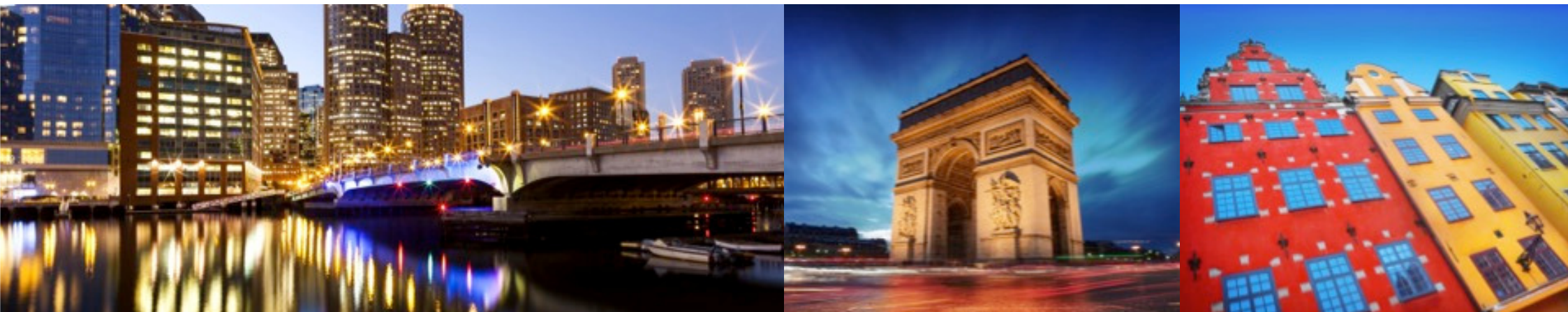


PKF Consulting Kft.



BEPS 7

Az állandó telephellyé minősítés kritériumai



A BEPS 7 CÉLJA

- A globalizált gazdaság, a drámaian megváltozott értékesítési csatornák (webshopok, letöltések) jelentette kihívásra szülessen globalizált adójogi rendelkezés, mely megakadályozza a társasági adó alapjának erodálását, és a profit átmentését az alacsony adókulcsú, vagy nem adóztató régiókba
- A vállalkozás nyeresége adózzon ott, ahol a gazdasági tevékenységet kifejtik, és olyan arányban, ahogyan az az értékteremtésben szerepet játszik
- Ehhez szükség van a) a nemzeti szabályok összhangba hozására határon átnyúló ügyletekben, b) a már létező alapvető nemzetközi sztenderdek lényegi megerősítésére, c) az átláthatóság és a jogbiztonság (certainty) javítására

BEPS 7: a letelepedés mesterséges megkerülésének megelőzése

- A BEPS-ajánlásokat a hazai joganyagba beépíthető módon fogalmazzák meg, illetve a nemzetközi egyezmények rendelkezéseinek multilaterális módon való rendezését célozzák
- A profit megadóztatásához letelepedettség kell. Vannak ezért a letelepedés megkerülésére irányuló szándékok, különösen a megbízások módjának kialakításában, illetve – jellemzően a digitális gazdaságban – a mentességek visszaélészerű alkalmazásában
- Ezért a BEPS 7 a következő területekre fókuszál:
 - a mesterséges vagy rejtett közvetítői megbízások alkalmazásának megakadályozása,
 - az előkészítő, kiegészítő tevékenység mentességi szabályának korlátozása, és
 - a 12 hónapos letelepedési mentesség kijátszásához alkalmazott, a szerződések mesterséges szétdarabolásának megakadályozása.

REJTETT KÖZVETÍTŐK

- **Probléma:** a közvetítő – ha nem tulajdonosa az általa közvetített jószágnak, vagy nem rendelkezik azzal saját nevében – csak a jutaléka, mint közvetítői szolgáltatása után adóztatható a saját országában. A megbízója pedig nem köteles letelepedni ott, ha
 - (a Modellegyezmény 5. § (5) bek-e szerint) a közvetítő által tett nyilatkozatok rendszerszerűen nem kötelező érvényűek a megbízóra, vagy
 - a megbízónak független ügynöke van az értékesítés országában (Modellegyezmény 5. § (6) bek-e).

Így az értékesítés országában a megbízónak a kereskedelmi tevékenységen realizált jövedelmezősége nem adóztatható, miközben a piaci kockázat (és az arra jutó jövedelem) az értékesítés helyén kellene, hogy adózzon.

Az adózók formalizált megközelítését a bíróságok is megerősítették. Az adózói elkerülési stratégia ezáltal tovább erősödött: formálisan a közvetítő nem írt alá semmit, de lényegében mindent elintézett ((5) bek. kijátszása), vagy „független” ügynökként tekintettek rá, miközben szoros függőségben tartották a közvetítőt ((6) bek-sel való visszaélés).

- **Megoldás:** az 5. § (5) és (6) bek-ének módosítása, és a Kommentár vonatkozó részének megváltoztatása, hogy csak a valóban független vállalkozásként működő, valóban független ügynököket megbízó személyeknek ne kelljen letelepedniük az értékesítés országában. (Hogy a nyereséget hogyan kell majd a telephelyhez rendelni, további OECD-munkaanyag témája.)

Hányféle közvetítő van?

- A közvetítő lehet
 - **független** ügynök: összehozza a megbízót a potenciális vevővel, a szerződést már konkrétan a vevő köti a megbízóval. Ilyenkor a közvetítői jutalék jár. Rendjén van, hogy a megbízó nincs letelepedve az értékesítés helyén, mert a lényegi üzleti tevékenységet (tárgyalás, szerződéskötés, értékesítési kockázat, stb.) a saját vállalkozása folytatja le, illetve viseli.
 - **függő** ügynök: a megbízótól nem független. Rendszeresen, üzletszerűen megbízója nevében és javára eljárva lényegében megköti az ügyletet, mely teljesítésre is kötelezi a megbízót. Ilyenkor a megbízónak letelepedettnek kell lennie abban az országban, ahol az ügylet lezajlik majd, hisz a vállalkozási tevékenység – a függő ügynök munkája révén – abban az országban is zajlik.

Az ügynök „függő” lehet, ha

- egy másik vállalkozás javára tevékenykedik (függetlenül attól, hogy munkaviszonyban, vagy nem), és egyébként nem független ügynök,
- kizárólag, vagy majdnem kizárólag (a teljes forgalom 90 %-ánál nagyobb hányadban) vele szoros kapcsolatban álló cég(ek)nek cselekszik (szoros a kapcsolat, ha a másik fél, vagy egy harmadik fél mindkettőjükben több, mint 50 %-ban haszonhúzója [nem feltétlenül tulajdonosa!] a gazdálkodásnak, azaz azonos érdekkörbe tartozik),
- üzletszerű jelleggel, a végzett tevékenység alapján lényegében egy másik vállalkozás (a megbízó) kiterjesztése, vagyis
 - szokásosan szerződést köt annak a másik vállalkozásnak a nevében, vagy annak alapján a másik vállalkozásnak teljesítési kötelezettsége lesz, vagy
 - szokásosan meghatározó szerepet játszik olyan szerződés létrejöttében, melyet a másik vállalkozás érdemi változtatás nélkül rutinszerűen magára nézve kötelezőnek ismer el,

- ezek a szerződések vagy a másik vállalkozás nevében köttetnek, vagy a másik vállalkozásnak biztosítanak jogot vagy teremtenek számára kötelezettséget. (Ehhez elég csak egy ajánlat elfogadása is, és az is közömbös, a szerződést esetleg mások, és esetleg külföldön írják alá, vagy a tényleges teljesítést végül is más hajtja végre.)
- rendszeresen ismétlődő esetekről, nem egyszeri példákról, átmeneti jellegről van szó. (Konkrét darabszám nincs: a megbízó vállalkozásának, vagy a szerződés természetének függvényében alakul.)
- még azok a közvetítések is számítanak, ahol a közvetítő olyat ígér, amije neki magának nincs (hisz az a megbízójáé volt vagy lesz, vagy még nem is létezik a közvetítés pillanatában)
- a „nevében” fordulat akkor is megvalósul, ha a megbízó neve végül a szerződésben rejtve marad

Függő vagy független az ügynök?

- amennyiben a közvetítőt utasítják, részletesen instruálják, ellenőrzik a feladatok ellátásában, nem lehet független (ugyanakkor önmagában a tulajdonosi passzív kontroll még nem számít)
- minősítési szempont az is, kié a vállalkozás sikerének kockázata: a közvetítőé vagy a megbízóé (függő ügynöknél a megbízóé)
- a függő minősítés mellett szól az is, ha huzamos ideig vagy a vállalkozás teljes élettartama alatt áll fenn a függő közvetítői helyzet
- a függő ügynök általában rendszeresen tájékoztatja megbízóját az ügymenet állásáról
- amennyiben semmi más rendezőelv alapján nem lehet eldönteni, az ügynök függő vagy független, úgy az a mérvadó, a megbízó mennyire irányítja az ügynököt

Nevesített gyakorlati példák az ügynök léte miatti telephelyre

- a közvetítő rendszeresen meggyőz harmadik személyeket arról, hogy lépjenek szerződéses kapcsolatba a képviselt vállalkozással,
- a közvetítő szokásosan ajánlatot tesz vagy fogad el (még akkor is, ha formálisan a megerősítést más teszi), aminek közvetlen hatására egy raktárból áruszállítás történik
- a weboldalon megjelenő, X cég tulajdonában álló termékeket egy Y vállalkozás munkavállaló-operátora rábeszéli a megrendelőre, megmondja az árat, elmagyarázza a rendelési folyamatot, ismerteti az ÁSZF-et – még akkor is, ha a szerződést online módon a megrendelő köti X céggel. (Ugyanis a szerződéskötés minden kritikus pontját Y munkavállaló tárgyalja le a megrendelővel.)
- önmagában a promóció, a marketing – ha nem eredményez közvetlen szerződéskötési kötelezettséget – nem teremt telephelyet (ilyen pl. az orvoslátogató), még akkor sem, ha a közvetítő tevékenysége nyomán a gyógyszerek forgalma fellendül
- ha a megbízónak van már leányvállalata, aki az anyacég javára úgy tevékenykedik, hogy a telephely-szabály is megáll az anyavállalat számára, és a leányvállalat összforgalmának kevesebb, mint 10 %-a származik független felektől kapott jutalékból, a leányvállalat nem lehet független ügynök, és nem lehet őt felfogni akként, hogy a telephely-szabállyal az anyavállalatnak már nem is kell foglalkoznia

Kiegészítések

- ha a mentesség egyéb feltételei fennállnak, akkor lehet, hogy még sincs letelepedési kötelezettség (pl. a függő ügynök állandóan csak beszerez, és az egy előkészítő jellegű tevékenység az adott üzletmenetben)
- ha a telephely fennáll más rendelkezések okán, nem kell bizonyítani, hogy függő ügynökség jogcímén is
- ha a letelepedettségi minősítés megáll a függő ügynökség vonatkozásában, az nem korlátozható csak a függő ügynökségre (vagyis csak a szerződések megkötésére)
- hogy az ügynök munkaszerződés vagy megbízási szerződés keretében jár-e el, ugyanúgy vizsgálandó, mintha a munkajövedelem megítélését kéne megállapítani (kevésbé valószínű pl. hogy nem munkavállaló az egyén akkor, ha csak egyetlen, vagy nagyon kevés számú, ráadásul ugyanahhoz a csoporthoz tartozó vállalkozásnak közvetít)
- a változtatások nem visszamenőleges hatályúak
- a letelepedési kötelezettség nem eredményezi automatikusan azt, hogy az egész adóztatható nyereség is ott van, és az ügynöki tevékenység nyeresége sem adóztatható a megbízónál

KORLATOZASOK AZ „ELOKESZITO” VAGY „KISEGITO” JELLEG MIATTI MENTESSÉGNÉL

- **Probléma:** Az eredeti szándék szerint a Modellegyezmény 5. § (4) bek-e mentesíteni kívánta a letelepedés alól azokat a vállalkozásokat, melyek csak előkészítő vagy kisegítő jelleggel végeznek egyes tevékenységeket (pl. raktározás, készlet tartás, információgyűjtés) egy-egy országban. Mivel a multinacionális cégek könnyen váltanak struktúrát adóelőnyökért, az is előfordult, hogy a szorosan összetartozó üzleti folyamatokat is addig szabdalták, hogy minden darabja „csak” előkészítő vagy kisegítő jellegű maradjon. A drasztikusan megváltozott üzleti magatartások azonban azt eredményezték, hogy mára ezek a tevékenységek lehet, hogy épp az üzletmenet lényegét jelentik, valamint a feldarabolással épp az egységes üzleti működés veszik el. Így az adott vállalkozási tevékenység pont ott nem adóztatható, ahol a kapcsolódó jövedelem megkeletkezik.
- **Megoldás:** az előkészítés és a kisegítés értelmezésének korlátozása, és a feldarabolás tiltása.

A megoldás körvonalai

- A Modellegyezményt követő országoknak két lehetőségük lesz: vagy eleve beépítenek egy, a feldarabolásokat tiltó szabályt, és/vagy módosítják az előkészítő vagy kiegészítő jelleget akként, hogy egységesen minden tevékenységre vonatkozó feltétel legyen az előkészítő vagy kiegészítő jelleg, melyet a vállalkozás teljes tevékenységének tükrében lehet meghatározni. (Egyes országok úgy gondolják, maguk tételesen is fel tudják sorolni, mi a biztosan előkészítő-kiegészítő tevékenység, vagyis mi az, ami belső lényegéből fakadóan mindig előkészítő, kiegészítő jellegű.)
- Eleve nem lehet előkészítő, kiegészítő jellegű az a tevékenység, aminek ugyanaz a célja, mint magának az adott vállalkozásnak.
- Az előkészítő szakasz – az alaptevékenységhez mérve – általában rövid idejű, bár vannak olyan tevékenységek, melyek időtartamtól függetlenül lehetnek előkészítő jellegűek (pl. a betanítás).

Nevesített gyakorlati példák az „előkészítő” vagy „kiegészítő” jelleg értelmezésére

- Az is az „előkészítő” minősítés ellen hat, ha a tevékenység folytatásának nagy eszköz- vagy munkaerő-igénye van.
- Ha valami az előkészítő, kiegészítő jelleg miatt nem minősül telephelynek, akkor annak felszámolása sem keletkeztet telephelyet: ha tehát pl. a kiállításon bemutatott tárgyakat értékesítik a helyszínen, az sem jár telephelységgel.
- Amint a telephely-mentességi feltételek megszűnnek az előkészítő vagy kiegészítő jelleg meghaladása miatt, az adott helyen folyó tevékenység egésze telephelynek minősül.

- Önmagában az árukészlet pusztá fenntartása sem telephely még, ha a fenntartás más vállalkozás feladata. Amennyiben azonban az árukészletet tulajdonló vállalkozás a raktár más részében tárolt áruhoz vagy készlethez is korlátlanul hozzáférhet, már mérlegelni kell, valóban előkészítő vagy kiegészítő tevékenységről van-e szó az ő esetében.
- A megmunkálásra a bérgyártónak átadott termék sem telephely. Ha azonban a bérmunkáltató korlátlanul hozzáférhet a bérgyártó egyéb létesítményeihez, hogy pl. megvizsgálhassa az ott tárolt jószágokat, már kérdés, hogy tényleg nincs-e telephelye. Persze, ha maga csak forgalmazója a mások által feldolgozott termékeknek, akkor ez is lehet előkészítő tevékenység.

- Az állandó üzleti hely fenntartása kizárólag árubeszerzés céljából szintén nem telephely. Mivel ez azonban csak az előkészítő tevékenységekre vonatkozhat, és a forgalmazó számára a beszerzés az üzletmenet lényegi eleme, nem mentesülhet a telephely-létesítés alól pl. a mezőgazdasági termény-forgalmazó a felvásárlás helyén. (A felvásárlás ugyanis speciális szakértelmet igényel, ezáltal sikeressége lényegi eleme a vállalkozás jövedelmezősége alakulásának.)
- Önmagában az információs iroda fenntartása sem telephely pl. egy befektetési alap vagy egy biztosítótársaság vagy egy hírügynökség számára, ha az iroda pusztán befektetési lehetőségekről tájékozik, vagy statisztikákat és híreket gyűjt (mindaddig, míg reklámtevékenységet nem fejt ki).
- Mivel a menedzsment szolgáltatás nem előkészítő vagy kiegészítő tevékenység, a menedzsment iroda is biztosan telephely.

A szétdarabolás tilalma

- A vállalkozás tevékenységének oly mértékű szétdarabolása, hogy az egyes tevékenységek külön-külön megfeleljenek a mentességi feltételeknek, nem fogadható el. Még akkor sem, ha a szétdarabolás földrajzilag és szervezetileg elkülönült egységek létrehozásával jár ugyanabban az országban.
- Az adott ország területén végzett, üzleti szempontból összetartozó, egymást kiegészítő tevékenységek egybeszámítandók, nemcsak akkor, ha ugyanaz a szervezet osztódik sok részre, hanem akkor is, ha azonos érdekkörbe tartozó felek (de nem ugyanaz a szervezet) végzi az összetartozó tevékenységeket.
- Az integrációs szemlélet eredményeképp letelepedési kötelezettség áll elő legalább az egyik egységnél, vagy összességükben a folytatott tevékenységek – egybeszámítva – már meghaladják az előkészítő vagy kiegészítő jelleget, és ez váltja ki a letelepedést.

Nevesített gyakorlati példák a szétszabdolás tilalmára

- Ha egy banknak több országban van fióktelepe, miközben az egyik államban egy olyan információs irodát is fenntart, mely a hitelt kérők által nyújtott információkat ellenőrzi (és továbbítja az anyabanknak), abban az országban a fióktelep és a hitelminősítő iroda egymást kiegészítő tevékenységet (hitelnyújtást) folytat.
- Tegyük fel, hogy X ország X vállalata készülékeket gyárt és forgalmaz. Y országban Y leányvállalati boltján keresztül árulja a készülékeket. Y országban X cég egy kis raktárt is fenntart a nagyobb méretű jószágoknak, és a kitárolás pillanatában száll át a készülék feletti tulajdonjog Y leányvállalatra (hogy Y cég adhassa el azt a vevőnek). Ebben az esetben a raktár is X állandó telephelye lesz, hiszen X és Y cég szorosan kapcsolódik egymáshoz, és a raktározás és az onnan való kitárolás a nagyméretű készülékek forgalmazása során kiegészítő tevékenység.

A SZERZODESEK MESTERSEGES FELDARABOLÁSÁNAK ELKERÜLÉSE A 12 HÓNAPOS MENTESSÉGI SZABÁLYNÁL

- **Probléma:** A fel- vagy összeszerelés, építés a Modellegyezmény 5. § (3) bek. alapján csak egy meghatározott időtartamon (általában 12 hónapon) túl eredményez letelepedettséget. A vállalkozások azonban ezt is kijátsszák akként, hogy az eredeti megbízást (magát az építési, összeszerelési feladatot) felszabdalják egymás között olyan rész-feladatokra, melyekkel egyenként már élhetnek a mentességi lehetőséggel.
- **Megoldás:** Amennyiben eleve nem ütközik az ilyen magatartás a nemzeti adóelkerülési tilalmak valamelyikébe (pl. a rendeltetésszerű joggyakorlás elvébe), a Modellegyezmény kommentárja egészül ki egy konkrét példán keresztül bemutatott mérlegelési lehetőséggel: mire irányult az eredeti megbízás (PPT: Principal Purpose Test), és így elfogadható-e az egyes részfeladatokra való szabdálás.

A megoldás körvonalai

- Amennyiben valamely államok igényt tartanak a Modellegyezményben való rendelkezésre, az a következő lesz: a 12 hónapos határidőbe bele kell számítani a 30 napnál hosszabb, ugyanazon érdekkörhöz tartozó tagok ugyanazon projekthez tapadó tevékenységét is (függetlenül attól, hogy azokat esetleg időben máskor fejtették ki).
- A feldarabolás nemcsak akkor nem fogadható el, ha a munkafázisokra külön-külön szerződnek, hanem akkor sem, ha az egyes szerződéseket más-más, de ugyanazon csoporthoz tartozó tagvállalatok írják alá.
- Egy projektet egyetlen egységként kell kezelni, de a letelepedés alól mentesítő időtartamot egymástól teljesen független projektenként külön-külön kell figyelni.

Szemponatok az összehasonlítás mérlegeléséhez

- A szerződéseket ugyanaz a személy vagy vele azonos érdekkörbe tartozó cég kötötte-e?
- Logikus következménye-e a további szerződések megkötése a megelőző, ugyanazzal a személlyel, vagy érdekköri tagjával kötött szerződéseknek?
- Az adóügyi megfontolásokat leszámítva egy szerződésbe foglalták volna a feladatokat?
- A szerződések alapján végzendő tevékenységek természete azonos vagy hasonló?
- Dacára a különböző szerződéseknek, ugyanazok a munkavállalók fognak dolgozni a projekten?

Nevesített gyakorlati példák a 12 hónap számítására

- A sorház-építés egyetlen projekt, még akkor is, ha több különálló szerződést kötnek rá, és több különálló megrendelő személy van.
- Egy erőmű megépítése Y országban 22 hónapig tart, melyre egy, az X országban nyilvántartott X cég vállalkozik. A tárgyalások során a szerződést két részre bontják. Az első 11 hónapi tartó munkákra X cég vállalkozik, a második 11 hónap alatt egy, az X országban nemrég megalapított, az X cég kizárólagos leányvállalata (SubCo) fog dolgozni. Mivel az építető biztos akar lenni abban, hogy az erőmű megépül, a szerződések tartalmazzák azt is, hogy a két cég egyetemlegesen is felel a megvalósításért. Ilyen körülmények között az egyezmény biztosította könnyítés (a 12 hónapnál kevesebb munkavégzés miatti letelepedés alóli mentesség) ellentétes lenne az egyezmény szándékaival.

PKF Consulting Kft.



H-1021 Budapest, Bölöni György utca 22.

Tel: +36 1 391 4220

Fax: +36 1 391 4221