

## **Az adóalap csökkentés szokásos piaci ára – Hát erre is figyelni kell?!**

**A társasági adó törvény 2014-től lehetőséget nyújt arra, hogy egy cég a kapcsolt vállalkozása által elszámolt kutatás-fejlesztési tevékenységéhez kötődő költségeivel (vagy annak egy részével) csökkentse jövedelemadója alapját. Bár adószakértők már több nyitott kérdésre felhívták a figyelmet, én most a téma transzferáras oldalát kívánom körüljárni. Mert olyan is van neki.**

### **Nehéz kezdés**

A társasági adó törvényben évek óta él a szabály, mely szerint az adózó saját tevékenységi körében végzett alapkutatás, alkalmazott kutatás és kísérleti fejlesztés (továbbiakban együttesen K+F) közvetlen költsége a felmerülés adóévében (vagy ha az adózó aktiválta, az értékcsökkenési leírás elszámolásával párhuzamosan) az adózás előtti eredményt csökkenti.

A korrekciós tétel nem alkalmazható a belföldi illetőségű adózótól, külföldi vállalkozó belföldi telephelyétől vagy egyéni vállalkozótól igénybe vett K+F szolgáltatás ellenértékeként elszámolt költség vonatkozásában, még akkor sem, ha az általuk végzett szolgáltatást részünkre már külföldi illetőségű személy közvetítette. Szintén korlátot jelent, hogy ha az adózó a K+F költség ellenételezésére vagy a fejlesztés céljára az adóhatóságtól igényelt, vagy visszafizetési kötelezettség nélkül kapott támogatást, akkor az e támogatás alapján elszámolt bevétel erejéig nem számolhat el adóalap csökkentő tételt.

A fenti adóalap korrekciós tételhez kapcsolódhat még de minimis támogatás is, ennek részletei azonban cikkem mondanivalója szempontjából nem relevánsak, így a rá vonatkozó szabályok bemutatásával most nem kezdem ki az olvasó türelmét.

### **Az új szabály**

Idén januártól hatályos a társasági adó törvény azon rendelkezése, amely szerint nem csak az a társaság csökkentheti adóalapját, amely saját tevékenységi körében foglalkozott kutatás-fejlesztéssel, hanem – megfelelő nyilatkozatok megléte esetén – annak kapcsolt vállalkozása is.

A K+F tevékenységet nem végző cég legfeljebb a kapcsolt vállalkozása által a korábbi (fentiekben bemutatott) szabály szerint megállapított összegnek azzal a részével mérsékelheti adóalapját, amely

részt kapcsolt vállalkozása még nem érvényesített saját bevallásában. Ezt is csak akkor teheti meg, ha a kapcsolt vállalkozása által végzett K+F tevékenység saját vállalkozási (bevéfelszerző) tevékenységéhez kapcsolódik.

### **Mi köze ennek a transzferárazáshoz?**

Transzferár kérdések akkor merülhetnek föl, ha kapcsolt vállalkozások egymással szerződést kötnek, és e szerződéssel kapcsolatban az adóévben teljesítés történik. Szerződés persze nem csak írásban köthető, így akár az is szerződéskötésnek minősülhet, ha a felek megállapodnak egy adóalap korrekciós tétel alkalmazási jogának részleges vagy teljes átengedéséről.

Ugyanerre a következtetésre jutunk, ha az OECD transzferár irányelveinek megközelítését alkalmazzuk. Ebben az esetben azt kell megvizsgálni, hogy a kapcsolt vállalkozások között történik-e valamilyen szolgáltatásnyújtás. Amennyiben igen, úgy felmerülhetnek transzferáras kérdések is. Az OECD irányelvek szerint az,

„...hogy történik-e csoporton belüli szolgáltatásnyújtás, amikor egy csoporttag, vagy csoporttagok számára egy másik csoporttag valamilyen tevékenységet végez, attól függ, hogy a tevékenység jelent-e az adott csoporttagnak olyan gazdasági vagy kereskedelmi értéket, amely révén javíthatja üzleti pozícióját.”

Az adóalap csökkentő tétel elszámolásának átengedése egyértelműen javítja az üzleti pozícióját annak a cégnek, amely végül érvényesíti azt adóalapjában, hiszen ennek eredményeként csökken adófizetési kötelezettsége, vagy növekszik elhatárolt vesztesége. Ezt támasztja alá az OECD irányelv következő mondata is, amely szerint az üzleti pozíció javulásának kérdése

„...úgy dönthető el, hogy megvizsgáljuk, vajon hasonló körülmények között egy független vállalkozás hajlandó lett volna-e fizetni a tevékenységért, ha azt számára egy független vállalkozás végezte volna el.”

A különféle társasági adó alanyok – ha jogszerűen lehetőségük lenne rá – mindaddig hajlandóak lennének egy független cégnek fizetni az adóalap csökkentés lehetőségéért, amíg ennek költsége alacsonyabb, mint az általa megtakarítható adó összege.

Mindezek alapján kimondható, hogy a társasági adó törvényben megjelent új szabály alkalmazása során a csoporttagok között szolgáltatásnyújtásra kerül sor, így transzferáras kérdések is felmerülhetnek.

### **Mi lehet a szokásos piaci ára?**

A Tao. 18. §-a kimondja, hogy amennyiben a kapcsolt vállalkozások egymás közötti szerződésükben nem a piaci árat alkalmazzák, abban az esetben úgy kell módosítani jövedelemadójuk alapját, hogy az a piaci árak használatát tükrözze.

A legjobb módszer annak eldöntésére, hogy piaci árat alkalmaztunk-e, ha megkérdezzük magunktól, hogy kötnénk-e hasonló szerződést független féllel? Mivel a kapcsolt vállalkozások jellemzően nem kérnek majd pénzt a kedvezmény átadásáért, így a kérdés az alábbi lehet:

- Önök átengednék egy független társaságnak adóalap csökkentési lehetőségüket vagy annak egy részét ingyen?

Ugye hogy nem? Én még akkor sem engedném át, ha semmilyen adminisztrációt nem igényelne a dolog. Cégem értékét ugyanis még az elhatárolt veszteség is növeli.

Ha már tudjuk, hogy független félnek ingyenesen nem adnánk át ezt a jogot, akkor valóban a mélyére kell ásni a dolognak, és a hatályos jogszabályokkal – valamint az OECD irányelvekkel – összhangban meg kell találnunk a piaci ár meghatározására alkalmas módszert. Nézzük hát meg a nevesített módszereket!

**Az összehasonlító árak módszere** használata esetén szokásos piaci árnak azt az árat tekintjük, amelyet független felek alkalmaznak összehasonlítható eszköz vagy szolgáltatás értékesítésekor. Tekintettel arra, hogy a jogszabály nem ad lehetőséget független feleknek hasonló megállapodás kötésére, az összehasonlító árak módszere a fenti ügyletre vonatkozóan semmiképpen sem alkalmazható.

**A viszonteladási árak módszere** – a mely szerint a szokásos piaci ár az eszköznek, szolgáltatásnak független felek felé változatlan formában történő értékesítése során alkalmazott ár, csökkentve a viszonteladó költségeivel és a szokásos haszonnal – erre az ügyletre nem értelmezhető.

**A költség és jövedelem módszer** alkalmazása során a kapcsolt félnek, a kapcsolt ügyletben értékesített termék vagy szolgáltatás önköltségéhez adják hozzá a független ügyleteknél alkalmazott haszonkulcsot. Mivel sem az önköltség, sem a hasonló ügyletben elvárható haszonkulcs nem ismert, e módszer alkalmazására sincs módunk.

**Az üzleti nettó nyereségen alapuló módszer** azt a – megfelelő vetítési alapra (költségek, árbevétel, eszközök) vetített – nettó nyereséget vizsgálja, amelyet az adózó az ügyleten realizál. Mivel sem az ügylet nyereségét, sem megfelelő vetítési alapot nem találunk, az üzleti nettó nyereségen alapuló módszer sem alkalmazható.

A **nyereségmegosztásos** módszer keretében először megvizsgálják az ellenőrzött ügyletből fakadóan, közösen elért nyereséget, majd gazdaságilag indokolható alapon olyan arányban osztják szét a kapcsolt vállalkozások között, ahogy független felek járnának el az ügyletben.

Habár tudjuk, hogy a közösen elért nyereség a csoport szinten keletkező adómegtakarítás lesz, ennek kapcsolt vállalkozások közötti felosztásánál nehézségekbe ütközünk: nehezen tudjuk egyrészt azonosítani a – nyereségszerzésre okot adó – funkciókat, másrészt a nyereség megszerzéséhez kötődő (adminisztrációs) költségek és kockázatok nincsenek arányban az elérhető haszonnal. Mivel pedig a módszer alkalmazását az OECD irányelvek is csak a funkciók értékének jó számszerűsíthetősége esetén javasolják így a nyereségmegosztásos módszer alkalmazását elvetjük.

Lévén a fent bemutatott módszerek egyike sem alkalmazható az ügylet szokásos piaci árának meghatározására, valamilyen „**egyéb módszer**” irányában kell tovább keresgelnünk. Vizsgáljuk hát meg, hogy az egyes szereplőknek mennyit is érhet az adóalap csökkentés lehetősége piaci körülmények között!

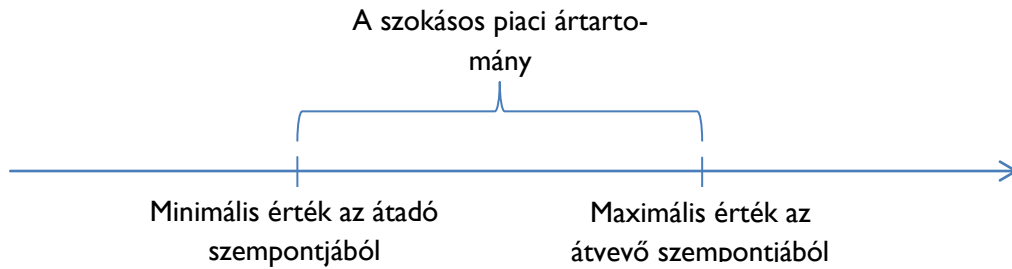
A K+F tevékenységet végző vállalkozásnak (amely átadja az adóalap csökkentés jogát) piaci körülmények között minimum annyit kellene, hogy érjen a jog, amennyi a saját célú felhasználása esetén elérhető adómegtakarítás jelenértéke. Magas adóalap esetén ez akár a K+F költségek 19%-ára is rúghat.

A jog átvevője piaci körülmények között legfeljebb annyit lenne hajlandó fizetni az adóalap csökkentés lehetőségéért, amennyi a felhasználása esetén elérhető adómegtakarítás jelenértéke. Ez szintén legfeljebb a rendelkezésére bocsátott keret 19%-a lehet.

Alapvetően tehát két esetben éri meg átadni az adóalap csökkentés jogát csoporttagunknak:

- ha a K+F tevékenységet végző társaság nem tud vele (kellő) adómegtakarítást elérni. (Ilyen eset lehet, ha adóalapja alacsony vagy negatív, és a jövőben sem várható akkora nyereség, hogy az elhatárolt veszteségét fel tudja használni), vagy
- ha az átadó ugyan jelentős nyereséget ért el, ugyanakkor csak 10%-os adókulccsal adózik, míg az átvevő már a 19%-os adókulccsal sújtott adóalapját tudja mérsékelni.

Hogy pontosan mekkora is lehet az átengedett adóalap csökkentési lehetőség piaci értéke az egyes szereplők szempontjából, azt a pénzügyi tervekkel alátámasztott jelenérték számításokból tudjuk meghatározni.



Amennyiben a piaci ártartomány meghatározása után arra a következtetésre jutunk, hogy a kapcsolt felek között alkalmazott ár (amennyit az egyik cég fizet a másiknak az adóalap csökkentés jogáért) bele esik a kijelölt ártartományba, abban az esetben nincs további tennivalónk, hiszen a piaci ártartomány minden pontja egyenlőképpen piaci.

Más azonban a helyzet, ha – mondjuk – a jog ingyenes átadásáról van szó. Ebben az esetben a kapcsolt vállalkozások kiválasztják a piaci ártartomány egy pontját, és annak figyelembe vételével kell meghatározniuk adóalap korrekciójuk<sup>1</sup> összegét. A piaci ártartomány adott pontjának kiválasztásakor jellemzően valamilyen középértéket (pl. medián, átlag, stb.) szoktunk figyelembe venni, de

„amennyiben a tartomány viszonylag egyforma, magas megbízhatóságú eredményeket tartalmaz – amellet lehet érvelni, hogy a tartományba tartozó bármely pont megfelel a szokásos piaci ár elvének.”<sup>2</sup>

### És mi van a dokumentációval?

Mivel a vonatkozó PM rendelet szerint az adóévben 50 millió Ft-ot meg nem haladó piaci értékű ügyletekre vonatkozóan nem kell transzferár-nyilvántartást készíteni, az esetek többségében mentesülni fognak a kapcsolt vállalkozások a dokumentációs kötelezettség alól.

Nem zárható ki azonban, hogy lesznek olyan vállalkozások, amelyek annyira nagy összeg érvényesíthetőségéről adnak ki egymásnak igazolást, hogy nem mentesülnek a nyilvántartás elkészítése alól. E társaságoknak nehézséget fog okozni az összehasonlító- vagy funkcionális elemzés végrehajtása, hiszen az ügylet jellegéből fakadóan független vállalkozások sosem köt(het)nek hasonló szerződést. Szintén problémát jelent majd a piacelemzés elkészítése, mivel az ellenőrzött ügyletnek nincs összehasonlító piaca.

<sup>1</sup> A kapcsolt vállalkozások egyike növelni köteles, míg a másik csökkenteni jogosult (a megfelelő nyilatkozatok megléte esetén) jövedelemadója alapját.

<sup>2</sup>Transzferár irányelvek a multinacionális vállalkozások és az adóhatóságok számára – OECD, 2010. - A.7.2. 3.62.

Végül szemben fogják találni magukat a piaci ár meghatározásának dilemmájával, ahol adott esetben meg kell tippelniük, hogy az előző fejezetben bemutatott – potenciálisan meglehetősen széles – piaci ártartomány mely pontja lesz az, amelyet az adóhatóság sem fog évek múltán támadni.

2014. augusztus 4.

Kerényi Máté

