

A TÁRSASÁGI ADÓ JOGINTÉZMÉNYEI ÉS A GLOBÁLIS MINIMUMADÓ

- I. A bejelentett részesedés -

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, osztalék, értékvesztés, 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.

Kezdjük is el egy olyan klasszikus adóintézménnyel, mint a bejelentett részesedés.

A BEJELENTETT RÉSZESEDÉS

Bizonyára jól ismert, hogy a társasági adótörvény szabályainak megfelelő bejelentett részesedés¹ alkalmazása esetén, ha a feltételek teljesülnek (pl.: egy éves tartási kötelezettség), akkor társasági adóalap csökkentő tételként lehet érvényesíteni a bejelentett részesedés értékesítése, apportálása esetén elszámolt árfolyamnyereséget. Azaz, lényegében a bejelentett részesedés értékesítésének, apportálásának az árfolyamnyeresége társasági adómentessé válik.

Ugyanakkor, a bejelentett részesedéshez kapcsolódó, az adóévben ráfordításként elszámolt értékvesztés, árfolyamvesztés, a részesedés bármely jogcímen történő kivezetése² következtében elszámolt veszteség, árfolyamvesztésig társasági adóalap növelő tétel.

A bejelentett részesedés társasági adó elszámolási szabályai azt eredményezik, hogy az elszámolt árfolyamnyereség (vagy árfolyamvesztés, értékvesztés) megjelenik a számviteli eredményben, azonban a társasági adó kötelezettségben a számviteli eredménnyel „ellentétesen” alakul.

Példákkal érzékeltetve: ha 'A' cég értékesíti 'B' cégben lévő bejelentett részesedését és ezen 1000 egység árfolyamnyereséget számol el, akkor az ehhez tartozó társasági adókötelezettsége 0 Ft lesz.

¹ Tao tv 4. §. 5. bejelentett részesedés: a belföldi jogszabályok alapján létrejött jogi személyben és külföldi személyben (kivéve az ellenőrzött külföldi társaságot) szerzett részesedés (a korábban már bejelentett részesedés értékének a növekedése) a határozatlan futamidejű befektetési alap által kibocsátott befektetési jegy kivételével, feltéve, hogy az adózó a szerzést (ide nem értve a korábban már bejelentett részesedés értékének a növekedését és a korábban már bejelentett részesedésre vonatkozóan az átalakulás, egyesülés, szétválás során a jogutódban történő vagy jogutód általi részesedésszerzést) a szerzést követő 75 napon belül bejelenti az adóhatóságnak; a határidő elmulasztása esetén igazolási kérelem előterjesztésének nincs helye; e rendelkezés alkalmazásában szerzés időpontjának a cégbírósi bejegyzés napja, cégbírósi bejegyzés hiányában az alapul szolgáló jogügylet hatályosulásának napja minősül; az üzletvezetés helyére tekintettel belföldi illetőségű adózó e rendelkezést azzal az eltéréssel alkalmazza, hogy az első jognyilatkozat megtételének napját követő 75 napon belül jogosult bejelentést tenni azokról a részesedésekről, amelyeket a belföldi illetőség megszerzése előtt szerzett; a bejelentést az adózó a csoportos társasági adóalanyban fennálló csoporttagsága időtartama alatt önállóan teszi meg;

² Ide nem értve az átalakulás, egyesülés, szétválás miatti elszámolást.

Ha ezen az ügyleten felül egyéb tevékenységéből még 1000 egység adózás előtti eredményt realizál³, akkor 2000 számviteli eredmény után 90 egység lesz az adófizetési kötelezettsége.

Vagy ha 'C' cég elszámol 1000 egység árfolyamvesztéséget a 'D' cégben lévő bejelentett részesedésére, akkor ezt a ráfordításként elszámolt tételt nem érvényesítheti a társasági adóalapjában. És ha 'C' cég is, a fentiekhez hasonlóan, egyéb tevékenységéből 1000 egység adózás előtti nyereséget ér el, akkor 0 Ft adózás előtti jövedelem után 90 egység társasági adófizetési kötelezettsége keletkezik.

A BEJELENTETT RÉSZESEDÉS GLOBE HATÁSA

A globális minimumadó kötelezettség meghatározásának egyik kulcseleme az ún. effektív adórata [ETR] meghatározása. Ennek a számlálójában találjuk az ún. kiigazított lefedett adókat, a nevezőjében pedig a GLOBE elismert nyereséget.

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

Ha az így számított effektív adórata nem éri el a 15 %-ot, és most az egyszerűség miatt az olyan korrekciós tételeket, mint a gazdasági jelenlétén alapuló nyereségkivétel stb. tekintjük nullának, akkor globális minimumadó fizetési kötelezettség fog keletkezni, amelyet az alábbi képlet alapján számolunk⁴:

$$[15\% - ETR] \times [GLOBE ELISMERT NYERESÉG]$$

Használjuk a fenti megkezdett példákat. Az 'A' cégnek tehát van 2000 adózás előtti eredménye és 90 egységnyi társasági adófizetési kötelezettsége. Tegyük fel, hogy az 'A' cég még összesen 70

³ S az egyszerűség kedvéért tekintjük úgy, hogy más adóalap korrekciós tétele nincs.

⁴ A képlet jelentős egyszerűsítéseket tartalmaz, összevonja a kiegészítő adómérték, a többletnyereség meghatározását.

egységnyi iparűzési adót és innovációs járulékot számolt el az üzleti év terhére (ezeket értelemszerűen a 2000 adózás előtti eredmény már tartalmazza), s nincs egyéb GLOBE módosító tétele.

Ekkor

$$[ETR] = \frac{90 + 70}{2000}$$

Az effektív adóráta így csak 8%, s így $(15\% - 8\%) \times 2000 = 140$ egységnyi GLOBE kiegészítő adófizetési kötelezettség keletkezne, ha nem lenne a speciális GLOBE szabály. Azaz, speciális GLOBE szabály hiányában a bejelentett részesedés társasági adóelőnyét a GLOBE „visszavenné”. Azonban, a GLOBE vonatkozó szabálya⁵ úgy rendelkezik, hogy az adómentes tőkenyereség vagy tőkeveszteség összegével – figyelemmel a törvényi kivételekre és adózói választásra – módosítani kell a GLOBE elismert nyereséget. Hogy mit is kell az ’adómentes tőkenyereség vagy tőkeveszteség’ fogalma alatt értenünk, azt a GLOBE törvény értelmező rendelkezései adják meg nekünk⁶. Ezen értelmező rendelkezések szerint adómentes tőkenyereségnek vagy tőkeveszteségnek számít – többek között – a tulajdonosi részesedés (kivéve portfólió részesedés) elidegenítéséből származó nyereség vagy veszteség. A portfólió részesedés GLOBE fogalma alatt pedig az olyan tulajdonosi részesedést kell érteni, amellyel a csoport egy entitásban rendelkezik, és amely részesedés ezen entitás nyereségéhez, tőkájéhez, tartalékaihoz, vagy szavazati jogaihoz fűződő jogok kevesebb, mint 10 százalékát testesíti meg a nyereségfelosztás vagy az elidegenítés időpontjában.

⁵ Hazánkban a globális minimum-adószintet biztosító kiegészítő adókról és ezzel összefüggésben egyes adótörvények módosításáról szóló 2023. évi LXXXIV. törvény tartalmazza ezeket a szabályokat [GLOBE tv]. A GLOBE tv. 16. §. (1) c) pontja szerint: „16. § (1) Egy csoporttag számviteli nettó nyereségét vagy veszteségét az elismert nyereség vagy veszteség meghatározása céljából a következő tételekkel kell módosítani: c) adómentes tőkenyereség vagy tőkeveszteség, kivéve, ha a csoporttag a 2023. februári Adminisztratív Iránymutatások 2.9. fejezetének megfelelő tőkenyereségre vagy tőkeveszteségre vonatkozó választást tesz.”

⁶ Globe törvény 3. §. 4. pont

Az ezen feltételeknek megfelelő bejelentett részesedés értékesítéséből, apportálásából származó árfolyamnyereség összege csökkenti a GLOBE elismert nyereség összegét.

Így a példánkban 'A' cégnek a GLOBE elismert nyeresége (2000-1000) 1000 lesz, így az effektív adórátája (160/1000) 16 %-os lesz, azaz nem kell GLOBE kiegészítő adót fizetnie.

Ha pedig árfolyamvesztést realizál az eladó cég a bejelentett részesedésen, akkor az árfolyamvesztés összegével növelni kell a GLOBE elismert nyereség összegét.

Így, folytatva a korábbi árfolyamvesztést eredményező példát⁷: a példánkban 'C' cégnek a GLOBE elismert nyeresége (0+1000) 1000 lesz, így az effektív adórátája (160/1000) 16 %-os lesz, azaz ekkor sem kell GLOBE kiegészítő adót fizetnie.

Tehát a GLOBE szabályok kezelik és szintén adómentesítik a bejelentett részesedésből származó eredmény adóhatását. Arra azonban ügyelni kell, hogy nem minden bejelentett részesedésre alkalmazható ez a szabály (lásd például a portfólió befektetéseket).

ÖSSZEFOGLALÁS

A GLOBE szabályok tehát biztosítják, hogy a bejelentett részesedések esetében a társasági adóelőny ne eredményezzen többlet globális minimumadó kötelezettséget, hanem ebben is adómentes legyen a bejelentett részesedés eredménye.

Ha figyelmesen tanulmányozzuk a GLOBE törvény „adómentes tőkenyereség vagy tőkevesztés” fogalmát, akkor látni fogjuk, hogy az nem csak a társasági adótörvény szerinti bejelentett részesedésre vonatkozik, hanem annál jóval szélesebb területet ölel fel. Például, a tulajdonosi részesedés valós értékének változásából származó nyereség vagy veszteség, illetve a tulajdonosi részesedésre elszámolt vagy visszaírt értékvesztés is ide tartozik, de ez már túlmutat ezen, a

⁷ Itt is feltesszük, hogy a többi lefedett adó (iparűzési adó és innovációs járulék) összege 70 egység.

bejelentett részesedések GLOBE hatásaival foglalkozó cikk hatókörén, így erre a kérdéskörre egy későbbi pmXpress-ben térünk majd vissza.

Budapest, 2024. november 8.

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

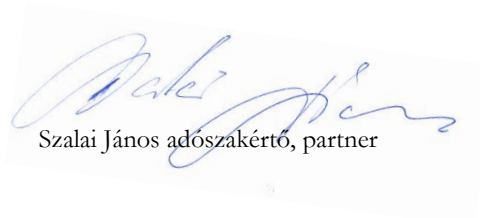
****DISCLAIMER****

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