



# Ustawa o fundacji rodzinnej

## - uwagi do ustawy uchwalonej przez Sejm RP

22 grudnia 2022 r.

Szanowni Państwo

W związku z uchwaleniem przez Sejm Ustawy z dnia 14 grudnia 2022 r. o fundacji rodzinnej, niniejszym przedstawiamy uwagi, propozycje oraz spostrzeżenia zespołu Deloitte Private związane z uchwalonymi przepisami.

W naszej ocenie, ustawa uchwalona przez Sejm RP zawiera bardzo korzystne regulacje dla polskich firm, jednak wciąż istnieją obszary (zwłaszcza w zakresie przepisów podatkowych), które można poprawić, tak aby umożliwić korzystanie z tego instrumentu prawnego szerszej grupie odbiorców.

Naszym zdaniem w interesie publicznym leży zakładanie fundacji rodzinnych przez rodziny, w których doszło do sukcesji majątkowej (w związku ze śmiercią założyciela biznesu albo dokonywanymi darowiznami) albo w których firma rodzinna należy do kilku wspólników rodzinnych (np. rodzeństwa) a także repatriacja majątku zagranicznych fundacji rodzinnych do polskich fundacji rodzinnych.

Proponowany obecnie system opodatkowania znacząco zwiększałby poziom opodatkowania dla fundacji zakładanych przez kilka osób w stosunku do alternatywnych rozwiązań, co spowodowałoby, że fundacje rodzinne nie będą zakładane przez takie osoby. W obecnym projekcie brakuje również przepisów pozwalających na neutralne podatkowo przeniesienie majątku fundacji zagranicznych do polskich fundacji rodzinnych (darowizna z fundacji zagranicznej byłaby teoretycznie neutralna podatkowo, ale wiązałaby się z około 30% opodatkowaniem świadczeń z fundacji). Uważamy, że należy odpowiednio zmienić przepisy, tak aby zapewnić, że ten model sukcesji będzie odpowiedni dla jak najszerszego grona właścicieli firm rodzinnych.

W ramach naszych uwag, wyróżniliśmy uwagi podatkowe oraz prawne.

Z wyrazami szacunku,

**Krzysztof Gil**

Doradca podatkowy

Partner

Deloitte Doradztwo Podatkowe

**Michał Lejman**

Doradca podatkowy

Partner Associate

Deloitte Doradztwo Podatkowe

**Marek Paszczela**

Doradca podatkowy

Manager

Deloitte Doradztwo Podatkowe

**Robert Uhl**

adwokat

Partner

Deloitte Legal

**Łukasz Żuławiński**

radca prawny

Senior Managing Associate

Deloitte Legal

**Magdalena Kozak**

radca prawny

Senior Associate

Deloitte Legal



**Uwagi podatkowe**

# 1. Likwidacja - ustalenie przychodu (pomniejszenia przychodów) w CIT / kwestia ustalenia kosztów przy zbyciu składników mienia otrzymanych w wyniku rozwiązania Fundacji rodzinnej

## Obecne brzmienie ustawy

Art. 24q ust. 3 i 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych

3. W przypadku rozwiązania fundacji rodzinnej przychód odpowiadający wartości mienia, o którym mowa w ust. 1 pkt 2, pomniejsza się o wartość podatkową mienia wniesionego przez fundatora lub fundatorów.

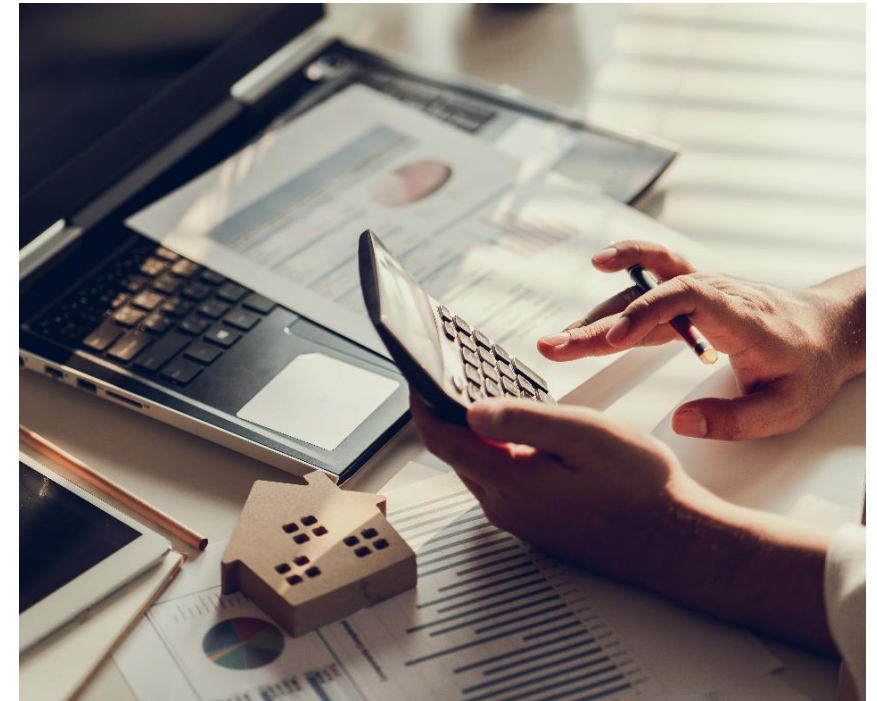
4. Przez wartość podatkową mienia, o której mowa w ust. 3, rozumie się wartość niezaliczoną uprzednio w jakiegokolwiek formie do kosztów uzyskania przychodów, jaka zostałaby przyjęta przez fundatora za taki koszt, gdyby składnik ten został przez niego odpłatnie zbyty bezpośrednio przed wniesieniem go do fundacji rodzinnej, nie wyższą od wartości rynkowej tego mienia.

## Propozycja zmiany:

Art. 24q ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych

3. W przypadku rozwiązania fundacji rodzinnej przychód odpowiadający wartości mienia, o którym mowa w ust. 1 pkt 2, pomniejsza się o wartość rynkową mienia ustaloną na moment jego wniesienia przez fundatora lub fundatorów.

Wykreślenie treści ust. 4 i zmianę numeracji dalszych ustępów.



### **Art. 22 ust. 1dd ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych**

W przypadku odpłatnego zbycia rzeczy lub praw wchodzących w skład mienia otrzymanego w wyniku rozwiązania Fundacji rodzinnej, o której mowa w rozdziale 1 ustawy z dnia 14 grudnia 2022 r. o fundacji rodzinnej, kosztem uzyskania przychodów z ich odpłatnego zbycia jest wartość niezaliczona uprzednio w jakiegokolwiek formie do kosztów uzyskania przychodów, jaka zostałaby przyjęta przez podatnika za taki koszt, gdyby rzeczy te lub prawa zostały przez niego odpłatnie zbyte przed wniesieniem ich do fundacji rodzinnej.

### **Art. 15 ust. 1ib ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych**

W przypadku odpłatnego zbycia rzeczy lub praw wchodzących w skład mienia otrzymanego w wyniku rozwiązania Fundacji rodzinnej, o której mowa w rozdziale 1 ustawy z dnia 14 grudnia 2022 r. o fundacji rodzinnej, kosztem uzyskania przychodów z ich odpłatnego zbycia jest wartość niezaliczona uprzednio w jakiegokolwiek formie do kosztów uzyskania przychodów, jaka zostałaby przyjęta przez podatnika za taki koszt, gdyby rzeczy te lub prawa zostały przez niego odpłatnie zbyte przed wniesieniem ich do fundacji rodzinnej.

# 1. Likwidacja - ustalenie przychodu (pomniejszenia przychodów) w CIT / kwestia ustalenia kosztów przy zbyciu składników mienia otrzymanych w wyniku rozwiązania Fundacji rodzinnej

## Argumentacja

---

Głównym celem proponowanych zmian jest wprowadzenie mechanizmu pomniejszenia przez Fundację Rodzinną przychodów z tytułu mienia uzyskanego w wyniku likwidacji Fundacji Rodzinnej o **wartość rynkową majątku** wniesionego przez fundatora lub fundatorów do niej. **Konsekwencją braku tej zmiany będzie ryzyko niskiego zainteresowania zakładaniem Fundacji rodzinnych**, w sytuacji gdy na Fundacji lub na beneficjentach (zgodnie z aktualnym brzmieniem przepisów) ciążyło będzie zobowiązanie podatkowe z tytułu uzyskania składników mienia fundacji od 15-30% wartości rynkowej składników mienia. **W takiej sytuacji rodziny mogą nie być skore do podejmowania ryzyka skrajnie wysokiego opodatkowania wartości majątku, a nie uzyskanego dochodu.** Taki problem nie musi wiązać się jedynie z decyzją o likwidacji fundacji rodzinnej podjętą przez fundatora / beneficjentów po latach jej funkcjonowania, może on się pojawić już znacznie szybciej, np. w przypadku braku wpisania przez sąd rejestrowy Fundacji w organizacji do rejestru, a co za tym idzie koniecznością jej likwidacji i dystrybucji mienia.

Postulowana zmiana przybliży model opodatkowania **do pożądanego modelu opodatkowania dochodu** (przychodu z możliwością jego pomniejszenia o wartość poniesionych „wydatków” – wartości rynkowej mienia wniesionego do Fundacji rodzinnej) - **nie majątku**, a jednocześnie uniemożliwia rozpoznanie straty z uwagi na wskazany mechanizm pomniejszenia przychodów w miejsce rozpoznanie podatkowych kosztów.

Jednocześnie proponowana zmiana w sposób istotny modyfikuje zasadę opisaną w wersji ustawy uchwalonej przez Sejm RP, która naszym zdaniem nie realizuje w/w celów, a uprawnia ewentualnie do pomniejszenia przy rozwiązaniu Fundacji rodzinnej przychodu o tzw. koszt historyczny (w ustawie de facto określony jako „wartość podatkowa”) nabycia wydawanego aktywa. W praktyce w przypadku przedsiębiorstw rodzinnych niejednokrotnie może okazać się, że możliwość pomniejszenia powstałego przychodu w takim wypadku byłaby niska (np. aktywa lub udziały zostały nabyte wiele lat temu).

W kontekście ustalenia, czy zasadne jest pomniejszenie przychodu rozpoznanego przez Fundację należy mieć na uwadze, że o ile sama Fundacja Rodzinna nie poniosła wydatków na nabycie mienia, to wydatek ten poniósł Fundator, który wniósł owe mienie do Fundacji. W związku z tym brak wprowadzenia możliwości pomniejszenia przychodu o wartość rynkową tego mienia pozbawia możliwości efektywnego rozpoznanie kosztu przez fundatora, gdyż na gruncie ustawy PIT zasadniczo zastosowanie znajdzie zwolnienie na wydaniu tego mienia w związku z rozwiązaniem Fundacji. Co istotne proponowana zmiana nie zawiera możliwości pomniejszenia przychodu o wartość mienia wniesionego przez inne podmioty niż fundator.

Założenie Fundacji Rodzinnej nie powinno być biletem w jedną stronę. Musi istnieć możliwość wycofania się z tej formy sukcesji na warunkach z góry określonych przez fundatora bez konieczności płacenia podatku w nadmiernej, niczym nieuzasadnionej wysokości (czyli podatku zbliżonego do 15-30% wartości rynkowej majątku). Dla wielu polskich rodzin, zwłaszcza w kontekście bardzo zmiennej rzeczywistości, również prawnej, taka zasada może mieć efekt mrozący i oznaczać rezygnację ze skorzystania z tego instrumentu sukcesji.

Stabilność Fundacji Rodzinnej zapewnią zasady jej funkcjonowania i to, że rozwiązanie Fundacji Rodzinnej będzie mogło nastąpić w wyjątkowych sytuacjach.

### W zakresie art. 22 ust. 1dd ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz art. 15 ust. 1ib ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych

Dodatkowo, w naszej ocenie, w przypadku zbycia mienia otrzymanego w wyniku rozwiązania fundacji przepisy powinny dawać możliwość rozpoznania kosztu odpowiadającego wartości, która przysługiwałaby podatnikowi, gdyby do zbycia mienia doszło przed jego wniesieniem do Fundacji. **Tym samym z jednej strony zachowane zostanie prawo do pomniejszenia przychodu przy rozwiązaniu fundacji o wartość wniesionego do niej mienia (o czym była mowa wcześniej), a z drugiej strony uniemożliwione zostanie rozpoznanie podwyższonych kosztów uzyskania przychodów w razie zbycia mienia uzyskanego w związku z rozwiązaniem Fundacji.**

Celem osiągnięcia powyższego rekomendujemy wprowadzenie zarówno do ustawy PIT jak i CIT (uzupełniająco z uwagi, że beneficjentem może być organizacja pozarządowa prowadząca działalność pożytku publicznego - art. 30 ust. 1 uchwalonej ustawy) odpowiedniej regulacji, zgodnie z którą kosztem uzyskania przychodu przy zbyciu mienia otrzymanego w wyniku rozwiązania Fundacji rodzinnej byłaby wartość jaka zostałaby przyjęta gdyby składnik ten został zbyty przed wniesieniem do Fundacji. Co prawda przepisy te nie będą miały zastosowania do każdego składnika (bo nie każdy składnik będzie mógł być zbyty przez beneficjenta przed jego wniesieniem do Fundacji), a w przypadku CIT znaczenie proponowanego przepisu będzie uzupełniające (z uwagi na to, że zapewne wyjątkowo organizacje pozarządowe będą otrzymywały mienie likwidacyjne).

Podsumowując - zmiana ta ma na celu zagwarantować możliwość rozpoznania kosztu przy zbyciu mienia otrzymanego od Fundacji, a jednocześnie ograniczyć krąg uprawnionych do rozpoznania kosztu tylko do osoby (w szczególności Fundatora), która uprzednio wniosła ten składnik do Fundacji rodzinnej. Ponadto proponowana zmiana nie daje możliwości rozpoznania kosztów przez beneficjenta, który otrzymał składnik nieodpłatnie, a przed wniesieniem do Fundacji nie posiadał do niego praw.

## 2. Ustalenie zasad wpływu proporcji na wysokość zobowiązania w podatku PIT

### Obecne brzmienie ustawy

#### Art. 21 ust. 49 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych

49. Zwolnienie, o którym mowa w ust. 1 pkt 157, stosuje się do części przychodów:

- 1) fundatora albo osoby będącej w stosunku do fundatora osobą, o której mowa w art. 4a ust. 1 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn, uprawnionych do otrzymania mienia w związku z rozwiązaniem fundacji rodzinnej,
- 2) beneficjenta będącego fundatorem albo osobą będącą w stosunku do fundatora osobą, o której mowa w art. 4a ust. 1 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn  
– odpowiadającej proporcji, o której mowa w art. 26 ust. 4 ustawy z dnia 14 grudnia 2022 r. o fundacji rodzinnej, według stanu na dzień uzyskania przychodu.

### Propozycja zmiany:

#### Art. 21 ust. 49 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych

49. Zwolnienie, o którym mowa w ust. 1 pkt 157, stosuje się do części przychodów:

- 1) fundatora albo osoby będącej w stosunku do fundatora osobą, o której mowa w art. 4a ust. 1 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn, uprawnionych do otrzymania mienia w związku z rozwiązaniem fundacji rodzinnej,
- 2) beneficjenta będącego fundatorem albo osobą będącą w stosunku do fundatora osobą, o której mowa w art. 4a ust. 1 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn  
– według następujących zasad:



- a) suma przychodów zwolnionych przypadających na danego fundatora stanowi iloczyn wszystkich przychodów, o których mowa w art. 20 ust. 1g osiągniętych od fundacji rodzinnej przez wszystkich fundatorów i beneficjentów w danym roku kalendarzowym oraz proporcji dotyczącej fundatora, o której mowa w art. 27 ust. 1 ustawy z dnia 14 grudnia 2022 r. o fundacji rodzinnej, według stanu na dzień zakończenia roku kalendarzowego,
- b) suma przychodów zwolnionych podlega przypisaniu w następującej kolejności:
- do fundatora do kwoty osiągniętych przez fundatora przychodów, o których mowa w art. 20 ust. 1g,
  - niewykorzystana część suma przychodów zwolnionych przypisana jest podatnikom będącym zstępny i małżonkiem fundatora proporcjonalnie do wysokości osiągniętych przez nich przychodów, o których mowa w art. 20 ust. 1g w danym roku kalendarzowym,
  - pozostała niewykorzystana część sumy przychodów zwolnionych przypisana jest pozostałym osobom, będącym w stosunku do fundatora osobami, o których mowa w art. 4a ust. 1 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn proporcjonalnie do wysokości osiągniętych przez nich przychodów, o których mowa w art. 20 ust. 1g w danym roku kalendarzowym.
- c) Jeżeli dany podatnik jest osobą, o której mowa w art. 4a ust. 1 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn w stosunku do więcej niż jednego fundatora lub jednocześnie jest fundatorem to w pierwszej kolejności przypisuje się podatnikowi sumę przychodów zwolnionych tego fundatora, w stosunku do którego podatnik jest w wyższej kategorii podatników wymienionych w lit. b), a w razie zbiegu tych samych kategorii podatników wymienionych w lit. b) temu podatnikowi przypisuje się sumę przychodów zwolnionych przypadającą łącznie na fundatorów, w stosunku do których podatnik jest w tej samej kategorii podatników wymienionych w lit. b).

## Dodatkowo propozycja dodania przepisów (pobór podatku):

**Dodanie do art. 41 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych po ust. 7a i 7b ust. 7c**

**7c.** Przy obliczaniu zryczałtowanego podatku, o którym mowa w art. 30 ust. 1 pkt 17 płatnik uwzględnia zwolnienie jakie przysługuje podatnikowi na moment wypłaty świadczenia lub wydania mienia, o których mowa w art. 20 ust. 1g.

**Dodanie do art. 45 ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych pkt 1a**

**1a)** różnicę między podatkiem należnym wynikającym z zeznania, o którym mowa w ust. 1 w zakresie przychodów, wynikających z art. 20 ust. 1g, a sumą zryczałtowanego podatku, o którym mowa w art. 30 ust. 1 pkt 17 pobranego przez płatnika.

## 2. Ustalenie zasad wpływu proporcji na wysokość zobowiązania w podatku PIT

### Argumentacja

---

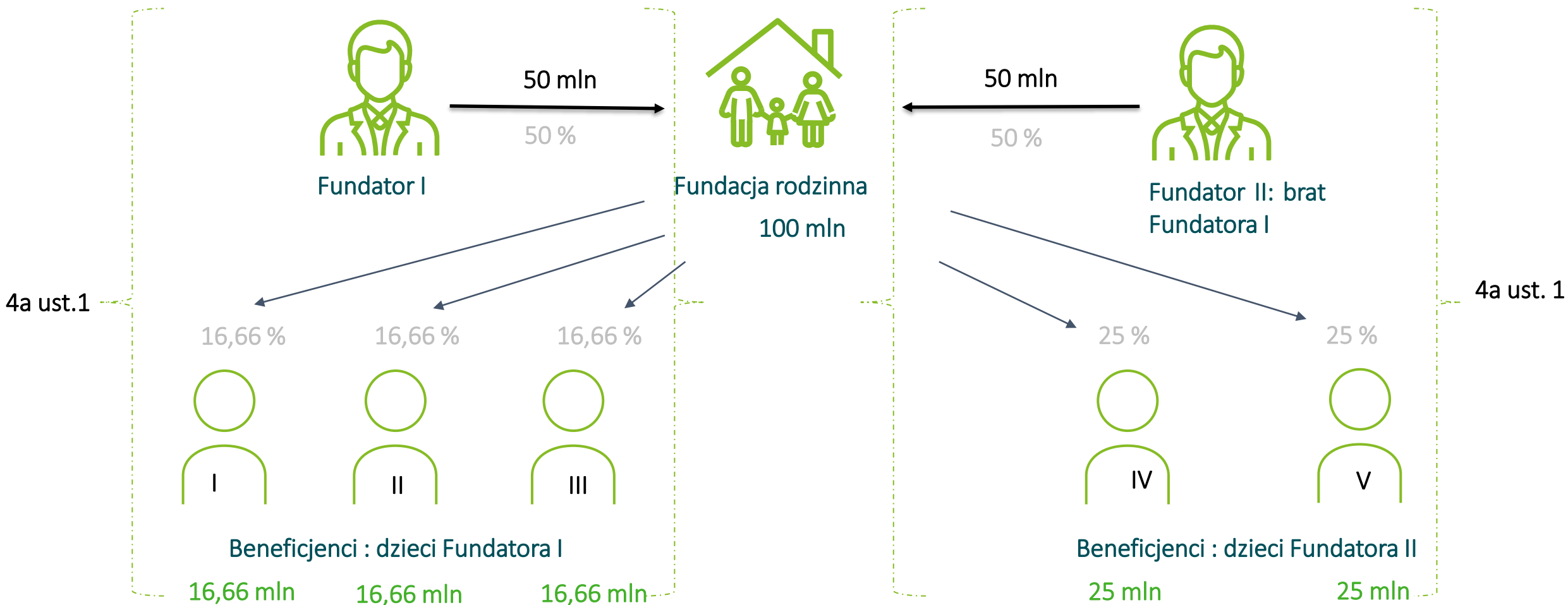
Wiele firm rodzinnych w Polsce było zakładanych przez rodzeństwo lub członków nieco dalszej rodziny a w wielu firmach rodzinnych w Polsce sukcesja miała już miejsce również w stosunku do II a nawet III pokolenia (np. z uwagi na przedwczesną śmierć lub sukcesję etapami za życia), a więc nierzadko można spotkać sytuacje, kiedy współnikami są już kuzyni lub też wujkowie i ciocie oraz bratankowie i siostrzenice, pomimo, że pierwotnie biznes był zakładany albo przez jednego założyciela który miał kilkoro dzieci, albo przez braci czy małżeństwo. Właściciele tego typu firm (a wydaje się, że dotyczy to większości większych firm rodzinnych) nie będą zainteresowani formą sukcesji, która znacząco zwiększy ich obciążenia publicznoprawne w stosunku do alternatywnych form sukcesji.

Rozumiejąc jednak, że fundacja rodzinna w założeniu ustawodawcy nie może czynić żadnych wyłomów w zasadach opodatkowania wynikających z art. 4A ustawy o podatku od spadków i darowizn proponujemy, aby bez rozszerzania tak zwanej grupy zerowej uniknąć negatywnych skutków podatkowych zakładania fundacji rodzinnej przez kilka osób. Proponujemy więc zastosowanie modelu, który pozwoli na wyrównanie wysokości opodatkowania beneficjentów fundacji rodzinnych zakładanych przez jednego fundatora oraz fundacji zakładanej wspólnie z innymi osobami. To wyrównanie nie pozwala przy tym na ominięcie reguł wynikających z art. 4A ustawy o podatku od spadków i darowizn, a więc nie czyni żadnego wyłomu w zasadach już obowiązujących.

Kwota zwolnienia będzie nadal wynikać z proporcji określonej w art. 27 ust. 1 ustawy o fundacji rodzinnej, ale ustalona dla danego fundatora kwota zwolnienia jest wykorzystywana w pierwszej kolejności przez samego fundatora, a w dalszej kolejności przez zstępnych oraz małżonka oraz pozostałe osoby z tak zwanej grupy zerowej fundatora. Nie ma więc możliwości, żeby osoby niebędące w tak zwanej grupie zerowej fundatora korzystały ze zwolnienia przysługującego temu fundatorowi, a tym samym nie ma tu wyłomu od dziś już obowiązujących zasad.

Celem zobrazowania aktualnego efektu uchwalonych przez Sejm RP przepisów przygotowano uproszczony schemat (zapłata podatku od tzw. 1 złotówki wypłaconej przez Fundację rodzinną mimo założenia jej, przykładowo, przez rodzeństwo):

# Wyplata świadczenia / wydanie mienia – równy udział beneficjentów (aktualne brzmienie przepisów) – zapłata podatku od 1 złotówki wyplaconej przez Fundację.



Każdy z beneficjentów(BI-BIII) zapłaci 15% CIT od kwoty 16,66 mln zł i dodatkowo 15% PIT od kwoty 8,33 mln zł, natomiast beneficjenci (IV-V) zapłacą 15% CIT od kwoty 25 mln oraz 15% PIT od kwoty 12,5 mln zł, co efektywnie w każdym przypadku daje łączne opodatkowanie w stawce 22,5% (CIT + PIT) w miejsce stawki 15%, gdyż jedynie do części otrzymanego przychodu beneficjenci będą mogli zastosować zwolnienie. Celem osiągnięcia pełnego zwolnienia konieczne będzie założenie odrębnej fundacji, w której fundatorem i beneficjentami będą tylko osoby, które są ze sobą spokrewnione w ramach art. 4a ust. 1 ustawy o podatku od spadków i darowizn.

Brak wprowadzenia proponowanych zmian spowoduje, że podatnicy chcąc osiągnąć pełne zwolnienie będą systemowo motywowani do założenia odrębnej fundacji, w której fundatorem i beneficjentami będą tylko osoby, które są ze sobą spokrewnione w ramach art. 4a ust. 1 ustawy o podatku od spadków i darowizn. Takie rozwiązanie będzie miało swoje konsekwencje nie tylko podatkowe ale i też prawne, co obrazuje poniższy schemat.

## Utworzenie trzech osobnych fundacji rodzinnych w ramach jednej firmy rodzinnej – skutki podatkowe i prawne

fundatorzy	wniesione mienie	wysokość zwolnienia dla celów podatku	Podatek CIT	Podatek PIT dla zstępnych (jedna fundacja)	Podatek PIT dla zstępnych (kilka fundacji)
siostra	33,34% (100% majątku fundacji)	100%	15%	10%	0,00%
fundatorzy	wniesione mienie	wysokość zwolnienia dla celów podatku	Podatek CIT	Podatek PIT dla zstępnych (jedna fundacja)	Podatek PIT dla zstępnych (kilka fundacji)
brat	33,33% (100% majątku fundacji)	100%	15%	10%	0,00%
fundatorzy	wniesione mienie	wysokość zwolnienia dla celów podatku	Podatek CIT	Podatek PIT dla zstępnych (jedna fundacja)	Podatek PIT dla zstępnych (kilka fundacji)
Dzieci zmarłego brata	33,33% (100% majątku fundacji)	100%	15%	10%	0,00%



W zależności od postanowień zawartych w umowie Spółki, do podjęcia uchwał niezbędne jest współdziałanie dwóch lub trzech fundacji.



Założenie fundacji nie ułatwi sposobu podejmowania decyzji w Spółce a nawet może go utrudnić.



Układ sił w Spółce nawet po rozproszeniu udziałów zawsze będzie wymagał porozumienia się dwóch fundacji.



Decyzje co do sposobu funkcjonowania Spółki, będą podejmowane przez zarząd fundacji i uzależnione od większości członków rodziny mających wpływ na podejmowane decyzje.



W przypadku chęci sprzedaży udziałów przez jedną z fundacji istnieje ryzyko, że żadna z pozostałych fundacji nie nabędzie jej udziałów a do Spółki wejdą osoby trzecie.

Konsekwencją wprowadzenia proponowanych zmian jest konieczność wprowadzenia dotyczących doprecyzowania zasad poboru podatku (obowiązków płatnika oraz podatnika).

Fundacja jako płatnik będzie kalkulowała wysokość zwolnienia przysługującego podatnikowi w PIT **na moment wypłaty świadczenia lub wydania mienia w związku z rozwiązaniem Fundacji (wartość ta może być ulegać zmianie w ciągu roku podatkowego, o czym mowa poniżej).**

Natomiast podatnik powinien mieć możliwość „dopłaty” podatku lub wykazanie w deklaracji jego nadpłaty (jeżeli na moment wydania mienia lub wypłaty świadczenia zwolnienie przysługiwało w innym zakresie niż ostatecznie na koniec roku). Jednocześnie niedopłata nie powinna stanowić dla podatnika zaległości podatkowej, od której nie powinny być naliczane odsetki, bowiem na moment dokonania poboru podatku jego wysokość zostanie ustalone prawidłowo.

Do powyższej sytuacji dochodziło będzie jednak stosunkowo rzadko. W szczególności mogą wystąpić, gdy fundatorów będzie co najmniej dwóch a wypłata świadczeń na rzecz danych beneficjentów będzie dokonywana w różnym terminie np. z uwagi na konieczność spełnienia określonego warunku przez każdego z beneficjentów oddzielnie. Tym niemniej rekomendowane jest wprowadzenie mechanizmu regulującego pobór podatku w takiej sytuacji. Zmiana nie zmieni roli Fundacji jako płatnika, a jedynie da podatnikowi możliwość wykazania ostatecznej kwoty podatku w deklaracji składanej po zakończeniu roku podatkowego (kalendarzowego).

### 3. Zwolnienie darowizn lub aktywów otrzymanych od zagranicznej fundacji rodzinnej, które zostały wniesione do Polskiej Fundacji rodzinnej

#### Obecne brzmienie ustawy

W obecnej ustawie brak jest stosownych uregulowań.

#### Propozycja zmiany:

##### **Art. 21 ust. 1 pkt 158 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych**

1. Wolne od podatku dochodowego są:

**158)** pieniądze, rzeczy lub prawa majątkowe, otrzymane od osoby prawnej prawa zagranicznego wymienionej w załączniku nr 5 do ustawy przez nabywającego, będącego fundatorem lub założycielem tej zagranicznej osoby prawnej albo osobą, o której mowa w art. 4a ust. 1 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn w stosunku do fundatora lub założyciela tej zagranicznej osoby prawnej, wniesione do majątku fundacji rodzinnej, o której mowa w rozdziale 1 ustawy z dnia 14 grudnia 2022 r. o fundacji rodzinnej, w ciągu 12 miesięcy od dnia ich wydania lub pozostawienia do dyspozycji w inny sposób, z zastrzeżeniem ust. 51.

##### **Art. 21 ust. 51 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych**

Zwolnienie, o którym mowa w ust. 1 pkt 158, nie będzie miało zastosowania jeżeli pieniądze, rzeczy lub prawa majątkowe zostały wniesione do osoby prawnej prawa zagranicznego przez inną osobę niż fundator lub założyciel tej zagranicznej osoby prawnej albo osobę, będącą osobą o której mowa w art. 4a ust. 1 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn w stosunku do fundatora lub założyciela tej zagranicznej osoby prawnej.

## **Załącznik nr 5 do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych**

Wykaz osób prawnych prawa zagranicznego, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 158 ustawy

1. Fundacja rodzinna mająca siedzibę w Austrii (aus. Privatstiftung),
2. Fundacja rodzinna mająca siedzibę w Holandii (hol. Stichting),
3. Fundacja rodzinna mająca siedzibę w Liechtensteinie (niem. Familienstiftung),
4. Fundacja rodzinna mająca siedzibę w Luksemburgu (niem. Familienstiftung)
5. ...

## **Art. 3 pkt 9 ustawy o podatku od spadków i darowizn**

3. Podatkowi nie podlega:

**9)** nabycie w drodze darowizny pieniędzy rzeczy lub praw majątkowych, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 158 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, o ile pieniądze te rzeczy lub prawa majątkowe zostały wniesione do majątku fundacji rodzinnej, o której mowa w rozdziale 1 ustawy z dnia 14 grudnia 2022 r. o fundacji rodzinnej, w ciągu 12 miesięcy od dnia otrzymania tej darowizny.



### **Art. 27 ust. 2 pkt. 3 ustawy o fundacji rodzinnej**

2. Mienie wniesione do fundacji rodzinnej w drodze darowizny albo spadku:

3) przez osobę prawną prawa zagranicznego, o której mowa w art. 21 ust. 1 pkt 158 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych – uważa się za wniesione przez fundatora, będącego również założycielem lub fundatorem tej osoby prawnej.

### **Art. 27 ust. 4 ustawy o fundacji rodzinnej**

4. W przypadku gdy fundatorów, o których mowa w ust. 2 pkt 3 jest więcej niż jeden, mienie uważa się za wniesione przez wszystkich tych fundatorów w proporcji w jakiej wnieśli oni mienie do tej zagranicznej osoby prawnej.



### 3. Zwolnienie darowizn lub aktywów otrzymanych od zagranicznej fundacji rodzinnej, które zostały wniesione do Polskiej Fundacji rodzinnej

#### Argumentacja

---

Od samego początku prac nad projektem, był on promowany jako zachęta do powrotu fundacji zagranicznych do Polski, co wskazuje fragment wypowiedzi Ministerstwa Finansów: „Zależy nam na tym, aby przedsiębiorcy wrócili do kraju ze środkami, które przekazali założonym za granicą fundacjom rodzinnym. Specjalnie dla nich proponujemy ulgę repolonizacyjną, czyli zwolnienie z PIT dla środków przenoszonych z zagranicznej fundacji do fundacji rodzinnej założonej w Polsce” (<https://www.podatki.gov.pl/niskiepodatki/przedsiębiorca-niskie-podatki/repatriacja-kapitału-niskie-podatki/fundacje-rodzinne-niskie-podatki/>).

Niestety w świetle obecnego brzmienia ustawy taki powrót bardzo wiele by fundatora kosztował. Powrót fundacji zagranicznych do Polski leży w interesie polskich rodzin, które były zmuszone wcześniej założyć fundacje rodzinne zagranicą z uwagi na brak polskiej regulacji, ale również w interesie publicznym, bo wtedy podatki byłyby płacone w Polsce a nie zagranicą. **Nie można liczyć na to, że fundacje rodzinne zagraniczne wrócą do Polski jeśli będzie się to wiązało z opodatkowaniem na poziomie 19-20% wartości całego majątku wniesionego do fundacji.** Co więcej w przypadku powrotu do Polski z majątkiem fundacji rodzinnej status fundatora nie powinien być gorszy niż w przypadku, gdyby od razu założył fundację rodzinną w Polsce, a więc rozwiązaniem sytuacji nie jest w żadnym razie darowizna majątku z fundacji zagranicznej do fundacji polskiej. Taka darowizna zmniejszałaby wysokość zwolnienia podatkowego (byłaby traktowana jako majątek wniesiony przez fundację), a tym przypadku, gdy dotyczyć to będzie absolutnej większości majątku (np. 90%) to realne opodatkowanie świadczeń z fundacji rodzinnej wynosiłoby około 30%. To na pewno nie zachęci fundacji zagranicznych do powrotu.

W naszej ocenie polskie prawo powinno dopuszczać możliwość repatriacji aktywów wniesionych do zagranicznej fundacji rodzinnej gwarantując nie tylko neutralność w ustawie CIT dotyczącą mienia uzyskanego przez samą FR.

## W tym celu proponujemy:

- wprowadzenie do ustawy o podatku od spadków i darowizn do art. 3 kolejnego zwolnienia przedmiotowego w postaci zwolnienia z opodatkowania transakcji nabycia w drodze darowizny od zagranicznej fundacji rodzinnej pieniędzy, rzeczy lub praw majątkowych z zastrzeżeniem, że przedmiot otrzymanej darowizny został wniesiony przez nabywcę do majątku polskiej fundacji rodzinnej w ciągu (np. 12 miesięcy) od dnia jej otrzymania oraz, że nabywcą korzystającym z wyłączenia może być tylko fundator (założyciel) tej zagranicznej fundacji albo osoba z grupy 4a ust. 1 w stosunku do fundatora lub założyciela takiej fundacji.
- wprowadzenie do Ustawy PIT do art. 21 zwolnienia z opodatkowania pieniędzy, rzeczy lub praw majątkowych otrzymanych od zagranicznej fundacji rodzinnej z powyższym terminem na wniesienie przez fundatora do polskiej fundacji rodzinnej, będącego jednocześnie fundatorem (założycielem) fundacji zagranicznej albo osobą z grupy 4a ust. 1 w stosunku do tego fundatora (założyciela) – **za zastrzeżeniem, że otrzymywane aktywa mogły być wniesione do fundacji zagranicznej tylko przez fundatora lub założyciela lub osoby im bliskie (art. 21 ust. 51 Ustawy PIT).**
- Celem ograniczenia kręgu podmiotów zagranicznych tylko do fundacji rodzinnych rekomendujemy sporządzenie listy zagranicznych fundacji rodzinnych posiadających osobowość prawną, od których nabycie majątku będzie mogło korzystać z wyżej opisanego zwolnienie w podatku PIT oraz w podatku od spadków i darowizn. Naszą propozycją jest zamieszczenie tej listy w postaci załącznika do ustawy.
- jednocześnie proponujemy wpisanie do art. 27 zasady, z której wynikać będzie, że wniesienie mienia poprzez darowiznę przez zagraniczną fundację rodzinną będzie kwalifikowane za wniesione przez fundatora będącego również założycielem tej osoby prawnej, a w sytuacji gdy fundatorów tych będzie więcej niż jeden to wniesione mienie będzie przypisane im w proporcji w jakie wnieśli oni mienie do zagranicznej fundacji rodzinnej.



Uwagi prawne

# 1. Rozwiązanie fundacji rodzinnej w organizacji

## Obecne brzmienie projektu

Art. 83

W przypadku gdy fundacja rodzinna nie została wpisana do rejestru fundacji rodzinnych w terminie sześciu miesięcy od dnia sporządzenia aktu założycielskiego albo ogłoszenia testamentu albo w przypadku gdy postanowienie sądu odmawiające zarejestrowania stało się prawomocne, fundacja rodzinna w organizacji ulega rozwiązaniu.

## Proponowana poprawka:

Art. 83 otrzymuje brzmienie:

**W przypadku gdy wniosek o wpis fundacji do rejestru fundacji rodzinnych nie zostanie złożony w terminie sześciu miesięcy od dnia sporządzenia aktu założycielskiego, albo ogłoszenia testamentu albo w przypadku gdy postanowienie sądu odmawiające zarejestrowania stało się prawomocne, fundacja rodzinna w organizacji ulega rozwiązaniu.**

# 1. Rozwiązanie fundacji rodzinnej w organizacji

## Argumentacja

---

Obecne brzmienie przepisu zakłada rozwiązanie fundacji rodzinnej między innymi jeżeli w terminie 6 miesięcy fundacja rodzinna nie zostanie wpisana do rejestru przez sąd rejestrowy.

Termin na rozwiązanie fundacji rodzinnej został uzależniony od zarejestrowania fundacji rodzinnej przez sąd rejestrowy. Takie rozwiązanie nie jest prawidłowe, ponieważ uzyskanie wpisu jest **niezależne od fundatora lub zarządu fundacji, tylko od aktywności sądu rejestrowego**. Może okazać się, że wpis do rejestru nie zostanie dokonany w terminie 6 miesięcy **z przyczyn leżących po stronie sądu rejestrowego** i w takiej sytuacji fundacja rodzinna zostanie rozwiązana, co oznaczałoby konieczność zapłaty podatku w wysokości od **15-30% wartości rynkowej wniesionego do fundacji rodzinnej** majątku pomniejszonej o historyczne koszty podatkowe nabycia tego majątku (zwykle pomijalne).

Termin na rozwiązanie fundacji powinien być uzależniony od złożenia wniosku o wpis do rejestru. Taki termin został prawidłowo wskazany w art. 89 ustawy o fundacji rodzinnej. Tym bardziej, dla zachowania spójności przepisów zasadne wydaje się dokonanie proponowanej zmiany.

## 2. Zasady powoływania i odwoływania członków zarządu

### Obecne brzmienie projektu

Art. 59 ust. 3

O ile statut nie stanowi inaczej, powołania i odwołania członków zarządu dokonuje fundator, a po śmierci fundatora rada nadzorcza, jeżeli została ustanowiona. W przypadku śmierci fundatora i braku rady nadzorczej powołania i odwołania członków zarządu dokonuje zgromadzenie beneficjentów.

### Proponowana poprawka:

W art. 59 ust. 3 otrzymuje brzmienie:

O ile statut nie stanowi inaczej, powołania i odwołania członków zarządu dokonuje fundator, a po śmierci fundatora rada nadzorcza, jeżeli została ustanowiona. W przypadku śmierci fundatora i braku rady nadzorczej powołania i odwołania członków zarządu dokonuje zgromadzenie beneficjentów, **chyba że statut stanowi inaczej.**

## 2. Zasady powoływania i odwoływania członków zarządu - argumentacja

### Argumentacja

---

Ustawa przewiduje możliwość dowolnego kształtowania zasad powoływania i odwoływania członków organów w statucie. **Nieprecyzyjna redakcja przepisu tj. art. 61 ust. 3 zd. 2 może jednak budzić wątpliwości.** Wątpliwości mogą dotyczyć tego, czy zasady powoływania i odwoływania członków zarządu w razie śmierci fundatora i braku rady nadzorczej mają charakter bezwzględny, czy jest możliwość odmiennej regulacji w statucie.

Ustawa zakłada, że po śmierci fundatora w fundacji rodzinnej, w której nie ustanowiono rady nadzorczej wyłączną kompetencję do powoływania zarządu ma zgromadzenie beneficjentów. Przepis ten można rozumieć w ten sposób, że **uniemożliwia on przyjęcie odmiennych rozwiązań po śmierci fundatora np. upoważnienia konkretnych osób do powoływania i odwoływania zarządu, co dla niektórych fundacji rodzinnych może mieć istotne znaczenie.**

Wydaje się, że nie ma powodów dla ustalenia sztywnych zasad powoływania i odwoływania organów wyłącznie w powyższym zakresie, dlatego zasadne jest doprecyzowanie przepisu.

**Co więcej, ustawa przewiduje możliwość ustalenia odmiennych zasad powoływania rady nadzorczej w statucie bez wyjątków, zatem nieuzasadnione jest pozostawienie bezwzględnej regulacji w stosunku do zarządu.**



### 3. Bezwzględny wymóg kworum co najmniej połowy członków organów

#### Obecne brzmienie projektu

Art. 71.

1. Jeżeli statut nie stanowi inaczej, zgromadzenie beneficjentów jest ważne bez względu na liczbę reprezentowanych na nim głosów.
2. Zgromadzenie beneficjentów podejmuje uchwały o powołaniu lub odwołaniu członków zarządu lub rady nadzorczej, jeżeli w posiedzeniu albo głosowaniu na piśmie albo przy wykorzystaniu środków bezpośredniego porozumiewania się na odległość uczestniczyła co najmniej połowa jego członków.

#### Proponowana poprawka:

Art. 71 otrzymuje brzmienie:

Jeżeli statut nie stanowi inaczej, zgromadzenie beneficjentów jest ważne bez względu na liczbę reprezentowanych na nim głosów.

#### Wersja minimum:

W art. 71 ust. 2 otrzymuje brzmienie:

Art. 71. 2. Zgromadzenie beneficjentów podejmuje uchwały o powołaniu lub odwołaniu członków zarządu lub rady nadzorczej, jeżeli w posiedzeniu albo głosowaniu na piśmie albo przy wykorzystaniu środków bezpośredniego porozumiewania się na odległość uczestniczyła co najmniej połowa jego członków, **z zastrzeżeniem, że jeżeli uchwała zgromadzenia beneficjentów nie może zostać podjęta z uwagi na niespełnienie wymogu kworum, zwołuje się kolejne posiedzenie, na którym wymóg kworum nie obowiązuje, co należy wskazać w zawiadomieniu o posiedzeniu.**

### 3. Bezwzględny wymóg kworum co najmniej połowy członków organów - argumentacja

#### Argumentacja

---

Obecnie, ustawa przewiduje bardziej rygorystyczne zasady dotyczące kworum w przypadku zgromadzenia beneficjentów fundacji rodzinnej niż w stosunku do zgromadzenia wspólników lub walnego zgromadzenia w spółkach kapitałowych.

W przypadku zgromadzenia wspólników sp. z o.o. oraz walnego zgromadzenia S.A. co do zasady nie ma wymogu kworum, chyba że co innego wynika z ustawy bądź z umowy spółki. Ustawa nie przewiduje wymogu kworum w sprawach dotyczących kształtowania składu pozostałych organów spółki.

Fundacja rodzinna będzie instytucją prawną o **wielopokoleniowym charakterze**, dlatego **liczba beneficjentów będzie się zwiększała** z upływem czasu, powodując że zgromadzenie beneficjentów może się składać z bardzo wielu osób. W wielu przypadkach spora część tych osób może być niezaangażowana na tyle, żeby pojawić się na zgromadzeniu beneficjentów. Najprawdopodobniej pasywni beneficjenci nie będą całkowicie pozbawieni prawa zasiadania w tym organie, bo to mogłoby prowadzić do ich pokrzywdzenia przez beneficjentów aktywnych (np. zmiana statutu).

Duża liczba członków zgromadzenia beneficjentów w połączeniu z wymogiem kworum **uniemożliwiać będzie powołanie członków pozostałych organów a tym samym dalsze funkcjonowanie fundacji rodzinnej.**

Powoływanie członków organów może stanowić kluczową kompetencję zgromadzenia beneficjentów, bardzo istotną z perspektywy funkcjonowania fundacji rodzinnej. Należy uelastyczyć zasady podejmowania uchwał w sprawie powoływania i odwoływania organów fundacji, tak aby nie doprowadzić do paraliżu funkcjonowania fundacji. **Obecne brzmienie ustawy może skutkować niemożliwością ukształtowania organów fundacji na skutek zwiększania liczby beneficjentów bądź intencjonalnego działania części beneficjentów polegającego na niestawianiu się na posiedzeniach w celu blokowania podjęcia decyzji.**