

7. Saját tőke hiányának megszűnése átalakulás során

Az Átvevő Kft-be beolvad a Beolvadó Kft., amellyel megoldódik az Átvevő Kft. saját tőke hiánya.

1. A Beolvadó Kft. követelései között szerepel 1.000.000 Ft értékben az Átvevő Kft-vel szembeni követelés. Az Átvevő Kft. rövid lejáratú kötelezettségei között a Beolvadó Kft-vel szembeni kötelezettség 1.320.000 Ft értékben szerepel.

2. Az átalakulás során döntöttek veszteségrendezési céllal a tőketartalék eredménytartalékkal szembeni felhasználásáról.

3. Továbbá döntöttek 70.000.000 Ft jegyzett tőke leszállításáról is eredménytartalékkal szemben.

4. Várható vagyonvesztésre 6.000.000 Ft lekötött tartalékot képeztek.

Átalakulással létrejövő társaság vagyonmérleg tervezetének összeállítása

adatok E Ft-ban

Sor-szám	A tétel megnevezése	1.	2.	3.	4.	5.	6.
		Jogelődőknél a vagyon értéke			Különbözetek	Rendezés	Átalakulással létrejövő Kft. vagyonának értéke
		Beolvadó Kft. vagyonértékelés szerinti értéke	Átvevő Kft. vagyona könyv szerinti értéken	Összesen (1+2)			
01.	A. Befektetett eszközök	45.000	35.000	80.000			80.000
02.	I. IMMATERIÁLIS JAVAK	8.000	18.000	26.000			26.000
03.	II. TÁRGYI ESZKÖZÖK	33.000	12.000	45.000			45.000
04.	III. BEFEKTETETT PÉNZÜGYI ESZKÖZÖK	4.000	5.000	9.000			9.000
05.	B. Forgóeszközök	57.000	80.000	137.000	-1.000		136.000
06.	I. KÉSZLETEK	30.000	20.000	50.000			50.000
07.	II. KÖVETELÉSEK	4.000	14.000	18.000	1/ -1.000		17.000
08.	III. ÉRTÉKPAPÍROK	10.000	16.000	26.000			26.000
09.	IV. PÉNZESZKÖZÖK	13.000	30.000	43.000			43.000
10.	C. Aktív időbeli elhatárolások	2.000	5.000	7.000			7.000
11.	ESZKÖZÖK ÖSSZESEN	104.000	120.000	224.000	-1.000		223.000
12.	D. Saját tőke	93.000	35.000	128.000	320		128.320
13.	I. JEGYZETT TŐKE	15.000	170.000	185.000		3/ -70.000	115.000
14.	ebből: visszavásárolt tulajdonosi részesedés névértéken	-----	-----	-----			-----
15.	II. JEGYZETT, DEMÉGBENEMFIZETETT TŐKE (-)	-----	-----	-----			-----
16.	III. TŐKETARTALÉK	36.000	10.000	46.000		2/ -46.000	-----
17.	IV. EREDMÉNYTARTALÉK	40.000	-150.000	-110.000	1/ 320	2/ +46.000 3/ +70.000 4/ -6.000	320
18.	V. LEKÖTÖTT TARTALÉK	2.000	5.000	7.000		4/ +6.000	13.000
19.	VI. ÉRTÉKELÉSI TARTALÉK	-----	-----	-----	-----	-----	-----
20.	VII. MÉRLEG SZERINTI EREDMÉNY	-----	-----	-----	-----	-----	-----
21.	E. Céltartalékok	1.500	5.000	6.500			6.500
22.	F. Kötelezettségek)	9.000	75.000	84.000	-1.320		82.680
23.	I. HÁTRASOROLT KÖTELEZETTSÉGEK	-----	40.000	40.000			40.000
24.	II. HOSSZÚ LEJÁRATÚ KÖTELEZETTSÉGEK	7.000	20.000	27.000			27.000
25.	III. RÖVID LEJÁRATÚ KÖTELEZETTSÉGEK	2.000	15.000	17.000	1/ -1.320		15.680
26.	G. Passzív időbeli elhatárolások	500	5.000	5.500			5.500
27.	FORRÁSOK ÖSSZESEN	104.000	120.000	224.000	-1.000		223.000

8. Ellentételezés nélküli tartozásátvállalás

Ellentételezés nélküli tartozásátvállalás a kötelezettnél

A Ptk. szerinti ellentételezés nélküli tartozásátvállalást a számviteli törvény rendkívüli eseményként írja elő könyvelni. A Ptk. szerint a tartozásátvállalás feltétele a hitelező beleegyezése az átvállalásba. A tartozásátvállalásról szóló megállapodást az adós és a tartozást átvállaló mellett a hitelezőnek is alá kell írnia. Érdemes megfigyelni a tartozásátvállalás eredményhatását és az ezzel változó saját tőkét is. A rendkívüli bevételek között kell kimutatni a tartozásátvállalás során harmadik személy által – ellentételezés nélkül – átvállalt kötelezettség szerződés (megállapodás) szerinti összegét, ha ahhoz beszerzett eszköz nem kapcsolódik. A rendkívüli bevételek között kell elszámolni, de halasztott bevételként időbelileg el kell határolni a tartozásátvállalás során harmadik személy által – ellentételezés nélkül – átvállalt kötelezettség szerződés (megállapodás) szerinti összegét, ha az beszerzett eszökhöz kapcsolódik. Rendkívüli bevételként kell kimutatni a halasztott bevételként elszámolt, időbelileg elhatárolt összegből a kapcsolódó költségek, ráfordítások ellentételezésére megszüntetett összeget. Amennyiben a halasztott bevételként kimutatott összeg jelentős és a megbízható és valós összkép követelménye azt indokolja, a megszüntetést – az ellentételezett költségeknek, illetve ráfordításnak megfelelően – az egyéb bevételekkel szemben is el lehet számolni.

Ellentételezés nélküli tartozásátvállalás

a) A Szerencsés Kft. szolgáltatás teljesítés miatt fennálló 600.000 Ft szállítói tartozását ellentételezés nélkül átvállalta a Segítő Kft. szerződés alapján.

454. Szállítók		98. Rendkívüli bevételek		
1/98)	600.000	E.	600.000	
			1/454)	600.000

1. Szolgáltatás teljesítése miatt fennálló szállítói tartozás ellentételezés nélküli átvállalása szerződés alapján.

b) A Szerencsés Kft. 2.400.000 Ft szállítói tartozását ellentételezés nélkül átvállalta a Segítő Kft. szerződés alapján. A szállítói tartozás egy műszaki gépjármű vásárlása miatt ki nem egyenlített vételár részlete. A gépjármű bruttó értéke 3.000.000 Ft, az átvállalásig elszámolt terv szerinti értékcsökkenése 1.400.000 Ft.

483. Halasztott bevételek passzív időbeli

elhatárolása		98. Rendkívüli bevételek		454. Szállítók	
4/96)	500.000	2/98/	1.600.000	2/483)	1.600.000
				1/454)	2.400.000
				1/98)	2.400.000
				E.

96. Egyéb bevételek

	4/ 483)	500.000
--	---------	---------

132. Termelésben közvetlenül résztvevő
járművek

E.	3.000.000
----	-----------

139. Műszaki berendezések, gépek, járművek
terv szerinti értékcsökkenése

E.	1.400.000
3/571)	500.000

571. Terv szerinti értékcsökkenési leírás

3/139)	2.500.000
--------	-----------

1. Szállítói tartozás ellentételezés nélküli átvállalása szerződés alapján.
2. Rendkívüli bevételből a tárgyi eszköz nettó értékével egyező összeg passzív időbeli elhatárolása.
3. Terv szerinti értékcsökkenési leírás.
4. Terv szerinti értékcsökkenési leírással egyező összegű passzív időbeli elhatárolás feloldása az egyéb bevételekkel szemben.

Ellentételezés nélküli tartozásátvállalás az átvállalónál

A rendkívüli ráfordítások között kell elszámolni a tartozásátvállalás során – ellentételezés nélkül – átvállalt kötelezettség szerződés (megállapodás) szerinti összegét a tartozást átvállalónál.

Az aktív időbeli elhatárolások között halasztott ráfordításként kell kimutatni az ellentételezés nélküli tartozásátvállalás során – a tartozásátvállalás beszámolási időszakában – a véglegesen átvállalt és pénzügyileg nem rendezett kötelezettség rendkívüli ráfordításként elszámolt szerződés (megállapodás) szerinti összegét. Az elhatárolást az átvállalt kötelezettségnek a szerződés (megállapodás) szerinti pénzügyi rendezésekor, a teljesítésnek megfelelően kell a rendkívüli ráfordításokkal szemben megszüntetni.

Pénzügyileg nem rendezett tartozásátvállalás

4793. Átvállalt kötelezettségek				888. Tartozásátvállalás szerződés szerinti összege				3931. Tartozásátvállalások miatti ráfordítások elhatárolása			
2/384)	360.000	1/888)	600.000	1/4793)	600.000	3/3931)	240.000	3/888)	240.000		

1. Szállítói tartozás ellentételezés nélküli átvállalása szerződés, megállapodás alapján.
2. Átvállalt tartozásból 360.000 Ft átutalása a mérleg fordulónapjáig.
3. Pénzügyileg nem rendezett tartozásátvállalás elhatárolása az üzleti év végén.

Ellentételezés nélküli tartozásátvállalás hatása és adózási kérdései

A számviteli és adózási kérdéseket összegezve megállapítható, hogy az ellentételezés nélküli tartozásátvállalás következtében az eredeti kötelezett könyvelésében növekszik az adózás előtti eredmény és egyben a mérleg szerinti eredmény. Emiatt az ellentételezés nélküli tartozásátvállalás növeli a tőkeösszeget, megnövekszik a saját tőke összege és aránya a mérlegfőösszeget belül.

Az ellentételezés nélküli tartozásátvállalás következtében az átvállaló könyvelésében csökken az adózás előtti eredmény és egyben a mérleg szerinti eredmény. Emiatt az ellentételezés nélküli tartozásátvállalás az átvállalónál csökkenti a tőkeösszeget, csökken a saját tőke összege és aránya a mérlegfőösszeget belül.

Az ellentételezés nélküli tartozásátvállalás következtében az átvállaló és az eredeti kötelezett könyvelésében megfigyelhető egy eredményáramlás.

Amennyiben az átvállalt tartozás nem kerül kiegyenlítésre, abban az esetben az eredeti kötelezettnek eredmény keletkezik, anélkül, hogy az átvállalónál csökkenne az eredmény az átvállalás évében.

Illetékekről szóló törvény rendelkezései a tartozásátvállalásról

Nem keletkezik ajándékozási illetékfizetési kötelezettség a tartozásátvállalás miatt, mivel mentes az ajándékozási illeték alól a követelés gazdálkodó szervezetek közötti ajándékozás – ideértve a követelés-elengedést és a tartozásátvállalást is – útján történő megszerzése. (Ilt. 17. § (1) n) pontja)

Társasági adóról szóló törvény rendelkezései a tartozásátvállalásról

2010. január 1-jétől az eredeti kötelezettnek a társasági adó alapjának a megállapításánál az adózás előtti eredményt nem csökkenti az adóévben az ellentételezés nélkül átvállalt kötelezettségnek az adóévi adózás előtti eredmény javára elszámolt összege.

A tartozást átvállalónál a rendkívüli ráfordítások közé könyvelt tétel után nincs minden esetben társasági adóalapot növelő tétel.

2010. január 1-jétől egy új, csak az adózás előtti eredményt növelő tétel került a társasági adóról szóló törvénybe, amelyet akkor kell alkalmazni, ha az átvállalás miatti rendkívüli bevétel könyvelése nélkül az adózó eredménye veszteséges lenne. Nyilatkozattal kell igazolni az eredeti kötelezettnek, hogy a tartozásátvállalás következtében könyvelt rendkívüli bevétel nélkül sem lesz veszteséges.

Az adózónak utólag meg kell küldenie a beszámolóját is. Ha a beszámoló nem igazolja a nyilatkozat szerinti állapotot, akkor az adózónak utólag önrevízióznia kell a társasági adóbevallását.

Tao. tv. 8. § (1) Az adózás előtti eredményt növeli:

d) az a költségként, ráfordításként elszámolt, az adózás előtti eredmény csökkenéseként számításba vett összeg – ideértve az immateriális javak és tárgyi eszközök értékcsökkenési leírását is –, amely nincs összefüggésben a vállalkozási, a bevételszerző tevékenységgel, különös tekintettel a 3. számú mellékletben foglaltakra,

3. számú melléklet az 1996. évi LXXXI. törvényhez:

Nem a vállalkozási tevékenység érdekében felmerülő egyes költségek, ráfordítások

A 8. § (1) bekezdésének d) pontja alkalmazásában nem a vállalkozási tevékenység érdekében felmerült költségnek, ráfordításnak minősül különösen:

2010. január 1-jétől hatályos:

13. az adóévben visszafizetési kötelezettség nélkül adott támogatás, juttatás, véglegesen átadott pénzeszköz, a térítés nélkül átadott eszköz könyv szerinti értéke, az adózó által ellenérték nélkül átvállalt kötelezettségnek az adóévi adózás előtti eredmény terhére elszámolt összege, az adóévben térítés nélkül nyújtott szolgáltatás bekerülési értéke, valamint e juttatásokkal kapcsolatban ráfordításként elszámolt általános forgalmi adó, ha a juttatás olyan államban illetőséggel rendelkező külföldi személy részére történik, amely állam és a Magyar Köztársaság között nincs hatályos egyezmény a kettős adóztatás elkerülésére a jövedelem- és vagyonadók területén vagy a juttatás ellenőrzött külföldi társaság részére történik vagy 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 beszámolója elkészítését követően azzal igazol.

A 3. számú melléklet A) fejezet 13. pontját a 2009: CXVI. törvény 30. §-a iktatta be, e módosító törvény 145. § (1) bekezdése alapján első ízben a 2010. adóévi adókötelezettségre kell alkalmazni.

2011. január 1-jétől hatályos:

13. az adóévben visszafizetési kötelezettség nélkül adott támogatás, juttatás, véglegesen átadott pénzeszköz, a térítés nélkül átadott eszköz könyv szerinti értéke, az adózó által ellenérték nélkül átvállalt kötelezettségnek az adóévi adózás előtti eredmény terhére elszámolt összege, az adóévben térítés nélkül nyújtott szolgáltatás bekerülési értéke, valamint e juttatásokkal kapcsolatban ráfordításként elszámolt általános forgalmi adó, ha a juttatás külföldi személy vagy az üzletvezetés helye alapján külföldi illetőségű részére történik vagy 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 beszámolója elkészítését követően azzal igazol.

A 3. számú melléklet A) fejezet 13. pontja a 2010: XII. törvény 51. § (13) bekezdése szerint módosított szöveg.

2012. január 1-jétől hatályos:

13. az adózó által (a közhasznú szervezet kivételével) az adóévben nem adomány céljából visszafizetési kötelezettség nélkül adott támogatás, juttatás, véglegesen átadott pénzeszköz, a térítés nélkül átadott eszköz könyv szerinti értéke, az adózó által ellenérték nélkül átvállalt kötelezettségnek az adóévi adózás előtti eredmény terhére elszámolt összege, az adóévben térítés nélkül nyújtott szolgáltatás bekerülési értéke, valamint e juttatásokkal kapcsolatban ráfordításként elszámolt általános forgalmi adó, ha a juttatás külföldi személy vagy az üzletvezetés helye alapján külföldi illetőségű részére történik vagy az adózó nem rendelkezik a juttatásban részesülő nyilatkozatával, amely szerint a juttatás adóévében az eredménye e a juttatás következtében elszámolt bevétel nélkül számítva nem lesz negatív, amelyet a beszámoló elkészítését követően nyilatkozat útján igazol;

A 3. számú melléklet A) fejezet 13. pontját a 2009: CXVI. törvény 30. §-a iktatta be, szövege a 2011: CLVI. törvény 42. §-ával és 5. melléklet – 2011: CLXXV. törvény 189. § (8) bekezdésével megállapított – 2. pontjával megállapított szöveg.

Tomcsányi Erzsébet
könyvvizsgáló