

Erdős Gabriella

**Gazdasági társaságok átalakulásának jogi, számviteli és adózási
kérdései**

Adózási rész

Budapest, 2013.10.03.

Tartalomjegyzék

Előadó	4
Bevezető	4
Átalakulások fogalma	4
<i>Átalakulások</i>	4
<i>Releváns társasági adószabályok</i>	5
<i>Az átalakulás fajtái</i>	6
<i>Átalakulás fogalmának változása</i>	6
<i>Társasági formaváltás</i>	7
Céj jog	7
Adó jog.....	7
<i>Egyesülés</i>	8
Céj jog	8
Adó jog.....	8
Átalakulási irányelv.....	8
Egyesülés fajtái	9
<i>Szétválás</i>	10
Céj jog	10
Adó jog.....	11
Átalakulási irányelv.....	11
Szétválás fajtái.....	12
<i>Eszközátruházás</i>	15
Adó jog.....	15
Átalakulási irányelv.....	15
Nemzetközi eszközátruházás.....	16
<i>Kedvezményezett részesedés csere</i>	16
Adó jog.....	16
Átalakulási irányelv.....	17
<i>Székhelyáthelyezés</i>	18
Történetiség	18
Adó jog.....	19
Halasztott adózás	19
Példa	20
Bírósági döntések	20
Az átalakulások adózása	20
<i>Tárgyi hatály</i>	21
Azonnali társasági adófizetés alóli mentesítés	21
Adminisztratív feltételek	21
Adózási kérdések.....	22
<i>Személyi hatály</i>	22
Adózási kérdés	22
<i>Eszközérték</i>	23
Adózási kérdés	23
<i>Felértékelés nélküli kedvezményezett átalakulás</i>	23
Adózási kérdés	23
<i>Átalakulás felértékelés mellett</i>	24
Adózási kérdés	24

Halasztott bevétel	24
<i>Cégérték</i>	24
Régi szabályozás	24
Jelenlegi szabályozás.....	25
Cégérték felértékeléskor.....	25
Kivezetendő vagy megmaradó cégérték	25
Kedvezményezett vagy nem kedvezményezett átalakulás	26
Adózási kérdések.....	26
<i>Egyéb korrekciós tételek</i>	26
Adóalap növelő csökkentő tételek.....	27
Behajthatatlanná vált követelés	27
Adózási kérdés	27
<i>Veszteségelhatárolás</i>	27
Adózási kérdések.....	28
<i>Jövedelem minimum meghatározása</i>	29
<i>Adókedvezmények jogutódlása</i>	29
<i>A kiválás különös szabályai</i>	30
Adózási kérdések.....	30
<i>Kedvezményezett eszközátruházás</i>	31
Adózási kérdés	31
<i>Kedvezményezett részesedéscsere</i>	31
Résztevő társaság szintjén.....	31
Tulajdonosok szintjén	32
Többségi szavazati jog	32
Ázsió.....	32
Adózási kérdések.....	33
<i>Székhelyáthelyezés</i>	33
Felértékelés.....	33
<i>Telephely</i>	33
<i>Átalakulás a tulajdonosok szintjén</i>	34
Adózási kérdések.....	34
<i>Nemzetközi vonatkozások</i>	34
<i>Nemzetközi jogesetek</i>	35
<i>Egyéb adók</i>	35

Erdős Gabriella: Gazdasági társaságok átalakulásának adózási kérdései

Kulcsszavak: formaváltás, szétválás, egyesülés, eszközátruházás, részesedéscsere, székhelyáthelyezés, Átalakulási irányelv,

Publikálva: Dr. Herich Gy. | 5percAdo.hu Konferencia Füzet | 2013. okt. 03. | teljes terjedelem: 35. oldal | PENTA UNIÓ Zrt.

A Konferencia Füzet a Konferencián elhangzott előadás hangfelvétel alapján rögzített, a szerkesztő által összeszerkesztett változata.

Az előadó és a szerkesztő körültekintően járt el, mind az előadás, mind a Konferencia Füzet szerkesztése során, azonban sem ők, sem a PENTA UNIÓ Zrt. nem vállal semmiféle felelősséget a Konferencia Füzet használatából bekövetkező anyagi vagy más jellegű esetleges károkért vagy károkozásért. A Konferencia Füzet tartalma nem minősül tanácsadásnak, ezért annak alkalmazása és annak következményei a felhasználó kizárólagos felelősségi körébe tartoznak.

Ezért a felhasználók számára különösen javasolt megfelelő szakmai tanácsadás igénybevétele, mielőtt pénzügyi-számviteli- adózási-társadalombiztosítási kérdésekben vagy szabályozással kapcsolatban eljárnak.

A Konferencia Füzet terjesztése, másolása, sokszorosítása, megosztása csak a PENTA UNIÓ Zrt. előzetes, írásos hozzájárulásával történhet.

Előadó

Erdős Gabriella, Taxmind Kft. vezető cégtárs, adószakértő.

Bevezető

Jelen előadás célja a gazdasági társaságok átalakulásánál alkalmazandó szabályok közül az adózási szabályok bemutatása, elsősorban a hazai szabályozás figyelembevételével, de a kapcsolódó nemzetközi vonatkozások és jogesetek is ismertetésre kerülnek.

Átalakulások fogalma

Átalakulások

Az átalakulások fogalmának meghatározásakor több megközelítés is lehetséges.

Elméltéileg el lehet különíteni *a belföldi átalakulásokat és a határokon átnyúló átalakulásokat*. A magyar szabályozás azonban mindkét átalakulásra vonatkozóan átvette a különböző tagállamok társaságainak egyesülésére, szétválására, részleges szétválására, eszközátruházására és részesedéscseréjére, valamint az SE-k vagy az SCE-k létesítő okirat szerinti székhelyének a tagállamok közötti áthelyezésére alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló 2009/133/EK irányelv ([Átalakulási irányelv](#)) szóhasználatát és rendelkezéseit. *Következésképpen az Átalakulási irányelv a belföldi átalakulásokra is vonatkozik*. Ez egyrészt plusz jogorvoslati lehetőséget teremt, másrészt viszont komplexebbé teszi az átalakulások értelmezését.

Az Átalakulási irányelv átvétele azt is jelenti, hogy a belföldi átalakulások során is *megkülönböztethetünk kedvezményezett és nem kedvezményezett átalakulásokat*. A kedvezményezett átalakulás lényege nagyon leegyszerűsítve az, hogy nincsen azonnali társasági adó következménye, mert az átalakulás társasági adó hatását az erre vonatkozó szabályozás semlegesíti.

A harmadik szempont az átalakulások definiálása illetve csoportosítása során az, hogy a magyar átalakulásokat *könyv szerinti értéken vagy átértékeléssel* kerülnek-e végrehajtásra. Az Átalakulási irányelv az adósemlegességet csak a könyv szerinti értéken végrehajtott átalakulásnál biztosítja. Ebből kifolyólag, miután a magyar szabályozás biztosítani akarta a felértékelés lehetőségét az átalakulások során, azért, hogy a kedvezményezett átalakulás szabályozása mégis alkalmazható legyen felértékeléssel is, be kellett vezetnie azokat az eszközöket, amelyek lehetővé teszik, hogy a felértékelés adószempontból úgy nézzen ki, mintha nem következett volna be.

A negyedik szempont, amit mérlegelni kell, hogy maga az átalakulás definíciója tulajdonképpen hiányzik a társasági adóról és az osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvényből ([Tao tv.](#)). Van kedvezményezett átalakulás, kedvezményezett eszközátadás, részesedéscsere definíció, tehát az Átalakulási irányelv definíciói bizonyos részben megtalálhatók a Tao tv.-ben, de az alapdefiníció, magának az átalakulásnak a definíciója nem található meg. *Ezért ismerni kell a gazdasági társaságokról szóló 2006. évi IV. törvény (Gt.) és a Magyar Köztársaság Polgári Törvénykönyvéről szóló 1959. IV. törvény (Ptk.) meghatározásait is.* Ezen törvények átalakulás definíciója azonban, nem ugyanazt a kört fedile, amit az Átalakulási irányelv átalakulás definíciója, és ez által, amit a Tao tv. szabályozásának le kell fednie.

Végezetül az átalakulás kérdéskörének vizsgálata során azt is figyelembe kell venni, hogy tulajdonképpen három különböző kört, résztvevőt érintenek az adózási kérdések. Egyrészt adóvonzat keletkezhet a *tulajdonos szintjén*, mert részesedések kivezetődnek, új részesedések bekerülnek a könyvekbe, és ezeknek az értéke, bekerülési értéke változhat. Másrészt adókövetkezmény keletkezhet a *jogelődnél* pl. nem realizált árfolyamnyereség, illetve a *jogutódnál* is pl. értékcsökkenés alapjának kiválasztása.

A fentiek miatt nehéz helyesen értelmezni az egyébként viszonylag egyszerű definícióból és kevés jogszabályi rendelkezésből álló Tao tv. átalakulásokra vonatkozó szabályozását. Tisztában kell lenni egy átalakulás vizsgálata során, hogy belföldi vagy határon átnyúló, felértékeléssel vagy könyv szerinti értéken történő, kedvezményezett vagy nem kedvezményezett átalakulásról van szó és hogy mindezt kinek a szempontjából (tulajdonos, jogelőd vagy jogutód) szeretnék megítélni.

Releváns társasági adószabályok

Az alábbi két jogszabály releváns a társasági adószabályok vonatkozásában az átalakulásokkal kapcsolatban:

- *1996. évi LXXXI. Törvény a társasági adóról és az osztalékadóról*
- *A TANÁCS 2009. október 19-i 2009/133/EK IRÁNYELVE a különböző tagállamok társaságainak egyesülésére, szétválására, részleges szétválására, eszközátruházására és részesedéscserejére, valamint az SE-k vagy az SCE-k létesítő okirat szerinti székhelyének a tagállamok közötti áthelyezésére alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről (Átalakulási irányelv)*

Az Átalakulási irányelv mind a belföldi átalakulásokra, mind a nemzetközi, határokon átnyúló átalakulásokra vonatkozik. Az Átalakulási irányelv beépítésre került a Tao tv.-be. Ez a beépítés

nem egy szó szerinti átvételt jelent, hanem egy értelemszerű átvételt. Következésképpen, amennyiben a magyar Tao tv. nem azt rendeli el, amit az Átalakulási irányelv szándékozott, és ez a szándékolt hatás jól levezethető, akkor erre közvetlenül is lehet hivatkozni az Európai Bíróságon. Ebben az esetben az EU jogszabály értelmezését fogadják majd el.

Az átalakulás fajtái

Az átalakulás fajtái a következők:

- jogi formaváltás,
- egyesülés,
- szétválás,
- részleges szétválás,
- eszközátruházás,
- részesedéscsere,
- székhelyáthelyezés.

A jogi formaváltás kivételével az összes típus szerepel az Átalakulási irányelvben is.

A jogi formaváltás értelemszerűen nem szerepelhet az Átalakulási irányelvben, hiszen az a határon átnyúló átalakulásokkal foglalkozik, a jogi formaváltás esetén pedig nem ez történik. Azonban mivel a magyar törvények szerint a jogi formaváltás is egy átalakulási forma, ezért kérdés, hogy a jogi formaváltásra vonatkoznak-e az átalakulás szabályai. A definíció szerint nem feltétlenül, a gyakorlat szerint viszont egyértelmű igennel válaszol.

Átalakulás fogalmának változása

A Gt. a 67. § 1. bekezdésében definiálja az átalakulás fogalmát. *„Jogutóddal szűnik meg a társaság társasági formaváltás, egyesülés és szétválás (a továbbiakban együtt: átalakulás) esetén.”*

A 2014. március 15-én hatályba lépő, a Polgári Törvénykönyvről szóló 2013. évi V. törvény ([új Ptk.](#)) viszont a fenti definíciótól eltérő megközelítésben, tagolásban tárgyalja az átalakulásra vonatkozó szabályokat. *Ugyanis az új Ptk. V. CÍM, XIII. Fejezet: Átalakulás, egyesülés, szétválás címben, az átalakulás mellett külön felsorolásra kerül az egyesülés és a szétválás.*

Következésképpen az új Ptk. új értelmezésének megfelelően várható, hogy módosításra kerül a Tao tv. 4.§ 23/a pontban található kedvezményezett átalakulás definíciója is:

„kedvezményezett átalakulás: az olyan átalakulás (ideértve az egyesülést, a szétválást is), amelyben jogelődként és jogutódként is csak társaság (32/a. pont) vesz részt, ha

a) a jogügylet révén a jogelőd tagja, részvényese az átalakulás keretében a jogutódban részesedést és legfeljebb a megszerzett részesedés együttes névértéke (névérték hiányában a jegyzett tőke arányában meghatározott értéke) 10 százalékának megfelelő pénzeszközt szerez, valamint

b) szétválás esetén a jogelőd tagjai, részvényesei – egymáshoz viszonyítva – arányos részesedést szereznek a jogutódokban,

c) az egyszemélyes társaság egyedüli tagjába, részvényesébe olvad be.”

A fenti, jelenlegi definíció, ugyanis nagyon tág teret ad az értelmezésnek, hiszen csak annyit mond, hogy a kedvezményezett átalakulás, az olyan átalakulás, amelyben jogelődként és jogutódként is csak *társaság* vesz részt. Felmerül a kérdés, hogy a jogi formaváltás ide tartozik-e vagy sem. Ezt várhatóan tisztázni fogja egy törvénymódosítás.

A második feltétele a kedvezményezett átalakulásnak a Tao tv. jelenlegi definíciója szerint, hogy legfeljebb a megszerzett részesedés együttes névértéke *10 százalékának megfelelő pénzeszköz* cseréljen gazdát. Vagyis az átalakulás ne egy adásvétel legyen. Ugyanakkor, mivel átalakulásnál egyik részesedést cserélik a másikra valamilyen módon és nem biztos, hogy annak a két részesedésnek a piaci értéke egyenértékű, valamennyi pénzeszköz cserét megenged, mind az európai uniós, mind a hazai szabályozás.

A definíció nem tartalmazza azt, hogy mitől minősül ez a fajta átalakulás adójogi szempontból kedvezményezettnek, azt a Tao tv. későbbi rendelkezései fejtik ki. A kedvezmény abban rejlik, hogy amennyiben minden feltétel teljesül, akkor az átalakulásnak nincsen azonnali társasági adóvonzata.

Társasági formaváltás

Cégjog

A társasági formaváltásnak a definíciója a következő:

- *Gt. 67. § (2) Társasági formaváltásnak számít, ha a gazdasági társaság egyetemes jogutódlással más gazdasági társasági formát választ.*
- *Új Ptk. 3:39. § [Átalakulás](1) Jogi személy más típusú jogi személlyé történő átalakulása esetén az átalakuló jogi személy megszűnik, jogai és kötelezettségei az átalakulással keletkező jogi személyre, mint általános jogutódra szállnak át.*
- *Uniós jog - nincs*

A formaváltás a legegyszerűbb az átalakulási formák közül, hiszen megmarad a jogi személy csak a formája alakul át, pl. egy Bt-ből Kft lesz. Ugyanakkor mivel a formaváltás is átalakulás, ezért az adójogi következmények itt is beállnak.

Adójog

Amennyiben a társasági formaváltás nem minősül kedvezményezett átalakulásnak, előfordulhat az, hogy korlátozottá válik a veszteségelhatárolás, vagy az adókedvezménynek valamelyik feltételét már nem tudja teljesíteni a társaság. Előnye viszont a formaváltásnak az, hogy fel lehet értékelni az eszközöket piaci értékre.

Egyesülés

Cégjog

Az egyesülés definíciója is megtalálható, mind a Gt-ben, mind pedig az új Ptk-ban.

- *Gt. 67. § (3) Gazdasági társaságok egyesülése esetén két vagy több gazdasági társaságból egyetlen jogutód gazdasági társaság keletkezik. Az egyesülés történhet összeolvadással vagy beolvadással.*
- *Új Ptk. 3:44. § (1) A jogi személy más jogi személyekkel összeolvadás vagy beolvadás útján egyesülhet. Összeolvadásnál az összeolvadó jogi személyek megszűnnek, és új jogi személy jön létre általános jogutódlás mellett. Beolvadásnál a beolvadó jogi személy szűnik meg, általános jogutódja az egyesülésben részt vevő másik jogi személy.*

Adójog

A Tao tv. nem tartalmaz egyesülés definíciót, ezért szintén az általános, kedvezményezett átalakulás fogalmat kell figyelembe venni. A fogalom c) pontja azt a beolvadást tartalmazza, amikor pl. a leány- az anyavállaltba olvad be, illetve fordítva az anyavállalat a leányvállalatba, ami az egyesülésnek az egyik fajtája.

Átalakulási irányelv

Az Átalakulási irányelv az alábbi meghatározást tartalmazza az egyesülésre:

- *2. cikk a) „egyesülés”: olyan művelet, amivel:*
- *i. egy vagy több, végelszámolással megszűnt társaság átadja az összes eszközét és forrását egy másik, meglévő társaság részére, a másik társaság tőkéjét megtestesítő értékpapíroknak a saját tagjai (részvényesei) részére történő kibocsátásáért cserébe, és adott esetben a névérték vagy - névérték hiánya esetén - a könyv szerinti érték 10 %-át meg nem haladó készpénz kifizetéséért;*
- *ii. két vagy több, végelszámolással megszűnt társaság az összes eszközeit és forrásait egy másik, általuk létrehozott társaság részére, az új társaság tőkéjét megtestesítő értékpapíroknak a tagjai (részvényesei) részére történő kibocsátásáért cserébe, és adott esetben, a névérték vagy - névérték hiánya esetén - a könyv szerinti érték 10 %-át meg nem haladó készpénz kifizetéséért;*
- *iii. egy végelszámolással megszűnt társaság átadja az összes eszközét és forrását a tőkéjét megtestesítő összes értékpapírt birtokló társaság részére;*

A magyar jogszabályok és az Átalakulási irányelv definíciójában vannak különbségek.

Egyrészt a magyar szabályozás összevonta az egyesülés és a beolvadás definícióját.

Másrészt, az eredeti angol szöveg fordítása sem mindig megfelelő, ezért célravezető az eredeti angol szöveghez ragaszkodni az értelmezések során. Pl. a magyar fordítás azt mondja, hogy „végelszámolással megszűnt társaság”, míg az angol „being dissolved without going into

liquidation”, ami ennek az ellenkezőjét jelenti. Ugyanis az átalakulásnak pontosan az a lényege, hogy nincsen végelszámolás.

Harmadrészt az Átalakulási irányelv definíciója nem a *tulajdonosok szintjén*, hanem a *részvevő társaságok szintjén* fogalmaz, míg a magyar definíció a tulajdonosok, a jogelődök és a jogutódok szintjén. Ezért van az, hogy külön kell foglalkozni az adóhatásokkal, mind a tulajdonosnak, mind pedig a résztvevő társaságoknak.

Végezetül abban is eltérés mutatkozik, hogy a végelszámolás nélkül megszűnő társaságok hogyan szűnnek meg. A jogi formaváltásnál változatlan marad az üzleti tevékenység, csak a „köpeny” színe változik, de minden más átalakulási formánál a jogi személy megszűnik, vagy legalábbis jogutóddá válik, viszont az alatta fekvő tevékenység részben vagy egészben megmarad. Ha megmarad a tevékenység, különösen nemzetközi átalakulásnál, akkor adójogilag *telephely* keletkezik. Magyarországon viszont nincsen arra sztenderd módszer, hogy hogyan keletkezzék közvelenül telephely, az átalakulás során megszűnő jogi személyből, hanem megszűnik a jogi személy, majd alakul egy telephely, új adószámmal. Az Átalakulási irányelv értelmében ennek a telephelynek ugyanúgy általános jogutódként kell viselkedni, adójogi szempontból. Ennek a magyar szabályozásban vannak akadályai.

Egyesülés fajtái

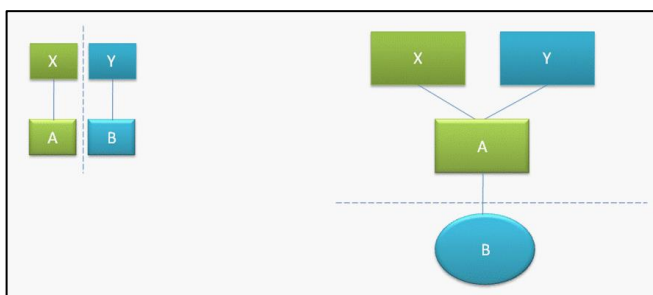
Többféle egyesülés létezik. *Beolvadás esetén az egyik jogi személy, aki jogelőd volt, megmarad, és jogutód is lesz, és ebbe beolvad a másik jogi személy, aki megszűnik. Összeolvadás esetén mind a kettő megszűnik, és belőlük lesz egy harmadik új jogi személy.*

Ezen a csoportosításon felül létezik még *belföldi és nemzetközi egyesülés.*

Beolvadás

A különbség a nemzetközi és a belföldi beolvadás között, az, hogyha nemzetközi, határokon átnyúló beolvadásról van szó, akkor a beolvadás következtében telephely keletkezik (1. ábra).

1. ábra Nemzetközi beolvadás



A különböző - zöld és kék - tagállamban lévő társaságok olvadnak össze, úgy, hogy a „B” társaság beolvadt az „A” társaságba. A jogi személy megszűnt, a jogi híd elmúlt, azonban a fizikai tevékenység maradt, ahol volt. Márpedig, hogyha az „A” társaság, egy külföldi társaság, és pl. Magyarországon

tevékenységet végez egy fix helyen keresztül, akkor telephely keletkezik. Tehát nem tud egy ilyen beolvadás telephely keletkezése nélkül létrejönni, csak nagyon korlátozott esetben, passzív holding társaság esetében.

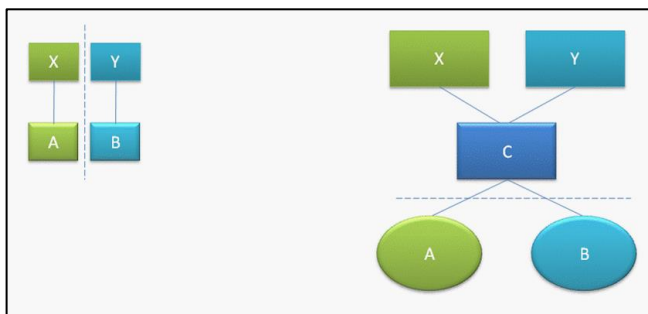
Ez azt is jelenti egyben, hogy az a gyakorlat, ami jelenleg Magyarországon nagyon elterjedt, hogy az átalakulás kapcsán a tevékenység is megszűnik, nem áll összhangban az Átalakulási irányelvvel, sőt igazából a Tao tv-el sem. Ugyanis a határokon átnyúló átalakulás során nem szabadna, hogy maga a tevékenység megszűnjön. Illetve ha ez mégis megtörténik és a nemzetközi átalakulással párhuzamosan egy tevékenység is átkerül a másik jogi személyhez, a másik tagországba, akkor a tagállamnak joga van ún. exit adót kivetni. Ugyanakkor az Európai Bíróság döntései egyre inkább felvetik azt a kérdést, hogy az exit adó kivetése és a letelepedés szabadságának elve összhangban állnak-e.

Összeolvadás

Összeolvadás esetén a két jogelőd megszűnik, és egy új jogi személyben folytatják a tevékenységüket. A fizikai tevékenység ebben az esetben is marad, kizárólag a jogi személy az, ami más lesz.

A nemzetközi összeolvadásra a 2. ábra mutat példát.

2. ábra Nemzetközi összeolvadás



A példában az összeolvadás során egy harmadik tagállamban keletkezett egy új jogi személy. Ezért minden olyan tagállamban, ahol megszűnt a jogi személy, telephely keletkezett.

Upstream merger

Az egyesülés harmadik fajtája az, amikor beolvad a tulajdonosba a leányvállalat, ami nemzetközi szinten szintén telephelyet keletkeztet ott, ahol jogi személyiség nélkül marad a tevékenység.

Szétválás

Cégjog

A szétválásra is találunk definíciót mind a Gt-ben, mind pedig az új Ptk-ban.

- 67. § (4) Gazdasági társaság szétválása esetén a gazdasági társaság - tagjai (részvényesei) és a társasági vagyon egy részének a részvételével - két vagy több gazdasági társaságra válik szét. A szétválás történhet különválással vagy kiválással.
- 86. § (1) Kiválás esetében az a gazdasági társaság, amelyből a kiválás történik, a társasági szerződése módosítását követően változatlan társasági formában működik tovább, a kivált tagok (részvényesek) részvételével és a társasági vagyon egy részének felhasználásával pedig új gazdasági társaság vagy társaságok jönnek létre.
- (2) Kiválásra sor kerülhet úgy is, hogy a társaságtól megváló tag a társasági vagyon egy részével más, már működő társasághoz, mint átvevő társasághoz csatlakoznak. A

szétválási szerződés megkötésében ilyenkor az átvevő társaság is részt vesz. Az eljárásban a beolvadás szabályai is megfelelően alkalmazandóak.

- *(3) Különválás esetében a különváló gazdasági társaság megszűnik és vagyona az átalakulással létrejövő gazdasági társaságokra, mint jogutódokra száll át.*
- *Új Ptk. 3:45. § (1) A jogi személy különválás vagy kiválás útján több jogi személlyé szétválhat. Különválás esetén a jogi személy megszűnik, és vagyona a különválással létrejövő több jogi személyre, mint jogutódra száll át. Kiválás esetén a jogi személy fennmarad, és vagyonának egy része a kiválással létrejövő jogi személyre, mint jogutódra száll át.*
- *(2) A jogi személy kiválással vagy különválással úgy is szétválhat, hogy*
- *a) a kiváló tag a jogi személy vagyonának egy részével már működő jogi személyhez, mint jogutódhoz csatlakozik (beolvadásos kiválás); b) a különváló tagok a jogi személy vagyonának rájuk eső részével különböző, már működő jogi személyekhez, mint jogutódokhoz csatlakoznak (beolvadásos különválás).*

Adójog

A Tao tv. a kedvezményezett átalakulásnál, a szétválás esetén kiemeli, hogy a jogelőd tagjai, részvényesei - egymáshoz viszonyítva - *arányos részesedést* kell, hogy szerezzenek a jogutódokban.

A Tao tv. definíciójában megfigyelhető egyrészt, hogy *nem említ különválást és kiválást*. Az új Ptk. viszont a különválás mellett beolvadásos különválást is definiál, ami új elem, és aminek sem magyar sem európai adójogi megfelelője nincsen.

Másrészt a *tagok szintjén fogalmaz*, a jogelőd és jogutód szintjén, melyek csak társaságok lehetnek.

Harmadrészt kiemeli az *arányosság* szempontját. Ugyanis egy szétválás csak akkor lehet kedvezményezett átalakulás, ha a tulajdonszerzés a jogutódban arányos. Az arányos részesedés magyarázata csak nem kötelező érvényű állásfoglalásokban található. Vizsgálni kell azokat a tulajdonosokat, akik az új társaságban, tehát a fennmaradó, vagy újonnan létrejövő társaságban is részt fognak venni és azoknak a jogelőd jegyzett-tőkéjében való egymáshoz viszonyított arányát kell nézni.

Átalakulási irányelv

Az Átalakulási irányelv nem ismeri a kiválás és különválás fogalmát, hanem szétválásnak tekinti nagyjából azt, amit a magyar cégjog különválásnak tekint, és részleges szétválásnak azt, amit a magyar cégjog kiválásnak. Vagyis ebben az esetben sem egyeznek a cégjogi és az adójogi fogalmak.

- *b) „szétválás”*: azon művelet, amellyel egy végelszámolással megszűnt társaság átadja az összes eszközét és forrását két vagy több meglévő vagy új társaság részére az eszközöket és a forrásokat átvevő társaságok tőkéjét megtestesítő értékpapíroknak a saját tagjai (részvényesei) részére arányosan történő kibocsátásáért cserébe, és adott

esetben a névérték vagy - névérték hiánya esetén - a könyv szerinti érték 10 %-át meg nem haladó készpénz kifizetéséért;

- c) „részleges szétválás”: az a művelet, amellyel egy társaság, anélkül hogy megszűnne, átadja egy vagy több tevékenységi ágazatát - de legalább egy tevékenységi ágazatot az átadó társaságnál hagyva - egy vagy több meglévő vagy új társaság részére, az eszközöket és a forrásokat átvevő társaságok tőkéjét megtestesítő értékpapíroknak a saját tagjai (részvényesei) részére arányosan történő kibocsátásáért, és adott esetben az említett értékpapírok névértéke - vagy névérték hiányában a könyv szerinti érték - 10 %-át meg nem haladó készpénz kifizetéséért cserébe;

A fenti definíciónak is több lényeges része van. Az egyik, hogy az összes eszközt és forrást át kell adni. A másik, hogy tőkét megtestesítő értékpapírok kibocsátásáért cserébe. Itt nem a cégjogi kibocsátást kell érteni, tehát nemcsak részvénytársaságokra vonatkozik, hanem pl. jegyzett tőkéért cserébe. Vagyis ebbe a fogalomba valószínűleg az egyéb saját tőke elemeket, például a tőketartalékot nem lehet beleérteni. Valószínűleg nem lehet például árszínnyellett kedvezményezett részesedéscserét véghez vinni.

A részleges szétválás, olyan szétválás, amikor nem a teljes tevékenység kerül a különvált társaságba, hanem a régi, fennmaradó társaság legalább egy korábbi tevékenységét folytatja.

Szétválás fajtái

A szétválás lehet, különválás, beolvadásos különválás, kiválás, beolvadásos kiválás, és mindez nemzetközi és hazai szinten is.

Különválás

Különválás esetén az alapeset az, hogy van egy társaság, amely kétféle tevékenységet végez. Az „A” jogi személy, mint jogi személy megszűnik, ugyanakkor az „A1” tevékenység fennmarad, bekerül a „B” jogi személybe illetve az „A2” tevékenység a „C” jogi személybe (3. ábra).

3. ábra Különválás



A különválás esetén akkor is ugyanez történik, ha egynél több tulajdonos van.

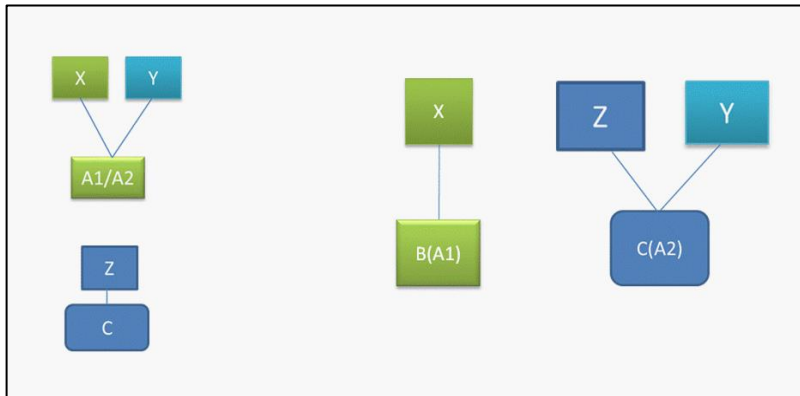
Viszont amennyiben a tevékenységek maguk arányosak, akkor úgy is külön lehet válni, hogy nem

mindenki tulajdonos mindegyik vállalkozásban. A nagyon szűken értelmezett definíció az lenne, ha két tevékenységre két külön vállalatot hoznának létre, és abban mind a ketten ugyanúgy arányosan tulajdonosok maradnának. De ennek a kiadott nem kötelező érvényű állásfoglalások szerint nem kell teljesülnie.

Beolvadásos különválás

A beolvadásos különváláskor, egyrészt megtörténik egy különválás, és mindjárt egy létező harmadikba olvad be ez a bizonyos társaság (4. ábra).

4. ábra Beolvadásos különválás



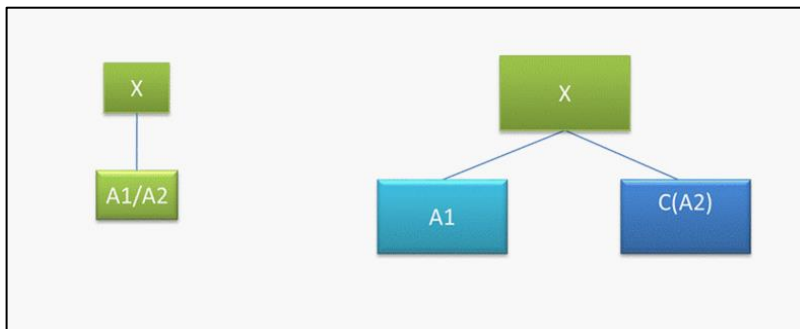
Ez az az ügylet, ami a leggyakrabban történik a gyakorlatban. Ennek ellenére adójogilag a két lépést külön kell vizsgálni. Jelenleg meg kell nézni, hogy kedvezményezett-e a különválás, és kedvezményezett-e a beolvadás. Előfordulhat, hogy ennek az egy, és

oszthatatlan folyamatnak az egyik fele kedvezményezett, a másik fele esetleg nem.

Kiválás

A kiválás esetén, megmarad az „A” jogi személy, csak az „A” jogi személyben ezentúl csak a tevékenység egyik fele, pl. az „A1” tevékenység marad, míg az „A2” tevékenység egy újonnan megalapított jogi személybe, pl. „C” jogi személybe kerül (5. ábra).

5. ábra Kiválás

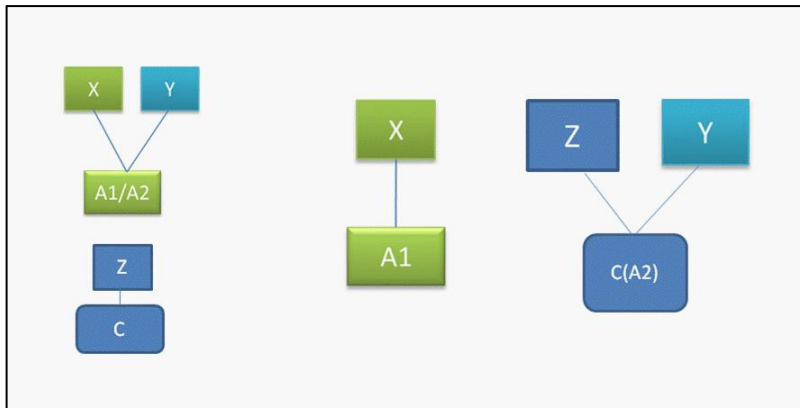


Beolvadásos kiválás

A beolvadásos kiválásra a 6. ábra mutat példát. Itt az „X” tulajdonos megtartotta az „A1” tevékenységet, változtatás nélkül, miközben az „Y” elvitte az „A2”

tevékenységet, és mindeközben be is olvadt egy másik, már létező „C” jogi személybe.

6. ábra Beolvadásos kiválás



Az arányosság vizsgálata bonyolultabb azilyen esetben, mert belépett „Z” tulajdonos is és formálisan már nem ugyanazokat a számokat kell nézni. Ténylegesen azokat az arányszámokat kell vizsgálni, mintha mindketten részt vennének ugyanabban a társaságban és azt kell nézni, hogy az egymáshoz viszonyított arány ne

változzon.

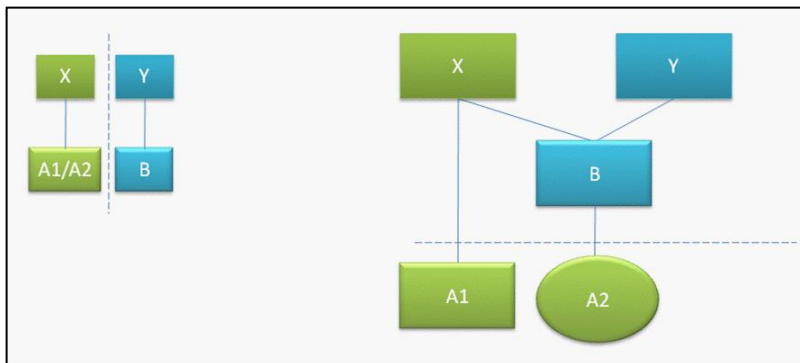
Nemzetközi szétválás

A nemzetközi szétválásnál lényegében ugyanaz a folyamat történik, mint egy belföldi szétválásnál, de a fent már bemutatott okok miatt telephely/telephelyek is keletkeznek.

Nemzetközi részleges szétválás

A részleges szétválás esetén is, több tagállam érintett és szintén telephely keletkezik (7. ábra).

7. ábra Nemzetközi részleges szétválás



Pl. Az „A” vállalkozás az egyik tagállamban van, a „B” vállalkozás egy másik tagállamban, ugyanakkor az „A2” tevékenység, ami helyileg maradt az „A” országban, átkerült a „B” társasághoz, ezért telephelyt keletkeztet. Hollandiában pl. ebben az esetben a telephely

is lehet adásvétel tárgya, de Magyarországon ez még nem lehetséges, hanem be kell jegyeztetni egy új telephelyet.

Eszközátruházás

Adójog

Az eszközátruházás definícióját a Tao tv. TAO 4. § 23/b) pontja tartalmazza a következőképpen:

„kedvezményezett eszközátruházás: az a jogügylet, amelynek alapján egy társaság (az átruházó társaság) - megszűnése nélkül - legalább egy önálló szervezeti egységét átruházza egy másik társaságra (az átvevő társaságra) annak jegyzett tőkéjét megtestesítő részesedés ellenében; önálló szervezeti egység: egy társaság olyan részlegének összes eszköze és kötelezettsége (ideértve a passzív időbeli elhatárolást is), amely részleg szervezeti szempontból független, a hozzá tartozó vagyonnal működni képes egységet képez”

A kérdés az, hogy vajon az eszközátadás mellett kötelezettség is átkerül-e. Az eszközátruházásnak ugyanis nincsen cégjogi definíciója a Gt-ben, a Gt. nem ismer olyan átalakulási formát, hogy eszközátruházás. Ebből az következik, hogy a jogászoknak ezt valamiképpen le kell fedniük és ezért apportként kezelik. Ugyanakkor apportálni nem lehet kötelezettséget, csak valamilyen „pozitív” dolgot, míg az eszközátruházásnál nagyon fontos, hogy minden eszköz és a hozzátartozó kötelezettség is átkerül az üzletág átruházása során. Ebből fakadnak a következő kérdések:

- mennyi lesz az apport értéke? Az értéknek meg kell egyeznie az eszköz – kötelezettségek értékével, tehát nem lehet csak az eszköz piaci értékét venni,*
- ha nem a piaci értéken apportálnak, kell-e transzferárat módosítani?*
- hogyan kell a transzferár szabályokat alkalmazni kedvezményezett átalakulás esetén?*

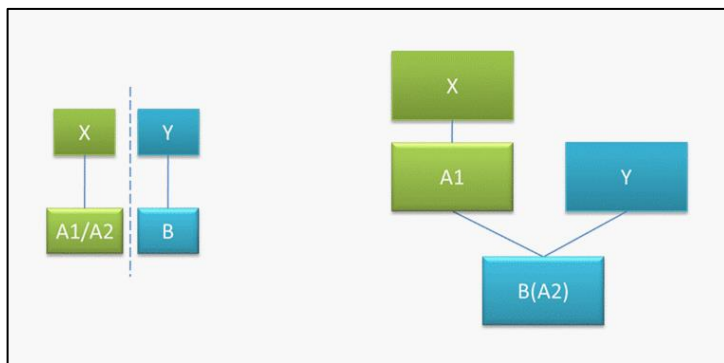
Átalakulási irányelv

A Tao tv. definíciója megfelel az Átalakulási irányelv definíciójának, ami a következő:

“2. cikk d) „eszközátruházás”: azon művelet, amellyel egy társaság megszűnés nélkül az összes, illetve egy vagy több tevékenységi ágát átadja egy másik társaságnak, az átvevő társaság tőkéjét megtestesítő értékpapírok átadásáért cserébe”

Itt is látszik, hogy maga az átadó társaság tulajdonossá válik az átvevőben (8. ábra).

8. ábra Eszközátruházás



A 8. ábrán lévő példa is mutatja, hogy az „X” vállalkozás tulajdonában áll az „A” vállalkozás, amelynek kettő tevékenysége van, és ebből egyet, az „A2” tevékenységet, átadja az „Y” vállalkozásnak „B” részesedés kibocsátásáért cserébe. „B” részesedés kibocsátásáért cserébe kerül be az „A2” tevékenység a „B”

vállalkozásba, és mivel az „A1” az átadó társaság, ezért a „B” részesedést az „A1” vállalkozásnak bocsátják ki.

Ha mindez egy egyesülés keretében történik, akkor az új vállalkozásnak a tulajdonosa az „X” és az „Y” lenne. Az eszközátruházásnál pedig a tulajdonos az átadó vállalkozás az „A1” vállalkozás lett, tehát az „X” csak közvetve tulajdonos. Ez az alapvető különbség, és ezért szeretik a vállalat csoportok az eszközátruházást használni, ha tulajdonos változásokat is szeretnének. Ez, vagyis az, hogy melyik tagállamban van a tulajdonos a csoporton belül, különösen fontos lehet, ha több tagállamról beszélünk, más adórendszerekről, más adómértékekről. Az eszközátruházás egyfajta flexibilitást ad.

Nemzetközi eszközátruházás

Nemzetközi eszközátruházás esetén, ugyanúgy az „A2” tevékenység kerül át „B”-hez, cégjogilag apport formájában, adójogilag pedig eszközátruházás formájában, de ebben az esetben mivel az „A2” tevékenység fizikailag ugyanabban a tagállamban marad, „B”-nek ott telephelye keletkezik.

A nemzetközi eszközátruházás esetén azonban nagyon sok formában keletkezhetnek illetve akár tűnhetnek is el telephelyek, a fenti eset csak egy alapeset.

Példa: „A” vállalkozásnak már eleve volt egy telephelye, abban az országban, ahová az eszközátruházás történik. Ebben az esetben nem keletkezik még egy telephely, hanem az a telephely megszűnik és a „B” vállalkozásba bekerül mind a régi tevékenysége, mind az „A2” tevékenysége.

Kedvezményezett részesedés csere

Adójog

A kedvezményezett részesedéscserének szintén nincsen cégjogi megfelelője, csak a Tao tv. tartalmaz rá definíciót.

„Tao tv. 4. § 23/c. kedvezményezett részesedéscsere: az a jogügylet, amelynek alapján egy társaság (a megszerző társaság) a szavazati jogok többségét biztosító vagy azt tovább növelő részesedést szerez egy másik társaság (a megszerzett társaság) jegyzett tőkéjében annak ellenében, hogy a megszerzett társaság tagja (tagjai), részvényese (részvényesei) a megszerző társaságban részesedést, valamint - szükség esetén - a részesedés névértékének (névérték hiányában arányos könyv szerinti értékének) a 10 százalékát meg nem haladó pénzeszközt szerez, feltéve, hogy a részesedéscserét valós gazdasági, kereskedelmi okok alapozzák meg, azzal, hogy a valós gazdasági, kereskedelmi okok fennállását az adózó köteles bizonyítani, ha a megszerző társaság ellenőrzött külföldi társaságnak minősül;”

A kedvezményezett részesedéscsere, ha nem lenne kedvezményezett, akkor tulajdonképpen két külön adásvételt jelentene, amit nem lehetne barterként, csereügyletként lebonyolítani. Ebben az esetben elidegenítésből szerzett árfolyamnyereség realizálna, és adókötelessé válna.

A kedvezményezett részesedéscserének tehát az a célja, hogy a két adás-vételi ügyletet egyként kezelje, és mivel egyenértékek cseréjéről van szó, adókötelezettség ne keletkezzen.

Az eszközátruházástól az különbözteti meg, hogy míg az eszközátruházás a jegyzett tőkében való részesedés fejében történik, addig a kedvezményezett részesedéscsere esetén szavazati jogok többségét biztosító részesedést szerez a másik társaság. Két kérdés merül fel ezzel kapcsolatban.

Egyrészt, hogyha a szavazati jogok 50-50 %-a lesz a végeredménye a részesedéscserének, akkor nem beszélhetünk kedvezményezett részesedéscseréről. Ha azonban a részesedések tulajdoni aránya 50-50 %, de a szavazati jogok 70-30 %-ban oszlanak meg, akkor ez kedvezményezett részesedéscsere, de nincsen kapcsolatos vállalkozási viszony.

Másrészt, a „jegyzett tőkében szerzett részesedés” fogalmazás helyet hagy némi értelmezésnek abban a kérdésben, hogy a teljes értéket jegyzett tőkében kell-e szerezni. Ez cégjogilag egy apportnak minősül, és kérdés, hogy lehet-e ázsióval apportálni, vagyis lehet-e a törzstőkében szerezni valamennyi részesedést, az összes többi pedig ázsióként bekerülhet-e a tőketartalékba. Ennek lenne üzleti logikája. Hiszen különben eltérülnének a tulajdoni arányok. Ugyanis piacilag a vagyon tekintetében két egyenérték cserél gazdát, de hogyha a jegyzett tőke nem teljesen tükrözi az alatta fekvő vagyon piaci értékét, hanem ennél kisebb, akkor, hogyha jegyzett tőkével állítom párba a másik oldalnak a piaci értékét, akkor indokolatlanul el fognak tolni a tulajdoni arányok.

Átalakulási irányelv

Az Átalakulási irányelv részesedéscsere definíciója megegyezik a Tao tv-ben találhatóval.

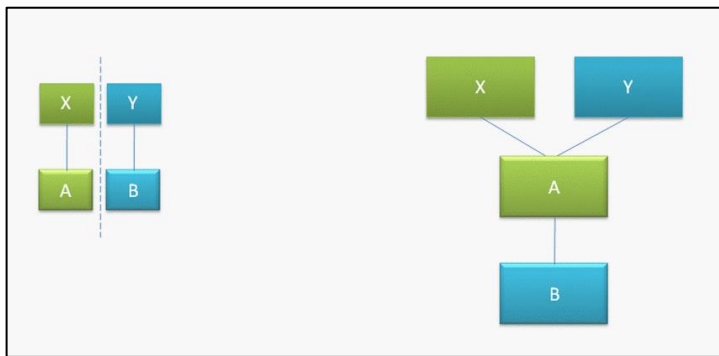
„2. Cikk e) „részesedéscsere”: az a művelet, amellyel egy társaság egy másik társaságban a szavazati jogok többségét biztosító részesedést szerez, vagy - ha már ilyen többséggel rendelkezik - további részesedést szerez, és az utóbbi társaság tagjainak (részvényeseinek) értékpapírjaiért cserébe a saját jegyzett tőkéjét megtestesítő értékpapírokat bocsát ki, és adott esetben cserébe a kibocsátott értékpapírok névértéke - vagy névérték hiányában a könyv szerinti érték - 10 %-át meg nem haladó készpénzt fizet ki”

Egy különbség azonban mégis van a két definícióban, mégpedig az, hogy mi minősülhet, és mi nem minősülhet társaságnak. A magyar adótörvények gyakorlatilag minden közkereseti társaságot, betéti társaságot, a társasági adó alanyának tekintenek, és ebből a szempontból ezek társaságnak minősülnek. Az EU tagállamok többségében azonban a társaságok csak a társasági adó alanyait jelentik, vagyis az ún. tőkeegyesítő társaságokat pl. Kft-nek, Rt-nek megfelelő társasági formákat, és nem fedik le az ún. személyegyesítő társaságokat, ahol legalább egy tagnak korlátlan felelőssége van.

Következésképpen az olyan nemzetközi átalakulások esetében, amikor az egyik államban társaságnak minősülő társaság részt vesz egy részvénytcsereben, és cserébe a másik oldalról kap egy olyan részesedést, ami viszont nem minősül társaságnak, felmerül a kérdés, hogy ez a részesedéscsere kedvezményezettnek minősülhet-e. Az Európai Unió szabadságelvei szerint annak kellene minősíteni, viszont a jogszabály szövege értelmében nem fér bele a személyi hatályba.

A részesedéscsere folyamatát a 9. ábra mutatja be.

9. ábra Részesedéscsere



Látszik, hogy a részesedéscsere szintén hasonlít az egyesülésre. Keletkezik egy közös tulajdon, de nem keletkezik telephely, mert nem kerül be a tevékenység a közös tulajdont képező jogi személybe, hanem marad alatta egy külön jogi személyként. Tehát a részesedéscsere eredményeként, egyszerűsítve fogalmazva, köztes

holding társaságok keletkeznek.

Székhelyáthelyezés

Történetiség

A székhelyáthelyezésre vonatkozó adójogi szabályozás még az Európai Unióban is újnak számít. 2005-ben történt ugyanis az a módosítás, amely a székhelyáthelyezést lehetővé tette.

A székhelyáthelyezéssel kapcsolatos egyik kérdés 2005 előtt az volt, hogyha nem lehet a székhelyet áthelyezni káros adókövetkezmények nélkül, akkor az ugyan összhangban állt az akkori Átalakulási irányelv szabályozással, de nem állt összhangban az uniós alapelvekkel, különösen a letelepedés szabadságának elvével. Éppen ezért maga a bírósági gyakorlat is elindult abba az irányba, hogy megengedte a székhelyáthelyezést adókövetkezmény nélkül, annak ellenére, hogy az Átalakulási irányelv erről akkor még nem rendelkezett. Ezen bírósági döntések nyomán került bele végül is a módosítás magába az Átalakulási irányelvbe is.

Adójog

Jelenleg a székhelyáthelyezést a magyar Tao tv. és az Átalakulási irányelv az uniós társasági formákra engedi csak meg: az európai részvénytársaságra és az európai szövetkezetre. Jelenleg az Európai Parlamentnél jóváhagyás alatt van az európai korlátolt felelősségű társaság szabályozása, ha ez megszületik, akkor ezen társaságokra is fog majd vonatkozni a székhelyáthelyezés irányelvi szabályozása.

A szabályozás lényege abban áll, hogy amennyiben a fent említett társaság helyezi át a székhelyét, akkor ez a székhelyáthelyezés nem keletkeztethet azonnali káros társasági adókövetkezményeket.

„Tao tv.16. §(4) Az európai részvénytársaság, az európai szövetkezet, valamint - a külföldre történő székhelyáthelyezést követően - annak tevékenységét folytató külföldi vállalkozó az adókötelezettsége megállapításakor - e törvény eltérő rendelkezése kivételével - úgy jár el, mintha a székhelyáthelyezés nem történt volna meg, ideértve a törvény alapelveinek alkalmazását is a székhelyáthelyezést megelőző adózóként, vagy külföldi társasági adó (annak megfelelő adó) alanyaként elszámolt költség, bevétel, adózás előtti eredmény (annak megfelelő) módosítás tekintetében.”

Halasztott adózás

Az adófizetési kötelezettség nélküli székhelyáthelyezés tulajdonképpen az Európai Unió két alapelvét állítja szembe egymással: a letelepedés szabadságának elvét és a Szubszidiaritás elvét.

Példa: ha az egyik tagállamban székhellyel bíró európai részvénytársaságnak vannak részesedései, amit holdingtársaságként tart és átteszi a székhelyét egy másik tagállamba, és abban a tagállamban később az elidegenítést nem terheli adókötelezettség, akkor az első tagállam föladata az adóztatás jogát arra nézve, hogy ezt a részesedést megadóztassa valaha is.

Egyrészt a szabadságelvek azt kívánják, hogy a székhelyáthelyezés káros adókövetkezmények nélkül végbemehessen, ugyanakkor a Szubszidiaritás elve azt mondja, hogy a tagállamoknak meg kell hagyni alapvetően az önállóságát és csak annyiban és olyan mértékben kell uniós szabályozni, ahol ezt a tagállamok hatékonyan nem tudják megvalósítani. Tehát meg kell hagyni az államnak azt a jogát is, hogy adóztasson.

Erre válaszként fejlődnek mostanában ki, a *különbéle halasztott adózási rendszerek*. A halasztott adózás értelmében székhelyáthelyezéskor záró adóbevallást kell tenni és a bevallásban például az elidegenítésből származó árfolyamnyereséget, amely még nem realizálódott, úgy kell tekinteni, mintha realizálódott volna. Az adókötelezettség összegét tehát kiszámolják egy hipotetikus piaci érték alapján, de maga az befizetési kötelezettség egy későbbi időpontig halasztást nyer. A későbbi időpont lehet az az időpont, amikor ténylegesen realizálódik az elidegenítés, vagy pedig lehet bizonyos tagállamokban választani pl. 10 éves időtartamot.

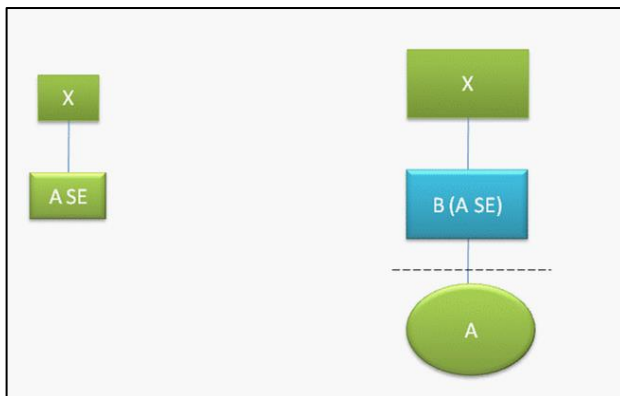
A halasztott adózási rendszerek kialakulásának Magyarországra nézve is fontos következménye van. Ugyanis ha Magyarországra kerül egy székhely pl. Hollandiából, ahol már bevezetésre került a halasztott adózás, akkor ennek a holland társaságnak a kötelezettségei és eszközei könyv szerinti értéken kerülnek át a magyar könyvekbe, viszont piaci értékre kerülnek fölértékelésre

a holland adóbevallásban. Így mikor ez a társaság Magyarországon elad egy eszközt, az kettős adózást fog keletkezni. Egyrészt a halasztott adó miatt beáll a kötelezettség abban a tagállamban, ahol régen volt a székhelye, másrészt beáll Magyarországon is. Az adóalapok sem fognak egyezni, mert a záró bevallásban az akkori piaci érték fog megjelenni, mint adóalap, Magyarországon pedig az a konkrét piaci érték, amin az árfolyamnyereség realizálódott az elidegenítés pillanatában.

Példa

A székhelyáthelyezésre a 10. ábra mutat példát.

10. ábra Székhelyáthelyezés



A székhelyáthelyezésnél pl. egy európai részvénytársaság vagy egy európai szövetkezet, amely a tevékenységét a székhelyén végzi, a székhelyét áthelyezi. A tevékenység marad, mert ha a tevékenység áthelyeződik, akkor az egy adóköteles ügylet lehetne. Így viszont telephely keletkezik a székhelyáthelyezés következtében.

Az is előfordulhat a székhelyáthelyezésnél, hogyha a társaság, más tagállamban végzi a tevékenységét, vagy egy telephelyen keresztül és a székhelyén keresztül is végez tevékenységet, akkor a székhelyáthelyezés után két telephely lesz.

Bírósági döntések

Az Európai Bíróság a székhelyáthelyezéssel kapcsolatos ügyekben több olyan döntést is hozott már, melyben kimondja, hogy nem lehet a székhelyáthelyezést az európai társasági formákra korlátozni. Tehát ha egy magyar Kft. át kívánna helyezni a székhelyét, azt a letelepedés szabadság elvének megfelelően adókövetkezmények nélkül lehetővé kellene a számára tenni. Ez a bírói gyakorlat ellentétben áll a jelenlegi magyar szabályozással, ugyanakkor lehet ezekre a nemzetközi bírósági döntésekre hivatkozni az érvelés során.

Az átalakulások adózása

Az átalakulások adókövetkezményeinek ismertetésénél azt a módszert követjük, hogy az adókövetkezmény kimondása, értelmezése, és az esetleges értelmezési lehetőségek feltárása után kiemeljük a témához kapcsolódó leglényegesebb állásfoglalásokat és az azokban foglalt példákon keresztül elemezzük az adóhatást.

Tárgyi hatály

Azonnali társasági adófizetés alóli mentesítés

A kedvezményezett átalakulásra, kedvezményezett eszközátruházásra, illetve részesedéscserére vonatkozó szabályozásnak alapvetően az a célja, hogy ezeknek az ügyleteknek ne legyen azonnali társasági adó következménye. Az Európai Unió arra törekszenek, hogy amennyiben az egységes, közös piacon belül egy vállalatcsoport szerkezete átalakul és a jogi személyek egyik tagállamból a másikba kerülnek, akkor ennek csak akkor legyen adókövetkezménye, ha az átalakulásból származó potenciális tőkenyeresség a piacon is realizálódik (pl. a jogutód leányvállalat független félnek eladásra kerül).

Ugyanakkor fontos látni, hogy ez a cél, mind az Átalakulási irányelvben, mind pedig a magyar adótörvényekben csak *a társasági adóra vonatkozóan jelenik meg*, más adónemekben keletkezhet adófizetési kötelezettség. Pl. illetékfizetési kötelezettség fennállhatna az átalakulás következtében formailag tulajdonost váltó ingatlan esetén, ha az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény ([Illeték tv.](#)) külön nem rendelkezne a mentességről.

Az Átalakulási irányelvben az is benne van, ha nem is explicit módon, hogy a szabályozás *az azonnali adókötelezettség alól ad mentesítést*, de nem zárja ki azt, hogy akár az átalakulás miatt közvetve keletkezzen egy adófizetési kötelezettség, akár az átalakulás hatásaként, később, időben elválasztva.

Az átalakulás következtében közvetve keletkező adófizetési kötelezettség lehet az, hogyha a részesedés más országba kerül át, pl. Ciprusra és emiatt elkezdenek rá vonatkozni pl. a külföldi ellenőrzött társaságra vonatkozó szabályok.

Időben később bekövetkező adófizetési kötelezettség pedig akkor keletkezhet, ha halasztást nyer az adóztatás a nem realizált árfolyamnyereségek tekintetében. Az kérdés, hogy kinek lesz majd joga ezt megadóztatni, a régi tagállamnak, az új tagállamnak, avagy esetleg mind a kettőnek valamilyen osztott formában.

Adminisztratív feltételek

A kedvezményezett átalakulásnál a definícióban található feltételek teljesítése mellett az is szükséges az azonnali adófizetési kötelezettség alóli menteséghez, hogy adminisztratív feltételeket is teljesítsenek a résztvevő társaságok. A Tao tv. 16.§ (10) bekezdése írja elő ezeket az adminisztratív feltételeket, mely szerint

- *a jogutód társasági szerződésének (alapító okiratának) tartalmaznia kell, azt a kötelezettségvállalást, hogy az átalakulást követően a jogelődtől átvett eszközöket és kötelezettségeket (ideértve a céltartalékot és a passzív időbeli elhatárolást is) figyelembe véve, adóalapját – az adózás előtti eredmény módosítása révén – úgy határozza meg, mintha az átalakulás nem történt volna meg, ami elkülönített nyilvántartás-vezetést kíván,*
- *a jogelődnek (kiválás esetén a jogutód) a választását az átalakulás adóévről szóló bevallásában **be kell jelentenie az adóhatóságnak.***

Adózási kérdések

A kedvezményezett átalakulások témakörében az alábbi lényeges adózási kérdések születtek:

- 2011/10. Adózási kérdés korrekciós tételek
- 2011/23. Adózási kérdés példák kedvezményezett ügyletekre
- 2007/22. Adózási kérdés ÁFA arányosítás

A 2007/22-es adózási kérdésben, pl. az átalakulás maga adómentes, azonban mivel a tárgyi eszköz átkerült egy másik adóalanyhoz, akinek volt áfa-mentes és áfa-köteles értékesítése, a tárgyi eszköz arányosításának a szabályai megváltoztak, és áfa-fizetési kötelezettség keletkezett. Miután azonban ez nem a társasági adó területén keletkezett, ezért ez nem ütközi a hatályos szabályozásba.

Személyi hatály

A Tao tv. szabályozása szerint, a kedvezményezett átalakulás szereplője csak társaság lehet. Azt, hogy mit értünk társaság alatta a Tao tv.4. § 32/a pontja mondja ki.

„társaság: a gazdasági társaság, az egyesülés, a szövetkezet, továbbá az Európai Unió tagállamának adóra vonatkozó jogszabályai szerint ott belföldi illetőséggel bíró olyan társaság, amely

a) az Európai Unión kívüli állammal a jövedelem- és vagyonadók tárgyában kötött, hatályos nemzetközi szerződés szerint nem bír belföldi illetőséggel az Európai Unión kívüli államban, valamint

b) a különböző tagállamok társaságait érintő egyesülésekre, szétválásokra, eszközátruházásokra és részesedéscserékre alkalmazandó közös adózási rendszerről szóló tanácsi irányelvben vagy az anya- és leányvállalatok esetében alkalmazandó közös adózási rendszerről szóló tanácsi irányelvben felsorolt jogi formában működik, és az említett irányelvekben meghatározott adó alanya anélkül, hogy ezzel kapcsolatban választási lehetőség vagy mentesség illetné meg”

Összefoglalva: a társaság nemcsak gazdasági társaság lehet, hanem pl. szövetkezet, feltétel az EU tagállambeliség és az Átalakulási Irányelv 1. Melléklet A rész q) pontban felsorolt jogi forma is: „közkereseti társaság”, „betéti társaság”, „közös vállalat”, „korlátolt felelősségű társaság”, „részvénytársaság”, „egyesülés”, „közhasznú társaság” és a „szövetkezet”.

Azok, akik nem felelnek meg a három feltételnek, nem folytathatnak kedvezményezett átalakulást még akkor sem, ha egyébként alanyai a társasági adónak. Nem minősül társaságnak: az ügyvédi iroda, a végrehajtói iroda, a szabadalmi ügyvivői iroda, a közjegyzői iroda, az erdőbirtokossági társulat, MRP, a vízitársulat, az alapítvány, a közalapítvány, az egyesület, továbbá az egyházi jogi személy, a lakásszövetkezet és az önkéntes kölcsönös biztosító pénztár, a felsőoktatási intézmény, az egyéni cég.

Adózási kérdés

Kapcsolódó adózási kérdés:

- 2011/23. Adózási kérdés

Eszközérték

Egy átalakulás adóvonzatainak vizsgálatakor az egyik első kérdés, hogy az átalakulás során hogyan változik az eszközérték.

Tulajdonképpen az adózás szempontjából meglévő nettó értéket, a könyv szerinti értékre kell helyesbíteni, és a kettő közötti különbségeket pedig az eredmény terhére kell elszámolni a következő módon:

- *csökkentő tétel: az immateriális javak és a tárgyi eszközök együttes számított nyilvántartási értéke meghaladja az együttes könyv szerinti értéküket, vagy*
- *növelő tétel: az immateriális javak és a tárgyi eszközök együttes könyv szerinti értéke meghaladja az együttes számított nyilvántartási értéküket.*

A célja a fenti szabályozásnak, hogy a kedvezményezett átalakulás során keletkező számviteli, illetve az adózás szempontjából számított nyilvántartási érték közti különbséget adózását elhalassza. Ugyanis nem áll be az azonnali adókötelezettség, de miután nem változik az értékcsökkenés alapja, később nem is lehet a többletértéket levonni az értékcsökkenésen keresztül. Tehát ezért halasztott az adókötelezettség.

Adózási kérdés

- 626/2010/Szt. 141. § (3)/ISZ tárgyi eszközök bruttó értéke
- 2011/10. Adózási kérdés korrekciós tételek

Felértékelés nélküli kedvezményezett átalakulás

Felértékelés nélküli átalakulás esetén nem keletkezik átértékelési különbség, csak a számított nyilvántartási érték és a könyv szerinti érték különbsége. Adózási szempontból minden átalakulás miatti számviteli változást vissza kell módosítani, hogy a kedvezményezett átalakulás adószempontból semleges legyen.

Azonban az ilyenfajta átalakulás is csak abban az esetben kedvezményezett, ha a *jogutód társasági szerződése tartalmazza azt a kötelezettségvállalást, hogy az átértékelt eszközt/ kötelezettséget elkülönítve tartja nyilván, és a jogelőd (kiválás esetén a jogutód) a választását az átalakulás adóévről szóló bevallásában bejelenti az adóhatóságnak.*

Adózási kérdés

- 2010/33. Adózási kérdés kötelezettség vállalások
- 2011/10. Adózási kérdés korrekciós tételek

Átalakulás felértékelés mellett

Amennyiben felértékeléssel történik az átalakulás, akkor van választási lehetőség arra vonatkozóan, hogy kedvezményezett legyen az átalakulás, vagyis, hogy a felértékelésnek az adóhatása ne jelentkezzen azonnal. Ebben az esetben azonban az átértékelés minden eszközre és kötelezettségre vonatkozik.

Adózási kérdés

A felértékelés melletti átalakulás témakörével több Számviteli és Adózási kérdés is foglalkozik:

- 2005/53. Adózási kérdés *összevont átértékelési különbözet,*
- 2006/79. Adózási kérdés *kedvezményezett átalakulás beolvadás esetén,*
- 21/2012. Számviteli kérdés *halasztott bevétel feloldása.*

Halasztott bevétel

A 21/2012. Számviteli kérdés foglalkozik azzal a problémakörrel, hogy egy térítés nélkül átvett eszközhöz kapcsolódó halasztott bevételt milyen arányban kell majd feloldani: az új felértékelt értékek vagy pedig az eredeti bekerülési érték arányában. A bekerülési érték arányában történő feloldást javasoltja a Számviteli kérdésre adott válasz.

Cégérték

A halasztott bevételek feloldása mellett a cégérték kezelésével kapcsolatban is merültek fel kérdések régebbi és a jelenleg hatályos szabályozás mellett is.

Régi szabályozás

Régebben a problémát két témakör okozta. Egyrészt lehetett a cégértéket terv szerinti értékcsökkenéssel csökkenteni, másrészt pedig a cégérték kétféleképpen is keletkezhetett, egyrészt keletkezhetett saját tőke és vételár különbözeteként, másrészt jövedelemtermelő képességként is.

Jelenleg a Számviteli tv. kimondja, hogy cégértéket nem lehet terv szerint értékcsökkenteni, csak terven felül.

Másrészt pedig akár üzletágvásárlás során, akár többségbefolyást jelentő részesedésvásárlás miatt keletkezett a cégérték, mind a két esetben az eszközök és a kötelezettségek piaci értéke és a fizetett vételár közötti különbségét kell figyelembe venni, vagyis a cégérték már csak a jövedelemtermelő képességre fizetett összeg következtében keletkezhet, amiatt nem, hogy az eszközök nem piaci érteken kerülnek be a könyvekbe.

Jelenlegi szabályozás

A régebbi kérdések tisztázása mellett is maradt még kérdés a cégértékekkel kapcsolatban.

Számviteli alapelv, hogyha valamiért pénzt adnak ki, tehát kiadás történt, annak előbb utóbb költséggé kell válnia. A Számviteli tv. a cégérték, illetve szellemi termék esetében kimondja, hogy akkor válik elszámolhatóvá ez a ráfordítás, amikor kivezetésre kerül. Pl. elidegenítés, jogi személy nélküli megszűnés, stb. következtében. Tehát elszámolhatóvá válik ez a ráfordítás, csak a folyamat végén.

Az átalakuláskor viszont a cégértékekkel kapcsolatban nem teljesen ez a helyzet, így két kérdés is felmerül, ha a fenti számviteli alapelvet nézzük.

Cégérték felértékeléskor

Egyrészt miután a Számviteli tv. a felértékelést az eszközök, kötelezettségek piaci értékén engedi meg, ezért lehet a cégértéknek egy olyan része, ami nem kerül be az eszközökbe. Ugyanis egyrészt az eszközöknek a piaci értéke is változhat, amióta eredetileg bekerült a részesedés vagy a cégérték a könyvekbe, másfelől pedig a cégérték a jövedelemtermelő-képességet hivatott kifejezni, ami azóta vagy realizálódott, vagy nem, de semmiképpen nem kapcsolható a felértékelés során az eszközök piaci értékéhez minden esetben. Tehát marad egy olyan cégérték rész, vagy akár a teljes cégérték, amit nem lehet más eszköz értékébe beszámítani.

Ha egy anyavállalatba történő beolvadás van, a részesedéseket egymással szemben ki kell vezetni, legkésőbb a végleges vagyonszerlethez a hozzá kapcsolódó cégértékekkel együtt. Azonban a későbbiekben ezt a cégértékét nem lehet sehol ráfordításként elszámolni, tehát ez a cégérték maradvány el fog veszni, mint ráfordítás. Ugyanis ha későbbiekben eladásra kerül az új cég, akkor az ottani részesedés bekerülési értékébe ez nem kerül be.

Ezt a kérdést a jelenlegi törvény nem kezeli. Az adóhatóságnak viszont van egy állásfoglalása, ami nem kötelező érvényű. Az adóhatósági álláspont szerint, miután felértékelés során törvény írja elő, hogy nem lehet figyelembe venni a jövedelemtermelő képességet, hanem az eszközök, kötelezettségek piaci értékét lehet csak, ezért úgy kell tekinteni, mintha ennek az eszköznek egy értékvesztése, terven felüli értékcsökkenése keletkezett volna. Ugyanakkor a jogutódnál ezt tekinthetjük úgy, mint hogyha egy nulla könyv szerinti értékkel rendelkező eszköz lenne, amelynek azonban a nyilvántartási értéke nem nulla. Ezért amikor majd egyszer kivezetésre kerül a cégérték, ezt le lehet írni.

A Számviteli tv. paragrafusai nem támasztják alá ezt az állásfoglalást, ugyanakkor a számvitel elveivel megegyező, mert ha valamiért pénzt adnak, akkor annak valamikor meg kell jelennie, mint ráfordítás vagy költség.

Kivezetendő vagy megmaradó cégérték

Másik kérdés a jelenlegi szabályozásban a cégértékekkel kapcsolatban, hogy a cégérték megmaradhat-e külön, ha a részesedés nem maradt meg, vagy pedig mindenképpen ki kell vezetni.

Ha nincsen felértékelés, akkor nem feltétlenül kell kivezetődnie a cégértéknek, hiszen maga a cégérték az üzleti tevékenység jövedelemtermelő képességéhez tartozik. Márpedig ha a jogi híd elmúlik, az nem jelenti azt, hogy az üzleti tevékenység vagy a jövedelemtermelő képesség maga megváltozott. Tehát komoly érv szól amellett, hogy a goodwill akkor is megmaradhat, ha a részesedés maga kivezetésre kerül.

Egyébként a Számviteli tva tagok szintjén csak a részesedés kivezetéséről beszél, nem beszél a goodwill kivezetéséről. Tehát azt az egy esetet kivéve, amikor az anyavállaltba olvad be a vállalkozás, a goodwill azokban az esetekben, amikor nem történik felértékelés, biztosan megmaradhat.

A probléma abból adódik, hogy a goodwill egyrészt a tevékenységhez kapcsolódik, másrészt pedig egy részesedéshez amelynek az elidegenítésből árfolyamnyereség realizálódik, és a kettőt nem feltétlenül lehet jól összhangba hozni. A probléma egy olyan nyilvántartás vezetésével hidalható át, ami megmondja, hogy melyik üzletrészhez, melyik üzleti tevékenységhez kapcsolódóan került a cégérték nyilvántartásra, és amennyiben ez az üzleti tevékenység múlik el, vagy lesz kisebb értékű, akkor a terven felüli értékcsökkenésként kell a cégértéket leírni.

Kedvezményezett vagy nem kedvezményezett átalakulás

Cégérték, különösen jelentős cégérték megléte esetén, az adózónak döntenie kell, hogy a kedvezményezett vagy a nem kedvezményezett átalakulás az adózás szempontjából a kedvezőbb megoldás.

Nem kedvezményezett átalakulás esetén, ha történt felértékelés, és a cégértéknek emiatt keletkezett egyfajta terven felüli értékcsökkenése, vagy értékvesztése, akkor ehhez kapcsolódóan az adókötelezettség lefele módosul.

Kedvezményezett átalakulásnál, mivel az minden módosulást semlegesít, az Adókötelezettség sem csökkenthető.

Adózási kérdések

A cégérték témaköréhez kapcsolódó adózási kérdések:

- 2006/70. Adózási kérdés az üzleti vagy cégérték,
- 2010/34. Adózási kérdés üzleti vagy cégérték számított nyilvántartási értékének érvényesítése,
- Kfv.V.35.028/2012/10 cégérték kivezetése (elvi döntés).

Egyéb korrekciós tételek

Az átalakulásokhoz több adóalap korrekciós tétel is kapcsolódik.

Adóalap növelő csökkentő tételek

Az egyéb korrekciós tételek tekintetében, pl. céltartalék, elhatárolás, ha van egy *pozitív átértékelési különbözet az eszközök, kötelezettségek értékelésénél, ezt módosítani kell a követelésekkel, céltartalékokkal, és ha ez a különbözet pozitív, akkor ez egy adóalap növelő tétel lesz, amennyiben ez a különbözet negatív, akkor pedig adóalap csökkentő.*

Behajthatatlanná vált követelés

A Tao tv. 16.§ 2) i. pontja kimondja, hogy az adózó átalakulásakor, a behajthatatlanná váló követelést a jogutódnál úgy kell elszámolni, mintha nem történt volna átalakulás.

A fenti szabály egy évközben történő átalakulásnál a következő helyzetet eredményezi.

Példa: június 30-án történik egy átalakulás, van egy 100 értékű követelés a jogelődnél, mely követelés június 30-ig körülbelül 60 értékű értékvesztést szenved el. A jogutódnak legkésőbb a záróbevallásában, zárómérlegében el kell számolnia ezt az értékvesztést, és hozzá kell adni az adóalapjához, ha nem kedvezményezett az átalakulás. Ugyanakkor év végén kiderül, hogy behajthatatlanná válik a követelés. Ekkor az ő könyveiben 40 értéken szerepel a követelés, hiszen 60 értékvesztést számoltak el a 100 értékű követelésre. Ezért ráfordításként elszámolja a 40-et. Azonban, mivel neki úgy kell eljárni, mintha nem történt volna átalakulás, ezért a 60 értékvesztést, amivel a jogelőd megemelte az adóalapját, azt is el tudja számolni adóalap csökkentő tételként, akkor, amikor behajthatatlanná vált a követelés.

Ez különösen akkor érdekes, hogy ha a jogelőd egy kevésbé nyereséges társaság, vagy adókedvezményrel rendelkező társaság volt, míg a jogutód egy nyereséges vállalkozás. Ez az eset azon kevés esetek egyike, amikor az adóalap növelés és csökkentés nem szimmetrikusan történik, tehát gyakorlatilag az adóalap ellentételezés tekintetében válik jogutóddá a jogutód társaság.

Adózási kérdés

- 2011/32. Adózási kérdés behajthatatlanná vált követelés

Veszteségelhatárolás

A Tao tv. 17.§ (7) bekezdés értelmében, a vagyonszerű szerinti részesedés arányában lehet fölhasználni a jogutódnak a már elhatárolt veszteséget.

Azonban a vagyonszerű szerinti arány nem feltétlenül egyezik meg azzal, amilyen arányban maga a tevékenység, amihez a veszteség kapcsolódott átkerül a jogutódhoz.

A jogutód társaság csak akkor jogosult az átalakulás útján átvett elhatárolt veszteség felhasználására, ha teljesíti a következő feltételeket:

- a többségi tulajdonos legalább közvetve maradjon többségi tulajdonos, és

- *legalább egy tevékenység folytatódjon.*

Ha egy tevékenységből már keletkezik árbevétel, akár egy számla kiállításával is, akkor formailag a kettes számú feltételt teljesítette a társaság.

A többségi tulajdonos megmaradásának biztosítása a nehezebb a fenti feltételek közül, különösen, ha több jogelőd és több jogutód is van.

Ha több jogelőd van, pl. összeolvadásos szétválás eredményeként, lehet, hogy az egyik társaságban többségi részesedést szerez az, aki a jogelődben is többségi részesedésű volt, a másik társaságban viszont nem. Ekkor a többi jogelődnek a vesztesége továbbvihető, a másik jogelőd vesztesége azonban csak akkor, hogyha aki többségi részesedést szerzett benne, az valamilyen értelemben kapcsolatos vállalkozás, vagyis ha közvetve legalább a jogelődben többségi részesedéssel rendelkező vállalkozás a jogutódban is többségi részesedést szerzett. Tehát több jogelőd esetén bizony előfordulhat, hogy nem mindegyik jogelődnek a veszteségét lehet arányosan továbbvinni. Darabonként kell vizsgálni azt a feltételt, hogy a többségi tulajdonos az a jogelődben és a jogutódban is többségi tulajdonos maradt-e.

A másik érdekes eset az, ha 50-50 % a tulajdonlás, mert akkor nincsen többségi tulajdonos. Éppen ezért nem szerezhetsz többségi tulajdont olyan személy, aki a jogelődben nem volt többségi tulajdonos, ezért a veszteség korlátlanul továbbvihető. Nem érvényesül semmilyen korlát. További érdekes eset a jogi formaváltás is, hiszen itt nem értelmezhető a többségi tulajdon szerzés.

Az az eset is kérdéseket vet fel, ha az átalakulás nem az év végén történik. Ugyanis aki megszűnik, az zárómérleget ad le, záróbevallást készít, vagyis fel fog merülni egy évközi veszteség, amit el lehet határolni. Ugyanakkor elhatárolni az előző évnek a negatív adóalapját lehet. Aki megmaradó tulajdonos, az a folyókönyvelésekbe vezeti be a másik könyvelést, tehát abban az időpillanatban, amikor az átalakulás végbement, akkor a veszteséget nem tudja érvényesíteni, hiszen nem volt zárása. Itt az lesz a kérdés, hogy *a törtévi veszteséget hogyan tudja érvényesíteni a fennmaradó tulajdonos az év végén.*

A *telephelyek veszteségelhatárolása* is kérdéses eset, mert a veszteségelhatárolás szabályozásában is szerepel a „társaság” szó és a telephely nem minősül társaságnak. Így a szó szerinti értelmezés során a telephely nem tudná felhasználni az átalakulás elhatárolt veszteségét, még akkor sem, ha minden adminisztratív feltételt teljesít. Azonban ez a gyakorlat ellentétes lenne az uniós alapelvekkel.

Adózási kérdések

A veszteségelhatárolás témaköréhez az alábbi adózási kérdések kapcsolódnak:

- 2010/8. Adózási kérdés veszteség vagyonarányos megosztása,
- 2010/35. Adózási kérdés elhatárolt veszteség évközbeni kiválás esetén,
- 2012/54. Adózási kérdés veszteségelírás 2012. évtől.

Jövedelem minimum meghatározása

A jövedelem minimum meghatározásánál is vannak különös szabályok az átalakulásokra tekintettel.

A kedvezményezett ügyleteknél a minimum társasági adóalap alkalmazása során, nem számít bevételnek a minimum társasági adóalap szempontjából:

- *kedvezményezett átalakulás esetén: tagnál az új részesedés bekerülési értékeként elszámolt rendkívüli bevétel,*
- *kedvezményezett eszközátadás esetén: átruházott üzletág miatt elszámolt bevétel,*
- *kedvezményezett részesedés csere esetén: tagnál a kivezetett részesedésre elszámolt árfolyamnyereség.*

Ugyanakkor *bevételnek számít a tagnál a megszerzett részesedés bekerülési értéke csökkentéseként, könyv szerinti értéke kivezetéseként elszámolt összeg.*

Adókedvezmények jogutódlása

Általánosságban elmondható, hogy adójogi jogutódlás van az adókedvezmények tekintetében átalakulásakor. Viszont itt is felmerülnek különböző kérdések.

Egyik kérdés az, *hogy az adókedvezmény feltételeként előírt vállalásokat, amelyek az árbevételhez, illetve a létszámhoz kapcsolódnak, hogyan kell számítani.* Pl. beolvadás esetén, amikor a létszám háromszorosára nő, vagy amikor különválás esetén csökken az árbevétel, de nem azért csökken, mert a tevékenység nem nyereséges, hanem azért mert a tevékenységek különváltak, tehát a jogi személyben megmaradó tevékenységnek nem ugyanaz az árbevétel termelő képessége.

Probléma az adóév számítása is. Ha év közben történik az átalakulás, akkor a megszűnő adóalany szempontjából a naptári év két adóévre oszlik. Tehát ha neki 9 évig él az adókedvezménye, akkor abból kettő adóévet egy naptári év alatt elhasznált.

Ennél a kérdéskörnél is fontos megjegyezni, hogy ugyan az átalakulás nem keletkeztet közvetlenül adókövetkezményeket, de ez nem jelenti azt, hogy az átalakulásnak nincsenek társasági adó következményei. Az adóév számítása is ezt igazolja. Ugyan közvetlenül nem jelent adófizetési kötelezettséget, de azzal, hogy 10 év vagy 9 év helyett gyakorlatilag 8 vagy még kevesebb év lesz, ezzel mégiscsak keletkezik közvetve egy adófizetési kötelezettség, ami az átalakulásnak köszönhető.

Harmadik kérdéskör *az adókedvezmények tekintetében, az, hogy hogyan kell összeszámítani a különböző jogelődöknek a beruházásait.* Ez nem is annyira adózási, mint inkább támogatási kérdés.

Példa: egyesül két internetes szolgáltató. Mind a ketten igénybe vettek egy beruházási adókedvezményt az internetes lefedettség biztosítása érdekében és mind a ketten ugyanazon a területen állították fel az antennáikat. Ha ők egy jogi személyként végezték volna ezt a beruházást, akkor ezt össze kellett volna számítani, és lehet, hogy meghaladta volna az 50 vagy

100 millió eurós határt, aminek már más a támogatási folyamata, feltételrendszere, sőt ha nagyberuházásnak minősül, akkor alacsonyabb az a támogatási intenzitás, ami megengedett az Európai Unión belül.

Az átalakulás következtében emiatt sem keletkezhet egy adófizetési kötelezettség, ugyanakkor nem lehet a támogatást olyan mértékben igénybe venni, ahogyan lehetett volna az egyesülés nélkül.

Negyedrész vannak *olyan adókedvezmények, amelyek igénybevételének feltétele az, hogy az igénybevevő egy bizonyos ideje már létezzen, mint társaság.* Ilyen pl. a környezetvédelmi kedvezmény, ami előírja a legalább 5 éves fennállást. Kérdés az, hogy honnan kell számolni az 5 évet. Ha a jogelődötől, akkor több jogelőd esetén melyik jogelődötől.

Ötödik kérdéskör, pedig akkor merül fel, amikor *telephely keletkezik az átalakulás folyamán,* ugyanis nagyon sok esetben jogi személyhez kötődnek a vállalatok.

A kiválás különös szabályai

Az átalakulásokhoz kapcsolódó adóalap korrekciós tételek közül vannak olyanok, amelyek speciálisan a kiválásra vonatkoznak.

A kedvezményezett átalakulás Tao tv-ben szereplő definíciója tartalmazza azt a kitétel, hogy szétválás esetén a jogelőd tagjai, részvényesei – egymáshoz viszonyítva – arányos részesedést kell szerezzenek a jogutódokban.

A kérdés az arányos részesedésszerzés esetén az arányosság számítása. A Tao tv. nem fejt ki az arányosság számítását, de van e témában adóhatósági állásfoglalás. Az állásfoglalás szerint, *a jogelődben lévő részesedések egymáshoz viszonyított névérték jegyzékbe vett tőkearánya azonos legyen a jogutódban.*

Példa: egy társaságban, hárman tagok, 20-40-40%-os tulajdonosok. Ha kettő különválnak, és az új társaságban 50-50 % tulajdonuk lesz, akkor megtartották az 1-1 tulajdoni arányt, annak ellenére, hogy a 40% 50 %-ra változott. Így teljesítették a kedvezményezett átalakulás ezen feltételét.

Kiválásnál az arányosság feltétele fennáll a korrekciós tételek és a veszteségelhatárolás korlátainak tekintetében is.

Adózási kérdések

- 2007/137. Adózási kérdés
- Adóelőleg kiegészítési kötelezettség
- 2010/35. Adózási kérdés elhatárolt veszteség kiválás esetén
- 2011/23. Adózási kérdés kiválás adójogi minősítése
- EBH2012. G.2

Kedvezményezett eszközátruházás

A kedvezményezett eszközátruházás hasonlít egy egyesülésre, csak a tulajdonos lesz más, mint egy egyesülés esetén (lásd 8. ábra fent).

Különbség még, hogy az eszközátruházás esetén *a felértékelés nem opcionális*. Piaci értéken kell átadni az eszközöket, kötelezettségeket a jegyzett tőkéért cserébe. Nem is lehetne másként, hiszen az átalakulásnak mindig az a lényege, hogy egyenértékek cserélnek gazdát. A választás itt nem abban áll, hogy felértékelt vagy nem felértékelt az átalakulás, hanem abból, hogy kedvezményezett, vagy nem kedvezményezett. *Kedvezményezett eszközátruházás esetén is meg kell felelni az adminisztratív feltételeknek.*

Az eszközátruházás esetén ugyanúgy felmerül az a problémakör, hogy cégjogilag nem definiált ez az átalakulás fogalom, csak adójogilag. *Cégjogilag az eszközátruházást eszköz-apportként kezelik.* Így adójogilag a kötelezettségátadást nem lehet mivel szembeállítani, hiszen kötelezettség nem apportálható. Rossz esetben azt lehet mondani, hogy ez egy ellenérték nélküli kötelezettség átadás. Ilyenkor ezért azt kell bizonyítani, hogy az eszközök piaci értéke magasabb, mint az apport értéke, és a kettő különbözete a kötelezettség. Tehát igazából azt az állítást, hogy itt nem szabad adókötelezettségnek keletkeznie az eszközátruházás miatt, csak a tartalom-forma elvével lehet igazolni, tételes jogi szabállyal nem.

Az üzleti érték problémaköre a kedvezményezett eszközátruházásnál is megjelenik. Hiszen cégérték keletkezhetett úgy is, hogy cégvásárlás során egy tevékenységet, annak az összes követelését, kötelezettségét vásárolta meg a vállalkozás, és amikor ugyanez a tevékenység kedvezményezett eszközátruházás formájában átruházásra kerül, akkor ezzel a cégértékkel számolni kell.

Adózási kérdés

- 2007/134. Adózási kérdés egyetlen önálló szervezeti egység

Kedvezményezett részesedéscsere

Résztevő társaság szintjén

A kedvezményezett részesedéscsere esetében az egyik kérdés, ami fölmerülhet az, hogy *be lehet-e jelenteni a részesedést* és ezzel lehet-e később adómentesen realizálni árfolyamnyereséget, és ha igen, milyen esetben.

A törvényértelmezés jelenleg arra az álláspontra helyezkedik, hogy amikor a bejelentett részesedés az átalakulásban aktívan résztvevő társaságra vonatkozik, akkor meg lehet tenni a részesedés bejelentést, természetesen a feltételek teljesülése esetén pl. legalább 30 %-os részesedés szerzése. Viszont ha csak passzívan történik egy részesedéscsere, akkor ez a bejelentés nem tehető meg. Ugyanakkor, ha valaki korábban már ezt a részesedést bejelentette bejegyzett részesedésnek, akkor ez a jogutódnál továbbvihető.

Példa: egy anyavállalat a leányvállalatának részesedését egy másik társaság jegyzett tőkéjéért cserébe odaadja. A leányvállalat ebben az esetben átkerül a másik társaság alá. Egyik kérdés az az, hogyha a leányvállalat nem volt bejegyzett részesedés, akkor a másik társaság bejelentheti-e ezt bejegyzett részesedésnek. A másik kérdés pedig az, hogy az anyavállalat, aki most a másik társaságban szerzett részesedést, hiszen a leányvállalat részesedését a másik társaság jegyzett tőkéjéért cserébe adta oda, bejelentheti-e a részesedés szerzést, vagy megtarthatja-e a korábbi.

Az adóhatóság álláspontja az, hogy ebben a helyzetben az anyavállalat bejelentheti a részesedést, és az, hogy az bejegyzett részesedés lesz-e, az ő bejelentésétől függ. Ugyanakkor a másik társaság, aki passzív, tehát amelyikbe az apport történik, csak mint jogutód folytathatja a bejegyzett részesedést, ő maga ha az eredeti anyavállalat nem jelentette be bejegyzett részesedésként, már ezt nem teheti meg később.

Tulajdonosok szintjén

A kedvezményezett részesedéscsere leginkább a tulajdonosok szintjén érdekes, mert számviteliileg eredményhatása van, hiszen nem ugyanazon az értéken került ki egy részesedés a könyvekből, mint amilyen értéken bekerült helyette a másik.

A Tao tv. célja az, hogy ezt az eredményhatást az adózás szempontjából kiszűrje, ezért a Számviteli tv-ben megalkotott eredményhatással ellentétes irányú módosító tételeket ír elő a kedvezményezett részesedéscsere esetén az adósemlegesség biztosítása érdekében. (A rendkívüli eredménnyel azonos nagyságú adóalap csökkentés (TAO 7(1)(h)) – opcionális, nyilvántartás, elidegenítéskor ellenirányú korrekció (TAO 8(1)(t)).

A Tao tv. definiálja azt, hogy mit tekint bekerülési értéknek, és mi a kivezetett részesedésnek az értéke. Ez a definíció nem tökéletesen egyezik meg a Számviteli tv. definíciójával, sőt bizonyos esetben választást is enged, hogy a kivezetést könyv szerinti értéken vagy vagyonomérleg szerinti értéken számolja el a vállalkozás, és az afölötti pozitív eredmény az, amit adómentessé tesz. Tehát ebben az esetben a Tao tv. szabályozása világos, csak mivel külön megfogalmazást használ, és ez a megfogalmazás nem 100 %-ban egyezik meg a Számviteli tv. hasonló megfogalmazásával, ezért van valamennyi tere az adótervezésnek.

Többségi szavazati jog

Figyelemmel kell lenni az adótörvények szabályozásában arra, hogy a többségi szavazati jog nem egyenlő a többségi részesedéssel. Ez főleg akkor érdekes, ha a szavazati jogok és a jegyzett tőkében jegyzett részesedési arány elválnak egymástól. Ugyanis bizonyos adóhatások a szavazati jogtól függenek, pl. a kedvezményezettség, a veszteségelhatárolás korlátai, míg bizonyos más adóhatások pl. az összes transzferár-korrekció az pedig magától a részesedési aránytól.

Ázsió

Az ázsióval történő apport kapcsán érezhető egy jogbizonytalanság. *Ugyanis kedvezményezett részesedéscsere kapcsán sok országban lehetőség van ázsióval történő apportra, de ezekben az országokban bevezették a halasztott adózást is. Magyarországon ez viszont egyelőre nem megengedett. Következésképpen például egy osztrák-magyar kedvezményezett*

részesedéscserénél az osztrák oldalról elindul egy vagyonmérleg szerinti értéken értékelt vagyonrészesezés, ami a magyar könyvekbe könyv szerinti értéken kerül be. Tehát a tagállamok szintjén nincsen meg az összhang a szabályozásban.

Adózási kérdések

- 2008/32. Adózási kérdés kedvezményezett részesedéscsere
- 2011/17. Adózási kérdés bejelentett részesedés

Székhelyáthelyezés

A székhelyáthelyezés kapcsán a Tao tv. 16.§ (4) bekezdése kimondja, hogy

„Az európai részvénytársaság, az európai szövetkezet, valamint – a külföldre történő székhelyáthelyezést követően – annak tevékenységét folytató külföldi vállalkozó az adókötelezettsége megállapításakor – e törvény eltérő rendelkezése kivételével – úgy jár el, mintha a székhelyáthelyezés nem történt volna meg, ideértve a törvény alapelveinek alkalmazását is a székhelyáthelyezést megelőző adózóként, vagy külföldi társasági adó (annak megfelelő adó) alanyként elszámolt költség, bevétel, adózás előtti eredmény (annak megfelelő) módosítás tekintetében.”

Az a meghatározás, hogy úgy kell eljárni, mintha a székhelyáthelyezés nem történt volna meg, sok nyitott kérdést hagy. Ugyanakkor vannak szabályok, melyek biztosak.

Felértékelés

Egyrészt, székhelyáthelyezésnél nem lehetséges felértékelés. Elméletileg egyébként megfontolható lehetne, hiszen jogi formaváltásnál kifejezetten megengedi a törvény és valójában a székhelyáthelyezést lehetne úgy tekinteni, mint egy olyan jogi formaváltás, amikor telephelyből jogi személy lesz, vagy jogi személyből telephely. Ennek ellenére ebben az esetben nem lehetséges a felértékelés.

Telephely

A székhelyáthelyezés hozza ki a legjobban azt a problémakört, hogy Magyarországon telephelyet nem lehet közvetlenül átalakítani jogi személlyé, jogi személyt nem lehet átalakítani telephellyé, és telephely nem lehet adásvétel tárgya.

Céggjogilag székhelyáthelyezés után megszűnik a társaság Magyarországon, és egy külföldi vállalkozó vadonatúj telephelyet fog bejegyezni. Még az is előfordulhat, hogy ez a telephely, be is olvad a leányvállalatba. Ennek az adóhatásait a magyar Tao tv. nem szabályozza, illetve úgy szabályozza, mintha gyakorlatilag nem történt volna meg a székhelyáthelyezés, ezért közvetlenül az *Átalakulási irányelvet és azt az alapelvet lehet érvényesíteni, hogy a székhelyáthelyezés nem keletkeztethet társasági adókötelezettséget.*

Átalakulás a tulajdonosok szintjén

A tulajdonosok szintjén a bejelentett részesedések mellett érdemes foglalkozni a kereszttulajdonok, illetve az egymással szembenálló követelések, kötelezettségek kivezetésének kérdéskörével. A törvényi rendelkezések itt is kiküszöbölik az azonnali társasági adókötelezettséget.

Adózási kérdések

- 2008/59. Adózási kérdés bejelentett részesedés,
- 2011/23. Adózási kérdés arányos részesedés,
- 80/2011. Számviteli kérdés megszűnt részesedés kivezetése,
- 613/2010/Szt. 136. § (8)/ISZ értékhelyesbítés.

Nemzetközi vonatkozások

Az Átalakulási irányelv alá eső átalakulások estében alapelv az, hogy társasági adó semlegesek legyenek minden vonatkozásban.

Jelenleg kritikus pontok, ahol a Tao tv. nem felel meg tökéletesen a nemzetközi előírásoknak a következők:

- *Definíciók*
- *Telephellyé történő átalakulás*
- *Formai követelmények nem teljesítése*
- *Veszteségelhatárolás korlátai*
- *Adókedvezmények, minimum adó*
- *Ellenőrzött külföldi társaság*
- *Székhely áthelyezés alanyai*

Az ellenőrzött külföldi társaság esetében az a különbség, hogy míg a Tao tv. azt mondja, hogy ha ellenőrzött külföldi társaságról van szó, akkor egyértelműen nem lehet alkalmazni a kedvezményezett átalakulásra vonatkozó kedvezményeket, a nemzetközi előírás ennél engedékenyebb. Az Európai Unió ugyanis ezzel szemben azt mondja, hogy amennyiben az Átalakulási irányelv használatának a célja adóelkerülés volt, akkor a kedvezményeket nem lehet használni. Azonban az adóelkerülési célt az adóhatóságnak kell bizonyítania, hiszen az információcsere miatt az adóhatóságnak minden eszköze megvan a bizonyítás lefolytatására.

A székhelyáthelyezés alanyainál pedig az a különbség, hogy az Európai Bíróság egyre inkább elmozdul abba az irányba, hogy a székhelyáthelyezésre vonatkozó szabályokat nem lehet csak bizonyos jogi formákra korlátozni, pl. egy Kft-re is vonatkozhat, míg a magyar szabályozás ezt a lehetőséget csak az európai társasági formákra alkalmazza.

Fontos a nemzetközi vonatkozásban, hogy eszközök, tevékenységek nem mozoghatnak az átalakulás során, illetve ha mozognak, akkor már erre nem vonatkozik az adósemlegesség.

Az exit adónak a kezelése is egy új dolog, amit most vezetnek be az EU egyes tagállamaiban. Magyarországon ennek a koncepciónak a végiggondolására eddig még nem került sor.

Nemzetközi jogesetek

Több nemzetközi jogeset is van az átalakulásokkal kapcsolatban, amelynek kifejezett adójogi következményei lehetnek Magyarországra nézve. A leglényegesebb állítások a következők.

- *Belföldi átalakulásokban is illetékes az EB, ha a bevezetett irányelv vonatkozik rájuk (C-28/95, C-43/00).*
- *Összes eszközt és kötelezettséget át kell adni, a kölcsöntartozást és a pénzeszközt is (C-43/00).*
- *A nemzetközi összeolvadás bejegyzésének megtagadása ellentétes a letelepedés szabadságával (C-411/03).*
- *A fizetett osztalék nem tekinthető a kedvezményezett részesedés csere során fizetett készpénznek akkor sem, ha a kifizetésre a részesedés cserét követő napon került sor (C-321/05).*
- *A mentesség csak akkor tagadható meg, ha az átalakulás kizárólagos célja adókikerülés. Nem adókikerülés ha nem társasági adó kikerülésére irányul az ügylet (C-352/08).*
- *Ha van valós gazdasági indok, a jelentős adóelőny nem kifohásolható (C-126/10).*
- *Nemzetközi egyesülés miatt megszűnő külföldi leányvállalat veszteségeinek beszámítása az anyavállalatnál lehetséges, ha annak felhasználására a leányvállalat országában nincsen mód (C-123/11).*
- *Székhelyáthelyezés bejegyzése megtagadható, ha a társaság megtartja az eredeti bejegyzés joga szerinti minősítését (C-210/06).*
- *Nem SE székhelyáthelyezése sem keletkeztethet adófizetést, mivel az exit adó sértené a letelepedés szabadságát (C-371/10).*
- *A bíróság nem tagadhatja meg a más tagállam joga alá tartozó társaság saját joga szerinti társasággá alakulását és jogelődként történő bejegyzését, amennyiben ez belföldi jogalanyok számára lehetséges (C-378/10).*

Egyéb adók

Az adósemlegesség a kedvezményezett átalakulások esetében a társasági adó vonatkozásában áll fenn. Az egyéb adóknál nem.

A helyi iparűzési adóra vonatkozó szabályozásban nem található kedvezményezett ügylet, de az értékesítés nettó árbevételéhez nem kapcsolhatók az átalakulás során felmerülő eredményhatások. Ugyanakkor közvetett hatás lehet. Ha belföldi leányvállalatból egy belföldi telephely lesz, és meg kell osztani a helyi iparűzési adóalapot más belföldi telephelyekkel, akkor esetleg különböző adómértéket használó önkormányzatok esetén más lesz a fizetendő adó összege.

Az Illeték tv. visszautal a Tao tv-re , ezért ilyen módon meg lett teremtvé az összhang, mert ami a társasági adóban mentes, az illetékmentes is.

A főszabály szerint, az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény ([Áfa tv.](#)) 17-18.§-ban szabályozott feltételek teljesülése esetén, *nem áll be a termék értékesítéséhez, szolgáltatás nyújtásához fűződő joghatás, ha az adóalany jogutódlással szűnik meg. Ez azt jelenti, hogy maga az átalakulás nem keletkezett áfa fizetési kötelezettséget.* Ugyanakkor tárgyi eszközök tekintetében figyelemmel kell lenni az arányosítási szabályokra.

Összességében elmondható tehát, hogy az átalakulások adójogi szabályozása több évre tekint vissza, és ennek megfelelően jelentős joggyakorlat is létezik a témakörben. Ennek ellenére még mindig sok értelmezési kérdés, jogalkalmazási bizonytalanság merül fel a gyakorlatban. A jogalkotás és jogalkalmazás komplexitását tovább növeli az uniós jogrendszernek való megfelelési kényszer.