



NEMZETGAZDASÁGI
MINISZTERIUM

2012. DEC 4.

SZÁMVITELI ÉS SZAKKÉPZÉSI FŐOSZTÁLY

Vadász Iván Úr részére

adószakértő

AD-KÖ Kft.

iktatószám: NGM/11091/2/2012.

ügyintéző: Bélafi Dávid

Budapest

Szervita tér 4.

1052

Tárgy: Hitelátvállalás elszámolása

Tisztelt Vadász Iván Úr!

A fenti tárgyban küldött megkeresésére válaszolva az alábbiakról tájékoztatjuk:

Számviteli kérdésekkel kapcsolatos álláspontunk:

A tényállásban leírt gazdasági esemény kapcsolt felek közötti, harmadik személlyel szemben fennálló kötelezettség, azon belül hosszú lejáratú hitel átvállalásáról szól. A fizetendő kamat jellemzően a mindenkor fennálló hiteltartozás alapján kerül kiszámításra, függetlenül attól, hogy arányos, annuitásos, türelmi idő arányos, illetve türelmi idő annuitásos tőketörlesztésről van szó. Az átvállalt hitelállomány tőkeösszege így tulajdonképpen a mérlegbe beállítható teljes hitelállomány, amely a jövőbeni, eredményt módosító kamatráfordítások alapja. Nem világos, hogy amennyiben a teljes hitelállomány (ami a tőkeösszeggel egyezik meg) átvállalásra kerül, hogyan, milyen megállapodás mellett fizeti a mindenkor fennálló átvállalt hitelállomány alapján kalkulált kamatokat továbbra is az anyavállalat.

Hitelátvállalás esetén az anyavállalat az átvállalt hitelt/tartozást rendkívüli bevételként számolja el, elhatárolásra viszont csak abban az esetben van lehetőség, ha a kötelezettség eszköz beszerzéséhez kapcsolódik (például a leányvállalat részvényeinek megvásárlása), és csak az eszköz nyilvántartásban szereplő értékének mértékéig. Ekkor az adott eszköz bekerülési értékének költségként, ráfordításként történő elszámolásával párhuzamosan kell feloldani a halasztott bevételként elszámolt passzív időbeli elhatárolást.

A leányvállalatnál az átvállalt kötelezettség rendkívüli ráfordítás, amit el kell határolni, majd az elhatárolást a törlesztéssel párhuzamosan fel kell oldani.

Az anyavállalat leányvállalatban fennálló tulajdonrészének másik gazdasági társaságba történő apportálásakor az apportálásra vonatkozó általános szabályok szerint kell eljárni. Ennek keretében a részvényekhez kapcsolódó elhatárolt rendkívüli bevételt fel kell oldani.

Társasági adózási kérdésekkel kapcsolatos álláspontunk:

Tekintettel arra, hogy a tőketörlesztés átvállalására 2006-ban került sor, *a társasági adóról és az osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény* (a továbbiakban: Tao. törvény) 2006. január 1-jén hatályos 8. § (1) bekezdés *n*) pontja értelmében az átvállalt kötelezettségnek az adóévi adózás előtti eredmény terhére elszámolt összegével a leányvállalatnak meg kellett növelnie az adózás előtti eredményét. Ezen szabály 2010. január 1-jével került kivezetésre, ennek megfelelően a leányvállalat helyesen járt el, amikor a rendkívüli ráfordítások összegét a 2006-2009. adóévek vonatkozásában adózás előtti eredményt növelő tételként számolta el.

A Tao. törvény 8. § (1) bekezdés *d*) pontja alapján az adózás előtti eredményt növeli az a költségként, ráfordításként elszámolt összeg, amely nincs összefüggésben a vállalkozási, bevételszerző tevékenységgel, különös tekintettel a Tao. törvény 3. számú mellékletére. A Tao. törvény 2010. január 1-jétől hatályos 3. számú melléklet A) fejezet 13. pontja értelmében az adózó által ellenérték nélkül átvállalt kötelezettség adóévi adózás előtti eredmény terhére elszámolt összege nem minősül elismert költségnek többek között akkor, ha az adózó nem rendelkezik a juttatásban részesülő nyilatkozatával, amely szerint a juttatás adóévében az eredménye a juttatás következtében elszámolt bevétel nélkül számítva nem lesz negatív, amelyet a beszámoló elkészítését követően nyilatkozat útján igazol.

Tekintettel arra, hogy a beadvány alapján feltételezhető, hogy mindkét társaság belföldi illetőségű, a leányvállalat által ellenérték nélkül átvállalt kötelezettségre (hitelállomány tőkeösszege) tekintettel elszámolt ráfordítások összege akkor minősül társasági adó szempontból elismert költségnek, ha a leányvállalat rendelkezik az anyavállalat nyilatkozatával, amely szerint a hitelátvállalás következtében elszámolt rendkívüli bevétel nélkül az anyavállalat eredménye nem negatív.

A Tao. törvény 4. § 23. pont *a*) alpontja értelmében – ha feltételezzük, hogy az anyavállalat a 82,5%-os tulajdoni arányával azonos mértékű szavazati aránnyal rendelkezik – az anyavállalat és a leányvállalat kapcsolt vállalkozásoknak minősülnek. Következésképpen az ismertetett ügylettel kapcsolatban a Tao. törvény 18. §-a szerinti kapcsolt vállalkozások között alkalmazott árakra (transzferárakra) vonatkozó rendelkezéseinek alkalmazása is felmerülhet. A Tao. törvény 18. §-a értelmében, ha a kapcsolt vállalkozások egymás közötti szerződésükben, megállapodásukban (általános forgalmi adó nélkül számítva) magasabb, vagy alacsonyabb ellenértéket alkalmaznak annál, mint amilyen ellenértéket független felek összehasonlítható körülmények esetén egymás között érvényesítenek vagy érvényesítenének (szokásos piaci ár), akkor az adózás előtti eredmény módosítandó.

A tényállás szerinti esetben az anyavállalat és a leányvállalat között egy kötelezettség – hitel – átadására kerül sor, míg a hitellel kapcsolatos kamatfizetési kötelezettség teljesítése továbbra is az anyavállalatot terheli. Független felek hasonló körülmények között feltehetően kikötöttek volna valamilyen ellenértéket a kötelezettség átvállalásához kapcsolódóan, azonban jelen esetben nincs információ arról, hogy a felek megállapodtak-e valamilyen ellenérték alkalmazásában. Általánosságban annyi rögzíthető, hogy kapcsolt vállalkozások között egy kötelezettség átvállalásakor a társasági adóalap meghatározása során abból az árból kell kiindulni, amit

független felek – összehasonlítható körülmények között – alkalmaznának. Ennek következtében, ha például az átvállalt hitel szokásos piaci értéke magasabb, mint a könyv szerinti értéke, a leányvállalat adózás előtti eredményét meg kell növelni a különbözetnek megfelelő összeggel. Ezzel egyidejűleg az anyavállalat csökkentheti adóalapját a könyv szerinti érték és a szokásos piaci érték közötti különbözettel, ha az ehhez szükséges további törvényi feltételek teljesülnek.

Abban az esetben, ha az anyavállalat a leányvállalatban tulajdonolt részvényeit egy másik gazdasági társaságba apportálja, szintén felmerülhet a Tao. törvény 18. §-a szerinti korrekciós tételek alkalmazása. A Tao. törvény 18. § (6) bekezdése értelmében apport szolgáltatása esetén akkor kell a Tao. törvény kapcsolt vállalkozások közötti, transzferárak alkalmazása miatti módosító tételekre figyelemmel lenni, ha az apport szolgáltatója az apport révén alapításkor többségi befolyással rendelkezővé válik, vagy a többségi befolyással rendelkező szolgáltatója az apportot.

Az Alkotmánybíróság 60/1992. (XI. 17.) AB határozatában rögzítettekkel összhangban tájékoztatjuk arról, hogy ez az állásfoglalás egy szakmai vélemény, kötelező erővel nem bír, erre bíróság vagy más hatóság előtt megalapozottan hivatkozni nem lehet.

Budapest, 2012. október 24.


Mészáros László
főosztályvezető-helyettes

