

CÉG KÜLFÖLDRE „KÖLTÖZÉSE”

avagy a határon átnyúló átalakulások/beolvadások/kiválások

adózási kérdései

2022. december 1.

Tartalomjegyzék

1. Bevezető	3
2. Tőkeegyesítő társaságok határon átnyúló átalakulása, beolvadása, kiválása	3
3. Határon átnyúló tranzakciók adózási szempontú minősítése	5
4. A határon átnyúló cégjogi tranzakciók társasági adó kérdései	7
4.1. Tőkekivonási adó (exit tax)	7
4.2. Átalakulás versus jogutód nélküli megszűnés	8
4.3. Kedvezményezett versus nem-kedvezményezett átalakulás	9
5. A határon átnyúló cégjogi tranzakciók áfakérdései	11
6. A határon átnyúló cégjogi tranzakciók illeték kérdései	13
7. Adóügyi illetőség, valós gazdasági jelenlét	14
7.1. Adóügyi illetőség	15
7.2. Valódi gazdasági jelenlét	16
8. A határon átnyúló cégjogi tranzakciók hatása a tulajdonosok, részvényesek adókötelezettségeire	18
8.1. Magánszemély tulajdonos esetén figyelembe veendő szabályok	19
8.2. Jogi személy tulajdonos esetén figyelembe veendő szabályok	20

1. Bevezető



Számtalan olyan helyzet lehetséges egy cég életében, amikor felmerül, hogy működését másik helyre, másik városba, másik országba vagy akár másik kontinensre helyezze át.

Ilyen okok lehetnek például a cég további növekedésének elősegítése, a tőkepiacokhoz való jobb hozzáférés, a tevékenységet jobban támogató jogrendszer, a befektetői szempontból preferált helyszín, de akár az aktuális működésnek helyt adó ország jogrendszerének bizonytalanságai is.

Egy országon, egy joghatóságon belüli költözés jellemzően nem, vagy csak minimális mértékben vett fel adókérdéseket. Ha azonban egy cég véglegesen elhagyja egy adott joghatóság (ország, állam) területét, ott már sokkal komolyabb adókérdések merülnek fel és a felmerülő adókötelezettségek is nagy mértékben függenek attól, hogy ez a „költözés” hogyan megy végbe. Példaként hozhatjuk, ha a társaság jogutód nélkül megszűnik és a tevékenységet a tulajdonos egy külföldi cégben folytatja tovább, áttéve ide a vevő és szállítói szerződéseket, eszközöket, munkavállalókat stb., vagy egy külföldi telephelyet hoz létre a cég és ide csoportosítja át a tevékenységet.

Vagy – és ez ennek az anyagnak a központi témája – **valamilyen jogutódlással történik az átköltözés**. Az EU-n belül erre ad lehetőséget a **tőkeegyesítő társaságok határon átnyúló átalakulását, egyesülését, kiválását szabályozó irányelv**. Ebben az összefoglaló kiadványunkban röviden azt tekintjük át, hogy milyen lehetőségek is állnak rendelkezésre magyarországi gazdasági társaságok más EU-s tagállamba történő „mozgatása” során és milyen adózási aspektusokra kell figyelemmel lenni.

2. Tőkeegyesítő társaságok határon átnyúló átalakulása, beolvadása, kiválása



Az EU négy alapelvéből következik a letelepedés EU-n belüli szabadsága, amelyet az Unió jog nem csak a természetes, hanem a jogi személyek számára is biztosít. Az Európai Parlament és a Tanács 2017. június 14-i (EU) 2017/1132 Irányelve már 2017-től lehetővé tette az ún. tőkeegyesítő társaságok (ez a magyar társaságjogi vonatkozásban a korlátolt

felelősségű társaságot és a részvénytársaságot jelenti) határokon átnyúló egyesülését. Nem kezelte azonban az EU-s jog a határon átnyúló átalakulásokat (szervezeti formaváltásokat, amikor egyik társasági formából egy másik társasági formába alakul át a cég) és a szétválásokat. Ezt a hiányt az Európai Parlament és a Tanács 2019. november 27-i (EU) 2019/2121 Irányelve pótolta. Az irányelvet pedig a magyar jogrendbe **a tőkeegyesítő társaságok határokon átnyúló átalakulásáról, egyesüléséről, szétválásáról és egyéb jogharmonizációs célú törvénymódosításról szóló 2021. évi CXXIV. törvény** (továbbiakban: Törvény) emelte be. Ennek értelmében 2022.09.01-től lehetőség van immár a határokon átnyúló egyesülésre, szétválásra és a határokon átnyúló átalakulásra is magyarországi székhelyű tőkeegyesítő társaságok esetén.

A Törvény alapján határon átnyúló átalakulás az olyan művelet, amelynek során a cégnyilvántartásba bejegyzett társaság a jogi személyiségének megőrzése mellett jogutód nélküli megszűnés - végelszámolás vagy felszámolás - nélkül a társasági formáját a fogadó tagállam joga szerinti tőkeegyesítő társasági formává alakítja át, és legalább a székhelyét a fogadó tagállamba helyezi át.

Például: egy magyar Kft/Zrt átalakulhat német GmbH-vá vagy egy luxemburgi s.á.r.l.-á

A **határon átnyúló egyesülésnek** a Törvény az alábbi fő formáit különbözteti meg:

Például egy magyar Zrt beolvad – akár egy erre a célra létrehozott – holland BV-be

Az egyik eset szerint, ha egy vagy több társaság a végelszámolásnak, felszámolásnak nem minősülő megszűnésének időpontjában teljes vagyont (eszközeit és forrásait) egy már létező társaságra - a tovább működő jogutód társaságra - átruházza, e jogutód társaság tőkéjéből saját tagjainak biztosított részesedés és adott esetben - a névérték, illetve névérték hiányában a könyv szerinti érték 10%-át meg nem haladó - készpénzkifizetés ellenében. Ez tehát lényegében a magyar társaságjogi fogalmak szerinti beolvadás. Tehát, ha egy magyar Zrt beolvad egy már létező – akár ebből a célból létrehozott – holland BV-be, akkor erről az egyesüléstípusról (**beolvadás**) van szó. Ide tartozik az az eset is, amikor a leányvállalat a saját anyavállalatába olvad be.

A másik eset amikor két vagy több társaság a végelszámolás vagy felszámolás nélküli megszűnése időpontjában teljes vagyont (eszközeit és forrásait) egy általa alapított tőkeegyesítő társaságra - az újonnan létrejövő jogutód társaságra - átruházza, a jogutód társaság tőkéjéből saját tagjainak biztosított részesedés és adott esetben - a

Például két magyar Kft összeolvad egy új Ltd-vé

névérték, illetve névérték hiányában a könyv szerinti érték 10%-át meg nem haladó - készpénzkifizetés ellenében (**összeolvadás**).

A **határon átnyúló kiválásnak** a Törvény az alábbi fő formáit különbözteti meg:

Az első esetben a szétváló társaság végelszámolásnak, felszámolásnak nem minősülő megszűnésekor a teljes vagyonát (eszközeit és forrásait) kettő vagy több jogutód társaságra ruhazza

Például egy magyar Zrt különvált egy holland BV-re és egy német GmbH-ra, a Zrt pedig megszűnik

át a jogutód társaságok részesedéseinek a szétváló társaság tagjai részére történő kibocsátása (és szükség esetén ezen részesedések névértékének/könyv szerinti értékének a 10 %-át meg nem haladó) készpénzkifizetés ellenében (**különválás**).

A másik eset amikor a szétváló társaság a vagyonának (eszközeinek és forrásainak) egy részét egy vagy több jogutód társaságra ruhazza át a jogutód társaságok, a szétváló társaság vagy mind a jogutód, mind a szétváló társaság részesedéseinek a szétváló társaság tagjai részére történő kibocsátása ellenében (a maximum 10 %-os, pénzben történő értékiegyenlítési lehetőség itt is fennáll). Ekkor a szétváló társaság nem szűnik meg, változatlanul tovább működik (**kiválás**).

Például egy változatlanul tovább működő magyar Zrt-ből kiváló eszközökkel és forrásokkal létrejön egy holland BV

A harmadik eset, amikor a szétváló társaság a vagyonának (eszközeinek és forrásainak) egy részét egy vagy több jogutód társaságra ruhazza át a jogutód társaság(ok) részesedéseinek a szétváló társaság részére történő kibocsátása ellenében (**felosztás általi szétválás**).

3. Határon átnyúló tranzakciók adózási szempontú minősítése

Mivel az adótörvények számtalan esetben tartalmaznak szabályokat, biztosítanak kedvezményeket az átalakulásokkal, egyesülésekkel, szétválásokkal kapcsolatosan¹, így adójogi szempontból rendkívüli jelentősége van annak, hogy a határon átnyúló átalakulás, egyesülés és szétválás az a

¹ Gondoljunk itt csak a kedvezményezett átalakuláshoz fűzött társasági adó vagy illeték kedvezményekre. Vagy az Sza törvénynek az átalakuló társaság tulajdonosai számára biztosított adómentességi lehetőségekre. De a következő oldalakon számos esetben mutatjuk be ennek jelentőségét.

Polgári Törvénykönyv (és így az adójog) fogalmi szerinti is átalakulásnak, egyesülésnek, illetve szétválásnak minősül-e.

A Törvény a 2. §-ban explicit is hivatkozza a Ptk-t és megállapítja, hogy a Törvény eltérő rendelkezése hiányában a határon átnyúló műveletre a Polgári Törvénykönyvről szóló 2013. évi V. törvénynek (a továbbiakban: Ptk.) és a cégnyilvánosságról, a bírósági cégeljárásról és a végelszámolásról szóló 2006. évi V. törvénynek (a továbbiakban: Ctv.) az átalakulásra, egyesülésre és szétválásra vonatkozó rendelkezéseit kell alkalmazni. Ezt tovább erősíti az a tény, hogy a Törvény és a Ptk. által használt fogalmak tartalmilag is teljesen azonosak.

Mivel az adótörvények nem tartalmazznak külön definíciót, fogalmi meghatározást az átalakulás, az egyesülés, a szétválás vonatkozásában, így az esetükben a Ptk. ezen szabályait, fogalmait kell alkalmazni.

Kedvezményezett határon átnyúló átalakulás, egyesülés, szétválás

A fentiekből pedig az következik, hogy – értelmezésünk szerint – a határon átnyúló átalakulásra, egyesülésre, szétválásra is alkalmazhatóak azok az adóelőnyök, amelyeket az adótörvények ezen ügyletek kapcsán biztosítanak. Természetesen az adótörvényekben előírt feltételeket a határon átnyúló ügyletek esetében ugyanúgy teljesíteni kell, mint a belföldi átalakulásoknál, kiválásoknál, egyesüléseknél.

Így a Társasági adó törvény kedvezményezett részesedéscserére, kedvezményezett átalakulásra vonatkozó szabályai – természetesen az összes vonatkozó feltétel teljesítése mellett – ugyanúgy alkalmazhatóak a határon átnyúló átalakítások, egyesülések, szétválások esetében, mint ugyanilyen belföldi tranzakcióknál.

De ugyanez a helyzet az Szja törvény vonatkozásában az átalakuló, egyesülő, szétváló társas vállalkozás részvényesének, üzletrész-tulajdonosának biztosított kedvezmények esetén. Továbbá, olyan kedvezményezett részesedéscserék esetén is alkalmazható az Szja mentesség, amikor egy másik EU-s tagállam társasága is érintett a kedvezményezett részesedéscserében.

4. A határon átnyúló cégjogi tranzakciók társasági adó kérdései

Ebben a pontban az átalakulásban részt vevő cég társasági adó kérdéseit tárgyaljuk. A társasági formában működő tulajdonosok, részvényesek adókérdéseit a 7. pont tartalmazza.

4.1. Tőkekivonási adó (exit tax)



Összhangban az EU ATAD Irányelvének vonatkozó előírásaival, 2020.01.01-jét követően a társasági adó alanya társasági adót köteles fizetni a következőkben említett tranzakció keretében külföldre vitt eszközök kivonáskori piaci értékének és a könyv szerinti értékének különbözete után.

A törvény tételesen sorolja fel azokat az eseteket amikor ez a tőkekivonási adó (exit tax) kötelezettség felmerül. Tehát, ha a külföldre költözés nem az itt leírtak szerint valósul meg, akkor NEM keletkezik tőkekivonási adókötelezettség.

1. eset

Tőkekivonási adófizetési kötelezettség keletkezik, ha az adózó azért kerül ki a társasági adó törvény hatálya alól, mert az üzletvezetési helye és ezzel az adóügyi illetősége külföldre kerül. Mivel a törvény szövege alapján² ezt a szabályt a határon átnyúló átalakulás, az egyesülés és a szétválás esetén nem kell alkalmazni, így ezek keretében történő külföldre költözés esetén nem keletkezik exit tax kötelezettség.

2. eset

Tőkekivonási adófizetési kötelezettség keletkezik, ha az adózó a belföldi székhelyéről külföldi telephelyére helyez át eszközöket, amennyiben az áthelyezést követően az eszközök nem keletkeztetnek belföldön e törvény szerinti adófizetési kötelezettséget. Határon átnyúló átalakulás/egyesülés/szétválás esetén nem az adózón belül, a székhelye és külföldi telephelye között történi vagyonmozgatás, hanem két önálló jogalany, a jogelőd és a jogutód között. Így ezt a szabályt sem kell alkalmazni a határon átnyúló átalakulás, az egyesülés és a szétválás esetén.

² Lásd a 16. §. (7) bekezdést és a 16/A. §. (1) a) pontot

3. eset

Akkor is keletkezik 'exit tax' kötelezettség, ha az adózó belföldi telephelyéről külföldi székhelyére vagy külföldi telephelyére helyez át eszközöket, amennyiben az áthelyezést követően az eszközök nem keletkeztetnek belföldön e törvény szerinti adófizetési kötelezettséget. A 2. pontban leírt érvek itt is érvényesek, azaz ezt a szabályt sem kell alkalmazni a határon átnyúló átalakulás, az egyesülés és a szétválás esetén.

4. eset

Végül pedig az is kiváltja az 'exit tax' kötelezettséget, ha az adózó belföldről külföldre helyezi át a belföldi telephelye által folytatott üzleti tevékenységet, amennyiben az áthelyezést követően az eszközök nem keletkeztetnek belföldön e törvény szerinti adófizetési kötelezettséget. A 2. pontban leírt érvek itt is érvényesek.

Összefoglalva a fentieket, a Törvény szerint lebonyolított határon átnyúló átalakulás, egyesülés, szétválás esetén nem keletkezik tőke kivonási adó (exit tax) kötelezettség.

4.2. Átalakulás versus jogutód nélküli megszűnés

A társasági adó törvény alapján jogutód nélküli megszűnés esetén (ideértve azokat az eseteket is, amit csak társasági adójogi értelemben kell jogutód nélküli megszűnésnek tekinteni³) az adóalanynak számos tétellel⁴ módosítani kell az adóalapját és amennyiben ezek együttes eredője pozitív, meg is kell fizetni ez után a társasági adót.

Mivel határon átnyúló átalakulás, egyesülés, szétválás esetén sem társasági jogi, sem adójogi értelemben nincs szó jogutód nélküli megszűnésről, így **a Törvény szerint végrehajtott határon átnyúló átalakulás, egyesülés, szétválás esetén NEM kell alkalmazni a társasági adó törvény jogutód nélküli megszűnés esetére előírt adóalap korrekciós szabályait.**

³ Egy klasszikus végelszámolással történő jogutód nélküli megszűnés mellett, társasági adójogi értelemben jogutód nélküli megszűnésnek minősül például, ha az adózó felszámolási eljárás alá kerül, vagy kisvállalati adó alanya lesz, vagy a székhelyét külföldre helyezi át.

⁴ Ezeket a tételeket a társasági adó törvény 16. §. (1) bekezdés ca)-ck) pontjai tartalmazzák. Mivel ezen anyagban a határon átnyúló tranzakciók adózását mutatjuk be és azt, hogy ezen esetekben nem kell alkalmazni a jogutód nélküli megszűnésre vonatkozó szabályokat, így ezen adóalap korrekciós tételek ismertetésétől eltekintünk.

4.3. Kedvezményezett versus nem-kedvezményezett átalakulás

A társasági adó törvény szerint az adózónak átalakuláskor, egyesüléskor, szétváláskor az adótörvényben meghatározott tételekkel módosítania kell az adóalapját. Így például az immateriális javak és a tárgyi eszközök együttes könyv szerinti értékének és társasági adó törvény szerinti nyilvántartási értékének a különbözetével – előjeltől függően – növelni (könyv szerinti érték > TA érték), illetve csökkenteni (könyv szerinti érték < TA érték) kell az adóalapot. Továbbá, a jogelődnél (kiválás esetén a jogutódnál) az átértékelési különbözet társasági adó törvény szerint korrigált összegével is növelni kell az adóalapot. (Ezeket túl is vannak még adóalap korrekciós tételek, de ezek jelentősége jellemzően jóval csekélyebb.)

Nem kell azonban a fenti adóalap korrekciókat elvégezni, ha az átalakulás, egyesülés, szétválás ún. kedvezményezett átalakulásnak minősül.

A társasági adó törvény alapján⁵ kedvezményezett átalakulás az olyan átalakulás, egyesülés, szétválás, amelyben jogelődként és jogutódként is csak az adótörvény fogalmai szerinti társaság vesz részt, ha

- a) a jogügylet révén a jogelőd tagja, részvényese az átalakulás, egyesülés, szétválás keretében a jogutódban részesedést és legfeljebb a megszerzett részesedés együttes névértékének (névérték hiányában a jegyzett tőke arányában meghatározott értéke) 10 százalékának megfelelő pénzeszközt szerez,
- b) szétválás esetén a jogelőd tagjai, részvényesei - egymáshoz viszonyítva - arányos részesedést szereznek a jogutódokban,
- c) az egyszemélyes társaság egyedüli tagjába, részvényesébe olvad be,

feltéve, hogy az átalakulást valós gazdasági, kereskedelmi okok alapozzák meg azzal, hogy a valós gazdasági, kereskedelmi okok fennállását az adózó köteles bizonyítani.

A társaság fogalma alatt a más EU tagállamban adóügyi illetőséggel bíró, ott a társasági adó hatálya alá tartozó, az EU Egyesülési, illetve Anya-leányvállalati Irányelve szerinti tőkeegyesítő társaságokat

⁵ Társasági adó törvény 4. §. 23/a pont

is érteni kell, azaz például a német GmbH, a holland BV, a szlovák s.r.o., a luxemburgi s.á.r.l., stb. mind-mind társaságnak minősülnek ebben az értelemben is.

Így tehát egy határon átnyúló átalakulás, az egyéb feltételek teljesülése esetén, kedvezményezett átalakulásnak minősül. Ha például egy magyar Kft beolvad az osztrák GmbH anyavállalatába, az kedvezményezett átalakulás a Törvény szabályai szerint.

Mivel a kedvezményezett átalakulás szabályait a magyar adójog az EU Egyesülési Irányelve⁶ alapján implementálta, így ebből az a következtetés adódik, hogy azok az előnyök (lásd fent), amik egy belföldi kedvezményezett átalakulás esetén alkalmazhatóak, azok alkalmazhatóak egy határon átnyúló esetében is. Azaz, határon átnyúló kedvezményezett átalakulás esetén sem kell korrigálni az adóalapot az immateriális javak és a tárgyi eszközök számviteli törvény és társasági adó törvény szerinti értékének különbözetével. Valamint, nem kell az átértékelési különbözettel sem növelni az adóalapot.

A társasági adó törvény azonban kijelenti⁷, hogy ezek a kedvezmények csak akkor alkalmazhatóak, ha a jogutód, az átvevő társaság belföldi illetőségű, illetve külföldi jogutód társaság esetén csak a belföldön „hagyott”, a belföldi telephelyen folytatott tevékenységhez ténylegesen kapcsolódó eszközökre, forrásokra lehet alkalmazni a kedvezményes szabályokat.

Ebből viszont az következik, hogy ha a jogutódlással megszűnő magyar társaság átértékeli az eszközeit, de ezen eszközök nem maradnak Magyarországon, hanem a másik tagállami jogutód vállalathoz kerülnek, akkor az átértékelési különbözetet adózni kell Magyarországon. Tehát piaci átértékelés esetén Magyarország kedvezményezett átalakulás esetén is megadóztatja a jogutódnak átadott, Magyarországról kikerülő eszközök és források piaci értéke és könyv szerinti értéke közötti különbséget.

Itt meg kell jegyezni, hogy ez a szabály mindenképpen felveti azt a kérdést, hogy ez összhangban van-e az EU Egyesülési Irányelv vonatkozó szabályaival. Az Irányelv a 4. cikk (1) bekezdésében ugyanis kötelező érvénnyel rögzíti: „Az egyesülés, szétválás vagy részleges szétválás nem eredményezheti a

⁶ A TANÁCS 2009. október 19-i 2009/133/EK IRÁNYELVE a különböző tagállamok társaságainak egyesülésére, szétválására, részleges szétválására, eszközátruházására és részesedéscseréjére, valamint az SE-k vagy az SCE-k létesítő okirat szerinti székhelyének a tagállamok közötti áthelyezésére alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről

⁷ Társasági adó törvény 16. §. (15) bekezdés

tőkenyereség olyan megadóztatását, amelyet az átadott eszközök és források valódi értéke és adózási célra szolgáló értéke közötti különbségre vonatkoztatva számították ki.”

Persze lehet vitatkozni azon, hogy a fenti EU-s szabály valójában tiltja-e az átértékelési különbözetre kivetett társasági adót vagy az más esetekre vonatkozik, de ezt a vitát hagyjuk meg egy esetleges EU-s eljárásra és bízunk a döntést az EB-re.

Ezt a problémát oldjuk fel inkább másént: ha nem kerül sor átértékelésre, biztos, hogy nem merül fel társasági adó. A Törvény kimondja, hogy a határon átnyúló ezen tranzakciókra is a számviteli törvény átalakulásra, egyesülésre, szétválásra vonatkozó szabályait kell alkalmazni. Márpedig a számviteli törvény egyértelműen fogalmaz⁸ és azt tartalmazza, hogy az átértékelés lehetőség, de nem kötelezettség. Mindezekből következően, ha a határon átnyúló átalakulás során nem történik meg a vagyon piaci értékre történő átértékelése (és tegyük most fel, hogy az immateriális javak és tárgyi eszközök számviteli és társasági adótörvény szerinti értékkülönbözete sem jelentős), akkor a határon átnyúló tranzakcióval összefüggésben nem keletkezik (jelentős) társasági adófizetési kötelezettség.

Végül még egy utolsó megjegyzés: bár úgy tűnik, hogy az elmondottak miatt nincs jelentősége a kedvezményezett átalakulás minősítésnek adózási szempontból, mint azt a 6. pontban az illetéknél és a 8.2. pontban a tulajdonos cég adókötelezettségeinél látni fogjuk, bizony nagyon fontos lehet, hogy a tranzakció kedvezményezett átalakulásnak minősüljön.

5. A határon átnyúló cégjogi tranzakciók áfakérdései



Az átalakulások, egyesülések, szétválások áfajogi értelemben különböző adóalanyok közötti vagyontranszferek és így felvetik az áfakötelezettségekkel kapcsolatos kérdéseket. Ha például egy gépekkel, berendezésekkel, készletekkel rendelkező Kft átalakul Zrt-vé, akkor lényegében a Kft, mint egyik adóalany átadja a gépek, berendezések, készletek tulajdonjogát a Zrt-nek, aki egy másik adóalany, akkor is, ha egyébként jogutóda a Kft-nek.

⁸ Számviteli törvény 137. §. (1) bekezdés

Ezen elv miatt, főszabály szerint az átalakulások, egyesülések, szétválások keretében átadott eszközök és immateriális javak az áfa rendszerében termékértékesítésnek, illetve szolgáltatásnyújtásnak minősülnek⁹.

Ismert, hogy az Áfa törvény lehetőséget biztosít arra, hogy az átalakulás keretében történő vagyontranszfer ne minősüljön áfaköteles ügyletnek. A jól ismert 17-18. § szabályainak alkalmazása esetén nem áll be a termék értékesítéséhez, szolgáltatás nyújtásához fűződő áfajogi joghatás, azaz nem keletkezik áfafizetési kötelezettség, miközben a jogutód cég áfajogi jogutódként figyeli és teljesíti azokat a kötelezettségeket, amiket a jogelődnek kellett volna, ha az átalakulás nem jön létre¹⁰.

Sajnos ez a mentesítési szabály határon átnyúló átalakulások, egyesülések, szétválások esetén, ahol a jogutód, átvevő társaság külföldi adóalany, nem alkalmazható. Ugyanis a mentességi feltételek között az első, hogy az átvevőnek a szerzéskor vagy annak közvetlen következményeként belföldön nyilvántartásba vett adóalanynak kell lennie. Mivel ez ebben az esetben nem teljesül, a vagyonátadás áfaköteles és ekkor az általános, normál Áfa szabályok alapján kell az áfakötelezettséget megítélni, különös tekintettel az ún. ingyenes ügyletek speciális Áfa jogi kezelésére.

Az ingyenes termékátadási ügyleteket szabályozó 11. § az Áfa törvényben rögzíti, hogy az adóalany megszűnése is termékértékesítésnek minősül feltéve, ha az adóalany a megszűnés időpontjában olyan terméket tart tulajdonában, amelynek beszerzéséhez kapcsolódóan egészben vagy részben adólevonási jog illette meg. A szabály nem különbözteti meg a jogutód nélküli és a jogutódlással történő megszűnést, így mind a két esetre alkalmazni kell ezt az Áfa szabályt. A törvény explicit nem tér ki arra az esetre amikor az adóalany immateriális javakat (szoftvereket, vagyoni értékű jogokat, szabadalmakat etc.) tulajdonol a megszűnésekor, átalakulásakor¹¹. Az immateriális javak az Áfa rendszerében nem minősülnek terméknek¹², átadásuk a hozzáadottértékadó rendszerben

⁹ Az Áfa törvény 11. §. (2) bekezdés d) pontja ezt a szabályt explicit is rögzíti, amikor kimondja, hogy ellenérték fejében teljesített termékértékesítés [2. § a) pontja] az adóalany megszűnése, ha az adóalany a megszűnés időpontjában olyan terméket tart tulajdonában, amelynek beszerzéséhez vagy felhasználásához kapcsolódóan egészben vagy részben adólevonási jog illette meg.

¹⁰ Gondoljunk itt ingók esetében a 60, ingatlanok esetében a 240 hónapos figyelési időszakra és az azokkal összefüggő feladatokra.

¹¹ Az ingyenes szolgáltatásnyújtásokat szabályozó 14. §. nem tartalmaz explicit rendelkezéseket a fenti esetre.

¹² Nem birtokba vehető dolgok

szolgáltatásnyújtás. Azonban az Áfa törvény szabályozási rendszeréből levezethető értelmezés, hogy természetesen az adóalany átalakulásakor az általa tulajdonolt immateriális javakra is alkalmazni kell a fenti szabályokat, azaz ezek is adóköteles ügyletnek fognak minősülni.

Az Áfa törvénynek az ingyenes termékértékesítési és szolgáltatásnyújtási ügyletekre vonatkozó – feltételekhez kötött – fenti szabályai, ezen ügyletek adókötelessé minősítése, egy olyan speciális adóztatási tényállás, amelynek célja a korábban levonásba helyezett Áfa korrigálása az Áfa megfizetésével ezen esetekben¹³. Ebből következik, hogy ezen ingyenes ügyletek esetében az Áfa fizetési kötelezettség akkor is fennáll, ha egyébként egy ugyanolyan paraméterekkel rendelkező, de ellenérték fejében teljesített ügylet esetében nem keletkezne áfa fizetési kötelezettség. Így például

- Ha az átalakulás során úgy kerül sor termékek átadására a külföldi jogutód részére, hogy a termékek – az átadás közvetlen következményeként – kiszállításra kerülnek egy másik EU-s tagállamba vagy egy harmadik országba, akkor ezen ügylet után is belföldi Áfa fizetési kötelezettség keletkezik az átadónál.
- Ha például immateriális javak (pl.: szoftverek) kerülnek átadásra egy külföldi adóalany részére, akkor is az átadónál Áfa fizetési kötelezettség keletkezik, természetesen akkor, ha ezen immateriális javakhoz kapcsolódóan korábban Áfa levonási jog illette meg az adóalanyt.
- Ha például részvények, üzletrészek kerülnek átadásra a külföldi jogutódnak, akkor ezek jogutódlás keretében történő átadásakor viszont nem keletkezik Áfa fizetési kötelezettség, hiszen a részvények, üzletrészek adásvétele az Áfa törvény 86. §. (1) f) pontja alapján adómentes ügylet, így ezek megvásárlásához kapcsolódóan korábban Áfa levonási jog – jellemzően – nem illette meg az adóalanyt.

6. A határon átnyúló cégjogi tranzakciók illeték kérdései



A jogutódlás keretében történő vagyonátadások a visszerthes vagyonátruházási illeték tárgyi hatálya alá tartoznak. Az illetéktörvény megfogalmazása szerint ingatlanak,

¹³ Természetesen itt nem a korábban levont áfa-t kell visszafizetni, hanem meg kell állapítani az ingyenes átadás, juttatás mint adóköteles ügylet adóalapját és ez alapján a fizetendő Áfa-t.

valamint a törvény által meghatározott ingóknak és vagyoni értékű jogoknak visszteher mellett, továbbá öröklési vagy ajándékozási illeték alá nem eső, más módon történő megszerzése visszterhes vagyónátruházási illeték alá esik.

Ebből következik, hogy illetékkötelezettség csak akkor merülhet fel, ha a megszerzett vagyontárgy ingatlannak vagy a külön, taxatíván felsorolt ingóknak¹⁴, vagyoni értékű jognak minősül.

A fentiek alapján, ha az átalakulás keretében a külföldi jogutód részére belföldi ingatlanvagyonnal rendelkező társaságok részvényei és üzletrészei kerülnek átadásra, feltéve, hogy a külföldi, jogutód társaság megszerzi ezen társaságok 75 %-ot meghaladó tulajdoni hányadát, akkor ez a jogügylet főszabály szerint illetékköteles vagyonszerzésnek minősül. Természetesen itt is vizsgálandóak és alkalmazhatóak a visszterhes vagyónátruházási illeték alóli mentesítés lehetőségei. Így például illetékmentes a társasági adóról és az osztalékadóról szóló törvény szerinti kedvezményezett átalakulás keretében történő vagyonszerzés¹⁵, feltéve, hogy a kapcsolódó feltételek¹⁶ teljesülnek.

7. Adóügyi illetőség, valós gazdasági jelenlét



Egy gazdasági társaság másik országba történő költöztetése során, az előző pontokban említett adózási kérdéseken túl figyelemmel kell lenni arra is, hogy a cég adózási illetősége is átkerüljön a célországba (és a célországba kerüljön) és arra is, hogy a célországban a cég teljesíteni tudja a valódi gazdasági jelenlétre, a tényleges üzleti tevékenységre vonatkozó lokális és nemzetközi adójogi előírásokat. Ennek hiányában ugyanis hiába alakítjuk át a társaságunkat a célország cégjogi formájának megfelelően, a kívánt hatást nem fogjuk elérni.

Egy ténylegesen Magyarországról vezetett, irányított német GmbH a magyar társasági adó szabályok alá fog tartozni, s ha nem rendelkezik Németországban valós gazdasági jelenléttel, akkor sok mentességet és kedvezményt nem tud igénybe venni.

¹⁴ 18. §. (2) bekezdés

¹⁵ Itv. 26. §. (1) g)

¹⁶ Itv. 26. §. (20) bekezdés és 17. §. (4) bekezdés

7.1. Adóügyi illetőség

Egy gazdasági társaság adóügyi illetősége kritikusan fontos tényező az adókötelezettség meghatározása során. Ahol egy társaságnak az adóügyi illetősége van, ott a társaság az ún. világyövedelme után adókötelezettséggel bír¹⁷. Ez azt jelenti, hogy bárhol és bármilyen formában is származik jövedelme a társaságnak, az adóköteles lesz az illetőség országában. Alapvetően kétféle módon határozzák meg az adójogrendszerek az adóügyi illetőséget.

Az egyik szerint akkor van egy társaságnak adóügyi illetősége egy adott országban, ha ott került bejegyzésre.

A másik, és az EU tagállamok esetében ez a gyakoribb, egy cég adóügyi illetőségét a **tényleges üzletvezetés helye** határozza meg. Mivel az OECD¹⁸ alapvetően a tényleges üzletvezetés helye alapján határozza meg az adóügyi illetőséget, így ez a szabály felülírja az ettől eltérő helyi szabályokat. Így jellemzően – az esetek túlnyomó részében – a tényleges üzletvezetési helynek kulcsfontosságú szerepe van. Egy cégnek ott van tényleges üzletvezetési helye, ahol „*az entitás üzleti tevékenységének folytatásához szükséges kulcsfontosságú irányítási és kereskedelmi döntések meghozatala ténylegesen történik*”¹⁹. Ennek meghatározásához olyan szempontokat kell figyelembe venni, mint

- az igazgatóság, ügyvezetés vagy más ehhez hasonló testület üléseinek szokásos helye,
- vagy az elsőszámú vezető és más felsővezetők munkavégzésének szokásos helye,
- vagy, hogy mely ország jogrendszere határozza meg a cég működését, jogállását,
- vagy, hogy hol vezetik a számviteli nyilvántartásait, készítik beszámolóját stb.

A fentiek figyelembevételével kell azt biztosítani, hogy a célországban legyen az átköltöztetett cégnek a tényleges üzletvezetési helye, így adóügyi illetősége, hogy a költözéssel elérni kívánt célok teljesüljenek.

¹⁷ Az ún. területiális adórendszerekkel bíró országokban, joghatóságokban ez másként van, azonban ezen pmXpert kiadványban erre most nem térünk ki külön, s csak a „világyövedelem” szerint adóztató joghatóságokkal, mint célországokkal foglalkozunk.

¹⁸ Lásd OECD Modellegyezmény és a modellegyezményhez fűzött Kommentár.

¹⁹ Lásd OECD Modellegyezmény Kommentár 4.24.

7.2. Valódi gazdasági jelenlét

A valódi gazdasági jelenlét számos ország adórendszerében megjelenő előírás²⁰, így ezekre a helyi előírásokra is mindig tekintettel kell lenni. Az adott jogrendszer fogalmainak megfelelő valódi gazdasági jelenléttel nem bíró társaságok²¹ jellemzően nem érvényesíthetnek számos kedvezményt, előnyt, szabályt.

A lokális szabályokon túl az EU új ATAD III Irányelv tervezete még inkább előtérbe hozza, kiemeli ennek a fogalomnak a jelentőségét. Az ATAD III célja a tényleges gazdasági tevékenységet nem folytató befektetési struktúrákkal, az úgynevezett fedőcégekkel (a továbbiakban: „fedőcégek”) való visszaélések elleni küzdelem.

Az ATAD III irányelv tervezet az ún. „minimális tartalmi teszt”²² és ehhez kapcsolódóan egy jelentéstételi követelmény bevezetését javasolja a fedőcégek azonosítására, ami komoly következményekkel járhat a tényleges gazdasági tevékenységet nem végző cégstruktúrákra nézve.

Az iránymutatás-tervezet olyan ún. kapuindikátorokat vázol fel, amelyek segítenek meghatározni, hogy egy társaság esetében fennáll-e a veszélye annak, hogy fedőcégnek minősül. Ha ezek a mutatók teljesülnek, a társaságot kockázatosnak tekintik, és további jelentéstételre kötelezik annak megállapítása érdekében, hogy megfelel-e a „minimális tartalmi” követelményeknek.

Egy társaság **akkor tekinthető kockázatosnak**, ha megfelel az alábbi feltételeknek:

²⁰ Lásd például a magyar társasági adó törvény 4. §. 11. a) pontja szerinti, az ellenőrzött külföldi társasággal kapcsolatos fogalmat: valódi gazdasági jelenlétnak minősül a külföldi társaság és az adott államban lévő kapcsolt vállalkozásai által együttesen saját eszközzel és munkaviszonyban foglalkoztatott munkavállalókkal végzett termelő, feldolgozó, mezőgazdasági, szolgáltató, befektetői, valamint kereskedelmi tevékenység, ha az ebből származó bevételük eléri az összes bevételük legalább 50 százalékát;

²¹ Angol jogi terminológiával 'shell company'

²² 'Minimum substance requirement'

- a) az előző két adóévben a bevétel több mint 75 %-a passzív jellegű jövedelemből (pl.: licenclíjak, osztalékok és vagyonból származó jövedelem) vagy banki, biztosítási tevékenységből származik;
- b) amelyek vagyona (könyv szerinti értéken) több mint 60 százalékban ingatlanvagyonból vagy üzleti célokra nem használt ingó vagyontárgyakból áll (a készpénzen, részvényeken és értékpapírokon kívül), vagy amelyek előző pont szerinti bevétele legalább 60 százalékban határokon átnyúló ügyletekből származik;
- c) a gazdálkodó egység kiszervezte a napi működés adminisztrációját és a jelentős funkciókkal kapcsolatos döntéshozatalt (pl. az adminisztrációs szolgáltatásokat és a szakmai igazgatókat, vezetőket egy helyi szolgáltató társaság nyújtja).

Ha egy vállalat mindhárom feltételnek megfelel, akkor a gazdasági lényegére vonatkozó információkat kell jelentenie az adóhatóságnak és bizonyítania kell, hogy megfelel bizonyos előírt „lényegességi mutatóknak”. Ezen **lényegességi mutatók** az alábbiak:

- a) a vállalkozásnak saját tulajdonban vagy kizárólagos használattal bíró telephellyel (iroda, üzlet, üzem stb.) kell rendelkeznie az adott tagállamban;
- b) a vállalkozásnak rendelkeznie kell legalább egy saját aktív bankszámlával az EU-ban;
- c) legalább a következő mutatók egyikének is teljesülnie kell
 - 1) A vállalkozás egy vagy több igazgatója:
 - 1.1. a vállalkozás tagállamában rendelkezik adóügyi illetőséggel, vagy az említett tagállamtól nem nagyobb távolságra, amennyiben ez a távolság összeegyeztethető a feladataik megfelelő ellátásával;
 - 1.2. rendelkezik a vállalkozás számára jövedelmet termelő tevékenységekkel, eszközökkel kapcsolatos döntések meghozatalára vonatkozó képesséssel és felhatalmazással;
 - 1.3. aktívan és függetlenül használja az 1.2. pontban említett engedélyt és rendszeresen gyakorolja a vezetői megbízását;

- 1.4. nem olyan vállalkozás alkalmazottja, amely nem társult vállalkozása a szóban forgó cégnek és nem tölt be igazgatói vagy azzal egyenértékű funkciót más vállalkozásoknál, amelyek nem társult vállalkozások;
- 2.1. a vállalkozás teljes munkaidőben foglalkoztatott alkalmazottainak többsége adóügyi szempontból a vállalkozás tagállamában illetőséggel rendelkezik, vagy az említett tagállamtól nem nagyobb távolságra, amennyiben ez a távolság összeegyeztethető a feladataik megfelelő ellátásával és az ilyen a munkavállalók képesítéssel rendelkeznek a releváns tevékenységeket generáló tevékenységek végzésére és tevékenységük releváns jövedelmet eredményez a vállalkozás számára.

Ha a fentiek szerint a vállalat nem rendelkezik valós gazdasági jelenléttel, akkor nem részesülhet a kettős adózási egyezmények és az uniós irányelvek (pl.: anya-leányvállalati irányelv, egyesülési irányelv stb.) szerinti kedvezményekben. Így például az ilyen anyavállalat által a leányvállalattól kapott osztalék nem lehet adómentes.

Az ATAD III Irányelv-tervezet szabályai is határozottan rámutatnak arra, hogy egy társaság költözése esetén a célországban a valódi gazdasági jelenlétet ki kell alakítani és folyamatosan biztosítani kell.

8. A határon átnyúló cégjogi tranzakciók hatása a tulajdonosok, részvényesek adókötelezettségeire



Ahogy az a 3. pontban leírtuk a határon átnyúló átalakulások, egyesülések és szétválások mind polgárjogi, mind számviteli szempontból átalakulásnak, egyesülésnek, szétválásnak minősülnek. Így nem csak az átalakulásban résztvevő társaságokra, hanem a részvényeseinek, tulajdonosainak adókötelezettségére is figyelemmel kell lenni egy ilyen tranzakció megtervezése során. Az alábbiakban a magyar tulajdonosok ezen vonatkozásban felmerülő adókötelezettségeinek a szabályaival foglalkozunk. Természetesen, ha a tranzakcióban

érintett társaságnak van külföldi tulajdonosa, akkor az adott külföldi ország szabályaira is figyelemmel kell lenni.

8.1. Magánszemély tulajdonos esetén figyelembe veendő szabályok



Az Sza törvény főszabálya alapján a magánszemély által értékpapír formájában megszerzett vagyoni érték esetében jövedelemnek minősül az értékpapírnak a megszerzése időpontjára megállapított szokásos piaci értékéből az a rész, amely meghaladja az értékpapír megszerzésére fordított igazolt kiadás (érték) és az értékpapírhoz kapcsolódó járulékos költségek együttes összegét. Ha például egy magyar Kft, amelyben az üzletrészt a magánszemély tulajdonos még alapítással 3 MFt-ért „szerezte”, átalakul egy holland BV társasággá és ezen társaság 100 %-os részesedésének (amely természetesen a magánszemélyé lesz) a piaci értéke 10 MRD forint, akkor ez a különbség (10MRD Ft – 3 MFt) főszabály szerint adóköteles jövedelem. Azonban, az Sza törvény mentességet biztosít²³ arra az esetre, ha magánszemély az értékpapírt²⁴ átalakuló, egyesülő, szétváló társas vállalkozás tagjaként, részvényeseként, üzletrész-tulajdonosaként a társas vállalkozás jogutódjában szerezte. Azaz, egy határon átnyúló átalakulás esetén is alkalmazható ez a mentességi szabály, természetesen csak akkor, ha az összes kapcsolódó feltétel teljesül. Így például a külföldi szervezetben szerzett

²³ Sza tv. 77/A. §. (2) bekezdés c) pontja

²⁴ Az Sza törvény alkalmazásában az értékpapír fogalma sokkal tágabb, mint a Ptk-nak vagy az értékpapírijognak a fogalomrendszere. Így adózási szempontból értékpapír minden olyan okirat, elektronikus jelsorozat, amely a kibocsátás helyének joga szerint értékpapírnak minősül, továbbá a közkereseti társaságban és a betéti társaságban fennálló részesedés, a korlátolt felelősségű társaság üzletrésze és a szövetkezeti részesedés, ideértve más, törvényben meghatározott olyan vagyoni hozzájárulást is, amely tagsági jogviszonyt keletkeztet, különösen az ügyvédi iroda alapításakor szolgáltatott vagyont.

részesedés az ottani jog szerint értékpapírnak minősül, a külföldi jogi személy az EU Egyesülési irányelve szerinti társaságnak minősül és amelynek adóügyi illetősége EU-s tagállamban van stb. Természetesen a határon átnyúló ilyen mentesített tranzakciók esetében is teljesíteni kell azokat az adminisztrációs és bejelentési kötelezettségeket, amelyeket az Sza törvény előír²⁵.

8.2. Jogi személy tulajdonos esetén figyelembe veendő szabályok



A számviteli törvény hatálya alá tartozó társaság esetében, a tulajdonában álló cég átalakulása, egyesülése, szétválása, részesedésének apportálása (részesedéscsere) esetén a tulajdonos társaságnak a számviteli törvény egyéb, illetve pénzügyi bevételek és ráfordításokra vonatkozó szabályok alapján kell elszámolnia az ügyletet. A számviteli törvény szerint átalakuló, egyesülő, szétváló gazdasági társaság tulajdonosánál a jogelőd gazdasági társaságban lévő megszűnt tartós részesedés nyilvántartás szerinti (könyv szerinti) értékének és az átalakulással, egyesüléssel, szétválással létrejött gazdasági társaságban szerzett részesedés bekerülési értékének a különbözetét, előjeltől függően pénzügyi műveletek bevételeként vagy ráfordításaként kell elszámolni. Az átalakulással, egyesüléssel, szétválással létrejött gazdasági társaságban szerzett részesedés bekerülési értéke a megszűnt részesedésre jutó, a jogelőd gazdasági társaság végleges vagyonmérlege szerinti saját tőke összege. Azaz, ha például egy belföldi Zrt kizárólagos tulajdonában álló Kft 100 %-os üzletrészenek könyv szerinti értéke a Zrt könyveiben 100 MFt, azonban a Kft saját tőke értéke 1 MRD Ft, és ez a Kft átalakul egy luxemburgi társasággá, akkor a Zrt-nek 900 MFt összegű pénzügyi műveletekből származó bevételt kell elszámolnia. Az ebből származó eredmény pedig főszabály szerint a társasági adóalap része.

Azonban, a társasági adó törvény speciális adóalap csökkentő tételt ír elő ezzel összefüggésben, és rögzíti, hogy csökkenti a társasági adó alapját a részvényesnél, üzletrész-tulajdonosnál a kivezetett (részben kivezetett) részesedés következtében az adóévben elszámolt bevétel csökkentve a részesedés társasági adótörvény szerinti bekerülési értékének a könyv szerinti értéket meghaladó részével, ha a tulajdoni részesedést jelentő befektetés jogutód nélküli megszűnés, jegyzett tőke

²⁵ Lásd például Sza törvény 77/A. §. (8)

tőkekivonás útján történő leszállítása vagy kedvezményezett átalakulás következtében szűnt meg, illetve csökkent.

Ha tehát az adott átalakulás esetében teljesülnek a kedvezményezett átalakulás követelményei, akkor a fentiek szerinti nyereség nem lesz adóköteles az átalakulás következményeként.

Természetesen számtalan eset lehetséges ilyen ügyekben, mindig a konkrét esettől függően kell a számviteli elszámolási szabályokat és így az adókötelezettségeket is megállapítani, de ahogy a fenti példa is mutatja, vannak lehetőségek arra, hogy a határon átnyúló céges tranzakciók a tulajdonosnál se eredményezzenek adófizetési kötelezettséget.

Amennyiben bármilyen kérdése merülne fel a leírtakkal kapcsolatban, keressen minket bizalommal!

2022. december 1.

Üdvözlettel:

a **PMX Csapata**

Tisztelt Olvasó!

Minden {pmx} kiadványt a lehető legnagyobb gonddal és figyelemmel állítunk össze, az elmúlt közel 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 partner