

Külföldi fiókteleppel, külföldön adóztatható jövedelemmel rendelkező társaságok társasági adó és különadó kötelezettségének megállapítása

Az ellenőrzések során egyre gyakrabban találkozhatunk külföldi fiókteleppel rendelkező társaságokkal, melyek esetében a számviteli és adózási elszámolások terén talán még több a bizonytalanság, mint a „klasszikus” adóalanyoknál. Jelen cikk ezen adózók társasági adó és különadó meghatározásának fő előírásait ismerteti, illetve megemlíti azokat a területeket, amelyek esetében nemzetközi előírások adnak iránymutatást az ellenőrzések során.

Telephely, fióktelep

A külföldi székhelyű vállalkozások magyarországi fióktelepeiről és kereskedelmi képviselőiről szóló 1997. évi CXXXII. törvény meghatározása szerint fióktelep a külföldi vállalkozás jogi személyiséggel nem rendelkező, gazdálkodási önállósággal felruházott, cégnyilvántartásban bejegyzett szervezeti egysége, azaz a külföldi vállalkozás egy olyan része, amely a belföldön végzett gazdasági tevékenységet foglalja magába. A törvény előírja, hogy a külföldi vállalkozásnak kötelessége folyamatosan biztosítani a fióktelep működéséhez, a tartozások kiegyenlítéséhez szükséges vagyont.

Ehhez hasonlóan a magyar vállalkozás által külföldön létesített fióktelepet általában az adott ország illetékes cégbíróságán be kell jegyezni. A belföldi társaságok külföldi fióktelepei számára a külföldi szabályok előírhatnak (a magyar szabályozáshoz hasonlóan) könyvvezetési, beszámolóképzési kötelezettséget.

A telephely tágabb fogalom, általában olyan üzleti hely, amelyen keresztül a vállalkozás kifejti üzleti tevékenységét, nem rendelkezik jogi önállósággal. Meghatározását a társasági adóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény (továbbiakban: Tao. tv.) 4.§ 33. pontja tartalmazza. Konkrét megállapítását, hogy az adott országban mi minősül telephelynek, a kettős adózást kizáró egyezmények alapján tudjuk

megítélni, amelyek pl. építési-szerelési munkák esetére úgy rendelkeznek, hogy telephelynek minősül, ha ott az egyezményben foglalt időtartamnál (6-24 hónap) hosszabb ideig fejtik ki tevékenységüket.

Az előbbi előírások alapján a magyar vállalkozás külföldi fióktelepe általában a vállalkozás telephelyének minősül.

A kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmények alkalmazásában a telephelynek fogalmilag nincs önálló adóügyi illetősége. Főszabályként a telephelyre az „anyavállalat” illetősége szerinti adóegyezményt kell alkalmazni.

Az EU tagállamok tekintetében a valamely tagállam jogának hatálya alá tartozó meghatározott jogi formájú gazdasági társaságoknak egy másik tagállamban vagy harmadik országban létesített fióktelepeire vonatkozó bejelentési és közzétételi követelményeit a 89/666/EGK tanácsi irányelv is szabályozza.

Adózás előtti eredmény

A számvitelről szóló 2000. évi C. törvény előírásainak megfelelően a magyarországi társaságnak könyvelnie kell mindazon gazdasági eseményeket, amelyeknek az eszközökre és forrásokra, illetve a tárgyévi eredményre gyakorolt hatását a beszámolóban ki kell mutatni (teljesség elve). Természetesen a magyar vállalkozás és annak külföldi fióktelepe közötti gazdasági események könyvelése során a speciális kapcsolatra (a külföldi fióktelep a magyarországi gazdálkodó szerves része) folyamatosan figyelemmel kell lenni.

A társaságnak olyan nyilvántartást kell vezetnie, hogy a kiegészítő mellékletben be tudja mutatni a külföldi telephelyek főbb adatait a számviteli törvény 94/A. § rendelkezéseinek megfelelően. Emiatt célszerű a könyvelési nyilvántartásban a fióktelep tevékenységéből származó bevételt és a felmerült költségeket külön kimutatni. Ugyan-

akkor a külföldi szabályoknak megfelelően a külföldi fióktelep tekintetében külön nyilvántartás vezetését is biztosítani kell a magyar vállalkozásnak.

Társasági adó, kettős adózás elkerülése (Tao. tv. 28. §.)

Alapvetően 3 fő szabályozást kell figyelembe venni:

- a társasági adótörvény előírásai
- a kettős adózást elkerülő egyezmények
- OECD Modellegyezmény, a Kommentár és a Jelentés.

A kettős adózás elkerülésére két módszer alkalmazandó:

1.) Ha Magyarországnak az adott külföldi állammal van egyezménye a kettős adózás elkerülésére és az így rendelkezik, akkor az adóalapot úgy kell módosítani, hogy az ne tartalmazza a külföldön adóztatható jövedelmet, azaz a külföldi telephelynek betudható nyereséggel csökkenteni, a veszteséggel növelni kell a társasági adóalapot.

2.) Egyéb esetekben a társasági adóból adóvisszatartás formájában levonható a külföldön fizetett (fizetendő) társasági adónak megfelelő adó.

ad 1.): A Tao. tv. 28. §. (4) bekezdése meghatározza, hogyan kell meghatározni a társasági adóalap megállapításához a mentesített, külföldről származó jövedelmet (adóalapot). Lényege, hogy a közvetlenül hozzárendelhető költségeken, ráfordításokon felüli, közvetlenül hozzá nem rendelhető (de nem a kizárólag belföldről származó jövedelemhez felmerült) költségeket, ráfordításokat a bevételek arányában kell megosztani a magyar központ és a fióktelep között. Ebből következően minden olyan költség, ráfordítás csökkenti a külföldről származó bevételt, amely gazdaságilag egyértelműen e bevétel megszerzéséhez merült fel. Ezután ugyanezen elv szerint kell a társasági adó törvény szerinti adóalap-módosító tételeket is meghatározni és adóalap-növelő vagy csökkentő tételként figyelembe venni.

ad 2.): Az adó beszámításához a külföldről származó jövedelmet szintén a társasági adó törvény szerinti adóalapnak megfelelően, az előbbieken részletezett elvek szerint kell meghatározni. Ezt a jövedelem jogcíme szerint és forrásállamonként külön-

külön kell meghatározni. Az egyes jövedelmek alapján levont adó nem haladhatja meg

- a külföldön fizetett (fizetendő) adó, a nemzetközi szerződés alapján külföldön érvényesíthető adó, vagy az átlagos adókulcs szerint kiszámított adó közül a kisebbet (amelyet még csökkent 2009. évig a különadóba beszámított összeg) vagy
- nemzetközi szerződés hiányában a jövedelemre külföldön megfizetett (fizetendő) adó ráfordításként elszámolt összegének 90 %-át vagy az adott jövedelemre az átlagos adókulcs szerint kiszámítható adót, ha az a kisebb.

Az átlagos adókulcs az adókedvezményekkel csökkentett társasági adó, osztva az adóalappal, két tizedes jegyre kerekítve.

Az adózás előtti eredményt korábban növelte a külföldön fizetett (fizetendő), társasági adónak megfelelő adó ráfordításként elszámolt összege (a fióktelep mentesített jövedelmét és a belföldi adózás előtti eredményt is), azonban 2012. évtől a számviteli elszámolások változásával összhangban (Sztv. 81. § (2) bekezdés f.) pont hatályon kívül helyezésével) ezt az előírást nem kell alkalmazni tekintettel arra, hogy az eredményben sem jelenik meg ráfordításként ez a tétel.

Minimumadó alap:

A Tao. tv. 6. § (5) bekezdése értelmében, ha az adózó (2) bekezdés szerinti adózás előtti eredménye vagy az (1) bekezdés szerinti adóalapja közül a nagyobb érték nem éri el a jövedelem- (nyereség-) minimumot és nem tesz az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény 91/A. §-ának (1) bekezdése szerinti nyilatkozatot, akkor a 6. § (6)-(10) bekezdésben foglaltak alkalmazásával – nemzetközi szerződés rendelkezéseit figyelembe véve – a külföldi telephely útján végzett tevékenység révén keletkezett, telephelynek betudható jövedelem- (nyereség-) minimum nélküli jövedelem- (nyereség-) minimumot tekint adóalapnak.

Fentiekre tekintettel a fióktelep jövedelem- (nyereség-) minimumát meg kell határozni, úgy, hogy a fióktelep összes bevételét csökkenteni kell a fióktelep tevékenységéhez közvetlenül kapcsolódó eladott áruk beszerzési értékével és eladott közvetített szolgáltatások értékével, illetve a közvetlenül nem kapcsolódó ilyen jogcímű tételek esetében a bevételek arányában meghatározott részével, és az így meghatározott összeg 2 %-a a jövedelem- (nyereség-)

minimum, amellyel csökkenthető a magyar társaság jövedelem- (nyereség-) minimuma.

Egyéb előírások

2010. január 1-jétől életbe lépett fontos változás volt, hogy a Tao. tv. szerint a belföldi társaság és annak külföldi telephelye is kapcsolt vállalkozásnak minősül (Tao tv. 4.§ 23. pont e.) alpont). Ez egyrészt adminisztrációs terhet jelent, mivel transzferár nyilvántartás készítésére lehet kötelezett az adózó, illetve a társasági adó törvény kapcsolt vállalkozásokra vonatkozó szabályait alkalmazni kell mégpedig a tekintetben, hogy az adóalap megállapításakor az adózás előtti eredményt illetve a fióktelep vélelmezett jövedelmét úgy kell módosítani, mintha független felekként jártak volna el. (Természetesen a korábbiakban már említett, kettejük „speciális” kapcsolata miatt az adózás előtti eredményt ezen előírás önmagában nem érinti, hiszen jogi személyen belüli ügyletekről van szó.) Hiányosság esetén magas mulasztási bírságszint kapcsolódhat hozzá.

Továbbá szintén 2010. évtől lépett hatályba az a változás, amely szerint a társasági adónak megfelelő adónak minősül a kapott osztalék alapján külföldön fizetett (fizetendő) adó is.

Társas vállalkozások különadója

Az államháztartás egyensúlyát javító különadóról és járadékról szóló, 2006. évi LIX. törvény alapján 2009. évig a társas vállalkozás 4 % különadó fizetésére volt kötelezett. A társas vállalkozás a törvény 3. § (1) bekezdése és 6. § előírásai szerint:

- 1) ha van kettős adózást elkerülő egyezmény és az így rendelkezik, akkor a külföldi telephelynek betudható, külföldön adóztatható jövedelmet levonhatja az adóalpból. Ez a külföldről származó jövedelem azonos a különadó törvény szerint megállapított adóalappal.
- 2) A különadóból adóvisszatartás formájában levonhatja a külföldön fizetett (fizetendő) adót, de – eltérően a Tao. tv. szabályaitól – csak akkor, ha nemzetközi szerződés alapján van rá lehetőség. A beszámított összeg az adóévre fizetendő más jövedelem- vagy vagyonadó csökkentéseként nem érvényesíthető.

A külföldről származó jövedelem és adóalap-módosító tételek megállapításánál a társasági adónál leírtak szerint kell eljárni. A jövedelmet jogcíme szerint és forrásállamonként

külön kell meghatározni. Az egyes jövedelmek alapján levont adó nem haladhatja meg az adott jövedelemre jutó különadót, de legfeljebb a külföldön fizetett (fizetendő), illetve a nemzetközi szerződés alapján külföldön érvényesíthető adó közül a kisebb összeget.

Nemzetközi előírások

Végezetül arra szeretném felhívni a figyelmet, hogy az OECD tagországok tekintetében az OECD Modell Egyezmény, a Kommentár és a Jelentés valamint az OECD Transzferár-irányelvek iránymutatást adnak ezen adózási kérdéskörben. Az OECD Modell Egyezmény 7. cikkelye tartalmazza a vállalkozási nyereség adóztatására vonatkozó irányelveket, melynek alapelve, hogy az egyik szerződő állam vállalkozásának a nyeresége abban a szerződő államban adóztatható, kivéve ha a vállalkozási tevékenységet a társaság a másik szerződő államban lévő telephelyen folytatja. A telephelynek tulajdonítható, azzal összefüggésben keletkezett nyereség ebben a másik államban adóztatható. Az Egyezmény 2010.07.22-én jóváhagyott módosítása a 7. cikkelyt jelentős mértékben érintette. A módosítások között beépítésre került, hogy ha az egyik ország a telephelyhez allokkált nyereséget módosítja és azt megadóztatja, a másik országban is megfelelő irányú módosítást kell alkalmazni a kettős adózás elkerülése végett. Vita esetén az illetékes adóhatóságok egyeztetnek.

Az egyezmény előírásainak részletes magyarázatát a kapcsolódó Kommentár-ban találjuk meg, illetve a harmadik dokumentum, a Jelentés 1. része tartalmazza általánosságban a társaságokra vonatkozóan a székhely és a telephely közötti jövedelem-megosztás módszereit és ennek lépéseit. Ezen dokumentumok magyar nyelvű fordítása 2012. április közepén jelent meg. Angol nyelven pedig az OECD honlapján megtalálhatóak a 2010. július 22-i módosításokkal az alábbi linkeken:

Modellegyezmény (Articles of the OECD Model Tax Convention on Income and Capital): www.oecd.org/data-oecd/25/24/47213736.pdf

Jelentés (2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments): www.oecd.org/dataoecd/23/41/45689524.pdf

Az Egyezmény 2010.07.22-i módosítása és a Kommentár (The 2010 Update to the Model Tax Convention): www.oecd.org/dataoecd/23/43/45689328.pdf

DR. SZABÓNÉ NAGY ANDREA