

eva alapját e bevételekkel meg kellett növelni (ha úgy tetszik, e bevételeket kétszeresen kellett megadózni).⁵

Sok család választotta azonban a 4. példában bemutatott – kereszttulajdonlás nélküli – struktúrát, melynek következtében a családtagok cégei nem minősültek kapcsolt vállalkozásnak, így az evás cég csak 25%-kal adózta meg a vele szorosan 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.

Jogsabályi 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 rendelkezések,⁷ 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.

■ Kerényi Máté Fülöp
info@kolchis.hu

⁵ 2002. évi XLIII. tv. 5.§ (2) a)

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

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

Személyes közreműködés kft.-ben

– piaci viszonyoknak megfelelő díjazás, lehetséges jogviszonyok adó- és járulékvonzata

A személyi jövedelemadó, valamint a társadalombiztosítás rendszerét érintő, a 2010. évre vonatkozó változások egyik legvitatottabb témája, az egyéni vállalkozói kivét-kiegészítés és a személyes közreműködői díjkiegészítés jogintézménye. Az utóbbi fogalom értelmezése kapcsán újra aktuálissá vált annak meghatározása, hogy mely esetekben beszélhetünk társas vállalkozásban való személyes közreműködésről. Cikkünkben az egyik legelterjedtebb társasági forma, a korlátolt felelősségű társaság tagjainak személyes munkavégzését járjuk körbe a lehetséges jogviszonyok és azok járulékvonzatai tekintetében.

I. Az új törvényi rendelkezések lényege

A módosítás az egyéni és a társas vállalkozásból származó jövedelmek körében szigorítja az egyéni vállalkozó saját munkavégzésére és a társas vállalkozó személyes közreműködésére tekintettel megszerzett bevétel adóztatását az alábbiak szerint.

A személyi jövedelemadóról szóló törvényben bekevezett változás lényege, hogy amennyiben az egyéni vállalkozó esetén a vállalkozói kivét, a társas vállalkozó esetén pedig a személyes közreműködői díj nem éri el a „tevékenységre jellemző keresetet”, akkor

a különbözetet az osztalék terhére át kell minősíteni összevonandó jövedelemmé.

A társadalombiztosítás rendszerében pedig az egyéni vállalkozóknál és a társas vállalkozások személyesen közreműködő tagjainál a minimálbér kétszereséhez kötött járulékfizetési alsó határt felváltja a „tevékenységének piaci értékéhez” igazodó új alsó határ. (A munkavállalók minimum-járulékalap fogalma nem változott.)

A jogalkotó szándéka, hogy az egyéni vállalkozó és a személyesen közreműködő tag nyeresége terhére magasabb összevonandó jövedelmet számoljon el, ezáltal több személyi jövedelemadót és járulékot fizessen a törvény erejénél fogva.

II. A piaci viszonyoknak megfelelő díjazás

Nem először jelenik meg a magyar adózás rendszerében az, hogy az állam a vállalkozók minimális jövedelmét egy általa javasolt összeghatárban írja elő. Az 1996. évtől egészen a 2002. év végéig volt gyakorlat, hogy a pénzügyminiszter irányelvében meggyenként és szakmanként állapította meg az úgynevezett diktált minimális jövedelem összegét. A 2010-től érvényes törvények a „tevékenységre jellemző kereset”, illetve a „tevékenység piaci értéke” címszó alatt kívánnak ismétlen egy a korábbihoz hasonló jogintézményt bevezetni.

A fenti fogalmak a törvények értelmező rendelkezései szerint a magánszemély főtevékenységére jellemző, a piaci viszonyoknak megfelelő díjazást takarják.

A benyújtott törvényjavaslat szerinti fogalmi meghatározás még tartalmazta az a kitélt, hogy a díjazás „legalább az Állami Foglalkoztatási Szolgálat által az adóévet megelőző évre közzétett, a FEOR számok szerinti meghatározott kereset éves összege”. Tekintve azonban, hogy a FEOR számoknak megfelelő adatok országos statisztikai átlagértékeket fednek, azok nem tekinthetők piaci díjazásnak, így ezen kitétel törlésre került a törvény szövegéből.

Jelenleg tehát – a Pénzügyminisztérium tájékoztatása szerint – az adóhatóságra vár az a feladat, hogy meghatározza a piaci viszonyoknak megfelelő díjazások összegét.

III. A Kft.-ben való munkavégzés lehetőségei

A korlátolt felelősségű társaság tagja az alábbi három jogviszony fennállása esetén vehet részt a társaság tevékenységében. A társas vállalkozás tagja után fizetendő adó- és járulékkeretek megállapításához tehát először annak meghatározása szükséges, hogy a tagok az alábbiak közül mely jogviszonyban végeznek munkát.

1. Tagi jogviszony

Fontos előljáróban megjegyezni, hogy míg egyes szervezeti formákban (így például az ügyvédi iroda esetén) a személyes közreműködés kötelező tartalmi eleme a tagsági jogviszonynak, addig a gazdasági társaságokról szóló törvény (Gt.) egyetlen társasági forma esetén sem (így a kft.-nél sem) írja elő a személyes munkavégzési kötelezettséget.

A Gt. azonban kft. esetében is lehetőséget ad a személyes közreműködésre, amikor a törvény kimondja, hogy a társaság tagjai törzsbetétjük szolgáltatásán kívül egyéb vagyoni értékű szolgáltatás (a továbbiakban: mellékszolgáltatás) teljesítésére is kötelezettséget vállalhatnak. Tekintettel arra, hogy a kft.-nél a Gt. nem köti szigorúan a társaság tevékenységi köréhez a személyes közreműködést, így a tagok bármilyen tevékenység végzésére jogosultak a társasági szerződés szerint. A mellékszolgáltatás tehát olyan, rendszerint vagyoni értékkel rendelkező, a társaság részére szükséges és hasznos gazdasági jellegű ténykedés, mely megvalósulhat folyamatosan vagy egyszeri teljesítéssel, lehet valaminek tevése, tulajdonba vagy használatba adása, valamitől való tartózkodás, történhet ingyenesen is vagy ellenszolgáltatás fejében.

A mellékszolgáltatás feltételeit és a külön díjazást kft. esetében a társasági szerződésben kell rögzíteni. (Kkt. és bt. esetén a tagok külön megállapodásában is elegendő ennek meghatározása.)

A Gt. szerint tehát a kft.-nél a társasági szerződés alapján egyértelműen eldönthető az, hogy ki minősül személyesen közreműködő tagnak. Ha tehát a tagok érdeke úgy kívánja, a társasági szerződés ügyvédi ellenjegyzéssel módosítható, akár annak rögzítésével, hogy a tagok a társaságban nem működnek közre.

A személyes közreműködői díj és díjkiegészítés Szja-kötelezettsége

A személyi jövedelemadóról szóló törvény 24. § (1) bekezdés c) pontja alapján a társas vállalkozás magánszemély tagjának személyes közreműködése után járó juttatás, ha azt a társas vállalkozás költségei között számolják el (személyes közreműködői díj), nem önálló tevékenységből származó jövedelemnek minősül, így az összevonandó jövedelem részét képezi.

Amennyiben tehát a kft. tagjának személyes közreműködési kötelezettsége a társasági szerződés által előírt, és az abban foglaltak szerint ezért a tag külön díjazásban részesül, továbbá a juttatást a társas vállalkozás költségei között számolják el, akkor a vállalkozás nyereséges működése esetén nem mentesülhet a személyes közreműködői díjkiegészítés intézménye alól.

Ha tehát a tag díjazása nem éri el a tevékenységre jellemző keresetet, akkor az az osztalékrész (vagy már kifizetett osztalékélelőleg), amellyel együtt a személyes közreműködői díj már eléri a tevékenységre jellemző kereset éves összegét, összevonandó jövedelemként adózik. Ha az osztalék és a személyes közreműködői díj összege nem éri el a tevékenység szerinti jövedelem-minimumot, az adózott eredményből a magánszemélyre eső részt – ellentétben a járulékoknál szabályozottakkal – nem kell figyelembe venni.

Nem érinti tehát a módosítás a veszteséges vállalkozásokat, ahol osztalékalap nem képződik.

A fenti szabály nem vonatkozik az éva hatálya alá tartozó társas vállalkozásokra.

A törvény ugyan rögzíti, hogy a több társas vállalkozásban személyesen közreműködő magánszemély esetében a tagdíjkiegészítés szabályai csak annál a vállalkozásnál alkalmazandók, ahol a főtevékenységre jellemző kereset a legmagasabb, nem rendezí azonban a többes jogviszonyos, illetve a kiegészítő tevékenységet folytató társas vállalkozók helyzetét, mely probléma még szintén megoldásra vár.

A személyes közreműködői díj és díjkiegészítés utáni járulékfizetés

A korábban már említett változások szerint a társas vállalkozás a társas vállalkozó tagja után a tevékenységének piaci értéke után köteles a 2010. évtől megfizetni a foglalkoztatói 27% járulékot. Továbbra is fennáll azonban a nyilatkozattételi lehetőség, ha a tényleges jövedelem nem éri el a piaci értéket, a járulékokat azonban legalább a minimálbér után ekkor is meg kell fizetni.

Ha azonban a társaság osztalékot ugyan nem fizet, de az adott év eredménye alapján a Számviteli Törvény

szerint osztalékot lehetett volna fizetni, a bevallott Tb-alap és a tevékenység piaci értéke közötti különbözetre meg kell fizetni a 27%-os egészségügyi hozzájárulást. A 27%-os egészségügyi hozzájárulás fizetési kötelezettség nem vonatkozik az eva hatálya alá tartozó társas vállalkozásra.

Nyeréséges vállalkozás tehát 2010. január 1-jétől – tekintettel arra, hogy a foglalkoztató által fizetendő Tb-járulék és a korábban 11 százalékos egészségügyi hozzájárulás mértéke azonos lesz – nem kerülheti el a 27 százalékos járulék megfizetését a tag piaci viszonyoknak megfelelő díjazása után.

2. Megbízási jogviszony

Amennyiben a tag a munkavégzésre irányuló megbízási szerződést köt a társasággal, akkor a reá irányadó jogszabályokat a Ptk. tartalmazza, miszerint a megbízó díj fizetésére köteles, kivéve ha az ügy természetéből, illetőleg a felek közötti viszonyból arra lehet következtetni, hogy a megbízott az ügy ellátását ingyenesen vállalta.

Megbízási díj Szja-kötelezettsége

A személyi jövedelemadóról szóló törvény 16. § (1) bekezdése alapján önálló tevékenység a gazdasági társaság magánszemély tagja által külön szerződés szerint teljesített mellékszolgáltatás, ez utóbbinál feltéve, hogy a tagnak a bevétele érdekében felmerült költségét a társaság a költségei között nem számolja el.

A fenti fogalom alapján tehát a külön szerződésben megbízott tag tevékenysége is személyes közreműködésnek tekinthető, így a megbízási jogviszony esetében megoszlanak a vélemények a tekintetben, hogy az ilyen formában való részvétel a társaság tevékenységében az Szja-törvény tekintetében személyes közreműködésnek fog-e minősülni.

Tudomásunk szerint az adóhivatal jelenleg kialakított álláspontja szerint csak az alkalmazott tagokra nem vonatkozik a tagdíjkiegészítés utáni adófizetési kötelezettség, tehát a megbízott tagok esetében alkalmazni kell az új jogintézményt.

Megbízási díj utáni járulékfizetés

Tekintettel arra, hogy a Tbj. törvény 4. § d) pontja szerint társas vállalkozónak csak az a Kft. tag minősül, aki a társaság tevékenységében ténylegesen és személyesen közreműködik, és ez nem munkaviszony vagy megbízási jogviszony keretében történik, a társas vállalkozás nem köteles a – társas vállalkozónak nem minősülő – megbízott tagja után a tevékenység piaci értéke szerint megfizetni a foglalkoztatói 27% járulékot.

3. Munkaviszony

A társaság a vele tagi jogviszonyban álló magánszeméllyel munkaszerződést is köthet, és a Gt. 8. § (1) bekezdése szerint az így foglalkoztatott munkavállaló jogaira és kötelezettségeire, valamint a munkaügyi kapcsolatokra a Munka Törvénykönyve rendelkezéseit kell alkalmazni.

Alkalmazott utáni Szja-fizetési kötelezettség

A személyi jövedelemadóról szóló törvény 24. § (1) bekezdés a) pontja alapján minősül nem önálló tevékenységnek, így az összevonandó jövedelem részét képezi a társas vállalkozás magánszemély tagjának munkaviszony keretében történő munkavégzésért járó díjazás.

A személyi jövedelemadóra vonatkozó fenti vitatott változások nem érintik az alkalmazottak jövedelmét, így a munkaviszonyban foglalkoztatott tagokra nem vonatkozik a tagdíjkiegészítés utáni adófizetés, mely álláspontot tudomásunk szerint az adóhivatal is meg erősített.

Alkalmazott utáni járulékfizetési kötelezettség

A gazdasági társasággal munkaviszonyban álló tag utáni járulékfizetési kötelezettség nem változott, a biztosított foglalkoztatója jövőre ugyanúgy havonta legalább a minimálbér kétszerese – részmunkaidő esetén ezen összeg arányos része – után köteles megfizetni a társadalombiztosítási járulékot, amely a 2010. évtől 27%. Ha a járulékalapot képező jövedelem nem éri el a minimálbér kétszeresét, a foglalkoztató bejelentést tehet arról, hogy a társadalombiztosítási járulékot a járulékalapot képező jövedelem alapú vételével fizeti meg.

A fenti jelentős mérvű módosítások kapcsán időszerrűvé vált tehát a tagok társaságban való munkavégzési formájának átgondolása, illetve szükség esetén a társasági szerződések módosítása a személyes közreműködésre vonatkozó rendelkezések tekintetében. A piaci viszonyoknak megfelelő díjazás utáni megemelkedett közterhek problémájára a korábbiakban kifejtettek alapján a társas vállalkozásoknál a tagok munkaviszonyban történő foglalkoztatása jelenthet megoldást. A módszer az egyszemélyes kft. és a bt. esetében is alkalmazható, hiszen a Gt. 2007. szeptember 1-jétől hatályos szabályai szerint, ha a társasági szerződés úgy rendelkezik, a bt. egyedüli beltárgya és az egyszemélyes kft. tagja is állhat munkaviszonyban a társaságnál.

■ dr. Báló Rita

Bergmann Könyvszakértő és Adótanácsadó Kft.
rita.balo@bergmann.hu

www.onadozo.hu
ÖNADÓZÓ a nélkülözhetetlen munkatárs!