

Hogyan változik a kapcsolt vállalkozások köre 2010-től?

Nem csak a transzferárazásra kötelezett közép- és nagyvállalatoknak, de a legkisebb EVA-s cégeknek is gondot okozhat a kapcsolt vállalkozások definíciójának 2010-es változása. Írásom első részében a jelenleg hatályos szabályok átfogó bemutatására helyezem a hangsúlyt, majd a jövő évi törvényi változásokat, ezek hatását fogom elemezni. Ciklem utolsó bekezdéseiben – mintegy csattanóként – egy kevesek által ismert adóhatósági iránymutatást kínálok majd – a bátraknak.

A kapcsolt vállalkozások körét az adózásban másként értelmezzük, mint a számvitelben. A számviteli törvény kapcsolt vállalkozásnak tekinti az anyavállalatot, a leányvállalatot, a közös vezetésű vállalkozásokat és a társult vállalkozásokat, azaz mindenkit, aki egy másik társaságban (vagy akiben egy másik társaság) közvetve vagy közvetlenül legalább 20%-nak megfelelő szavazati aránnyal rendelkezik.¹

A magyar adójogszabályok a fentiekkel szemben egészen más módon, a Ptk. többségi befolyásra irányuló előírásaira támaszkodva definiálják a kapcsolt viszonyt. A polgári törvénykönyv szerint² **többségi befolyás** az olyan kapcsolat, amelynek révén természetes személy, jogi személy vagy jogi személyiség nélküli gazdasági társaság egy jogi személyben **a szavazatok több mint ötven százalékával**, vagy **meghatározó befolyással** rendelkezik.

Meghatározó befolyásról akkor beszélhetünk, ha egy jogi személy tagja (részvényese)

- jogosult a jogi személy vezető tisztségviselői vagy felügyelőbizottsága tagjai többségének megválasztására, illetve visszahívására, vagy
- a jogi személy más tagjaival, illetve részvényeseivel kötött megállapodás alapján egyedül rendelkezik a szavazatok több, mint ötven százalékával.

I. példa: Bot Piroska 55%-os tulajdoni hányaddal rendelkezik a Boroska Kft-ben. A Kft. másik tulajdonosa Ág Ilona (45%). A két hölgy egymástól független magánszemély, sem rokoni, sem más jogi kapcsolat nem áll fenn köztük. Ebben az esetben Bot Piroska rendelkezik többségi befolyással, hiszen szavazati joga meghaladja az 50%-ot.

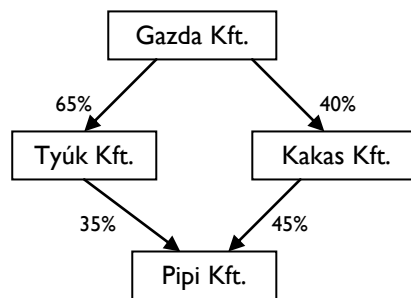
¹ Eltekintünk itt a nem szavazati arányon, hanem kinevezési- illetve egyéb jogokon alapuló kapcsolt viszonytól.

² 1959. évi IV. tv. 685/B.§

2. példa: Az előző példában bemutatott hölgyek szerződést kötöttek, amely szerint a kisebbségi tulajdonos Ág Ilona jogosult kijelölni – és visszahívni – a Kft. ügyvezetőit. E pillanattól a kisebbségi tulajdonos Ág Ilona meghatározó-, ebből következően többségi befolyással rendelkezik.

A Ptk. előírásai szerint mind a meghatározó-, mind a többségi befolyás létrejöhet közvetett módon is. A szavazati jog mértékének számításakor a jogi személyben szavazati joggal rendelkező más jogi személyt (köztes vállalkozást) megillető szavazatokat meg kell szorozni a befolyással rendelkezőnek a köztes vállalkozásban, illetve vállalkozásokban fennálló szavazatával. Ha a köztes vállalkozásban fennálló szavazatok mértéke az ötven százalékot meghaladja, akkor azt egy egészsként kell figyelembe venni.

3. példa: Gazda Kft. 65%-os részesedéssel rendelkezik Tyúk Kft-ben, és 40%-os részesedéssel Kakas Kft-ben. Tyúk Kft. 35%-os részesedéssel bír Pipi Kft-ben, míg Kakas Kft. 45% tulajdonrészrel rendelkezik Pipi Kft-ben. (A fentiekben meg nem nevezett részesedések különféle – egymástól és a cégcsoporttól – független magánszemélyek tulajdonában állnak.)



Gazda Kft. többségi befolyással rendelkezik Tyúk Kft-ben, és nem rendelkezik többségi befolyással Kakas Kft-ben. Gazda Kft. szavazati joga Pipi Kft-ben az alábbiak szerint határozható meg: A Tyúk Kft. szavazati joga teljes mértékben megilleti Gazda Kft-t, mivel Gazda Kft. Tyúk Kft-ben fennálló szavazati jogának mértéke meghaladja az 50%-ot. A Kakas Kft. szavazati jogának 40%-a (azaz $40\% \times 45\% = 18\%$) illeti meg Gazda Kft-t. Gazda Kft. tehát többségi befolyással ($35\% + 18\% = 53\%$) bír Pipi Kft-re.

De mi köze a többségi befolyásnak a kapcsolt viszonyhoz?

A magyar adójogszabályok közül kettő, a társasági adóról és osztalékadóról szóló törvény (továbbiakban: Tao.) és az adózás rendjéről szóló törvény (továbbiakban: Art.) adnak meghatározást a kapcsolt vállalkozások fogalmára. A jelenleg – és év végéig – hatályos előírások szerint a két törvény egyaránt az alábbiak szerint határozza meg a kapcsolt vállalkozások fogalmát: Kapcsolt vállalkozás

- a) az adózó és az a személy, amelyben az adózó közvetlenül vagy közvetve *többségi befolyással* rendelkezik,

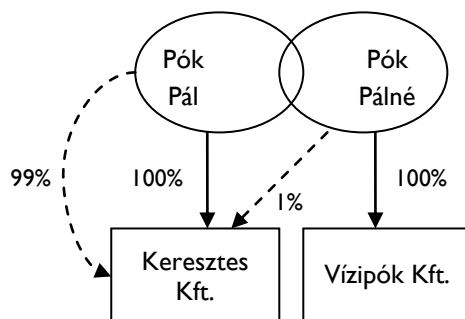
- b) az adózó és az a személy, amely az adózóban közvetlenül vagy közvetve többségi befolyással rendelkezik,
- c) az adózó és más személy, ha harmadik személy közvetlenül vagy közvetve mindkettőjükben többségi befolyással rendelkezik,
- d) a külföldi vállalkozó és belföldi telephelye, valamint
- e) a külföldi vállalkozó telephelyei, továbbá
- f) a külföldi vállalkozó belföldi telephelye és az a személy, amely a külföldi vállalkozóval a fenti a)-c) pontokban meghatározott viszonyban áll.

Az ábrán is szemléltetett harmadik példánál maradvá kapcsolt vállalkozás

- Gazda Kft. és Tyúk Kft. – a felsorolás a) és b) pontja alapján közvetlenül –,
- Gazda Kft. és Pipi Kft. – a felsorolás a) és b) pontja alapján közvetetten –, valamint
- Tyúk Kft. és Pipi Kft. – a felsorolás c) pontja alapján.

Nem csak az adószabályok, de a Ptk. rendelkezései is kimondják, hogy a többségi befolyás meghatározásához a közeli hozzátartozók³ szavazati jogát együttesen kell figyelembe venni. De mit is jelent mindez?

4. példa: Pók Pál 100%-os tulajdonosa Keresztes Kft.-nek. Felesége, Pók Pálné pedig 100%-ban tulajdonolja Vízipók Kft.-t.



Ebben az esetben – amint azt már több APEH- és PM állásfoglalás is tartalmazza – Keresztes Kft. és Vízipók Kft. nem minősül kapcsolt vállalkozásnak. Ha azonban Pók Pál vagy felesége akár 1%-os tulajdonrészrel is rendelkezne házastársa cégében (szaggatott vonalak), a két társaságot már kapcsolt vállalkozásnak kellene tekintenünk.

³ Ptk. 685.§ b) közeli hozzátartozók: a házastárs, a bejegyzett élettárs, az egyeneságbeli rokon, az örökbefogadott, a mostoha- és neveltgyermek, az örökbefogadó-, a mostoha- és a nevelőszülő, valamint a testvér

Kik lesznek kapcsolt vállalkozások 2010-ben?

A június végén elfogadott, 2010. januárjában hatályba lépő törvénymódosításokkal különvált a Tao. és az Art. szerinti kapcsolt vállalkozás fogalom. Az adózás rendjéről szóló törvény rendelkezései továbbra is a fent bemutatott, 2009-ben is hatályos szabályokat tartalmazzák, míg a társasági adóhoz kötődő kérdésekben egy megváltozott tartalmú kapcsolt vállalkozás definíció alapján kell kötelezettségeinknek eleget tennünk.

2010-től az előző fejezetben megismertek mellett kapcsolt vállalkozásnak kell tekintenünk

- a magyar vállalkozásokat és külföldi telephelyeiket, valamint
- a magyar cégek külföldi telephelyeit és azokat a személyeket,
 - amelyek közvetve vagy közvetlenül többségi befolyással rendelkeznek a telephelyben,
 - amelyekben a külföldi telephely közvetve vagy közvetlenül többségi befolyással rendelkezik, illetve
 - amelyekben valamely harmadik személy közvetve vagy közvetlenül többségi befolyással rendelkezik.

Összefoglalva tehát már nem csak a külföldi vállalkozók belföldi telephelyeivel, de a magyar vállalkozások külföldi telephelyeivel is foglalkoznunk kell.

A másik változást a 2009-es törvény szövegébe beékelte félmondat okozza, melyet a magyarázat előtt inkább idézni szeretnénk:

„Kapcsolt vállalkozás: c) az adózó és más személy, ha harmadik személy – a Ptk. rendelkezéseinek megfelelő alkalmazásával – közvetlenül vagy közvetve mindkettőjükben többségi befolyással rendelkezik **azzal, hogy azokat a közeli hozzátartozókat, akik az adózóban és más személyben többségi befolyással rendelkeznek, harmadik személynek kell tekinteni**”

Mindez azt jelenti, hogy a 2009-es szabályok között bemutatott 4. példa értelmezése 2010-től megváltozik. Az eredeti példa szerinti esetben – amikor sem a feleség nem rendelkezik részesedéssel a férj cégében, sem a férjnek nincs tulajdona a feleség cégében – ugyanis 2010-től már kapcsolt vállalkozásokról kell beszélnünk.

Kiket és hogyan érintenek a változások?

A kapcsolt vállalkozások definíciójának megváltozása a vállalkozások szűk rétegét érinti hátrányosan. A jogszabály-módosítás hatására azoknak a kisvállalkozásnak nem minősülő magyar társaságoknak, amelyek külföldi telephellyükkel üzleti kapcsolatban állnak, 2010-től kezdődően ebben a viszonylatban

is transzferár-nyilvántartásban kell meghatározniuk a szokásos piaci árnak, és bizonyítaniuk, hogy jövedelem átcsoportosításokra nem került sor.

A Tao. kapcsolt vállalkozás fogalmának változása nem érinti azt az Art-ban leírt adminisztrációs kötelezettséget⁴, amely szerint a kapcsolt vállalkozások azonosító adatait (név, székhely, adószám) az első szerződéskötést követő 15 napon belül be kell jelenteni az APEH-nak. E kötelezettség szempontjából ugyanis az Art-ban megtalálható – évek óta változatlan – fogalom meghatározást kell alapul vennünk.

A 2010-es változások vesztesei azok az optimális adózásra törekvő, erősen összefonódott mikrovállalkozások lehetnek, amelyek kihasználva az eddigi szabályozást, egyik – Tao. és Áfa alá tartozó – cégükben bevételeikkel szemben költségeket számoltak el, majd profitjukat egy EVA-val adózó „családi” vállalkozásban csapatták le.

Miért érte ez meg? - kérdezik olvasóim joggal. Abban az esetben ugyanis, ha az EVA alanya – a Tao. szerinti – kapcsolt vállalkozástól szerzett bevételt, az EVA alapját e bevételekkel meg kellett növelni (ha úgy tetszik, e bevételeket kétszeresen kellett megadózni⁵).

Sok család választotta azonban a 4. példában bemutatott – kereszttulajdonlás nélküli – struktúrát, melynek következtében a családtagok cégei nem minősültek kapcsolt vállalkozásnak, így az EVA-s cég csak 25%-kal adózta meg a vele szorosán összefonódott vállalkozásból származó bevételeit. A júniusban megszavazott törvénymódosítás alapján a fent ismertetett lehetőség megszűnik, a közeli hozzátartozók cégei kereszttulajdonlásoktól függetlenül kapcsolt vállalkozásnak fognak minősülni.

Egy APEH-PM közös iránymutatás, a bátraknak

2008. januárjában az APEH és a PM közösen iránymutatást adott ki „A kapcsolt vállalkozási viszony a szerződéskötéskor minősítendő”⁶ címmel. Az iránymutatás célja annak tisztázása, hogy egy szerződés mikor tekintendő független- vagy kapcsolt vállalkozások között létrejöttnek.

A transzferáras szabályok kimondják, hogy csak a kapcsolt felek között létrejött szerződés tekintetében kell a transzferár-nyilvántartás elkészítésével foglalkoznunk. Ha a szerződéskötés időpontjában a szerződő felek függetlenek voltak, akkor mindaddig amíg a szerződés nem kerül módosításra (tehát az ügylet az eredeti megállapodás alapján valósul meg), illetve a piaci viszonyok nem változtak meg olyan mértékben, hogy független felek már módosítanák a szerződést, nem kell a 18/2003 PM rendeletben előírt dokumentációt elkészítenünk.

⁴ 2003. évi XCII. tv. 23.§ (4)

⁵ 2002. évi XLIII. tv. 5.§ (2) a)

⁶ PM Jövedelemadók főosztálya 1635/2008. – APEH Ügyfélkapcsolati és Tájékoztatási főosztály 1559798299/2008.

Jogszabályi rendelkezés hiányában a fent hivatkozott – jelenleg is hatályos – APEH iránymutatás ezzel párhuzamba állítja az egyszerűsített vállalkozói adó előírásait, és kimondja, hogy

„a szerződéskötéskor kapcsolt vállalkozási viszonyban nem álló felekre akkor sem vonatkoznak a hivatkozott törvényhelyi rendelkezések⁷, ha a szerződés teljesítésekor, az ellenérték kiegyenlítésekor már egymás kapcsolt vállalkozásainak minősülnek. Amennyiben azonban – mint kapcsolt vállalkozások – a szerződésüket később módosítják, akkor alkalmazni kell az ../.. előírásokat.”

E jogértelmezés megváltoztatásáig tehát azon adózók, amelyek idén még nem, de jövőre – a törvényi változások hatására – már kapcsolt vállalkozásoknak minősülnek, idén aláírt hosszú távra megkötött szerződésükkel – e szerződés vonatkozásában – mentesíthetik magukat az EVA törvény azon rendelkezése alól, amely szerint a kapcsolt vállalkozástól származó bevételt kétszeresen kell figyelembe venni az adó alapjának meghatározásánál.

- 2009. október 9. –

Kerényi Máté Fülöp
Kolchis Kft.

⁷ 1996. évi LXXXI. tv. 18.§ és 2002. évi XLIII. tv. 5.§ (2) a)