

Tájékoztató a veszteségelírás szabályainak 2012-es változásairól

A társasági adóról és az osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény (Tao. tv.) 17. § (1) bekezdése értelmében, amennyiben az adózó társasági adóalapja bármely adóévben negatív, ezzel az összeggel az adózó a következő adóévekben döntése szerinti megosztásban csökkentheti az adózás előtti eredményét, feltéve, hogy a negatív adóalap a rendeltetésszerű joggyakorlás elvének betartásával keletkezett.

A Tao. tv. 2012. január 1-jétől hatályos változása korlátozta az adóévben felhasználható veszteség mértékét. A korábbi adóévek elhatárolt vesztesége legfeljebb a felhasználása (az adózás előtti eredmény csökkentéseként történő elszámolása) nélkül számított adóévi adóalap 50 százalékáig számolható el az adózás előtti eredmény csökkentéseként [Tao. tv. 17. § (2) bekezdése]. Az adózás előtti eredmény csak olyan mértékben csökkenthető a korábbi adóévek elhatárolt veszteségével, hogy az adóalap 50 százaléka társasági adóalapot képezzen.

Ha például az adózó a 2012. adóévet megelőzően 100 egység veszteséget határolt el és a veszteségelírás kivételével valamennyi korrekciós tétel figyelembevételével megállapított 2012. évi adóalapja 140 egység, úgy legfeljebb 70 egység elhatárolt veszteséget vehet figyelembe adóalap csökkentő tételként. A további 30 egység elhatárolt veszteség leírására a későbbi adóévekben lesz lehetősége az adózónak.

Speciális szabályok vonatkoznak a mezőgazdasági ágazatban működő adózókra, az átalakulásra, illetve a cégfelvásárlásra.

1.) A **mezőgazdasági ágazatba sorolt adózók** tekintetében továbbra is fennáll az a lehetőség, hogy az elhatárolt veszteséget az adóévet megelőző két adóévben befizetett adónak önellenőrzéssel történő módosításával rendezhetik, oly módon, hogy a megelőző két adóév adózás előtti eredményét csökkentik az elhatárolt veszteség összegével. 2012. január 1-jétől módosult a szabályozás annyiban, hogy ily módon adóévenként legfeljebb az adóév adózás előtti eredményének 30 százaléka vehető figyelembe csökkentő tételként [Tao. tv. 17. § (4)].

2.) **Átalakulás esetén** a Tao. tv. 17. § (8) bekezdése feltételekhez köti a jogelőd által elhatárolt veszteség jogutód általi felhasználását. A jogutód társaság csak akkor jogosult az átalakulás útján átvett elhatárolt veszteség felhasználására,

a) ha az átalakulás során benne – a Polgári Törvénykönyvről szóló 1959. évi IV. törvény (Ptk.) rendelkezéseinek megfelelő alkalmazásával meghatározott – közvetlen vagy közvetett többségi befolyást olyan tag, részvényes szerez (rendelkezik), amely vagy amelynek kapcsolt vállalkozása a jogelődben ilyen befolyással az átalakulás napját megelőző napon rendelkezett, és

b) ha a jogutód társaság (kiválás esetén a kiváló társaság) az átalakulást követő két adóévben a jogelőd által folytatott legalább egy tevékenységből (ide nem értve a vagyonezelési tevékenységet) bevételt, árbevételt szerez.

E két feltételnek együttesen kell eleget tennie a jogutódnak ahhoz, hogy felhasználhassa a jogelőd által elhatárolt veszteséget.

A szabályozásból az következik, hogy a jogutód felhasználhatja a jogelőd elhatárolt veszteségét, feltéve, hogy a jogutódban egyik tag sem fog többségi befolyással rendelkezni. Tehát a jogelőd elhatárolt veszteségének jogutód által felhasználása akkor esik korlátozás alá, ha a jogutód új többségi irányítás alá kerül.

A b) pontban megfogalmazott feltétel nem zárja ki azt, hogy a jogutód már az átalakulás adóévét követő adóévben figyelembe vegye a jogelőd által elhatárolt veszteséget. Amennyiben utóbb megállapítható, hogy a jogutód mégsem tett eleget annak a feltételnek, hogy átalakulást követő mindkét adóévben a jogelőd által folytatott legalább egy tevékenységből bevételt, árbevételt szerezzen, úgy a jogutód önellenőrzéssel köteles helyesbíteni az átalakulás adóévét követő adóévben felhasznált veszteséget.

Példa: „A” társaság beolvad „B” társaságba. „A” beolvadó társaság (jogelőd) tagja négy magánszemély volt, mindenki 25-25 százalékos részesedéssel rendelkezett, „B” átvevő cég (jogutód) tagja ugyanaz a két magánszemély, 50-50 százalékos részesedéssel, mint akik az „A” társaságban is tagok voltak.

Ha a magánszemély tagok egymásnak nem közeli hozzátartozói, azaz sem az „A” beolvadó, sem a „B” átvevő társaságban nincs többségi befolyással rendelkező magánszemély tag, akkor nem kell figyelemmel lenni a Tao. tv. 17. § (8) bekezdésében foglalt korlátozásra, mivel az átalakulás során a „B” jogutódban senki nem szerzett többségi befolyást. „B” társaságban a veszteségleírás tehát nem korlátozott.

Ha „A” és „B” társaság magánszemély tagjai egymásnak közeli hozzátartozói, úgy az alábbiakra kell figyelemmel lenni. Tekintettel arra, hogy a többségi befolyás meghatározása szempontjából a Ptk. 685/B. § (4) bekezdése szerint a közeli hozzátartozók közvetlen és közvetett tulajdoni részesedését vagy szavazati jogát egybe kell számítani, így a jogelőd „A” társaságban mindkét magánszemély többségi befolyással rendelkezett, illetve ugyanez a helyzet áll fenn a jogutód „B” társaságban is. Ez esetben teljesül a Tao. tv. 17. § (8) bekezdésben meghatározott feltételek egyike, mivel az átalakulás során többségi befolyást olyan tag szerez, aki a jogelődben is többségi befolyással rendelkezett. A jogelőd által elhatárolt veszteség felhasználható, feltéve, ha teljesül a másik feltétel is, azaz a jogutód legalább a jogelőd egy tevékenységből (ár)bevételt ér el az átalakulást követő két adóévben.

3.) Cégvásárláskor, azaz **tulajdonosi szerkezet megváltozásakor** az adózó nem jogosult az adóévben és az azt megelőző bármely adóévben keletkezett elhatárolt veszteség felhasználására.

E szabálytól függetlenül felhasználhatja a korábbi adóévek elhatárolt veszteségét a felvásárolt társaság, ha az alábbi feltételek bármelyike teljesül:

a) ha a felvásárolt adózóban olyan adózó szerez - a Ptk. rendelkezéseinek megfelelő alkalmazásával megállapított - közvetlen vagy közvetett többségi befolyást (ide nem értve az átalakulással történő részesedés szerzést), amely e befolyása megszerzését megelőző két adóévben (a jogelődje tagi, részvényesi jogviszonyát is figyelembe véve) folyamatosan az adózóval vagy jogelődjével kapcsolt vállalkozási viszonyban állt [17. § (9) bekezdése].

A szabályozás értelmében a korlátozás abban az esetben érvényesül, ha az adózóban egy másik, a befolyás megszerzését megelőző két adóévben kapcsolt vállalkozási viszonyban nem álló adózó szerez többségi befolyást. Ha azonban a Tao. tv. 4. § 2. pontja alapján adózónak nem minősülő személy (például: magánszemély) szerez többségi befolyást a felvásárolt cégben, úgy a Tao. tv. 17. § (9) bekezdésében foglaltakra nem kell figyelemmel lenni.

b) ha a többségi befolyás megszerzését megelőzően az általa vagy a többségi befolyást megszerző társaság által kibocsátott részvényeknek legalább egy részét a tőkepiacról szóló törvényben meghatározott szabályozott piacra már bevezették, vagy

c) ha a társaság a tevékenységét a többségi befolyás megszerzését követő két adóévben tovább folytatja és

ca) annak természete jelentősen nem tér el a többségi befolyás megszerzését megelőzően végzett tevékenységtől, azzal, hogy a tevékenység jelentős változását jelenti különösen az üzleti tevékenység során nyújtott szolgáltatások, értékesített termékek, kezelt vagyon, értékesítési piac, ügyfélkapcsolatok körének az alapvető változása, ideértve, ha a kereskedelmi, termelői, szolgáltatói tevékenységet vagyonkezelői tevékenység váltja fel,

cb) a tevékenységből mindkét adóévben bevételt, árbevételt szerez.

A Tao. tv. példálózó jelleggel felsorolja, hogy mi jelenti a tevékenység jelentős változását. E szerint különösen az üzleti tevékenység során nyújtott szolgáltatások, értékesített termékek, kezelt vagyon, értékesítési piac, ügyfélkapcsolatok körének az alapvető változása minősül a tevékenység jelentős változásának, ideértve azt is, ha a kereskedelmi, termelői, szolgáltatói tevékenységet vagyonkezelői tevékenység váltja fel.

Az új szabályokat a hatályba lépést követő átalakuláskor vagy cégvásárláskor kell érvényesíteni. Cégvásárláskor a 2012-ben kezdődő adóévben történő bekövetkezésekor azonban vizsgálni kell, hogy 2010-ben, 2011-ben folyamatosan fennállt-e a kapcsolt vállalkozási viszony a többségi befolyást szerző adózóval.

(Ügyfélkapcsolati és Tájékoztatási Főosztály 2128040212/2012.)