



Nyomtatás

Tájékoztató a gazdasági munkáltató meghatározásának új szempontjairól a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmények alkalmazása során
2012.10.31.

Az OECD kettős adóztatás elkerüléséről szóló Modellegyezmény (a továbbiakban: Modellegyezmény) 15. cikke rendezi a munkaviszonyból (nem önálló munkából) származó jövedelem adózását.

A 15. cikk 1. bekezdése értelmében a „16., 18. és 19. cikk rendelkezéseinek fenntartásával, az egyik Szerződő Államban belföldi illetégszemély munkaviszonyból származó bére, fizetése vagy más hasonló jellegű díjazása csak az adott Államban adóztatható meg, kivéve, ha a munkavégzés a másik Szerződő Államban folyik. Amennyiben a munkavégzés így történik, az abból származó díjazás adóztatható a másik Államban”. A 15. cikk 2. bekezdése az 1. bekezdésben foglalt feltétel alóli kivételt fogalmaz meg. A 2. bekezdés szerint ugyanis, „tekintet nélkül az 1. bekezdés rendelkezéseire, az egyik Szerződő Államban belföldi illetégszemély másik Szerződő Államban végzett munkájából származó díjazás csak az elsőként említett Államban adóztatható meg, amennyiben

a.) a kedvezményezett a kérdéses adóévben kezdte vagy végezte bármely tizenkét hónapos időtartamon belül nem tölt összesen 183 napnál hosszabb időszakot vagy időszakokat a másik Államban, és

b.) a díjazást olyan munkáltató fizeti, vagy olyan munkáltató nevében fizetik, amelyik nem belföldi illetégszemély a másik államban, és

c.) a díjazás költségét nem a munkáltatónak a másik államban lévő telephelye viseli”.

A Modellegyezmény 15. cikkének idézett 2. bekezdése (a bekezdésben említett feltételek egyidejű teljesülése esetén) a magánszemély illetégszolgálatát eltérő államban végzett nem önálló munka esetén lehetővé teszi, hogy a díjazás ne a munkavégzés helyének államában, hanem a magánszemély illetégszolgálatának államában adózzon. A 15. cikk 2. bekezdésében foglalt szabály a rövidebb időtartamú külföldi munkavégzéseknél bír jelentőséggel.

Az OECD Modellegyezmény Kommentárjának (a továbbiakban: Kommentár) 2010. július 22-én közzétett változata a 15. cikkhez fűzött magyarázatban újszerű megközelítést tartalmaz a 15. cikk 2. bekezdés b) és c) pontjában említett „**munkáltató**” **személyének meghatározására**. Az egyik államban illetégszolgálatot bíró magánszemély által a másik államban lévő vállalkozásnál (fogadó társaság) végzett nem önálló munka esetében el kell dönteni, hogy azt – a fogadó társaság szempontjából – munkaviszony keretében végzett tevékenységnek kell-e tekinteni, vagy ettől eltérően két vállalkozás között létrejött szolgáltatási szerződés keretében nyújtott szolgáltatásról van szó. Ehhez a felek

közötti szerződéses viszonyok tartalmi vizsgálata szükséges.

Munkaviszonyban történő munkavégzés esetén a vizsgálat alapján el fordulhat, hogy nem az a társaság (a küldő társaság) lesz a 15. cikk alkalmazásában a munkáltató, akivel a magánszemély a munkaszerződést megkötötte (a küldő társaság tekinthet a munkavállaló formális értelemben vett, szerződéses munkáltatójának), hanem az a társaság, ahol a magánszemély a munkáját végzi (ebben az esetben **a fogadó társaság gazdasági értelemben vett munkáltatónak minősül**). Az új megközelítés a következő szempontok révén érvényesül.

A gazdasági munkáltató meghatározásának szempontjai:

A Kommentár alapján elsődlegesen azt kell vizsgálni, hogy a munkavállaló tevékenysége szervezeten integrálódik-e annak a vállalkozásnak a tevékenységébe, amelynél a munkát végzi. Ez az ún. **integrációs teszt**. A munkavállaló akkor tekinthető olyannak, mint aki a fogadó társaság szervezetébe integrálódott, ha ez a társaság (a fogadó társaság) viseli a munkavállaló munkájának eredményével járó felelősséget vagy kockázatot. Az integrációs teszt során tehát nem annak van jelentősége, hogy ki hasznosítja a dolgozó munkájának eredményét, és annak sem, hogy a magánszemély betagozódik-e a fogadó társaság (munkavállalói) hierarchiájába (utóbbi esetben pl. a munkavégzési folyamatokba, munkaszervezetbe integrálódás a meghatározó).

Ha az integrációs teszt alapján a formális és a gazdasági értelemben vett munkáltató személye nem egyezik meg, további, a Kommentárban leírt szempontot kell figyelembe venni a 15. cikk 2. bekezdése szerinti „munkáltató” meghatározására. Ezen szempontok a következők:

- ki jogosult utasítani a munkavállalót a munkavégzés módjára vonatkozóan,
- ki jogosult ellenőrizni és köteleles viselni a felelősséget a munkavégzés helyéért,
- a munkavállaló juttatását közvetlenül áthárítja-e a formális jog szerinti munkáltató arra a társaságra, amelynél a tevékenységet kifejti a munkavállaló,
- ki bocsátja a munkavégzéshez szükséges eszközöket és az anyagokat a munkavállaló rendelkezésére,
- ki határozhatja meg a munkát végző munkavállalók számát és képzettségét,
- ki jogosult a munkát végző munkavállaló kiválasztására és az azzal a munkavállalóval, e célból kötött szerződés felmondására,
- ki jogosult munkajogi szankciók alkalmazására a munkavállalóval szemben,
- ki határozza meg a szabadságolás és a munkavégzés rendjét.

Az előbbi szempontokat együttesen kell vizsgálni és mérlegelni, fontossági sorrend közöttük nem állítható fel.

Ha tehát **első lépésként** megállapítható, hogy a fogadó társaság viseli a munkavállaló munkájának eredményével járó felelősséget vagy kockázatot, **második lépésként** pedig megállapítható, hogy a munkavégzés jellemzői alapján a fogadó társaság tekinthető a magánszemély gazdasági értelemben vett munkáltatójának, akkor **az Egyezmény 15. cikké 2. bekezdésében foglalt kivétel nem alkalmazható**. Ebből következően a magánszemély fogadó államban végzett munkájából származó jövedelmét a fogadó állam megadóztathatja, még abban az esetben is, ha a fogadó államban történ

munkavégzés időtartama nem haladja meg a 183 napot.

Következtetések:

A magyar jog egészében érvényesül a „tartalom elsődlegessége a forma felett” elv. A jogviszonyokat a szerződés formai elemei helyett azok lényegi tartalma alapján kell minősíteni az adózási szabályok alkalmazása során is. **Magyarország tehát – valamennyi hatályos, a kettős adóztatás elkerülésére kötött egyezménye alkalmazása során – követi és alkalmazza a gazdasági munkáltatóra vonatkozó, Kommentár szerinti új megközelítést.** A 2010 nyarán megjelent, előbbiekben ismertetett új megközelítést ezért a gazdasági szereplőknek és a hatóságoknak egyaránt szükséges figyelembe venniük. A Nemzeti Adó- és Vámhivatal a jelen tájékoztató közzétételét követően kezdődő kiküldetések nem megfelelő minősítése esetén alkalmazni fogja a jogkövetkezményeket.

Az új szemléletet kell figyelembe venni az olyan esetekben, amikor külföldi cég küld ki magyarországi társasághoz munkavállalót, továbbá fordított esetben is (amikor magyar cégtől utazik munkavállaló egy másik állambeli fogadó társasághoz), feltéve, hogy a munkavégzés állama a gazdasági munkáltató-megközelítést alkalmazza.

Lényeges azonban hangsúlyozni, hogy a Kommentár bemutatott szempontjai – **az adóegyezmények alkalmazása során** – kizárólag a munkaviszonyból származó jövedelem adóztatási jogának meghatározását érintik. Nem befolyásolják ugyanakkor egy adott jogviszony munkajogi, illetve egyéb, belső jogi minősítését. Az a magyar fogadó társaság, amely – a Kommentár szempontjait figyelembe véve – gazdasági értelemben vett munkáltatónak minősül (feltételezve, hogy a Magyarországon munkát végző munkavállaló a magyar fogadó társasággal munkaviszonyt nem létesít), nem minősül automatikusan a személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. törvény (a továbbiakban: Szja törvény) 3. §-ának 14. pontja szerinti munkáltatónak. Ez például a gyakorlatban azt jelenti, hogy bár a Magyarországon munkát végző munkavállaló munkaviszonyból származó jövedelme adóztatható Magyarországon, az Szja törvény 71. §-ában szabályozottak szerint béren kívüli juttatást nem adhat az a magyar társaság, amelyet ugyan gazdasági munkáltatónak kell tekinteni, de az Szja törvény munkáltató fogalmának nem felel meg.

/NGM 4824/9/2012.; NAV Ügyfélkapcsolati és Tájékoztatási Főosztály
3709214756/2012.

NAV