Munkaerő-kölcsönzés

Nemzeti Adó- és Vámhivatal

Nyomtatás

A nemzetközi jellegű munkaerő-kölcsönzéssel kapcsolatos adózási szabályok
2014.11.06.

Napjainkban egyre több esetben fordul elő, hogy külföldi államok állampolgárait külföldi székhelyű gazdasági társaságok munkaerő-kölcsönzés keretében Magyarországon foglalkoztatnak.

A magánszemélyeket Magyarországon kölcsönbe vevő társaságok részéről kérdésként merül fel, hogy a munkavállalók kölcsönbeadójával kötött megállapodás alapján, a kölcsönzött munkavállaló részére közvetlenül juttatott bevétel tekintetében a magyar szabályok szerint kell-e teljesíteni az adókötelezettségeket.

A munkaerő-kölcsönzés sajátosságait figyelembe véve az állapítható meg, hogy ilyen esetekben a külföldi állampolgárságú magánszemélyeknek a Magyarországon végzett munkára kapott juttatásaik tekintetében a Magyarországon töltött időszak hosszától függetlenül Magyarországon keletkezik adókötelezettsége.

Az adófizetési kötelezettséggel összefüggésben elsősorban a Magyarország és az adott magánszemély illetősége szerinti állam között létrejött, a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény rendelkezéseit kell alkalmazni.

Ezen túlmenően az adott adóegyezmény értelmezése során figyelembe kell venni a jövedelem és a vagyon adóztatásáról szóló OECD Modellegyezményhez fűzött Kommentár iránymutatásait is, illetve az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) rendelkezéseit, különös tekintettel az Art. 1. § (7) bekezdésében foglaltakra, mely szerint érvényesíteni kell a tartalom a forma feletti elvet.

Magyarország a kétoldalú egyezményeit a Modellegyezmény, illetve az ahhoz fűzött Kommentár alapul vételével köti.

A munkaerő-kölcsönzés keretein belül foglalkoztatott munkavállalók adózásával összefüggésben a Kommentár 2008-as verziója is tartalmazta a Modellegyezmény 15. Cikkéhez („Nem önálló munka”) kapcsolódóan azt, hogy a Cikk 2. bekezdése szerinti kedvezmény nem feltétlenül alkalmazható.

Ennek indoka, hogy a formális munkáltató a munkaerő-kölcsönző, de ténylegesen, tartalmilag a kölcsönbe vevő minősül munkáltatónak, mivel munkáltatónak az tekinthető, aki rendelkezik az előállított munka felett, valamint viseli a kapcsolódó felelősséget és kockázatot.

Következésképpen az általános szabály alapján a munkavégzés helyének államában adóztatható a munkajövedelem, függetlenül attól, hogy az említett 2. bekezdés szerinti hármas feltétel látszólag fennáll. Lényegében tehát ilyen esetben a külföldi munkáltató (munkaerő-kölcsönző) a formális, jogi értelemben vett munkáltató, ugyanakkor gazdaságilag (tartalmilag) a magyar munkáltató tekinthető munkáltatónak.

Az OECD Kommentár 2010-es verziója már kifejezetten tartalmazza az ún. gazdasági munkáltató fogalmat (amelyet a Kommentár 2014-es verziója is fenntart), a magyar adójogban pedig a gazdasági munkáltató vizsgálatának kérdését 2012-től írja elő egyértelmű kötelezettségként a NGM-NAV közös tájékoztatója.

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

A 2010-es, a 2014-es Kommentár és a kiadott NGM-NAV tájékoztató alapján azt kell vizsgálni, hogy a magyar társaság viseli-e a munkavállaló munkájának eredményével járó felelősséget vagy kockázatot. Amennyiben igen, akkor további szempontok vizsgálata dönti el, hogy alátámasztott-e a gazdasági munkáltató léte.

A kiemelt szempontok a következők

- ki jogosult utasítani a munkavállalót a munkavégzés módjára vonatkozóan,
- ki jogosult ellenőrizni és köteles viselni a felelősséget a munkavégzés helyéért,
- a munkavállaló juttatását közvetlenül áthárithatja-e a formális jog szerinti munkáltató arra a társaságra, amelynél a tevékenységét kifejti a munkavállaló,
- ki bocsátja a munkavégzéshez szükséges eszközöket és 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.

Általánosságban megállapítható, hogy a munkaerő-kölcsönzési foglalkoztatási struktúrákban gazdasági értelemben vett munkáltatónak – a fentieket is figyelembe véve – a kölcsönbe vevő minősül, azaz jelen esetben a magyar társaság. Ebből következően a kettős adóztatás elkerülésére irányuló egyezmények munkaviszonyból, nem önálló munkából származó jövedelem adózására vonatkozó cikkének (jellemzően 15. cikk vagy 16. cikk), illetőleg a Modellegyezménynek a munkaviszonyból származó jövedelem adózására vonatkozó 15. cikkének 1. bekezdésében foglaltak szerint kell eljárni.

Ezek általánosságban véve úgy rendelkeznek, hogy az a bér, fizetés és egyéb hasonló jellegű díjazás, amelyet az egyik Szerződő Államban belföldi illetőséggel rendelkező személy nem önálló munkáért kap, csak ebben az Államban adóztatható, kivéve, ha a munkát a másik Szerződő Államban végzik. Amennyiben pedig a munkát ott végzik, az abból származó díjazás ebben a másik Államban adóztatható.

Példán keresztül szemléltetve: ha egy román állampolgársággal rendelkező magánszemélyt egy román székhelyű gazdasági társaság munkaerő-kölcsönzés keretében Magyarországon foglalkoztat, akkor a román munkavállalók Magyarországon végzett

nem önálló munkából származó jövedelmére a magyar-román adóegyezmény (kihirdette: 1996. évi XCIX. törvény) 16. Cikkét kell alkalmazni, figyelemmel arra is, hogy Magyarország (a munkavégzés állama) alkalmazza a gazdasági munkáltató elvét.

Ebből következően, ha a kölcsönbe vevő magyar társaság – a magyar-román adóegyezmény alkalmazása során – gazdasági értelemben vett munkáltatónak minősül, úgy a román illetőségű munkavállalók Magyarországon végzett nem önálló tevékenységből származó jövedelme (függetlenül attól, hogy a magyarországi tartózkodás hossza nem éri el a 183 napot) Magyarországon adóztatható. A jövedelem magyarországi adóztathatósága esetén a személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. törvény (a továbbiakban: Szja tv.) szabályait kell alkalmazni.

Az adókötelezettségek teljesítésének feltétele az is, hogy a külföldi állampolgársággal rendelkező magánszemélyeknek rendelkezniük kell adóazonosító jellel.

Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 20. § (1) bekezdése alapján a vállalkozási tevékenységet nem folytató magánszemély, ha nem végez általános forgalmiadó-köteles tevékenységet és nem rendelkezik adóazonosító számmal

a) jövedelemadó-köteles bevételének megszerzése,
b) költségvetési támogatás igénylése

előtt adóazonosító jelének közlése végett az állami adóhatóságnál az e célra szolgáló nyomtatványon írásban bejelenti a természetes személyazonosító adatait, lakcímét, a nem magyar állampolgárságú magánszemély állampolgárságát is. A bejelentés alapján az adóhatóság a magánszemély adóazonosító jelét megállapítja és arról 15 napon belül hatósági igazolványt (a továbbiakban: adóigazolvány) állít ki.

Az Art. 24. § (3) bekezdése szerint az állami adóhatóság az adószámmal nem rendelkező magánszemélyt az adóazonosító jelén - a magyar állampolgársággal nem rendelkező magánszemély esetén az állampolgárságát is feltüntetve - tartja nyilván. Amennyiben a magánszemély adóazonosító jellel nem rendelkezik és belföldön eseti jelleggel szerez adóköteles, a kifizető adatszolgáltatási kötelezettsége körébe eső jövedelmet, a magánszemély adóazonosító jelének megállapítását a kifizető is kérheti az állami adóhatóságtól a nem magyar állampolgárságú magánszemély általa ismert, a magyar állampolgárságú magánszemély esetében természetes személyazonosító adatainak, lakcímének és amennyiben a magánszemély rendelkezik értesítési címmel, annak közlésével. A magánszemély adóazonosító jeléről az adóhatóság a kifizetőt is tájékoztatja.

A hivatkozott jogszabályi rendelkezések értelmében, amennyiben a külföldi állampolgárságú munkavállalók Magyarországon adóköteles jövedelmet szereznek, és adófizetési kötelezettségük keletkezik, akkor ezen munkavállalók – illetve a munkavállalóknak adóköteles jövedelmet juttató személy, szervezet – a jövedelem megszerzése előtt az állami adóhatóság által erre a célra rendszeresített ’T34-es számú adatlapon kötelesek kérni az adóazonosító jel megállapítását.

[A 14T34 számú nyomtatvány és kitöltési útmutatója]

[NGM/21974/4/2014., NAV Ügyfélkapcsolati és Tájékoztatási Főosztály 2216264689]
NAV