

Gazdasági társaságok átalakulása és adózása

Jelige: Tappancs

Lezárva: 2014. november 4.

Tartalomjegyzék

1. Bevezetés	3
1.1. Az átalakulás jogon kívüli kérdései	4
2. Átalakulás anyagi és eljárásjogi kérdései a társasági jogban	9
2.1. Átalakulás fogalma és típusai	9
2.2. Átalakulás szabályrendszere	10
2.3. Az átalakuláshoz kapcsolódó döntések.....	13
2.4. Átalakulási terv.....	14
3. Számviteli kérdések.....	17
3.1. Vagyonomérleg-tervezet	17
3.2. Vagyonatértékelés.....	22
3.3. Végleges vagyonomérleg	24
4. Adózást érintő kérdések	25
4.1. Társasági adó	26
4.1.1. Átalakulások esetén alkalmazandó főszabály	26
4.1.2. Kedvezményezett átalakulás	28
4.1.3 Veszteségelhatárolás.....	35
4.1.4 Beruházási adóalap kedvezmény	39
4.2. Személyi jövedelemadó	38
4.3. Általános forgalmi adó.....	41
4.4. Illetéktörvény	42
5. Összegzés	45
6. Irodalomjegyzék.....	46

1. Bevezetés

Dolgozatomban összefoglalóan mutatom be a gazdasági társaságok átalakulására vonatkozó adójogi szabályokat, melyek során nem csupán a társaságok adófizetési kötelezettségeit tekintem át pontosan, hanem a társaság tagjaira is kiható jelenbeli és jövőbeli kötelezettségeket is.

Elsőként a társaságok átalakulásával kapcsolatos anyagi és eljárásjogi szabályokat ismertetem; az új Polgári törvénykönyv hatályba lépésével kapcsolatos jogszabályi változások kismértékben ugyan, de kihatással vannak a témámra. Célom nem a társasági anyagi jogszabályok teljes körű ismertetése, csupán a gazdasági valamint az adózás szempontjából releváns elvek bemutatása.

A társaságok átalakulásakor a társaságok vagyonát és jövőbeli adófizetési kötelezettségét a számviteli nyilvántartásokban történt változások határozzák meg, ezért nagy hangsúlyt fektetek a dolgozatomban a számviteli kérdések pontos körüljárásához. A vagyonmérleg-tervezet elkészítésének módja, illetve a tényleges vagyonmérleg közötti különbségre, valamint az ártértékelés kérdésére, azon belül is arra, miért szükséges, mi a jelentősége, további milyen elvek mentén folyik.

Az adózással kapcsolatban megvizsgálom, hol keletkezik jövedelem és ezt a jövedelmet az állam milyen okból és elv alapján adóztatja, így külön kitérek az adózás rendjével, a társasági adóval kapcsolatos szabályokra, illetve a társaság által teljesítendő ÁFA, valamint illeték fizetési kötelezettségre. Mivel egy átalakulás során nemcsak a társaság változik meg, hanem a tulajdonosok között is mozgás tapasztalható, így fontos megnézni, milyen adóvonzata van egy esetleges tulajdonosváltásnak.

Kitérek továbbá az Európai Unió tagságunkból következő speciális kérdésekre, mely során elemzem a kedvezményezett átalakulás szabályait, elveit.

Dolgozatomban arra a következtetésre jutok, hogy az átalakulások a felgyorsult és tőkeigényes gazdaságban egyre nagyobb méreteket fognak ölteni, Magyarországon pedig a családi vállalkozások át-, illetve eladása esetében jutnak nagyobb szerephez.

1.1. Az átalakulás jogon kívüli kérdései

Az átalakulások témáját elsősorban azért tartom fontosnak, mert a hazai és nemzetközi piacból egyre nagyobb szeletet hasítanak ki a nagy multinacionális vállalatok, amelyek egyre jobban diverzifikálják a portfóliójukat, elég csak a legnagyobb vállalatokra gondolni, akik jellemzően több iparágban is megjelennek. Ilyen például a dél-koreai Samsung konglomerátum, ami nemcsak elektronikával és távközléssel foglalkozik hanem, hajóépítéstől, építőipartól – a világ legnagyobb teherszállító hajóit, és a legmagasabb épületeit is ez a cég építi – pénzügyi és egészségügyi szolgáltatásokon át a nehéziparig minden területen jelen van. Ezeket a tevékenységeket közös név alatt, de jogilag, és ami még fontosabb gazdaságilag különálló társaságok üzik, melyből jelenleg közel nyolcvan van.¹

Mivel a legtöbb vállalat hasonló cipőben jár, a gazdasági racionalitások miatt sokszor fordulnak elő vállalat-átalakítások, melyek során egy-két részleget kiszerveznek egy különálló cégbe, hogy hatékonyabban tudjon működni illetőleg azért, hogy **profitközpontként az eredményét önállóan is mérni lehessen**. A másik oka a kiszervezésnek, vagyis a kiválásnak jellemzően az, hogy a leválasztott részleget értékesíteni kívánják a tulajdonosok, vagy azért, mert nem illeszthető bele a vállalat hosszú távú stratégiájába. Példának okért vegyünk egy vállalati üdülőt, ami az idők során folyamatos fejlődés következtében jól működő szállodává alakult, melynek üzemeltetéséhez a tulajdonosnak nincs meg a megfelelő szakértelme, vagy egyszerűen a további működéséhez pénzre van szüksége, vagyis egyfajta **finanszírozási mód** lehet. Az utóbbira jó példa a nemrégiben bejelentett Fiat Chrysler-vállalat által végre hajtani kívánt ügylet, mely során a tulajdonukban álló Ferrari gyár kiválik az anyacégből, és meghatározott része, 10%-a értékesítésre kerül.² A befolyó összegből finanszírozzák a további hosszú távú vállalati stratégiát így egyfajta finanszírozási módról is beszélhetünk.

Amennyiben a vállalat egy részét kívánják a tulajdonosok a tőzsdére vinni, akkor is szóba kerülhet alternatívaként a szétválás. Másfelől amennyiben a társaság egy új, kockázatosabb befektetésbe kíván belevágni a meglévő erőforrások felhasználásával és nem új cég alapításával, sok esetben ésszerűnek tűnik a kiválás az "anyacégből" majd, mint önálló társaság, saját kockázatra, nem veszélyeztetve a jól működő részlegeket, belekezdeni a kockázatosabbnak ítélt vállalkozásba. Vagyis egyfajta **kockázat elosztást** hajt végre a társaság.

¹ <http://www.reuters.com/article/2012/01/17/us-samsung-investment-idUSTRE80G00W20120117>

² Fiat Chrysler to spin off Ferrari into separate unit, <http://www.bbc.com/news/business-29817720>

Szétválásról beszélhetünk olyan **családi vállalkozások** esetében is, ahol a tulajdonosok a következő generációra kívánják hagyni a vállalkozásukat, de nem közös tulajdonban, hanem a vállalat különböző részlegeit (gyártás, értékesítés, fejlesztés) bízzák egy-egy családtagjukra.³

Az az esetkör sem kivételes, amikor a családi vállalkozás a tagjai közötti viszály miatt kénytelen szétválni, majd egymás ellen harcolva érnek fel a csúcsra. Ilyen példa a Dassler-testvérek esete, ahol a két testvér összeveszése után, a Gebrüder Dassler Schuhfabrik szétvált két önálló cégre, majd külön-külön világcég lett belőle. Ezek ma Adidas és Puma néven ismerhetjük őket.⁴

A másik jellemző a felvásárlás, majd a beolvadás, ami a nemzetközi piacon egyre népszerűbb a feltörekvő és még fel nem osztott területeken, amilyen például az IT szektor. Szinte minden héten olvasni lehet egy nagyobb felvásárlásról a legnagyobb szereplők esetében, melyek során szinte nagyobb összegek vándorolnak egyik kézről a másikba, mint egy két feltörekvő ország teljes hazai összterméke.⁵ Az utóbbi néhány évbe csak a legnagyobb informatikai vállalatok (Facebook, Microsoft, Google, Yahoo) 56 milliárd dollár értékben vásároltak fel különféle technológiai vállalatokat.⁶

A jelenlegi gazdasági környezetben, melyre a folyamatos javulás és az alacsony kamatok jellemzőek, a vállalatok keresik **a kitérési lehetőségeket, a piacszerzés újabb módját illetve a versenytársak kiiktatását** többek között a felvásárlásokat is. Az alábbi diagramon is látni lehet, hogy az M&A tranzakciók 2014-ben várhatóan az Egyesült Államokban minden idők második legerősebb éve lehet.⁷

³ Albert J. Rädler, 1994. 559. o.

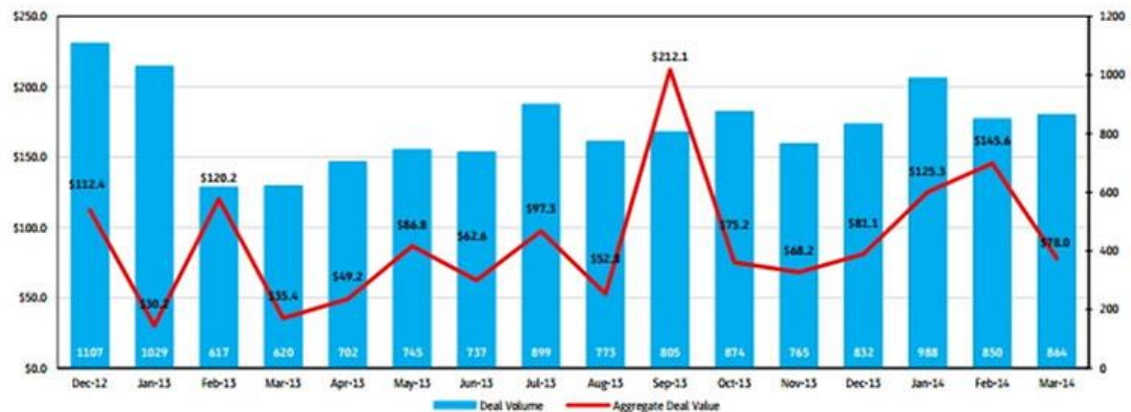
⁴ <http://www.adidas-group.com/en/group/history/>

⁵ Elég abba belegondolni, hogy a Facebook közel másfélszer annyit költött a WhatsApp nevű vállalat felvásárlására (9 milliárd dollár) mint Izland teljes hazai összterméke (13 milliárd dollár). (forrás: http://hvg.hu/tudomany/20140326_ahol_1_milliard_dollar_szinte_semmit/)

⁶ http://hvg.hu/tudomany/20140326_ahol_1_milliard_dollar_szinte_semmit/

⁷ <http://www.advisenrisknetwork.com/2014/06/04/insurance-adding-value-mergers-due-diligence/>

The US Mergers & Acquisitions Market Index



FactSet.com

Copyright © 2014 FactSet Research Systems Inc. All rights reserved.

Forrás: <http://www.advisenrisknetwork.com/2014/06/04/insurance-adding-value-mergers-due-diligence/>

A mai gazdasági környezetben a vállalatok megpróbálnak a **legnagyobb hatékonysággal** működni és kihasználni a **méretgazdaságosság** által kínált gazdasági előnyöket. A piac elsősorban ott kényszeríti ki az egyesüléseket, ahol a meglévő kapacitások minél jobb kihasználása így könnyebben elérhető. Ilyen ágazat a légiközlekedés elsősorban, ahol az utóbbi évtizedben szinte az összes nagyobb légitársaság egyesült egymással vagy szorosabbra fűzte a kapcsolatait.⁸

Véleményem szerint fontos ezzel a témával foglalkozni, mivel a legtöbb ember közvetetten érintett lesz az ilyen átalakulások következtében, továbbá ezek a cégek az országban a legnagyobb foglalkoztatók⁹, amely miatt nemzetgazdasági szinten sem elhanyagolható ennek a témakörnek a minél részletesebb tárgyalása. Továbbá Magyarországon a Ratkó-korszak generációjának a gazdasági életből való kiszállása következtében a családi vállalkozások, jellemzően KKV-k, egyben vagy akár részletekben történő értékesítése a következő néhány évben egyre többször fog megtörténni. Nemzetközi szinten pedig olyan összegek mozognak egy-egy ügylet kapcsán, amely hazánk éves költségvetésével vetekszik, ezért fontos a kérdést nemcsak a hazai szabályozás alapján megismerni a területtel.

⁸ Európában megfigyelhető, hogy a Lufthansa, British Airways- Iberia, illetve az Air France – KLM, míg az Egyesült Államokban a legnagyobb légitársaságok egymással (American-US Airways, Delta-Northwest, United-Continental) hogy fel tudják venni a versenyt, nemcsak a rövid távú, hanem a nemzetközi piacon is.

⁹ http://www.profession.hu/cikk_rovid_hirek/20120724/ezek-magyarorszag-legnagyobb-munkaadoi/1183

A magyar piacon is erőteljesen nő az összeolvadások és a felvásárlások száma és összértéke egyaránt. Mivel az összeolvadások és felvásárlások összértékét a vállalatok lehetőség szerint megpróbálják eltitkolni, így pontos információink nincsen a piac méretéről, de a legpontosabb becslések 1,3 milliárd dollárra, vagyis közel 320 milliárd forintra teszik ezeknek az értékét.¹⁰

A tendencia azonban egyre jobban nő, mind darabszám tekintetében, mind pedig összértékben. A tranzakciók száma 2013-ban 11%-kal haladta meg az előző évi szintet, míg összérték tekintetében 133%-os növekedés volt megfigyelhető. A gazdasági helyzet fokozatos javulása, ami a 2009-es illetve 2011-es mélypont óta fokozatos, előrevetíti az fúziók és felvásárlások (M&A, Mergers and Acquisitions) növekedését.

Elsősorban, a nemzetközi trendeknek megfelelően, nálunk is az IT és a technológiai szektorban (21%) történik a legtöbb tranzakció, ezt követi a média és a telekommunikáció (16%) majd a pénzügyi szolgáltatások (10%). Alapvetően hazánkban a belföldi ügyletek voltak többségben, a határon átnyúló ügyletek inkább a nagyobb cégek felvásárlásai voltak¹¹.

Én elsősorban az átalakulások alapvető társasági jogi, számviteli jogi kérdéseivel foglalkozom, továbbá az ezek után keletkező vagy éppen nem keletkező nyereség adóvonzatával. Amikor két társaság összeolvad, vagy egy társaságból kiválik egy másik, alapvetően anyagi, gazdasági okokat kell keresnünk. Ebben az esetben elsődleges az, hogy valamilyen módon vagyongyarapodás történt. Gondoljunk abba bele, hogy egy antik asztal és a hozzátartozó antik székek külön-külön mekkora értéket képviselnek, majd amennyiben összerakjuk őket, akkor materiális értelemben nem történt változás, azonban az értékük nem összeadódik csupán, hanem megtöbbszöröződik.

Ezt a vagyonnövekményt azonban nehéz kimutatni, még nehezebb megadóztatni, mert csak papíron keletkezett ezen ügylet után nyereség, ténylegesen csak akkor realizálódik, amikor értékesítésre kerül sor.

¹⁰ http://www.mfor.hu/cikkek/11_szazalekos_novekedes_a_magyar_M_A_piacon.html

¹¹ Ilyen ügylet volt a MOL felvásárlásai Omán és Pakisztán területén, vagy a Richter brazil érdekeltségének megvásárlása. (forrás: http://www.mfor.hu/cikkek/11_szazalekos_novekedes_a_magyar_M_A_piacon.html)

Ezért egy kulcskérdés, hogy **az így keletkezett jövedelmet mikor, hogyan illetve milyen módon adóztatja meg az állam illetve felmerül a kérdés, hogy jogi és gazdaságpolitikailag szempontból kell-e egyáltalán adóztatni?**

Magyarországon a társasági adó alapja a számviteli nyilvántartásokra épül, mely alapvetően megkönnyíti a gazdasági társaságok életét, hiszen elegendő egy nyilvántartást vezetniük, azonban a törvény rengeteg korrekciós tételt alkalmaz, ami miatt sokkal bonyolultabb az adóalap meghatározása, mint olyan országokban, ahol elkülönült adónyilvántartás van.¹² Azt azonban kijelenthetjük, hogy a jogalkotó a korrekciós tételek meghatározása során nem hozza hátrányos helyzetbe az átalakulni kívánó társaságokat, amennyiben az átalakulás célja nem adóelkerülés. Annak ellenére, hogy a legtöbb társaság esetén – az egyszerűség kedvéért – a számviteli nyilvántartásokban meglévő és a társasági adóra vonatkozó (számított nyilvántartási érték) értékek nem térnek el egymástól, egy átalakult társaság esetében – a vagyonátértékelésre tekintettel – szinte mindig eltérnek.

¹² Wolfgang Schön, 2005, 2. o.

2. Átalakulás anyagi és eljárásjogi kérdései

2.1. Átalakulás fogalma és típusai

Az átalakulás nem más, mint egy adott cég olyan mértékű átszervezése, amelyre már az eredeti cégformát is szétfeszíti, és helyette más vállalkozási formát eredményez.¹³ Mivel ebben az esetben nem csak belső átszervezésről van szó a cég életében, hanem a vállalkozás külső megjelenésében is drasztikus változás áll be, ezért nagy érdeklődésre övezi mind az üzleti partnerei, a piaci szerelők mind a hatóságok részéről.

Az új Ptk. az eddig tágabb értelemben elfogadott átalakulás fogalmát szűkítette, nem a típusváltás, egyesülés és szétválás gyűjtőfogalmaként használja, hanem kizárólag a jogi személy típusváltásának megváltozását érti. Az új Ptk. és a hozzá kapcsolódó 2013. évi CLXXVI. törvény (továbbiakban Átalakulási tv.) dogmatikailag éles határt húz az átalakulás, egyesülés és a szétválás közé. Vélhetően azért, hogy az Unió tagállamainak legnagyobb részében ismert szabályozáshoz alkalmazkodjon a magyar szabályozás is.¹⁴ Mind a három esetben külön definíciót ad a törvény, ezzel is nyomatékosítva azt, hogy az átalakulás más típusú jogi személlyé történő válást jelent, mely során az átalakuló társaság jogai és kötelezettségei egy az egyben az átalakulással keletkező jogi személyre, mint általános jogutódra szállnak át.¹⁵ Mivel az átalakulás esetében új jogi személy jön létre, ezért az átalakulásra az alapítás szabályait kell alkalmazni, mégpedig azon jogi személyre vonatkozó alapítási szabályokat, amely típusba a jogutód társaság tartozik.¹⁶

Fontos kivétel, mely az új Ptk. harmadik könyvének felépítéséből következik – nevezetesen van egy általános rész, mely minden jogi személyre vonatkozik, van egy gazdasági társaságokra vonatkozó általános rész, és van egy egyes gazdasági társaságokra vonatkozó különös rész –, hogy amennyiben egy korlátlan felelősségű társaság alakul át ugyancsak korlátlan felelősségű társasággá, abban az esetben nem kell az átalakulásra vonatkozó szabályokat alkalmazni.¹⁷

¹³ Gál Judit, 2010, 6. oldal

¹⁴ Gál Judit, 2014, 4. szám 1. pont

¹⁵ Ptk. 3:39.§ (1)

¹⁶ Ptk. 3:39.§ (2)

¹⁷ Ptk. 3:153.§ (1)

Egyesülés egy olyan gyűjtőfogalom, amely két esetet foglal magába az összeolvadást és a beolvadást. Az előbbi esetében legalább két jogi személy döntése nyomán, az társaságok megszűnnek és helyettük egy új jogi személy jön létre általános jogutódlás mellett. Ezzel szemben a beolvadás esetében a beolvadó jogi személy megszűnik, de nem egy új jogi személy lesz az általános jogutód, hanem egy már meglévő.¹⁸

Szétválásnál is megkülönböztetjük a különválást a kiválástól. Különválás esetében a jogi személy megszűnik, és helyette az újonnan létrejövő több jogi személyre, mint jogutódra száll át a vagyona. Kiválás esetén fennmarad a jogi személy, de vagyonának egy része a kiválással létrejövő jogi személyre száll át. Speciális rendelkezést igényel a szétváló jogi személyeket megillető jogok és kötelezettségek sorsa. Nem lehet kimondani jogszabályi szinten, hogy ki a jogutód, ezt a törvény az érintett felekre bízza, melyet a szétválási tervben kell szabályozniuk.¹⁹

Ezen felül az egyesülés és a szétválás kombinálható is, vagyis az új Ptk. ismeri a beolvadásos kiválás és a beolvadásos különválás fogalmát is, melyek különbsége értelemszerűen következik az előbbi definíciókból.²⁰

2.2. Átalakulás szabályrendszere

Fellelhetők olyan jogi normák az átalakulás egésze alatt, amelyek alapvető szintű szabályoknak, előfeltételeknek tekinthetők.

Az egyik legfontosabb kérdés a jogutódlás, mivel a jogelőd korábbi ügyletei a jövőre is kihatással vannak, így nemcsak polgári jogi, hanem számviteli és adójogi kérdésekben sem mindegy, kit illetnek meg a jogelőd jogai illetve kit terhelnek a kötelezettségei.

Alapvetően két típust különböztethetünk meg: univerzális és szinguláris jogutódlás.²¹ Az előbbi esetben a jogutódlás teljes körű, vagyis minden jog és kötelezettség átszáll a jogutódra. Ilyen eset az átalakulás szűkebb értelme, vagyis a formaváltás, illetve az egyesülés. Ennél sokszínűbb

¹⁸ Ptk. 3:44. §

¹⁹ Ptk. 3:45. § (1)

²⁰ Ptk. 3:45. § (2): *A kiváló tag a jogi személy vagyonának egy részével már működő jogi személyhez, mint jogutódhoz csatlakozik (beolvadásos kiválás)*

A különváló tagok a jogi személy vagyonának rájuk eső részével különböző, már működő jogi személyekhez, mint jogutódokhoz csatlakoznak (beolvadásos különválás)

²¹ Gál, 2010, 8. oldal

a különös jogutódlás esete, amikor is nem teljes körű az átszállás, csupán meghatározott jogviszonyok tekintetében beszélhetünk jogutódlásról. Erre az esetkörre a legjobb példa a szétválás, amikor a szétválási szerződés tartalmazza, hogy ki milyen jogok és kötelezettségek tekintetében minősül jogutódnak. Ebben a körben viszont nem szabad elfelejteni a felelősség kérdését, mely ilyen esetekben speciális védelmet biztosít a korábbi hitelezőknek, mely során a szétválás előtt keletkezett kötelezettségek tekintetében, bizonyos körülmények fennállása esetében, a felelősség egyetemleges.²²

Bizonyos esetekben a jogszabály megtiltja a gazdasági társaságoknak az átalakulást. Ezek az esetkörök akkor merülnek fel, ha a jogi személy az átalakulással ki akarná játszani valamilyen kötelezettség teljesítését, a tagok akarnának ily módon mentesülni a felelősségük alól, illetve ha összeegyeztethetetlen lenne a kialakult helyzettel az átalakulásról szóló döntés. Ezek a korlátozások, melyet a szakirodalom átalakulási tilalomnak hív a következők:²³

- i. Amennyiben a vagyoni hozzájárulásokat nem teljesítették a tagok, nem határozható el az átalakulás. Ennek legfőképpen az az indoka, hogy a jogalkotó nem szeretné, ha olyan társaságok, akik a vagyoni hozzájárulásukat még nem teljesítették – az új Ptk. értelmében hozzájárulást az alapítástól számított akár 5. évre is ki lehet tolni – ne döntsének ilyen nagymértékű átalakulásról. Ugyanezen indokból nem engedi az osztalékfizetést sem a Ptk. a hozzájárulások teljesítése előtt.
- ii. Új elemként jelenik meg az új Ptk. hatálybalépésével, hogy mostantól nemcsak a végelszámolás és a felszámolás jelent akadályt, hanem a csődeljárás is. Ez az átalakulási tilalom kifejezetten garanciális jellegű, mivel elsősorban a hitelezőket védi, nehogy a már kényszertörésre került cég, aki mellesleg elvesztette az önrendelkezési jogát, ily módon ki tudjon bújni a hitelezők karmaiból
- iii. Büntetőjogi intézkedés új elemként jelent meg hazánk Uniós csatlakozásának folyamán. Áttörve a büntetőjog egyik alapelvét, már nem csak természetes személy ellen lehet érvényesíteni büntetőjogi intézkedéseket, hanem bizonyos – igen szűk – esetben jogi személlyel szemben is. Ezen intézkedések következtében akár meg is szűnhet, a jogi

²² Ptk. 3:46.§

²³ Gál, 2010, 11. oldal

személy vagy csupán korlátozhatják a működésüket. Mindkét²⁴ esetben értelemszerűen fontos és szükségszerű, hogy a jogi személy ne változtasson a státuszán, mert akkor az intézkedés könnyen kiüresíthető lenne.

- iv. Fontos kérdés, mi a helyzet akkor, ha nem a társaság kerül fizetéseképtelen helyzetbe vagy büntető eljárás alá, hanem annak tagja, mely kihatással van a társaságra is. Konkrét átalakulási tilalmat nem ír elő semmilyen jogszabály – nem is volna jó, ha a tag vagyoni helyzete kihatással lenne a társaság működésére, hiszen elkülönült jogalanyok –, azonban fontos hitelezővédelmi ok, hogy ne tudjon kiüresedni a tag vagyona egy átalakulás folytán. Amennyiben a tag üzletrészét lefoglalták – vagyis bejegyezték a cégnyilvántartásba – akkora két fontos feltétel teljesülése esetében az átalakulásnak nincs akadálya. Elsőként biztosítani kell, hogy az átalakult társaság üzletrészén szintúgy fennálljon a lefoglalás bejegyzése, mint a jogelőd társaság üzletrésze esetében, továbbá feltétel az is, hogy az adós vagyonán tulajdonváltás ne következzen be, vagyis ne legyen kiüresítve az üzletrész értéke. Például egy szétválás esetében minden vagyon az egyik, míg kötelezettségek nagyobbik része a másik társasághoz kerül, amelynek piaci értéke töredéke a korábbi üzletrész értékével.

Az átalakulással könnyedén ki lehetne játszani a tagi felelősség szabályait, hiszen egy korlátlan mögöttes helyállással rendelkező társaság tagja, ha átalakul korlátozott helyállással rendelkezővé, akkor így csorbíthatja a hitelezők érdekeit és kiüresíteni a felelősségi szabályokat. Ezért a tagi felelősségre komoly garanciális szabályok kerültek kialakításra az Átalakulási törvényben.²⁵

Mivel az átalakulás jogutódlás melletti megszűnést jelent, polgári jog alapelvéből következően az összes tartozásaiért a jogutód lesz a felelős. Azonban ha a gazdasági társaság szétválással szűnik meg, a létrejövő gazdasági társaságok, mint általános jogutódok a jogelőd adókötelezettségeit – a szétválási szerződés szerinti megosztásban – vagyonarányosan kötelesek teljesíteni.²⁶ A társaság tagjainak abban az esetben kell helytállniuk a tartozásaikért, amennyiben a társaság nem képes erre. Ezt nevezzük mögöttes helyállási felelősségnek. Az

²⁴ Pénzbírság kiszabása is elképzelhető, de ez a fajta büntetés nem tartós, hanem csak egyszer teljesítendő, így nem hat ki tartósan a jogi személy működésére, ezért nem minősül ilyen akadálnak. Más kérdés, hogy amennyiben még nincs jogerős ítélet, addig ugyanúgy tilos az átalakulás.

²⁵ 10.§

²⁶ AVE 2012/12.

átalakulás abban a körben fontos, ha a jogutód nem tud fizetni, és a tagjai korlátozottan felelősek csak, viszont a jogügyletet még a jogelőd társasággal kötötte, abban a tudatban, hogy a mögöttes felelőssége korlátlan (pl: egy bt-vel kötött ügylet esetén). Erre az esetre a jogalkotó hitelezővédelmi intézkedéseket hozott, mely szerint a változás bekövetkeztétől számított öt évig felel a jogelőd tartozásaiért az eredeti módon. A helytállási kötelezettségük mértékének meghatározásánál azonban figyelemmel kell lenni arra, hogy a jogelőd gazdasági társaság fennállása alatt a társaság tartozásaiért milyen felelősség terheli a tagot. Ugyanez a helyzet a jogelődben tagként résztvevővel szemben, aki nem kíván a jogutód társaságban részt venni. Bizonyos eltérésekkel, de ugyanezt a sémát kell alkalmaznunk a szétválás esetében is, annyi eltéréssel, hogy ott elsődlegesen nem egy, hanem több jogutód van, akik a fentebb ismertetett módon egyetemlegesen felelnek a jogelőd tartozásaiért, majd amennyiben ez nem kielégítő, és a jogutód tagjain sem lehet behajtani a tartozást, jutunk el a jogelőd társaság tagjainak vizsgálatához. Ezt erősíti meg az EBH 2007.1627 határozata, amikor kimondja, hogy a korlátolt felelősségű társasággá átalakult betéti társaság tartozásaiért elsődlegesen a jogutód gazdasági társaság felel, de fennmarad a jogelőd betéti társaság tagjának mögöttes felelőssége is.

2.3. Átalakuláshoz kapcsolódó döntések

Mivel dolgozatomnak nem célja az átalakulással kapcsolatos eljárási szabályok ismertetése, ezért csak felvázolom az átalakulás menetét.

Az átalakulásról a társaság(ok) legfőbb szerve(i) határoz, főszabály szerint két alkalommal.²⁷ A jogalkotó nem elégszik meg az egyszerű többséggel, hanem háromnegyedes szótöbbséggel meghozott határozatot ír elő.

Amennyiben két ülésen döntenek az átalakulásról, akkor az első ülésen a vezető tisztségviselőknek a felügyelőbizottság által véleményezett előterjesztése alapján a legfőbb szerv tagjai arról döntenek, hogy egyetértenek-e az átalakulás szándékával. Amennyiben igen, meghatározzák a hogyan kérdését, mely alatt elsősorban azt kell érteni, hogy milyen formában menjen végbe, illetve az átalakulással létrejövő új társaságban mekkora vagyoni hozzájárulással kívánnak részt venni. További teendője a legfőbb szervnek az, hogy meghatározza a vagyonmérleg-tervezet fordulónapját, meg kell bíznia a vezető tisztségviselőket az átalakulási

²⁷ Átalakulási törvény 2. (1)

terv elkészítésével és ki kell jelölnie a független könyvvizsgálót. Amennyiben van olyan tagja a társaságnak, aki nem kíván a jogutód társaságban jogviszonyt létesíteni, akkor szükséges elszámolási javaslatot is készíteni a vagyonmérleg-tervezet tartalmának pontos meghatározása végett. Annak a tagnak, aki nem kíván részt venni, számolnia kell annak a veszélyével, hogy amennyi a társaság saját tőkéje nulla vagy negatív, a kiváló tag részére semmilyen vagyont nem lehet kiadni.²⁸

Nagyon fontos, hogy ebben az időpontban kell a legfőbb szervnek döntenie arról, hogy élni kívánnak-e az eszközök és a kötelezettségek átértékelésének lehetőségével. Az átértékelésnek nagy jelentősége van a későbbi számviteli előírások maradéktalan teljesítésénél, illetve kihatással van az adófizetési kötelezettségekre is.

2.4. Átalakulási terv

A legfőbb szerv második ülésén határoz a már elkészült átalakulási terv és mellékleteinek elfogadásáról. Fontos, hogy ezen ülés időpontja és a vagyonmérleg-tervezet fordulónapja között nem telhet el hosszabb idő, mint három hónap. Ezen ülésen meg kell határozni azt, hogy mekkora rész illeti meg a tagokat a jogutód jegyzett tőkéjéből. (Nem a jogelődben meglévő hányadok maradnak fenn minden esetben, hisz elképzelhető az, hogy valamelyik tag nem kíván részt venni, illetve tőkeemelés szükséges a jogutódban, és ezt nem a korábbi hányadok alapján akarják a tagok véghezvinni, vagy akár új tag belépésével is változhat ez az arány.) Ekkor kell megegyezni a jogutódban részt venni nem kívánó taggal az elszámolás módjáról (konkrétan arról, hogy mekkora vagyont illeti meg őt és ezt mikor és hogyan adják ki neki). Ezt úgy kell meghatározni, hogy a kilépő tag a jogelőd tagban meglévő jegyzett tőkéhez viszonyított vagyoni hozzájárulásának a megfelelő hányadát kapja meg. Amennyiben az átértékeléssel él a társaság, akkor ezzel korrigálni szükséges ezt a vagyont. Ezzel az elszámolással az a baj, hogy csak a számviteli értékelést veszi figyelembe, nem rugaszkodik el attól. Sok esetben az üzletész vagy a részvény névértéke köszönőviszonyban sincs a valós piaci értékkel. Abban az esetben, ha a kilépő tag a piaci értéken kívánja megállapítani a számára kiadandó vagyont, kötelező a vagyonátértékelés.

²⁸ Átalakulási tv. 6.§ (3)

A vagyonkiadás módjára nincs taxatív szabály, erről a tagok határoznak. Az időpontra viszont érvényesül az a szabály, mely kimondja, hogy ebben az esetben a cégbejegyzést követő hatvan napon belül sort kell keríteni, amennyiben a felek, szigorúan önkéntes alapon, másban nem állapodnak meg.²⁹

Amennyiben nem éri el az átalakulással létrejövő társaság saját tőkéje a Ptk.-ban meghatározott minimum értéket (kft. esetén három millió forint, zrt. esetén öt, nyrt. esetén húsz millió forintot) az átalakulás nem jön létre. Ezt a helyzetet lehet úgy kezelni, hogy más, külső forrást vonnak be a társaságba, jellemzően új tagok belépésével és tőkeemeléssel.

A tagok akár egy ülésen is dönthetnek az átalakulásról, ebben az esetben az ülés tartása nélküli döntéshozatal szabályait kell alkalmazni, mely felgyorsítja, és bizonyos esetekben leegyszerűsíti az átalakuláshoz vezető rögzös utat.

Miután a legfőbb szerv főszabály szerint második ülésén is az átalakulás mellett döntött és minden szükséges határozatot meghozott, lezárult a belső szervezeti kérdéskör. Ezután a nyilvánosság elé kell vinni az átalakulás folyamatát. Tájékoztatni kell a munkavállalói érdekképviseleti szerveket, illetve ha nem működik ilyen, a munkavállalókat. Ezen felül a Cégléletről közzé kell tenni egy közleményt, mégpedig két egymást követő lapszámban. A közleménynek többek között tartalmaznia kell a hitelezőknek szóló felhívást. Ez nagyon fontos momentum, mivel a hitelező ekkor értesül először az átalakulás terveiről, és számára nem mindegy, hogy mely társaság, milyen tagokkal maga mögött, milyen biztosítékokkal tartozik neki.

A jogutódlásból következően nem kell semmilyen egyéb eszközzel élnie a hitelezőnek a jogelőddel szemben fennálló követelés érvényesíthetőség tétele miatt, hiszen ez ipso iure a jogutód kötelezettsége.

A hitelező jogosult a fennálló kötelezettsége mértékéig biztosítékot kérni, ha véleménye szerint veszélyezteti az átalakulás az ő érdekeit. Erre harminc napos jogvesztő határideje van, ha nem jelenti be az ügyvezetés felé, akkor ez a jog elenyészik. Amennyiben nem ad a vezetőség megfelelő biztosítékot, a hitelező jogosult a cégbíróságon ezt a döntést megtámadni. Erre

²⁹ Átalakulási tv. 6. (5)

nagyon szűk határidőket szab a törvény (8 nap a megtámadásra, 30 nap a bíróságnak döntésre), hiszen nem lehet addig bejegyezni az átalakulást, amíg ezen ügy végére pontot nem tesz a bíróság. Mivel egy nagyobb strukturális átszervezés esetén könnyen elhúzódhat néhány akadékoskodó hitelezőn a folyamat, meghatároz a törvény néhány kivételt.

Ezután már csak a cégbíróságra történő benyújtás szükséges, ami harminc napon belül határoz erről. A cégbíróság a Gfv. X.30.164/1999/5. határozata alapján azonban, ha több jogutód van, bármely jogutód bejegyzésére csak akkor kerülhet sor, ha valamennyi jogutód cégbejegyzésének feltételei fennállnak, és a jogelőd törlése is csak annak a függvényében történhet meg, ha a jogutódot a cégbíróság bejegyezte.

3. Számviteli kérdések

Az átalakulással kapcsolatban mind az adó és társasági anyagi jog, mind az eljárásjog nagy hangsúlyt fektet a számviteli beszámolókra és a terminológiára. Majd később láthatjuk, hogy e szabályok összessége a kulcs az adójogi kérdésekben.

A számviteli törvény rögzíti azokat az alapelveket³⁰, melyek mentén a vállalkozás megbízható és valós összképet biztosító tájékoztatás tud nyújtani magáról. Az átalakulás során azonban nem mindegyik alapelv érvényesül, mely során más szemszögből kell tekintenünk egy átalakulás alatt álló vállalkozás számviteli beszámolójára.

3.1. Vagyonomérleg-tervezet

Számviteli szempontból úgyszintén 2 lépcsős folyamat az átalakulás, de a társasági anyagi joggal ellentétben a határok máshol vannak.³¹ Első fontos pont a vagyonleltár és a vagyonomérleg-tervezet elkészítése a legfőbb szerv első ülése után, mely tervezeteket a második ülésen fogadják el. A második mérföldkő a bejegyzést követően jön el, amikor a végleges vagyonleltárt és vagyonomérleget kell a cégbíróságnál letétbe helyezni.

A vagyonomérleg-tervezetet ugyanolyan módszerrel és specialitással kell elkészíteni, mint az éves beszámoló mérlegét.³² Mivel legalább két társaság helyzetét vizsgáljuk (jogelőd és jogutód), mindegyik társaság vonatkozásában el kell készíteni, melyeket a vagyonleltár-tervezettel alá is kell tudni támasztani. A számviteli elvek ismeretében úgy gondolhatjuk, hogy ugyanabban a pillanatban (egy időpontban) elkészített mérleg, mind az átalakuló mind a létrejövő társaság esetében ugyanazt, ugyanazon értéken tartalmazza majd. Itt jelentkeznek az átalakulásokkal kapcsolatos különleges szabályok, mely során a jogelőd társaság vagyonát át lehet értékelni, mely során ugyanazon eszköz és kötelezettségek más értéken szerepel ugyanabban az időpontban a két vagyonomérleg-tervezetben. (Az átértékelésről részletesen később).

³⁰ Számviteli tv. 15-16.§

³¹ Számviteli tv. 136.§ (2)

³² Számviteli tv. 136.§ (3)

A célja ezen tervezetek elkészítésének kettős:

- i. Először is megalapozza a legfőbb szerv második és egyben végleges döntését, hiszen így látni lehet, hogy milyen vagyona van a társaságnak, ami a későbbi elszámolás alapja.
- ii. Másodsorban megmutatja, mi lenne, ha az átalakulás végbement volna, vagyis a végső döntést megalapozza, látni lehet a döntés eredményét.

Az éves mérleg készítésekor egyértelmű, hogy milyen napra vonatkozóan készül el, azonban az átalakulás esetében nem ilyen egyértelmű. Fontos megjegyezni, hogy mi a célja e mérlegeknek, ezért a tervezeteknek lehetőleg frissnek, aktuálisnak kell lenniük. A döntés a legfőbb szerv kezében van, ők döntenek el a fordulónapot, mely akár az első döntést megelőző is lehet. Fontos azonban, hogy a fordulónapot követő három hónapon belül meg kell születnie a második döntésnek. Ezen szabály alól a jogalkotó kivételt tesz és hat hónapos időközt hagyva megengedi, hogy a számviteli törvény szerinti mérlegforduló-nappal készített éves beszámolót is lehessen használni, amennyiben nincs átértékelés.

Amennyiben ezek elkészültek, a felügyelőbizottsággal ellenőriztetni kell – természetesen csak akkor, ha működik – majd független könyvvizsgálóval megvizsgáltatni. Fontos azonban meghatározni, hogy ki minősül független könyvvizsgálónak³³:

Nem vizsgálhatja az, aki a jogelőd vagy jogelődök számára könyvvizsgálatot végzett, és az sem, aki a megelőző két üzleti évben könyvvizsgálatot vagy apport felülvizsgálatát végezte bármelyik jogelőd számára. A függetlenséget tovább erősíti, hogy aki a vagyonmérleg-tervezeteket vizsgálta, nem lehet semelyik jogutód könyvvizsgálója a cégbejegyzéstől számított három éven belül.³⁴

A könyvvizsgáló auditálása során megállapítja a jogi személy vagyonának értékét, a saját tőke összegét, és ennél az összegnél nem lehet magasabb értékben meghatározni az átalakulás során³⁵.

³³ Átalakulási tv. 4.§ (5)

³⁴ Nagy Gábor. 2014, 36. oldal

³⁵ Átalakulási tv. 4.§ (7)

A társaságok gazdálkodásának egyik nagyon fontos követelménye, hogy a könyvvizsgáló ellenőrizze az éves beszámolókat, hogy a nagyközönség is teljes hitelességgel tudja azt elfogadni.³⁶ A könyvvizsgáló két irányba nyújt védelmet. Egyfelől a menedzsment és a tulajdonosok érdekeit képviseli főképp az adóhatósággal szemben, másfelől a tulajdonosok érdekeit is védi a menedzsmenttel szemben.

A könyvvizsgálatnak két korlátja van. Az egyik a szakmai felkészültség, annak biztosítása, hogy a modern és fejlett világunkban a könyvvizsgáló tisztában van-e azokkal a folyamatokkal, ami az ellenőrzött vállalatnál zajlik, a másik pedig a függetlenség³⁷, mely elengedhetetlen a hiteles összkép tanúsítása során.³⁸

A könyvvizsgáló feladata nemcsak a vagyonmérleg-tervezet és vagyonleltár-tervezet ellenőrzése, hanem az ezek alapján elkészülő végleges vagyonmérleg és vagyonleltár felülvizsgálata. Ezen felül megállapítja, hogy az átalakulással létrejövő gazdasági társaságnál mennyi a saját tőke és a jegyzett tőke maximuma. Amennyiben apportálás történt az átalakulás során, ennek az ellenőrzésére is kiterjed a hatásköre. Ahogy azt láthatjuk, elsődleges célja a független könyvvizsgálatnak nem más, mint a hiteles vizsgálat, mely nemcsak a tagok számára, hanem a kívülállók felé is biztonságot sugároz. Ezért a könyvvizsgálónak speciális nyilatkozatot kell tennie, melyben nyilatkozik arról, hogy a hitelezők érdeke veszélybe kerül-e az átalakulás során, vagy nem. Legfőképpen az egyesülések esetében merülhet ez fel, mert mint ahogy azt korábban láttuk elég szigorú felelősségi szabályok vonatkoznak az ilyen helyzetekre. Azonban az egyesülés esetén a jogelődök nem feltétlenül vannak azonos helyzetben és egy hitelező számára nem mindegy, hogy a „jó adósa” összeáll egy sokkal rosszabbal, hiszen így az ő portfóliójában is potenciális veszély kerülhet bele, ráadásul ezért ő semmilyen kompenzációt nem kap és tiltakozni sem tud ez ellen, nem úgy, mint egy szétválás esetében.

Közelebbről megnézve a vagyonmérleg-tervezeteket azt láthatjuk, hogy mindig a vagyonleltárra támaszkodik. Vagyonleltár elkészítésének azért van nagy szerepe, mert erre épül a mérleg és ez tartalmazza mind a jogelőd, mind a jogutód eszközeit és forrásait.

³⁶ Az Enron-botrány után, melynek egyik alapja volt, hogy az egyik legnagyobb könyvvizsgáló cég, az Arthur Andersen hitelesnek ítélt olyan beszámolókat, amelyekről később kiderült, hogy meghamisították és erről a könyvvizsgáló társaságnak tudomása volt. Ezután sokkal szigorúbb a piac is a könyvvizsgáló függetlenségét tekintve.

³⁷ Joggal merülhet fel a kérdés, hogyan lehetséges az, hogy az összes nagyvállalat könyveit, rotációs rendszerben ugyan, de a Big Four ellenőrzi.

³⁸ Barabás Tünde, 2013, 186. oldaltól

A leltár elkészítésekor meg kell különböztetni azokat a társaságokat, akik az analitikus nyilvántartásaikat naprakészen vezetik, azoktól, akik nem. Az előbbi esetben könnyebb a helyzet, mivel már egy meglévő leltárra dolgozunk, mely során csak a fordulónapi értékelést kell elkészíteni. Az ebből adandó különbözetet indokolni szükséges a későbbi ellenőrzés megkönnyítése végett. Amennyiben a gazdálkodó nem vezet ilyen nyilvántartást, kénytelen leltározását végezni, mely során meggyőződhet a felvenni kívánt vagyon helyességéről.

A vagyonmérleg-tervezet tartalmazza a társaság eszközeinek és kötelezettségeinek továbbá a saját tőkének az értékét a fordulónapra.³⁹ Mind a könyv szerinti értéken, mind az átértékelési különbözetet, mind pedig az ezzel korrigál összeget. Ez azt jelenti, hogy a jogelődnek a vagyonmérleg-tervezete három oszlopos tagolásban kell elkészíteni. Első oszlopba kell a mérlegfordulónapra vonatkozóan az átalakuló társaság vagyonát feltüntetni, a könyv szerinti értéken. A második oszlopban az átértékelési különbözetet kell feltüntetni amennyiben van ilyen, ha nincs, akkor üresen kell hagyni, míg a harmadik oszlopban kell szerepeltetni az átalakuló társaság vagyonát piaci értéken. Ezt úgy kapjuk meg, hogy az első oszlopot értékét korrigáljuk a második oszlopával. Az átalakuló társaság vagyonmérleg-tervezete az alábbiak szerint alakul:

Forrás: Nagy. 2014, 46. o.

Megnevezés	Átalakuló vagyona könyv szerinti értéken	Átértékelési különbözet	Átalakuló vagyona piaci értéken
A. Befektettet eszközök	4500	700	5200
B. Forgóeszközök	1500		1500
C. Aktív időbeli elhatárolások	100		100
Eszközök összesen	6100		6800
D. Saját tőke	4900	700	5600
<i>II. Tőketartalék</i>	250	700	950
E. Céltartalék	100		100
F. Kötelezettségek	1000		1000
G. Passzív időbeli elhatárolások	100		100
Források összesen	6100		6800

³⁹ 2000. évi C. törvény 138. § (2)

Átalakulással létrejövő társaság vagyonszerző-tervezete is a három oszlopos megoldást követi, az első oszlopban található az átalakuló társaság vagyona piaci értéken, ami az átalakuló vagyonszerző-tervezet harmadik oszlopával egyezik meg, a második oszlopban tartalmazza a számviteli törvényben nevesített különbözeteit (ilyenek többek között az új, belépő tagok pénzübeli és nem pénzübeli hozzájárulásai, a meglévő tagok pótlólagos teljesítései, az átalakulásban részt venni nem kívánó tagok részére kiadott eszközök⁴⁰). Míg a harmadik oszlop tartalmazza az átalakulással létrejövő társaság vagyonszerzőt, melyet hasonlóan kapunk meg, mint az átalakuló társaság esetén.

Forrás: Nagy. 2014, 54. o.

Megnevezés	Átalakuló társaság vagyona könyv szerinti értéken	Különbözeteit	Átalakulással létrejövő társaság vagyona piaci értéken
A. Befektetett eszközök	5200	1200	6400
B. Forgóeszközök	1500	250	1750
C. Aktív időbeli elhatárolások	100		100
Eszközök összesen	6800	1450	8250
D. Saját tőke	5600	1450	8250
<i>I. Jegyzett tőke</i>	2000	1450	3450
<i>II. Tőketartalék</i>	950		950
E. Céltartalék	100		100
F. Kötelezettségek	1000		1000
G. Passzív időbeli elhatárolások	100		100
Források összesen	6800	1450	8250

⁴⁰ Nagy, 2014, 49. o.

3.2. Vagyontértékelés

Sok szó esett már a vagyontértékelésről, mely számviteli szempontból az átalakulás legnehezebb feladata, mely kihatással van a társaság későbbi működésére. Az alábbiakban ismertetem a vagyontértékeléssel kapcsolatos legfontosabb szabályokat:

A vagyontértékelés nem minden esetben kötelező egy átalakulás során, csupán lehetőség. Akkor célszerű élni vele, ha a gazdasági társaságnak olyan eszközei vannak, amelyek piaci értéke lényegesen magasabb, mint a könyv szerinti értéke, illetve olyan kötelezettségei vannak, amelyre céltartalékot nem lehet képezni, de várható, hogy azok elfogadásra kerülnek.⁴¹ Ebből is megállapítható, hogy vagy eszközöket, vagy kötelezettségeket lehet átértékelni.

Átértékeléskor a gazdasági társaság mérlegében értékkel kimutatott eszközöket illetve kötelezettségeket lehet átértékelni, továbbá a könyveiben értékkel nem szereplő eszközöket és kötelezettségeket lehet a vagyommérlegbe felvenni.⁴²

A legfontosabb az átértékelések vizsgálatakor, hogy az aktuális piaci értéket kell meghatározni elsődlegesen, majd ilyen értéken kell szerepeltetni a vagyommérleg-tervezetben. A piaci érték meghatározása nehéz kérdés, melyhez elsősorban a társaság számviteli politikája adhat kiindulási alapot. Mivel ebben az esetben jellemzően a könyv szerinti értéket felértékelik a társaságok, meg kell határozni, hogy milyen módszert alkalmazva jutnak el a piaci árhoz. Olyan módszer alkalmazása a legkézenfekvőbb, mely alátámasztja az értékhelyesbítést. Alapvetően a szokásos piaci ár meghatározásához kapcsolódó módszerek közül jelen esetben a költségalapú módszer vagy az összehasonlító árak módszere alapján érdemes megállapítani.

Költségalapú módszer⁴³ esetében onnan kell kiindulni, hogy mennyi az adott eszköznek a bekerülési, pótlási vagy előállítási költsége. Ennek a módszernek főként az egyedi eszközök esetében lehet jelentősége, ahol az összehasonlító árak módszere nem segít. Ilyen lehet például egy nagyobb építési telek, egy szálloda wellness részlege, vagy akár egy egyedi rendelésre elkészített gyártósor. Természetesen egy többéves eszköz esetében az elhasználódás és az avulás miatt bekövetkezett értékcsökkenést figyelembe kell venni.

⁴¹ Nagy. 2014, 40. oldal

⁴² 2000. évi C. törvény a számvitelről, 137.§ (1)

⁴³ Nagy. 2014, 41. oldal

Összehasonlító árak módszere alapján a közelmúltban a piacon eladott hasonló eszközök árát kell alapként használni. Ehhez fontos, hogy az adott eszköznek vagy kötelezettségnek legyen meghatározható piaca, hiszen nagyon nehéz két ugyanolyan tulajdonságokkal rendelkező eszközt találni, jellemzően több hasonló eszközből kell kiindulni és mindegyiknél korrigálni valamilyen tényező esetében, vagy átlagot számolni. Ezt a módszert alkalmazzák a legtöbb esetben a bíróság által kirendelt szakértők is ingatlanok értékének meghatározásakor.

Lehetséges módszerek közé sorolhatjuk még azt, amikor az eszközök használatukból elérhető illetve várható hozam alapján állapítják meg a piaci árat. Ingatlanok esetében, mivel jellemzően hosszabb távú hasznosítási előrejelzéseket kevésbé pontosan lehet adni, sokszor szokott a településfejlesztési terv segítséget nyújtani, hiszen amennyiben az ingatlan közvetlen közelében nagyobb horderejű fejlesztés zajlik le, az ingatlan értéke a sokszorosára nőhet, elég belegondolnunk egy elhagyatott vidéki ipartelep megítélésére, ha néhány éven belül a közvetlen közelében új autópálya épül. A legegyszerűbb abban az esetben megállapítani a piaci árat, ha olyan helyettesíthető eszközről van szó, amelynek van tőzsdén jegyzett árfolyam. Ilyenek jellemzően a részvények illetve a nyersanyagok.⁴⁴

Kötelezettségek esetén azt az összeget kell piacinak tekinteni, amit a társaság elfogad. Amit nem fogad el, vagyis vitat azt jellemzően el nem ismert követelésként tartják nyilván, és amennyiben bírósági útra terelődne a követelés, akkor a várható döntés függvényében kell az árat meghatározni.⁴⁵

A vagyonátértékelésről szóló döntését a legfőbb szervnek indokolnia kell, mely során meghatározza azt a módszert, ami alapján levezethető a meghatározott piaci ár.

Mint ahogy arra korábban utaltam, a vagyonátértékelés hitelességéről a független könyvvizsgáló dönt a könyvvizsgálói nyilatkozatában.

⁴⁴ Nagy. 2014, 42. oldal

⁴⁵ Nagy. 2014, 43. oldal

3.3. Végleges vagyonsmérleg

Végleges vagyonsmérleget mind az átalakuló, mind az átalakulással létrejövő társaságra az átalakulás napjával, az átalakulás napját követő 90 napon belül kell elkészíteni a végleges vagyonsleltárral együtt, amiket a cégbírósnál letétbe is kell helyezni⁴⁶.

A célja nem más, mint a tényleges helyzet bemutatása az átalakulás következtében, és ahogy az elnevezése is mutatja, a vagyonsmérleg-tervezetre támaszkodik a végleges változat. A felépítése a végleges és a tervezetnek megegyezik.

Alapvetően csak abban térnek el egymástól, hogy egy későbbi fordulónapra készül el, a jelenlegi állapotokat tükrözi, vagyis a vagyoni hozzájárulás ténylegesen belehelyezi a mérlegbe, a lezárt számviteli nyilvántartásokra épül. A mérleg szerinti eredmény sornak üresnek kell lennie, hiszen az átalakuló társaságnak nem lehet eredménye, a "hozott eredményt" az eredménytartálékba át kell vezetni.

A végleges vagyonsleltár csak akkor térhet el a tervezettől, amennyiben ártértékelést hajtottak végre. Az átalakuló társaságnak az üzleti éve ekkor értelemszerűen csak az átalakulás napjáig terjedhet.

Az átalakulással létrejövő társaság esetében is hasonló a szisztéma, ugyanolyan a felépítése, annyiban más, mint a tervezet, hogy konkrét tényadatokat tartalmaz. A könyvviteli nyilvántartásait az átalakulás napjával nyitja meg, így értelemszerűen nem is szerepelhet értéksökkenés, értékhelyesbítés és értékvesztés sem. Fontos, hogy mindig ellenőrizni kell a saját tőkére vonatkozó követelményeket, mert ha nem éri el a saját tőke a Ptk-ban elvárt minimálisan előírt mértéket, akkor az átalakulás megíúsultnak kell tekinteni. A végleges vagyonsmérleget és a vagyonsleltárt ugyanúgy ellenőriztetni kell független könyvvizsgálóval, akár csak a tervezetet.

⁴⁶ Számviteli tv. 141.§ (1)

4. Az adózást érintő kérdések

Az átalakulás, mint társasági forma váltásnak a maga nemében nincs semmilyen adóvonzata és illetéket sem kell fizetni utána, csupán az eljárással összefüggő eljárási illetéket. Azonban egy társaság életében nagy változást is hozhat az átalakulás, mely során akár a tulajdonosok személye, akár a társaság vagyona megváltozhat és ezeket azok a tényálláselemeket, melyeket az állam megadóztathat.

Az átalakulással kapcsolatban alapvetően magukkal a társaságokkal foglalkoztam eddig, hiszen ők az átalakulás alanyai, azonban az adózás kérdésében fontos szempont a társaságok mögött lévő tulajdonosok érdekeinek is.

Alább ismertetésre kerül, hogy milyen hatással van az összes releváns adónemre az átalakulás, milyen adókötelezettségek merülnek fel elsősorban az adózás rendje alapján (továbbiakban: Art.), a társasági adóról és az osztalékadóról (továbbiakban Tao.) a személyi jövedelemadóval (továbbiakban: Szja.), az általános forgalmi adóval (továbbiakban: Áfa tv.) kapcsolatban illetve milyen illetékfizetési kötelezettség kapcsolódik az eljárási illetéken felül az átalakuláshoz.

Az adózás esetén a kulcskérdés az adósemlegesség. A lényegét tekintve az átalakulás körében ez azt jelenti, hogy az észrevételen, azaz sem pozitív sem negatív ösztönzöt ne jelentsen. Vagyis (1) az ügylet nem adózik; (2) az ügylet után az adókötelezettségek az ügylet figyelembe vételével kerülnek megállapításra.⁴⁷ Az Európai Unióban az átalakulási irányelv elfogadásával kívánták a tagállamok a határon átnyúló átalakulások esetére az adósemlegességet biztosítani.⁴⁸

Az Alkotmánybíróság is többször foglalkozott ezzel a kérdéssel és kimondta, hogy az állampolgár által ténylegesen meg nem szerzett jövedelmet nem lehet adóköteles jövedelemként kezelni. Az Alkotmánybíróság egy eseti döntésében megállapította, hogy az egyértelműen bizonyítható módon olyan "jövedelmet" vont adókötelezettség alá, amelyet az adóalany meg sem szerzett és ez alkotmányellenes.⁴⁹

⁴⁷ Frans Vanistendael. 2012, 19. o.

⁴⁸ 90/434/EGK irányelv

⁴⁹ 3/1993. (II. 4.) AB határozat

Egy állam dönthet úgy is az adópolitikája részeként, hogy halasztott adófizetés biztosít bizonyos átalakulások esetén, azonban ekkor az ilyen tranzakcióra tekintettel az adósemlegesség elvéből következően halasztott adófizetés kellene alkalmaznia minden esetben.⁵⁰

4.1. Társasági adó

A társasági adó egy jövedelemadó, melyet főszabály szerint csak akkor kell megfizetni, ha jövedelem keletkezik a társaságnál. Átalakulás esetében azonban csak a vagyonátértékelés következtében "keletkezhets" jövedelem, és az adóalapot ebben a tekintetben kell módosítani. Azt látnunk kell, hogy ténylegesen nem csapódik le a társaságnál nyereség, ez csupán virtuális nyereség, mely akkor keletkezik ténylegesen, amikor a tag ezt realizálja.

Az állam ezt a "virtuális" nyereséget akarja megadóztatni, de nem minden áron. El akarja különíteni a jogalkotó egymástól a ténylegesen gazdasági érdekből illetve céllal átalakulni kívánó társaságokat azoktól, akik az átalakulást csak adóoptimalizálási célból kívánják igénybe venni. Az első csoportnak megkönnyíti a dolgát, míg a második csoportnak alapvetően megnehezíti, hátráltatja. Mindezt az adótényállások pontos meghatározása útján éri el.

4.1.1. Átalakulások esetén alkalmazandó főszabály

Elsőként tekintsük át, hogy főszabály szerint az átalakulás esetében hogyan módosul az adóalap.

Az adózás előtti eredményt a jogelőd⁵¹

- csökkentti azzal az összeggel, amellyel meghaladja az immateriális javak és a tárgyi eszközök együttes számított nyilvántartási értéke az együttes könyv szerinti értéket, és

⁵⁰ Albert J. Rädler, 1994. 563. o.

⁵¹ Tao tv. 16.§ (2) d)

növeli az az összeg, amellyel az együttes számított nyilvántartási érték az együttes könyv szerinti értéket meghaladja.

- növeli a követeléseknek a vagyonmérlegben kimutatott leértékelésének összegével.
- növeli a céltartalékoknak a vagyonmérlegben kimutatott felértékelésével.
- csökkenti a céltartalékoknak a vagyonmérlegben kimutatott leértékelésével.

Mint ahogy azt láthatjuk, a jogelőd számára nem kedvező ez a típusú adóalap-módosítás, mivel nagyságrendekkel megnöveli az adófizetési-kötelezettséget. Ebben az esetben nyereségként tekint a társaságnál papíron létrejövő nagyobb vagyoni és társasági adóalapnak tekintik. Itt egyszerűen arról beszélünk, hogy az állam a virtuális nyereséget megadóztatja. De természetesen ez a későbbiekben az amortizáció során "megtérül".

Az első esetben láthatjuk, hogy a jogalkotó szándéka nem más, mint annak a vagyonnövekménynek a megadóztatása, amivel az átalakuló társaság "gazdagodik".

Vegyünk egy egyszerű példát. Van egy társaság, melynek csak követelése van, más vagyona a mérlegében nincs. Ez a társaság átalakul, mely során a fentiek alapján először csökkenteni kell az adóalapot, majd ezek után ugyanennyivel megnövelni. A legtöbb társaság esetében nem leértékelésről beszélünk, hanem ha átértékelés történik, akkor az rendszerint felértékelés szokott lenni.

Mivel azt megállapítottam, hogy a nyereség, amit adóztatni kíván az állam a vagyonátértékeléshez kapcsolódik, ezért értelemszerűen következik ebből az, hogy amennyiben az átalakulás során nincs vagyonátértékelés – ami nem kötelező semmilyen esetben sem – úgy az adóalap sem módosul.

Az adóalap módosítás esetén fontos megemlíteni, hogy sok esetben elválik egymástól a számított nyilvántartási érték és a könyv szerinti érték. Ebben az esetben a 16.§ (2) a)⁵² pont alapján először a kettő kiegyenlítését kell elvégezni, majd ezek után kell a d)⁵³ pont alapján a

⁵² ... az adózás előtti eredményt csökkenti az az összeg, amellyel az immateriális javak és a tárgyi eszközök együttes számított nyilvántartási értéke meghaladja együttes könyv szerinti értéküket, növeli az az összeg, amellyel az együttes könyv szerinti érték az együttes számított nyilvántartási értéket meghaladja...

⁵³ ...az adózás előtti eredményt módosítja a végleges vagyonmérlegében kimutatott összevont átértékelési különbözet...

vagyonátértékelés eredményével kell korrigálni. Mint ahogy azt majd látni fogjuk, a kedvezményezett átalakulás esetében ez máshogy fog bekövetkezni.

Mivel a fent ismertetett szabályok a társaságnak magas adófizetési-kötelezettséget írnak elő, főleg úgy, hogy tényleges, realizált vagyonnövekmény nem is volt, hiszen az átalakulás pillanatában a társaság vagyona csak papíron nőtt meg, így nemcsak hogy hátrányosan érinti a vállalkozásokat ez a szabályozási környezet, hanem egyenesen ellehetetleníti őket a későbbiek során, így nem is érdemes belevágniuk egy gazdaságilag racionális döntésbe, azaz az átalakulásba.

Azonban ezt a problémát a jogalkotó is felismerte, létrehozott egy kedvezőbb struktúrát, amennyiben a vállalkozások célja ténylegesen a gazdaságosabb működés és nem az adókijátszás. Ezért a legfontosabb vizsgálandó kérdés a társasági adó szempontjából az, hogy az átalakulás megfelel-e a kedvezményezett átalakulás fogalmának.

4.1.2. Kedvezményezett átalakulás

A kedvezményezett átalakulás lehetősége 2003. január 1-je óta nyitva álló lehetőség az átalakulni kívánó társaságoknak. Első ízben a 2003. évi adóalap megállapítására és adófizetési kötelezettség módosítására lehetett alkalmazni. Ennek a lehetőségét a jogalkotó azért teremtette meg, mert az Európai Unió egyesülési irányelve⁵⁴ előírja, és a jogalkotó felkészült az Unió csatlakozására és elébe ment a változásnak.

A közvetlen adózás alapvetően a tagállamok hatáskörébe tartozik ezért is jelent sokat az, hogy az Európai Unió ilyen témában is elfogadott jogszabályt. Látni kell azt, hogy a tőke szabad áramlása a határon átnyúló átalakulások során máshogy nem is biztosítható.⁵⁵

A tagállamok adómentessé kívánták tenni a tagállami határon átívelő szervezeti változásokat az Európai Unió egyik alapelveként, a tőke szabadabb áramlásának biztosítása érdekében. Azonban csak addig biztosítja nekik ezt az adómentességet, amíg az átalakulásból fakadó

⁵⁴ Tanács 90/434/EGK irányelve a különböző tagállamok társaságainak egyesülésére, szétválására, eszköz átruházására és részesedéscseréjére alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről

⁵⁵ Csörgei: 5. oldal

tőkenyereség a társaságnál marad. Ezt alapvetően úgy kívánja elérni a jogalkotó, hogy adóhalasztást kap a nyereségre addig, amíg ezt ki nem vezeti a könyveiből.⁵⁶

A többször módosított 90/436 irányelv, mely tartalmazza a kedvezményezett átalakulásra vonatkozó szabályokat, célja az, hogy a határon átnyúló szerkezetátalakítások adójogi akadályait megszüntesse és biztosítsa, hogy a részesedések esetleges értéknövekedését annak tényleges realizálása előtt a tagállamok megadóztassák.⁵⁷

A Tao. 4.§ 23/a pontja meghatározza, hogy mi minősül kedvezményezett átalakulásnak, mely szerint ez, *olyan átalakulás (ideértve az egyesülést, a szétválást is), amelyben jogelődként és jogutódként is csak társaság 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 legelső feltétel az, hogy csak társaságok lehetnek érintettek az ügyletben, vagyis mind a jogelőd(ök)nek mind pedig a jogutód(ok)nak meg kell felelniük a társaság fogalmának. A társaságok fogalmába⁵⁸ beletartozik az összes gazdasági társaság a magyar jog szerint⁵⁹, az egyesülés valamint a szövetkezet. Ezen felül minden olyan, az Európai Unió területén belföldi illetőségű jogi személy, amely az adókra vonatkozó uniós szabályok társaságnak tekintenek.

Ilyen jogszabálynak minősül a 2009/133 EK irányelv, illetve a 90/435 EK irányelv.⁶⁰ A fenti meghatározásból következik, hogy kedvezményezett átalakulást nem csak magyar illetőséggel rendelkező társaságok hajthatnak végre, hanem a belső piacon lévő összes – az irányelvben meghatározott – társaság részese lehet.

⁵⁶ Dr. Kisfaludy András - Dr. Szabó Marianna. 2007, 1546. oldal.

⁵⁷ C-321/05. sz. Kofoed-ügyben hozott ítélet /EBHT 2007., I-5795.o./ 32. pontja

⁵⁸ Tao tv. 4.§ 32/a

⁵⁹ Közkereseti társaság, betéti társaság, korlátolt felelősségű társaság, részvénytársaság

⁶⁰ Mindkét jogszabály mellékletében tételesen fel vannak sorolva a különböző államok joga szerint társaságok.

A második feltétel az, hogy a jogelőd tagja, részvényese a jogutódban részesedést szerezzen és ezen felül a jogutód társaságban legfeljebb az üzletrész együttes névértékének tíz százalékának megfelelő pénzeszközt szerezhet. Ez azt jelenti elsősorban, hogy a jogelőd társaság tagja lesz a jogutód társaság tagja, vagyis nem megy végbe tulajdonosváltás, és ezen felül maximum 10% mértékű pénzeszköz juttatására van mód. Nem kizáró feltétel az, ha a jogelőd valamelyik tagja nem lesz a jogutód tagja és ezért számára pénzben kifizetik a jogelődben meglévő tulajdoni hányadának megfelelő összeget, mivel ez nem számít bele a 10%-os korlátba. Itt ugye a készpénzhányad korlátozásáról beszélhetünk, melynek oka az, hogy ezt a későbbiekben már nem lehet semmilyen módon adóztatni.

A harmadik feltétel csak akkor merül fel, amennyiben szétválásról lehet beszélni. Ebben az esetben nem elegendő az, hogy részesedést szereznek a jogelődök, hanem az is, hogy ez a részesedés-szerzés arányos legyen. Itt is megjelenik az anyagi jogi alapelv, mely szerint a jogelődök tagjai eldönthetik azt, hogy részt kívánnak-e venni a jogutódban. Amennyiben nem vesznek részt, nem lehet kizáró ok a kedvezményezett átalakulás megítélése szempontjából. Ebből következik, hogy a szétválásban részt vevő esetében kell csak teljesíteni az arányos részesedés-szerzést. Az arányos részesedés azt jelenti, hogy a jegyzett tőke arányához viszonyítva kell ugyanakkora arányt a jogutódokban tulajdonolnia.

Például vegyük A társaságot, akiben 30%-os részesedéssel bír X tag, 70%-ossal pedig Y tag. Amennyiben A társaság szétválik, két társasággá (B és C társaságok) és mindkét, újonnan létrejövő társaságban megmarad ez az arányszám, vagyis B és C társaság tagjegyzéke úgy fog kinézni, hogy X tag 30%-os, míg Y tag 70%-os részesedéssel rendelkezik, akkor az átalakulás kedvezményezettnek minősül. Mi a helyzet X tag nem kíván részt venni C társaságban, melyhez természetesen megvan a joga, csupán B társaságban, és csupán Y tag vesz részt a C társaságban? Mivel a törvény kifejezetten kimondja az egymáshoz viszonyított arányosság feltételét, viszont a C társaságban csak egyedüli tagként szerepel Y, így az arányosság vizsgálata nem kerül előtérbe és e feltétel meglétét nem kell vizsgálni, vagyis így is kedvezményezettnek minősül az átalakulás ebből a szempontból. Ezen logika alapján már könnyen beláthatjuk, hogy akár egy olyan szétválás, pontosabban különválás is elképzelhető, amikor a két újonnan létrejövő társaság mind egyszemélyes társaság, vagyis a példánkon keresztül illusztrálva, B társaság X tagé 100%-os tulajdoni hányaddal, míg C társaság Y-é. Ebben az esetben azonban nem kötelező A társaság vagyonának arányos megosztása B és C

társaságok között, vagyis akár az is elképzelhető, hogy A társaság teljes vagyona C társasághoz kerül, míg B társaság vagyona elenyésző marad.

Abban az esetben, ha beolvadásos kiválásról beszélünk, vagyis a jogelődből kiváló társaság egyúttal egy másik társaságba beolvad, ugyanúgy alkalmazhatjuk a kedvezményezett kiválásra vonatkozó szabályokat, hiszen ebben az esetben a számviteli törvény előírásai alapján elsőként egy szétválás, majd ezután egy beolvadás következik. Az első eset egy egyszerű szétválás, melyre a fentiek alapján alkalmazható a kedvezményezett átalakulás, míg a beolvadás esetében a harmadik feltételt nem is kell vizsgálni, hiszen azt csak szétválás esetén kell. (Beolvadásnál a második feltétel lehet kérdéses, vagyis az, hogy nem volt tag a jogelődben a jogutód semmilyen módon. Erre az esetre viszont nem kell alkalmazni ezt, hiszen a jogutód által átalakulás keretében újonnan kibocsátott üzletrész-szerzésre vonatkozik, és újonnan kibocsátott üzletrészt nem szerez azon társaság tagja, amelybe beleolvadnak.)

Egy másik esetben is beszélhetünk kedvezményezett átalakulásról. Ebben az esetben is teljesülnie kell az első feltételnek, vagyis csak társaságok vehetnek részt az ügyletben, azonban mást nem is kell vizsgálni, ha egy társaság, ami egyszemélyes társaságként működik, vagyis az üzletrészárszának 100%-át, vagy az összes részvényét ugyanaz a társaság birtokolja és ez a társaság az egyedüli tulajdonosba olvad bele.

Fontos még megemlíteni, hogy a jogutód tagjának csak az átalakulás napján kell megfelelnie ezen kritériumoknak, a jogszabály nem ír elő semmilyen időtartamot, amíg ezen helyzetnek fenn kellene állnia. Ez azt jelenti, hogy az átalakult társaság tagja akár már az átalakulást követő napon megválhat az üzletrésztől, ezzel kijátszva mind az arányos szerzésre, mind a részesedés-szerzésre vonatkozó szabályokat. Ennek ugyan van adójogi következménye, ezt a későbbiekben láthatjuk.

Miért is annyira fontos, hogy egy átalakulás kedvezményezettnek minősüljön?

Mint ahogy az elnevezéséből is lehet következtetni, a kedvezményes átalakulás szabályai révén átalakuló társaságokat a jogalkotó privilegizálja. A kedvezmény nemcsak a jogelőd társaságra, hanem a jogutód társaságok tagjaira is kiterjed.

Alapvetően két kedvezményt lehet közvetlenül megemlíteni, mely a későbbiekben további kihatással van a társaságok és tagjaik adófizetési kötelezettségére. Az első kedvezmény az átalakuláshoz kapcsolódó vagyonátértékeléshez kapcsolódik, mely során mentesülni lehet az adóalap-módosítási kötelezettség alól. Második kedvezmény a jogelőd tagjait illeti meg, mely szerint az üzletrész kivezetése és a jogutódban megszerzett részesedés nyilvántartásba vétele következtében keletkezett nyereséget nem kell az adóalapban szerepeltetnie.⁶¹

Elsőként vegyük szemügyre az átértékelési különbözetet. Az átértékelés során az átalakuló társaság a mérlegeiben szereplő tételek (eszközöket, kötelezettségeket, céltartalékot, passzív időbeli elhatárolást) átértékelheti a piaci értéküknek megfelelően, illetve a mérlegben már értékkel nem szereplő eszközöket piaci értékükön újra felveheti. Amennyiben az átértékelés pozitív előjelű, vagyis nagyobb társaság tényleges vagyona, mint ami a könyveiben szerepel, akkor a tőketartalékot meg kell növelni ezzel az összeggel. A számviteli törvény alapján tőketartalékból meg lehet emelni a jegyzett tőkét, ami a későbbi értékesítés során nagy előnyöket tud biztosítani. Amennyiben negatív, az átértékelési különbözet akkor csökkenteni kell a tőketartalékot, de úgy, hogy a tőketartalék nem lehet negatív előjelű, majd a fennmaradó résszel az eredménytartalékot kell csökkenteni, ami már lehet akár negatív érték is. A jegyzett tőke csökkentése ebben az esetben azért nem kerülhet szóba, mert a társasági anyagi jog alapján a jegyzett tőke bizonyos esetekben nem szállítható le egy meghatározott szint alá⁶², és a számviteli törvény 138.§ (4) bekezdése úgy rendelkezik, hogy ebben az esetben a tőketartalékot kell csökkenteni. Ezért kezeli másként a törvény a negatív és a pozitív átértékelési különbözetet.

Ennek azért van nagy jelentősége, mert a jogutód már e számok alapján jogosult, sőt köteles a bevételeit és ráfordításait elszámolni, mely többek között tartalmazza az értékcsökkenési leírást. Ez azért nagyon fontos, mert például egy termelőeszköz felértékelése folytán az amortizációként elszámolható költség az évek során magasabb lesz, mely csökkenti az adózás előtti eredményt akár még hosszú éveken keresztül. Viszont nem minden arany, ami fénylik, hiszen az átértékeléskor az adólapot módosítani szükséges. Mint az korábban kifejtettem, elválík egymástól a kedvezményezett és a nem kedvezményezett átalakulás során alkalmazandó szabályok.

⁶¹ Tao. tv. 7.§ (1) gy) 1

⁶² Ptk. 3:189.§

A második kedvezmény azt jelenti, hogy személyi jövedelemadó fizetési kötelezettsége a tagnak nem keletkezik akkor, ha a tag vagy a részvényesnek a vagyonában az átalakuláshoz kapcsolódóan növekedés következik be, pedig főszabály szerint a tag vagyonában növekedés történt, mert addigi üzletrésze az átalakulás folytán többet ér, ami alapján jövedelemadót kellene fizetnie. Ezt a 90/434 irányelv a 8. cikkében külön rögzíti⁶³ is, így értelemszerűen a Tao is tartalmazza.⁶⁴

Kedvezményezett átalakulás esetében a jogelődöt megilleti az a választási lehetőség, mely alapján eldöntheti elsősorban azt, hogy kíván-e élni a kedvezményezett átalakulás nyújtotta előnyökkel. Ez azt jelenti, hogy attól függetlenül, hogy kedvezményezettnek minősült az átalakulás, a fent ismertetett szabályok alapján módosíthatja az adóalapját. Fontos azonban megjegyezni, hogy nincs lehetőség arra, hogy az eszközök és a kötelezettségek tekintetében más eljárást kövessen. Ez teljességgel érthető, hiszen a mérleg egyik fele a piaci értéknek megfelelő képet mutatna, míg a másik fele a korábbi számon nyilvántartott értékeken lenne megtalálható a mérlegben. Tehát az adózó döntése csupán a módszer megválasztására korlátozódik, miután megválasztotta melyik módszert követi, így kell eljárnia valamennyi eszköz és kötelezettség tekintetében.⁶⁵

Ezzel szemben élhet az adózó a Tao törvény 16.§ (9) bekezdésében foglalt kedvezménnyel, mely szerint a jogelőd nem köteles adózás előtti eredményét módosítani, amennyiben az alábbi feltételek teljesülnek:

- A jogutód a jogelődtől átvett eszközöket és kötelezettségeket figyelembe véve úgy határozza meg az adóalapját, mintha az átalakulás nem történt volna meg, tehát csak ennyivel módosítja az adózás előtti eredményét illetve,
- Az átértékelt eszközöket és kötelezettségeket elkülönítve tartja nyilván, mégpedig úgy, hogy feltünteti a nyilvántartásokban a jogelődnél kimutatott bekerülési értéket, könyv szerinti értéket, számított nyilvántartási értéket az átalakulás napjával, és ezen felül azoknál az eszközöknél, amit a jogelődtől átvett az az összeget, amit elszámolt az adózás előtti eredmény terhére.

⁶³ Egyesülés, szétválás vagy részesedéscsere esetén az átvevő vagy a megszerző társaság tőkéjét megtestesítő értékpapírok átruházása az átvadó vagy a megszerzett társaság tagjára (részvényesére) ez utóbbi társaság tőkéjét megtestesítő értékpapírokért cserében, önmagában nem adhat okot az említett tag (részvényes) jövedelmének, nyereségének vagy tőkenyereségének megadóztatására.

⁶⁴ Tao. tv. 7.§ (1) gy) 1

⁶⁵ 2005/53. Adózási kérdés összevont átértékelési különbözet átalakuláskor

- A jogutód társaság alapító okirata tartalmazza az előbb említett kötelezettségvállalásokat.
- A jogelőd bejelentési kötelezettséggel tartozik az adóhatóság felé, melyben bejelenti az adóalap-módosítási kötelezettség alól való mentesülésének a szándékát.

Ebben az esetben elválnak egymástól a számviteli nyilvántartás szerinti érték illetve a számított nyilvántartási érték, melyet a társasági adó alap meghatározásakor kell figyelembe venni. Alapesetben is elválhat a társaságoknál ez a két érték, habár jellemzően nem szokott az egyszerűség és átláthatóság miatt. Abban az esetben azonban, ha vagyonátértékelést hajt végre a társaság, a számított nyilvántartási érték (társasági adóalap módosításakor, értékcsökkenés esetén figyelembe veendő) a korábbi értéken marad, azonban a könyv szerinti érték már az átértékelésre figyelemmel jelenik meg a társaságnál.

Az EBH 2010. 2265 határozata kimondja azonban, hogy a kedvezményezett átalakulás társasági adóalapra gyakorolt hatásának vizsgálata a jegelődök eljárására is ki kell terjedjen. A tartalmi követelmények teljesülését akkor is vizsgálni kell, ha az adózó egyes alaki követelményeknek nem tesz eleget.

Kiválás esetében a fenti szabályokból következően nem a jogelődöt, hanem a jogutódot, vagyis a kiváló jogi személyt terheli az adóalap-módosítási kötelezettség. Ez teljes mértékben logikus is, ha végiggondoljuk, hogy az átértékelési különbözet hol csapódik le, illetve azt, hogy kiválás esetén az a társaság, amiből kiváltak, nem hajthat végre átértékelést a megmaradó vagyonával kapcsolatban.

A kedvezményezett átalakulást a nemzetközi jogirodalom adómentes ügyletként értelmezi, mely során egyik félnek sem kell adózni, amennyiben megfelelnek bizonyos kritériumoknak, melyek megegyeznek fentebb tárgyalt feltételekkel.⁶⁶

A kedvező adójogi bánásmód egy átalakulás esetén rendszerint azon a feltételezésen alapul, hogy nincs vagyonnövekmény realizálás, mert csupán "részvénycsere" valósul meg.⁶⁷

Habár az Európai Unió tagságunk révén társaságként külföldi illetőségű jogi személy részvétele esetén is beszélhetünk kedvezményezett átalakulásról, a Tao törvény területi hatálya miatt csak azon eszközök és források tekintetében élhet a külföldi társaság a kedvezményre,

⁶⁶ Edwin L. Miller Jr. 2008, 225. o.

⁶⁷ Albert J. Rädler, 1994. 561. o.

amelyek a társaság belföldi telephelyén folytatott tevékenységéhez kapcsolódnak.⁶⁸ Ebből következik, hogy a kedvezményt nem tudja igénybe venni az az adózó, amelynek belföldi telephelye nincs.

Az Európai Bíróság több ítéletében⁶⁹ is kimondja, hogy az irányelv által bevezetett közös adózási rendszer – ami ugye a határon átnyúló egyesülésekre vonatkozik, de a legtöbb tagállam nemcsak a határon átnyúló, hanem az országhatáron belüli ügyletek esetében is kötelezettséget vállalt arra, hogy alkalmazza a szabályozást – különböző típusú adóelőnyöket foglal magába és megkülönböztetés nélkül alkalmazandó minden egyesülésre, tekintet nélkül a kiváltó okra, legyen az pénzügyi, gazdasági vagy kifejezetten adójellegű.

Fontos azonban az, hogy az átalakulási irányelv Záró rendelkezései alapján a tagállamok visszautasíthatják az irányelv alkalmazását amennyiben *az átalakulás alapvető célkitűzése vagy alapvető célkitűzéseinek egyike az adó kijátszására vagy az adó elkerülésére irányul*.⁷⁰ Ez azt jelenti, hogy a tagállamoknak megvan arra a joguk, hogy amennyiben adóelkerülés céljából választja egy társaság az átalakulást, akkor rá ne legyen érvényes az előbbi kedvezményes szabályozás. Ebben az esetben vizsgálni kell a művelet valós gazdasági okát, mégpedig úgy, hogy az adóhatóság nem szorítkozhat előre meghatározott általános kritériumok alkalmazására, hanem minden egyes esetben átfogó vizsgálatot kell lefolytatni.⁷¹ Ugyanezekben az ügyekben a Bíróság kimondta azt is, hogy ezt a rendelkezést megszorító módon kell értelmezni, vagyis amennyiben szerkezetátalakítás és ésszerűsítésre jogosan hivatkozva hajtják végre az átalakulást, nem alkalmazható a lehetőség.

4.1.2. Veszteségelhatárolás

A jelenlegi tervek alapján, a veszteségelhatárolás szabályai kismértékben változni fognak 2015 január 1-jétől. Dolgozatomba a 2014. december 31-ig hatályos szabályokat vettem alapul, kitérve a várható változásokra.

Egy társaság vesztesége ugyanúgy lehet vagyon, mint egy eszköz, hiszen a veszteséget el lehet határolni, mely során egy későbbi adóévben keletkezett nyereséggel szembe lehet állítani, és

⁶⁸ Tao. tv. 16.§ (15) bekezdés

⁶⁹ C-28/95. sz. Leur-Bloem-ügyben hozott ítélet 36. pontja, C321/05. sz. Kofoed-ügyben hozott ítélet 30. pontja, C-352/08. sz. Modehuis-ügy 41. pontja

⁷⁰ 90/434. irányelv 11. cikk (1)

⁷¹ Leur-Bloem-ügy 38. és 39. pont; Modehuis-ügy 44. pont

ezáltal a fizetendő adó mértéke csökkenthető. Átalakulás esetében fontos kérdés, hogy a jegelődnél keletkezett és általa még el nem határolt veszteséget a jogutód hogyan tudja a saját adólapjában érvényesíteni.

Fontos megjegyezni, hogy a jegelődnél mikor keletkezett a veszteség, hiszen a társasági adó törvényt többször módosították ebben a kérdésben (is). Alapvetően megkülönböztetjük az 1997 előtt, 2004-ben és azóta keletkezett veszteségek elhatárolásának lehetőségét. Mivel közel tíz éve a szabályozás ebben a témakörben jelentősen nem módosult, így nem szeretném hosszasan bemutatni az ezelőtti szabályokat, csupán utalok rá, hogy a törvény hatályba lépése előtt keletkezett veszteséget az átalakuláskor nem lehetett figyelembe venni, míg 2004-ben, érdekes módon csak az adóhatóság külön engedélyével lehetett megtenni, melynek alapfeltétele volt az, hogy ne ütközzön a rendeltetésszerű joggyakorlás tilalmába az átalakulás.

Az elhatárolt veszteséget annyiban érvényesítheti a jogutód, amennyiben a tényleges átalakulási vagyonmérleg szerint részesedést szerzett a jogelődből. Ez elsősorban kiválás esetén fontos külön vizsgálni, hiszen egy társaságiforma-váltás esetében a jogelőnek egyetlen és teljes körű jogutódja lesz csak. Kiválás esetében nem duplázódik meg a később levonható veszteség, hiszen a kiváló társaságot megillető résszel csökkenteni kell a jogelő elhatárolt veszteségét. Beolvadás esetében a jogutód a beolvadás napját tartalmazó adóév adóalapjának megállapítása során számolhatja el a „hozott” veszteséget.

Mivel adókikerülésre adhat módot az, ha a nagyobb veszteséggel rendelkező adóalanyokat, csak a veszteségük miatt, vagyis a jogutód társasági adó alapjának csökkentése érdekében, felvásárolják, a jogalkotó ezt megakadályozván feltételeket szabott a veszteségelhatárolás lehetőségére. A hatályos szabályozás alapján két feltételnek kell teljesülnie ahhoz, hogy a jogelődnél keletkezett elhatárolt veszteséget a jogutód felhasználhassa:

- i. *Az első feltétel az, hogy az átalakulás során a jogutódban közvetlen vagy közvetett többségi befolyást olyan tag, részvényes szerez (rendelkezik), amely vagy amelynek kapcsolt vállalkozása a jogelőben ilyen befolyással az átalakulás napját megelőző napon rendelkezett.*⁷²

⁷² Tao tv. 17.§ (8) a)

A Polgári Törvénykönyv⁷³ határozza meg a többségi befolyást, mely olyan kapcsolat, amelynek révén természetes személy, jogi személy egy jogi személyben a szavazatok több mint felével vagy meghatározó befolyással rendelkezik. Meghatározó befolyásról akkor beszélhetünk, ha a tag vagy a részvényes jogosult jogi személy vezető tisztségviselői vagy felügyelőbizottsága tagjai többségének megválasztására, illetve visszahívására, illetve a jogi személy más tagjai, illetve részvényesei a befolyással rendelkezővel kötött megállapodás alapján a befolyással rendelkezővel azonos tartalommal szavaznak, vagy a befolyással rendelkezőn keresztül gyakorolják szavazati jogukat, feltéve, hogy együtt a szavazatok több mint felével rendelkeznek. Természetesen, ha ezeket a hatásokat közvetett módon érik el, az is ebbe a körbe tartozik.

- ii. A második feltétel az, hogy *a jogutód társaság az átalakulást követő két adóévben a jogelőd által folytatott legalább egy tevékenységből bevételt, árbevételt szerez.*⁷⁴

A vagyonkezelésre irányuló tevékenységet a törvény kivételként kezeli. Fontos pontosítás a törvény szövegéhez, hogy mindkét adóévben bevételt kell szereznie az adott tevékenységből, de a bevétel nagysága nincsen meghatározva, így bármilyen összegű lehet. Amennyiben csak az átalakulás utáni első adóévben szerez bevételt a meghatározott tevékenységi körből, akkor abban az évben jogosult az elhatárolt veszteség felhasználására, a továbbiakban azonban nem. Mivel a bevétel nagysága nincs meghatározva, így nehéz olyan esetet elképzelni, hogy emiatt a feltétel miatt ne lehessen élni a veszteségelhatárolás jogintézményével.

Nem csak a jogutódra vonatkoznak ezek a rendelkezések, hanem a kiválás esetében a fennmaradó társaságot jogelődként és jogutódként is kell tekinteni. Mindkét társaságnak, a kiválással létrejöttnek és a fennmaradónak is vizsgálnia kell azt, hogy felhasználható-e a veszteség, annyi különbséggel, hogy nem kell az árbevétel- feltétel vizsgálnia a fennmaradó társaságnak. Amennyiben a jogutódban nem szerez senki többségi befolyást, feltétel nélkül fel lehet használni a veszteséget.⁷⁵

Az Országgyűlésnek benyújtott adótörvény módosítások alapján 2015. január 1-től a veszteségelhatárolás szabályozása úgy módosul, hogy a jogutód olyan arányban használhatja

⁷³ Ptk. 8:2. § [Befolyás]

⁷⁴ Tao tv. 17.§ (8) b)

⁷⁵ Dr. Veress Júlia. 2013, 4.1. pont

fel az elhatárolt veszteséget, *amilyen arányt a jogutód társaságnál a jogelőd által folytatott tevékenység folytatásából származó adóévi bevétel, árbevétel a jogelőd ugyanezen tevékenységből származó bevételének, árbevételének az átalakulást (egyesülést, szétválást) megelőző három adóév átlagában számított összegében képvisel.*⁷⁶

4.1.3. Beruházási adóalap kedvezmény

Kérdés, hogy abban az esetben, ha a társaság jogosult volt igénybe venni a beruházási adókedvezményt és a kedvezménnyel érintett eszközök egy kiválás során a kiválással létrejövő társasághoz kerülnek, miként alakul az adókedvezmény jogi sorsa? Mivel a társasági adótörvény erre a kérdésre nem ad egyértelmű választ, csak az Art. rendelkezéseiből tudjuk levezetni azt, hogy nem szükséges visszafizetnie a kedvezményt, hiszen az átalakulás esetén a jogutódot megilletik azon jogok, amelyek a jogelődöt is megillették.

4.2. Személyi jövedelemadó

A társaság egyik vagy akár egyetlen tagja el kívánja adni a még át nem alakult társaságban meglévő üzletrészt komoly adófizetési kötelezettség terheli. Amennyiben a társaság egy 3 millió forint tőkével alapított Kft., melynek egy tagja van, aki ezt a társaságot jövedelmezővé tette, a társaság üzletrészenek az értéke 100 millió forintot eléri, és ezt el akarja adni egy vevőnek az alábbi fizetési kötelezettségek állnak fenn:

- A személyi jövedelemadó szóló törvény értelmében üzletrész értékesítését árfolyamnyereségből származó bevételnek tekinti, melyre a Szja. 67.§ az irányadó. Ez alapján a költség és a bevétel közötti különbség képzí az adó alapját. Jelen esetben ez 97 millió forint (100 millió bevétel – 3 millió költség). Ez után kell a tagnak a 16%-os személyi jövedelemadót megfizetnie, ami jelen esetben **15 millió 520 ezer forint**.
- Egészségügyi hozzájárulás fizetési kötelezettség⁷⁷ is terheli az eladót, mely a már fent meghatározott nyereséghez igazodik, annak a 14%-a, de legfeljebb 450 ezer Ft. Mivel

⁷⁶ T/1705. számú törvényjavaslat az egyes adótörvények és azokkal összefüggő más törvények, valamint a Nemzeti Adó- és Vámhivatalról szóló 2010. évi CXXII. törvény módosításáról 34.§

⁷⁷ 1998. évi LXVI. törvény az egészségügyi hozzájárulásról 3.§ (1) d)

a 97 millió forintnak a 14%-a magasabb, mint a maximálisan fizetendő érték, így az eladót csak további **450 ezer forint** EHO fizetési kötelezettség terheli.

A fentiek alapján az ügylet során a tag a megváló üzletrésze miatt összesen **15 millió 970 ezer forint adót kell megfizetnie.**

Amennyiben ez a társaság elsőként átalakul részvénytársasággá, mégpedig úgy, hogy él az átértékelés lehetőségével akkor az alábbiak szerint alakul a tagnak, későbbi eladónak az adófizetési kötelezettsége:

A társaság szűkebb értelemben vett átalakulást végez, vagyis csak társaságiforma váltáson esik át, Kft-ből részvénytársaság lesz.⁷⁸ Ebben az esetben kedvezményezett átalakulásról beszélünk, mivel a feltételek (csak társaságok vesznek részt, más nem szerez benne részesedést) fennállnak. A társaság az átalakulás során él az átértékelés adta lehetőséggel, mely alapján felértékeli azokat az eszközöket, amelyek könyv szerint nem érnek annyit, mint amennyi a piaci értékük, vagy ha ilyen esetleg nincs, akkor a társaság a goodwillt értékeli fel. Erre abban az esetben, ha egy társaság jegyzett tőkéje és a tényleges értéke között hatalmas különbség van alapvetően van mód, hiszen a goodwill jelentése magába hordozza azt, hogy a társaság jó hírneve, nyereségtermelő képessége többet ér – ezt a piaci ár ténylegesen is képes alátámasztani – ezért ezt az eszközt a vagyonmérleg-tervezet immateriális javak sorába fel lehet tüntetni.

Mint ahogy azt már fentebb láttuk, az átértékelési különbözettel, amennyiben pozitív – jelen esetben vastagon pozitív – megnövelhetjük a tőketartalék technikai segítségével a jegyzett tőkét. Ebben az esetben a részvénytársaságunk, a jogutód, amivé alakult, a részvényesének kibocsátja a törzsrészcédulát, melynek névértéke 100 millió forint, pontosan annyi, mint a jegyzett tőkéé.

A személyi jövedelemadóról szóló törvény 67.§ (9) bekezdése rendelkezik az árfolyamnyereségből származó jövedelmekre vonatkozó szabályokról. Ez alapján az értékpapír megszerzésére fordított értéként, vagyis költségként kell figyelembe venni:

„társas vállalkozás alapítása révén megszerzett értékpapír esetében az értékpapír alapján a társas vállalkozás részére az értékpapír átruházásáig igazoltan szolgáltatott vagyoni

⁷⁸ Az új Ptk. hatálybalépésével csak zártkörűen működő részvénytársasággá lehet alakulni elsőször, mivel a nyilvánosan működő részvénytársaság csak az lehet, aminek a részvényeit tőzsdére bevezették.

*hozzájárulásnak a létesítő okiratban meghatározott értéke (e rendelkezést kell megfelelően alkalmazni a társas vállalkozás jegyzett tőkéjének új értékpapír kibocsátásával történő felemelése révén megszerzett értékpapírra is), feltéve, hogy a vagyoni hozzájárulás létesítő okiratban meghatározott értékét az értékpapír megszerzésekor e törvény előírásai szerint a bevétel meghatározásánál figyelembe kell venni”.*⁷⁹

Mivel átalakulás esetén az alapításra vonatkozó szabályokat kell figyelembe venni, így az átalakuláskor a részvényes (eladó) a vállalkozása részére igazolhatóan nyújtotta a fent említett 100 millió forintot, ezt az értéket az alapító okiratban külön feltüntette, mely alapján a részvényes meg is kapta a társaság összes részvényét, melyet 100 millió forintért jegyzett le, vagyis névértéken szerezte meg a részvényes. Itt jelenik meg az, hogy az átalakulásra az alapítás szabályai az irányadók. Ebben az esetben a részvényes igazolható ráfordítása a részvények megszerzésére 100 millió forint, és amennyiben ezeket a részvényeket ugyanennyiért adja el, a szabályok alapján a nyeresége 0 forint lesz. Ezen nyerség után értelemszerűen az összes adó, amit meg kell fizetnie 0 forintnak felel meg, vagyis az átalakulás révén közel 16 millió forintnyi adófizetési kötelezettsége szűnik meg.

Két nézet van a szakmában erről a kérdésről, az egyik, amit a legtöbben magukénak vallanak⁸⁰, köztük én is a fent vázolt elmélet, hiszen nem történik semmi más ebben az esetben, csak a törvény szövegének szó szerinti pontos betartása.

Ezzel ellentétben van egy másik nézet is, mely elveti a fentebb vázolt megoldást, hiszen véleménye szerint ez nem más, mint csupán a jogszabály kijátszása, rendeltetésszerű joggyakorlásba ütköző magatartás, az Art 2.§-ba ütköző cselekmény. Ennek következtében ezt a fajta átalakulást nem fogadja el, pontosabban mondva társasági és számviteli jogi szempontból elfogadja, csupán az elidegenítés utáni adót állapítja meg a rendletetés szerű joggyakorlás esetén követendő módon, vagyis a fentebb vázolt első módszer alapján. Fontos azonban, hogy az adóhatóságnak ebben az esetben bizonyítania kell, hogy az ügylet gazdasági szempontból nem magyarázható. Azonban a kiválás jogintézményét a jogalkotó többek között az ilyen esetekre hozta létre továbbá a jogügylet a kiválás nélkül nem is valósulhatna meg, így a bizonyíthatósága annak, hogy nem rendeltetésszerűen jár el nagyon nehéz.

⁷⁹ Szja. 67.§ (9) ac)

⁸⁰ Az átalakulásokat lefolytató szakemberek, ügyvédek, könyvvizsgálók, adótanácsadók.

Más kérdés, ha egyszerű társaságiforma váltásról beszélünk. Ebben az esetben már a tagnak nehezebb dolga van a bizonyítás terén, habár az, hogy az átalakulással létrejövő társaság mérlegében az eszközök és a kötelezettségek piaci értékükön vannak szerepeltetve önmagában nehezen lehet rendeltetésszerű magatartásba ütközőnek tekinteni, hiszen egy újonnan létrejövő társaság szempontjából elengedhetetlenül fontos a megbízható összkép nyújtása. Mivel a számviteli szabályoknál láttuk, hogy a saját tőkét kell megemelni a vagyontértékelési többlettel, így a társaság nem tehet mást ebben a helyzetben. Az a tény, hogy az újonnan létrejövő társaság a részvényeinek a névértékét a törzstőke alapján határozza meg pedig a társasági anyagi jogi normák szabályozzák, ettől eltérni nem lehet.

Tehát láthatjuk, hogy amennyiben egy ilyen esetben a társaság vagyontértékelést hajt végre, sokszor önkéntelenül is megvalósítja a fenti tényállást. Az a tény, hogy ezt a jogszabályi rést sok személy az állam kárára akarja kihasználni és csak azért hajt végre átalakulást, alapvetően üldözendő és mivel a mostani szabályozás alapján a tényállás felderítése és az ezzel szembeni fellépés is nagyon nehéz, a jogalkotónak érdemes lenne ezt a joghézagot megszüntetni.

4.3. Általános forgalmi adó

Az Áfa törvény alapján ellenérték fejében teljesített termékértékesítésnek minősül az adóalany megszűnése, ha az adóalany a megszűnés időpontjában olyan terméket tart a tulajdonában, amelynek beszerzéséhez vagy felhasználásához kapcsolódóan egészben vagy részben adólevonási jog illeti meg⁸¹. Egy átalakulás esetén ezek alapján adót kell fizetni minden termék után, amit a jogelőd tulajdonában volt és adólevonási jog illeti meg. Mivel a már sokszor hivatkozott Art. szabály alapján azonban a jogutódot megilleti a jogelőd jogai, így értelmetlen lenne egy ilyen típusú plusz –adminisztratív – terhet a jogutódra telepíteni, ezért az Áfa tv. 17.§ (2) bekezdése felmentést ad a megfizetés alól: *Nem áll be a termék értékesítéséhez, szolgáltatás nyújtásához fűződő joghatás, ha az adóalany jogutódlással szűnik meg, feltéve, hogy az a 18. § (1) és (2) bekezdésében meghatározott feltételek szerint történik.* Ezek alapján Áfa megfizetésével kapcsolatos teendője egy gazdasági társaságnak az átalakulás során nincsen, amennyiben az átvevő, vagyis jelen esetben a jogutód

- i. belföldön nyilvántartásba vett adóalany, továbbá

⁸¹ 2007. évi CXXVII. törvény az általános forgalmi adóról, 11.§ (2) d)

- ii. vállalja az a kötelezettséget, hogy a szerzéshez illetve a szerzett vagyonhoz kapcsolódó, Áfával kapcsolatos jogok és kötelezettségek, mint jogutódot terhelik és illetik is és
- iii. nincs olyan Áfa törvényben szabályozott jogállása, amely lehetetlenné tenné a vállalt kötelezettség teljesítését.⁸²

Ennek a rendelkezésnek az a cél, hogy önmagában ez a típusú változás nem keletkeztet anyagi jogi kötelezettséget.

Amennyiben a fenti feltétel közül bármelyik nem teljesül, beáll a termék értékesítéséhez, szolgáltatás nyújtásához kapcsolódó joghatás, vagyis Áfa fizetési kötelezettség keletkezik. Ha a jogutód nem képes a teljesíteni az ebbéli kötelezettségeit és a jogelőd nem szűnik meg, az elévülést figyelembe véve egyetemlegesen kötelezhetőek a teljesítésre.

4.4. Illetéktörvény

Az átalakulások esetében alapvetően két esetben lehet szó illetékfizetési kötelezettségről: egyik esetben eljárási illeték kerül szóba, másik esetben pedig a vagyonszerzési illeték.

Az eljárási illeték tételes mértékét az Itv. 45.§ (4) bekezdése 50 ezer forintban határozta meg, mely magába foglalja mind a jegelőd mind a jogutódnál létrejövő változások bejegyzését.

Ennél érdekesebb kérdés a vagyonszerzési illeték, mivel ingatlanra, illetve meghatározott vagyoni értékű jogokra és ingókra, többek között ingatlanon fennálló haszonélvezeti jogra, gépjárműre, praxisjogra, belföldi ingatlanvagyonnal rendelkező társaságban fennálló vagyoni betétre az illeték törvény alapján, amennyiben visszteher mellett, továbbá öröklési vagy ajándékozási illeték alá nem eső, más módon történő megszerzése vagyonszerzési illetéket alá esik.⁸³ Ezek alapján az átalakulás során, amennyiben vagyonmozgás következik be ilyen eszközök tekintetében, ez a mozgás főszabály szerint vagyonszerzési illetékköteles lesz, mivel nem minősül sem öröklésnek sem ajándékozásnak. Ennek a mértéke a megszerzett vagyon terhekkel nem csökkentett forgalmi értéke után 4%.⁸⁴

⁸² Nagy. 2014, 111. oldal

⁸³ Itv. 18.§ (1)-(2)

⁸⁴ Itv. 19.§(1), ingatlanok esetében 1 milliárd forint feletti forgalmi értéke után 2%, ingatlanonként maximum 200 millió forint.

Mivel a fenti szabály olyan mértékben megdrágítaná és ennél fogva lehetetlenné tenné az átalakulásokat, hogy nem is lenne érdemes belevágni, amennyiben a társaság(ok)nak tetemesebb ingatlan vagy a törvényben meghatározott egyéb eszköze van. Elég abba belegondolni, hogy egy társaság társaságforma-váltásról határoz, majd az eszközei értékének 4%-át kénytelen illeték címén megfizetni. Ezt semelyik társaság nem hajlandó elviselni, mert nagyon nehezen tudja ezt a mértékű hátrányt kompenzálni az az előny, ami az átalakulással szerezhető.

Mivel ezzel a jogalkotó is tisztában van, és számára is egyértelmű, hogy a vagyonszerzési illeték adópolitikai célja sem egyeztethető össze a fenti szabályozással, az illetékmentességek körébe helyezi el az átalakulásokat. Az illetéktörvény ezt a kérdést 2010 január 1-je előtt és utána máshogy kezeli azonban.

2009. december 31-ig minden olyan átalakulás esetén biztosítva volt az illetékmentesség, ahol a létrejövő szervezet az átalakult jogutódja lett. Ez azt jelentette, hogy az összes, dolgozatomban tárgyalt átalakulásra igaz volt azt, hogy nem kell vagyonszerzési illetéket fizetni utána.

2010. január 1-től azonban a jogalkotó megváltoztatta a szabályozást, mégpedig úgy, hogy innentől kezdve már nem minden átalakulásra volt igaz, hogy illetékmentes, hanem csak a kedvezményezett-átalakulás esetében lehet erről szó.

Amennyiben végiggondoljuk újra, milyen esetekben beszélhetünk kedvezményezett átalakulásról, rájövünk, hogy a jogalkotó egy kiskaput zárt be ezzel a módosítással, mivel ha a jegelőd és a jogutód társaság tagjai, részvényesei nem azonosak, nem beszélhetünk kedvezményezett átalakulásról, de korábban ebben az esetben is járt az illetékmentesség, vagyis nagyarányú ingatlan tulajdon-átruházása esetében már elgondolkodtató volt egy kiválás majd egy beolvadás véghezvitele, melynek következtében meg lehetett kerülni az illeték megfizetését.⁸⁵

⁸⁵ Nagyné, 2010, 3. o.

Egyesülés valamint kiválás esetében tulajdonosváltás következik be, mely utána fentiek alapján csak akkor nem kell illetéket fizetni, ha a kedvezményezett átalakulás esetkörébe esnek, illetve más illetékmentességi feltételnek megfelelnek (közhasznú jogállás, illetve a személyes illetékmentességgel rendelkező társaságok), habár az utóbbi esetkör inkább csak elméleti jelentőségű. Amennyiben a kiválás esetén az ingatlan nem kerül át a jogutódhoz, nem történik tulajdonosváltás, így a tényállás megvalósulása hiányában illetékfizetési kötelezettség sem keletkezik. Szűkebb értelemben vett átalakulás, vagyis társaságforma-váltás esetén a társasági anyagi jog alapján új jogi személy létesül, és ennek a jogi személynek a tulajdonába kerülnek a jogelőd vagyónátruházási illetékköteles eszközei, tehát fontos, hogy maga az átalakulás kedvezményezettnek minősüljön, mert akkor kiterjed rá az illetékmentesség.

A vagyonszerzési illeték azért nagyon érdekes, mert a magyar jogalkotó, mint ahogy azt láthatjuk, a kedvezményezett átalakuláshoz kötötte ennek a mentességét. Az Európai Bíróság pedig élesen elválasztotta a magyar vagyonszerzési illetéknek megfelelő holland vagyónátruházási illeték értelmezését az átalakulási irányelvtől.⁸⁶ Ezért, habár a kedvezményezett átalakulás esete fennáll, külön kell vizsgálnunk a társasági adó és a vagyonszerzési illeték tekintetében.

A következő kérdés, amit meg kell vizsgálni az az, hogy mikor keletkezik a vagyonszerzés. Erre két lehetséges válasz van: az egyik a szerződés megkötése, a másik eset pedig a cégbírósági bejegyzés. Mivel a társaság társasági szerződésben határoz jellemzően az átalakulás kérdésében, ésszerű lenne, ha a szerződés megkötésének az ideje lenne az illetékkötelezettség keletkezésének napja. Az Itv. 3.§ (3) a) pontja alapján azonban a vagyonszerzés nem a társasági szerződés módosításával jön létre, hanem magának az átalakulás tényének a cégbíróságon történő bejegyzése folytán, mégpedig azzal a nappal, amelyet a cégbíróság megjelöl.⁸⁷ Ingatlan vagy ingatlanhoz kapcsolódó vagyoni értékű jog esetében az ingatlan-nyilvántartási bejegyzésre irányuló kérelemmel egyidejűleg kell a bejelentést megtenni az erre illetékes adóhatóságnál, ahogy azt a LB-H-KJ-20087-183. bírósági határozatában a Legfelsőbb Bíróság kiemelte. Amennyiben nem igényel ingatlan-nyilvántartási eljárást az eszköz, az állami adóhatóságnak kell közvetlenül bejelenteni, az említett időpontot követő harminc napon belül.⁸⁸

⁸⁶ C-352/08. sz. Modehuis-ügy 56. pont

⁸⁷ Az átalakuló cég az átalakulás időpontját maga határozhatja meg, ami nem lehet későbbi, mint a kérelem benyújtását követő kilencvenedik nap és korábbi, mint a benyújtás napja. Amennyiben nincs megjelölve az időpont, akkor a cégbejegyzés napja az irányadó.

⁸⁸ Nagyné, 2010, 4. o.

5. Összegzés

Az átalakulások gazdasági jelentőségeinek vizsgálatakor megállapítható, hogy az alacsony kamatkörnyezet és gazdasági növekedés esetében a társaságok összeolvadása és felvásárlása növekvő trendet mutat, melyet csak erősít a világgazdaság gyorsuló globalizációja okozta gazdasági optimalizálási kényszer. A mai gazdaságunkban rekordszámú átalakulás megy végbe, mely nemcsak a nagyvállalatokat, hanem a kis családi vállalkozásokat is érintik.

Magyarországon az új Polgári törvénykönyv hatálybalépésével az átalakulás dogmatikája változott csupán, a társasági és adójogi szabályozás azonban nem. Mivel a társasági adó a számviteli nyilvántartásokra épül, így az átalakulások vizsgálatánál nagy hangsúlyt kell fektetni a számviteli kérdésekre pontos körüljárásához. Ezen belül is kifejezetten a vagyonátértékelés szabályai fontosak, hiszen a társasági adó alapja a nyereség, mely az átalakulásoknál csak a vagyonátértékeléskor keletkezhet. Mivel ténylegesen, realizálható vagyonnövekménye az átalakuló társaságoknak nem keletkezik, ezért az állam ennek az adóvonzatát nem kívánja közvetlenül az átalakuláskor beszedni, csupán akkor, amikor ténylegesen megjelenik a társaságnál, nem csupán virtuálisan a könyveiben.

Mindezt a jogalkotó úgy érte el, hogy – az európai uniós tagságunkra figyelemmel – megalkotta a kedvezményezett átalakulás jogintézményét, mely során adóhalasztást engedélyez az ilyen társaságok számára. Ezen felül a társaság tagjait sem szabad megadóztatni azon a jogcímen, hogy növekedett a vagyonuk, hiszen a társaság vagyonának növekedésével az ő vagyonuk is növekedett. A kedvezmény pedig kiterjed a vagyonátruházási illetékre is.

A dolgozatomba végkövetkeztetésként azt vonom le, hogy az átalakulásnak magas adó és illeték vonzatai vannak, melyek megfizetése esetén nehezen képzelhető el gazdasági szempontból racionális átalakulás. Azonban az állam támogatja a gazdaságösztönző lépéseket és segíti a társaságokat abban, hogy a legmegfelelőbb formában és struktúrában működjenek, ezért a kedvezményezett átalakulás megteremtésével elhárulnak az adójogi akadályok egy ilyen ügylet előtt.

6. Irodalomjegyzék

Monográfia:

- Gál Judit: *A gazdasági társaságok átalakulása*, Budapest, 2010, HVG-ORAC
- Nagy Gábor: *Gazdasági társaságok alapításának, átalakulásának számvitele*, Budapest 2014, Saldo kiadó
- Simon István (szerk.): *Pénzügyi jog II.*, Budapest, 2012, Osiris kiadó
- Simon István: *Átalakulások adózása* In: Dr. Kisfaludy András - Dr. Szabó Marianna (szerk.): *Gazdasági társaságok nagy kézikönyve*, Budapest, 2007, Complex Kiadó
- Bakos Kitti: *A gazdasági társaságok átalakulásának egyes kérdései az Európai Unióban, különös tekintettel az alkalmazott hitelezővédelmi eszközökre*, Szeged, 2012, PhD értekezés
- Balogh Csaba: *Határon átvélő akvizíciók és fúziók sikerességét meghatározó tényezők vizsgálata*, Budapest, 2006, PhD értekezés
- Kurucz-Váradi Károly: *Magyarázat a társasági adóról* (Complex jogtár, Adórovat)
- Csörgei Zsuzsa: *A kedvezményezett átalakulás, a kedvezményezett részesedéscsere és a kedvezményezett eszközátruházás*, Budapest, 2010, Tanulmány
- Albert J. Rädler: *National and international tax consequences of demergers*, In: IFA Cahiers de droit fiscal international, vol. 79b, Kluwer 1994
- Frans Vanistendael: *Mergers and Acquisitions - Taxation of Corporate Reorganisations*, KU Leuven, 2012, Leuven, kézirat, 33 oldal
- Wolfgang Schön: *A common future for financial and tax accounting?*, New York University School of Law, 2005
- Joseph B. Darby: *Mergers, Acquisitions and Business Sales*, New York, 2006, Wolters Kluwer business
- Edwin L. Miller Jr.: *Mergers and Acquisitions*, 2008 Canada, John Wiley & Sons, Inc

Folyóiratok:

- Gál Judit: *Az átalakulási szabályok új Ptk.-val összefüggő változásai*, In: Céghírnök, 2014. április, 4. szám, Budapest
- Barabás Tünde: *A könyvvizsgálók függetlenségéről, különös tekintettel a pénzügyi szektorra*, In: Pénzügyi Szemle 2013/2 (LVIII. évfolyam) Budapest, 186-199. o.
- Kőszegi Annamária: *M&A Taxation*, In: *European Taxation*, 2001 november, 436-445. o.
- *Összevont átértékelési különbözet átalakuláskor*, Adó és ellenőrzési értesítő 2005/8. lapszám
- Veress Júlia: *A gazdasági társaságok átalakulása*, In: Adó-online, 2013. április 8.
- Czipszer Károlyné: *Veszteségelhatárolás*, In: <http://ado.hu/szaklap/ado-lap/2006-4-5/vesztesegelhatarolas> (2014. október 15. 12:54)
- NAV: 2011/10. Adózási kérdés. korrekciós tételek alkalmazási kötelezettsége, ha a kedvezményezett átalakulás során a társaságok nem éltek az átértékelés lehetőségével
- NAV: 2010/34. Adózási kérdés üzleti vagy cégérték számított nyilvántartási értékének érvényesítése beolvadáskor
- NAV: 2005/53. Adózási kérdés összevont átértékelési különbözet átalakuláskor
- NAV: 2006/79. Adózási kérdés kedvezményezett átalakulás beolvadás esetén
- NAV: 2010/33. Adózási kérdés kötelezettségvállalások a létesítő okiratban több átalakulás esetén
- Magyar Nemzeti Könyvvizsgálati Standard <http://www.mkvk.hu/tudastar/standardok> (2014. október 11.)
- NAV: *Kedvezményezett átalakulás adójogi minősítése* (letöltve: 2014. október 8. 16:28) http://www.nav.gov.hu/nav/ado/tarsasagi/kedvezmenyezett_atalakulas.html
- Hegedűs Sándor: *Változások a társasági adózásban* (letöltve: 2014. október 10. 12:01) <http://ado.hu/rovatok/ado/valtozasok-a-tarsasagi-adozasban>
- Nagyné dr. Farkas Anikó: *Az átalakulás illetékjogi megítélése 2010-től* <http://ado.hu/szaklap/ado-lap/2010-3/az-atalakulas-illetekjogi-megitelese-2010-tol> (letöltve: 2014. október 29. 11:03)

Jogszabályok, bírósági döntések:

- 2013. évi V. törvény a Polgári Törvénykönyvről
- 2013. évi CLXXVI. törvény, az egyes jogi személyek átalakulásáról, egyesüléséről, szétválásáról
- 1959. évi IV. törvény a Polgári Törvénykönyvről
- 2003. évi XCII. törvény az adózás rendjéről
- 1996. évi LXXXI. törvény a társasági adóról és az osztalékadóról
- 1995. évi CXVII. törvény a személyi jövedelemadóról
- 2007. évi CXXVII. törvény az általános forgalmi adóról
- 1990. évi XCIII. törvény az illetékekről
- 2000. évi C. törvény a számvitelről
- 2007. évi CXL. törvény a tőkeegyesítő társaságok határokon átnyúló egyesüléséről
- 3/1993. (II. 4.) AB határozat
- LB-H-KJ-20087-183. bírósági határozat
- EBH 2007.1627 határozat
- AVÉ 2012/12. határozat
- EBH 2010. 2265 határozat
- EBH 2013. G.3 határozat
- C-28/95. sz. Leur-Bloem-ügy
- C-321/05. sz. Kofoed-ügy
- C-352/08. sz. Modehuis-ügy
- C-484/06. sz. ügy

Internetes hivatkozások:

- <http://www.adidas-group.com/en/group/history/> (2014. október 18. 15:25)
- Ahol 1 milliárd dollár szinte semmi - a legnagyobb IT-felvásárlások (letöltve: 2014. október 29. 10:44)
http://hvg.hu/tudomany/20140326_ahol_1_milliard_dollar_szinte_semmi/
- Ezek Magyarország legnagyobb munkaadói (letöltve: 2014. október 31. 17:44)
http://www.profession.hu/cikk_rovid_hirek/20120724/ezek-magyarorszag-legnagyobb-munkaadoi/1183

- <http://www.advisenrisknetwork.com/2014/06/04/insurance-adding-value-mergers-due-diligence/> (letöltve: 2014. október 22. 18:59)
- Társaságiadó-kötelezettség átalakulással, eszközátruházással, részesedéscserével összefüggésben <http://ado.hu/szaklap/ado-lap/2006-6/tarsasagiado-kotelezettseg-atalakulassal-eszkozatruhazassal-reszesedescserevel-osszefuggesben> (2014. október 16. 11:45)
- Milyen buktatói vannak a beolvadásnak? (letöltve: 2014. október 10. 15:58)
http://adozona.hu/tarsasagi_ado_innovacios_jarulek/20111017_kft_beolvadasa_a
- 11 százalékos növekedés a magyar M&A piacon (letöltve: 2014. október 28. 10:25)
http://www.mfor.hu/cikkek/11_szazalekos_novekedes_a_magyar_M_A_piacon.html
- Az M&A területén könnyítéseket hoz az új Ptk. (letöltve: 2014. október 28. 12:48)
<http://www.ugyvedvilag.hu/rovatok/szakma/az-m-a-teruleten-konnyiteseket-hoz-az-uj-ptk>
- Mód Péter: A gazdasági társaságok átalakulásának ingatlan-nyilvántartási vetülete,
http://www.resimmobiles.hu/docs/03_mod_gazd_tars.pdf (letöltve: 2014. október 29. 11:25)
- Samsung Group plans record \$41 billion investment in 2012 (letöltve: 2014. október 31. 11:25) <http://www.reuters.com/article/2012/01/17/us-samsung-investment-idUSTRE80G00W20120117>
- Fiat Chrysler to spin off Ferrari into separate unit, <http://www.bbc.com/news/business-29817720> (letöltve: 2014. október 31. 12:02)