

A TÁRSASÁGI ADÓ JOGINTÉZMÉNYEI ÉS A GLOBÁLIS MINIMUMADÓ

- II. Az értékcsökkenés -

BEVEZETÉS – A GLOBÁLIS MINIMUMADÓ

Közeleg a határidő, amikor a 2024-es üzleti év zárása keretében számot kell adni az arra kötelezetteknek a globális minimumadó (továbbiakban: GLOBE) kötelezettségeikről.

Magáról a számítási módszertanról, az egyes GLOBE szabályokról már számos információ jelent meg, így ezen cikksorozatunknak nem is hasonló általános GLOBE-ismertetés a célja.

Hasznosabbnak gondoltuk bemutatni azt, hogy az egyes társasági adó jogintézmények (bejelentett részesedés, értékvesztés, osztalék, céltartalék miatti adóalap korrekciók, fejlesztési tartalék, beruházási adókedvezmények, kedvezményezett átalakulások, részesedéscserék stb.), hogyan is befolyásolják, befolyásolhatják a GLOBE számításokat és a kiegészítő adófizetési kötelezettséget.

Gondoltuk mindezt azért, mert a GLOBE szabályok – finoman szólva sem – a magyar adó- és számviteli jogrendszerre lettek „kitalálva”, így sokszor nem triviális annak a megértése, hogy hogyan is hat az akár évtizedek óta bevett és használt adószabály a GLOBE kiegészítő adóra.

Természetesen a megértéshez elengedhetetlen mértékben mindig ismertetjük a GLOBE szabályokat is, de a megértéshez biztosan szükséges egy alapszintű GLOBE-ismeret is.

Sorozatunk második része az értékcsökkenésről szól.

AZ ÉRTÉKCSÖKKENÉS

Bár a globális minimumadó részletes számítási szabályainak bemutatása nem célja a sorozat második részének sem, ugyanakkor szükséges tisztázni, hogy egy olyan régi és közismert – számviteli- és adójogban – használt fogalom, mint az értékcsökkenés, hogyan lehet befolyással az effektív adórátára (ETR), és így az esetleges GLOBE kiegészítő adófizetési kötelezettségre is.

Az effektív adórata a korábbi, [a bejelentett részesedésről szóló tájékoztató levelünkben](#) leírtak értelmében az alábbi képlettel számítható ki:

$$[ETR] = \frac{\text{KIIGAZÍTOTT LEFEDETT ADÓK}}{\text{GLOBE ELISMERT NYERESÉG}}$$

Ahogy azt a korábbi, [a globális minimumadó témájában írt hírleveleinkben](#) már érintettük, az említett effektív adórata egy olyan hányados, melyben számlálóként az adott ország csoporttagjainak kiigazított lefedett adója, míg a nevező – leegyszerűsítve – a csoporttagok elismert nettó nyeresége. Amennyiben az így kiszámított hányados értéke (az effektív adórata) 15 %-nál alacsonyabb értéket mutat, akkor kiegészítő adófizetési kötelezettség merülhet fel. Visszaulva ugyanakkor az effektív adórata (ETR) számlálójára, amely tartalmazza az adott tagállamban lefedett adónak minősülő adónemeket (pl.: társasági adó, innovációs járulék, helyi iparűzési adó, energiaellátók jövedelemadója), ki lehet egészíteni a halasztott adó korrekciós tétellel. Bár a halasztott adó magyar számviteli szabályok szerint történő kimutatására 2023-tól már lehetőség nyílik (de nem kötelező), ugyanakkor a fogalom még mindig újként jelenhet meg a felhasználók egy részének, annak ellenére, hogy egy meghatározott kör (pl.: hitelintézetek) – a halasztott adó intézményét már régóta alkalmazó – IFRS-ek szerint köteles elkészíteni éves beszámolóját, továbbá, hogy egyéb számviteli szabályozásban (pl.: US GAAP) is megtalálható.

A jogszabályi olvasat alapján halasztott adótételek keletkezhetnek fel nem használt negatív adóalapok, adójóváírások továbbviteléből, továbbá átmeneti különbözetekből, melyek egy pénzügyi helyzet kimutatására szolgáló kimutatásban (pl.: éves beszámoló) megtalálható eszköz vagy kötelezettség könyv szerinti értéke és adóalapja közötti különbözeteként jelennek meg.

Bár ennek a tájékoztató anyagunknak nem a halasztott adók mélyebb szintű elemzése a célja, ugyanakkor segíteni szeretnénk a halasztott adók jelen témánkhoz szükséges megértését, így az elvont adójogi fogalmakat kibontva, a halasztott adót összefoglalóan úgy definiálhatjuk a legjobban, hogy az nem más, mint a jövőbeni társaságiadó-hatások beemelése a pénzügyi, számviteli kimutatásokba¹. Tehát, ha például a jövőben egy adott adóintézmény (pl.: céltartalék, értékvesztés, értékcsökkenés stb.) vonatkozásában adóalap csökkenés, illetve növekedés várható, akkor az halasztott adókövetelés/adókötelezettség formájában megjelenhet – már egy magyar szabályok szerint készített – számviteli beszámolóban is.

A Tao tv. alapján a legjellemzőbb halasztott adót eredményező adóalap módosító tételek közé tartozik az aktuális témánkat szolgáltató **értékcsökkenés** is.

ÉRTÉKCSÖKKENÉS HALASZTOTT ADÓHATÁSAINAK KIMUTATÁSA

A tárgyi eszközökre, immateriális javakra elszámolt értékcsökkenés a számviteli és adózási szabályokból következően különböző számviteli és adóértéket eredményezhet az adott eszköznél. Az ilyen idővel visszaforduló (számviteli) könyv szerinti érték és adóérték (Tao tv. szerinti számított nyilvántartási érték) közötti különbözetek halasztott adóhatásokat eredményezhetnek. A halasztott adóhatások iránya – többek között – természetesen függ az adott eszközre alkalmazott számviteli és adózási leírási kulcstól. Megjegyzendő, hogy a számviteli és „adózási” leírási kulcsok

¹ Számviteli tanácsadó 2024.12. – Madarasiné dr. Szirmai Andrea - Számviteli tanácsadó 2014/12. - Nemzetközi számvitel - A magyar társasági adó halasztott adót eredményező tételei - I. rész

különbözőségéből adódó hatással egyező hatást válthat ki a maradványérték alkalmazása (tekintve, hogy a társasági adó rendszerében ez az érték nem elismert), továbbá egy előrehozott értékcsökkenési leírásként szolgáló fejlesztési tartalék is.

A következőkben néhány példán keresztül azt szeretnénk bemutatni, hogy egy eszközre különböző mértékű számviteli és adózási leírási kulcs alkalmazása milyen halasztott adó tételeket eredményez, továbbá, hogy ezeket miképpen kell kezelni a minimumadó számításakor.

PÉLDASZÁMÍTÁS

Természetesen a gyakorlatban előfordulhat olyan eset, amikor az érintett eszköz vonatkozásában az adózó magasabb „társasági adó szerinti” leírási kulcsot alkalmaz a számviteli leírási kulcshoz képest, melynek következtében az eszköz számviteli nyilvántartás szerinti (könyvszerinti) értéke meg fogja haladni a Tao tv. szerinti eszközértéket.

Az alábbi példák jól fogják szemléltetni az eltérő leírási kulcsok halasztott adó hatását, egyben kiemelt jelentőségét a minimumadó kalkulációra vonatkozóan.

Első példánkban adott egy 600 egység bekerülési értékű eszköz, melyet (az egyszerűség kedvéért) rögtön év elején helyez üzembe egy minimumadó számítására kötelezett társaság. A társaság az érintett eszköz vonatkozásában társasági adóban egy év alatt írja le az eszközt, míg számviteli szempontból az eszköz két év alatt kerül leírásra.

A továbbiakban érdekes lesz megfigyelni, hogy a magasabb társasági adó szerinti leírási kulcs miként befolyásolja az effektív adókulcsot a halasztott adó alkalmazásán keresztül, illetve ezen jogintézményt kihagyva.

Példaszámítás		
	1. év	2. év
Eszközérték	600	
Számviteli leírási kulcs	50%	
Tao. Tv. Szerinti leírási kulcs	100%	
Összes bevétel	1200	1200
Terv szerinti értékcsökkenés	300	300
Adózás előtti eredmény	900	900
Terv szerinti értékcsökkenés (adóalap növelő tétel)	300	300
Tao. Tv. Szerinti értékcsökkenés (adóalap csökkentő tétel)	600	0
Adóalap	600	1200
Társasági adó/Lefedett adó (9%)	54	108
Halasztott adó kalkuláció		
	1. év	2. év
Számviteli tv. szerinti érték (könyv szerinti érték)	300	0
Tao. Tv. Szerinti érték (Nyilvántartási érték)	0	0
Halasztott adóalap	300	0
Halasztott adó (kötelezettség) (9 %)	27	-27

Az adózás előtti eredmény eléréséhez vettünk egy adott összesített bevételösszeget, melyet (ebben a példában) az egyetlen költség, ráfordítás tételével, az értékcsökkenéssel csökkentettünk. Annak következtében, hogy a társasági adó szerinti értékcsökkenés csökkenti, illetve a számviteli elszámolt értékcsökkenés növeli az adóalapot, továbbá, hogy az említett leírási kulcsok eltérők (nagyobb a társasági adó szerinti leírási kulcs), így az év végi társasági adó (esetünkben lefedett adó) eltérő lesz a bemutatott két év vonatkozásában.

Annak eredményeként, hogy az eszköz a társasági adóban teljes mértékben leírásra került, míg ez számvitelileg „csak” két év alatt fog megtörténni, az eszköz könyv szerinti (számviteli) értéke, valamint a (társasági adózás szerinti) nyilvántartási értéke eltérést fog mutatni. Jelen esetben tehát az eszköz számviteli értéke 300, mint társasági adó szerinti értéke 0 lesz, mely 300 egységnyi különbséget eredményez. Az említett 300 egységnyi különbségre vetítetten, 9%-os társasági adómértéket alkalmazva, kerül kiszámításra a halasztott adó értéke (27). Tekintve, hogy az eszköz számviteli értéke a magasabb, melynek elszámolása a jövőben adókötelezettséget (magasabb adóalapot) fog eredményezni, így a példa szerint 27 egységnyi halasztott adókötelezettség elszámolására kerül sor az első évben, mely a második évben ellentétes előjellel kivezetésre kerül. A második évben az eszköz társasági adóban történő teljes leírása miatt csak számviteli értékcsökkenés elszámolására kerül sor, mely növeli az adóalapot és egyben a második év társasági adóját (108). A halasztott adók tekintetében nem kerül sor a második év végén halasztott adókötelezettség/adókövetelés előírására, tekintve, hogy ekkorra (a 2. év végére) számviteli és adózási értelemben is teljesen leírásra került az eszköz.

	Kiegészítő adó számítása - I.			
	Halasztott adóval		Halasztott adó nélkül	
	1. év	2. év	1. év	2. év
I. Lefedett adó (TAO)	54	108	54	108
II. Halasztott adó	27	-27	0	0
III. Kiigazított lefedett adó (I.+II.)	81	81	54	108
IV. Elismert nettó nyereség	900	900	900	900
V. Effektív adóráta (III./IV.)	9%	9%	6%	12%
VI. Kiegészítő adóráta (15%-V.)	6%	6%	9%	3%
VII. Kiegészítő adó (IV.*VI.)	54	54	81	27

Az effektív adóráta fentebb megjelenített képletének számlálójában a lefedett adók (esetünkben társasági adó), valamint a halasztott adók találhatók (együttesen: kiigazított lefedett adók). A kiigazított lefedett adók első és második évi értéke is egyaránt 81 egység tekintve, hogy a második évben bár ellentétes hatást (adóalap növelést) eredményez az értékcsökkenés elszámolása, ugyanakkor az első évben kimutatott halasztott adókötelezettség a második évben visszafordul, így az a kalkulációban negatív előjellel kell, hogy szerepeljen (-27).

Annak következtében, hogy a kiigazított lefedett adók összege (egyéb számítást befolyásoló paraméterek változatlanóságát feltételezve) mindkét évben megegyezik (81), így annak ellenére, hogy az effektív adóráta (halasztott adó nélkül) eltérő lenne, mégis a halasztott adó intézményének hatásainak következtében kiegyenlítődik (9%). Előbbiekből következik, hogy a kiegészítő adóráta, és így a kiegészítő adó összege is meg fog egyezni a két évben. Tanulmányként tehát levonható, hogy ebben az esetben a halasztott adó alkalmazása „csupán” azt eredményezte, hogy kisimította, kiegyenlített az egyes évek minimumadó-kötelezettségeit, ugyanakkor összességében adóelőnyt nem generált.

Kiegészítő adó számítása - II.				
	Halasztott adóval		Halasztott adó nélkül	
	1. év	2. év	1. év	2. év
I. Lefedett adó (TAO)	115	162	115	162
II. Halasztott adó	27	-27	0	0
III. Kiigazított lefedett adó (I.+II.)	142	135	115	162
IV. Elismert nettó nyereség	900	900	900	900
V. Effektív adóráta (III./IV.)	16%	15%	13%	18%
VI. Kiegészítő adóráta (15%-V.)	0%	0%	2%	0%
VII. Kiegészítő adó (IV.*VI.)	0	0	20	0

Előfordulhat ugyanakkor olyan eset, amikor a halasztott adók alkalmazása vagy nem alkalmazása (akár még az értékcsökkenési leírás kulcsok eltéréseinek következtében is) jelentős befolyással

lehetnek a kiegészítő adó fizetési kötelezettségre. Ebben a példában eltérő összegű lefedett adókat jelenítünk meg, ami természetesen az évről évre változó társasági adókötelezettség változásának, valamint egyéb lefedett adók (pl.: innovációs járulék, helyi iparűzési adó, energiaellátók jövedelemadója) esetleges felmerülése miatt a gyakorlatban is előforduló helyzetet eredményezhet. A fenti példa alapján (halasztott adók alkalmazása esetén) egyik évben sem keletkezik kiegészítő adófizetési kötelezettség, tekintve, hogy az effektív adóráta eléri, illetve meghaladja a 15%-os mértéket. Ugyanakkor, amennyiben a minimumadó számítási szabályok értelmében nem kerül sor a halasztott adók kimutatására, úgy előfordulhat az a helyzet, hogy annak számbavétele nélkül kiegészítő adó fizetésére lesz kötelezett a társaság.

ÖSSZEFOGLALÁS

A halasztott adóval, valamint anélkül – eltérő számviteli és adózási leírási kulcsokkal – történő effektív adóráta számítások konklúziójaként megállapítható, hogy annak ellenére, hogy az érintett üzleti éveket együttesen nézve (adott esetben a társasági adóban) az eltérések kiegyenlítődnek a (társasági) adóalap hatásokat illetően, kiegészítő adófizetési kötelezettség merülhet fel. Hiába tudjuk tehát a bemutatott példa alapján, hogy a jövőben az adott eszközt érintően adóalap növelést szükséges elszámolni, mégis ez csak akkor jelenik meg a minimumadó számításokban, amennyiben a halasztott adók is kimutatásra kerülnek.

A hivatkozottak szerint tehát az érintett adózói körben érdemes lehet ezen tételek számviteli beszámolóban történő bemutatása, lévén, hogy a beszámoló készítésének alapjául szolgáló, alkalmazható számviteli szabályok közül már a magyar számviteli szabályok figyelembevételével készült számviteli beszámolóban is kimutathatóak ezen tételek, így többletnyilvántartásra sincs szükség, és adott esetben a kiegészítő adófizetési kötelezettség is elkerülhető, megelőzve azt, hogy a minimumadó szabályozása esetleg elvegye a magyar adózási szabályok által nyújtott

kedvezményeket (pl.: adóalap csökkentése magasabb társasági adó szerinti értékcsökkenés elszámolása miatt).

Budapest, 2024. november 20.

Amennyiben kérdése merült fel vagy további információra van szüksége a fentiekkel kapcsolatban, kérjük, keresse adószakértőinket az alábbi elérhetőségeinken:



+36 30 740 74 77



INFO@PMXCONSULTING.HU



PMXCONSULTING.HU

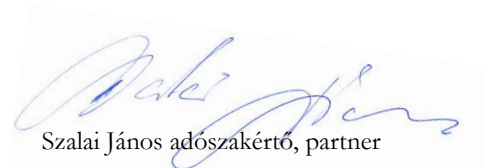
****DISCLAIMER****

Tisztelt Olvasó!

Minden {pmx} kiadványt a lehető legnagyobb gonddal és figyelemmel állítunk össze, az elmúlt három évtized során megszerzett ismereteink és gyakorlati tapasztalataink birtokában. S éppen ezen ismeretek mondatják velünk azt, hogy adózási szempontból szinte nincs két egyforma eset, sokszor egy jelentéktelennek tűnő eltérés alapvetően érintheti, változtathatja meg egy ügylet, tranzakció vagy éppen juttatás adókötelezettségét. Erre tekintettel kérjük, hogy nagyon gondosan mérlegelje, ha üzleti döntéseit kizárólag ezen kiadványban foglalt tartalomra alapozva hozza meg és nem konzultál adószakértőjével a konkrét eset kapcsán. Mi nyomatékosan hangsúlyozzuk azt, hogy minden esetben ki kell kérni a konkrét ügyről a szakértő véleményét és megalapozott, felelősségteljes döntés csak ennek birtokában hozható.

A fentiek miatt a kiadvány nem megfelelő gondossággal történő felhasználásából fakadó semmilyen kárért nem tudunk felelősséget vállalni.

Megértését köszönjük!



Szalai János adószakértő, partner