

WIESŁAWA MIEMIEC

ORCID: 0000-0001-8472-2200

wieslawa.miemiec@uwr.edu.pl

Uniwersytet Wrocławski (em. prof.)

MARCIN MIEMIEC

ORCID: 0000-0002-9100-0895

marcin@miemiec.pl

Uniwersytet Wrocławski (em. prof.)

Ustrojowe i podatkowe aspekty prawne świadczenia materialnych usług publicznych przez gminę niemiecką

Abstrakt: Poprzeczne zespolenie podatkowe umożliwia gminom optymalizację podatkową w podatku dochodowym od osób prawnych. Polega ono na możliwości połączenia dwóch lub więcej jednostek w jednej strukturze, przybierającej formę publicznoprawną (na przykład zakładu własnego) czy prywatnoprawną (na przykład spółki z ograniczoną odpowiedzialnością czy spółki akcyjnej z większościowym udziałem gminy). Jest to zespolenie w ścisłym znaczeniu. Połączenie jednostek organizacyjnych gminy w formę koncernu jest określane jako zespolenie podatkowe w szerokim znaczeniu. W jednej strukturze zespalone są wówczas jednostki organizacyjne dochodowe i deficytowe, a ich połączone wyniki finansowe dają podstawę opodatkowania. W taki sposób gminy mają możliwość utrzymywania świadczenia deficytowych usług materialnych. Obniżenie wynikających z zastosowania zespolenia obciążeń podatkowych umożliwia też finansowanie innych usług komunalnych.

Słowa kluczowe: poprzeczne zespolenie podatkowe, gmina, zakład publiczny, administracja władcza, administracja świadcząca, usługi materialne i niematerialne, podatek dochodowy.

1.

Samorząd terytorialny w Republice Federalnej Niemiec wykonuje istotną część zadań publicznych. Jednostki samorządu terytorialnego, inne korporacje terytorialne, a także podmioty z udziałem tych korporacji realizują bowiem zadania administracji publicznej na obszarze ich działania z wyłączeniem jedynie zadań publicznych powierzonych innym podmiotom bądź organom administracji rządowej — krajowej czy federalnej¹.

Zadania samorządu terytorialnego w RFN mieszczą się w obszarze administracji władczącej i świadczącej. Administracja świadcząca (usługowa) jest realizowana w sferze niematerialnej (niegospodarczej) i materialnej (gospodarczej). Podział ten odnosi się także do gmin. W zakresie gminnych usług niematerialnych mieszczą się sprawy: oświaty — gminy prowadzą szkoły i placówki oświatowe; kultury — gminy prowadzą biblioteki, muzea, teatry oraz uniwersytety ludowe, wykonujące zadania o charakterze kulturalno-oświatowym. Gminy realizują też zadania socjalne, obejmujące przede wszystkim pomoc bezdomnym, młodzieży i seniorom poprzez prowadzenie jednostek integracyjnych (domy spotkań, pobytu dziennego, kluby) oraz pobytu długookresowego i stałego (schroniska dla bezdomnych, domy pomocy społecznej, domy starców). Gminy wykonują ponadto zadania z zakresu ochrony zdrowia, utrzymując szpitale, a także sportu i wypoczynku, dbając o place gier, zabaw, parki publiczne, boiska sportowe, stadiony oraz otwarte i kryte pływalnie (kąpieliska).

Gospodarcze usługi publiczne są świadczone przez gminy w zakresie dostarczania wody, odprowadzania i oczyszczania ścieków, wywozu i utylizacji odpadów komunalnych, utrzymywania czystości dróg, placów i innych miejsc publicznych, lokalnego transportu zbiorowego oraz dostarczania energii elektrycznej, gazu i energii cieplnej. Gminy świadczą również usługi finansowe realizowane w formie komunalnych kas oszczędnościowych².

Działalność gospodarcza gmin i innych podmiotów samorządu terytorialnego w Niemczech ma podstawy prawne w art. 28 ust. 2 konstytucji federalnej oraz w konstytucjach i ustawodawstwie zwykłym krajów związkowych. Istotną częścią tego ustawodawstwa są ordynacje (ustawy) gminne krajów związkowych, w których zawarte są wyodrębnione części regulujące dopuszczalność i formy prawne prowadzenia działalności gospodarczej przez gminy³. Konstytucyjne i ustawowe domniemanie właściwości gminy w zaspokajaniu publicznych potrzeb lokalnych i obowiązkowy charakter związanych z tym zadań sprawiają,

¹ G. Püttner, *Kommunalrecht Baden-Württemberg*, Stuttgart 1993, s. 126; A. Gern, Ch. Brüning, *Deutsches Kommunalrecht*, Baden-Baden 2019, s. 167 n.

² G. Püttner, *op. cit.*, s. 127. Powiat podejmuje działalność w tym obszarze, o ile ma to na celu zaspokojenie potrzeb o charakterze ponadgminnym.

³ A. Gern, *Deutsches Kommunalrecht*, Baden-Baden 1997, s. 444.

że gmina w tym zakresie odgrywa rolę podstawową w całym systemie niemieckiej administracji publicznej.

Domniemaniem właściwości gminy jest objęta również jej aktywność gospodarcza, jednakże z uwzględnieniem istniejących ograniczeń prawnych. Zasada państwa socjalnego przyjęta w konstytucji federalnej stanowi, że działalność wszystkich podmiotów publicznych powinna realizować cele publiczne. Obejmuje to także sferę gospodarczą. Artykuł 12 ust. 1 konstytucji federalnej zapewnia natomiast osobom fizycznym swobodę wyboru zawodu i jego i wykonywania. Gmina nie może więc wkraczać w to prawo, na przykład poprzez świadczenie usług rzemieślniczych. Ograniczenia dotyczą też relacji działalności gospodarczej gminy z innymi rodzajami czy formami przedsiębiorczości prywatnej. W gospodarce rynkowej do prowadzenia działalności gospodarczej powołane są bowiem przede wszystkim podmioty niepubliczne. Obejmuje to działalność polegającą na wytwarzaniu, oferowaniu, dystrybucji dóbr czy świadczeń na rynku, prowadzoną przez podmioty prywatne z zamierzeniem osiągnięcia zysku⁴. Ponadto działalność gospodarcza gminy powinna być w zasadzie ograniczona do jej terytorium, a przedmiot i rozmiar tej działalności powinny być odpowiednie do potrzeb wspólnoty gminnej.

2.

Ordynacje gminne poszczególnych krajów związkowych nie regulują jednolicie komunalnej aktywności gospodarczej. Można je jednak uporządkować następująco⁵.

Po pierwsze, we wszystkich krajach związkowych zakazana jest możliwość tworzenia i prowadzenia przez gminy instytucji bankowych, z wyjątkiem komunalnych kas oszczędnościowych.

Po drugie, ustawy określają zadania obowiązkowe gminy z uwagi na konkretny cel publiczny. Jeśli jest to nieracjonalne ekonomicznie lub wykracza poza możliwości gminy, wówczas takie zadania mogą być realizowane w formach współdziałania komunalnego bądź są przejmowane na podstawie porozumień lub ustaw przez inne jednostki samorządowe. Do tej kategorii należą zadania z zakresu wychowania, oświaty, ochrony zdrowia, pomocy społecznej, kultury, sportu, wypoczynku, ochrony środowiska, wywozu odpadów, odprowadzania ścieków, utrzymania czystości dróg, transportu towarowego i osobowego. Za zaspokajanie potrzeb aparatu gminnego na określone usługi, zgodnie z wyborem gminy, może

⁴ R. Stober, *Kommunalrecht in der Bundesrepublik Deutschland*, Stuttgart 1996, s. 335, 336.

⁵ E. Schmidt-Jortzig, *Die Zulässigkeit kommunaler wirtschaftlicher Unternehmen im Einzelnen*, [w:] *Handbuch der kommunalen Wissenschaft und Praxis*, t. 5. *Kommunale Wirtschaft*, red. G. Püttner, Berlin 1984, s. 52 n.

odpowiadać wyspecjalizowana jednostka organizacyjna gminy bądź na zasadach rynkowych prywatny podmiot zewnętrzny.

Ordynacje gminne określają także komercyjne przedsięwzięcia gospodarcze, w których udział biorą w zasadzie aktywni przedsiębiorcy prywatni, czyli odbywające się poza ustawowo określoną sferą zadań gminy, dopuszczone do wykonywania przez gminę w ograniczonym zakresie⁶. Ograniczenia te nie objęły komercyjnej działalności gospodarczej, prowadzonej przez gminy przed wejściem w życie restrykcyjnych regulacji ordynacji gminnych. W taki sposób poddano ochronie ustawowej wcześniejsze prawa nabyte gmin. Podjęcie przez gminę nowej, komercyjnej aktywności gospodarczej zostało poddane ogólnej reglamentacji ustawowej. Od końca lat dziewięćdziesiątych XX wieku można jednak zauważyć poszerzanie zakresu działalności gospodarczej gmin poza tradycyjnie pojmowaną użyteczność publiczną, na przykład w obszarze telekomunikacji lokalnej⁷, a także w różnych dziedzinach poza zaspokajaniem lokalnych potrzeb publicznych — na podstawie zgody organu nadzorczego⁸.

W Niemczech istnieje prawny obowiązek korzystania z pewnych urządzeń bądź usług o charakterze publicznym, uregulowany w ordynacjach gminnych krajów związkowych. Określa się to jako przymus przyłączenia się i korzystania. Z obowiązkiem użytkownika związany jest równoległy obowiązek świadczenia takich usług przez przedsiębiorcę. Swoboda zawierania umów jest w tym obszarze wyłączona bądź znacznie ograniczona, niezależnie od tego, czy dane usługi publiczne świadczy publiczna jednostka komunalna, czy podmiot prywatny po sprywatyzowaniu takich usług. Usługobiorca nie tylko ma wszakże obowiązek, ale również prawo roszczenia o zawarcie stosownej umowy oraz o prawidłowe świadczenie usług. Żądania stanowiące przedmiot roszczenia mogą być dochodzone na drodze sądowej⁹.

3.

Komunalne przedsięwzięcia gospodarcze są w praktyce zorganizowane jako prawnie niesamodzielne jednostki organizacyjne podlegające regulacji publiczno-prawnej, a także jako spółki kapitałowe, których co najmniej jednym z udziałowców jest gmina, oparte na regulacji prywatnoprawnej. W Niemczech od dłuższego

⁶ R. Stober, *op. cit.*, s. 337 n.

⁷ L. Meyer, M. Scholl, *Wirtschaftliche Betätigung von Kommunen*, „Materialien für die Arbeit vor Ort” 10, 2000, nr 1, s. 12.

⁸ *Ibidem*, s. 7–10.

⁹ M. Miemiec, *Działalność gospodarcza gmin w Republice Federalnej Niemiec*, „Prawo” 295. *Współczesne europejskie problemy prawa administracyjnego i administracji publicznej*, red. A. Błaś, K. Nowacki, 2005, s. 303.

czasu przeważa tendencja do wyboru form prywatnoprawnych, które są uważane za bardziej efektywne od form publicznoprawnych. Zmiana charakteru prawnego jednostek organizacyjnych gminy czy formy prawnej zarządzania nimi określana jest jako prywatyzacja organizacyjna lub formalna. W jej wyniku gminy pozostają właścicielami prywatyzowanych jednostek.

Formami publicznoprawnymi prowadzenia działalności gospodarczej przez gminę są: jednostki budżetowe, nazywane zakładami kierowanymi (zarządzanymi); zakłady własne, budżetowe; zakłady administracyjne mające osobowość publicznoprawną¹⁰.

Zakłady kierowane są strukturami gospodarczymi wchodzącymi w skład organizacji gminnej jako komórki organizacyjne urzędu gminy. Mogą mieć także charakter zewnętrzny — być usytuowane na zewnątrz tego urzędu jako zakłady publicznoprawne niemające osobowości prawnej. Przyjmuje się, że zakład kierowany jest formą organizacyjną przedsięwzięcia gospodarczego korporacji prawa publicznego, którą kierują urzędnicy lub inni pracownicy takiej korporacji¹¹. Prawo do składania oświadczeń woli ma natomiast podmiot założycielski¹². Przy wyborze wewnętrznej formy organizacyjnej odrębność takiego zakładu ma jedynie charakter funkcjonalny. Jest to zespół ludzi ze środkami rzeczowymi i finansowymi służącymi realizacji zadań gospodarczych w imieniu i na rachunek gminy. Przedmiotem działania takich jednostek jest przede wszystkim świadczenie usług komunalnych w zakresie utrzymywania czystości miejsc publicznych, wywozu i utylizacji odpadów komunalnych oraz prowadzenia łąźni, rzeźni komunalnych itp. Ich dochody i wydatki są w całości objęte budżetem gminy¹³.

Zakłady własne gminy są organizacyjnie wyodrębnionymi gminnymi jednostkami gospodarczymi bez osobowości prawnej. Ich substratem materialnym jest wydzielona organizacyjnie część majątku gminy. Jest to więc usamodzielniony majątek celowy, z własną księgowością i własnym planem gospodarczym (finansowym). Z użytkownikami czy konsumentami usług takie zakłady nawiązują stosunki publicznoprawne lub cywilnoprawne. Podstawy prawne organizacji i funkcjonowania takich jednostek gospodarczych są zawarte, zależnie od kraju związkowego, w ustawach bądź rozporządzeniach szczególnych. Istotną rolę odgrywają ich statuty, stanowione przez organy uchwałodawcze gmin¹⁴. Ustalają one zakres względnej samodzielności omawianych jednostek wobec organów

¹⁰ Przyjęte nazewnictwo nie jest w pełni zharmonizowane z odpowiednimi polskimi instytucjami prawnymi. W pewnym uproszczeniu można powiedzieć, że jest zbliżone znaczeniowo do stosowanych na gruncie polskiego prawa administracyjnego i finansowego takich pojęć, jak „zakład administracyjny”, „zakład budżetowy” czy „jednostka budżetowa”, w zależności od sposobu oglądu — administracyjnoprawnego lub finansowoprawnego.

¹¹ P.J. Tettinger, *Besonderes Verwaltungsrecht*, Heidelberg 1993, s. 84; G. Köbler, H. Pohl, *Deutsch-Deutsches Rechtswörterbuch*, München 1991, s. 419.

¹² A. Gern, Ch. Brüning, *op. cit.*, s. 487.

¹³ Wykazują zatem podobieństwo do polskich jednostek budżetowych.

¹⁴ P.J. Tettinger, *op. cit.*, s. 84.

gminy¹⁵. Ich specyfika organizacyjna polega na posiadaniu na podstawie regulacji ustawowej własnych organów zarządzających, czyli kierownictwa zakładu i komisji zakładowej. Organy te są obsadzone personalnie przez właściwe organy gminy. W tej formie organizacyjnej prowadzona jest zwłaszcza działalność w zakresie usług komunalno-bytowych i lokalnego transportu zbiorowego.

Do ostatniej grupy omawianych jednostek należą zakłady administracyjne mające osobowość publicznoprawną. Są to prawnie wyodrębnione, utworzone lub dopuszczone przez ustawę osoby prawne prawa publicznego powołane do realizacji rzeczowo powiązanych celów z zakresu administracji świadczącej. Odrębna kategoria pośród tych zakładów, która podlega szczególnej regulacji w ordynacjach gminnych, określana jest jako samodzielne przedsiębiorstwa komunalne prawa publicznego¹⁶. Ich samodzielność wobec podmiotu założycielskiego (gminy) i innych podmiotów jest najdalej idąca. Działają one bowiem we własnym imieniu. Gmina ma tylko możliwość wywierania pośredniego wpływu na ich działalność, na przykład przez dokonywanie obsady personalnej organów czy sprawowanie nadzoru właścicielskiego. Zakłady te określa się jako szczególną formę organizacyjną decentralizacji wewnątrzkomunalnej¹⁷.

W formie zakładowej zorganizowane są komunalne kasy oszczędnościowe, podlegające odrębnej krajowej ustawowej regulacji prawnej. Podmiotami założycielskimi tych kas są z reguły gminy, powiaty ziemskie czy utworzone przez nie związki komunalne. Są to przedsięwzięcia gospodarcze, których celem jest zabezpieczenie na obszarze ich działania zapotrzebowania członków wspólnot samorządowych na usługi finansowo-pieniężne. Wyrażany jest pogląd, że w odróżnieniu od innych rodzajów komercyjnej komunalnej działalności gospodarczej komunalne kasy oszczędnościowe wzmacniają konkurencję w sektorze przedsiębiorczości kredytowej¹⁸. Kierują się však zasadami gospodarki rynkowej; obejmują świadczeniami ludność, prywatne podmioty gospodarcze i podmioty publiczne; a także wspierają zmysł oszczędzania i budowania majątku, w tym wobec osób niezamożnych. Celem działania kas oszczędnościowych jest też wychowanie gospodarcze młodzieży¹⁹.

Ustawowo dopuszczonymi formami prywatnoprawnymi prowadzenia przez gminy działalności gospodarczej są spółka z ograniczoną odpowiedzialnością lub spółka akcyjna z uwagi to, że te formy prawne ograniczają odpowiedzialność ma-

¹⁵ Najbliższą formą organizacyjnoprawną na gruncie polskim byłby zakład budżetowy, szczególnie w zakresie sposobu finansowania działalności.

¹⁶ A. Schraml, *Rechtliche und organisatorische Ausgestaltung am Beispiel des Kommunalunternehmens des Landkreises Würzburg*, [w:] J. Riedmayer, A. Schraml, *Das Kommunalunternehmen — Anstalt des öffentlichen Rechts*, Stuttgart 2000, s. 31.

¹⁷ A. Gern, *op. cit.*, s. 463.

¹⁸ A. von Mutius, *Die kommunalen Sparkassen. Status und Organisation*, [w:] *Handbuch der kommunalen Wissenschaft und Praxis*, t. 5, s. 453 n.

¹⁹ A. Gern, *op. cit.*, s. 464.

jątkową gminy. W praktyce są to przede wszystkim spółki z wyłącznym udziałem gminy. Dopuszczalne są również spółki z gminą jako jednym z udziałowców (akcjonariuszy). W takiej sytuacji pozostałymi udziałowcami (akcjonariuszami) mogą być inne podmioty publiczne (formy mieszane publiczne) bądź osoby prywatne (formy mieszane publiczno-prywatne, partnerstwo publicznoprawne). Tworząc spółki akcyjne, gminy są zobowiązane do przestrzegania przepisów o formach prawnych partycypacji pracobiorców w zarządzaniu takimi strukturami²⁰.

4.

Działalność gospodarcza gminy podlega w zasadzie takim samym wymogom prawnym jak działalność podmiotów prywatnych. Dotyczy to między innymi obowiązku przestrzegania regulacji prawnej z zakresu bezpieczeństwa i higieny pracy, wymogów sanitarnych, nadzoru budowlanego, dozoru technicznego, ochrony środowiska czy policji administracyjnej. Prowadzona przez gminę działalność gospodarcza podlega też kontroli wyspecjalizowanych jednostek państwowych²¹. Formy prawnie niesamodzielne, stanowiące część składową administracyjnego aparatu gminy, mogą podlegać ponadto nadzorowi komunalnemu. W pewnym stopniu dotyczy to również form publicznoprawnych mających osobowość prawną, które mogą podlegać nadzorowi w ustawowo określonych przypadkach²². Spółki prawa handlowego gminy lub z udziałem gminy, jako odrębne od gminy osoby prawne posiadające własne organy, nie podlegają nadzorowi komunalnemu. W tym zakresie w wyjątkowej sytuacji są komunalne kasy oszczędnościowe, podlegające nadzorowi prawnemu krajów związkowych i nadzorowi fachowemu Federalnego Urzędu Nadzoru Kredytowego.

5.

Efektywność ekonomiczna działalności gospodarczej gminy jest zróżnicowana. Opłaty za usługi komunalne są bowiem ustalane widełkowo przez ustawodawcę krajowego. Jeśli do tego dodać względy społeczne, wymagające zachowania niskiego poziomu cen, aby zapewnić powszechną dostępność usług, to świadczenie niektórych z nich jest trwale deficytowe — taką sytuację można dostrzec na przykład w zakresie publicznego osobowego transportu zbiorowe-

²⁰ R. Stober, *op. cit.*, s. 345.

²¹ J.W. Hidién, *Staatliche Wirtschaftsaufsicht und Besteuerung kommunaler Unternehmen*, [w:] *Handbuch der kommunalen Wissenschaft und Praxis*, t. 5, s. 98 n.

²² A. Schraml, *op. cit.*, s. 40.

go. Prowadzenie takich usług wymaga ze strony gminy dotacji czy innych form zasilenia finansowego. Z kolei dostawa energii czy utylizacja odpadów jest dla gminy dochodowa.

W Niemczech dochody z działalności gospodarczej są opodatkowane podatkiem dochodowym od osób prawnych. Dotyczy to także podmiotów publicznoprawnych. Gdyby omawianego rodzaju działalność gospodarcza gminy była opodatkowana na zasadach ogólnych, cały dochód efektywnego ekonomicznie podmiotu gospodarczego byłby opodatkowany. Strata w działalności deficytowego podmiotu wymagałaby natomiast dofinansowania.

Komunalne podmioty prowadzące gospodarczą działalność zaspokajającą lokalne potrzeby publiczne mają jednak możliwość zastosowania optymalizacji podatkowej. Jest to tak zwane poprzeczne zespolenie podatkowe (*Steuerlicher Querverbund*)²³. Takie rozwiązanie było przez wiele lat stosowane na podstawie przepisów administracyjnych²⁴. Federalny Trybunał Finansowy w wyroku z 22 sierpnia 2007 roku²⁵ uznał jednak taką praktykę za ukryty podział zysków. Z uwagi na to poprzecznemu zespoleniu podatkowemu nadano formę ustawową. Wprowadzono je mianowicie do powszechnie obowiązującego porządku prawnego przez art. 3 ustawy federalnej z dnia 19 grudnia 2008 roku, która weszła w życie 1 stycznia 2009 roku²⁶ jako nowelizacja ustawy z 7 lipca 1988 roku o podatku dochodowym od osób prawnych²⁷.

Według § 4 ust. 6 zd. 1 KStG poprzeczne zespolenie podatkowe powstaje na podstawie porozumienia dwóch lub większej liczby zakładów (przedsiębiorstw) publicznoprawnych prowadzących działalność gospodarczą w celu osiągnięcia skutków podatkowopravných. Ustawa wymaga, aby takie zakłady prowadziły podobną działalność bądź aby występowały między nimi wzajemne powiązania

²³ Można by również użyć nazwy „skrośne zespolenie podatkowe”. Termin „skrośny” został przejęty z angielskiego słowa *cross*, używanego w tym języku jako pierwszy człon wyrazów złożonych, na przykład *cross-disciplinary* — interdyscyplinary. W języku polskim określenie „skrośny” stosowane jest w złożeniach jako człon danego terminu, na przykład „zniesztalcenie skrośne”, „rzutowanie skrośne”, „subsydiowanie skrośne”. Termin „subsydiowanie skrośne”, zbliżony znaczeniowo do nazwy analizowanej instytucji prawnej, oznacza pokrywanie kosztów jednego rodzaju wykonywanej działalności gospodarczej lub dotyczących jednej grupy odbiorców przychodami pochodzącymi z innego rodzaju wykonywanej działalności gospodarczej lub od innej grupy odbiorców; zob. np. E. Rauba, *Eliminacja subsydiowania skrośnego w usługach wodociągowo-kanalizacyjnych*, „Inżynieria Ekologiczna” 2012, nr 30, s. 278. Nazwa *fiscal cross-bracing* jest użyta w formie angielskiej. W niniejszym opracowaniu przyjęto jednak tłumaczenie z języka niemieckiego z zastosowaniem równoległej terminologii przyjętej w Polsce.

²⁴ E.Ch. Westermann, F. Zemke, *Neue Entwicklungen beim Steuerlichen-Querverbund*, „Komunaljurist” 2013, nr 1, s. 1.

²⁵ Sygn. I R 32/06, BStBl 2007 II, s. 961.

²⁶ Jahressteuergesetz 2009 (JStG 2009) vom 19. Dezember 2008, BGBl 2008, Teil I, Nr. 63.

²⁷ Ustawa z dnia 7 lipca 1988 roku o opodatkowaniu dochodu korporacji — Bundesgesetz vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens von Körperschaften (Körperschaftsteuergesetz 1988), BGBl. Nr. 401/1988 z późn. zm.; dalej: KStG.

techniczno-gospodarcze. W praktyce łączone są dwie lub większa liczba jednostek organizacyjnych z zakresu zaopatrzenia w energię lub wodę, odprowadzania ścieków czy wywozu i utylizacji odpadów, komunalnego transportu zbiorowego bądź inne jednostki komunalne świadczące usługi z zakresu zadań gminy, na przykład związane z działalnością portu komunalnego. Nie jest natomiast dopuszczalne objęcie zespoleniem zakładu zwolnionego ustawowo z podatku dochodowego. Ustalany jest jednolity dochód takiej struktury, stanowiący podstawę obliczenia podatku dochodowego.

W zależności od formy prawnej nowo tworzonej struktury rozróżniane jest poprzeczne zespolenie podatkowe w wąskim i szerokim znaczeniu. Może ono mieć zatem charakter publicznoprawny, na przykład zakładu własnego gminy, czy charakter prywatnoprawny, na przykład spółki z ograniczoną odpowiedzialnością czy spółki akcyjnej z większościowym udziałem gminy. Jest to zespolenie w ścisłym znaczeniu. Połączenie jednostek organizacyjnych gminy w formę koncernu²⁸ określone jest natomiast jako zespolenie podatkowe w szerokim znaczeniu.

Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych w § 8 ust. 7 zd. 2 określa sytuacje wyłączające uznanie omawianego zespolenia podatkowego za formę ukrytego podziału zysków, także w przypadku działalności gospodarczej uczestnika zespolenia przynoszącej ciągłe straty. W świetle tego przepisu takie wyłączenie zachodzi, jeżeli działalność gospodarcza w dziedzinie transportu, ochrony środowiska, ochrony zdrowia czy socjalnej jest prowadzona ciągle bez pełnego pokrycia kosztów. Pozwala to na podatkowe rozliczenie strat i zysków służące refinansowaniu kosztów usług z zakresu administracji świadczącej.

6.

Poprzeczne zespolenie podatkowe pod rządami nowego prawa było przedmiotem orzecznictwa niemieckiego sądownictwa finansowego²⁹. Federalny Trybunał Finansowy w toku rozpatrywania rewizji w jednej ze spraw, rozstrzygniętej w pierwszej instancji przez krajowy sąd finansowy Meklemburgii-Pomorza Przedniego, przedłożył Trybunałowi Sprawiedliwości UE pytanie prawne, czy poprzeczne zespolenie podatkowe oparte na § 8 ust. 7 zd. 2 KStG, z którego mogą skorzystać tylko jednostki gospodarcze sektora publicznego, jest dopuszczalne z punktu widzenia regulacji prawa Unii Europejskiej. Zdaniem Trybunału zasto-

²⁸ A. Gaß, *Die Umwandlung gemeindlicher Unternehmen: Entscheidungsgründe für die Wahl einer Rechtsform und Möglichkeiten des Rechtsformwechsels*, „Schriften zum deutschen und europäischen Kommunalrecht”, t. 18, Stuttgart 2003, s. 402 n.

²⁹ Wybór reprezentatywnych orzeczeń został przedstawiony i omówiony w opracowaniu *Steuerliche Querverbände in Kommunen*, „Wissenschaftliche Dienste” 4-3000-025/19, Deutscher Bundestag 2020, s. 8 n.

sowanie takiego sposobu rozliczania strat wynikłych z działalności gospodarczej przez przedsiębiorcę prywatnego byłoby potraktowane jako ukryty podział zysków. Trybunał podniósł, że biorąc to pod uwagę, przywilej podatkowy na rzecz podmiotów publicznych, unormowany w § 8 ust. 7 KStG, mógłby zostać potraktowany jako niedozwolona pomoc państwa, zgodnie z art. 107 ust. 1 w zw. z art. 108 ust. 3 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej.

Gdyby TSUE potwierdził, że poprzeczne zespolenie podatkowe stanowi niedozwoloną pomoc publiczną, powołany przepis nie mógłby być stosowany aż do rozstrzygnięcia przez Komisję Europejską sprawy zgodności zespolenia podatkowego z powołanymi przepisami TFUE. Wykluczenie stosowania tego przepisu przez KE naraziłoby natomiast gminy na poważne trudności w finansowaniu deficytowych usług z zakresu administracji świadczącej.

Trybunał Sprawiedliwości nie udzielił jednak odpowiedzi na to pytanie z uwagi na jego bezprzedmiotowość. Skarżąca gmina cofnęła bowiem rewizję od wyroku krajowego sądu finansowego wniesioną do Federalnego Trybunału Finansowego, przed którym postępowanie zostało w tym stanie rzeczy umorzone. Rozstrzygnięcie zasygnalizowanej kwestii z punktu widzenia prawa unijnego pozostaje więc otwarte.

7.

W omawianej materii prowadzona jest także dyskusja polityczna. Ważna w tym zakresie, mimo że podjęto ją wiele lat temu, jest uchwała konferencji ministrów gospodarki krajów związkowych. Została ona podjęta w 2000 roku, w nowej sytuacji prawnej wynikającej z regulacji ustawowej instytucji poprzecznego zespolenia podatkowego. Jej uczestnicy zaakceptowali wówczas prawo jednostek samorządu terytorialnego, zwłaszcza gmin, do prowadzenia działalności gospodarczej w ustawowo określonych granicach. Podkreślili jednak, że podejmując działalność gospodarczą bez uzasadnienia tego interesem publicznym, jednostki samorządowe konkurują z przedsiębiorczością prywatną. Wypierają w taki sposób z rynku głównie małe i średnie przedsiębiorstwa prywatne. Należy więc podjąć działania na szczeblu federalnym i krajowym w obszarze „rzemiosło” i „średnia przedsiębiorczość” w celu sporządzenia opracowań na temat wpływu działalności gospodarczej gmin na gospodarkę prywatną w obszarach aktywności tak zwanego stanu średniego. W uzasadnieniu tego stanowiska wskazano jednak na malejące wpływy podatkowe gmin i związany z tym spadek ich siły finansowej. W wyniku tego gminy dążą do optymalizacji własnych jednostek organizacyjnych administracji świadczącej. Poszukują również nowych źródeł dochodów.

W zakresie zaspokojenia własnych potrzeb na usługi i produkty gminy konkurują przede wszystkim ze średnią gospodarką prywatną. Obszary komunalnej aktywności gospodarczej są kompleksowe. Sięgają od klasycznych obszarów komunalnych usług bytowych (na przykład dostarczania energii elektrycznej, wody, wywozu i utylizacji odpadów komunalnych), przez komunalne pośrednictwo mieszkaniowe, wspieranie gospodarki, usługi budowlane, zagospodarowanie budynków, usługi pogrzebowe, kształtowanie i pielęgnację terenów zielonych, do tworzenia i utrzymywania tak zwanych parków technologicznych, telekomunikacji, techniki sanitarnej, sprzątania budynków, usług drukarskich czy gastronomii. Ministrowie uznali, że podmiot publiczny zamierzający podjąć tego rodzaju działalność gospodarczą ma prawo wyboru różnych rozwiązań prawnych jej wykonywania³⁰.

W ubiegłym roku stanowisko w tej materii przedstawił rząd federalny w odpowiedzi na zapytanie z 18 maja 2021 roku posłów z frakcji Bündnis 90/Die Grünen Bundestagu. Ocenili oni pozytywnie umożliwienie gminom utrzymania świadczenia także nierentownych usług. Podkreślili znaczenie trwale deficytowego lokalnego osobowego transportu zbiorowego, wymagającego dofinansowania, który z uwagi na ochronę klimatu powinien być rozwijany. W związku z tym zapytali przede wszystkim, jak rząd federalny ocenia dotychczasowe funkcjonowanie poprzecznego zespolecia podatkowego, czy widzi w tym zakresie zagrożenia i czy przewiduje zmiany legislacyjne³¹.

Rząd federalny ocenił pozytywnie dotychczasowe funkcjonowanie poprzecznego zespolecia podatkowego, które umożliwia gminom utrzymywanie świadczenia deficytowych usług materialnych. Podkreślił, że obniżenie obciążeń finansowych wynikających z zastosowania poprzecznego zespolecia podatkowego umożliwia finansowanie deficytowych usług komunalnych o charakterze niematerialnym. Przejściowe zaniechanie świadczenia niektórych usług spowodowane pandemią COVID-19 nie będzie miało przy tym negatywnego wpływu na stosowanie poprzecznego zespolecia podatkowego. W konkluzji stwierdzono, że nie są przewidywane w tym przedmiocie zmiany legislacyjne³². Takie zmiany musiałyby bowiem pociągnąć za sobą konieczność wprowadzenia fundamentalnych przekształceń systemu niemieckiego samorządowego wyrównania finansowego, a dotychczas nie ma takiej koncepcji.

³⁰ Wirtschaftsministerkonferenz 1-2/00, <http://www.vdw-online.de/htm/public/info/il-00/s4.htm> (dostęp: 1.01.2022).

³¹ Deutscher Bundestag, Drucksache 19/30291.

³² Deutscher Bundestag, Drucksache 19/30813.

Bibliografia

- Gaß A., *Die Umwandlung gemeindlicher Unternehmen: Entscheidungsgründe für die Wahl einer Rechtsform und Möglichkeiten des Rechtsformwechsels*, „Schriften zum deutschen und europäischen Kommunalrecht”, t. 18, Stuttgart 2003.
- Gern A., *Deutsches Kommunalrecht*, Baden-Baden 1997.
- Gern A., Brüning Ch., *Deutsches Kommunalrecht*, Baden-Baden 2019.
- Hidien J.W., *Staatliche Wirtschaftsaufsicht und Besteuerung kommunaler Unternehmen*, [w:] *Handbuch der kommunalen Wissenschaft und Praxis*, t. 5. *Kommunale Wirtschaft*, red. G. Püttner, Berlin 1984.
- Köbler G., Pohl H., *Deutsch-Deutsches Rechtswörterbuch*, München 1991.
- Meyer L., Scholl M., *Wirtschaftliche Betätigung von Kommunen*, „Materialien für die Arbeit vor Ort” 10, 2000, nr 1.
- Miemiec M., *Działalność gospodarcza gmin w Republice Federalnej Niemiec*, „Prawo” 295. *Współczesne europejskie problemy prawa administracyjnego i administracji publicznej*, red. A. Błaś, K. Nowacki, 2005.
- Mutius A. von, *Die kommunalen Sparkassen. Status und Organisation*, [w:] *Handbuch der kommunalen Wissenschaft und Praxis*, t. 5. *Kommunale Wirtschaft*, red. G. Püttner, Berlin 1984.
- Püttner G., *Kommunalrecht Baden-Württemberg*, Stuttgart 1993.
- Rauba E., *Eliminacja subsydiowania skrośnego w usługach wodociągowo-kanalizacyjnych*, „Inżynieria Ekologiczna” 2012, nr 30.
- Schraml A., *Rechtliche und organisatorische Ausgestaltung am Beispiel des Kommunalunternehmens des Landkreises Würzburg*, [w:] J. Riedmayer, A. Schraml, *Das Kommunalunternehmen — Anstalt des öffentlichen Rechts*, Stuttgart 2000.
- Schmidt-Jortzig E., *Die Zulässigkeit kommunaler wirtschaftlicher Unternehmen im Einzelnen*, [w:] *Handbuch der kommunalen Wissenschaft und Praxis*, t. 5. *Kommunale Wirtschaft*, red. G. Püttner, Berlin 1984.
- Steuerliche Querverbände in Kommunen*, „Wissenschaftliche Dienste” 4-3000-025/19, Deutscher Bundestag 2020.
- Stober R., *Kommunalrecht in der Bundesrepublik Deutschland*, Stuttgart 1996.
- Tettinger P.J., *Besonderes Verwaltungsrecht*, Heidelberg 1993.
- Westermann E.Ch., Zenke F., *Neue Entwicklungen beim Steuerlichen-Querverbund*, „Kommunaljurist” 2013, nr 1.

Systemic and Tax Legal Aspects of the Provision of Material Public Services by German Communes

Summary

Fiscal cross-bracing enables communes to optimize tax charges with regard to corporate income tax. It consists in the possibility of combining, in one structure, one's own establishment (the public law form) or a limited liability company or a joint stock company (the private law form) with the majority share of the commune. It is combination in the strict sense. Combination of organizational units of the commune in a concern is defined as tax combination in a broad sense. Profit-making and loss-making organizational units are combined in one structure, and their combined financial results constitute the tax base. In this way, communes are able to maintain the provision

of loss-making material services. The reduction of the tax burden resulting from the aforementioned combination also makes it possible to finance other communal services.

Keywords: fiscal cross-bracing, commune, administrative institution, supreme administration, rendering administration, material and immaterial services, income tax.