

A menedzsmentdíjak és komplex szolgáltatások kezelése a transzferárzásban

2009. november 18... Akkor találtam ki, hogy átfogó tanulmányt írok valami olyanról, amiről nem illik írni... Édesapám szerint elég termékeny vagyok, még ha naponta csak néhány sort sikerül is megszülni. Az utolsó cikkem óta eltelt idő azonban jól mutatja, hogy – talán a kényes téma miatt – ezúttal még lassabban ment a dolog...

A management fee a klasszikus angol szakirodalomban egy olyan kifizetést jelent, amely az adott személyt vagy szervezetet azért illet meg, mert egy másik személy vagy szervezet üzleti tevékenységét működteti. A pénzügyi szektorban management fee-nek hívják azt az összeget, amit a befektetők a befektetési tanácsadásért és a portfóliómenedzsment szolgáltatásokért fizetnek a portfólió (pl. befektetési alap) kezelőjének.

A multinacionális vállalatok hazai megjelenésével egyidejűleg Magyarországon is egyre többet halljuk a management fee, vagy fordítása, a menedzsment díj kifejezést, melynek hallatán minden szemérmes tanácsadó lesüti a szemét. Menedzsment díjnak nevez a köznyelv minden, a vezetés munkáját segítő komplex szolgáltatásért fizetett ellenértéket, amelyet általában csoporttagok adnak egymásnak. Van azonban a menedzsmentdíjnak egy másik értelme is, amit maga a kifejezés, de inkább az, ahogyan mi magyarok használjuk, hűen kifejez:

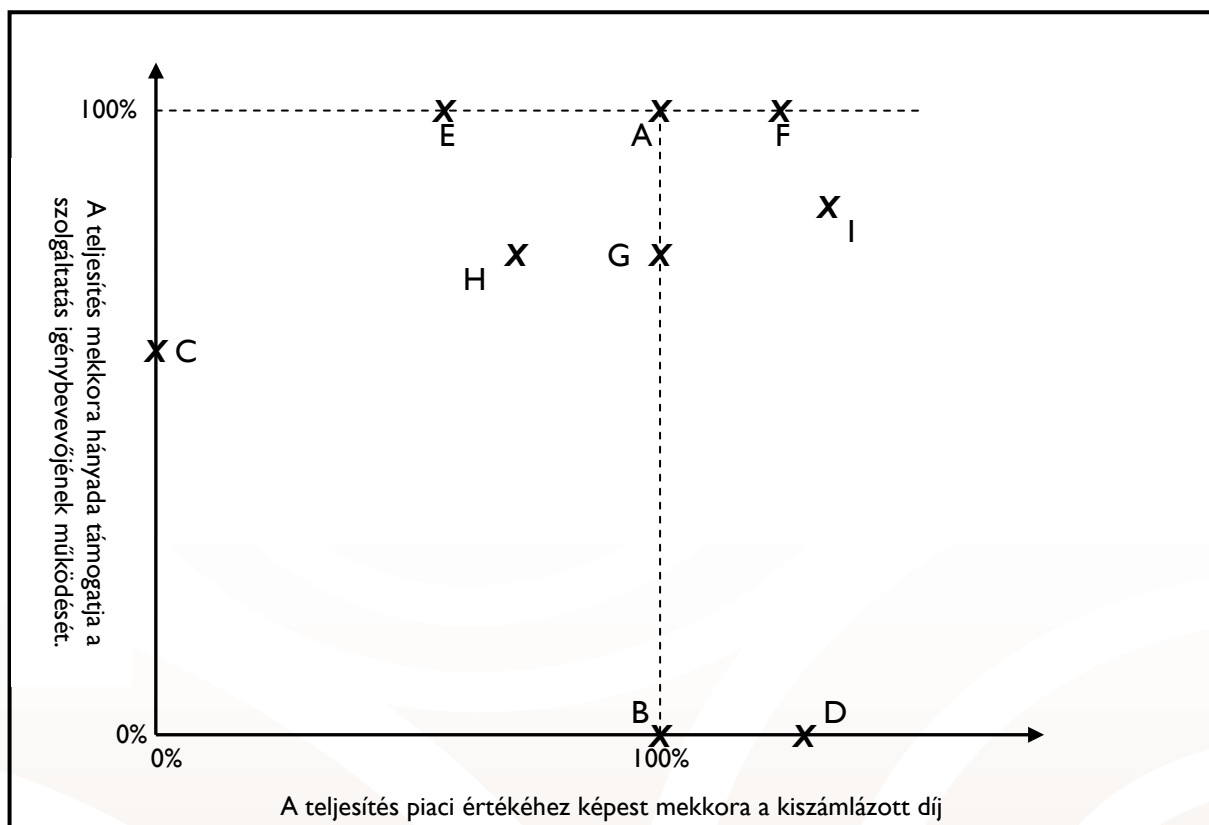
Amikor vállalatok közötti ügyetekről van szó, mindig áruértékesítésekről, szolgáltatásnyújtásokról beszélünk (pl. számviteli szolgáltatást nyújt, jogi szolgáltatást nyújt, informatikai szolgáltatást nyújt). „Menedzsment szolgáltatásról” nemigen hallani. Menedzsmentdíjról viszont igen. Véleményem szerint e nyelvi sajátosság jól kifejezi, hogy a menedzsment díjak esetében gyakran nem annyira a szolgáltatáson van a hangsúly, mint inkább a vállalatok, vállalatcsoportok tagjai közötti jövedelemátcsoportosítás egyik eszközén.

Jelen írásom célja a transzferárzás menedzsment díjakhoz kapcsolódó kérdéseinek feltérképezése, más adókockázatokkal való összefüggéseinek vizsgálata, és a menedzsment szolgáltatások szokásos piaci árának meghatározására alkalmazható módszerek bemutatása szerződéstípusonként.

A menedzsment szolgáltatások csoportosítása és adókockázataik – elméleti megközelítés

A menedzsment szolgáltatások általában élők munkáigényes, magasan képzett munkaerőt igénylő szolgáltatásokat foglalnak magukban, mint az üzleti lehetőségek feltérképezése, csoportszintű és vállalati stratégia kialakítása a marketing, a pénzügy, az értékesítés, az üzletfejlesztés és a K+F területén, közreműködés mindezen stratégiák megvalósításában (menedzsment), a pénzügyi, elszámolási és kontrolling rendszer kialakításában, összehangolásában, működtetésében. Magukban foglalnak továbbá jogi- és adótanácsadási, adótervezési elemeket, tulajdonosi- és belső ellenőrzést, valamint a vállalat főtevékenységéhez kapcsolódó (pl. mérnöki) tanácsadást.

A menedzsment szolgáltatásokat adókockázataik megismerése érdekében két szempont szerint érdemes csoportosítani: Vizsgálunk kell, hogy a teljesítés mennyiben járul hozzá a szolgáltatás igénybevevőjének működéséhez, és elemeznünk kell, hogy a teljesítés piaci értékéhez képest mekkora a felszámított szolgáltatási díj.



I. A menedzsment szolgáltatások csoportosítása (saját ábra)

A diagram vizsgálatakor azonnal látszik, hogy mindkét dimenzió folytonos skálán helyezkedik el, így a „volt teljesítés, vagy nem volt teljesítés” jellegű kérdések értelmüket veszítik. Minden esetben kérdés

a kiszámlázott menedzsmentdíjnak a teljesítés piaci értékéhez viszonyított aránya, ami ilyen formában nem más, mint transzferár probléma.

A másik dimenzió elemzésekor arra keressük a választ, hogy a teljesítésre a szolgáltatás igénybevevőjének érdekében került-e sor, vagy valamilyen más tényező tette szükségessé a szolgáltatás megvásárlását. Kezdjük először ez utóbbi vizsgálatával!

Az OECD irányelv¹ csoporton belüli szolgáltatásokat, illetve ezek transzferáras problémáit feldolgozó fejezete kimondja, hogy csak abban az esetben beszélhetünk „szolgáltatásnyújtásról”, ha az egyik csoporttag által a másik csoporttag részére végzett tevékenység olyan gazdasági vagy kereskedelmi értéket jelent, amelynek révén az igénybevevő képes javítani üzleti pozícióját. A kérdés úgy is feltehető, hogy egy független vállalkozás hajlandó lett volna-e fizetni a tevékenységért, ha azt számára egy másik független vállalkozás végezte volna el, vagy elvégezte volna-e azt saját maga, házon belül. A nemzetközi szervezet szakértői álláspontjuk kialakításakor tiszta (elemi) szolgáltatásokban gondolkodtak. A menedzsment szolgáltatások ugyanakkor összetett, komplex szolgáltatások, amelyek egyes elemeire a társaságnak szüksége van, míg más elemeit adott esetben nem használja ki. Ennek megfelelően nem elég azt eldönteni, hogy támogatja-e a társaság tevékenységét a szolgáltatás, de azt is el kell dönteni, hogy mekkora hányada támogatja azt. Ezt méri a diagram függőleges tengelye.

A vízszintes tengelyen azt látjuk, hogy a szolgáltatás díja – függetlenül attól, hogy mennyiben támogatja igénybevevője üzleti érdekeit – hogyan viszonyul a teljesítéshez, illetve ahhoz az értékhez, amelyet egy olyan független társaság fizetne a tevékenységért, amely annak minden elemét hasznosítja.

Vizsgáljuk most meg a diagram néhány izgalmas pontját, és tárjuk fel adókockázataikat!

Az „A” pontban bemutatott szolgáltatás teljes mértékben támogatja igénybevevője tevékenységét, és árazása is piaci, ennek megfelelően sem transzferáras, sem egyéb, a jövedelemadókat érintő kockázatot nem hordoz.

A „B” pont mutatja a nem a vállalkozási tevékenység érdekében megvásárolt szolgáltatásokat, amelyeket igénybevevője a társasági adó alapjának meghatározásánál köteles növelő² tételként figyelembe venni. (A legegyszerűbb példa ilyen szolgáltatásra, amikor egy társaság ügyvezetője költségként számoltatja el anyósa autójának javítását.) Az e pontban jelölt szolgáltatások – ha kapcsolt vállalkozástól vettük is őket igénybe – nem hordoznak transzferáras kockázatot, mivel a vízszintes tengelyen látható, hogy áruk piaci.

¹ OECD: Transzferár irányelvek a multinacionális vállalkozások és az adóhatóságok számára

² 1996. évi LXXXI. tv. 8.§ (1) d) és a 3. számú melléklet 4.

A „C” pont – ami a függőleges tengely bármely, az origótól különböző pontja lehet – ingyenes szolgáltatást takar, amely szolgáltatás bekerülési értéke meghatározott esetekben annak nyújtójánál adóalap növelő tétel³. Tekintettel az adóhatóság jelenleg érvényes álláspontjára, nem csak az ingyenességhez köthető korrekció miatt lehet szükséges a szolgáltatás nyújtójának adóalapját megemelnie, de kapcsolt vállalkozások között megvalósult ügylet esetén a szolgáltatás piaci árát is növelő tételként kell beállítani. Mindez azt jelenti, hogy kapcsolt vállalkozásnak ingyenesen nyújtott szolgáltatások esetében – a térítés nélküli tárgyi eszköz átadáshoz hasonlóan – kétszeres adóalap emelés is szükségessé válhat.⁴

A „D” pont egy olyan – kapcsolt féltől megvásárolt – szolgáltatást mutat, amely nem a vállalkozás érdekében merült föl, ugyanakkor ellenértéke is eltér a szokásos piaci ártól. E szolgáltatás esetében a szolgáltatás igénybevevőjének kell kétszeres adóalap korrekciót (emelést) végrehajtania: Egyszer, mert nem a vállalkozás érdekében merült fel az elszámolt költség, másodszer pedig, mert a piaci árnál többet fizetett a szolgáltatásért.

Az „E” és az „F” pont egy-egy olyan ellenőrzött ügyletet jelöl, amely teljes mértékben a vállalkozás érdekében merül fel, ugyanakkor árazása eltér a piaci értékétől. E szolgáltatás klasszikus transzferár problémát takar, jövedelemadóink korrekciójával teljes adókockázata lefedhető.

A „G” pontban jelölt ügyletre jó példa, amikor egy társaság anyavállalata vállalja, hogy kialakítja leányvállalata számviteli rendszerét, működteti azt, és elkészíti a csoport konszolidált beszámolóját. A számviteli rendszer kialakítása és működtetése olyan tevékenység, amire szüksége van a leányvállalatnak. Ezzel szemben egy másik vállalatot (ebben az esetben az anyavállalatot) terhelő konszolidációhoz kapcsolódó munkák elvégzéséért egy független vállalkozás sem fizetne. A teljesítés egy része tehát nem a szolgáltatás igénybevevőjének működését, hanem annak nyújtója tevékenységét támogatja.⁵ Ettől azonban a szolgáltatás még lehet helyesen árazott, ahogy azt a „B” pont esetében is láttuk. Az ügylet adókockázatainak kivédésére ki kell szűrni a más vállalat tevékenységét támogató szolgáltatásrész, és ennek árát – mint nem a vállalkozás érdekében felmerült költséget – adóalap emelésként kell beállítani.

Végül a „H” és az „I” pont egy-egy olyan ügyletet jelöl, ahol nem csak a szolgáltatás ára tér el a szokásos piaci ártól, de maga az ellátott tevékenység sem teljes egészében a szolgáltatás igénybevevője –

³ 1996. évi LXXXI. tv. 8.§ (1) d) és a 3. számú melléklet 13.

⁴ Meg kell itt jegyezni, hogy az ingyenes szolgáltatás igénybevevője ugyanazzal az összeggel csökkentheti adóalapját, amellyel a szolgáltatás nyújtója sajátját megemelte – ha meri.

⁵ Különösen figyelemmel kell itt lenni az OECD irányelvek 7.9. bekezdésében bemutatott „shareholder activity”-re (részvényesi tevékenység), amely a tulajdonosok által saját érdekükben végzett beszámolási és felügyeleti tevékenység.

esetünkben a leányvállalat – érdekében merül fel. Ilyen esetekben először szét kell bontani a szolgáltatást, hogy kiszűrjük a más vállalkozás érdekében felmerült költségeket (adóalap emelés), majd a teljes szolgáltatáscsomag szokásos piaci árának meghatározása után el kell végezni a transzferár korrekciót⁶.

A fentiekben leírtakból kiderül, hogy a transzferáras kockázatok valóban eltérnek a szolgáltatásokhoz kapcsolódó más kockázatoktól, azokat mindig elkülönülten kell vizsgálni és kezelni. Találtunk példát olyan esetre, amikor egy szolgáltatás igénybevétele nem a vállalat működését támogatja, ugyanakkor maga az ügylet transzferáras kockázatot nem hordoz, és láttunk olyan esetet is, amikor egy szolgáltatás igénybevételének kizárólag árazásából fakadó kockázata van. Az alábbi fejezetekben a transzferáras kockázatok lefedésére helyezem a hangsúlyt, azt mutatom be, hogy az egyes szolgáltatási szerződések szokásos piaci ára hogyan határozható meg, hogyan bizonyítható a menedzsmentdíjról, hogy piaci.

A menedzsment szolgáltatások szokásos piaci árának meghatározása

A menedzsment szolgáltatások szokásos piaci árának meghatározási lehetőségeit nagyban befolyásolja, hogy a kapcsolt felek milyen tartalommal írtak alá szerződést, vagy ha írott szerződés nem készült, akkor a rendelkezésre álló dokumentumok milyen tartalommal megkötött szerződésre engednek következtetni. Az alábbiakban szerződés típusonként mutatom be, hogy milyen módszerrel határozható meg az adott szolgáltatás szokásos piaci ára, illetve a transzferár-nyilvántartás egyik legfontosabb részében, a funkcionális elemzésben miket kell feltétlenül feltüntetni.

Az óradíjas szerződések

A menedzsment szerződések legkevesebb kockázatot hordozó – és egyben transzferárazási szempontból is legjobban kezelhető – fajtáját az óradíjas megállapodások jelentik, melyek keretében az egyik társaság – jellemzően az anyavállalat vagy holding társaság – meghatározott munkavállalóin keresztül szolgáltatásokat nyújt csoporttagjának. A szerződésben rögzítésre kerül, hogy az egyes munkavállalók, vagy a munkavállalók egyes csoportjai milyen óradíjjal végzik tevékenységüket. A szolgáltatási díj elszámolása általában havi gyakorisággal történik, az adott időszakban felmerült – és regisztrált – tanácsadói órák alapján.

Mint az esetek többségében, a menedzsment díjakhoz köthető transzferár-nyilvántartásokban is elsősorban az árképzés piaci voltát vizsgáljuk, és ebből következtetünk az adott speciális szolgáltatás piaci

⁶ A „H” pont e szempontból különösen izgalmas, mivel a szolgáltatás igénybevevője két ellentétes irányú adóalap korrekciót végez(het) el. Növeli az adóalapját a nem saját működése érdekében felmerült költségekkel, és csökkent(het)i azt a szokásos piaci áránál alacsonyabb ár alkalmazása miatt.

árára. Amennyiben tehát az alkalmazott árképzési metodika piaci, abban az esetben kijelenthetjük, hogy az ez alapján kiszámlázott menedzsmentdíj is piacinak minősül.⁷

Az óradíjas (vagy akár napidíjas) alapon meghatározott menedzsmentdíjról szóló transzferárnyilvántartás funkcionális elemzésében azt vizsgáljuk, hogy a kapcsolt vállalkozások által az ellenőrzött ügylet⁸ során, illetve független vállalkozások által összehasonlítható független ügylet során a végzett tevékenységek, a felhasznált erőforrások és a viselt kockázatok mennyiben térnek el. Elsőként meg kell vizsgálni, hogy az ellenőrzött ügyletben résztvevő vállalatok hogyan osztoznak az ügylethez kapcsolódó feladatokon, ezek ellátáshoz milyen erőforrásokat biztosítanak, és milyen kockázatokat vállalnak, majd mélységében elemezni kell, hogy a szolgáltatás nyújtójának a menedzsment szolgáltatáshoz kapcsolódó funkciói⁹ mennyiben térnek el a független, hasonló tevékenységet végző vállalatok funkcióitól. Ha például a szolgáltatási szerződés stratégiai tanácsadást és a marketing rendszer kialakítását foglalja magában, akkor a szolgáltatás nyújtójának tevékenységét a vezetési tanácsadók és a marketing tanácsadók tevékenységével kell összevetni. Az elemzés végén megállapítható, hogy összehasonlítható-e a menedzsment szolgáltatás a független tanácsadók szolgáltatásaival.

Amennyiben a kapcsolt felek között lebonyolított ügylet és az összehasonlításhoz felhasználni kívánt független ügylet, illetve a résztvevő felek ezekben betöltött szerepe között nem tárunk fel lényeges, a piaci árat befolyásoló különbségeket (vagy a különbségek torzító hatásainak kivédésére meglehetősen pontos helyesbítések végezhetőek), abban az esetben a független felek által alkalmazott óradíjak összehasonlíthatók az ellenőrzött ügyletben alkalmazott óradíjakkal.

A szokásos piaci ár meghatározásánál utolsó feladatunk az összehasonlítható független ügylet(ek)ben alkalmazott ár, azaz a piaci óradíjak meghatározása. Piaci óradíjként felhasználhatók az adott területen működő tanácsadó vállalatok (a fenti példánál maradván az üzletviteli tanácsadók és marketing tanácsadók) óradíjai, amelyekre hasonló tevékenységű cégekkel kötött szerződéseinkben, árajánlatokban, internetes elemzésekben, ritkán a tanácsadók honlapján is rátalálhatunk¹⁰. Ezen óradíjak és a felhasznált tanácsadói órák szorzataként határozható meg a menedzsmentdíj szokásos piaci tartománya.

⁷ Amennyiben a kiszámlázott díj piaci, úgy a vizsgált szolgáltatás az elméleti rész megértését segítő ábra „A” és „B” pontja által határolt szakaszon (szaggatott vonal) helyezkedik el, hozzá kapcsolódóan transzferáras adóalapkorrekció tehát nem szükséges.

⁸ Az OECD előírásaival összhangban a kapcsolt felek között létrejött ügyleteket nevezzük ellenőrzött ügyletnek.
⁹ „funkció” alatt a továbbiakban azoknak a tevékenységeknek, felhasznált erőforrásoknak és viselt kockázatoknak az összességét értem, amelyek egy vállalatnál valamely tevékenység végzéséhez kötődően megjelennek. (Tevékenységek például a K+F, a marketing és maga a szolgáltatásnyújtás, felhasznált erőforrás lehet egy beruházás, vagy bármely költség és ráfordítás, a viselt kockázatok között pedig gondolhatunk a fizetési kockázatra, az üzleti kockázatra vagy akár a garanciális kockázatokra.)

¹⁰ Az összehasonlító adatok (óradíjak) kiválasztásánál figyelemmel kell lennünk az ellenőrzött ügylet keretében a szolgáltatás nyújtásában résztvevő szakember vagy csapat képzettségére és pozíciójára. Független felek általában

Amennyiben a fentiekben meghatározott tartományba esik az ellenőrzött ügyletben alkalmazott ár, abban az esetben kijelenthető, hogy a menedzsment szolgáltatás szokásos piaci áron valósult meg.¹¹

Önköltség-alapú árképzések

Európában rendkívül elterjedt a menedzsment szerződések azon válfaja, amelyben a szolgáltatási díj a szolgáltatás nyújtójánál felmerült közvetlen és közvetett költségek alapján kerül meghatározásra. E szerződések keretében a szolgáltatás nyújtója vállalja, hogy folyamatosan gyűjti a szolgáltatás nyújtása során felmerült költségeit, és ezeket egy meghatározott árréssel (ez általában 5%-6%) növelten számlázza ki a szolgáltatás igénybevevőjének. Elszámolás-technikai szempontból a leggyakoribb megoldás, hogy a szolgáltatás igénybevevője a becsült költségek alapján havonta átalánydíjat fizet, majd év végén, amikor a szolgáltatás valós költségei már meghatározhatók, a szolgáltatás nyújtója egy korrekciós számlát („debit note” vagy „credit note”) állít ki.

Az előző fejezetben leírtakhoz hasonlóan e szerződések esetében sem a kiszámlázott menedzsment-díj abszolút értékét, hanem az árképzési metodika piaci voltát vizsgáljuk. Amennyiben az árképzés piaci, abban az esetben biztosak lehetünk abban, hogy a kiszámlázott szolgáltatási díj is piacnak minősül.

Legelőször azt kell tehát megvizsgálnunk, hogy a menedzsment-szolgáltatási szerződésben foglalt feladatokat egy független vállalkozás elvégezné-e, és ha igen, milyen feltételekkel. Már első pillantásra látszik, hogy hasonló tartalommal független társaságok nem kötnek egymással szerződést, mivel a közös tulajdonosi érdek – és az ehhez kapcsolódó bizalom – együttműködésükből hiányzik. A független cégek működését mélyebben megvizsgálva ugyanakkor következtethetünk arra, hogy ha a szükséges bizalom a felek között fennállna, akkor mekkora nyereséget várnának el egy, a menedzsment szolgáltatáshoz hasonló ügyletben. Hasonlítsuk hát össze a független társaságok (pl. tanácsadók) és a szolgáltatás nyújtójának az ügyletbe kapcsolódó tevékenységét!

A funkcionális elemzésben – hasonlóan az óradíjas nyilvántartások esetében leírtakhoz – nagy mélységben vizsgáljuk, hogy a kapcsolt felek között magvalósulthoz hasonló szolgáltatásokat mely független

sávosan, a szolgáltatás nyújtásában résztvevő személyek képzettségének és szakértelmének megfelelően határozzák meg az óradíjakat. Ennek megfelelően akár az is elfogadható lehet, hogy valamely nagyvállalat ügyvezetőjének tevékenységére a nagy könyvvizsgáló cégek partnereinek 150 000 Ft + Áfa-s óradíját tekintjük piaci árnak.

¹¹ A tanácsadói gyakorlatban sok esetben előfordul, hogy nem a független tanácsadói óradíj és a felhasznált órák számának szorzatát, hanem magukat az óradíjakat hasonlítjuk össze. E módszerrel ugyanis kevesebb számítással megállapítható, hogy az ügylet piaci áron valósult-e meg. Amennyiben innen kiderül, hogy a felek ellenőrzött ügyletükben nem a piaci árat alkalmazták, a piaci ártól való eltérés számszerűsítéséhez – és az adóalap-korrekció kiszámításához – el kell végeznünk a szorzást.

társaságok tudnák elvégezni (pl. marketing stratégia kialakítását marketing tanácsadók, üzleti stratégia kialakítását üzletviteli tanácsadók). Ha találtunk ilyen társaságokat, akkor ezeknek a hasonló ügyletekben végzett tevékenységét, az ehhez felhasznált erőforrásaikat és viselt üzleti kockázataikat vetjük össze a menedzsment szolgáltatás nyújtójának funkcióival. Megállapítjuk, hogy vannak-e olyan lényeges eltérések, amelyek egy – a szolgáltatás elvégzésére képes – független társaság elvárt jövedelmét befolyásolnák. Amennyiben ilyen eltérések nem találhatók, vagy meglehetősen pontos helyesbítések végezhetők a különbségek torzító hatásainak kiszűrésére, abban az esetben a független vállalatok és a menedzsment szolgáltatás nyújtója tevékenységét és ehhez kapcsolódóan elvárt jövedelmét összehasonlíthatónak tekintjük.

A menedzsment szolgáltatásból származó, általában költség-arányos jövedelmezőség magában a szerződésben rögzítésre kerül, ennek mértékét pontosan ismerjük. Azt kell hát meghatároznunk, hogy mekkora jövedelmezőséget¹² várt volna el egy független vállalkozás, ha a menedzsment szolgáltatást, vagy annak egyes elemeit ő nyújtotta volna. A független vállalkozásoktól piaci körülmények között elvárható jövedelmezőségről önállóan elkészített vagy mások által publikált iparágaelemzések, illetve a különféle adatbázisokban megjelenő iparági átlagok¹³ szolgálnak információval.

Amennyiben az ezekben megjelenő – és a funkcionális elemzésben foglaltaknak megfelelően korrigált – jövedelmezőségi tartományba belesik a kapcsolt vállalkozások által alkalmazott haszonkulcs, úgy kijelenthetjük, hogy az ellenőrzött ügyletben alkalmazott ár a szokásos piaci ár. Ellenkező esetben – ha a kapcsolt vállalkozások által alkalmazott haszonkulcs eltér a piaci jövedelmezőségtől – számszerűsíteni kell az eltérés adóalapra gyakorolt hatását, és azzal korrigálni kell (vagy lehet¹⁴) jövedelemadóink alapját.

Szolgáltató központok által nyújtott komplex szolgáltatások

A multinacionális vállalatcsoportok sok esetben központosítanak bizonyos tevékenységeket, melynek eredményeként egy kijelölt társaság több csoporttagnak nyújt azonos területeken szolgáltatásokat. E szerződések keretében a szolgáltató központ vállalja, hogy az év során folyamatosan gyűjti azokat a

¹² Az elvárható jövedelmezőséget ugyanazon a szinten (ugyanazon költségek és bevételek figyelembe vételével) kell vizsgálni ahogy azt az ellenőrzött ügylet keretében a kapcsolt felek tették.

¹³ Az iparági átlagok és piaci haszonkulcsok meghatározására, elemzések készítésére alkalmas adatbázis például a DATAX vagy az AMADEUS.

¹⁴ Amennyiben a szokásos piaci ártól eltérő árak alkalmazása következtében az adózó adóalapja alacsonyabb lett, mint a szokásos piaci árak használatával lett volna, úgy a jövedelemadók alapját a szokásos piaci ár és az alkalmazott ár különbségével növelni **kell**. Amennyiben a piaci árak és az alkalmazott transzferárak különbsége miatt az adóalap magasabb lett, mint a szokásos piaci árak alkalmazásával lett volna, abban az esetben – meghatározott feltételek teljesülése esetén – az adóalapot csökkenteni **lehet**.

közvetlen és közvetett költségeket, amelyek a cégcsoport tagjainak végzett tevékenységéhez kapcsolódnak. E költségeket valamilyen mutatószám (pl. árbevétel, foglalkoztatotti létszám) alapján felosztja a kedvezményezett vállalatok között, és egy megfelelő haszonkulccsal (pl. 5%) növelten kiszámlázza. Vannak olyan költségek, amelyek csak az egyik vagy a másik kedvezményezetthez kapcsolódnak, ezeket a szolgáltató központ egyedileg az érintett társasághozallokálja. Esetenként olyan költségek is kiszámlázásra kerülnek, amelyek a szolgáltatónál független féltől megvásárolt közvetített szolgáltatás-ként jelennek meg. E költségek a fenti haszonkulcs nélkül, közvetlenül önköltségi áron kerülnek felosztásra, vagy ha közvetlenül valamely kedvezményezetthez kapcsolódnak, kiszámlázásra. A szolgáltatásban részesülő egyes csoporttagok tehát a szolgáltatásban való részesedésük arányában viselik a költségeket.

Hivatkozva az előző két cím alatt leírtakra, ennek a transzferár-nyilvántartásnak a megírásakor is nagy hangsúlyt kell fektetni a funkcionális elemzés azon részére, melyben a szolgáltatás nyújtójának feladatait, kockázatait és az általa felhasznált erőforrásokat vetjük össze egy, az ellenőrzött ügylethez hasonló tevékenységet végző vállalat funkcióival. Amennyiben nem találunk lényeges, a piaci árat vagy az elvárt jövedelmezőséget befolyásoló tényezőt, abban az esetben az összehasonlításra kiválasztott vállalatok adatai kiigazítások nélkül felhasználhatók a szokásos piaci ár meghatározására. De hogyan határozható meg a piaci ár?

Az előző két fejezetben leírtakhoz hasonlóan e szerződés esetében sem a kiszámlázott díj abszolút értékét, hanem az azt megalapozó árképzést vizsgáljuk. Nézzük hát meg az árképzést mélyebben! A szolgáltatás nyújtójánál felmerült minden költséget két ismérv szerint csoportosítunk:

1. közvetlenül a szolgáltatás valamelyik igénybevevőjéhez (illetve a neki nyújtott szolgáltatáshoz) kapcsolódik-e a költség, vagy az adott szolgáltatásrész minden kedvezményezett vállalat tevékenységét támogatja, így költségei felosztandók a kedvezményezett vállalatok között.
2. az adott szolgáltatásrész a holding társaság¹⁵ saját erőforrásait felhasználva (pl. saját irodájában saját alkalmazottaival) nyújtja, vagy független féltől veszi azokat igénybe?

E két ismérv szerint négy csoport képezhető:

- a. azok a szolgáltatások, amelyek közvetlenül egy-egy kedvezményezetthez kapcsolódnak, és független féltől vette igénybe, majd közvetítette őket a szolgáltatásokat nyújtó holding társaság,
- b. azok a szolgáltatások, amelyek hasznából minden kedvezményezett részesedik, és független féltől vette igénybe, majd közvetítette őket a szolgáltatásokat nyújtó holding társaság,

¹⁵ A továbbiakban holding társaságnak nevezem a cégcsoportnak azon tagját, amely kapcsolt vállalkozásainak menedzsment szolgáltatásokat nyújt.

- c. azok a szolgáltatások, amelyek közvetlenül egy-egy kedvezményezetthez kapcsolódnak, és saját belső erőforrásai felhasználásával nyújtotta őket a holding társaság, és
- d. azok a szolgáltatások, amelyek hasznából minden kedvezményezett részesedik, és saját belső erőforrásai felhasználásával nyújtotta őket a holding társaság.

E négy csoport mindegyike esetében ismerjük az árképzést, amelyet felhasználva meghatározható, hogy piaci áron valósult-e meg az ügylet. Amennyiben nem piaci áron valósult meg, úgy kiszámítható, hogy mennyivel kell módosítanunk (vagy módosíthatjuk) jövedelemadóink alapját.

Az „a” pontban leírt, mindössze egyetlen csoporttag érdekében igénybevett, majd közvetített szolgáltatás piaci árának meghatározása a legegyszerűbb. E szolgáltatást a holding vállalat független féltől vette igénybe. A holding és a tőle (is) független szolgáltató között kialakult ár a piaci ár. Azt is mondhatnánk, hogy ha nem a holding, hanem a szolgáltatás csoporton belüli igénybevevője közvetlenül a harmadik féltől vásárolta volna meg ezt a szolgáltatást, a független szolgáltató ugyanazt az árat számította volna föl, mint amit a szolgáltatás közvetítése előtt a holdingnak számlázott. Összefoglalva tehát, ha a Holding saját leányvállalatának¹⁶ ugyanazt az árat számítja föl, amennyit a szolgáltatás nyújtója a holdingnak számláz, abban az esetben biztosan piaci árat alkalmaz.

A „b” pontban bemutatott szolgáltatásrész némileg hasonlít az előzőekben leírtakhoz. Különbséget mindössze az jelent, hogy nem egy, hanem több csoporttag is részesedik egyazon független féltől igénybevett, majd közvetített szolgáltatásból. E szolgáltatásrész kiváltható lenne egy olyan szolgáltatással, amelyet a független féltől közvetlenül az egyik leányvállalat vesz igénybe, majd a nem ráeső (nem az ő tevékenységét segítő) részt kiszámlázza más csoporttagjának, csoporttagjainak. Az OECD irányelv pontosan ez utóbbi ügyletet nevesíti, és kimondja, hogy „ilyen esetben akár helyes is lehet, ha az ilyen költségeket haszon nélkül hárítják át a csoporton belüli kedvezményezettekre, és csak azokra a költségekre alkalmazzák az árrést, amelyek a közvetítőnél merülnek az ügynöki funkció teljesítése során.”¹⁷ Amennyiben tehát az ügynöki (közvetítői) funkció teljesítése során nem merülnek fel költségek – vagy azok elhanyagolható mértékűek és pontos értékük aránytalan ráfordítással lenne csak meghatározható – abban az esetben a költségekből az adott vállalatra jutó rész tekinthető a szokásos piaci árnak.

A „c” pontban leírt szolgáltatásrész, azaz a közvetlenül egy meghatározott leányvállalatnak saját belső erőforrással nyújtott szolgáltatás szokásos piaci ára az előző – Önköltség-alapú árképzések c. – fejezetben leírtak alapján határozható meg.

¹⁶ Leányvállalatnak a továbbiakban egy, a szolgáltatás(ok)ban részesülő kedvezményezett csoporttagot nevezek.

¹⁷ OECD: Transzferár irányelvek a multinacionális vállalkozások és az adóhatóságok számára 7.36

A „d” pontban bemutatott szolgáltatásrész mindössze annyiban tér el a „c” pontban foglalttól, hogy a belső erőforrásból nyújtott szolgáltatásból most nem csak egy, hanem több csoporttag is egyszerre részesül. Ilyen esetben először el kell végezni az előző fejezetben leírt vizsgálatot arra vonatkozóan, hogy a teljes – később a csoporttagok között felosztásra kerülő – szolgáltatási díj piaci-e, aztán meg kell vizsgálni, hogy a szolgáltatásban részesülő egyes csoporttagok a valós részesedésük (a szolgáltatás igénybevételéből származó hasznaik) arányában viselték-e annak költségeit.

Összefoglalásként elmondható, hogy a szolgáltatóközpontok által nyújtott szolgáltatások a legtöbb esetben különféle elemekre bonthatók, amely elemek árképzését felhasználva meghatározható, hogy az ügylet piaci áron valósult-e meg. Amennyiben nem, az árképzést pontos ismeretében kimutatható az is, hogy mekkora az eltérés a piaci árak használatához képest, mennyivel kell korrigálnunk jövedelemadóink alapját.

Alkalmi szolgáltatások

Gyakran találkozunk ad hoc jelleggel felmerülő összetett szolgáltatásokkal, amelyek jelentős transzferálás problémákat okoznak. E szerződések két legfontosabb jellemzője az egyösszegű tételes ár-meghatározás és a viszonylag kis összeg. Míg az előbbi a szokásos piaci ár meghatározását rendkívüli módon megnehezíti, addig a kis érték miatt a transzferár-dokumentáció elkészítése a legtöbb esetben néhány összefüggő mondat leírására korlátozódik.

Elsőként meg kell vizsgálni, hogy a szolgáltatás szokásos piaci áron valósult-e meg, és ha nem, feladatunk meghatározni, hogy mi lett volna a szolgáltatás szokásos piaci ára. Nehezíti ezt, hogy az előző fejezetekben foglaltakkal szemben itt semmilyen, az ellenőrzött ügylet árképzésre vonatkozó információval nem rendelkezünk, így a továbbiakban mit sem érünk annak a logikai összefüggésnek a hajtogatásával, hogy ha az árképzés piaci, akkor a piaci árképzéssel képzett ár is piaci. Mást kell hát kitalálnunk.

Megvizsgáljuk, hogy milyen dokumentumok állnak rendelkezésre, amelyek segíthetnek a szolgáltatást bármilyen piaci ügylettel összehasonlítható bázisra hozni.

Legszerencsésebb helyzetben akkor találja magát az adózó, ha ő, vagy csoporttagja az ellenőrzött ügylettel összehasonlítható¹⁸ szerződést kötött független féllel, így az összehasonlító árak módszere felhasználásával közvetlenül ki tudja mutatni a kapcsolt felek által alkalmazott ár és a piaci ár között esetlegesen mutatkozó eltéréseket. (Szakmailag nem helyes, ám kényszerhelyzetben gyakran alkal-

¹⁸ Két ügylet akkor tekinthető összehasonlíthatónak, ha nem találhatók közöttük lényeges eltérések, vagy ha igen, meglehetősen pontos helyesbítések végezhetőek e különbségek torzító hatásainak kiszűrésére.

mazzák azt a megoldást, hogy nem független felek között megvalósult ügylet, hanem egy független féltől kapott árajánlat adja az összehasonlításhoz a bázist.) Habár e módszer — helyesen alkalmazva — tökéletes biztonsággal meghatározza a piaci árat, használatára a legritkább esetben van csak lehetőségünk.

Az élőmunka-igényes szolgáltatások (pl. adótanácsadás, könyvelés, könyvvizsgálat, jogi tanácsadás, általános vállalati adminisztráció) nyújtásával foglalkozó vállalatok kontrolling rendszerei sok esetben gyűjtenek információt arról, hogy egyes munkavállalók munkaidejüknek mely részét fordítják egy-egy feladat elvégzésére. E rendszerekből kinyerhető, hogy egy kapcsolt vállalkozásnak nyújtott szolgáltatáson milyen képzettségű emberek hány órát dolgoztak. A felhasznált óraszám és a piaci óradíj¹⁰ szorzataként azonban meghatározható az ügylet szokásos piaci ára, amely összevethető a kapcsolt felek között alkalmazott árral¹⁹.

Elképzelhető olyan helyzet is, amikor a holding nem a felhasznált órákat, hanem a szolgáltatás nyújtásához kapcsolódóan felmerült közvetlen és közvetett (ráosztott) költségeket tudja kimutatni. Ilyen helyzetben alkalmazható a költség és jövedelem módszer, amelynek során a szokásos piaci árat az önköltség szokásos haszonnal²⁰ növelt értékében kell meghatározni. Az alkalmazott ár és a szokásos piaci ár különbségeként kapható meg az adóbevallásba beállítandó/beállítható adóalap-korrektúra összege.²¹

Amennyiben a fenti módszerek egyike sem alkalmazható, abban az esetben nyúlhatunk az egyszerűsége miatt közkedvelt ügyleti nettó nyereségen alapuló módszerhez. E módszer keretében azt vizsgáljuk, hogy az ügyletben résztvevő vállalatok – vagy ezek érintett divíziói – jövedelmezősége megfelel-e az iparági átlagoknak, és ebből következtetünk a köztük megvalósult ügylet árának piaci voltára. Tekintettel arra, hogy a vállalati- vagy részleg szintű eredmény kialakulásában általában csak kisebb szerep jut a menedzsment szolgáltatásokért fizetett/kapott díjaknak, e módszer jóval kisebb bizonyosságot ad, mint a korábban bemutatott hagyományos módszerek.

¹⁹ A tanácsadói gyakorlatban a legtöbb esetben nem a felhasznált órák és a piaci óradíjak szorzataként megkapott szolgáltatási díjat hasonlítjuk a kapcsolt felek között alkalmazott árhoz, hanem az ellenőrzött ügyletben alkalmazott ár és a szolgáltatás nyújtásához felhasznált órák számának hányadosaként megkapható óradíjat vesszük össze a piaci óradíjjal, és így állapítjuk meg, hogy az alkalmazott ár piaci-e.

²⁰ A szokásos haszon az önköltség és a szokásos piaci haszonkulcs szorzataként állapítható meg. A szokásos piaci haszonkulcs meghatározásában – egyebek mellett – külső adatbázisok is segíthetnek, mint a DATAX vagy az AMADEUS.

²¹ Mivel a gyakorlatban elsőként mindig az a kérdés fogalmazódik meg, hogy piaci áron valósult-e meg az ügylet, a költség és jövedelem módszer alkalmazásánál elsődlegesen nem a szokásos piaci haszonnal növelt önköltséget viszonyítjuk a kiszámlázott szolgáltatási díjhoz, hanem – az egyszerűbb számítást keresve – a felmerült költségek és kiszámlázott szolgáltatási díj összevetésével meghatározzuk az ellenőrzött ügyletben elért haszonkulcsot és ezt viszonyítjuk a piaci haszonkulcsokhoz. Amennyiben a szolgáltató ellenőrzött ügyletben elért jövedelmezősége (azaz a haszonkulcs) megfelel a piac által elvárt jövedelmezőségnek, úgy kijelenthető, hogy az ügyletben alkalmazott ár piaci.

A menedzsment szolgáltatás szokásos piaci árának megállapítását követően (pl. kimutattuk, hogy az alkalmazott ár a piaci ár) eldönthető, hogy elegendő-e az ügyletre egyszerűsített nyilvántartást készíteni. A hatályos PM rendelet kimondja, hogy ha a szerződés megkötésétől az adóév utolsó napjáig terjedő időszakban a szerződés alapján történő teljesítések értéke (általános forgalmi adó nélkül számított) szokásos piaci áron nem haladja meg az 50 millió forintot, abban az esetben készíthető egyszerűsített nyilvántartás.

Az „alkalmi szolgáltatások” esetében a legtöbb esetben elegendő egyszerűsített nyilvántartás írni, amelynek keretében nem csak az előző fejezetekben bemutatott funkcióelemzést, de a piaci ár meghatározásának egyes lépéseit sem kell dokumentálnunk. Elegendő mindössze a szokásos piaci ár rögzítése.²²

Átalánydíjas szerződések²³

Az átalánydíjas szolgáltatási szerződések – melyek keretében rendszeres időközönként azonos összegek kerülnek kiszámlázásra – transzferárzási szempontból nagyon hasonlítanak az előző fejezetben bemutatott alkalmi szolgáltatásokhoz. Különbséget mindössze az jelent, hogy az e szerződésekhez kapcsolódó teljesítések piaci értéke általában viszonylag gyorsan – 1-2 éven belül – meghaladja a korábban említett 50 millió Ft-os összeghatárt, így egyszerűsített nyilvántartással nem tehetünk eleget dokumentációs kötelezettségünknek.

Az alábbiakban az alkalmi szolgáltatásoknál már felvetett módszerek alkalmazása kerül bemutatásra annak reményében, hogy olvasóim az itt leírtak alapján már maguk is el tudják készíteni a szükséges önálló- vagy közös²⁴ nyilvántartásokat.

Az átalánydíjas szerződések piaci ára legegyszerűbben akkor határozható meg, ha a szolgáltatás nyújtója nem csak csoporttagjainak, de független feleknek is nyújt a csoporttagok által igénybevetthez hasonló szolgáltatást.²⁵ A funkcionális elemzés keretében vizsgálni kell, hogy a független felek között

²² Az egyszerűsített transzferár-nyilvántartás készítésének szabályait a 22/2009. (X.16). PM rendelet 6.§-a írja le.

²³ Az e fejezetben leírtak alkalmazhatók azokra az alkalmi szolgáltatásokra is, amelyek piaci értéke meghaladja az 50 millió Ft-ot, így nem készíthető rájuk egyszerűsített nyilvántartás.

²⁴ A 22/2009. (X.16.) PM rendelet 4.§-a írja le az önálló nyilvántartás, 5.§-a a közös nyilvántartás kötelező tartalmi elemeit. Szemben az egyszerűsített nyilvántartással, e dokumentációkban már végigkövethető módon le kell írni a szokásos piaci ár meghatározásának folyamatát, be kell mutatni a piaci ár meghatározásához felhasznált elemzéseket.

²⁵ Elméletileg olyan eset is előfordulhat, amikor egy vállalkozás kapcsolt féltől és független vállalkozástól is igénybe vesz azonos tartalmú menedzsment szolgáltatást. Ilyenkor azonban jogosan merülhet fel a kérdés, hogy valóban szükség volt-e a párhuzamosan igénybevett mindkét szolgáltatásra, vagy az egyik szerződés kizárólag a csoporttagok közötti jövedelemátcsoportosítás érdekében került megkötésre.

megvalósult ügylet mennyiben tér el a kapcsolt vállalkozások között létrejöttől. Példánknál maradvá azt elemezzük, hogy a menedzsment szolgáltatás független és kapcsolt igénybevevőinek szerződéshez köthető tevékenysége mennyiben tér el egymástól, illetve kimutatjuk azokat a különbségeket amelyek az adott szerződéshez kapcsolódó kockázatvállalásukban és erőforrás-felhasználásukban mutatkozik. Ezt követően meg kell vizsgálni, hogy a szolgáltatás nyújtója ugyanolyan funkciókat lát-e el akkor, amikor kapcsolt vállalkozásnak, és a cégcsoporttól független feleknek végzi tevékenységét.

Amennyiben az elemzés keretében megállapításra kerül, hogy sem a nyújtott szolgáltatások, sem az azokban résztvevő felek funkciói között nincsenek lényeges eltérések (vagy ezek piaci árra gyakorolt hatása kiszűrhető), abban az esetben a független felek között létrejött szerződésben alkalmazott ár (az esetlegesen szükséges kiigazítások elvégzése után) tekinthető az ellenőrzött ügylet szokásos piaci árának.

Az előzőekben leírtakból látszik, hogy a kapcsolt felek között létrejött ügylet és a független ügylet között rendkívül nagyfokú hasonlóságnak kell fennállnia ahhoz, hogy a két szolgáltatás díja közvetlenül összehasonlítható legyen. Tekintettel azonban arra, hogy ez a legkritikább esetekben valósul csak meg, az összehasonlító árak módszere a fenti logika alapján csak alig-alig használható.

Nem kell azonban a módszert teljesen elvetni, hiszen egy megfelelő alapra vetítve a tartalmilag eltérő, de hasonló területen végzett szolgáltatások összehasonlíthatóvá tehetők. Közös nevezőt megint az óradíjak jelenthetnek.

A holding kontrolling rendszeréből sok esetben kinyerhető, hogy egyes munkatársai mennyi időt, munkaidejüket mekkora részét fordították a szolgáltatás nyújtására. Ha ez az információ rendelkezésre áll, meg kell vizsgálni, hogy mely független vállalatok lettek volna képesek a holdingéhoz hasonló tevékenység ellátására, és e társaságok milyen feltételekkel vállalták volna ugyanazon munkák elvégzését. A funkcionális elemzésben vizsgálni kell, hogy a holding ügylethez kapcsolódó tevékenysége mennyiben tér el azoknak a társaságoknak a tevékenységétől, amelyek képesek lennének az adott szolgáltatás nyújtására. Fel kell továbbá tárnunk azokat a különbségeket, amelyek a független szolgáltatók és a holding szerződéshez kapcsolódó kockázataiban és erőforrás felhasználásában mutatkoznak.

Ha például a kapcsolt vállalkozások pénzügyi tanácsadásban és a számviteli rendszer kialakításában, karbantartásában állapodtak meg, abban az esetben meg kell vizsgálni, hogy a holding tevékenységét el tudták volna-e látni a független pénzügyi- és számviteli tanácsadók. Amennyiben igen, úgy ki kell mutatni, hogy a független vállalatok által felhasznált erőforrások mennyiben térnének el a holding által felhasznált erőforrásoktól, valamint a független cégek kockázatai hogyan viszonyulnának a csoporttagjának szolgáltatást nyújtó társaság kockázataihoz. (Sok esetben ki lehet például mutatni, hogy cégcso-

porton belül a marketing funkció nem szükséges, így ennek költségei sem terhelik a szolgáltatót, míg a csoporttagok közötti bizalomból fakadóan a holding fizetési kockázata is elhanyagolható.)

Amennyiben a fenti elemzés eredményei azt mutatják, hogy független vállalatok is képesek – és hajlandók – lennének elvégezni a holding által nyújtott szolgáltatást, és nincsenek olyan lényeges különbségek, amelyek a független felek között alkalmazott óradíjak kiigazítását indokolnák (vagy a feltárt különbségek óradíjra gyakorolt hatása megbízhatóan számszerűsíthető), abban az esetben a piaci szolgáltatók óradíjai (az esetlegesen szükséges kiigazítások elvégzése után) összehasonlíthatók a holding által elért átlagos óradíjjal²⁶.

Amennyiben a holding által alkalmazott átlagos óradíj beleesik a független tanácsadók óradíjaiból képzett – a funkcióelemzésben foglaltaknak megfelelően kiigazított – szokásos piaci tartományba, abban az esetben kijelenthető, hogy az ellenőrzött ügylet során a felek a szokásos piaci árat alkalmazták, adóalap-korrektíót tehát nem kell végrehajtanunk. Amennyiben az átalánydíjas szolgáltatás átlagos óradíja valamely irányban eltér a szokásos piaci óradíjtól, abban az esetben pontosan számszerűsíteni kell az eltérés adóalapra gyakorolt hatását, és a megállapított különbséggel korrigálni kell (vagy lehet) a jövedelemadók alapját.

Az átalánydíjas szerződések piaci árának meghatározására nem csak a fent bemutatott összehasonlító árképzési módszere, de a költség és jövedelem módszer is alkalmas lehet. E módszer azokban az esetekben alkalmazható, amikor az előzőekben leírt két módszer egyike sem használható, ugyanakkor információval rendelkezünk arra vonatkozóan, hogy a szolgáltatás nyújtásához kapcsolódóan milyen költségek merültek fel a holdingnál.

A költség és jövedelem módszer keretében a szolgáltatás szokásos piaci árának a szolgáltatás felmerült önköltségét a szokásos piaci haszonnal növelt értékben tekintjük. A piaci haszonkulcs megállapításához először meg kell vizsgálni, hogy vannak-e olyan vállalatok, amelyek képesek lennének hasonló szolgáltatás nyújtására. Ha találunk ilyeneket, ezek funkcióit⁹ össze kell hasonlítani a szolgáltatás nyújtójának funkcióival, és ki kell mutatni azokat a különbségeket, amelyek a független vállalatok által elvárt árrést befolyásolnák.²⁷ Amennyiben nem találunk különbségeket, vagy a fellelt eltérések elvárt haszonra gyakorolt hatása elhanyagolható, abban az esetben közvetlenül a független vállalatok által elvárt haszonkulcs alkalmazható az ellenőrzött ügylet szokásos piaci árának meghatározására. Ha lényeges eltéréseket tár fel a funkcionális elemzés, csak abban az esetben használható a független szol-

²⁶ Az átalánydíjas szolgáltatás átlagos óradíja az év során teljesített szolgáltatás kiszámlázott értéke és a szolgáltatás nyújtása érdekében felhasznált órák számának hányadosaként meghatározható.

²⁷ A fenti példánál maradva különbség lehet, hogy független feleknek nyújtott szolgáltatások esetén számolni kell a nemfizetés kockázatával, míg ugyanez csoporton belül elhanyagolható. Mindez a csoporton belüli szolgáltatások esetén a független felek között kialakultnál kisebb haszonkulcs alkalmazását indokolja.

gálatók által elvárt haszonkulcs, ha meglehetősen pontos helyesbítések végezhetőek a funkciók különbségéből fakadó, az elvárható jövedelmezőséget torzító hatások kiszűrésére.

Amennyiben tehát ismertek az átalánydíjas szolgáltatás nyújtása érdekében az adóévben felmerült költségek, valamint ismert az a – megfelelő alapra vetített, költségarányos – haszonkulcs, amelyet független felek egy hasonló ügyletben alkalmaznának, a kettőből kiszámítható az ellenőrzött ügylet szokásos piaci ára.

Lévén a piaci haszonkulcsok a legtöbb esetben közvetlenül valamely adatbázisból¹³ kereshetők ki, sok esetben nem a szolgáltatás nyújtásánál felmerült költségek és az elvárható haszonkulcs szorzataként megkapott „piaci árat”, vetjük össze az ellenőrzött ügyletben alkalmazott árral, hanem a kapcsolt felek között létrejött ügyletből származó jövedelmezőséget (haszonkulcsot) hasonlítjuk a független felek által elvárt jövedelmezőséghez, és ebből következtetünk arra, hogy az ellenőrzött ügyletben alkalmazott ár piaci-e.

Amikor a fent bemutatott hagyományos módszerek egyike sem alkalmas az ügylet szokásos piaci árának meghatározására, akkor lehet segítségünkre az OECD Irányelvekben bemutatott ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer. E módszer keretében az vizsgáljuk, hogy az ellenőrzött ügyletben résztvevő vállalatok adott ügyleten, ügyletcsoponton, vagy teljes tevékenységén elért jövedelmezősége megfelel-e a független, hasonló tevékenységű vállalkozások jövedelmezőségének, és ebből következtetünk arra, hogy a menedzsment szolgáltatásért fizetett díj piaci-e.

Az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer alkalmazása során mind a piaci jövedelmezőség meghatározásánál, mind a funkcionális elemzés készítésénél ugyanazon alapelveket kell figyelembe venni, mint az előzőekben leírt költség és jövedelem módszer esetében. Különbséget mindössze az jelent, hogy a mélyebb elemzésre kiválasztott társaság teljes működését össze kell hasonlítani egy független, hasonló területen működő vállalkozás tevékenységével annak érdekében, hogy az általa elvárható jövedelmezőségre ható minden tényező kiszűrésre kerüljön.²⁸

Az árbevétel meghatározott százalékában megállapított menedzsmentdíj

A menedzsment szolgáltatások utolsó, és egyben legkritikább fajtáját azok az ügyletek adják, amelyek árát az árbevétel vagy valamely más vállalati jellemző meghatározott százalékában rögzítik a felek. Ez a fajta árképzés hosszú távon akkor lehet piaci, ha olyan tevékenységet végez a holding, melynek munka- és költségigénye az adott kiválasztott jellemző növelésével arányosan emelkedik. A klasszikus

²⁸ Az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer mélyebb bemutatása olvasható az Önadózó 2009/07-08. számában megjelent Transzferárzás – avagy a szokásos piaci ár meghatározása a gyakorlatban II, című írásban.

menedzsment szolgáltatásoktól távol esik, erre mégis jó példa lehet a HR szolgáltatás vagy a bérszámfejtés, melynek munkaigénye az alkalmazotti létszámmal arányosan változik. Ugyanígy jó példa az ingatlankezelés díja is, amelyet független felek is a kezelt ingatlan alapterülete alapján határoznak meg. A menedzsment szolgáltatások azonban ezeknél jóval szerteágazóbb tevékenységet fednek, így a foglalkoztatotti létszám vagy a kezelt alapterület helyett a menedzsmentdíj összege legtöbb esetben az árbevétel meghatározott százalékában kerül rögzítésre.

Transzferárazási szempontból most is az a kérdés, hogy az ügylet piaci áron valósult-e meg, és ha nem, akkor mekkora összeggel kell korrigálnunk jövedelemadóink alapját. Ennek meghatározására először meg kell vizsgálni az árképzést. Ha ugyanis az árképzésről bizonyítható, hogy piaci, abban az esetben már maga az ez alapján kiszámlázott menedzsmentdíj is definíció szerint piaci.

Habár az előző fejezetben leírt általánydíjas szolgáltatásokkal szemben jelen esetben ismert a menedzsment szolgáltatás árképzése, ez nem segít. Nem található ugyanis összehasonlító adatok arra vonatkozóan, hogy független felek a menedzsment szolgáltatáshoz, vagy annak egyes elemeihez hasonló tevékenységük ellentételezésére milyen árbevétel-arányos díjban állapodnának meg.

Tekintettel arra, hogy a fentiek szerint az árképzésből kiindulva nem határozható meg az ügylet szokásos piaci ára, kénytelenek vagyunk az általánydíjas szolgáltatásoknál leírt hagyományos módszerek valamelyikéhez, végső esetben az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszerhez nyúlni. Amennyiben tehát a szolgáltatás nyújtójának kontrolling rendszeréből kinyerhető a szolgáltatás nyújtásához kapcsolódóan felhasznált órákra, vagy a szolgáltatás önköltségére vonatkozó adat, abban az esetben az összehasonlító árak módszere vagy a költség és jövedelem módszer minden változtatás nélkül alkalmazható. Ezek hiányában az ügyletben résztvevő felek jövedelmezőségéből kiindulva következtethetünk a kiszámlázott díj szokásos piaci voltára.

Összefoglalás – avagy mire törekedjünk szerződéskötéskor, hogy biztosan ne legyenek transzferáras gondjaink?

Az elmúlt 5 évben – amióta életemet a transzferárazásnak szenteltem – több mint ezer, többségében multinacionális vállalatcsoportok tagjai között létrejött szerződést olvastam el. Míg néhány évvel ezelőtt a szerződések nagy része csak jogi kérdéseket rögzített, mostanra már az írott megállapodások körülbelül fele foglalkozik a transzferárazás problémájával. A szerződéses struktúrákból egyre inkább kitűnik, hogy készítésüknél figyelembe vették a cégcsoporton belüli elszámolások egyre növekvő adókockázatait, és e kockázatok csökkentése érdekében a piaci árképzést a szerződésben rögzítve, ez alapján határozzák meg az ügyletek ellenértékét.

Menedzsment-, vagy egyéb komplex szolgáltatásról szóló szerződés megkötése előtt – csakúgy, mint minden ellenőrzött ügylet esetében – érdemes előre végiggondolni, hogy milyen módszerrel kívánjuk meghatározni az ügylet szokásos piaci árát. Azoknak a cégcsoportoknak, amelyek kontrolling rendszere alkalmas annak mérésére, hogy egy-egy munkavállaló mennyi időt tölt egy adott projekt (pl. cégcsoporton belüli szolgáltatás) elvégzésével, mindenképpen javasolt olyan szerződés készítése, amelynek keretében óradíjas alapon kerül a szolgáltatási díj kiszámításra.

Hasonlóan könnyű, vagy talán még könnyebb helyzetben vagyunk akkor, ha szerződésünk keretében arról tudunk megállapodni, hogy a szolgáltatás nyújtója az ügylethez kapcsolódóan felmerült üzemi szintű költségeit összegyűjti, majd 5-6%-os árréssel növelten számlázza ki. Ilyen esetben szintén a szerződésben rögzített árképzésből kiindulva bizonyítható, hogy ellenőrzött ügyletünk szokásos piaci áron valósult meg.

A fenti két kiemelkedően jó megoldás mellett mindenkit óvok attól, hogy írott szerződés és minden mögöttes dokumentáció (pl. óraelszámolás vagy önköltség kalkuláció) nélkül átalánydíjat vagy 50 millió Ft-ot meghaladó egyösszegű kifizetést teljesítsen. Ezen ügyletek szokásos piaci ára ugyanis csak az igen nagy bizonytalanságot magában rejtő, és emiatt viszonylag könnyen támadható ügyleti nettó nyereségen alapuló módszerrel határozható meg.

Tapasztalataim szerint, ha a fentiek figyelembe vételével, és a transzferárazási problémákra, a piaci ár meghatározási módszerekre figyelemmel kötjük meg szerződéseinket, az APEH ellenőrzéseket megelőző kapkodás és aggodalom jelentős mértékben csökkenthető.

- 2010. augusztus 9. -

Kerényi Máté Fülöp
Kolchis Kft.