

Departament Prawny

PR1.021.113.2016.GTA

Pani
Luiza Modzelewska
Zastępca Dyrektora
Departamentu Doskonalenia Regulacji Gospodarczych
Ministerstwo Rozwoju

W związku z pismem w sprawie propozycji wprowadzenia do polskiego porządku prawnego fundacji rodzinnej (prywatnej), Departament Prawny Ministerstwa Finansów przedstawia opinię w sprawie.

Memorandum przedłożone przez Konfederację Lewiatan zawiera ogólny zarys wprowadzenia do polskiego porządku prawnego fundacji rodzinnej wzorowanej na rozwiązaniach obowiązujących w Szwajcarii, Liechtensteinie, Austrii i innych krajach anglosaskich. Celem wprowadzenia tej instytucji jest stworzenie środowiska prawnego sprzyjającego rozwojowi i trwałości przedsiębiorstw rodzinnych poprzez ustalenie szczególnych zasad sukcesji majątku wchodzącego w skład przedsiębiorstwa i umożliwienie dokonywania optymalizacji podatkowej (w odniesieniu do bieżącej działalności operacyjnej i inwestycyjnej oraz przesunięć między członkami rodziny).

Autorzy nie precyzują jednak na czym miałyby polegać szczególne zasady funkcjonowania i sukcesji majątku fundacji rodzinnej, a to właśnie ocena tych zasad powinna przesądzić o celowości wprowadzenia tej instytucji do polskiego porządku prawnego. Opodatkowanie fundacji rodzinnych stanowi zagadnienie istotne, ale wtórne, w stosunku do gospodarczych i społecznych przesłanek uzasadniających podjęcie prac legislacyjnych w zakresie funkcjonowania i sukcesji majątku fundacji rodzinnej. Nie powinno zatem ulegać wątpliwości, że ewentualne wprowadzenie szczególnych zasad opodatkowania fundacji rodzinnych nie powinno przesądzać o przyjęciu lub odrzuceniu tej koncepcji przez polskiego ustawodawcę. Należy mieć w szczególności na uwadze, że sama forma prowadzenia działalności gospodarczej nie jest istotnym kryterium uzasadniającym przyznanie szczególnych preferencji podatkowych, a opodatkowanie fundacji rodzinnych powinno być zgodne m.in. z zakazem dyskryminacji (w tym przypadku innych podmiotów) i zasadami pomocy publicznej.

W zakresie opodatkowania fundacji autorzy przewidują wprowadzenie zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym fundacji rodzinnej, jako osoby prawnej, oraz poddanie opodatkowaniu jedynie wypłaty „świadczeń alimentacyjnych” dla jej beneficjentów (vide pkt 12 założeń). Dochód powstały na poziomie fundacji nie byłby przypisywany

beneficjentom (w sposób analogiczny do podatkowego traktowania dochodu z udziału w spółce osobowej), lecz byłyby kumulowany w fundacji rodzinnej. Beneficjenci fundacji uprawnieni byłiby jedynie do otrzymywania określonych świadczeń, niekoniecznie związanych z bieżącą wysokością tego dochodu. Nie są przy tym znane przesłanki uzasadniające potraktowanie w sposób wyjątkowy pod względem podatkowym tej formy opodatkowania działalności gospodarczej (poza wymienioną przez autorów optymalizacją podatkową) oraz nie są znane skutki dla finansów publicznych przyjęcia takich zasad opodatkowania. Argumentów uzasadniających przyjęcie preferencyjnych zasad opodatkowania nie dostarcza również analiza rozwiązań przyjętych w innych państwach, w których występuje tego rodzaju konstrukcja prawna.

Rozwiązania zbliżone do przedstawionej koncepcji fundacji rodzinnej funkcjonują w wielu krajach europejskich, w których obok fundacji - w rozumieniu zbliżonym do fundacji na gruncie polskich przepisów - wykształciły się fundacje realizujące prywatne cele fundatorów (fundacje prywatne/rodzinne). Do krajów tych zaliczają się Niemcy, Austria, Szwajcaria, Belgia, Luxemburg i Szwajcaria¹. W niektórych krajach anglosaskich koncepcja ta, której źródła upatruje się w stosunku powiernictwa (fiducia), ewoluowała w odmienny sposób prowadząc do powstania trustów. Część krajów, takich jak Szwajcaria, Holandia i Luxemburg, wdrożyło trusty do własnych porządków prawnych dostosowując ich konstrukcję do własnych potrzeb.

Doświadczenia tych krajów potwierdzają, że opodatkowanie fundacji prywatnych i trustów rodzi podobne problemy jak opodatkowanie spółek. Podobnie, jak w przypadku spółek istnieje możliwość przyjęcia różnych modeli opodatkowania². Dodatkowo, do opodatkowania fundacji/trustów może dochodzić na różnych etapach: tworzenia, trwania i likwidacji. Dochody generowane przez fundacje prywatne czy trusty mogą być opodatkowane na poziomie fundacji/trustu (jak osoby prawne) lub na poziomie beneficjenta (jak spółki osobowe). Dodatkowo możliwe jest przyjęcie różnych modeli eliminacji podwójnego ekonomicznego opodatkowania, które przewiduje możliwość odliczenia podatku zapłaconego na jednym z poziomów. Za istotny czynnik w tych rozważaniach należałoby uznać zasadność dopuszczenia możliwości prowadzenia działalności gospodarczej bezpośrednio przez samą fundację.

Równie istotnym elementem opodatkowania tego rodzaju dochodów jest ustalenie wysokości obciążenia podatkowego. Uwzględniając fakt, że fundacje/trusty ze względu na szczególną konstrukcję prawną są dogodnym instrumentem wykorzystywanym w celu unikania opodatkowania, kraje umożliwiające korzystanie z tych form organizacyjnych podzielić można na dwie kategorie, tj. na kraje opodatkowujące dochody fundacji/trustów na poziomie porównywalnym z opodatkowaniem osób prawnych i osób fizycznych (np. Niemcy, UK, USA) oraz kraje przewidujące znacząco niższe opodatkowanie tych podmiotów przez co zaliczane są

¹ Joanna Rusek, Wykorzystanie fundacji prywatnej (rodzinnej) w procesie planowania podatkowego, Monitor Podatkowy, 11/2011.

² Por. J. Tiley, Revenue law, sixth edition 2008, str. 613.

do tzw. rajów podatkowych (np. Szwajcaria, Austria, Luxemburg, Liechtenstein, Holandia)³. Pierwsza grupa państw uszczelnia system podatkowy w celu zachowania odpowiedniego poziomu wpływów podatkowych z tytułu działalności fundacji/trustów, druga zaś rezygnuje z części dochodów podatkowych na rzecz wpływów związanych z rejestracją tych podmiotów prawnych i zarządzania ich majątkiem.

Zaproponowane przez autorów memorandum opodatkowanie wyłącznie beneficjentów fundacji rodzinnej z tytułu otrzymanych wypłat, przy jednoczesnym zwolnieniu wpłat dokonanych przez testatorów i bieżącej działalności fundacji, jest zbliżone do opodatkowania szwajcarskich trustów⁴. Jest to rozwiązanie odmienne od przyjętego obecnie w Polsce w odniesieniu do opodatkowania działalności gospodarczej, które - co istotne - umożliwiłoby stosowanie nieograniczonej w czasie optymalizacji podatkowej. Należy zwrócić uwagę, że Ministerstwo Finansów w ostatnich latach podejmowało działania zmierzające do eliminacji tego rodzaju zjawisk poprzez m.in. opodatkowanie spółek komandytowo-akcyjnych i zmianę zasad opodatkowania funduszy inwestycyjnych. Podejmowane były również działania zmierzające do przeciwdziałania wykorzystywaniu obcych systemów prawnych (m.in. w Szwajcarii, Luxemburgu i Holandii) w celu unikania opodatkowania w Polsce. Z tego względu renegotjowano szereg umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, wprowadzono przepisy o kontrolowanej spółce zagranicznej i klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania. Budzi ponadto wątpliwości zastosowanie w stosunku do fundacji rodzinnych zwolnienia z opodatkowania na zasadach bardziej nawet korzystnych od tych, z których korzystają fundacje realizujące cele użyteczności publicznej. W przypadku tych drugich zwolnienia dotyczą ściśle określonego obszaru tego rodzaju celów i nie obejmują środków reinwestowanych w działalność gospodarczą. Tym bardziej więc propozycja zrównania sytuacji prawnopodatkowej fundacji powołanych do realizacji celów publicznych i fundacji rodzinnych, które powoływanych są faktycznie do realizacji celów prywatnych, wydaje się trudna do uzasadnienia.

Powyższe prowadzi do wniosku, że na obecnym, wstępnym, etapie prac, za zasadne uznać należy przyjęcie założenia o braku szczególnych preferencji podatkowych, co w przypadku fundacji rodzinnych posiadających osobowość prawną oznacza opodatkowanie ich bieżącej działalności na zasadach określonych dla innych osób prawnych prowadzących działalność gospodarczą. Rewizja tego założenia będzie możliwa po opracowaniu szczegółowych zasad tworzenia, działania i likwidacji fundacji rodzinnej, w tym szczególnych zasad korzystania i przenoszenia (sukcesji) majątku fundacji.

Renata Łucko
Zastępca Dyrektora
Departamentu Prawnego w Ministerstwie Finansów
/- podpisano kwalifikowanym podpisem elektronicznym/

³ Por. Taxation of foundations in Europe, Vienna, 2009.

⁴ Por. STEP, Taxation of Trusts, Circular letter 30 of 22 August 2007 (KS 30).