

Wstęp

Opodatkowanie spółek osobowych w sytuacjach transgranicznych jest problematyczne. Taki stan rzeczy wynika, przede wszystkim, z niejednolitego statusu podatkowoprawnego tych jednostek w poszczególnych państwach.

W większości krajowych systemów podatkowych spółki osobowe są kwalifikowane jako podmioty transparentne pod względem podatkowym. Nie mają one podmiotowości podatkowoprawnej. Opodatkowaniu podlegają ich wspólnicy. W niektórych państwach przyjmuje się jednak odmienną koncepcję, zgodnie z którą spółkom osobowym jest przyznawana podmiotowość podatkowoprawna, tym samym zostają one poddane opodatkowaniu.

Opodatkowanie spółek osobowych w oparciu o zasadę transparentności podatkowej ma miejsce, np. w Niemczech. Zgoła odmienna sytuacja zachodzi w Portugalii. W tym państwie spółki osobowe są uznawane za podmioty nie-transparentne podatkowo. To zróżnicowanie statusu podatkowoprawnego analizowanego typu spółek i uznawanie ich bądź to za transparentne, bądź też za nietransparentne podatkowo, jest zazwyczaj konsekwencją ich kwalifikacji na gruncie prawa prywatnego poszczególnych państw. Jednakże nie zawsze determinantą braną pod uwagę przy konstruowaniu podmiotowości podatkowej spółek osobowych jest ich status prywatnoprawny. Często decydują o nim względy polityki społecznej i gospodarczej, w tym również podatkowej, co powoduje, że państwo odmiennie traktuje spółki osobowe na gruncie prawa cywilnego, odmiennie zaś na gruncie prawa podatkowego.

Wreszcie, w pewnych państwach o statusie podatkowoprawnym, przynajmniej niektórych spółek osobowych, mogą decydować sami wspólnicy, dokonując wyboru tego statusu w granicach wyznaczonych przepisami prawa podatkowego. Taka sytuacja ma miejsce m.in. w Belgii oraz we Francji.

Niejednolity status podatkowoprawny spółek osobowych jest przyczyną problemów dotyczących uznawania ich podmiotowości podatkowoprawnej przez inne państwa niż te, w których mają one siedzibę. W sytuacji, gdy spółki te działają w skali międzynarodowej, może to w konsekwencji prowadzić do ich podwójnego opodatkowania bądź do podwójnego nieopodatkowania.

Przedmiotem analizy zawartej w pracy jest status podatkowoprawny spółek osobowych w międzynarodowym prawie podatkowym. Zajęto się w niej

problemami stosowania międzynarodowego prawa podatkowego do spółek osobowych działających w skali międzynarodowej. Szczególną uwagę skupiono na różnego rodzaju sytuacjach kolizyjnych będących następstwem zróżnicowanego statusu podatkowoprawnego nadawanego tej samej spółce w dwóch różnych państwach będących stronami umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. W pracy zawarto analizę problemów, jakie pojawiają się w prawie podatkowym w związku z przyjęciem określonej kwalifikacji spółek osobowych w prawie krajowym poszczególnych państw, jak też na gruncie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartych w oparciu o Model Konwencji OECD.

Rozważono tu także sytuacje, w których różne państwa jednakowo kwalifikują spółki osobowe, jak też takie, w których państwa te nadają im odmienną kwalifikację podatkowoprawną. Zasadniczo rozważania te zostały oparte na przypadkach opisanych w Raporcie OECD z 1999 r. dotyczącym opodatkowania spółek osobowych. Wykładnia sformułowanych w przedmiotowych traktatach norm prawnych i związanych z nimi kwalifikacji podatkowoprawnych nastąpiła na podstawie dyrektyw interpretacyjnych przyjmowanych w międzynarodowej doktrynie podatkowej.

W pracy dokonano analizy oraz krytycznej oceny dotychczasowych rozwiązań kolizyjnych, które powstały na tle odmiennych kwalifikacji podatkowoprawnej spółek osobowych przez umawiające się państwa. Jak wynika z przeprowadzonej analizy, wzorowane na Modelu Konwencji OECD umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania nie zawierają skutecznych mechanizmów przeciwdziałania problemowi niejednolitego statusu podatkowoprawnego spółek osobowych w poszczególnych państwach, co niejednokrotnie prowadzi do podwójnego opodatkowania. Poza negatywną oceną obecnych rozwiązań prawnych, podjęto w pracy próbę sformułowania postulatów *de lege ferenda*, które mogłyby okazać się pomocne w eliminacji niepożądanego zjawiska, jakim jest podwójne opodatkowanie spółek osobowych. Przedstawiono również możliwości zastosowania spółki osobowej jako instrumentu obniżania ciężarów podatkowych.

Praca składa się z pięciu rozdziałów.

W pierwszym rozdziale zawarto analizę prawną spółek osobowych w Polsce, Niemczech, Francji, Portugalii oraz Belgii. Wybór tych państw nie jest przypadkowy, każde z nich bowiem w odmienny sposób normuje status podatkowoprawny spółek osobowych.

Drugi rozdział został poświęcony zagadnieniu kwalifikacji podatkowoprawnej zagranicznych podmiotów korporacyjnych. W szczególności została w nim zawarta analiza podejścia poszczególnych państw do kwalifikacji zagranicznych spółek osobowych. Kwalifikacja ta ma decydujące znaczenie dla

sposobu opodatkowania tych podmiotów w przypadku, gdy pomiędzy państwem siedziby spółki a państwem źródła nie została zawarta umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania.

W kolejnym rozdziale zawarto rozważania dotyczące statusu podatkowoprawnego spółek osobowych w międzynarodowym prawie podatkowym. Wyodrębniono w nim dwie części. W pierwszej skupiono się na możliwości zakwalifikowania spółek osobowych jako podmiotów, do których stosuje się postanowienia umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, zaś w drugiej z nich poddano analizie kwestię określenia podmiotu, do którego stosuje się postanowienia umów o unikaniu podwójnego opodatkowania w przypadku opodatkowania spółek osobowych.

W czwartym rozdziale dokonano analizy sposobów eliminacji podwójnego opodatkowania spółek osobowych. Przedstawiono w nim instytucję podwójnego opodatkowania zarówno w sensie prawnym, jak i ekonomicznym, oraz jednostronne i bilateralne sposoby unikania tego niepożądanego zjawiska. Szczegółowej analizie zostały poddane zagadnienia związane z opodatkowaniem spółek osobowych przy zgodnej, a także przy odmiennej ich kwalifikacji przez poszczególne państwa. Skupiono się przede wszystkim na rozwiązaniach traktatowych. Ponadto, w procesie analizy uwzględniono rekomendacje OECD, które zostały zawarte w opublikowanym w 1999 r. raporcie dotyczącym opodatkowania spółek osobowych.

W ostatnim rozdziale przeanalizowano zagadnienie optymalizacji podatkowej z wykorzystaniem spółek osobowych.

Gdynia, grudzień 2014 r.

Marta Bandzmer