

MARCIN JAMROŻY

## OPODATKOWANIE UDZIAŁU W ZYSKACH SPÓŁKI OSOBOWEJ NA GRUNCIE UMÓW O UNIKANIU PODWÓJNEGO OPODATKOWANIA

### I. WPROWADZENIE

Opodatkowanie dochodów z udziału w spółkach osobowych wciąż nasuwa na gruncie wewnętrznego polskiego prawa podatkowego wiele wątpliwości doktrynalnych, przede wszystkim w obszarze stosunków zobowiązaniowych między spółką osobową a jej wspólnikami. Problemy potęgują się w razie stosowania norm międzynarodowego prawa podatkowego – w szczególności umów o unikaniu podwójnego opodatkowania – w sytuacji gdy wspólnik spółki osobowej nie jest rezydentem państwa, w którym spółka ta ma swoją siedzibę<sup>1</sup>.

Według polskiego prawa podatkowego spółka osobowa nie jest podatnikiem podatku dochodowego (opodatkowanie według tzw. zasady przejrzystości podatkowej). Podatnikami są wspólnicy spółki osobowej, których dochody z udziału w spółce opodatkowuje się, w zależności od formy prawnej, podatkiem dochodowym od osób fizycznych<sup>2</sup> albo podatkiem dochodowym od osób prawnych<sup>3</sup>. Przyjęty w polskim prawie podatkowym model opodatkowania dochodów z udziału w spółce osobowej jest tylko jednym z możliwych. Ustawodawstwa podatkowe państw mogą różnić się między sobą, w szczególności pod względem przyznania podmiotowości podatkowej spółkom osobowym oraz przypisania przychodów wspólników do określonych źródeł. Możliwy jest np. system mieszany umożliwiający prawo wyboru (opcji) sposobu opodatkowania.

Opodatkowanie w oparciu o zasadę przejrzystości podatkowej ma miejsce np. w Austrii, Danii, Niemczech, Norwegii, Szwecji czy we Włoszech. We Francji wspólnicy „przejrzystej” pod względem podatkowym spółki osobowej mogą wybrać opodatkowanie na zasadach obowiązujących spółki kapitałowe. Z kolei np. w Belgii spółka będąca zwykle podatnikiem podatku dochodowego może wybrać opodatkowanie na zasadzie przejrzystości (transparentności) podatkowej. W ustawodawstwach podatkowych wielu krajów europejskich spółka osobowa jest podmiotem podatku dochodowego, np. w Belgii, Chorwacji, Estonii, Hisz-

---

<sup>1</sup> Obszernie o tej problematyce zob. M. Jamroży, *Opodatkowanie spółki osobowej*, Wydawnictwo H. C. Beck, Warszawa 2005.

<sup>2</sup> Ustawa z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn.: Dz. U. 2000, Nr 14, poz. 176 ze zm.); dalej: updof.

<sup>3</sup> Ustawa z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn.: Dz. U. 2000, Nr 54, poz. 654 ze zm.); dalej: updog.

panii, Portugalii, Rosji, na Litwie, Ukrainie czy Węgrzech. W Czechach i na Słowacji podmiotowość w zakresie stosunków podatkowoprawnych mają spółki komandytowe w odniesieniu do dochodów komandytariuszy.

Przeprowadzona w niniejszym artykule analiza dotyczy przypadku odmiennego traktowania spółki osobowej jako podmiotu podatku według wewnętrznego prawa podatkowego w państwie, w którym spółka osobowa ma swoją siedzibę, i w państwie, w którym rezyduje wspólnik. Omówione zostaną propozycje rozwiązania kolizji ujawniającej się na tle uznawania spółki osobowej za podmiot podatku przez państwa strony umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, ze szczególnym uwzględnieniem zaleceń OECD<sup>4</sup>.

## II. 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<sup>5</sup>, chyba że spółka osobowa traktowana byłaby, według wewnętrznego prawa podatkowego jednego z umawiających się państw, jak osoba prawna.

Krag osób uprawnionych na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania określa art. 1 KM-OECD, w myśl którego umowa dotyczy osób mających 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 jeszcze zostać spełniona 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 zamieszkania, 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,

<sup>4</sup> Report Organisation for Economic Co-operation and Development, Committee on Fiscal Affairs z 21 stycznia 1999 r. w sprawie stosowania Konwencji Modelowej do spółek osobowych (OECD, *The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships*, „Issues in International Taxation” 1999, nr 6); dalej: raport OECD.

<sup>5</sup> OECD Committee on Fiscal Affairs, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, Condensed Version, 28 January 2003; dalej: KM-OECD.

– z odmiennego traktowania dla celów podatkowych jednakowo zaklasyfikowanej jednostki.

Rozstrzygnięcia, czy osoba zagraniczna jest „przejrzysta” pod względem podatkowym, należy zasadniczo dokonywać na podstawie prawa państwa, które stosuje umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania. Jeżeli przyporządkowanie zagranicznej spółki osobowej dla celów podatkowych następuje w oparciu o zagraniczne ustawodawstwo, to identyczna forma organizacyjna spółki może być traktowana odmiennie dla celów podatkowych, w zależności od regulacji prawnych w danym państwie-siedzibie spółki osobowej. Mając na uwadze różnorodność możliwych regulacji w ustawodawstwach zagranicznych, nie sposób wykluczyć, że taka sama forma organizacyjna spółki, tylko że zlokalizowanej w różnych państwach, prowadziłaby w rezultacie do zróżnicowanych obciążeń podatkowych wspólników tych spółek. Dlatego uznanie za miarodajną kwalifikację dokonaną przez państwo, w którym spółka ma siedzibę rejestrową, może prowadzić do złamania zasady równości podatkowej<sup>6</sup>. Należy podkreślić, że od 1 stycznia 2005 r. 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 updog 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.

Jeżeli spółka osobowa jest podatkowo „przejrzysta” w obu umawiających się państwach, to osobą korzystającą z przywilejów wynikających z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania jest jej wspólnik. Spółka osobowa nie wypełnia bowiem kryterium rezydencji z uwagi na niepodleganie obowiązkowi podatkowemu w żadnym z umawiających się państw<sup>7</sup>. 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 przeciwko wspólnikom). Problem ten usiłuje się rozwiązać, przyjmując, że uprawnienia umowne przechodzą ze spółki na wspólników<sup>8</sup>. Na płaszczyźnie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania następuje wtedy kolizja na tle przyznania podmiotowości spółce osobowej<sup>9</sup>.

<sup>6</sup> Zob. D. J. Piltz, *Die Personengesellschaften im internationalen Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland*, Verlagsgesellschaft Recht und Wirtschaft, Heidelberg 1981, s. 65.

<sup>7</sup> Patrz niżej pkt III; także M. Jamróży, *Podmiotowość spółki osobowej w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania*, komentarz w Profesjonalnym Serwisie Podatkowym (publikacja elektroniczna, Dom Wydawniczy ABC).

<sup>8</sup> Zob. komentarz do Konwencji Modelowej OECD (Commentary on the Articles of the Model Tax Convention), art. 1 nr 6.5 (dalej: komentarz OECD); por. też K. Vogel, M. Lehner, *Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen. Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen*, Wydawnictwo H. C. Beck, München 2003, art. 1, s. 32 i n.

<sup>9</sup> Patrz niżej pkt IV.

### III. 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. 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.

Wyjaśnienia wymaga pojęcie „przedsiębiorstwa umawiającego się państwa”, stosowane w wielu normach ograniczających (rozdzielających)<sup>10</sup> zawartych w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania. Artykuł 3 ust. 1 lit. c KM-OECD stanowi, że przez przedsiębiorstwo jednego (drugiego) Umawiającego się Państwa rozumie się przedsiębiorstwo prowadzone przez osobę mającą miejsce zamieszkania lub siedzibę w jednym (drugim) Umawiającym się Państwie. W definicji „przedsiębiorstwa” odwołuje się zatem do domicylu podatkowego wspólnika (określanego zgodnie z art. 4 ust. 1 KM-OECD), natomiast nie ma tu znaczenia wykonywanie działalności gospodarczej na terytorium jednego z Umawiających się Państw. Wynika z tego, że przedsiębiorstwo prowadzone przez spółkę osobową nie stanowi przedsiębiorstwa państwa siedziby spółki osobowej, ponieważ nie jest prowadzone przez osobę mającą miejsce zamieszkania lub siedzibę w tym państwie (art. 3 ust. 1 lit. d KM-OECD). Za „przedsiębiorstwo umawiającego się państwa” należy uznać – pomimo trudności interpretacyjnych – posiadanie przez wspólnika udziałów w spółce osobowej<sup>11</sup>. 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).

Ustanowienie zakładu ma kluczowe znaczenie przede wszystkim dla rozgraniczenia jurysdykcji podatkowej oraz ustalenia zakresu opodatkowania osiągniętych dochodów w obu umawiających się państwach. 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 umów zawieranych przez Polskę – spod opodatkowania, z zastrzeżeniem efektu progresji (art. 23 A KM-OECD)<sup>12</sup>. Efekt progresji należy uwzględnić w przypadku

<sup>10</sup> Odnosnie do istoty norm ograniczających zawartych w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania zob. A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, LexisNexis, Poznań 2002, s. 565 i n.

<sup>11</sup> Tak też K. Vogel, M. Lehner, op. cit., art. 7, s. 36 i n. z dalszymi odesłaniami do literatury.

<sup>12</sup> Szerzej na temat rozgraniczenia jurysdykcji podatkowej np. M. Jamroz, *Opodatkowanie zysków przedsiębiorstw – art. 7 um. OECD*, komentarz w Profesjonalnym Serwisie Podatkowym (publikacja elektroniczna, Dom Wydawniczy ABC).

wspólników będących osobami fizycznymi opodatkowanymi według progresywnej skali podatkowej: dochody przypisane zakładowi położonemu za granicą uwzględnia się przy ustalaniu stawki podatkowej stosowanej wyłącznie do dochodów ze źródeł przychodów położonych w kraju. Szereg umów zawartych przez Polskę przewiduje metodę zaliczenia jako jedyną metodę unikania podwójnego opodatkowania, np. umowy z Rosją<sup>13</sup>, Szwecją<sup>14</sup>, USA<sup>15</sup> bądź Wielką Brytanią<sup>16</sup>. Dochody ze źródeł zagranicznych łączy się wówczas z dochodami ze źródeł przychodów położonych w państwie rezydencji wspólnika, odliczając następnie kwotę podatku dochodowego zapłaconą w obcym państwie od podatku obliczonego od łącznej sumy dochodów. Odliczenie to nie może przekroczyć tej części podatku obliczonego przed dokonaniem odliczenia, która proporcjonalnie przypada na dochód uzyskany w obcym państwie (w polskim prawie podatkowym zob. regulacje art. 27 ust. 9, art. 30c ust. 4 updof).

#### IV. OPODATKOWANIE PRZY ODMIENNEJ KWALIFIKACJI PODMIOTOWEJ

Odmierna kwalifikacja<sup>17</sup> podmiotowa ma przyczynę w zróżnicowanym traktowaniu spółek osobowych w państwie źródła (siedziby spółki osobowej) i w państwie rezydencji wspólnika. Kolizja ta może mieć miejsce, gdy spółka osobowa jest odmiennie klasyfikowana przez obydwa państwa, tj. przyporządkowana do innego typu spółek<sup>18</sup>, albo gdy spółka osobowa (jednakowo klasyfikowana) jest w zakresie podmiotowości podatkowej odmiennie traktowana według wewnętrznego prawa podatkowego umawiających się państw. Konflikty na tle kwalifikacji podmiotowej spółki osobowej utworzonej za granicą powstawały na gruncie regulacji obowiązujących w Polsce do końca 2004 r. Od 1 stycznia 2005 r. Polska uznaje, o czym była mowa już w innym miejscu, zagraniczne spółki osobowe za podmiot podatku, jeżeli zgodnie z przepisami zagranicznego prawa podatkowego są traktowane jak osoby prawne.

W związku z unikaniem podwójnego opodatkowania OECD wskazuje następujące problemy wymagające rozwiązania:

– państwo źródła, traktując spółkę osobową jako podmiot podatku, opodatkowuje zarówno powstanie zysków, jak i ich dystrybucję, a z kolei państwo

<sup>13</sup> Umowa z 22 maja 1992 r. pomiędzy Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Federacji Rosyjskiej (Dz. U. 1993, Nr 125, poz. 569).

<sup>14</sup> Umowa z 5 czerwca 1975 r. pomiędzy Rządem Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej a Rządem Królestwa Szwecji (Dz. U. 1977, Nr 13, poz. 51).

<sup>15</sup> Umowa z 8 października 1974 r. pomiędzy Rządem Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej a Rządem Stanów Zjednoczonych Ameryki (Dz. U. 1976, Nr 31, poz. 178).

<sup>16</sup> Umowa z 16 grudnia 1976 r. pomiędzy Rządem Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej a Rządem Zjednoczonego Królestwa Wielkiej Brytanii i Północnej Irlandii (Dz. U. 1978, Nr 7, poz. 20).

<sup>17</sup> W doktrynie podkreśla się, że określenie „kwalifikacja” powinno być używane wtedy, gdy umowa bilateralna stosuje wyrażenia zaczerpnięte z prawa materialnego umawiających się państw, zwłaszcza gdy tak samo brzmiące wyrażenie ma różne znaczenie w poszczególnych systemach prawnych. Nie stanowi „kwalifikacji” w ścisłym znaczeniu odmienna ocena prawna danego stanu faktycznego przez umawiające się państwa, w tym różne traktowanie spółki osobowej i przychodów wynikających ze świadczeń wspólników na jej rzecz. Jednocześnie K. Vogel i M. Lehner przyznają, że określenie „kwalifikacja” dla tego rodzaju problemów jest już na tyle rozpowszechnione, że nie da się wykorzystać; zob. K. Vogel, M. Lehner, op. cit., s. 151 i n.

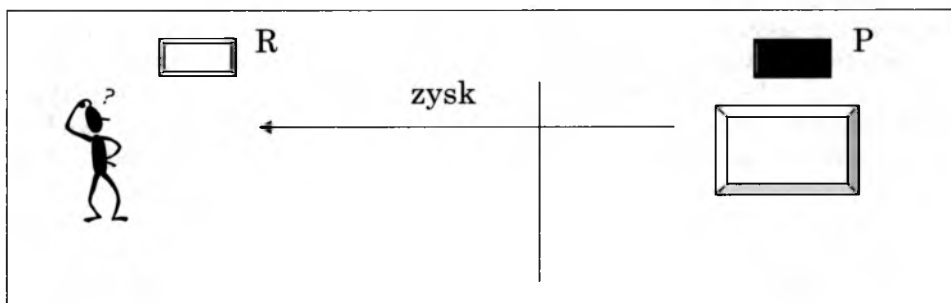
<sup>18</sup> Tak np. może się zdarzyć w odniesieniu do Limited-Liability-Company z siedzibą w Stanach Zjednoczonych.

rezydencji wspólnika, uznając spółkę osobową za podatkowo „przejrzystą” – wyłączenie powstanie zysków;

– podatek od wypracowanych zysków spółki jest pobierany w państwie źródła od spółki, natomiast w państwie rezydencji wspólnika – od wspólników;

– rozbieżność w czasie opodatkowania wypłacanych zysków, ponieważ państwo siedziby spółki osobowej pobiera podatek u źródła w momencie wypłaty zysków, natomiast państwo rezydencji wspólnika – w momencie ich powstania<sup>19</sup>.

Poniższy przykład<sup>20</sup> ilustruje skutki podatkowe kolizji na tle niejednolitego określenia osoby uprawnionej na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, opartej na Konwencji Modelowej OECD. Przyjmijmy, że wspólnikiem spółki osobowej z siedzibą za granicą (państwo P) jest osoba fizyczna, mająca miejsce zamieszkania w państwie R. W roku podatkowym X spółka osobowa wypłaca zyski wypracowane w poprzednim roku podatkowym. Wewnętrzne prawo podatkowe państwa P traktuje spółkę osobową jako podmiot podatku dochodowego, a wypłacane zyski – konsekwentnie jako dywidendy, natomiast wewnętrzne prawo podatkowe państwa R uznaje wspólników za podatników.



W przedstawionym stanie faktycznym państwo źródła P opodatkowuje zyski spółki osobowej w ramach nieograniczonego obowiązku podatkowego spoczywającego na spółce osobowej, będącej podmiotem podatku dochodowego według prawa podatkowego tego państwa. Nie można też kwestionować prawa państwa źródła do poboru podatku u źródła od wypłacanych dywidend, skoro w myśl art. 10 ust. 2 KM-OECD dywidendy mogą być opodatkowane (w maksymalnej wysokości 5% albo 15%) także w państwie, w którym spółka wypłacająca dywidendy ma swoją siedzibę. Z punktu widzenia państwa P spółka osobowa jest bowiem „spółką” na gruncie postanowień umowy bilateralnej. Warto zwrócić uwagę, że w stosunkach między państwami członkowskimi Unii Europejskiej obowiązują zasady wynikające z Dyrektyw Rady UE 90/435/ECC z 23 lipca 1990 r. oraz 2003/123/EC z 23 grudnia 2003 r. w sprawie wspólnego systemu podatkowego w odniesieniu do spółek-matek i spółek-córek różnych

<sup>19</sup> Zob. raport OECD, nr 134.

<sup>20</sup> Jest on oparty na przykładzie 18 zamieszczonym w raporcie OECD, nr 133. Raport OECD jest kazuistyczny, przedstawia propozycje rozwiązań w odniesieniu do typowych przypadków występujących w praktyce opodatkowania, nie zawierając całościowych rozwiązań systemowych.

państw członkowskich. Wynika z tych dyrektyw, że dywidendy wypłacane przez spółkę-córkę spółce macierzystej (oraz na rzecz zakładów spółek powiązanych), zwolnione są z opodatkowania u źródła, jeżeli obie te spółki są rezydentami krajów UE.

Z perspektywy państwa rezydencji wspólnika (państwa R) jest istotne, czy w odniesieniu do opodatkowania udziałów wspólników w spółce osobowej umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania zawarta z państwem P przewiduje użycie metody wyłączenia, czy metody zaliczenia jako metody unikania podwójnego opodatkowania (art. 23A/B KM-OECD). W przypadku częściej stosowanej metody wyłączenia (z zastrzeżeniem efektu progresji) państwo rezydencji wspólnika zwalnia od podatku zysk przypisany spółce osobowej (art. 7 w zw. z art. 23A ust. 1 KM-OECD), a dywidendy traktuje jako transfer już opodatkowanych przez wspólnika zysków. W takiej sytuacji nie pojawi się w ogóle problem eliminacji podwójnego opodatkowania.

Natomiast w przypadku stosowania metody zaliczenia jako środka unikania podwójnego opodatkowania OECD stoi na stanowisku, że państwo rezydencji powinno zezwolić na zaliczenie podatku pobranego na poziomie spółki osobowej na poczet podatku dochodowego wspólnika. W ramach nieograniczonego obowiązku podatkowego, ciężącego na wspólniku w państwie R, następuje „przekwalifikowanie” podatku pobieranego od spółki w państwie źródła w proporcjonalny podatek wspólnika. W wymiarze, w jakim państwo rezydencji przypisuje wspólnikom dla celów podatkowych dochody spółki, musi też ono konsekwentnie uwzględniać podatek dochodowy płacony przez spółkę osobową, aby wyeliminować podwójne opodatkowanie. „Innymi słowy, jeżeli status podatnika podatku dochodowego przyznany spółce osobowej przez państwo źródła jest ignorowany w państwie rezydencji dla celów opodatkowania wspólnika z tytułu udziału w zyskach, to powinien być on podobnie ignorowany dla celów korzystania z zaliczenia podatku zagranicznego”<sup>21</sup>.

Inaczej może postąpić państwo rezydencji wspólnika w odniesieniu do podatku od dywidend, pobieranego przez państwo siedziby spółki osobowej na podstawie art. 10 ust. 2 KM-OECD. Należy rozróżniać między opodatkowaniem zysków wypracowanych oraz dzielonych i nie należy oczekiwać, zdaniem OECD, że państwo rezydencji powinno zaliczać podatek pobierany przez państwo źródła przy dystrybucji zysków na poczet własnego podatku nakładanego na powstałe zyski<sup>22</sup>.

Istnieje wprawdzie konsens co do tego, że z perspektywy państwa źródła spółka osobowa – traktowana podatkowo jak podmiot podatku – prowadzi „przedsiębiorstwo” w rozumieniu art. 3 ust. 1 lit. d KM-OECD, a w konsekwencji zyski przedsiębiorstwa państwa źródła mogą być, stosownie do art. 7 ust. 1 KM-OECD, opodatkowane w tym państwie. Jednocześnie problemy związane z traktowaniem zysków spółki osobowej przez państwo rezydencji wspólnika, jeżeli umowa bilateralna przewiduje stosowanie metody zaliczenia, doczekały się w międzynarodowej doktrynie podatkowej alternatywnych prób rozwiązania.

<sup>21</sup> Zob. komentarz OECD, art. 23 A/B nr 69.2.

<sup>22</sup> „[...] the State of residence should not be expected to credit the tax levied by the State of source upon the distribution against its own tax levied upon generation”; patrz komentarz OECD, art. 23 A/B nr 69.3.

Niektórzy przedstawiciele doktryny<sup>23</sup> podjęli próbę znalezienia rozwiązania „z kontekstu Konwencji”, odwołując się do postanowienia dotyczącego dywidend (art. 10 KM-OECD). Twierdzą oni, że skoro spółka osobowa według prawa państwa źródła jest podmiotem podatku, a zatem „spółką” w rozumieniu art. 3 ust. 1 lit. b KM-OECD, to jej zagraniczny wspólnik otrzymuje „dywidendy” w rozumieniu art. 10 ust. 3 KM-OECD. Norma wynikająca z art. 10 KM-OECD ma mieć pierwszeństwo przed stosowaniem normy wynikającej z art. 7 KM-OECD. Z art. 10 ust. 4 KM-OECD wynika zwrotne odesłanie do art. 7 KM-OECD, jeżeli osoba uprawniona do dywidend wykonuje w państwie źródła działalność gospodarczą poprzez zakład i „gdy udział, z tytułu którego wypłaca się dywidendy, faktycznie wiąże się z działalnością takiego zakładu [...]”. W analizowanym stanie faktycznym nie można mówić o „faktycznym związku udziału z zakładem”, ponieważ „udział, z tytułu którego wypłaca się dywidendy” nie stanowi składnika majątku zakładu. Komentarz OECD nie pozostawia również wątpliwości, że dywidendy mogą być opodatkowane w państwie źródła jako część zysków zakładu, jeżeli są one wypłacane z tytułu udziałów, stanowiących część aktywów zakładu, lub są w inny sposób powiązane faktycznie z zakładem<sup>24</sup>.

Przyjmując pogląd, że traktowanie spółki osobowej przez państwo jej siedziby jako „spółki” na gruncie umowy bilateralnej powoduje, iż również państwo rezydencji wspólnika ma uznać dochody wspólnika za „dywidendy” w rozumieniu art. 10 KM-OECD, pojawia się – z perspektywy państwa rezydencji wspólnika – chociażby problem braku możliwości opodatkowania zysków spółki osobowej w momencie ich powstania. W świetle art. 10 ust. 1 KM-OECD prawo opodatkowania dywidend przez państwo rezydencji powstaje dopiero w momencie ich wypłaty. M. Lang i Ch. Wimpissinger zajmują kontrowersyjne stanowisko, że nie ma przeszkód ku temu, aby państwo rezydencji wspólnika opodatkowało zyski spółki osobowej już w momencie ich powstania, tak jak uczyniłoby na podstawie wewnętrznych przepisów prawa podatkowego. Ograniczenie prawa opodatkowania może wynikać tylko z danej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania<sup>25</sup>. Nie przekonuje w pełni taki pogląd. Jego przyjęcie powoduje zatarcie różnic między opodatkowaniem na etapie generowania zysków i ich dzielenia<sup>26</sup>.

Należy przychylić się raczej do stanowiska OECD, że państwo rezydencji wspólnika ma prawo opodatkować dochody spółki osobowej przypisane wspólnikom, ale podatek pobrany od spółki w państwie źródła powinien zostać uwzględniony w ramach metody zaliczenia (art. 23B KM-OECD). Natomiast w razie wypłaty zysków ze spółki osobowej nie dochodzi do ich powtórnego opodatkowania w państwie rezydencji (tu: w państwie R). Nie zawsze będzie jednak możliwe zaliczenie podatku pobranego w państwie źródła od wypłacanych dywidend.

<sup>23</sup> Zob. M. Lang, Ch. Wimpissinger, *Die Einkünfte von Gesellschaftern einer Personengesellschaft aus abkommensrechtlicher Sicht*, w: *Personengesellschaften im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen*, red. W. Gasner, M. Lang, E. Lechner, Linde Verlag, Wien 2000, s. 85 i n.

<sup>24</sup> Zob. komentarz OECD, art. 10, nr 31.

<sup>25</sup> Zob. M. Lang, Ch. Wimpissinger, op. cit., s. 95.

<sup>26</sup> W tym sensie zob. też D. Pohl, *Arbeitsunterlage zur Tagung Praxis des Internationalen Steuerrechts*, DAI, Bochum 2000, s. 92.



Dyskutowane rozwiązania nie skutkują jednolitym traktowaniem zysku wypracowanego w spółce osobowej w obu umawiających państwach. Jeszcze przed powstaniem raportu OECD poszukiwano „zgodnych” rozwiązań kolizji na tle podmiotowości podatkowej spółki osobowej. Postulowano w szczególności związaną państwa rezydencji wspólnika – przy stosowaniu umowy bilateralnej – kwalifikacją podmiotową państwa źródła<sup>27</sup>. Zdaniem przedstawiciela tego nurtu B. Knobbe-Keuk, umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania podporządkowuje zyski zagranicznej spółki osobowej reżimowi obowiązującemu dla spółek kapitałowych, a w konsekwencji roszczenie państwa rezydencji wspólnika zostaje ograniczone o tyle, że odnosi się ono tylko do zysków dzielonych, i to w roku ich wypłaty. Skoro tak, to ma dochodzić jedynie do „przekwalifikowania” przez umowę bilateralną wypłat zysków w dochody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych. Państwu rezydencji wspólnika przysługuje prawo opodatkowania w myśl art. 10 KM-OECD nie dlatego, że wspólnik uzyskuje zysk ze spółki osobowej, ale że zyski powstały w spółce, której na mocy umowy przyznano status spółki kapitałowej<sup>28</sup>. Należy zwrócić uwagę, że tego rodzaju związaną kwalifikacją państwa siedziby spółki osobowej zawiera polskie wewnętrzne prawo podatkowe – obowiązujący od 1 stycznia 2005 r. art. 1 ust. 3 upod.

Pomimo atrakcyjności tezy o związaniu państwa rezydencji kwalifikacją państwa źródła trzeba zauważyć, że takie związanie nie ma mocnego umocowania w treści samej umowy. Kwestia podmiotowości podatkowej (zagranicznej) spółki osobowej jest rozstrzygana co do zasady w oparciu o wewnętrzne prawo państwa stosującego postanowienia umowy. Dlatego w odniesieniu do kolizji podmiotowej nie należy wnioskować „z kontekstu” umowy, a raczej zaakceptować „niejednolite” rozwiązanie, że państwo rezydencji wspólnika upatruje „przedsiębiorstwo” w udziale wspólnika w spółce osobowej, natomiast państwo siedziby spółki osobowej – w przedsiębiorstwie prowadzonym przez tę spółkę w tym państwie<sup>29</sup>.

## V. KONKLUZJA

Wspólnik spółki osobowej jest osobą, w stosunku do której stosuje się postanowienia umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, opartej na Konwencji Modelowej OECD, chyba że spółka osobowa traktowana byłaby według wewnętrznego prawa podatkowego jednego z umawiających się państw jak osoba prawna. Przedsiębiorstwo prowadzone przez „przejrzystą” spółkę osobową stanowi „przedsiębiorstwo” państwa, w którym wspólnik spółki osobowej ma miejsce zamieszkania lub siedzibę, nawet jeżeli w państwie swojej rezydencji wspólnik nie wykonuje żadnej działalności gospodarczej. Przedsiębiorstwo prowadzone przez spółkę osobową stanowi dla celów podatkowych co do zasady zakład.

<sup>27</sup> Zob. zwłaszcza B. Knobbe-Keuk, *Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht*, Otto Schmidt, Köln 1993, s. 551 i n.

<sup>28</sup> Zob. B. Knobbe-Keuk, *Qualifikationskonflikte im internationalen Steuerrecht der Personengesellschaften*, „Recht der Internationalen Wirtschaft” 1991, s. 315.

<sup>29</sup> Zob. też D. Pohl, op. cit., s. 91.

W przypadku odmiennej kwalifikacji podmiotowej spółki osobowej przez umawiające się państwa przekonujące są zalecenia OECD, aby eliminacja podwójnego opodatkowania następowała poprzez zastosowanie jednej z metod zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu, określonych w art. 23 KM-OECD – metody zaliczenia albo metody wyłączenia. Od 1 stycznia 2005 r. polskie wewnętrzne prawo podatkowe zawiera swoistego rodzaju związanie kwalifikacją zagranicznej spółki osobowej jako podmiotu podatku według prawa podatkowego państwa jej siedziby (art. 1 ust. 3 updop).

*Dr Marcin Jamróży*  
*marcin.jamrozy@roedl.pl*

TAXATION OF THE INCOME RESULTING FROM THE PARTICIPATION  
IN A PARTNERSHIP IN THE LIGHT OF THE PROVISIONS OF DOUBLE TAXATION  
AVOIDANCE AGREEMENTS

S u m m a r y

The subject of the paper are the taxation rules of a partner's income earned in a partnership established in another state. The paper focuses predominantly on the specific dogmatic problems having their origin in the differences resulting from domestic tax laws of member states who are parties of respective bilateral tax treaties concerning the treatment of a partnership as a subject to income taxation. The recommendations of the OECD that the state which applies the credit method is obliged to give credit for the source tax levied on partnership may be considered as convincing. As of 1 January 2005 the Polish internal tax considers a foreign partnership as a subject to taxation if the tax law of the state where such a partnership is registered treats it as a legal person.