoły konsultacji nie osiągałyby swoich celów i stałyby się bezprzedmiotowe. Jako przepisy niższego rzędu względem umów o unikaniu podwójnego opodatkowania byłyby one nie do zastosowania. Rozstrzygnięcie przez Federalny Trybunał Finansowy oczekiwane jest zatem z niecierpliwością.

Tłumaczenie z języka niemieckiego: Sławomir Albrewczyński

¹⁴ Por. FG Hessen z 8 października 2013 r., 10 K 2176/11, „Internationales Steuerrecht” 24, 2013, s. 966 z uwagami *Sascha Dorn*; rewizja w toku BFH I R 79/13.

Praca transgraniczna: bieżąca sytuacja w dziedzinie prawa pracy¹

I. Swobodny przepływ pracowników a transnacionalizacja rynków pracy

Za niebezpieczeństwa związane ze swobodnym przepływem pracowników uważa się przede wszystkim zagrożenia dla warunków pracy w „przyjmujących” państwach członkowskich, wynikające z istnienia transgranicznych rynków pracy. Obawa przed takimi zagrożeniami pojawia się zwłaszcza wtedy, gdy – tak jak w wypadku rozszerzenia Unii Europejskiej na wschód – transnacionalizacja obejmuje rynki pracy znacznie różniące się od siebie pod względem wynagrodzeń i warunków pracy. Chodzi zatem o niebezpieczeństwa związane z konkurencją w zakresie kosztów wynagrodzeń². Z punktu widzenia prawa pracy wydaje się to tylko na pierwszy rzut oka nie stwarzać problemów; stosunki pracy z zagranicznymi i krajowymi pracownikami podlegają bowiem temu samemu porządkowi prawnemu – a zarazem tym samym przepisom układów zbiorowych³, których obowiązywanie zależy jednak według prawa niemieckiego z reguły od przynależności do zawierających układy zbiorowe organizacji pracodawców i związków zawodowych (§ 4 ust. 1 Ustawy o układach zbiorowych TVG).

Obowiązywanie tego samego prawa wobec zagranicznych i krajowych pracowników nie wyklucza jednak, że dochodzi do konkurencji gospodarczej o charakterze dumpingu. Wskaźnik mobilności i tak jest w praktyce nadal znacznie mniejszy niż wyrażane przez pracowników pragnienie mobilności; w UE-27 wynosi on w odniesieniu do pracowników najemnych 0,29%⁴.

1 Jest to skrócona i zaktualizowana wersja artykułu Evy Kocher: *Osterweiterung und Arbeitnehmerfreizügigkeit / Otwarcie na wschód a swoboda przepływu pracowników*, w: Dagmara Jajeśniak-Quast, Laura Kiel, Marek Kłodnicki (red.): *Arbeitnehmerfreizügigkeit zwischen Deutschland und Polen – eine Zwischenbilanz aus unterschiedlichen Perspektiven / Swobodny przepływ pracowników między Polską a Niemcami – próba bilansu z różnych perspektyw*, Berlin: Verlag epubli 2014, s. 45–60, 189-204.

2 Odnosnie do różnic w poziomie wynagrodzeń między Niemcami z jednej a Czechami i Polską z drugiej strony por. Mario Müller, Kay Meiners, Frank Lorenz: *Wagnis Europa*, „Magazin Mitbestimmung” 2010, s. 10–17 (11).

3 Tamże, nb. 60 i nast.

4 Odnosnie do liczb dotyczących Polski patrz Maciej Duszczyk: *Costs and Benefits of Labor Mobility between the EU and the Eastern Partnership Countries. The Case of Poland*, „Polish Legal Journal” 19/1, 2014, s. 1–82.

Efektywne korzystanie przez pracowników z prawa do swobodnego przepływu wymaga zatem nadal odpowiednich warunków ramowych w zakresie prawa pracy i prawa socjalnego. Ramy prawne w tej dziedzinie zostały już objaśnione w tomie 1 niniejszej serii wydawniczej⁵. Od tego czasu nie ma się jednak wydarzyło w sferze prawa unijnego, a także w prawie niemieckim. Zmiany te są tematem poniższego artykułu.

1. Dyrektywa w sprawie swobodnego przepływu pracowników

Zagadnienie swobodnego przepływu pracowników konkretyzuje rozporządzenie (UE) 492/2011 w sprawie swobodnego przepływu pracowników; w celu lepszego wdrażania prawa wydano w roku 2014 dyrektywę 2014/54/UE w sprawie swobodnego przepływu pracowników, wspierającą pracowników mobilnych. Państwa członkowskie muszą ją wdrożyć do 21 maja 2016 roku. Dyrektywa zawiera potwierdzenie gwarancji równego traktowania oraz przepisy dotyczące lepszego egzekwowania prawa oraz informowania zainteresowanych osób. I tak art. 4 wskazuje, że stowarzyszenia i inne organizacje mogą odgrywać ważną rolę w korzystaniu ze środków prawnych przeciwko dyskryminacji i ograniczaniu swobodnego przepływu pracowników, np. przez udział w postępowaniach czy pokrywanie kosztów postępowania. Dyrektywa nie wyznacza jednak konkretnej formy wsparcia, zatem norma ta nie znajduje bezpośredniego zastosowania. Podobnie należy interpretować art. 5, przewidującą tworzenie struktur informacji, promocji i wsparcia na szczeblu krajowym.

2. Pośrednictwo pracy: sieć EURES

Regulacje dotyczące systemu pośrednictwa pracy w Unii Europejskiej znajdują się obecnie jeszcze w art. 11 i nast. oraz 38 rozporządzeniu 492/2011 w sprawie swobodnego przepływu pracowników. Regulacje te opierają się na art. 46 d) TFUE, zgodnie z którym można tworzyć odpowiednie mechanizmy kojarzenia i równoważenia podaży i popytu na rynku pracy. Art. 18 i nast. rozporządzenia zawierają regulacje dotyczące urzędu koordynacji. Celem jest stworzenie Europejskiego Urzędu Pracy pod nazwą EURES (European Employment Services). Chodzi tu obecnie o europejską sieć publicznych służb zatrudnienia, która ma pomagać w poszukiwaniu pracy i w rekrutacji pracowników w innych

⁵ Eva Kocher: *Osterweiterung...*, dz. cyt. (przyt. 1).

państwach członkowskich. EURES składa się obecnie z sieci doradców EURES oraz bazy danych na temat wolnych miejsc pracy i kandydatów do pracy, z którą łączone są bazy danych na temat wolnych miejsc pracy w państwach członkowskich. Sieć opiera się na decyzji 2003/8/WE⁶, która z 1 stycznia 2014 roku została zastąpiona decyzją wykonawczą 2012/733/UE. Komisja proponuje ponadto połączenie w jednym rozporządzeniu przepisów rozdz. II i art. 38 rozporządzenia 492/2011 i decyzji Komisji 733/2012/UE. Celem jest stworzenie elastycznego mechanizmu, umożliwiającego państwom członkowskim (stopniowo) włączanie do sieci EURES tyłu instytucji, ile uznają za przydatne do lepszego osiągnięcia celów sieci EURES. Portal ten ma zatem umieć w przyszłości automatycznie kojarzyć ze sobą wolne miejsca pracy z życiorysami zawodowymi kandydatów. Rozważa się również rozszerzenie zakresu działania sieci na praktyki zawodowe i miejsca nauki zawodu⁷.

3. Emerytury zakładowe: dyrektywa w sprawie przenoszenia uprawnień emerytalnych

Oprócz systemów zabezpieczenia społecznego obowiązujących w państwach członkowskich, duże znaczenie mają również systemy zakładowe. Od pracodawców prawo do swobodnego przepływu pracowników wymaga w tej mierze jedynie uznawania bez ograniczeń uzyskanych w oddziałach przedsiębiorstwa w innych państwach członkowskich uprawnień emerytalnych i staży pracy istotnych dla dodatkowej emerytury zakładowej, czyli niezakłócania korzystania ze swobody przemieszczania się⁸. Aktywne promowanie swobodnego przepływu pracowników wymaga jednak możliwości przenoszenia uprawnień do emerytury zakładowej z jednego przedsiębiorstwa do drugiego. W roku 2014 udało się wreszcie uchwalić dyrektywę 2014/50/UE w sprawie „minimalnych wymogów służących zwiększeniu mobilności pracowników dzięki łatwiejszemu nabywaniu i zachowywaniu uprawnień do dodatkowych

6 Decyzja Komisji z 23 grudnia 2002 roku wprowadzająca rozporządzenie Rady (EWG) nr 1612/68 dotyczące obsadzania wolnych miejsc pracy i podań o pracę, Dz. Urz. UE 2003, L 5/16.

7 Komisja Europejska, Propozycja rozporządzenia w sprawie europejskiej sieci służb zatrudnienia, dostępu pracowników do usług w zakresie mobilności oraz dalszej integracji rynków pracy, KOM(2014)6.

8 TSUE, wyrok z 10 marca 2011 roku, sprawa C-379/09 (Maurits Casteels), zbiór 2011, I-1379 (nb. 23 i nast.).

emerytur“ („dyrektywa w sprawie przenoszenia uprawnień emerytalnych”)⁹. Dyrektywa ma zapewnić w odniesieniu do zakładowych ubezpieczeń emerytalnych to, co rozporządzenie 883/2004 zapewnia w odniesieniu do koordynacji emerytur wynikających z prawa ubezpieczeń społecznych i emerytur państwowych. Państwa członkowskie muszą ją wdrożyć do 21 maja 2018 roku.

Dyrektywa nie zawiera jednak prawa do transferu kapitału, lecz reguluje jedynie minimalne wymogi dotyczące nabywania i zachowania uprawnień oraz prawa do informacji. Okresy od rozpoczęcia płacenia składek do nabycia uprawnień nie mogą być dłuższe niż trzy lata, a minimalny wiek umożliwiający nabywanie uprawnień nie może przekraczać 21 lat. Jeśli chodzi o zachowanie ekonomicznego wymiaru nabytych uprawnień, to pracowników odchodzących z pracy nie wolno traktować gorzej niż pracowników aktywnych („uczciwe traktowanie”). Te wymogi należy uznać za spełnione, jeśli w perspektywie czasowej państwa członkowskie przewidują w odniesieniu do nabytych uprawnień takie instrumenty, jak np. indeksacja stosownie do wzrostu cen lub wynagrodzeń albo partycypacja w wypracowanych zyskach (art. 5 ust. 2). Ekwiwalent powstałych uprawnień można wypłacić pracownikom migrującym tylko za obopólną zgodą i po uzgodnieniu (art. 5 ust. 3)¹⁰.

4. Wjazd i praca zarobkowa obywateli państw trzecich

Pojawianiu się w ostatnim okresie kolejnych projektów wspierania swobodnego przepływu pracowników sprzyjało przyjęcie założenia o groźbie braku wykwalifikowanych pracowników. I tak w roku 2014 uchwalono dyrektywę 2014/66/UE w sprawie warunków wjazdu i pobytu obywateli państw trzecich w ramach przeniesienia wewnątrz przedsiębiorstwa (dyrektywa ICT). Dyrektywa 2014/36/UE reguluje ponadto wjazd i pobyt pracowników sezonowych¹¹.

⁹ Patrz już nieudana próba w tym kierunku: Komisja Europejska, propozycja dyrektywy w sprawie poprawy możliwości przenoszenia uprawnień do dodatkowych emerytur z 20 października 2005 roku (COD 2005/214).

¹⁰ Inaczej obowiązująca dotychczas w Niemczech regulacja § 3 Ustawy o poprawie pracowniczych programów emerytalnych (BetrAVG), umożliwiająca pracodawcom jednostronne wypłacanie ekwiwalentu niewielkich uprawnień do emerytury zakładowej.

¹¹ Przedstawiona przez Komisję propozycja dyrektywy w sprawie procedury jednego wniosku o jedno zezwolenie dla obywateli krajów trzecich na pobyt i pracę na terytorium państwa członkowskiego oraz w sprawie wspólnego zbioru praw dla pracowników z krajów trzecich przebywających legalnie w państwie członkowskim (KOM(2007)638) została jednak odrzucona w Parlamencie Europejskim.

Obie dyrektywy zmierzają do poprawy warunków legalnej migracji dla obywateli państw trzecich i nie opierają się na art. 46, lecz tylko na art. 79 ust. 2 a) i b) TFUE¹². Chodzi tu przede wszystkim o uproszczenia administracyjne i harmonizację w zakresie wewnątrzuropejskiej mobilności obywateli państw trzecich; nie ulega ograniczeniu prawo państw członkowskich do ustalania wielkości napływu obywateli państw trzecich zgodnie z art. 79 ust. 5 TFUE. Zgodnie z dyrektywami w ramach okresu delegowania jest przewidziana wewnątrzuropejska możliwość dalszej migracji na podstawie zgody wydanej w pierwszym państwie członkowskim UE. Trzeba jednak pamiętać, że np. pracownikom delegowanym w ramach dyrektywy ICT przysługują zasadniczo te same prawa co delegowanym pracownikom z krajów UE na porównywalnym stanowisku i w porównywalnej branży (art. 18 dyrektywy 2014/66/UE); odnośnie do równości zarobków z pracownikami krajowymi patrz art. 5 ust. 4 dyrektywy¹³.

II. Swoboda świadczenia usług a delegowanie pracowników

Najważniejsze problemy dotyczące transgranicznych rynków pracy mają jednak z prawnego punktu widzenia bynajmniej niekoniecznie związek ze swobodnym przepływem pracowników. Delegowanie, użyczenie pracowników (praca tymczasowa) lub różnego rodzaju umowy o dzieło mogą mieć podobne skutki dla rynków pracy, jak migracja zarobkowa czy przenoszenie produkcji za granicę. Zwłaszcza zagrożenie tym ostatnim może być wykorzystywane jako środek nacisku w dyskusji na temat obniżania istniejących standardów. Najistotniejsze jest w tej mierze nie prawo swobodnego przepływu pracowników, lecz prawo swobody świadczenia usług. Dyrektywa 96/71/WE o delegowaniu pracowników¹⁴ kodyfikuje i konkretyzuje zatem orzecznictwo TSUE, według którego ograniczenie swobody świadczenia usług jest dopuszczalne, jeśli w ogólnym interesie ochrony pracowników standardy minimalne w miejscu zatrudnienia biorą górę nad „właściwie” mającym zastosowanie prawem kraju pochodzenia.

12 Patrz też Plan polityki w dziedzinie legalnej migracji (KOM(2005) 669) służący realizacji programu haskiego. Ponadto istnieje kompetencja zgodnie z art. 153 ust. 1g) TFUE dotycząca regulowania warunków pracy obywateli państw trzecich.

13 Por. też art. 15 ust. 3 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej.

14 Dz. Urz. WE 1997 L 018/1.

1. Nowe obowiązujące transgranicznie standardy minimalne w Niemczech

Dyrektywa w sprawie delegowania pracowników jest implementowana w Niemczech za pomocą Ustawy o delegowaniu pracowników (AEntG)¹⁵. Określone w układach zbiorowych warunki minimalne mogą w myśl AEntG zostać uznane za powszechnie obowiązujące; wtedy są wiążące w skali międzynarodowej w rozumieniu art. 9 rozporządzenia Rzym I (por. § 3 AEntG). W odniesieniu do pracowników tymczasowych § 3a Ustawy o użyczeniu pracowników (AÜG), który wszedł w życie 1 maja 2011 roku, zawiera w dużej mierze uregulowaną w AEntG procedurę rozszerzania wynagrodzeń minimalnych obowiązujących w poszczególnych branżach¹⁶.

AEntG dotyczyła jednak przez długi czas tylko nielicznych branż (§ 4 AEntG). Stopniowo wprowadzono rozszerzanie ich listę, włączając do AEntG branżę ochroniarską i branżę doskonalenia zawodowego, a dla personelu opieki stworzono w dziale 4 AEntG (§§ 10 i nast.) odrębną regulację (wynagrodzenie minimalne ustala w tym wypadku komisja, aby zwłaszcza placówki kościelne nie musiały iść drogą zawierania układów zbiorowych)¹⁷. Do przełomu doszło jednak za sprawą Ustawy o wzmocnieniu autonomii zawierania układów zbiorowych, uchwalonej przez Bundestag w sierpniu 2014 roku. Ustawa ta wprowadziła po raz pierwszy w Niemczech jednolite ustawowe wynagrodzenie minimalne w wysokości 8,50 euro/h (Ustawa o wynagrodzeniu minimalnym, MiLoG). Poza tym otwarto AEntG w taki sposób, że w przyszłości we wszystkich branżach będzie można uznawać układy zbiorowe w sprawie wynagrodzeń minimalnych za powszechnie obowiązujące i będą one również wiążącymi standardami minimalnymi dla pracowników delegowanych do Niemiec z zagranicy.

2. Transgraniczna kontrola i prawne egzekwowanie warunków minimalnych

Z delegowaniem pracowników wiążą się poważne problemy dotyczące kontroli i egzekwowania prawa. Zagrożenia związane z transnacionalizacją rynków

15 Ostatnia zmiana: BGBl. 2009 I s. 799.

16 Ustawa z 28 kwietnia 2011 roku, BGBl. 2011 I 642; przeciwko tej konstrukcji np. Wolfgang Böhm: 1.5.2011: *Europa-Tag für die Zeitarbeit*, „Neue Zeitschrift für Arbeitsrecht“ (NZA) 2010, s. 1 218–1 222 (1 221–1 222).

17 Tak wyjaśnia to Wolfgang Böhm: *Europa-Tag...*, dz. cyt. (przyp. 16), s. 1 220.

pracy przy dużych różnicach wynagrodzeń same w sobie przynoszą wyzwania, z którymi nie uporano się jeszcze w zadowalający sposób. Potrzebne są tu zwłaszcza skuteczne mechanizmy kontrolne, obejmujące także działalność transgraniczną.

Kontrole są zasadne zwłaszcza w celu ochrony pracowników (zwalczania dumpingu socjalnego) lub zwalczania „oszustw socjalnych” (nielegalnego zatrudnienia). I tak np. przedsiębiorstwa wolno pod groźbą sankcji karnych zobowiązać do przekazania informacji o delegowanych pracownikach przed ich delegowaniem do przyjmującego państwa członkowskiego; wolno do tego zobowiązać także odbiorcę usług¹⁸.

TSUE poddaje jednak czynności kontrolne w zakresie swobody świadczenia usług ścisłemu rygorowi co do ich adekwatności. Za dopuszczalne uważa zatem wcześniejsze zgłoszenie delegowania pracowników, ale już nie procedurę rejestracyjną¹⁹. Firmy zagraniczne wolno wprawdzie zobowiązać do tego, żeby w okresie swojego działania przechowywały na placu budowy lub w innym dostępnym i jasno oznaczonym miejscu dokumentację na temat personelu i wykonywanych prac²⁰, ale nie do tego, żeby niezbędne dokumenty złożyć u przedstawiciela ad hoc, posiadającego miejsce zamieszkania w kraju docelowym, jeszcze przed delegowaniem pracowników i pozostawić je tam po zakończeniu usługi²¹.

Stosownie ograniczone obowiązki zgłoszeniowe oraz obowiązki sporządzania i udostępniania dokumentacji niemiecka AEntG przewiduje w §§ 17–22²²; egzekwowanie przestrzegania minimalnych stawek wynagrodzeń i karanie za ich nieprzestrzeganie leży w gestii administracji celnej. Na tych regulacjach opierają się również przepisy dotyczące nadzoru i kontroli w nowej Ustawie o wynagrodzeniu minimalnym (§§ 14–21 MiLoG).

18 TSUE, wyrok z 7 października 2010 r., sprawa C-515/08 (dos Santos Palhota i in.) (nb. 51 i nast.); TSUE, wyrok z 3 grudnia 2014 roku, sprawa C-315/13 (De Clercq i in.) w odniesieniu do prawa belgijskiego.

19 TSUE, wyrok z 7 października 2010 roku, sprawa C-515/08 (Termiso Limitada) (nb. 50 i nast.).

20 TSUE, wyrok z 23 listopada 1999 roku, sprawa C-369/96 (Arblade), Zbiór 1999, I-8453 (nb. 56 i nast.).

21 TSUE, wyrok z 19 czerwca 2008 roku, sprawa C-319/06 (Komisja/Luksemburg), zbiór 2008, I-4323 (nb. 85 i nast.).

22 Odnośnie do obowiązków zgłoszeniowych patrz też Rozporządzenie o obowiązku zgłaszania pracowników w związku z Ustawą o delegowaniu pracowników (AEntG-Melde-VO).

3. Dyrektywa wykonawcza do dyrektywy o delegowaniu pracowników

Jeśli ani kraj pochodzenia, ani kraj docelowy nie dysponują skutecznymi instrumentami egzekucyjno-informacyjnymi, to nader trudno jest urzeczywistnić uczciwe warunki pracy i konkurencji²³. Komisja przynajmniej w podstawowym zakresie uświadomiła sobie już te problemy związane z dyrektywą o delegowaniu pracowników i za pierwszoplanowe zadanie uważa kreowanie „środków mających na celu zapobieganie nadużyciom i obchodzeniu obowiązujących przepisów oraz karanie takiego postępowania“. Komisja najwyraźniej uważa za wystarczające ułatwienie wymiany informacji i współpracy administracyjnej między przedsiębiorstwami i organami państw członkowskich²⁴. Z tego względu tzw. dyrektywa wykonawcza 2014/67/UE do dyrektywy w sprawie delegowania pracowników zawiera w art. 9 jasne stwierdzenia na temat dopuszczalnych środków kontrolnych. Norma ta odpowiada jednak zasadniczo dotychczasowemu orzecznictwu TSUE. Ponadto nieco dokładniejsze definicje w art. 2 dyrektywy mają pomóc eliminować pozorne delegowanie pracowników i funkcjonowanie spółek-skrzynek pocztowych. I tak w przyszłości sprawdzając, czy zachodzi delegowanie pracowników, trzeba będzie uwzględnić przesłanki przemawiające za tym, że przedsiębiorstwo rzeczywiście prowadzi znaczącą działalność inną niż działalność zarządcza lub administracyjna o charakterze wyłącznie wewnętrznym (art. 2 ust. 2 dyrektywy 2014/67/UE).

III. Konkluzja

Oczekiwania Komisji Europejskiej wobec swobodnego przepływu pracowników wykraczają daleko poza jego rzeczywiste znaczenie. To nie przypadek, że obecne środki legislacyjne skupiają się na u efektywnieniu istniejących już regulacji. Można z zainteresowaniem oczekiwać, jakich realnych kształtów nabiorą te normy w państwach członkowskich.

Tłumaczenie z języka niemieckiego: Adam Peszke

23 Odnośnie do ochrony przed nieuczciwą konkurencją jako celu warunków minimalnych patrz też TSUE, wyrok z 12 października 2004 roku, sprawa C-60/03 (Wolff & Müller), zbiór 2004, I-9553 (nb. 41).

24 Akt o jednolitym rynku KOM(2011) 206 wersja ostateczna, 2.10 (s. 19). Patrz też postulat „odnowionej dyrektywy w sprawie delegowania pracowników” w Thorsten Schulten: *Zwischen offenen Arbeitsmärkten und transnationalem Lohngefälle. Gewerkschaften und Migration im Zuge der EU-Osterweiterung* [w:] Hans Platzer, Gudrun Hetges (red.): *Europa – Quo Vadis?* Wiesbaden: VS Verlag für Sozialwissenschaften 2011, s. 127–150.

Krzysztof Ślebzak

Wybrane problemy koordynacji systemów zabezpieczenia społecznego w orzecznictwie Sądu Najwyższego, ze szczególnym uwzględnieniem zagadnień występujących w relacji pomiędzy Polską a Niemcami

I. Wprowadzenie

Przedmiotem niniejszego opracowania jest przedstawienie węzłowych zagadnień, jakie związane są z zabezpieczeniem społecznym osób korzystających ze swobody przemieszczania się na terytorium Unii Europejskiej (szerzej Europejskiego Obszaru Gospodarczego), ze szczególnym uwzględnieniem problemów występujących w relacjach polsko-niemieckich. Tytułowa problematyka zostanie przedstawiona z perspektywy polskiej, w tym polskich instytucji, zwłaszcza Sądu Najwyższego oraz rozpoznawanych przez niego spaw sądowych. Ma to szczególne znaczenie w kontekście praktyki stosowania prawa europejskiego oraz współpracy między instytucjami właściwymi obu krajów. Zagadnienia te były już częściowo poruszane w piśmiennictwie¹. Celem nie jest omówienie wszystkich problemów, jakie pojawiły się w związku z migracją zarobkową po przystąpieniu Polski do Unii Europejskiej. Zaprezentowane zostaną tylko te z nich, które wystąpiły na gruncie rozporządzeń 883/2004² i 987/2009³ i miały bądź mogą mieć znaczenie dla swobodnego przemieszczania się w celach zarobkowych z Polski do Niemiec. Właściwie można wyodrębnić dwie podstawowe kategorie spraw. Pierwsza dotyczy ustalania ustawodawstwa właściwego, a zatem rozstrzygnięcia o podleganiu ubezpieczeniu społecznemu określonego państwa członkowskiego. Druga, z prawnego punktu widzenia, jest bardziej

1 Krzysztof Ślebzak: *Podleganie ubezpieczeniu społecznemu w przypadku jednoczesnego wykonywania pracy i prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium więcej niż jednego państwa członkowskiego UE*, „PiZS” 11, 2013, s. 30–35; tenże: *Determination of the legislation applicable and the principle of being subject to the legislation of a single member state – selected issues*, „Ius Novum” 2, 2014, s. 157–170; tenże: *Ustalanie ustawodawstwa tymczasowego na podstawie rozporządzeń 883/2004 i 987/2009*, „PiZS” 7, 2014, s. 2–7.

2 Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 883/2004 z 29 kwietnia 2004 r. w sprawie koordynacji systemów zabezpieczenia społecznego (Dz. U. UE. L. 2004.166.1 z późn. zm.); dalej: rozp. 883/2004.

3 Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) NR 987/2009 z 16 września 2009 r. dotyczące wykonywania rozporządzenia (WE) nr 883/2004 w sprawie koordynacji systemów zabezpieczenia społecznego (Dz. U. UE. L. 2009.284.1 z późn. zm.); dalej: rozp. 987/2009.

złożona, gdyż odnosi się do problematyki ustalania świadczeń emerytalnych, w przypadku których, poza wskazywanymi wyżej aktami prawnymi, należy również stosować umowy bilateralne pomiędzy Polską a Niemcami, które obowiązywały przed 2004 rokiem.

II. Sprawy dotyczące ustalania ustawodawstwa właściwego

Ustalanie ustawodawstwa właściwego w przypadku przemieszczania się w celu podjęcia aktywności zawodowej na terytorium Unii Europejskiej należy do jednych z kluczowych zagadnień uregulowanych w przepisach koordynacji systemów zabezpieczenia społecznego. Ma również znaczenie dla późniejszego ustalania prawa do świadczeń. Określanie ustawodawstwa właściwego oparto na dwóch zasadach: miejsca wykonywania pracy oraz jednego ustawodawstwa właściwego. W przypadku pierwszej zasady przyjęto generalną regułę, że prawem właściwym dla objęcia ubezpieczeniem społecznym jest prawo miejsca wykonywania pracy (art. 11 ust. 3 rozp. 883/2004). Natomiast zgodnie z drugą zasadą, dopuszczalne jest podleganie wyłącznie jednemu ustawodawstwu właściwemu (art. 11 ust. 1 zdanie 1 rozp. 883/2004). Oznacza to, że w przypadku równoczesnego wykonywania aktywności zawodowej na terytorium dwóch państw członkowskich nie jest możliwe jednoczesne podleganie ustawodawstwu dwóch państw członkowskich. Przepisy rozporządzeń koordynacyjnych przewidują szczegółowe reguły ustalania ustawodawstwa właściwego oraz wyjątki, które dotyczą odstępstwa od zasady miejsca wykonywania pracy (*lex loci laboris*). Dotyczą one delegowania do wykonywania pracy na terytorium innego państwa członkowskiego (art. 12 rozp. 883/2004), które z natury ma mieć charakter przejściowy. Wówczas, mimo że praca wykonywana jest na terytorium innego państwa członkowskiego, prawem właściwym jest prawo państwa, z którego pracownik został oddelegowany. Z kolei w przypadku jednoczesnego wykonywania pracy na terytorium przynajmniej dwóch państw członkowskich ustanawia się normy kolizyjne (art. 13 rozp. 883/2004), które mają na celu wskazanie ustawodawstwa właściwego.

Ponieważ systemy zabezpieczenia społecznego różnych państw członkowskich nakładają na osoby objęte poszczególnym systemem różne obciążenia, w tym w zakresie zapłaty składek, z ekonomicznego punktu widzenia stanowi to określony koszt. Nic dziwnego, że podejmowane są próby jego zmniejszenia, co występuje nie tylko w sferze wąsko rozumianych kosztów zatrudnienia

(wynagrodzenie i inne świadczenia związane z pracą), ale i ubezpieczeń społecznych. Przegląd spraw jakie występowały w polskim orzecznictwie wskazuje, że zarówno w przypadku delegowania do wykonywania pracy na terytorium innego państwa członkowskiego, jak i jednoczesnego wykonywania pracy na terytorium dwóch państw członkowskich chodziło o wykorzystanie różnic w obciążeniach składowych pomiędzy poszczególnymi państwami (również pomiędzy Polską a Niemcami).

1. Delegowanie do wykonywania pracy na terytorium innego państwa członkowskiego

Sprawy dotyczące ustalania ustawodawstwa właściwego, pojawiają się od czasu przystąpienia Polski do UE z różnym natężeniem. W początkowym okresie spory dotyczyły przede wszystkim możliwości delegowania do wykonywania pracy na terytorium innego państwa członkowskiego, w tym przez agencje pracy tymczasowej bądź czasowego prowadzenia działalności na terytorium innego państwa członkowskiego. W relacjach polsko-niemieckich skala delegowania polskich pracowników na terytorium Niemiec była i jest znaczna. Z delegowaniem mamy do czynienia zarówno przez przedsiębiorstwa świadczące usługi budowlane oraz agencje pracy tymczasowej. W tym ostatnim przypadku, w przeszłości dość częste były przypadki: 1) zatrudniania wyłącznie w celu delegowania, jak również 2) delegowania przez agencje, prowadzące wyłącznie czynności administracyjne w kraju oddelegowującym.

Aktualnie można stwierdzić, że na tym tle sporów już nie ma. Natomiast pojawiają się całkowicie nowe sprawy, w których pojawia się problem wydawania zaświadczeń A1 dla pracodawców delegujących personel za granicę w sytuacji, gdy ich łączny obrót w Polsce jest niższy niż 25%. Zarówno w orzecznictwie sądów powszechnych, jak i Sądu Najwyższego istnieje istotna rozbieżność, której skutkiem jest zagadnienie prawne, jakie zostało przedstawione do rozstrzygnięcia składowi 7 sędziów Sądu Najwyższego. (III UZP 5/15). Dotyczy ono tego, czy prowadzenie normalnej działalności w Polsce przez pracodawcę, który także deleguje pracowników do pracy w innych państwach członkowskich Unii Europejskiej w rozumieniu art. 12 ust. 1 rozp. 883/2004, wymaga oceny wszystkich kryteriów charakteryzujących prowadzenie zazwyczaj znacznej działalności w Polsce, innej niż działalność związana z samym zarządzaniem wewnętrznym, czy też „w najistotniejszym” stopniu zależy od ustalenia co najmniej 25% proporcji obrotu krajowego w porównaniu do wielkości obrotu

uzyskiwanego z kontraktów i pracy delegowanych pracowników do pracy w innych państwach członkowskich UE. Z powyższą kwestią pozostaje w ścisłym związku problem wykładni wyrażenia „normalnego prowadzenia działalności” w ujęciu art. 12 ust. 1 rozp. 883/2004, jak również „pracodawcy, zazwyczaj prowadzącego znaczną część działalności” w rozumieniu art. 14 ust. 2 rozp. 987/2009. Rozstrzygnięcie powyższych zagadnień wpłynie bezpośrednio na dotychczasową sytuację wydawania przez polską instytucję właściwą zaświadczeń A1 oraz delegowanie do pracy do Niemiec. Problematyka delegowania pracowników pojawia się również w nowych kontekstach: możliwości delegowania zleceniobiorców oraz delegowania uczniów. W przypadku delegowania zleceniobiorców, pojawia się podstawowy problem, czy osoba taka może być uznana za pracownika najemnego w rozumieniu przepisów unijnej koordynacji. Polska instytucja właściwa (Zakład Ubezpieczeń Społecznych) aprobuje taką praktykę i wydaje odpowiednie poświadczenia A1. Tymczasem nie wydaje się, aby było to stanowisko uprawnione.

Z punktu widzenia legalnej definicji pracownika najemnego, zawartej w art. 1 lit a rozp. 883/2004, nie ulega wątpliwości, że możliwość zakwalifikowania określonej osoby do kategorii pracowników najemnych została pozostawiona ustawodawstwu poszczególnych państw członkowskich (określenie „praca najemna” oznacza wszelką pracę lub sytuację równoważną, traktowaną jako taką do celów stosowania ustawodawstwa w zakresie zabezpieczenia społecznego, w którym taka praca lub sytuacja równoważna ma miejsce). O tym więc, czy daną osobę można zakwalifikować do kategorii pracownika najemnego decyduje ustawodawstwo państwa delegującego. Ponieważ zgodnie z polskim prawem zleceniobiorca podlega takim samym zasadom ubezpieczenia, jak pracownik, z punktu widzenia ubezpieczenia społecznego traktuje się go podobnie, jak pracownika. Natomiast w świetle przesłanek delegowania określonych w art. 12 ust. 1 rozp. 883/2004 można odnieść wrażenie, że pracownikiem delegowanym w rozumieniu tego przepisu może być wyłącznie osoba zatrudniona w Polsce na podstawie stosunku pracy. Zgodnie z powoływaną regulacją, osoba która wykonuje działalność jako pracownik najemny w państwie członkowskim w imieniu pracodawcy, który normalnie tam prowadzi swą działalność, a która jest delegowana przez tego pracodawcę do innego państwa członkowskiego do wykonywania pracy w imieniu tego pracodawcy nadal podlega ustawodawstwu pierwszego państwa członkowskiego pod warunkiem, że przewidywany czas takiej pracy nie przekracza dwudziestu czterech miesięcy i że osoba ta nie jest wysyłana aby zastąpić inną osobę. Przesłanki wskazane w tym przepisie zostały skonkretyzowane w art. 14 rozp. 987/2009 oraz w art. 1 pkt 1 decyzji A2

Komisji Administracyjnej⁴, w której stwierdza się, że pracę uważa się za wykonywaną na rzecz pracodawcy państwa wysyłającego jeżeli ustalono że praca ta jest wykonywana dla tego pracodawcy oraz że wciąż istnieje bezpośredni związek między pracownikiem a pracodawcą który go delegował. Z kolei w celu ustalenia, czy taki bezpośredni związek wciąż istnieje należy uwzględnić szereg elementów w tym odpowiedzialność za rekrutację, umowę o pracę, wynagrodzenie oraz prawo do określenia charakteru pracy. Z powyższej decyzji wynika zatem, że o możliwości delegowania danej osoby przesądzą dwa podstawowe elementy: wykonywanie pracy na rzecz pracodawcy wysyłającego oraz podporządkowanie pracownika w procesie pracy. W tym świetle można dojść do wniosku, że na podstawie art. 12 ust. 1 rozp. 883/2004 za pracownika delegowanego może na podstawie przepisów prawa polskiego być uznany wyłącznie pracownik w rozumieniu art. 22 k.p. Tylko w takim przypadku można mówić o występowaniu typowej więzi pracowniczej oraz podporządkowaniu i możliwości wydawania poleceń przez pracodawcę wysyłającego. Z kolei w sytuacji, w której pracownik delegowany przestaje być w jakiegokolwiek dyspozycji pracodawcy wysyłającego, typowa więź pracownicza nawiązuje się pomiędzy delegowanym pracownikiem a przedsiębiorcą, do którego został on oddelegowany. W ten sposób tworzy się zupełnie odrębny, nowy stosunek pracy, który podlega prawu miejsca wykonywania pracy. Również TSUE przyjął, że dla uznania danej osoby za pracownika delegowanego istotna jest możliwość wydawania poleceń w procesie pracy (wyrok w sprawie *Manpower*⁵), co pozwala na potwierdzenie istnienia więzi pomiędzy wysyłającym pracodawcą i pracownikiem. W powyższym świetle pojawia się wątpliwość, czy faktycznie możliwe jest delegowanie zleceniobiorcy do wykonywania pracy na terytorium innego państwa członkowskiego. Wydaje się zatem, że o takiej możliwości nie powinien przesądzać wyłącznie tytuł do ubezpieczenia społecznego w państwie delegującym (zleceniodawcy podlegają ubezpieczeniu społecznemu w Polsce w pełnym zakresie). Innymi słowy o uznaniu pracownika za pracownika delegowanego w rozumieniu przepisów unijnej koordynacji decydowałoby nie tyle podleganie ubezpieczeniu społecznemu, ile podleganie temu ubezpieczeniu z tytułu zatrudnienia pracowniczego.

4 Decyzja Nr A2 z 12 czerwca 2009 r. dotycząca wykładni art. 12 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) Nr 883/2004 w sprawie ustawodawstwa mającego zastosowanie do pracowników delegowanych i osób wykonujących pracę na własny rachunek, tymczasowo pracujących poza państwem właściwym (Dz. U. UE. C. 2010.106.5).

5 Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z 17 grudnia 1970 r., 35/70, LEX nr 139329.

Bardzo interesujący problem, związany również z chęcią zmniejszenia obciążeń składkowych na ubezpieczenie społeczne, dotyczył delegowania uczniów (osoby te były delegowane do Niemiec). Zgodnie z polskim prawem nie podlegają oni ubezpieczeniom emerytalnemu i rentowym do ukończenia 26 roku życia. Oznacza to, że nie są za nich odprowadzane składki na te ubezpieczenia. Dodatkowo podejmowane były próby delegowania tych osób w związku z ich zatrudnieniem na podstawie umów zlecenia. W wyroku z 4 września 2013 roku, II UK 28/13⁶, Sąd Najwyższy stwierdził, że uczniowie gimnazjów, szkół ponadpodstawowych oraz studenci do ukończenia 26 roku życia wykonujący prace na obszarze Rzeczypospolitej Polskiej na podstawie umowy agencyjnej lub umowy zlecenia albo innej umowy o świadczeniu usług do której zgodnie z k.c. stosuje się przepisy dotyczące zlecenia, nie podlegają obowiązkowo polskim ubezpieczeniom emerytalnemu i rentowemu. Dlatego w okresie delegowania do pracy w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej nie są objęci polskim ustawodawstwem w zakresie ubezpieczeń społecznych. Oznacza to zarazem, że nie mogą być oni uznani za pracowników delegowanych ponieważ nie posiadają tytułu do ubezpieczenia.

2. Jednoczesne wykonywanie pracy i prowadzenie działalności na terytorium dwóch państw członkowskich

W zakresie szeroko rozumianej problematyki ustalania ustawodawstwa właściwego najwięcej kontrowersji wywoływał problem jednoczesnego wykonywania pracy lub prowadzenia działalności na terytorium więcej aniżeli jednego państwa członkowskiego. W praktyce chodzi o stosowanie art. 13 ust. 3 rozp. 883/2004, ustanawiającego normę kolizyjną, wedle której osoba, która normalnie wykonuje pracę najemną i pracę na własny rachunek w różnych państwach członkowskich podlega ustawodawstwu państwa członkowskiego, w którym wykonuje swą pracę najemną lub, jeżeli wykonuje taką pracę w dwóch lub w kilku państwach członkowskich, ustawodawstwu określonego zgodnie z przepisami ust. 1. Wprawdzie sprawy rozpoznawane przez Sąd Najwyższy nie dotyczyły relacji polsko-niemieckich, tylko polsko-słowackich, lecz problem dotyczy próby obniżenia kosztów ubezpieczenia w związku z jednoczesnym wykonywaniem pracy i prowadzeniem działalności gospodarczej na terytorium przynajmniej dwóch państw członkowskich. W praktyce chodziło o stany faktyczne, w których w Polsce prowadzona była działalność gospodarcza,

6 OSNP 2014, nr 6, poz. 86.

natomiast w innym państwie członkowskim (na Słowacji) zawarta była umowa o pracę z bardzo niskim wynagrodzeniem (36,50 EUR), przy jednoczesnym wątpliwym zakresie obowiązków. Zarówno w ocenie organu rentowego, jak i sądów dwóch instancji nie ulegało wątpliwości, że umowa o pracę była nieważna, ponieważ była zawarta dla pozoru wyłączenie w celu niepodlegania ubezpieczeniu społecznemu w Polsce z racji prowadzonej w tym kraju działalności gospodarczej.

Przy okazji rozpoznawania tych spraw pojawił się szereg interesujących kwestii związanych z uprawnieniami instytucji właściwej, jak i sądów rozstrzygających spory. Dobrą ilustracją tej problematyki jest wyrok Sądu Najwyższego z 6 czerwca 2013 roku, II UK 333/12⁷. W świetle analizowanej sprawy pojawiły się cztery istotne zagadnienia: dopuszczalności oceny przez polską instytucję właściwą (ZUS) oraz sądy, ważności umowy o pracę zawartej w innym państwie członkowskim oraz oceny marginalnego charakteru pracy w innym państwie członkowskim.

Jeśli chodzi o problematykę oceny ważności umów o pracę zawartej w innym państwie członkowskim, to Sąd Najwyższy jednoznacznie stwierdził, że nie jest ona dopuszczalna, ponieważ organ rentowy danego państwa nie ma kompetencji do oceny istnienia stosunku ubezpieczenia społecznego w innym państwie. Do oceny tej może dojść wyłącznie na podstawie wskazanych przez normę kolidującą przepisów miejsca świadczenia pracy i tylko przez organ władny te przepisy stosować. Ze względu na różnice między ustawodawstwami krajowymi co do określenia przedmiotu ubezpieczenia społecznego wprowadzono zasadę, że uwzględnienie okoliczności lub wydarzeń mających miejsce w jednym państwie członkowskim nie może w żaden sposób sprawiać, że właściwym dla nich stanie się inne państwo ani że będzie się do nich stosować jego ustawodawstwo (pkt 11 preambuły rozp. 883/2004). Stąd określenie ustawodawstwa właściwego wskazującego na instytucję miejsca świadczenia pracy najemnej wyłącza ocenę przez instytucję miejsca zamieszkania, czy stosunek prawny będący podstawą objęcia ubezpieczeniem społecznym w kraju świadczenia pracy jest ważny według prawa miejsca zamieszkania ubezpieczonego.

Kolejna kwestia dotyczy oceny marginalnego charakteru pracy wykonywanej w innym państwie członkowskim. Przesłankę tę wprowadzono do rozporządzenia

7 OSNP 2014, nr 3, poz. 47.

wykonawczego na podstawie rozporządzenia nr 465/2012 z 22 maja 2012 roku⁸. Zgodnie z art. 14 ust. 5 rozp. 987/2009, praca o charakterze marginalnym nie jest brana pod uwagę do celów określenia mającego zastosowanie ustawodawstwa na mocy art. 13 rozporządzenia podstawowego. W świetle tej regulacji pojawia się pytanie o relację, w jakiej pozostaje możliwość oceny ważności umowy o pracę do oceny marginalnego charakteru wykonywanej pracy. Jeżeli bowiem uznać, że instytucja danego państwa członkowskiego nie ma uprawnienia do kontrolowania oceny ważności umowy o pracę, ale zgodnie z art. 14 ust. 5 rozp. 987/2009 ma prawo do oceny pracy w charakterze marginalnym, to wówczas pojawia się pytanie, czy faktycznie przez ocenę marginalnego charakteru pracy nie dokonuje pośrednio oceny ważności umowy o pracę. Odpowiedź na tak postawione pytanie odnaleźć można w drugim zdaniu art. 14 ust. 5 rozp. 987/2009, w którym nakazuje się stosowanie art. 16 tego aktu prawnego. Oznacza to, że bez względu na ocenę ważności umowy o pracę, konieczne w każdym przypadku ustalenia marginalnego charakteru pracy jest wszczęcie procedury na podstawie art. 16, co w praktyce sprowadza się do ustalenia ustawodawstwa tymczasowego, a w efekcie końcowym do ustalenia ustawodawstwa w sposób ostateczny (kwestia ta będzie odrębnie omówiona w dalszej części).

3. Ustalanie ustawodawstwa tymczasowego i spory między instytucjami właściwymi

Bardzo istotnym problemem jest również zagadnienie ustalania ustawodawstwa tymczasowego, tym bardziej, że wywołuje to różnego rodzaju napięcia pomiędzy instytucjami właściwymi. Problematyka ta była już omawiana w piśmiennictwie⁹. Z przeprowadzonych rozważań wynika, że o ustaleniu tymczasowym może decydować instytucja danego państwa członkowskiego, ale tylko i wyłącznie w zakresie ustawodawstwa własnego. Przykładowo w sprawach polskich o objęciu lub odmowie objęcia ustawodawstwem polskim. Nie ma zatem możliwości, aby instytucja polska ustaliła ustawodawstwo właściwe niemieckie, jak i odwrotnie. Natomiast ogólna dyrektywa postępowania wynikająca z art. 11 ust. 1 rozp. 883/2004 (zasada podlegania ustawodawstwu jednego państwa

8 Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) Nr 465/2012 z 22 maja 2012 r. zmieniające rozporządzenie (WE) nr 883/2004 w sprawie koordynacji systemów zabezpieczenia społecznego oraz rozporządzenie (WE) nr 987/2009 dotyczące wykonywania rozporządzenia (WE) nr 883/2004 (Dz. U. UE. L. 2012.149.4).

9 Krzysztof Ślebzak: *Podleganie ...*, dz. cyt. (przyp. 1); tenże: *Determination...*, dz. cyt. (przyp. 1); tenże: *Ustalanie...*, dz. cyt. (przyp. 1).

członkowskiego), nakazuje – zarówno w przypadku pojawienia się ryzyka objęcia ustawodawstwem dwóch państw członkowskich, jak i pozbawienia jakiegokolwiek ochrony socjalnej – wszczęcie procedury uzgodnieniowej. Podstawowy problem związany jest z sytuacją, w której instytucja jednego państwa członkowskiego uważa, że właściwe jest ustawodawstwo innego państwa członkowskiego. Wówczas nie jest z pewnością uprawniona do wydania decyzji tymczasowej o objęciu ubezpieczeniem innego państwa (zasada terytorialności). Nie jest również możliwe wydanie decyzji, że dana osoba nie podlega ustawodawstwu państwa członkowskiego, w której działa instytucja właściwa, ponieważ – bez wszczęcia procedury uzgodnieniowej – doprowadziłaby do wyłączenia tej osoby z jakiegokolwiek systemu zabezpieczenia społecznego. W takim przypadku konieczne jest zatem podjęcie kontaktu z instytucją właściwą innego państwa członkowskiego, przy czym praktycznie rzecz ujmując możliwe są dwie sytuacje. W pierwszej, między instytucjami różnych państw istnieje zgodność co do ustawodawstwa właściwego. W takim przypadku instytucja innego państwa członkowskiego wydaje decyzję o objęciu własnym ubezpieczeniem. W drugiej sytuacji, mamy do czynienia z brakiem zgody pomiędzy instytucjami, co wymaga ustalenia ustawodawstwa na mocy porozumienia (art. 16 ust. 4 zdanie 1 rozp. 987/2009). W razie dalszych rozbieżności, instytucje starają się dojść do porozumienia, a zastosowanie znajduje art. 6 rozp. 987/2009 (art. 16 ust. 4 zdanie 2 rozp. 987/2009). Obowiązkowe jest zatem ustalenie ustawodawstwa tymczasowego na podstawie ust. 1 art. 6 rozp. 987/2009 powoływanego przepisu, a na samym końcu – przedstawienie sprawy Komisji Administracyjnej.

Odrębnie należy omówić sytuację, w której wprawdzie pomiędzy instytucjami właściwymi istnieje zgodność co do ustalenia ustawodawstwa właściwego, lecz nie akceptuje go sam ubezpieczony. Wówczas ma on prawo korzystać ze środków prawnych w państwie członkowskim, w którym została wydana skarżona decyzja. Z kolei instytucja innego państwa członkowskiego jest związana ustaleniem ustawodawstwa dokonany przez inną instytucję, tak długo, jak nie zostanie ono zakwestionowane. Dotyczy to moim zdaniem również organów odwoławczych. Wniosek taki można sformułować w świetle treści art. 5 rozp. 987/2009, który określa wartość prawną dokumentów i dowodów potwierdzających wydanych w innym państwie członkowskim. Dokumenty wydane przez instytucję państwa członkowskiego, stanowiące poświadczenie sytuacji danej osoby oraz dowody potwierdzające, na podstawie których zostały wydane te dokumenty, są akceptowane przez instytucje pozostałych państw członkowskich tak długo, jak długo nie zostaną wycofane lub uznane za nieważne przez państwo członkowskie, w którym zostały wydane. Dopiero w razie pojawienia się

wątpliwości co do ważności dokumentu lub dokładności przedstawienia okoliczności, na których opierają się informacje zawarte w tym dokumencie, instytucja państwa członkowskiego, która otrzymuje dokument, zwraca się do instytucji, która dokument ten wydała, o niezbędne wyjaśnienia oraz, w stosownych przypadkach, o wycofanie tego dokumentu.

III. Sprawy dotyczące świadczeń emerytalnych

Druga kategoria spraw, na którą warto zwrócić uwagę, zwłaszcza w kontekście ewolucji regulacji prawnych w dziedzinie zabezpieczenia społecznego, dotyczyła ustalania prawa do świadczeń emerytalnych. Są to sprawy interesujące nie tylko z powodu konieczności odwoływania się do ogólnych zasad unijnej koordynacji, ale również ze względu na złożony kontekst historyczny sięgający do umów o zabezpieczeniu społecznym pomiędzy Polską i Niemcami z 1975 roku¹⁰ oraz roku 1990¹¹.

1. Zastosowanie zasady równego traktowania zdarzeń i okoliczności

Przegląd orzecznictwa rozpocząć można od zasady równego traktowania okoliczności i zdarzeń. Została ona wyrażona w art. 5 rozp. 883/2004. Zgodnie z powoływanym przepisem, o ile niniejsze rozporządzenie nie stanowi inaczej, w przypadkach, w których na podstawie ustawodawstwa właściwego państwa członkowskiego otrzymywanie świadczeń z zabezpieczenia społecznego i inny dochód mają pewne skutki prawne, odpowiednie przepisy tego ustawodawstwa mają zastosowanie także do otrzymywanych świadczeń równoważnych nabytych na podstawie prawodawstwa innego państwa członkowskiego od dochodów osiągniętych w innym państwie członkowskim. Podobnie należy postępować w przypadku zaistnienia pewnych okoliczności lub zdarzeń. Oznacza to, że jeżeli na podstawie ustawodawstwa właściwego państwa członkowskiego pewnym okolicznościom lub zdarzeniom przypisywane są określone skutki prawne, to państwo członkowskie uwzględniia podobne okoliczności lub zdarzenia zaist-

10 Umowa między Polską Rzeczpospolitą Ludową a Republiką Federalną Niemiec o zaopatrzeniu emerytalnym i wypadkowym, podpisana w Warszawie 9 października 1975 r. (Dz. U. z 1976 r. Nr 16, poz. 101 z późn. zm.); dalej: umowa z 1975 r.

11 Umowa między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Federalną Niemiec o zabezpieczeniu społecznym, sporządzona w Warszawie 8 grudnia 1990 r. (Dz. U. z 1991 r. Nr 108, poz. 468 z późn. zm.); dalej: umowa z 1990 r.

niałe w każdym państwie członkowskim tak, jakby miały one miejsce na jego własnym terytorium. W polskim piśmiennictwie ewolucję i rozumienie tej zasady szczegółowo przedstawił Maciej Zieliński¹². Z kolei w orzecznictwie SN, w pierwszej kolejności wskazać trzeba na uchwałę z 7 czerwca 2011 roku, II UZP 3/11¹³. W sprawie chodziło o ustalenie możliwości nabycia prawa do emerytury w na podstawie art. 100 ust. 2 ustawy z 17 grudnia 1998 roku o emeryturach i rentach z Funduszu Ubezpieczeń Społecznych¹⁴. Zgodnie z powołanym przepisem, jeżeli ubezpieczony pobiera zasiłek chorobowy, świadczenie rehabilitacyjne lub wynagrodzenie za czas niezdolności do pracy wypłacane na podstawie przepisów Kodeksu pracy, to prawo do emerytury, renty z tytułu niezdolności do pracy lub renty szkoleniowej powstaje z dniem zaprzestania pobierania tego zasiłku, świadczenia lub wynagrodzenia. W analizowanej sprawie wnioskodawca miał miejsca zamieszkania za granicą i pobierał zasiłek chorobowy z tytułu zatrudnienia wykonywanego w tym kraju miejsca zamieszkania. Sąd Najwyższy stwierdził, że stosując zasadę równego traktowania okoliczności zdarzeń, należy okoliczności pobierania zasiłku chorobowego na terytorium innego państwa członkowskiego przypisać taki sam skutek, jak gdyby było one pobierane na terytorium Polski. Osoba mająca stałe miejsce zamieszkania za granicą i pobierającą zasiłek chorobowy z tytułu zatrudnienia wykonywanego w tym kraju nabywa zatem prawo do emerytury w Polsce w dniu zaprzestania pobierania tego zasiłku. Wprawdzie zasadniczy problem dotyczył kwestii ustalania daty nabycia prawa do emerytury, lecz w uzasadnieniu znalazło się wiele interesujących rozważań na temat równego traktowania okoliczności lub zdarzeń, jak również odwołań do dotychczasowego orzecznictwa TSUE z tego zakresu, w szczególności na gruncie rozporządzenia 1408/71¹⁵ i 574/72¹⁶.

12 Maciej Zieliński: *Równe traktowanie świadczeń, dochodów, okoliczności lub zdarzeń na gruncie rozporządzenia nr 883/2004 – zagadnienia wybrane* [w:] Zdzisław Niedbała (red.): *Prawo wobec dyskryminacji w życiu społecznym, gospodarczym i politycznym*, Warszawa: Difin 2011, s. 299–310.

13 OSNP 2011, nr 21–22, poz. 276.

14 T.j. Dz. U. z 2013 r., poz. 1440 z późn. zm.

15 Rozporządzenie Rady (EWG) nr 1408/71 z 14 czerwca 1971 r. w sprawie stosowania systemów zabezpieczenia społecznego do pracowników najemnych, osób prowadzących działalność na własny rachunek i do członków ich rodzin przemieszczających się we Wspólnocie (Dz. U. UE. L. 1971.149.2 z późn. zm.); dalej: rozp. 1408/71.

16 Rozporządzenie Rady (EWG) nr 574/72 z 21 marca 1972 r. w sprawie wykonywania rozporządzenia (EWG) nr 1408/71 w sprawie stosowania systemów zabezpieczenia społecznego do pracowników najemnych, osób prowadzących działalność na własny rachunek i do członków ich rodzin przemieszczających się we Wspólnocie (Dz. U. UE. L. 1972.74.1 z późn. zm.); dalej: rozp. 574/72.

Zasada równego traktowania okoliczności lub zdarzeń została zastosowana w sprawie, w której chodziło o możliwość uwzględnienia przychodu z tytułu zatrudnienia w Niemczech w zakresie, w jakim wpływa on na zawieszenie bądź zmniejszenie emerytury w Polsce na podstawie art. 104 ust. 1, 2, 3 ustawy emerytalnej. W wyroku z 13 września 2013 roku, I UK 76/13¹⁷ Sąd Najwyższy uznał, że zarobek emeryta z tytułu zatrudnienia w Niemczech stanowi przychód z tytułu działalności wykonywanej za granicą, który wpływa na zawieszenie lub zmniejszenie emerytury w Polsce na podstawie ustawy emerytalnej. Pozornie podobnego zagadnienia dotyczył wyrok Sądu Najwyższego z 20 stycznia 2014 roku, I UK 428/13¹⁸. Obywatel Rzeczypospolitej Polskiej, który podlegał wyłącznie ubezpieczeniu społecznemu z tytułu zatrudnienia w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej (w Republice Czeskiej) wyczerpał wypłacone przez instytucje właściwe tego państwa świadczenia pieniężne z tytułu niezdolności do pracy wskutek choroby i złożył wniosek o świadczenie rehabilitacyjne do instytucji polskiej. Sąd Najwyższy zasadnie stwierdził, że wnioskodawca nie może nabyć prawa do świadczenia rehabilitacyjnego wedle prawa polskiego. Wynika to jednak nie tyle z braku możliwości zastosowania zasady równego traktowania okoliczności lub zdarzeń, ile z faktu, że osoba ubiegająca się o wypłatę świadczenia rehabilitacyjnego na podstawie przepisów prawa polskiego nie była w ogóle objęta tytułem do ubezpieczenia społecznego w Polsce.

2. Relacja rozporządzeń koordynacyjnych do umów bilateralnych

Najbardziej skomplikowane sprawy dotyczące przyznania prawa do emerytury koncentrowały się wokół stosowania art. 8 rozp. 883/2004. Określa on relację między unijnymi rozporządzeniami a innymi instrumentami koordynacji, w tym wcześniej obowiązującymi umowami bilateralnymi. Zgodnie z powoływanym przepisem, rozporządzenie 883/2004 zastępuje wszelkie konwencje dotyczące ubezpieczeń społecznych mające zastosowanie między Państwami Członkowskimi wchodzące w jego zakres. Pewne przepisy konwencji dotyczących ubezpieczeń społecznych zawartych między Państwami Członkowskimi przed terminem stosowania niniejszego rozporządzenia stosują się jednak nadal, pod warunkiem, że są one bardziej korzystne dla beneficjentów lub jeżeli wynikają ze szczególnych okoliczności historycznych, a ich skutki są ograniczone w czasie. Aby te przepisy nadal miały zastosowanie, są one ujęte w załączniku II.

17 OSNP 2014, nr 6, poz. 88.

18 LEX nr 1483573.

Niezależnie od tego uregulowano również, że dwa lub kilka Państw Członkowskich może, w miarę potrzeby, zawierać ze sobą konwencje w oparciu o zasady rozporządzenia podstawowego oraz zgodnie z jego duchem. W przypadku Polski chodzi o umowy z: 1) Niemcami, tj.: a) umowę z 1975 roku zgodnie z warunkami i zakresem określonymi w art. 27 ust. 2–4 umowy z roku 1990 (zachowanie na podstawie umowy z 1975 roku statusu prawnego osób, które zamieszkały na terytorium Niemiec lub Polski przed 1 stycznia 1991 roku i które nadal mieszkają na tym terytorium) i b) artykuł 27 ust. 5 i art. 28 ust. 2 umowy z 1990 roku (zachowanie uprawnień do emerytur lub rent wypłacanych na podstawie umowy z roku 1957¹⁹; zaliczanie okresów ubezpieczenia ukończonych przez polskich pracowników na podstawie umowy z roku 1988²⁰) oraz 2) z Austrią, tj. art. 33 ust. 3 umowy między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Austrii o zabezpieczeniu społecznym, sporządzonej w Warszawie 7 września 1998 roku²¹ (zaliczanie okresów ubezpieczenia ukończonych przed 27 listopada 1961 roku).

W orzecznictwie Sądu Najwyższego wiele interesujących wypowiedzi zapadło w kontekście umowy z Niemcami z roku 1975 oraz umowy z roku 1990. Mowa tutaj o trzech sprawach²², w których wspólny był fakt przesiedlenia się do Niemiec przed rokiem 1991 oraz posiadanie przed tą datą polskich okresów ubezpieczenia. Stany faktyczne wszystkich spraw były dość skomplikowane, stąd w tym miejscu nie ma potrzeby ich dokładnego przedstawiania. Zasadniczy problem dotyczył jednak prawnej kwalifikacji okresów ubezpieczenia sprzed daty przesiedlenia się i możliwości nabywania na ich podstawie świadczeń od instytucji określonego państwa członkowskiego. Nie bez znaczenia była również data wydania konkretnej decyzji, ponieważ kontrola decyzji organu rentowego odbywa się na podstawie stanu prawnego obowiązującego w chwili jego wydania.

19 Tj. umowy podpisanej w Warszawie 13 lipca 1957 r. pomiędzy Polską Rzeczpospolitą Ludową i Niemiecką Republiką Demokratyczną o współpracy w dziedzinie polityki społecznej (Dz. U. z 1958 r. Nr 51, poz. 246 z późn. zm.).

20 Tj. umowy z 5 września 1988 r. między Rządem Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej a Rządem Niemieckiej Republiki Demokratycznej o współpracy w dziedzinie zatrudnienia polskich pracowników w przedsiębiorstwach Niemieckiej Republiki Demokratycznej.

21 Dz. U. z 2000 r. Nr 104, poz. 1105 z późn. zm.

22 Zob. postanowienie SN z 17 września 2014 r., II UZP 2/14, LEX nr 1537559, wyrok SN z 20 stycznia 2010 r., II UK 152/09, OSNP 2011, nr 13–14, poz. 193 i wyrok SN z 27 lutego 2014 r., II UK 334/13, LEX nr 1441474.

a. Relacja rozporządzeń unijnych do umów bilateralnych na podstawie rozp. 1408/71 i rozp. 574/72

W przypadku sporów, w których decyzja została wydana w okresie obowiązywania rozporządzeń 1408/71 oraz 574/72 (przykładowo wyrok SN z 20 stycznia 2010 roku, II UK 152/09²³), należy stwierdzić, iż z regulacji określających zasady ustalania emerytury wynika, że jest ona obliczana przez instytucję państwa członkowskiego w odniesieniu do okresów ubezpieczenia (zatrudnienia czy zamieszkania) przebytych w danym państwie (koncepcja emerytury proporcjonalnej). Podobne rozwiązanie znajduje się zresztą w rozporządzeniach 883/2004 i 987/2009. Wyjątek w tym zakresie może wynikać z umów dwustronnych o zabezpieczeniu społecznym. Co do ich relacji do rozporządzeń unijnych, stosuje się art. 7 ust. 2 lit c rozp. 1408/71. Mimo więc, że rozporządzenie zastępuje konwencje o zabezpieczeniu społecznym (art. 6 rozp. 1408/71), to w mocy pozostają określone postanowienia konwencji o zabezpieczeniu społecznym, do których Państwa Członkowskie przystąpiły przed datą wejścia w życie niniejszego rozporządzenia, pod warunkiem że są one korzystniejsze dla beneficjentów lub jeśli wynikają ze szczególnych okoliczności o charakterze historycznym, a ich skutek jest ograniczony w czasie, o ile postanowienia te są wymienione w załączniku III. W jego pkt 19 została uwzględniona: a) umowa z roku 1975 zgodnie z warunkami i zakresem określonymi w art. 27 ust. 2–4 umowy z 1990 oraz b) art. 11 ust. 3, art. 19 ust. 4, art. 27 ust. 5 i art. 28 ust. 2 umowy z roku 1990. Z regulacji tych wynika, że o ile umowa z roku 1975 znajdowała zastosowanie wyłącznie w zakresie wskazanym w art. 27 ust. 2–4 umowy z roku 1990, o tyle wprost odsyłano do art. 11 ust. 3, art. 19 ust. 4, art. 27 ust. 5 i art. 28 ust. 2 umowy z roku 1990. Szczególne znaczenie ma art. 19 ust. 4 umowy z 1990 roku, który stanowi, że pozostają nienaruszone niemieckie przepisy prawne dotyczące świadczeń za okresy ubezpieczenia, które nie zostały przebyte na obszarze Republiki Federalnej Niemiec, jak również dotyczące świadczeń za okresy zaliczone zgodnie z prawem o rentach obcych.

Mimo zatem, że w umowie z roku 1990 przyjęto zasadę proporcjonalnego ustalania prawa do świadczeń emerytalnych i rentowych (art. 17–18 umowy z 1990 roku), co sprawia, że instytucja danego państwa ustala prawo do świadczeń tylko na podstawie okresów ubezpieczenia, zamieszkania lub zrównanych z nimi przypadających tylko w tym państwie, to jej art. 19 ust. 4 ustanawiał od niej wyraźny wyjątek. Przepis ten niewątpliwie nawiązywał do regulacji

23 OSNP 2011, nr 13–14, poz. 193.

ustalania prawa do tych świadczeń wynikających z umowy z roku 1975, w przypadku których decydującym kryterium przesądzającym o możliwości uwzględnienia okresów ubezpieczenia w systemie zabezpieczenia społecznego danego państwa było zamieszkanie na terytorium tego państwa. Wynikało to z art. 4 i 5 przedmiotowej umowy. Artykuł 4 stanowił, że: a) renty z zaopatrzenia emerytalnego przyznaje, według obowiązujących ją przepisów, instytucja ubezpieczeniowa państwa, na którego terytorium osoba uprawniona mieszka (ust. 1); b) instytucja miejsca zamieszkania uwzględnia według obowiązujących ją przepisów okresy ubezpieczenia, okresy zatrudnienia oraz okresy z nimi zrównane w drugim państwie w taki sposób, jak gdyby zaistniały na terytorium pierwszego państwa (ust. 2) oraz c) renty przysługują tylko przez okres zamieszkiwania na terytorium państwa, którego instytucja ustaliła rentę. Z kolei z art. 5 umowy z 1975 wynikało, że jeżeli rencista zmieni miejsce pobytu i zamieszka na terytorium drugiego państwa, to wypłata renty jest wstrzymywana (ust. 1), a instytucja miejsca nowego zamieszkania decyduje o prawie do renty za okres od wstrzymania wypłaty renty uwzględniając okresy ubezpieczenia, zatrudnienia i okresy zrównane w państwie poprzedniego zamieszkania.

Wejście w życie umowy z roku 1990 doprowadziło zatem – w przypadku posiadania okresów ubezpieczenia, zatrudnienia i okresów zatrudnienia w dwóch państwach – do zmiany zasad ustalania prawa do świadczeń emerytalnych i rentowych przyjmując za podstawę zasadę proporcjonalności, chyba że uwzględnienie tych okresów następowało na podstawie niemieckich regulacji, które uznawały okresy ubezpieczenia poza terytorium Republiki Federalnej Niemiec. W istocie chodziło o regulacje ustawy o rentach obcych (niem. *Fremdrentengesetz*), która obowiązuje w Niemczech do dnia dzisiejszego²⁴ i dotyczy uprawnień emerytalnych i rentowych osób wypędzonych bądź tzw. przesiedleńców. Ideą wiodącą tego aktu prawnego jest uwzględnienie zagranicznych okresów ubezpieczenia, zatrudnienia bądź zrównanych z nimi, jak gdyby zostały one przebyte na terytorium Niemiec.

Osoba, która przed 1 stycznia 1991 roku przesiedliła się do Niemiec, ma w okresie obowiązywania w Polsce rozporządzeń 1408/71 i 574/72 prawo do ustalenia prawa do emerytury w Polsce z tytułu polskich okresów ubezpieczenia przypadających przed powyższą datą, chyba że zostały one uwzględnione dla celów ustalania prawa do emerytury w Niemczech na podstawie niemieckich przepisów znajdujących zastosowanie na podstawie art. 19 ust. 4 umowy z roku

24 Ustawa z 25 lutego 1960 r., BGBl. I s. 93, 94 i nast. – ze zm.

1990. Takie rozwiązanie znajduje swoje oparcie również w zakazie kumulacji świadczeń, wyrażonym w art. 12 rozp. 1408/71, który stanowi że nie można nabyć świadczeń za ten sam okres ubezpieczenia. Jeśli zatem okres ubezpieczenia, zamieszkania bądź zrównany z nim, przypadął przed datą przesiedlenia się, to mógł być on uwzględniany wyłącznie jeden raz przez instytucję jednego państwa członkowskiego. Problem ten dobrze ilustruje wyrok SN z 14 maja 2014 r., II UK 456/13²⁵. Wprawdzie orzeczenie zostało wydane w oparciu o rozp. 883/2004 oraz 987/2009, lecz rozważania tam zawarte znajdują również zastosowanie w kontekście rozporządzeń 1408/71 i 574/72 ze względu na to, że zarówno wcześniej obowiązujące rozporządzenia, jak i rozporządzenia aktualnie obowiązujące wyrażały zakaz kumulacji świadczeń o tej samej treści.

Odrębny problem dotyczy natomiast zagadnienia, czy w okresie obowiązywania rozp. 1408/71 i rozp. 574/72 konieczne było, w celu uwzględnienia polskich okresów ubezpieczenia przypadających przed 1 stycznia 1991 roku, spełnienie warunku zamieszkania na terytorium danego państwa członkowskiego. Z prawnego punktu widzenia chodzi o relację art. 19 ust. 4 umowy z roku 1990 do jej art. 27 ust. 2. W art. 7 ust. 2 lit. c rozp. 1408/71 warunek miejsca zamieszkania nie był sformułowany. Wydaje się jednak, że klauzula szczególnych okoliczności historycznych nawiązujących właśnie do tej kwestii, nakazywała interpretację przedmiotowej regulacji zarówno w kontekście art. 19 ust. 4 i art. 27 ust. 2 umowy z roku 1990. W sprawie II UK 334/13 zagadnienie to nie było problematyczne, gdyż wnioskodawca miał miejsce zamieszkania w Niemczech i instytucja niemiecka uwzględniła polskie okresy ubezpieczenia sprzed przesiedlenia się do Niemiec przed 1 stycznia 1991 roku. Stąd też Sąd Najwyższy zagadnieniem tym się nie zajmował. Natomiast z punktu widzenia prawnej oceny tego problemu, należałoby stwierdzić, że dekodowanie normy prawnej powinno się odbywać w oparciu o zespół przepisów wskazanych w pkt 19 załącznika III rozp. 1408/71. Osiągnięcie ich spójności nakazywałoby zatem interpretację umowy z roku 1975 (zgodnie z warunkami i zakresem określonym w art. 27 ust. 2–4 umowy z 1990 roku) w zgodzie z art. 19 ust. 4 umowy z roku 1990, co oznaczałoby – z historycznego punktu widzenia – uwzględnienie zasad uznawania okresów ubezpieczenia wynikających z umowy z roku 1975. Wskazywałaby na to w szczególności wykładnia art. 27 ust. 2 umowy z 1975, w którym mowa o tym, że niniejsza umowa nie narusza „roszczeń i uprawnień”, nabytych do 1 stycznia 1991 roku, w jednej z umawiających się stron na

25 LEX nr 1463421.

podstawie umowy z 1975 roku, tak długo, jak osoby te, także po 31 grudnia 1990 roku, będą mieszkać na terytorium umawiającej się strony. O ile pojęcie „roszczeń” faktycznie wskazuje na już nabyte uprawnienia, które mogą być dochodzone od podmiotów zobowiązanych, o tyle w przypadku terminu „uprawnień” należałoby przyjąć, że chodzi o wszelkie uprawnienia wynikające z umowy z roku 1975, w tym także te dotyczące ekspektatywy poszczególnych praw, co dotyczy również uwzględnienia okresów ubezpieczenia. Nie jest zatem tak, jak wywodził SN w sprawie II UK 152/09, że od miejsca zamieszkania (jego zmiany) uzależniona jest tylko sytuacja osób, które nabyły prawo do świadczeń przed 1 stycznia 1991 roku. Od tego kryterium uzależnione jest bowiem poszanowanie (pod warunkiem dalszego zamieszkania w danym państwie) wszelkich uprawnień, które zostały nabyte przed tą datą na terytorium jednej umawiającej się strony.

Reasumując tę część rozważań dotyczącą omawianego zagadnienia, należałoby zatem stwierdzić, że w okresie obowiązywania rozporządzeń 1408/71 i 987/2009, generalną regułą ustalania prawa do świadczeń emerytalnych jest zasada proratytacji, nakazująca ustalanie prawa do świadczenia wyłącznie w oparciu o okresy ubezpieczenia, zamieszkania lub zrównane z nimi przebyte na terytorium danego państwa członkowskiego (podobnie kwestia ta była uregulowana w umowie z roku 1990). W związku z powyższym, osobie, która posiada polskie okresy ubezpieczenia ustalane jest z tego tytułu prawo do świadczenia przez polski organ rentowy. Od tej zasady możliwe są jednak wyjątki, które wynikają m.in. z umów dwustronnych, do których stosuje się art. 6 i 7 rozp. 1408/71, a w szczególności art. 7 ust. 2 lit c tego aktu prawnego. Na tej podstawie, w relacji pomiędzy Polską i Niemcami możliwe traktowanie okresów ubezpieczenia, zamieszkania lub zrównane z nimi, przypadających na terytorium jednego państwa, tak jakby były one przebyte na terytorium drugiego państwa, pod warunkiem dalszego zamieszkiwania na terytorium tego drugiego państwa. Wynika to zarówno z art. 19 ust. 4 umowy z roku 1990, jak również art. 27 ust. 2 umowy z roku 1990.

b. Relacja rozporządzeń koordynacyjnych do umów bilateralnych na podstawie rozp. 883/2004 i rozp. 987/2009

Odpowiedź o prawną kwalifikację okresów ubezpieczenia sprzed przesiedlenia się i nabycia na ich podstawie świadczenia, jest bardziej złożona w świetle rozporządzeń 883/2004 i 987/2009. Jeśli chodzi o generalną zasadę proporcjonal-

nego ustalania świadczeń, aktualne pozostają wcześniejsze rozważania, a zatem regułą jest ustalanie świadczenia (emerytury) proporcjonalnej. Natomiast w przypadku relacji umów międzynarodowych do rozporządzeń koordynacyjnych, to wprawdzie art. 8 ust. 1 rozp. 883/2004 (regulujący tę kwestię) jest odpowiednikiem art. 6 i 7 rozp. 1408/71, lecz na podstawie załącznika II rozp. 883/2004 w mocy pozostaje wyłącznie umowa z roku 1975, w zakresie w jakim określa to art. 27 ust. 2-4 umowy z roku 1990. Nie uwzględnia się zatem art. 19 ust. 4 umowy z roku 1990. W załączniku wyraźnie stwierdza się jednak, że chodzi o „zachowanie na podstawie umowy z 1975 roku statusu prawnego osób, które zamieszkały na terytorium Niemiec lub Polski przed 1 stycznia 1991 roku i które nadal tam zamieszkują”. W tym świetle pojawiają się dwa problemy. Pierwszy, związany z interpretacją art. 27 ust. 2-4 umowy z roku 1990 oraz drugi, nakazujący rozważanie dopuszczalności uzależnienia zachowania prawnego statusu od kryterium zamieszkiwania na terytorium danego państwa członkowskiego.

Co się tyczy analizy zakresu zastosowania art. 27 ust. 2-4 umowy z 1990 roku, to została ona już przeprowadzona, przy czym przedstawiona tam argumentacja zostaje wzmocniona, uwzględniając okoliczność, że w załączniku II jest mowa o konieczności zachowania na podstawie umowy z roku 1975 „statusu prawnego” osób, które zamieszkały na terytorium Niemiec lub Polski przed 1 stycznia 1991 roku, i które nadal tam zamieszkują. Oznacza to, że jeśli osoba przesiedliła się na terytorium jednego państwa i nabyła prawo do uwzględnienia okresów ubezpieczenia, zamieszkania lub zrównanych z nimi, tak jakby były one przebyte w tym państwie, to przedmiotowe uprawnienie wyznaczające jej „status prawny” zostaje zachowane pod warunkiem dalszego zamieszkiwania na tym terytorium. Jeśli zatem przed 1 stycznia 1991 roku, osoba, która się przesiedliła, nabyła na podstawie umowy z roku 1975 (bądź przepisów obowiązujących w miejscu zamieszkania), określone uprawnienia, w tym do traktowania okresów ubezpieczenia, zamieszkania lub zrównanych z nimi, jak gdyby zostały one nabyte na terytorium nowego miejsca zamieszkania, to uprawnienia te zostają uwzględnione również w okresie obowiązywania rozporządzeń 883/2004 i 987/2009, przy czym warunkiem uwzględnienia tych okresów jest zamieszkiwanie na terytorium danego państwa członkowskiego, co wynika zarówno z art. 27 ust. 2 umowy z roku 1990, jak i z załącznika II rozp. 883/2004.

Gdy mowa natomiast o warunku miejsca zamieszkania, trzeba zauważyć, że w przypadku koordynacji systemów zabezpieczenia społecznego uchylenie zasad dotyczących miejsca zamieszkania dotyczy wyłącznie świadczeń pieniężnych i

to pod warunkiem, że kwestia ta nie została uregulowana inaczej (art. 7 rozp. 883/2004). Podobne zastrzeżenie (braku odmiennego uregulowania) można również odnaleźć w zasadach: równego traktowania świadczeń, dochodów, okoliczności lub zdarzeń (art. 5 rozp. 883/2004), jak również sumowania okresów (art. 6 rozp. 883/2004), które to zasady mogłyby mieć znaczenie dla traktowania okresów ubezpieczenia przypadających przed datą przesiedlenia się. Oznacza to, że uzależnienie w rozporządzeniach unijnych dotyczących koordynacji świadczeń możliwości uwzględnienia określonych uprawnień od miejsca zamieszkania jest dozwolone. Nie sprzeciwia się temu również prawo pierwotne UE w zakresie, w jakim odnosi się ono do problematyki zabezpieczenia społecznego. Mowa tutaj o art. 48 TFUE, który nakazuje przyjęcie takich regulacji w dziedzinie zabezpieczenia społecznego, które umożliwią zaliczenie wszystkich okresów uwzględnianych w prawie poszczególnych państw, w celu nabycia i zachowania prawa do świadczeń oraz naliczenia wysokości świadczeń. W tym świetle trzeba zauważyć, że osoba, która zmieniła miejsce zamieszkania w rozumieniu umowy z roku 1975 (a potem umowy z roku 1990) nie jest pozbawiana możliwości uwzględnienia okresów ubezpieczenia, zamieszkania bądź zrównanych z nimi przypadających przed datą przesiedlenia się. W oparciu o omawiane wyżej regulacje różnicuje się wyłącznie to, w jakim państwie okresy te zostaną uwzględnione, co może być dla danej osoby mniej albo bardziej korzystne z finansowego punktu widzenia. Nie ma zatem żadnej niezgodności rozwiązania przyjętego w załączniku II do rozp. 883/2004 z art. 48 TFUE. Wniosek ten dotyczy również wcześniej obowiązujących rozporządzeń 1408/71 i 987/2009.

Oznacza to, że w okresie obowiązywania rozporządzeń 883/2004 i 987/2009 osoba, która przed 1 stycznia 1991 roku przesiedliła się do Niemiec, ma prawo do ustalenia prawa do emerytury w Polsce z tytułu polskich okresów ubezpieczenia przypadających przed powyższą datą, chyba że w związku z miejscem zamieszkania zostały one uwzględnione dla celów ustalania prawa do emerytury w Niemczech.

Na marginesie przedmiotowych rozważań warto również zwrócić uwagę na kwestię związaną z zagadnieniem stosowania umów z załącznika do rozporządzeń podstawowych w kontekście klauzuli korzystności oraz uwarunkowań historycznych, która wynika wprost z regulacji określającej relację rozporządzeń koordynacyjnych do umów dwustronnych. W aktualnie obowiązującym stanie prawnym, w art. 8 rozp. 883/2004 stwierdza się, że niektóre przepisy konwencji stosuje się jednak pod warunkiem, że są one bardziej korzystne dla beneficjen-

tów lub jeżeli wynikają ze szczególnych okoliczności historycznych. Aby te przepisy nadal miały zastosowanie, są one ujęte w załączniku II. W tym świetle pojawia się szereg interesujących kwestii, które odnoszą się zwłaszcza do możliwości stosowania umów bilateralnych w przypadku, gdy: 1) nie zostały wymienione w załączniku II, ale ich zastosowanie byłoby korzystniejsze bądź 2) zostały wprawdzie wskazane w załączniku II, ale korzystniejsze są przepisy unijnej koordynacji. W obu sytuacjach, wydaje się, że zasadne byłoby zaangażowanie w udzielenie odpowiedzi na sformułowane pytania TSUE. Tylko w pierwszej z nich można byłoby odnaleźć wskazówki w dotychczasowym orzecznictwie Trybunału, w którym stwierdzono, że osoba migrująca nie może być pozbawiona uprawnień wynikających z umów bilateralnych tylko ze względu na wejście w życie przepisów unijnej koordynacji²⁶.

W analizowanych sprawach pojawiła się dodatkowo konieczność odwoływania się od ogólnych zasad unijnej koordynacji, co zresztą ułatwiło znacznie podjęcie określonego rozstrzygnięcia. Chodzi zwłaszcza o zakaz kumulacji świadczeń. Zgodnie z art. 10 rozp. 883/2004, rozporządzenie podstawowe nie przyznaje ani nie utrzymuje prawa do kilku świadczeń z tego samego rodzaju za jeden i ten sam okres ubezpieczenia obowiązkowego. Oznacza to, że z tytułu jednego okresu ubezpieczenia można nabyć wyłącznie jedno świadczenie. Pozostaje to zresztą w zgodzie z zasadą podlegania ustawodawstwu jednego państwa członkowskiego. Do zastosowania przedmiotowej zasady doszło w wyroku SN z 27 lutego 2014 roku, II UK 333/12²⁷. W ocenie SN polska instytucja nie jest uprawniona do uwzględnienia w wyliczeniu emerytury proporcjonalnej okresów ubezpieczenia przypadających przed dniem przesiedlenia się ubezpieczonego do Niemiec, jeśli zostały one zaliczone przez instytucję niemiecką. Zasada ta została potwierdzona w wyroku z 14 maja 2014 roku, II UK 456/13²⁸, w której Sąd Najwyższy uznał, że nie jest możliwa realizacja świadczeń z dwóch państw członkowskich, jeśli zostały one przyznane za ten sam okres.

26 Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z 15 stycznia 2002 r., C-55/00, www.eur.-lex.europa.eu.

27 OSNP 2014, nr 3, poz. 47.

28 LEX nr 1463421.

IV. Podsumowanie

Stosowanie przepisów z zakresu koordynacji systemów zabezpieczenia społecznego dowodzi, że jest to problematyka dynamiczna, przynosząca szereg nowych zagadnień. W dużej mierze wynika to ze zmieniających się uwarunkowań społeczno-gospodarczych, jakim podlega migracja zarobkowa, jak również z faktu, że akurat w ubezpieczeniach społecznych od podlegania ubezpieczeniu społecznemu po raz pierwszy do czasu nabycia prawa do świadczenia na podstawie ustawodawstw różnych państw członkowskich Unii Europejskiej może minąć nawet kilkadziesiąt lat. W tak długim okresie zmiany prawa są nieuniknione i konieczne. Stąd też tak ważna jest umiejętność stosowania reguł intertemporalnych, jak również zasad ogólnych, które pozwalają na podejmowanie sprawiedliwych i zgodnych z prawem rozstrzygnięć w sprawach dotyczących indywidualnych kwestii szczegółowych.

TAX COMPLIANCE ORAZ UMOWY O UNIKANIU PODWÓJNEGO OPODATKOWANIA

Bartosz Makowicz

Podstawy zintegrowanych systemów Tax Management¹

I. Wprowadzenie

Poniższy artykuł stanowi próbę podsumowującej analizy zmian należących do podstaw *tax compliance/ tax management* oraz ukazania nowych standardów kształtowania, jak i poprawy zintegrowanych systemów *tax management* (TMS) w oparciu o *ISO 19600 Compliance Management Systems*², które umożliwiają zarządzanie ryzykami podatkowymi. W pierwszej kolejności wyjaśnić należy jednak pojęcia oraz podstawowe zasady kształtowania podatkowego CMS. Następnie ukazane zostaną praktyczne znaczenie tych systemów oraz zasady ich realizacji.

W dziedzinie compliance dokonał się w ostatnich latach w Niemczech oraz na całym świecie znaczący postęp. Najlepszym dowodem na to, że temat ten nie jest chwilową modą, są nie tylko niezliczone publikacje, konferencje, projekty, badania, lecz również obecność wielu międzynarodowych standardów dotyczących wprowadzania CMS (np. *ISO 19600 CMS*).

Taki rozwój jest mile widziany. Struktury compliance stabilizują oraz chronią przedsiębiorstwa przed przestępczością gospodarczą, a zarazem chronią społeczeństwo przed jej następstwami. Wspierają one prawość, transparentność oraz niezawodność przedsiębiorstw, wywierając w ten sposób wpływ nie tylko na przedsiębiorstwa, ale na całą gospodarkę. Jedno jest bowiem pewne: przestępczość gospodarcza, która w 2013 roku przyniosła straty rządu 8 mld euro³, powinna być zwalczana efektywniej. Jednak, co mają podatki wspólnego z compliance i zarządzaniem?

1 Autor chciałby złożyć serdeczne podziękowania dla pana Michaela Peschta za korektę poniższego artykułu.

2 ISO 19600: 2014 System Zarządzania Compliance został opublikowany 15 grudnia 2014 r. i jest od tego czasu dostępny online pod adresem www.iso.org, 31.03.2015.

3 Wirtschaftskriminalität, Bundeslagebild 2013, s. 12, dostępny online pod adresem <http://www.bka.de/>, 31.03.2015.

II. Zależność między *tax a compliance*

Aby wypracować usprawiedliwienie dla *tax compliance management*, należy z jednej strony wyjaśnić wzajemne stosunki między podatkami a compliance oraz podatkami i zarządzaniem z drugiej.

1. Podatki i compliance

Podatki należą do jednego z najważniejszych źródeł wpływów budżetu państwa i przyczyniają się w ten sposób w dużej mierze do poprawy dobrobytu. Jeżeli przez podatkowe nieprawidłowości rozumie się nieprawidłowości w compliance, logicznie rzecz biorąc, istniejące struktury CMS wspierać będą cele podatkowe. Jednak, w jaki sposób osiągnięty zostanie cel sumiennego wywiązywania się z obowiązku podatkowego?

Pierwszy instrument z pewnością stanowi nieustająca kontrola państwowa oraz karanie nadużyć, która posiada jednak bardziej represyjny, niż prewencyjny charakter. Kolejnym narzędziem mogłoby być podjęcie przez same przedsiębiorstwa odpowiednich działań (zarówno prewencyjnych, jak i represyjnych), które miałyby na celu wyeliminowanie nieprawidłowości podatkowych. W przypadku wybrania drugiej możliwości pojawia się następujące pytanie: według jakich metod i standardów ma być wdrożony w przedsiębiorstwie owy – ciągle jeszcze nieprecyzyjnie zdefiniowany – *tax compliance*? Czy należy to do zadań systemu zarządzania?

2. Podatki i zarządzanie

Ciągle zmieniające się ramy podatkowe, jak i poziom kompleksowości systemów podatkowych wymagają wysokiego poziomu organizacji⁴. Zatem jasne jest, że z fenomenem „podatków” mierzyć można się jedynie w systematyczny sposób, podejmując odpowiednie i oparte w większym stopniu na procesach działania organizacyjne.

Jeżeli jednak system ten staje się zbyt skomplikowany, powstaje ryzyko, że stanie się on mało przejrzysty, co może skutkować brakiem akceptacji ze strony współpracowników i spowoduje, że system ten będzie dodatkowo nieefektywny.

4 Por. Michael Streck, Burkhard Binnenwies: *Tax Compliance*, „Deutsches Steuerrecht” 5, 2009, s. 229–234 (234).

W związku z tym wyzwanie polega na przetłumaczeniu przepisów podatkowych o wysokim poziomie abstrakcji i złożoności na prosty „język” za pomocą takiego systemu zarządzania, który będzie w stanie zapewnić ich przestrzeganie przez wszystkich członków danej organizacji lub przynajmniej do minimum zmniejszy ryzyko wystąpienia ich nieprzestrzegania.

Jedno jest pewne: prawo podatkowe jest tak skomplikowane, że stanowi wyzwanie nawet dla ekspertów w tej dziedzinie⁵. Wyzwaniem kierownictwa jest, i pozostanie, optymalizacja przestrzegania prawa przez organizacje, która podoła aktualnemu rozwojowi⁶. Podsumowując, podatki również powinny być administrowane w ramach systemu zarządzania, ponieważ tylko w taki sposób da się uwzględnić ich poziom kompleksowości.

III. Pojęcia, zakres zastosowania oraz funkcje

Przed opisaniem zasad kształtowania systemów *tax compliance* oraz konkretnych sposobów wdrażania ich w życie, należy wyjaśnić podstawowe pojęcia, funkcje, a także przyrzeć się bliżej uprawnieniom dla zintegrowanego zarządzania ryzykami podatkowymi w ramach CMS. Poniższe objaśnienia opierają się na ISO 19600.

1. Pojęcia podstawowe

Pojęcia *compliance*, *tax compliance*, *tax management system* i inne są różnie definiowane w literaturze i niestety często mylone. Krótkie objaśnienie tychże pojęć wydaje się być zatem sensowne.

a. *Compliance*

Pojęcie *compliance* stanowi przedmiot nieustannych dyskusji, które nie przynoszą żadnych nowych treści merytorycznych. Pochodzące z języka angielskiego określenie *compliance* jest używane w medycynie i oznacza ono przestrzeganie czegoś, lub stosowanie się do czegoś, tak jak można stosować się do instrukcji

5 Por. Hanno Kiesel, Jacob Böhringer: *Tax Compliance – Risikominimierung durch sanktionsbezogene Enthaftungsmaßnahmen*, „Betriebs-Berater” 19, 2012, s. 1190–1195.

6 Por. tamże.

lekarskich. Natomiast na płaszczyźnie organizacji pojęcie to oznacza wypełnianie wszystkich obowiązków compliance organizacji⁷. Pod obowiązkami compliance rozumie się konkretne wymagania, które konkretna organizacja wypełnić *musi*, ale także takie, które ta organizacja wypełnić *chce*⁸. Podczas gdy w pierwszym przypadku chodzi o ogólną zasadę zgodności z prawem lub powszechnie znaną zasadę przyzwoitego handlowca, które obowiązują wszystkie organizacje, tak w drugim zostaje ona poszerzona o dobrowolne zobowiązania organizacji, jak np. kodeks postępowania, normy sektorowe lub nawet o etyczne wyobrażenia społeczeństwa. Już teraz śmiało można stwierdzić, że podatki oraz compliance są „bratnimi duszami”.

b. Tax Compliance

Pojęcie *tax compliance* jest mimo wszystko sporne. Definiując *tax compliance* można posłużyć się pojęciem compliance. W związku z tym *tax compliance* oznacza stosowanie się do przepisów prawa podatkowego przez organizację oraz jej członków. Przedstawiona definicja *tax compliance* pokrywa się z powszechnie przyjętym rozumowaniem tego pojęcia⁹. Takie samo stanowisko zajmuje większość autorów w literaturze, jeżeli przyjąć *tax compliance* za aspekt *corporate compliance* oraz zależność podatkową przedsiębiorstw. Przy czym pojęcie zależności podatkowej obejmuje nie tylko podatki, ale również i cła¹⁰.

Częściowo pojęcie to jest jednak szersze: *tax compliance* stanowi sumę wszelkich czynności organizacyjnych, podejmowanych przez przedsiębiorstwo, mających za zadanie uzyskanie prawowitego postępowania zarządu i pracowników¹¹. Według innej interpretacji *tax compliance* powinien zawierać w sobie trzy zasadnicze elementy: strukturę ekonomiczną, *IT-Compliance* oraz narzędzia zwalniania z odpowiedzialności uwarunkowane sankcjami¹². Częściowo rozróżniane

7 Por. Cyfra 3.17 ISO 19600.

8 Por. Cyfra 3.14-3.16 ISO 19600.

9 Więcej na ten temat: Lars Feld, Bruno Frey: *Tax Compliance as the Result of Psychological Tax Contract: The Role of Incentives and Responsive Regulation*, „Law and Policy” 1, 2007, s. 102–120.

10 Por. Michael Streck, Burkhard Binnenwies: *Tax Compliance...*, dz. cyt. (przyp. 4), s. 229; Christoph Besch, Arnulf Starck: *Tax-Compliance*, nb. 4 [w:] Christoph Hauschka (red.): *Corporate Compliance*, 2. wyd., München: C.H. Beck, stan: 2010.

11 Por. Christoph Kromer, Reinhard Pumplner, Katharina Henschel: *Tax Compliance*, „Betriebs-Berater” 14, 2013, s. 791–803 (z dalszymi odniesieniami).

12 Por. Hanno Kiesel, Jacob Böhringer: *Tax Compliance...*, dz. cyt. (przyp. 5).

są również formalne i materialne aspekty *tax compliance*. Podczas gdy pod aspektem materialnym kryją się decyzje oparte na wartościach stosowania zasad, aspekt formalny oznacza utworzenie odpowiedniej struktury organizacyjnej¹³.

Wszystkie wyżej opisane definicje wykraczają poza używaną w niniejszym artykule definicję *tax compliance* i w dalszej jego części będą sumarycznie występowały pod pojęciem systemów zarządzania podatkowego (TMS).

c. *Tax Management Systems (TMS)*

Przed wyjaśnieniem, czym właściwie jest TMS, należy zdefiniować pojęcie CMS. Mimo, iż standard ISO 19600 nie zawiera dokładnego objaśnienia tego pojęcia, można je zdefiniować za pomocą systematycznej interpretacji normy, a właściwie ze związku pomiędzy podaną definicją *compliance* i definicją *systemu zarządzania*. Systemem zarządzania określa się katalog powiązanych i współdziałających ze sobą elementów organizacji, służących do tworzenia programów i procesów, mających spełniać cele organizacji¹⁴. Dodając do niego definicję *compliance*, otrzymujemy pojęcie CMS, którego celem jest spełnianie obowiązków *compliance* organizacji oraz jej pracowników. Zamieniając *compliance* pojęciem *tax compliance*, czyli stosowaniem się do przepisów podatkowych, powstaje definicja systemu zarządzania podatkowego (*tax management compliance*).

Definicja ta odpowiada częściowo formalnemu rozumowaniu *tax compliance*, jak i jego szerszej interpretacji, która również ma na celu odpowiednie organizacje i procesy. Częściowo mówi się w tym dziale o *tax administration*, która ma za zadanie zapewnić dopełnienie podatkowych obowiązków deklaracyjnych oraz współdziałania. Przykładem może być pomoc w przygotowaniu zeznania podatkowego, zachowując odpowiednie terminy oraz formę¹⁵. Należy jednak zauważyć, że *tax administration* może stanowić część TMS, w której obok zarządzania przewidziane są również strukturalne oraz procesowe działania w zakresie rozległego systemu zarządzania.

13 Por. Christoph Kromer, Reinhard Pumpler, Katharina Henschel: *Tax Compliance*, dz. cyt. (przyt. 11), s. 791.

14 Uproszczone zgodnie z cyfrą 3.07 ISO 19600.

15 Por. np. Jürgen Dahlke: *Tax Compliance im internationalen Konzern – Organisation, Kommunikation und Risikomanagement*, „Betriebs-Berater” 12, 2014, s. 680–684.

2. Zakres zastosowania

TMS zresztą nie tylko jest przewidziany dla firm sektora prywatnego oraz tych nastawionych na zysk. TMS może mieć także zastosowanie dla stowarzyszeń, fundacji oraz innych rodzajów organizacji. Z tego względu ISO 19600 ma szeroki zakres zastosowania, który został osiągnięty dzięki kluczowemu sformułowaniu pojęcia *organizacja*.

Pojęcie organizacji definiuje się jako osoby lub grupę osób, które przejawiają strukturę organizacyjną, mającą spełnić określone cele¹⁶. Celem komitetu do spraw norm było objęcie zakresem stosowania nie tylko prywatnych przedsiębiorstw, lecz wszystkich organizacji, które cechują się określoną stabilnością oraz dążą do realizacji konkretnych celów. Zostało to również wykazane przez otwarty katalog, w którym norma wyszczególnia jako możliwe organizacje m.in. spółki, instytucje, stowarzyszenia, urzędy a nawet samodzielnych przedsiębiorców, niezależnie od tego czy są podmiotami prywatnymi czy publicznymi¹⁷.

3. Funkcje i cele

Podczas gdy celem CMS jest wprowadzenie i utrzymanie długotrwałej kultury compliance w organizacji oraz dbanie o spełnianie obowiązków compliance przez organizację i jej pracowników, TMS charakteryzuje się specyficznymi celami i funkcjami podatkowymi.

a. Systematyczne zarządzanie ryzykiem

Na samym początku należy sprostować: żaden TMS nie jest w stanie zagwarantować absolutnej kompletności oraz poprawności złożonego przez przedsiębiorstwo zeznania podatkowego¹⁸. Jego funkcja polega raczej na zmniejszeniu niebezpieczeństwa – albo lepiej ryzyka – naruszeń obowiązków podatkowych przez organy¹⁹ oraz wszystkich członków organizacji.

16 Tutaj tylko w uproszczonej formie, więcej w cyfrze 3.01 ISO 19600.

17 Por. Cyfra 3.01 przyp. 1 ISO 19600.

18 Por. Marcus Geuenich, Hanno Kiesel: *Tax Compliance bei Unternehmen – einschlägige Risiken und Folgerungen für die Praxis*, „Betriebs-Berater” 3, 2012, s. 155–162.

19 Por. Peter Talaska: *Tax Compliance in Unternehmen – Organhaftung*, „Betriebs-Berater” 19, 2012, s. 1 195–1 200.

Kolejną funkcją typowo podatkową TMS jest unikanie sporów z administracją podatkową²⁰. Dlatego za podstawowy cel TMS może też być postrzegane unikanie ryzyka podatkowego, jak i odpowiedzialności podatkowo-karnej w przyszłości²¹.

b. Polepszanie struktur organizacyjnych wykazujących deficyty

Systematyczne, przemyślane oraz planowane działanie przy określaniu i zarządzaniu ryzykami podatkowymi stanowi pierwszą próbę organizacji szczegółowego zajęcia się problematyką podatkową. W praktyce organizacja zarządzania podatkowego często wykazuje braki, które organom dochodzeniowym ułatwiają argumentację, a obronie znacznie utrudniają życie²². Zatem kolejnym zadaniem TMS będzie zidentyfikowanie tych niedoskonałości oraz ich optymalizacja za pomocą odpowiednich działań organizacyjnych i procesowych.

c. Promowanie kultury podatkowej jako części kultury compliance

Ponieważ wszystkie wyżej wymienione cele – a w szczególności zachowanie obowiązków podatkowych przez jednostki – mogą zostać tylko wtedy osiągnięte, gdy wszyscy członkowie organizacji będą świadomi ryzyk podatkowych oraz gdy będą się zachowywali zgodnie z przyjętymi kanonami, wprowadzenie kultury *tax compliance* powinno być średnioterminowym celem TMS. Słuszne jest stwierdzenie, że *tax compliance culture* występuje jako część kultury *compliance*, która powinna być obecna oraz pielęgnowana w przedsiębiorstwie²³.

Również ISO 19600 podkreśla nadrzędną rolę długofalowej kultury compliance. W tym kontekście jest ona ujęta w ramach *tone of the top*, stanowiącego zobowiązania compliance kierownictwa przedsiębiorstwa²⁴, ale także przywoływana jako cel treningu compliance²⁵ oraz uwrażliwienia członków organizacji²⁶ oraz

20 Por. Peter Talaska: *Tax Compliance...*, dz. cyt. (przyp. 19), s. 1 199.

21 Por. Marcus Geuenich, Hanno Kiesel: *Tax Compliance...*, dz. cyt. (przyp. 18), s. 161.

22 Por. Hanno Kiesel, Jacob Böhringer: *Tax Compliance...*, dz. cyt. (przyp. 5), s. 1 190.

23 Por. Christoph Kromer, Reinhard Pumpler, Katharina Henschel: *Tax Compliance*, dz. cyt. (przyp. 11), s. 799 z kolejnymi odniesieniami.

24 Por. Cyfra 5.1 ust. 1 ISO 19600.

25 Por. Cyfra 7.2.2 2 ust. 2 ISO 19600.

26 Por. Cyfra 7.3.2.2 f) ISO 19600.

zaliczana do części systemu nadzoru compliance²⁷. Ale co właściwie oznacza kultura compliance?

Pod pojęciem kultury compliance rozumiane są wartości, standardy etyczne oraz przekonania, które istnieją w ramach organizacji, współdziałają z jej strukturą oraz systemami kontroli, a także tworzą sposoby postępowania wspomagające wyniki compliance²⁸. Jeżeli te rozważania zostaną przeniesione na *tax compliance*, wydaje się być oczywiste, że kultura podatkowa polega na świadomości oraz wypełnieniu obowiązków podatkowych.

ISO 19600 zaleca konkretne działania, mające na celu wspomaganie kultury compliance, które mogłyby również znaleźć zastosowanie w TMC. Wprawdzie zakłada się przy tym, że kierownictwo, *top management*, jak i *management* wykazują aktywną, widoczną, spójną oraz długofalową świadomość²⁹. Jednak znacznie szerzej w zakresie operatywnego compliance idzie następujący po nim katalog wskazówek³⁰, które wspomagają kulturę compliance. Obejmuje ten katalog m.in. następujące działania: po pierwsze organizacja powinna stworzyć katalog wartości, odpowiednio wyselekcjonować kandydatów, zapewnić jednolite traktowanie członków organizacji, wprowadzić system ciągłych i aktualnych szkoleń compliance, zaplanować nieustanne komunikowanie tematów związanych z compliance, ogłaszać widoczne sukcesy systemu compliance oraz stworzyć jasną zależność pomiędzy strategią organizacji oraz rolą jednostek przynależnych do tej organizacji, mając na uwadze istotną funkcję compliance do osiągnięcia celów organizacji³¹.

4. Przypadek szczególny: unikanie odpowiedzialności osobistej

Jeżeli celem TMS jest minimalizacja ryzyka, a tym samym zapewnienie realizacji obowiązków podatkowych przez organizację i jej członków, znacznie zmniejsza się tym samym ryzyko odpowiedzialności, które istniałoby, gdyby zasady te nie były przestrzegane. Naruszenie obowiązków podatkowych może pociągać ze sobą stan faktyczny objęty odpowiedzialnością na podstawie różnych ustaw. Zasadnicze przy tym są przepisy niemieckiej ordynacji podatkowej

27 Por. Cyfra 9.1.2 ust. 4 4. Przypadek ISO 19600.

28 Por. Cyfra 3.19 ISO 19600.

29 Por. Cyfra 7.3.2.3 ISO 19600.

30 Por. w katalogu w cyfrze 7.3.2.3 ISO 19600.

31 Por. w katalogu w cyfrze 7.3.2.3 ISO 19600.

(niem. *Abgabenordnung*, dalej AO) oraz niemiecki kodeks wykroczeń (niem. *Ordnungswidrigkeitengesetz*, dalej OWiG).

Zgodnie z § 69 AO prawni pełnomocnicy oraz inne osoby odpowiadają majątkiem prywatnym za powstałe zaległości podatkowe wynikające z rażącego niedopełnienia obowiązków albo umyślnego naruszenia obowiązków prawnych. W przypadku wadliwej organizacji stosownego nadzoru grozi postępowanie mające na celu nałożenie kary grzywny zgodnie z §§ 130, 30 OWiG. Mimo, że opisane przepisy z zasady skierowane są przeciw przedsiębiorstwom, cieszą się one coraz większą popularnością wśród organów dochodzeniowych w przypadku zaniedbań obowiązków podatkowych. W ten sposób trudny do zdobycia dowód osobistej kwalifikacji sprawy nie musi zostać przedstawiony³². § 130 OWiG stanowi subsydiarny stan faktyczny w myśl § 377 ust. 2 AO, gdy pełnomocnicy przedsiębiorstwa rażąco niedopełniają swoich obowiązków wstępnych i nadzorczych. Wszystkie nieodzwonne elementy CMS, takie jak analiza ryzyka, organizacja, kontrola, komunikacja oraz dokumentacja mogą mieć znaczenie praktyczne³³, jeżeli przedsiębiorstwo musi przedstawić dowód stosownego nadzoru w rozumieniu § 130 OWiG.

Ogromne praktyczne znaczenie dobrze funkcjonującego CMS znalazło ostatnio potwierdzenie w orzecznictwie. Po tym jak na koniec 2013 roku były dyrektor finansowy jednego z większych niemieckich koncernów musiał zapłacić odszkodowanie swojemu przedsiębiorstwu w wysokości 15 mln euro, ponieważ nie dbał wystarczająco o to, aby zapewnić odpowiednie i efektywnie działające struktury compliance³⁴. Choć w tym przypadku chodziło o system „czarnych kas”, uzasadnienie wyroku może być bezproblemowo przełożone także na inne ryzyka związane z compliance, takie jak ryzyka podatkowe. W konsekwencji każdy członek zarządu może ponieść pełną odpowiedzialność za niedociągnięcia CMS.

5. Inne funkcje ochronne

TMS spełnia także obszerną funkcję ochronną. Redukuje on nie tylko odpowiedzialność osobistą (zobacz wyżej), ale także chroni organizację przed dalszymi konsekwencjami wynikającymi z nieprawidłowości podatkowych.

32 Por. Hanno Kiesel, Jacob Böhringer: *Tax Compliance...*, dz. cyt. (przyp. 5), s. 1 191.

33 Por. Marcus Geuenich, Hanno Kiesel: *Tax Compliance...*, dz. cyt. (przyp. 18), s. 162.

34 Por. wyrok LG München z 10 grudnia 2013 r., 5 HKO 1387/10, „Betriebs-Berater” 15, 2014, s. 850.

Oprócz bezpośrednich sankcji wobec prawnych pełnomocników organizacji oraz konkretnych osób, organizacja musi się liczyć ze szkodami w reputacji, a nawet z wyłączeniem z procedur dotyczących zamówień publicznych³⁵. *Corporate image* jest cennym dobrem, na które pracuje się przez wiele lat. Strata wizerunku może prowadzić do ogromnych szkód dla przedsiębiorstwa, co można zaobserwować na przykładzie ADAC.

IV. Aktualne tendencje w ustawodawstwie

Biorąc pod uwagę dotychczas wspomniane liczne zadania i funkcje TMS, można stwierdzić, że większość przedsiębiorstw decyduje się na system compliance, mimo, iż jak do tej pory nie ma obowiązku wprowadzenia CMS we wszystkich branżach³⁶, nie mówiąc już o TMS³⁷. Chociażby ze względu na odpowiedzialne kierowanie przedsiębiorstwem, system TMS jest pożądanym³⁸. Obowiązek ten wynika częściowo z postanowień § 130 ust. 1 OWiG. Wspomniana regulacja wymaga istnienia „stosownego nadzoru”. Pojęcie to nie zostało wystarczająco wyjaśnione, co w konsekwencji prowadzi do dużej niepewności przedsiębiorstw, które nie wiedzą jak zapobiec odpowiedzialności osobistej w przyszłości³⁹. Ze względu na nowy wniosek ustawodawczy niepewności te mogłyby zostać wyjaśnione w średnioterminowej perspektywie. Zasadniczo chodzi o trzy różne propozycje, które łączy pewne kryterium.

Pierwszą propozycję stanowi projekt ustawy o wprowadzeniu odpowiedzialności karnej dla przedsiębiorstw i innych stowarzyszeń (niem. *Entwurf eines Gesetzes zur Einführung der strafrechtlichen Verantwortlichkeit von Unternehmen und sonstigen Verbänden*, dalej VerbStrG-E), który został zaproponowany przez Ministerstwo Sprawiedliwości Nadrenii Północnej-Westfalii 18 września 2013 roku⁴⁰. Ponieważ gospodarka oczywiście odrzuca karanie samej siebie⁴¹ i takie

35 Por. Jürgen Dahlke: *Tax Compliance...*, dz. cyt. (przyp. 15), s. 680.

36 Wyjątki stanowią przedsiębiorstwa w branży ubezpieczeniowej i kredytowej.

37 Por. Marcus Geuenich, Hanno Kiesel: *Tax Compliance...*, dz. cyt. (przyp. 18), s. 161.

38 Por. Christoph Kromer, Reinhard Pumpler, Katharina Henschel: *Tax Compliance*, dz. cyt. (przyp. 11), s. 794.

39 Por. Hanno Kiesel, Jacob Böhringer: *Tax Compliance...*, dz. cyt. (przyp. 5), s. 1 190.

40 Projekt ustawy o wprowadzeniu odpowiedzialności karnej przedsiębiorstw i innych stowarzyszeń, uzasadnienie, s. 2. Dostępny online pod adresem https://www.justiz.nrw.de/JM/justizpolitik/jumiko/beschluesse/2013/herbstkonferenz13/zw3/TO_P_II_5_Gesetzentwurf.pdf, 31.03.2015.

stanowisko podzielają jej wierni doradcy⁴², z tych kręgów wpłynęły kontrpropozycje, których celem jest reforma OWiG. Tak więc 29 kwietnia 2014 roku grupa specjalistów do spraw compliance z Federalnego Związku Prawników Wewnętrznych (niem. *Bundesverband der Unternehmensjuristen*, dalej BUJ) przedstawiła projekt zmian §§ 30, 130 nowego OWiG⁴³, natomiast 21 kwietnia 2014 r. Niemiecki Instytut Compliance (niem. *Deutsche Institut für Compliance*, dalej DICO) przedłożył projekt ustawy do stworzenia bodźców dla wprowadzenia działań compliance w przedsiębiorstwach⁴⁴.

Wszystkie propozycje łączy pozytywny wpływ CMS na wysokość ewentualnych sankcji. Powinno to dać wyraźny i jednocześnie mający podstawę prawną sygnał do wprowadzenia lepszych i efektywniejszych struktur compliance, które mogą pozytywnie wpłynąć na wprowadzenie ogólnego obowiązku CMS we wszystkich branżach. W przypadku stosowania CMS przedsiębiorstwa będą mogły powołać się na stosowanie CMS, jako okoliczność łagodzącą.

V. TMS vs CMS – razem czy osobno?

Zanim przedstawione zostaną zasady kształtowania systemu oraz konkretne możliwości wprowadzenia TMS zgodnie z ISO 19600, należy wyjaśnić, czy kwestie podatkowe w organizacji powinny zostać opracowane za pomocą oddzielnego TMS, czy też w ramach zintegrowanego CMS, który obejmuje wszystkie ryzyka compliance.

ISO 19600 kieruje się zasadą zarządzania wszystkimi ryzykami compliance w ramach jednolitego CMS. Z drugiej strony podręcznik nie wyklucza, że systemy zarządzania mogą obejmować także niektóre części, funkcje czy procesy

41 Porównaj wspólne stanowisko BDI oraz BDA ze stycznia 2014. Dostępne online pod adresem http://www.bdi.eu/download_content/RechtUndOeffentlichesAuftragswesens/BDI-BDA-Stellungnahme_Gesetzesentwurf_Unternehmensstrafrecht.pdf; Fundacja przedsiębiorstwo rodzinne, http://www.familienunternehmen.de/media/public/pdf/publikationen-studien/studien/Studie_Stiftung_Familienunternehmen_Unternehmensstrafrecht.pdf, 31.03.2015.

42 Por. Niemiecki związek adwokacki z grudnia 2013, <http://anwaltsverein.de/downloads/DAV-SN54-13.pdf> [ostatnio wywołane 23 marca 2015 r.]; Niemiecka Izba Adwokacka z kwietnia 2014, <http://www.brak.de/zur-rechtspolitik/stellungnahmen-pdf/stellungnahmen-deutschland/2014/april/stellungnahme-der-brak-2014-15.pdf>, 31.03.2015.

43 Dostępny online pod adresem http://www.buj.net/resources/Server/BUJ-Stellungnahmen/BUJ_Gesetzgebungsvorschlag_OWIG.pdf, 31.03.2015.

44 Dostępny online pod adresem https://dico-ev.de/fileadmin/PDF/PDF_Intranet_2013/Unternehmensstrafrecht/CompAG_21_07_2014.pdf, 31.03.2015.

organizacji⁴⁵. Organizacja sama musi podjąć decyzję o wyborze właściwej dla niej drogi. Przy tym powinna ona wziąć pod uwagę swoją wielkość, strukturę, kompleksowość oraz inne okoliczności. Większość argumentów przemawia jednak za zintegrowanym rozwiązaniem. Zanim jednak zostaną zaprezentowane jego zalety, należy odpowiedzieć na pytanie, dlaczego ryzyka podatkowe w ogóle są brane pod uwagę w ramach TMS/CMS?

1. Zintegrowany CMS

Oprócz omówionej wcześniej relacji pomiędzy podatkami a compliance, jako potwierdzenie tej teorii można przytoczyć przeróżne powody: koncepcyjne, oparte na wartościach czy ryzyku. Powinny one być dowodem na to, że zarządzanie ryzykiem związanym z nieprawidłowościami podatkowymi w ramach przemyślanego systemu *tax management*, nie jest wcale pozbawione sensu.

a. Wartości

Jak wcześniej wspomniano, celem compliance jest spełnianie obowiązków organizacji. Ponieważ obowiązki są – albo też nie są – spełniane wyłącznie przez ludzi, jest oczywiste, że CMS/TMS powiązany jest z wyznawanymi przez ludzi wartościami.

Przypomina to także materialne rozumienie *tax compliance*, gdzie przedsiębiorstwo podejmuje decyzje oparte na wartościach. Mają one za zadanie zapewnić bezwarunkowe zachowanie obowiązków podatkowych przez odpowiednie systemy⁴⁶. W kwestiach podatkowych ogromną rolę odgrywa także aspekt moralny. Jeśli wziąć pod uwagę raczej niski poziom sankcji oraz możliwości kontroli, trudno jednoznacznie wyjaśnić, co właściwie motywuje ludzi do płacenia podatków. Ważnym aspektem wydaje się być tzw. moralność podatkowa⁴⁷. Skoro działania TMS dążą do uwrażliwienia świadomości oraz wspierania długofalowej kultury podatkowej, pożądana wydaje się realizacja podejścia zorientowanego na wartości. Ostatecznie takie konkretne środki mają wspierać długoterminową kulturę podatkową, jako część kultury compliance w organizacji.

45 Por. cyfra 3.07 przyp. 1 oraz 3 ISO 19600.

46 Por. Christoph Kromer, Reinhard Pumpler, Katharina Henschel: *Tax Compliance*, dz. cyt. (przyp. 11), s. 791.

47 Por. Lars Feld, Bruno Frey: *Tax Compliance...*, dz. cyt. (przyp. 9), s. 115.

b. Koncepcje

Kolejne uzasadnienie dostarcza wzajemne nakładanie się koncepcji. Koncepcja CMS jest bardzo łatwa. Jest to system zarządzania, który powinien zostać dopasowany do konkretnych potrzeb organizacji, w którą ma zostać implementowany. Trzy główne przemyślenia ukazują wyraźnie porównywalność podatków i compliance: przedmiot zainteresowań, metoda oraz konsekwencje.

CMS ma na celu zapewnienie realizacji obowiązków danej organizacji, w tym także obowiązków podatkowych. W związku z tym zarówno CMS jak i TMS mają taki sam przedmiot zainteresowań. Cele powinny być realizowane za pomocą różnych strukturalnych i operacyjnych metod, tak więc metodyka również jest podobna. Konsekwencje też są podobne: niezależnie od tego, czy organizacja narusza przepisy ustawy o przeciwdziałaniu korupcji, ustawy o ochronie środowiska czy też ustaw podatkowych, każdy z tych przypadków wiąże się z sankcjami oraz innymi skutkami (jak np. utrata reputacji), które mogą prowadzić do straty.

c. Ryzyka

Ryzyka podatkowe stanowią ryzyka prawne⁴⁸, którymi można kierować w ramach efektywnego CMS – w tym przypadku TMS. Głównym zadaniem CMS jest pozyskiwanie informacji o organizacji, aby na ich podstawie zidentyfikować możliwe ryzyka i im przeciwdziałać za pomocą strukturalnych oraz operacyjnych metod. Podejście oparte na ryzyku jest kolejnym powodem, dla którego kwestie podatkowe powinny być traktowane świadomie i planowo w ramach systemów zarządzania.

2. Zalety zintegrowanych metod

Nie omawiając konkretnych korzyści, można stwierdzić, że *tax compliance* jest częścią ogólnego CMS w przedsiębiorstwie⁴⁹. Poniżej zostaną wskazane najważniejsze zalety takiej integracji. Po pierwsze integracja systemu prowadzi do zmniejszenia kosztów, jeżeli do uzyskiwania podobnych celów będą uży-

48 Por. Christoph Kromer, Reinhard Pumpler, Katharina Henschel: *Tax Compliance*, dz. cyt. (przyp. 11), s. 791.

49 Por. Peter Talaska: *Tax Compliance...*, dz. cyt. (przyp. 19), s. 4; Michael Streck, Burkhard Binnenwies: *Tax Compliance...*, dz. cyt. (przyp. 4), s. 229; Christoph Kromer, Reinhard Pumpler, Katharina Henschel: *Tax Compliance*, dz. cyt. (przyp. 11), s. 791.

wane takie same środki (jak np. zarządzanie ryzykiem). Poza tym połączenie struktur i procesów powoduje redukcję kompleksowości, zwiększając jednocześnie zrozumiałość i przejrzystość. Jasne procesy mogą być łatwiej skontrolowane i zrozumiane, zwiększając w ten sposób akceptację ze strony członków organizacji. Wreszcie należy wspomnieć o takich aspektach, jak zintegrowana i długofalowa kultura compliance w przedsiębiorstwie oraz większy stopień stabilności zintegrowanych systemów w strukturze przedsiębiorstwa.

VI. Podstawy kształtowania TMS

Decyzja o wyborze oddzielnego bądź jednolitego rozwiązania w danej organizacji należy do jej pełnomocników (*business judgement rule*). W obu przypadkach powinny zostać zachowane pewne podstawowe zasady kształtowania CMS, które można bez problemów stosować w TMS.

Można zauważyć pewną tendencję, że poniżej przedstawione zasady odgrywają coraz większą rolę w ramach CMS. Tendencję tę potwierdza również ISO 19600. Już w pierwszym punkcie normy, przedstawione zostają podstawowe zasady, których trzeba przestrzegać podczas tworzenia, rozwoju, wdrażania, oceny, utrzymania oraz ulepszania CMS.

1. Zasada *good governance*

Katalog zasad otwiera *good governance*⁵⁰. Regulacja przedstawia specyficzne dla compliance rozumowanie tej zasady, która później zostanie dokładniej wyjaśniona. Pod pojęciem *compliance governance principles* kryją się trzy istotne postulaty związane z funkcjami compliance⁵¹.

a. Dostęp bezpośredni

Po pierwsze osoba, która będzie pełniła funkcje compliance, czyli będzie odpowiedzialna za TMS, powinna mieć bezpośredni dostęp do pełnomocników organizacji. W ten sposób można zagwarantować organizacji możliwość podjęcia szybkiej, ważnej dla compliance decyzji. Z drugiej strony powinno to zapewnić

50 Por. cyfra 1 ust. 2 ISO 19600.

51 Por. cyfra 4.4 ISO 19600.

efektywność działania osoby pełniącej tę funkcję, która dzięki bezpośredniemu kontaktowi z kierownictwem organizacji szybciej może zdobyć niezbędne informacje podatkowe.

b. Niezależność

Po drugie funkcji compliance powinna zostać zagwarantowana niezależność w strukturach organizacji. W Niemczech temat ten wywołuje częste dyskusje, zwłaszcza w sektorze bankowym⁵². Także w tej kwestii przepisy ISO 19600 są bardzo elastyczne. Nie wymagają one niezależności funkcji compliance, ale ją zalecają. Organizacje muszą same zdecydować, która forma stanowi dla nich w konkretnym przypadku odpowiednie rozwiązanie.

c. Uprawnienia i wyposażenie

W końcu funkcji compliance powinny zostać przyznane odpowiednie uprawnienia oraz środki. W obu przypadkach zastosowanie ma zasada proporcjonalności, aby powyższe postulaty móc dopasować do potrzeb organizacji. Tak więc funkcji compliance powinno zostać nadane dokładnie tyle uprawnień, ile potrzebują one do efektywnego wspomaganie realizacji celów zawartych w programie compliance. Z jednej strony wysokość przyznanych zasobów także powinna być adekwatna do celów organizacji. Z drugiej strony nie może dojść do sytuacji, w której funkcja compliance otrzyma, w porównaniu do innych działów przedsiębiorstwa, zbyt wiele środków. Powyższe przemyślenia mogą być także zastosowane do osoby odpowiedzialnej za TMS.

2. Proporcjonalność

Zgodnie z zasadą proporcjonalności nie można wymagać od przedsiębiorstwa oraz jego kierownictwa więcej, aniżeli to, co są w stanie rzeczywiście wykonać⁵³. Dlatego też zaleca się, aby znaleźć równowagę pomiędzy ryzykiem wystąpienia szkód oraz kosztami ich usuwania⁵⁴.

W skrócie: TMS nie powinien doprowadzić organizacji do szaleństwa na jego punkcie. Gwarancją tego ma być zasada proporcjonalności. Odgrywa ona bar-

52 Por. przede wszystkim Günter Birnbaum: *Wertpapier-Compliance aus Sicht der Aufsichtsbehörde*, in: „Compliance-Praxis“. Specjalne wydanie Service-Guide 2014, s. 44–46.

53 Por. Hanno Kiesel, Jacob Böhringer: *Tax Compliance...*, dz. cyt. (przyp. 5), s. 1.193.

54 Por. tamże, s. 1.194.

dzo ważną rolę na każdym szczeblu TMS, dzięki czemu w ostatnim czasie zdobyła ogromne znaczenie w niektórych przedsiębiorstwach, stosujących kulturę compliance. Zwłaszcza w dużych przedsiębiorstwach przesadzano ze środkami compliance, co w konsekwencji prowadziło do problemów w operatywnej działalności firmy.

Zasada proporcjonalności stanowi, że działania – zarówno strukturalne, jak i te zorientowane na proces – powinny być dostosowane do ich przeznaczenia. Oznacza to, że nie powinny przekraczać tego, co w konkretnym przypadku jest odpowiednie, konieczne i stosowne do osiągnięcia wyznaczonego celu. W związku z tym można odnieść się do dobrze znanych i uznanych standardów z nauk administracyjnych. Organizacja nie powinna podejmować działań, które nie prowadzą do osiągnięcia jej celów. Jeżeli istnieją alternatywne środki, mające mniej niekorzystne skutki, które jednocześnie wspierają cele organizacji, powinny zostać wybrane. W wielu przypadkach powinno się stosować zasadę proporcjonalności, czyli rozważenia różnych interesów przy wprowadzaniu compliance.

Działania zgodne z zasadą proporcjonalności nie tylko są przydatne przy wyborze odpowiednich środków. Jeżeli zasada ta będzie systematycznie i konsekwentnie wprowadzana w życie, wtedy będą mogły powstać wydajniejsze, skuteczniejsze, ale przede wszystkim takie TMS, które zdobędą większą akceptację u swoich adresatów, czyli u wszystkich członków organizacji.

3. Transparentność

Także transparentność prowadzi do wzrostu akceptacji. Tylko wtedy, gdy systemy zarządzania są jasne, mogą zostać zrozumiane przez członków organizacji i będą przez nich przestrzegane. Transparentność spełnia także funkcję kontrolną. Między innymi z tego powodu zasada ta znalazła się w katalogu zasad compliance, zawartym w ISO 19600.

Struktury transparentne przyczyniają się także do zwiększenia jasności i przejrzystości w wewnętrznej strukturze przedsiębiorstwa. Osoby odpowiedzialne za operatywny compliance szczególnie powinny zwrócić uwagę na jasność i przejrzystość struktur i procesów compliance. Członkowie organizacji muszą zrozumieć system i jego działanie, aby móc się odpowiednio do nich stosować.

Ponadto struktury transparentne wywierają pozytywny wpływ na stosunki zewnętrzne organizacji. Przedsiębiorstwa posiadające zrozumiałą strukturę, wzbudzają więcej zaufania – nie tylko u klientów, ale także u partnerów biznesowych

i inwestorów. Aspekt ten powinien odgrywać kluczową rolę w TMS. W ten sposób transparentne struktury przedsiębiorstwa mogą się przyczynić do lepszego zrozumienia oraz większej akceptacji, a co za tym idzie, większego zaufania organów podatkowych.

4. Długofalowość

Pod długofalowością w myśl ISO 19600 rozumie się działania, które nie są ani selektywne ani jednorazowe, a co więcej wprowadzane są na dłuższy czas.

Pomaga to w osiągnięciu najważniejszego celu compliance, czyli utworzeniu i pielęgnacji długofalowej kultury compliance w ramach organizacji. Cel ten oznacza w węższym kontekście długofalowe wprowadzanie compliance, które wprowadzone w kulturę organizacji, da się zauważyć w zachowaniu i podejściu jej członków⁵⁵.

5. Elastyczność

Ponadto zasada elastyczności powinna zagwarantować dostosowanie postulatów do zmieniającej się rzeczywistości. W ten sposób uwzględniona zostanie istota compliance. Każdy CMS i każdy TMS powinien być dopasowany do konkretnych potrzeb organizacji, w którą zostaje wprowadzony. W tym celu na początku następować powinno obszerne pozyskiwanie informacji (na przykład w formie podatkowych *risk assessments*), aby na tej podstawie móc podjąć odpowiednie działania.

Owa zasada nie jest w prawdzie wyraźnie przewidziana przez katalog ISO 19600, jednak jest ona tam jednoznacznie zawarta, ponieważ zakres jej zastosowania zależy od wielkości, struktury, natury i kompleksowości konkretnej organizacji. Ze względu na fakt, iż opisana regulacja zawarta została tuż przed katalogiem zasad, a mianowicie w punkcie pierwszym przed tym katalogiem, wykładnia systemowa nakazuje interpretację faktu wyłączenia tej zasady przed katalog jako jasną wskazówkę⁵⁶, że winna ona być brana pod uwagę przy realizacji wszelkich innych rekomendacji.

55 Por. cyfra 3.17 przyp. 1 ISO 19600.

56 Por. cyfra 1 ust. 2 ISO 19600.

6. Ciągłe ulepszenie

Przedsiębiorca Philip Rosenthal stwierdził swego czasu: „Kto nie stara się być lepszym, przestaje być dobrym”. Stwierdzenie to świetnie pasuje do systemów zarządzania, a w szczególności do CMS i TMS. Nie tylko ze względu na ciągle zmieniający się profil ryzyka przedsiębiorstwa (również tego podatkowego), ale także dlatego, że obecne TMS poddane są nieustającej krytyce i wymagają ciągłego procesu ulepszania.

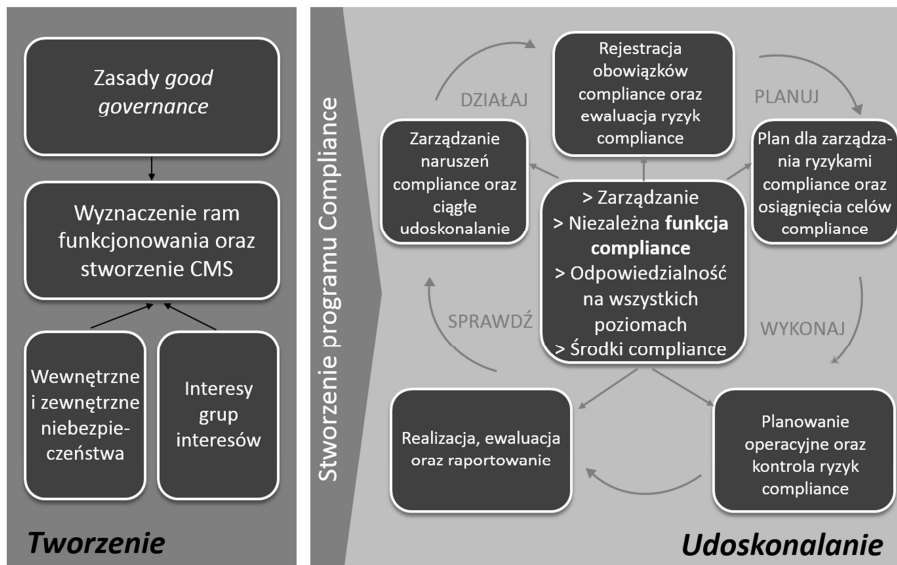
Również w ramach ISO 19600 zostało wyraźnie stwierdzone, że natura CMS wymaga ciągłego procesu dostosowawczego. Główną rolę odgrywa przy tym rozwinięty przez W.A. Shewhart, a przez W.E. Deming rozpowszechniony system zachowania jakości, zwany modelem PDCA⁵⁷. Naukowcy z początku XX wieku nie byli świadomi, że model ten służyć będzie jeszcze ponad sto lat później CMS. Model PDCA jest bardzo przejrzysty i zawiera cztery kroki. Jego celem jest nieustanna poprawa procesów. Planowanie działań w modelu powinno rozpoczynać pozyskiwanie informacji (PLAN), po czym następuje faza realizacji (DO), poprzedzając fazę kontroli (CHECK). Proces zamyka faza popraw (ACT), jeżeli istnieje taka potrzeba.

VII. Zarys konkretnego kształtowania TMS

Rozważania potwierdzają, że zasady stworzone dla CMS i opracowane w ramach standardu ISO 19600 można bez problemów stosować w TMS. Za pomocą dalszych rekomendacji w ramach tej normy zostanie na konkretnym przykładzie pokazane, w jaki sposób TMS może zostać implementowany w organizację. Poniższa ilustracja stanowi pomocniczy zarys CMS. Na końcu wyjaśnione zostanie, jak te ogólne, strukturalne i skupione na procesach działania mogą być wdrożone w strukturę TMS. Jednak polecany tutaj zakres działania musi zostać ograniczony do istniejących regulacji prawa podatkowego. Zastosowanie w tym wypadku znajdzie zintegrowana metoda, przedstawiona powyżej.

57 Określenie to odnosi się do czterech głównych kroków procesu: *Plan, Do, Check i Act*.

Ilustracja 1. Model CMS wg. ISO 19600



Źródło: Wykonanie własne opracowanie na podstawie procesów i grafik przedstawionych w ISO 19600

1. Rozpoczęcie (utworzenie)

Na pierwszy rzut oka z modelu można wywnioskować, że implementacja CMS w sensie standardu ISO 19600 odbywa się w dwóch fazach: najpierw system ten zostaje utworzony, a dopiero w drugiej fazie, fazie operatywnego compliance, zostaje on ulepszany. Identycznie postępuje się w wypadku TMS. Punkt styczności tych dwóch faz stanowi program compliance, który mógłby być opisany w tym miejscu jako program podatkowy.

Przy tworzeniu TMS na pierwszym planie stoi określenie jego ram z uwzględnieniem struktury, procesów, a w szczególności środowiska ryzyka danej organizacji. W ten sposób uwzględnione zostaną nie tylko wewnętrzne i zewnętrzne ryzyka podatkowe, ale także interesy reprezentowane przez poszczególne podmioty (*stakeholder*). Do tych podmiotów należą nie tylko wspólnicy czy też członkowie kierownictwa organizacji, ale również jej pracownicy i inni członkowie.

Wydaje się być oczywistym, że w ten sposób pozyskana baza informacyjna, w której ustanowione zostały zasady odpowiedniej optymalizacji podatkowej,

stanowi punkt wyjścia dla utworzenia programu podatkowego jak i zaplanowania oraz przeprowadzenia konkretnych działań operatywnego TMS.

2. Program podatkowy

Punkt styczny pomiędzy *utworzeniem a ulepszeniem*, czyli między dwiema elementarnymi fazami, stanowi absolutny fundament CMS, t.j. strategię compliance, nazywaną również programem compliance⁵⁸.

a. Funkcja oraz istota strategii podatkowej

Na początku należy zaznaczyć, że program compliance nie powinien być mylony z wytycznymi na temat sposobu postępowania (*code of conduct*), ani z innymi opisami procesów i przebiegu CMS. W programie compliance, tutaj nazywanym strategią podatkową, powinny zostać zawarte konstytutywne rozważania dotyczące istotnych tematów podatkowych oraz systematycznego obchodzenia się z nimi. Zatem chodzi tutaj o podstawowy dokument, w którym to określona jest – nazywana tak na potrzeby tego artykułu – *strategia* podatkowa organizacji. Standard ISO 19600 obejmuje kilka rekomendacji co do sposobu tworzenia takiej strategii, a także na jakie formalne aspekty należy zwrócić szczególną uwagę. Poniżej opisane rekomendacje mogą być z powodzeniem zastosowane w strategii podatkowej.

b. Treść

Wprawdzie wskazane jest, aby strategia compliance została wdrożona przez kierownictwo organizacji, jednak preferuje się implementację compliance, angażując w ten proces pracowników⁵⁹. Celem takiego postępowania jest uzyskanie akceptacji pracowników względem wszystkich działań związanych z TMS, których głównymi adresatami są właśnie pracownicy.

Następnie rekomendowane jest, aby strategia compliance dopasowana została do celów i wartości organizacji. W tym kontekście dużą rolę odgrywa oparty na wartościach ogólnych charakter CMS jako system zarządzania, jak i służąca

58 Norma ta mówi o „polityce compliance“, która dla celów tego artykułu używana będzie synonimicznie dla takich określeń, jak „program compliance“, „strategia compliance“, „program podatkowy“ oraz „strategia podatkowa“.

59 Por. cyfra 5.2.1 ust. 1 ISO 19600.

działalności operacyjnej jego funkcja. Strategia compliance powinna zatem wyznaczać ramy dla celów compliance, a jednocześnie uświadamiać potrzebę spełnienia jego wymogów, celem stałej poprawy procesów.

Jednak praktycznie polecanych jest jedynie kilka różnorodnych elementów, które powinny być uregulowane w ramach strategii compliance. Należą do tego między innymi:

- określenie zakresu stosowania CMS (który powinien, zgodnie z reprezentowanym w ramach tego artykułu stanowiskiem, obejmować również kwestie podatkowe),
- zakres integracji CMS w istniejące już procesy, jak na przykład *risk governance*, *audit*, czy *legal*,
- stopień niezależności funkcji compliance,
- kompetencje oraz skutki za niedotrzymanie obowiązków compliance⁶⁰.

c. Forma

W omawianej regulacji zaleca się, aby strategii compliance miały formę dokumentacji pisemnej, zestawionej w prostym, zrozumiałym języku, który jest charakterystyczny i używany w danej organizacji. Ponadto polecana jest jego regularna aktualizacja⁶¹. Na koniec rekomenduje się również, aby strategii compliance nie powstawały jako samodzielne i niezależne dokumenty, lecz aby towarzyszyły im inne operacyjne strategie, postępowania oraz procesy⁶².

d. Zintegrowana strategia compliance

Należy zatem stwierdzić, że zgodnie z reprezentowanym w tym artykule przekonaniem dotyczącym zintegrowanego CMS, powinna zostać stworzona jedna koherentna strategia compliance, która obejmowałaby ważne z podatkowego punktu widzenia kwestie TMS, czyli program i strategię podatkową. Jedynie w taki sposób CMS może być konsekwentnie wdrażany w życie. Jednocześnie należy dążyć do tego, aby wszyscy członkowie organizacji byli świadomi tematyki podatkowej i związanym z nią ryzykiem i traktowali je na równi z pozostałymi ryzykami compliance.

60 Pełen katalog rekomendacji pod cyfrą 5.2.1 ust. 2 ISO 19600.

61 Por. cyfra 5.2.1 ust. 3 ISO 19600.

62 Por. cyfra 5.2.1 ust. 6 ISO 19600.

Jeśli organizacja dąży do osiągnięcia stabilnej kultury compliance, to strategia compliance powinna – jak jest to rekomendowane przez ISO 19600 – zostać implementowana we wszystkich pozostałych dziedzinach działalności organizacji, wzmacniając zarazem świadomość i uwrażliwienie członków organizacji oraz stawiając na równi ryzyka compliance oraz podatkowe z pozostałymi ryzykami compliance.

3. TMS na miejscu (polepszanie)

Po stworzeniu strategii podatkowej można przejść do kolejnej fazy, czyli do fazy poprawiania. Chodzi tutaj o istotę CMS, w ramach którego realizowany jest operatywny compliance, a więc miejsce mają odpowiednie normalnym bazom informacyjnym, dopasowane, strukturalne oraz procesowe działania TMS. Ze względu na ograniczoną ilość dostępnego miejsca, ukazane zostaną jedynie przykładowe działania rekomendowane przez ISO 19600.

Centrum (zob. ilustracja) stanowi funkcja compliance, która może być odpowiedzialna za operatywny compliance. Z drugiej jednak strony celem tej fazy jest przeprowadzenie różnych działań compliance, bazujących na wcześniej ustanowionej strategii compliance oraz podlegających ciągłemu procesowi poprawy w ramach modelu PDCA. Należą do niej nie tylko wspomniane powyżej *risk assessments*, lecz także cały szereg innych działań operatywnych. Należy podkreślić, że mogłyby one zostać zastosowane, jednak biorąc pod uwagę wielkość, strukturę i złożoność organizacji, użyte zostać nie muszą. Wszystkie te działania powinny być stosowane zgodnie z kryteriami współmierności i elastyczności ich implementowania.

Kolejne działania zaliczają się do obszernego katalogu instrumentów komunikacyjnych i mają na celu uwrażliwienie członków organizacji, nie tylko poprzez szkolenia i odpowiednie kanały komunikacyjne, lecz również poprzez klasyczne *tone from the top*, a więc aktywną, nieprzerwaną i jednoznaczną świadomość *tax compliance*. Świadomość ta przejawiana powinna być nie tylko przez pełnomocników przedsiębiorstwa, lecz także przez wszystkie osoby pełniące funkcje kierownicze. Norma ta przewiduje również system dla dokumentacji compliance. Reasumując, poczynione zostały obszerne rekomendacje w zakresie operacyjnego planowania, ewaluacji, a także pomiaru efektywności. Katalog działań kończą propozycje dotyczące poprawy CMS oraz jej pojedynczych środków.

VIII. Podsumowanie

Niemieckie prawo podatkowe zalicza się z pewnością do grona najbardziej skomplikowanych obszarów całego systemu prawnego. Nie tylko wysoki poziom abstrakcji, ale również ciągłe reformy prawa podatkowego stawiają organizacje przed niełatwym zadaniem, polegającym z jednej strony na prowadzeniu działalności przynoszącej zyski, a z drugiej na właściwym wywiązywaniu się z obowiązków podatkowych (*tax compliance*). Kompleksowość różnych dla przedsiębiorstwa typowych procesów w kontekście ilości przepisów prawa podatkowego oraz wynikające z niego ryzyka sprawia, że implementacja inteligentnych, bazujących na strukturach i procesach systemów zarządzania, obejmujących i administrujących ryzyka podatkowe (systemy zarządzania podatkowego, TMS), staje się koniecznością. Przy realizacji tego zadania organizacje napotykać na wiele niepewności co do stosowania odpowiednich działań i procesów, które pomogłyby w osiągnięciu optymalnej struktury administracji podatkowej.

Pomocną instrukcję w zakresie realizacji tego zadania zawiera standard ISO 19600 *Compliance Management Systems*. Ma on na celu stworzenie długotrwałej kultury compliance, w ramach której obowiązki podatkowe zostaną wypełnione. TMS powinien kierować się w swojej metodyce kilkoma fundamentalnymi przesłankami, jak na przykład transparentnością, proporcjonalnością oraz długofalowością. Aby jednak nie dublować systemów zarządzania oraz stworzyć efektywne, zrozumiałe oraz bezpieczne struktury, zaleca się wprowadzenie zintegrowanego systemu, zgodnie z którym ryzyka podatkowe będą mogły być sterowane w ramach struktury CMS, uzupełnionej o TMS.

Zaproponowane w standardzie ISO 19600 zasady oraz działania stanowią przejrzystą instrukcję dla organizacji, a tym samym dla przedsiębiorstw, które mogą kierować się tymi kryteriami podczas tworzenia i ulepszania własnych TMS. Świadomie wspierają one przy tym nie tylko długofalową kulturę podatkową we własnym przedsiębiorstwie, ale przeciwdziałają odpowiedzialności osobistej. Jednocześnie przygotowują one przedsiębiorstwo na ewentualność, w której ustawodawca zdecyduje się na reformę systemu prawnego i wprowadzi złagodzenie kar dla przedsiębiorstw posiadających struktury compliance. Czy podobna praktyka będzie stosowana przez urzędy skarbowe i Trybunały Finansowe, okaże się w przyszłości.

Tłumaczenie z języka niemieckiego: Piotr Kowalski

Stephan Kudert

***Tax Compliance!*? Cztery trywialne roszczenia wobec ustawodawcy, sądownictwa oraz administracji podatkowej**

I. Wprowadzenie

Ustawy podatkowe to akty prawne, które, tak jak wszystkie inne normy prawne, powinny być przestrzegane. Jednak ze względu na kompleksowość prawa podatkowego wystąpić mogą błędy w deklaracjach podatkowych. W rezultacie przedsiębiorstwa nie są w stanie ani tworzyć, ani bezbłędnie stosować prawa podatkowego. W przypadku transgranicznej działalności gospodarczej problem ten staje się bardziej widoczny, gdyż złożoność opodatkowania wzrasta. Przy transgranicznym opodatkowaniu muszą zostać uwzględnione:

- co najmniej dwa krajowe systemy prawa podatkowego,
- na ogół umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania,
- oraz ewentualnie normy prawne z zakresu pierwotnego i wtórnego prawa europejskiego.

Ponadto w przypadku transgranicznej działalności gospodarczej istnieją szczególne obowiązki dokumentacyjne i informacyjne (§ 90 ust. 2 niemieckiej Ordynacji Podatkowej, niem. *Abgabenordnung*, dalej AO). W związku z tym błędy w deklaracji podatkowej są właściwie nie do uniknięcia. Dlatego konieczne jest wdrożenie i utrzymanie jasnych systemów, które zapewnią przestrzeganie prawa podatkowego przez przedsiębiorstwa. Te systemy zarządzania nazywane są *Tax Compliance*¹. Owe zagadnienie stanowi przedmiot artykułu Bartosza Makowicza w niniejszym tomie².

Również podatnicy mają własne oczekiwania wobec państwa dotyczące prawidłowych deklaracji podatkowych. Są to w szczególności:

1 Por. znaczenie słowa: Christoph Besch, Arnulf Starck: § 34, Rn. 2–3 [w:] Christoph E. Hauschka (red.): *Corporate Compliance*, München: Verlag C.H. Beck, stan: 2010; Michael Streck, Burkhard Binnewies: *Tax Compliance*, „Deutsches Steuerrecht” 5, 2009, s. 229–234.

2 Por. w niniejszym tomie: Bartosz Makowicz: *Podstawy zintegrowanych systemów Tax Management*, s. 451-473.

a) Proste i zrozumiałe przepisy

Brak prostych oraz zrozumiałych przepisów podatkowych, które byłyby zrozumiałe nawet dla znawców prawa podatkowego, można zaobserwować nie tylko w Niemczech, lecz również w Polsce czy w Czechach. Na przykładzie polskiego systemu podatkowego można zauważyć, że już nawet proste rozwiązania, takie jak ryczałt czy klasyfikacja, mogą uprościć prawo podatkowe.

b) Bezpieczeństwo w planowaniu

Tempo zmian w przepisach podatkowych negatywnie wpływa na pewność w planowaniu działalności podatników. W Niemczech tempo zmian wprowadzanych w prawie podatkowym jest ogromne. Zmiana do 50 przepisów w ciągu roku nie jest już niczym niezwykłym. Pod tym względem sytuacja w Polsce jest o wiele lepsza.

c) Jednolita interpretacja prawna przez administrację podatkową

Interpretacja prawna administracji podatkowej w Niemczech jest uregulowana przede wszystkim przez wytyczne podatkowe (niem. *Steuerrichtlinien*) oraz pisma Federalnego Ministerstwa Finansów (niem. *BMF-Schreiben*). Pod tym względem zarówno w Polsce jak i w Czechach istnieje potrzeba poprawy.

d) Utrwalone orzecznictwo (niem. *ständige Rechtsprechung*)

W związku z tym, że zarówno polski jak i czeski system podatkowy są stosunkowo młode, upłynie sporo czasu, zanim wykształci się w nich podobny do niemieckiego system utrwalonego orzecznictwa.

Tylko wtedy, gdy te cztery oczekiwania podatnika zostaną w pewnym stopniu spełnione, będzie on miał możliwość stworzenia takiego systemu *Tax Compliance*, który zapobiegać będzie powstawaniu błędów w deklaracjach podatkowych. Poniższy artykuł ma na celu ukazanie, że te jak najbardziej uzasadnione oczekiwania podatnika nie zawsze znajdują odzwierciedlenie w rzeczywistości. Na podstawie prostego stanu faktycznego zostaną przedstawione trwające już od ostatnich siedmiu lat problemy w interpretacji przepisów prawa podatkowego w orzecznictwie, administracji podatkowej oraz ustawodawstwie.

II. Interpretacja podatkowo-prawna prostego stanu faktycznego

1. Stan faktyczny oraz jego pierwotna opinia podatkowa

Stan faktyczny: Zamieszkała w Niemczech osoba fizyczna (D) jest współnikiem polskiej spółki osobowej osiągającej dochody z pozarolniczej działalności gospodarczej. Oprócz udziału w zysku D otrzymuje także odsetki za udzieloną spółce pożyczkę.

Opinia podatkowa: Zgodnie z polskim prawem podatkowym D podlega ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Polsce, a udział w zysku spółki osobowej stanowi dla niego przychód z pozarolniczej działalności gospodarczej. Natomiast w Niemczech D osiąga w ramach swojego nieograniczonego obowiązku podatkowego przychody z działalności gospodarczej wg § 15 ust. 1 nr 2 niemieckiej ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (niem. *Einkommensteuergesetz*, dalej EStG). Eliminacja podwójnego opodatkowania następuje na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania między Polską a Niemcami (dalej jako u.p.o. Niemcy/Polska). W rozumieniu art. 7 ust. 1 (zyski przedsiębiorstw) u.p.o. Niemcy/Polska Polsce przysługuje prawo do opodatkowania częściowego udziału w zysku spółki osobowej należącego do D. Prawo to wynika z postanowień art. 5 u.p.o. Niemcy/Polska, według którego działalność gospodarcza spółki osobowej stanowi częściowy zakład dla D. W Niemczech udział w zysku zostanie wyłączony z opodatkowania z zastrzeżeniem efektu progresji w myśl art. 24 ust. 1 lit. a) u.p.o. Niemcy/Polska.

Odsetki natomiast uważa się za przychody z kapitałów pieniężnych pochodzących z polskiego źródła, w związku z czym podlegają one w Polsce opodatkowaniu w ramach ograniczonego obowiązku podatkowego. Z niemieckiej perspektywy odsetki uznawane są za przychody z działalności gospodarczej, ponieważ stanowią one szczególne zyski ze współprzedsiębiorstwa (niem. *Sonderbetriebseinnahmen*) w myśl § 15 ust. 1 nr 2 EStG. W związku z nieograniczonym obowiązkiem podatkowym D w Niemczech, Niemcy mają prawo do opodatkowania tych odsetek.

Ze względu na ryzyko podwójnego opodatkowania stosuje się u.p.o. Niemcy/Polska. Art. 11 ust. 1 oraz 2 u.p.o. Niemcy/Polska stanowią:

„(1) Odsetki, które powstają w Umawiającym się Państwie i są wypłacane osobie mającej miejsce zamieszkania lub siedzibę w drugim Umawiającym się Państwie, mogą być opodatkowane w tym drugim Państwie.

(2) Jednakże takie odsetki mogą być także opodatkowane w Umawiającym się Państwie, w którym powstają, i zgodnie z ustawodawstwem tego Państwa, ale jeżeli osoba uprawniona do odsetek ma miejsce zamieszkania lub siedzibę w drugim Umawiającym się Państwie, to podatek w ten sposób ustalony nie może przekroczyć 5 procent kwoty brutto tych odsetek...”.

W związku z powyższym Polska, jako państwo źródła, ma ograniczone prawo do opodatkowania odsetek, przy czym maksymalna wysokość podatku wynosi 5%. Niemcy natomiast mają prawo opodatkować odsetki według wewnętrznego prawa krajowego. Jednakże zgodnie z art. 24 ust. 1 lit. b) u.p.o. Niemcy/Polska są zobowiązane do zaliczenia na poczet niemieckiego podatku dochodowego kwotę równą podatkowi źródłowemu zapłaconemu w Polsce.

W sytuacji kiedy obie strony w stosunku do odsetek stosują się do postanowień art. 11 u.p.o. Niemcy/Polska, umożliwia to osiągnięcie kolizyjnoprawnej harmonii rozstrzygnięć (niem. *Entscheidungsharmonie*)³, a prawo do opodatkowania jest jasno rozgraniczone pomiędzy umawiającymi się państwami.

2. Początkowy przedmiot sporu

Przy sporach dotyczących interpretacji umów o unikaniu podwójnego opodatkowania Federalny Trybunał Finansowy (niem. *Bundesfinanzhof*) kieruje się w swojej wykładni przede wszystkim treścią tych umów (niem. *abkommensautonome Auslegung*)⁴, niezależnie od interpretacji proponowanej przez niemieckie przepisy prawa podatkowego. Polska administracja podatkowa postępuje w ten sam sposób, co w rezultacie prowadzi do jednakowej oceny stanu faktycznego przez oba państwa.

Niemieckie organy podatkowe odbiegają w swojej wykładni od treści umów o unikaniu podwójnego opodatkowania i opierają się na postanowieniach nie-

3 Por. znaczenie słowa: Moris Lehner: *Grundlagen des Abkommensrechts*, nb. 115 i nast. z dal- szym wykazem literatury [w:] Klaus Vogel, Moris Lehner (Hg.): *DBA-Kommentar*, wydanie 6, München: Verlag C.H. Beck, stan: 2015; Ekkehart Reimer: *Seminar F: Die sog. Entscheidungs- harmonie als Maßstab für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen*, „Internationales Steuerrecht” 15, 2008, s. 551–555.

4 Por. np. BFH z 11 grudnia 2013 r., I R 4/13, [w:] *Bundessteuerblatt II* 2014, s. 791; z 12 stycznia 2011 r., I R 49/10 [w:] *Bundessteuerblatt II* 2011, s. 446; z 8 lipca 1998 r., I R 57/97 [w:] *Bundessteuerblatt II* 1998, s. 672.

mieckiego prawa podatkow⁵. Szczególne wynagrodzenia ze współprzesiębiorstwa (niem. *Sondervergütungen*) są charakterystyczne dla niemieckiego prawa podatkowego. Jeżeli wspólnik spółki osobowej (niem. *Mitunternehmer*) udziela swej spółce pożyczki i w zamian za to otrzyma odsetki, to zostaną one zakwalifikowane zgodnie z § 15 ust. 1 zd. 1 nr 2 zd. 1 *in fine* EStG jako przychód z działalności gospodarczej. Celem tego przepisu jest obciążenie szczególnych wynagrodzeń podatkiem od działalności gospodarczej (niem. *Gewerbesteuer*)⁶. Jednak większość państw (z wyjątkiem Austrii) nie zna podatku od działalności gospodarczej, w związku z tym w tych państwach nie dochodzi do przekwalifikowania spornych wynagrodzeń. Oznacza to, że wspólnik, udzielając swojej spółce osobowej pożyczki, w wyniku otrzymanych odsetek uzyskuje w rozumieniu innych państw przychody z kapitałów pieniężnych.

Jednakże, zgodnie z niemieckim prawem podatkowym, odsetki należą do tzw. szczególnych zysków ze współprzesiębiorstwa i stanowią przychód z działalności gospodarczej. W rezultacie niemiecka administracja podatkowa nie stosuje się do postanowień art. 11 u.p.o. Niemcy/Polska (odsetki), lecz do art. 7 u.p.o. Niemcy/Polska (zyski przedsiębiorstw) i przypisuje zarówno odsetki jak i udział w zysku polskiemu zakładowi⁷. Zgodnie z art. 24 ust. 1 lit a) u.p.o. Niemcy/Polska odsetki musiałyby zostać w Niemczech zwolnione z opodatkowania. W takim wypadku, gdy Niemcy nie opodatkowują odsetek, a Polska pobiera tylko 5% podatku źródłowego, powstaje problem niedostatecznego opodatkowania przychodów. Problem ten jest wynikiem konfliktu na tle kwalifikacji w wykładni u.p.o. Podczas gdy polska administracja podatkowa opiera się na postanowieniach art. 11 u.p.o. Niemcy/Polska, niemiecka stosuje przepisy art. 7 u.p.o. Niemcy/Polska. W przypadku niedostatecznego opodatkowania wynikającego z konfliktu na tle kwalifikacji, art. 24 ust. 3 u.p.o. Niemcy/Polska przewiduje tzw. *Switch Over Clause*⁸, która powoduje, że Niemcy zmieniają metodę unikania podwójnego opodatkowania, przechodząc z metody wyłączenia na metodę kredytu podatkowego.

W rezultacie zarówno Federalny Trybunał Finansowy, jak i administracja podatkowa dochodzą do tego samego wyniku, choć na dwa różne sposoby. Fede-

5 Por. pismo Ministra Finansów Republiki Federalnej Niemiec z 26 września 2014 r., IV B 5 - S 1300/09/10003 [w:] *Bundessteuerblatt I* 2014, s. 1 258, nb. 5.1.1.

6 Por. druki Bundestagu 16/11108, s. 23; druki Rady Federalnej 632/1/12, s. 14–15.

7 Por. pismo Ministra Finansów Republiki Federalnej Niemiec (przyp. 5), nb. 5.1.2.

8 Zanim *Switch Over* zostanie zastosowana, dodatkowym wymaganiam poza konfliktem na tle kwalifikacji przez umawiające się państwa jest bezskuteczne przeprowadzenie procedury wzajemnego porozumiewania się.

ralny Trybunał Finansowy w swoich działaniach kieruje się kolizyjnoprawną harmonią rozstrzygnięć i pomimo tego, że niemiecka administracja podatkowa obrała inną drogę, to dzięki klauzuli *Switch Over* otrzymuje prawo opodatkowania odsetek.

Z tego powodu powyższa polemika może być postrzegana jako problem czysto akademicki. Jednakże po odwróceniu stanu faktycznego na polskiego wspólnika niemieckiej spółki, opisany problem nabiera większego znaczenia.

Stan faktyczny: Zamieszkała w Polsce osoba fizyczna (P) jest współnikiem niemieckiej spółki osobowej prowadzącej działalność gospodarczą. Oprócz udziału w zysku P otrzymuje także odsetki za udzieloną spółce pożyczkę.

Opinia podatkowa w Polsce: Zgodnie z polskim prawem podatkowym P uzyskuje z udziału w zysku spółki przychody z pozarolniczej działalności gospodarczej, który podlega nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Polsce. Natomiast w Niemczech P osiąga w ramach ograniczonego obowiązku podatkowego przychody z działalności gospodarczej (§ 1 ust. 4 w związku z § 49 ust. 1 nr 2 lit. a) EStG. Eliminacja podwójnego opodatkowania następuje na podstawie u.p.o. Niemcy/Polska. W rozumieniu art. 7 ust. 1 (zyski przedsiębiorstw) u.p.o. Niemcy/Polska Niemcy posiadają prawo do opodatkowania częściowego udziału w zysku spółki osobowej, należącego do P. W Polsce udział w zysku zostanie wyłączony z opodatkowania z zastrzeżeniem efektu progresji w myśl art. 24 ust. 2 lit. a) u.p.o. Niemcy/Polska.

Odsetki stanowią w polskim rozumowaniu przychody z kapitałów pieniężnych, które podlegają w Polsce opodatkowaniu w ramach nieograniczonego obowiązku podatkowego P. Natomiast z niemieckiej perspektywy odsetki uznawane są za przychody z działalności gospodarczej, ponieważ stanowią one szczególne zyski ze współprzedsiębiorstwa (niem. *Sonderbetriebseinnahmen*). W związku z ograniczonym obowiązkiem podatkowym P w Niemczech, Niemcy mają prawo do opodatkowania tych odsetek. Aby uniknąć podwójnego opodatkowania stosuje się u.p.o. Niemcy/Polska. Jak wspomniano powyżej, Polska stosuje art. 11 u.p.o. Niemcy/Polska, który uprawnia ją do opodatkowania tych przychodów. Ponieważ Niemcy, jako państwo źródła, mają prawo do opodatkowania odsetek w wysokości maksymalnie 5%, Polska musi zaliczyć na poczet polskiego podatku dochodowego kwotę równą podatkowi źródłowemu zapłaconemu w Niemczech.

Na problem w ocenie stanu faktycznego w Niemczech wpływa rozbieżność zdań pomiędzy Federalnym Trybunałem Finansowym, administracją podatkową oraz ustawodawcą. Dlatego konflikt ten zostanie przedstawiony chronologicznie.

III. Chronologia konfliktu

1. Ocena podatkowa w 2007 roku

W 2007 roku Federalny Trybunał Finansowy musiał rozstrzygnąć podobną sprawę typu inbound⁹. Ze względu na niezależną interpretację u.p.o. Federalny Trybunał Finansowy zastosował, tak jak Polska, przepisy art. 11 u.p.o. Niemcy/Polska. W rezultacie Niemcy miałyby zgodnie z art. 11 ust. 2 u.p.o. Niemcy/Polska tylko ograniczone prawo opodatkowania odsetek podatkiem źródłowym w wysokości 5% wypłacanych odsetek.

Jednakże niemiecka administracja podatkowa postrzegała i wciąż postrzega powyższy problem zupełnie inaczej. Argumentując, iż pojęcie „zyski przedsiębiorstw” w tytule art. 7 u.p.o. Niemcy/Polska nie zostało zdefiniowane w u.p.o., niemiecki fiskus interpretuje to pojęcie według przepisów wewnętrznych, powołując się przy tym na postanowienia art. 3 ust. 2 u.p.o. Niemcy/Polska. Według tej wykładni wszystkie dochody, które podlegają § 15 ust. 1 EStG, a więc pierwotne przychody z działalności gospodarczej, stanowią zyski przedsiębiorstw w rozumieniu art. 7 u.p.o. Niemcy/Polska¹⁰. Ponieważ wynagrodzenia szczególne stanowią bez wątpienia dochody z działalności gospodarczej, niemiecka administracja podatkowa stosuje wobec nich postanowienia art. 7 u.p.o. Federalny Trybunał Finansowy uznał natomiast ten pogląd za niewłaściwy i w orzecznictwie zwrócił uwagę na to, że nawet w przypadku stosowania przepisów art. 7 u.p.o. Niemcy/Polska, konieczne jest zastosowanie art. 7 ust. 7 u.p.o. Niemcy/Polska (postanowienia szczególne), który reguluje stosunek art. 7 u.p.o. Niemcy/Polska do innych artykułów umowy. W związku z powyższym konieczne jest zastosowanie art. 11 u.p.o. Niemcy/Polska, który stanowi *lex specialis* w stosunku do art. 7 u.p.o. Niemcy/Polska¹¹.

Dzięki orzecznictwu Federalnego Trybunału Finansowego powyższy problem został w 2007 roku rozwiązany zgodnie z polskim rozumieniem przepisów

9 Por. BFH z 17 października 2007 r., I R I R 5/06 [w:] Bundessteuerblatt II 2009, s. 356.

10 Por. pismo Ministra Finansów Republiki Federalnej Niemiec (przyp. 5), nb. 2.2.1 i 5.1.1.

11 Por. BFH z 17 października 2007 r., I R 5/06 [w:] Bundessteuerblatt II 2009, s. 356.

u.p.o. Niemiecka administracja podatkowa chciała całkowicie opodatkować odsetki, podczas gdy Federalny Trybunał Finansowy akceptował jedynie ograniczone prawo do opodatkowania w wysokości 5% odsetek. Gdyby podatnik w 2007 roku wstąpił na drogę sądową przeciwko fiskusowi (w przypadku całkowitego opodatkowania odsetek w Niemczech), to Federalny Trybunał Finansowy przyznałby mu rację.

2. Ocena podatkowa w 2009 roku

Takie rozwiązanie nie spotkało się z zachwytem niemieckiej administracji podatkowej – *kompetentnego doradcy* ustawodawcy. Dlatego wraz z nowelizacją ustaw podatkowych w 2009 roku¹² wprowadzony został nowy § 50d ust. 10 EStG. Zgodnie z jego postanowieniami szczególne przychody ze współprzedsiębiorstwa miały być kwalifikowane tylko i wyłącznie jako zyski przedsiębiorstw w rozumieniu art. 7 u.p.o. Niemiecki fiskus wychodził zatem z założenia, że w przypadku inbound Niemcy będą miały pełne prawo do opodatkowania odsetek.

Ponadto projekt zmian EStG przygotowany przez Bundestag wskazywał na § 50d ust. 10 EStG jedynie jako *pomoc w wykładni u.p.o.* (niem. *Auslegungshilfe*).¹³ Owe sformułowanie sprawiło, że dwie rzeczy stały się oczywiste. Po pierwsze, dla każdego kompetentnego użytkownika u.p.o. musiało być już wcześniej jasne, że wobec szczególnych zysków ze współprzedsiębiorstwa zastosowanie znajduje art. 7 u.p.o. Niemcy/Polska, a nie art. 11 u.p.o. Niemcy/Polska. Niemiecki ustawodawca musiał sobie przy tym zdawać sprawę, że w ten sposób prowokuje Pierwszy Senat Federalnego Trybunału Finansowego. Po drugie wprowadzona pomoc w wykładni stanowi według fiskusa jedynie akt o czysto deklaracyjnym charakterze. Ustawodawca chciał więc jedynie wyjaśnić to, co każdy kompetentny użytkownik (jednakże nie Federalny Trybunał Finansowy) wiedział albo przynajmniej wiedzieć powinien. Gdyby § 50 ust. 10 EStG miał rzeczywiście tylko deklaracyjny charakter, mógłby być stosowany także do wszystkich jeszcze niezamkniętych spraw, ponieważ wtedy nie zostałaby złamana zasada nieretroaktywności prawa.

W rezultacie Pierwszy Senat Federalnego Trybunału Finansowego musiał stosować wobec szczególnych wynagrodzeń art. 7 u.p.o. Niemcy/Polska i nie mógł

12 Por. Bundesgesetzblatt I 2008, s. 2 794.

13 Por. druki Bundestagu 16/11108, s. 23.

go obejść poprzez art. 7 ust. 7 u.p.o. Niemcy/Polska, aby móc zastosować *lex specialis*, czyli art. 11 u.p.o. Niemcy/Polska (słowo „wyłącznie”).

3. Ocena podatkowa w 2010 roku

Już w 2010 roku Federalny Trybunał Finansowy miał okazję bliżej przyjrzeć się § 50d ust. 10 zd. 1 EStG¹⁴. Norma ta nakazywała (do 2013 roku) w podanym stanie faktycznym wyłączone stosowanie art. 7 u.p.o. Niemcy/Polska. Nie precyzowała ona jednak *w jaki sposób* ten przepis powinien być stosowany.

Art. 7 ust. 1 u.p.o. Niemcy/Polska stanowi, że prawo do opodatkowania zysków przedsiębiorstwa należy do państwa siedziby (tutaj Polski), chyba że przychód ten jest przypisany niemieckiemu zakładowi (lub spółce osobowej). W przedstawionym powyżej stanie faktycznym P udzielił pożyczki swojej spółce osobowej, a więc ma wiarygodność wobec spółki, a spółka tym samym zobowiązanie wobec P. W związku z powyższym, według Federalnego Trybunału Finansowego, przychód nie powinien zostać przypisany niemieckiemu zakładowi, lecz wspólnikowi. W rezultacie Polska uzyskuje prawo do opodatkowania odsetek, a Niemcy tracą prawo do poboru podatku źródłowego¹⁵!

Tego poglądu nie podzielała oczywiście niemiecka administracja podatkowa¹⁶. Jej zdaniem § 50d ust. 10 zd. 1 EStG wyraźnie stanowił, że prawo do opodatkowania wynagrodzeń szczególnych przysługuje państwu, w którym położony jest zakład.

W rezultacie zawarte w § 50d ust. 10 EStG „wyjaśnienie” doprowadziło do tego, że zdaniem fiskusa, w przypadku inbound, Niemcy miały pełne prawo opodatkowania odsetek, natomiast według Federalnego Trybunału Finansowego traciły je całkowicie.

Ponadto Pierwszy Senat Federalnego Trybunału Finansowego dał do zrozumienia, że § 50d ust. 10 EStG to *Treaty Override* i istnieje prawdopodobieństwo, że jest on niezgodny z konstytucją. Przy tym Pierwszy Senat wyraził przypuszczenie, że przy stosowaniu tej normy następuje retroakcja prawna (a nie „pomoc w

14 Por. BFH z 8 września 2010 r., I R 74/09, „Internationales Steuerrecht” 1, 2011, s. 32.

15 Por. tamże.

16 Por. Roland Kammeter: *Kein Besteuerungsrecht Deutschlands nach § 50d Abs. 10 EStG ohne Zurechnung zu einer inländischen Betriebsstätte*, „Internationales Steuerrecht” 1, 2011, s. 32–37; Wolfgang Mitschke: *Streitpunkt § 50d Abs. 10 EStG – ein Tiger mit scharfen Zähnen*, „Der Betrieb” 6, 2010, s. 303–306; oraz także Gerrit Frotscher: *Treaty Override und § 50d Abs. 10 EStG*, „Internationales Steuerrecht” 17, 2009, s. 593–600.

wykładni prawa”), co również nie jest zgodne z konstytucją. Mimo to Federalny Trybunał Finansowy nie musiał sprawdzać tych przesłanek, ponieważ administracja podatkowa przegrała wszystkie trzy postępowania¹⁷.

4. Ocena podatkowa w roku 2011

Po tym jak Federalny Trybunał Finansowy na pozór wygrywał w sporze z fiskusem (oraz ustawodawcą) Trybunał Finansowy Düsseldorf wydał 7 grudnia 2010 roku spektakularny, 38-stronicowy (!!!) wyrok, w którym wykazał, iż Federalny Trybunał Finansowy tkwi w błędzie¹⁸. Fakt, iż ta decyzja trafi do rewizji i tym samym do Pierwszego Senatu Federalnego Trybunału Finansowego był oczywisty. Pierwszy Senat zadziwiająco szybko, bo już w 2011 roku, rozstrzygnął rewizję. Tenor decyzji był krótki i druzgocący dla administracji podatkowej: „Senat rezygnuje z dalszych uzasadnień i odsyła, w celu uniknięcia powtórzeń, do uzasadnień w wyroku z 8 września 2010 roku I R 74/09 [...] Wskazane orzecznictwo obowiązuje bez ograniczeń oraz wbrew dotychczasowej praktyce administracji podatkowej. Ani instancja wcześniejsza ani rewizja nie przedstawiły (nowych) argumentów, które wymagałyby ponownego rozpatrzenia sprawy”.

5. Ocena podatkowa w roku 2013

Administracja podatkowa, jako kompetentny doradca niemieckiego ustawodawcy, nie mogła sobie pozwolić na takie rozwiązanie. Z tego powodu § 50d ust. 10 EStG został gruntownie zmodyfikowany oraz uzupełniony w ramach transpozycji ustawy o wytycznych dotyczących pomocy prawnej świadczonej przez organy administracyjne¹⁹ (niem. *Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz*, dalej *AmtshilfeRLUMS*G). W rezultacie powstał potwór, przy którym nawet sam

17 Por. BFH z 8 września 2010 r., I R 74/09, „Internationales Steuerrecht” 2011, s. 32; z 8 listopada 2010 r., I R 106/09, [w:] *Die Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs, die nicht in der amtlichen Sammlung des BFH veröffentlicht werden*, 2011, s. 365; z 7 grudnia 2011 r., I R 5/11 [w:] *Die Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs, die nicht in der amtlichen Sammlung des BFH veröffentlicht werden*, 2012, s. 556.

18 Por. FG Düsseldorf z 7 grudnia 2010 r., 13 K 1214/06 E [w:] *Entscheidungen der Finanzgerichte*, 2011, s. 878; poprzednia instancja do BFH z 7 grudnia 2011 r., I R 5/11 [w:] *Die Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs, die nicht in der amtlichen Sammlung des BFH veröffentlicht werden*, 2012, s. 556.

19 Por. Bundesgesetzblatt I 2013, s. 1 809.

fiskus nie jest pewny, co on właściwie reguluje. Nowa norma brzmi następująco:

- 1) Jeżeli wobec wynagrodzeń w znaczeniu § 15 ust. 1 zd. pierwsze nr 2 zd. 1 in fine oraz nr 3 in fine EStG mają zastosowanie postanowienia u.p.o., a umowa nie reguluje jednoznacznie tych wynagrodzeń, w celu zastosowania u.p.o. kwalifikuje się je wyłącznie jako część zysku z przedsiębiorstwa uprawnionego wspólnika
- 2) Zdanie pierwsze stosuje się odpowiednio do przychodów i kosztów uzyskania przychodów powiązanych ze szczególnym majątkiem przedsiębiorstwa (niem. Sonderbetriebsvermögen)
- 3) Niezależnie od postanowień u.p.o. dotyczących przyporządkowywania składników majątkowych do zakładu, wynagrodzenie wspólnika zostanie przypisane temu zakładowi spółki, który ponosi koszty, będące podstawą wypłacanych wynagrodzeń; wymienione w zdaniu drugim przychody i koszty uzyskania przychodów zostaną przypisane temu zakładowi, któremu przypisuje się wynagrodzenia wspólnika
- 4) Zdania od pierwszego do trzeciego stosuje się odpowiednio do § 15 ust. 1 zd. 1 nr 2 zd. 2 oraz § 15 ust. 1 zd. 2 ustawy
- 5) Jeżeli przychody, o których mowa w zdaniach od jeden do cztery, mają zostać przypisane osobie, która zgodnie z postanowieniami u.p.o. jest zamieszkała w innym państwie i udowodni, że inne państwo opodatkowało przychody nie zaliczając przy tym niemieckiego podatku, który przypada na te przychody, wtedy zalicza się na poczet niemieckiego podatku dochodowego poświadczony, określony i zapłacony w innym państwie oraz pomniejszony o powstałe roszczenie do obniżenia podatku, częściowy podatek zagraniczny, który odpowiada maksymalnie wysokości niemieckiemu podatkowi dochodowemu, przypadającemu na te przychody
- 6) Zdanie piąte nie ma zastosowania, jeżeli u.p.o. zawiera wyraźne przepisy dotyczące tych przychodów
- 7) Zdania od pierwszego do szóstego
 - a) nie mają zastosowania wobec spółek w rozumieniu § 15 ust. 3 nr 2 ustawy;
 - b) stosuje się odpowiednio, jeżeli dochody należą do dochodów z działalności wykonywanej osobiście w rozumieniu § 18 ustawy; przy tym artykuł o wolnych zawodach zastępuje artykuł o zyskach przedsiębiorstw, jeżeli u.p.o. zawiera taki artykuł.

8) Ustęp 9 zd. 1 nr 1 ustawy stosuje się odpowiednio.”

Poprzez zdanie trzecie zostało wyjaśnione, bądź pierwszy raz ustalone, że szczególne wynagrodzenia przypisuje się zakładowi (a więc spółce osobowej), która poniosła koszty tych wynagrodzeń²⁰.

W związku z tym niemiecka administracja podatkowa może w pełni opodatkować odsetki, powołując się na art. 7 ust. 1 u.p.o. Niemcy/Polska oraz na § 50d ust. 10 zd. 1 oraz 3 EStG. Polska także opodatkowuje odsetki na podstawie art. 11 ust. 1 w związku z art. 24 ust. 2 lit. b) u.p.o. Niemcy/Polska, zaliczając przy tym 5% niemieckich podatków, ponieważ z polskiego punktu widzenia w Niemczech dozwolony jest jedynie pobór podatku źródłowego. Konflikt na tle kwalifikacji dochodów prowadzi w konsekwencji do podwójnego opodatkowania. W takiej sytuacji procedura wzajemnego porozumienia się na podstawie art. 26 u.p.o. Niemcy/Polska byłaby skazana na niepowodzenie.

Dlatego niemiecki ustawodawca zawarł w zdaniu szóstym nowego § 50d ust. 10 EStG coś bardzo dziwnego. W celu uniknięcia podwójnego opodatkowania Niemcy, jako państwo źródła (*sic!*), zaliczają polski podatek na poczet niemieckiego podatku dochodowego. Jest to wprawdzie pocziwe, ale całkowicie sprzeczne z dotychczasowym systemem²¹.

W rezultacie można stwierdzić, że niemiecki fiskus odniósł sukces. Niemcy mają prawo do opodatkowania zarówno w przypadku inbound na podstawie § 50d ust. 10 EStG, jak i w przypadku outbound powołując się na § 50d ust. 10 w związku z § 50d ust. 9 zd. 1 nr 1 EStG²². Jednakże niemiecki ustawodawca sam odbiera sobie to prawo w przypadku inbound, zezwalając, wbrew systemowi, na zaliczenie zagranicznych podatków.

20 Por. też druki Rady Federalnej 632/1/12, s. 14–15.

21 W związku z problematyką kredytu podatkowego patrz Stephan Kudert, Christian Kahlenberg: *Die Neufassung des § 50d Abs. 10 EStG - Die Besteuerung grenzüberschreitender Mitunternehmensschaften geht in die nächste Runde*, „Internationales Steuerrecht” 21, 2013, s. 801–810.

22 Jednakże prawo do opodatkowania dochodów przez Niemcy w przypadku outbound jest kwestionowane, por. Ayk Meretzki: *Greift § 50d Abs. 9 EStG bei nur zum Teil steuerfreien Einkünften? Auch Sondervergütungen und Gewinnanteil bilden eine Einkünfteinheit*, „Internationales Steuerrecht” 1, 2008, s. 23–25; Tobias Hagemann, Christian Kahlenberg: *Zur Besteuerung grenzüberschreitender Sonderbetriebssträger in Outbound-Konstellationen*, „Internationales Steuerrecht” 2, 2015, s. 54–60.

6. Aktualna ocena podatkowa

Zasługującym na uwagę wyrokiem z 11 grudnia 2013 rok²³ Pierwszy Senat Federalnego Trybunału Finansowego wprowadził jeszcze większe zamieszanie. W swojej decyzji Senat poruszył dwa istotne aspekty. Po pierwsze Federalny Trybunał Finansowy wyjaśnił, że dotychczas chodziło właściwie o jedno wielkie nieporozumienie, a po drugie, że polemika nie ma większego znaczenia, ponieważ § 50d ust. 10 EStG jest niezgodny z konstytucją.

Najważniejszym stwierdzeniem wyroku jest zaprzeczenie istnienia tzw. *Floating Income* przy dochodach z działalności gospodarczej oraz w przypadku u.p.o. w przypadku zysków przedsiębiorstw. Oznacza to, że zyski przedsiębiorstw zawsze muszą być przypisane do jakiegoś zakładu (lub jednostce macierzystej, niem. *Stammhaus*)²⁴. Jeżeli P udziela swojej niemieckiej spółce osobowej pożyczki, § 50d ust. 10 EStG nakazuje wyłączenie stosowanie postanowień art. 7 u.p.o. Niemcy/Polska. W wyniku odrzucenia *Floating Income* przychód z odsetek zostanie przypisany zakładowi (czyli spółce osobowej), ponieważ P nie utrzymuje na terenie Niemiec własnego zakładu współprzedsiębiorczego (niem. *Mitunternehmerbetriebsstätte*)²⁵. Inaczej wygląda sytuacja, jeżeli P rzeczywiście prowadziłby własny zakład (z powodu prowadzenia własnej działalności gospodarczej). Wówczas przychody z tytułu odsetek zostałyby zdaniem Federalnego Trybunału Finansowego zgodnie z § 50d ust. 10 w starym brzmieniu przypisane temu zakładowi, podczas gdy zgodnie ze znowelizowanym § 50d ust. 10 będą one przypisane wyłącznie spółce osobowej.

Tajemnicą pozostaje jednak, dlaczego Federalny Trybunał Finansowy dochodzi do wniosku, że „*Floating Income* nie istnieje”. Nawet gdyby czysta, ekonomiczna logika sugerowała, że w przypadku dochodów z pierwotnej działalności gospodarczej przedsiębiorstwo zawsze posiada zakład, albo chociaż miejsce zarządu stanowiące zakład, nie jest to przekonujące w odniesieniu do tego konkretnego stanu faktycznego. Odsetki w rozumieniu u.p.o. nie stanowią pierwotnych zysków przedsiębiorstw: zostały one tylko fikcyjnie zakwalifikowane

23 Por. BFH z 11 grudnia 2013, I R 4/13 [w:] *Bundessteuerblatt II* 2014, s. 791.

24 Por. BFH z 12 czerwca 2013 r., I R 47/12 [w:] *Bundessteuerblatt II* 2014, s. 770; z 11 grudnia 2013 r., I R 4/13 [w:] *Bundessteuerblatt II* 2014, s. 791, nb. 25.

25 Por. też Tobias Hagemann, Christian Kahlenberg: *Verschärfung der Rechtsunsicherheiten bei internationalem Sonderbetriebsvermögen*, „*Internationales Steuerrecht*” 7, 2014, s. 233–237 (235); Tobias Hagemann, Christian Kahlenberg, Stephan Kudert: *Sonderbetriebseinnahmen im Abkommensrecht – und wie der Wind sich dreht*, „*Die Unternehmensbesteuerung*” 2, 2014, s. 80–89 (86 i nast.).

wskutek § 50d ust. 10 EStG jako zyski przedsiębiorstw. Bowiem § 50d ust. 10 EStG nie posiada tylko i wyłącznie charakteru deklaracyjnego, lecz ustanawia powyższą fikcję. Niestety Trybunał nie przekonuje w swoim uzasadnieniu, dlaczego przy *fikcyjnych* zyskach przedsiębiorstw wymagane jest istnienie zakładu.

Ponadto Federalny Trybunał Finansowy zrealizował w swojej doktrynie to, co sugerował już w poprzednich decyzjach dotyczących § 50d ust. 10 EStG. Federalny Trybunał Finansowy postrzega § 50d ust. 10 EStG jako tzw. Treaty Override, a retroakcja prawna w § 52 ust. 59a zd. 8 EStG 2002 w brzmieniu nowelizacji ustaw podatkowych z 2009 roku (obecny § 52 ust. 59a zd. 11 EStG 2002 w brzmieniu AmtshilfeRLUMsG) i § 52 ust. 59a zd. 10 EStG 2009 w brzmieniu AmtshilfeRLUMsG stanowią naruszenie zakazu retroaktywności prawa (art. 20 ust. 3 niemieckiej konstytucji, niem. *Grundgesetz*) i są niezgodne z konstytucją²⁶. Z tego powodu dalsze postępowanie zostało odroczone, a regulacja została przedłożona do rozpatrzenia Federalnemu Trybunałowi Konstytucyjnemu.

IV. Podsumowanie

W wyjściowym stanie faktycznym powyższych rozważań polski wspólnik udzielił swojej spółce osobowej pożyczki, za którą otrzymał odsetki. Rozwiązanie, z pozoru tak prostego i przede wszystkim bardzo praktycznego problemu jest w tej chwili niemożliwe. Po pierwsze, cały czas trwa spór pomiędzy Federalnym Trybunałem Finansowym a niemiecką administracją podatkową. Po drugie, stan prawny zmienia się tak często, że zgodność nowych norm z konstytucją wydaje się być wątpliwa²⁷.

W sporze pomiędzy Pierwszym Senatem a administracją podatkową nie chodzi już o to, co jest zgodne z prawem, lecz o to, kto ma właściwie rację. Skutkiem tej kłótni są ogromne problemy dla przedsiębiorstw. Z powodu wieloletniego braku bezpieczeństwa prawnego kalkulacja wysokości podatku dochodowego dla średnich przedsiębiorstw jest praktycznie niemożliwa. Problemem doradców podatkowych jest natomiast odpowiedzialność za ewentualne szkody, powstałe

26 Por. BFH z 11 grudnia 2013, I R 4/13 [w:] Bundessteuerblatt II 2014, s. 791.

27 W ostatnim czasie krytycznie wobec niezgodności z konstytucją także Moris Lehner: *Keine Verfügung des Parlaments über seine Normsetzungsautorität*, „Internationales Steuerrecht“ 6, 2014, s. 189–192; Andreas Musil: *Treaty Override als Dauerproblem des Internationalen Steuerrechts*, „Internationales Steuerrecht“ 6, 2014, s. 192–196; Roland Ismer, Stefanie Bauer: *Verfassungsmäßigkeit von Treaty Overrides*, „Internationales Steuerrecht“ 12, 2014, s. 421–427.

w wyniku dotychczasowego doradztwa. Oczywistym wydaje się być fakt, że wytlumaczenie obowiązującego prawa podatkowego klientom jest praktycznie niemożliwe. Jeżeli Federalny Trybunał Konstytucyjny zadecyduje, że retroakcja prawna (nawet ta nazywana pomocą w wykładni) jest niedozwolona, może to zaprowadzić bezpieczeństwo i pewność w prawie. Jeśli okaże się, że *Treaty Overrides* są niezgodne z konstytucją, nastąpią diametralne zmiany w niemieckim prawie podatkowym.

Rozwiązanie tego problemu jest wbrew pozorom bardzo proste. Gdyby niemiecka administracja podatkowa stosowała się, tak jak wszystkie inne państwa, do postanowień art. 11 u.p.o., zarówno przypadek *inbound* jak i *outbound* byłyby traktowane tak samo, jak w innych umawiających się państwach.

Na koniec można śmiało stwierdzić, że jeżeli cztery wymagania podatnika wobec systemu podatkowego, wymienione na początku powyższego artykułu, nie zostaną spełnione, nie będzie on w stanie stworzyć systemu *Tax Compliance*, który zapobiegałby powstawaniu błędów w deklaracjach podatkowych.

Tax Compliance z pewnością na tym nie polega!

Tłumaczenie z języka niemieckiego: Sławomir Albrewczyński

Stefan Trencsik

Perspektywy niemieckiej polityki traktatowej

I. Wstęp

Republika Federalna Niemiec w ciągu ostatnich lat stworzyła obszerną sieć umów o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartych z licznymi państwami. Ogólną podstawą, po którą sięgano podczas pertraktacji dotyczących ustalania treści tych umów była modelowa konwencja OECD w sprawie podatku od dochodu i majątku (MK-OECD). Jednakże w wielu przypadkach niemieckie umowy bilateralne znacząco różnią się zarówno między sobą, jak i od wyżej wspomnianej modelowej konwencji. W świetle powyższego, Federalne Ministerstwo Finansów (niem. *Bundesfinanzministerium*, BMF) 17 kwietnia 2013 roku przedstawiło długo wyczekiwaną „podstawę negocjacyjną” dotyczącą zawierania umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku¹. Ma ona być swoistym środkiem pomocniczym do odtwarzania zasad niemieckiej polityki traktatowej w przypadku negocjowania nowych umów bilateralnych przez Niemcy². Z tego powodu jest też bardzo prawdopodobne, że przyszłe umowy zawierane przez Niemcy, ze względu na fakt intensywnych negocjacji prowadzonych z innymi państwami, będą od tej zasady odstępować³.

Obecnie niemiecki ustawodawca podatkowy sięga coraz częściej po tzw. regulację typu *treaty override*, poprzez którą zawarte w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania rozwiązania prawne zostają pozbawione mocy prawnej i jednocześnie zastąpione odmiennymi normami krajowymi⁴. Już od dłuższego czasu panuje w piśmiennictwie pogląd, zgodnie z którym tego typu uchybienie wobec umów bilateralnych może stanowić naruszenie prawa międzynarodo-

1 Por. pismo Ministra Finansów Republiki Federalnej Niemiec z z 22 sierpnia 2013 r., IV B 2 – S 1301/13/100009, por. online: http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Steuerrecht/Allgemeine_Informationen/2013-08-22-Verhandlungsgrundlage-DBA-deutsch.pdf?__blob=publicationFile&v=10, 5.05.2015.

2 Por. Xaver Ditz, Jens Schönfeld: *Deutsche Verhandlungsgrundlage für Doppelbesteuerungsabkommen. Eine erste kritische Analyse*, „Der Betrieb” 23/24, 2013, s. 1 437–1 444 (1 437).

3 Por. Jürgen Lüdicke: *Anmerkungen zur deutschen Verhandlungsgrundlage für Doppelbesteuerungsabkommen*, „Internationales Steuerrecht-Beihefter” 2013, s. 26–46 (26–27).

4 Szerzej do pojęcia regulacji *treaty override*, zob. Andreas Musil: *Treaty Override als Dauerproblem des Internationalen Steuerrechts*, „Internationales Steuerrecht” 6, 2014, s. 192–196 (192).

wego⁵. Kwestia tego, czy takie rozwiązanie prawne może zostać uznane za niezgodne z konstytucyjną, jest sporna⁶. W celu kontroli konstytucyjności tych rozwiązań prawnych kwestia ta została trzykrotnie skierowana przez niemiecki Federalny Trybunał Finansowy (niem. *Bundesfinanzhof*, BFH)⁷ do Federalnego Trybunału Konstytucyjnego (*Bundesverfassungsgericht*, BVerfG) w formie tzw. pytań prawnych⁸.

Mając na uwadze powyższe rozważania, można postawić następujące tezy, które w ramach niniejszego artykułu zostaną dogłębnie przeanalizowane:

- Podstawa negocjacyjna opublikowana przez niemieckie Ministerstwo Finansów ma istotne znaczenie dla przedsiębiorców, którzy będą mogli na jej podstawie dokonać oceny przyszłej niemieckiej polityki traktatowej i w związku z tym będą mogli zaplanować rozwój swojej działalności.
- Wraz ze zniesieniem (prawdopodobnie niezgodnej z konstytucją) regulacji *treaty override* zwiększy się bezpieczeństwo prawne na płaszczyźnie międzynarodowego prawa podatkowego.

W celu znalezienia odpowiedzi na powyższe tezy, niniejszy artykuł został podzielony na cztery części. W następującej po wstępie części drugiej zostaną omówione główne punkty podstawy negocjacyjnej, a następnie zostaną one porównane z prawem krajowym, MK-OECD oraz z umowami o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartymi w ostatnim czasie przez Niemcy. Następnie, otrzymane wyniki poddane zostaną ocenie przy pomocy przykładów praktycznych, przy czym nacisk w przeprowadzanej analizie położony zostanie na artykule dotyczący metod zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu. Część trzecia poświęcona jest regulacjom, które znajdują się w aktualnie zawartych umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania, jednakże nie zostały uwzględnione w podstawie negocjacyjnej. Niniejszy artykuł zakończony zostanie krótką prognozą dotyczącą przyszłej polityki traktatowej.

5 Por. Roland Ismer, Stefanie Baur: *Verfassungsmäßigkeit von Treaty Overrides*, „Internationales Steuerrecht” 12, 2014, s. 421–427 (423) z dalszymi odesłaniami.

6 Por. tamże, s. 424 z dalszymi odesłaniami.

7 Por. BFH z 10 stycznia 2012 r., I R 66/09, „Internationales Steuerrecht” 11/12, 2012, s. 426; z 11 grudnia 2013 r., I R 4/13, „Deutsches Steuerrecht-Entscheidungsdienst” 18, 2013, s. 1.115; z 20 sierpnia 2014 r., I R 86/13, „Deutsches Steuerrecht-Entscheidungsdienst” 21, 2014, s. 1.339.

8 Por. BVerfG, 2 BvL 1/12 i 2 BvL 15/14.

II. Niemiecka podstawa negocjacyjna w sprawie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania

1. Cele oraz struktura podstawy negocjacyjnej

Niemiecka podstawa negocjacyjna w sprawie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania rozpoczyna się preambułą, która – co wynika z jej dosłownego brzmienia – streszcza cele aktualnej niemieckiej polityki traktatowej. Według niej należy nie tylko unikać podwójnego opodatkowania na szczeblu międzynarodowym, ale w szczególności wprowadzić środki zapobiegające „podwójnemu nieopodatkowaniu” oraz stratom podatkowym generowanym przez państwa ze względu na fakt tzw. oszustw podatkowych bądź uchylania się podatników od zapłaty podatku (niem. *Steuerverkürzung*). Mimo, iż pojęcie *Steuerverkürzung* nie zostało zdefiniowane⁹ w tekście podstawy negocjacyjnej, to z pozostałych przepisów, a w szczególności z artykułu dotyczącego zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu, możliwe jest doprecyzowanie celów tejże regulacji.

Struktura podstawy negocjacyjnej odpowiada zasadniczo strukturze MK-OECD. Na skutek skreślenia art. 14 w modelowej konwencji, numery artykułów obydwu dokumentów pokrywają się jedynie do art. 13¹⁰. Zatem artykuły począwszy od 14 a zakończywszy na 26 podstawy negocjacyjnej odpowiadają artykułom 15 do 27 MK-OECD. Ponadto, w podstawie negocjacyjnej znajdują się, odmiennie niż w konwencji modelowej, szczególne przepisy dotyczące zasad proceduralnych w sprawie opodatkowania u źródła dochodów funduszy inwestycyjnych (art. 27), stosowania umowy w szczególnych przypadkach (art. 28) oraz przepisy dotyczące stosowania protokołu (art. 30). Z kolei, inaczej niż art. 29 MK-OECD, niemiecka podstawa negocjacyjna nie zawiera regulacji dotyczącej rozszerzenia zakresu terytorialnego obowiązywania umowy bilateralnej. Pozostałe artykuły 29, 31 oraz 32 niemieckiej podstawy negocjacyjnej odpowiadają co do zasady artykułom 28, 30 jak i 31 modelowej konwencji.

9 Por. Jürgen Lüdicke: *Anmerkungen...*, dz. cyt. (przyp. 3), s. 27.

10 Następnie wymienione artykuły bez konkretnego oznaczenia odnoszą się do podstawy negocjacyjnej (por. przyp. 1).

2. Opodatkowanie zysków przedsiębiorstw (art. 7)

Podstawa negocjacyjna w sprawie opodatkowania zysków przedsiębiorstw wozuje się na art. 7 MK-OECD. Zatem zyski przedsiębiorstwa zasadniczo podlegają opodatkowaniu w państwie będącym jednocześnie miejscem siedziby lub miejscem zamieszkania przedsiębiorcy. Drugie państwo umawiające się ma prawo do opodatkowania tych zysków tylko w przypadkach, w których przedsiębiorca prowadzi w tym państwie działalność gospodarczą poprzez położony tam zakład (art. 7 ust. 1 w zw. z art. 5). Prawo opodatkowania obejmuje jednak wyłącznie takie zyski, które mogą zostać przypisane temu zakładowi¹¹. Zgodnie z art. 7 ust. 2 również zyski, które pozostają w faktycznym, ekonomicznym związku z innymi częściami przedsiębiorstwa, uznawane są za zyski zakładu, które zakład ten mógłby samodzielnie osiągnąć, gdyby był oddzielnym i niezależnym przedsiębiorstwem. Tym samym ustawodawstwo niemieckie przyjęło regulację zawartą w MK-OECD z 2010 roku, co z kolei skutkuje koniecznością uwzględnienia tzw. *Authorised OECD Approach* (AOA) w niemieckiej podstawie negocjacyjnej¹². W związku z powyższym, uznać można, że podstawa negocjacyjna jest z zasady spójna z umowami o unikaniu podwójnego opodatkowania¹³ zawartymi w ostatnich latach przez Niemcy oraz z prawem krajowym (np. z § 1 niemieckiej ustawy o opodatkowaniu międzynarodowych zdarzeń gospodarczych – niem. *Außensteuergesetz*, AStG)¹⁴, w których to regulacje AOA również zostały uwzględnione. W tym kontekście należy zaznaczyć, że wiele państw ma zastrzeżenia co do rozwiązań zaproponowanych przez AOA. Pozostaje więc odczekać, czy rozwiązania zawarte w AOA zostaną przyjęte w przyszłych negocjacjach umownych¹⁵.

11 Szerzej na ten temat por. Xaver Ditz, Sven-Eric Bärsch, Carsten Quilitzsch: *Betriebsstätteneinkünfte und Gewinnabgrenzung zwischen verbundenen Unternehmen nach der deutschen Verhandlungsgrundlage für Doppelbesteuerungsabkommen*, „Internationale Steuer-Rundschau” 5, 2013, s. 156–164.

12 Szerzej na ten temat por. Alexander Hemmelrath, Philipp Kepper: *Die Bedeutung des „Authorized OECD Approach” (AOA) für die deutsche Abkommenspraxis*, „Internationales Steuerrecht” 2, 2013, s. 37–42.

13 Art. 7 ust. 2 u.p.o. Niemcy/Luksemburg, Art. 7 ust. 2 u.p.o. Niemcy/Holandia.

14 Szerzej na ten temat por. Xaver Ditz: *Betriebsstättengewinnabgrenzung nach dem „Authorised OECD Approach” - Eine kritische Analyse*, „Internationale Steuer-Rundschau 2, 2012, s. 48-55.

15 Również sceptycznie pod tym względem Xaver Ditz, Jens Schönfeld: *Deutsche Verhandlungsgrundlage...*, dz.cyt. (przyp. 2), s. 1 438; Jürgen Lüdicke: *Anmerkungen...*, dz.cyt. (przyp. 3), s. 28.

3. Opodatkowanie dywidend (art. 10)

Zasady zawarte w art. 10 dotyczące opodatkowania dywidend odpowiadają w dużej mierze MK-OECD. W związku z powyższym, podstawa negocjacyjna przewiduje w zakresie opodatkowania dywidend od udziałów poniżej 10% (niem. *Streubesitzdividende*), ograniczenie prawa do opodatkowania u źródła państwa, w którym spółka wypłacająca dywidendy ma swoją siedzibę, do maksymalnie 15%. Jeżeli podmiotem otrzymującym dywidendę jest spółka kapitałowa, która spełnia wymogi minimalnego udziału w kapitale zakładowym spółki wypłacającej dywidendę (minimum 10%), prawo do opodatkowania u źródła zostaje ograniczone nawet do 5% kwoty dywidendy brutto. W przypadku dywidend otrzymywanych z tytułu znaczącego udziału (niem. *Schachteldividende*) podstawa negocjacyjna przewiduje również stawkę zerową. Mając powyższe na uwadze, pojawia się pytanie: dlaczego do tej pory, w szczególności w odniesieniu do umów zawartych z państwami UE, nie skorzystano z dyspozycji tego przepisu i nie uzgodniono takiej stawki zerowej? Pytanie to nasuwa się szczególnie z tego powodu, że w stosunku do tych państw zastosowanie znajduje dyrektywa w sprawie spółek dominujących i spółek zależnych, według której wypłacane dywidendy i tak podlegają zwolnieniu z podatku u źródła¹⁶.

4. Artykuł dotyczący metod zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu (art. 22)

Niemiecka podstawa negocjacyjna przewiduje jako zasadniczą metodę unikania podwójnego opodatkowania metodę zwolnienia (art. 22 ust. 1 lit. a). W związku z tym, dochody i majątek, które mogą zostać opodatkowane w drugim umawiającym się państwie, podlegają w Niemczech wyłączeniu z obowiązku opodatkowania – ewentualnie z zastrzeżeniem efektu progresji. Temu zwolnieniu podlegają zasadniczo wszystkie dochody, o ile nie są one wyraźnie wymienione w lit. c) (art. 22 ust. 1 lit. a) zd. 1)¹⁷. Do takich dochodów należą w szczególności zyski wygenerowane przez zakład oraz dywidendy z tytułu znaczącego udziału¹⁸. W miejscu tym należy jednak zaznaczyć, że artykuł dotyczący metod

16 Por. Jürgen Lüdicke: *Anmerkungen...*, dz. cyt. (przyp. 3), s. 30.

17 Do takich dochodów należą np. dywidendy od udziałów mniejszych niż 10 % wypłacanych spółkom kapitałowym (art. 10), zyski pochodzące z przeniesienia własności akcji lub udziałów spółki zajmującej się obrotem nieruchomościami (art. 13 ust. 4), wynagrodzenia członków rady nadzorczej i zarządu (art. 15), zyski artystów i sportowców (art. 16) oraz określone wypłaty w postaci emerytur (art. 17 ust. 2 i 3).

18 Por. pkt II.2 i II.3.

zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu zna w sumie sześć wyjątków, w przypadku których zamiast metody zwolnienia zastosowanie znajduje metoda zaliczania. Wyjątki te będą stanowiły przedmiot kolejnych rozważań.

a. Wyjątek nr 1: dywidendy wypłacane przez podmioty niepodlegające opodatkowaniu podatkiem dochodowym

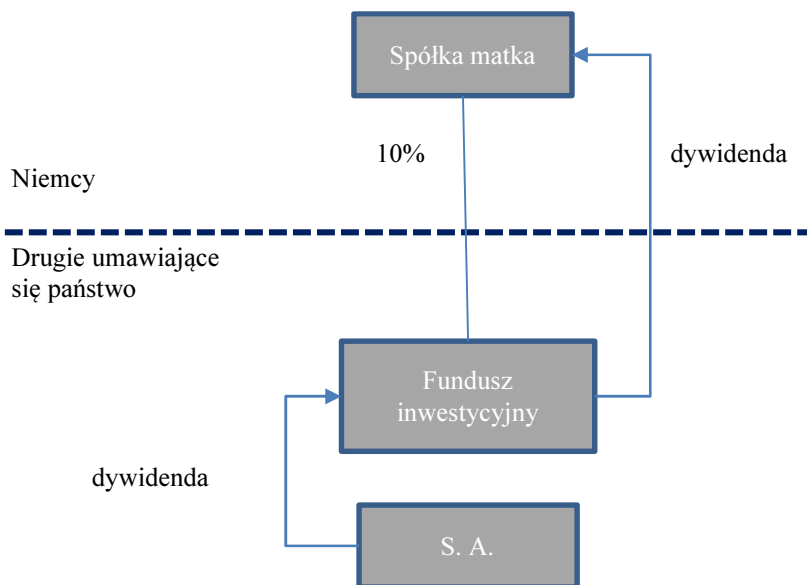
Metoda zwolnienia nie znajduje zastosowania do dywidend wypłacanych przez spółki córki niepodlegające w państwie ich rezydencji opodatkowaniu podatkiem dochodowym (art. 22 ust. 1 zd. 2 alt. 1). Dotyczy to przede wszystkim zagranicznych funduszy inwestycyjnych, spółek akcyjnych zajmujących się obrotem nieruchomościami, których akcje są notowane na giełdzie (*Real Estate Investment Trust*, REIT) oraz podobnych instrumentów inwestycyjnych. Wyłączenie ulgi w postaci zwolnienia z opodatkowania w zakresie zysków rozdzielanych między spółką dominującą a jej spółką zależną (niem. *Schachtelprivileg*), spowodowane jest prawdopodobnie faktem braku potrzeby unikania podwójnego opodatkowania w takim przypadku, gdyż dochody takiego podmiotu wypłacającego dywidendę i tak już na płaszczyźnie stosowania prawa krajowego nie podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym. Należy jednak zauważyć, że powyższe nie dotyczy sytuacji, w której fundusze inwestycyjne otrzymują dywidendę od spółek, których dochody nie były zwolnione z opodatkowania. Jeżeli więc w takim przypadku nie znajdzie zastosowania ulga w postaci zwolnienia z opodatkowania w zakresie zysków rozdzielanych między spółką dominującą a jej spółką zależną, wynikiem będzie podwójne opodatkowanie w sensie ekonomicznym, co z kolei może skutkować nierentownością inwestycji o charakterze międzynarodowym (por. ilustracja 1).

Przepis ten nie jest natomiast znany prawu krajowemu¹⁹. W ostatnich umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartych przez Niemcy podobna regulacja została przewidziana jedynie w umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej z Liechtensteinem²⁰.

19 Natomiast § 19a niemieckiej ustawy o niemieckich spółkach akcyjnych zajmujących się obrotem nieruchomościami oraz notowanych na giełdzie (niem. *Gesetz über deutsche Immobilien-Aktiengesellschaften mit börsennotierten Anteilen*, krótko: REIT-Gesetz) czy § 4 niemieckiej ustawy o podatku od inwestycji (niem. *Investmentsteuergesetz*, InvStG) przewidują określone ulgi dla inwestorów krajowych spółek akcyjnych zajmujących się obrotem nieruchomościami lub też funduszy inwestycyjnych, które mają zastosowanie, gdy ten instrument inwestycyjny podlega już jednokrotnie zagranicznemu opodatkowaniu.

20 Art. 23 ust. 1 lit. a) u.p.o. Niemcy/Liechtenstein.

Ilustracja 1. Podwójne opodatkowanie w sensie gospodarczym przy zastosowaniu art. 22 ust. 1 zd. 2 alt. 1



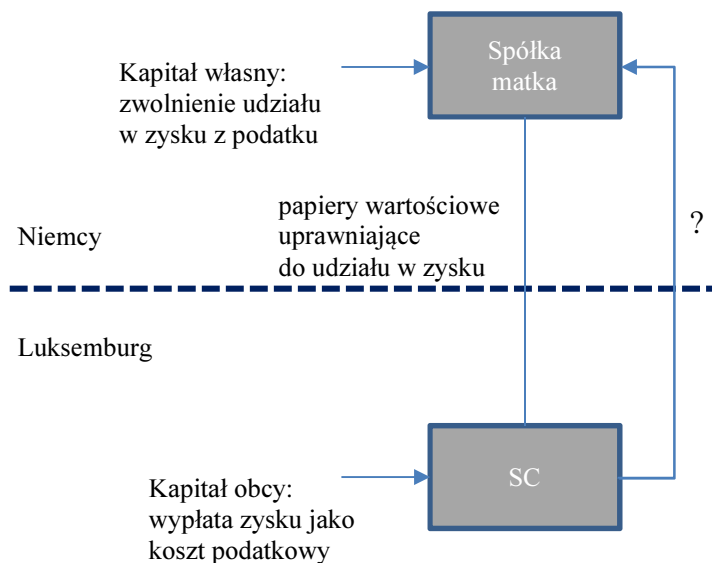
Źródło: Wykonanie własne

b. Wyjątek nr 2: zasada odpowiedniości

W ramach drugiego wyjątku metoda zwolnienia podlega wyłączeniu, gdy wypłata dywidendy została uwzględniona przy ustaleniu zysku spółki zagranicznej jako koszt podatkowy (art. 22 ust. 1 zd. 2 alt. 2). Celem tego wyłączenia jest przede wszystkim przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania przy pomocy tzw. hybrydalnych instrumentów finansowych. Instrumenty te są bardzo często kwalifikowane przez dwa porządki prawne w odmienny sposób, tzn. w jednym z państw jako kapitał obcy, w innym państwie natomiast jako kapitał własny. Do takich odmiennych ocen dochodzi na przykład w sytuacji, gdy niemiecka spółka-matka udostępnia swojej luksemburskiej spółce-córcie (SC) kapitał w postaci papierów wartościowych uprawniających do udziału w jej zysku. Uprawnienie to może zostać uznane w Luksemburgu jako kapitał obcy, natomiast w Niemczech jako kapitał własny. Jeżeli więc późniejsza wypłata z

udziału w zysku potraktowana zostanie w Luksemburgu jako koszt podatkowy zmniejszający podstawę podatku, a jednocześnie będzie ona zwolniona od podatku w Niemczech, wystąpi podwójna korzyść podatkowa (por. ilustracja 2).

Ilustracja 2. Konflikt kwalifikacyjny wynikający z zastosowania hybrydalnego instrumentu finansowego



Źródło: Wykonanie własne

Podobna regulacja została wprowadzona do niemieckiego prawa krajowego w ramach reformy podatkowej z 2007 roku (§ 8b ust. 1 zd. 2 i zd. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych; niem. *Körperschaftsteuergesetz*, KStG). Została ona również przewidziana w niektórych niemieckich umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania²¹. Należy jednak podkreślić, że ze względu na szeroki zakres zastosowania, przepis ten obejmuje także konstelacje, w których nie występują nadużycia optymalizacji podatkowej²².

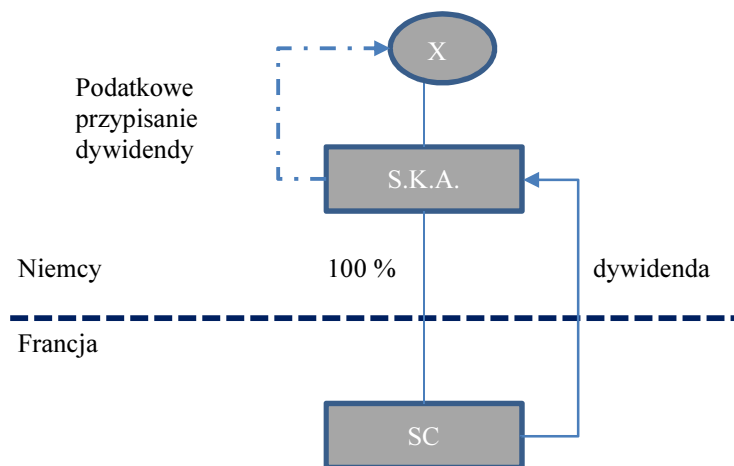
21 Jako przykład może służyć Art. 22 ust. 1 lit a podsekcja 2 u.p.o. Niemcy/Luksemburg.

22 Szerzej na temat danej regulacji i jej efektów w postaci wręcz samowolnego obciążenia podatkowego w niektórych sytuacjach, por. Jan Becker, Andreas Kempf, Martin Schwarz: *Neue Steuerfallen im internationalen Steuerrecht - Zum überschießenden Regelungsgehalt des neuen Korrespondenzprinzips im Körperschaftsteuerrecht*, „Der Betrieb” 8, 2008, s. 370–378.

c. Wyjątek nr 3: dywidenda wypłacana na korzyść hybrydalnych spółek handlowych

Trzeci wyjątek od metody zwolnienia dotyczy dywidend, które zostają przypisane podmiotowi, nie będącemu spółką mającą siedzibę na terenie Niemiec (art. 22 ust. 1 zd. 2 alt. 3). Przepis ten dotyczy w szczególności komplementariusza krajowej spółki komandytowo-akcyjnej (niem. *Kommanditgesellschaft auf Aktien*, KGaA), jak również nietypowego wspólnika cichego mającego udział w spółce kapitałowej. Regulacja ta w dużej mierze odpowiada § 50d ust. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (niem. *Einkommensteuergesetz*, EStG), który został ustanowiony jako odpowiedź na wyrok wydany przez BFH²³ i dotyczy kwestii zwolnienia z podatku dywidend otrzymywanych przez tzw. hybrydalne spółki handlowe (por. ilustracja 3).

Ilustracja 3. Dywidendy wypłacane hybrydalnym spółkom prawa handlowego



Źródło: Wykonanie własne

X jest komplementariuszem niemieckiej KGaA. Spółka ta otrzymuje dywidendę od swojej spółki córki mającej siedzibę we Francji. KGaA spełnia jako spółka kapitałowa wymogi umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania dotyczące dywidendy z tytułu znaczącego udziału. Jednak ze względu na § 15 ust. 1 nr 3 EStG, zwolniona od podatku dywidenda zostaje w sensie podatkowym przypis-

23 Por. BFH z 19 maja 2010 r., I R 62/09 [w:] BFH/NV 2010, s. 1 919.

sana nie KGaA, lecz jej komplementariuszowi X. W związku z powyższym, X otrzymał nieopodatkowaną dywidendę, przy czym powyższy warunek dotyczący zwolnienia dywidendy z tytułu znaczącego udziału nie byłby spełniony, gdyby X bezpośrednio partycypował w danej spółce.

d. Wyjątek nr 4: zastrzeżenie działalności aktywnej

Zgodnie z niemiecką tradycją traktatową, podstawa negocjacyjna zawiera zastrzeżenie działalności akcyjnej, umożliwiające zastosowanie metody zwolnienia tylko w przypadku, gdy dochody zostały osiągnięte z „dobrych” działalności, czyli tzw. działalności aktywnych. Klasyfikacja takich dochodów na podstawie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania jest jednak zasadniczo niemożliwa. W tej kwestii, umowy bardzo często odsyłają do krajowego katalogu dochodów aktywnych zawartego w § 8 AStG. Ponieważ wspomniana praktyka odsyłania nie jest znana każdej umowie, w podstawie negocjacyjnej została ona zastąpiona enumeratywnym katalogiem działalności aktywnych. W związku z powyższym, metoda zwolnienia znajdzie zastosowanie tylko w przypadkach, w których dywidendy lub też zyski z przedsiębiorstw osiągnięte zostają z następujących działalności (art. 22 ust. 1 lit. d):

- produkcji, obróbki, przetworzenia bądź montażu dóbr czy towarów,
- rozpoznawania i wydobywania kopaliny ze złóż,
- działalności bankowej czy ubezpieczeniowej oraz
- handlu lub wykonywania usług.

Warto podkreślić, że – po pierwsze – w odróżnieniu od prawa krajowego i dotychczasowej praktyki traktatowej, zrezygnowano z tzw. przesłanek dotyczących współdziałania, które co do zasady również prowadzą do wyłączenia metody zwolnienia (np. w zakresie badań i rozwoju)²⁴. Po drugie – w starszych umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania do zakwalifikowania danej działalności jako działalności aktywnej wymagane było, żeby istniało przedsiębiorstwo, które zostało założone stricte w celu prowadzenia „danej działalności” lub „zorganizowane według zasad kupieckich”. Z czasem w praktyce częściowo odstępowano od tego wymogu²⁵. Z braku dokładnej regulacji, nie jest całkowicie jasne, jakie wymagania w tym zakresie stawia podstawa negocjacyjna i czy

24 Por. Xaver Ditz, Jens Schönfeld: *Deutsche Verhandlungsgrundlage...*, dz. cyt. (przyp. 2), s. 1.442.

25 Por. Jürgen Lüdicke: *Anmerkungen...*, dz. cyt. (przyp. 3), s. 36.

ewentualnie w ramach spółki matki, bądź w ramach utrzymywanego zakładu musi być prowadzone przedsiębiorstwo. Ponadto nie jest oczywiste, czy wymóg aktywnej działalności w przypadku zysków z dywidend powinien zostać spełniony dopiero w chwili ich wypłaty, czy też może aktywna działalność powinna mieć miejsce już w chwili powstania dochodów z danej działalności. Na zakończenie należy wskazać, że nowy katalog działalności aktywnych przedstawiony w niemieckiej podstawie negocjacyjnej nie odzwierciedla w pełni obecnych praktyk gospodarczych. Tak więc np. produkcja „towarów” stanowi działalność aktywną, natomiast np. dochody z produkcji dóbr o charakterze niematerialnym (np. oprogramowania komputerowe) nie zostały wyraźnie wskazane jako tzw. dochody nieszkodliwe. Należy jednak wychodzić z założenia, że również i taka działalność będzie kwalifikowana w przyszłości jako działalność aktywna²⁶.

e. Wyjątek nr 5: klauzula odstąpienia od metody zwolnienia na rzecz metody zaliczenia (*switch-over clause*)

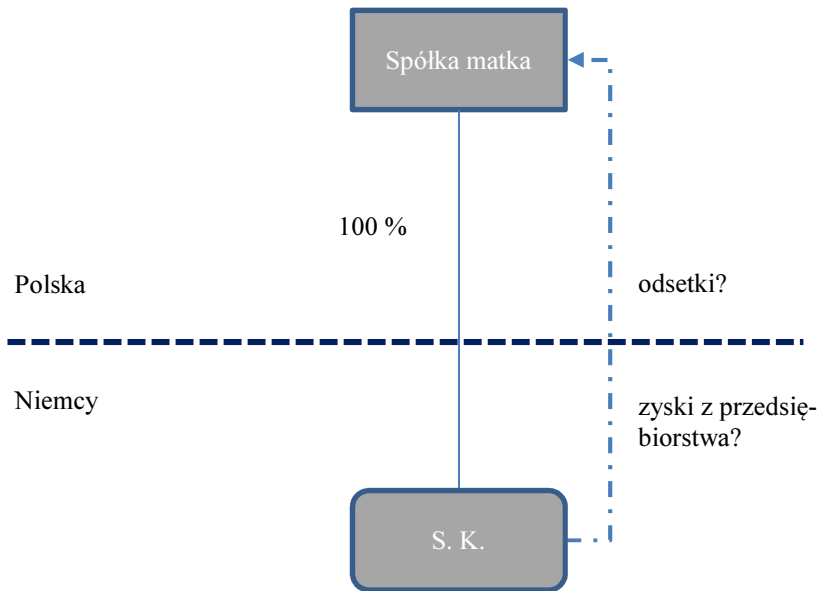
Wyjątek piąty występuje przy kolizjach na tle kwalifikacji przedmiotowej i podmiotowej. Kolizja na tle kwalifikacyjnym to konflikt, którego podstawą jest stan faktyczny, dotyczący dwóch różnych państw, między którymi istnieje umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania. Z powodu różniących się systemów prawnych bardzo często dochodzi do odmiennego stosowania danej umowy przez państwa umowy. Konflikt taki występuje np. gdy polska spółka-matka przyznaje swojej niemieckiej spółce komandytowej pożyczkę, a spółka ta w zamian płaci odsetki (por. ilustracja 4)²⁷. Niemcy traktują pożyczkę jako szczególny majątek wspólnego przedsiębiorstwa (niem. *Sonderbetriebsvermögen*), co skutkuje zakwalifikowaniem odsetek jako dochodu z działalności gospodarczej lub też na tle umowy jako zysku z przedsiębiorstwa (§ 49 ust. 1 nr 2 lit. a EStG, art. 7 umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania między Niemcami a Polską, u.p.o. Niemcy/Polska). W związku z powyższym, Niemcy domagają się pełnego prawa do opodatkowania powyższych dochodów, a Polska powinna wyłączyć je z opodatkowania. Polska natomiast, stosując prawo krajowe oraz międzynarodowe, traktuje przychody z udzielonej pożyczki jako odsetki (art. 12 ust. 1 nr 1 CIT w zw. z art. 11 ust. 1 u.p.o. Niemcy/Polska). Wskutek takiej kwalifikacji Polska również będzie rościła sobie prawo do opodatkowania

26 Por. Xaver Ditz, Jens Schönfeld: *Deutsche Verhandlungsgrundlage...*, dz. cyt. (przyt. 2), s. 1.442.

27 Ten stan faktyczny szeroko omawia Stephan Kudert w ramach swojego artykułu w niniejszym tomie (s. 475-489).

odsetek, a następnie będzie chciała zaliczyć niemiecki podatek u źródła na poczet polskiego obciążenia podatkowego (w świetle u.p.o. maksymalnie tylko 5%). Wynikiem takiej kolizji o charakterze przedmiotowym jest zatem podwójne opodatkowanie wypracowanych zysków.

Ilustracja 4. Międzynarodowa kolizja kwalifikacyjna



Źródło: Wykonanie własne

W myśl podstawy negocjacyjnej w takim przypadku należy odstąpić od metody zwolnienia na rzecz metody zaliczania, gdy w państwach umawiających się dochody lub majątek lub jego części składowe zostają zakwalifikowane wg różnych artykułów umowy. Warunkiem niezbędnym dla zmiany metody jest uzyskanie dochodów nieopodatkowanych lub opodatkowanie ich według niższej stawki. Zmiana metody przewidziana jest również w przypadku, gdy odmienne przypisanie dochodów lub składników majątkowych do różnych norm umowy skutkowałoby podwójnym opodatkowaniem, a konflikt taki nie może zostać rozwiązany w ramach procedury wzajemnego porozumiewania się (art. 22 ust. 1 nr 5 lit. a). W tym kontekście należy zaznaczyć, że w dalszym ciągu

wątpliwości budzi kwestia, kiedy konkretnie występuje „niskie” opodatkowanie²⁸.

f. Wyjątek nr 6: klauzula odstąpienia od metody zwolnienia na rzecz pełnego opodatkowania (*subject-to-tax-clause*)

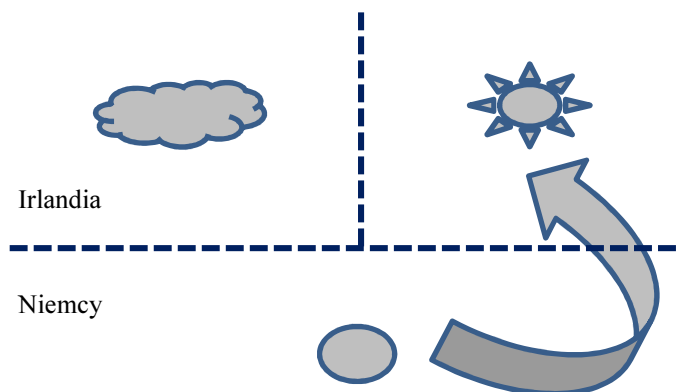
Ostatni wyjątek dotyczy klauzul, które uzależniają zastosowanie metody zwolnienia od opodatkowania dochodów w państwie źródła. Celem wspomnianej klauzuli jest zapobieganie tzw. „pozornemu” podwójnemu zwolnieniu dochodów z opodatkowania. Takie podwójne zwolnienie miałoby miejsce gdyby w państwie źródła, któremu według umowy przysługuje prawo do opodatkowania, takie opodatkowanie nie doszło do skutku, a jednocześnie państwo rezydencji w celu uniknięcia podwójnego opodatkowania zwolniłoby przedmiotowe dochody z opodatkowania. Klauzula *subject-to-tax* przypisuje w takim przypadku państwu rezydencji prawo do opodatkowania tychże dochodów.

Wyżej opisana konstelacja była przedmiotem wyroku BFH (por. ilustracja 5)²⁹: X mieszka w Niemczech i jest pilotem irlandzkich linii lotniczych. Prawo do pełnego opodatkowania wynagrodzenia pilota przysługuje według umowy bilateralnej z Niemcami państwu, w którym linia lotnicza ma swoją siedzibę (art. 22 ust. 2 zd. 1 lit. a u.p.o. Niemcy/Irlandia), a więc Irlandii. Według prawa wewnętrznego, Irlandia opodatkowuje przedmiotowe wynagrodzenie (do 2011 roku) tylko w przypadku, gdy pilot w rzeczywistości ląduje na irlandzkim lotnisku. Ponieważ zdarzenie takie w opisywanym stanie faktycznym nigdy nie miało miejsca, Irlandii już na płaszczyźnie prawa krajowego nie przysługiwało prawo do opodatkowania. Z niemieckiej perspektywy natomiast, według umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania stosowana była metoda zwolnienia. Wskutek tego, wynagrodzenie pilota pozostało nieopodatkowane.

28 Por. Xaver Ditz, Jens Schönfeld: *Deutsche Verhandlungsgrundlage...*, dz. cyt. (przyp. 2), s. 1.442 z dalszymi przypisami.

29 Por. BFH z 11 stycznia 2012 r., I R 27/11 [w:] BFHE 236, s. 327.

Ilustracja 5. Podwójne nieopodatkowanie



Źródło: Wykonanie własne

Należy podkreślić, że w przypadku tym istniała jednakże możliwość zapobieżenia podwójnemu zwolnieniu i zastosowania jednej z dwóch klauzul *subject-to-tax* (§ 50d ust. 8 lub ust. 9 EStG) przewidzianych przez niemiecką ustawę. Pilot wprawdzie mógł zapobiec zastosowaniu § 50d ust. 8 EStG i dostarczyć niemieckiemu organowi podatkowemu potwierdzenie, że Irlandia świadomie, według norm prawa wewnętrznego, zrezygnowała z opodatkowania jego wynagrodzenia. Jednakże klauzula *subject-to-tax* uregulowana w § 50d ust. 9 EStG nie przewidywała takiej możliwości. Na płaszczyźnie kolizyjnej dotyczącej stosowania obydwu norm, BFH stwierdził, że § 50d ust. 8 EStG jest przepisem *lex specialis* w stosunku do § 50d ust. 9 EStG, w związku z czym przepis ten ma pierwszeństwo w zastosowaniu.

Również niemiecka podstawa negocjacyjna przewiduje tego rodzaju klauzulę kolizyjną. Według niej metoda zwolnienia nie znajduje w państwie rezydencji zastosowania, jeżeli państwo źródła otrzymujące według umowy bilateralnej prawo do opodatkowania dochodów, faktycznie z tego prawa nie skorzysta (art. 22 ust. 1 nr 5 lit. b). W miejscu tym problematyczna jest kwestia, co dokładnie należy rozumieć pod pojęciem „faktycznego braku skorzystania z prawa opodatkowania”. BMF opublikowało co prawda pismo, w którym przedstawione zostało, w jakich przypadkach według przepisów prawa krajowego spełnione są

przesłanki „faktycznego nieopodatkowania”³⁰. Po głębszej lekturze owej publikacji nasuwa się jednak konkluzja, że pismo to w wielu przypadkach prowadzi do częściowo sprzecznych wyników³¹. Podobna sytuacja ma również miejsce w przypadku wykładni gramatycznej zwrotu „faktycznego nieopodatkowania” przewidzianego w podstawie negocjacyjnej. Jeśli wziąć pod uwagę dosłowne brzmienie pojęcia „faktycznego nieopodatkowania”, ostatnie byłyby spełnione także w sytuacji, gdyby państwo, któremu według umowy z zasady przysługuje prawo opodatkowania, zrezygnowało z tego prawa na płaszczyźnie prawa krajowego³². Jeżeli Niemcy w takim przypadku odmówiłyby zastosowania metody zwolnienia, doszłoby do ominięcia sensu i celu istnienia powyższej ulgi gwarantowanej przez prawo bilateralne. Oprócz tego, ze względu na sformułowanie zawarte w teźże klauzuli – „dochody lub części jego składników” – należy najwyraźniej podzielić dochody na poszczególne ich rodzaje a następnie sprawdzać możliwość zastosowania regulacji *subject-to-tax* dla każdego składnika tychże dochodów. Tak szczegółowa analiza byłaby jednak powiązana z dodatkowymi kosztami, a co za tym idzie – znacząco wyższymi kosztami postępowania podatkowego³³.

5. Wnioski wstępne

Niemiecka podstawa negocjacyjna odpowiada w dużej mierze strukturze MK-OECD. Tak jak w konwencji modelowej, zasadniczą metodą zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu jest tutaj metoda zwolnienia. W artykule dotyczącym metod zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu, zawartym w podstawie negocjacyjnej znajdują się ponadto liczne przepisy mające na celu ograniczenie nadużyć prawa i obejścia obowiązku opodatkowania. W większości przypadków opierają się one na regulacjach krajowych, jednakże na płaszczyźnie zakresu ich stosowania różnią się one w niektórych przypadkach dosyć zasadniczo od swoich odpowiedników krajowych.

30 Por. pismo Ministra Finansów Republiki Federalnej Niemiec z 20 lipca 2013 r., IV B 2 - S 1300/09/10006, por. strona:

http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Internationales_Steuerecht/Allgemeine_Informationen/2013-07-20-rueckfallklauseln.html, 31.03.2015.

31 Por. Jens Schönfeld: *Welche praktischen Probleme löst das BMF-Schreiben zu Subject-to-Tax-Klauseln und welche nicht? – dargestellt anhand von Fallbeispielen*, „Internationales Steuerrecht” 20, 2013, s. 757–760.

32 Por. Xaver Ditz, Jens Schönfeld: *Deutsche Verhandlungsgrundlage...*, dz. cyt. (przyp. 2), s. 1.443; Jürgen Lüdicke: *Anmerkungen...*, dz. cyt. (przyp. 3), s. 39–40.

33 Por. Jürgen Lüdicke: *Anmerkungen...*, dz. cyt. (przyp. 3), s. 39.

III. Zasadnicze różnice podstawy negocjacyjnej w porównaniu do umów o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartych w ostatnim czasie przez Niemcy

1. Brak regulacji dotyczących traktowania spółek osobowych

Niemiecka podstawa negocjacyjna nie zawiera żadnych regulacji w sprawie rozwiązania konfliktów kwalifikacyjnych o charakterze podmiotowym, które mogą być np. skutkiem odmiennej kwalifikacji spółek osobowych oraz wynikać z częściowo różnych wewnętrznych regulacji odnośnie przypisania dochodów tymże podmiotom. Brak takich regulacji jest dosyć zadziwiający, ponieważ w umowach zawartych w ostatnich latach przez Niemcy przewidziane zostały dwa rozwiązania mające na celu przeciwdziałanie negatywnym skutkom rozbieżnej kwalifikacji podmiotowej. Jednym z takich rozwiązań jest regulacja przypisująca spółkom osobowym fikcyjną siedzibę w jednym z państw umawiających się³⁴. Z drugiej strony, w niektórych umowach spotkać można regulacje, według których dochody generowane przez spółki osobowe zostają przypisane innej osobie podlegającej ochronie przewidzianej w umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania³⁵. W związku z tym nie jest jasne, czy oraz w jakim zakresie Niemcy będą brać pod uwagę rozwiązania zaproponowane przez OECD zawarte w *Partnership Report* w sprawie rozwiązywania kolizji kwalifikacyjnych o charakterze podmiotowym³⁶.

2. Brak regulacji w sprawie traktowania szczególnych zysków ze współprzedsiębiorstwa (niem. *Sondervergütungen*)

Podstawa negocjacyjna nie przewiduje również żadnego przepisu, który służyłby wyjaśnieniu, w jaki sposób szczególne zyski z współprzedsiębiorstwa (niem. *Mitunternehmerschaft*) kwalifikowane są dla celów stosowania umowy z perspektywy niemieckiej. BMF uzasadnił brak uwzględnienia takiej klauzuli tym, że utrudniałaby ona w znaczny sposób negocjacje umowne prowadzone z innymi państwami³⁷. Jednocześnie nasuwa się jednak pytanie, czy w związku z brakiem takiej regulacji w podstawie negocjacyjnej Niemcy w dalszym ciągu

34 Por. np. art. 4 ust. 4 u.p.o. Niemcy/Albania, art. 4 ust. 5 u.p.o. Niemcy/Tajwan, bądź art. 4 ust. 4 u.p.o. Niemcy/Urugwaj.

35 Por. np. art. 4 ust. 4 u.p.o. Niemcy/Bulgaria czy protokołu nr I ust. 2 zd. 1 do u.p.o. Niemcy/Holandia.

36 Por. Jürgen Lüdicke: *Anmerkungen...*, dz. cyt. (przyp. 3), s. 43–44.

37 Por. tamże, s. 44.

będą odmiennie kwalifikować szczególne zyski z współprzedsiębiorstwa na płaszczyźnie bilateralnej. Powyższe zagadnienie nabiera szczególnego znaczenia, jeśli porówna się je z regulacjami AOA, które to zostały przewidziane w podstawie negocjacyjnej. Należy zauważyć, że regulacje AOA w niektórych przypadkach przeciwstawiają się koncepcji szczególnych zysków uzyskiwanych ze współprzedsiębiorstwa.

IV. Konkluzja i prognoza przyszłościowa

Podsumowując, należy stwierdzić, że niemiecka podstawa negocjacyjna w sprawie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania zawiera główne założenia niemieckiej polityki traktatowej, co w zasadzie powinno prowadzić do zwiększonej pewności prawnej przedsiębiorców. Stanowi ona zatem istotny krok w rozwoju niemieckiej polityki traktatowej³⁸. Jednakże, jednocześnie należy zauważyć, że w niektórych sprawach podstawa negocjacyjna wyraźnie odbiega od regulacji przewidzianych w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartych w ostatnim czasie przez Niemcy. Różnice te można uznać za zasadne i w pełni dopuszczalne. Związane jest to z faktem, że podstawa negocjacyjna ma jedynie służyć jako środek pomocniczy. W związku z tym w ramach negocjacji umownych możliwe jest ustanowienie klauzul w znaczny sposób odbiegających od tych, które są zawarte w podstawie negocjacyjnej. Różnice takie są w szczególności wynikiem tego, że w podstawie negocjacyjnej nie zostały wyjaśnione w sposób wyraźny niektóre istotne oraz w międzynarodowym prawie podatkowym szczególnie sporne zagadnienia, takie jak np. traktowanie spółek osobowych czy szczególnych zysków ze współprzedsiębiorstwa. Aby zapewnić również w tych kwestiach większe bezpieczeństwo prawne, BMF powinien zdecydować się również i tutaj przyjąć zdecydowane stanowisko.

Niemiecką podstawę negocjacyjną w porównaniu do KM-OECD wyróżnia przede wszystkim szeroko opracowany artykuł dotyczący zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu. Artykuł ten, co do zasady przewiduje metodę zwolnienia jako podstawową metodę stosowaną w celu uniknięcia podwójnego opodatkowania przez państwo rezydencji. Zastosowanie tejże metody jest jednak w dużej

38 Por. Xaver Ditz, Jens Schönfeld: *Deutsche Verhandlungsgrundlage...*, dz. cyt. (przyp. 2), s. 1.444; Jürgen Lüdicke: *Anmerkungen...*, dz. cyt. (przyp. 3), s. 46.

mierze uzależnione od spełnienia licznych, dodatkowych przesłanek. W miejscu tym należy wymienić w szczególności zastrzeżenia działalności aktywnej oraz klauzule zmiany metody typu *switch-over* oraz *subject-to-tax*. W tym zakresie szczególnie oczekiwane są wyroki BVerfG, w których to Trybunał będzie musiał ustosunkować się w sprawie dotyczącej konstytucyjności regulacji o charakterze *treaty override*. Jeśli Trybunał uznałby je za zgodne z konstytucją, doszłoby do pełnego zrównoważenia zastosowania przepisów krajowych i norm międzynarodowych mających na celu ograniczenie nadużyć prawnych. Należy zauważyć, że regulacje wewnętrzne *treaty override* w wielu przypadkach zawierają postanowienia odmienne od tych przewidzianych w umowach bilateralnych, w konsekwencji czego powstałyby problemy kolizyjne w zakresie stosowania tychże przepisów. Taka sytuacja nie zamieniłaby nic w zakresie i tak już dużej kompleksowości międzynarodowego prawa podatkowego.

Tłumaczenie z języka niemieckiego: Filip Schade

NOTKI BIOGRAFICZNE

Adrian Cloer

Urodzony w 1972 roku w Hanowerze. Ukończył studia ekonomiczne i prawnicze na Uniwersytecie w Hanowerze oraz na Uniwersytecie Europejskim Viadrina we Frankfurcie nad Odrą. Po zakończeniu studiów odbył aplikację adwokacką z pobytami stacjonarnymi w Polsce oraz w niemieckim sądzie skarbowym (FG) w Brandenburgii (1992–2001). W 2006 roku uzyskał stopień doktora w zakresie międzynarodowego – w szczególności polskiego – prawa podatkowego, a w 2007 tytuł honorowego profesora na Uniwersytecie Europejskim Viadrina. W roku 2008 został kierownikiem Katedry Podatków oraz Rachunkowości na Uniwersytecie EBS w Wiesbaden. Od roku 2004 praktykuje w znanej spółce audytorskiej jako adwokat oraz doradca podatkowy specjalizujący się w *zakresie podatków w Europie Środkowej i Wschodniej*, w związku z czym w latach 2012–2014 był oddelegowywany do Czech.

Christina Elschner

Kieruje katedrą Gospodarki Finansowej i Podatków na Uniwersytecie Europejskim Viadrina we Frankfurcie nad Odrą i jest członkiem zarządu Institute for Central and East European Taxation (I CEE Tax) oraz Research Associate w Centrum Europejskich Badań Ekonomicznych w Mannheim. W swojej pracy naukowej bada wpływ podatków na decyzje przedsiębiorstw oraz inwestorów prywatnych (w szczególności w międzynarodowym kontekście). Istotą jej pracy są decyzje dotyczące wyboru formy prawnej działalności, wpływ ulg podatkowych na decyzje przedsiębiorstw, jak również kwestie związane z opodatkowaniem pracowników.

Liv Kirsten Jacobsen

Urodzona w 1973 roku w Berlinie. Jest ekonomistą, historykiem i doradcą podatkowym. Napisała doktorat na temat „Czynniki sukcesu przy zakładaniu przedsiębiorstw“. Od 2007 roku wykłada przedsiębiorczość jako profesor honorowy na Uniwersytecie Europejskim Viadrina we Frankfurcie nad Odrą, gdzie w latach 2008–2015 prowadziła Centre for Entrepreneurship. Jako prezes Transaudio GmbH sześć lat zarządzała przedsiębiorstwem technologicznym. Od ponad dziesięciu lat wspiera młode przedsiębiorstwa jako trener. Pracuje rów-

niez jako wykładowca na różnych uczelniach i udziela się w Business Angel Club Berlin Brandenburg.

Dagmara Jajeśniak-Quast

Urodzona w 1972 roku w Krakowie. Po ukończeniu studiów Ekonomiki Przedsiębiorstw na Uniwersytecie Europejskim Viadrina we Frankfurcie nad Odrą była w latach 2002–2005 pracownikiem naukowym w Zakładzie Historii Gospodarczej i Społecznej Europy Środkowej i Wschodniej Viadriny. W roku 2005 uzyskała stopień doktora na Uniwersytecie Viadrina. W latach 2005–2008 pracowała w Centrum Badań Historii Najnowszej w Poczdamie (ZZF), między 2008 a 2010 rokiem na Uniwersytecie w Erfurcie (Katedra Historii Europy Środkowej i Wschodniej, kierowana przez prof. Claudię Kraft), a w latach 2011–2012 w GWZO w Lipsku (grupa projektowa „Europa Środkowa i Wschodnia transnarodowo”). W roku 2013 habilitowała się na Uniwersytecie w Siegen („venia legendi: historia Europy ze szczególnym uwzględnieniem historii gospodarczej”). Od roku 2012 do 2014 pełniła obowiązki Kierownika katedry oraz Kierownika Centrum Interdyscyplinarnych Studiów o Polsce (ZIP) na Uniwersytecie Europejskim Viadrina we Frankfurcie nad Odrą. W kwietniu 2014 r. została mianowana profesorem Uniwersytetu Viadrina. Zainteresowania badawcze: historia gospodarcza i społeczna Europy Środkowej i Wschodniej.

Marcin Jamroży

Urodzony w roku 1973 w Kielcach, radca prawny, doradca podatkowy. Doktor nauk prawnych (2004), doktor habilitowany nauk ekonomicznych (2015), adiunkt w Instytucie Finansów w Szkole Głównej Handlowej w Warszawie i kierownik Podyplomowych Studiów Międzynarodowych Strategii Podatkowych, kierownik Podyplomowych Studiów Cen Transferowych. Od 1997 roku związany z Rödl & Partner. W roku 2014 został powołany przez Ministra Finansów na członka Rady Konsultacyjnej Prawa Podatkowego, a także ponownie powołany do Państwowej Komisji Egzaminacyjnej do Spraw Doradztwa Podatkowego. Specjalizuje się w obsłudze transakcyjnej przedsiębiorstw międzynarodowych. Uczestniczył w wielu projektach dotyczących restrukturyzacji działalności gospodarczej, tworzenia polityki cen transferowych, czy też optymalizacji podatkowej.

Andrzej Kail

Urodzony w 1971 roku w Gubinie, absolwent wydziału prawa Uniwersytetu Europejskiego Viadrina we Frankfurcie nad Odrą i Uniwersytetu im. Adama Mickiewicza w Poznaniu. Jako dyrektor ds. marketingu w Kostrzyńsko-Słubickiej Specjalnej Strefie Ekonomicznej S.A. jest współtwórcą sukcesów gospodarczych K-S SSE. Licencjonowany pośrednik w obrocie nieruchomościami, posiada dyplom Ministra Infrastruktury. Przewodniczący Rady Nadzorczej Miejskich Zakładów Komunalnych Sp. z o.o. w Kostrzynie nad Odrą. Pracował w zarządach spółek prawa handlowego w Polsce i w Niemczech. Od wielu lat związany z regionem lubuskim. Radny Rady Miasta Kostrzyn nad Odrą w latach 2002–2006, obecnie radny Rady Powiatu Gorzowskiego.

Eva Kocher

Urodzona w 1965 roku w Stuttgarcie, ukończyła studia prawnicze na Uniwersytetach w Tybindze i Hamburgu. W 1993 roku uzyskała stopień doktora na Uniwersytecie w Hamburgu, a w 2004 habilitowała się na tym samym uniwersytecie (w rozprawie habilitacyjnej porównuje konsumenckie prawo procesowe w Anglii i w Niemczech). W latach akademickich 2004/2005 i 2005/2006 pracowała na stanowiskach profesorskich na Uniwersytecie w Hanowerze i na Uniwersytecie Humboldtów w Berlinie. W okresie od 2007 do 2009 kierowała Akademią Pracy na Uniwersytecie we Frankfurcie nad Menem. Od kwietnia 2009 roku jest kierownikiem Katedry Prawa Cywilnego, Europejskiego i Niemieckiego Prawa Pracy oraz Postępowania Cywilnego Wydziału Prawa Uniwersytetu Europejskiego Viadrina we Frankfurcie nad Odrą.

Agnieszka Kopec

Urodzona w 1986 roku w Skarżysku-Kamiennej. Od 2005 do 2009 odbyła studia licencjackie na kierunku Międzynarodowa Ekonomia Przedsiębiorstw na Europejskim Uniwersytecie Viadrina w Frankfurcie nad Odrą (dyplom B.Sc.), a od 2009 do 2010 – studia magisterskie na kierunku International Business Administration na Europejskim Uniwersytecie Viadrina (dyplom M.Sc.); specjalizacja w Finance, Accounting, Controlling & Taxation (FACT). Od 2010 do 2012 studiowała na kierunku German and Polish Law (dyplom LL.B.), a następnie ukończyła studia magisterskie na kierunku Europejskie Prawo Gospodarcze (dyplom LL.M.) na Viadrinie. Od 2010 jest pracownikiem naukowym w Kate-

drze Podatków i Audytu działającej pod kierownictwem Prof. Stephana Kuderta oraz doktorantką w Instytucie Central and East European Taxation. Specjalizacja badawcza: międzynarodowe, w szczególności polskie prawo podatkowe; hybrydalne formy prawne oraz hybrydalne instrumenty finansowe.

Stephan Kudert

Urodzony w 1962 roku w Berlinie. W roku 1989 uzyskał stopień doktora, w 1990 – uprawnienia doradcy podatkowego (Niemcy), a w 1994 habilitował się na Wolnym Uniwersytecie Berlińskim. Od roku 1995 jest profesorem i kierownikiem Katedry Podatków i Audytu na Europejskim Uniwersytecie Viadrina we Frankfurcie nad Odrą. Od roku 2000 wykłada międzynarodowe prawo podatkowe w Federalnej Izbie Doradców Podatkowych; od roku 2001 również na kierunku Master of International Taxation na Uniwersytecie w Hamburgu oraz od 2014 na kierunku Executive Master of Business Marketing na Wolnym Uniwersytecie Berlińskim. Od roku 2002 jest Visiting Professor na ESMT w Berlinie oraz od 2007 kierownikiem naukowym do spraw edukacji w międzynarodowym prawie podatkowym przy Niemieckim Instytucie Naukowym Doradców Podatkowych. Ponadto od roku 2014 jest dyrektorem Institute for Central and East European Taxation, a od 2015 prorektorem Uniwersytetu Europejskiego Viadrina we Frankfurcie nad Odrą. Specjalizacja badawcza: międzynarodowe prawo podatkowe oraz prawo podatkowe w Europie Środkowo-Wschodniej.

Arkadiusz Łukowski

Urodzony w 1977 roku w Elblągu. Od 2011 roku w niemieckiej kasie chorych AOK Nordost zajmuje się tematyką polskich ubezpieczonych w Niemczech, w szczególności pracowników przygranicznych. W Polsce posiada tytuł radcy prawnego. Jest absolwentem polsko-niemieckich studiów prawniczych na Uniwersytecie Europejskim Viadrina we Frankfurcie nad Odrą i na Uniwersytecie im. Adama Mickiewicza w Poznaniu.

Bartosz Makowicz

Urodzony w roku 1981 w Złotowie. Profesor na Wydziale Prawa na Uniwersytecie Europejskim Viadrina we Frankfurcie nad Odrą, założyciel i dyrektor działającego przy Uniwersytecie Centrum Interdyscyplinarnych Badań Com-

pliance (VCC). Zasiada w radzie naukowej niemieckiego stowarzyszenia zawodowego menadżerów Compliance (BCM), a także w radzie naukowej Compliance w dziale Frankfurt Business Media grupy Frankfurter Allgemeine Zeitung (FAZ). Autor licznych publikacji dotyczących problematyki Compliance. Przewodniczący komitetu DIN, powołanego do opracowania normy ISO 19600 dla Compliance Management Systems. Prelegent na wielu krajowych i międzynarodowych konferencjach poświęconych tematyce Compliance. Redaktor czasopisma specjalistycznego „Compliance Praxis“.

Mario Quast

Urodzony w 1968 roku w Guben. Jest referentem ds. gospodarki miasta Frankfurtu nad Odrą. Przez 13 lat kierował Polsko-Niemieckim Biurem Współpracy Grupy Kas Oszczędnościowych z siedzibą we Frankfurcie nad Odrą. Posiada dyplom MBA z dziedziny Public Affairs & Leadership Quadriga Hochschule Berlin i był stypendystą Związku Niemieckiej Gospodarki. Ponadto jest absolwentem Uniwersytetu Europejskiego Viadrina w dziedzinie kulturoznawstwa.

Christoph Spengel

Profesor kierujący katedrą Ekonomiki Przedsiębiorstw i Podatków na Uniwersytecie w Mannheim, Research Associate w Centrum Europejskich Badań Ekonomicznych (Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung, ZEW). Jest członkiem naukowej rady przy Ministerstwie Finansów. Specjalizuje się w krajowym i międzynarodowym opodatkowaniu przedsiębiorstw, rachunkowości oraz wpływie opodatkowania na konkurencyjność (w szczególności w związku z integracją europejską).

Krzysztof Ślebzak

Urodzony w 1975 roku w Szczecinie. Profesor Uniwersytetu im. Adama Mickiewicza w Poznaniu, gdzie od 2013 roku jest Kierownikiem Katedry Prawa i Prawa Socjalnego. W 1999 roku ukończył studia prawnicze na UAM (Magister prawa), w 2000 roku uzyskał również dyplom Magister legum (LL.M.) w zakresie prawa niemieckiego na Wydziale Prawa Uniwersytetu Europejskiego Viadrina we Frankfurcie nad Odrą. W roku 2003 uzyskał stopień doktora nauk prawnych na UAM w Poznaniu. W 2010 habilitował się na Wydziale Prawa i

Administracji UAM. Współpracuje z Sądem Najwyższym, gdzie od 2006 roku jest dyrektorem Biura Studiów i Analiz. Zainteresowania badawcze: prawo socjalne, koordynacja systemów zabezpieczenia społecznego w Unii Europejskiej, konstytucyjne aspekty zmian prawa emerytalnego.

Jesko Thiede

Pracownik naukowy w katedrze Gospodarki Finansowej i Podatków na Uniwersytecie Europejskim Viadrina we Frankfurcie nad Odrą i doktorant w Institute for Central and East European Taxation. W swoich badaniach naukowych zajmuje się międzynarodowym prawem podatkowym oraz wpływem europejskiego prawa pomocy publicznej na prawo podatkowe.

Stefan Trencsik

Urodzony w 1985 roku w Berlinie. Po ukończeniu studiów ekonomicznych na Uniwersytecie Europejskim Viadrina we Frankfurcie nad Odrą w roku 2009, rozpoczął pracę w dziale audytu i międzynarodowego doradztwa podatkowego w PricewaterhouseCoopers w Luksemburgu, a następnie w Düsseldorfie. Jest ponadto pracownikiem naukowym w katedrze Opodatkowania, Podatków Międzynarodowych i Audytu (prof. Adrian Cloer, EBS). Od stycznia 2013 roku jest pracownikiem naukowym w katedrze Ekonomii Przedsiębiorstw, w szczególności Gospodarki Finansowej oraz Podatkowej na Uniwersytecie Europejskim Viadrina, której kierownikiem jest prof. Christina Elschner. Od grudnia 2013 roku – doktor nauk ekonomicznych (rozprawa doktorska pod tytułem: „Opodatkowanie niemieckich instrumentów inwestycyjnych dot. nieruchomości przy transgranicznych inwestycjach w Unii Europejskich”). Zainteresowania naukowe: zagadnienia z zakresu opodatkowania rynku kapitałowego, kwestia wpływu podatków na decyzje inwestycyjne inwestorów publicznych i prywatnych.

Paula Wellmann

Urodzona w 1981 roku w Poznaniu. W roku 2005 uzyskała dyplom studiów magisterskich na kierunku Stosunki Międzynarodowe, specjalność Wschodoznawstwo, na Uniwersytecie im. Adama Mickiewicza w Poznaniu. Po ukończeniu w 2007 roku Ekonomii na Uniwersytecie Europejskim Viadrina we

Frankfurcie nad Odrą była pracownikiem naukowym w Katedrze Podatków i Rachunkowości prof. Stephana Kuderta. W roku 2011 zamknęła przewód doktorski na temat: „Struktura inwestycji niemieckich inwestorów w Polsce – analiza empiryczna i normatywna”. Od roku 2013 pracuje w Kancelarii Flick Gocke Schaumburg w Bonn w dziale opodatkowania koncernów. W roku 2013 została mianowana na doradcę podatkowego. Zainteresowanie badawcze: prawo podatkowe międzynarodowe, w szczególności optymalizacja opodatkowania inwestycji zagranicznych.

Sabine Ziesecke

Urodzona w 1971 roku w Berlinie. W roku 1995 ukończyła studia ekonomiczne ze specjalizacją Opodatkowania Przedsiębiorstw i Audytu na Wyższej Szkole Ekonomicznej w Berlinie. Po zakończeniu studiów rozpoczęła pracę w dziale audytu i doradztwa podatkowego w Prüfungsverband der Wohnungsbaugesellschaften e.V. oraz w spółce audytorskiej i doradztwa podatkowego Dr. Röver & Partner w Berlinie (obecnie: Röver Brönnern Susat). Od roku 2000 jest doradcą podatkowym i pracuje w dziale międzynarodowego doradztwa podatkowego spółki audytorskiej PricewaterhouseCoopers AG (PwC). W lipcu 2010 roku objęła funkcję partnera oraz kierownictwo nad działem Human Resource Services, Tax (transgraniczne opodatkowanie pracowników) w Berlinie, a także kierownictwo ogólnokrajowego zespołu działającego w zakresie doradztwa ws. podatku od wynagrodzeń. Zainteresowania badawcze: międzynarodowe prawo podatkowe (m.in. efekty wyłączenia z zastrzeżeniem z progresją, delegowanie pracowników, klauzule zastrzegające opodatkowanie, regulacja wynagrodzenia pracowników najemnych w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania).

Infolge der EU-Osterweiterung und der seit 2011 zwischen Deutschland und den Ländern Ostmitteleuropas geltenden Arbeitnehmerfreizügigkeit ist der Anteil dieser Länder an den grenzüberschreitenden Investitionen innerhalb der EU spürbar gestiegen. Mit dem vorliegenden Tagungsband zeigt das Institute for Central and East European Taxation (I CEE Tax), dass auch der Bedarf an Fachwissen zum Steuerrecht, zum Sozialversicherungs- und Arbeitsrecht dieser Länder größer geworden ist. Anliegen der Herausgeber ist es, zu einem intensiven Wissenstransfer zwischen Unternehmenspraxis und akademischer Forschung beizutragen.

Wskutek rozszerzenia UE na wschód oraz obowiązującego od 2011 roku między krajami Europy Środkowo-Wschodniej i Niemcami swobodnego przepływu pracowników udział tych krajów w transgranicznych inwestycjach w UE znacznie wzrósł. Niniejszy tom pokonferencyjny, wydany przez Institute for Central and East European Taxation (I CEE Tax), pokazuje, że zwiększyło się również zapotrzebowanie na fachową wiedzę o prawie podatkowym, prawie ubezpieczeń społecznych i prawie pracy tych krajów. Zgromadzone w tym tomie artykuły mają przyczynić się do intensywnego transferu wiedzy między biznesem a światem akademickich badań naukowych.



Die Schriftenreihe Interdisciplinary Polish Studies des Zentrums für Interdisziplinäre Polenstudien (ZIP) der Europa-Universität Viadrina Frankfurt (Oder) präsentiert neue Forschungsergebnisse zu kulturellen, juristischen, ökonomischen und politischen Aspekten Polens in Geschichte und Gegenwart.

Seria Interdisciplinary Polish Studies, wydawana przez Centrum Interdyscyplinarnych Studiów o Polsce (ZIP) Uniwersytetu Europejskiego Viadrina we Frankfurcie nad Odrą, prezentuje aktualne wyniki badań dotyczących kulturowych, prawnych, ekonomicznych i politycznych aspektów Polski w przeszłości i teraźniejszości.