

Külföldi vállalkozások magyarországi telephelyén végzett tevékenységének társasági adó fizetési kötelezettsége

Egyre gyakrabban fordul elő, hogy külföldi székhelyű vállalkozások Magyarországon végeznek gazdasági tevékenységet. Ezen tevékenység következtében bizonyos feltételek fennállása esetén társasági adó fizetési kötelezettségük is keletkezik. Egy konkrét példa felhasználásával érdemes áttekinteni, melyek lehetnek ezek a feltételek.

Egy külföldi székhelyű adózó vállalkozási szerződést kötött egy magyarországi székhelyű megrendelővel egy Magyarországon létrehozandó ipari üzem tervezésére, mérnöki munkáira, berendezések beszerzésére, gyártására és kulcsrakész üzembe helyezésére. Az egységes vállalkozási szerződés keretében komplex, többféle tevékenységből álló szolgáltatásra volt köteles, mely kötelezettségek teljesítéséért fix összegű átalányárat határoztak meg. A szerződés megkötését követően a külföldi székhelyű cég fióktelepet alapított Magyarországon, mely alapítását követően kizárólag a fenti projekttel kapcsolatosan végzett gazdasági tevékenységet, a megrendelő a fióktelep vezetőjét nevesítette projektvezetőként. A külföldi vállalkozás szakemberei folyamatosan jelen voltak a projekt során, irányították, felügyelték azt.

A projekt során felmerülő költségek legjelentősebb részét a fióktelep nem szerepeltette könyvelésében, számlát kizárólag a külföldi adózó bocsátott ki és a bevételeket is ő szerepeltette könyveiben, azok a fióktelep könyvelésében nem jelentek meg. Adózó álláspontja az volt, hogy ezen bevételek és költségek az „anyacéget” illetik, mely egy, a fiókteleptől különböző gazdálkodó. Érvelése szerint a fióktelep csupán a tulajdonosok helyszíni kiszolgálásával, valamint a projekthez szállított áruk hiányosságával kapcsolatos és egyéb problémák megoldásával foglalkozott.

Az adóhatóság elsődleges feladata az ellenőrzés során annak eldöntése volt, hogy a külföldi vállalkozás Magyarországon végzett tevékenysége keletkeztetett-e telephelyet, mivel adókötelezettsége a belföldi telephelyén végzett vállalkozási tevékenységből származó jövedelmére terjed ki.

Az ellenőrzés jogszabályi háttereként elsősorban a társasági adóról és az osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvényben (a továbbiakban: Tao. tv.), a külföldi vállalkozások magyarországi fióktelepeiről és kereskedelmi képviselőiteiről szóló 1997. évi CXXXII. törvényben (a továbbiakban: Fióktv.), az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvényben (a továbbiakban: Art.), valamint a külföldi vállalkozás székhelyét nyilvántartó ország és Magyarország között fennálló, kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezményben foglaltak szolgáltak. További segítséget nyújtott a Gazdasági Együttműködési és Fejlesztési Szervezet (OECD) által kidolgozott Modellegyezmény, mivel a kétoldalú egyezmények többsége ezen egyezményre épül. Az OECD tagországok többnyire a Modellegyezménynek megfelelően kötötték meg vagy módosították kétoldalú egyezményeiket. A Modellegyezmény alapvető hivatkozási dokumentumként használatos a tagországok és az OECD-n kívüli országok közötti, sőt az OECD-n kívüli országok egymás közötti tárgyalásain a kettős adóztatás és az ehhez kapcsolódó kérdések tekintetében, mivel eszközt nyújt a nemzetközi kettős adóztatás következtében felmerülő legáltalánosabb problémák egységes alapon történő rendezéséhez.

Érdemes röviden áttekinteni az OECD Modellegyezménynek a telephelyre vonatkozó 5., valamint a 7. és 24. cikkelyeinek tartalmát.

Az OECD Modellegyezmény 5. cikkelye azt tartalmazza, hogy a telephely milyen esetben, és milyen feltételek megléte esetén keletkezik.

A Modellegyezmény szerint a telephely általában olyan állandó üzleti létesítmény, amelynek útján egy vállalkozás

üzleti tevékenységét egészben, vagy részben kifejti. A definíció szerint a következő feltételek együttes megléte szükséges a telephely keletkezéséhez:

a) Az üzleti létesítmény megléte, vagyis a vállalkozás valamilyen megfelelő felszereléssel rendelkezik (például helyiséggel, vagy bizonyos esetekben géppel, berendezéssel), amelynek révén üzleti tevékenységét kifejti. Bizonyos esetekben az üzleti helyiség megléte sem feltétele a telephely keletkezésének, hiszen elegendő, ha egy meghatározott tér, hely áll a vállalkozás rendelkezésére. Szintén független a telephely léte attól, hogy a létesítményt a vállalkozás milyen jogcím alapján használja.

b) Az üzleti létesítménynek állandónak kell lennie, vagyis egy meghatározott helyen bizonyos mértékig tartósan kell fennállnia.

c) A létesítmény útján a vállalkozásnak üzleti tevékenységet kell kifejtenie. Ez rendszerint azt jelenti, hogy a vállalkozásnak valamilyen személyzettel kell rendelkeznie. Ebben a tekintetben a vállalkozástól gazdaságilag és jogilag függő (vagyis feladatukat a vállalkozás utasításai szerint elvégző) megbízottak, ügynökök is személyzetnek minősülnek, vagyis a vállalkozásnak nem csupán munkaviszony keretében foglalkoztatott személyek révén keletkezhet telephelye. Az üzleti tevékenység nem feltétlenül jelent közvetlen termelő, vagy szolgáltató tevékenységet, hiszen a vállalkozás nyereségéhez más tevékenységek is jelentős mértékben hozzájárulhatnak.

A Modellegyzmény példálózó felsorolása szerint telephelynek minősül az ügyvezetés helye, a fiók, az iroda, a gyár, az üzem, a bányá, valamint az olaj- és a földgázkút, a kőfejtő és a természeti erőforrások kifejtésére szolgáló egyéb létesítmény. Azonban ettől függetlenül ezeknek a helyeknek is teljesíteniük kell az előzőekben kifejtett mindhárom feltételt.

Az építkezésre és az összeszerelő tevékenységre vonatkozóan sajátos rendelkezések vannak. Az ilyen tevékenység ugyanis csak akkor keletkeztet telephelyet, ha időtartama meghaladja a kétoldalú egyezményben meghatározott időtartamot. Az egyezmények alkalmazásában nem csupán az épületek építése, hanem például az út, híd- vagy csatornaépítés, az olajvezeték lefektetése, a folyómedrek kotrása is építkezésnek minősül, és az épületek tervezése, valamint műszaki kivizsgálása is e fogalom körébe tartozik, ha maga a vállalkozó végzi (végezteti) el. Az egyezmények-

ben meghatározott időtartam elérését mindig építési területenként, illetve építési egységenként kell megvizsgálni.

Hasonló rendelkezések vonatkoznak – ha az irányadó egyezmény arról rendelkezik – a vállalkozás által egy másik országban – saját alkalmazottai, vagy egyéb megbízott személyzete útján – nyújtott szolgáltatásokra is (ideértve a tanácsadó szolgáltatásokat is). A Modellegyzmény is kimondja, hogy az ilyen szolgáltatások esetében a társaságnak csak akkor keletkezik telephelye a másik országban, ha a tevékenységet (ideértve az azonos, vagy csatlakozó munkálatokat is) meghatározott időtartamot meghaladóan végzi.

A Modellegyzmény azt is kimondja, hogy az a tény, hogy egy társaság egy másik államban illetőségű vállalkozást irányít, vagy egy másik államban illetékes vállalat irányítása alatt áll, önmagában nem eredményezi telephely létrejöttét, és egyik vállalkozás sem tekinthető a másik telephelyének.

A Modellegyzmény 7. cikkelye a vállalkozás nyereségének adóztatásával foglalkozik. A vállalkozási nyereség csak ott adóztatható, ahol a vállalkozás adóügyi illetőséggel bír, kivéve, ha a tevékenységét a másik országban lévő állandó telephelyén végzi. A telephelynek betudható nyereség abban az országban adóztatható, ahol az állandó telephely működik. A telephelyhez kapcsolódó költségek (bármely országban merülnek fel) a telephely eredményének meghatározásánál figyelembe vehetők.

A Modellegyzmény 24. cikkelye az egyenlő elbánás elvét rögzíti. Ennek az elvnek az a lényege, hogy a külföldi illetőségű személyek nem vonhatók olyan adózási, vagy azzal összefüggő kötelezettség alá, amely más vagy megterhelőbb, mint a belföldi illetőségűeknél.

A konkrét esetben az előbbieken részletezett jogszabályokat az adóhatóság az alábbiak szerint alkalmazta.

A Fióktv. szerint a fióktelep a külföldi vállalkozás jogi személyiséggel nem rendelkező, gazdálkodási önállósággal felruházott olyan szervezeti egysége, amelyet önálló cégformaként a belföldi cégnyilvántartásban a külföldi vállalkozás fióktelepeként bejegyeztek. A Fióktv. alapján tehát a külföldi cég magyarországi fióktelepe jogi értelemben a külföldi cég szervezeti egysége, magyarországi gazdasági jelenlétének megtestesítője, nem pedig egy elkülönült, önálló entitás. A fióktelep tevékenysége a vállal-

kozás tevékenységének a része. Ezzel összhangban áll az, hogy a fióktelepet – többek között a társasági adókötelezettség szempontjából – úgy kell tekinteni, mint a külföldi vállalkozás belföldi telephelyét.

Fentiekből kiindulva az adóhatóságnak azt kellett megállapítania, hogy a külföldi vállalkozás magyarországi fióktelepének keletkezett-e társasági adókötelezettsége Magyarországon.

A társasági adókötelezettség megállapítása során a Tao. tv. alapján a nemzetközi szerződés előírásait kell alkalmazni, amennyiben törvénnyel vagy kormányrendelettel kihirdetett nemzetközi szerződés a Tao. tv.-től eltérő előírást tartalmaz. Erre tekintettel az adóhatóság a két ország közötti releváns kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény rendelkezéseit is figyelembe vette. A Tao. tv. szerint a külföldi vállalkozó adókötelezettsége a belföldi telephelyen végzett vállalkozási tevékenységből származó jövedelmére terjed ki, és a releváns nemzetközi egyezmény is arról rendelkezik, hogy az egyik szerződő állam vállalkozásának a nyeresége a másik szerződő államban adóztatható, ha a vállalkozási tevékenységét a másik szerződő államban lévő telephelye révén fejt ki, és a vállalkozás tevékenysége a másik szerződő államban lévő telephelyének tudható be. Ezzel kapcsolatban az adóhatóság figyelembe vette a Tao. tv. azon előírását, miszerint a külföldi személyt telephellyel rendelkezőnek kell tekinteni, ha cégnyilvántartásba bejegyzett fióktelep útján végez vállalkozási tevékenységet, továbbá a releváns nemzetközi egyezmény rendelkezését, miszerint a fióktelep működése megfelel az egyezményben meghatározott telephely fogalomnak. Az adott ügyben mindezek felül figyelemmel kellett lenni arra a szabályra is, miszerint építési terület, építési vagy szerelési munkálatok esetén telephelyként társasági adókötelezettség nem a fióktelep alapítására tekintettel keletkezik, hanem arra figyelemmel, hogy az építési, szerelési tevékenység az irányadó kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezményben meghatározott időtartamot meghaladja.

A Tao. tv. rendelkezik arról, hogy a külföldi vállalkozó adókötelezettsége az általa belföldön végzett építkezés esetén az építkezés kezdetének napján kez-

dődik, ha az építkezés időtartama meghaladja az egyezményben meghatározott időtartamot, illetve egyezmény hiányában a három hónapot. Ezen időtartamokat meghaladó tevékenység esetén az Art. rendelkezései alapján az adókötelezettséget első ízben annak az adóévnek az adókötelezettségével együtt kell teljesíteni, amelyben az építkezés, szerelés időtartama meghaladja az egyezményben meghatározott időtartamot. A külföldi vállalkozó ekkor a megelőző adóévekre utólag, a bevallással érintett időszakban hatályos előírások szerint állapítja meg, vallja be és fizeti meg az adót.

Az építkezés vagy az összeszerelő tevékenység (ideértve az ezen tevékenységekkel kapcsolatos felügyeleti tevékenységet is) esetén tehát az adókötelezettség keletkezése független attól, hogy a külföldi vállalkozó az építési vagy az összeszerelő tevékenységet a cégnyilvántartásba bejegyzett fióktelep útján végzi. Ez azt is jelenti, hogy az egyezményben meghatározott időtartamnál (például adott esetben 12 hónapnál), illetve egyezmény hiányában 3 hónapnál rövidebb ideig tartó építkezés vagy összeszerelő tevékenység akkor sem társasági adóköteles Magyarországon, ha azt a vállalkozás fióktelep útján végzi.

A konkrét ellenőrzés során az adóhatóság megállapította, hogy a külföldi székhelyű vállalkozás a magyarországi székhelyű megrendelő megbízásából egy Magyarországon létesítendő üzem tervezését, részegységeihez szükséges berendezések legyártását, illetve beszerzését és leszállítását, az összeszerelés felügyeletét, valamint a létesítmény üzembe helyezését vállalta, amely megfelel a fenti jogszabályok szerinti építési-szerelési munkálatok és azok felügyelete tevékenységnek. Megállapításra került, hogy a szóban forgó munkálatok az egyezmény szerinti 12 hónapos időszakot meghaladták. A fióktelep telephelynek minősült az egyezményben megfogalmazott általános szabály szerint is, hiszen a tevékenység ellátásához szükséges állandó szervezettel, struktúrával, személyezettel (bérelt ingatlanok, személygépjárművek, alkalmazottak, tárgyi eszközök stb.) rendelkezett.

Mindezek alapján összefoglalva megállapítható, hogy a beruházás kivitelezésében részt vevő külföldi székhelyű vállalkozás tevékenysége Magyarországon telephelyet keletkeztetett és ezen tevékenységére tekintettel elért eredményét társasági adókötelezettség terheli.

ÜVEGES ILDIKÓ ERIKA