

Kapcsolt vállalkozások – Hogy is állunk az ügyvezetéssel?

Kapcsolt vállalkozás „az adózó és más személy, ha köztük az ügyvezetés egyezőségére tekintettel az üzleti és pénzügyi politikára vonatkozó döntő befolyásyakorlás valósul meg”¹

A társasági adóról szóló törvény 2015-től hatályos változata a fenti, új előírást tartalmazza. Minél többet gondolkoztam azonban az új rendelkezésen annál több nyitott kérdés és új lehetőség merült fel bennem. Mostani írásomban először bemutatom a törvényjavaslathoz kapcsolódó részletes indoklást, majd a szokásos nyelvtani elemzésemet követően a tömegével benyújtott állásfoglalás kéréseimből – illetve az azokra adott válaszokból – fogok szemezgetni annak érdekében, hogy közelebb hozzam az olvasót a probléma megértéséhez.

Nem segít...

A törvényjavaslathoz kapcsolódó részletes indoklás rögzíti, hogy a korábbi szabályok alapján a szavazati jogok többségével való rendelkezéshez, illetve a vezető tisztségviselők, felügyelő bizottsági tagok többségének kinevezéséhez, visszahívásához kötődött a kapcsolt vállalkozási viszony keletkezése.

Az új rendelkezés célja, hogy a transzferáras szabályok kiterjedjenek azokra az esetekre is, amikor a régi szabályok alapján két társaság nem minősült kapcsolt vállalkozásnak,

„azonban az ügylet a felek közötti valamely speciális kapcsolódás, függés miatt mégsem tekinthető teljesen független körülmények között, piaci alapon létrejöttnek”.²

Ennek megfelelően a jogalkotó kiegészítette a kapcsolt vállalkozás fogalmát azzal az esettel, ha

„a felek között személyében azonos ügyvezetésen keresztül megvalósul a döntő befolyás a gazdasági társaság üzleti és pénzügyi politikára.”

¹ 1996. évi LXXXI. törvény a társasági adóról és az osztalékadóról 4.§ 23. f)

² Részletes indoklás a TI705 számú törvényjavaslathoz

A fenti indoklás semmilyen kapaszkodót nem ad az új rendelkezés megértéséhez, jól mutatja azonban jogalkotó transzferárazási kérdésekkel kapcsolatos gyanakvó ellenszenvét. Lassan egy évtizede nemzetközi adózással foglalkozó szakemberként azt gondolom, hogy az új rendelkezés a jövedelem-átcsoportosításokra nem, viszont a színlelt szerződések számának visszaszorítására jótékonyan foghatni.

Rajzoljunk halmazokat!

Kapcsolt vállalkozás

„az adózó és más személy, ha köztük az ügyvezetés egyezőségére tekintettel az üzleti és pénzügyi politikára vonatkozó döntő befolyásgyakorlás valósul meg”

Tehát kapcsolt vállalkozás az adózó és más személy, ha

- az ügyvezetésük megegyezik, és
- erre tekintettel
 - az üzleti politikára és
 - a pénzügyi politikára

vonatkozó döntő befolyásgyakorlás valósul meg. (A fenti feltételek mindegyike egyszerre teljesül.)

A kapcsolt vállalkozási viszony létrejöttéhez tehát szükségünk van egy adózóra és kell még „valaki más”. A két személy ügyvezetésének meg kell egyeznie (tehát a „valaki más” is csak jogi személy lehet), és az ügyvezetés egyezősége azt okozza, hogy a két társaság üzleti és pénzügyi politikájára egyazon személy (vagy személyek) döntő befolyást gyakorolnak.

Óvatosan hivatkoznék még a jogszabályban szinte észrevétlenül megbúvó „valósul meg” kifejezésre, ahol az ige cselekvő módban szerepel és nem ható igeként³ (valósulhat meg). Bár jelen írásomban eltekintek ennek fejtegetésétől a későbbiekben még sok fejtörést okozhat a dolog.

³ A ható ige („verbum possibilis” vagy „verbum potentialis”) – szemben a cselekvő igével – csak az állítmány teljesülésének lehetőségét rejti és nem annak tényét, Ínyenceknek ajánlom a ható ige és cselekvő ige felcserélésének hatását végiggondolni az érintett jogszabályrészre vonatkozóan.

Példák csokorba szedve

Az év elején összesen 15 db állásfoglalás kérést küldtem az adóhatóságnak annak érdekében, hogy jobban megértsem a jogszabályi rendelkezés értelmezésével kapcsolatos álláspontjukat. Az alábbiakban témánként csokorba gyűjtve fogom ismertetni a feltett kérdéseket, valamint a kapott válaszokat.

Az első csoportba azokat a kérdéseimet sorolnám, amelyeknek célja, hogy megismerjem az adóhatóság álláspontját az üzleti- és pénzügyi politikára vonatkozó döntő befolyásyakorlásról, illetve ezek kettéválaszthatóságáról. Megkérdeztem, hogy beszélhetünk-e kapcsolt vállalkozásokról abban az esetben, ha

- a. egy „X” Kft-nek két ügyvezetője van, akik önállóan képviselik a céget. Kettejük közül az egyik természetes személy más gazdasági társaságban egyedüli ügyvezető. Az „X” Kft. társasági szerződése kimondja, hogy a társaság üzleti politikájának kialakításáért és annak végrehajtásáért az egyik ügyvezető, míg a társaság pénzügyi politikájának kialakításáért és végrehajtásáért a másik ügyvezető felelős;
- b. egy ember két Kft-nek az egyedüli ügyvezetője. Az egyik cég társasági szerződése kimondja, hogy "a társaság üzleti és pénzügyi politikájának kialakítása a taggyűlés feladata, az üzleti és pénzügyi politikára vonatkozó döntéseket a taggyűlés hozza meg."
- c. egy ember két Kft-nek az egyedüli ügyvezetője. Az egyik Kft, annak ügyvezetője és tulajdonosai olyan szerződést kötöttek egy harmadik személlyel, amelynek keretében átadják neki a döntő befolyásyakorlás jogát cégük üzleti és pénzügyi politikára vonatkozóan.

Az adóhatóság kérdésemre adott válaszában kifejtette, hogy mivel a jogszabály nem határozza meg a döntő befolyás fogalmát, azt a szó köznapi értelmezéséből kell levezetni. Az állásfoglalás következő mondata ennek némileg ellentmondva rögzíti, hogy a NAV szakmai álláspontja az,

„hogy a cégjegyzékben feltüntetett aláírási jog (önálló vagy együttes aláírási jog) tekinthető mérvadónak a döntő befolyásyakorlás szempontjából, akkor is, ha egyébként a vállalkozás akár a társasági szerződésben, akár más jogi személlyel kötött megállapodásban a közhiteles nyilvántartás adataitól eltérően rögzítette a pénzügyi és üzleti politikára vonatkozó döntési jogosultságot.”

Összefoglalva tehát az adóhatóság szerint a fent bemutatott mindhárom esetben kapcsolt vállalkozásokról beszélhetünk. (Érdemes lesz figyelni, hogy hogyan vélekedik majd ugyanerről a bíróság néhány év múlva.)

A NAV feljebb idézett válasza ugyanakkor felhívta a figyelmemet az aláírási jog fontosságára, így ebbe az irányba indultam tovább: megkérdeztem az adóhatóságtól, hogy beszélhetünk-e kapcsolt vállalkozási viszonyról, ha

1. egy Kft-nek két önálló aláírási joggal rendelkező ügyvezetője van. Egyikük egy másik Kft-nek egyedüli ügyvezetője;
2. egy Kft-nek két együttes aláírási joggal rendelkező ügyvezetője van. Egyikük egy másik Kft-nek egyedüli ügyvezetője;
3. két Kft-nek mindössze két-két együttes aláírási joggal rendelkező ügyvezetője van, ahol az „ügyvezetői párok” megegyeznek.

Az adóhatóság fenti kérdésekre adott válaszában megerősítette azt az álláspontját, amely szerint önálló aláírási joggal rendelkező ügyvezetők esetén úgy tekinti, hogy az üzleti- és pénzügyi politikára vonatkozó döntő befolyásgyakorlás valósul meg, szemben az együttes aláírási joggal. (Az 1. pontban foglalt esetben tehát kapcsolt vállalkozásokról beszélhetünk, míg a 2. példában a kapcsolt vállalkozási viszony nem áll fenn.)

„Megvalósulhat viszont az ügyvezetés egyezősége, ha két társaság képviselőire ugyanaz a két személy jogosult együttes aláírási joggal.”

A polgári törvénykönyv (továbbiakban: Ptk.) a korlátolt felelősségű társaságoktól eltérő szabályokat tartalmaz a részvénytársaságokra vonatkozóan, ezért úgy gondoltam, hogy itt is van keresnivalóm.

A jogszabály⁴ kimondja, hogy a részvénytársaság ügyvezetését a legalább három tagból álló igazgatóság látja el, amelynek természetes személy tagjai maguk közül megválasztják az igazgatóság elnökét. Az igazgatóság jogait és feladatait testületként gyakorolja. Az igazgatóság határozatait a jelenlévők szótöbbségével hozza.

Zártkörű részvénytársaság esetén lehetőség van az igazgatóság helyett vezérigazgató megválasztására, amely az igazgatóság jogait gyakorolhatja vezető tisztségviselőként.

Nyilvánosan működő részvénytársaság esetében az igazgatóság és felügyelőbizottság helyett egységes irányítási rendszert megvalósító igazgatótanács is működhet, amely ellátja az igazgatóság és a felügyelőbizottság feladatait. Az igazgatótanács legalább 5 személyből áll, és maga választja meg elnökét.

⁴ 2013. évi V. törvény a Polgári Törvénykönyvről 3:282.§ - 3:286.§

Látható tehát, hogy a részvénytársaságokra vonatkozó speciális előírások nem teszik lehetővé, hogy könnyedén rájuk húzzuk a fent megismert elveket. Megkérdeztem hát, hogy beszélhetünk-e kapcsolt vállalkozásokról, ha

- i. két részvénytársaság 3-3 igazgatósági taggal működik, és bár az igazgatósági tagok köre megegyezik, az igazgatóság elnöke eltér a két társaságnál;
- ii. két részvénytársaság 3-3 igazgatósági taggal működik. Két természetes személy mindkét rt. igazgatóságában helyet kapott, míg a harmadik személyben eltér a két cég vezetése.

Válaszában az adóhatóság kifejtette, hogy a fent is ismertetett jogszabályok alapján

„két vagy több rt. az ügyvezetés egyezőségére tekintettel akkor minősül kapcsolt vállalkozásnak, ha

- az igazgatóságok mindhárom természetes személy tagja azonos valamennyi rt.-ben;
- zrt.-k esetén az igazgatóságok jogait gyakorló vezérigazgató személye minden részvénytársaságnál azonos;
- nyrt.-k esetén az igazgatótanács mind az öt természetes személy tagja valamennyi részvénytársaságnál azonos.”

Az adóhatóság ebben az esetben tehát úgy látja, hogy – a képviseleti jogoktól függetlenül – az igazgatóság / igazgatótanács minden tagjának, illetve adott esetben a két társaság vezérigazgatói posztját betöltő személynek az egyezősége alapozhat csak meg kapcsolt vállalkozási viszonyt.

Szintén felmerült bennem kérdésként, hogy mi a helyzet részvénytársaságok és korlátolt felelősségű társaságok esetében. Az adóhatóság álláspontja szerint a fenti rendelkezés főszabály szerint nem lehetgethethet kapcsolt vállalkozási viszonyt egy rt. és egy kft. között, hiszen az rt.-nél testületi ügyvezetés áll fenn, szemben a kft.-vel.

Abban az esetben azonban már kapcsolt vállalkozásokról kell beszélnünk, ha a zrt. igazgatóságának jogait a vezérigazgató gyakorolja, és ez a vezérigazgató önálló képviseleti joggal rendelkező ügyvezetője egy kft.-nek. Ebben az esetben ugyanis az ügyvezetés egyezősége megvalósul.

Végül két kérdésem maradt: mi a teendő, ha egy társaságnak önálló aláírási joggal rendelkező cégvezetője van, és mi a helyzet a társadalmi szervezetek esetében?

A Ptk. 3:113. § (1)-(2) bekezdése szerint a társaság legfőbb szerve a vezető tisztségviselők munkájának segítése érdekében egy vagy több cégvezetőt nevezhet ki, akik feladataikat munkaviszonyban látják el. A cégvezető olyan munkavállaló, aki a vezető tisztségviselő rendelkezései alapján irányítja a társaság folyamatos működését.

Habár a cégvezetőre a vezető tisztségviselőre vonatkozó egyes szabályokat alkalmazni kell, a cégvezető a Ptk. rendelkezései alapján nem tekinthető vezető tisztségviselőnek, ennél fogva pedig a cégvezetők személyének egyezősége miatt a kapcsolt vállalkozási viszony sem állhat fenn.

A társadalmi szervezetek esetében is keletkezhet kapcsolt vállalkozási viszony: A Ptk. 3:21. §-a a jogi személyekre általában szabályozza az ügyvezetés fogalmát, ami – a tulajdoni hányaddal ellentétben – nem csak a cégeknél értelmezhető. Ebből következően az adóhatóság álláspontja szerint az ügyvezetés a gazdasági társaságok és a társadalmi szervezetek esetében azonos megítélés alá esik, így adott esetben egy gazdasági társaság és egy társadalmi szervezet kapcsolt vállalkozás lehet az ügyvezetés egyezőségére tekintettel. Mindez pedig azt jelenti, hogy a társadalmi szervezetek vezetőinek is figyelniük kell mostantól, ha egy, a vezetésük alá tartozó szervezettel kerülnek más cégükön keresztül üzleti kapcsolatba. (Különösen érzékeny lehet a téma, ha szponzorációs szerződések kerültek megkötésre.)

Messze nem tökéletes a szabály

Ahogy az új rendelkezés indoklásában is szerepel, korábban a szavazati jogok többségével való rendelkezéshez, illetve a vezető tisztségviselők, felügyelő bizottsági tagok többségének kinevezéséhez, visszahívásához kötődött a kapcsolt vállalkozási viszony keletkezése.

A régi szabályok alkalmasak voltak arra, hogy a közvetett befolyásgyakorlás figyelembe vételével több szinten elhelyezkedő cégekből álló cégcsoportokat, illetve ezek minden tagját (összességében minden, azonos végző tulajdonossal rendelkező vállalkozást) kapcsolt vállalkozásnak minősítsen.

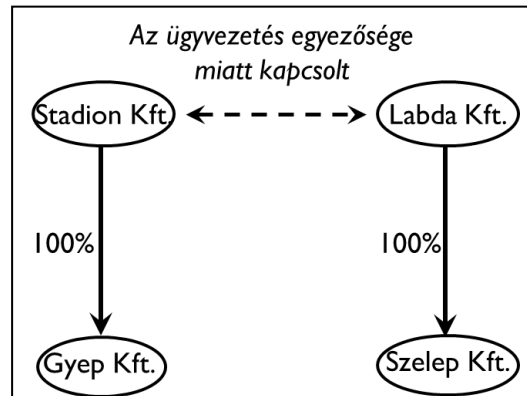
Az új rendelkezés erre nem helyez hangsúlyt. Egy olyan struktúrában például, ahol az ügyvezetés egyezősége miatt (és csak emiatt) két társaság kapcsolt vállalkozásnak minősül, a kapcsolt vállalkozások – akár egyszemélyes kft. – leányvállalatai már nem minősülnek kapcsolt vállalkozásnak, holott végző soron ugyanaz a személy jogosult a két leányvállalatot érintő legfontosabb döntések (pl. vezető tisztségviselők kinevezése) meghozatalában. Így pedig, ha a társaságok jövedelmet akarnak átcsoportosítani, egymás között, akkor az osztalékfizetés adómentességének kihasználásával erre minden további nélkül lehetőségük nyílik.

Az ábrán található esetben tehát kapcsolt vállalkozásnak minősül

- Stadion Kft. és Labda Kft.
- Stadion Kft. és Gyep Kft.
- Labda Kft. és Szelep Kft.

Nem minősül ugyanakkor kapcsolt vállalkozásnak

- Stadion Kft. és Szelep Kft.
- Labda Kft. és Gyep Kft. valamint
- Gyep Kft. és Szelep Kft.



Hova vezet mindez?

A hazai adórendszer számos helyen⁵ hivatkozik a kapcsolt vállalkozások körére. Jelen írásomnak nem célja e szabályok bemutatása, ugyanakkor szeretném felhívni a figyelmet az adózás rendjéről szóló törvényben foglalt bejelentési kötelezettségre, amelynek elmulasztása esetén az adózó fél millió forintig terjedő mulasztási bírsággal sújtható.

Be kell tehát jelenteni az állami adóhatóságnak a kapcsolt vállalkozásnak minősülő másik személy nevét (elnevezését), székhelyét (telephelyét) és adóazonosító számát az első szerződéskötésüket követő 15 napon belül, valamint a kapcsolt vállalkozási viszony megszűnését a megszűnést követő 15 napon belül.⁶ Reszkessen aki elmulasztotta!

Hogyan lehetett volna jobban

Ha valóban kemény, és jól megfogalmazott szabály megalkotása lett volna a cél, amely több területen is támogatja az államot az adóelkerülés elleni harcban, akkor

- a jogszabályba be kellett volna illeszteni a közeli hozzátartozókra vonatkozó passzust (ahogy a korábbi, szavazati jogokon alapuló rendelkezések már tartalmazzák ilyet),
- ügyelni kellett volna azokra a társaságokra, amelyekben egy kapcsolt vállalkozás többségi befolyással bír (hivatkozva a fenti példában szereplő szituációra), és

⁵ HIPA, KATA, KIVA, TAO, EVA, Reklámadó, stb..

⁶ Art. 23.§ (4) b)

- olyan szabályt kellett volna alkotni, amely – mondjuk – minden vezető tisztségviselő esetén megalapozza a kapcsolt vállalkozási viszonyt, függetlenül „az üzleti és pénzügyi politikára vonatkozó döntő befolyásyakorlás” megvalósulásától.

A szakmai szervezetekkel folytatott egyeztetés hiányában azonban egy közérthető kemény szabály helyett egy nehezen értelmezhető és könnyedén kijátszható rendelkezés került be a törvénybe, amely csak az adórendszerhez kötődő megválaszolatlan kérdések számát gyarapítja.

Nincs még vége

A fenti írásomban több helyen támaszkodtam az adóhatóságtól kapott állásfoglalásokra. Minden levél végén szerepel azonban a jól ismert formula, amelyben tájékoztatnak, ”hogya válaszlevélben részletezettek szakmai véleménynek minősülnek, kötelező jogi erővel nem bírnak...” A dolog tehát úgy áll, hogy még ki kell várnunk néhány kúria döntést mire megtudhatjuk, hogy mely szervezetek azonosító adatait kellett volna bejelenteni 15 napon belül.

2015. április 2.

Kerényi Máté Fülöp⁷

⁷ kamarai tag könyvvizsgáló, adószakértő, a Magyar Adótanácsadók és Könyvviteli Szolgáltatók Országos Egyesülete Nemzetközi Adó Tagozatának elnökségi tagja