

DOKTORI ÉRTEKEZÉS

dr. Tormáné Boris Szilvia

Pécs, 2011

PÉCSI TUDOMÁNYEGYETEM EGYETEM
KÖZGAZDASÁGTUDOMÁNYI KAR
REGIONÁLIS POLITIKA ÉS GAZDASÁGTAN
DOKTORI ISKOLA

Iskolavezető: Dr. Varga Attila, Dr. Buday-Sántha Attila

**TÁRSASÁGI ADÓHARMONIZÁCIÓ AZ
EURÓPAI UNIÓBAN ÉS
MAGYARORSZÁGON**

A magyar gazdasági hatások elemzése

dr. Tormáné Boris Szilvia

DOKTORI ÉRTEKEZÉS

Témavezető: Dr. Herich György

Pécs, 2011

TARTALOMJEGYZÉK

TÁBLÁZATOK JEGYZÉKE	6
ÁBRÁK JEGYZÉKE	7
KÉPLETEK JEGYZÉKE	7
ELŐSZÓ	9
1. A KUTATÁS CÉLJA ÉS METODIKÁJA.....	12
1.1. A KUTATÁS CÉLJAI (HIPOTÉZISEK).....	12
KUTATÁSI HIPOTÉZISEK ÖSSZEGZÉSE	14
1.2. A KUTATÁS MÓDSZERTANA ÉS FORRÁSAI	14
1.3. AZ ÚJ, ILLETVE ÚJSZERŰ TUDOMÁNYOS EREDMÉNYEK	16
1.4. A KUTATÁS TEMATIKÁJA, A DOLGOZAT FELÉPÍTÉSE	17
2. TÖRTÉNETI ÁTTEKINTÉS.....	20
2.1. AZ ADÓHARMONIZÁCIÓ ALAPJAI	20
2.2. AZ ADÓHARMONIZÁCIÓ KEZDETI ÁLLOMÁSAI	22
2.2.1. <i>A harmonizáció kezdeti lépései</i>	22
2.2.2. <i>A Bizottság jelentése: az adókorlátok nélküli belső piac felé</i>	25
2.2.3. <i>Adókorlátok nélküli belső piac</i>	29
ÖSSZEGZÉS.....	30
3. AZ IRÁNYELVEK MAGYAR KÖLTSÉGVETÉSRE KIFEJTETT HATÁSÁNAK SZÁMSZERŰSÍTÉSE – HATÁSTANULMÁNY	31
3.1. ANYA-LEÁNYVÁLLALATI IRÁNYELV – OSZTALÉK FORRÁSADÓZTATÁS MEGSZÜNTETÉSE	32
3.1.1. <i>Input adatok</i>	33
3.1.2. <i>Egyezmények szerint átlag forrásadókulcs</i>	34
3.1.3. <i>A kutatás második fázisa – célszágankénti bontás</i>	34
3.1.4. <i>Eredmények</i>	36
3.2. KAMAT-JOGDÍJ IRÁNYELV	37
3.2.1. <i>Kamat forrásadó kiesése</i>	37
3.2.2. <i>A kutatás első fázisa</i>	38
3.2.3. <i>A kutatás második fázisa</i>	40
3.2.4. <i>Eredmények</i>	41
3.3. JOGDÍJ FORRÁSADÓ KIESÉSE.....	42
3.3.1. <i>A kutatás első fázisa</i>	42
3.3.2. <i>A kutatás második fázisa</i>	43
3.4. EGYESÜLÉSI IRÁNYELV - KEDVEZMÉNYEZETT ÜGYLETEK KÖLTSÉGVETÉSI HATÁSA.....	46
ÖSSZEGZÉS.....	55
4. SZÉKHELY ÁLLAM SZERINTI ADÓZTATÁS – HOME STATE TAXATION.....	56
4.1. A KIS- ÉS KÖZÉPVÁLLALKOZÁSOK BELSŐ PIACI KORLÁTAI	57
4.2. AZ AKADÁLYOK LEBONTÁSA	58
4.3. A SZÉKHELY ÁLLAM SZERINTI ADÓZTATÁS JELLEMZŐI.....	59
ÖSSZEGZÉS.....	59
5. KOORDINÁCIÓ, ÉS/VAGY HARMONIZÁCIÓ?	60
5.1. BEVEZETÉS	60
5.2. A TAGÁLLAMI KÖZVETLEN ADÓRENDSZEREK KOORDINÁCIÓJA A BELSŐ PIACON.....	60
5.2.1. <i>A koordinált adórendszerek alapelvei</i>	62
5.2.1.1. <i>Alapelvek</i>	62
5.3. EXIT TAXATION	63
5.4. HATÁRON ÁTNYÚLÓ VESZTESÉG KOMPENZÁCIÓ	64
5.5. MEGOLDÁSOK	65
ÖSSZEGZÉS.....	66

6. VESZTESÉGLEHATÁROLÁS ÉS ADÓKONSZOLIDÁCIÓ.....	67
6.1. VESZTESÉKGONSZOLIDÁCIÓ	67
6.2. CSOPORTADÓZÁS AZ EURÓPAI UNIÓBAN	67
6.2.1. Az nemzetközi adóztatás semlegességének elve.....	67
6.2.2. Csoportadóztatás az Európai Unió tagállamaiban	68
6.2.3. A csoportadóztatás fajtái.....	69
6.2.3.1. Transzfer rendszerek (Transfer regimes).....	71
6.2.3.1.1. Jövőírásos rendszer – nyereségtranszfer (Group contribution).....	71
6.2.3.1.2. Csoport kedvezmény – veszteség transzfer (Group relief).....	72
6.2.3.2. Konszolidációs rendszerek (Consolidation regimes).....	73
6.2.3.2.1. Pooling rendszer (részleges adókonszolidáció) – Partial tax consolidation.....	74
6.2.3.2.2. Teljes adókonszolidáció – Full tax consolidation regime.....	75
ÖSSZEGZÉS.....	76
7. KÖZÖS KONSZOLIDÁLT TÁRSASÁGI ADÓALAP (CCCTB) – ELMÉLETI ALAPOK	77
7.1. BEVEZETŐ.....	77
7.2. ELŐZMÉNYEK.....	78
7.3. A CCCTB PROJEKT	80
7.3.1. Célok és módszerek.....	80
7.3.2. CCCTB fundamentumok.....	81
7.4. A KÖZÖS KONSZOLIDÁLT TÁRSASÁGI ADÓALAP – CCCTB	86
7.4.1. Módszer.....	86
7.4.2. Megosztási formula.....	87
7.4.3. A CCCTB hatálya.....	94
7.4.4. A CCCTB csoport fogalma.....	95
7.4.5. Konszolidáció – „All in all out” elv.....	98
7.4.6. CCCTB adminisztratív keretek.....	101
7.4.7. További megoldásra váró kérdések.....	105
7.4.7.1. Általános megfontolások.....	105
7.4.7.2. A nemzetközi számviteli standardok és az adóalap közötti kapcsolat.....	105
7.4.7.3. Konszolidáció.....	106
7.4.7.4. Választható versus kötelező adóalap.....	107
ÖSSZEGZÉS.....	108
8. HATÁSTANULMÁNYOK A KÖZÖS TÁRSASÁGI ADÓRENDSZER MODELLEZÉSÉRE	117
8.1. A GERARD MODELL	117
8.2. NEMZETKÖZI NYERESÉGÁTCSOPORTOSÍTÁS A MULTINACIONÁLIS VÁLLALKOZÁSON KERESZTÜL: MULTI-ÁLLAM KONCEPCIÓ.....	119
8.3. TÁRSASÁGI ADÓZTATÁS: NEMZETKÖZI TRENDEK ÉS OPCÍOK AZ ALAPVETŐ REFORMOKRA	122
8.4. AZ OXFORDI MODELL	123
8.4.1. Az Oxfordi modell input adatai.....	124
8.4.2. A közös konszolidált társasági adóalap meghatározása.....	128
8.4.2.1. Separate Accounting (SA).....	128
8.4.2.2. Formula Apportionment (FA).....	128
8.5. AZ OXFORDI MODELL VÉGGKÖVETKEZTETÉSEI.....	131
ÖSSZEGZÉS.....	135
9. MIKRO HATÁSTANULMÁNY A CCCTB ALKALMAZÁSÁRA	136
9.1. A VIZSGÁLT VÁLLALATCSOPORT	137
9.2. FELHASZNÁLT ADATOK	138
Alapadatok a formula szerinti megosztás modellezéséhez	140
9.3. AZ ELEMZÉS LÉPÉSEI	141
9.3.1. Allokációs kulcsok meghatározása.....	142
9.3.2. Csoport szintű adózás előtti eredmény, társasági adóteher és adózás utáni eredmény meghatározása	145
9.3.3-4. A leányvállalatok CCCTB értéke és a társasági adó.....	148
9.3.5. Összehasonlítás.....	152
9.4. KÖVETKEZTETÉSEK.....	155

9.4.1. Az eredmények összehasonlítása – 16%-os magyar adóteher.....	155
9.4.2. Az eredmények összehasonlítása – 28/30/32%-os magyar adóteher.....	156
10. ÖSSZEFOGLALÁS, KONKLÚZIÓK	157
11. ÁLTALÁNOS KÖVETKEZTETÉSEK – JÖVŐBENI KUTATÁSI IRÁNYOK.....	163
FELHASZNÁLT IRODALOM.....	167
JOGSZABÁLYOK, KÖZÖSSÉGI SZABÁLYOK.....	179
CURRICULUM VITAE.....	182
PUBLIKÁCIÓK A DISSZERTÁCIÓ TÉMAKÖRÉBEN.....	183
1. MELLÉKLET.....	187
2. MELLÉKLET.....	191
2/A. SZÁMÚ MELLÉKLET	209
3. SZÁMÚ MELLÉKLET	215
3/A. SZÁMÚ MELLÉKLET	215
3/B. SZÁMÚ MELLÉKLET	216
3/C. SZÁMÚ MELLÉKLET	217
3/D. SZÁMÚ MELLÉKLET	218
3/E. SZÁMÚ MELLÉKLET	219
3/F. SZÁMÚ MELLÉKLET	220
3/G. SZÁMÚ MELLÉKLET	221
3/H. SZÁMÚ MELLÉKLET	222
3/I. SZÁMÚ MELLÉKLET	223
4. SZÁMÚ MELLÉKLET	224
5. SZÁMÚ MELLÉKLET	225
5/A. SZÁMÚ MELLÉKLET	225
5/B. SZÁMÚ MELLÉKLET	226
6. SZÁMÚ MELLÉKLET	227
6/A. SZÁMÚ MELLÉKLET	227
6/B. SZÁMÚ MELLÉKLET	228
7. SZÁMÚ MELLÉKLET	229
7/A. SZÁMÚ MELLÉKLET	229
7/B. SZÁMÚ MELLÉKLET	230

Táblázatok jegyzéke

TÁBLÁZAT 1. AZ ADÓHARMONIZÁCIÓ KEZDETI ÁLLOMÁSAI	25
TÁBLÁZAT 2. HARMONIZÁCIÓS ESZKÖZÖK RÖVID ÉS KÖZÉPTÁVRA.....	27
TÁBLÁZAT 3. A KÖZÖS ADÓALAP MEGVALÓSÍTÁSI TECHNIKÁI ÉS JELLEMZŐI	28
TÁBLÁZAT 4. JELENTŐSEBB OSZTALÉK KIFIZETÉSEK ÖSSZEGE (MILLIÓ HUF) ÉS MEGOSZLÁSA CÉLÁLLAMOK SZERINT 2004-2009 KÖZÖTT.....	35
TÁBLÁZAT 5. FORRÁSADÓ ÖSSZEGE ÉS MEGOSZLÁSA A JELENTŐSEBB OSZTALÉK KIFIZETÉSEK UTÁN 2004- 2009 KÖZÖTT	37
TÁBLÁZAT 6. JELENTŐSEBB ÖSSZEGŰ KÜLFÖLDRE FIZETETT KAMAT KIADÁS ÖSSZEGE ÉS MEGOSZLÁSA 2004-2009 KÖZÖTT	41
TÁBLÁZAT 7. FORRÁSADÓ A KÜLFÖLDRE FIZETETT JELENTŐSEBB ÖSSZEGŰ KAMAT KIADÁS UTÁN ÉS MEGOSZLÁSA 2004-2009 KÖZÖTT	42
TÁBLÁZAT 8. KÜLFÖLDRE FIZETETT JELENTŐSEBB ÖSSZEGŰ JOGDÍJ KIADÁS ÉS MEGOSZLÁSA 2005-2009 KÖZÖTT.....	44
TÁBLÁZAT 9. KÜLFÖLDRE FIZETETT JELENTŐSEBB ÖSSZEGŰ JOGDÍJ FORRÁSADÓ ÖSSZEGE ÉS MEGOSZLÁSA 2005-2009 KÖZÖTT	45
TÁBLÁZAT 10. ÖSSZEFOGLALÓ AZ ADÓBEVALLÁSBAN A KEDVEZMÉNYEZETT ÁTALAKULÁSHOZ KAPCSOLÓDÓ KORREKCIÓKRÓL.....	47
TÁBLÁZAT 11. KEDVEZMÉNYEZETT ESZKÖZÁTRUHÁZÁSHOZ KAPCSOLÓDÓ TÁRSASÁGI ADÓBEVALLÁSI ADATOK.....	52
TÁBLÁZAT 12. „NYERESÉGES” ESZKÖZÁTRUHÁZÁSOK SORÁN ALKALMAZOTT KORREKCIÓS TÉTELEK A TÁRSASÁGI ADÓBEVALLÁSBAN 2004-2008 KÖZÖTT	53
TÁBLÁZAT 13. „NYERESÉGES” ESZKÖZÁTRUHÁZÁSOK HATÁSA A KÖLTSÉGVETÉSI BEVÉTELEKRE (TÁRSASÁGI ADÓ ÉS KÜLÖNADÓ) 2004-2008 KÖZÖTT.....	54
TÁBLÁZAT 14. IRÁNYELVEK ALKALMAZÁSÁBÓL SZÁRMAZÓ KÖLTSÉGVETÉSI BEVÉTEL KIESÉS 2004-2009 KÖZÖTT.....	56
TÁBLÁZAT 15. KIS- ÉS KÖZÉPVÁLLALKOZÁSOK KÖZÖS PIACI TEVÉKENYSÉGÉNEK ÖSZTÖNZÉSE.....	58
TÁBLÁZAT 16. MEGOLDÁSOK A VESZTESÉGGOMPENZÁCIÓ ÖSSZEHANGOLÁSÁRA	66
TÁBLÁZAT 17. A CSOPORT DEFINÍCIÓJA AZ EURÓPAI CSOPORTADÓZÁSI RENDSZEREKBE.....	69
TÁBLÁZAT 18. A CSOPORTADÓZÁS EURÓPAI FORMÁI	70
TÁBLÁZAT 19. FÜGGETLEN ÜGYLETEK ADÓHATÁSA	71
TÁBLÁZAT 20. JÓVÁÍRÁSOS RENDSZER ADÓHATÁSA – NYERESÉG TRANSZFER.....	72
TÁBLÁZAT 21. CSOPORTKEDVEZMÉNY –VESZTESÉG TRANSZFER	72
TÁBLÁZAT 22. A TAGÁLLAMOKBAN ALKALMAZOTT KONSZOLIDÁCIÓS RENDSZEREK JELLEMZŐI	73
TÁBLÁZAT 23. ADÓTERHELÉS, HA NINCS CSOPORTADÓZÁS	74
TÁBLÁZAT 24. RÉSZLEGES KONSZOLIDÁCIÓ	74
TÁBLÁZAT 25. TELJES ADÓKONSZOLIDÁCIÓ I.	75
TÁBLÁZAT 26. TELJES KONSZOLIDÁCIÓ II.....	75
TÁBLÁZAT 27. A TÁRSASÁGI ADÓALAP ÉS A TÁRSASÁGI ADÓ MEGHATÁROZÁSA MAGYARORSZÁGON.....	86
TÁBLÁZAT 28. ELKÉPZELÉSEK A CCCTB MEGOSZTÁSI FORMULÁRA	88
TÁBLÁZAT 29. PÉLDA A MEGOSZTÁSI FAKTOR ALKALMAZÁSÁRA 1.	92
TÁBLÁZAT 30. PÉLDA A MEGOSZTÁSI FAKTOR ALKALMAZÁSÁRA 2.	93
TÁBLÁZAT 31. PÉLDA A MEGOSZTÁSI FAKTOR ALKALMAZÁSÁRA 3.	94
TÁBLÁZAT 32. CCCTB ADMINISZTRATÍV KERETEK	101
TÁBLÁZAT 33. ÖSSZEFOGLALÓ TÁBLÁZAT A CCCTB ÉRTÉKELÉSÉRE (ÉRVEK ÉS ELLENÉRVEK) FUEST FELVETÉSEI ALAPJÁN.....	114
TÁBLÁZAT 34. AZ OXFORDI MODELL INPUT ADATAI, ADÓBEVÉTELEK 2000-2004. KÖZÖTT	125
TÁBLÁZAT 35. OXFORDI MODELL KÖVETKEZTETÉSEI (VÁLASZTHATÓ CCCTB, EU-N KÍVÜLI ANYAVÁLLALATOKKAL) MEGOSZTÁS AZ ESZKÖZÖK (APPRTIONING ACCORDING TO PROPERTY FACTOR), ÁRBEVÉTEL (APPRTIONING ACCORDING TO GROSS RECEIPTS FACTOR), MUNKA (APPRTIONING ACCORDING TO PAYROLL FACTOR) ÉS HOZZÁADOTT ÉRTÉK (APPRTIONING ACCORDING TO VALUE ADDED FACTOR) ALAPJÁN	133
TÁBLÁZAT 36. AZ OXFORDI MODELL KÖVETKEZTETÉSEI (KÖTELEZŐ CCCTB, EU-N KÍVÜLI ANYAVÁLLALATOKKAL) MEGOSZTÁS AZ ESZKÖZÖK (APPRTIONING ACCORDING TO PROPERTY FACTOR), ÁRBEVÉTEL (APPRTIONING ACCORDING TO GROSS RECEIPTS FACTOR), MUNKA (APPRTIONING ACCORDING TO PAYROLL FACTOR) ÉS HOZZÁADOTT ÉRTÉK (APPRTIONING ACCORDING TO VALUE ADDED FACTOR) ALAPJÁN	133

TÁBLÁZAT 37. OXFORDI MODELL KÖVETKEZTETÉSEI (KÖTELEZŐ CCCTB, EU-N KÍVÜLI ANYAVÁLLALATOKKAL).....	134
TÁBLÁZAT 38. A MIKRO MODELL ELEMZÉSÉNEK EGYES LÉPÉSEI.....	141
TÁBLÁZAT 39. ÁRBEVÉTEL ÉS ESZKÖZ FAKTOR ÉRTÉKEI TAGÁLLAMONKÉNT.....	143
TÁBLÁZAT 40. MUNKA FAKTOR ÉRTÉKEI TAGÁLLAMONKÉNT.....	144
TÁBLÁZAT 41. KOMPLEX FORMULA ÉRTÉKEI TAGÁLLAMONKÉNT.....	144
TÁBLÁZAT 42. AZ ADÓZÁS UTÁNI EREDMÉNY MEGHATÁROZÁSA.....	145
TÁBLÁZAT 43. MEGHATÁROZHATÓ AZ ADÓALAP?.....	146
TÁBLÁZAT 44. AZ ALLOKÁCIÓS KULCSOKKAL SZÁMÍTOTT CCCTB ADÓALAP, TAGÁLLAMI TÁRSASÁGI ADÓ ÉS ADÓZÁS UTÁNI EREDMÉNY – MAGYARORSZÁGON 16% ADÓ.....	150
TÁBLÁZAT 45. AZ ALLOKÁCIÓS KULCSOKKAL SZÁMÍTOTT CCCTB ADÓALAP, TAGÁLLAMI TÁRSASÁGI ADÓ ÉS ADÓZÁS UTÁNI EREDMÉNY – MAGYARORSZÁGON 28/30/32% ADÓ.....	151
TÁBLÁZAT 46. A CCCTB EREDMÉNYEK HASONLÍTÁSA AZ ALAPADATOKKAL (%), MAGYARORSZÁGON 16% ADÓ.....	153
TÁBLÁZAT 47. A CCCTB EREDMÉNYEK HASONLÍTÁSA AZ ALAPADATOKKAL (%) - MAGYARORSZÁGON 28/30/32% ADÓ.....	154
TÁBLÁZAT 48. AZ EREDMÉNYEK ÖSSZEHASONLÍTÁSA.....	155
TÁBLÁZAT 49. AZ ADÓALAP, ADÓTERHELÉS ÉS ADÓZÁS UTÁNI EREDMÉNY SZÁZALÉKOS VÁLTOZÁSÁNAK ÖSSZEHASONLÍTÁSA CSOPORT SZINTEN – MAGYARORSZÁG ESETÉBEN 28/30/32% ADÓKULCS.....	156
TÁBLÁZAT 50. AZ ADÓALAP, ADÓTERHELÉS ÉS ADÓZÁS UTÁNI EREDMÉNY SZÁZALÉKOS VÁLTOZÁSÁNAK ÖSSZEHASONLÍTÁSA TAGÁLLAMONKÉNT – MAGYARORSZÁG ESETÉBEN 28/20/32% ADÓKULCS ALKALMAZÁSA.....	157

Ábrák jegyzéke

ÁBRA 1. CCCTB CSOPORT 1.....	96
ÁBRA 2. CCCTB CSOPORT 2.....	97
ÁBRA 3. CCCTB CSOPORT 3.....	97
ÁBRA 4. CCCTB CSOPORT 4.....	98
ÁBRA 5. KONSZOLIDÁCIÓ CCCTB CSOPORTBAN 1.....	99
ÁBRA 6. KONSZOLIDÁCIÓ A CCCTB CSOPORTBAN 2.....	100
ÁBRA 7. CCCTB INTÉZMÉNYI FOLYAMATÁBRA.....	104
ÁBRA 8. AZ OXFORDI MODELL – A VÁLLALKOZÁSOK SZÁMA A MINTÁBAN TAGÁLLAMONKÉNT 2000-2004.	126
ÁBRA 9. AZ OXFORDI MODELL – EU VÁLLALATCSOPORTOK ANYAVÁLLALATAINAK SZÁMA 2000-2004.....	127
ÁBRA 10. AZ OXFORDI MODELL – LEÁNYVÁLLALATOK SZÁMA A BELFÖLDI TAGVÁLLALATOKBAN TAGÁLLAMONKÉNT 2000-2004.....	127
ÁBRA 11. A TAGÁLLAMBAN MARADÓ ADÓALAP VÁLTOZÁSA CCCTB ALKALMAZÁSA MELLETT.....	156

Képletek jegyzéke

KÉPLET 1. EGY VÁLLALAT CCCTB SZERINT MEGOSZTOTT ADÓALAPJÁNAK KISZÁMÍTÁSI KÉPLETE.....	91
KÉPLET 2. A VÁLLALATCSOPORT ADÓTERHELÉSE TAGÁLLAMONKÉNT KÜLÖNBÖZŐ TÁRSASÁGI ADÓRENDSZEREK (SA) ESETÉN AZ OXFORDI MODELL ALAPJÁN.....	128
KÉPLET 3. A TÁRSASÁGI ADÓALAP MEGHATÁROZÁSA A FORMULA SZERINTI MEGOSZTÁS (FA) ESETÉN AZ OXFORDI MODELL ALAPJÁN.....	129
KÉPLET 4. A KONSZOLIDÁLANDÓ TÁRSASÁGI ADÓALAP AZ OXFORDI MODELL ALAPJÁN.....	130
KÉPLET 5. KONSZOLIDÁCIÓ AZ OXFORDI MODELL ALAPJÁN.....	130
KÉPLET 6. A CSOPORT KONSZOLIDÁLT TÁRSASÁGI ADÓTERHELÉSE AZ OXFORDI MODELL ALAPJÁN.....	130
KÉPLET 7. A CCCTB TAGÁLLAMI RÉSZÉ – SAJÁT MODELL.....	142
KÉPLET 8. A MEGOSZTÁSI FORMULA FAKTORAINAK MEGHATÁROZÁSA – SAJÁT MODELL.....	142
KÉPLET 9. MUNKA FAKTOR MEGHATÁROZÁSA - SAJÁT MODELL.....	143
KÉPLET 10. EGY TAGVÁLLALAT ADÓALAPJA – SAJÁT MODELL.....	144

A dolgozatban előforduló rövidítések jegyzéke

ALP	Arms Length Price – szokásos piaci ár
AMADEUS	Analyse Major Databases from European Sources
APEH	Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal
Bizottság	Európai Bizottság
CCCTB	Common Consolidated Corporate Tax Base (Közös Konszolidált Társasági Adóalap)
EGK	Európai Gazdasági Közösség
EK	Európai Közösség
EU	Európai Unió
ESZAK	Európai Szén és Acél Közösség
JTPF	Joint Transfer Pricing Forum (Közös Transzferár Fórum)
HST	Home State Taxation (Székhely állam elve szerinti adóztatás)
Kódex	Code of Conduct Working Group (Magatartási Kódex Munkacsoport)
MAP	Mutual Agreement Procedure (Kölcsönös Egyeztetési Eljárás)
MJE	Multinacionális vállalkozás (Forrás: Marcel Gerard: Reforming the taxation of multijurisdictional enterprises in Europe: a tentative appraisal, Catholic University of Mons, European Economy European Commission Directorate-General for Economic and Financial Affairs, Economic Papers Nr. 265, December 2006, ISSN 1725-3187) A multinacionális vállalat (magyar közbeszédben <i>multi</i>) kifejezés olyan vállalatot jelöl, amely számos országban (gyakran több földrészen) rendelkezik telephellyel. A multinacionális vállalatok nevét gyakran összemossák a transznacionális vállalatokéval, tévesen azokat is „multi”-nak nevezve. A multinacionális vállalatok (mint ahogy nevük is mutatja) tulajdonosai több nemzetből kerülnek ki, míg a transznacionális vállalatok tulajdonosai egy nemzetből kerülnek ki, gyakran egy elég szűk, behatárolható csoportból, általában kevesebb, mint 20 tulajdonossal (például Nike: Phil Knight, Bill Bowerman) vagy akár egyetlen ember (például Virgin cégcsoport – Richard Branson) tulajdonában vannak, bár több országban is folytatnak tevékenységet. A multinacionális vállalatok a legdinamikusabban fejlődő vállalkozások közé tartoznak. Ennek oka többek között, hogy a vállalat egyes piacokon gazdasági erőfölényre tehet szert, továbbá képes például veszteségeinek országok közötti átcsoportosítására. Forrás: http://hu.wikipedia.org/wiki/Multinacion%C3%A1lis_v%C3%A1llalat
MNB	Magyar Nemzeti Bank
Nonpaper	Commission Non-Paper to informal Ecofin Council, 10 and 11 September 2004 A COMMON CONSOLIDATED EU CORPORATE TAX BASE 7 July 2004
SA	Separate Accounting – országonként eltérő számviteli rendszerek (Forrás: Marcel Gerard: Reforming the taxation of multijurisdictional enterprises in Europe: a tentative appraisal, Catholic University of Mons, European Economy European Commission Directorate-General for Economic and Financial Affairs, Economic Papers Nr. 265, December 2006, ISSN 1725-3187)
Szerződés, EK-Szerződés	Római Szerződés
Kommunikáció	Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee; Towards an Internal Market without tax obstacles; A Strategy for Providing Companies with a Consolidated Corporate Tax Base for their EU-wide activities; Commission of the European Communities, Brussels, 23. 10. 2001 (COM(2001) 582 final)
Oxfordi modell	Oxfordi kutatók által készített közös adóalap modell (Forrás: Michael P Deveroux, Simon Lorentz, The Effects of EU Formula Apportionment on Corporate Tax Revenues, Oxford University Centre for Business Taxation, Said Business School, WP 07/06, April 2007; https://editorialexpress.com/cgi-bin/conference/download.cgi?db_name=IIPF63&paper_id=269)

Előszó

Az Európai Unió hosszú és nehézkes folyamat során jött létre. Az alapító tagállamok szándéka az volt, hogy hosszú távon jól működő, egységes harmonizált belső piacot hozzanak létre, mely a közösségi szinergiák érvényesülése révén hozzájárulhat a tagállamok gazdaságának és ez által az egész európai régió gazdasági és társadalmi fejlődéséhez.

Az egységes belső piacot gazdaságpolitikailag és jogilag egy olyan absztrakt képhez lehetne hasonlítani, amely egyik oldalról nézve harmonikusan sima, kidolgozottan homogén, egyöntetű; míg másik oldalát tekintve ezerszínű látványt nyújt szemlélőjének. Egyik oldalról – leginkább a jogi szabályozási alapok tekintetében –, az eddig elért vívmányoknak köszönhetően nagyfokú a harmonizáltság és a homogenitás a tagállamok között; ennek a harmóniának az európai alapszabadságok az alapkövei. Ugyanakkor a másik oldalról nézve – inkább a gyakorlati, működési vetületet tekintve – nagyfokú diverzifikáció tapasztalható. A dolgozatomban e diverzitás egyik fontos megjelenési formáját, a tagállamok eltérő közvetlen adó szabályozásának témakörét elemzem.

Ha általánosságban adózásról beszélünk, alapvetően meg kell különböztetnünk a közvetlen és a közvetett adózás területét. A közvetett adózás alatt a forgalmi típusú adókat (általános forgalmi adó, fogyasztási adó, jövedéki adó stb.) értjük, amelyek a fogyasztást adóztatják. A közvetlen adó azt jelenti, hogy az adóalany és az adóterhet viselő megegyezik. Közvetlen adók jellemzően a jövedelmet terhelő adók (például társasági adó, személyi jövedelemadó). A dolgozat kizárólag a jövedelmet terhelő közvetlen adókkal, azok közül is a társasági adóval foglalkozik. A közvetlen adózás területén tapasztalható diverzitás számos olyan körülmény együttes hatásának eredménye, melyek részben történelmi, részben politikai gyökerekből erednek. Ahogyan Szilovics fogalmaz „Az EU adóharmonizációs folyamatát azonban alapvetően meghatározza, hogy a tagállamok egységes és dinamikus rendszert csupán a közvetett adók területén építettek ki. Nem jött létre a négy alapszabadság – a Római Szerződés 2. cikkelyében megfogalmazott elveinek – adójogi konzekvenciáinak következetes, minden adófajtára történő meghatározása.”¹ A közvetlen adózás harmonizációjának

¹ Szilovics Csaba (2003) Csalás és jogkövetés az adójogban, PTE, Pécs, p 33

hiánya leginkább abból vezethető le, hogy ezt az igényt a Római Szerződés nem tartalmazta. Az országok védik adózási (költségvetési) önállóságukat.

A dolgozat felépítése a közvetlen adórendszer harmonizációjához vezető út mentén halad – múlt, jelen és jövő, a harmonizáció történelmileg szabatos, dokumentumokra alapozott tényszerű bemutatását tűzte ki célul. A történeti háttér bemutatása mellett fontos annak megismerése is, hogy a (részben) harmonizált közvetlen adórendszer milyen hatással lehet az egyes tagállamok gazdaságára, azok versenyképességére. A globalizálódó világ gazdaság és ennek eredményképpen a nemzeti határok eltűnése következtében a gazdasági tevékenységek egyre nagyobb mobilitással végezhetők (miközben az adórendszerek autarkok). Számos gazdasági, társadalmi és infrastrukturális tényező befolyásolja egy tagállam versenyképességét, melynek hátterében tulajdonképpen a tagállami vállalkozások/társaságok és magánszemélyek vállalkozási döntései állnak. Az adózás csupán egyetlen, de nagyon fontos és jelentős tényező ezek közül. (Megjegyzem, hogy a dolgozat a versenyképességet befolyásoló tényezők közül csupán a közvetlen adózással foglalkozik részletesen, az egyéb tényezők számbavétele meghaladná e dolgozat terjedelmét.) A globalizáció és a gazdasági tevékenységek útjában álló egyéb, nem közvetlen adózást érintő akadályok lebontása egyre inkább felértékeli az adózás (azon belül is a közvetlen adózás) jelentőségét. Különösen fontossá válik az adózás, mint faktor az olyan „mobil” tevékenységek – például a pénzügyi szolgáltatások – esetében, amelyek végzése nem kötődik konkrét földrajzi helyhez.

Az adózás egy rendkívül változatos és sokszínű tudományterület, melynek gyakorlati relevanciája rendkívül nagy, hiszen lépten-nyomon találkozunk vele az ember a hétköznapi életben is. A Pécsi Tudományegyetem hallgatójaként kezdtem érdeklődni az adózás iránt. Később a Pénzügyminisztérium Jövedelemadók Főosztályán eltöltött öt éves munkatapasztalat tovább erősítette bennem e tudományterület iránti szeretetemet. Munkám során szemtanúja lehettem Magyarország Európai Unióhoz való csatlakozásának, és közelről segíthettem a magyar közvetlen adójog harmonizációját az Európai Unió standardokhoz. Jelenleg egy nemzetközi adótanácsadó és könyvvizsgáló társaság (Ernst&Young Tanácsadó Kft.) munkatársaként elsősorban nemzetközi adóstruktúrákkal, állami támogatásokkal és transzferár kérdésekkel foglalkozom.

Köszönetnyilvánítás

Hálás köszönettel tartozom a szakmai segítségért elsősorban témavezetőmnek, Dr. Herich Györgynek és szakmai vezetőmnek, egykori főnökömnek, Pölöskei Pálnénak, akik jelentős támogatást nyújtottak a dolgozat elkészítéséhez. Munkám támogatásáért és a sok éves kutatómunka során nyújtott biztatásért és türelemért köszönetet mondok a Regionális Politika és Gazdaságtan Doktori Iskola vezetőjének, Dr. Buday-Sántha Attilának. Az irányelvekkel kapcsolatos kutatás során köszönöm a segítséget Gunszt Katalinnak, aki segítségemre volt az alapadatok beszerzésében és a kutatás első fázisában az MNB által rendelkezésünkre bocsátott adatok elemzésében. Köszönöm a segítséget és az építő kritikai észrevételeket opponenseimnek, dr. Szilovics Csabának és dr. Vágyi Ferencnek. Nagyon sokat segítettek a 2011. tavaszán a PTE KTK Regionális Politika és Gazdaságtan Doktori Iskolában a munkahelyi vitán elhangzott hozzászólások, és dr. Buday Eleonóra, dr. Hanyecz Lajos, dr. Szilovics Csaba, dr. Vágyi Ferenc írásban tett észrevételei, amelyeket megpróbáltam jelen dolgozatba beépíteni. Végül köszönöm családomnak a biztatást és a megértést és azt, hogy biztosították a megfelelő háttérrel munkámhoz, ezért hálával tartozom nekik.

1. A kutatás célja és metodikája

Az alábbiakban a téma vizsgálati céljait mutatom be, ebben kitérek a kutatás hipotéziseire, ezt követően a vizsgálat metodológiai vonatkozásait összegzem.

1.1. A kutatás céljai (hipotézisek)

A közvetlen adózás területét csak nagy túlzásokkal nevezhetjük harmonizáltnak egészen a legutóbbi évekig, hiszen csupán (egyes speciális szabályozási területek vonatkozásában megalkotott) irányelvek szintjén, illetve – az uniós versenypolitikában – rendeletekkel volt összehangolt az uniós tagországok társasági adórendszere (a személyi jövedelemadóban még irányelvi szinten sem léteztek közös szabályok). Dolgozatomban bizonyítom, hogy az Európai Unió közvetlen társasági adószabályozása a több évtizedes munka ellenére még mindig nagyrészt szabályozatlan. [H1] Az Európai Unió egységesítési és harmonizálási törekvései ellenére a tagállamok ragaszkodnak a társasági adó területén a szuverenitáshoz. A dolgozat feltárja a harmonizáció kudarcának és az adószuverenitás létjogosultságának vélt és valós okait. Annak kérdése, hogy Magyarország képes lehet-e győztesként kikerülni ebből a folyamatból nyitott marad.

A kutatás alapvető célja annak bemutatása, hogy az Európai Unióban végbemenő közvetlen adóharmonizáció – illetve annak tökéletlensége -, rövidtávon vélhetően hátrányosan érintették Magyarországot. Magyarország 2004-es uniós csatlakozását kritikus szemmel szükséges néznünk, a közvetlen adók tekintetében a csatlakozás óta eltelt évek során Magyarországnak jelentős költségvetési bevételkiesést kellett elszenvednie a harmonizációs kötelezettségek teljesítése érdekében. [H2] A dolgozat vállalkozik az európai uniós közvetlen adókat érintő irányelvek implementálása miatt 2004-2008. között bekövetkezett költségvetési bevételkiesés becslésére. Az adóharmonizációs és az uniós harmonizációs folyamatok Magyarországot érintő pozitív következményei nehezen számszerűsíthetők és közvetetten, hosszú távon érvényesülnek, ugyanakkor a hátrányok azonnaliak, jól érzékelhetőek, és az értekezés kísérletet tesz ennek számszerűsítésére.

Magyarország Európai Unióhoz történő csatlakozásától eltelt időszak értékelése mellett a dolgozat célja a jelenleg napirenden lévő harmonizációs javaslatok, koncepciók áttekintése. Ennek keretében az értekezés bemutatja a tagállamok közti

koordinációt ösztönző, a veszteségelhatárolási szabályok kiterjesztéséről szóló és a csoportadózással kapcsolatos, az Európai Bizottság által előkészített javaslatokat és azok szakirodalmi hátterét.

A társasági adó uniós harmonizációjának magasabb szintre emelése céljából az Európai Unió Bizottsága kidolgozta a közös konszolidált társasági adóalap szabályait. Céлом annak vizsgálata, hogy a közös konszolidált társasági adóalap a megvalósítása esetén be fogja-e tudni váltani a hozzá fűzött reményeket. A vonatkozó szakirodalom áttekintése alapján megerősíteni vagy cáfolni szeretném, hogy valóban képes lesz-e a közös konszolidált társasági adóalap az uniós vállalkozások adóadminisztrációjának egyszerűsítésére, a határon átnyúló veszteségelhatárolási problémák megoldására és számos egyéb, az Európai Bizottság által hangoztatott előnyök megvalósítására. [H3]

A közös konszolidált társasági adóalap működésére számos szakértői modell született. Az értekezés áttekinti ezeket a hatástanulmányokat. A közös adóalap modellek közül egyik legnagyobb visszhangot kiváltott Devereux és Loretz (2007) szerzőpáros által készített tanulmány (a továbbiakban: Oxfordi modell) következtetése, hogy a közös adóalap alkalmazása előnyös lehet Magyarország számára. Az értekezésben kísérletet teszek a modell ismertetésére és a Magyarországot érintő következtetéseinek megcáfolására. [H4]

A közös konszolidált társasági adóalap hatástanulmányok szintetizálása révén céloom továbbá egy olyan mikro esettanulmány/modell megalkotása, mely képes a közös adóalap hatásának bemutatására egy konkrét vállalat (AUDI) historikus adatainak felhasználásával. A modellemben vizsgálom, hogy az Oxfordi modell általános következtetései valóban igazolhatók-e, azaz Magyarország számára előnyös vagy hátrányos a közös konszolidált társasági adóalap alkalmazása. [H5]

Kutatási hipotézisek összegzése

A dolgozat az alábbi kutatási hipotéziseket elemzi és bizonyítja.

1. Az Európai Unió közvetlen társasági adószabályozása a több évtizedes munka ellenére még mindig nagyrészt szabályozatlan. [H1]
2. Az Európai Unióban végbemenő közvetlen adóharmonizáció – illetve annak tökéletlensége –, rövidtávon vélhetően hátrányosan érintik Magyarországot. Magyarország jelentős költségvetési bevételekiesést szenvedett el az Európai Unióhoz csatlakozását követően a közvetlen adókat érintő irányelvek implementációja révén. [H2]
3. A közös konszolidált társasági adóalap nem alkalmas az uniós vállalkozások adóadminisztrációjának egyszerűsítésére, a határon átnyúló veszteségelhatárolási problémák megoldására és számos egyéb, az Európai Bizottság által hangoztatott előny megvalósítására. [H3]
4. Véleményem szerint a Devereux és Loretz (2007) szerzőpáros által készített közös konszolidált társasági adóalap tanulmány (Oxfordi modell) Magyarországot érintő következtetései félrevezetőek. [H4]
5. Úgy vélem, hogy a közös konszolidált társasági adóalap alkalmazása révén nem becsülhető meg, hogy a Magyarországra jutó társasági adóalap kevesebb, vagy több lesz, mint a jelenlegi társasági adórendszer esetén. Egy konkrét vállalat gyakorlati példáján keresztül – historikus adatok felhasználásával – bizonyítom, hogy a közös adóalap alkalmazása esetén a magyar költségvetés bevételei csökkenhetnek is. [H5]

1.2. A kutatás módszertana és forrásai

A disszertáció elkészítése során a kutatás megalapozásaként fontosnak tartottam a társasági adóharmonizációval foglalkozó hazai és nemzetközi szakirodalom feldolgozását, továbbá az Európai Unió Bizottsága és neves kutatók által készített angol és német nyelvű tanulmányok és a témához kapcsolódó tudományos kutatómunkák módszertanának és gyakorlatának vizsgálatát a dokumentumelemzés eszközével.

Megerősíteni vagy cáfolni szerettem volna olyan gyakran elhangzó gondolatokat, hogy az uniós csatlakozás pozitív hatással volt Magyarország költségvetési adóbevételeire. Az európai uniós irányelvek Magyarországra gyakorolt költségvetési hatásának bemutatásához statisztikai eszközökkel készítettem olyan

modellt, mely képes a társasági adóharmonizáció magyarországi költségvetési hatásainak számszerűsítésére. A kutatás első fázisában az MNB által publikált nyilvános adatbázisokkal és az APEH (NAV jogelődje) által rendelkezésemre bocsátott adatbázisokkal (APEH SZTADI BIO) dolgoztam. Az MNB által publikált folyó fizetési mérlegadatokat felhasználva adatbázist építettem a 2004-2008. közötti időszakban Magyarországról kifizetett osztalék, kamat, jogdíj jövedelmek összegére. A kutatás második fázisában sikerült olyan adatsorokat kapni egyrészt az MNB-től, másrészt a KSH-tól, amelyek célszázagonkénti bontásban tartalmazzák a külföldre fizetett osztalékot, kamatot és jogdíjakat. A Magyarország által kötött kettős adóztatási egyezmények szerinti forrásadó kulcsokat alapul véve megvizsgáltam, hogy Magyarország 2004-2008. között mekkora költségvetési bevételtől esett el a forrásadó eltörlése következtében. Az irányelvek hatásának vizsgálatát azért is tartottam fontosnak, mert erre vonatkozóan korábban számszaki elemzés nem volt elérhető, és számszaki adatok hiányában a döntéshozóknak semmilyen eszköz nem állt rendelkezésre az irányelvek hatásának értékelésére.

A kutatás során olyan kérdésekre is kerestem választ, hogy a jelenleg napirenden lévő közös konszolidált társasági adóalap koncepciója, valóban megvalósíthatja-e a hozzá fűzött reményeket (adminisztráció csökkentése, gazdaság élénkítése) és vajon pozitív hatásai lesznek-e (lehetnek-e egyáltalán) a vállalkozásokra és a tagállamokra egyaránt. Oxfordi kutatók elemzése és az Európai Unió tanulmányok alapján kidolgoztam a közös konszolidált adóalap értékelésére egy mikro modellt, mely a közös adóalap javaslat alkalmazásának hatását számszerűsíti egy konkrét vállalat (AUDI) historikus adatait (2002-2008) felhasználva. A modell alapadatai az AUDI leányvállalatok által nyilvánosan publikált éves beszámolók adatai, továbbá az AMADEUS adatbázisban elérhető gazdasági adatok, mutatók. Az alapadatok alapján elemzi a modell a megosztási formula faktorai szerint elosztott közös adóalapot az egyes leányvállalatok székhelyállamai szerint. A kutatás összehasonlítja az egyes székhelyállamok tényleges és a közös adóalap szerint számított adóbevételeit, melyhez a KPMG által publikált társasági adókulcsokkal számol. Kutatásom célja volt az is, hogy Magyarországon eddig még ilyen mélységben és terjedelemben nem vizsgált közös konszolidált társasági adóalapról a tudomány, a jogalkotók, a tárgyaláson

résztevő adódiplomáták² számára biztosítson elméleti alapot és gyakorlati példát a közös adóalap konkrét működéséről, rávilágítva annak alapvető hiányosságaira, következményeire.

1.3. Az új, illetve újszerű tudományos eredmények

A globalizációval egyre nagyobb termék és szolgáltatás áramok alakulnak ki az országok között. A különböző áramok mögött jövedelemáramok, a jövedelemáramok mögött adóáramok vannak. A jövedelemáramok révén realizált adóbevételekből, mint egy nagy tortából minden tagállam költségvetése minél nagyobb szeletet igyekszik kiszakítani.³

A kutatás kiindulópontjaként arra a kérdésre kerestem a választ, hogy Magyarország számára előnyök-e bizonyos harmonizációs folyamatok, mivel eddig ezt Magyarországon ilyen formában senki sem számszerűsítette. A kutatással bizonyítottam, hogy számításaim alapján csak a társasági adó harmonizáció miatt több mint 900 milliárd forint hiányzik (öt év alatt) a magyar költségvetésből azért, mert elfogadtuk a harmonizációs folyamatot és a többi csatlakozó országgal ellentétben nem kértünk derogációt. Fölmerül a kérdés, hogy ha az Európai Unióba történt belépés előtt egy kutatás meg tudta volna határozni ezeket a számokat, akkor is azonos módon történik az irányelvek implementációja, vagy esetleg Magyarország vitatkozott volna a csatlakozás feltételrendszerén. Ez azért is érdekes, mert számos más unióba belépő ország (például Szlovákia, Görögország, stb.) vitatkozott a feltételrendszeren és kaptak is 5-8 év kedvezményt az irányelvek alkalmazása alól. Az átmeneti mentességben részesült tagállamoknál majd most fognak beindulni ezek a folyamatok és most fog megjelenni ez a költségvetési bevétel kiesés. A kutatás következő részében számszerűsítem, hogy melyik tagállam mekkora részt "vitt" el a magyar költségvetésből 2004-2008 között, vagyis a torta újraosztása során mely országoknál landolt(n)ak a nálunk hiányzó költségvetési bevételek.

Az unión belül a németek és a franciák irányításával egy újabb folyamat kezdődött, mellyel más területre és magasabb szintre emelik a társasági adóharmonizációt, ugyanis a társasági adóalapok harmonizációját sürgetik. A kutatás

² Az adódiplomácia célja egy ország nemzetközi kapcsolataiban a költségvetési érdekeinek védelme. Herich György: Adódiplomácia, Pénzügyi Almanach 2010 p76-78, <http://www.tas.hu/cd/anyag/magyar/076.pdf>

³ Az értekezés tudományos eredményeinek összefoglalása felhasználja 2011. tavaszán, a dolgozat munkahelyi vitáján Dr. Herich György által elmondottakat.

célja annak számszerűsítése, hogy ez az újabb harmonizációs lépés vajon előnyös lesz-e Magyarország számára. Ezzel a kutatással a döntések előtt sikerült olyan modellt alkotni, mely számszerűsíti, hogy a közös adóalap alkalmazása Magyarország számára valószínűleg nem lesz előnyös. Az AUDI példája alapján modellezem a közös adóalap hatásait, mely ugyan egy vállalatcsoport példája, mégis reprezentatívnak tekinthető, hiszen *i)* a közös adóalap feltételrendszere alapján csupán nagyon kevés európai multinacionális vállalatcsoport az, amely alanya lehet a közös adóalapnak (Magyarországon is leányvállalattal rendelkező multinacionális vállalatcsoport csupán néhány van), továbbá *ii)* számos más uniós és szakértői közös adóalap modell is csupán az AUDI-t veszi figyelembe a magyarországi hatások vizsgálata során és ezen vizsgálatok alapján jutnak arra a következtetésre, hogy ez a harmonizáció mindenkinek – Magyarországnak mindenesetre – jó. A kutatás bebizonyította, hogy ha a közös szabályokat alkalmazzuk a magyar társasági adószabályok helyett, akkor az 50 százalékat elviszik a magyar költségvetési társasági adóbevételeknek. Ezzel a kutatással olyan anyagot sikerült elkészíteni a kormányzat és a döntéshozók számára, amivel igazolni tudom, hogy amit uniós és független tanulmányok (például az Oxfordi modell, részletesen lásd később) állítanak az nem megalapozott. Az általam kidolgozott közös konszolidált társasági adóalap modell egyedi és újszerű, amely hasznos tapasztalatokkal szolgálhat mind a tudomány szereplői, mind a jogalkotók, a kormányzat mind pedig az egyszer valószínűleg megvalósuló közös konszolidált társasági adóalapot alkalmazó vállalkozások számára.

1.4. A kutatás tematikája, a dolgozat felépítése

A dolgozat újdonságtartalma részben abban rejlik, hogy a jelenleg korlátozottan elérhető magyar és számos idegen nyelvű (jellemzően angol, német, holland kutatók munkái) szakirodalom alapján összegzi az Európai Unióban és Magyarországon végbemenő társasági adóharmonizáció fejlődéstörténetének elméleti hátterét.

A dolgozat Magyarországon elsőként – 2004-2008. közötti reálgazdasági adatok alapján – számszerűsíti a magyar költségvetési hatásokat, amelyeket az Európai Unió által megalkotott irányelvek alkalmazása miatt bevételkiesésként Magyarországnak el kellett (kell) viselnie.

Az adóharmonizáció jelenleg a közös európai társasági adórendszer kialakítása irányába mutat. A közös társasági adórendszer elméleti hátterének bemutatása mellett a

dolgozat további fejezetei gyakorlat orientáltan mutatnak be a témában született külföldi kutatásokat, hatástanulmányokat és azok bírálatát. Az elméleti háttér és neves kutatók modelljei alapján a dolgozat egy konkrét vállalatcsoport (AUDI) historikus adatait felhasználva elemzi a közös társasági adórendszer lehetséges magyar nemzetgazdasági következményeit. A kutatás rámutat számos olyan elemre, amely az uniós közvetlen adórendszer szabályozatlansága miatt alkalmazhatatlanná teszi a közös konszolidált társasági adóalapot. Továbbá bizonyítja, hogy az adóharmonizáció – azaz a közös konszolidált társasági adóalap alkalmazása – nem vezet „igazságos” elosztáshoz, ha igazságosnak tekintem azt, hogy a többlet jövedelmet realizáló több adót fizessen.

A dolgozat részleteiben az alábbi fejezetekből épül fel.

A dolgozat ütközteti a közvetlen adóharmonizáció híveinek és ellenzőinek nézeteit. Az adóharmonizáció kapcsán pro és kontra nézőpontok megértéséhez alapvetően szükséges történeti síkon vizsgálnunk az európai uniós közvetlen adó harmonizáció mérföldköveit. (Részletesen lásd a 2. fejezetet.)

A történeti áttekintést követően a közvetlen társasági adóharmonizáció egyes eszközeit tekintjük át. A közvetlen adók csak részben, irányelvek szintjén harmonizáltak, ezért szólnunk azokról az alapvető társasági adózást érintő irányelvekről, amelyek alapján az Európai Unióhoz csatlakozó tagállamoknak meg kell felelnie. Az irányelvek átültetésére vonatkozóan kutatást végeztünk, hogy Magyarország Európai Unió csatlakozása számszakilag hogyan hatott a magyar költségvetési bevételek alakulására. A kutatás leírását és az egyes irányelvek alkalmazása miatt bekövetkezett magyar költségvetési bevételekiesés 2004-2008. évek közötti összegét a 3. fejezet tartalmazza.

A közvetlen adók harmonizációjára törekvő Európai Unió több évtizedes erőfeszítése során számos olyan kezdeményezés született mely a tagállamok egyhangú támogatása hiányában szeretne volna a társasági adóharmonizációt magasabb szintre emelni. Ezen kezdeményezések egyike az ún. Home State Taxation (székhely állam elve szerinti adóztatás, „HST”) gondolata volt, amely a közös társasági adórendszer előfutárának tekinthető. A HST azon az elven alapult, hogy a több szomszédos tagállamban tevékenységet végző kis- és középvállalkozások adóadminisztrációjának megkönnyítése érdekében a vállalkozás székhelye szerinti adószabályok szerint határozhassa meg társasági adóját minden tagállamban. Azonban gyakorlatban nem

örvendett nagy népszerűségnek a HST. A HST rendszerét és kritikáját részletesen a 4. fejezet mutatja be.

A társasági adóharmonizáció jogi szabályozási kudarca hozta magával az olyan elméletek megszületését, amelyek a szigorú egységesítés helyett csupán laza „koordinációt” szorgalmaztak a tagállami adórendszerekre vonatkozóan, ezekkel részletesen az 5. fejezet foglalkozik.

Az adóharmonizáció újraosztja a jövedelmet az országok, régiók között. A dolgozat a továbbiakban a közvetlen adóharmonizáció hatásának modellezésével foglalkozik. A veszteségkonszolidáció (6. fejezet) egyes tagállamok által alkalmazott olyan gyakorlati eszköz, mely lehetővé teszi az egy vállalatcsoportba tartozó tagvállalatok eredményének (veszteségének, nyereségének) konszolidációját és közös adóalap meghatározását. A veszteségkonszolidáció lényegének és tagállami gyakorlatának bemutatásával jutunk el az ún. közös konszolidált társasági adóalap koncepciójához (Common Consolidated Corporate Tax Base – „CCCTB”) (7. fejezet).

A közös konszolidált társasági adóalap – megálmodói szerint – hivatott arra, hogy uniós szinten megvalósítsa a harmonizált társasági adórendszerek utópiáját. Ugyanakkor mind elméleti, mind gyakorlati elemzések, hatástanulmányok (8. fejezet) bemutatásával és saját modell (9. fejezet) segítségével rámutatok arra, hogy nem fogja tudni beváltani a hozzá fűzött reményeket, ha valaha is megvalósul. Végző következtetéseimet, és a kutatás új és újszerű eredményeit a 10. fejezet összegzi. A társasági adóharmonizáció kapcsán megfogalmazott általános gondolatokat az értekezés végén, a 11. fejezetben foglaltam össze.

2. Történeti áttekintés

2.1. Az adóharmonizáció alapjai

Az államok a történelemben mindig védték a saját érdekeiket, erre különböző módszerek álltak rendelkezésre például vámok, árumegállítás joga stb. Véleményem szerint az európai társasági adóharmonizáció sérti az önrendelkezést és ellentétes a költségvetési felelősséggel. Mivel a költségvetés az ország felelőssége, a bevételi oldalnak (adók, vámok) is tagállami felelősségűnek kell lennie. A következőkben tekintsük át a társasági adóharmonizációt történeti síkon.

Az Európai Közösséget létrehozó Római Szerződést 1957-ben írta alá hat európai állam⁴. A Római Szerződésben gazdasági és szociális célokat fogalmaztak meg és ezek eléréséhez szükséges eszközöket rögzítettek. A célok közül legfontosabb a közös, egységes belső piac kialakítása, az ún. négy alapszabadság az áruk, szolgáltatások, személyek (munkaerő) és a tőke szabad mozgásának megteremtése szerepelt az első helyen, melynek megvalósulása esetén minden piaci szereplő egyenlő versenyfeltételekkel léphetne a közös piacra.

A közös piac hatékony működését gátló nemzeti jogszabályok között jelentős szerepet játszottak – és játszanak ma is – azok az adószabályok, melyek elsősorban a határokon keresztül történő áru-értékesítés és szolgáltatás-nyújtás (közvetett adók), illetve munka és tőke (közvetlen adók) szabad mozgásának akadályozását képezik. A közös piac megfelelő működésének további akadályai az egyes nemzeti adójogi szabályozási rendszerek közötti számottevő különbségek, a külföldről származó jövedelem kettős adóztatása és a külföldi illetőségű adózókat érintő diszkriminatív adószabályozás is.

Tekintettel arra, hogy a tagállamok fiskális rendszerének különbözősége a közös piac országhatárok mentén történő felosztódásához vezet, kiemelt jelentőséggel bír az adóharmonizáció, illetve a tagállamok adórendszereinek koordinációja az Unió életében.

Korábban az adóharmonizáció célja nem egy föderalista, egységes európai adórendszer létrehozása volt. Ugyanakkor a tendenciát és a magas társasági adóterhelésű tagállamok érdekeit tekintve ma minden korábbinál erősebb a nyomás – a közvetlen és a közvetett adók területén is – egy egységes szabályrendszer megalkotására.

⁴ Franciaország, Nyugat-Németország, Olaszország, Hollandia, Belgium és Luxemburg

Öry [2003] szerint az adóharmonizáció pozitív (jogszábai vagy egyéb közösségi szabályozói szinten), illetve negatív (tilalmakon keresztül megvalósuló) módon is tetten érhető.⁵ A pozitív, vagyis másodlagos jogforrási (irányelvi, iránymutatási, illetve rendeleti) szinten történő harmonizáció mindenekelőtt a közösségi közvetett adózás rendszerét érinti. Ennek oka, hogy a közös piac működése szempontjából kiemelkedő jelentőségű áru- és szolgáltatásmozgásra a legnagyobb korlátozó hatással a forgalmi adók vannak. Ebből kifolyólag a pozitív adóharmonizációs folyamat legnagyobb eredményeit a közvetett adózás területén érte el. Ugyancsak pozitív harmonizációnak tekinthetők a tagállamok által a káros adóverseny megakadályozására hozott intézkedések, az ún. Magatartási Kódex megalkotása és a Kódex szabályainak alkalmazását felügyelő tanácsi munkacsoport az ún. Magatartási Kódex Munkacsoport (Code of Conduct Working Group) felállítása. A káros adóverseny gazdasági hatásainak veszélye ugyanis jóval nagyobb meggyőző erővel bír a tagállamok adópolitikájára, mint a közvetlen adók harmonizációját szorgalmazó közösségi, elsősorban politikai érvrendszer. Az adóverseny káros hatásainak kiküszöbölésére irányuló tagállami erőfeszítések ugyanakkor a befektetői érdeklődést felkeltő adókedvezmények bevezetése révén közösségi szinten jelentős adóbevétel csökkenéshez vezethetnek (ugyanis kimondva, kimondatlanul az adóverseny szükséges velejárója a gazdaságnak).

A negatív, azaz tilalmakon alapuló harmonizációs folyamat elsősorban a közvetlen adók harmonizációját érinti. A nemzeti adórendszerek sokszor eltérő módon kezelik a belföldi és a külföldi forrásból származó jövedelmeket, illetve eltérő szabályokat állapítanak meg a belföldi és külföldi illetőséggel rendelkező adózókra nézve, jóllehet a Római Szerződés a más tagállam vállalkozásaival és állampolgáraival szembeni diszkrimináció minden formáját tilalmazza.

Az európai adóharmonizáció évtizedei során egyértelművé vált, hogy az adójogszabályok közelítése – különösen a közvetlen adóké – politikailag rendkívül érzékeny terület. Az adóztatási jog ugyanis a pénzügyi szuverenitás olyan alapvető eleme, amelyet egyetlen állam sem szívesen enged át más szervezet részére. Ezt

⁵ Az Európai Unió adójoga, Szerk.: Öry Tamás, Osiris Kiadó, Budapest 2003.

bizonyítja az a tény is, hogy a társasági adózás területén a harmonizáció látványosan csak 1990-ben kezdődött el⁶.

A közösségi adóharmonizáció egy olyan jogközelítési folyamat, ahol a közelítés célja a közös, később egységes belső piac megfelelő működéséhez szükséges közösségi, illetve tagállami adószabályozás megteremtése. Ezen cél elérése érdekében került sor a közös áfa rendszer bevezetésére, illetve a jövedéki szabályozás közösségi szintű egységesítésére, melyeket jelen dolgozat részletesen nem tárgyal. A közvetlen adózás területén a harmonizációs folyamat lassabban haladt előre, és elsősorban az Európai Bíróság joggyakorlata által alakított, a külföldi illetőségű adózók és a külföldről származó jövedelem adóztatásakor megnyilvánuló hátrányos megkülönböztetés tilalmának érvényesítésére korlátozódott.

2.2. Az adóharmonizáció kezdeti állomásai

2.2.1. A harmonizáció kezdeti lépései

A Közösség már az ESZAK szerződés 1951-es párizsi aláírása után felismerte a nemzeti adószabályozásnak a közös piac létrehozására és működésére gyakorolt hatását. Az ESZAK Főigazgatósága 1953-ban megbízta a Tinbergen-bizottságot, hogy határozza meg a szén és acél közös piacát érintő lehetséges harmonizáció irányait. A Tinbergen-bizottság jelentésében foglaltaknak közösségi szinten nem sikerült eleget tenni, hiszen megkezdődtek a Római Szerződést előkészítő munkálatok, melyek háttérbe szorították az adóharmonizáció kérdését.⁷

A Római Szerződés (Szerződés) 1958. január 1-jén lépett hatályba. A Szerződés 93. cikke rendelkezett arról, hogy a közös piac érdekében a forgalmi adó, a jövedéki adók és egyéb közvetett adók között közösségi szintű harmonizációra van szükség. Ugyanakkor a Római Szerződés közvetlenül nem utalt a közvetlen adók (társasági adó) harmonizációjának szükségességére. Ugyanakkor előírta, hogy a tagállami rendszereknek biztosítaniuk kell a Szerződés szerinti négy alapszabadságot (mely a közvetlen adórendszerek összehangolása irányába mutatott).

⁶ Az első közvetlen adós irányelvek: i) a Tanács 2005/19/EK irányelve (2005. február 17.) a különböző tagállamok társaságainak egyesülésére, szétválására, eszközátruházására és részesedéscseréjére alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló 90/434/EGK irányelv módosításáról, ii) a Tanács 2003/123/EK irányelve (2003. december 22.) a különböző tagállamok anya- és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló 90/435/EGK irányelv. Az egyesülési irányelvet egységes szerkezetben is kiadták (133/2009).

⁷ A Tinbergen-bizottság jelentésének hatására Franciaországban hatályba lépett az ún. TVA rendszere, mely előrevetítette a később bevezetett hozzáadott érték típusú adózás európai szintű bevezetését.

A Bizottság 1960-ban három munkacsoportot („A”, „B”, és „C” elnevezéssel) állított fel az adóharmonizáció lehetséges útjainak tanulmányozására és megfelelő javaslatok kidolgozására. Az ABC munkacsoportok tevékenységével párhuzamosan, 1962-ben a Bizottság független szakértőkből álló bizottságot⁸ bízott meg a tagállamok adórendszerei által a közös piac működésére gyakorolt hatás feltérképezésére. A bizottságot Fritz Neumark professzor vezette. A Neumark-bizottság az ABC munkacsoportok megállapításaival azonos eredményre jutott, azaz megállapította, hogy a közös piac megfelelő működésének biztosításához a tagállamok által alkalmazott kaszkád típusú forgalmi adórendszert a hozzáadott érték típusú adóztatási rendszerrel kell felváltani. A Neumark-bizottság által készített jelentés a közvetett adókon kívül érintette a közvetett adózás kérdését is. A társasági adózás területén a bizottság a tőke szabad mozgásának biztosítása érdekében a tőkenyeresség utáni adók harmonizációját javasolta.

A Tempel-jelentés⁹ a tagállami osztalékadózási szabályok alapján egy klasszikus osztalékadóztatási rendszer bevezetését javasolta. A jelentés javaslatai nem kerültek megvalósításra, azok a későbbiek során kristályosodtak ki és öltöttek irányelv formát.

A versenyfeltételek vizsgálatakor a Neumark-jelentésben már napirendre kerültek a társasági adóval, illetve tőkemozgásokkal (kamat, osztalék) kapcsolatos kérdések. Ez utóbbi – a munkaerő szabad mozgásával párosulva – a későbbiekben a monetáris unió megvalósítása szempontjából is prioritást élvezett. A kérdések tanulmányozására felállított szakértői csoportot Claudio Sepré professzor vezette. A csoport feladata a közös európai tőkepiac megvalósításának, illetve a közös tőkepiac tagállamokra gyakorolt hatásainak felvázolása volt.

A fentiek alapján levonható a következtetés, hogy a közvetlen adózás területén – hasonlóan a közvetett adókhoz – viszonylag korán elindultak a harmonizációs kezdeményezések, melyek a tagállami konszenzus hiányában jogszabályi (irányelv) formát csak évtizedekkel később öltöttek.

⁸ Report of the Neumark Committee, 1963. Raport du Comité Fiscal et Financier; http://bookshop.europa.eu/eubookshop/FileCache/PUBPDF/CB6208070FRC/CB6208070FRC_002.pdf Programme for the Harmonisation of Direct Taxes. Commission of the European Communities, 1967. (Supplement au Bulletin des CE N°8 de 1967)

⁹ Tempel A.J. van den: Impôt sur les sociétés et impôt sur le revenu dans les Communautés européennes, Luxembourg CE 1970

A '70-es évek elején egyre inkább felerősödtek a gazdasági és monetáris unió tervét támogató lobbik, mely új lendületet adott az adóharmonizációnak is. 1969. decemberében felállították a Werner-bizottságot, mely elnevezését a bizottság luxemburgi elnökéről, Pierre Werner-ről kapta. A Werner-bizottság megvizsgálta a monetáris unió megvalósításának adózási vonzatait. A Bizottság 1975. júniusában publikálta adózási akcióprogramját, melyben a korábbi terveknek megfelelően sürgette az adóharmonizáció felgyorsítását. Ennek eredményeképpen a Tanács 1977-ben – hosszas vita után – elfogadta az ún. Hatodik áfa irányelvet, illetve számos egyéb hozzáadott érték adórendszerrel érintő normát.

A közvetlen adózást érintő tervezett reformok azonban vártak magukra. 1976. novemberében a Tanács elutasította a kapcsolt vállalkozások nyereségének egyoldalú módosításával keletkező kettős adóztatás problémáját rendező irányelv-javaslatot, ugyanakkor a tagállami adóhatóságok kölcsönös segítségnyújtásáról rendelkező jogsegély irányelvet¹⁰ a tagállamok képviselői megszavazták. Az elutasított javaslat 1990-ben a tagállamok által aláírt multilaterális egyezmény formájában valósult meg¹¹.

Az adóharmonizáció következő lépése, hogy a Bizottság 1985-ben publikálta az ún. Fehér könyvet, mely vázolta a belső piac megvalósításának fizikai, technikai és pénzügyi (adóügyi) akadályait, ezek megszüntetésének alapelveit és a konkrét határidőt – 1992. december 31. – jelölt meg a belső piac működéséhez szükséges jogszabályok meghozatalára.^{12 13}

1990-ben Onno Ruding korábbi dán pénzügyminiszter vezetésével független szakemberekből álló bizottság alakult, amelynek feladata a társasági adózás áttekintése volt. A Ruding bizottság 1992 márciusában bocsátotta vitára jelentését. A bizottság egy jelentésben¹⁴ foglalta össze munkájának eredményét.

A Ruding-jelentést a Gazdasági és Szociális Bizottság nem fogadta nagy lelkesedéssel¹⁵, és valószínűsítette, hogy a javaslatokat a tagállamok többsége nem támogatná. A bizottság véleménye szerint a közvetlen adóharmonizáció csak olyan

¹⁰ 77/799/EGK irányelv (HL L 336/15., 1977. december 27.)

¹¹ 90/436/EGK egyezmény (HL L 225/10., 1990. augusztus 20.) az ún. Arbitrációs Egyezmény.

¹² COM (85) 310 final

¹³ 90/436/EGK egyezmény (HL L 225/10., 1990. augusztus 20.)

¹⁴ Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation, Commission of the European Communities, Official Publications of the EC, ISBN 92-826-4277-1, March 1992

¹⁵ Opinion of the Economic and Social Committee on the conclusions of the Ruding committee indicating guidelines on company taxation linked to the further development of the internal market (HLC 19/65., 1993. január 25.)

mértékben szükséges, amilyen mértékben a közös piac megfelelő működése indokolja, tekintetbe véve a tagállamok pénzügyi szuverenitását. Bár a bizottság a jelentés ajánlásait gyakorlatilag elvetette, annak hatása mégis rendkívüli nagy volt a közvetlen adók szabályozására, mivel olyan vitát generált, amely lehetővé tette, hogy a tagállamok és a szakemberek véleménye ismertté váljon. Ezzel pedig megteremtette a későbbi kompromisszum alapjait, amely 1997-ben az üzleti adóztatás magatartási kódexe¹⁶ ajánlásaiban öntött végső formát¹⁷.

Az alábbi táblázat összefoglalja az adóharmonizáció kezdeti állomásait.

Táblázat 1. Az adóharmonizáció kezdeti állomásai

Harmonizációs mérföldkövek	Dátum	Téma
Tinbergen-bizottság	1951	Forgalmi adó harmonizáció
ABC-jelentés	1960	Adóharmonizáció lehetséges útja: adóhatárok megszüntetése; egyfázisú forgalmi adó.
Neumark-jelentés	1962	Kaszád adórendszer helyett forgalmi típusú adóztatás
Tempel-jelentés	1970	Klasszikus osztalékadóztatási rendszer
Sepré-csoport	1970-es évek	Tőkemozgások (osztalék, kamat) tanulmányozása
Werner-bizottság	1970-1978	A monetáris unió adózási kérdései, 6. áfa irányelv
Fehér könyv	1985	Belső piac fizikai, technikai és pénzügyi (adó) akadályai, Egységes Európai Okmány
Ruding-jelentés	1990	Társasági adózás áttekintése

Forrás: Saját szerkesztés

2.2.2. A Bizottság jelentése: az adókorlátok nélküli belső piac felé¹⁸

A Ruding-jelentés nem érte el célját, következtetései nem találkoztak a tagállamok érdekeivel. A harmonizáció következő mérföldköve a Bizottság által 2001-ben publikált jelentés volt. Eszerint a gazdasági körülmények megváltoztak a korábbiakhoz képest.

- (i) A Bizottság aggályai mögött azonban elsősorban a közép-kelet-európai országokkal történő kibővítésnek egyre közelebbi időpontja állt, mely a harmonizációs törekvéseket akceleratoroként gyorsította fel. A volt szocialista államok – köztük Magyarország – csatlakozásával a befektetésekért folyó

¹⁶ Conclusion of the ECOFIN Council Meeting on 1 December, 1997 concerning taxation policy – Resolution of the Council and the Representatives of the Governments of the Member States, meeting within the Council of 1 December, 1997 on the Code of Conduct for business taxation – Taxation of savings (HL C 2/1., 1998. január 6.)

¹⁷ Az Európai Unió adójoga, szerk.: Öry Tamás, Osiris Kiadó, Budapest 2003. 274 pp.

¹⁸ Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee; Towards an Internal Market without tax obstacles; A Strategy for Providing Companies with a Consolidated Corporate Tax Base for their EU-wide activities; Commission of the European Communities, Brussels, 23. 10. 2001 (COM(2001) 582 final) (a továbbiakban: "Kommunikáció")

versenybe olyan szereplők léptek, amelyek előnye (egyszerű szabályokat tartalmazó társasági adókörnyezet, alacsony társasági adókulcs) tisztán látható volt a magas társasági adóterhelésű, bonyolult társasági adóstruktúrákat alkalmazó régi tagok számára. Ezen fenyegetettség árnyékában a Bizottság a piac hatékonysága növekedésének igényére hívta fel a tagországok figyelmét.

A Bizottság az alábbi „akadályokat” azonosította, amelyek gátolják az európai vállalkozások unión belüli terjeszkedését.

- A nyereséget a szokásos piaci ár alapján határozzuk meg, de tagállamonként különböző számviteli szabályok alapján. Ez magas adminisztrációs költségterheléshez és esetleges kettős adóztatáshoz vezet.
- A jövedelem áramlását a több tagállamban jelen lévő vállalatcsoporton belül esetlegesen további adók terhelik. Az anya-leányvállalati irányelv hatálya túl szűk¹⁹, az irányelv átültetése a tagállami adórendszerbe tagállamonként különbözhet, amely csökkenti a szabályok hatékony alkalmazását.
- A határon átnyúló veszteségelhatárolásnak alapvető korlátai vannak, amelyek gazdasági kettős adóztatáshoz vezethetnek. A leányvállalatok vesztesége nem hasznosítható „adó-hatékonyan” az uniós anyavállalat szintjén, a telephelyek veszteségét csak speciális feltételekkel lehet a központ nyereségével szemben levonni.
- A határon átnyúló átalakulások gyakran kedvezőtlenebb megítélés alá esnek összehasonlítva a tisztán belföldi ügyletekkel (többlet adóterhelés). Az egyesülési irányelv ugyan megteremti a halasztott adózás lehetőségét, de hatálya túl szűk és a tagállamok különböző módon alkalmazzák, amely csökkenti az alkalmazás hatékonyságát.
- A kettős adóztatási egyezmények tagállamonként különbözőek, eltérő szabályokkal, eltérő értelmezéssel, mely potenciálisan kettős adóztatáshoz vagy kettős adóelkerüléshez vezethet.
- A fenti problémák eredője, hogy az európai vállalkozásoknak 15 különböző társasági adórendszert kell alkalmazniuk. Az Európai Unió egységes belső

¹⁹ A 2001-ben hatályos anya-leányvállalati irányelv a minimum 25 százalékos részesedéssel rendelkező anyavállalat esetében írta elő a forrásadó-mentes osztalékfizetést. Ennél alacsonyabb részesedés esetén nem volt köteles a tagállam adómentességet adni a kifizetett osztalékra. Az irányelv 2005-ös módosítása csökkentette a 25 százalékos részesedési küszöböt 15, majd 10 százalékra. (Részletesen lásd később.)

piacként történő felfogásával ellentétes vállalkozási terveket és struktúrákat kell alkalmazni, amely az adótörvények megsokszorozódásán, az egyezményeken és a kialakult gyakorlatokon keresztül jelentős adminisztratív költségtöbbletet eredményez és a határon átnyúló gazdasági tevékenység valós akadály.

A következő táblázat összegzi a Bizottság által javasolt rövid és középtávú harmonizációs eszközöket.

Táblázat 2. Harmonizációs eszközök rövid és középtávra

Harmonizációs eszköz	Leírása
Európai Bíróság ítéletei	A 2006 végéig hozott jelentősebb bírósági ítéletek – társasági adó esetében – az alábbi területeket fedték le: - a társasági nyereség, kapott, illetve fizetett osztalék adóztatása²⁰; - a csoportadózási rendszere (ideértve a veszteség konszolidációt)²¹; - határon átnyúló veszteségek kezelése (általánosságban)²²; - nyereségek adóztatása²³; - alultőkésítési és transzferár szabályok²⁴; - ellenőrzött külföldi társaság szabályok (controlled foreign corporation rules) vagy más adóelkerülés elleni szabályok és más rendelkezések, amelyek megakadályozzák az adóparadicsomok és alacsony adókulcsú rendszerek alkalmazását²⁵; - nyugdíjak adóztatása²⁶; - migráns és határmenti munkaerő adóztatása (személyi juttatások, stb.)²⁷; - fióktelepek adóztatása²⁸.

²⁰ C-35/98, Staatssecretaris van Financiën v. B. G. M. Verkooijen, [2000] ECR I-4071; C-319/02, Petri Manninen, [2004] I-7498.

²¹ C-264/96, Imperial Chemical Industries plc (ICI) v. Kenneth Hall Colmer (Her Majesty's Inspector of Taxes), [1998] ECR I-4695; C-200/98, X AB and Y AB v. Riksskatteverket, [1999] ECR I-8261; C-397/98 and C-410/98, Metallgesellschaft Ltd and others, Hoechst AG, Hoechst UK Ltd. v. Commissioners of Inland Revenue, H. M. Attorney General, [2001] ECR I-1727; C-324/00, Lankhorst-Hohorst GmbH v. Finanzamt Steifurt, [2002] ECR I-11779; C-168/01, Bosal Holding BV v. Staatssecretaris van Financiën, [2003] ECR I-09409; C-446/03, Marks & Spencer plc v. David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes) [2005] ECR I-0000;

²² C-446/03, Marks & Spencer plc p. David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes), [2005] ECR I-0000; C-152/03, Ritter-Coulais v. FA Germersheim [2006] ECR I-0000.

²³ C-9/02, Hughes de Lasteyrie du Saillant, [2004] ECR I-2431; C-470/04, N [2006] ECR I-00000.

²⁴ C-324/00, Lankhorst-Hohorst GmbH v. Finanzamt Steifurt, [2002] ECR I-11779; C-168/01, Bosal Holding BV v. Staatssecretaris van Financiën, [2003] ECR I-09409; C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (pending)

²⁵ C-294/97, Eurowings Luftverkehrs AG v. Finanzamt Dortmund-Unna, [1999] ECR I-7447; C-196/04, Cadbury Schweppes plc and Cadbury Schweppes Overseas Ltd. [2006] ECR I-00000.

²⁶ C-240/90, Hanns-Martin Bachmann v. Belgium, [1992] ECR I-249; C-136/00, Rolf Dieter Danner, [2002] ECR I-08147.

²⁷ C-279/93, Finanzamt Köln-Altstadt v. Schumacker, [1995] ECR I-225; C-80/94, G. H. E. J. Wielockx v. Inspecteur der directe belastingen, [1995] ECR I-2493; C-107/94, P. H. Asscher v. Staatssecretaris van Financiën, [1996] ECR I-3089; C-87/99, Patrick Zurstrassen v. Administration des Contributions Directes, [2000] ECR I-3353; C-385/00, F. W. L. de Groot v. Staatssecretaris van Financiën, [2002] ECR I-11819; C-234/01, Arnoud Gerritse v. Finanzamt Neukölln-Nord, [2003] ECR I-5933; C-169/03, Florian W. Wallentin, [2004] ECR I-6458.

Az anya-leányvállalati irányelv és az egyesülési irányelv kiegészítése	A Bizottság az irányelvek 1990-es bevezetését követően 1993-ban publikálta javaslatait ²⁹ az irányelvek módosítására.
Határon átnyúló veszteségbeszámítás	A témával a későbbiekben részletesen foglalkozunk.
Transzferárak	A Bizottság arra ösztönözte a tagállamokat, hogy mind a vállalkozások, mind az adóhatóságok által viselt kockázatok mérséklésére, alkossanak szabályokat a bilaterális vagy multilaterális előzetes ármegállapítás (Advance Pricing Agreement, APA) intézményesített alkalmazására ³⁰ .
Kettős adóegyezmények	A célok elérésének eszköze az OECD Modellegyezmény és a Kommentár uniós verziójának elkészítése lehet a Bizottság javaslata szerint.

Forrás: Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee; Towards an Internal Market without tax obstacles; A Strategy for Providing Companies with a Consolidated Corporate Tax Base for their EU-wide activities; Commission of the European Communities, Brussels, 23. 10. 2001 (COM(2001) 582 final)

Amennyiben a célzott intézkedések mindegyike megvalósulna, a fő probléma, a 15 (jelenleg 27) különböző társasági adószabály-rendszer akkor is akadályozná a vállalkozások határon túli tevékenységét a Bizottság véleménye szerint. A megoldás az unióban tevékenységet végző vállalkozások számára egy egységes társasági adószabályozás, amely a belső piacon lévő akadályokat megszünteti.

A Bizottság a közös adóalap megvalósítási technikája tekintetében négy fokozatot határozott meg.

Táblázat 3. A közös adóalap megvalósítási technikái és jellemzői

Megnevezés	Jellemzői
<i>Székhely állam szerinti adóztatás [Home State Taxation]</i>	a kölcsönös elismerés elve alapján az anyavállalat illetősége szerinti adójog alapján határozza meg a leányvállalat adókötelezettségét. Ez a rendszer a jelenlegi társasági adórendszerekre épít, nem változtatja meg azokat. Nem kötelező, választható rendszerű a kis- és középvállalkozások számára.
<i>Közös (konszolidált) társasági adóalap [Common (Consolidated) Base Taxation]</i>	Új szabályokat jelent, amelyeket a meglévő tagállami társasági adószabályok mellett, azokkal párhuzamosan alkalmaznak
<i>Európai társasági adó [European Corporate Income Tax]</i>	Ez az elképzelés már központi szinten határozza meg a társasági adó szintet eredeti elképzelés szerint kötelezően alkalmazva a nagyvállalkozásoknál (de önkéntes elven is működhet. A bevétel egy része közvetlenül az uniós költségvetés részét képezi.
<i>Harmonizált uniós egységes adóalap [Harmonised Single Tax]</i>	Az uniós társasági adótörvény helyettesítene a tagállami adótörvényeket.

²⁸ 270/83, Commission v. France, [1986] ECR 273; C-330/91, The Queen v. Inland Revenue Commissioners, ex parte Commerzbank AG, [1993] ECR I-4017; C-250/95, Futura Participations S.A. and Singer v. Administration des contributions, [1997] ECR I-2471; C-311/97, Royal Bank of Scotland v. Elliniko Dimosio, [1999] ECR I-2651; C-307/97, Compagnie de Saint Gobain, Zweigniederlassung Deutschland v. Finanzamt Aachen-Innenstadt, [1999] ECR I-6161; C-253/03, CTL-UFA S.A., [2006] ECR I-0000.

²⁹ [COM(93)293]

³⁰ Részletesen lásd a Joint Transfer Pricing Fórum (JTPF) APA rendszerekre vonatkozó ajánlásait tartalmazó jelentése

Az egyes fokozatok a harmonizáció fokában különböznek. Minden fokozatnak vannak előnyei és hátrányai.

2.2.3. Adókorlátok nélküli belső piac³¹

A Jelentés áttekinti, hogy a korábban kitűzött célok mennyiben valósultak meg 2003-ra.

- a) az Európai Bíróság ítéleteinek könnyebb alkalmazhatósága érdekében a Bizottság útmutatást ad a tagállamoknak

Az Európai Bíróság döntéseinek aszimmetrikus hatásai vannak. A konkrét ügyek egy adott tagállam jogszabályait vizsgálják, azokat értelmezik, az ítélet másik tagállam jogszabályaiba történő átültetése nem egyértelmű, nehezen megvalósítható. A Bizottság pro-aktív módon készítette fel a tagállamokat egy-egy ítéletre. Az anya-leányvállalati és az egyesülési irányelv módosítása

- b) A tervezett (és az azóta már megvalósult) változások érintik az európai társaságokat (európai részvénytársaság, európai szövetkezet), amelyekre alkalmazni kell az irányelv szabályait.
- c) Határon átnyúló veszteségelhatárolás

A külföldi leányvállalat veszteségének el nem ismertsége valódi akadály a határon átnyúló tevékenységeknek a Bizottság véleménye szerint. Ugyanakkor a tagállamok kevésbé támogatják a Bizottság ezen akadályok feloldására tett kezdeményezéseit. A Bizottság ebben a témában technikai egyeztetést kezdeményezett 2004 folyamán, amelyben napirendre került az 1991-es veszteségelhatárolási irányelv újragondolt változata, illetve a nemzeti bíróságok, és az Európai Bíróság veszteséggel kapcsolatos ítéletei³². A Bizottság jelentésében említést tesz a dán csoportadózási rendszerről, amely megengedi a külföldi fióktelep, illetve leányvállalat veszteségének a dán anyavállalat nyereségével szembeni konszolidációját. Másik modell az ún. Európai

³¹ Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee; An Internal Market without company tax obstacles achievements, ongoing initiatives and remaining challenges; Commission of the European Communities, Brussels, 24. 11. 2003 (COM(2003) 726 final) (a továbbiakban: "Jelentés")

³² Futura (C-250/95), Baars (C-251/98), AMID (C-141/99), Mertens (C-431/01), Ritter (C-152/03) és Marks&Spencer (C-446/03) (ez utóbbi kettő 2003-ban még függőben lévő ügy volt).

Adó Allokációs Rendszer (European Tax Allocation System³³). A Bizottság tervei szerint tanulmányozni fogja a felvetéseket.

A jelentés a továbbiakban foglalkozik még a kettős adóztatás problémájával. Tekintettel arra, hogy ennek részletezése túlmutat jelen dolgozat terjedelmén, azzal részletesen nem foglalkozunk.

Összegzés

A fejezet összegzi a szakirodalom alapján az Európai Unióban végbemenő társasági adóharmonizáció fejlődéstörténetének elméleti hátterét, a kezdeti lépésektől kezdve a Bizottság 2003-ban, a közvetlen adóztatás jövőbeni harmonizációjával kapcsolatos terveket tartalmazó Jelentéséig. A Római Szerződés megkötésétől eltelt fél évszázad alatt jelentős lépések történtek az egységes európai adórendszer (elsősorban közvetett adórendszer) megteremtése érdekében. Vörös [2011] a közösségi adóharmonizáció alapvető feladata kapcsán így fogalmaz: „Minden ország adórendszere történelmi fejlődés eredményeként alakult ki és megvannak a maga sajátos vonásai, elemei. Mára azonban az adórendszerek ország specifikus szuverenitásának kora lejárt. Köszönhetően a nemzetközi integrációnak és adóegyezményeknek, valamint a gazdasági érdekeknek, egy ország adórendszerének szabadelvű kialakítására korlátozott lehetőség van. Még az integrációban részt nem vevő országok is a már meglévő nemzetközi gazdasági kapcsolataik miatt érdekeltté válnak adórendszerük átalakításában, korszerűsítésében. A globalizációnak vannak hátrányos következményei az államok pénzügyi szuverenitására nézve. A közösségi elv, a szabad kereskedelem előtti akadályok megszüntetése iránti igény feltételezi az egyes tagállamok fiskális struktúrájának, ha nem is teljes mértékű, de nagymértékben azonos voltát.”³⁴

Szilovics [2003] szerint „A közösség célja nem egy transznacionális adórendszer, egy új szolgáltatási ellenőrzési dimenzió megteremtése lehetett. A közösségi adóharmonizáció tehát egy olyan jogközelítési folyamat, ahol a közelítés célja a közös piac megfelelő működéséhez szükséges közösségi, illetve tagállami adószabályozás megteremtése”. Lényeges előrelépés a közvetett adók területén: az

³³ Hernler, Jörg: ETAS-Das European Tax Allocation System für eine einheitliche Ertragbesteuerung Europäischen Unternehmen, in: Der Betrieb 2003, p.60-65

³⁴ Vörös Gyula (2011) Az adók versenyképességre gyakorolt hatása az Európai Unióban, p 59-60

áfában, a jövedéki adóban és az adóigazgatási együttműködésben, illetve az adókikerülés kivédése érdekében hozott rendelkezések körében tapasztalható.”³⁵

A fejezet alapján levonható a következtetés, hogy az adóharmonizáció kezdeti lépései valóban nem a közvetlen adók uniformizálására, hanem az unión belüli szabadkereskedelem élénkítése érdekében elsősorban a közvetett adók harmonizációjára irányultak.

3. Az irányelvek magyar költségvetésre kifejtett hatásának számszerűsítése – hatástanulmány

Áttekintés

A magyar jogszabályok Magyarország uniós csatlakozását megelőzően előírták az osztalék, a kamat, a jogdíj és az átalakulásokkor realizált nyereség adóztatását. A csatlakozás kapcsán az uniós irányelvek³⁶ implementációját követően az osztalék, kamat, jogdíj forrásadót részben, illetve teljesen eltörölték; az átalakulások és az eszközátruházások kapcsán keletkező nyereség adójára pedig halasztást írnak elő a jogszabályok.

Kérdésként merült fel, hogy a társasági adóval kapcsolatos irányelvek implementációja milyen hatást gyakorolt a magyar költségvetési bevételekre. Az APEH által rendelkezésre bocsátott adóbevallási adatok és MNB által publikált folyó mérleg adatok alapján kutatást végeztem a hatások számszerűsítésére. 2004-2008. közötti adóbevallások adatait és 2004-2009. közötti MNB folyó mérleg adatokat használtam. A kutatás során a csatlakozást megelőző adószabályok alapján kiszámítottam a forrásadó hipotetikus összegét a külföldre kifizetett osztalék, jogdíj és kamat után.

A kutatás első fázisában a forrásadó pontos összegét csupán becsülni lehetett, mert nem volt arra vonatkozóan pontos adat, hogy melyik államba mekkora összegű jövedelmet utaltak a magyar vállalkozások 2004-2008. között. Mivel az egyes jövedelmek (osztalék, kamat, jogdíj) esetében eltérő forrás adókulcs volt alkalmazandó a jövedelem célállamától függően, így az eredmény csupán becslésre volt alkalmas. A kutatás ezen fázisában arra vonatkozóan nem állt rendelkezésemre nemzetgazdasági

³⁵ Szilovics Csaba (2003) Csalás és jogkövetés az adójogban, PTE, Pécs, p 33

³⁶ A dolgozatnak nem célja az egyes irányelvek, rendeletek és egyes joganyagok részletes jogi elemzése, ezért a vonatkozó joganyagokat csak olyan szinten mutatjuk be (lásd 1. számú melléklet), amely az alábbiakban részletezett költségvetési hatásvizsgálathoz feltétlen szükséges.

Az irányelvek olyan jogi aktusok, amelyek alkalmazása kötelező az adott tagállamra nézve. Azonban a tagállam nemzeti jogába be kell építeni az irányelvben lefektetett rendelkezéseket, azaz implementálni szükséges. Az irányelv az implementációval válik alkalmazhatóvá.

szintű információ, hogy az egyes országok irányába mekkora összegű osztalékot, kamatot, jogdíjat fizettek magyar vállalkozások a vizsgált időszakban. Ezért a kettős adóegyezmények szerinti forrásadókulcsok alapján számított egyszerű átlag adókulcsokat használtam a forrásadó összegének becsléséhez (részletesen lásd mellékletben). Az átlagos forrásadó összegének meghatározása mellett kiszámítottam a forrásadó maximális összegét. A legtöbb forrásadót akkor fizették volna a magyar vállalkozások, ha minden osztalékot, kamatot és jogdíjat olyan államba utalnak, amellyel Magyarországnak nincs kettős adóegyezménye. Ebben az esetben az osztalék forrásadó 20 százalék, míg a kamat, jogdíj forrásadó a jövedelemadó-kulccsal (16 százalék társasági adó és 4 százalék különadó) lett volna egyenlő.

A kutatás továbbfejlesztéseként az MNB rendelkezésre bocsátotta az osztalék, kamat kifizetések célállamonként meghatározott összegét, így sikerült a kutatás eredményét pontosítani. A kutatásnak ebben a második fázisában az országokénti jövedelemadatok és a kettős adóegyezmények szerinti forrásadókulcsok alapján pontosan meg tudtam határozni, hogy mekkora bevételtől esett el a magyar költségvetés az osztalék és kamat forrásadóztatás megszüntetése következtében.

Az átalakulások, eszközátruházások és részesedéscserék esetében a kutatási eredményekből csupán óvatos következtetések vonhatók le, mivel ezen ügyletek esetében az aggregát adatok nehezen használhatók a költségvetési bevételekiesés becsléséhez (lásd alább).

A következőkben részletesen bemutatom, hogy az egyes irányelvek alkalmazása milyen költségvetési hatást eredményezett 2004-2009. években.

3.1. Anya-leányvállalati irányelv – osztalék forrásadóztatás megszüntetése

Az anya-leányvállalati irányelv magyar implementációját megelőzően a külföldre fizetett osztalékra a társasági adó törvény 20 százalékos forrásadót vetett ki, amelyet a vonatkozó adóegyezmények csökkenthettek akár 0 százalékra is. Az irányelv átültetését követően (2004. május 1-jétől) az osztalék forrásadóztatása megszűnt Magyarországon, ha az anya-leányvállalati irányelv által megszabott feltételek (legalább 25 százalék részesedés legalább két éven keresztül) teljesültek. Később (2006-tól) e feltételek teljesítése nélkül is mentessé vált a külföldi anyavállalatok részére fizetett osztalék. Ez azt jelenti, hogy jelenleg az osztalékot forrásadó-mentesen fizetik a leányvállalatok külföldi anyavállalatuknak függetlenül attól, hogy uniós vagy nem uniós

országba történik a kifizetés, illetve olyan államba utalnak, amellyel kötött Magyarország kettős adóztatási egyezményt vagy olyanba, amellyel nincs ilyen egyezményünk. (A kettős adóztatási egyezmény minden esetben egy maximális adómértéket határoz meg. Ha a tagállam egyáltalán nem vet ki forrásadót, akkor nincs mit korlátoznia a kettős adóegyezménynek, a forrásadó nulla.)

Annak érdekében, hogy be tudjam mutatni, hogy az irányelv alkalmazása és a forrásadóztatás eltörlése milyen költségvetési hatásokkal járt, az alábbi kutatást végeztem.

3.1.1. Input adatok

A) Az adóbevallások adatai

A társasági adóbevallásban minden évben szerepeltetnie kell az adózónak a beszámoló bizonyos adatait. Ezek között szükséges nyilatkozni a jóváhagyott (kifizetett) osztalék nagyságáról is a társasági adóbevallásban (például a 0829-es bevallás 29-A-02-02. számú lapjának D) Tájékoztató adatok a 2008. adóévi osztalék (osztalékelőleg kifizetéséről, juttatásokról 31. sora: Külföldi jogi és nem jogi személyiségű társaság(ok) osztaléka). Az APEH által rendelkezésemre bocsátott bevallási adatokat a melléklet tartalmazza. Ezek alapján külföldi jogi és nem jogi személyiségű társaságoknak 2004-2008 között magyar leányvállalatok több mint 3 687 milliárd forint osztalékot fizettek ki.

B) MNB adatok

Az adóbevallások alapján jóváhagyott osztalék mellett megvizsgáltam az MNB által publikált fizetési mérlegben szereplő 2004-2009 közötti osztalékadatokat. Az MNB adatok alapján Magyarországról 2006-2009 között összesen 6 416 milliárd forint osztalékjövedelmet fizettek ki társas vállalkozások. (Részletes adatokat lásd az 1. számú mellékletben.)

C) Az APEH és MNB adatok különbözőségének oka

Az MNB által közölt osztalék adat szerint 2006-2009 között csaknem kétszer annyi osztalékot fizettek ki, mint az APEH bevallási adatok alapján 2004-2008 között.

Az APEH és az MNB által közölt osztalékadatok különbözőségét az eltérő időperiódus (az MNB számok a 2009-es évet is tartalmazzák) mellett a következő okozhatja. Az adóbevallásban az adott évben jóváhagyott osztalék összegéről kell nyilatkozni. Ugyanakkor az MNB fizetési mérlege az adott évben kifizetett osztalék

összegét mutatja, amely tartalmazhatja a korábbi években jóváhagyott, azonban ki nem fizetett osztalékfizetéseket is.

Tekintettel arra, hogy a forrásadót mindig a kifizetett (és nem a jóváhagyott) osztalék után kellett felszámítani, elemzésem szempontjából az MNB fizetési mérleg adatok adnak pontosabb képet. A továbbiakban az MNB által publikált adatok alapján végeztem el az elemzést.

3.1.2. Egyezmények szerint átlag forrásadókulcs

Annak érdekében, hogy bemutassam az osztalék forrásadó eltörlésének költségvetési bevételekre gyakorolt hatását, meg kell becsülnöm az osztalékra kivethető forrásadó mértékét.

Tekintettel arra, hogy – eltörléséig – a forrásadó mértéke eltérő (0, 5, 15 százalék) volt a kifizetés célállamától függően, pontos számot csak abban az esetben tudnánk mondani, ha ismernénk minden egyes osztalékfizetés célállamát. Mivel azonban ilyen adat nem volt elérhető a kutatás első fázisában a forrásadót becsülni tudtam. Az összes kettős adóegyezmény szerinti adómértéket figyelembe véve meghatároztam az osztalékra alkalmazott átlag (egyszerű átlag) forrásadókulcsot, amelynek értéke 10,66666667 százalék lett (részletes számítást és az egyezmény szerinti adókulcsokat lásd az 1. számú mellékletben).

3.1.3. A kutatás második fázisa – célországokénti bontás

A kutatás második fázisában sikerült olyan adatsorokat kapnom az MNB-től, mely célországoként tartalmazta a Magyarországról külföldre kifizetett osztalék és kamat összegét 2004-2009. években. Ezen részletes adatok segítségével pontosan meg tudtam határozni, hogy az egyes kifizetett osztalék és kamat jövedelem után mekkora összegű forrásadó illetve volna a magyar költségvetést, ha 2004-ben nem szüntetik meg a forrásadóztatást.

Az adatsorok az osztalék tekintetében nem a ténylegesen kifizetett, hanem az adott évben a beszámoló szerint meghatározott összegű osztalékot tartalmazzák. Itt érdemes egy kicsit elgondolkodni, hiszen a forrásadót minden esetben csupán a kifizetett és nem a beszámoló szerint elkülönített osztalék utána kell megállapítani. Azonban a kutatás szempontjából ez a „döntés szerinti” osztalék adat is használható, hiszen ha nem a döntés évében, akkor a következő évek valamelyikében ki fogják fizetni ezeket az osztalékokat is. Tehát az ezen osztalék-forrásadótól is elesik a magyar

költségvetés. Következésképpen a kutatás eredményét nem torzítja, ha a beszámoló szerinti és nem a ténylegesen kifizetett osztalék összege alapján számolunk.

Az adatsorok további érdekessége, hogy az MNB módszertan 2006-tól előírja, hogy az ún. speciális célú vállalatok adatait külön szükséges nyilvántartani. Speciális célú vállalat a korábbi külföldön tevékenységet végző társaságok (offshore-ok) jogutódjai, hiszen ez a jogi státusz 2006-tól megszűnt. Annak érdekében, hogy a kiesett forrásadó pontos összegét meg tudjuk becsülni, természetesen ezen speciális célú vállalatok adatait is bele kell vennünk a mintába. Ezért 2006-2009. között olyan adatsorokat használtam, amely tartalmazza a speciális célú vállalatok által kifizetett összegek is.

Az adatsorok EUR-ban és HUF-ban tartalmazzák az osztalék összegét, az elemzést mindkét devizában elkészítettem. A továbbiakban a HUF-ban meghatározott adatsorok elemzésének eredményét ismertetem.

A következő táblázatban jól látszik, hogy 2004-2009. között mely államokba mekkora összegű (millió HUF-ban) osztalék kifizetés történt és milyen az osztalék-kifizetések országonkénti megoszlása. A táblázat csupán a jelentősebb részt képviselő államokat tartalmazza, a teljes adatsor a mellékletben található.

Táblázat 4. Jelentősebb osztalék kifizetések összege (millió HUF) és megoszlása célállamok szerint 2004-2009 között

Osztalék kifizetések célállama	Összesen 2004-2009 (millió HUF)	Megoszlás (%)
Európa	6 112 207,5	81,47%
Ausztria	677 878,6	9,04%
Belgium	534 430,2	7,12%
Ciprus	563 431,9	7,51%
Hollandia	959 642,9	12,79%
Luxemburg	825 538,9	11,00%
Németország	1 060 398,6	14,13%
Amerika	1 109 909,4	14,79%
Észak-amerikai országok	930 359,9	12,40%
Amerikai Egyesült Államok	475 823,8	6,34%
Kanada	454 536,1	6,06%
Ázsia	11 521,3	0,15%
Afrika	1 998,0	0,03%
Nem azonosított	263 698,8	3,51%
Összesen*	7 502 426,0	

*A teljes adatsort a melléklet tartalmazza.

Forrás: MNB (http://www.mnb.hu/Statisztika/statisztikai-adatok-informaciok/adatok-idosorok/vii-kulkereskedelem/mnbhu_kozetlen_tokebef) alapján saját szerkesztés

Az adatok alapján szembevetendő, hogy a közismerten pénzügyi központjairól híres államokba (Belgium, Hollandia, Luxemburg) jelentős összegű, 2004-2009. között több mint 2 000 milliárd forint osztalékot fizettek ki magyar leányvállalatok. Arányaiban a legtöbb osztalékot, az összes kifizetett osztalék mintegy 14,8 százalékát német vállalkozások realizálták.

3.1.4. Eredmények

A maximális forrásadó mértéke – 20 százalék – abban az esetben lett volna alkalmazandó, ha minden osztalékot olyan államba fizettek volna, amellyel Magyarország nem kötött egyezményt a kettős adóztatás megszüntetésére. Az MNB által közölt fizetési mérleg adatok alapján a 2004-2009. között külföldre kifizetett osztalék 6 416 milliárd forint osztalék 20 százalékos forrásadója 1 283 milliárd forint (részletesen lásd a 2. számú mellékletben). Az egyezmények szerinti átlagos adókulccsal (10,66666667 százalék) számított osztalék forrásadó összege 684 milliárd forint a vizsgált időszakban.

A kutatás második fázisában kapott országonkénti bontás alapján a forrásadó kiesés még jelentősebb. Az egyes célállamok és Magyarország közötti kettős adóegyezmény szerinti adókulcsokat alapul véve a kiutalt osztalék összege alapján meghatároztam a forrásadó összegét, mely befolyhatott volna a magyar költségvetésbe, ha nem kerül eltörlésre. Azokban az esetekben, ahol az adóegyezmény több kulcsot is tartalmazott, átlagos forrásadókulcsot használtam. (A kettős adóegyezmény szerinti forrásadó kulcsokat a melléklet tartalmazza.)

Az alábbi táblázat kivonatolva tartalmazza azokat az államokat, ahová jelentősebb összegű osztalék kifizetés történt. A teljes adattáblát a melléklet tartalmazza.

Táblázat 5. Forrásadó összege és megoszlása a jelentősebb osztalék kifizetések után 2004-2009 között

Osztalék kifizetések célállama	Összesen 2004-2009 (millió HUF)	Forrásadó kulcs (%)	Forrásadó (millió HUF)	Megoszlás (%)
Európa	6 112 207,5		610 322,9	78,51%
Ausztria	677 878,6	10,0%	67 787,9	8,72%
Belgium	534 430,2	10,0%	53 443,0	6,87%
Ciprus	563 431,9	10,0%	56 343,2	7,25%
Finnország	246 881,3	10,0%	24 688,1	3,18%
Franciaország	278 375,1	10,0%	27 837,5	3,58%
Hollandia	959 642,9	10,0%	95 964,3	12,34%
Luxemburg	825 538,9	10,0%	82 553,9	10,62%
Németország	1 060 398,6	10,0%	106 039,9	13,64%
Amerika	1 109 909,4	10,0%	110 990,9	14,28%
Összesen*	7 502 426,0		777 375,7	

*A teljes adatsort a melléklet tartalmazza.

Forrás: MNB (http://www.mnb.hu/Statisztika/statisztikai-adatok-informaciok/adatok-idosorok/vii-kulkereskedelem/mnbhu_kozetlen_tokebef) alapján saját szerkesztés

Az osztalék forrásadóztatásának eltörléséből származó költségvetési bevételekiesés – a kettős adóegyezmények szerinti forrásadókulccsal számítva 2004-2009. között – 777 milliárd forint költségvetési bevétel kiesést eredményezett, azaz az anya-leány irányelv implementációja megközelítőleg ennyivel „károsíthatta” meg a magyar költségvetést.

3.2. Kamat-jogdíj irányelv

3.2.1 Kamat forrásadó kiesése

2004-ig a külföldi társaságnak fizetett kamat után a kifizetőnek kellett levonnia a forrásadót, amely a társasági adókulcsnak megfelelő mértékű volt (1996. évi LXXXI. törvény a társaság adóról és az osztalékadóról 14.§). 2004-től a kamatjövedelemben részesülő külföldi társaság adóalanyisága megszűnt, mivel a kamat-jogdíj irányelv megtiltotta az Európai Unióban illetőséggel bíró, kapcsolt vállalkozástól kamatot, jogdíjat realizáló társaság esetében a forrásállamban forrásadó kivetését. A magyar kormány az irányelvet kiterjesztve nemcsak az európai uniós illetőségű, hanem minden kamatot realizáló külföldi társaság esetében eltörölte a forrásadót akkor is, ha azt nem kapcsolt vállalkozásnak fizették.

A következőkben vizsgáltam, hogy mekkora költségvetési bevételekieséssel járt a fenti intézkedés adóbevallási adatok és MNB adatok alapján.

3.2.2. A kutatás első fázisa

A) APEH adatok elemzése

Az elemzéshez először a társasági adóbevallás adatait használtam fel. A társasági adóbevallás tájékoztató adatai között minden vállalkozásnak nyilatkoznia kell a nem magánszemélynek – azaz vállalkozásnak, egyéb szervezetnek - fizetett, fizetendő kamatokról, kamat jellegű ráfordításokról (lásd például a 2008-as társasági adóbevallás 0829-07-02. lap 32. sorát).

A bevallási adatok szerint a magyar vállalkozások 2004-2008. közötti években összesen 8 156 milliárd forint kamatot fizetettek ki más vállalkozásoknak, mely tartalmazza a belföldre fizetett kamatokat is (lásd melléklet).

A forrásadó mértéke a társasági adókulccsal egyezett meg, melyet a vonatkozó kettős adóegyezmények csökkenthettek 0/5/15 százalékra (25 százalékos forrásadóval nem számoltam, mivel a társasági adókulcs a vizsgált években 16 százalék volt, mely a 4 százalékos különadóval növelten sem éri el a 25 százalékot, ezért az egyezmény szerinti 25 százalékos maximum nem korlátoz).

A magyar vállalkozások által 2004-2008. között kifizetett 8 156 milliárd forint kamat után forrásadó 407 milliárd forint lett volna, feltéve, hogy az összes kamatot olyan államba fizették, i) amellyel van kettős egyezmény és ii) az egyezmény szerinti maximális forrásadó 5 százalék. Ha az összes kamatot olyan államban lévő vállalkozások kapták volna, amely állammal nincs kettős adóztatási egyezmény, és nem kerül eltörlésre a forrásadó, akkor 1 535 milliárd forint költségvetési bevételt realizált volna a magyar állam. Természetesen forrásadó bevétel nem keletkezett volna, ha csak olyan egyezményes államokba történt volna kamat kifizetés, ahol az egyezmény nem engedi meg a magyarországi forrásadóztatást. A számításokat részletesen a melléklet tartalmazza.

A fenti számok csupán nagyvonalú közelítése a kamat forrásadó eltörlése miatti tényleges költségvetési bevételkiesésnek az alábbiak miatt:

1. Az összesített bevallási adatok alapján nem különböztethető meg, hogy a kamatot i) belföldre vagy külföldre fizették; ii) ha külföldre fizették, akkor olyan államba fizették-e, amellyel van kettős adóegyezmény és az adóegyezmény korlátozza a kivethető forrásadó mértékét. A magyar jogszabályok alapján a

forrásadót „csak” a külföldre fizetett kamat után kellett fizetni, ezért az eredmények pontatlanok.

2. A forrásadót csupán a külföldi társaságnak fizetett kamat után kellett megfizetni, a belföldre fizetett kamat után nem. A bevallási adatok tartalmazzák a belföldre és külföldre fizetett kamatot is, azonban a forrásadó eltörlésével Magyarország csupán a külföldre fizetett kamat adójától esett el (hiszen belföldi viszonylatban soha nem is alkalmazott forrásadót).
3. A bevallási adatok nem tesznek különbséget a kamatot realizáló társaság illetősége szerint. Az összesített kamat adatból nem látható, hogy abból mekkora összeget utaltak i) egyezményes államokba, ahol az egyezmény 0 százalék forrásadót enged; ii) vagy 5% mértékű forrásadót enged kivetni, vagy iii) olyan egyezményes államokba, ahol 15 százalék a maximális forrásadó mértéke; továbbá iv) olyan államba, amellyel nincs Magyarországnak kettős egyezménye.
4. A Magyarország által kötött kettős egyezmények többsége esetében 0%-os mértékű forrásadó fizetendő a külföldi illetőségű haszonhúzó részére fizetett kamatra. Az aggregát adatok nem adtak információt a haszonhúzó személyére vonatkozóan.

B) MNB adatok

Az MNB által publikált folyó mérleg adatok pontosabb képet adnak a kifizetett kamatokról, hiszen a belföldi társaságnak fizetett kamatokat nem tartalmazzák.

Az MNB számára elérhető a jövedelmet kapó országok szerinti bontás is, hiszen a banki utalásnál fel kell tüntetni a célország kódját is. Ugyanakkor ez a bank országot jelenti, nem jellemző, de előfordulhat, hogy a társaság nem a bank országában van és nincs információs megosztás. A kutatás első fázisában rendelkezésre bocsátott adatsorok azonban erre vonatkozó információt nem tartalmaztak.

Az MNB szerint közvetlen tőkebefektetésekhez kapcsolódó kamat kiadás 2004-2009. között összesen 3 510 milliárd forint volt.

A kamatra Magyarország által kötött kettős adóegyezmények általában 10 százalékos forrásadót írnak elő, de előfordul 0, 5, 15 százalékos adókulcs is. Az összes kettős adóegyezmény szerinti adómértéket figyelembe véve meghatároztuk a kamatra alkalmazott átlag forrásadókulcsot, amelynek értéke 6,394736842 százalék lett. Ezek szerint a kamat forrásadó fenntartása 2004-2009. között legfeljebb 681 milliárd forint

adóbevétel (társasági adó és különadó) eredményezett volna. Az egyezmények szerinti átlagos adókulccsal számított kamat forrásadó összege 224 milliárd forint a vizsgált időszakban.

A kamat átlag-forrásadó kiszámítása során meghatároztam a kamat forrásadó maximális mértékét, mely akkor merült volna fel, ha minden kamatot olyan államba fizetnek, amellyel nincs Magyarországnak kettős adóegyezménye. A maximális kamat forrásadó összege 2004-2009. között 681 milliárd forint lett volna.

Megjegyzem, hogy az első elemzés aggregát adatokkal készült, nem tudtam, hogy az egyes országokba pontosan milyen összegű kamat kiutalás történt. Ezért például abban az esetben, ha a kamat nagy része olyan államba ment, amellyel a magyar kettős adóegyezmény nem ír elő forrásadót (például Németország) a fenti számok lényegesen alacsonyabbak.

3.2.3. A kutatás második fázisa

A kutatás második fázisában az MNB rendelkezésre bocsátotta a külföldre történt kamat kifizetések országokénti bontását 2004-2009. között. Ezen részletes adatok segítségével pontosan meg tudtam határozni, hogy az egyes kifizetett kamat jövedelmek után mekkora összegű forrásadó illetve volna a magyar költségvetést, ha 2004-ben nem szüntetik meg a forrásadóztatást.

Ahogy az osztlék adatsorok esetében a kamatnál is az MNB módszertan 2006-tól előírja, hogy az ún. speciális célú vállalatok adatait külön szükséges nyilvántartani. Annak érdekében, hogy a kiesett forrásadó pontos összegét meg tudjuk becsülni, természetesen ezen speciális célú vállalatok adatait is bele kell venni a mintába. Ezért 2006-2009. között olyan adatsorokat használtam, amelyek tartalmazzák a speciális célú vállalatok által kifizetett összegek is.

A következő táblázat szemlélteti, hogy 2004-2009. között mely államokban mekkora összegű (millió HUF-ban) kamat kifizetés történt és milyen a kifizetések országokénti megoszlása. A táblázat a könnyebb áttekinthetőség érdekében a jelentősebb részt képviselő államokat tartalmazza, a teljes adatsor a mellékletben található.

Táblázat 6. Jelentősebb összegű külföldre fizetett kamat kiadás összege és megoszlása 2004-2009 között

Kamat kiadás célország	Összesen 2004-2009 (millió HUF)	Megoszlás (%)
Európa	1 752 381,2	87,47%
Belgium	69 078,5	3,45%
Ciprus	13 153,3	0,66%
Franciaország	50 027,8	2,50%
Hollandia	281 465,5	14,05%
Luxemburg	711 763,0	35,53%
Málta	2 328,3	0,12%
Németország	228 936,4	11,43%
Svájc	40 557,3	2,02%
Amerika	188 528,0	9,41%
Ázsia	46 866,2	2,34%
Afrika	6 093,7	0,30%
Ausztrália és Óceánia	642,3	0,03%
Nem azonosított	8 792,7	0,44%
Összesen*	2 003 304,1	100,00%

*A teljes adatsort a melléklet tartalmazza.

Forrás: MNB (http://www.mnb.hu/Statisztika/statistikai-adatok-informaciok/adatok-idosorok/vii-kulkereskedelem/mnbhu_kozetlen_tokebef) alapján saját szerkesztés

A magyar leányvállalatok 2004-2009. között az összes külföldre fizetett kamat 87 százalékát fizették európai vállalkozásoknak, összesen 1 750 milliárd forint körül. A kamat legnagyobb részét – több mint 700 milliárd forintot – luxemburgi vállalkozások realizálták.

3.2.4. Eredmények

Mivel a Magyarország által a legtöbb európai állammal kötött kettős adóegyezményben alkalmazott kamat forrásadó kulcs 0 százalék, a tényleges forrásadó kiesés nagyságrenddel kisebb, mint a kutatás első fázisában – átlagos forrásadókulccsal – számított összeg. A legtöbb kamatot realizáló államokkal – Hollandia, Luxemburg, Németország – kötött kettős adóegyezmény 0 százalékra korlátozza a kamat forrásadóját. A jelentősebb részt képviselő államokat az alábbi táblázat összegzi (részletes adatsort a melléklet tartalmaz).

Táblázat 7. Forrásadó a külföldre fizetett jelentősebb összegű kamat kiadás után és megoszlása 2004-2009 között

Kamat kiadás célország	Kamat összesen 2004-2009 (millió HUF)	Forrásadókulcs (%)	Forrásadó (millió HUF)	Megoszlás (%)
Európa	1 752 381,2		24 604,26	83,91%
Belgium	69 078,5	15,00%	10 361,77	35,34%
Ciprus	13 153,3	10,00%	1 315,33	4,49%
Franciaország	50 027,8	15,00%	7 504,16	25,59%
Hollandia	281 465,5	0,00%	0,00	0,00%
Írország	46 885,5	0,00%	0,00	0,00%
Luxemburg	711 763,0	0,00%	0,00	0,00%
Németország	228 936,4	0,00%	0,00	0,00%
Olaszország	13 206,9	0,00%	0,00	0,00%
Svájc	40 557,3	10,00%	4 055,73	13,83%
Amerika	188 528,0		270,61	0,92%
Ázsia	46 866,2		2 622,87	8,95%
Afrika	6 093,7		0,00	0,00%
Ausztrália és Óceánia	642,3	10,00%	64,23	0,22%
Nemzetközi szervezetek	-	-	0,00	0,00%
Nem azonosított	8 792,7	20,00%	1 758,54	6,00%
Összesen	2 003 304,1		29 320,5	100,00%

Forrás: MNB (http://www.mnb.hu/Statisztika/statisztikai-adatok-informaciok/adatok-idosorok/vii-kulkereskedelem/mnbhu_kozetlen_tokebef) alapján saját szerkesztés

Össességében 2004-2009 között 29 milliárd forint kamat forrásadó-bevételt realizálhatott volna a magyar költségvetés, ha nem kerül eltörlésre a forrásadóztatás.

3.3. Jogdíj forrásadó kiesése

3.3.1. A kutatás első fázisa

A kifizetett jogdíjakról a társasági adóbevallás nem tartalmaz információt, ezért az elemzést az MNB adatbázisa alapján végeztem el. Az MNB szerint szabadalmi és licenc díjak kiadása és nem termelt nem pénzügyi javak kiadása jogcímen jogdíj kifizetés 2004-2009. között összesen 1 848 milliárd forint volt.

A jogdíjra Magyarország által kötött kettős adóegyezmények általában 10 százalékos forrásadót írnak elő, de előfordul 0 és 5 százalékos adókulcs is. A kutatás első fázisában az összes kettős adóegyezmény szerinti adómértéket figyelembe véve meghatároztam a jogdíjra alkalmazott átlag (egyszerű átlag) forrásadókulcsot, amelynek értéke 5,947368421 százalék lett. **Az átlag-forrásadókulccsal számítva a kifizetett jogdíjak után 2004-2009 között 109 milliárd forint adóbevétel keletkezett volna.**

A jogdíj forrásadó kiszámítása során meghatároztam annak maximális mértékét. A maximális összegű forrásadó akkor kerülhetett volna levonásra, ha minden jogdíjat olyan államban lévő vállalkozásoknak fizetnek, amely államokkal Magyarországnak nincs kettős adóegyezménye. Ebben az esetben a külföldi társaság – a korábbi szabályozás szerint – külföldi szervezetként társasági adóalannyá vált. Ez azt jelenti, hogy a maximális forrásadó a társasági adókulccsal (2007-től plusz a különadóval növelten) egyenlő. **Ennek megfelelően a maximális jogdíj forrásadó 351 milliárd forint volt,** mely az 1 848 milliárd jogdíj 16 százaléka, 2007-től a 4 százalék különadóval növelten (részletesen lásd a 2. számú mellékletben).

Megjegyzem, hogy az elemzés aggregát adatokkal készült, a kutatás ezen fázisában nem tudtam, hogy az egyes országokba mennyi jogdíj utalás történt. Ezért például abban az esetben, ha a jogdíj nagy része olyan államba ment, amellyel a magyar kettős adóegyezmény nem ír elő forrásadót (például Németország) a fenti számok lényegesen alacsonyabbak.

3.3.2. A kutatás második fázisa

Az osztalék és kamat adattáblákkal ellentétben az MNB-nek nem volt olyan adatbázisa, amely tartalmazta volna a magyar vállalkozások által külföldre kifizetett jogdíjak³⁷ összegét célországokkénti bontásban. A kérdéses adatokat a KSH bocsátotta rendelkezésemre.

A kutatás második fázisában elemzést elvégeztem a KSH adatbázisa alapján készített adattáblára. A KSH adatbázis az alábbi hiányosságokkal rendelkezik:

- 2004-re nem tartalmaz adatokat, csupán 2005-2009. közötti jogdíj kifizetéseket tartalmazza;
- egyes adatok helyén a „va” (védett adat) megnevezés szerepel, ennek oka, hogy nem adhat ki a KSH olyan adatot, amely háromnál kevesebb cég adatából áll össze, vagy

³⁷ 892 Egyéb szerzői és licencdíjak

Ide tartoznak az immateriális, nem termelt, nem pénzügyi javak és tulajdonosi jogok, például szabadalmak, szerzői jog (copyright), ipari eljárások és tervek használatáért fizetett/kapott jogdíjak.

Ide tartozik továbbá a TESZOR'08 74.90.20 Egyéb, m.n.s. szakmai, tudományos és üzleti szolgáltatás (az ipari vagyoni értékű jogok /szabadalom, licensz stb./) menedzselése.

Licenszszerződés keretében eredeti termék vagy mintadarab, például kéziratok, számítógépes programok használatáért fizetett díjak.

Nem tartozik ide: ezen eszközök és jogok eladásából és vételéből származó bevételek és kiadások (tőkeművelet és nem szolgáltatás), termékek korlátozott időre vagy korlátozott területre vonatkozó terjesztési jogai (288 Audiovizuális és kapcsolódó szolgáltatások)

amely esetén az adat több mint 90%-a egy cégtől származik, ugyanakkor az összesen adat tartalmazza a védett adatokat is;

- 2005-re vonatkozóan a védettség elkészítése nem volt megoldható, így sajnos erre az évre csak összesített adatot tartalmaz a KSH adatbázis.

A KSH adatbázisából előállított adatsor kivonatolt változatát az alábbi táblázat tartalmazza. (A teljes adattábla a mellékletben található.)

Táblázat 8. Külföldre fizetett jelentősebb összegű jogdíj kiadás és megoszlása 2005-2009 között

Jogdíj kifizetések célország	Összesen 2005-2009 (millió HUF)	Jogdíj megoszlás (%)
Ausztria	22 844,87	1,73%
Ausztrália	653,43	0,05%
Belgium	3 741,22	0,28%
Bulgária	321,41	0,02%
Bermuda	4 510,86	0,34%
Brazília	21,33	0,00%
Kanada	1 923,68	0,15%
Svájc	31 931,23	2,42%
Ciprus	4 654,50	0,35%
Csehország	4 454,86	0,34%
Németország	121 235,02	9,18%
Dánia	22 475,05	1,70%
Spanyolország	1 540,01	0,12%
Nagy-Britannia	29 436,94	2,23%
Írország	61 870,28	4,69%
Japán	99 891,26	7,57%
Koreai Köztársaság	18 557,49	1,41%
Hollandia	34 795,42	2,64%
Egyesült Államok	303 493,42	22,99%
Összesen	1 320 244,49	100,00%

Forrás: KSH adatsorok alapján saját szerkesztés

Az összes külföldre kifizetett jogdíj összege 1 320 milliárd forint 2005-2009 között. Összehasonlítva az MNB által rendelkezésünkre bocsátott aggregát adatokkal, a KSH adatbázisa szerint 520 millió forinttal kevesebb jogdíj kifizetés történt. Az eltérést a KSH adatokban a 2004-es év hiánya okozhatja.

A KSH által védett adatnak minősített adattömeg a teljes jogdíj kifizetések összegének csaknem 40 százalékát teszi ki, mely összesen 520 millió forintnak felel meg. Erről az 520 millió forintnyi jogdíj kifizetésről az adatbázis nem tartalmaz adatot, nem tudjuk, hogy mely államokba történt ennek a kifizetése. Ezekre tekintettel a következők szerint becsült forrásadó összeg jelentősen alulbecsüli a ténylegesen kifizetett jogdíjak után felszámítandó forrásadó összegét.

A következő táblázat részletezi a jogdíjak után felszámítható forrásadó összegét és megoszlását célországokénti bontásban. A táblázat a jelentősebb összeget realizáló országokat tartalmazza, a teljes adattábla a mellékletben található.

Táblázat 9. Külföldre fizetett jelentősebb összegű jogdíj forrásadó összege és megoszlása 2005-2009 között

Jogdíj kifizetések célország	Forrásadó kulcs (%)	Forrásadó (millió HUF)	Adó megoszlás (%)
Ausztria	0,00%	0,00	0,00%
Ausztrália	10,00%	65,34	0,54%
Belgium	0,00%	0,00	0,00%
Bulgária	10,00%	32,14	0,27%
Bermuda	16,00%	721,74	5,95%
Brazília	16,50%	3,52	0,03%
Kanada	10,00%	192,37	1,59%
Svájc	0,00%	0,00	0,00%
Ciprus	0,00%	0,00	0,00%
Csehország	10,00%	445,49	3,67%
Németország	0,00%	0,00	0,00%
Dánia	0,00%	0,00	0,00%
Spanyolország	0,00%	0,00	0,00%
Nagy-Britannia	0,00%	0,00	0,00%
Írország	0,00%	0,00	0,00%
Japán	10,00%	9 989,13	82,38%
Koreai Köztársaság	0,00%	0,00	0,00%
Hollandia	0,00%	0,00	0,00%
Egyesült Államok	0,00%	0,00	0,00%
Összesen		12 125,20	100,00%

Forrás: KSH adatsorok alapján saját szerkesztés

A külföldre kifizetett jogdíjak célországokénti bontás szerint végzett elemzése meglepően alacsony forrásadó összeget eredményezett, csupán 12 milliárd forint 2005-2009. közötti években. A kutatás első fázisában az aggregát adatsorok és a kettős adóegyezmények szerinti átlagos forrásadókulccsal számított eredménynek (109 milliárd forint) csaknem tized része a részletes elemzés szerinti összeg. Ez egyrészt a KSH adatsorok hiányosságának tudható be (2004. év hiányzik; védett adatok miatt csupán a jogdíj jövedelmek 60 százaléka rendelt az egyes célországokhoz). Másrészt jól látható, hogy a jelentősebb jogdíjakat realizáló államokkal (USA, Írország) szemben a kettős adóegyezmény szerint Magyarországon nem vonható forrásadó (ez felveti a magyar egyezmények minősítésének kérdését, ami nem képezi a kutatás tárgyát). A jogdíj forrásadó 82 százalék a Japánba fizetett jövedelmek után lett volna levonható,

hiszen a hatályos kettős adóegyezmény esetében 10 százalékos forrásadóztatást megenged Magyarországnak.

Összességében tehát a fenti kutatás alapján a magyar vállalkozások által 2005-2009 között külföldre fizetett jogdíjak után 12 milliárd forint adóbevétele keletkezhett volna a magyar költségvetésnek, ha nem törlik el a forrásadót 2004-től.

3.4. Egyesülési irányelv - kedvezményezett ügyletek költségvetési hatása

A) Kedvezményezett átalakulás

Kedvezményezett átalakulás³⁸ lehet az egyesülés és a szétválás, ha a jogügyletben társaságok vesznek rész és i) jogutód tagja az átalakulás keretében újonnan kibocsátott részesedést és legfeljebb a névérték 10%-ának megfelelő pénzeszközt szerez; ii) (szétválás esetén) a jogelőd tagja arányos részesedést szerez a jogutódban.

Egy kedvezményezett átalakulásnak minősülő átalakulás két szinten biztosít adókedvezményt: (i) az átalakuló társaság szintjén, ahol az átalakuláskor nem kell leadózni az átértékelési különbözetet (ez akkor keletkezik, ha az átalakuló társaság az átalakuláskor felértékeli az eszközeit), illetve (ii) az átalakuló társaság tulajdonosánál, ahol az átalakuláskor ugyancsak nem válik adókötelessé a számvitelben kimutatott esetleges nyereség (amely a jogutódban szerzett új részesedés miatt keletkezhethet).

A kedvezményezett átalakulás nem jelent végleges adókedvezményt, csupán adóhalasztást. A kedvezményezett átalakuláshoz kapcsolódó adóhalasztás akkor jár, ha a felek eleget tesznek a társasági adóról szóló törvény által előírt adminisztratív (bejelentési, nyilvántartási, nyilatkozattételi) kötelezettségeknek³⁹.

Vizsgáljuk meg, hogy az átalakulásoknál a halasztott adóztatás bevezetése milyen hatással volt a költségvetési bevételekre. Az átalakulás során a felek az eszközöket átértékelhetik a számviteli törvény alapján. Az átértékelés eredményezhet pozitív vagy negatív átértékelési különbözetet az összes eszköz és forrás tekintetében. A kedvezményezett átalakulás sajátossága, hogy ugyan az átértékelési különbözetet nem kell leadózni az átalakuláskor, azonban a jogutód az átalakulás során átvett eszközöket

³⁸ A társasági adóról és az osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény 4.§ 23/a.

³⁹ A társasági adóról és az osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény 16.§

és kötelezettségeket úgy mutatja ki, mintha nem történt volna átalakulás (tehát pl. az átadónál kimutatott számított nyilvántartási érték mértékéig számol el értékcsökkenést az adózásban). Ha tehát az átértékelési különbözet pozitív (az átvevőnél magasabb könyv szerinti értéken kerülnek be az eszközök, mint az átadónál voltak), akkor a jogutód az átvett eszközökre csak kisebb értékcsökkentést számolhat el az adóban, mint a számvitelben. Vagyis adóalapját folyamatosan növelni kell a különbözettel az átvevőnek.

A kedvezményezett átalakuláshoz kapcsolódó adóalap-korrekciókat az alábbi táblázat összegzi.

Táblázat 10. Összefoglaló az adóbevallásban a kedvezményezett átalakuláshoz kapcsolódó korrekciókról

Korrekció megnevezése	Nyomtatvány sorszám/oldalszáma (2008-as nyomtatványban)	Sorszám (2008-as nyomtatványban)
A jogelődnél, kiválás esetén a jogutódnál az első adóévében a nem kedvezményezett átalakuláskor és kedvezményezett átalakulásnál az adózó választása szerint, a Tao. tv. 16.§ (2) d) pontja szerinti összeg- CSÖKKENTŐ-NEGATÍV ÁTÉRTÉKELÉSI KÜLÖNBÖZET	0829-03-02	41. sor
A jogelődnél kiválás esetén a jogutódnál az első adóévben a nem kedvezményezett átalakuláskor és kedvezményezett átalakulásnál az adózó választása szerint Tao. tv. 16.§ (2) d) pontja szerinti összeg- NÖVELŐ - POZITÍV ÁTÉRTÉKELÉSI KÜLÖNBÖZET	0829-04-02	28. sor
A jogutódnál kedvezményezett átalakulás miatt fennálló a Tao. tv. 16.§ (11) szerinti csökkentő tétel összege- CSÖKKENTŐ - NEGATÍV ÁTÉRTÉKELÉSI KÜLÖNBÖZET	0829-03-02	42. sor
A jogutódnál a kedvezményezett átalakulás miatt fennálló a Tao. tv. 16.§ (11) szerinti növelő tétel összege – NÖVELŐ – POZITÍV ÁTÉRTÉKELÉSI KÜLÖNBÖZET	0829-04-02	29. sor

Forrás: Saját szerkesztés

A bevallások alapján összesített fenti adatokat 2004-2008. évekre vonatkozóan az 1. számú melléklet tartalmazza.

Ha nem lenne kedvezményezett átalakulás a negatív átértékelési különbözettel jogelőd csökkentene (0829-03-02 41. sor), míg a pozitív különbözettel növelne (0829-04-02 28. sor).

Költségvetési bevételekiesés a kedvezményezett átalakulás során akkor történik (történhet), ha

1. pozitív átértékelési különbözet esetén, jogutód halasztottan növelné az adóalapot, de ez nem történik meg, mert jogutód külföldi illetőségű;
2. negatív átértékelési különbözet esetén, ha a jogelőd külföldi, jogutód belföldi és a magyar adóalapot csökkenti halasztottan.

Makroszinten nincsenek információink arról, hogy a kedvezményezett átalakulásoknál milyen arányban külföldi személy a jogelőd vagy a jogutód és ezekben az ügyletekben hogyan módosult a magyar társaság társasági adóalapja. Továbbá határon átnyúló átalakulás 2008-tól lehetséges (ekkor született meg a törvényi társasági jogi háttér). 2010-től az adóhalasztás már csak akkor alkalmazható, ha a külföldi jogutódnak marad belföldi telephelye és csak ezen a telephelyi eszközökhöz kapcsolódóan. Ezért pontosan számszerűsíteni nem lehet a kedvezményezett átalakulások költségvetési hatását, csupán durva becslést tudunk adni, amelynek valós értéke hibahatáron belüli.

Költségvetési hatása tehát a jogutódhoz kapcsolódó adóalap korrekcióknak lehet. A becslés során az APEH által közölt 2004-2008. évi adatokat évente összegeztük mind az adóalap-növelő (pl. 0829-03-02 lap 42. sora), mind a csökkentő tétel (pl. 0829-04-02. lap 29. sora) esetében. Majd az időszakra aggregát csökkentő és növelő tételt összevontuk. Az elemzés eredményeképpen megállapítható, hogy a kedvezményezett átalakulások miatt jelentős költségvetési bevételkiesés nem keletkezett.

2004-2008. között csekély mértékben – mintegy 1,9 milliárd forinttal – társasági és különadó bevétel esett ki a kedvezményezett átalakulásokhoz kapcsolódó társasági és különadó alapkorrekciók eredményeképpen. A részletes számításokat a 2. számú melléklet tartalmazza.

B) A kedvezményezett eszközátruházásokból származó költségvetési bevétel kiesés

Kedvezményezett eszközátruházás⁴⁰ során az átadó társaság átruház egy vagy több önálló szervezeti egységet az átvevő társaságra. Az átruházás során az eszközöket piaci áron apportálják vagy értékesítik. Az átadó a szervezeti egységért cserébe bevételt

⁴⁰ Társasági adóról és az osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény 4.§ 23/b. pontja szerinti fogalom szerint kedvezményezett eszközátruházás az a jogügylet, melynek alapján egy társaság (az átruházó társaság) – megszűnése nélkül – legalább egy önálló szervezeti egységét átruházza egy másik társaságra (az átvevő társaságra) annak jegyzett tőkéjét megtestesítő részesedés ellenében; önálló szervezeti egység: egy társaság olyan részlegének összes eszköze és kötelezettsége (ideértve a passzív időbeli elhatárolást is), amely részleg szervezeti szempontból független, a hozzá tartozó vagyonnal működni képes egységet képez.

realizál, a kivezetett eszközök értéke pedig ráfordításként jelentik meg. Ezért az ügylet a szervezeti egység értékétől függően nyereséget vagy veszteséget eredményez az átadónál. Az irányelv vonatkozó előírása szerint az eszközátruházásnak semlegesnek kell lennie mind az átadó, mind az átvevő társaságnál. Ez azt jelenti, hogy az átadáskor keletkező nyereség nem adóztatható az átadáskor, hanem az átvevő társaságnak halasztottan kell a nyereségre jutó adót megfizetnie.

A célunk annak meghatározása, hogy az irányelv alkalmazása – a kedvezményezett eszközátruházás adóalapra semleges ügyletként kezelése – milyen hatással volt a magyar költségvetési bevételekre.

Vizsgálatunkat alapvetően két irányból kell indítanunk. Alapesetben vizsgáljuk a „nyereséges” ügyleteket, ahol az átruházott eszközök ellenértéke meghaladja könyv szerinti értéküket (ezt szabályozza az irányelv). Másrészt vizsgáljuk azt az esetet, ha az átruházás veszteséges, azaz az eszközök ellenértéke alacsonyabb, mint könyv szerinti értékük.

A. Eszközátruházás nyereséggel

Az irányelv szerint az eszközátruházások nyereségének adója az uniós csatlakozás miatt halasztottan kerül megfizetésre. Magyar költségvetési szempontból ez háromféle következménnyel járhat:

- a) Az eszközátruházás nyereségét terhelő adót halasztottan fizeti a magyar belföldi adózó (átvevő). Ennek következtében a „kiesett” költségvetési bevétel a halasztott adóból befolyó pénz időértéke (az eszközátruházás éve helyett több évre elosztva fizeti meg az átvevő az átruházás nyereségét terhelő adót).
- b) Amennyiben az átvevő társaság külföldi, a halasztott adót nem a magyar költségvetésnek fogja megfizetni, hanem az illetősége szerint tagállamnak. Ez az adó teljes egészében ténylegesen kiesik (2010-ig) a magyar költségvetésből.
- c) Amennyiben az átadó társaság külföldi adózó volt, azonban az átvevő társaság belföldi, akkor a külföldi költségvetésből „kiesett” adó Magyarországon kerül megfizetésre. Ez plusz adóbevételt jelenthet a magyar költségvetésnek.

B. Eszközátruházás veszteséggel

Vizsgáljuk meg azt az esetet is, ha az eszközátruházás veszteséggel történt (az eszközök ellenértékeként elszámolt bevétel alacsonyabb, mint a kivezetéskori könyv szerinti érték). Ekkor az átadó társaság viseli az ügylet veszteségét, hiszen a kivezetett

eszközök könyvértéke ráfordítás, míg az elszámolt bevétel, az ellenérték, ennél kevesebb. Az irányelv szerint az ügyletnek semlegesnek kell lennie, tehát az átadó növeli adóalapját a „veszteséggel” és leadózza azt. Az átvevő társaság adóalapját úgy határozza meg, mintha az ügylet nem történt volna meg, azaz a magas könyvértéken felvett eszközökre több ráfordítást számol adóban, mint számvitelben, tehát csökkenti az adóalapját.

A következőkben kérdés, hogy a fenti hatásokat milyen információk alapján tudjuk számszerűsíteni, különös tekintettel arra, hogy a módosítás nem kötelező.

A. Eszközátruházás nyereséggel

- a) *Átadó és átvevő belföldi adózó*: Alapesetben az átadó adóalapot csökkent az ügylet évében (költségvetési bevétel kiesés), azonban az átvevő a ráfordítások felmerülésekor halasztottan megfizeti ezt az adót (költségvetési bevétel). Az *átvevő által megfizetett halasztott adó* miatti költségvetési bevételkiesés tulajdonképpen az adó időértéke, amely a következők szerint határozható meg. A halasztva, több év alatt megfizetett adó összegét az eszközátruházás évére kell diszkontálnunk jelenérték számítással. A diszkontált érték („jelenérték”) és a ténylegesen befizetett érték („folyóár”) közötti különbség az, amitől elesett a magyar állam. Ennek hátterében az áll, hogy a több év alatt befizetett összeget az átvevő vállalkozás „használta”, kamatoztatta, nem az állam.

Azoknál a kedvezményezett eszközátruházásoknál, ahol az átvevő és átadó társaság is magyar illetőségű adózó, a költségvetési bevételkiesés pontos összegének meghatározásához az alábbi adatok szükségesek: *i)* minden eszközátruházásnál az ügylet adóéve, *ii)* évek száma, amely alatt az átvevő a halasztott adót megfizetette/megfizeti; *iii)* ügyletenként az átvevő által adóévente megfizetett társasági adó és különadó (ez utóbbi a 2006, 2007, 2008 adóévekre) összege, *vi)* diszkontfaktor és a diszkontáláshoz szükséges kamat mértéke.

- b) Ha az *átvevő külföldi* a halasztott adó a külföldi adóhatóság bevétele lesz. Az átadó társaság az átruházás nyereségével csökkenti az adóalapját, de az átvevő társaság nem a magyar költségvetésbe fizeti meg a halasztott adót. Annak érdekében, hogy az ebből származó magyar adóbevétel kiesést számszerűsíthessük, tudnunk kell az egyes eszközátruházásban részt vevő

átvevő társaságok adóügyi illetőségét. Külföldi átvevő társaság esetén a magyar áradó társaság által elszámolt nyereség társasági adója költségvetési bevételkiesés.

- c) *Külföldi áradó* esetén a magyar költségvetésben a halasztott adó többletként jelenik meg. Ilyen ügyleteknél csak az átvevő által megfizetett társasági adó jelenik meg. Annak érdekében, hogy beazonosíthassuk, melyek a fenti ügyletek, szükséges ismernünk azon áradó társaságokat, ahol az adóalap-növelést korábban nem „előzte” meg adóalap-csökkentés a külföldi áradó miatt.

B. Eszközátruházás veszteséggel

Veszteséges eszközátadás esetén áradó növeli adóalapját, átvevő csökkenti. Hasonlóan a nyereséges ügyletekhez ebben az esetben is három típusú ügylet képzelhető el.

- a) *áradó és átvevő belföldi adózó*: áradó növeli adóalapját, mely többlet adóbevételt jelent a költségvetésnek az irányelv nélküli szituációhoz képest. A költségvetési bevételtöbblet azonban csak az adó időértéke, mivel átvevő a ráfordítások felmerülésekor csökkenteni fogja adóalapját. A költségvetési bevételtöbblet pontos számszerűsítéséhez ismernünk kellene: *i)* minden eszközátruházásnál az ügylet adóévet, *ii)* évek száma, amely alatt az átvevő az adóalapját csökkenti; *iii)* ügyletenként az átvevő által adóévente az adóalap-csökkentés összege, *iv)* diszkontfaktor és a diszkontáláshoz szükséges kamat mértéke.
- b) *áradó külföldi adózó*: a magyar átvevő adóalap-csökkentése magyar költségvetési szempontból bevétel kiesést eredményez. A számszerűsítéshez ismernünk kell, hogy az adóalap-csökkentést igénybe vevő mely adózóknál volt külföldi az áradó.
- c) *átvevő külföldi adózó*: áradó adóalap-növelése egyoldalú költségvetési bevétel növekedést eredményez, hiszen az adóalapot csökkentő átvevő külföldi.

Tekintettel arra, hogy az egyes eszközátruházásokra vonatkozó információk adótitoknak minősülnek, kizárólag makroszintű adatok alapján tudunk vizsgálni. Hogyan határozhatjuk meg a makroszintű adatok alapján a költségvetési hatásokat? Ehhez szükséges a társasági adóbevallást (29-es számú bevallás), mint adatforrást megvizsgálnunk. A következő táblázat összegzi, hogy a társasági adóbevallásban a kedvezményezett eszközátruházáshoz kapcsolódóan milyen adatokat kell szerepeltetni:

Táblázat 11. Kedvezményezett eszközátruházáshoz kapcsolódó társasági adóbevallási adatok

Korrekción megnevezése	Nyomtatvány sorszám/oldalszám (2008-as nyomtatványban)	Sor száma (2008- as nyomtatványban)
A kedvezményezett eszközátruházás esetén az átruházó társaságnál - választása szerint - a jogügylet alapján elszámolt bevételnek az átadott eszközök együttes könyv szerinti értékét meghaladó része [Tao. tv. 16.§ (12)]	0829-03-02	43. sor
A kedvezményezett eszközátruházáshoz kapcsolódó csökkentő tétel az átvevő társaságnál [Tao. tv. 16.§ (13)-(14)]	0829-03-02	44. sor
A kedvezményezett eszközátruházás esetén az átruházó társaságnál - választása szerint - az átadott eszközök együttes könyv szerinti értékének az elszámolt bevételt meghaladó része [Tao. tv. 16.§ (12)-(14)]	0829-04-02	31. sor
A kedvezményezett eszközátruházáshoz kapcsolódó növelő tétel az átvevő társaságnál [Tao. tv. 16.§ (13)-(14)]	0829-04-02	32. sor

Forrás: Saját szerkesztés a 0829-es számú adóbevallási nyomtatvány alapján

Az átruházó társaság szerepelteti az eszközátruházás „nyereségét”, amellyel csökkenti az adóalapját (0829-03-02 43. sor), hiszen ennek adótartalma halasztódik. Majd az átvevő társaság növeli (0829-04-02 32. sor) adóalapját és ez által fizeti meg a halasztott adót.

Abban az esetben, ha az eszközátruházás „veszteséges” volt, azaz az átvevő által elszámolt bevétel alacsonyabb volt, mint a kivezetett eszközök könyv szerinti értéke, halasztott adóról nem beszélhetünk. Ebben az esetben átadó társaság az ügylet időpontjában növeli adóalapját (0829-04-02 31. sor). Az átvevő társaság a veszteséggel halasztva csökkentheti adózás előtti eredményét (0829-03-02 44. sor).

Az adóbevallási adatok alapján nem határozható meg, hogy az adóalap-korrekción alapjául szolgáló melyik ügyletben volt az átadó vagy az átvevő társaság külföldi. Továbbá az sem határozható meg, hogy a halasztott adófizetés/visszaigénylés mely korábbi adóalap növeléshez/csökkentéshez kapcsolódik.

A fentiek miatt a társasági adóbevallási adatok alapján nem tudunk pontos képet kapni a kedvezményezett eszköz átruházási szabályoknak a magyar költségvetésre gyakorolt hatásáról. Azonban további információk – az ügyletek adóitok jellege miatt – nem állnak rendelkezésünkre. Erre tekintettel csupán óvatos következtetéseket vonhatunk le a következők szerint.

„Nyereséges” eszközátruházás esetén az átruházó társaság az eszközátruházás nyereségével csökkenti az adóalapját (0829-03-02 43. sor). Majd az átvevő társaság növeli (0829-04-02 32. sor) adóalapját és ez által halasztva fizeti meg az adót.

Táblázat 12. „Nyereséges” eszközátruházások során alkalmazott korrekciós tételek a társasági adóbevallásban 2004-2008 között

Nyomtatvány sorszám (2008)	2004		2005		2006		2007		2008	
	eFt	db	eFt	db	eFt	db	eFt	db	eFt	db
0829-03-02 43.	67 559	9	235 792	816	101 953 472	575	419 518 415	583	3 053 768	411
0829-04-02 32.					195 658	470	21 969 867	445	23 492 137	330
Összesen										
Nyomtatvány sorszám (2008)	eFt		db							
0829-03-02 43. sor	524 829 006		2 394							
0829-04-02 32. sor	45 657 662		1 245							

Forrás: APEH SZTADI BIO, 2010.04.10.

Az adatok alapján jól látható, hogy már 2004-2005-ben voltak kedvezményezett eszközátruházások (2004-ben 9 átruházó társaság összesen 67 millió forinttal csökkentette az adóalapját). Az átvevő társaságok nem növelték az adóalapot 2004-2005-ben, csupán 2006-tól szerepeltettek az átvevő társaságok a bevallásukban adóalap-növelő tételt, azaz ettől kezdve fizettek halasztott társasági adót, illetve különadót 2006-tól. Összességében 2 394 darab áradó társaság csökkentette az eszközátruházás során elszámolt nyereséggel, összesen 524 milliárd forinttal társasági adóalapját, míg 1245 átvevő vállalkozás fizetett halasztott adót csupán 46 milliárd forint társasági adóalap után.

Az adóalap-csökkentés és növelés közti különbségnek két oka lehet: i) még nem vagy csak részben merültek fel ráfordítások az átvett eszközökkel kapcsolatban, ezért az adóalapban nem jelenik meg a növelő tétel; vagy ii) az átvevő társaság külföldi illetőségű volt, ezért a halasztott adó a külföldi adóhatóság bevétele. Előbbi esetben, a belföldi átvevő társaság a halasztott adót a későbbiekben fogja megfizetni. Amennyiben az átvevő külföldi, az áradó társaság adóalap-csökkentése költségvetési bevétel kiesés.

Tekintettel arra, hogy részletes adatok az ügyletben résztvevő felek adóügyi illetőségéről és az eszközökről nem állnak rendelkezésünkre az egyes

eszközátruházásokra vonatkozóan, nem lehet megmondani, hogy az 524 milliárd forint adóalapból mekkora rész után és mikor fogják, illetve valaha meg fogják-e az átvevő társaságok az adót fizetni.

A jelenleg rendelkezésünkre álló adatok alapján a következőket látjuk.

Táblázat 13. „Nyereséges” eszközátruházások hatása a költségvetési bevételekre (társasági adó és különadó) 2004-2008 között

Nyomtatvány Sorszám (2008)	2008. sor	Összesen		Társasági adó (16%)	Különadó (4%)
		eFt	db	eFt	eFt
0829-03-02	43. sor	524 829 006	2 394	83 972 641	16 801 158
0829-04-02	32. sor	45 657 662	1 245	7 305 226	3 790 047

ezer Ft

Nyomtatvány Sorszám (2008)	2008. sor	Összes adótartalom eFt	Költségvetési hatás
0829-03-02	43. sor	100 773 799	Bevétel kiesés
0829-04-02	32. sor	11 095 273	Befizetés

Forrás: Saját szerkesztés APEH adatok alapján

2008-ig „nyereséges” kedvezményezett eszközátruházások alapján az adózók összesen több mint 100 milliárd forint társasági és különadót nem fizettek meg (költségvetési bevétel kiesés). A nyereséges eszközátruházásokhoz kapcsolódóan csupán 11 milliárd többlet társasági és különadó bevétel folyt be a magyar költségvetésbe 2004-2008. között. **Tehát 2008. év végéig a kedvezményezett eszközátruházásokhoz kapcsolódó összes költségvetési bevételkiesés több mint 95 milliárd forint volt.** Szeretném hangsúlyozni, hogy ez nem tekinthető végleges számnak, hiszen a halasztott adó megfizetése, a ráfordítások felmerülésekor az elkövetkezendő években valószínűsíthető (belföldi átvevő adózó esetén).

C) A kedvezményezett részesedéscseréből származó költségvetési bevétel kiesés

A kedvezményezett részesedéscseréhez kapcsolódó adóalap-korrekciók a következők:

1. Adóalap-csökkentés a tagoknál: **0829-03-01 11. sor:** Kedvezményezett részesedéscsere alapján kivezetett részesedésre elszámolt árfolyamnyereség a megszerzett társaság tagjánál, ha igénybe kívánja venni e kedvezményt (Tao. tv. 7.§ (1) h) Ez nem bevétel-kiesés, hiszen magyar tagról van szó, külföldi tagoknál ennek összegéről nincs információ. Akkor, amikor az ügylet zajlik, bevétel kiesés van, azonban az a későbbiekben visszatérül, a bevételkiesés csupán a jelenérték.

2. **0829-04-01. 15 sor:** A 7.§ (1) bekezdésének h) pontja alapján az adózás előtti eredmény csökkentéseként elszámolt összegből a kedvezményezett részesedéscsere alapján megszerzett részesedés bekerülési értéke csökkentéseként, könyv szerinti értéke kivezetéseként az adóévben bármely jogcímen elszámolt (...) összeg (Tao. tv. 8.§ (1) t))

Kedvezményezett részesedéscsere esetén a fenti adatokból arra tudunk következtetni, hogy a magyar tagoknál milyen volumenben voltak ilyen ügyletek (voltak-e egyáltalán). Az APEH által rendelkezésünkre bocsátott fenti korrekciós tételek évenkénti összegét 2004-2008. között az 1. számú melléklet tartalmazza.

A kedvezményezett részesedéscseréhez kapcsolódó, adóalapot csökkentő és növelő tételek összevonását követően **2004-2008 között csekély összegű, 1,3 milliárd forint adóbevétel kieséssel számolunk.**

Összegzés

Az anya-leányvállalati irányelv, az átalakulási irányelv és a kamat-jogdíj irányelv alkalmazása miatt jelentős összegű költségvetési bevételtől esett el a magyar állam.

Az anya-leányvállalati irányelv korlátozta a külföldi társaságnak fizetett osztalék utáni forrásadó kivetését. Mivel a magyar jogalkotás az irányelvet kényszerűen kiterjesztően – nemcsak uniós ügyletek esetére – implementálta (hiszen ellenkező esetben más országokon keresztül vitték volna ki a jövedelmet harmadik országokba), a bevételkiesés még jelentősebb lett. 2004-2009 között a magyar vállalkozások a külföldi társaságoknak fizetett osztalék után összesen **777 milliárd forint** forrásadót nem fizettek meg, azaz ilyen összegű adóbevétel kiesés keletkezett az irányelv kiterjesztő hatályú alkalmazása miatt.

A kamat-jogdíj irányelv alkalmazása korlátozta a külföldi társaságnak fizetett kamat és jogdíj forrásadóztatását. Az irányelv implementálása következtében a kifizetett kamatok forrásadójának eltörlése a magyar költségvetést **29 milliárd forint** összeggel rövidítette meg.

A jogdíj forrásadóztatásának megszüntetése miatt 2005-2009. között **12 milliárd forinttal** kevesebb adóbevétel keletkezett.

Az egyesülési irányelv alkalmazása miatt a kedvezményezett ügyletekből származó adóhalasztás következtében 2004-2008. közötti években összesen **99 milliárd**

forint társasági adó és különadó bevételtől esett el a költségvetés. Ugyanakkor mivel a kedvezményezett ügyletek esetében az adókiesés többnyire csupán adóhalasztást jelent, vélhetően az adókiesés nagy része utáni adó a soron következő években befolyik a magyar költségvetésbe (kivéve, ha 2010 előtt a partner külföldi társaság volt, lásd előbb).

Össességében tehát a három közvetlen adózást érintő irányelv alkalmazása miatt a magyar költségvetés 2004-2009. közötti időszakban 917 854 milliárd forint összegű bevételkiesést szenvedett el. Ezek a feltételek ma sem változtak, tehát a magyar költségvetésből ma is folyamatos az átcsoportosítás.

Az alábbi táblázatban összefoglaltuk a kutatás eredményeit.

Táblázat 14. Irányelvek alkalmazásából származó költségvetési bevétel kiesés 2004-2009 között

Irányelv	Jövedelem típusa	Forrásadó (millió HUF)
Anya- és leányvállalati irányelv	Fizetett osztalék	777 376
Kamat és jogdíj irányelv	Fizetett kamat	29 321
	Fizetett jogdíj	12 125
Egyesülési irányelv	Kedvezményezett ügyletek	99 032
Összesen (kiesett költségvetési bevétel)		917 854

Forrás: Saját szerkesztés APEH, MNB adatok alapján

A kutatás részleteit az 1. és 2. számú mellékletben közölt számítások tartalmazzák.

4. Székhely állam szerinti adóztatás – Home State Taxation⁴¹

A kis- és középvállalkozások szerepe kiemelt az EU gazdasági növekedésében és a munkahelyteremtésben, ezért a lisszaboni célok elérésekor azokra fokozott figyelmet kell fordítani. A Bizottság átfogó tanulmányt készített, amely áttekinti a célzottan kis- és középvállalkozásokat érintő problémák megoldására kidolgozott székhely szerinti adóztatás (Home State Taxation, „HST”) választásának lehetséges következményeit.

⁴¹ Bizottsági közlemény a Tanácsnak, az Európai Parlamentnek és a Gazdasági és Szociális Bizottságnak, A kis- és középvállalkozások előtt álló adóakadályok elleni küzdelem a belső piacon – Egy lehetséges székhelyállam szerinti adóztatás kísérleti projekt vázlata, Hatástanulmány, (COM(2005) 702 final)

4.1. A kis- és középvállalkozások belső piaci korlátai⁴²

A kis- és középvállalkozások (azok a vállalkozások, ahol a foglalkoztatottak létszáma 250 fő alatti, továbbá a mérlegfőösszeg vagy az árbevétel meghatározott összeg alatti⁴³) jelentős részét képezik az Európai Unió gazdaságának. A Bizottság szerint körülbelül 23 millió kis- és középvállalkozás működik a 25 EU tagországban, ez az összes vállalkozás 99,8 százalékát jelenti, és körülbelül az alkalmazottak 66 százalékát. A kis- és középvállalkozásoknak különösen fontos szerepük van a munkahelyteremtésben, hiszen a foglalkoztatás növekedési potenciál ebben a szektorban magasabb, mint a nagyvállalatoknál. Ez mellett a tapasztalat is azt mutatja, hogy a gazdasági növekedés a kis- és középvállalkozásokra, azok közvetlen piaci érintettsége miatt, fokozottan képes hatni. Ezért a kis- és középvállalkozások különösen kiemelt szerepet játszanak az EU gazdasági fejlődésében és a foglalkoztatottság növekedésében, illetve a szociális egység megteremtésében.

Az európai kis- és középvállalkozások leginkább a hazai nemzeti piacon működnek, érdekeltségük a határon átnyúló tevékenységben alacsony szintű (ez igaz a nemzetközi működés minden területére az exporttól a külföldi szállítóval lebonyolított importra, egészen a komplexebb ügyletekig). Figyelemre méltó, hogy a leányvállalatot, fiókvállalatot vagy telephelyet alapító vállalkozásoknak csak 3 százaléka EU illetőségű kis- és középvállalkozás. A Bizottsági tanulmány szerint az EU székhelyű kis- és középvállalkozó csoportokra jellemző, hogy az anyavállalatnak átlagosan 2,82 darab többségi tulajdonú leányvállalata van. A külföldön befektető kis- és középvállalkozó anyavállalatnak elsődleges célpontja a szomszédos tagországok, és a befektetések legtöbbje leányvállalat formájában történik.

A tanulmány szerint – többek között – a társasági adó is akadályokat gördít a kis- és középvállalkozások külföldi gazdasági aktivitása ellen. A társasági adón belül különös jelentőséggel bír az alábbi két akadály:

- az EU tagállamok különböző társasági adórendszeréből adódó *adminisztrációs költségtöbblet*; (több kutatás alátámasztja azt, hogy az adminisztrációs költségek

⁴² A fejezetben szereplő statisztikai adatok forrása a Bizottság tanulmánya (Bizottsági közlemény a Tanácsnak, az Európai Parlamentnek és a Gazdasági és Szociális Bizottságnak, A kis- és középvállalkozások előtt álló adóakadályok elleni küzdelem a belső piacon – Egy lehetséges székhelyállam szerinti adóztatás kísérleti projekt vázlat, Hatástanulmány, (COM(2005) 702 final)).

⁴³ Az uniós standardokkal harmonizált magyar jogszabályok szerinti kis- és középvállalkozás fogalmát a 2004. évi XXXIV. törvény tartalmazza.

regresszíven csökkennek a vállalati mérettel, és aránytalanul alacsonyabbak a nagyvállalatoknál, mint a kisebbeknél);

- a *határon átnyúló veszteségbeszámítás* hiánya, amely nemcsak akadályozza a külföldi letelepedést, hanem csökkenti az újonnan alapított vállalkozás életbenmaradási lehetőségeit és korlátozza a vállalkozás forráshoz jutását a vállalati életciklus fontos szakaszában.

4.2. Az akadályok lebontása

A Bizottság elképzelései szerint a kis- és középvállalkozások közös piaci tevékenységének elősegítése az alábbi módokon valósulhat meg.

Táblázat 15. Kis- és középvállalkozások közös piaci tevékenységének ösztönzése

Ösztönzési forma	Jellemzői
<i>Célzott segítség a kis- és középvállalkozásoknak</i>	Minden vállalkozás ugyanazokkal az adóakadályokkal találja magát szembe, mérettől függetlenül. Ezért felmerülhet, hogy kiemelten a kis- és középvállalkozások előtt álló adóakadályok lebontásáért nem szükséges külön lépéseket tenni. Azonban ha azonos eszközökkel segítünk minden vállalkozáson, a végeredmény az, hogy a kis- és középvállalkozások továbbra sem tudják kihasználni a közös piac előnyeit. Továbbá az általános – minden vállalati méretet érintő – intézkedések hatása sokkal lassabb és a kis- és középvállalkozásokra gyakorolt hatás bizonytalan.
<i>Nyilvántartások egyszerűsítése</i>	A társasági adó nyilvántartások és külföldi ügyletek könyvvizetési szabályainak egyszerűsítése és uniós szintű standardizálása: ez az érintett kkv vállalkozásoknak létfontosságú lenne és jelentősen csökkentené az adminisztrációs költségeket.
<i>Határon átnyúló veszteségelhatárolási irányelv</i>	Az irányelv a kis- és középvállalkozások külföldi terjeszkedésének útjában lévő legfontosabb akadály lebontását célozza. Ugyanakkor ez is csak rész megoldást jelentene, hiszen más problémás területeket, mint például az adóadminisztrációs költségek aránytalansága, nem érint.
<i>Közvetlen támogatások, állami támogatás</i>	Ez a megoldás nem adórendszerbeli eszközökkel segítené az adóakadályok megszüntetését. Például egyes célzott támogatásokkal, amelyek a kis- és középvállalkozások határon átnyúló működését segítik elő. Ez a megoldás lenne a legmegfelelőbb az adóakadályok kompenzációjára, ugyanakkor ütközhet az EU verseny szabályokkal (hiszen diszkriminatív módon támogatná a kkv-kat).
<i>Székhely állam szerinti adóztatás (HST)</i>	Ez a kísérleti projekt ötvözi az előbbi megoldások előnyeit azzal, hogy az a kis- és középvállalkozás, aki több mint egy tagállam területén működik, adóköteles nyereségét minden tagországban szerzett jövedelme alapján, székhelye szerinti szabályok alapján határozná meg. Az adóköteles jövedelmet azután egy meghatározott elosztási kulcs (bértömeg, árbevétel vagy más) szerint felosztja és minden tagállamban az adott társasági adó kulccsal határozza meg a fizetendő társasági adót.

Forrás: Bizottsági közlemény a Tanácsnak, az Európai Parlamentnek és a Gazdasági és Szociális Bizottságnak, A kis- és középvállalkozások előtt álló adóakadályok elleni küzdelem a belső piacon – Egy lehetséges székhelyállam szerinti adóztatás kísérleti projekt vázlata, Hatástanulmány, (COM(2005) 702 final)

4.3. A székhely állam szerinti adóztatás jellemzői

A HST rendszere a tagállami adórendszerek kölcsönös elismerésén alapul. A HST rendszerben a több tagállamban működő vállalatcsoport nyereségét egy tagállam társasági adószabályai alapján állapítják meg, mégpedig a vállalatcsoport anyavállalatának vagy a vállalatcsoport üzletvezetőségének illetősége szerinti állam szabályai alapján. Így a kis- és középvállalkozás, ha külföldi leányvállalatot akar alapítani, a vállalkozás székhelye szerinti adószabályokat alkalmazhatja a leányvállalat adóalapjának megállapítására is. Bármely tagállamban végzett tevékenységre az adott államban alkalmazott adókulcs alapján kell az adót megfizetni. Ez a rendszer hatékonynak tűnhet a kis- és középvállalkozások külföldi jelenléte elé gördített akadályok felszámolásában. Az Európai Parlament támogatta a HST ötletét és felkérte a Bizottságot a koncepció részletes kidolgozására.

Összegzés

Jelenleg is alkalmaznak a tagállamok olyan kétoldalú kettős adóztatási egyezményhez kapcsolódó protokollt, amely alapján a határmenti régiókban a telephelyek alapítását ösztönzik. A protokoll szerint a kijelölt régióban alapított telephelyet adózási szempontból nem tekintik telephelynek, annak ellenére, hogy az általános szabályok szerint annak minősülne. Ennek eredményeként a telephely nem lesz adóköteles a kérdéses államban. A fő különbség a protokoll és a HST rendszere között az, hogy a protokoll csak korlátozottan, egyes kijelölt területeken érvényesíthető, nem szükséges az adóalap megosztása a tagállamok között.

Összességében elmondható, hogy a kezdeti szépreményű elképzelések ellenére a gyakorlat nem igazolta a HST sikerét. Tudomásom szerint az Európai Unió egyetlen tagállama sem vezette be a székhely szerinti adóztatás szabályát. A projekt kudarca mögött számos ok kereshető. Véleményem szerint a HST pozitív hatásának bizonytalansága mellett a tagállamok nem merték felvállalni a jelenlegi tradicionális tagállami adórendszerek ilyen jellegű megváltoztatását. Ugyanakkor mindenképpen elméleti mérföldkönek tekinthető a HST az európai uniós társasági adóharmonizáció rögzös útján.

5. Koordináció, és/vagy harmonizáció?

5.1. Bevezetés

A kis- és középvállalkozói szektort érintő HST mellett a Bizottság a jelentős gazdasági, politikai és költségvetési erőt képviselő nagyvállalati szektort célzó hosszú távú intézkedésekben is gondolkodott. A harmonizációs törekvések ezen formái ún. iránymutatások (Guideline) formáját öltötték. Ennek oka, hogy az eltérő tagállami érdekek miatt a Bizottsági törekvések csak „iránymutatások” formájában voltak elfogadhatók, amelyek semmilyen kötelező erővel nem bírnak a tagállamokra nézve.

Az Európai Bizottság 2006. december 19-én az alábbi három iránymutatást publikálta:

1. A tagállami közvetlen adórendszerek összehangolásáról⁴⁴;
2. A tagállamból kikerülő eszközök könyv szerinti értékének és piaci értéke különbözetének megadóztatásáról (exit taxation)⁴⁵;
3. A határon átnyúló veszteségelhatárolásról⁴⁶.

A Bizottság szerint egy olyan magánszemély vagy társaság, amely/aki a határon túl végez tevékenységet (vagy szeretne végezni), diszkriminációval, kettős adóztatással, illetve többlet adminisztrációs költségekkel szembesül(het). Ez akadály lehet a határon túli tevékenységnek. A megoldás az európai uniós szinten koordinált fellépés lehet, amely jelenti *a)* a diszkrimináció és a kettős adóztatás megszüntetését, *b)* a nem kívánt adómentesség és adóelkerülés megelőzését; *c)* azon adminisztrációs költségek csökkentését, amelyek a különböző adórendszerek alkalmazása miatt keletkeznek.

5.2. A tagállami közvetlen adórendszerek koordinációja a belső piacon⁴⁷

A tagállami adórendszerek fő célja, hogy megfelelően finanszírozzák a nemzeti költségvetés bevételi oldalát. Ugyanakkor a globalizáció következtében a tagállami adórendszerek jelentős nyomás alatt vannak, amennyiben a tagállam célja

⁴⁴ Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee: Co-ordinating Member States' direct tax systems in the Internal Market, Brussels, 19.12.2006 COM(2006)823 final

⁴⁵ Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee: Exit taxation and the need for co-ordination of Member States' tax policies, Brussels, 19.12.2006 COM(2006)825 final

⁴⁶ Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee: Tax Treatment of Losses in Cross-Border Situation, Brussels, 19.12.2006 COM(2006)824 final

⁴⁷ Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee: Co-ordinating Member States' direct tax systems in the Internal Market, Brussels, 19.12.2006 COM(2006)823 final

versenyképességének megőrzése. (Jelenleg a társasági adózás lényegében tagállami kompetencia.)

Egy olyan magánszemély vagy társaság, aki a határon túl végez tevékenységet (vagy szeretne végezni), diszkriminációval, kettős adóztatással, illetve többlet adminisztrációs költségekkel szembesül(het). Ez akadály lehet a határon túli tevékenységnek a társaságok esetében és akadály a magánszemélynek is. Ennek következtében a közös piac előnyei nem használhatók ki megfelelően. A problémák részben orvosolhatók a tagállami adórendszerek szabályozásával, illetve a jelenlegi kettős adóztatási egyezményekkel.

A Bizottság véleménye szerint a fenti akadályok megszüntetésének sikeres megoldása az lesz, ha a több tagállamban tevékenykedő társaságok egy közös konszolidált társasági adóalap szerint határozzák meg a vállalatcsoport egészének adóalapját. A Bizottság ennek érdekében 2008-ra tervezett javaslatot tenni a közös konszolidált társasági adóalap szabályaira. Emellett azonban számos további probléma vár megoldásra rövid-, illetve középtávon is. A közös konszolidált társasági adóalap (Common Consolidated Corporate Tax Base, „CCCTB”) bevezetését követően számos kérdés nyitott marad, tekintettel arra, hogy:

- (i) a CCCTB nem vonatkozik a magánszemélyekre;
- (ii) nem feltétlen vonatkozik minden társaságra/tagállamra.

A Bizottság szerint a CCCTB bevezetését követően is szükség lesz arra, hogy a harmonizálatlan társasági adórendszereket összehangolják a belső piaci korlátok megszüntetése érdekében, illetve azért, hogy a tagállamok adóalapjának erózióját csökkentsék. A tagállami közvetlen adórendszerek koordinációjának hiánya nem kívánt adókikerüléshez, illetve adóelkerüléshez, a tagállami adóbevételek csökkenéséhez vezet.

A tagállamok közti fejlettebb kooperáció és koordináció jelentősen javíthatja a tagállamok adórendszereinek teljesítményét. Az adórendszerek így hatékonyabban tudnak a Közös Piac sikeréhez hozzájárulni, fokozni a növekedést és a foglalkoztatást és ösztönözni az uniós vállalkozások globális szintű versenyképességét összhangban a megújult lisszaboni stratégiával⁴⁸.

Valójában a Bizottsági elképzelés mögött az állhatott, hogy a CCCTB politikai támogatottsága abban az időben is igen bizonytalan volt, ugyanakkor a Bizottság

⁴⁸ COM(2005)532 final, 25.11.2005, The contribution of the tax and customs policies to the Lisbon strategy

szeretett volna rövidtávon felmutatni előrelépéseket a harmonizációban. Ha belegondolunk az irányelvek (egyesülési irányelv és anya- leány irányelv) 2001-es publikálása óta nem sikerült lényeges lépéseket tenni a harmonizáció érdekében. Ami a harmonizációt illeti az inkább az Európai Bíróság ítéletein keresztül „inverz” módon, a Bizottság és a tagállamok befolyása és valódi beleszólása nélkül valósult meg. Tehát a Bizottság bizonyos szintű kényszerrel találta magát szemben, fel kellett mutatnia valamiféle előrelépést, még hozzá rövidtávon. Ez a kényszer szülte a „mumusként” emlegetett „harmonizáció” helyett a könnyebben elfogható és támogatható „koordináció” ötletét.

5.2.1. A koordinált adórendszerek alapelvei

5.2.1.1. Alapelvek

A koordinált fellépés az alábbiakat jelenti:

- (i) a diszkrimináció és a kettős adóztatás megszüntetése;
- (ii) a nem kívánt adómentesség és adóelkerülés megelőzése;
- (iii) azon költségek csökkentése, amelyek a különböző adórendszerek alkalmazása miatt lépnek fel.

A Bizottság szerint a fenti célok elérése érdekében történő koordinált fellépés széles spektrumon mozog, ennek két végpontja a tagállamok unilaterális intézkedései, illetve a közösségi eszközökkel történő közös fellépés. Egyes esetekben hatékony lehet a tagállam szintjén alkalmazni a közös megállapodáson alapuló megoldást, például a diszkrimináció megszüntetésére. Más esetekben a tagállamok unilaterális intézkedései nem elegendőek, és bilaterális (kettős adóegyezmények), illetve kollektív közösségi eszközök szükségesek a problémák kezelésére. Ez különösen igaz a kettős adóztatás vagy a nem kívánt adómentesség esetében, amely az egyes tagállamok szabályainak különbözőségéből ered. Továbbá szükséges a koordináció a tagállamok és harmadik államok között egyes meghatározott területeken (anti-avoidance (adóelkerülés ellenes) szabályok), a tagállamok adóalapjának védelmében.

A Bizottság szerint a fenti célok, részben vagy teljes egészében akkor teljesülhetnek, ha a tagállamok összehangolják intézkedéseiket. Erre tekintettel a

Bizottság két speciális területtel foglalkozó iránymutatást^{49 50} publikált, melyeket a következő két fejezetben részletezek.

5.3. Exit taxation⁵¹

A tagállamból kikerülő eszközök könyv szerinti értékének és piaci értéke különbözetének megadóztatásáról (az ún. exit taxation) szóló iránymutatás az Európai Bíróság ítéletéhez kapcsolódik, amely szerint ellentétes a közösségi joggal, ha a határon átmenő eszköz nem realizált nyereségét megadóztatja a tagállam. (A belföldi ügyletben nem adózik az ilyen eszközátadás.)⁵² (A kikerülés oka lehet az illetőség áthelyezése egyik tagállamból a másikba, vagy az eszközök más okból külföldre történő allokációja.) A szabályok összehangolása nélkül fennáll annak a kockázata, hogy a tagállamot elhagyó eszköz nem realizált nyeresége nem fog adózni a másik tagállamban sem, vagy kétszeresen adózik. Az iránymutatásban⁵³ a Bizottság számos megoldási javaslatot vázol a fel a fenti probléma kezelésére:

1. Értékesítésnek kell tekinteni az illetőség áthelyezését, azaz adóztatni kell a nem realizált nyereséget, beszámítást adva a második államban megfizetett adóra (így a nyereség nem adózik kétszeresen).
2. A tagállamok megegyezhetnek a nyereség adóztatási jogának megosztásában (például olyan arányban oszthatják meg a jogot, amennyi időt az adott államban töltött az eszköz). Ez a jelenlegi kettős adóegyezmények változtatását igényelné.

⁴⁹ Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee: Exit taxation and the need for co-ordination of Member States' tax policies, Brussels, 19.12.2006 COM(2006)825 final

⁵⁰ Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee: Tax Treatment of Losses in Cross-Border Situation, Brussels, 19.12.2006 COM(2006)824 final (a továbbiakban: "a veszteségelhatárolással foglalkozó bizottsági közlemény")

⁵¹ Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee: Exit taxation and the need for co-ordination of Member States' tax policies, Brussels, 19.12.2006 COM(2006)825 final

⁵² C-9/02 Hughes de Lasteyrie du Saillant v. Ministère de l'économie, de Finances et de l'Industrie eset, OJ C94, 17.04.2004., p5 (a továbbiakban de Lasteyrie eset). A de Lasteyrie esetben a francia jogot bírálta az Európai Bíróság. Egy francia magánszemély illetőségét Belgiumba helyezte és francia cégében birtokolt részesedéseinek árfolyamnyereségét le kellett adóznia, arra tekintettel, hogy belga illetőségű lett. Ugyanakkor az ítélet kimondta, hogy lehetővé kell tenni az árfolyamnyereség realizálásakor az adó beszedését, valamilyen garanciával. Egy másik bírósági esetben az ún. N esetben (C-470/04 N v Inspecteur van de Belastingdienst Oost / kantoor Almelo, 7 September 2006.) még nem született ítélet. Míg a de Lasteyrie eset kizárólag magánszemélyre vonatkozik, addig az N eset már társaság esetében vet fel hasonló problémát.

⁵³ Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee: Exit taxation and the need for co-ordination of Member States' tax policies, Brussels, 19.12.2006 COM(2006)825 final

Az illetőség áthelyezéséhez hasonlóan kezelni kell azt az esetet is, ha a tagállami központ külföldi telephelyéhez „allokálják” az eszközöket. Egyes tagállamok az ilyen eszköz piaci értéke és könyv szerinti értéke közötti részt megadóztatják⁵⁴.

Az iránymutatásban⁵⁵ felvázolt problémák és megoldási javaslatok véleményem szerint túl korainak minősültek publikálásukkor, sem az új, sem a régi tagállamok még nem voltak megfelelően felkészülve, hogy akkor ilyen problémákkal komolyan foglalkozzanak, illetve, hogy lemondjanak a külföldre kerülő eszközök átértékelési különbözetének adóztatásáról. Ennek megfelelően a Bizottság várakozásaival ellentétben tagállami válaszlépések nem követték a téma felvetését.

5.4. Határon átnyúló veszteség kompenzáció⁵⁶

A veszteségelhatárolással foglalkozó bizottsági iránymutatás⁵⁷ rámutat arra, hogy a határon átnyúló veszteségelhatárolási szabályok hiányában – azaz a jelenlegi rendszer szerint – fennáll annak a veszélye, hogy egy vállalatcsoport tagvállalatai eredménye után tagállamonként összességében több adót fizet, mint a csoportszintű eredmény. Ez jelentősen hátráltatja a vállalatcsoport határon túli tevékenységét és rontja az uniós vállalkozások és vállalatcsoportok versenyképességét. A veszteségelhatárolással foglalkozó bizottsági közlemény⁵⁸ a tagállami szabályok összehangolását ösztönzi.

A határon átnyúló veszteségelhatárolás az ún. csoportadózás rendszerében tud megvalósulni. A csoportadózás azt jelenti, hogy a vállalatcsoport tagjai közösen, részben vagy egészben konszolidálva a tagok nyereségét vagy veszteségét, esetleg mindkettőt határozzák meg a csoport adóterhelését.

A határon átnyúló veszteség kompenzációt két dimenzióban szükséges vizsgálni:

⁵⁴ 2010-től Magyarország is adóztat, lásd a társasági adóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény 16.§ -t.

⁵⁵ Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee: Exit taxation and the need for co-ordination of Member States' tax policies, Brussels, 19.12.2006 COM(2006)825 final

⁵⁶ Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee: Tax Treatment of Losses in Cross-Border Situation, Brussels, 19.12.2006 COM(2006)824 final (a továbbiakban: „a veszteségelhatárolással foglalkozó bizottsági közlemény”)

⁵⁷ Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee: Tax Treatment of Losses in Cross-Border Situation, Brussels, 19.12.2006 COM(2006)824 final (a továbbiakban: „a veszteségelhatárolással foglalkozó bizottsági közlemény”)

⁵⁸ Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee: Tax Treatment of Losses in Cross-Border Situation, Brussels, 19.12.2006 COM(2006)824 final (a továbbiakban: „a veszteségelhatárolással foglalkozó bizottsági közlemény”)

- (i) társaságon belül (más államban felmerült fióktelep vagy telephely veszteségének felhasználása)
- (ii) vállalatcsoporton belül (a csoport más államban lévő leányvállalatánál felmerült veszteség felhasználása)
- (iii) Az Európai Bizottság szerint a nagy tagállamok vállalkozásainak, amelyek képesek nagyobb és jobb minőségű piacok elérésére, potenciális előnyük van a kisebb államokban lévő versenytársaikkal szemben (még akkor is, ha ezek utóbbiak innovatívabbak és hatékonyabbak). A nagyobb vállalatok általában több tagállamban folytatnak tevékenységet, ami azt jelenti, hogy könnyebben termelnek veszteséget. Ugyanakkor előny, hogy elegendő forrás van beruházásra, és képesek egy veszteséges üzletágot kompenzálni egy nyereséggel szemben.

Csoporton belüli veszteségelhatárolás

Csak hat tagállam (köztünk hazánk) nem alkalmazza az ún. csoportadózási rendszerét. A többi tagállamban alkalmazott szabályok az alábbiak szerint csoportosíthatók (a csoportosítás fokozatokat is jelent):

- (i) csoporton belüli veszteségkompenzáció (hét tagállam)
- (ii) a csoport eredményének összevonása (pooling) (tizenegy tagállam): nem csak a veszteség, hanem az eredmények tetszőleges elosztása
- (iii) teljes adókonszolidáció (egy tagállam): a csoport egy jogi személy, a csoporton belüli ügyletek nem láthatók.

A tagállamon belül minden rendszer lehetővé teszi a vertikális (anya-leány) és a horizontális (leány-leány) közötti veszteségkompenzációt. A jelenleg kizárólag belföldi csoportadó rendszerek nemzetközi szintre kiterjesztési számos esetben problémát vethet fel.

5.5. Megoldások

A veszteségelhatárolással foglalkozó bizottsági közlemény⁵⁹ három megoldási javaslatot vázol fel a határon átnyúló veszteségkompenzáció európai szintű összehangolására.

⁵⁹ Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee: Tax Treatment of Losses in Cross-Border Situation, Brussels, 19.12.2006 COM(2006)824 final (a továbbiakban: "a veszteségelhatárolással foglalkozó bizottsági közlemény")

Táblázat 16. Megoldások a veszteségkompenzáció összehangolására

Megnevezés	Leírás
Végleges veszteségtranszfer	Annak érdekében, hogy a veszteséget kompenzáló állam költségvetése ne sérüljön, egy klíring/elszámolási rendszert kell felállítani, amelyben a veszteséget „exportáló” kompenzálná az „importáló” államot. Figyelembe kell venni a tagállamok közti különböző adókulcsokat és különböző adószabályokat, továbbá tekintettel kell lenni az adótervezési lehetőségekre.
Időszakos veszteségtranszfer	A leány veszteségét a nyereséges anya „felhasználja”, majd amikor a leány ismét nyereséges abból levonják a korábban „felhasznált” veszteséget (ezt javasolta az 1990-es irányelv javaslat is).
Konzolidáció	A csoport eredményét az anya konszolidálja. A leányt a telephelyhez hasonlóan kezeli a rendszer. A kettős adóztatás elkerülésére a beszámítást alkalmazzák. Ezt a konszolidált rendszert hosszabb időszakra kellene alkalmazni (3-5 év), minden tagvállalatra, vagy csak néhány tag esetében. Ez utóbbi kevesebb dokumentációval járna, de agresszív adótervezéshez vezetne. Hátrány az adminisztrációs költségek multiplikációja a kettős/többszörös rendszer miatt.

Forrás: Saját szerkesztés

A Bizottság a határon átnyúló veszteségelhatárolás összehangolásával hosszú távra előremutatott. A közlemény⁶⁰ célja nem is lehetett az azonnali tagállami előrelépések ösztönzése, sokkal inkább a probléma felvetése. Továbbá számos tagállamban egyáltalán nem merült fel a határon átnyúló veszteségelhatárolás, hiszen a nemzeti adórendszer sem engedte a tagállamon belüli vállalatcsoportoknál a veszteségkonszolidációt. Így például hazánk esetében sem.

Összegzés

A Bizottság szerint az előbbieken részletezett esetekben (exit taxation és határon átnyúló vállalatok közti veszteségelhatárolás) szükséges a szabályok összehangolása és megfelelő egyensúlyt kell teremteni az adóelkerülés és a Szerződés szerinti szabadságjogok (a határon átnyúló jelenlét indokolatlan korlátozása) között. Fontos továbbá, hogy ezen a területen a tagállamok közös szabályok szerint lépjenek fel harmadik államokkal szemben.

Ugyanakkor a fentiek mellett számos olyan egyéb terület marad, ahol szintén szükséges lenne a tagállamok közti koordináció a közös piac hatékonyabb működése érdekében. Ezek például a következők lehetnének: kölcsön és tőke fogalma, hibrid társaság alkalmazása, Forrásadók, a fióktelepek adóztatása és az ajándékozási illetékek, viták megoldására alkalmazható intézményrendszer kidolgozása.

⁶⁰ Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee: Tax Treatment of Losses in Cross-Border Situation, Brussels, 19.12.2006 COM(2006)824 final (a továbbiakban: “a veszteségelhatárolással foglalkozó bizottsági közlemény”)

A tagállamok között megfelelő koordináció és együttműködés lehetővé teszi az adópolitikai célok elérését és az adóalapok védelmét, továbbá biztosítja a diszkrimináció mentes szabályozást, megszünteti a kettős adóztatást és csökkenti a többlet költségeket. Ezzel az adórendszerek hozzájárulhatnak a Közös piac sikeréhez és segítenek az Unió globális versenyképességének fenntartásában a lisszaboni iránynak megfelelően.

Mindazonáltal a fenti kutatások és bizottsági ajánlások mellett a tagállamok ragaszkodnak a Szerződés szerinti adószuverenitáshoz. Ezért véleményem szerint – az eddigi tapasztalatok alapján – jogi vagy politikai kényszer hiányában a tagállamok a közeljövőben sem tesznek annak érdekében lépéseket, hogy a fenti ajánlásokból bármit is megvalósítsanak.

6. Veszteségelhatárolás és adókonszolidáció

6.1. Veszteségkonszolidáció

Az Európai Bizottság sokat foglalkozott a határon átnyúló veszteség elhatárolással, a veszteségkonszolidációval, mint a harmonizáció lehetséges egyik jövőbeni területével. Számos tanulmány készült annak igazolására, hogy a veszteségkonszolidáció jelentős megtakarításokat jelentene a vállalkozások szintjén és fontos lépés lenne az uniós vállalkozások külföldi jelenlétének ösztönzésében. Annak érdekében, hogy lássuk a jelenlegi helyzetet indokolt a tagállamokban a területen alkalmazott szabályozás áttekintése.

6.2. Csoportadózás az Európai Unióban

6.2.1. Az nemzetközi adóztatás semlegességének elve

Az adóztatás egyik alapelve a semlegesség, azaz az adóztatás nem befolyásolhatja a gazdasági döntéseket. Ez az alapelv a csoportadózás tekintetében úgy fogalmazható meg, hogy az adóztatás nem befolyásolhatja a vállalatok földrajzi elosztását (nemzetközi aspektus) és a csoport szervezeti felépítését (nemzeti aspektus). Ez alapján a nemzetközi adósemlegesség elve megkövetelné mind az uniós szinten egységes adóalapot, és az egységes adókulcsot. Tehát a közös konszolidált társasági adóalap (CCCTB) csupán részlegesen lehet semleges, hiszen az adókulcsok harmonizációját nem tervezi a Bizottság (rövidtávon, és egyes nyilatkozatokban hosszú távon is tagadják ezt). Az adósemlegesség elve azt is megkövetelné, hogy egy fiskális csoport részeként adózó vállalat azonos feltételekkel fizessen adót az önállóan adózó

vállalathoz képest. Ez a feltételezés önmagában értelmetlen lenne. (A fiskális csoporttag kompenzálhatja nyereségét a másik tag veszteségével szemben, erre önálló vállalkozások esetén nincs lehetőség.) Levonhatjuk azt a következtetést, hogy európai szinten a nemzetközi és a nemzeti adósemlegesség is csak utópia szintjén létezik.

E rövid kitérő után tekintsük át a csoportadózási szabályokat részletesen.

6.2.2. Csoportadózás az Európai Unió tagállamaiban

Néhány régi (Belgium, Görögország) és számos „új” EU tagállam nemzeti jogszabályai nem teszik lehetővé a csoportadózás alkalmazását. Ezekben a tagállamokban az adózási szabályok nem különböztetik meg a vállalkozásokat attól függően, hogy azok önállóan működnek vagy egy vállalatcsoport részeként. Megjegyezzük azonban, hogy Belgiumban működik olyan szabályozás (ún. Belgian coordination centre – belga koordinációs centrum), amely a csoportadózáshoz hasonló kedvezményeket biztosít.

Azokban a tagállamokban, ahol létezik csoportadózási rendszer, szigorúan definiált azon vállalatok köre, akik élhetnek e lehetőséggel. A csoport fogalma jogi illetve gazdasági kritériumok alapján korlátozható. A jogi feltételek a (közvetett vagy közvetlen) tulajdoni részesedési küszöb felállításán alapulnak. Például egy leányvállalat, akkor lehet az anyavállalat része, ha az anya meghatározott mértékű részesedéssel vagy szavazati joggal rendelkezik a leányban. Ezzel szemben a gazdasági feltételek megállapítása a tulajdonos ellenőrzési jogán és a szervezeti működési és gazdasági függőségen alapul. A gyakorlatban leginkább a jogi és a gazdasági feltételrendszerek kombinációjával határozzák meg a csoport fogalmát. A következőkben tekintsük át a tagállami csoportadózási rendszereket a csoport fogalma szempontjából.

Táblázat 17. A csoport definíciója az európai csoportadózási rendszerekben

Tagállamok	Jogi feltétel	Vállalati formák		Gazdasági feltétel	
	Tulajdoni részesedés (minimum %)	Anyavállalat	Tagvállalatok	Csoportvállalatok függősége	Számviteli követelmények
Ausztria	> 50	(1) vagy (5)	(6) vagy (11)	(14) és (15)	-
Ciprus	≥ 75	(1)	(6)	(14)	-
Dánia	> 50	(1), (15)	(6) vagy (9) vagy (13)	(14) és (15)	(16)
Finnország	≥ 90	(1)	(6)	(14) és (15)	(16)
Franciaország	≥ 95	(1)	(6) vagy (10)	(14)	(16)
Németország	> 50	(2) vagy (5)	(6)	(14) és (15)	-
Írország	≥ 75	(1)	(6)	-	-
Olaszország	> 50	(1) vagy (5)	(6) vagy (9)	(14)	(16)
Lettország	≥ 90	(2)	(7)	(14)	-
Luxemburg	≥ 95	(3)	(8)	-	(16)
Málta	≥ 51	(1)	(6)	(14)	(16)
Hollandia	≥ 95	(3)	(6)	(14)	(16)
Lengyelország	≥ 95	(1)	(6)	-	-
Portugália	≥ 90	(1)	(6)	(14)	(16)
Szlovénia	≥ 90	(1)	-	-	-
Spanyolország	≥ 75	(1)	(6) vagy (10)	(14)	(16)
Svédország	≥ 90	(1) vagy (4)	(6) vagy (12)	(14)	-
Egyesült Királyság	≥ 75	(2)	(6)	-	-
<u>Magyarázatok:</u>			(10) Külföldi bejegyzett tag leányvállalat		
(1) Belföldi illetőségű társaság			(11) Külföldi EU tagvállalat		
(2) Belföldi illetőségű adózó			(12) Külföldi EU/EGT leányvállalat, amely adózó a kérdéses tagállamban		
(3) Belföldi korlátlan adózó			(13) Külföldi telephely		
(4) Külföldi EU/Európai Gazdasági Közösség (EGT) illetőségű társaság			<u>Csoport vállalatok függősége</u>		
(5) Külföldi társaság, akinek a kérdéses tagállamban telephelye van (csak a belföldi adókonszolidáció esetében)			(14) Teljes adóévben teljesülnek a feltételek		
(6) Belföldi leányvállalat			(15) Megállapodás alapján		
(7) Belföldi adózó leányvállalat			<u>Számviteli feltételek:</u>		
(8) Belföldi bejegyzett adózó tagvállalat			(16) Azonos pénzügyi év minden tagnál		
(9) Külföldi leányvállalat					

Forrás: Savina Princen, Marcel Gerard: *International Tax Consolidation in the European Union: Evidence of Heterogeneity*, European Taxation, 2008 április, p 177

6.2.3. A csoportadózás fajtái

A csoportadózás elméleti háttere az, hogy a tagok adókötelezettségüket összevontan határozzák meg és ennek következtében egységesen egy adóalanyként fizetnek adót.

Az alábbi táblázat összefoglalja a csoportadózás lehetséges formáit.

Táblázat 18. A csoportadóztatás európai formái

Csoportadózási rendszer fajtája	Tagállam
1. Adókonszolidáció (az adók összevonása)	Ilyen szabályt egyik tagállam sem alkalmaz.
2. Transzfer rendszerek: (i) jóváírási rendszer (group contribution)	Finnország és Svédország
(ii) Csoport kedvezmény (group relief)	Ciprus, Írország, Lettország, Málta, és Egyesült Királyság
3. Konszolidáció	
Részleges adókonszolidáció	Ausztria, Dánia, Franciaország, Németország (Organschaft), Olaszország, Luxemburg, Lengyelország, Portugália, Szlovénia és Spanyolország
Teljes adókonszolidáció	Hollandia

Forrás: Savina Princen, Marcel Gerard: International Tax Consolidation in the European Union: Evidence of Heterogeneity, European Taxation, 2008 április

A tagok csoporton belüli függetlenségét vizsgálva alapvetően három csoport különíthető el. A tagállamok nem alkalmaznak olyan rendszert, amely szerint az anyavállalat adókedvezményként levonhatja a csoport leányvállalatai által megfizetett adót. Ezt az ún. adókonszolidációt leginkább az Egyesült Államokban alkalmazzák, EU tagállamban nem. A második csoportba olyan rendszerek tartoznak, amelyek megengedik meghatározott összegeknek egyik tagtól a másikhoz utalását (ún. transzfer rendszerek). A transzfer rendszereknek két formája van: csoportos hozzájárulási rendszer (contribution system) és csoport kedvezmény rendszer (group relief system). A harmadik kategóriába olyan rendszerek tartoznak, amelyekben a csoport egy adóalanyként jelenik meg, azaz a tagok minden jövedelmüket konszolidálják (pl. a német Organschaft). A következőkben egy példán keresztül mutatjuk be az egyes fajták közti összességű különbséget.

1. számú példa

Az anyavállalat („P”) és leányvállalata („S”) egy csoportot alkotnak. P kap 20 (második adóévben 30) bevételt S leányvállalatától (csoporton belüli ügylet). S bevétele 170, P viseli a költségeket, ezek értéke 90. P eredménye $20-90=-70$ (második adóévben $30-90=-60$) (veszteség). S eredménye $170-20=150$ (második adóévben $170-30=140$). S államban a társasági adókulcs: 30% és P államban 25%.

Összehasonlításként vizsgáljuk meg, hogy ha P és S egy társaság C formájában működik, hogyan alakul az adóteher. C adókulcsa 25%.

Csoportadóztatás nélkül minden tag egyedileg határozza meg adókötelezettségét. P veszteséges, adót nem fizet. S 45 egység adót fizet ($150 \cdot 30\%$), majd 42 egységet

(140*30%). A csoporttagok adókötelezettsége nagyban attól függ, hogy a transzferát hogyan határozzák meg.

Táblázat 19. Független ügyletek adóhatása

* A zárójelbe tett számok minden esetben negatív értékeket jelentenek.

Tagok	Adóévek	Csoporton belüli ügylet eredménye	3. felekkel folytatott ügylet eredménye	Eredmény	Adóalap	Adó
Anya („P”)	1. adóév	20	(90)*	(70)*	0	0
	2. adóév	30	(90)*	(60)*	0	0
Leány („S”)	1. adóév	(20)*	170	150	150	45
	2. adóév	(30)*	170	140	140	42
Telephely („C”)	1. adóév	-	-	80	80	20
	2. adóév	-	-	80	80	20
Összes adóterhelés						
1. adóév						65
2. adóév						62

Forrás: Savina Princen, Marcel Gerard: International Tax Consolidation in the European Union: Evidence of Heterogeneity, European Taxation, 2008 április, p 179

6.2.3.1. Transzfer rendszerek (Transfer regimes)

6.2.3.1.1. Jóváírási rendszer – nyereségtranszfer (Group contribution)

A jóváírási rendszert a svéd és finn csoportadóztatás alkalmazza. Minden tagnak joga van a nyereségét egy másik taghoz allokálnia, attól függően, hogy annak milyen eredménye van. Minden tag egyedi adófizető, saját számviteli nyilvántartásai alapján egyedileg határozza meg adókötelezettségét. A tagoknak joga van „vagyonát” (kivéve a veszteséget) egy másik tagra átruházni. A veszteséges tag a jóváírás által csökkentheti veszteségét. A vagyoni juttatás a juttatónál elismert költségnek, a kedvezményezettnek bevételnek minősül. Eredetileg Svédországban és Finnországban is a rendszer csak rezidens tagok között működött. Ez azonban ellentétes volt az Római szerződés szerinti diszkrimináció tilalmával az Európai Bíróság szerint⁶¹, ezért Svédország változtatott a szabályokon és a csoportadóztatás – korlátokkal ugyan, de – nyitott az EGT tagállamokban rezidens társaságok felé. Finnország változatlanul fenntartja a diszkriminatív szabályokat.

A következőkben mutassuk be az előbbi példán keresztül a jóváírási rendszer működését.

⁶¹ ECJ X AB and Y AB, 18 November 1999, Case C-200/98

Táblázat 20. Jóváírási rendszer adóhatása – nyereség transzfer

Tagok	Adóévek	Csoporton belüli ügylet eredménye	3. felekkel folytatott ügylet eredménye	Eredmény	Adóalap	Adó
Anya („P”)	1. adóév	20	(90)	(70)	0	0
	2. adóév	30	(90)	(60)	0	0
Leány („S”)	1. adóév	(20)	170	150	80 (=150-70)	24
	2. adóév	(30)	170	140	80 (=140-60)	24
Telephely („C”)	1. adóév	-	-	80	80	20
	2. adóév	-	-	80	80	20
Összes adóterhelés						
1. adóév						44
2. adóév						44

*A zárójelbe tett számok minden esetben negatív értékeket jelentenek.

Forrás: Savina Princen, Marcel Gerard: *International Tax Consolidation in the European Union: Evidence of Heterogeneity*, European Taxation, 2008 április, p

Az alapadatokhoz képest látható, hogy a csoportszintű adóterhelés csökken (65, illetve 62 egység helyett csak 44 egység). A csökkenés oka, hogy az anya („P”) transzferálta veszteségét (összesen 70, illetve 60 egységet) a leányhoz („S”).

6.2.3.1.2. Csoport kedvezmény – veszteség transzfer (Group relief)

A csoport adózás ezen fajtájában a csoporttagok saját veszteségeiket átadhatják másik tagnak. Ennek következtében a nyereséges csoporttag adófizetési kötelezettsége csökken. Ilyen rendszert működtet Ciprus, Írország, Málta, Lettország és az Egyesült Királyság.

Az adóhatásokat tekintve az eredmény ugyanaz, mint a nyereségtranszfer esetén. A veszteséges társaság továbbra sem fizet adót, a nyereséges adókötelezettsége csökken.

Táblázat 21. Csoportkedvezmény –veszteség transzfer

A zárójelbe tett számok minden esetben negatív értékeket jelentenek.

Tagok	Adóévek	Csoporton belüli ügylet eredménye	3. felekkel folytatott ügylet eredménye	Eredmény	Adóalap	Adó
Anya („P”)	1. adóév	20	(90)	(70)	0	0
	2. adóév	30	(90)	(60)	0	0
Leány („S”)	1. adóév	(20)	170	150	80 (=150-70)	24
	2. adóév	(30)	170	140	80 (=140-60)	24
Telephely („C”)	1. adóév	-	-	80	80	20
	2. adóév	-	-	80	80	20
Összes adóterhelés						
1. adóév						44
2. adóév						44

Forrás: Savina Princen, Marcel Gerard: *International Tax Consolidation in the European Union: Evidence of Heterogeneity*, European Taxation, 2008 április, p 180

6.2.3.2. Konszolidációs rendszerek (Consolidation regimes)

A konszolidáció esetén a csoportba tartozó leányvállalatok az anyavállalathoz allokálják jövedelmüket, majd általában egy adózóként adózik a csoport. A csoportadózás ez a fajtája biztosítja az adósemlegességet és azt, hogy a csoport egy gazdasági egységként jelenjen meg. Az alábbi táblázat összefoglalja a tagállamok konszolidációs rendszereit.

Táblázat 22. A tagállamokban alkalmazott konszolidációs rendszerek jellemzői

A zárójelbe tett számok minden esetben negatív értékeket jelentenek.

Tagállam	A csoport egy jogi személyiség	Belföldi vagy külföldi tagot is integrál	Kötelező vagy választható	A konszolidáció mértéke
Ausztria	Nem	Külföldi is	Választható	Belföldi: teljes; külföldi: arányos
Dánia	Nem	Külföldi is	Belföldi: kötelező; külföldi: választható	Belföldi: teljes; külföldi: arányos
Franciaország	Nem	Külföldi is	Belföldi: választható; külföldi: kötelező	Teljes
Olaszország	Nem	Külföldi is	Belföldi: választható; külföldi: kötelező	Belföldi: teljes; külföldi: arányos
Luxemburg	Nem	Csak belföldi	Választható	Teljes
Hollandia	Igen	Csak belföldi	Választható	Teljes
Lengyelország	Nem	Csak belföldi	Választható	Teljes
Portugália	Nem	Csak belföldi	Választható	Teljes
Szlovénia	Nem	Csak belföldi	Választható	Teljes
Spanyolország	Nem	Csak belföldi	Választható	Teljes

Forrás: Savina Princen, Marcel Gerard: International Tax Consolidation in the European Union: Evidence of Heterogeneity, European Taxation, 2008 április, p 181.

A következőkben vegyünk egy másik példát a konszolidáció gyakorlati bemutatása céljából.

2. számú példa

„P” anyavállalat 400 egység árbevételt realizált, költsége 100 egység. „P” részesedést ad el „S”-nek, ezen 20 egység nyereséget realizál; és állóeszközöket is átad, ezen 15 egység árfolyamnyereséget realizál.

„S” leány csak „P”-nek nyújt szolgáltatást, melynek értéke 150 egység, költsége 80 egység. A társasági adó 30%.

Ha nincs csoportadózás, akkor „P”, és „S” is önállóan adózik.

„P” eredménye: $400 - 100 - 150 + 20 + 15 = 185$

„S” eredménye: $150 - 80 = 70$

Összehasonlításképpen azt is számszerűsítjük, ha a fenti ügyletek nem két társaság között történnek, hanem egy ugyanazon társaság („C”) végzi a tevékenységet.

„C” esetében a „P” és „S” közötti ügyletek (részesezés és állóeszköz átadás, szolgáltatásnyújtás) természetesen nem jelennek meg számszakilag.

„C” adóköteles nyeresége: $400 - 100 - 80 = 220$

Táblázat 23. Adóterhelés, ha nincs csoportadózá

Tagok	Jövedelem	Adóköteles jövedelem	Adókulcs (%)	Adó
Any (P)	185	185	30	55,5
Leány (S)	70	70	30	21,0
Csoport				76,5
Társaság (C)	220	220	30	66,0

Forrás: Savina Princen, Marcel Gerard: International Tax Consolidation in the European Union: Evidence of Heterogeneity, European Taxation, 2008 április, p 181

A példa azt mutatja, hogy „P” és „S” együttesen összesen több mint 76 egység adót fizet, míg ha az ügyleteket ugyanazon társaságban bonyolítják le, akkor csupán 66 egység adó terhelte volna azokat.

6.2.3.2.1. Pooling rendszer (részleges adókonszolidáció) – Partial tax consolidation

A tagállamok gyakran használják az ún. pooling rendszert. A csoporttagok egyedileg meghatározott adóalapját összegzik és az összeg alapján fizet a csoport adót. A csoport tagjainak jogi személyisége nem szűnik meg. Ebben a konszolidációban a csoporton belüli ügyletek nem „ütik ki” egymást, hiszen először minden tag egyedileg határozza meg az adóalapot, majd az eredményeket összegzik. Az anya fogja az aggregát adóalap után az adót megfizetni.

A részleges adókonszolidáció lényege, hogy bizonyos jövedelmeket konszolidálhatnak a csoport tagjai, míg más jövedelmek nem vonhatók be a konszolidációba.

Vizsgáljuk meg a konszolidációt a példán keresztül feltételezve, hogy „P” állam szabálya megengedi a csoporton belüli részvényeladás eredményének konszolidálását, azonban az állóeszköz eladásból származó nyereség nem konszolidálható.

Táblázat 24. Részleges konszolidáció

Tagok	Jövedelem	Adóköteles jövedelem	Adókulcs (%)	Adó
Any (P)	185	165		
Leány (S)	70	70		
Csoport		235	30	70,5
Társaság (C)	220	220	30	66,0

Forrás: Savina Princen, Marcel Gerard: International Tax Consolidation in the European Union: Evidence of Heterogeneity, European Taxation, 2008 április, p 181

6.2.3.2.2. Teljes adókonszolidáció – Full tax consolidation regime

Egyedül Hollandia alkalmaz olyan szabályokat, ahol a csoporttagok teljes jogi személyisége megszűnik a társasági adó tekintetében. A tagok eredményét első lépésben egyedileg határozzák meg, majd második lépésben kiszűrik a csoporton belüli ügyleteket.

A csoport adóbevallását az anyavállalat készíti el az egész csoport számára, mintha a tagok egy jogi személy részei lennének.

Táblázat 25. Teljes adókonszolidáció I.

Tagok	Jövedelem	Adóköteles jövedelem	Adókulcs (%)	Adó
Anya (P)	185			
Leány (S)	70			
Csoport		220	30	66,0
Társaság (C)	220	220	30	66,0

Forrás: Savina Princen, Marcel Gerard: International Tax Consolidation in the European Union: Evidence of Heterogeneity, European Taxation, 2008 április, p 182

A teljes konszolidáció esetén a csoport adóköteles jövedelme és az adóterhelés megegyezik azzal, mintha a tagok tevékenységét ténylegesen egy vállalat végezné. Tehát a teljes konszolidáció eredményez egyedül semleges, neutrális eredményt.

A következőkben ismét térjünk vissza az 1. számú példához. Az alábbi táblázat azt szemlélteti, hogy a teljes adókonszolidáció esetén ténylegesen semleges a csoport adóztatása az egy társaság adóterheléséhez képest.

Táblázat 26. Teljes konszolidáció II.

Tagok	Adóévek	Csoporton belüli ügylet eredménye	3. felekkel folytatott ügylet eredménye	Eredmény	Adóalap	Adó
Anya („P”)	1. adóév	20	(90)	(70)	80	20
	2. adóév	30	(90)	(60)	80	20
Leány („S”)	1. adóév	(20)	170	150	0	0
	2. adóév	(30)	170	140	0	0
Társaság („C”)	1. adóév	-	-	80	80	20
	2. adóév	-	-	80	80	20
Összes adóterhelés						
1. adóév						40
2. adóév						40

Forrás: Savina Princen, Marcel Gerard: International Tax Consolidation in the European Union: Evidence of Heterogeneity, European Taxation, 2008 április, p 183

A teljes adókonszolidáció semleges adóterheléshez vezet, azaz a csoport adóterhelése nem különbözik attól, mintha a csoport teljes tevékenységét egy társaság végezné.

Egyes államok csoportadózási rendszere azonban nem csupán a belföldi illetőségű tagokat, hanem bizonyos feltételekkel a külföldi illetőségű társaságokat is integrálja (Dánia, Franciaország, Ausztria, Olaszország). A nemzetközi környezetben azonban csak akkor lesz semleges a csoportadóztatás, ha az adókulcs az anya és a leány államában is megegyezik (a példa szerint ekkor azonos adóterhelése van a konszolidált csoportnak („P” és „S”) és a tevékenységet egymagában végző társaságnak („C”).

Összegzés

Alapvető kiindulási pont, hogy a társasági adórendszerek jelentősen különböznek az európai unió egyes tagállamaiban. Ebből egyes vállalatcsoportok jelentős hasznot húzhatnak, hiszen stratégiájukat a különböző adórendszereket kihasználva és a lehetőségeknek megfelelően alakítva vállalati struktúrájukat a csoportszintű nyereségüket maximálják. Ugyanakkor az is egyértelmű, hogy a tagállami adórendszerek átláthatatlansága és a különböző adószabályoknak történő megfelelési kényszer más vállalkozásoknak akadályt jelent az európai szintű tevékenység kiterjesztéséhez és a közös piacon való megjelenéshez.

Az egységes európai piacért felelős Európai Bizottság célja, hogy megszüntesse a közös piac zavartalan működését gátló adózási akadályokat és biztosítsa a diszkrimináció mentes környezetet az európai vállalkozások számára. E célok megvalósításához az Európai Bizottság a közös konszolidált társasági adóalapot látja megfelelő eszköznek. A közös konszolidált társasági adóalapnak alapvetően két alappillére van. Az egyik pillér, hogy egységes módszerrel határozzák meg a tagállamok a társasági adóalapot, a másik, hogy ezt az adóalapot egységes formula alapján osszák szét a tagok között.

A konszolidáció az előbbieken bemutatott számpéldák tanúsága szerint közömbösít számos adótervezési lehetőséget, elsősorban a „papíron meglévő” kisebb nyereséget eredményező technikákat. Ugyanakkor, ha megszűnik a lehetőség ezeknek az adótervezési technikáknak az alkalmazására, akkor a tagállamok közti adóverseny fokozódhat. Ha nem lesz többé lehetőség a kisebb adócsökkentési technikák hatékony alkalmazásával a mobil adóalapok kis költséggel való mozgatására, a tagállamok kezében a mobil tőke vonzásához az egyetlen eszközként a nagy adókedvezmények maradnak, amelyek azonban jelentős költségeket indukálnak.

Véleményem szerint a közös adóalap megosztási formulától függ leginkább, hogy a konszolidáció növelni vagy mérsékelni fogja a mobil adóalapokért folytatott tagállamok közti adóversenyt, továbbá a formula határozza meg az egyes tagállamok társadalmi jóléti költségekre és disztribúcióra gyakorolt negatív hatásokat. Valójában az adóverseny akkor fog csökkenni, ha a megosztási formula olyan tényezőkön alapul, amelyeket a vállalatcsoport nem, vagy csak kisebb mértékben képes befolyásolni, például a kereslet és az értékesítés helyszíne. Ugyanakkor, ha megosztási formula olyan tényezőket fog tartalmazni, amelyet a csoport képes befolyásolni például egy tagvállalat székhelyének megváltoztatásával, a tagállamok közti adóversenyt biztosan növelni fogja a közös konszolidált társasági adóalap. A semleges megosztási formula kialakítása tehát elsődleges fontosságú a közös adóalap kapcsán. Ezt Martens és Weiner [2003] is megerősíti az USA és Kanada által alkalmazott közös adóalapból nyert tapasztalatok alapján.⁶²

Végül fontos azt is hangsúlyozni, hogy az adósemlegesség csak akkor lesz elérhető, ha a tagállamok nemcsak közös adóalap szabályokról, hanem közös társasági adókulcsról is megállapodnak. Ugyanakkor a közös európai társasági adókulcs sem a Római szerződéssel nem egyeztethető össze, sem a tagállamok előzetes véleménye alapján nem megvalósítható.

7. Közös konszolidált társasági adóalap (CCCTB) – elméleti alapok

7.1. Bevezető

A tagállamok társasági adóalapját érintő harmonizációról a 2004 szeptemberében tartott ECOFIN ülésen született döntés. Ezt követően a tagállamok és az Európai Bizottság részvételével munkacsoport alakult a közös konszolidált társaság adóalap (Common Consolidated Corporate Taxbase – „CCCTB”) szabályainak kidolgozására. Az Európai Bizottság eredeti elképzelése szerint a közös konszolidált adóalap két lépcsőben tudna megvalósulni. Először a közös adóalap részletszabályait szükséges kidolgozni. Ezt követően, a közös konszolidált adóalap szabályok alapján ki kell alakítani a konszolidáció és az allokáció módszerét, azaz az adóalap egységesítését a vállalatcsoporton belül és felosztását az érintett tagállamokban lévő tagvállalatok között, összhangban az ECOFIN döntésével. A tagállamok már a projekt elején

⁶² J. Martens –Weiner, *Company Tax Reform in the European Union: Guidance from the United States and Canada in Implementing Formulary Apportionment in the EU* (New York: Springer Science+Business Media, 2006)

leszögezték miszerint az adókulcsok vizsgálata nem feladata a munkacsoportnak. Mindemellett az Európai Bizottság határozottan elkötelezte magát a közös konszolidált társasági adóalap mellett.

7.2. Előzmények

A Lisszaboni stratégia a versenyképesség fokozását, a növekedést és a munkahelyteremtést tűzte ki fő céljaként. A Bizottság véleménye az volt, hogy az adóakadályok megszüntetése a határon túli tevékenységek adminisztrációs költségeinek csökkentése révén, a szokásos piaci ár szabályok, és a határon átnyúló veszteség kompenzáció szolgálja leginkább a belső piacon ezen célok megvalósítását. A Bizottság elképzelése szerint a közös konszolidált társasági adóalap (Common Consolidated Corporate Tax Base – CCCTB) jelentősen csökkentené a belső piacon működő vállalkozások adminisztrációs költségeit, azzal hogy lehetővé tenné a nyereségek és veszteségek kompenzációját, egyszerűsítene a nemzetközi átalakulásokat, csökkentene számos a nemzetközi adószabályok tagállamonként különböző szemléletéből adódó problémákat. Ezen túlmenően egy közös adóalap számos kettős adóztatást eredményező helyzetet kiküszöbölne és a diszkriminatív szabályokat és egyéb adókorlátozásokat is megszüntetné. A Bizottság szerint a CCCTB hozzájárulna a társasági adószabályok hatékonyabb alkalmazásához és egyszerűsítéséhez, és áthidalná a nemzeti társasági adórendszerek közötti szakadékot.

A Bizottság által publikált közleményekben/iránymutatásokban számos harmonizációs lehetőség előkerül, ezek egyike a CCCTB, azaz a közös konszolidált társasági adóalap (lásd korábban). A CCCTB a Bizottság elképzelése szerint

- i) közös szabályrendszer lenne a tagállami társasági adóztatásban,
- ii) konszolidált lenne, azaz a vállalatcsoport EU tagállamokban működő tagvállalatainak adóalapját konszolidált alapon határozná meg;
- iii) egy formula alapján felosztaná a konszolidált társasági adóalapot az EU tagállamokban működő leányvállalatok között.

A jelenlegi rendszerrel összehasonlítva, ahol minden leányvállalat egyedileg határozza meg a társasági adóalapját azon tagállam szabályai szerint, amelyik területén működik/székhelye található, a CCCTB jelentős innovációt jelentene a fenti három okból (közös szabályok, konszolidáció és allokáció). Ez az innováció a Bizottság és

számos tagállam szerint mérföldkő lenne az Európai Unió közvetlen adóharmonizáció történetében.⁶³

2004 szeptemberében a holland elnökség alatt az ECOFIN Tanács megvitatta a CCCTB elméleti támogathatóságát egy ún. Bizottsági nonpaper⁶⁴ (a továbbiakban: „Nonpaper”) alapján. A tagállamok támogatásával a Bizottság felállította a munkacsoportot (CCCTB WG). A Bizottság 2005 októberében felhívta a figyelmet a CCCTB munkacsoport és a lisszaboni célok megvalósításának összefüggésére, és politikai célként tűzte ki 2008-ra a CCCTB jogi szabályainak megalkotását. 2005 decemberében az Európai Parlament is áldását adta a CCCTB projektre és 2006. februárban az Európai Gazdasági és Szociális Bizottság is a CCCTB mellé állt. A CCCTB „elődje” a 2005 decemberében a Bizottság által kidolgozott javaslat, amely a kis- és középvállalkozások adózással összefüggő adminisztratív terheire tartalmazott rövidtávú megoldási javaslatokat (ún. illetőség állama szerinti adóztatás – Home State Taxation, melyről már korábban beszéltünk). Ez a javaslat a HST elméleti modelljének általános bemutatását tartalmazta és arra ösztönözte a tagállamokat, hogy kössenek bilaterális megállapodásokat, melyek alapján a kis- és középvállalkozások társasági adózását megkönnyítik.

Számos tényező sürgette az Európai Unióban a közvetlen adók harmonizációjának felgyorsítását ebben az időszakban. A Bizottság és a tagállamok az alábbi indokok alapján kezdték meg a CCCTB kidolgozását.

- Az Európai Unióban működő vállalkozásoknak 27 különböző társasági adórendszer szerint kell társasági adóalapjukat meghatározni. Ez jelentős adminisztrációs terhet jelent számukra.
- A tagállamok közvetlen adórendszereinek számos eleme a határon átnyúló tevékenységeket hátráltatja. Ezek az akadályok a belső piac és a vállalkozások fejlődésének útjában állnak.

⁶³ Clemens Fuest: The European Commission's Proposal for a Common Consolidated Corporate Tax Base, Oxford University Centre for Business Taxation, Said Business School, Park end Street, Oxford OX1 1HP, WP 08/23, 2008, p 1

⁶⁴ Németország, Franciaország és Magyarország írta alá azt a kezdeményezést, amely először kezdeményezte a közös adóalap kialakítását. Commission Non-Paper to informal Ecofin Council, 10 and 11 September 2004 A COMMON CONSOLIDATED EU CORPORATE TAX BASE 7 July 2004 Forrás: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/cctb_wpnon_paper.pdf

- A tagállamok közti effektív adóterhelés különbözősége torzítja az európai szintű gazdasági tevékenységet.
- A multinacionális vállalkozások egyre erősödő jelenléte miatt különösen bonyolult a tagállamonként eltérő számviteli szabályok alkalmazása. Ez a területi adottság meglehetősen a transzferárakkal történő adóoptimalizálási technikáknak. Ez azonban állandó konfliktushoz vezet nemcsak az adózók és az adóhatóságok, hanem a különböző tagállamok adóhatóságai között is.
- További ellentét van a nemzeti adópolitika és az Európai jog között. Az Európai Bíróság számos ítéletében elmarasztalta a tagállam által alkalmazott nemzeti adórendelkezést a Római Szerződés szerinti alapszabadságok megsértése miatt.

A Bizottság szerint a CCCTB megoldást jelenthet a fentiek közül számos problémára. Ugyanakkor számos kérdést és további problémákat is felvet.

7.3. A CCCTB projekt⁶⁵

7.3.1. Célok és módszerek

A lisszaboni célokkal összhangban a CCCTB munkacsoport megalapításának célja 2004-ben az alábbi volt:

- a belső piac hatékony működése érdekében a társasági adó akadályok eltávolításának módját megtalálni,
- a vállalkozások és az adóhatóságok adminisztrációs korlátainak csökkentése, egyszerű és transzparens szabályok bevezetése,
- a közös adóalap elemeinek meghatározása, amelyek az európai vállalatok nemzetközi versenyképességét növelik, és amelyek a 21. század gazdasági követelményeinek megfelelnek,
- biztosítani azt, hogy a tagállamok megtarthassák legitim pénzügyi érdekeltségüket, nevezetesen az adóelkerülés és -kikerülés⁶⁶ csökkentése révén.

A 2004. szeptemberi ECOFIN Tanács ülésén megvitatott Nonpaper általános megítélése alapján állították fel a munkacsoportot, az alábbi elvek mentén:

- a cél nem a tagállamok társasági adóterhelési szintjének a megváltoztatása,
- minden tagállam részt vesz a munkafolyamatokban,

⁶⁵ A Bizottság 2007. május 2-án publikált jelentése alapján.

⁶⁶ Részletesen lásd Szilovics (2003)

- a Nemzetközi Számviteli Standardok (International Accounting Standards – IAS) és Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok (IFRS) az eszköze a társasági adózási alapfogalmak megalkotásának,
- a munkát a lisszaboni célokra koncentrálni, a lisszaboni megállapodásban kialakított alapelvek alapján kell végezni.
- A Bizottság és a tagállamok határozott álláspontja szerint az adózás szintje nem képezte tárgyát a CCCTB WG megbeszéléseinek. Ennek oka, hogy a tagállamok véleménye szerint a társasági adóztatás szintjének megvitatása az adókulcsok megvitatásához vezetne. Ez azonban a különböző társasági adóztatási szintek miatt kibékíthetetlen ellentétekhez vezetne a tagállamok között, ezért a Bizottság nem tervezi az adóalap vitáját kiterjeszteni az adókulcsokra. Ezt több írásában és nyilatkozatában is hangsúlyozta a Bizottság, annak érdekében, hogy a CCCTB politikai támogatása az egyes tagállamok ellenállása miatt ne csökkenjen. A Bizottság válasza a kételkedő tagállamok (pl. Írország) kétségeire az volt, hogy ha az új adóalap szélesebb vagy szűkebb lesz egyes tagállamok által jelenleg alkalmazott adóalaphoz, akkor a tagállamok a jelenlegi adószintet a kulcsok módosításával tarthatják meg.

7.3.2. CCCTB fundamentumok

A CCCTB szabályai jelenleg még nem véglegesek. Az Európai Bizottság azonban nyilvánosságra hozta azokat a munkaanyagokat, amelyek a közös adóalap Bizottság és a tagállamok által eddig kidolgozott szabályait tartalmazzák. Ezek alapján a vitaanyagok szerint a CCCTB általánosságban az alábbi alapelveken fog nyugodni.⁶⁷

a) Konszolidált adóalap

A CCCTB egy általános szabályrendszer lesz, amely alapján a CCCTB-ben részt vevő tagállamokban lévő vállalatcsoportok azonos módon határozhatják meg a társasági

⁶⁷ European Commission, CCCTB: Possible Elements of the Technical Outline, Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group, Working Paper 57, Brussels, 20 November 2007; EC CCCTB: Possible Elements of the Sharing Mechanism, CCCTB WG, Working Paper 60, Brussels 13 November 2007; European Commission, CCCTB: Possible Elements of Administrative Framework, CCCTB WG, Working Paper 61, Brussels, 13 November 2007; European Commission, CCCTB Various Detailed Aspects of the CCCTB, Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group, Working Paper 66, Brussels, 27 March 2008; CCCTB Anti- Abuse Rules, CCCTB WG, Working Paper 65, Brussels 26 March 2008; http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/index_en.htm; Clemens Fuest: The European Commission's Proposal for a Common Consolidated Corporate Tax Base, Oxford Business Centre for Business Taxation, Said Business School, WP 08/23; p 2-3

adóapjukat. A közös adóalap konszolidált lesz, amely azt jelenti, hogy a vállalatcsoport az összes tagvállalat konszolidált (összevont) eredménye alapján fogja meghatározni a társasági adófizetési kötelezettségét és nem a tagállamonként meghatározott adóalapok alapján.

A konszolidáció többek között az egyes tagállamokban működő leányvállalatok közti veszteségkonszolidációt eredményezi. Ha egyik tagállamban lévő leányvállalat veszteséget termel, az a veszteség a többi tagállamban lévő tagvállalat nyereségével szemben beszámítható. Ennek következtében a veszteséget termelő leányvállalat állama is adóbevételhez juthat a közös adóalap allokációs módszerétől függő mértékben. A veszteséget a leányvállalat nem viszi tovább a következő adóévekre, mert a konszolidáció következtében a veszteség keletkezésének adóévében az felhasználásra kerül. Ennek természetesen feltétele, hogy a vállalatcsoport egésze ne veszteséggel zárja az adott pénzügyi évet. Ha a csoport egésze veszteséges, akkor ez a veszteség továbbvihető és a jövőbeli nyereséggel szemben elszámolható. A veszteség kérdésével, mivel a veszteségkonszolidáció közvetlenül és radikálisan érintheti a résztvevő tagállamok költségvetéseit, részletesen foglalkozik a CCCTB.

b) Választható adóalap

A CCCTB választható lesz. Ez azt jelenti, hogy a tagállamok dönthetnek, hogy a CCCTB vagy a nemzeti tagállami társasági adószabályok szerint szeretnék a társasági adóalapjukat meghatározni.

A választhatóság azonban nem világos abban az esetben, ha egy tagállam nem csatlakozik a CCCTB-hez. Ebben az esetben az adott tagállamban letelepedett vállalkozásnak nincs olyan választási lehetőségük, hogy a CCCTB vagy a nemzeti társasági adószabályokat alkalmazzák.

A választhatóságnak különböző dimenziói vannak. Az egyik alternatíva szerint a közös adóalap kötelező lenne, azonban a konszolidáció választható. A másik elképzelés szerint a választhatóság kérdését a tagállamok dönthetnék el a CCCTB irányelv implementációja során. A tagállamok között mindkét elképzelésnek vannak támogatói. Ugyanakkor mindkét verzió bonyolítja a CCCTB-t az eredeti elképzelésekhez képest.

A CCCTB konszolidáció nélkül csak részben valósítaná meg a célját, hiszen a határon átnyúló veszteség konszolidáció ebben az esetben nem valósulna meg.

A CCCTB választhatóvá tételét az alábbi érvek indokolják⁶⁸.

- A nemzeti adórendszer és a CCCTB egészséges versenyének eredményeképpen a vállalkozás/vállalatcsoport dönthet, hogy melyik szabályrendszer szerint határozza meg a társasági adóalapot. A választhatóság csökkenti a CCCTB versenyképtelenségének kockázatát.
- A választhatósággal a nemzeti adórendszer szabályainak a CCCTB-hez kell konvergálniuk.
- Mivel a CCCTB egy teljesen új adórendszer lenne, a választhatósággal a kezdeti gyengeségek, esetleges szabályozási hibák („gyerekbetegségek”) könnyebben áthidalhatók.
- A választhatósággal a tagállamok szuverenitása nem sérülne. Ugyanakkor olyan értelemben mégis sérülhet a tagállami szuverenitás, hogy a nemzeti adórendszer versenyképességének megtartása érdekében a tagállam kénytelen lesz nemzeti adórendszerébe is hasonló vagy jelentősebb ösztönzőket beépíteni, mint amelyeket a CCCTB alkalmaz.
- Mivel a CCCTB nem tartalmaz speciális szabályokat a kis- és középvállalkozások számára, a kötelező alkalmazás beláthatatlan következményekkel járhatna ezen vállalkozói körre.
- A CCCTB kötelezővé tétele a multinacionális vállalatcsoport számára ellentétes lenne a Római Szerződés szerinti alapszabadságokkal. A kötelező alkalmazás veszélyeztetné a letelepedés szabadságát (freedom of establishment) és a tőke szabad áramlásának (free movement of capital) alapelvét. Egy olyan vállalatcsoport, amelynek csupán belföldi leányvállalatai vannak összehasonlítható azzal a vállalatcsoporttal, amelynek vannak más tagállamban is leányvállalatai. Ezért ha ez utóbbi vállalat számára kötelezővé tennék a CCCTB alkalmazását, diszkriminatív helyzetbe kerülhet a tisztán belföldi vállalatcsoporthoz képest.

A fentiek mellett számos érv található a CCCTB választhatóvá tétele ellen is, ezek az alábbiak:

- A választható CCCTB egy 28. társasági adórendszert jelentene EU szinten a jelenlegi 27 társasági adórendszer mellett. Ez további adó-optimalizációs

⁶⁸ Johanna Hey: CCCTB – Optionality, in Michael Lang, Pasquale Pistone, Josef Schech, Claus Staringer: Common Consolidated Tax Base, Linde Verlag Wien Ges.m.b.H., Wien 2008, p 102-108

lehetőségeket jelent a multinacionális vállalatcsoportok számára. Továbbá az eredeti célhoz képest, amely az egyszerűsítés volt, annak éppen ellenkezőjét valósítja meg nemcsak a vállalatcsoportok, hanem az adóhatóságok számára is.

- Adminisztrációs terhek növekedése. Az adóhatóságok szemszögéből jelentős adminisztrációs költséget jelent a CCCTB hatálya alá tartozás feltételeinek nyomon követése. Továbbá a CCCTB és a nemzeti adórendszer változása további adminisztratív tehernövekedéssel járna.⁶⁹
- Két társasági adórendszer párhuzamos alkalmazása a vállalatcsoport társasági adóalapjának meghatározására.
- Növeli az adótervezési lehetőségeket. Ez azonban némileg csökkenthető a javaslat szerint abban az esetben, ha CCCTB – választása esetén – több évre kötelezően alkalmazandó lenne.
- A választható CCCTB állandósítani az adóelkerülési módszerek alkalmazását, hiszen a csoport csak abban az esetben választaná, ha összességében kevesebb társasági adót kell fizetnie.

c) Megosztási formula

A vállalatcsoport, amely CCCTB szerint határozza meg társasági adóalapját, egy előre meghatározott allokációs kulccsal (megosztási formula) felosztja a konszolidált adóalapot. Minden leányvállalatára meghatározott társasági adóalap rész jut, és ez alapján a társasági adóalap alapján minden leányvállalat megfizeti az illetősége szerinti tagállam társasági adókulcsával számított társasági adót. Az elképzelések szerint a megosztási formula az alábbi faktorok alapján kerül meghatározásra *i)* a leányvállalat által foglalkoztattak száma (Employees), *ii)* a leányvállalat bérköltsége (Payroll), *iii)* eszközérték (Assets) és *iv)* árbevétel (Sales).

d) Megerősített együttműködés

A CCCTB kulcskérdése, hogy minden tagállam csatlakozik-e a közös konszolidált adóalaphoz. Tekintettel arra, hogy a Római Szerződés szerint az

⁶⁹ A Bizottsági javaslat az alábbi lehetőségeket tartalmazza a CCCTB-vel kapcsolatos adóhatósági monitoring költségek csökkentésére: *i)* ha egy tagvállalat nem teljesíti a feltételeket, a csoport CCCTB alanyisága megszűnik („all in all out”); *ii)* 5 éves kötelező alkalmazás, ha a csoport választotta; *iii)* az átmeneti alkalmazási időszak lejáratát követően a CCCTB automatikusan meghosszabbodik; *iv)* az átmeneti időszak lejáratát követően a CCCTB alanyiság megszűnik. Forrás: Johanna Hey: CCCTB – Optionality, in Michael Lang, Pasquale Pistone, Josef Schech, Claus Staringer: Common Consolidated Tax Base, Linde Verlag Wien Ges.m.b.H., Wien 2008, p 106

adószabályok harmonizálása csak minden tagállam támogatásával valósulhat meg, bármely tagállam ellenállása megakadályozhatja a CCCTB bevezetését.

Ugyanakkor az amszterdami szerződés lehetőséget ad az ún. megerősített együttműködés intézményi kereteinek alkalmazására. Az Amszterdami Szerződés által bevezetett megerősített együttműködési eljárás lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy – amennyiben ezt a Bizottság támogatásával legalább 8 tagállam kezdeményezi – szorosabb együttműködést vezethessenek be egymás között.⁷⁰ Az elképzelések szerint a CCCTB megerősített együttműködés keretében kerülhetne bevezetésre, majd később a többi tagállam is csatlakozna a közös konszolidált adóalaphoz.

e) Irányelv

Jogi értelemben a CCCTB az elképzelések szerint egy európai uniós irányelv (Directive)⁷¹ formájában kerülne megvalósításra. Mivel egy irányelv nem tartalmazhat minden részletszabályt és az adminisztrációra vonatkozó rendelkezéseket, ezeket a részleteket az ún. komitológiai folyamat (Comitology Procedure) során rendeznék (az Európai Bizottság megfelelő fórumának hatáskörébe utalják).

f) Nincs adókulcs harmonizáció

A társasági adókulcsok meghatározása továbbra is tagállami hatáskörben marad.

A következőkben tekintsük át a CCCTB javaslat részleteit.

⁷⁰ Az Unió tagállamai által kért megerősített együttműködési eljárás csak a Bizottság beleegyezésével indítható el. Amennyiben a Bizottság úgy határoz, hogy nem terjeszt elő ilyen kérelmet, úgy ezen döntésének okairól tájékoztatja az érintett tagállamokat. Amennyiben a megerősített együttműködési eljárás lefolytatására az együttdöntési eljárás alá eső területen kerülne sor (lásd az EK-Szerződés 251. cikkét), úgy a Nizzai Szerződés az Európai Parlament hozzájárulását írja elő, így biztosítva a Parlament jogainak tiszteletben tartását. A kérelmet egyéb esetekben is továbbítják az Európai Parlamenthez, amely azonban ilyenkor csupán tanácsadói hatáskörrel rendelkezik. A tagállamok között tervezett megerősített együttműködésnek:

- tiszteletben kell tartania az Európai Közösségek illetékességeit, valamint a rendőrségi és a büntetőjogi igazságügyi együttműködésre vonatkozó rendelkezések által meghatározott célkitűzéseket,
- olyan célzattal kell történnie, amely lehetővé teszi, hogy az Unió mielőbb a szabadságon, a biztonságon és a jog érvényesülésén alapuló térséggé váljon.

Azok a tagállamok, amelyek – az Európai Uniót létrehozó szerződés 43. és 44. cikkének tiszteletben tartásával – megerősített együttműködést kívánnak egymás között kialakítani, erre vonatkozóan kérelmet nyújtanak be a Bizottsághoz, amely ilyen értelmű jogalkotási javaslatot terjeszthet be a Tanács elé. A megerősített együttműködés bevezetését a Tanács engedélyezi, a Bizottság javaslatára vagy legalább nyolc tagállam kezdeményezésére, minősített többséggel meghozott határozattal. Forrás: <http://www.europarl.europa.eu/parliament/expert/staticDisplay.do?id=55&pageRank=10&language=HU>

⁷¹ Az európai uniós irányelv a tagállami szabályokba történő átültetéssel (implementation) válik jogképpessé, közvetlen hatálya nincs. Ugyanakkor az Európai Bizottság ítélkezési gyakorlata szerint értelmezhető a közvetlen hatály, amennyiben a tagállam a vállalásai ellenére nem vagy nem megfelelően ültette át az irányelv rendelkezéseit a nemzeti jogszabályába (Francovich doctrine) http://en.wikipedia.org/wiki/European_Union_directive

7.4. A Közös Konszolidált Társasági Adóalap – CCCTB

7.4.1. Módszer

Annak érdekében, hogy megértsük a CCCTB működését elsődlegesen azt kell megértenünk, hogy a vállalatok hogyan határozzák meg társasági adóalapjukat, majd ezt követően kell foglalkoznunk a megosztási formulával.

Jelenleg annak a vállalatcsoportnak, amelynek több tagállam területén van leányvállalata, minden leányvállalatnak egyedileg az adott tagállam szerinti nemzeti szabályok alapulvételével kell meghatározni adóalapját és benyújtania adóbevallását. Minden adóbevallás az adott leányvállalat eredménye alapján meghatározott adatokat tartalmazza. A társasági adóalapot a magyar szabályok alapján az adózás előtti eredményből kiindulva kell meghatározni (*a társasági adóról és az osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény („Tao. tv.”)* alapján). Az adózás előtti eredmény különféle adóalap korrekciós tételekkel kell módosítani. Az adóalap-korrekciók eredményképpen kapjuk a vállalkozás adóalapját. Az adóalap 16 százalékát, 2010-től 10/19 százalékát társasági adóként kell megfizetni Magyarországon.⁷²

Táblázat 27. A társasági adóalap és a társasági adó meghatározása Magyarországon

	Adózás előtti eredmény / Számviteli eredmény (nyereség vagy veszteség)
+	Adóalap növelő tételek (Tao. tv. 8.§, 16.§, 18.§)
-	Adóalap csökkentő tételek / Adóalap kedvezmények ((Tao. tv. 7.§, 16.§, 18.§)
=	Társasági adóalap
X	10/19% társasági adó
=	Számított társasági adó
-	Adókedvezmények
=	Fizetendő társasági adó

Forrás: Saját szerkesztés

A jelenlegi rendszerben, ha egy multinacionális cég egyik tagállamban működő vállalkozása veszteséget realizál, míg másik tagállamban működő vállalkozása nyereséges, a nyereséges tagvállalatnak adót kell fizetnie, mert a veszteséges tagvállalat eredményével nem lehet konszolidálni a nyereséget. A veszteséges tagvállalat általában minden tagállamban elhatárolhatja a veszteséget és későbbi években realizált nyereségével szemben elszámolhatja.

A CCCTB bevezetése megváltoztatná a fenti rendszert. Egyrészt a multinacionális cég minden tagvállalata adóalapját azonos társasági adószabályok

⁷² 2008-tól 50 millió forint adóalapig 10% társasági adókulcs alkalmazható, ha a társaság teljesíti a törvény szerinti feltételeket (Tao. tv. 19.§). Ez utoljára – a naptári évtől eltérő üzleti és - a végelszámolás alatt álló adózók kivételével - a 2010. július 30-áig alkalmazható. 2010. július 1-jétől – a már említett kivételtől eltekintve – a 10%-os értékhatára (2010-re is) jelentősen nő és feltétel nélkül alkalmazandó.

szerint határozná meg. Másodszor a tagvállalatok adóalapját konszolidálnák, azaz az egyik tagállamban keletkezett veszteség csökkentené a másik tagállamban lévő leányvállalat által termelt nyereséget.

Tekintettel arra, hogy Európai Unió alapelvei nem engedik meg azt, hogy egy tagállam diszkriminatív szabályokat alkalmazzon a határon átnyúló és a tisztán belföldi ügyletek között, ez azt jelentené, hogy minden tagállamnak nemzeti adórendszerében is lehetővé kellene tenni a határon átnyúló veszteség beszámítást. Ez azonban súlyos következményekkel járna egyes tagállamok társasági adóbevételeire. Magyarország speciális helyzetben van, hiszen a magyar társasági adózás nem ismeri még belföldi vállalatcsoportokra sem az adókonszolidációt, sem a veszteségkonszolidációt. A CCCTB bevezetése az előbbieket alapján azt jelentené, hogy a belföldi vállalatcsoportok számára is lehetővé kellene tenni a teljes társasági adókonszolidációt, ellenkező esetben a magyar nemzeti szabályok diszkriminatívak lennének.

Végül pedig a csoport egy konszolidált társasági adóbevallást nyújtana be, amely tartalmazza az összes tagvállalatának adóalapját, társasági adóját és minden egyéb szükséges adatot. A CCCTB nem foglalkozik az adókedvezmények kérdésével, tehát elméletileg a fentiek szerint meghatározott, adott leányvállalatra jutó társasági adót a tagállam által kínált adókedvezménnyel elméletben csökkenteni lehet.

7.4.2. Megosztási formula

Térjünk vissza az elméleti alapokhoz. A multinacionális vállalat a vállalatcsoport adóalapjának konszolidált meghatározását követően az allokációs kulcs/megosztási formula alapján osztja fel a leányvállalatok között a CCCTB-t.

A megosztási formula elméleti háttere az, hogy az adóalapot a tagállamban lévő gazdasági jelenlét arányának megfelelően kell megosztani. A gazdasági jelenlétet a javaslat szerint az alábbi faktorok jellemzik: i) munkavállalók száma, ii) bérköltség, iii) eszközérték, és iv) árbevétel. A CCCTB szabályai közül – jelentősége miatt – a tagállamok között a legtöbb vitát kiváltó kérdés a megosztási formula. Ennek oka, hogy a megosztási formulától függően a tagállamok társasági adóbevételei csökkenhetnek vagy növekedhetnek a jelenlegi arányokhoz képest és fokozódhat az adóverseny. Mivel minden tagállam arra törekszik, hogy a CCCTB-vel többlet társasági adóbevételekre tegyen szert, az ellentétek feloldhatatlanok.

A Bizottság elképzelése a megosztási formulára

A megosztási mechanizmussal foglalkozó bizottsági munkacsoportban több kérdés napirendre került. A kiinduló pont, hogy tisztázni kell:

1. a fogalmak jelenlegi tartalmát (makro szemlélet esetén pl. GDP fogalma, mikro szemléletnél árbevétel stb.)
2. a faktorok súlyozását a képletben.

A Bizottság elképzelése szerint háromféle megközelítés lehetséges.

Táblázat 28. Elképzelések a CCCTB megosztási formulára

Megosztási formula	Leírása	Értékelése
1. Makro-alapú megosztás	Egy nemzeti szinten meghatározott tényezőkön alapuló képlet alkalmazása, pl. GDP stb. Ez a módszer költségtakarékos lenne a társaságoknak és az adóhatósának is, tovább megakadályozná, hogy a csoport tagjai a kedvezmények miatt székhelyüket áthelyezzék egyik tagállamból a másikba; ugyanakkor hibája, hogy nem lenne igazságos az egyes tagok szempontjából, az adóalap nem tükrözné az egyéni teljesítményeket.	Véleményem, hogy ez a megközelítés teljes egészében mellőzi az adott társaság teljesítményére vonatkozó sajátosságokat, alapvető adózási elveket nem vesz figyelembe.
2. Hozzáadott érték alapú megközelítés (VA)	A megosztás a hozzáadott érték kulcs alapján történne; amelyben a közös adóalapot a tag hozzáadott értékének az egyéni tag hozzáadott érték hányada alapján határoznák meg. A hozzáadott érték koncepció már ismerős az adózóknak és az uniós adóhatóságoknak is.	Probléma, hogy a hozzáadott érték kulcsa (részben) az egyéni nyereségektől függ. Előnye, hogy minden ágazat alkalmazhatná (akik nem EU áfa alanyok, azok külön hozzáadott értéket határoznának meg). A módszer alkalmazása esetén a problémák a következők: - szükséges fenntartani a szokásos piaci ár szabályokat a csoporton belül, hogy meghatározható legyen a hozzáadott érték (ezzel maradnának a transzferár szabályok és a potenciális nyereségátcsoportosítások); - tekintettel arra, hogy a hozzáadott érték 2/3 részét a munka adja, súlyos terhet róna a munka adóira.
3. Formula szerinti megosztás (FA)	A tagok egyedi adatai alapján meghatározott képlet szerint osztják meg a közös adóalapot.	Azok a tagállamok, ahol relatíve több tagvállalat található, összességében nagyobb részt kapnak a közös adóalapból azokkal szemben, ahol kevesebb tagvállalat van.

Forrás: Saját szerkesztés

A továbbiakban a formula szerinti megosztást tanulmányozzuk, hiszen annak lehet a leginkább létjogosultsága. A hagyományos rendszerben az alábbi faktorokat

veszik figyelembe a megosztás során: *bértömeg, eszközök/vagyon, árbevétel/nettó árbevétel*.

A tudományos szakirodalom egységes formula alkalmazását javasolja minden tagállamban. Ugyanakkor például az USA-ban az államok választhatják meg a formula tartalmát, ezzel fennáll a veszélye a kettős adóztatásnak, illetve a kettős nem-adóztatásnak, amely az USA tekintetében azért kevésbé probléma, mert a tagállami szinten számított – formula szerinti – adók, a központi adókba beszámíthatók.

a) Bértömeg

A bértömeg esetén minden, a munkavállalónak kifizetett járandóságot figyelembe kell venni (bér, jutalék, jutalom stb.). Probléma, hogy a bérek szintje jelentősen különbözik az unión belül, ezért a bér tagállami szintjének súlyozása nélkül fennáll annak a veszélye, hogy ahol olcsóbb a munkaerő, oda indokolatlanul kevés adóalap jutna. A magyar érdekek védelme érdekében meg kell határozni egy átlagbért az EU térség egészére (hasonlóan, mint a regionális támogatások esetében a támogatási intenzitások), és az átlagbérrel beszorozva a munkavállalók számát kapjuk meg a bértömeg faktort, vagy más olyan kiegyenlítő mechanizmust kell kitalálni, amely kompenzálná a különbségeket.

b) Eszközök

A jövedelem termelésének kulcsa ez a faktor. Első kérdés az eszközök értékelése: piaci érték, bekerülési érték vagy könyv szerinti esetleg számított nyilvántartási értéket szükséges figyelembe venni.

Második fontos kérdés az immateriális javakra vonatkozik. Az immateriális javak értékelése nagyon nehézkes, ezek rendkívül mobilak, így a formula részeként nyereségátcsoportosítás céljára könnyen felhasználhatók. Az USA szabály ezen okokból az immateriális javakat gyakran kizárja az eszközök közül a formulában. Ugyanakkor az immateriális javak az egyik legjelentősebb nyereségtermelő eszközök, így azok mellőzése a formulában ismét egyenlőtlenségekhez vezethet.

Végül utolsó felvetés, hogy a bérbe adott / lízingelt eszközöket számításba vegyük-e, amely ugyancsak adótervezésre adhat lehetőséget (eszközzvásárlás helyett bérbe vesz).

c) Árbevétel

Az árbevétel kapcsán tisztázni kell annak fogalmát, illetve különbséget kell tenni a származás, illetve érkeztetés helyén történő elszámolás között.

A származás helyén történő elszámolás esetén az árbevételt az áru feladásának helyén veszik számításba, a rendeltetés helyén történő elszámolás esetén az árbevétel ott keletkezik, ahol az árut piacra viszik.

A csoporton belüli értékesítéseket nem veszi figyelembe a faktor, ellenkező esetben a transzferár problémák a megosztási formulán keresztül ismét előjönnének.

A származás helye szerinti elszámolás indokot adhat a nyereségátcsoportosításra (a vállalkozás dönti el, hol adja fel az árut). Ezzel szemben a rendeltetés helyére kevésbé van hatása a vállalati döntésnek. Ebben az esetben kérdés, hogyan kezeljük azt az esetet, amikor a rendeltetés államában a vállalatcsoportnak sem leányvállalata, sem telephelye nincs. Erre a munkaanyag azt tanácsolja, ilyen esetekben a származás helye szerinti államot vegyük figyelembe.

A rendeltetés helye szerinti elv megvalósulása esetén probléma lehet, hogy a termelő és disztribútor államok kevesebb részt kapnának az adóalapból, mint azok az államok, ahol a marketinget végzik. Ez jelentősen eltérne a jelenlegi gyakorlattól.

A szolgáltatásoknál is hasonló kérdések merülnek fel, a szolgáltatást nyújtónál vagy a szolgáltatás igénybe vevőjénél vegyék számításba.

Az árbevétel fogalma kapcsán probléma, hogy az árbevétel tartalmazhat egyéb jövedelmet is, pl. osztalékot, jogdíjat, bérjővedelmet, kamatot, tőkenyereséget, stb. ezeket ki kell zárni a formula szerinti árbevétel fogalmából.

A fentiek mellett jelentős kérdés az egyes tényezők súlyozása a képletben. Ez elképzelhető egyenlő súlyokkal (három faktor esetén 1/3 aránnyal szerepelnének, ez az ún. Massachusetts formula (az USA államok többsége ezt alkalmazta az 1950-es években) vagy különböző súlyokkal (az utóbbi időben az USA-ban nagyobb súllyal szerepel az árbevétel – rendeltetés helye szerint – a képletben, 2004-ben 23 állam alkalmazott olyan képletet, amelyben 25% a bér, a vagyon, és 50% az árbevétel; a kanadai formula szerint 50% rendeltetés helye szerinti árbevétel, és 50% bértömeg).

Továbbá megfontolandó, hogy szükséges-e a gazdasági szektorok között megkülönböztetés. Az USA-ban speciális formula van az építetőknek, légitársaságoknak, vasúttársaságoknak, TV műsorszolgáltatóknak, pénzügyi

intézményeknek. Egyes szakértők szerint pl. a pénzügyi szektorban kéttényezős formula ajánlott: bértömeg, illetve egyes pénzügyi eszközök értéke, kötelező tartalékok.

Egy általános formula vagy több formula?

A CCCTB valószínűleg több formulát is fog tartalmazni, mivel a különböző gazdasági szektorokban az egyes faktoroknak eltérő jelentősége van. Például a munkaintenzív ágazatokban nagy jelentősége van a munkaerő faktornak, azonban más szektorokban, pl. a szolgáltatások esetében a munkaerő száma kevésbé jelentőségteljes jövedelemtermelő faktor. Ezért a jelenlegi elképzelések szerint külön formulák szerint kell az adóalapot megosztani a szállítmányozásban (transportation), híradástechnikai szolgáltatóknál (broadcasting services) és a pénzügyi szolgáltatásoknál (financial services). A megosztási formula inkonzisztenciáját növeli az az elképzelés is, hogy ha a megosztás a korábbi helyzethez képest szignifikánsan eltérő, „egyenlőtlen” elosztást eredményezne a leányvállalatok között, akkor egyedi mérlegelés alapján lehetőség lenne arra, hogy a megosztás eredményétől különböző módon történjen a CCCTB allokációja.

A CCCTB szerint meghatározott közös konszolidált adóalapot a tagvállalatokra (ideértve a leányvállalatokat és a telephelyeket is) osztják szét, tehát nem a tagállamokra.

A formula képlete

A megosztási formula alapján a Bizottság elképzelése szerint „A” vállalat adóalapja az alábbi képlet szerint határozható meg.

Képlet 1. Egy vállalat CCCTB szerint megosztott adóalapjának kiszámítási képlete

$$Adóalap_A = \frac{1}{m} \frac{Árb.^A}{Árb.^{Csoport}} + \frac{1}{n} \left[\frac{1}{2} \frac{Bérktg.^A}{Bérktg.^{Csoport}} + \frac{1}{2} \frac{Fogl.szám.^A}{Fogl.szám.^{Csoport}} \right] + \frac{1}{o} \frac{Eszközé.^A}{Eszközé.^{Csoport}} * CCCTB$$

ahol

$$\frac{1}{m} + \frac{1}{n} + \frac{1}{o} = 1$$

Az allokációs kulcsban a számlálók „A” vállalat által realizált árbevétel, „A” vállalat által kifizetett bérköltség, „A” vállalat által foglalkoztatott munkavállalók száma és „A” tagvállalat eszközeinek értéke. Ezeket az adatokat hasonlítja a kulcs a csoport szinten meghatározott árbevételhez, bérköltséghez, munkavállaló létszámhoz és eszközértékhez. A megosztási formula súlyozza a három faktort, az árbevételt, a

munkavállalókkal kapcsolatos mutatókat és az eszközértéket. A súlyok pontos mértéke jelenleg még nem eldöntött.

Példa

A fentiek szemléltetésére tekintsük az alábbi példát⁷³.

Egy vállalatcsoport „A” és „B” vállalatokból áll. „A” vállalat az Egyesült Királyságban (UK) bejegyzett cég, „B” vállalat Franciaországban (FR). „A” UK-ben termel és minden terméket ott értékesít. „B” FR-ben termel, és FR-ben és UK-ben is értékesít. „B” UK árbevételét „A” társasághoz allokálja, mert „A” társaság UK-ben bejegyzett („fizikai jelenlét”), míg „B”-nek nincs fizikai jelenléte UK-ben.

Táblázat 29. Példa a megosztási faktor alkalmazására 1.

	Faktorok	UK	FR	Sum
„A” társaság	Bérlétségt+fogl.számá	50		50
	Eszközök	50		50
	Árbevétel	100		100
„B” társaság	Bérlétségt+fogl.számá		100	100
	Eszközök		100	100
	Árbevétel	100	100	200
Csoport	Bérlétségt+fogl.számá	50	100	150
	Eszközök	50	100	150
	Árbevétel	200	100	300
Részesedés a CCCTB-ből		44,4%	55,5%	100%

Forrás: Saját szerkesztés

UK adóalap aránya a faktorok alapján:

$$Adóalap_{UK} = \frac{50}{150} + \frac{50}{150} + \frac{200}{300} = 1,33333 \quad (1)$$

FR adóalap aránya a faktorok alapján:

$$Adóalap_{FR} = \frac{100}{150} + \frac{100}{150} + \frac{100}{300} = 1,66667 \quad (2)$$

UK aránya:

$$= \frac{1,33333}{(1,33333 + 1,66667)} = 44,4\% \quad (3)$$

FR aránya:

$$= \frac{1,66667}{(1,33333 + 1,66667)} = 55,5\% \quad (4)$$

⁷³ Forrás: Clemens Fuest: The European Commission’s Proposal for a Common Consolidated Corporate Tax Base, Oxford University Centre for Business Taxation, WP 08/23 p 6

A megosztási kulcs alapján a közös konszolidált adóalap 44,4%-a jut UK-nek (ezt „A” társaság fizeti meg) és 55,5% FR-nek (melyet „B” társaság fizet).

Mi történik, ha olyan tagállamban történik értékesítés, ahol nincs fizikai jelenléte a csoportnak? Tegyük fel, hogy „A” UK értékesítését csökkenti, és 50 egység árbevételt DE-ben értékesített termékei után realizált.

Táblázat 30. Példa a megosztási faktor alkalmazására 2.

Ország	Faktorok	UK	FR	DE	Sum
„A”	Béreköltség+fogl.száma	50			
	Eszközök	50			
	Árbevétel	50		50	
„B”	Béreköltség+fogl.száma		100		
	Eszközök		100		
	Árbevétel	100	100		
Csoport	Béreköltség+fogl.száma	50	100		150
	Eszközök	50	100		150
	Árbevétel	150	100	50	300

Forrás: Saját szerkesztés

Az ún. „spread trow back rule” alapján a DE-ben realizált árbevétel megosztása a béreköltség és az eszközök arányában történik UK és FR között az alábbiak szerint:

Az 50 árbevételből UK aránya:

$$DE \text{ árbevétel aránya}_{UK} = \frac{50}{150} + \frac{50}{150} = 0,6666667 \quad (1)$$

Az 50 árbevételből FR aránya:

$$DE \text{ árbevétel aránya}_{FR} = \frac{100}{150} + \frac{100}{150} = 1,3333333 \quad (2)$$

Az 50 árbevételből UK része:

$$\frac{0,666667}{(0,666667 + 1,3333333)} = 33,33\%; \quad DE \text{ árbevétel}_{UK} = 50 \times 33,33\% = 16,66667 \quad (3)$$

Az 50 árbevételből FR része:

$$\frac{1,3333333}{(0,666667 + 1,3333333)} = 66,66\%; \quad DE \text{ árbevétel}_{FR} = 50 \times 66,66\% = 33,33333 \quad (4)$$

UK adóalap aránya a faktorok alapján:

$$Adóalap_{UK} = \frac{50}{150} + \frac{50}{150} + \frac{167,66}{300} = 1,22 \quad (5)$$

FR adóalap aránya a faktorok alapján:

$$Adóalap_{FR} = \frac{100}{150} + \frac{100}{150} + \frac{133,33}{300} = 1,77 \quad (6)$$

UK aránya:

$$= \frac{1,22}{(1,22 + 1,77)} = 40,7\% \quad (7)$$

FR aránya:

$$= \frac{1,77}{(1,22 + 1,77)} = 59,3 \quad (8)$$

A „spread throw back rule” alkalmazását követően tehát az allokációs kulcs szerint allokált faktorok az alábbiak:

Táblázat 31. Példa a megosztási faktor alkalmazására 3.

Ország	Faktorok	UK	FR	DE	Sum
„A”	Béreköltség+fogl.szám	50			50
	Eszközök	50			50
	Árbevétel	50		50	100
„B”	Béreköltség+fogl.szám		100		100
	Eszközök		100		100
	Árbevétel	100	100		200
Csoport	Béreköltség+fogl.szám	50	100		150
	Eszközök	50	100		150
	Árbevétel	150+16,6=167,6	100+33,33=133,3	0	300
Részesedés a CCCTB-ből		40,7%	59,3%	0%	100%

Forrás: Saját szerkesztés

A megosztási kulcs alapján a közös konszolidált adóalap 40,7%-a jut UK-nek és 59,3% FR-nek „spread throw back rule” alkalmazását követően.

7.4.3. A CCCTB hatálya

A Bizottság és a tagállamok szerint a CCCTB alanya lehetne minden olyan személy, amely társasági adó alanya valamely tagállamban. Ez azt jelenti, hogy bármely EU tagállamban adóügyi illetőséggel rendelkező vállalkozás, fióktelep, tovább az Európai Unió kívüli harmadik államban bejegyzett vállalkozásnak az Unió területén lévő telephelye (permanent establishment – PE) a CCCTB hatálya alá tartozhat.

A társasági adó alanyiság („subject-to-tax-test”) vizsgálata olyan problémákat is felvet, melyek a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmények alkalmazása során is előjöhethetnek. Az a kérdés továbbra is megválaszolatlan, hogy a CCCTB alanya lesz-e a társasági adómentes vállalkozás, vagy 0 százalékos társasági adót fizető társaság.

A CCCTB általánosságban azt a gyakorlatot követi, mint a közvetlen adó területén született egyéb irányelvek: egyesülési irányelv⁷⁴ vagy az anya-leány vállalati

⁷⁴ Council Directive 90/434/EEC of 23 July 1990 on the common system of taxation applicable to mergers, divisions, transfers of assets and exchanges of shares concerning companies of different Member States, Official Journal L 225 , 20/08/1990 P. 0001 - 0005

irányelv⁷⁵. Az irányelvek melléklete tartalmaz egy listát a tagállamok vállalkozásairól, amelyekre az irányelvek hatálya kiterjed. Hátránya, hogy amennyiben egy tagállamban a vállalati forma nevét megváltoztatják, a listának késedelem nélkül követnie kell a módosítást.

Érdekes kérdés a kettős adóügyi illetőséggel bíró vállalatok CCCTB alanyiságának kérdése.⁷⁶ Egy vállalkozás abban az esetben lehet kettős adóügyi illetőségű, ha bejegyzésének helye és tényleges üzletvezetésének helye különböző államban van. Az OECD modellegyezmény⁷⁷ alapján kötött kettős adóelkerülésről szóló egyezmények szerint egy vállalkozás abban az esetben tekinthető adóügy illetőséggel bírónak egy államban, ha tényleges üzletvezetésének helye ott van. Ez azt jelenti, hogy egy EU-n kívüli alapítású vállalkozás CCCTB alany lesz, ha tényleges üzletvezetésének helye valamely EU tagállamban van. Ugyanakkor azoknál az egyezményeknél, amelyeket az ún. USA modellegyezmény⁷⁸ alapján kötöttek a tagállamok (jellemzően USA és EU tagállam közötti kettős adóegyezmények) az elv fordított. A vállalkozás adóügyi illetősége a bejegyzése szerinti államban lesz. Gyakorlatban ez azt jelenti, hogy azok az USA-ban regisztrált vállalkozások, amelyeknek tényleges üzletvezetési helyük valamely EU tagállamban van, nem lesznek alanyai a CCCTB-nek. (Ez adótervezésre is lehetőséget ad, mivel ha egy vállalatcsoport nem szeretné alkalmazni a CCCTB-t elegendő üzletvezetési helyét külföldre helyezni.)

7.4.4. A CCCTB csoport fogalma

A csoport fogalmának megalkotásakor a tagállamok és a Bizottság célja is az volt, hogy a CCCTB lehetőség szerint a multinacionális vállalatcsoport minél több tagvállalatát lefedje. A CCCTB javaslat 50%-os részesedési korlátot tartalmaz, mellyel kérdéses, hogy a lefedettség mennyire lesz széleskörű.

Ettől külön kell választani a konszolidációra vonatkozó korlátot (azt a minimális részesedési arányt, amely szükséges ahhoz, hogy konszolidálják a tagvállalat eredményét a többi taggal), amely jelenleg 75% szavazati jog. A CCCTB csoporton

⁷⁵ Council Directive 90/435/EEC of 23 July 1990 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States, Official Journal L 225 , 20/08/1990 P. 0006 - 0009

⁷⁶ Claus Staringer: Requirements for Forming a Group; in Michel Lang: Common Consolidated Corporate Tax Base, Wien, 2008, p 125-126

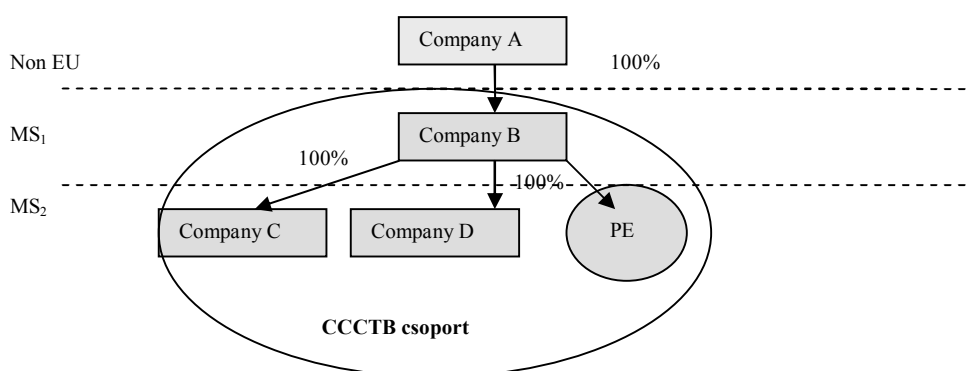
⁷⁷ OECD Model Tax Convention on Income and on Capital

⁷⁸ United States Model Income Tax Convention, <http://www.treas.gov/offices/tax-policy/library/model1996.pdf>

belül tehát lesznek olyan tagvállalatok, amelyek ugyan részei a csoportnak, és adóalapjukat a CCCTB szabályai szerint kalkulálják, azonban a konszolidációba nincsenek bevonva. Ezek azok a tagvállalatok lesznek, amelyekben az anyavállalat minimum 50% maximum 75% részesedéssel rendelkezik. Staringer szerint a csoport fogalma és a konszolidációnál alkalmazott eltérő korlátnak politikai okai vannak. A CCCTB-nek átfogónak kell lenni, integrálni a vállalatcsoport tagvállalatait. A konszolidáció közvetlenül érintheti a tagállamok költségvetési bevételeit, erre tekintettel a konszolidációs korlát magasabb (75%) a javaslat szerint. Ugyanakkor gyakorlati szempontokat figyelembe véve a külön korlát alkalmazása a csoport fogalmánál és a konszolidációnál feleslegesen megbonyolítja a CCCTB-t mind a vállalkozások, mind az adóhatóságok számára⁷⁹.

A következőkben nézzünk néhány példát arra vonatkozóan, hogy multinacionális vállalatcsoportok közül mely csoporttagok alkothatnak CCCTB csoportot.⁸⁰

Ábra 1. CCCTB csoport 1.



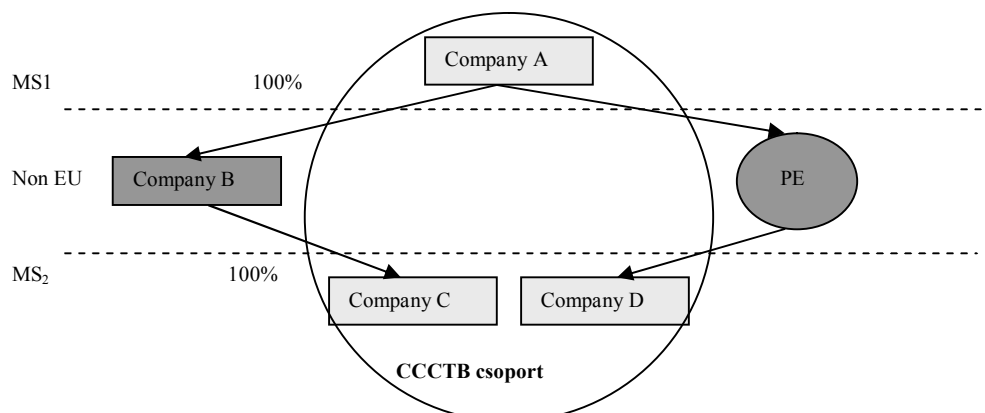
Forrás: Saját szerkesztés, European Commission, CCCTBWP57 Outline MS, CCCTB Possible elements of the technical outline, Brussels, 27-28 September 2007

Olyan vállalatcsoport, ahol a végső anyavállalat (ultimate parent) EU-n kívüli vállalkozás, a vállalatcsoport EU-n belüli tagjai képezhetnek CCCTB csoportot. A CCCTB csoportba tartozik az 1. tagállamban (Member State - MS₁) lévő leányvállalat (Company B), a második tagállamban (Member State - MS₂) lévő mindkét leányvállalat (Company C és Company D) és Company B MS₂-ben lévő állandó telephelye is (PE).

⁷⁹ Claus Staringer: Requirements for Forming a Group; in Michel Lang: Common Consolidated Corporate Tax Base, Wien, 2008, p 129-130

⁸⁰ European Commission, CCCTBWP57 Outline MS, CCCTB Possible elements of the technical outline, Brussels, 27-28 September 2007

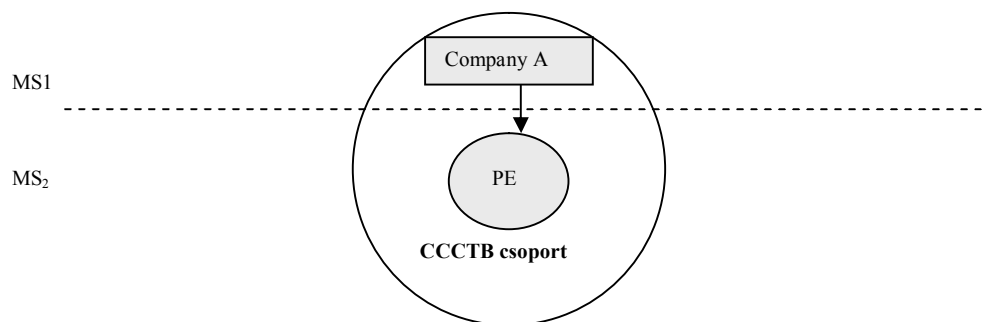
Ábra 2. CCCTB csoport 2.



Forrás: Saját szerkesztés, European Commission, CCCTBWP57 Outline MS, CCCTB Possible elements of the technical outline, Brussels, 27-28 September 2007

Ugyancsak CCCTB csoportot tud alkotni Company C és Company D, annak ellenére, hogy Company C csak közvetetten 100 százalékos leányvállalata Company A-nak és a közvetlen anyavállalat (Company B) EU-n kívüli államban bír illetőséggel. Company D is része a CCCTB csoportnak függetlenül attól, hogy részesedéseit Company A egy EU-n kívüli államban lévő telephelyén keresztül birtokolja.

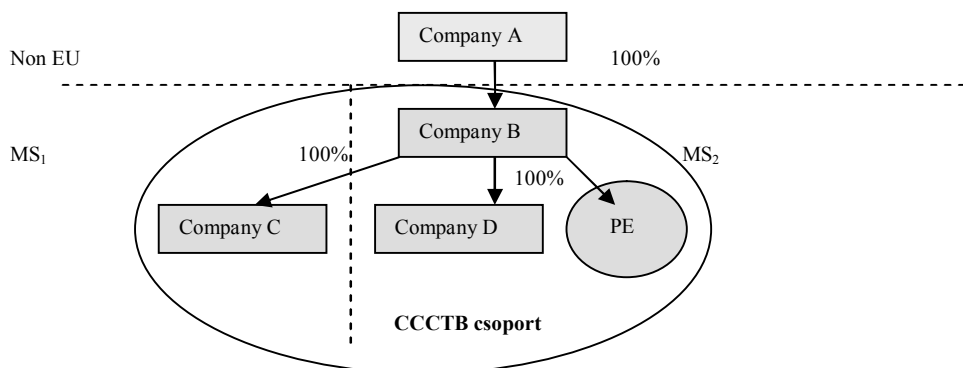
Ábra 3. CCCTB csoport 3.



Forrás: Saját szerkesztés, European Commission, CCCTBWP57 Outline MS, CCCTB Possible elements of the technical outline, Brussels, 27-28 September 2007

A telephely is része a CCCTB csoportnak. Ez alapján Company A másik tagállamban lévő telephelyével együtt CCCTB csoportot alkothat.

Ábra 4. CCCTB csoport 4.



Forrás: Saját szerkesztés, European Commission, CCCTBWP57 Outline MS, CCCTB Possible elements of the technical outline, Brussels, 27-28 September 2007

A CCCTB csoport tagállamon belül is alakulhat. A CCCTB csoport része lesz az azonos tagállamban lévő Company B, Company D és a telephely (PE) is. A CCCTB bevezetésével minden tagállamban megvalósulna az adókonszolidáció, tisztán belföldi tagvállalatokkal rendelkező vállalatcsoportok esetében is.

7.4.5. Konszolidáció – „All in all out” elv

A konszolidáció a legalább 75%-os leányvállalatoknál (telephelyeknél) kötelező lesz a javaslat szerint.⁸¹ A telephely esetében a részesedés nem értelmezhető, minden telephely automatikusan konszolidál a CCCTB csoportban. A Bizottság a konszolidációval kapcsolatban az ún. „all in all out” elvet alkalmazza. Ha egy tagvállalat teljesíti a csoportba tartozáshoz szükséges feltételeket, akkor választhat, hogy csatlakozik-e a CCCTB csoporthoz vagy sem. Amennyiben viszont a CCCTB-t választja és teljesíti a konszolidáció feltételeit, akkor a konszolidáció kötelező.⁸²

A tisztán belföldi tagvállalatokból álló csoport nem konszolidálhat, mert a javaslat szerint a csoportnak külföldi leányvállalatának/anyavállalatának is lennie kell (cross-border element).

Azoknál a csoportoknál, ahol olyan tagállamban is van leányvállalat, amelynek van csoportadózási nemzeti szabálya, a CCCTB és a nemzeti konszolidáció párhuzamosan fog létezni. Egyes tagállamok (Ausztria, Dánia, Olaszország) nemzeti szabályaik szerint konszolidálják a külföldi leányvállalatok eredményét is. Ez azt fogja eredményezni, hogy a csoportnak kétféle/többféle csoportadózási szabály szerint a

⁸¹ CCCTB: Possible elements of the technical outline, Brussels, 26 July, 2007 (CCCTB/WP057)

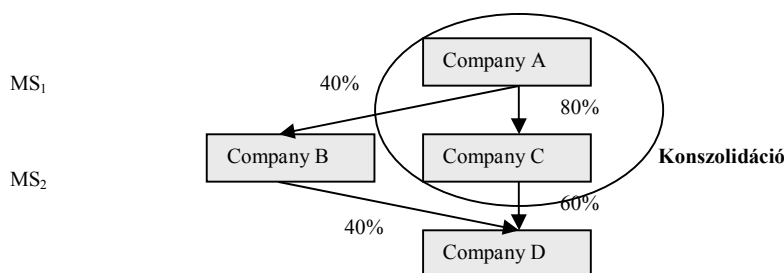
⁸² Claus Staringer: Requirements for Forming a Group; in Michel Lang: Common Consolidated Corporate Tax Base, Wien, 2008, p 131-133

konszolidált adóalapot meghatározni, hiszen a részesedési és egyéb feltételek különbözni fognak.

A CCCTB konszolidációba az a minősített tagvállalat (leányvállalat, telephely) (ún. 'qualifying subsidiary') vonható be, amelyben közvetetten vagy közvetlenül legalább a szavazati jogok 75 százalékát birtokolja az anyavállalat. Ha a közvetlen részesedés 75% vagy annál nagyobb, akkor a konszolidáció 100%-os, azaz a leányvállalat eredményének 100%-t konszolidálják.⁸³

A közvetett részesedés számításánál a 75 százalék feletti részesedést a szorzásnál 100 százalékként kell figyelembe venni. Az 50% vagy annál alacsonyabb részesedést a szorzásnál 0-ként kell figyelembe venni.

Ábra 5. Konszolidáció CCCTB csoportban 1.

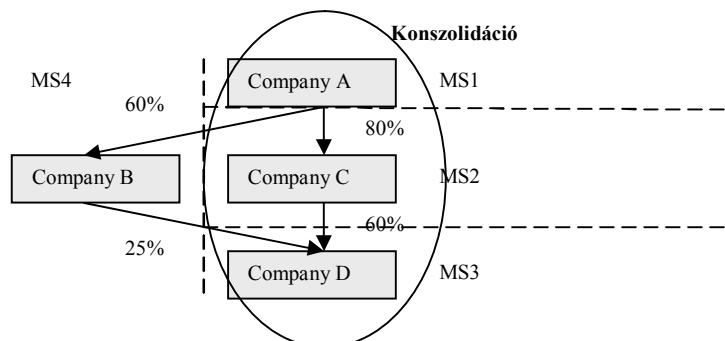


Forrás: Saját szerkesztés, European Commission, CCCTBWP57 Outline MS, CCCTB Possible elements of the technical outline, Brussels, 27-28 September 2007

Company A több, mint 75 százalék részesedéssel rendelkezik Company C-ben, ezért teljesül a feltétel, CCCTB csoport alakulhat. Company A azonban közvetetten Company D-ben csak 60 százalék részesedéssel rendelkezik, ezért Company D nem lehet részese a CCCTB csoportnak. Company B sem része a csoportnak, mert benne Company A csak 40 százalék részesedéssel rendelkezik.

⁸³ CCCTB: Possible elements of a technical outline, Brussels, 26 July, 2007, (CCCTB WP057), para 86

Ábra 6. Konszolidáció a CCCTB csoportban 2.



Forrás: Saját szerkesztés, European Commission, CCCTBWP57 Outline MS, CCCTB Possible elements of the technical outline, Brussels, 27-28 September 2007

Company A közvetlenül több mint 75% részesedéssel rendelkezik Company C-ben, mindkettő része a CCCTB csoportnak. Company B nem része a CCCTB csoportnak, mert Company A nem rendelkezik minimum 75% részesedéssel benne. Kérdés, hogy Company D része lesz-e a CCCTB csoportnak. Ehhez határozzuk meg, hogy Company D-ben milyen mértékben részesedik Company A. A közvetett részesedés számítására a CCCTB javaslat kétféle módszert javasol.

a) Közvetett részesedés (szavazati jog) számítása a részesedések összeszorzásával ('Multiplication')

Egyrészt Company C-n keresztül 60% részesedéssel rendelkezik Company A Company D-ben, másrészt Company B-n keresztül $60\% \cdot 25\% = 15\%$ -kal. Összesen $60\% + 15\%$ részesedéssel rendelkezik Company A Company D-ben, azaz Company D része lesz a CCCTB csoportnak.

b) Közvetett részesedés (szavazati jog) számítása a részesedések összeadásával ('Nominal basis')

Company A B-n keresztül birtokolt részesedése a nominális módszerrel számítva $60\% + 25\% = 85\%$.

Mindkét módszerrel számítva Company A, C és D CCCTB csoportot alkothat.

A CCCTB legfőbb előnyei kétség kívül a konszolidációból adódnának, mert az adóalap-konszolidációval megvalósul a veszteségkonszolidáció és a transzferárak problémája.⁸⁴

⁸⁴ Jakob Bundgaard/Niels Winther-Sorensen: The Concept of a Group for Common Consolidated Corporate Tax Base Purposes; in Michael Lang: Common Consolidated Corporate Tax Base, Wien 2008, p 137-156.

7.4.6. CCCTB adminisztratív keretek

Az Európai Bizottsági külön összefoglalót⁸⁵ készített, amely a CCCTB adminisztrációs kereteivel, az adhatósági ellenőrzésekkel, a CCCTB szabályok értelmezésével és a viták megoldásával foglalkozik. Ettől elválasztva egy másik dokumentum foglalkozik az adminisztratív és jogi infrastruktúrával.

Az alábbi táblázatban a Bizottság által készített összefoglaló⁸⁶ által felvetett opciókat összegzem.

Táblázat 32. CCCTB adminisztratív keretek

Adóbevallás	Az Európai Bizottság által javasolt felvetések, a vita alapja
Adóév	Minden tagvállalatnak azonos adóéve legyen? A szabályokban rögzített adóév legyen (pl. január 1-december 31.) vagy a vállalatcsoport maga határozza meg? (probléma lehet, ha a nemzeti adókulcs egy adott adóévre vonatkozik!) A tagállami számviteli nyilvántartásokhoz nem kötődik, ezért nem szükséges konkrétan az adóév utolsó napján meghatározni, de a csoporton belül ajánlatos minden tagvállalatnak ugyanazt az adóévet használni. Ha a számviteli nyilvántartások az alap, el kell döntenie, hogy Adóév=üzleti év Adóév $\geq$ üzleti év Melyik tud működni? Külön kell foglalkozni az újonnan alakult vállalatokkal, a megszűnőkkel, a csoporthoz csatlakozókkal és abból kiválókkal.
Az adóbevallás benyújtásának határideje	3,4 hónappal az adóév utolsó napja után, vagy meghatározott dátumra?
Kinek kell adóbevallást benyújtania?	minden tagvállalat és az anyavállalat adjon be csak az anyavállalat adjon be (illetőség szerinti adóhatóságnak nincs közvetlen ellenőrzési lehetősége)?
adóbevallás	harmonizált formula (alacsonyabb adminisztrációs költség, csak EU nyelven (nem nemzeti!) nemzeti nyelven is
Ellenőrzéssel lefedett időszak	Pl. max. 3 évvel korábbi adóév nemzeti szabályok, nem a CCCTB tartalmazza.
Melyik adóhatóság mit ellenőrizhet?	csak a nemzeti adóhatóság illetősége szerinti tagvállalatot, (információ váltás az adóhatóságok között ebben az esetben nagyon fontos lenne)
Adóellenőrzés	csak az illetőség szerinti adóhatóság kezdeményezhet

⁸⁵ COMMON CONSOLIDATED CORPORATE TAX BASE WORKING GROUP (CCCTB WG)
CCCTB: possible elements of the administrative framework Meeting to be held on 10, 11, 12 December 2007 Centre de Conférences Albert Borschette, Rue Froissart 36 - 1040 Brussels, WORKING DOCUMENT, Forrás:
http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/CCCTBWP061_en.pdf

⁸⁶ COMMON CONSOLIDATED CORPORATE TAX BASE WORKING GROUP (CCCTB WG)
CCCTB: possible elements of the administrative framework Meeting to be held on 10, 11, 12 December 2007 Centre de Conférences Albert Borschette, Rue Froissart 36 - 1040 Brussels, WORKING DOCUMENT, Forrás:
http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/CCCTBWP061_en.pdf

Társasági adóharmonizáció az Európai Unióban és Magyarországon

kezdeményezése	más tagvállalat adóhatósága is kezdeményezhet, vagy kérheti a másik állam adóhatóságát ellenőrzésre?
Az ellenőrzés ideje és időtartama	szükséges korlátozni az ellenőrzés időtartamát? CCCTB szabály legyen erre, vagy a nemzeti szabályok alkalmazhatók? Nem jelentős hiba esetén kell-e megállapítást tenni?
Az ellenőrzés eredménye	Az adóalap növekedése esetén, nőhet más államban lévő tagvállalatok részesedése, ezért az ellenőrzés eredményét más adóhatóságokkal is közölni kell. Be kell vonni a döntéshozatalba ezt az államot is? Ha a megosztási formulával kapcsolatban tesz megállapítást az adóhatóság (pl. árbevétel, eszközállomány, létszám) változik, előfordulhat, hogy az adóalap nem változik, a megosztás azonban igen.
A CCCTB szabályok értelmezése	Egységes értelmezésre van szükség Nemzeti szinten hozott értelmezéseket egy munkacsoport vizsgálja meg vagy egy arbitrációs bizottság? A másik tagállam elismeri egy más adóhatóság értelmezését, esetleg kötelezőnek tekinti magára nézve? Egy tagország adóhatósági értelmezését csak az adott államban lévő tagvállalat alkalmazhatja? Vegyük azt is figyelembe, hogy az adóhatósági értelmezéseket a bíróság megváltoztathatja? Vita esetén kölcsönös egyeztetésre van szükség.
Rulingok	egységes megállapodás a rulingoknál (munkacsoport vitat meg minden egyes rulingot, a konzisztencia biztosítása végett) kölcsönös elismerése a másik adóhatóság által hozott rulingnak
Jogviták (pereskedés előtt)	Minden adóhatóság jogosult lehet a probléma megoldására, a pereskedés elkerülése végett
A nemzeti bíróságok hatásköre	Javasolt, hogy a nemzeti bíróság intézhesse a CCCTB szabályok miatti peres ügyeket. Végző soron úgyis az Európai Bíróság elé kerül az ügy.
Egy tagállam bírósági döntésének alkalmazása	Ha egy nemzeti bíróság jogosult CCCTB ügyben döntést hozni, javasolt ez alkalmazhatóvá tenni más állam tagvállalata számára is. Megfontolandó ezt csak a legfelsőbb bírósági döntésekre alkalmazni.
Bírósági döntések fordítása	Nemzeti nyelv+legalább egy EU nyelven legyen elérhető.

Forrás: Saját szerkesztés

Egy 2007. májusában Berlinben tartott konferencián⁸⁷ részletesen megvitatták – többek között – az akkor napirenden lévő, a CCCTB adminisztratív kereteivel foglalkozó javaslatokat.⁸⁸

Az EU minden tagállamának saját adóhatósága van, amely a nemzeti költségvetési bevételeket felügyeli, tehát e tekintetben ellentétesek egyes tagállamok érdekei. Ezért a CCCTB alkalmazása csak akkor lehet sikeres, ha a tagállamok adóhatóságainak együttműködése lényegesen javul, és szupranacionális szerv(ek)

⁸⁷ International Tax Conference organised by the German Federal Ministry of Finance in cooperation with ZEW (Centre for European Economic Research) and Max-Planck-Institute for Intellectual Property, Competition and Tax Law, Berlin 15-16 May 2007, Panel 3 - Administrative aspects

⁸⁸ A konferencián az adminisztratív keretek kapcsán elhangzottakat Ernst Czakert: Administrative Aspekter, és Theo Keijzer: CCCTB – Administrative Aspects c. előadásai alapján összegzem.

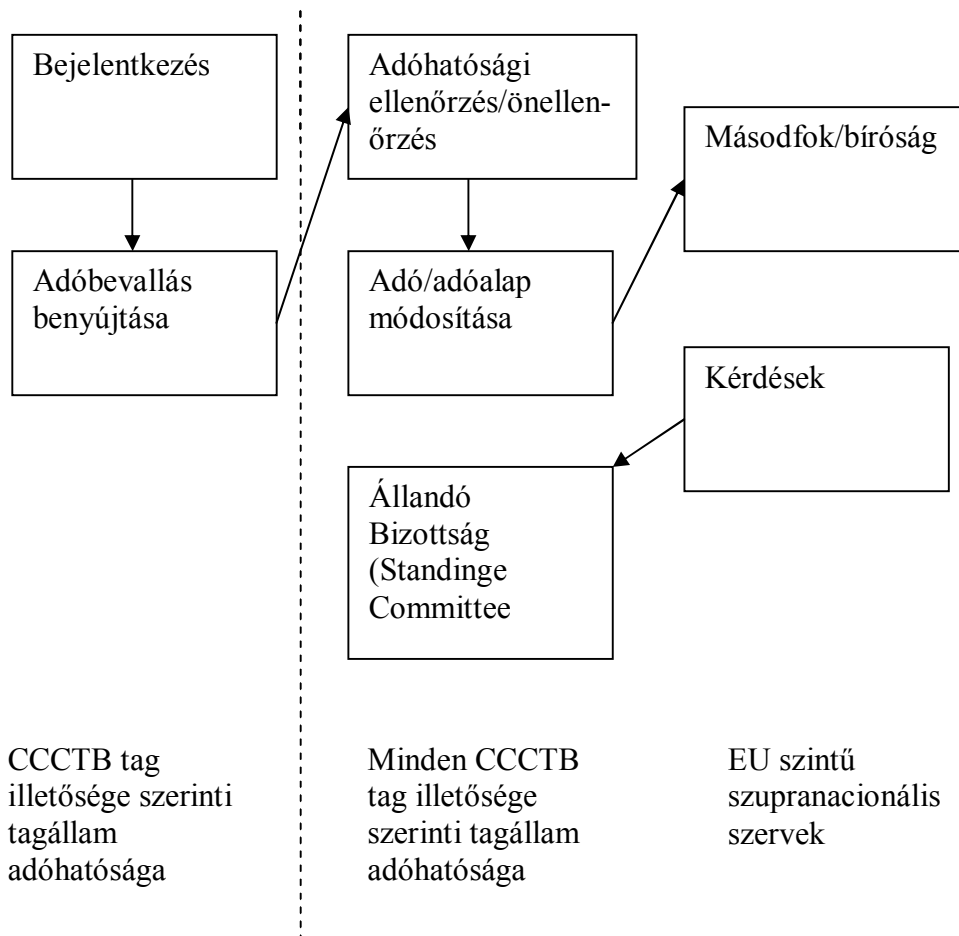
értelmezi(k) a CCCTB szabályokat. Jelenleg a tagállamok nemzeti adójogszabályainak értelmezése természetesen a nemzeti adóhatóságok és egyéb szervek (például Magyarországon az adópolitikáért felelős minisztérium) feladata.

A jelenleg a tagállamok rendelkezésére álló keretek (OECD irányelvek az információ cseréről és EU irányelv a kölcsönös segítségnyújtásról) nem lesznek elegendők a CCCTB bevezetését követően, ezeket szükséges lesz továbbfejleszteni. A CCCTB kapcsán szükséges átgondolni a döntéshozatali folyamatokat is. Az elképzelések szerint mind az Európai Bizottság, mind a Tanács biztosítana egy megfelelő fórumot a CCCTB kapcsán felmerülő kérdések megvitatására. Ez azonban semmiképpen sem fog gyors döntéshozatali rendszert eredményezni.

Az intézményi keretek az elképzelések szerint a nemzeti és szupranacionális intézmények kombinációjaként lesznek megoldhatók. A CCCTB tagvállalat illetősége szerinti államban tud bejelentkezni (regisztrálni). Mivel a CCCTB csoport egységes adóbevallást nyújt be (az adminisztráció megkönnyítése érdekében), ezért az adóbevallást a CCCTB vezető tagvállalat fogja benyújtani a saját adóhatóságához. Az ellenőrzést és a korábbi adóévek eredményeinek módosítását az összes illetékes adóhatóságnak együttesen kell végeznie. Vitás esetekben pedig szupranacionális szinten kell biztosítani a megfelelő fórumot (például bíróság) és a szabályok helyes értelmezését egy ún. Állandó Bizottság (Standing Committee) végezné. Az Állandó Bizottság döntéseit egyszerű többséggel hozná a döntési folyamat gyorsítása érdekében.

A folyamatot az alábbi ábra szemlélteti.

Ábra 7. CCCTB intézményi folyamatára



Forrás: Saját szerkesztés, Ersnt Chakert: *Administrative Aspekte, Internationale Steuerkonferenz, Berlin 16. Mai 2007* alapján

A CCCTB tehát csak akkor lesz a gyakorlatban működőképes Czakert szerint, i) ha az egyes CCCTB tagok illetősége szerinti adóhatóságok megfelelően hatékonyan együttműködnek, ii) egy Állandó Bizottság foglal állást a felmerülő értelmezési kérdésekben, iii) a tagállamoktól független adóbíróság képezi a feljebbviteli fórumot, és iv) egységes szabályokon alapul a CCCTB, hiszen a tagállamonként különböző CCCTB szabályok lehetetlenné tennék az előbbi intézményi háttér működését.

Keijzer⁸⁹ [2007] szerint a kihívás a CCCTB bevezetése kapcsán, hogy a jelenlegi 27 különböző adótörvényt, adózási időpontokat, adóbevallási formanyomtatványt, adóbevallás benyújtására előírt időpontot, adóellenőrzési eljárásokat, az eljárások nyelvét, adattárolási szabályokat és transzferár dokumentációs szabályokat kell egységesíteni.

⁸⁹ Theo Keijzer: CCCTB – Administrative Aspects, International Tax Conference, Berlin, 15-16 May 2007

7.4.7. További megoldásra váró kérdések

7.4.7.1. Általános megfontolások

Gyakran állítják, hogy a társasági adóalapok az EU-ban az utóbbi időben egyre szélesebbé válnak⁹⁰, azzal, hogy a társasági adókulcsokat csökkentik. Ez az adóalapot egyszerűbbé és átláthatóbbá teszi, és egyúttal hatékony és semleges (abban az értelemben, hogy minél kevesebb a kedvezmény és a speciális szabály, annál semlegesebb az adóalap), és alacsonyabb adókulccsal ugyanaz az összegű adóbevétel érhető el. A munka során világossá vált, hogy az új adóalap, akkor fog a legjobban működni, ha ezt figyelembe veszi, azaz annak általános és átfogó egyszerűsítést és szélesebb adóalapot kell eredményeznie.

2006 folyamán további három új területet vontak vizsgálat alá: a konszolidációt, a közös adóalap megosztását, a strukturális (adminisztratív) és jogi kereteket, az ellenőrzést, önellenőrzést és a bírósági eljárásokat. A munka a Bizottság elképzelése szerint a kis- és középvállalkozások speciális helyzetére is tekintettel lesz.

7.4.7.2. A nemzetközi számviteli standardok és az adóalap közötti kapcsolat

A CCCTB kialakítása sokkal könnyebb lenne, ha minden tagállamban minden vállalkozás az IAS/IFRS-t használná, ugyanakkor a Bizottság elfogadja, hogy jelenleg nem ez a helyzet. A CCCTB lisszaboni programban játszott jelentőségének betudhatóan sajnálatos módon a Bizottság nem halaszthatja a CCCTB kialakításának munkáját a vállalati számviteli szabályok harmonizálásáig. A Bizottság elképzelései szerint a CCCTB szabályok alkalmazhatóak lesznek függetlenül attól, hogy annak alapja az IAS-sal vagy a nemzeti számviteli szabályokkal összhangban vezetett nyilvántartások. A Bizottság véleménye szerint az IAS/IFRS ennek megfelelően csak egy eszköz az adóalap szabályainak kialakítása során, mert az közös nyelvezetet és közös fogalmakat tartalmaz. Valójában az IAS/IFRS elemei nem azonosak a CCCTB elemeivel, azokat nem veszi át a CCCTB, ezért nem lesz közvetlen kapcsolat a CCCTB és az állandóan változó standardok között.

Siegler [2006] így fogalmaz a számvitel és a CCCTB kapcsolatáról: „A közös adóalap másik különlegessége a konszolidáción túl az, hogy meghatározása nem a

⁹⁰ Lásd a német adóreformot, amelynek következtében 2008-tól szélesebb adóalapra magasabb kulccsal számítják a társasági adót. Richard Resch, L.L.M., *The German Tax Reform 2008 – Part 1, European Taxation*, March 2008, p99-106; *The German Tax Reform 2008 – Part 2, European Taxation*, 4/2008, p159-168;

számvitelre alapulna, vagyis nem a mérlegben megjelenő adózás előtti eredmény módosítása vezetne el az adóalaphoz. Ennek a megoldásnak az az oka, hogy a számviteli eljárások harmonizálására nincs mód, ha viszont a közös adóalap szabályait 25 különböző kiindulási alpra alkalmaznák a társaságok, akkor a munka nem érné el a célját, hiszen nem változna az a helyzet, hogy a különböző tagállamokban különböző lenne az adóalap. Éppen ezért a számviteltől független adózási szabályokat kell kialakítani. Vannak olyan tagállamok (leginkább a két szigetország), ahol a hazai szabályozásban is ez a gyakorlat, a kontinentális Európára azonban a számviteltől való nagymértékű függés a jellemző.

Az elszakadás azt jelenti, hogy minden – eddig a számvitelben szabályozott – fogalomra új definíciót kell alkotni. Többször elhangzott ugyanakkor, hogy a kialakítandó definíciókat a nemzetközi számviteli standardokra (IAS-ek/IFRS-ek) szükséges alapozni, ezek azonban csak kiindulópontját jelenthetik az adózási célú fogalomalkotásnak. Mindez nem teszi egyszerűbbé a helyzetet, hiszen a multinacionális vállalatoknak továbbra is kell beszámolókat készíteniük nemzeti szinten, a hazai számviteli szabályok alapján. Vagyis ezt nem helyettesíti a közös adóalap, amit viszont egy – a számviteltől eltérő – rendszerben kell kialakítani. Ha például a tárgyi eszköz fogalma adóügyileg mást takar, mint a számvitelben, akkor máris egy újabb nyilvántartást kell vezetni ahhoz, hogy az adózási szempontból figyelembe vehető tárgyi eszközök beazonosíthatók legyenek.⁹¹

7.4.7.3. Konszolidáció

Az Európai Bizottság, a Parlament és a Gazdasági és Szociális Bizottság meg van győződve arról, hogy az adóalapot a kezdetektől fogva konszolidált adóalapként kell bevezetni és a munkaprogramnak megfelelően a konszolidációs szabályok kidolgozását 2006-ban meg kell kezdeni. Ez a szemlélet hozza a legnagyobb előnyöket a belső piacon és a legfontosabb a lisszaboni célok megvalósítása szempontjából. A két lépcsős elképzelés, mely szerint először a közös adóalapot kell kialakítani konszolidáció nélkül, ezt követően második fokozatban a konszolidált alapot, nem oldja meg a határon átnyúló veszteségbeszámítás problémáját, illetve a transzferár szabályokat sem egyszerűsíti. Továbbá, kivéve, ha a munka közvetlenül a konszolidáció irányába halad tovább, azt a veszélyt hordozza magában, hogy hosszú távon túl bonyolult lesz a

⁹¹ Siegler Zsófia (2006) Közös konszolidált társaságiadó-alap kialakítása, SZAKMA 2006/5. május

konszolidáció, például ha a közös alap egyes szabályait, módszereit csak kevés tagállam fogadja el.⁹² Ezen túlmenően az egyes tagállamokban közös szabályok alapján meghatározott adóalapnak nem lenne túl sok előnye, amely később ugyancsak 25 különböző szabályhoz vezetne, tekintettel arra, hogy az adott tagállam a belső piaci érdekeknek megfelelően változtatna a közös szabályokon.

Szükséges a tagállamok közti adóalap-megosztási szabályok kidolgozása. Ez kezelhető tisztán technikai kérdésként, továbbá az erőforrásokat tekintve különböző szakértelmet és képességeket igényel. A Bizottságon belül néhány előzetes lépés történt a lehetséges módszer és megosztási formula kidolgozására.

7.4.7.4. Választható versus kötelező adóalap

A Bizottság a Parlamenttel együtt úgy véli, hogy a CCCTB először választható legyen a vállalatoknak, tekintettel arra, hogy elsődleges célja a belső piaci műveletek és nem a tagállamok nemzetgazdaságának fejlesztése. Nem minden több tagállamban tevékenységet végző vállalkozásnak lesz kötelező alkalmazni a CCCTB-t. Két adóalap párhuzamos alkalmazása plusz terheket róhat a nemzeti adóhatóságokra a javaslatot ellenzők szerint, ennek ellenére a Bizottság véleménye szerint a választható CCCTB inkább támogatható a tagállamok és a vállalkozások részéről, mint egy kötelező adóalap. (Megjegyzem, hogy függetlenül attól, hogy választható vagy kötelező lesz a közös adóalap, a profitmaximálásra törekvő vállalat egy egyszerű átalakulással (részesedésátcsoportosítással) át tudja alakítani úgy a vállalati struktúrát, hogy közös adóalap alapján tudjon adózni, vagy éppen ellenkezőleg kiessen a feltételek alól.) A Bizottság meggyőződése, hogy a vállalatcsoportnak egy adóalap használata sokkal egyszerűbb lesz, mint 25 különböző alkalmazása. Az elméleti megoldás a gyakorlatba átültetve azonban számos problémát felvet: például csoporton kívüli, de uniós (vagy nem uniós) tagvállalatokkal bonyolított ügyletek minősítése, unión kívüli anyavállalatú csoport adózása, stb.

A Bizottság elképzelése szerint a választható adóalap kedvezményeket fog tartalmazni, azért, hogy versenyképes legyen, tekintettel az állami támogatási szabályokra és megfelelő adóelkerülést akadályozó szabályrendszer bevezetésével.

⁹² Erre igen nagy az esély figyelembe véve azt, hogy például Írország és Szlovákia minden lehetséges fórumon ellenzi a közös adóalap szabályainak figyelembe vételét. A Bizottság válasza erre az, hogy a javaslatot ún. megerősített együttműködés keretében vezeti be, amely azt jelenti, hogy nem konszenzussal hagyja jóvá a Tanács és a támogató államok vezetik be (hasonlóan az euró zóna esetében alkalmazott elvhez).

Felmerül a kérdés, hogy egy ilyen szabályozás felveti-e az EK- Szerződés szerinti diszkrimináció-tilalom megsértését abban az esetben, ha a csoportnak kötelezően a CCCTB szabályokat kell alkalmaznia. A válasz valószínűleg adódik, hiszen a CCCTB nem lesz azonos és nem is célja azonosnak lenni a nemzeti adószabályokkal. A szabályok különbözősége pedig lépten nyomon diszkriminatív gyakorlathoz vezethet a CCCTB-t alkalmazó csoport esetében. Más kérdés, hogy amennyiben de jure kötelező szabályok lennének a közös adóalap de facto akkor is könnyen kikerülhető lenne a részesedések átcsoportosításával.

Összegzés

Áttekintve a CCCTB formálódó szabályait vegyük sorra, hogy milyen kérdések merülhetnek fel a rendszerhez való csatlakozásról történő döntés kapcsán?

- Kétséges az adminisztráció-egyszerűsítés, mint cél megvalósulása. A konszolidált adóalapot ugyanis önálló adómérleg alapján kellene meghatározni, amely a számviteli előírásokból önmagában nem vezethető le, azaz külön nyilvántartást igényel. A szakértők szerint az áfa egységesítés rendkívüli nagy adminisztrációja is ezt vetíti előre.
- A bevételek költségek, értékelési szabályok meghatározásához – tekintve, hogy 27 állam érintett – nem lehet háttér-jogszabályokat rendelni, hanem önálló fogalom-meghatározást igényel, melynek terjedelme várhatóan jelentős lesz, és eltér (ha kis mértékben is) az adott államban használt fogalmaktól, szabályoktól. Ez teret enged az adótervezésnek, és a nem szándékolt hiba lehetőségének.
- Az adóalap megosztás módszere kulcskérdés. Arra lehet számítani, hogy a kisebb piaccal rendelkező, kevésbé fejlett államok esetében az adóalap csökkenni fog. Kérdés, hogyan lehet a korábbi nagyságrendű adót biztosítani (adómérték, adókedvezmények?).
- Az adóversenyt az anyavállalat illetőségi helyének megválasztása váltja fel (tagja a CCCTB-nek vagy azon kívüli, esetleg az Európai Unió kívül működik).
- A koncepció célja, hogy eliminálja a kapcsolt vállalkozások közti szokásos piaci ár megállapításából adódó többlet költségeket, ugyanakkor amennyiben egy CCCTB csoporttag csoporton kívüli kapcsolt vállalkozásával köt ügyletet, abban az esetben tekintetbe kell venni a szokásos piaci ár szabályokat.

- Magyarországnak inkább hátrányos lehet a CCCTB-hez való csatlakozás, de célszerű a későbbiekben megvizsgálni, hogy a befektetések vonzása szempontjából mi az előnyösebb.

Az európai régióban a társasági adózás területén számos esetben különböznek a szabályok, azonban egyes, nagy befolyással rendelkező tagországok által támogatott harmonizációs folyamat abba az irányba mutat, hogy a társasági adózási rendszereket egyre inkább összehangolják a tagországok. Ugyanakkor a jelenleg látszólag egységes uniós szabályokban is olyan buktatók lehetnek, mellyel az uniós tagállamnak, így Magyarországnak is meg kell küzdenie (például irányelvek implementációja, regionális támogatási szabályok értelmezése, stb.).

Az Európai Bizottság szerint az adóalap területi formula szerinti megosztása (tradicionális faktorokkal) többnyire megszüntetné, vagy csökkentené az államok közötti nyereségátcsoportosítást, melynek célja, hogy a vállalatcsoport szintjén minimalizálják az adóterheket. Ugyanakkor Fuest [2008] szerint világos, hogy amíg a formula szerinti megosztás alapjai olyan tényezők lesznek, amelyeket a vállalkozás befolyásolni tud, addig azokat úgy fogja alakítani, hogy csoportszinten az adóterhelés optimális legyen (Fuest 2008). A formula szerinti megosztás torzító hatása a kiválasztott faktorok mobilitásának fokán múlik. Minél nagyobb súllyal vannak a formulában mobil faktorok, annál nagyobb a torzítás a faktorok belső piaci allokációja során. A vagyon/eszközök illetve a feladásnál számított eladások értéke talán a legmobilabb tényezők, míg a munkaerő és az érkeztetésnél számításba vett eladások értéke kevésbé mobil, illetve ezek helye kevésbé befolyásolható a vállalkozás által.

Gazdasági szempontokat figyelembe véve egy adórendszer akkor optimális, ha a gazdasági torzulások költségeit minimálisra csökkenti, ugyanakkor a jóléti bevételeket növeli. A CCCTB az alábbi kulcsfontosságú gazdasági torzulások megszüntetését célozza: i) a tőke nemzetközi allokációjának eloszlása, ii) a tisztán belföldi és külföldi gazdasági tevékenység közti különbségek, iii) egy tagállamon belüli vállalatok és szektorok közti egyenlőtlenségek. Ezeken túlmenően a CCCTB valószínűleg befolyásolná a finanszírozási struktúrák közti választást (kölcsonnel vagy tőkével történő finanszírozás), illetve a vállalkozás társasági formájának megválasztását.⁹³

⁹³ Clemens Fuest: The European Commission's Proposal for a Common Consolidated Corporate Tax Base, Oxford University Centre for Business Taxation, WP 08/23 p 7

A gazdasági torzulások költsége mellett az adóztatás adminisztrációs költséget jelent mind a kormányszatnak, mind a vállalkozásoknak. A vállalkozások költségei az adónyilvántartások elkészítését és az adótervezés költségeit foglalja magában. Például ha egy adórendszer bonyolult, és/vagy számos adótervezési lehetőséget rejt magában, az jelentős többlet költséget jelent az adóhatóság és az adózó számára is. A CCCTB értékelésekor ezt is szükséges figyelembe venni.

A következő a hatékonyság kérdése, melyet a CCCTB esetében az elosztási rendszerre gyakorolt hatás szempontjából szükséges vizsgálni. A CCCTB kétség kívül az adóbevételek tagállamok közti újraelosztását fogja eredményezni és megváltoztatja a különböző adóalanyok közti adóteher eloszlást is. Ugyanakkor az adóbevételek elosztásának nagyfokú megváltozása bizonyosan nehezzé teszi a CCCTB-vel kapcsolatban konszenzus elérését és ez által a bevezetését.

Végül szólnunk kell arról is, hogy a CCCTB érinteni fogja a tagállamok közti és a tagállamok és harmadik államok közti adóversenyt. Nem vitás, hogy a CCCTB-nek el kell kerülnie azt, hogy az Európai Uniót hátrányosabb helyzetbe hozza a globális adó versenyben. Ami az EU-n belüli versenyt illeti, a kulcskérdés az, hogy a CCCTB ösztönözn-e fogja-e a tagállamok kompetitív kényszerét különösen az adókulcsok csökkentésére. Annak ellenére, hogy számos kutatás foglalkozott az Európai Unión belüli adóversennyel, nincs arra vonatkozóan konszenzus a szakértők között, hogy az adóverseny jó vagy rossz az Európai Uniónak. Azonban abban megegyeznek a vélemények, hogy az adóverseny különbözőképpen érinti az egyes tagállamokat. Például számos kis európai ország alacsony adókulcsokkal a jelenlegi rendszerben hasznot húzhat az adóversenyből, míg a magasabb adókulcsokat alkalmazó nagy tagállamokat gyakran negatívan érinti az adóverseny. Ha adóversenyről beszélünk meg kell különböztetnünk az elfogadható, sőt hasznos adóversenyt és a káros adóversenyt. Általában azokat az adószabályokat, amelyek a külföldi vállalatok számára lehetővé teszik, hogy jövedelmük egy részét kivonják az adóztatás alól az illetőségük államában, az adóverseny káros formájaként értékelik.⁹⁴

A közös konszolidált társasági adóalap (Common Consolidated Corporate Tax Base) kialakítására irányuló több éves technikai munka jelenlegi állása alapján, figyelembe véve azt is, hogy számos alapkérdés nyitott az eltérő tagállami álláspontok

⁹⁴ Clemens Fuest: The European Commission's Proposal for a Common Consolidated Corporate Tax Base, Oxford University Centre for Business Taxation, WP 08/23 p 8

következtében, véleményem szerint nem megalapozott, az a kijelentés, miszerint a közös adóalap transzparenciát és egyszerűsítést szolgálja és ösztönzi a belső piacon a vállalkozói aktivitást.

A tagállami társasági adórendszerek alapvetően nem harmonizáltak (egyes részei irányelvek által szabályozottak), de alapvetően transzparenssek, a tagállami adóalap védelmét és állami bevételeket biztosítanak. A jelenlegi szabályok helyébe tervezett új rendszer az eltérő tagállami érdekeket (kis, nyitott gazdaságok és nagy, zárt gazdaságok; nettó tőkeimportőr és nettó tőkeexportőr országok) figyelmen kívül hagyva uniformizálná a társasági adórendszereket. Ezáltal eltérő feltételrendszerekkel rendelkező államokat (költségvetéseket) azonos szabályozás alá vonna.

A közös szabályok általános bevezetése olyan mértékű redisztribúciós, újraelosztási rendszer kiépítését követelné meg, amely teljes egészében átrendezné a tagállami költségvetések jelenlegi rendszerét. Nem megalapozott az az érv, miszerint a közös adóalap csökkentené az adminisztrációs költségeket, röviden az alábbiak következtében.

1. *Eltérő számviteli alapok*⁹⁵: tekintettel arra, hogy a társasági adó alapja a számviteli eredmény, és a tagállamokban a számvitel rendszere alapvetően nem harmonizált (a Nemzetközi Számviteli Standardok nem kötelezően alkalmazhatóak), a társasági adó szabályainak egyoldalú egységesítése a rendszer torzulásához vezet.
2. *Adóhatósági kompetenciaviták*: a javaslat a vállalatcsoport anyavállalatához rendelné az adókötelezettség megállapításának jogát, amelyet egy formula alapján osztanának le a tagállamokban tevékenykedő leányvállalatoknak. Tekintettel azonban arra, hogy nincs szupranacionális uniós adóhatóság/egyéb intézményi háttér, ez kompetencia vitákhoz vezetne a tagállami adóhatóságokkal, illetve többszörös adóadminisztrációhoz a vállalatcsoport szintjén. A jellemzően leányvállalatokkal rendelkező tagállamok (mint amilyen hazánk is) adóhatóságainak érdekérvényesítő képessége csorbulna az új rendszer következtében.

⁹⁵ A tagállamok számviteli rendszerei alapvetően nem összehangoltak. Az IAS/IFRS tagállamokban alkalmazott szabályaival kapcsolatban részletesen lásd: Sipos Petra: A tagállamok eltérő IAS/IFRS-alkalmazásának gyakorlata, Szakma 2008/6.

3. Továbbá egy esetleges adóhatósági megállapítás vagy önellenőrzés a vállalatcsoport minden tagjánál változást indukálna az adóbevallásban. Párhuzamos vizsgálatok esetén ciklikusság keletkezhet, ami hosszú ideig bizonytalanná teheti mind az érintett költségvetéseket, mind a vállalkozások költségvetési kapcsolatait.
3. *Kettős vagy többszörös adminisztrációs teher:* a tagvállalat a csoporton belüli ügyletekre alkalmazhatná a közös szabályokat, minden csoporton kívüli vállalkozással (amely lehet egy unión kívüli székhelyű vállalkozás vagy olyan uniós tagállamban, aki nem alkalmazza a közös szabályokat, és/vagy egy 50 százaléknál alacsonyabb részesedésű vállalat) kötött ügyletre a nemzeti szabályokat alkalmazná, azaz vállalati szinten két vagy több adó-és elszámolási rendszer alapján kellene a jövedelmet megállapítani.
4. *Szabályozási problémák – eltérő tagállami érdekek:* eltérő az alacsony és magas adóterhelésű tagállamok érdeke a szabályok kialakítása során. A jelenleg is egyszerűbb társasági adórendszerrel és széles adóalappal rendelkező tagállamok (mint amilyen hazánk is) számára nem jelentene egyszerűsítést az új szabályozás.
5. Megoldatlan a *kettős adóztatás* közös szabályok alapján történő *elkerülése*: ennek következtében bizonytalan, hogy a csoportba bejövő/kimenő jövedelmek esetén melyik állam egyezményét alkalmazzák. A rendszer alkalmazhatóságát feltételező uniós szinten egységes modellegyezmény, majd az alapján újratárgyalt bilaterális egyezmények ugyan hosszú távon elképzelhetőek, de az unión kívüli államokkal kötött – esetleg a kialakított közösségi modelltől eltérő – egyezmények miatt a rendszer továbbra sem lesz egyszerű.
6. *Szokásos piaci ár szabályok* kiiktatása: a csoporton belül tagok egymás között nem vennék figyelembe a szokásos piaci ár szabályokat. (ezt azonban figyelembe kell venni a megosztási formula forgalmi adatának tartalmánál). A csoporton kívüli ügyleteket azonban a szokásos piaci ár elvek alapján kell figyelembe venni, amely ugyancsak többszörös adminisztrációt és bonyolultabb ármeghatározást jelent-
7. *Megosztási formula:* Alapvető probléma, hogy a javaslat nem a szokásos piaci árak alkalmazásával osztja el a csoporton belül az adóalapot, hanem ettől

különböző elv alapján, amely a jelenlegihez képest eltérő eredményhez fog vezetni. Az elvek tekintetében három különböző megközelítés létezik: makro alapú megosztás, hozzáadott érték alapú megosztás, illetve formula alapján történő megosztás (ennek faktorai: munkaerő, eszközök értéke, árbevétel). *i)* A makro alapú megosztás egyértelműen a nagyobb tagállamok érdekeit szolgálná (tekintettel arra, hogy nagyobb a nemzeti termék, lakosság stb., ezáltal nagyobb adóalap jutna ezek vállalkozásainak). *ii)* A hozzáadott érték alapú megosztásnál kétséges az áfa alap mértéke, tekintettel arra, hogy a csoporton belüli ügyleteket nem szokásos áron veszik figyelembe (egyes elképzelések szerint teljes egészében eliminálják), ezért azok a tagok jutnának adóalaphoz és ezzel az a tagállam költségvetési bevételekhez, akik a csoporton kívülre végeznek értékesítést. *iii)* A formula szerinti megosztásnál alkalmazott faktorokkal kapcsolatban szintén kételyeink vannak: munkaerő faktor (a tagállamok bérszínvonala közötti jelentős különbségek a régi tagállamoknak kedveznének, erre esetleges megoldás lehet egy uniós átlagbér alkalmazása); eszközök (alapvető probléma az eszközök mobilitása és a különböző számviteli szabályok miatti eltérő tagállami értékelés), árbevétel (a szokásos piaci ár szabályok elvetése esetén könnyen manipulálható).

A következő táblázat Fuest (Fuest, 2008) felvetései⁹⁶ alapján áttekinti, hogy a CCCTB valóban képes-e azokat a pozitív hatásokat elérni, amelyeket a megvalósítását támogatók hangoztatnak.

⁹⁶ Clemens Fuest: The European Commission's Proposal for a Common Consolidated Corporate Tax Base, Oxford University Centre for Business Taxation, WP 08/23 p 8

Táblázat 33. Összefoglaló táblázat a CCCTB értékelésére (érvek és ellenérvek) Fuest felvetései alapján

Érvek a CCCTB mellett	Kérdés	Probléma	Értékelés
<i>Az adóakadályok lebontása CCCTB-vel</i>	Hogyan fog a nemzeti adórendszerről a CCCTB-re átállni a csoport?	Tagállamonként különböző számveteli rendszerek és egyéb háttérszabályok. Alapvető érdekkülönbség: i) a nemzeti kormányok érdeke a hazai adóbevételek védelme, ii) másrészt „európai” érdek a határon átnyúló tevékenységek előtti akadályok lebontása.	A CCCTB nem oldja fel az alapkonzfliktust. Új utak az adótervezésben.
<i>Adminisztrációs költségek csökkentése CCCTB-vel</i>	Miért csökkennének a költségek?	A CCCTB és a nemzeti adórendszer párhuzamos léte inkább növeli az adminisztratív költségeket. Plusz költség annak eldöntése, hogy CCCTB tag lesz-e a csoport.	Nem bizonyított, hogy valóban csökkennének a költségek CCCTB-vel.
<i>A CCCTB-vel könnyebb lesz az adóhatóságoknak</i>	Hogyan fogja együtt alkalmazni a két rendszert (nemzeti adórendszer és CCCTB) az adóhatóság?	Új típusú viták adózók és adóhatóság között, illetve adóhatóságok között. Intenzívebb kapcsolattartás és információcsere szükséges.	A „domináns” adóhatóságok (német, francia) előnye a viták során. Adóhatósági költségek növekednek.
<i>Az EU gazdaságban lévő torzulások kezelése CCCTB-vel</i>	A tagállami különböző adókulcsok miatt tőkeallokációs torzulások valóban orvosolhatók lesznek a CCCTB-vel?	A CCCTB csupán a társasági adóalapokat hangolja össze.	Adókulcsok miatti tőkeallokációs torzulások továbbra is megmaradnak. Újabb torzulások lehetnek: tagállamon belül diszkriminációhoz vezethet, hogy egyik vállalat CCCTB szerint, míg a másik nemzeti adórendszer szerint adózik.
<i>CCCTB-vel eltűnik az adótervezés és a nyereségáthelyezés</i>	Valóban csökkenni fognak a nyereségáthelyezés lehetőségei, kívánatos-e korlátozni a nyereségáthelyezést?	Új lehetőségek a nyereségáthelyezésre (pl. nemzeti adórendszer és CCCTB között); részesedési arányok változtatásával módosítható a csoport összetétele, ezáltal befolyásolható, hogy egy tag a CCCTB-hez tartozzon vagy sem.	Új dimenziók az adótervezésben és nyereségeltitkolásban.
<i>CCCTB-vel megvalósul az adózók közti igazságos adóteher elosztás („fair distribution of the tax</i>	Mi az igazságos elosztás és hogyan tudja ezt megvalósítani a CCCTB?	A konszolidáció következtében egy olyan tagvállalat, amely jelentős nyereséget realizál, de azt konszolidálja egy veszteséges vállalkozás eredményével, előfordulhat, hogy egyáltalán nem fizet adót. Kérdés, hogy ez így igazságos elosztást fog eredményezni, ha feltételezzük,	A CCCTB nem vezet „igazságos” elosztáshoz.

<i>burden”) és a tagállamok közti igazságos adóbevétel elosztás („fair distribution of tax revenue”)</i>		hogy igazságos az, ha a nagyobb nyereséget realizáló adózó több adót fizet.	
<i>A CCCTB-vel mindenki (tagállamok adóhatóságai és a vállalkozások is) „jól jár”.</i>	<i>Hogyan fogja érinteni a CCCTB az adóbevételeket</i>	A CCCTB adóbevételekre gyakorolt hatását nagyon nehéz előre becsülni. Részben a rendelkezésre álló adatok korlátozott száma miatt, másrészt egy ilyen reform olyan jelentősen befolyásolja a piaci szereplők viselkedését, amelyet szinte lehetetlen előre jelezni. Természetesen az adóbevételekre gyakorolt hatás a résztvevő tagállamok számától, a megosztási formulától, a CCCTB választhatóságától és számos más függőben lévő szabálytól is függ.	A CCCTB befolyásolni fogja a tagállamok társasági adóbevételét és az adóterhelés tagállamok közti átcsoportosítást. Ennek az átcsoportosításnak lesznek nyertesei és vesztesei.
<i>A CCCTB csökkenti a tagállamok közti adóversenyt</i>	Mivel a CCCTB bevezetését követően is a tagállamok szuverén joga marad a társasági adókulcsok meghatározása, nem várható, hogy a CCCTB bevezetésével megszűnne az EU-n belüli adóverseny. Miért csökkenne az adóverseny?	Elméleti szempontból a külön adórendszerről áttérni egy formula szerinti megosztásra arra ösztönzi a tagállamokat, hogy adóbevételeik növelése érdekében csökkentsék vagy növeljék a társasági adókulcs mértékét. Jelenleg nincs annak létjogosultsága, hogy a CCCTB után az adóverseny csökkenését vagy intenzívebbé válását jósolhassuk.	A CCCTB érinteni fogja a harmadik államok és az EU közötti adóversenyt. A CCCTB nem lesz elég rugalmas, hogy egy esetlegesen megváltozott gazdasági környezetre megfelelően gyors válaszokat adjon. A tagállamok képesek lesznek a társasági adókulcsot módosítani, azonban az adóalap változtatása a résztvevő tagállamok egyhangúságát fogja megkövetelni.

Forrás: Saját szerkesztés részben Fuest (2008) tanulmányában felvetett gondolatok alapján

Az előbbieken részletezett problémákra tekintettel olyan megoldásokat kell találni, amelyek orvosolják a CCCTB kapcsán felmerülő kétségeket, azaz

- A vállalkozások adminisztrációs terhe ne nőjön a közös adóalap szabályainak alkalmazása következtében.
- A tagállam adóhatóságának ellenőrzési joga alapvetően ne sérüljön. Az adóhatóság megfelelő mennyiségű és minőségű információhoz juthasson a közös adóalapot alkalmazó vállalkozás ellenőrzése során (e tekintetben ne legyen különbség a hazai társasági adórendszert és a közös adóalapot alkalmazó vállalkozások között).
- A kettős adóztatás elkerülésének problémáját megfelelően rendezze a közös adóalap. Az eltérő tagállami érdekek miatti viták rendezésére hatékony eszközök álljanak rendelkezésre.
- A közös adóalap formula szerinti megosztása esetén a képlet többségében olyan összetevőket tartalmazzon, amelyeket a vállalkozás nem tud könnyen manipulálni, azok értékei egységesen és egyértelműen meghatározhatóak legyenek.
- A közös adóalapot alkalmazó multinacionális vállalkozás tevékenysége megfelelő mértékben mobil tudjon maradni. A vállalkozás letelepedését alapvetően ne a közös adóalap szabályainak megléte vagy hiánya befolyásolja.
- A közös adóalap alkalmazása következtében a tagállamok társasági adóból származó költségvetési bevételei alapvetően ne rendeződjenek át.

Az EU gazdasága a versenyre épül. A költségvetés megrendelőként, adókon keresztül költségtenyezőként jelentős versenytényező. Az általános verseny elvéből a költségvetési verseny kiemelése nem csak az EU alapelvvel ellenes lehet, de az EU-n belüli költségvetési verseny hiánya az EU-n kívüli piacokon is versenyképtelenné teszi az EU költségvetési politikáját, az Európai Unió vállalkozásokat és Európából való tőkekivonásra ösztönöz (ezzel nem elősegíti, hanem akadályozza a lisszaboni célok elérését). Adóverseny hiányában nincs költségvetési verseny, költségvetési verseny hiányában nincs korlátja a kiadási oldal növelésének. Az előbbieket az EU országok költségvetési redisztribúciójának növekedéséhez és ezzel a vállalkozási szféra nemzetközi versenyképességének csökkenéséhez vezetnek. Európai Unión belüli verseny hiányában nincs nemzetközi – Unión kívüli – versenyképesség.

8. Hatástanulmányok a közös társasági adórendszer modellezésére

8.1. A Gerard modell

Gerard esettanulmányban⁹⁷ modellezi a közös társasági adórendszer hatását az Európai Unió tagállamai adórendszereire és gazdaságára, az adóbevételek államok közti megosztására, és az adóverseny intenzitására. Részletesen elemzi a megosztási formulát, illetve a konszolidációba bevont államok lehetséges csoportját (amely lehet az unió területe, vagy – a megerősített együttműködés keretében – a közös rendszert támogató államok egy csoportja).

A tanulmány szerzője a közös társasági adórendszert az alábbi feltételekkel támogatja:

- a megosztási formula többségében olyan összetevőket tartalmaz, amelyeket a vállalkozás nem tud könnyen manipulálni;
- a multinacionális vállalkozás tevékenysége megfelelő mértékben mobil;
- a konszolidáció kötelező lesz az érintett tagállamokban;
- az érintett tagállamok a tőke védelme érdekében a beszámítás rendszerét alkalmazzák adórendszerükben a világ többi részével lebonyolított ügyleteknél.

Megjegyzem a fenti feltételezések részben olyanok, amelyeket a gyakorlatban a tagállami jogrendszerek elhatároltsága, külön egyezményi rendszere miatt lehetetlen megvalósítani.

Gerard tanulmánya nem tesz összehasonlítást a jelenlegi gyakorlat (külön számvitel – Separate Accounting („SA”) és szokásos piaci ár szabályok („Arms Length Price – ALP”)) és a megosztási formula között, nem vizsgálja a jelenlegi rendszer hátrányait. A Bizottság véleménye szerint a szokásos piaci ár szabályok alkalmazása rendkívül költséges, jelentős forrásokat köt le, és teret enged a nyereség eltüntetésének, ez a fő érve annak, hogy szükséges a közös konszolidált adóalap és annak megosztása.

Gerard esettanulmánya egy olyan modellre épül, amelyben egy multinacionális vállalkozás van és három tagállam. A vállalkozás meghatározott mértékű termelő beruházást allokál két tagállamba, az ottani kereslet kielégítése céljából. A harmadik államban található egy pénzügyi központ, itt relatíve alacsony a társasági adó kulcsa. A tagállamok nem tekintik a másik tagállamot adóparadicsomnak, ennek megfelelően nem

⁹⁷ Marcel Gerard: Reforming the taxation of multijurisdictional enterprises in Europe: a tentative appraisal, Catholic University of Mons, European Economy European Commission Directorate-General for Economic and Financial Affairs, Economic Papers Nr. 265, December 2006, ISSN 1725-3187

alkalmaznak CFC (controlled foreign company, ellenőrzött külföldi társaság) szabályokat a másik államból származó nyereség adóztatásakor (a szabályok alkalmazása a költségelszámolás akadályozását és a kedvezmény alkalmazásának tiltását jelentené). A gazdasági környezettől függően a vállalkozás különböző csoporton belüli tranzakciókat hajthat végre, annak érdekében, hogy nyereséget realizáljon a harmadik tagállamban. Gerard modellje 5 lépésben analizálja a külön számvitelen alapuló nemzeti társasági adóztatás rendszeréről a közös konszolidált társasági adóalap és a formális megosztás szabályaira való áttérés folyamatát (ez megfeleltethető az unió történeti fejlődésének is).

1. lépés: a kormányzat érzékeli a multinacionális vállalkozás („MJE” – multijurisdictional enterprise) beruházását, kereslet van az új termék iránt. A tagállamok módosítják az adókulcsot (egymástól függetlenül); a tanulmány ezt a lépést hívja adóversenynek és feltételezi, hogy ez a 4. lépéssel egyidőben következik be, tekintettel arra, hogy a tagállam egoista módon határozza meg a kulcsot, törekedve arra, hogy területén illetőséggel bíró adózók érdekeit képviselje;
2. lépés: a kormányok egyénileg határozzák meg azt az adókulcsot, amely maximálja a szociális jólétet az adott államban, ehhez előre jelzik MJE várható viselkedését, MJE alkalmazkodik a megváltozott körülményekhez;
3. lépés: MJE alkalmazkodik az új adókulcsokhoz;
4. lépés: egyes államok a közös konszolidált adóalap mellett döntenek, és közös formulát használnak az adóalap megosztására.
5. lépés: MJE alkalmazkodik a megváltozott körülményekhez (például illetőségét/tevékenységét megváltoztatja).

A gazdasági környezetet a modell elsősorban az MJE mobilitásának fokával jellemzi. Két fajta környezetet feltételez. Az egyikben, az egyfokozatú modellben, a MJE arról dönt, hogy allokálja a beruházást, ideértve a termelőeszközök és munkaerő allokációját is. A második típusú környezetben, a „kétfokozatú, illetve n-fokozatú modellben” több döntése van MJE-nek. A kétfokozatú modellben MJE dönt egyrészt a reál beruházás allokációjáról, másrészt dönt a papíron lévő nyereség allokációjáról (például a transzferárok segítségével).

A közös adóalapra történő átálláskor az egyfokozatú modellben MJE megtalálhatja a formula alapján a beruházások két tagállamban történő allokációjának optimumát. A modell feltételezi, hogy a tagállam maximálni akarja a jólétet, amely az adóbevételekből finanszírozott közjavak fogyasztásában, illetve magánjavak termelésében (amely a területén lévő beruházásokból származik) mutatkozik meg.

A tanulmány következtetései szerint fenntartásokkal támogatható a közös társasági adóalap és formula szerinti megosztás bevezetése. Amennyiben nem minden tagállam fogadja el az új rendszert, annak szinergia-hatása nem fog megfelelően érvényesülni. A közös konszolidált társasági adóalap bevezetésével megoldódik a tagállamok közti vállalatcsoporton belüli veszteségkompenzáció, ugyanakkor – Gerard szerint – amennyiben nem tud megvalósulni a CCCTB, érdemes elgondolkodni a jelenlegi feltételek mellett lépéseket tenni a határon átnyúló veszteségkompenzáció megvalósítása érdekében.

8.2. Nemzetközi nyereségátcsoportosítás a multinacionális vállalkozáson keresztül:

Multi-állam koncepció

A tanulmány⁹⁸ azokat a lehetőségeket és ösztönzőket részletezi, amelyekkel a multinacionális vállalkozás (a továbbiakban: MNE) szembe találja magát a nyereségátcsoportosítás során. A szerzők nemcsak az anyavállalat és a leány állama közötti, hanem az egyes leányvállalatok államai közötti adókulcs-különbségek miatti nyereségátcsoportosítást is figyelembe veszik a modellezés során.

A modell feltételezi, hogy a nyereségátcsoportosítás attól függ, hogy azokban a tagállamokban, ahol MNE illetőséggel bír, milyen különbségek vannak a súlyozott átlag-adókulcsokban. A tanulmány anya- és leányvállalati információkat, továbbá nemzetközi adózásra vonatkozó adatokat tartalmazó adatbázis segítségével vizsgálja a modellt és gyakorlatban teszteli, hogyan az európai MNE uniós nyereségátcsoportosításának hatásait.

A modell következtetése, hogy a nemzetközi adótervezés (nyereségátcsoportosítás) a nemzeti társasági adóbevételek jelentős újraelosztásához vezet. Számos európai állam nettó társasági adóbevételeket nyer az adótervezés és

⁹⁸ International Profit Shifting within Multinationals: A Multi-Country Perspective; Harry Huizinga (Tilburg University and CEPR) és Luc Leaven (IMF és CEPR); European Economy European Commission Directorate-General for Economic and Financial Affairs, Economic Papers Nr. 260, December 2006, ISSN 1725-3187

nyereségátcsoportosítás által, többnyire Németország költségére. Németország jelentős veszteségeket szenved az adótervezés, illetve a nyereség átcsoportosítás következtében, amely részben a magas társasági adókulcsnak, részben a gazdaság méretének tudható be.

A társasági adóztatás nemzeti hatáskör az Európai Unióban, a gazdasági integráció (árak szabad mozgása, közös valuta) ellenére. A társasági adó kulcsa tagállamonként különbözik. A tagállamok közti ügyletek gyakran esnek kettős adóztatás alá, annak ellenére, hogy számos eszköz áll rendelkezésre a kettős adóztatás elkerülésére.

A jelenlegi európai gazdaság kétség kívül torzítja a tevékenységek nemzetközi allokációját. A vonatkozó szakirodalom⁹⁹ szerint a külföldi közvetlen beruházásokat (FDI) befolyásolja az adóztatás szintje. Az adókulcsok közötti különbségek ösztönzik a multinacionális vállalkozásokat a számviteli nyereség nemzetközi újraelosztására, annak érdekében, hogy csoportszintű, nemzetközi adóterhelésüket csökkentsék. A nyereségek ilyen jellegű újraelosztása jelentős mértékű Európában, tekintettel arra, hogy a nagyobb európai multinacionális vállalkozások számos (ha nem is minden) európai országban jelen vannak.

Több eszköz áll a multinacionális vállalkozás rendelkezésére, a nyereség tagállamok közötti átcsoportosítására. A tanulmány szerint ezek az alábbiak:

1. transzferárak: a csoporton belüli ügyletek transzferárának megfelelő megállapításával (például az alacsonyabb adóterhelésű országban lévő leány magasabb áron vesz igénybe szolgáltatást az anyától, ezáltal a nyereség az alacsony adóterhelésű államban képződik, további példa lehet az alacsony adóterhelésű államba az import felülértékelése, míg az exportáló, magas adóterhelésű államban az export alulárázása)¹⁰⁰;
2. pénzügyi struktúra kialakítása: a számviteli nyereség kézenfekvő átcsoportosításának módja, például a pénzkölcsön nyújtása. A magas adóterhelésű államban lévő tagvállalat számára magas kamatú, drága hitel

⁹⁹ Gresik, Thomas A. (2001), The taxing task of taxing multinationals, *Journal of Economic Literature* 39, 800-838; De Mooij Ruud A. and Sjef Ederveen (2003), Taxation and foreign direct investment: a synthesis of empirical research, *International Tax and Public Finance* 10, 673-693.

¹⁰⁰ Számos tanulmány mutatja be a transzferárak segítségével történő nyereségátcsoportosítást. US adatokon alapul Hines (1999), illetve Newlon (2000) tanulmánya.

nyújtása jelentősen csökkentheti a csoportszintű adóterhelést¹⁰¹ (ezért érdemes pénzügyi központot, vagy részesedéseket tartó holdingtársaságot fenntartani az alacsony adóterhelésű államokban);

3. közös költségek, ráfordítások: a MNE a közös költségek (K+F költségek, központi igazgatás költségei) felosztásán keresztül nagyobb részt juttat a magas adóterhelésű államokba, ezzel csökkenti a számviteli nyereségét ezekben az országokban.
4. adótervezés management díj, jogdíj, szolgáltatási díjak, stb. segítségével: A nyereség nemzetközi átcsoportosítására tett erőfeszítések a gyakorlatban csökkentik a vállalatcsoport számviteli nyereségét a magas adóterhelésű államokban (míg a másik oldalon növel(het)ik az alacsony adóterhelésű államokban). A US kifelé irányuló FDI-ra vonatkozóan Grubert és Mutti [1991] negatív kapcsolatot állapított meg a számviteli nyereség és a külföldi államok adóterhelése között. Hines és Rice [1994] hasonlóan vizsgálta a US külföldi FDI nyereségességét és a külföldi adóterhelést.

Huizinga és Leaven tanulmánya olyan modellt állít fel, amely tartalmazza a nemzetközi adókulcsok közötti különbségekből eredő ösztönzőket és lehetőségeket. Vizsgálja nemcsak az anyavállalat és leányvállalata közötti nyereségátcsoportosítást, hanem nyereségeknek a különböző tagállamok közötti átcsoportosítását is (ún. multi-country megközelítés). A modell azon az axiómán alapul, miszerint a nyereség átcsoportosítását nemcsak az illetőségi államának adókulcsa, hanem a külföldi (ahol a vállalkozás tevékenységet végez) és nemzeti adókulcsok közötti különbségek is befolyásolják.

A tanulmány bizonyítja, hogy egy multinacionális vállalkozás nyereségének átcsoportosítása negatív kapcsolatban van az illetősége szerinti állam és más államok (ahol a vállalkozás tevékenységet végez) adókulcsai közötti különbségek súlyozott átlaga alapján.

A tanulmány statisztikai módszerek segítségével elemzi a nyereségátrendeződés tendenciáit. A szerzőpáros az AMADEUS adatbázisból nyert, 1999 évre vonatkozó adatokkal modellezi az elméleti következtetéseket.

¹⁰¹ Hines and Hubbard, Collins and Shackelford (1992), Froot and Hines (1992) és Grubert (1998) bizonyították az összefüggést a multinacionális vállalkozás pénzügyi struktúrája, a csoporton belüli hitelnyújtások és más jövedelem juttatások és a csoportszintű adóterhelés csökkentése között.

A globalizáció növekedésével egyre több multinacionális vállalkozás uralja a gazdaságot Európában. A több tagállamban tevékenységet végző társaságok az adótervezés számos eszközét felhasználva igyekeznek csoportszintű adóterhelésük optimális csökkentésére. Huizinga és Leaven következtetései szerint az európai nyereségátrendeződés vesztese Németország (ennek oka a magas társasági adókulcs és a német gazdaság mérete). (A tanulmányban 1999-es adatokat felhasználva modellezzik a nyereségátcsoportosítást.) Huizinga és Leaven szerint a multinacionális vállalkozások számára bevezetett közös konszolidált társasági adórendszer megakadályozná a nyereségátcsoportosítás minden formáját. Ugyanakkor, amíg a jelenlegi rendszer (azaz országonként külön társasági adórendszerek) létezik, a tagállamok arra törekednek, hogy csökkentsék társasági adókulcsukat annak érdekében, hogy ösztönözzék a nyereség tagállamhoz csoportosítását és elkerüljék a más államokba történő átáramoltatását.

8.3. Társasági adóztatás: nemzetközi trendek és opciók az alapvető reformokra¹⁰²

A tanulmány két fő részből tevődik össze. Az első rész a társasági adóztatást általánosságban vizsgálja.

A társasági adó rendszere rendkívül bonyolult. A tanulmány a területet illetően annak kis részét vizsgálja: a társasági adókulcsot, és a társasági adóalap egyszerű meghatározásának módszerét. E két fogalmat kombinálva jutunk el az effektív adóterheléshez és az átlagos adókulcshoz.

A nyitott gazdaságok kormányai arra kényszerülnek, hogy különböző ösztönzőket alkalmazzanak a mobil gazdasági tevékenységek, beruházások vonzására. Ezen ösztönzők egyik módja, hogy megfelelő mértékű társasági adókulcsot határoz meg. A standard gazdasági modell azt tanácsolja, hogy a kis nyitott gazdaságban ne adóztassák a tőke hozadékát általánosságban. Ezek a következtetések vezetnek oda, hogy a tőke effektív adóterhelés egyre inkább egy csökkenő mértékű spirálban halad, a tagállamok annak csökkentésében versenyeznek, és mindezt az egyre növekvő mértékű globalizáció katalizátorként gyorsítja.

¹⁰² The Corporate Income Tax: international trends and options for fundamental reform; Michael P. Deveroux (Oxford University) and Peter Birch Sorensen (University of Copenhagen); European Economy European Commission Directorate-General for Economic and Financial Affairs, Economic Papers Nr. 264, December 2006, ISSN 1725-3187

A gyakorlati tapasztalatok azt mutatják, hogy a nyereség jelenleg nagyobb mobilitással rendelkezik, mint a tőke. Ennek következtében a nyereség tagállamok közti átcsoportosításának mértéke jóval meghaladja a tőke mobilizációját. A nyereség átcsoportosítása pedig alapvetően a társasági adókulcs mértékétől függ. Ennek megfelelő egy adott államnak jelentős érdeke fűződik a társasági adókulcs mértékének meghatározásához, továbbá az alkalmazott adóalap szabályainak megállapításához.

Az elmúlt két évtized tapasztalatai alapján elmondható, hogy a társasági adókulcs mértéke az államok közötti adóversenynek köszönhetően csökkenő tendenciát mutat.

8.4. Az Oxfordi modell

Oxfordi kutatók által készített tanulmány¹⁰³ 2000 és 2004 közötti időszakban vizsgálja a formula szerinti adóalap megosztás és a jelenlegi, tagállamonként különböző társasági adórendszerek hatását a tagállamok társasági adóbevételeire (a továbbiakban: Oxfordi modell).

A szerzők által elkészített Oxfordi modell az alábbi alapfeltételezéseken nyugszik.

- az összehasonlítás az adózás előtti eredményből indul ki;
- a veszteségek konszolidációja megengedett a csoporton belül;
- a csoport szinten megállapított adóalapnak a tagállamban lévő leányvállalathoz allokált része a tagállam adókulcsa szerint adózik;
- 2000 és 2004 közötti tény adatokat használtak az elemzés során.

A szerzők szerint általánosságban egy konszolidált adórendszer bevezetésének alapvetően kétféle hatása lehet. A veszteséges tagvállalat eredményét (veszteségét) a veszteségkonszolidáció révén hatékonyabban használhatja fel a vállalatcsoport. Például amennyiben a veszteséget termelő leányvállalat alacsonyabb adókulcsú államban van, vesztesége sokkal „értékesebb” lesz a magasabb adóterhelésű leányvállalat adóalapjában felhasználva. A konszolidált rendszer bevezetésének másik hatása a tagállamok különböző társasági adókulcsainak tudható be. A megosztási formulától függően a csoport „nyereségesen” vagy „veszteségesen” jöhet ki a konszolidált

¹⁰³ Michael P Deveroux, Simon Lorentz, The Effects of EU Formula Apportionment on Corporate Tax Revenues, Oxford University Centre for Business Taxation, Said Business School, WP 07/06, April 2007; https://editorialexpress.com/cgi-bin/conference/download.cgi?db_name=IIPF63&paper_id=269

rendszerből attól függően, hogy a különböző adókulcsú államokba mennyi adóalap jut a „közösből”.

A tanulmány alapvető feltételezése, hogy a konszolidált adóalap választható lesz. Ebből kiindulva a vállalatcsoport csak akkor fogja választani, amennyiben összességében alacsonyabb lesz az adóterhelése, mint a jelenlegi különböző társasági adórendszerek alkalmazásával. A tanulmány szerint feltételezve a rendszer választhatóságát, összességében a tagállamok társasági adóbevételei csak igen csekély mértékben, körülbelül 1 százalékkal csökkennének. Azonban az adóbevételek tagállamok közti megoszlása változna, Magyarország és számos másik „új” tagállam társasági adóbevételei növekednének a tanulmány szerint. Ugyanakkor eltekintve attól a feltételezéstől, hogy a rendszer választható a konszolidált adórendszer alkalmazása, hatásában a kötelezően alkalmazandó konszolidált adóalap körülbelül 8 százalékos társasági adóbevétel növekedést jelentene.

A következőkben vizsgáljuk meg részleteiben is az oxfordi modellt.

8.4.1. Az Oxfordi modell input adatai

A szerzők az Orbis¹⁰⁴ adatbázis adatait használták az elemzés során. Az adatbázisból – a CCCTB alapelveinek megfelelően – az alábbi kritériumok szerint történt a minta kiválasztása.

- Legalább 50 százalékos a közvetlen vagy közvetett tag részesedése a csoportban. Ennek oka, hogy a CCCTB csoport az legalább 50 százalékos részesedéssel rendelkező tagokból alakulhat.
- Kisvállalkozások kizárása a mintából. A CCCTB elsősorban a nagyvállalati csoportokat célozza, a kisvállalkozásoknak az adminisztratív terhek miatt nem jelent megoldást, ezért indokolt kizárni őket a kutatásból.
- Az európai tulajdonú vállalatcsoportok kiválasztása. A CCCTB alapfeltevése, hogy a csoport vezetővállalata európai székhelyű, ezért az ilyen anyavállalattal rendelkező vállalatcsoport kiválasztása indokolt.

¹⁰⁴ Bureau van Dijk által készített adatbázis, mely vállalatok pénzügyi adatait tartalmazza.

Táblázat 34. Az Oxfordi modell input adatai, adóbevételek 2000-2004. között

Country	[1]	[2]	[3]	[4]	[5]	[6]	[7]
Austria	28,702	7,849	99.9%	99.2%	97.5%	98.4%	101.5%
Belgium	51,813	30,746	95.4%	100.7%	98.3%	97.9%	100.1%
Czech Republic	18,692	8,734	125.3%	111.2%	123.1%	100.4%	106.7%
Germany	150,411	124,751	86.7%	90.6%	89.4%	92.4%	91.3%
Denmark	29,642	23,447	97.0%	97.4%	96.7%	98.9%	99.0%
Estonia	610	187	221.1%	180.8%	286.6%	142.3%	163.7%
Spain	128,663	76,235	100.0%	100.0%	98.5%	95.9%	97.9%
Finland	32,315	24,310	99.1%	98.3%	97.5%	99.0%	98.5%
France	245,609	151,806	98.7%	101.0%	100.6%	100.7%	99.8%
United Kingdom	270,834	132,987	108.9%	104.0%	105.1%	108.8%	104.7%
Greece	29,131	12,808	99.8%	100.2%	102.0%	97.8%	100.5%
Hungary	8,559	3,880	116.2%	111.1%	143.0%	105.2%	107.2%
Ireland	26,120	12,051	100.5%	100.3%	100.9%	101.0%	100.6%
Italy	213,517	197,612	96.1%	97.1%	95.6%	96.3%	96.8%
Lithuania	995	309	115.8%	100.4%	109.6%	95.2%	96.6%
Luxembourg	9,445	1,533	97.3%	99.3%	99.3%	98.5%	99.1%
Latvia	929	657	103.0%	101.7%	114.0%	100.4%	100.0%
Netherlands	84,755	22,404	101.4%	105.8%	97.5%	99.0%	101.8%
Poland	21,926	17,104	107.0%	100.3%	109.1%	97.2%	95.3%
Portugal	23,849	14,097	99.8%	98.8%	102.6%	99.8%	99.0%
Sweden	42,920	26,052	105.6%	104.8%	103.2%	104.8%	106.4%
Slovak Republic	3,968	2,054	145.9%	120.7%	147.7%	100.6%	114.7%
Total	1,423,405	891,614	98.9%	99.2%	98.9%	99.1%	98.8%

Notes: [1] Corporate Tax Revenues (OECD, Eurostat), in Mio. USD;

[2] Current system, sum of all tax payments, in Mio. USD;

[3] Apportioning according to tangible assets; [4] Apportioning according to turnover;

[5] Apportioning according to number of employees; [6] Apportioning according to cost of employees;

[7] Apportioning to value added (EBIT + Cost of employees);

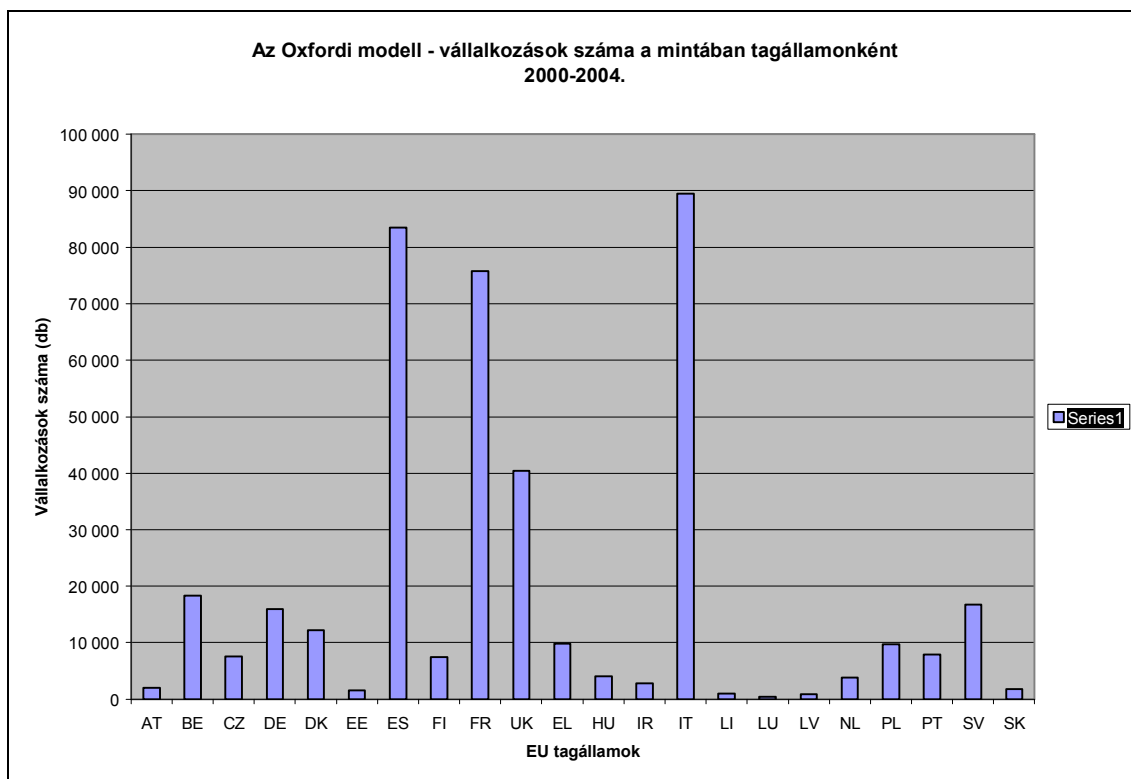
Forrás: Michael P Deveroux, Simon Lorentz, The Effects of EU Formula Apportionment on Corporate Tax Revenues, Oxford University Centre for Business Taxation, Said Business School, WP 07/06, April 2007; https://editorialexpress.com/cgi-bin/conference/download.cgi?db_name=IIPF63&paper_id=269 p 16

A táblázat millió USD-ben tartalmazza a felsorolt országok társasági adóbevételeit [1] (OECD adatbázis alapján), az adott ország teljes adóbevételének összegét [2], illetve az egyes faktorok szerint megosztott adó összegek százalékos változását tagállamonként: [3] eszköz faktor szerinti megosztás, [4] árbevétel szerinti megosztás, [5] munkavállalók száma szerinti megosztás, [6] munkavállalók költsége szerinti megosztás, [7] hozzáadott érték alapú megosztás (EBIT-munkavállalók

költsége). A táblázat alapján jól látható, hogy mekkora különbségek vannak az egyes faktorok szerinti megosztás értékei között.

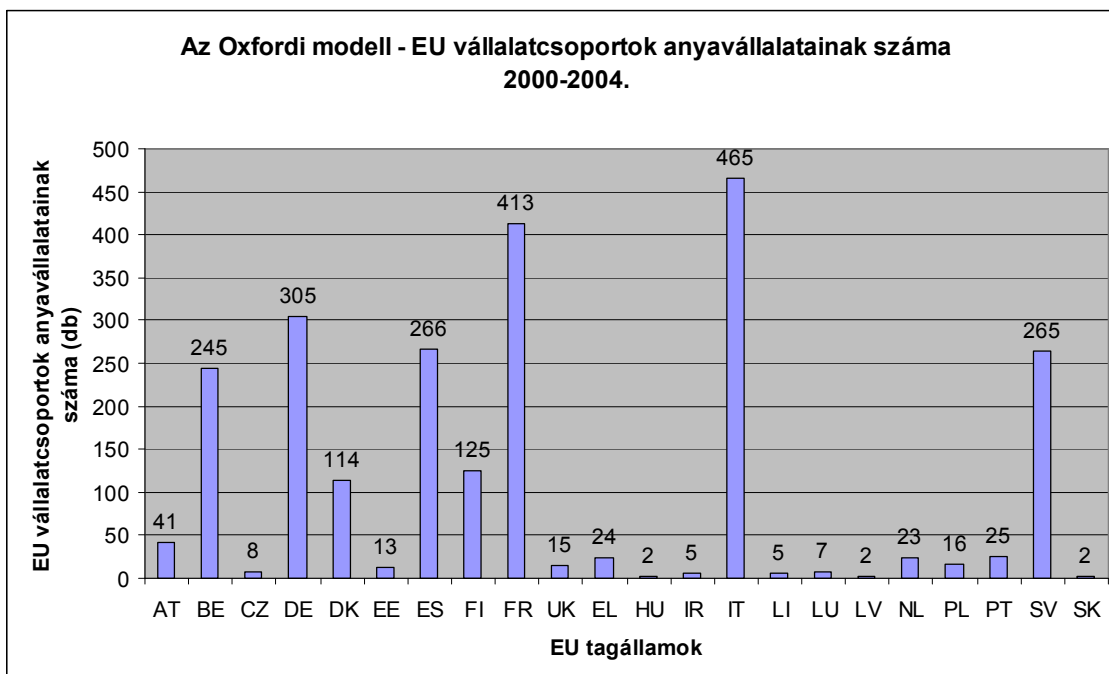
A következőkben vizsgáljuk még meg a modell további input adatait.

Ábra 8. Az Oxfordi modell – A vállalkozások száma a mintában tagállamonként 2000-2004.



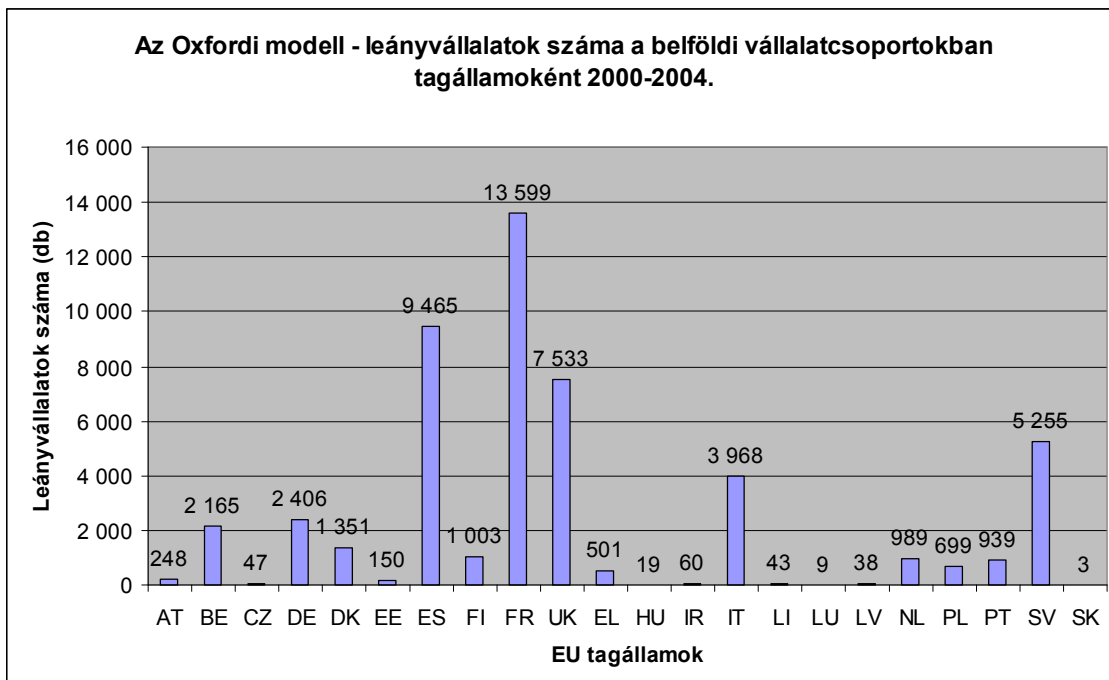
Érdekes eredményre vezet az előbbi feltételek szerint kiválasztott, a CCCTB potenciális célcsoportjába tartozó vállalkozások számának tagállamok közti megoszlása. Jól látható, hogy azok a multinacionális csoportok, amelyek alanyai lehetnek a CCCTB-nek, elsősorban a Spanyolországban, Franciaországban, és Olaszországban találhatók.

Ábra 9. Az Oxfordi modell – EU vállalatcsoportok anyavállalatainak száma 2000-2004.



A potenciális CCCTB jelölt csoportok anyavállalati szintén a „rég” tagállamokban (Belgium, Németország, Spanyolország, Franciaország és Svédország) találhatók.

Ábra 10. Az Oxfordi modell – Leányvállalatok száma a belföldi tagvállalatokban tagállamonként 2000-2004.



Az anyavállalati megoszláshoz hasonló képet mutat a leányvállalatok tagállamonkénti elhelyezkedése. Összességében megállapítható, hogy a CCCTB elsősorban a 10 nagy EU tagállamban lévő adóalanyokat érintheti, mivel ezekben a tagállamokban találhatók olyan nagy vállalatcsoportok anya- és leányvállalatai, amelyek potenciálisan bekerülhetnek a CCCTB adóalanyi körébe.

8.4.2. A közös konszolidált társasági adóalap meghatározása

8.4.2.1. *Separate Accounting (SA)*

Az oxfordi modell elsőként azt vizsgálja, hogy a mintaként kiválasztott vállalatcsoportok adóterhelése hogyan alakult a jelenlegi, tagállamonként különböző i) számviteli rendszerek, és ii) társasági adó szabályok alapján. A tagvállalatonként meghatározott adóterhelés összege adja a vállalatcsoport összes társasági adóterhét.

A tagállamonként különböző társasági adórendszerek esetében a vállalatcsoport társasági adóterhelése a tagvállalatok által megfizetett társasági adó összegeként határozható meg. Általánosságban az alábbi képlet írja ezt le.

Képlet 2. A vállalatcsoport adóterhelése tagállamonként különböző társasági adórendszerek (SA) esetén az Oxfordi modell alapján

$$TAO_t^{KSZ} = \sum_{i=1}^n TAO_{it} \quad (1)$$

ahol:

TAO_t^{KSZ} a csoport adóterhelése a tagok adóterhelésének összegével egyenlő

TAO_{it} a tagok egyedi társasági adóterhelése

A tagállamként különböző számviteli és társasági adórendszer modelljében a csoport adóterhelése tehát a tagok társasági adóterhelésével egyenlő. Veszteség-, és nyereségkompenzáció ebben a koncepcióban a csoporttagok között nincs. Megjegyzem, hogy EU szinten vannak olyan tagállamok, amelyek engedélyezik a vállalatcsoport számára az adókonszolidációt.

8.4.2.2. *Formula Apportionment (FA)*

A CCCTB a jelenlegi különböző számviteli és társasági adórendszerek helyett egységes szabályokat ír elő a vállalatcsoport minden tagja számára. Az azonos elvek alapján meghatározott tagvállalati eredményeket szigorúan behatárolt konszolidációs rendszer szerint összegzi, majd egy megosztási formula szerint határozza meg az egyes tagvállalatokra jutó adóalapot.

A következőkben az Oxfordi modell formula szerinti megosztáson alapuló logikáját tekintjük át.

A modell a fizetett társasági adóból indul ki. Majd a tagállamok által alkalmazott társasági adókulcsok segítségével meghatározza az adóalapot az alábbiak szerint.

Képlet 3. A társasági adóalap meghatározása a formula szerinti megosztás (FA) esetén az Oxfordi modell alapján

$$TAOalap_{it} = \begin{cases} \frac{TAO_{it}}{adókulcs_{it}} & ha \ TAO_{it} > 0 \\ MIN\left[\frac{TAO_{it}}{adókulcs_{it}}, EBIT_{it}\right] & ha \ TAO_{it} \leq 0 \end{cases} \quad (2)$$

ahol:

$TAOalap_{it}$ i tagvállalat adóalapja t időszak alatt

$EBIT_{it}$ i tagvállalat adózás előtti eredménye t időszak alatt (Earnings Before Interest and Taxes – EBIT)

Ha veszteséges a tagvállalat - azaz a fizetett társasági adó (TAO_{it}) kisebb vagy egyenlő, mint 0 - akkor az adóalap ($TAOalap_{it}$) az adózás előtti eredmény ($EBIT_{it}$) és az adóalap (ami ebben az esetben 0, hiszen negatív fizetendő adó nincs) közül a kisebb ($MIN\left[\frac{TAO_{it}}{adókulcs_{it}}, EBIT_{it}\right]$). Erre azért van szükség, mert ha a fizetendő adó 0, akkor negatív az adóalap. Ez a feltételezés azonban nem igaz abban az esetben, ha a tagvállalat például 100 százalékos adókedvezményt vesz igénybe vagy korábbi évekről áthozott elhatárolt veszteséget használ fel és ezzel nullára csökkenti azt.

Devereux és Loretz feltételezi, hogy a veszteséges tagvállalat az elhatárolt veszteségét nem viszi tovább, hanem konszolidálja egy másik tag nyereségével szemben (veszteségkonszolidáció). A modell a mintában szereplő azon tagvállalatoknál, amelyek adott évben negatív adóalapot mutattak ki, a következő évben ezt a negatív adóalapot hozzáadja (visszapótolja) az adott vállalat adóalapjába.

Devereux és Loretz azzal a feltételezéssel él, hogy a tagvállalat profit maximalásra törekszik, és adóalapját minden évben csökkenti az előző évről elhatárolt veszteséggel és az adóalap elegendő a veszteség teljes felhasználására. A modell feltételezi, hogy az előző évről áthozott veszteséget teljes egészében levonta a tagvállalat.

Megjegyzem, hogy a veszteséget a tagvállalat automatikusan elhatárolhatja. Ez a feltételezés torzíthat, hiszen a veszteség elhatárolása például az adóhatóság engedélyéhez vagy más feltételhez (például a társaság döntéshozó szerve által hozott döntés) kötődhet. Az előző évi veszteség adóalapba történő visszapótlása során feltételezi azt is a modell, hogy az adott évben veszteséges a tagvállalat az adóalapot tovább csökkentette a korábbi évek elhatárolt veszteségével, mely a magyar szabályoknak ellentmond. (Elhatárolt veszteséggel csak akkor lehet csökkenteni az adóalapot, ha az pozitív.)

A modell matematikailag az alábbiak szerint írja le a konszolidálandó társasági adóalap fentiek szerinti meghatározását.

Képlet 4. A konszolidálandó társasági adóalap az Oxfordi modell alapján

$$TAOalap = \begin{cases} \left(\frac{TAO_{it}}{adók_{it}} - adóa_{it-1} \right); & ha \left(\frac{TAO_{it}}{adók_{it}} - adóa_{it-1} \right) > 0, adóa_{it-1} < 0 \\ MIN \left[\left(\frac{TAO_{it}}{adók_{it}} - adóa_{it-1} \right), EBIT_{it} \right]; & ha \left(\frac{TAO_{it}}{adók_{it}} - adóa_{it-1} \right) \leq 0, adóa_{it-1} < 0 \end{cases} \quad (3)$$

Ahol:

adóa.=adóalap

adók.=adókulcs

A fentiek szerint meghatározott társasági adóalapokat ezt követően konszolidálni kell. A konszolidáció azt jelenti, hogy összegezzük a mintában lévő tagvállalatok előbbiek szerint korrigált adóalapját. Az előző (3) lépésben az adott évi adóalapból a modell levonta a megelőző évben keletkezett elhatárolt veszteséget. Az ezt követő konszolidáció következtében végeredményben az elhatárolt veszteség nem annak a tagvállalatnak a nyereségét csökkenti, amelyiknél keletkezett, hanem az egész csoport konszolidált nyereségével szemben elszámolható.

Képlet 5. Konszolidáció az oxfordi modell alapján

$$KTA_t = \sum_{i=1}^n TAOalap_{it} + KTA_{t-1}; ha KTA_{t-1} < 0 \quad (4)$$

KTA_t a csoport konszolidált adóalapja t időszak alatt

KTA_{t-1} a csoport konszolidált adóalapja $t-1$ időszak alatt

Képlet 6. A csoport konszolidált társasági adóterhelése az Oxfordi modell alapján

$$TAO_t^{FM} = \begin{cases} \sum_{j=1}^m KTA_t \times \omega_{ij} \times adókulcs_{ij}; & \text{ha } KTA_t > 0 \\ 0 & \text{ha } KTA_t \leq 0 \end{cases} \quad (5)$$

TAO_t^{FM} a csoport konszolidált társasági adója t időszak alatt, FM a formula szerinti megosztást jelöli
 ω_{ij} a megosztási formula szerint meghatározott j tagállamra számított arányszám

$$\omega_{ij} = \frac{X_{jt}}{\sum_{j=1}^m X_{jt}}$$

ω_{ij} a csoport konszolidált adóalapja t időszak alatt
 KTA_{t-1} a csoport konszolidált adóalapja $t-1$ időszak alatt

8.5. Az Oxfordi modell végkövetkeztetései

A kutatás eredménye alapján, ha a CCCTB választható, akkor a tagállamok adóbevételei csupán csekély mértékben, 1 százalékkal csökkennek. Ugyanakkor, ha a CCCTB alkalmazása kötelező lenne a vállalatcsoportnak, akkor a tagállamok adóbevételei valószínűleg több, mint 8 százalékkal növekednének. Az adóbevételek növekedése csaknem minden európai tagállamot érintene, azonban különösen Spanyolországot, Svédországot és az Egyesült Királyságot.

Az új konszolidációs és adóalap megosztási rendszernek alapvetően két hatása lesz a kutatás alapján. Egyrészt a veszteséges vállalatok a nemzetközi adókonszolidáció révén jelentős előnyhöz juthatnak, hiszen a más tagvállalatok által más tagállamokban keletkezett adóévi nyereségből levonható lesz a veszteség (ez az előny természetesen úgy is érvényesül, hogy a veszteség a jelenben nagyobb értéket képvisel, mint a jövőre elhatárolva). Másrészt a csoport adóalapjának megosztása attól függ, hogy mely tagállamokba allokálják, illetve az adott tagállamban milyen adókulcsot alkalmaznak. A vállalatcsoport és a tagállamok nyertesei vagy vesztesei lehetnek a közös adóalapnak, attól függően, hogy a CCCTB választható, vagy sem.

Ha választhatók a közös szabályok, a vállalatcsoport adóterhelése kevesebb lehet. Ha a vállalatcsoport helyesen meg tudja becsülni a jövőbeni adó tömegét és eloszlását, ez azt fogja jelenteni, hogy az összes tagállami adóbevételnek csökkennie kell. Ez a folyamat azonban két kérdést vet fel: i) mennyivel fognak csökkenni a

tagállami adóbevételek; és ii) milyen átcsoportosítás valószínűsíthető az egyes tagállamok között. Az Oxfordi modell alapján a tagállamok adóbevételei összességében megközelítően 1 százalékkal csökkenhetnek ebben az esetben. Ugyanakkor néhány tagállam adóbevételei növekedni is fognak – akár 50 százalékkal is - Szlovákia és Magyarország, illetve kisebb mértékben Csehország esetében. Ugyanakkor Németországban, Dániában és Olaszország esetében jelentősen csökkennek az adóbevételek.

Ha kötelezően alkalmazandóak a közös szabályok, a modell szerint az adóbevételek szignifikánsan, mintegy 8 százalékkal fognak növekedni összességében. Ebben az esetben összességében a nagy területű és magas adóterhelésű országok lehetnek nyertesek. Ebben a scenárióban Spanyolország nyerne a legtöbbet, és Finnország lenne a legnagyobb vesztese a kötelező CCCTB-nek.

Forrás: Devereux, Loretz (2007) p 24

Az Oxfordi modell a megosztási formula faktorait egyenként értékeli. Az eredmények szerint az egyes tagállami adóbevételek érintettségét nagyban befolyásolja a megosztási formula összetétele és az egyes faktorok súlya.

Táblázat 35. Oxfordi modell következtetései (választható CCCTB, EU-n kívüli anyavállalatokkal)
Megosztás az eszközök (Apprtioning according to property factor), árbevétel (Apprtioning according to gross receipts factor), munka (Apprtioning according to payroll factor) és hozzáadott érték (Apprtioning according to value added factor) alapján

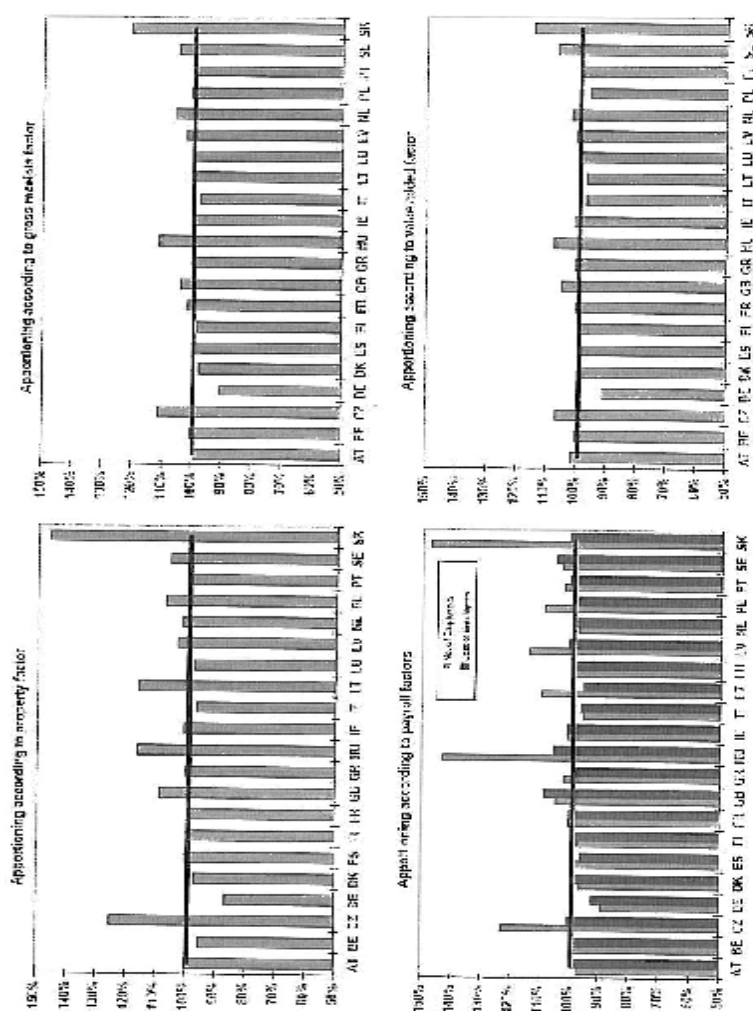


Figure 2: Tax revenues under a formula apportionment system: Base Case
 (Unaudited lossless irretrievable, voluntary participation, including Non-EU Parents affiliates, all countries participating)

Táblázat 36 Az Oxfordi modell következtetései (kötelező CCCTB, EU-n kívüli anyavállalatokkal)
Megosztás az eszközök (Apprtioning according to property factor), árbevétel (Apprtioning according to gross receipts factor), munka (Apprtioning according to payroll factor) és hozzáadott érték (Apprtioning according to value added factor) alapján

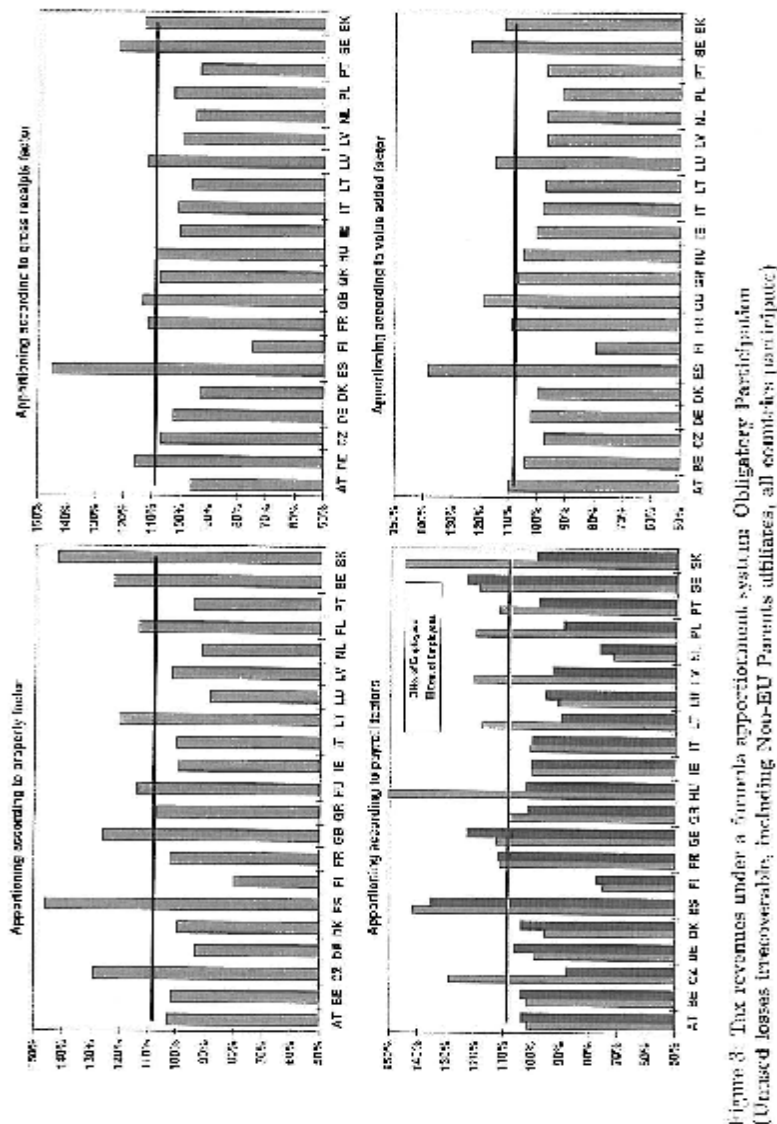


Figure 3. Tax revenues under a formula apportionment system: Obligatory Participation (Unused losses irrecoverable, including Non-EU Parents' liabilities, all countries (unweighted))

Forrás: Devereux, Loretz (2007) p 18

A faktorok közül leginkább a munka tényező befolyásolja az elosztást, ezt demonstrálja a csupán 6 államot (Ausztria, Belgium, Németország, Dánia, Franciaország, Olaszország, Luxemburg, Hollandia) részletező alábbi diagramm.

Táblázat 37. Oxfordi modell következtetései (kötelező CCCTB, EU-n kívüli anyavállalatokkal)

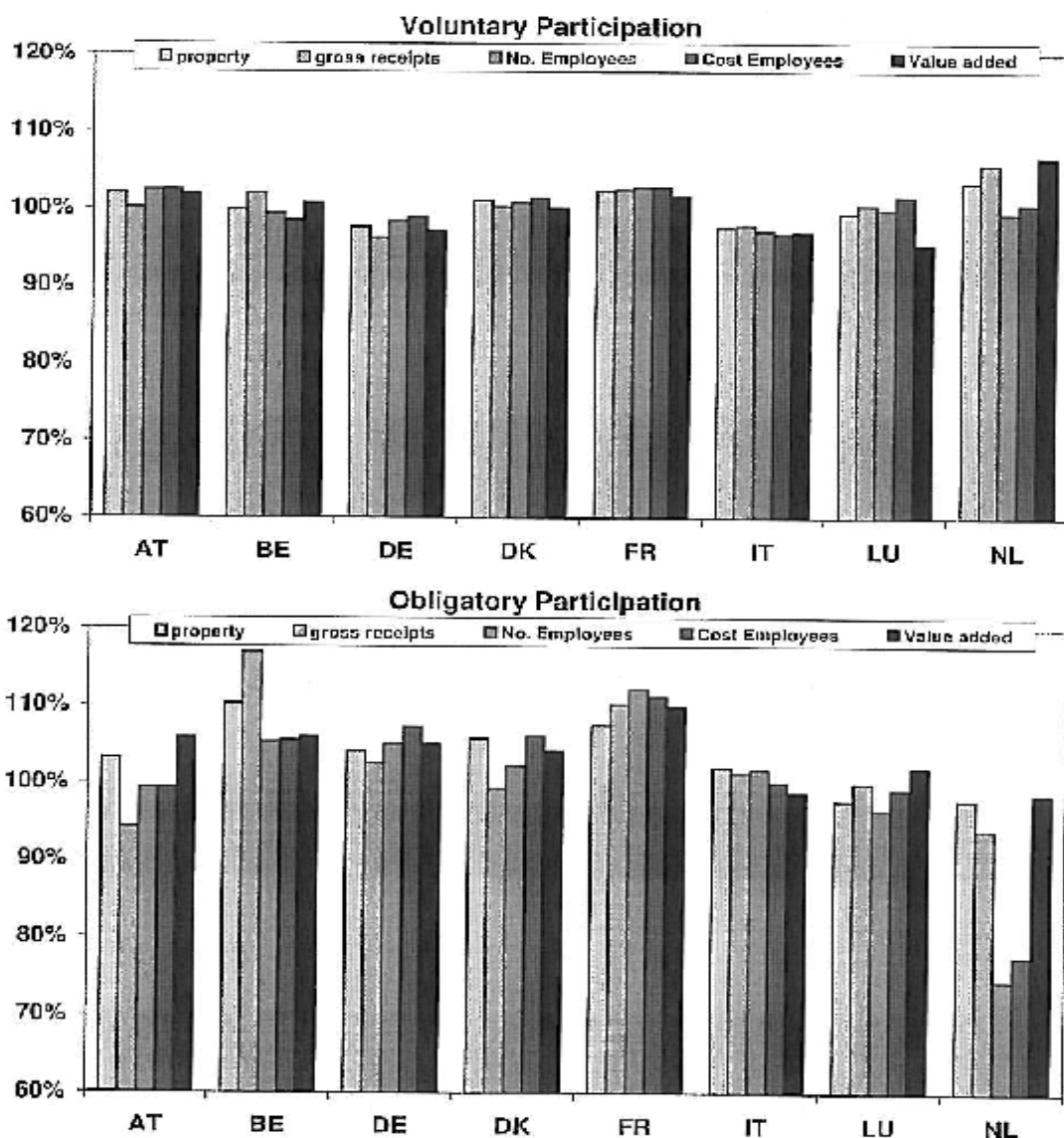


Figure 5: Tax revenues under a formulary apportionment system (Unused losses irrecoverable, including Non-EU Parents affiliates, only 8 countries participate)

Forrás: Devereux, Loretz (2007) p 26

Összegzés

Az előbbieken részletesen bemutattam, hogy az Oxfordi Egyetem Üzleti Adózási Központjának két kutatója, Michael P. Devereux és Simon Loretz milyen kutatásokat végzett arra vonatkozóan, hogy mi lett volna, ha 2000-ben bevezették volna a közös konszolidált adóalapot. Ehhez számos feltételezéssel éltek, így például változatlanak tekintették a vállalatok viselkedését, az egyes országok adókulcsait stb.

Számításaik alapján az új rendszerben a legnagyobb nyereséget Szlovákia és Magyarország könyvelhetné el a balti államok mellett, köszönhetően a Volkswagen és az Audi üzemeinek. A legnagyobb ellenzők Írország és Nagy-Britannia sem vesztené az átállással. Olyan tagállamok lennének a legnagyobb vesztesek, melyeknek jelenleg az elosztási tényezőkhez viszonyítva magasabb adóztatható jövedelmük van: Dánia, Finnország, Luxemburg, Németország és Olaszország.¹⁰⁵

Ugyanakkor véleményem szerint az oxfordi modell számszerű hatása nem azonos azzal, amelyet egy ténylegesen alkalmazott közös konszolidált adórendszer valójában jelentene. Az adóterhelés nemcsak abban az esetben lehet nulla, ha egyébként negatív az adóalap, hanem abban az esetben is, ha például 100 százalékos adókedvezménnyel élt a társaság. Az oxfordi kutatók nem számoltak ezzel a lehetőséggel. Ennek oka részben az lehet, hogy az Európai Unió verseny szabályai szerint a tagállam nem adhat 100 százalékos adókedvezményt. Az ún. állami támogatásokat ('state aid') szigorú szabályok szerint nyújthatják a tagállamok. Magyarországon azonban a vizsgált időszakban még létezett az ún. 100 százalékos adókedvezmény, amely alapján a kedvezményezett vállalatok 10 évig mentesültek a társasági adó megfizetése alól. Ezt az adókedvezményt Magyarország EU csatlakozását követően át kellett alakítani (azaz konvertálni) annak érdekében, hogy az EU támogatási szabályainak megfeleljen. Azonban a modell nem számol az adókedvezmények hatásával.

Annak érdekében, hogy a fenti „torzító” hatás nélkül tudjuk modellezni a CCCTB hatását, véleményem szerint indokolt az Oxfordi modellt újragondolni és átalakítani. A következő fejezetben egy adott vállalatcsoport adatainak felhasználásával, az oxfordi modell logikája alapján kidolgozott saját modell megalkotására teszek kísérletet. Céлом, hogy kiküszöböljem az Oxfordi modell előbbi hátrányát.

9. Mikro hatástanulmány a CCCTB alkalmazására

A közös konszolidált társasági adóalap szabályai nem lesznek egyszerűek. Annak érdekében, hogy érzékelhessük mit is fog jelenteni a CCCTB a következőkben egy konkrét vállalat példáján szeretném bemutatni a közös adóalap alkalmazhatóságát és a tagvállalatok eredményére gyakorolt hatásokat.

¹⁰⁵ Vörös Gyula (2011) Az adók versenyképességre gyakorolt hatása az Európai Unióban, doktori értekezés, Szent István Egyetem, p 80-81

Levonva a következtetéseket az előbbieken idézett hatástanulmányok eredményeiből az átfogó makro vizsgálatok helyett véleményem szerint szemléletesebb a CCCTB hatását konkrét vállalati adatokon modellezni. Az ilyen típusú modell eredményeiből természetesen nem tudunk általános, tagállami szintű következtetéseket levonni. Ugyanakkor mégis hasznos lehet annak bemutatására, hogy milyen hatással lehet a CCCTB alkalmazása egy-egy vállalatcsoport európai tagvállalatainak adókölségeire, és ez által a tagállamok közvetlen adóbevételeire.

A következőkben bemutatott elemzéshez hasonló számításokat minden olyan vállalatcsoport el fogja végezni, akik potenciálisan majd alanyai lehetnek a CCCTB-nek. Hiszen a CCCTB a jelenlegi tervek szerint választható lesz és alapvető racionalitás, hogy csak akkor fogja választani a vállalatcsoport, ha a múltbeli tényadatok, illetve a jövőbeni előrejelzések alapján, csoportszinten kedvezőbb végeredményhez vezet számára.

9.1. A vizsgált vállalatcsoport

A CCCTB alanyai olyan multinacionális vállalatcsoportok lehetnek, amelyeknek központja az Európai Unió valamely tagállamában van és több uniós tagállamban rendelkeznek leányvállalattal.

Kis-, középvállalkozások, mint CCCTB alanyok?

A kis- és középvállalkozások elsősorban a hazai piacokon végeznek tevékenységet. A magyar kis-és középvállalkozásokra ez még inkább jellemző, egyrészt kevesebb a magyar kkv csoport, másrészt kevés kkv vállalatcsoport alapít külföldön leányvállalatot és végez ilyen formában külföldön is tevékenységet. Nyugat-Európában inkább találhatók olyan kkv-k, amelyek rendelkeznek illetőségű tagvállalatokkal és ez által potenciálisan CCCTB alanyok lehetnek. A kis-és középvállalkozások számára azonban valószínűleg irreálisan magas adminisztratív költséget jelentene a CCCTB alkalmazása, számukra az Európai Bizottság is a székhely állam szerinti adóztatást (Home State Taxation – HST) javasolta. Ezért a továbbiakban a CCCTB gyakorlati bemutatása során a nagyvállalkozásokra koncentrálunk.

Egy konkrét vállalatcsoport kiválasztása - az AUDI csoport

Az AUDI vállalatcsoport központja Németországban található és számos leányvállalata van több uniós tagállamban, köztük Magyarországon is. Röviden tekintsük át a cégcsoport történetét.

Az AUDI AG általában Audiként ismert német autógyártó cég, melynek székhelye a németországi Ingolstadt-ban található. 1964 óta 99,7%-ban a Volkswagen AG leányvállalata.

Az AUDI számos Európai uniós tagállamban rendelkezik leányvállalattal. A magyarországi leányvállalata, az AUDI Hungária Motor Kft.. Az Audi Hungária Motor Kft. az AUDI AG 100%-os leányvállalata, mely kft. formában működő, önálló magyar vállalat. A vállalatot 1993-ban alapították 100 millió euró törzstőkével. Vállalati profilja motorok és motorkomponensek gyártása, illetve gépjárműgyártás a hozzákapcsolódó szerszámgyártással, melyet több mint ötezer munkatárssal lát el (2006). A bedolgozó vállalkozók száma további 10.000-es nagyságú. Az Audi eddigi beruházásainak mértéke Győrben meghaladta a 3,3 milliárd eurót. Ezzel az Audi az egyik legnagyobb külföldi befektető Magyarországon. A gyár kivitele adja a teljes magyar export 9%-át. Ezzel a teljesítménnyel jelenleg az ország második legnagyobb exportőre.¹⁰⁶

9.2. Felhasznált adatok

Éves beszámolók

A mikro modell elkészítéséhez olyan vállalati adatokra (pl. árbevétel, foglalkoztatotti létszám, eszközérték, stb.) volt szükség, amelyeket a társaságok éves beszámolója tartalmaz. A vonatkozó nemzetközi, európai uniós és magyar szabályozásnak¹⁰⁷ megfelelően minden vállalkozás köteles közzétenni éves beszámolóját.

A közzétett beszámolóban szereplő adatok azonban nem voltak megfelelően felhasználhatók. Ugyanis az AUDI AG a konszolidált (a leányvállalatok eredményével összevont) éves beszámolót készített és tett közzé, melynek adatai nem voltak megfelelőek a modell elkészítéséhez. Hiszen a konszolidációt megelőző eredmények szükségesek az egyes leányvállalatok eredményének modellezéséhez, mert a CCCTB-nek önálló konszolidációs rendszere van.¹⁰⁸ Más esetben a közzétett beszámoló hiányos volt vagy nehezen hozzáférhető. További problémát jelentett az egyes számviteli

¹⁰⁶ Forrás: http://hu.wikipedia.org/wiki/Audi_Hung%C3%A1ria_Motor_Kft.

¹⁰⁷ A számvitelről szóló 2000. évi C. törvény 154. §-a értelmében minden kettős könyvvitelt vezető vállalkozó (ideértve a külföldi székhelyű vállalkozás magyarországi fióktelepét is) köteles az éves beszámolóját letétbe helyezni és közzétenni.

¹⁰⁸ Az AUDI AG külön kérésre sem tette elérhetővé a nem-konszolidált beszámolókat arra hivatkozva, hogy a közzétételi kötelezettség csupán a konszolidált verzióra vonatkozik.

fogalmak megfelelő beazonosítása a különböző tagvállalatok mérlegében, eredménykimutatásában.

AMADEUS adatbázis

Az adatok hiányosságai miatt egyéb adatforrást kellett felkutatni. Az Oxfordi modell az AMADEUS adatbázis adatait használja fel. Az AMADEUS (Analyse Major Databases from European Sources) a holland Bureau van Dijk cég által DVD-n havonta kiadott, frissített adatbázis. A jelenleg használt verzió immár több mint 8 millió vállalat adatait tartalmazza, amelyeket 35-nél több adatszolgáltató biztosít. A vállalatok pénzügyi adatait egy 23 mérleg- és 25 eredménykimutatás-adatot tartalmazó egységes formátumba foglalták. Az AMADEUS emellett további információkat tartalmaz a vállalatok jogi formájáról, az alapítás évéről, elérhetőségéről, az igazgatókról, részvényesekről, részesedésekről, a tevékenységi kódról és az üzleti tevékenység leírásáról és a foglalkoztatotti létszámáról. Az egyes vállalkozásokra megadott információk terjedelme elsősorban azok elérhetőségétől függ.

Mivel az AMADEUS adatbázis vállalati szintű adatok tartalmaz, ezért abban elérhető minden olyan információ az AUDI csoport tagvállalatairól, amelyek a mikro modell elkészítéséhez szükségesek. Elemzésünkhöz tehát az AMADEUS adatbázis adatait használtuk.

Tagvállalatok kiválasztása

Az adatbázisból azokat az AUDI tagvállalatokat választottam ki, amelyek a legutolsó elérhető (2008. évi) beszámoló szerint az AUDI AG konszolidációba bevont leányvállalatai¹⁰⁹ voltak, ezeket a 3/A. számú melléklet tartalmazza.

A CCCTB tagjai csak a vállalatcsoport európai székhelyű tagvállalatai lehetnek, ezért a konszolidációba bevont cégek közül kiválasztottam azokat, amelyek székhelye az Európai Unió valamelyik tagállamában található.

Ezen a ponton a modell egy jelentős egyszerűsítéssel él. Hiszen a valóságban akár év közben többször is megváltozhatott a kapcsolt vállalatok köre. Tagvállalatok megszűnhetnek, alakulhatnak, a részesedési viszonyok változása miatt megszűnhet a kapcsolt vállalkozási jelleg, vagy éppen a CCCTB konszolidációs kötelezettség (75

¹⁰⁹ Az AUDI AG éves beszámolóit a következő címen találhatók: http://www.audi.de/de/brand/de/unternehmen/Investor_Relations/finanzberichte/fakten_und_zahlen.html#source=http://www.audi.de/de/brand/de/unternehmen/Investor_Relations/finanzberichte/geschaeftsberichte.html&container=page

százalékos részesedés alatt). A fenti egyszerűsítés nélkül valószínűleg képtelenség lenne a modell elkészítése. Ez talán az első olyan pont a modellezés során, ahol a gyakorlatban látható a CCCTB bonyolultsága.

Az AMADEUS kiegészítése

Az adatbázis sajnos több tagvállalat esetében nem, vagy hiányosan tartalmazta a szükséges információkat. A külföldi tagvállalatok esetében nem voltak hozzáférhetők a nem konszolidált, egyedi mérlegek, eredmény-kimutatások, ezért esetükben sajnos hiányos adatokkal kellett dolgozni. Ugyanakkor a magyar AUDI leányvállalat (AUDI Hungaria Motor Kft.) hiányzó adatait a közzétett éves beszámolók IM online adatbázisból való letöltésével pótolni lehetett. A felhasznált beszámolókat a 8. és 9. számú melléklet tartalmazza.

Historikus adatok felhasználása

Annak érdekében, hogy az eredmények megfelelően szemléltessék a hatásokat széles időtávon, 2002-2008 közötti adatok alapján kutatunk. A vizsgált időtáv adatait felhasználva fogjuk bemutatni, hogy hogyan alakult volna a tagok és a csoport adóterhelése, ha már a 2002-2008. évek között létezett volna a CCCTB és a csoport választhatott volna, hogy a tagállami, nemzeti szabályok szerint határozza meg adókötelezettségét vagy a CCCTB-t alkalmazza.

Alapadatok a formula szerinti megosztás modellezéséhez

A CCCTB formula szerint osztja meg a csoportszinten konszolidált adóalapot. Ezért az adatbázisból a mintában szereplő cégek olyan pénzügyi adatait kellett kikeresni, amely alapján meghatározhatjuk a formula segítségével az egyes tagvállalatokra jutó adóalapot és adót. Az AMADEUS adatbázisból ezért az alábbi eredmény-kimutatásban szereplő mutatók kerültek kiszűrésre.

- munkavállalók száma (Employees), és költsége (Cost of Employees)
- összes eszköz értéke (Total Assets)
- árbevétel (Operating revenue/Turnover/Sales)

A munkavállalók költségét, az összes eszközérték és árbevétel adatokat ezer euró-ban szűrtem ki az AMADEUS adatbázisból. Az adatokat a 3/B. (munkavállalók száma), 3/C. (munkavállalók költsége), 3/D. (összes eszköz értéke/mérlegfőösszeg) és 3/E. (árbevétel) számú mellékletek tartalmazzák.

Alapadatok a tényleges adóterhelés és a CCCTB közötti különbség szemléltetéséhez

A megosztási formulában szereplő fenti alapadatok mellett a további számításokhoz, azaz a tényleges adókötelezettség, illetve CCCTB konszolidált adóalap szerinti adó közti összehasonlításhoz szükséges volt olyan mutatók kigyűjtése, mint az adózás előtti eredmény) (Profit Before Taxation), adóalap (P/L After Tax) és fizetett társasági adó (Taxation). Az adatokat a 3/F. (adózás előtti eredmény, 3/G. (társasági adó), 3/H. (adózás utáni eredmény) és 3/I. (input adatok összesítése és CCCTB csoport szinten) számú mellékletek tartalmazzák.

9.3. Az elemzés lépései

Az elemzés az alábbiak szerint történt.

1. A fentiek szerint kigyűjtött adatok alapján meghatároztam a leányvállalatok allokációs kulcsait (először egyszerű allokációs kulcsokkal, majd a kombinált mutatóval – komplex formula).
2. Kiszámítottam a mintában szereplő leányvállalatok valós eredményei alapján számított csoport szintű adózás előtti eredményt, társasági adóterhelést és adózás utáni eredményt.
3. Meghatároztam a csoport szintű adózás előtti eredmény alapján a komplex mutató szerinti arányszámok alapján kalkulált CCCTB adóalapokat leányvállalatonként.
4. A leányvállalatonként kalkulált CCCTB adóalap és a tagállamban az adott évben használt társasági adókulcs alapján meghatároztam a CCCTB társasági adót.
5. Összehasonlítottam a valós adózás előtti eredményt, társasági adóterhelést, adózás utáni eredményt leányvállalatonként a CCCTB eredményekkel.

Táblázat 38. A mikro modell elemzésének egyes lépései

Sorszám	Input	Output
1.	Alapadatok - AMADEUS, beszámoló szerinti adatok	A leányvállalatok CCCTB allokációs kulcsai/komplex mutatók (egyszerű, majd komplex mutató)
2.	Alapadatok – AMADEUS, beszámolók (a leányvállalatok adózás előtti eredménye, társasági adóterhelése, adózás utáni eredménye)	Csoport adózás előtti eredménye, csoport társasági adóterhelése és csoport adózás utáni eredménye
3.	Csoport adózás előtti eredménye, csoport társasági adóterhelése és csoport adózás utáni eredménye és komplex mutatók (2. lépésből)	CCCTB adóalapok leányvállalatonként
4.	Leányvállalatok CCCTB adóalapja (3. lépésből) és országokénti társasági adókulcs (1. lépésből)	CCCTB társasági adó
5.	Alapadatok, CCCTB adóalapok (3. lépés),	A CCCTB szerint számított eredmények és a

CCCTB társasági adó (4. lépés)	valós eredmények összehasonlítása, a CCCTB mérlege
<i>Forrás: Saját szerkesztés</i>	

Tekintsük át az elemzés egyes lépéseit részletesen.

9.3.1. Allokációs kulcsok meghatározása

Az AMADEUS adatbázisból a minta szerinti leányvállalatokhoz tartozó alapadatokat tagállamonként összegeztem, mivel a modell a tagállami adóbevételekre gyakorolt hatást szeretné szemléltetni, elegendő a tagállami szintű eredmények összehasonlítása. A mintában így négy uniós tagállam – Belgium, Németország, Magyarország és Olaszország – került (lásd a 3/A. számú mellékletet). Minden tagállamra összegeztem az alapadatokat, azaz a munkavállalók számát (Number of Employees/Fogl.száma), a munkavállalók költségét (Cost of Employees/Béreköltség), a működési bevételt/árbevételt (Operating Revenue/Turnover/Árbevétel) és a mérlegfőösszeget – azaz az összes eszköz értékét (Total Assets/Eszköz). Ez utóbbi három mutató értékét az összehasonlítás érdekében egységesen „ezer euró”-ban kerestem ki az adatbázisból. A mutatók értékét tagállamonként és évenként 2002-2008 közötti időszakokra határoztuk meg. Az input adatokat az 3. számú melléklet egyes táblái tartalmazzák, az adatok összesítését lásd a 3/I. számú mellékletben.

A CCCTB adóalap tagállami részének meghatározásakor tehát a három faktor meghatározott súllyal számított értéke alapján osztjuk meg a csoport szinten számított CCCTB adóalapot az alábbi képlet alapján.

Képlet 7. A CCCTB tagállami része – saját modell

$$Adóalap_A = \frac{1}{m} \text{ Árbevétel faktor}_A + \frac{1}{n} \text{ Munkavállaló faktor}_A + \frac{1}{o} \text{ Eszköz faktor}_A * CCCTB$$

$$\text{ahol: } \frac{1}{m} + \frac{1}{n} + \frac{1}{o} = 1$$

A: a tagállamok (Belgium, Németország, Magyarország, vagy Olaszország)

CCCTB: csoport szintű adóalap

Az egyes faktorokat a tagállami érték csoport szinten számított értékéhez viszonyítva határozom meg a következők szerint.

Képlet 8. A megosztási formula faktorainak meghatározása – saját modell

$$\text{Árbevétel faktor}_A = \frac{\text{Árbevétel}^A}{\text{Árbevétel}^{\text{Csoport}}}$$

$$\text{Eszköz faktor}_A = \frac{\text{Eszközérték}^A}{\text{Eszközérték}^{\text{Csoport}}}$$

Az árbevétel és eszköz faktor értékeit tagállamonként és évenként az alábbi táblázat összegzi.

Táblázat 39. Árbevétel és eszköz faktor értékei tagállamonként

		2008	2007	2006	2005	2004	2003	2002
Árbevétel faktor aránya	BELGIUM	3,05%	2,40%	7,06%	7,92%	7,84%	7,79%	8,04%
	GERMANY	81,37%	69,43%	66,65%	64,59%	64,77%	75,31%	64,05%
	HUNGARY	15,16%	14,00%	12,37%	12,23%	12,36%	14,40%	12,06%
	ITALY	0,42%	14,17%	13,92%	15,26%	15,03%	2,50%	15,85%
Eszköz faktor aránya	BELGIUM	2,31%	2,08%	4,33%	2,52%	2,79%	3,29%	3,48%
	GERMANY	75,06%	66,48%	65,38%	64,47%	64,31%	64,38%	67,80%
	HUNGARY	22,21%	19,03%	17,67%	19,43%	19,63%	18,74%	19,05%
	ITALY	0,42%	12,41%	12,62%	13,58%	13,27%	13,59%	9,67%

Forrás: Saját számítás

A fenti táblázat szerint például 2007-ben a CCCTB csoport árbevételének 69,43 százaléka realizálódott Németországban, míg ugyanebben az évben a csoport által birtokolt eszközérték 66,48 százaléka szintén Németországban volt. Magyarországon a csoport árbevételének mindössze 14 százaléka merült fel 2007-ben, és a csoport összes eszközértékének 19,03 százalékát birtokolta a magyar cég. Ez azt is jelenti, hogy ha a csoport adóalapját csupán az árbevétel alapján osztanák fel, 2007-ben a CCCTB adóalap 69,43 százaléka jutna Németországra, és 14 százaléka Magyarországra.

A munkavállalói faktor meghatározásakor a CCCTB javaslatnak megfelelően figyelembe kell venni az arányszám meghatározásakor a munkavállalók számát és a munkavállalók költségét az alábbiak szerint.

Képlet 9. Munka faktor meghatározása - saját modell

$$Employee\ faktor_A = \frac{1}{a} \frac{Bérköltség^A}{Bérköltség^{Csoport}} + \frac{1}{b} \frac{Fogl.száma^A}{Fogl.száma^{Csoport}}$$

Ahol: $a+b=1$

A modellben a Bizottság elgondolásának megfelelően és az egyszerűsítés érdekében azonos súlyokat alkalmaztam az Employee faktor számításakor (50-50% a bérköltség és a foglalkoztatottak száma). Az eredményeket az alábbi táblázat összegzi.

Táblázat 40. Munka faktor értéke tagállamonként

	2008	2007	2006	2005	2004	2003	2002
BELGIUM	71378	288835	149233,5	151389,5	159976,5	153171,5	160212
GERMANY	1751005,5	1628278	1656080,5	1516979	1464353,5	1405138,5	1330630
HUNGARY	2962,5	79072,5	64170,5	60101	57107,5	44528,5	46137
ITALY	4494,5	54052	43968,5	37953,5	36768,5	15842	26995
CSOPORT	1829840,5	2050237,5	1913453	1766423	1718206	1618680,5	1563974
BELGIUM	3,90%	14,09%	7,80%	8,57%	9,31%	9,46%	10,24%
GERMANY	95,69%	79,42%	86,55%	85,88%	85,23%	86,81%	85,08%
HUNGARY	0,16%	3,86%	3,35%	3,40%	3,32%	2,75%	2,95%
ITALY	0,25%	2,64%	2,30%	2,15%	2,14%	0,98%	1,73%

Forrás: Saját számítás

Ha a munkavállalók számát és költségét vennénk alapul a CCCTB adóalap megosztásakor, akkor 2008-ban a közös adóalap 95,69 százaléka jutott volna Németországra és csupán 0,16 százaléka Magyarországra.

Jól látható, hogy az egyes faktorok alkalmazása jelentősen eltérő adóalap összeget eredményez az egyes tagállamokban. Vajon a tényleges gazdasági teljesítmény milyen megosztási formula alapján közelíthető. A Bizottság ún. kombinált formulát javasol a közös adóalap megosztására, amely a fenti három faktort meghatározott súlyokkal tartalmazza. Felmerül a kérdés, hogy a Bizottság által javasolt kombinált formula reálisan közelítheti a tényleges gazdasági teljesítményét (adóalapját, fizetett társasági adóját) az egyes leányvállalatoknak?

A Bizottság által javasolt kombinált formula képlete szerint „A” tagvállalat (tagállam) adóalapja az alábbiak szerint határozható meg.

Képlet 10. Egy tagvállalat adóalapja – saját modell

$$Adóalap_A = \left[\frac{1}{m} \text{Árbevételfaktor}_A + \frac{1}{n} \text{Bér faktor}_A + \frac{1}{o} \text{Eszköz faktor}_A \right] * CCCTB$$

$$Adóalap_A = \left[\frac{1}{m} \frac{\text{Árb}^A}{\text{Árb}^{Csoport}} + \frac{1}{n} \left(\frac{1}{2} \frac{\text{Bérktg}^A}{\text{Bérktg}^{Csoport}} + \frac{1}{2} \frac{\text{Fogl.sz.}^A}{\text{Fogl.sz.}^{Csoport}} \right) + \frac{1}{o} \frac{\text{Eszközé}^A}{\text{Eszközé}^{Csoport}} \right] * CCCTB \text{ ahol}$$

$$\frac{1}{m} + \frac{1}{n} + \frac{1}{o} = 1$$

A Bizottság elképzelésének megfelelően a modellben itt is azonos súlyokkal számoltunk (1/3), így a komplex formula szerinti megosztás alapján az alábbi eredmények születtek.

Táblázat 41. Komplex formula értékei tagállamonként

	2008	2007	2006	2005	2004	2003	2002
BELGIUM	3,03%	6,19%	6,40%	6,34%	6,65%	6,84%	7,25%
Komplex formula GERMANY	82,64%	71,77%	72,86%	71,65%	71,43%	75,46%	72,27%
(1/3-os súlyokkal) HUNGARY	13,97%	12,30%	11,13%	11,69%	11,77%	12,01%	11,40%
ITALY	0,36%	9,74%	9,61%	10,33%	10,15%	5,69%	9,08%

Forrás: Saját számítás

2008-ban Németország több mint 80 százalék adóalaphoz „jut”, Magyarország 13,9 százalék, míg Olaszország csak 0,3 százalékát kapja a csoport szintű adóalapnak. Ezek a számok természetesen akkor mondanak nekünk valamit, ha majd összehasonlítjuk a valós, nem CCCTB alapján számított eredményekkel.

9.3.2. Csoport szintű adózás előtti eredmény, társasági adóteher és adózás utáni eredmény meghatározása

A kutatás második fő lépésének módszertani ismertetése előtt érdemes tisztázni egyes adózási fogalmakat.

A társasági adó az adózás előtti eredményből indul ki. Ez tulajdonképpen a társaság beszámolójában szereplő „számviteli eredmény”. Az adózás előtti eredményt – ahogyan a magyar szabályozásban is – módosíthatják különböző korrekciós tételek (növelő és csökkentő tételek). A korrekciós tételekkel módosított adózás előtti eredmény az adóalap. Az adóalap bizonyos százaléka (melyet a társasági adókulcs határoz meg) lesz a számított társasági adó. A számított társasági adó adókedvezményekkel csökkenthető, melyeket levonva a számított társasági adóból a fizetendő társasági adót kapjuk. Az adózás utáni eredmény az adózás előtti eredmény és a fizetendő társasági adó különbözete adja.

Táblázat 42. Az adózás utáni eredmény meghatározása

	Adózás előtti eredmény (1)
±	Korrekciós tételek (2)
=	Adóalap (3=1-2)
x	Társasági adókulcs (4)
=	Számított társasági adó (5=3x4)
–	Adókedvezmény (6)
=	Fizetendő társasági adó (7=5-6)
	Adózás utáni eredmény (8=1-7)

Forrás: Saját szerkesztés

A fenti mutatók közül a modellben az adózás előtti eredményt (1), a társasági adóterhelést (7) és az adózás utáni eredményt (8) tudjuk összehasonlítani, mivel a beszámolóknak a fentiek közül csak ezek jelennek meg és az adatbázisban is csak ezeket találhatjuk meg.

A közös konszolidált társasági adóalap meghatározása előtt több fontos dilemmát kellett tisztáznom.

a. Adózás előtti eredmény vagy adóalap összegzése?

A CCCTB, azaz a közös konszolidált társasági adóalap a javaslat szerint a leányvállalatok társasági adóalapja lesz. Ez azt jelenti, hogy a felosztott közös adóalapot beszorozva a tagállam szerinti adókulccsal megkapjuk az adott tagállam számított társasági adóját. Azért a számított társasági adót, mert az elképzelések szerint az adókedvezmények rendszere a CCCTB mellett is tagállami szabályozási hatáskörben maradna. (Az adókedvezmények rendszere egyébként is harmonizált, mivel ezek általában állami támogatásnak (state aid) minősülnek.)

Mindez azt jelenti, hogy a CCCTB valójában ténylegesen adóalap lesz és nem adózás előtti eredmény, hiszen a felosztást követően a tagállam már nem csökkentheti/növelheti korrekciós tételekkel (talán egyetlen kivétel az elhatárolt veszteség).

A modell célja, hogy összehasonlítsa a CCCTB rendszerét a jelenleg alkalmazott rendszerrel. Az adatbázisból minden társaságra kikutattam az adózás előtti eredményt, az adókötelezettséget és az adózás utáni eredményt. Kérdés, hogy a csoport adóalapját ezekből az adatokból hogyan tudjuk meghatározni, hiszen a csoport tagok adóalapjára vonatkozóan nincs információnk.

Az adózás előtti eredmény, adókötelezettség és adózás utáni eredményből nem tudunk magára az adóalapra következtetni, mivel sem a korrekciós tételeket, sem az esetleges adókedvezményeket nem ismerjük. Több ismeretlenes egyenlettel van dolgunk.

Táblázat 43. Meghatározható az adóalap?

		Ismert/ismeretlen	Betűjelzés
	Adózás előtti eredmény (1)	√ ismert	A
±	Korrekciós tételek (2)	? ismeretlen	X
=	Adóalap (3=1±2)	? ismeretlen	Y
X	Társasági adókulcs (4)	√ ismert	B
=	Számított társasági adó (5=3x4)	? ismeretlen	Z
–	Adókedvezmény (6)	? ismeretlen	Q
=	Fizetendő társasági adó (7=5-6)	√ ismert	C
	Adózás utáni eredmény (8=1-7)	√ ismert	D

Forrás: Saját szerkesztés

Egyenletrendszerként felírva a következőt kapjuk.

$$y = a \pm x$$

$$z=y*b=(a\pm x)*b$$

$$c=z-q$$

ahol: a, b, c ismert és x, y, z, q ismeretlen.

Célunk az adóalap, azaz „y” meghatározása. Mivel több az ismeretlenünk, mint az ismert paraméter, „y”-t nem tudjuk pontosan meghatározni.

Azonban gondoljuk át, hogy valóban szükséges-e a valós adóalap meghatározása. A CCCTB célkitűzése a társasági adóalap egyszerűsítése/a korrekciós tételek számának csökkentése, illetve eliminálása. Az egyszerűsítés akkor valósul meg leginkább, ha az adózás előtti eredmény maga az adóalap lesz, azaz a társasági adókulccsal beszorozva a számított társasági adót határozza meg.

Ezt figyelembe véve jogos a csoport szinten számított CCCTB, közös konszolidált társasági adóalapként a leányvállalatok adózás előtti eredményének összegzése.

b. Veszteséges leányvállalatok konszolidációja?

Az összegzés során szükséges volt veszteséges leányvállalat(ok) eredményét (adózás előtti eredményét) kezelni.¹¹⁰ A CCCTB javaslat szerint a veszteséges leány eredményét nem konszolidálják a csoportba. Ennek oka, hogy a konszolidáció eredményeként nagy valószínűséggel a veszteséges cégnek is keletkezne fizetendő társasági adója (hiszen nehezen képzelhető el, hogy egy vállalatcsoport csoport szinten veszteséges legyen), melynek következtében még nehezebb helyzetbe kerülhetne a kérdéses társaság (továbbá egyéb gazdasági és adóelméleti szempontból nem lenne kívánatos). Ezért a konszolidációban csak a nyereséges tagok vesznek részt, a veszteséget pedig az adott leányvállalat elhatárolja, és későbbi években vonja le az adóalapjából.¹¹¹

A csoport szintű társasági adóterhelés meghatározása során további nehézségekbe ütköztem. Olaszország esetében az adatbázis negatív társasági adó összegeket tartalmazott. A negatív társasági adó gazdaságilag azt jelenti, hogy gyakorlatilag nem keletkezik társasági adófizetési kötelezettség, sőt adó-visszatérítésre jogosult a cég. Ennek oka sajnos nem derült ki az olasz tagvállalat egyéb gazdasági

¹¹⁰ Olaszország esetében több évben előfordult, hogy az adózás előtti eredmény negatív volt (pl. 2008, 2006).

¹¹¹ A CCCTB javaslat több lehetőséget is megvizsgált a veszteségek kezelésével kapcsolatban. Egyes elképzelések szerint a veszteséget is az allokációs kulccsal osztották volna fel a tagállamok között.

mutatóiból. A CCCTB javaslat nem tartalmaz erre vonatkozóan szabályozást, ezért a csoport szintű társasági adóteher meghatározásakor a negatív értéket is összegeztem.

A kutatás második lépésének eredményeként a valós adatokból meghatároztam a CCCTB csoport adózás előtti eredményét, az adott ország társasági adókulcsa segítségével a CCCTB társasági adókötelezettségét és adózás utáni eredményét a 2002-2008-as időszakra.

9.3.3-4. A leányvállalatok CCCTB értéke és a társasági adó

A következőkben a komplex allokációs kulcsok segítségével kiszámítottam az egyes leányvállalatok CCCTB adóalap részét. Erre az adóalapra az adott évben adott tagállamban alkalmazott társasági adókulcs segítségével meghatároztam a számított (adókedvezmény nélküli) társasági adót. A társasági adókulcsok mértékét a KPMG évente megjelenő tanulmánya¹¹² több évre visszamenőlegesen tartalmazza, a kutatáshoz ezt használtam fel. Az adózás előtti eredményből kivonva az CCCTB társasági adót meghatároztam az adózás utáni eredményt tagállamonként és csoport szinten összegezve. Az eredményeket az 5. számú mellékletek tartalmazzák.

A CCCTB a jelenlegi elképzelések szerint csak a társasági adó(alapo)t fogja helyettesíteni, a vállalkozásokat azonban egyéb, nem társasági adónak minősülő, de ahhoz hasonló közterhek is „sújtják”. Magyarország esetében például 2010-ig a szolidaritási különadó és a helyi iparűzési adó minősül ilyennek. Ezek az adóterhek megjelennek a mérleg adók fősorában, ezért a 16%-os társasági adókulcs mellett elkészítettem egy egyéb adók (4 százalékos különadó és iparűzési adó) figyelembe vételével készített kalkulációt (ezeket a számításokat az egyes mellékletek B) része tartalmazza, míg az A) mellékletek 16%-os magyar adóterheléssel számolnak).

2004-ben a társasági adókulcs 18% volt, különadó nem volt, azonban a helyi iparűzési adó (korrigált összes bevétel 2%-a általában, mely összességében megközelítően 12 százalékos¹¹³ társasági adókulcsnak feleltethető meg az adózás előtti eredményre vetítve) miatt az „effektív” társaság adóterhelést indokolt 30%-nak tekinteni.

¹¹²http://www.kpmg.com/SiteCollectionDocuments/KPMG_Corporate_Indirect_Tax_Rate_Survey_2009.pdf

¹¹³ A 12 százalékos adókulcs becslése a helyi iparűzési adóbevétel éves átlagos összege (megközelítően 500 millió forint és az adózás előtti eredmény éves átlagos összege alapján történt.

2003-2006 között a társasági adókulcs 16% volt, figyelembe véve a helyi iparűzési adó növelő hatását ezekben az években 28% társasági adóterheléssel számoltunk Magyarországon.

2007-2008-ban a társasági adó és a helyi iparűzési adó mellett a társaságoknak ún. különadót is kellett fizetni, ezért ezekben az években 32% magyar adóterheléssel számoltam.

A következő táblázatok tartalmazzák az eredményeket.

Táblázat 44. Az allokációs kulcsokkal számított CCCTB adóalap, tagállami társasági adó és adózás utáni eredmény – Magyarországon 16% adó

		2008	2007	2006	2005	2004	2003	2002
BELGIUM	CCCTB taxbase th EUR	78 574	203 806	169 954	105 285	88 618	71 925	68 290
	Tax rate %*	33,99%	33,99%	33,99%	33,99%	33,99%	33,99%	40,17%
	CCCTB tax calculated th EUR	26 707	69 274	57 767	35 786	30 121	24 447	27 432
	P/L after tax th EUR	4 708	-53 067	24 517	9 791	-22 121	-5 216	928
GERMANY	CCCTB taxbase th EUR	2 141 098	2 363 399	1 935 655	1 190 018	952 342	793 159	680 994
	Tax rate %*	29,51%	38,36%	38,34%	38,31%	38,29%	39,58%	38,36%
	CCCTB tax calculated th EUR	631 838	906 600	742 130	455 896	364 652	313 932	261 229
	P/L after tax th EUR	1 399 162	1 697 677	1 232 567	678 753	521 754	390 184	309 771
HUNGARY	CCCTB taxbase th EUR	362 041	404 878	295 740	194 140	156 923	126 271	107 470
	Tax rate %*	16,00%	16,00%	16,00%	16,00%	16,00%	18,00%	18,00%
	CCCTB tax calculated th EUR	57 927	64 781	47 318	31 062	25 108	22 729	19 345
	P/L after tax th EUR	470 640	504 068	380 215	334 216	304 001	291 388	261 419
ITALY	CCCTB taxbase th EUR	9 269	320 708	255 346	171 546	135 301	59 784	85 564
	Tax rate %*	31,40%	37,25%	37,25%	37,25%	37,25%	38,25%	40,25%
	CCCTB tax calculated th EUR	2 910	119 464	95 117	63 901	50 400	22 868	34 440
	P/L after tax th EUR	-4 808	-16 006	77 065	51 583	59 269	-9 193	27 754
CCCTB GROUP	CCCTB taxbase th EUR	2 590 982,00	3 292 791,00	2 656 696,00	1 660 988,00	1 333 184,00	1 051 139,00	942 318,00
	CCCTB tax calculated th EUR	719 382	1 160 118	942 333	586 645	470 280	383 976	342 445
	P/L after tax th EUR	1 869 702	2 132 673	1 714 363	1 074 343	862 904	667 163	599 873

Forrás: Saját szerkesztés

Táblázat 45. Az allokációs kulcsokkal számított CCCTB adóalap, tagállami társasági adó és adózás utáni eredmény – Magyarországon 28/30/32% adó

		2008	2007	2006	2005	2004	2003	2002
BELGIUM	CCCTB taxbase th EUR	78 574	203 806	169 954	105 285	88 618	71 925	68 290
	Tax rate %*	33,99%	33,99%	33,99%	33,99%	33,99%	33,99%	40,17%
	CCCTB tax calculated th EUR	26 707	69 274	57 767	35 786	30 121	24 447	27 432
	P/L after tax th EUR	4 708	-53 067	24 517	9 791	-22 121	-5 216	928
GERMANY	CCCTB taxbase th EUR	2 141 098	2 363 399	1 935 655	1 190 018	952 342	793 159	680 994
	Tax rate %*	29,51%	38,36%	38,34%	38,31%	38,29%	39,58%	38,36%
	CCCTB tax calculated th EUR	631 838	906 600	742 130	455 896	364 652	313 932	261 229
	P/L after tax th EUR	1 399 162	1 697 677	1 232 567	678 753	521 754	390 184	309 771
HUNGARY	CCCTB taxbase th EUR	362 041	404 878	295 740	194 140	156 923	126 271	107 470
	Tax rate %*	32,00%	32,00%	28,00%	28,00%	28,00%	28,00%	30,00%
	CCCTB tax calculated th EUR	115 853	129 561	82 807	54 359	43 938	35 356	32 241
	P/L after tax th EUR	412 714	439 288	344 726	310 919	285 171	278 761	248 523
ITALY	CCCTB taxbase th EUR	9 269	320 708	255 346	171 546	135 301	59 784	85 564
	Tax rate %*	31,40%	37,25%	37,25%	37,25%	37,25%	38,25%	40,25%
	CCCTB tax calculated th EUR	2 910	119 464	95 117	63 901	50 400	22 868	34 440
	P/L after tax th EUR	-4 808	-16 006	77 065	51 583	59 269	-9 193	27 754
CCCTB GROUP	CCCTB taxbase th EUR	2 590 982,00	3 292 791,00	2 656 696,00	1 660 988,00	1 333 184,00	1 051 139,00	942 318,00
	CCCTB tax calculated th EUR	777 309	1 224 898	977 821	609 942	489 111	396 603	355 342
	P/L after tax th EUR	1 811 775	2 067 893	1 678 875	1 051 046	844 073	654 536	586 976

Forrás: Saját szerkesztés

A táblázatok évenként összegzik az egyes tagállamokban a CCCTB adóalapok összegét (CCCTB taxbase), az adóalapra meghatározott tagállami társasági adót (CCCTB tax calculated) és az adózás utáni nyereség/veszteség összegét (P/L after tax) Magyarország esetében 16 százalékos (44. táblázat), illetve 28/30/32 százalékos társasági adóterheléssel (45. táblázat) számolva. A CCCTB eredmények és a CCCTB előtti összegek összehasonlításával tudok következtetéseket levonni a hatásokról, melyet a következőkben részletezek.

9.3.5. Összehasonlítás

A kutatás utolsó lépéseként összehasonlítottam a CCCTB szerint számított adóalap, társasági adó és adózás utáni eredmény tagállamonkénti összegét a valós, AMADEUS adatbázisban szereplő adatokkal annak érdekében, hogy összemérjem a CCCTB bevezetésének társasági adóra (az egyes tagállamok társasági adóbevételeire) gyakorolt hatását. Az eredményeket a következő táblázatok összegzik.

Táblázat 46. A CCCTB eredmények hasonlítása az alapadatokkal (%), Magyarországon 16% adó

		2008	2007	2006	2005	2004	2003	2002
BELGIUM	Taxbase	250,12%	1257,52%	206,55%	231,00%	1107,73%	374,00%	240,80%
	Tax calculated	251,44%	1184,97%	303,18%	217,74%	686,76%	356,37%	227,37%
	P/L after tax	22,64%	-512,13%	38,77%	33,60%	-612,10%	-42,17%	5,69%
GERMANY	Taxbase	105,42%	90,75%	98,02%	104,88%	107,44%	112,65%	119,26%
	Tax calculated	78,88%	75,91%	66,31%	67,74%	75,65%	66,37%	72,36%
	P/L after tax	113,75%	120,40%	144,07%	147,04%	129,02%	168,84%	147,51%
HUNGARY	Taxbase	68,49%	71,18%	69,17%	53,15%	47,68%	40,20%	38,28%
	Tax calculated	705,82%	537,06%	1823,44%	n/a	n/a	n/a	n/a
	P/L after tax	90,45%	90,53%	89,48%	91,50%	92,37%	92,76%	93,11%
ITALY	Taxbase	-488,33%	309,99%	148,30%	148,55%	123,37%	437,18%	137,58%
	Tax calculated	-6929,37%	165,42%	-740,84%	186,65%	-686,08%	78,37%	56,50%
	P/L after tax	259,07%	-51,24%	41,65%	63,49%	50,65%	59,30%	2240,06%
CSOPORT (CCCTB)	Taxbase	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%
	Tax calculated	87,75%	90,32%	83,54%	81,06%	98,17%	75,43%	78,90%
	P/L after tax	105,67%	106,19%	112,14%	114,62%	101,03%	123,07%	118,02%

Forrás: Saját szerkesztés

Táblázat 47. A CCCTB eredmények hasonlítása az alapadatokkal (%) - Magyarországon 28/30/32% adó

		2008	2007	2006	2005	2004	2003	2002
BELGIUM	Taxbase	250,12%	1257,52%	206,55%	231,00%	1107,73%	374,00%	240,80%
	Tax calculated	251,44%	1184,97%	303,18%	217,74%	686,76%	356,37%	227,37%
	P/L after tax	22,64%	-512,13%	38,77%	33,60%	-612,10%	-42,17%	5,69%
GERMANY	Taxbase	105,42%	90,75%	98,02%	104,88%	107,44%	112,65%	119,26%
	Tax calculated	78,88%	75,91%	66,31%	67,74%	75,65%	66,37%	72,36%
	P/L after tax	113,75%	120,40%	144,07%	147,04%	129,02%	168,84%	147,51%
HUNGARY	Taxbase	68,49%	71,18%	69,17%	53,15%	47,68%	40,20%	38,28%
	Tax calculated	1411,64%	1074,13%	3191,03%	n/a	n/a	n/a	n/a
	P/L after tax	79,31%	78,90%	81,12%	85,12%	86,65%	88,74%	88,52%
ITALY	Taxbase	-488,33%	309,99%	148,30%	148,55%	123,37%	437,18%	137,58%
	Tax calculated	-6929,37%	165,42%	-740,84%	186,65%	-686,08%	78,37%	56,50%
	P/L after tax	259,07%	-51,24%	41,65%	63,49%	50,65%	59,30%	2240,06%
CSOPORT (CCCTB)	Taxbase	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%
	Tax calculated	94,82%	95,37%	86,69%	84,28%	102,10%	77,91%	81,87%
	P/L after tax	102,40%	102,96%	109,82%	112,14%	98,82%	120,75%	115,48%

Forrás: Saját szerkesztés

9.4. Következtetések

A végzett kutatási eredmények összehasonlítása alapján érdekes következtetéseket tudunk levonni. Az egyes tagállami mutatók CCCTB alatti értékét hasonlítottam a valós adatokhoz (lásd előző lépés), majd kiszámítottam az éves eltérések egyszerű átlagát.

9.4.1. Az eredmények összehasonlítása – 16%-os magyar adóteher

Táblázat 48. Az eredmények összehasonlítása

Az CCCTB eredmények hasonlítása az alapadatokkal (%)		
Tagállam	Mutató	Eltérés átlaga (CCCTB eredmény/valós eredmény)
BELGIUM	Taxbase	523,96%
	Tax calculated	461,12%
	P/L after tax	-152,24%
GERMANY	Taxbase	105,49%
	Tax calculated	71,89%
	P/L after tax	138,66%
HUNGARY	Taxbase	53,28%
	Tax calculated	1180,25%
	P/L after tax	91,62%
ITALY	Taxbase	116,66%
	Tax calculated	-1124,19%
	P/L after tax	380,43%
CSOPORT (CCCTB)	Taxbase	100,00%
	Tax calculated	85,03%
	P/L after tax	111,54%

*Mivel Magyarország esetében több évben nem volt fizetett társasági adó (adókedvezmény miatt), így csak azokat az éveket (2006 és 2007) tartalmazza az összehasonlítás, ahol a fizetett társasági adó nem nulla.

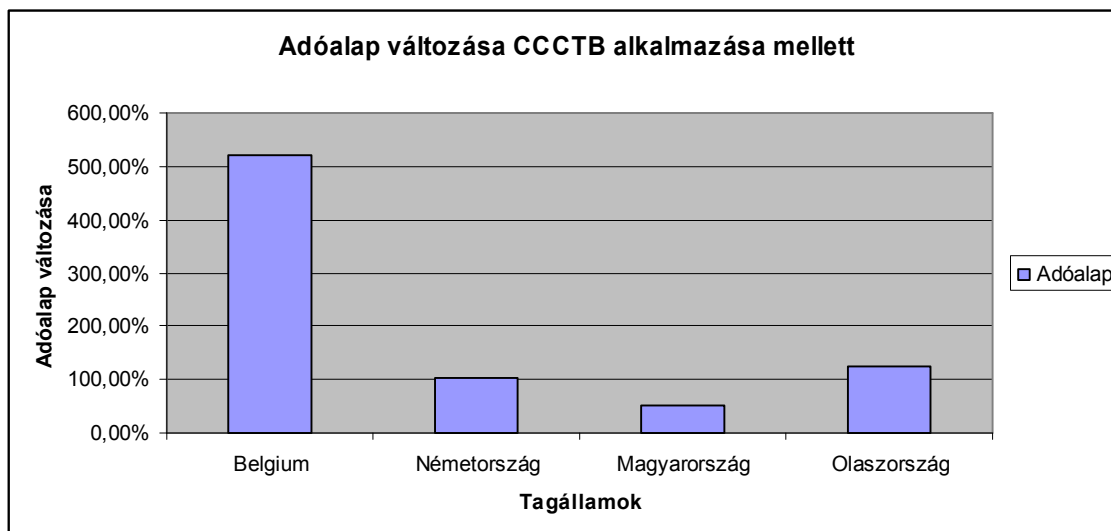
Forrás: Saját szerkesztés

Összességében a CCCTB tagállamok közti felosztását követően a csoport fizetett társasági adóterhe kevesebb lett, mindegy 85 százaléka csak a CCCTB alkalmazása nélkül ténylegesen fizetett társasági adótehernek. Ez azt is jelenti, hogy a csoportnak több (11 százalékkal) adózás utáni eredménye marad CCCTB alkalmazása mellett. Csupán a fenti két mutatót tekintve tehát az AUDI csoportnak megérné választani a CCCTB-t.

Azonban a CCCTB tagállami eloszlását tekintve változatos képet mutatnak az eredmények. (Az adatsorokat a 7/A. számú melléklet tartalmazza.)

a) Adóalap (Taxbase)

Ábra 11. A tagállamban maradó adóalap változása CCCTB alkalmazása mellett



Magyarországon kevesebb adóalap marad CCCTB alkalmazása mellett, míg az összes többi tagállamban több adóalap allokálódik a formula alapján.

9.4.2. Az eredmények összehasonlítása – 28/30/32%-os magyar adóteher

Figyelembe véve azt, hogy a magyar adórendszer a társasági adó mellett más, társasági adóval azonos megítélés alá eső adó megfizetésére is kötelezi a vállalkozásokat, a modell elkészítésekor Magyarország esetében indokolt a 16%-nál magasabb társasági adóterhelés figyelembe vétele.

A számításokat az 5/B. (allokációs kulcsokkal számított CCCTB adóalap, társasági adó és adózás utáni eredmény), 6/B. (CCCTB eredmények összehasonlítása) és 7/B. (adóalap, adó és adózás utáni eredmény százalékos összehasonlítása) tartalmazzák.

Táblázat 49. Az adóalap, adóterhelés és adózás utáni eredmény százalékos változásának összehasonlítása csoport szinten – Magyarország esetében 28/30/32% adókulcs

	Taxbase	100,00%
CSOPORT (CCCTB)	Tax calculated	89,01%
	P/L after tax	108,91%

Forrás: Saját számítás

Az eredmények alapján látható, hogy a csoportnak „megéri” a CCCTB választása, hiszen a csoport szintű társasági adóterhelés kevesebb (89%-a a tényleges adóterhelésnek), és több a csoportnál maradó adózás utáni eredmény is (megközelítőleg 9 százalékkal).

Táblázat 50. Az adóalap, adóterhelés és adózás utáni eredmény százalékos változásának összehasonlítása tagállamonként – Magyarország esetében 28/20/32% adókulcs alkalmazása

Adóalap	
Belgium	523,96%
Németország	105,49%
Magyarország	53,28%
Olaszország	116,66%
Adóteher	
Belgium	461,12%
Németország	71,89%
Magyarország	2132,58%
Olaszország	-1124,19%
Adózás utáni eredmény	
Belgium	-152,24%
Németország	138,66%
Magyarország	84,84%
Olaszország	108,91%

Forrás: Saját számítás

A fenti elemzés – Magyarország esetében a 16%-nál magasabb effektív társasági adóterhelés figyelembe vétele esetén – hasonló eredményre vezet, mint azt az előbbiekben láttuk. Azonban az eltérés még szignifikánsabb. Magyarország csupán 53 százalékát kapja az eredeti adóalapnak, akkor, ha a vállalatcsoport CCCTB-t választ. Míg Belgiumban több mint ötszörös összegű adóalapot kell bevallani a tagvállalatoknak. Ennek ellenére a csoportnak még mindig megéri a CCCTB-t választani.

10. Összefoglalás, konklúziók

Dolgozatomban összegeztem az Európai Unióban végbemenő társasági adóharmonizáció fejlődéstörténetének elméleti hátterét, a kezdeti lépésektől kezdve a Bizottság 2003-ban, a közvetlen adóztatás jövőbeni harmonizációjával kapcsolatos terveket tartalmazó Jelentéséig. A Római Szerződés megkötésétől eltelt fél évszázad alatt jelentős lépések történtek az egységes európai adórendszer (elsősorban közvetett adórendszer) megteremtése érdekében. Ugyanakkor a vonatkozó szakirodalom alapján levonható a következtetés, hogy az adóharmonizáció kezdeti lépései valóban nem a közvetlen adók uniformizálására, hanem az unión belüli szabadkereskedelem élénkítése érdekében elsősorban a közvetett adók harmonizációjára irányultak. **Az Európai Unió közvetlen társasági adószabályozása a több évtizedes munka ellenére még mindig nagyrészt szabályozatlan. [H1→T1]**

A kutatás alapvető célja volt annak vizsgálata, hogy az anya-leányvállalati irányelv, az átalakulási irányelv és a kamat-jogdíj irányelv alkalmazása hogyan érintette a magyar költségvetési bevételeket. Az értekezésben bemutatott módszer alapján végzett kutatásommal bizonyítottam, hogy az említett irányelvek alkalmazása miatt jelentős összegű költségvetési bevételtől esett el a magyar állam. Az anya-leányvállalati irányelv korlátozta a külföldi társaságnak fizetett osztalék utáni forrásadó kivetését. Mivel a magyar jogalkotás az irányelvet kényszerűen kiterjesztően – nemcsak uniós ügyletek esetére – implementálta (hiszen ellenkező esetben más országokon keresztül vitték volna ki a jövedelmet harmadik országokba), a bevételkiesés még jelentősebb lett. Azaz gyakorlatilag az anya-leány irányelvvel nem csak az uniós országokkal korábban kötött egyezményeket írták felül, de közvetetten az adott területen az összes magyar egyezményt annulálták. 2004-2009 között a magyar vállalkozások a külföldi társaságoknak fizetett osztalék után összesen **777 milliárd forint** forrásadót nem fizettek meg, azaz ilyen összegű adóbevétel kiesés keletkezett az irányelv kiterjesztő hatályú alkalmazása miatt. A kamat-jogdíj irányelv alkalmazása korlátozta a külföldi társaságnak fizetett kamat és jogdíj forrásadóztatását. Az irányelv átvétele következtében a kifizetett kamatok forrásadójának eltörlése a magyar költségvetést **29 milliárd forint** összeggel rövidítette meg. A jogdíj forrásadóztatásának megszüntetése miatt 2005-2009 között – átlagos forrásadókulccsal számítva – **12 milliárd forinttal** kevesebb adóbevétel keletkezett. Az egyesülési irányelv alkalmazása miatt a kedvezményezett ügyletekből származó adóhalasztás következtében 2004-2008 közötti években összesen **99 milliárd forint** társasági adó és különadó bevételtől esett el a költségvetés. Ugyanakkor mivel a kedvezményezett ügyletek esetében az adókiesés többnyire csupán adóhalasztást jelent, vélhetően az adókiesés nagy része utáni adó a soron következő években befolyik a magyar költségvetésbe (kivéve, ha 2010 előtt a partner külföldi társaság volt, lásd előbb).

Összességében tehát a három a társasági adózást érintő irányelv kötelező alkalmazása miatt jelentős jövedelemátcsoportosítás történik az európai országok között, amely következtében a magyar költségvetés a vizsgált 2004-2009 közötti időszakban 917 854 milliárd forint összegű bevételkiesést szenvedett el. [H2→T2] A jövedelemallokáció folyamatosan bevételkiesést okoz a költségvetésnek.

Az egységes európai piacért felelős Európai Bizottság célja, hogy megszüntesse a közös piac zavartalan működését gátló adózási akadályokat és biztosítsa a diszkrimináció mentes környezetet az európai vállalkozások számára. E célok megvalósításához az Európai Bizottság a közös konszolidált társasági adóalapot látja megfelelő eszköznek. A közös konszolidált társasági adóalapnak alapvetően két alappillére van. Az egyik pillér, hogy egységes módszerrel határozzák meg a tagállamok a társasági adóalapot, a másik, hogy ezt az adóalapot egységes formula alapján osszák szét a tagok között. Az értekezésben áttekintettem a CCCTB formálódó szabályait és értékeltem azokat az érveket, ellenérveket, melyeket a közös adóalap kapcsán hangoztatnak. Számos olyan tényezőt tekintettem át, melyek rávilágítottak a CCCTB javaslat hiányosságaira és hátrányaira. **A vizsgálat eredménye igazolta, hogy a közös konszolidált társasági adóalap nem alkalmas az uniós vállalkozások adóadminisztrációjának egyszerűsítésére, a határon átnyúló veszteségelhatárolási problémák általános megoldására és számos egyéb, az Európai Bizottság által hangoztatott előny megvalósítására. [H3→T3]**

- *Kétséges az adminisztráció-egyszerűsítés, mint cél megvalósulása.* A konszolidált adóalapot ugyanis önálló adómérleg alapján kellene meghatározni, amely a számviteli előírásokból önmagában nem vezethető le, azaz külön nyilvántartást igényel. A szakértők szerint az áfa egységesítés rendkívüli nagy adminisztrációja is ezt vetíti előre.
- A bevételek költségek, értékelési szabályok meghatározásához – tekintve, hogy 27 állam érintett – nem lehet *háttér-jogszabályokat* rendelni, hanem önálló fogalom-meghatározást igényel, melynek terjedelme várhatóan jelentős lesz, és eltér (ha kis mértékben is) az adott államban használt fogalmaktól, szabályoktól. Ez teret enged az adótervezésnek, és a nem szándékolt hiba lehetőségének.
- Az *adóalap megosztás* módszere kulcskérdés. Arra lehet számítani, hogy a kisebb piaccal rendelkező, kevésbé fejlett államok esetében az adóalap csökkenni fog. Kérdés, hogyan lehet a korábbi nagyságrendű adót biztosítani (adómérték, adókedvezmények?).
- A koncepció célja, hogy eliminálja a *kapcsolt vállalkozások* közti szokásos piaci ár megállapításából adódó többlet költségeket, ugyanakkor amennyiben egy CCCTB csoporttag csoporton kívüli kapcsolt vállalkozásával köt ügyletet, abban

az esetben tekintetbe kell venni a szokásos piaci ár szabályokat, mely többszörös adminisztrációt eredményez.

- A közös szabályok általános bevezetése olyan mértékű *redistribúciós újraelosztási rendszer kiépítését* követelné meg, amely teljes egészében átrendezné a tagállami költségvetések jelenlegi rendszerét.
- *Tagállamonként eltérő számviteli rendszerek*¹¹⁴: tekintettel arra, hogy a társasági adó alapja a számviteli eredmény, és a tagállamokban a számvitel rendszere alapvetően nem harmonizált (a Nemzetközi Számviteli Standardok nem kötelezően alkalmazhatóak), a társasági adó szabályainak egyoldalú egységesítése a rendszer torzulásához vezet.
- *Adóhatósági kompetenciaviták*: a javaslat a vállalatcsoport anyavállalatához rendelné az adókötelezettség megállapításának jogát, amelyet egy formula alapján osztanának le a tagállamokban tevékenykedő leányvállalatoknak. Tekintettel azonban arra, hogy nincs szupranacionális uniós adóhatóság/egyéb intézményi háttér, ez kompetencia vitákhoz vezetne a tagállami adóhatóságokkal, illetve többszörös adóadminisztrációhoz a vállalatcsoport szintjén. A jellemzően leányvállalatokkal rendelkező tagállamok (mint amilyen hazánk is) adóhatóságainak (így a költségvetésének) érdekérvényesítő képessége csorbulna az új rendszer következtében.
- Továbbá egy esetleges adóhatósági megállapítás vagy önellenőrzés a vállalatcsoport minden tagjánál változást indukálna az adóbevallásban. Párhuzamos vizsgálatok esetén ciklikusság keletkezhet, ami hosszú ideig bizonytalanná teheti mind az érintett költségvetéseket, mind a vállalkozások költségvetési kapcsolatait.
- *Kettős vagy többszörös adminisztrációs teher*: a tagvállalat a csoporton belüli ügyletekre alkalmazhatná a közös szabályokat, minden csoporton kívüli vállalkozással (amely lehet egy unión kívüli székhelyű vállalkozás vagy olyan uniós tagállamban, aki nem alkalmazza a közös szabályokat, és/vagy egy 50 százaléknál alacsonyabb részesedésű vállalat) kötött ügyletre a nemzeti

¹¹⁴ A tagállamok számviteli rendszerei alapvetően nem összehangoltak. Az IAS/IFRS tagállamokban alkalmazott szabályaival kapcsolatban részletesen lásd: Sipos Petra: A tagállamok eltérő IAS/IFRS-alkalmazásának gyakorlata, Szakma 2008/6.

szabályokat alkalmazná, azaz vállalati szinten két vagy több adó-és elszámolási rendszer alapján kellene a jövedelmet megállapítani.

- *Szabályozási problémák – eltérő tagállami érdekek:* eltérő az alacsony és magas adóterhelésű tagállamok érdeke a szabályok kialakítása során. A jelenleg is egyszerűbb társasági adórendszerrel és széles adóalappal rendelkező tagállamok (mint amilyen hazánk is) számára nem jelentene egyszerűsítést az új szabályozás.
- *Megoldatlan a kettős adóztatás közös szabályok alapján történő elkerülése:* ennek következtében bizonytalan, hogy a csoportba bejövő/kimenő jövedelmek esetén melyik állam egyezményét alkalmazzák. A rendszer alkalmazhatóságát feltételező uniós szinten egységes modellegyezmény, majd az alapján újratárgyalt bilaterális egyezmények ugyan hosszú távon elképzelhetők, de az unión kívüli államokkal kötött – esetleg a kialakított közösségi modellel eltérő – egyezmények miatt a rendszer továbbra sem lesz egyszerű.
- *Szokásos piaci ár szabályok kiiktatása:* a csoporton belül a tagok egymás között nem vennék figyelembe a szokásos piaci ár szabályokat. (ezt azonban figyelembe kell venni a megosztási formula forgalmi adatának tartalmánál). A csoporton kívüli ügyleteket azonban a szokásos piaci ár elvek alapján kell figyelembe venni, amely ugyancsak többszörös adminisztrációt és bonyolultabb ármeghatározást jelent-
- *Megosztási formula:* Alapvető probléma, hogy a javaslat nem a szokásos piaci árak alkalmazásával osztja el a csoporton belül az adóalapot, hanem ettől különböző elv alapján, amely a jelenlegihez képest eltérő eredményhez fog vezetni. Az elvek tekintetében három különböző megközelítés létezik: makro alapú megosztás, hozzáadott érték alapú megosztás, illetve formula alapján történő megosztás (ennek faktorai: munkaerő, eszközök értéke, árbevétel). *i)* A makro alapú megosztás egyértelműen a nagyobb tagállamok érdekeit szolgálná (tekintettel arra, hogy nagyobb a nemzeti termék, lakosság stb., ezáltal nagyobb adóalap jutna ezek vállalkozásainak). *ii)* A hozzáadott érték alapú megosztásnál kétséges az áfa alap mértéke, tekintettel arra, hogy a csoporton belüli ügyleteket nem szokásos áron veszik figyelembe (egyes elképzelések szerint teljes egészében eliminálják), ezért azok a tagok jutnának adóalaphoz és ezzel az a

tagállam költségvetési bevételekhez, akik a csoporton kívülre végeznek értékesítést. *iii)*A formula szerinti megosztásnál alkalmazott faktorokkal kapcsolatban szintén kételyeim vannak: munkaerő faktor (a tagállamok bérszínvonala közötti jelentős különbségek a régi tagállamoknak kedveznének, erre részleges megoldás lehet egy uniós átlagbér alkalmazása); eszközök (alapvető probléma az eszközök mobilitása és a különböző számviteli szabályok miatti eltérő tagállami értékelés), árbevétel (a szokásos piaci ár szabályok elvetése esetén könnyen manipulálható). Ugyancsak kérdéses, hogy egy piacgazdaság valóban mesterséges formulával akarja a piacot helyettesíteni?!

Az értekezésben részleteiben bemutattam, hogy az Oxfordi Egyetem Üzleti Adózási Központjának két kutatója, Michael P. Devereux és Simon Loretz milyen kutatásokat végzett arra vonatkozóan, hogy mi lett volna, ha 2000-ben bevezették volna a közös konszolidált társasági adóalapot. Az Oxfordi modell eredményei alapján Magyarország számára egyértelműen pozitív hatásai lennének a közös konszolidált társasági adóalap alkalmazásának. **Az értekezésben rámutattam, hogy az oxfordi modell következtetései félrevezetőek. [H4→T4] A Magyarországot érintő eredmények tévesek, mert az oxfordi mintában szereplő vállalkozások (AUDI, Volkswagen) viszonyítási alapként nagyon kevés adót fizettek a részükre nyújtott adókedvezmények miatt.** Az Oxfordi kutatók a modell megalkotása során nem számoltak azzal, hogy az adóterhelés nemcsak abban az esetben lehet nulla, ha egyébként negatív az adóalap (ezt az esetet eliminálja is a modell), hanem abban az esetben is, ha például 100 százalékos adókedvezménnyel élt a társaság. Ennek oka részben az lehet, hogy az Európai Unió verseny szabályai szerint a tagállam nem adhat 100 százalékos adókedvezményt. Azonban Magyarország a vizsgált időperiódusban (2000-2004. között) nem volt az Európai Unió tagja. Tehát Magyarországon a vizsgált időszakban még létezett az ún. 100 százalékos adókedvezmény, amely alapján a kedvezményezett vállalatok 10 évig mentesültek a társasági adó megfizetése alól. Azonban a modell nem számol az adókedvezmények hatásával. **A modell Magyarország (és véleményem szerint más kelet-közép-európai állam, például Szlovákia) esetében az adókedvezmény miatt csaknem nulla eredményhez viszonyítja a CCCTB faktoraival számított adóalapokat és arra a következtetésre**

jut, hogy akár 50 százalékkal is növekedhetnek az adóalapok Magyarország esetében. [H4→T4]

Levonva a következtetéseket az Oxfordi modell eredményeiből készítettem egy saját mikromodellt, mely az Oxfordi modell mintájában is szereplő AUDI historikus adatait felhasználva bizonyítja, hogy a közös konszolidált társasági adóalap alkalmazása ezen konkrét vállalat esetében nem lenne előnyös Magyarország számára. A végzett kutatási eredmények összehasonlítása alapján összességében a közös adóalap tagállamok közti felosztását követően a vállalatcsoport fizetett társasági adóterhe kevesebb lett, mindegy 85 százaléka csak a CCCTB alkalmazása nélkül ténylegesen fizetett társasági adóterhernek. Ez azt is jelenti, hogy a csoportnak több (11 százalékkal) adózás utáni eredménye marad CCCTB alkalmazása mellett. Csupán a fenti két mutatót tekintve tehát az AUDI csoportnak megérné választani a CCCTB-t. **Az adóalapot vizsgálva Magyarországon kevesebb adóalap marad CCCTB alkalmazása mellett, míg az összes többi tagállamba (Belgium, Németország, Olaszország) több adóalap allokálódik a formula alapján. Ha Magyarország esetében a modellbe azt is beépítettem, hogy a 16 százalékos társasági adó mellett különadó, helyi iparüzési adó is terheli a magyar vállalkozásokat (megközelítően 28/30/32 százalékos magyar társasági adóterhelést eredményezve) az eltérések még radikálisabb magyar költségvetési bevétel csökkenést hoztak. Ebben a scenárióban Magyarország csupán 53 százalékat kapja az eredeti (CCCTB nélküli) adóalapnak, míg Belgiumban több mint ötszörös összegű adóalapot kell bevallani a tagvállalatoknak. [H5→T5]**

11. Általános következtetések – jövőbeni kutatási irányok

A közvetlen adók közvetlenül hatással vannak a beruházásokra, a vállalatalapításra és a foglalkoztatási döntésekre. Megjegyzem, hogy a közvetlen adók mellett számos más tényező is befolyásolja a beruházási, vállalatalapítási döntéseket, ahogy korábban is jeleztem, a téma terjedelme miatt jelen dolgozat csupán a közvetlen adókkal foglalkozik. Összességében elmondható, hogy annak ellenére, hogy a Római Szerződés az alapszabadságok keretében biztosítja az áruk, a szolgáltatások, a tőke, és a munkaerő tagállamok közti szabad áramlását, a munkaerő költsége és a beruházások megtérülésének tagállamonkénti különbözősége és minden többlet adóterhelés

akadályozzák a munkaerő és a tőke szabad áramlását. Ezáltal gátolják a termelési faktorok optimális elosztását.¹¹⁵

Figyelembe véve azt, hogy az Európai Unió tagállamai egymás közötti gazdasági kapcsolataik során is eltérő módszerek szerint kerülnek el a kettős adóztatást¹¹⁶, az Európai Unió tagállamaiban székhellyel rendelkező vállalkozások (a továbbiakban: „európai vállalkozások”) jelentős hátrányban vannak az Egyesült Államok és Japán vállalkozásaival szemben (amelyek területileg nagy egységes piacon, egységes valutával és – legalább állami szinten – egységes adórendszerben végzik tevékenységüket). Az európai vállalkozásoknak 27 különböző adórendszerrel, annak 27 féle adminisztrációs gyakorlatával kell együtt élnie, mely valóban jelentős adminisztratív korlátot jelent különösen a határon átnyúló ügyletek esetén (figyelemmel a transzferár szabályokra is). Ugyanakkor ez az adminisztrációs többletterhet elsősorban a több tagállamban tevékenységet végző nemzetközi vállalatcsoportok leányvállalatait, telephelyeit érinti, amelyek általában vállalják ezt a többletterhet az adónyereségért cserébe.

Az Európai Unió tagállamaitól megkövetelt egységes közösségi integrációs politikák mellett a közvetlen adózás az utolsó gazdaságpolitikai eszközök egyike, amellyel a nemzeti kormányok a saját tagállamuk versenyképességének javítása érdekében egyénileg befolyásolni tudnak. Az Európai Unió törekvése ugyanakkor, hogy a tagállamok kormányainak ezt az eszközt is uniós szintre emeljék, és harmonizált rendszert hozzanak létre a közvetlen adózás területén is. Az Európai Unió törekvése, hogy a határon átnyúló tevékenységek előtti technikai, fizikai, adminisztratív és kulturális korlátokat alapvetően megszüntessék az Európai Unión belül, és a nemzetállamok egyre inkább közeledjenek a gazdasági lehetőségek, infrastrukturális adottságok, képzett munkaerő stb. tekintetében. Ugyanakkor jelenleg még nem mondható ideálisnak a harmonizáltság foka ezeken a területen sem (ideális alatt értem a harmonizáltság azon szintjét, amely mellett megszűnnek a tagállamok közti technikai, fizikai, adminisztratív és kulturális korlátok). A harmonizáció (egységes feltételrendszer) csak hasonló adottságú, fejlettségű országok között lehet sikeres,

¹¹⁵ Prof. Dr. B.J.M. Terra, Prof. Mr. P.J. Wattel: *European Tax Law*, Kluwer, Deventer, 2008

¹¹⁶ Kettős adóztatásról beszélhetünk jogi vagy gazdasági értelemben. Jelen esetben a kettős adóztatás azt jelenti, hogy egy adott jövedelem (osztalékot, kamatot, jogdíjat, igazgatói díjat, stb.) után egynél több tagállamban kell adót fizetni.

különböző adottságú, fejlettségű országok közötti harmonizáció további differenciálódáshoz, a vizsgált területen a költségvetések közötti, a fejlettebb országok javára történő forrás-átcsoportosításhoz vezet. A gazdaságilag mobil vállalkozásokat, különösen a mobil tőkeberuházásokat egyre könnyebb olyan állam területén létrehozni, amely alacsonyabb adót veti ki. Ez adóversenyhez vezet, a tagállamok alacsony adóterheléssel próbálják a területükre csalogatni a vállalkozásokat. A Római Szerződés alapján az Európai Bíróság esetjogát is feldolgozó Terra és Wattel¹¹⁷ szerint az nem ütközik uniós szabályokba, ha az alacsony adóterhelés az adórendszer általános felépítéséből következik (a lehető legjobb infrastruktúra és a lehető legjobban képzett munkaerő adó-hatékonyan szerezhető meg). Az adóversenynek ez a formája költségvetési megtakarításra ösztönöz és alapvetően mindenkinek hasznos. Ugyanakkor az adóverseny az általánostól eltérő speciális kedvezmények formájában is megnyilvánulhat, amely egyik tagállamnak ugyan kedvező, azonban a másiknak nem és az egész Európai Uniót tekintve összességében költségvetési bevétel kieséshez vezet.¹¹⁸ Más kérdés, hogy ez által a többletjövedelem a költségvetés helyett a hatékonyabb felhasználást biztosító vállalati szférához kerül. A káros és nem káros adóverseny között a határ azonban nagyon keskeny. Az adóharmonizáció hívei szerint a közvetlen adók harmonizációjával a verseny ezen, nemkívánatos vetülete megszűnne.

Az EU gazdasága a versenyre épül. A költségvetés megrendelőként, adókon keresztül költségtenyezőként jelentős versenytényező. Az általános verseny elvéből a költségvetési verseny kiemelése nem csak az EU alapelvvel ellenes lehet, de az EU-n belüli költségvetési verseny hiánya az EU-n kívüli piacokon is versenyképtelenné teheti az EU költségvetési politikáját, az Európai Unió vállalkozásokat és Európából való tőke kivonásra ösztönöz (ezzel nem elősegíti, hanem akadályozza a lisszaboni célok elérését). Adóverseny hiányában nincs költségvetési verseny, költségvetési verseny hiányában nincs korlátja a kiadási oldal növelésének, illetve az eladósodásnak. Az előbbieket az EU országok költségvetési redistribúciójának növekedéséhez és ezzel a vállalati szféra nemzetközi versenyképességének csökkenéséhez vezetnek. Európai Unión belüli verseny hiányában nincs nemzetközi – Unión kívüli – versenyképesség. Mindazonáltal az adóharmonizáció tény és minden tagállamnak (kormányzatnak és a

¹¹⁷ Prof. Dr. B.J.M. Terra, Prof. Mr. P.J. Wattel: *European Tax Law*, Kluwer, Deventer, 2008

¹¹⁸ Prof. Dr. B.J.M. Terra, Prof. Mr. P.J. Wattel: *European Tax Law*, Kluwer, Deventer, 2008 p. 159.

vállalatoknak) permanens feladata a harmonizáció vívmányainak átvétele, alkalmazása és a megfelelő válaszlépések kidolgozása.

Levonva a következtetést a kutatás eredményeiből az Európai Unióban először az adó harmonizációval vontak el forrásokat a kevésbé fejlett országokból, most úgy tűnik az adóalap-harmonizációval folytatnák a folyamatot...

Felhasznált irodalom

1. **Agundez-Garcia, Ana** (2006), The Delineation and Apportionment of an EU Consolidated Tax Base for Multi-Jurisdictional Corporate Income Taxation: a Review of Issues and Options, European Commission Taxation Papers no. 9/2006.
2. **Adó online** (2007) A közös adóalap mellett az EP, 2007.10.25. <http://www.adó.hu/hirek.php?idx=1095>
3. **Baretti, Christian, Bernd Huber and Karl Lichtblau** (2002), A tax on tax revenue: The incentive effects of equalizing transfers: Evidence from Germany, International Tax and Public Finance 9, 631-649.
4. **Becker, Johannes and Clemens Fuest** (2007), Tax enforcement and tax havens under formula apportionment, CPE Discussion Paper 07-08.
5. **Bettendorf, Leon, Albert van der Horst, Ruud A. de Mooij, Hendrik Vrijburg,** (2010) Corporate tax consolidation and enhanced cooperation in the European Union," Working Papers 1001, Oxford University Centre for Business Taxation
6. **Bettendorf, Leon, Joeri Gorter, Albert van der Horst,** (2006) Who benefits from tax competition in the European Union?," CPB Documents 125, CPB Netherlands Bureau for Economic Policy Analysis
7. **Bartos Csaba, Dr. Herich György, Kiss Attila, Kóbor Józsefné dr., Kónya László, Laczi Ferenc, Supala Iván, Száraz Tünde, Dr. Szabó Andrea, Bertalan Rudolf, Szűcs Józsefné, Széll Zoltánné, Dr. Jankelovicsné Berényi Mária** (2008) Adóellenőrzés, Pécs, ISBN 963 216 168 8, pp. 297-311
8. **Boros Richárd, Gémesi Péter, Dr. Herich György, Horváth Józsefné, Lipták Zoltán, Mekler Anita, Mindszenti Mónika, Munkácsi Márta, Siegler Zsófia, Szabó Dénes, Szedő Judit, Dr. Sztanó Imre** (2008) Elszámolóárak, Pécs, ISBN 978-963-86637-5-7, pp. 41-52
9. **Borszéki Éva** (2004) Modern vállalati pénzügyek, Szent István Egyetem, egyetemi jegyzet, Gödöllő
10. **Budai Eleonóra** (szerk.) (2007) Számviteli alapismeretek és könyvelés, PTE KTK, ISBN 978-963-642-141-0
11. **Buday-Sántha Attila,** (2009) Környezetgazdálkodás. Dialóg Campus Kiadó. Budapest-Pécs 240 p.
12. **Buday-Sántha Attila** (2001): Agrárpolitika – Vidékpolitika. Dialóg Campus Kiadó. Pécs, 2001. 463 p.

13. **Bradford**, David F., (1981) The incidence and allocation effects of a tax on corporate distributions, *Journal of Public Economics*, Elsevier, vol. 15(1), p 1-22, February
14. **Buettner, Thiess, Nadine Riedel, Marco Runkel** (2008), Strategic Consolidation under Formula Apportionment, Oxford University Centre for Business Taxation, Said Business School, WP 08/27
15. **Bucovetsky, Sam, Haufler, Andreas**, (2008) Tax competition when firms choose their organizational form: Should tax loopholes for multinationals be closed," *Journal of International Economics*, Elsevier, vol. 74(1), pages 188-201, January
16. **Claus Ágnes, Heinczinger Róbert, Hadas Ildikó, Dr. Herich György, Pálszabó Tibor, Rados Kata, Rencz Botond, Szakál László, Vékási Tamás** (2007) *Adótervezés Magyarország*, Pécs, ISBN 963 210 509 5, pp. 11-37
17. **Cnossen, Sijbren** (2002) Tax Policy in the European Union: A Review of Issues and Options, CESifo Working Paper Series CESifo Working Paper No. , CESifo Group Munich.
18. **Conconi, Paola, Perroni, Carlo, Riezman, Raymond**, (2008) Is partial tax harmonization desirable, *Journal of Public Economics*, Elsevier, vol. 92(1-2), pages 254-267, February
19. **Deák Dániel** (1994) *Nemzetközi adózás (International taxation)*, Budapest: Saldo, 1994, pp. 1-316
20. **Deák Dániel** (1997) *Társasági és osztalékadózás (Manual on corporation and dividend tax)*, Budapest: Deloitte Touche Tohmatsu, paras 1-1099 (p. 100)
21. **Deák Dániel** (2000) *Adótervezés a nemzetközi gyakorlatban (Tax planning in the international practice)*, Budapest: Nemzetközi Adószakértők Magyarországi Társasága, 2000, pp. 1-211
22. **Deák Dániel** (2003) Hungary in international tax planning, Amsterdam: IBFD, 2003, pp. 1-468
23. **D. Deák, R. Krever** (1996) „Tax accounting in emerging Eastern European income tax systems; A case study -- Hungary”, 12 *Tax Notes International* (June 10, 1996), 24/1996, pp. 1867-1895;
24. **D. Deak, R. Krever** (1996) Company and shareholder tax reform in Hungary, 13 *Tax Notes International* (November 25, 1996), 22/1996, pp. 1811 -1818
25. **D. Deak, D. Sandler** (1997) Hungary: CFC legislation introduced, 37 *European Taxation*, 11/1997, pp. 398-404

26. **D. Deak, Zs. Pohner**, (2009) "Hungary's extended amnesty programme", 56 Tax Notes International (October 26, 2009), 4/2009, pp. 381-382
27. **Deák Dániel** (2005) Adókijátszás és adóelkerülés jogi megközelítésben (Tax evasion and tax avoidance in a legal perspective), 60 Jogtudományi Közlöny, 5/2005, pp. 191-201
28. **Deák Dániel** (2006) "Adoption of international accounting standards and company tax harmonization: Theoretical considerations", Liber Amicorum Jacques Mahlerbe, Brussels: Bruylant, 2006, pp. 265-291;
29. **Deák Dániel** (2006) "Adjustment of the tax systems of the new accession states to the *acquis communautaire* in direct taxation; The case of Hungary", F. Vanistendael (ed.), EU freedoms and taxation, Amsterdam: IBFD, 2006, pp. 261-275
30. **Deák Dániel** (2007) Az EU-csatlakozás hatása a magyar adóigazgatási eljárási jogra: jogbiztonság, egyéni jogvédelem és ekvivalencia-követelmény az adózásban" (The impact of the EU accession on the Hungarian procedural law of tax administration: legal certainty, individual legal protection and the standard of equivalence in taxation), in: L. Lőrincz (ed.), Láttelek a magyar közigazgatásról (Findings on the Hungarian public administration), MTA Jogtudományi Intézet, Budapest, 2007, pp. 63-123.
31. **Deak D.** (2008) "Neutrality and legal certainty in tax law and the effective protection of taxpayers' rights", 49 Acta Juridica Hungarica 2 (2008), pp. 177-201
32. **Deak D.** (2008) "Outbound establishment revisited in *Cartesio*", 17 EC Tax Review 6 (2008), pp. 250-258
33. **Deak D.** (2008) "Harmonisation in Community law and enforcement of rights in tax law", 36 Intertax 11 (2008), pp.478-491
34. **Deak D.** (2008) "Pending case filed by Hungarian courts: The *Ciba* case", in: M. Lang, J. Schuch, C. Staringer (eds.), ECJ – Recent developments in direct taxation, 2007, Wien: Linde, 2008, pp. 225-239
35. **Deák Dániel** (2009) "Adóparadicsom-saláta" (Tax haven mix), HVG, Vol. XXXI. 8/2009, pp. 96-97
36. **Deak D.** (2009) "Hungary's half-way tax amnesty", 53 Tax Notes International (February 16, 2009), 7/2009, pp. 603-607;
37. **Deák Dániel** (2009) "A *Cartesio* ügyben hozott döntés hatása a letelepedési szabadság értelmezésére: honosság és illetőség, tőkeexport semlegesség, székhelyáthelyezés" (The impact of the judgment made in the *Cartesio* case on the interpretation of the freedom of establishment: nationality and residence, capital export neutrality, transfer of seat), Európai Jog, Vol. 9, No. 2/2009, pp. 36-42

38. **Deak D.** (2009) "Cartesio: A step forward in interpreting the EC freedom to emigrate", 54 Tax Notes International (May 11, 2009), 6/2009, pp. 493-499
39. **Deak D.** (2009) "Legal autopoiesis theory in operation – a study of the ECJ case of C-446/03 Marks & Spencer v. David Halsey", 49 Acta Juridica Hungarica 2 (2008), pp. 145-175
40. **Deak D.** (2009) „Implementing the EU tax collection Directive in Hungary”, Tax Notes International (August 24, 2009), Vol. 55, No. 4, pp. 631-635
41. **Devereux, Michael** (2004.) Debating Proposed Reforms of the Taxation of Corporate Income in the European Union, Asia-Pacific Financial Markets, Springer, vol. 11(1), pages 71-89, January.
42. **Devereux, Michael P.** (2007) The Impact of Taxation on the Location of Capital, Firms and Profit, Oxford University centre for Business Taxation Working Paper No. 07/02.
43. **Devereux, Michael P. Simon Loretz** (2008), The Impact of EU Formula Apportionment on Corporate Tax Revenues, Fiscal Studies 29,1-33.
44. **Devereux, Michael P, Simon Loretz**, (2007) The Effects of EU Formula Apportionment on Corporate Tax Revenues, Working Papers 0706, Oxford University Centre for Business Taxation. Other versions: Michael P. Devereux & Simon Loretz, 2008. "The Effects of EU Formula Apportionment on Corporate Tax Revenues," Fiscal Studies, Institute for Fiscal Studies, vol. 29(1), pages 1-33, 03.
45. **Dobay Péter, Gyurkó György, Herich György, Kenyeres Sándor** (2007) Adóinformatika, Pécs, ISBN 963 204 314 6, pp. 69-121
46. **Dourado, Ana Paula, Feria, Rita de la** (2004), Thin Capitalization Rules in the Context of the CCCTB, Oxford University Centre for Business Taxation, Said Business School, WP 18/2004
47. **Eeckhoudt, Louis, Gollier, Christian, Schlesinger, Harris**, (1997) The no-loss offset provision and the attitude towards risk of a risk-neutral firm, Journal of Public Economics, Elsevier, vol. 65(2), pages 207-217, August
48. **Eggert, Wolfgang, Guttorm Schjelderup**, (2003) Symmetric Tax Competition under Formula Apportionment, Journal of Public Economic Theory, Association for Public Economic Theory, vol. 5(2), pages 439-446, 04
49. **Erasmus-Koen, Monica** (2008) A Common Consolidated Corporate Tax Base: Possible Elements of the Sharing Mechanism, Tax Management Transfer Pricing Report, ISSN 2063-2069, BNA TAX 6-5-08, Vol.17, No.3 p109-115
50. **Ernst&Young**, (2008) EU Tax Directors' Workshop, Barcelona, 4 June 2008

51. **Ernst&Young** (2008) EU Tax News, Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB): Wishful Thinking or Future Reality? March/April 2008, p2-3
52. **Fehér Laura** (2008) Hol tart a munka? Közös konszolidált Társasági Adóalap, SZAKMA 2008/3. március
53. **Feld, Lars P.**, (2008) Capital Taxation in an Enlarged EU – The Case for Tax Competition, Philipps- University of Marburg, Public Finance Group, Am Plan 2, D-35037 Marburg (Lahn)
54. **Földes Gábor**, (2001) Adójog, Osiris Kiadó, Budapest 2001.
55. **Földes Gábor** (szerk.) (2005), Az új adójog magyarázata 2005., HVG-ORAC Lap- és Könyvkiadó, Budapest 2005.
56. **Földes Gábor** (szerk.) (2010), Az új adójog magyarázata 2010., HVG-ORAC Lap- és Könyvkiadó, Budapest 2010.
57. **Freedman, Judith and Graeme MacDonald** (2008), The tax base for CCCTB: The role of principles, forthcoming in: M. Land et al. (Eds), Common Consolidated Corporate Tax Base, Vienna.
58. **Fuest, Clemens, Thomas Hemmelgarn and Fred Ramb** (2007), How would the introduction of an EU-wide formula apportionment affect the size and the distribution of the corporate tax base? An analysis based on German multinationals, International Tax and Public Finance 14, 605-629.
59. **Fuest, Clemens, Bernd Huber and Jack Mintz** (2005), Capital Mobility and Tax Competition, Foundations and Trends in Microeconomics 1, 1-62.
60. **Fuest, Clemens** (2008), The European Commission's Proposal for a Common Consolidated Corporate Tax Base, Oxford University Centre for Business Taxation, Said Business School, Park End Street, Oxford OX1 1HP, WP 08/23, September 2008
61. **Galántainé Máté Zsuzsanna** (2005) "Adóverseny az Európai Unióban", Hitelezési Szemle, 2005. negyedik évfolyam 5–6. szám, pp. 46, 50, 52, 54 (reference to: "Adóverseny a kibővített Európai Unióban" (Tax competition in the enlarged European Union), 13 Gazdaság és Jog, 1/2005);
62. **Gammie, Malcolm QC, Silvia Giannini, Alexander Klemm, Andreas Oesterreicher, Paola Parascandolo, Christoph Spengel** (2005), Achieving a Common Consolidated Corporate Tax Base in the EU, Report of CEPS Task Force, November 2005, Center for European Policy Studies, Brussels, ISBN 92-9079-599-9
63. **Gerard, Marcel, Weiner Joann M.**, (2003) Cross-border loss offset and formula apportionment, How do they affect multijurisdictional firm investment spending and interjurisdictional tax competition?

64. **Gérard, Marcel** (2006) Reforming the Taxation of Multijurisdictional Enterprises in Europe, a Tentative Appraisal, CESifo Working Paper Series CESifo Working Paper No. , CESifo Group Munich.
65. **Gérard, Marcel** (2005) Multijurisdictional Firms and Governments' Strategies under Alternative Tax Designs, CESifo Working Paper Series CESifo Working Paper No. , CESifo Group Munich
66. **Gnaedinger, Charles** (2008) EU Tax Commissioner Promotes CCCTB, Taxanalysts 2008, Doc 2008-1016
67. **Goolsbee, Austan and Edward L. Maydew** (1998), Coveting Thy Neighbor's Manufacturing: The Dilemma of State Income Apportionment, Journal of Public Economics 75, 125-143.
68. **Gordon, Roger H. and John D. Wilson** (1986), An examination of multijurisdictional corporate income taxation under formula apportionment, Econometrica 54, 1357-1373.
69. **Haufler, Andreas**, (2001) Taxation in a Global Economy, Cambridge Books, Cambridge University Press, number 9780521782760, May
70. **Hassett, Kevin A. & Hubbard, R. Glenn**, (2002) Tax policy and business investment, Handbook of Public Economics, in: A. J. Auerbach & M. Feldstein (ed.), Handbook of Public Economics, edition 1, volume 3, chapter 20, pages 1293-1343 Elsevier
71. **Haufler, Andreas, Marco Runkel**, (2008) Firms' financial choices and thin capitalization rules under corporate tax competition, Working Papers 0815, Oxford University Centre for Business Taxation.
72. **Hellerstein, Walter, Charles E. McLure, Jr.**, (2004) The European Commission's Report on Company Income Taxation: What the EU Can Learn from the Experience of the US States," International Tax and Public Finance, Springer, vol. 11(2), pages 199-220, 03.
73. **Herich György** (szerk.) (2009), Adótan I. Penta Unió Oktatási Centrum, Pécs 2009.
74. **Herich György** (szerk.), (2009) Adótan II. Penta Unió Oktatási Centrum, Pécs 2009.
75. **Herich György, Láng József, Pál-Antal Ildikó, Pásztor Erzsébet, Radics András, Dr. Rybaltovszki Péter, Sőregi Danics Ágnes, Szoboszlai Márta** (2008) Adózás Európában Kelet-Közép Európa 2008, Pécs, ISBN 978-963-86637-5-7, pp. 83-111

76. **Herich György** (szerk.), (2004) Nemzetközi adózás, Adózás az Európai Unióban, II. átdolgozott kiadás, Penta Unió Oktatási Centrum, Penta Unió Oktatási Centrum, Pécs 2004.
77. **Herich György**, (2005) Nemzetközi adótervezés, Penta Unió Oktatási Centrum, Pécs 2005.
78. **Herich György** (2003) Ausztria, USA, Nagy-Britannia adórendszere, Pécs, ISSN 1416-8111, pp. 3-52
79. **Hernler, Jörg**: ETAS-Das European Tax Allocation System für eine einheitliche Ertragbesteuerung Europäischen Unternehmen, in: Der Betrieb 2003, p.60-65
80. **Hines, Jim** (2008), Income Misattribution under Formula Allocation, Paper presented at the conference on Multinational Taxation and Tax Competition, Amsterdam, 5-6 June
81. **Hong, Qing and Michael Smart** (2006), In praise of tax havens: International tax planning and foreign direct investment, Working Paper, University of Toronto.
82. **Horváth, Gy.** (2006, szerk.): Régiók és települések versenyképessége. Pécs, MTA Regionális Kutatások Központja
83. **Horváth, Gy.** (2001): Regionális támogatások az Európai Unióban. Budapest, Osiris Kiadó
84. **Horváth, Gy.** (1998): Európai regionális politika. Budapest–Pécs, Dialóg Campus Kiadó, 501 oldal.
85. International Chamber of Commerce, Policy Statement: An Optional Common Consolidated Corporate Tax Base in Europe: Implications for Business Worldwide, Prepared by Commission on Taxation, Document 180/496, 11 June 2007 SB/scu
86. International Tax Conference organized by the German Federal Ministry of Finance in cooperation with ZEW (Centre for European Economic Research) and Max-Planck-Institute for Intellectual Property, Competition and Tax Law, Berlin 16-17 May 2007
87. **Jakubiak, Malgorzata, Markiewitz Malgorzata** (2005) Capital mobility and tax competition in the EU after enlargement, 2nd EUROFRAME conference on economic policy issues in the European Union, June 2005
88. **Kecskés László**, (2003) EU-JOG és jogharmonizáció, HVG-ORAC Lap- és Könyvkiadó, Budapest 2003.
89. **Keen, Michael** (2001), Preferential regimes can make tax competition less harmful, National tax Journal 56, 757-762.

90. **Kiegebeld, Ben J.** (2004) Harmful Tax Competition in the European Union Code of Conduct, countermeasures and EU Law, Foundation for European Fiscal Studies Erasmus University Rotterdam, Kluwer, ISSN 1574.194x
91. **Kind, Hans Jarle, Midelfart, Karen Helene, Schjelderup, Guttorm,** (2005) Corporate tax systems, multinational enterprises, and economic integration, Journal of International Economics, Elsevier, vol. 65(2), pages 507-521, March
92. **Lang, Michel; Pasquale Pistone, Josef Schuch, Claus Staringer** (Eds.) (2008), Common Consolidated Corporate Tax Base, Linde Verlag Wien, 2008, ISBN: 978-7073-1306-2
93. **Lehoczky Judit és Simon József** (2007) Administration of Public Funds and Their Implication On Business in Hungary, Kolozsvár, Románia
94. **Lehoczky Judit** (2002) 10 délnyugat-magyarországi társaság pénzügyi átvilágítása, Pécs
95. **Lóránt Balázs** (2009) Konvergencia és fejlesztéspolitika az Európai Unióban és Magyarországon A területi differenciáltságot befolyásoló hazai fejlesztéspolitika értékelése az I. Nemzeti Fejlesztési Terv pályázati forrásainak allokációja alapján, doktori disszertáció, Pécs PTE RPHD
96. **Losonczi Miklós,** (2004) Európai uniós kihívások és magyar válaszok, Osiris Kiadó, Budapest 2004
97. **Losonczi Miklós** (2005) „Unió adóharmonizáció és adóverseny — tanulságok Magyarország számára”, Pénzügyi Szemle LI. évfolyam, 2006/4. szám, p. 489 (reference to: “Adóverseny a kibővített Európai Unióban” (Tax competition in the enlarged European Union), 13 Gazdaság és Jog, 1/2005);
98. **Martini, Jan Thomas, Rainer Niemann, Dirk Simons,** (2007) Transfer Pricing or Formula Apportionment? Tax-Induced Distortions of Multinationals’ Investment and Production Decisions," CESifo Working Paper Series CESifo Working Paper No. , CESifo Group Munich
99. **McLure, Charles R.** (1980), The state corporate income tax: lambs in wolves’ clothing
100. **McLure Jr., Charles** (2005) The European Commission’s Proposals for Corporate Tax Harmonization, CESifo Forum, Ifo Institute for Economic Research at the University of Munich, vol. 6(1), pages 32-41, 04.
101. **Meussen, Prof. Gerard T.K.** (2009) Cross-border Loss Compensation and Permanent Establishments: Lidl Belgium and Deutsche Schell, European Taxation, May 2009, p 233-236

102. **Mintz, Jack** (1999) Globalization of the Corporate Income Tax: The Role of Allocation, FinanzArchiv: Public Finance Analysis, Mohr Siebeck, Tübingen, vol. 56(3/4), pages 389-, July
103. **Mintz, Jack** (2004), Corporate Tax Harmonization in Europe: It's all about compliance, International Tax and Public Finance 11, 221-234.
104. **Mintz, Jack** (2007), Europe slowly lurches to a common consolidated tax base: issues at stake Oxford University Center for Business Taxation Working Paper 07/14.
105. **Mintz, Jack, Joann Weiner**, (2003) Exploring Formula Allocation for the European Union, Asia-Pacific Financial Markets, Springer, vol. 10(6), pages 695-711, November.
106. **Mkrtchyan Tigran** (2008), Vienna Conference on "Common Consolidated Corporate Tax Base – The Possible Content of Community Law Provisions", European Taxation, June 2008 p 317-320
107. **Nielsen, Soren Bo, Pascalis Raimondos-Moller & Guttorm Schjelderup**, (2003) Formula Apportionment and Transfer Pricing under Oligopolistic Competition, Journal of Public Economic Theory, Association for Public Economic Theory, vol. 5(2), pages 419-437, 04.
108. **Nielsen, Soren B., Pascalis Raimondos-Moller and Guttorm Schjelderup** (2006), Company Taxation and Tax Spillovers: Separate Accounting versus Formula Apportionment, Paper presented at the conference on Multinational Taxation and Tax Competition, Amsterdam, 5-6 June 2008.
109. **Niemann, Rainer** (2004) Asymmetric Taxation and Cross-Border Investment Decisions, CESifo Working Paper Series CESifo Working Paper No. , CESifo Group Munich.
110. **Óry Tamás**, (2003.) Az Európai Unió adójoga, Osiris Kiadó, Budapest 2003.
111. **Panayi, Christina HJI** (2008), The Common Consolidated Corporate Tax Base – Issues for Member States Opting Out and Third Countries, European Taxation, March 2008, p 114-123
112. **Parillo, Kristen A.**, (2008) France to Push for CCCTB During EU Presidency, Taxanalysts, 11 April 2008
113. **Parillo, Kristen A.**, CCCTB Proposal Postponed Until at Least End of 2009, Taxanalysts, Feb.2, 2009
114. **Pethig, Ruediger, Andreas Wagener**, (2003) Profit Tax Competition and Formula Apportionment, CESifo Working Paper Series CESifo Working Paper No., CESifo Group Munich

115. **Pitti Zoltán**, (2003) Adóverseny és gazdasági versenyképesség, Üzleti7, VIII. évf., 17. szám, 2003. május 5., p. 11.
116. PriceWaterhouseCoopers Corporate Taxes 2001-2002, Worldwide Summaries, John Wiley & Sons, Inc., New York Chichester Weinheim Brisbane Singapore Toronto
117. **Princen, Savina and Marcel Gerard**, International Tax Consolidation in the European Union: Evidence of Heterogeneity, European Taxation, April 2008, p174-185
118. **Radulescu, Doina Maria**, (2007) "From Separate Accounting to Formula Apportionment: Analysis in a Dynamic Framework," CESifo Working Paper Series CESifo Working Paper No. , CESifo Group Munich.
119. **Riedel, Nadine** (2008), The Downside of Formula Apportionment – Evidence on Factor Demand Distortions, Discussion paper, University of Munich.
120. **Riedel, Nadine and Marco Runkel** (2007), Company Tax Reform with a Water's Edge, Journal of Public Economics 91, 1533-1554.
121. **Schön, Wolfgang** (2004), International Accounting Standards – A Starting Point for a Common European Tax Base? European Taxation, October 2004, 426-440.
122. **Schön, Wolfgang** (2002), The European Commission's Report on Company Taxation: A Magic Formula for European Taxation? 2002 International Bureau of Fiscal Documentation, August 2002, p 276-286
123. **Schön, Wolfgang** (2007), Group Taxation and the CCCTB, 14 Dec, 2007, Taxanalysts
124. **Schreiber, Ulrich** (2009), The Taxation of Hidden Reserves under the Common Consolidated Corporate Tax Base, European Taxation, 2/2009, p84-91
125. Scientific Advisory Board of the German Federal Ministry of Finance (2007), A Common Consolidated Corporate Tax Base in the European Union (Einheitliche Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer in der Europäischen Union), Berlin, March 2007.
126. **Siegler Zsófia** (2006) Közös konszolidált társaságiadó-alap kialakítása, SZAKMA 2006/5. május
127. **Siegler Zsófia** (2009) Új transzferár-dokumentációs rendelet 2010-től, Számvitel Adó Könyvvizsgálat, 2009/10 október, p 425-429
128. **Sipos Petra** (2008) A tagállamok eltérő IAS/IFRS-alkalmazásának gyakorlata, Szakma 2008/6.

129. **Sinn, Hans Werner** (1997): The selection principle and the market failure in systems competition, *Journal of Public Economics* 66, 247-274.
130. **Sørensen, Peter** (2004) Company Tax Reform in the European Union, *Asia-Pacific Financial Markets*, Springer, vol. 11(1), pages 91-115, January
131. **Spengel, Christoph; Carsten Wendt**, (2007) A Common Consolidated Corporate Tax Base for Multinational companies in the European Union (2007), Some Issues and Options, Oxford University Centre for Business Taxation, Said Business School, Park Street Oxford OX1 1HP, WP 07/17, 19 June 2007
132. **Stiglitz, Joseph E.** (1968) The Effects of Income, Wealth, and Capital Gains Taxation on Risk Taking, *Cowles Foundation Discussion Papers* 248, Cowles Foundation, Yale University
133. Survey of the implementation of Council Directive 90/434/EEC (The Merger Directive, as amended) Forrás:
http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/mergers_directive/study_impl_direct.pdf
134. **Szilovics Csaba** (2007) Adózási ismeretek és adózói vélemények Magyarországon (2002-2007), Készült az OTKA támogatásával, PTE. Pécs
135. **Szilovics Csaba** (2002) Csalás és jogkövetés az adójogban, Gondolat Könyvkiadó Budapest
136. **Szilovics Csaba** (2000) A magyar állampénzügyek jogi szabályozása, PTE. Pécs
137. **Szilovics Csaba** (2003) A magyar államháztartás pénzügyi rendszere. 2003. PTE, Pécs
138. **Szilovics Csaba** (1997) Az államháztartás pénzügyi joga. 1997. Pécs PTE
139. **Szilovics Csaba** (2009) Der Kampf gegen den Steuerbetrug in den modernen Staaten. *Current Issues of Business and Law*, 2009, Vol. 4, Vilnius
140. **Szilovics Csaba** (2009) Az adómegtagadás, mint magyar tradíció, avagy töredékek a magyar adóztatás múltjából. 2009. PTE, Pécs
141. **Szilovics Csaba** (2001) Az off-shore cégek működése és jogi szabályozása az Európai Unióban és Magyarországon. Hatályos szerződés-kötési útmutató és mintatár EU-konform tanácsadó üzleti szerződések elkészítéséhez. Szerk.: Wellmann - Polányi Tamás. Verlag-Dashöffer Kiadó 2001. október. Budapest.
142. Társasági adóalapharmonizáció az EU-ban, Elvonókúra, HVG 2007. május 12. p 115

143. **Tempel A.J. van den**, (1970) Impot sur les societes et impot sur le revenue dans les Communautés europeennes, Luxemburg CE 1970
144. **Slemrod, J. and J. D. Wilson** (2007), Tax competition with parasitic tax havens, Working Paper, Michigan State University.
145. **Van der Horst, Albert, Leon Bettendorf and Hugo Rojas-Romagosa** (2007), Will Corporate Tax Consolidation improve Efficiency in the EU?, Tinbergen Institute Discussion Paper 2007-076/2.
146. **Vágyi Ferenc** (2006) Az eredménybázisú elszámoltatás az államháztartásban, és oktatási tapasztalatai, Debrecen
147. **Vágyi Ferenc** (2006) A számvitel alapjai, Vasas-Pesti Kft, Miskolc
148. **Vágyi Ferenc** (2006) Adójogi, pénzügyi jogi és számviteli ismeretek, ELTE JTI Budapest
149. **Vágyi Ferenc-Kerekes Anikó** (2006) Számlázás szabályosan, Nebuló Kiadó, Budapest
150. **Vágyi Ferenc** (2004) Kereskedelmi vállalkozások adózása és számvitele, ELTE JTI, Budapest
151. **Vágyi Ferenc** (2004) Az üzleti terv készítés buktatói adószakértői szemmel, Privát Profit, 1994
152. **Vágyi Ferenc** (2003) Ungarische steuerpolitische Reformbestrebungen im marktwirtschaftlichen Übergang, Gazdaság és Társadalom, Sopron
153. **Vörös Gyula** (2011) Az adók versenyképességre gyakorolt hatása az Európai Unióban, Doktori értekezés, Szent István Egyetem, Gödöllő
154. **Weber, Dennis** (2007) The Influence of European Law on Direct Taxation, Recent and Future Developments, Eucotax, 2007 Kluwer Law International BV, The Netherlands, ISBN 987-90-411-2667-2
155. **Weichenrieder, Alfons** (1996) Fighting international tax avoidance, Fiscal Studies, Institute for Fiscal Studies, vol. 17(1), pages 37-58, February
156. **Weichenrieder, Alfons, Tina Klautke**, (2008) Taxes and the Efficiency Costs of Capital Distortions, CESifo Working Paper Series CESifo Working Paper No. , CESifo Group Munich
157. **Weiner, Joann M.** (2005) Formulary Apportionment and Group Taxation in the European Union: Insights from the United States and Canada," Taxation Papers 8, Directorate General Taxation and Customs Union, European Commission, revised Mar 2005.

158. **Weiner, Joann M.**, (2008) CCCTB Panelists Debate Role of Antiavoidance Rules, Treaties, 2008 WTD 43-6 – New Stories, 2008 Tax Analysts
159. **Weiner, Joann M.**, (2008) CCCTB May Benefit Big Business, GE Official Says, Taxanalysts 2008, Doc 2008-7937 (3pgs)
160. **Weiner, Joann M.**, (2008) Formula One. The race to find a common formula to apportion EU tax base, EC Tax Review, 2008-3, p100-110
161. **Wilson, John D. and David E. Wildasin** (2004), Capital Tax Competition: Bane or Boon, Journal of Public Economics 88, 1065-1091.

Jogszabályok, közösségi szabályok

1. Bizottsági közlemény a Tanácsnak, az Európai Parlamentnek és a Gazdasági és Szociális Bizottságnak, A kis- és középvállalkozások előtt álló adóakadályok elleni küzdelem a belső piacon – Egy lehetséges székhelyállam szerinti adóztatás kísérleti projekt vázlata, Hatástanulmány, (COM(2005) 702 final)
2. „The Contribution of Taxation and Customs Policies to the Lisbon Strategy”, COM(2005)532, 2005. október 25.
3. A fejlesztési adókedvezmény engedélyezése iránti eljárás kezdeményezéséért fizetendő igazgatási szolgáltatási díjról szóló 50/2002. (XII. 29.) PM rendelet
4. Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation, Commission of the European Communities , Official Publications of the EC, ISBN 92-826-4277-1, March 1992
5. Council Regulation (EC) no. 659/1999, 22 March 1999, laying down detailed rules for the application of Article 93 of the EC Treaty
6. Council of the European Union, Brussels, 23 November 1999 SN 4901/99 Report, code of Conduct Group (Business Taxation), ECOFIN Council on 29 November 1999
7. European Commission (2001), Company Taxation in the Internal Market, Commission Staff Working Paper, Brussels, 23.10.2001.
8. European Commission (2004), General Tax Principles, Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group, Working Paper 01, Brussels, 10 December 2004.
9. European Commission (2007a), CCCTB: Possible Elements of a Technical Outline, Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group, Working Paper 57, Brussels, 20 November 2007.

10. European Commission (2007b), CCCTB: Possible Elements of the Sharing Mechanism, Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group, Working Paper 60, Brussels, 13 November 2007.
11. European Commission (2007c), CCCTB: Possible Elements of the Administrative Framework, Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group, Working Paper 61, Brussels, 13 November 2007.
12. European Commission (2008a), Various detailed aspects of the CCCTB, Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group, Working Paper 66, Brussels, 27 March 2008.
13. European Commission (2008b), CCCTB: Anti-Abuse Rules, Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group, Working Paper 65, Brussels, 26 March 2008.
14. European Commission, Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee, The application of the anti-abuse measures in the area of direct taxation – within the EU and in respect of third countries, Brussels, 24.04. 2007 COM (2007)
15. Communication from the Commission Multisectoral Framework on regional aid for large investment projects (2002/C 70/04)
16. Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee; Towards an Internal Market without tax obstacles; A Strategy for Providing Companies with a Consolidated Corporate Tax Base for their EU-wide activities; Commission of the European Communities, Brussels, 23. 10. 2001 (COM(2001) 582 final)
17. Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee: Co-ordinating Member States' direct tax systems in the Internal Market, Brussels, 19.12.2006 COM(2006)823 final
18. Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee: Exit taxation and the need for co-ordination of Member States' tax policies, Brussels, 19.12.2006 COM(2006)825 final
19. Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee: Tax Treatment of Losses in Cross-Border Situation, Brussels, 19.12.2006 COM(2006)824 final
20. Guidelines on National Regional Aid (98/C 74/06) OJ C74/9, 10.3.98
21. A Bizottság 210/2004/EK rendelete (2003. december 23.) a 3924/91/EGK tanácsi rendeletben meghatározott, ipari termékekre vonatkozó Prodcom-lista 2004-es évre történő megállapításáról

22. A Bizottság 1/2004/EK rendelete (2003. december 23.) az EK-Szerződés 87. és 88. cikkének a mezőgazdasági termékek előállításával, feldolgozásával foglalkozó kis- és középvállalkozásoknak nyújtott állami támogatásokra történő alkalmazásáról
23. Guidelines for the Examination of State Aid to Fisheries and Aquaculture (2001/C 19/05)
24. Commission Regulation (EC) No. 69/2001 of 12 January 2001 on the application of Articles 87 and 88 of the EC Treaty to de minimis aid
25. Közösségi iránymutatás a mezőgazdasági szektor állami támogatásáról (2000/C 28/02) OJ C 232. 2000.08.12.
26. Közösségi keretszabály a kutatás-fejlesztéshez nyújtott állami támogatásokról
27. Közösségi iránymutatás a környezetvédelem állami támogatásáról
28. A Bizottság 68/2001/EK rendelete az EK-Szerződés 87. és 88. cikkének a képzési támogatásokra való alkalmazásáról
29. A társasági adóról és az osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény
30. A fejlesztési adókedvezményről szóló 275/2003. (XII.24.) Korm. rendelet
31. Council of the European Union, Brussels, 23 November 1999 SN 4901/99 Report, code of Conduct Group (Business Taxation), ECOFIN Council on 29 November 1999

Curriculum Vitae

SZEMÉLYI ADATOK

Név: dr. Tormáné Boris Szilvia
Születési idő: 1978. 11. 06.
Születési hely: Csongrád
Családi állapot: férjezett
Tel.: 06-30/515-5004
E-mail: szilvia_boris@yahoo.com; szilvia.boris@gmail.com

MUNKAHELY

2002- Pénzügyminisztérium, Jövedelemadók Főosztálya, Társasági adó osztály
2007- Ernst&Young Tanácsadó Korlátolt Felelősségű Társaság, senior adótanácsadó

SZAKMAI MUNKACSOPORTI TAGSÁG

2003-2005 Simplified Tax Procedures for SME's Working Group
2004-2007 EU Direct Taxes Working Groups
2005-2007 Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group
2003-2004 OECD Forum on Harmful Tax Practices

KÉPZETTSÉG

2002-2005. Regionális Politika és Gazdaságtan Doktori Iskola
Pécsi Tudományegyetem Közgazdaságtudományi Kar, nappali, majd levelező
képzés
1997-2002. Okleveles közgazdász
Pécsi Tudományegyetem Közgazdaságtudományi Kar nappali tagozat
1997. Érettségi vizsga
Batsányi János Gimnázium, Csongrád

TOVÁBBKÉPZÉS

2003. Adótanácsadó
2007 Adószakértő

NYELVVIZSGA

2002. Angol üzleti szaknyelvi nyelvvizsga
2001. Német üzleti szaknyelvi nyelvvizsga
1997. Német középfokú C típusú nyelvvizsga
1993. Orosz alapkörű nyelvvizsga

Budapest, 2011. november 30.

Dr. Tormáné Boris Szilvia

Publikációk a disszertáció témakörében

KÖNYV, KÖNYVRÉSZ

Dr. Herich Gy., Lauer B. (szerk.), Boris Sz. (szerk.), Németország adórendszere, Penta Unió Oktatási Centrum, Pécs 2003.

Boris Sz., Siegler Zs., Transzferár nyilvántartás Szabályok és példák 2007, Saldo, ISBN: 9636382220

KÖNYVFEJEZET

Dr. Wellmann György (szerk.) Nonprofit tanácsadó A-tól Z-ig; VERLAG DASHÖFER Szakkiadó Kft. és T. Bt., Budapest 2004.

Boris Sz., 2.6. Adózási és számviteli alapfogalmak, 10.3. Társasági adó, 10.4. Osztalékadó fejezetek; in Dr. Wellmann György (szerk.) Nonprofit tanácsadó A-tól Z-ig; VERLAG DASHÖFER Szakkiadó Kft. és T. Bt., ISBN 963 9313 09 2, Budapest 2005. március

MAGYARORSZÁGON MEGJELENT IDEGEN NYELVŰ FOLYÓIRATCIKK

Boris Sz., Torma L., Hungary - Notable Transfer Pricing Rules and Consequences of Non-Compliance with Documentation Requirements, International Transfer Pricing Journal, 2007.11.30., ISSN:13853074, p 319

NEMZETKÖZI KONFERENCIA

1. 18th Meeting of the Forum on Harmful Tax Practices OECD February 4-7 2003. Párizs, 18. Káros Adóverseny Fórum az OECD tagországok részvételével
2. 19th Meeting of the Forum on Harmful Tax Practices OECD April 22-25 2003. Párizs, 19. Káros Adóverseny Fórum az OECD tagországok részvételével
3. 20th Meeting of the Forum on Harmful Tax Practices OECD June 18-19 2003. Párizs, 20. Káros Adóverseny Fórum az OECD tagországok részvételével
4. A ciprusi adóreform, 2004. március 24. Budapest, KPMG, konferencia angol nyelven
5. International Tax Avoidance and Evasion Budapest, 2004. május 24-28. Előadásom címe: Controlled Foreign Company Legislation in Hungary, OECD Multilateral Tax Centre
6. Multilateral Tax Network, Transfer Pricing Seminar, Budapest, 2004. június 7-11., OECD Multilateral Tax Centre

7. Auditing Multinational Enterprises, OECD Multinational Tax Center, Budapest, 2005. május 9-12.

MAGYAR NYELVŰ FOLYÓIRAT CIKK, MAGYAR NYELVŰ KONFERENCIA,
ELŐADÁS

1. Boris Sz., Veszteségelhatárolás, veszteséghasznosítás az uniós tagállamok társasági adójogában, különös tekintettel a fiskális unióra, HVG ORAC Kiadó, Számadó XII. évfolyam 7. szám, 2003. június pp 12-15.
2. Boris Sz., Társasági adó, A kérdésekre Boris Szilvia válaszolt, in: Adótanácsadók Klubja Tájékoztató 2003/3.sz. pp. 88.
3. Boris Sz., A TÁNYA 2004-től hatályos változásai, s a kapcsolódó kérdések megválaszolása, in: Iparági Számviteli Szövetség Konferenciája, Hévíz, 2003. november 20-21.
4. Boris Sz., Az uniós csatlakozás és társasági adó, különös tekintettel a nagyvállalatokra, KPMG Hungaria Tanácsadó Kft. konferenciája, Budapest, 2003. november 24.
5. Boris Sz., Számvitel és adó, 2004-es változások, Számviteli Szakemberek Egyesületének Konferenciája, Budapesti Gazdasági Főiskola, Budapest, 2003. november 25-26.
6. Boris Sz., Kis- és középvállalkozások társasági adózása és osztalékadózása, Verzáll-Konzult-Pressz Kft., Szolnok, 2003. november 25-26.
7. Boris Sz., Szolgáltató vállalatok társasági és osztalékadózása 2004., in: Adókonferencia 2004., Siófok, 2003. december 1-2.
8. Boris Sz., Király E., Molnár Gáspár E., Pecze I., Pölöskei Pálné, Mit kell tudni a társasági és osztalékadóról? in: HVG Adó 2004. Különszám, Budapest, pp. 25-36.
9. Boris Sz., A társasági és osztalékadó törvényben, illetve egyéb más kapcsolódó jogszabályokban 2004. január 1-vel életbelépő jogszabályváltozások ismertetése, előadás, Miskolc, 2003. december 2.
10. Boris Sz., A társasági adóról és az osztalékadóról szóló törvény változása, in: A Vegyész cégcsoport konferenciája, 2003. december 4-5.
11. Boris Sz., Bevallás 2004. Társasági adó és osztalékadó, in: Adókonferencia, Hajdúszoboszló, 2004. január 29-30.

12. Boris Sz., Mezőgazdasági tevékenységet végzők társasági adózása, előadás, Hajdú-Bihar Megyei Mezőgazdasági Termelők Szövetségének konferenciája, Debrecen, 2004. február 5.
13. Boris Sz., Társasági osztalékadó tegnap, ma és holnap, in: Adótanácsadók klubja, Perfekt Kiadó és Oktató Rt., Budapest 2004.
14. Boris Sz., Ami a cég kasszájából kivethető 2004-ben, Cégvezetők Klubja, 2004. május 3. Budapest, előadás és a konferencián terjesztett kiadvány
15. Boris Sz., Csathné, Solymár Katalin, Király E., Molnár Gáspár E., Pecze I., Pölöskei Pálné, Siegler Zsófia, Mit kell tudni a társasági és osztalékadó változásairól? in: HVG Adó és Tb EU-csatlakozás után, Különszám, Budapest, 2004. április, ISSN 0139-1682, pp. 27-33.
16. (...) Boris Sz., Mit kell tudni a társasági adóról és az osztalékadóról, HVG Adó Különszám 2004 novemberében, ISSN 0139-1682
17. Boris Sz., Változások a társasági adó és az osztalékadó szabályaiban, Adókonferencia 2005, Infoszféra Kft., 2004. november 23., előadás és a konferencián terjesztett kiadvány
18. Boris Sz., A fejlesztési adókedvezmény szabályai a 2005-ös adóévben, Számvitel-Adó-Könyvvizsgálat 2005/1., 47. évfolyam, HU ISSN 1419-6956, pp.6-9.
19. Boris Sz., Változások a társasági adó és az osztalékadó szabályaiban, 2005. január 17. Szekszárd, előadás és a konferencián terjesztett kiadvány
20. Boris Sz., Külföldiek társasági és osztalékadózása 2004-2005-ben, Cégvezetők Klubja, 2005. január 21. Budapest, Thermal Hotel Helia, előadás és a konferencián terjesztett kiadvány
21. Boris Sz., Változások a társasági adó és az osztalékadó szabályaiban 2005-től (I.), SzámAdó XIV. évfolyam, 1. szám 2005. január, HVG Orac Lap- és Könyvkiadó Kft., ISSN 1216-5093, pp. 14-16.
22. Boris Sz., Változások a társasági adó és az osztalékadó szabályaiban 2005-től (II.), SzámAdó XIV. évfolyam, 2. szám 2005. február, HVG Orac Lap- és Könyvkiadó Kft., ISSN 1216-5093, pp. 11-13.
23. Boris Sz., Adókedvezmények a társasági adó rendszerében 2005-ben, Adótanácsadók Klubja Tájékoztató, 2005/2., Perfekt Gazdasági Tanácsadó, Oktató és Kiadó Rt.
24. Boris Sz., Csekély összegű (de minimis) támogatások az adóban, Számvitel-Adó-Könyvvizsgálat 2005/4., 47. évfolyam, HU ISSN 1419-6956, pp.173-181

25. Boris Sz., Hogyan érvényesíthetünk de minimis kedvezményeket a társasági adóban?, ADÓ Pénzügyi –és Adóirányítási Szaklap, XIX. Évfolyam 2005/7. szám május, KJK-Kerszöv Kiadó, ISSN 0238-3950, pp 31-35.

ELEKTRONIKUS PUBLIKÁCIÓ

1. Boris, Sz., Társasági és osztalékadó adózási ismeretek tananyag adótanácsadóknak p. 20
2. Boris, Sz., Adóismeretek, Társasági adó és osztalékadó 2004-es szabályai p. 15

OKTATÁSI TEVÉKENYSÉG

1. Penta Unió Oktatási Centrum, adótanácsadó képzés, Társasági adó és osztalékadó 2003-as szabályai, Budapest 2003. november.
2. Általános Vállalkozási Főiskola, Budapest, Villányi úti Konferencia Központ, Adózási ismeretek - Társasági adó és osztalékadó 2004. február, március.

1. melléklet

A társasági adóharmonizáció közvetlen eszközei - irányelvek

Anya-leányvállalati irányelv: 90/435/EGK tanácsi irányelv és annak 2003. évi módosítása

A különböző tagállamok anyavállalatai és leányvállalatai esetében alkalmazandó közös adózási rendszerről szóló 90/435/EGK tanácsi irányelv értelmében a belföldi személy által külföldi társaságnak fizetett osztalék mentes az osztalékadó alól, ha az osztalékban részesülő az osztalék realizálásának napján már legalább 2 éve a belföldi személy anyavállalatának minősül (ezáltal a külföldre fizetett osztalék nem esik kedvezőtlenebb megítélés alá, mint a belföldre fizetett, és nem adózik kétszeresen a társaság illetve a magánszemély szintjén is). Anyavállalat az irányelv értelmében az a társaság, amely legalább 25 százalékos részesedéssel rendelkezik egy másik társaság jegyzett tőkéjében. Az EU Bíróság esetjogában kimondta, hogy a mentesség akkor is biztosítandó, ha az osztalék kifizetésekor még nincs meg a két év feltétel, ugyanakkor a kifizetést követően ez teljesülni fog.

2003-ban a Tanács érdemben módosította az anya-leányvállalati irányelvet az alábbi főbb szempontok alapján:

- A módosítással az irányelv hatálya alá kerül az az eset, amikor a leányvállalat nem az anyavállalatnak fizet osztalékot, hanem az anyavállalat telephelyének. Az anya-leányvállalati irányelv célja, hogy forrásadó mentes legyen a leányvállalat által az anyavállalatnak fizetett osztalék, ezzel az anyavállalat szintjén a jövedelem ne adózzon kétszeresen, ezért egy anyavállalat telephelyének fizetett és a telephely által kapott osztalék esetében szükséges, hogy azonos megítélés alá essen, mint a leányvállalat és anyavállalata közötti tranzakciók.
- A módosítás az irányelv hatálya alá vonja azt az esetet, amikor egy anyavállalat és annak leányvállalata ugyanabban a tagállamban vannak és a telephely egy másik tagállamban van. Másrészt kizárja az irányelv hatálya alól azt az esetet, amikor a telephely és az osztalékot fizető leányvállalat ugyanabban a tagállamban van, hiszen ezt a tagállam nemzeti jogrendszere alapján kell kezelni.
- A leányvállalatban birtokolt minimális részesedési arány fokozatos csökkentése a jelenlegi 25 százalékos szintről¹¹⁹.
- Leányvállalat leányvállalata által fizetett forrásadó kezelése: ha az osztalékot több leányvállalaton keresztül juttatják az anyavállalatnak, szükséges elkerülni a jövedelem többszörös adóztatását. Amennyiben az anyavállalat tagállama megadóztatja az osztalékot, köteles biztosítani bármely alacsonyabb szintű leányvállalat által – a jövedelemre megfizetett – a forrásadó beszámíthatóságát, amennyiben az irányelv feltételei teljesülnek.
- Transzparens társaságok kezelése: egyes tagállamok az irányelv Mellékletében felsorolt vállalati formákat kibővítették személyegyesítő társasági formákkal, azaz ezen társaságok is az irányelv hatálya alá tartoznak. Ha az anyavállalat szerinti tagállam jogszabályai szerint a leányvállalat nem, csak annak

¹¹⁹ 2005. január 1-jétől a minimális részesedési arány 20 százalék; 2007. január 1-jétől 15 százalék; 2009. január 1-től 10 százalék.

tulajdonosa adózna a leányvállalat nyeresége után (ún. transzparens társaságok), akkor az anyavállalat szerinti tagállam az anyavállalatot már akkor megadóztathatja, amikor a nyereség a leányvállalatánál keletkezik. Ekkor azonban, ha a leányvállalat osztalékot fizet az anyavállalatnak a jövedelem ismételt nem adóztható.

- az irányelv melléklete kiegészül az európai részvénytársasággal (SE) és az európai szövetkezettel (SCE), azaz ezen társaságokra is kiterjed az irányelv hatálya.

Az anya-leányvállalati irányelv módosításának megfelelő szabályozást a tagállamoknak 2005. január 1. napjáig kell bevezetni. Az osztalék adóztatásának szabályozásával, a téma terjedelme miatt jelen dolgozat csak érintőlegesen foglalkozik.

Egyesülési irányelv: 90/434/EGK tanácsi irányelv és annak módosításai

Az irányelv szerint átalakuláskor, eszközátruházáskor és részesedéscsere alkalmával bármelyik félnél (jogelőd-jogutód; átvevő-átadó) keletkező tőkenyereség (átértékelési különbözet) adózására halasztást kell biztosítani, addig, amíg be nem következik a kedvezményezett ügyletben (ennek meghatározott feltételei vannak) szerzett eszköz(ök) és/vagy forrás(ok) értékesítése/vagy más módon történő kivezetése. Nem kell tehát az adót megfizetni, amíg a befektetés ki nem kerül a könyvekből, vagy meg nem szűnik az átalakult társaság.

Az irányelvben foglaltakat a társasági adóról és az osztalékadóról szóló törvénynek a kedvezményezett átalakulásra, eszközátruházásra és részesedéscserére vonatkozó szabályai tartalmazzák.

A 90/434/EGK irányelvet többször módosították, részben a miatt, mert új tagállamok csatlakoztak az Európai Unióhoz, részben pedig azért, mert tartalmilag kiegészítésre szorult.¹²⁰

Az irányelv módosítása¹²¹ 2005 februárjában jelent meg az EU hivatalos lapjában, és az alábbi főbb témaköröket érintette:

- az irányelv alkalmazása a kiválásokra
- az irányelv alkalmazása fióktelepek leányvállalattá alakulására
- az irányelv alkalmazása olyan részesedéscserék esetében, ahol a részvényesek nem tagállami illetőségűek
- az átadó társaság részesedéséből származó tőkenyereség mentesítésének korlátozása
- a kettős adóztatás megszüntetése eszközátruházáskor és részesedéscsere alkalmával
- az átlátható társaságok adóügyi kezelése
- az európai részvénytársaság és az európai szövetkezet székhelyének áthelyezéséhez kapcsolódó adózási kérdések kezelése
- részvénycsere – a többségi részvényes további részvényvásárlása

¹²⁰ Az irányelvet új tagállamok csatlakozása miatt egészítették ki 1994-ben, 2003-ban és 2006-ban. Érdemben azonban 2005-ben módosították, amikor alkalmazási területét bővítették. Forrás: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/mergers_directive/study_impl_direct.pdf

¹²¹ Council Directive 2005/19/EC of 17 February 2005 amending Directive 90/434/EEC 1990 on the common system of taxation applicable to mergers, transfers of assets and exchanges of shares concerning companies of different Member States, OJ L58, 04/03/2005 p.19.

- az irányelv hatálya alá tartozó társasági formákat tartalmazó melléklet módosulása

Az Ernst&Young 2009-ben készített egy minden EU tagállamra kiterjedő kutatást, amelyben az irányelv tagállami implementációját vizsgálták.¹²² A kutatás arra a megállapításra jutott, hogy az irányelv pontatlan, általános megfogalmazása miatt több területen harmonizálatlan az átalakulások, eszközátruházások és részesedéscserék rendszere az Európai Unión belül. Ezek a kritikus területek az alábbiak voltak¹²³:

- Bizonytalan az irányelvben használt egyes fogalmak jelentése: értékpapírok – 'securities' (irányelv 2. cikk 1. pontja); fióktelep tevékenysége – 'branch of activities' (2. cikk 6. pontja); valós érték és adózási érték – 'real value' and 'value for tax purposes' (4. cikk 1. pontja); elhatárolások és tartalékok – 'provisions and reserves' (5. cikk 1. pont); székhely – 'head office' (10b. cikk 2. pont); összehasonlítható körülmények – comparable circumstances (10c. cikk 1. pont).
- Az ügylet során a tagállamból kikerülő eszközökre vonatkozó adóhalasztás és az ún. exit taxation nem egyértelműen szabályozott az irányelvben. Ezt bizonyítja az is, hogy a Magyarországon 2004-ben implementált és azóta alkalmazott ezen rendelkezéseket a 2009. november 10-én elfogadott törvénymódosítás pontosította.¹²⁴
- Egyes tagállamok az irányelvhez képest kiterjesztő feltételeket írnak elő az adóhalasztás alkalmazásához.
- A kutatás azt is megállapította, hogy több tagállam nem alkalmazza az irányelv kapcsán született Európai Bírósági ítéletek¹²⁵ rendelkezéseit.

A fentiek alapján jól látható, hogy az irányelvek szintjén megvalósuló harmonizáció sok esetben nem tökéletes az eltérő tagállami implementációk miatt. Az eltérő szabályozás konfliktusokhoz, bírósági ügyekhez és a vállalkozások számára jogbizonytalansághoz vezethet.

Kamat-jogdíj irányelv: 2003/49/EK tanácsi irányelv

Az irányelv a társaságok közti kamat és jogdíj kifizetésekre vonatkozik. Az irányelv szerint egy tagállam mentesíti a forrásadó alól a kamat és jogdíj jövedelmeket, feltéve, hogy a kedvezményezett vállalkozás EU tagállamban rendelkezik illetőséggel,

¹²² Survey of the implementation of Council Directive 90/434/EEC (The Merger Directive, as amended), 2009. Forrás: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/mergers_directive/study_impl_direct.pdf

¹²³ Survey of the implementation of Council Directive 90/434/EEC (The Merger Directive, as amended), 2009. p 94-96

¹²⁴ A módosítással a társasági adóról és az osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény megváltoztatta a korábbi gyakorlatot és a kedvezményezett átalakulás és kedvezményezett eszközátruházás esetén a jogutód, illetve az átvető külföldi társaság az adóhalasztással csak a belföldi telephelyen maradó eszközök és források tekintetében élhet. Ez azt jelenti, hogy a jövőbeni kedvezményezett magyar ügyleteknél az adóhalasztás kizárólag a magyar telephelyen maradó eszközökre/forrásokra alkalmazható. Ha az ügylet következményeként nem marad Magyarországon telephely, akkor az átadó/jogelőd nem élhet az adóhalasztással. A törvénymódosítás szövege elérhető az alábbi oldalon: http://www.parlament.hu/internet/plsql/ogy_irom.irom_adat?p_ckl=38&p_izon=10676

¹²⁵ 'Leur-Bloem' eset (C-28/95 'A. Leur-Bloem v Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 2' [1997] ECR I-4161), 'Andersen og Jensen' eset (ECJ, January 15 2002; C-43/00) és 'Kofoed' eset (C-321/05)

és a másik tagállami vállalkozás kapcsolatos vállalkozása Kedvezményezett csak az ezen jövedelemben közvetlenül részesülő társaság lehet. Az irányelv részletezi, hogy telephely milyen esetekben minősülhet kamat vagy jogdíj jövedelem kedvezményezettjének, továbbá definiálja a kamat, jogdíj, társaság, kapcsolatos vállalkozás és a telephely fogalmát.

Az irányelvet a tagállamok 2004. január 1. óta alkalmazzák. Magyarország úgy harmonizálta nemzeti adórendszerét az irányelv szerinti szabályokkal, hogy 2004. január 1-jétől eltörölte a forrásadót a Magyarországról külföldi társaságnak fizetett kamat és jogdíjjövedelmekre.

2. melléklet

Osztalék

Osztalék kifizetések külföldre, célországok szerinti bontásban 2004-2009 között

Forrás: MNB adatsorok alapján saját szerkesztés

Osztalék kifizetések külföldre	Osztalék kiadás (millió HUF)					
	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Európa	393 699,7	522 426,3	1 099 040,8	1 328 486,3	1 236 129,6	1 532 424,8
ebből: Albánia	-	-	-	-	-	-
Ausztria	41 810,3	60 410,1	81 961,7	166 533,4	158 428,8	168 734,2
Belgium	17 659,5	8 449,7	28 949,0	20 818,6	33 291,0	425 262,5
Belorusszia	354,7	-	-	-	7,6	-
Bulgária	-	12,5	3,8	0,2	-	-
Ciprus	1 882,5	2 719,3	16 257,3	205 080,6	109 067,5	228 424,7
Csehország	68,3	74,1	13,2	240,4	200,3	1 271,8
Dánia	353,0	2 251,8	2 459,9	1 972,8	43 263,3	5 587,7
Egyesült Királyság	7 404,1	3 691,3	14 392,2	35 414,7	11 438,3	16 309,7
Észtország	-	-	-	-	-	-
Finnország	2 887,6	6 511,7	185 823,7	45 792,0	4 443,2	1 423,0
Franciaország	32 967,1	41 904,8	40 472,0	45 047,5	39 480,8	78 502,8
Görögország	-	-	122,5	76,8	-	-
Hollandia	106 130,6	162 692,5	101 512,7	210 343,7	191 866,0	187 097,4
Horvátország	-	0,1	1,2	1,3	32,5	-
Izland	-	-	-	-	-	-
Írország	-	4,3	46,7	990,8	992,8	1,6
Lengyelország	66,1	79,5	71,3	180,6	616,7	1 878,2
Lettország	-	-	-	-	-	-
Liechtenstein	108,3	180,6	232,6	477,1	723,6	429,0
Litvánia	-	-	-	-	100,0	-
Luxemburg	5 278,2	48 194,5	217 564,5	128 583,4	307 502,7	118 415,5
Macedónia	-	-	-	-	-	-
Málta	11,8	-	7,4	34 586,7	26 116,5	66 345,8
Montenegro	n.a.	n.a.	-	-	-	-
Németország	141 545,8	152 637,5	230 706,2	228 942,4	174 976,6	131 590,0
Norvégia	-	-	83 233,7	65 980,5	29 234,4	437,5
Olaszország	5 398,3	4 080,6	9 107,5	14 501,5	22 576,1	28 761,1
Oroszország	764,9	1 931,5	565,0	604,2	299,7	1 134,9
Portugália	45,8	45,8	6 214,7	1 200,5	1 267,0	1 378,3
Románia	261,0	219,7	417,9	4,7	-	-
Spanyolország	20 216,4	409,6	39 623,6	25 240,2	30 804,6	36 562,9
Svájc	2 724,2	2 467,8	26 576,9	14 860,9	14 812,0	12 184,9
Svédország	5 682,2	23 410,3	10 591,9	79 779,4	23 592,1	17 901,3
Szerbia és Montenegro*	40,0	2,8	18,4	n.a.	n.a.	n.a.
Szerbia	n.a.	n.a.	-	18,0	-	-
Szlovákia	14,0	21,8	1,0	14,2	264,4	78,8
Osztalék kifizetések külföldre	Osztalék kiadás (millió HUF)					
	2004	2005	2006	2007	2008	2009

Társasági adóharmonizáció az Európai Unióban és Magyarországon

Szlovénia	-	-	1 477,3	797,4	1 084,3	709,4
Törökország	-	22,0	379,7	301,6	-	220,6
Ukrajna	25,0	0,1	-	100,0	-	-
Amerika	37 356,0	37 006,4	188 802,6	164 383,1	294 255,2	388 106,0
<i>Észak-amerikai országok</i>	35 960,9	36 624,0	188 621,7	137 184,8	214 376,4	317 592,1
Amerikai Egyesült Államok	35 911,2	36 510,8	58 124,2	100 720,9	30 505,1	214 051,5
Kanada	49,8	113,2	130 497,5	36 463,9	183 871,2	103 540,6
<i>Közép-amerikai országok</i>	1 395,1	345,9	172,0	27 191,9	64 651,7	60 536,2
ebből: Mexikó	-	-	-	-	-	-
<i>Dél-amerikai országok</i>	0,0	36,6	8,9	6,5	15 227,2	9 977,6
ebből: Argentína	-	-	-	-	-	-
Brazília	-	4,3	8,9	6,5	15 227,2	9 977,6
Chile	-	-	-	-	-	-
Kolumbia	-	-	-	-	-	-
Uruguay	-	32,2	-	-	-	-
Venezuela	0,0	0,0	0,0	-	-	-
Ázsia	281,4	1 545,0	2 666,6	2 448,8	1 513,6	3 066,0
<i>Közép- és közel-keleti országok</i>	48,6	76,7	94,1	1 073,2	-	1 185,0
ebből: Irán	-	-	-	0,1	-	-
Izrael	48,6	76,7	94,1	306,6	-	455,2
<i>Ázsia egyéb országai</i>	232,8	1 468,3	2 572,5	1 375,6	1 513,6	1 881,0
ebből: Dél-Korea	-	-	2 191,2	-	1,0	-
Fülöp-szigetek	-	-	-	-	-	-
Hongkong	-	-	-	-	174,4	20,4
India	-	-	-	0,5	-	-
Indonézia	-	-	-	-	-	-
Japán	220,5	1 199,2	319,2	1 149,7	495,7	1 063,4
Kína	-	3,2	46,2	69,1	-	-
Malajzia	12,3	265,8	15,9	155,8	250,0	-
Szingapúr	-	-	-	-	592,5	797,2
Tajvan	-	-	-	-	-	-
Thaiföld	-	-	-	-	-	-
Afrika	0,0	1,5	325,5	1 109,2	221,7	340,0
<i>Észak-Afrika</i>	-	-	1,4	-	-	-
ebből: Egyiptom	-	-	1,4	-	-	-
Marokkó	-	-	-	-	-	-
<i>Afrika egyéb országai</i>	0,0	1,5	324,1	1 109,2	221,7	340,0
ebből: Dél-Afrika	0,0	0,0	0,0	-	-	-
Ausztrália és Óceánia	1,2	1,9	3,7	5,2	-	-
ebből: Ausztrália	0,1	0,4	2,2	2,8	-	-
Új-Zéland	1,1	1,5	1,5	2,4	-	-
Nemzetközi szervezetek	897,0	931,4	370,7	364,5	348,0	167,3
Nem azonosított	30 509,8	31 246,4	48 846,5	59 010,3	43 966,1	50 119,7
Összesen	462 745,2	593 158,9	1 340 056,4	1 555 807,5	1 576 434,3	1 974 223,7

Osztalék kifizetések külföldre célországok szerinti bontásban, kifizetések megoszlása, forrásadó mértéke, összege és megoszlása 2004-2009 között

Forrás: MNB adatsorok alapján saját szerkesztés

Osztalék kifizetések külföldre	Összesen 2004-2009 (millió HUF)	Osztalék megoszlás (%)	Forrásadó kulcs (%)	Forrásadó (millió HUF)	Adó megoszlás (%)
Európa	6 112 207,5	81,47%		610 359,2	85,31%
ebből: Albánia	-	0,00%	10,0%	-	-
Ausztria	677 878,6	9,04%	10,0%	67 787,9	9,48%
Belgium	534 430,2	7,12%	10,0%	53 443,0	7,47%
Belorusszia	362,2	0,00%	10,0%	36,2	0,01%
Bulgária	16,5	0,00%	10,0%	1,7	0,00%
Ciprus	563 431,9	7,51%	10,0%	56 343,2	7,88%
Csehország	1 868,0	0,02%	10,0%	186,8	0,03%
Dánia	55 888,5	0,74%	10,0%	5 588,8	0,78%
Egyesült Királyság	88 650,3	1,18%	10,0%	8 865,0	1,24%
Észtország	-	0,00%	-	-	0,00%
Finnország	246 881,3	3,29%	10,0%	24 688,1	3,45%
Franciaország	278 375,1	3,71%	10,0%	27 837,5	3,89%
Görögország	199,3	0,00%	10,0%	19,9	0,00%
Hollandia	959 642,9	12,79%	10,0%	95 964,3	13,41%
Horvátország	35,1	0,00%	7,5%	2,6	0,00%
Izland	-	0,00%	-	-	0,00%
Írország	2 036,2	0,03%	10,0%	203,6	0,03%
Lengyelország	2 892,4	0,04%	10,0%	289,2	0,04%
Lettország	-	0,00%	-	-	0,00%
Liechtenstein	2 151,2	0,03%	-	-	0,00%
Litvánia	100,0	0,00%	-	-	0,00%
Luxemburg	825 538,9	11,00%	10,0%	82 553,9	11,54%
Macedónia	-	0,00%	10,0%	-	0,00%
Málta	127 068,2	1,69%	10,0%	12 706,8	1,78%
Montenegro	-	0,00%	10,0%	-	0,00%
Németország	1 060 398,6	14,13%	10,0%	106 039,9	14,82%
Norvégia	178 886,2	2,38%	10,0%	17 888,6	2,50%
Olaszország	84 425,2	1,13%	10,0%	8 442,5	1,18%
Oroszország	5 300,3	0,07%	10,0%	530,0	0,07%
Portugália	10 152,1	0,14%	15,0%	1 522,8	0,21%
Románia	903,3	0,01%	10,0%	90,3	0,01%
Spanyolország	152 857,2	2,04%	10,0%	15 285,7	2,14%
Svájc	73 626,7	0,98%	10,0%	7 362,7	1,03%
Svédország	160 957,2	2,15%	10,0%	16 095,7	2,25%
Szerbia és Montenegro*	61,2	0,00%	10,0%	6,1	0,00%
Szerbia	18,0	0,00%	10,0%	1,8	0,00%
Szlovákia	394,3	0,01%	10,0%	39,4	0,01%
Szlovénia	4 068,4	0,05%	10,0%	406,8	0,06%
Törökország	924,0	0,01%	12,5%	115,5	0,02%
Ukrajna	125,1	0,00%	10,0%	12,5	0,00%
Amerika	1 109 909,4	14,79%		51 370,9	7,18%

Társasági adóharmonizáció az Európai Unióban és Magyarországon

<i>Észak-amerikai országok</i>	930 359,9	12,40%	10,0%	47 582,4	6,65%
Amerikai Egyesült Államok	475 823,8	6,34%	10,0%	47 582,4	6,65%
Kanada	454 536,1	6,06%	-	-	0,00%
<i>Közép-amerikai országok</i>	154 292,7	2,06%	-	-	0,00%
ebből: Mexikó	-	0,00%	-	-	0,00%
<i>Dél-amerikai országok</i>	25 256,8	0,34%	-	3 788,5	0,53%
ebből: Argentína	-	0,00%	-	-	0,00%
Brazília	25 224,5	0,34%	15,0%	3 783,7	0,53%
Chile	-	0,00%	-	-	0,00%
Kolumbia	-	0,00%	-	-	0,00%
Uruguay	32,2	0,00%	15,0%	4,8	0,00%
Venezuela	0,1	0,00%	-	-	0,00%
Ázsia	11 521,3	0,15%		955,8	0,13%
<i>Közép- és közel-keleti országok</i>	2 477,5	0,03%		98,1	0,01%
ebből: Irán	0,1	0,00%	-	-	0,00%
Izrael	981,2	0,01%	10,0%	98,1	0,01%
<i>Ázsia egyéb országai</i>	9 043,8	0,12%		857,7	0,12%
ebből: Dél-Korea	2 192,2	0,03%	10,0%	219,2	0,12%
Fülöp-szigetek	-	0,00%	-	-	0,00%
Hongkong	194,7	0,00%	10,0%	19,5	0,00%
India	0,5	0,00%	-	-	0,00%
Indonézia	-	0,00%	-	-	0,00%
Japán	4 447,8	0,06%	10,0%	444,8	0,06%
Kína	118,5	0,00%	-	-	0,00%
Malajzia	699,8	0,01%	10,0%	70,0	0,01%
Szingapúr	1 389,7	0,02%	7,5%	104,2	0,01%
Tajvan	-	0,00%	-	-	0,00%
Thaiföld	-	0,00%	-	-	0,00%
Afrika	1 998,0	0,03%		0,2	0,00%
<i>Észak-Afrika</i>	1,4	0,00%	-	-	0,00%
ebből: Egyiptom	1,4	0,00%	17,5%	0,2	0,00%
Marokkó	-	0,00%	-	-	0,00%
<i>Afrika egyéb országai</i>	1 996,6	0,03%		-	0,00%
ebből: Dél-Afrika	0,0	0,00%	-	-	0,00%
Ausztrália és Óceánia	12,0	0,00%		1,8	0,00%
ebből: Ausztrália	5,6	0,00%	15,0%	0,8	0,00%
Új-Zéland	6,4	0,00%	15,0%	1,0	0,00%
Nemzetközi szervezetek	3 079,0	0,04%	-	-	0,00%
Nem azonosított	263 698,8	3,51%	20,0%	52 739,8	7,37%
Összesen	7 502 426,0	100,00%		715 427,7	100,00%

Kamat

millió HUF

Kamat kiadás célországa	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Európa	87 425,5	96 686,0	208 422,5	160 913,3	501 126,2	697 807,6
ebből: Albánia	-	-	-	-	-	-
Ausztria	3 694,4	6 008,5	11 522,1	14 067,8	23 186,3	23 486,6
Belgium	1 306,9	1 135,9	2 277,6	1 770,8	40 531,6	22 055,7
Belorusszia	-	-	-	-	-	-
Bulgária	-	0,0	-	-	0,8	12,1
Ciprus	10,6	368,5	969,7	734,4	6 396,5	4 673,6
Csehország	26,8	20,9	0,0	71,5	601,3	537,4
Dánia	666,6	106,4	-	1 179,5	1 901,4	1 719,8
Egyesült Királyság	5 795,2	10 917,6	61 146,4	38 010,0	26 198,4	23 948,3
Észtország	-	-	-	-	-	-
Finnország	219,7	816,4	34,4	106,6	1 139,0	818,4
Franciaország	1 897,1	2 566,0	2 825,8	11 474,3	16 870,6	14 394,1
Görögország	-	-	-	-	-	143,9
Hollandia	21 144,1	12 430,6	29 213,6	37 247,2	85 893,4	95 536,6
Horvátország	-	-	11,2	8,1	102,7	124,6
Izland	-	-	-	-	-	-
Írország	637,1	1 228,3	22 450,2	12 239,6	3 372,3	6 958,1
Lengyelország	18,9	670,7	150,8	208,3	1 767,8	1 640,3
Lettország	0,0	-	-	-	-	-
Liechtenstein	9,4	3 086,9	2 120,3	3 877,8	162,8	334,3
Litvánia	-	-	-	-	-	-
Luxemburg	15 653,5	6 685,4	2 250,1	2 650,4	242 757,5	441 766,1
Macedónia	22,1	6,9	303,8	156,0	708,7	653,0
Málta	-	-	-	7,7	1 323,8	996,8
Montenegro	n.a.	n.a.	-	-	-	-
Németország	31 534,7	45 117,6	61 125,2	21 270,9	30 783,2	39 104,7
Norvégia	-	-	-	-	-	1 584,3
Olaszország	14,5	111,2	2 871,7	1 284,3	4 099,5	4 825,6
Oroszország	27,5	56,6	86,1	-	-	-
Portugália	-	-	0,0	1,7	-	340,3
Románia	-	0,3	-	408,0	1 303,3	667,3
Spanyolország	747,7	501,4	67,6	294,4	575,0	1 027,6
Svájc	1 663,8	3 631,4	7 424,1	13 245,3	7 065,1	7 527,6
Svédország	2 312,9	1 218,6	1 548,0	586,6	1 741,4	992,7
Szerbia és Montenegro*	9,0	-	-	n.a.	n.a.	n.a.
Szerbia	n.a.	n.a.	-	-	161,1	206,4
Szlovákia	7,0	0,0	7,9	12,0	365,6	29,8
Szlovénia	3,2	-	0,0	-	55,6	22,8
Törökország	-	-	-	-	-	-
Ukrajna	2,7	-	-	-	-	-
Amerika	2 006,3	13 213,4	10 036,6	20 818,2	66 651,9	75 801,5
Észak-amerikai országok	2 006,3	13 209,3	5 097,0	16 182,6	17 745,1	24 632,3
Amerikai Egyesült Államok	1 924,5	13 204,6	5 096,8	15 748,1	16 773,7	23 702,6

Társasági adóharmonizáció az Európai Unióban és Magyarországon

Kanada	81,9	4,7	0,2	434,5	971,4	929,6
<i>Közép-amerikai országok</i>	-	4,0	4 939,6	4 635,6	48 906,9	50 790,9
ebből: Mexikó	-	-	20,6	-	8,0	1,1
<i>Dél-amerikai országok</i>	-	-	-	-	-	378,3
ebből: Argentína	-	-	-	-	-	-
Brazília	-	-	-	-	-	378,3
Chile	-	-	-	-	-	-
Kolumbia	-	-	-	-	-	-
Uruguay	-	-	-	-	-	-
Venezuela	-	-	-	-	-	-
Ázsia	739,8	1 311,9	6 549,3	34 647,1	1 853,5	1 764,6
<i>Közép- és közel-keleti országok</i>	0,0	-	6 179,8	6 973,3	473,2	476,3
ebből: Irán	-	-	-	-	-	-
Izrael	-	-	6 179,8	6 973,3	473,2	476,3
<i>Ázsia egyéb országai</i>	739,8	1 311,9	369,6	27 673,9	1 380,2	1 288,3
ebből: Dél-Korea	28,7	52,1	73,2	98,4	-	-
Fülöp-szigetek	-	-	-	-	-	-
Hongkong	490,4	-	-	10 538,1	11,2	3,3
India	-	-	-	-	-	-
Indonézia	-	-	-	-	-	-
Japán	166,1	1 106,6	130,6	553,2	450,4	284,3
Kína	0,1	-	0,1	16 393,0	-	-
Malajzia	54,6	97,1	165,7	61,7	25,1	26,6
Szingapúr	-	56,1	-	29,4	893,5	974,0
Tajvan	-	-	-	-	-	-
Thaiföld	-	-	-	-	-	-
Afrika	0,0	-	6,4	-	4 585,8	1 501,6
<i>Észak-Afrika</i>	0,0	-	6,4	-	-	-
ebből: Egyiptom	-	-	-	-	-	-
Marokkó	-	-	-	-	-	-
<i>Afrika egyéb országai</i>	-	-	-	-	4 585,8	1 501,6
ebből: Dél-Afrika	-	-	-	-	-	-
Ausztrália és Óceánia	-	-	-	-	243,4	398,9
ebből: Ausztrália	-	-	-	-	243,4	398,9
Új-Zéland	-	-	-	-	-	-
Nemzetközi szervezetek	-	-	-	-	-	-
Nem azonosított	1 257,3	1 358,6	643,6	5 533,2	-	-
Összesen	91 428,9	112 569,9	225 658,5	221 911,9	574 460,8	777 274,1

Társasági adóharmonizáció az Európai Unióban és Magyarországon

Kamat kiadás célországa	Kamat összesen 2004-2009 (millió HUF)	Forrásadó-kulcs (%)	Forrásadó (millió HUF)	Megoszlás (%)
Európa	1 752 381,2		24 604,26	83,91%
ebből: Albánia	-	0,00%	0,00	0,00%
Ausztria	81 965,8	0,00%	0,00	0,00%
Belgium	69 078,5	15,00%	10 361,77	35,34%
Belorusszia	-	n/a	n/a	n/a
Bulgária	12,9	10,00%	1,29	0,00%
Ciprus	13 153,3	10,00%	1 315,33	4,49%
Csehország	1 257,9	0,00%	0,00	0,00%
Dánia	5 573,7	0,00%	0,00	0,00%
Egyesült Királyság	166 015,9	0,00%	0,00	0,00%
Észtország	-	n/a	n/a	-
Finnország	3 134,5	0,00%	0,00	0,00%
Franciaország	50 027,8	15,00%	7 504,16	25,59%
Görögország	143,9	0,00%	0,00	0,00%
Hollandia	281 465,5	0,00%	0,00	0,00%
Horvátország	246,5	0,00%	0,00	0,00%
Izland	-	n/a	n/a	-
Írország	46 885,5	0,00%	0,00	0,00%
Lengyelország	4 457,0	10,00%	445,70	1,52%
Lettország	0,0	n/a	n/a	-
Liechtenstein	9 591,5	n/a	n/a	-
Litvánia	-	n/a	n/a	-
Luxemburg	711 763,0	0,00%	0,00	0,00%
Macedónia	1 850,4	0,00%	0,00	0,00%
Málta	2 328,3	10,00%	232,83	0,79%
Montenegro	-	n/a	n/a	-
Németország	228 936,4	0,00%	0,00	0,00%
Norvégia	1 584,3	0,00%	0,00	0,00%
Olaszország	13 206,9	0,00%	0,00	0,00%
Oroszország	170,2	15,00%	25,53	0,09%
Portugália	342,1	10,00%	34,21	0,12%
Románia	2 378,9	15,00%	356,83	1,22%
Spanyolország	3 213,5	0,00%	0,00	0,00%
Svájc	40 557,3	10,00%	4 055,73	13,83%
Svédország	8 400,2	0,00%	0,00	0,00%
Szerbia és Montenegró*	9,0	n/a	n/a	-
Szerbia	367,6	n/a	n/a	-
Szlovákia	422,3	0,00%	0,00	0,00%
Szlovénia	81,6	n/a	n/a	-
Törökország	-	10,00%	0,00	0,00%
Ukrajna	2,7	10,00%	0,27	0,00%
Amerika	188 528,0		270,61	0,92%
Észak-amerikai országok	78 872,6	0,00%	242,23	0,83%
Amerikai Egyesült Államok	76 450,3	0,00%	0,00	0,00%
Kanada	2 422,3	10,00%	242,23	0,83%
Közép-amerikai országok	109 277,0	0,00%	0,00	0,00%
ebből: Mexikó	29,7	0,00%	0,00	0,00%

Társasági adóharmonizáció az Európai Unióban és Magyarországon

<i>Dél-amerikai országok</i>		378,3	0,00%	28,38	0,10%
ebből: Argentína	-		0,00%	0,00	0,00%
Brazília		378,3	7,50%	28,38	0,10%
Chile	-		0,00%	0,00	0,00%
Kolumbia	-		0,00%	0,00	0,00%
Uruguay	-		0,00%	0,00	0,00%
Venezuela	-		0,00%	0,00	0,00%
Ázsia		46 866,2		2 622,87	8,95%
<i>Közép- és közel-keleti országok</i>		14 102,5	0,00%	0,00	0,00%
ebből: Irán	-		0,00%	0,00	0,00%
Izrael		14 102,5	0,00%	0,00	0,00%
<i>Ázsia egyéb országai</i>		32 763,6	0,00%	2 622,87	8,95%
ebből: Dél-Korea		252,4	0,00%	0,00	0,00%
Fülöp-szigetek	-		0,00%	0,00	0,00%
Hongkong		11 043,0	5,00%	552,15	1,88%
India	-		0,00%	0,00	0,00%
Indonézia	-		0,00%	0,00	0,00%
Japán		2 691,3	10,00%	269,13	0,92%
Kína		16 393,2	10,00%	1 639,32	5,59%
Malajzia		430,9	15,00%	64,63	0,22%
Szingapúr		1 953,0	5,00%	97,65	0,33%
Tajvan	-		0,00%	0,00	0,00%
Thaiföld	-		0,00%	0,00	0,00%
Afrika		6 093,7		0,00	0,00%
<i>Észak-Afrika</i>		6,4	0,00%	0,00	0,00%
ebből: Egyiptom	-		15,00%	0,00	0,00%
Marokkó	-		10,00%	0,00	0,00%
<i>Afrika egyéb országai</i>		6 087,3	0,00%	0,00	0,00%
ebből: Dél-Afrika	-		0,00%	0,00	0,00%
Ausztrália és Óceánia		642,3	10,00%	64,23	0,22%
ebből: Ausztrália		642,3	0,00%	0,00	0,00%
Új-Zéland	-		0,00%	0,00	0,00%
Nemzetközi szervezetek	-		-	0,00	0,00%
Nem azonosított		8 792,7	20,00%	1 758,54	6,00%
Összesen		2 003 304,1		29 320,5	100,00%

Jogdíj

Jogdíj kifizetések célországa	Jogdíj kiadás (ezer HUF)				
	2005	2006	2007	2008	2009
Arab Emírségek	-	0,00	0,00	6 144,76	5 134,33
Albánia	-	0,00	va	0,00	Va
Örményország	-	va	va	7 267,40	Va
Holland Antillák	-	0,00	va	553,72	Va
Argentína	-	3 839,34	5 859,12	1 183,62	9 053,64
Amerikai Szamoa	-	0,00	0,00	0,00	0,00
Ausztria	-	5 190 069,15	5 052 131,48	6 208 518,14	6 394 153,81
Ausztrália	-	35 770,46	27 681,61	111 910,75	478 064,01
Azerbajdzsán	-	va	va	4 591,50	Va
Bosznia- Hercegovina	-	va	va	545,24	Va
Barbados	-	va	va	va	Va
Banglades	-	va	va	522,36	Va
Belgium	-	970 433,04	1 152 651,49	852 498,52	765 632,11
Bulgária	-	20 090,15	183 197,35	51 502,35	66 617,05
Benin	-	0,00	0,00	0,00	0,00
Bolívia	-	0,00	0,00	176,04	0,00
Bermuda	-	0,00	va	2 029 219,27	2 481 641,42
Brunei	-	0,00	0,00	228,03	0,00
Brazília	-	4 373,13	11 524,40	5 434,91	Va
Bahama-szigetek	-	0,00	va	0,00	0,00
Botswana	-	0,00	0,00	0,00	0,00
Fehéroroszország	-	va	va	4 895,48	Va
Belize	-	0,00	va	85,35	Va
Kanada	-	453 587,34	542 064,14	375 280,97	552 751,92
Svájc	-	5 178 643,77	8 404 078,75	9 041 949,81	9 306 555,62
Cook-szigetek	-	0,00	va	0,00	0,00
Chile	-	va	1 856,50	818,50	1 619,73
Kamerun	-	va	va	664,45	Va
Kína	-	va	va	133 594,87	68 025,69
Kolumbia	-	va	va	2 704,52	Va
Costa Rica	-	0,00	va	165,32	Va
Kuba	-	va	va	439,42	Va
Zöld-foki Köztársaság	-	va	0,00	0,00	0,00
Ciprus	-	2 574 490,89	535 735,84	625 521,13	918 747,95
Csehország	-	165 944,16	471 515,04	1 173 170,67	2 644 234,47
Szerbia és Montenegró (2006.12.31.-ig)	-	4 868,44 29 335	0,00	0,00	0,00
Németország	-	482,51	26 297 461,77	31 928 019,84	33 674 053,45
Dánia	-	397 273,10	20 916 394,99	457 385,69	703 999,77
Dominikai Köztársaság	-	va	0,00	200,30	0,00
Algéria	-	0,00	0,00	0,00	0,00

Társasági adóharmonizáció az Európai Unióban és Magyarországon

Ecuador	-	0,00	0,00	648,23	Va
Észtország	-	va	va	1 449,29	3 894,34
Egyiptom	-	0,00	0,00	0,00	0,00
Eritrea	-	0,00	0,00	0,00	0,00
Spanyolország	-	522 227,03	587 354,53	298 297,16	132 131,69
Etiópia	-	va	0,00	0,00	0,00
Finnország	-	182 623,65	139 144,42	63 482,15	105 433,80
Franciaország	-	3 587 949,04	2 192 784,25	2 996 444,01	3 352 415,13
Gabon	-	va	0,00	0,00	0,00
Nagy-Britannia	-	7 554 707,11	7 673 780,90	9 771 952,17	4 436 499,33
Grúzia	-	va	va	9 711,99	103 321,15
Guadeloupe	-	0,00	0,00	0,00	0,00
Görögország	-	va	4 108,85	40 862,55	60 526,15
Guatemala	-	0,00	va	250,62	Va
HongKong	-	va	va	4 787,16	2 140,45
Honduras	-	0,00	0,00	0,00	0,00
Horvátország	-	4 631,04	20 703,02	36 086,80	66 015,08
Indonézia	-	va	va	1 934,83	Va
		13 204			
Írország	-	121,65	15 084 385,81	18 037 306,33	15 544 462,85
Izrael	-	57 492,75	67 059,63	39 675,62	119 165,09
Man-sziget	-	0,00	va	0,00	0,00
India	-	va	5 644,02	23 466,04	17 376,38
Irán	-	va	0,00	0,00	12 192,71
Izland	-	va	852,41	45 859,99	Va
Olaszország	-	429 934,39	1 046 483,09	480 017,39	393 938,76
Jersey	-	va	0,00	1 329,55	Va
Jamaica	-	va	va	440,16	Va
Jordánia	-	va	va	46 050,08	Va
		21 526			
Japán	-	667,08	30 746 956,05	29 300 618,70	18 317 021,30
Kenya	-	va	0,00	0,00	0,00
Kirgizisztán	-	va	0,00	0,00	0,00
Koreai Népi Demokratikus Közt.	-	0,00	0,00	0,00	0,00
		18 557			
Koreai Köztársaság	-	490,52	va	va	Va
Kuvait	-	0,00	0,00	0,00	0,00
Kajmán-szigetek	-	va	0,00	0,00	0,00
Kazahsztán	-	va	va	8 413,38	Va
Laosz	-	0,00	0,00	0,00	0,00
Libanon	-	0,00	0,00	0,00	0,00
Liechtenstein	-	28 910,46	va	56 652,49	60 872,26
Srí Lanka	-	va	va	0,00	Va
Libéria	-	va	va	0,00	0,00
Litvánia	-	11 619,22	va	9 890,23	16 099,63
Luxemburg	-	va	3 943 131,42	va	Va
Lettország	-	16 874,69	va	13 832,51	68 310,10
Marokkó	-	0,00	0,00	0,00	0,00
Monaco	-	va	247 223,09	17 953,31	0,00
Moldova	-	va	va	12 512,60	Va

Társasági adóharmonizáció az Európai Unióban és Magyarországon

Montenegró	-	0,00	0,00	va	0,00
Marshall-szigetek	-	0,00	0,00	va	0,00
Macedónia	-	va	va	147,80	Va
Mali	-	0,00	0,00	0,00	0,00
Mianmar	-	0,00	0,00	0,00	0,00
Mongólia	-	0,00	va	0,00	Va
Makao	-	0,00	0,00	0,00	0,00
Málta	-	va	va	4 899,45	79 269,02
Mauritius	-	0,00	0,00	0,00	0,00
Malawi	-	0,00	0,00	0,00	0,00
Mexikó	-	3 965,22	33 003,17	54 182,06	25 436,84
Malajzia	-	va	0,00	1 069,04	Va
Mozambik	-	0,00	0,00	0,00	0,00
Niger	-	0,00	va	0,00	0,00
Nigéria	-	va	0,00	0,00	Va
Nicaragua	-	0,00	0,00	74,76	Va
Hollandia	-	4 263 028,86	3 178 523,90	3 196 350,24	24 157 520,64
Norvégia	-	28 947,88	56 995,37	62 749,94	214 310,31
Nepál	-	0,00	0,00	0,00	0,00
Új-Zéland	-	26 981,71	2 737,37	834,34	2 920 992,99
Omán	-	0,00	0,00	0,00	0,00
Panama	-	va	0,00	36 497,14	Va
Peru	-	0,00	va	291,80	Va
Fülöp-szigetek	-	va	va	609,30	Va
Pakisztán	-	va	va	664,65	Va
Lengyelország	-	120 839,33	401 034,78	1 163 152,81	581 265,51
Portugália	-	55 713,37	42 870,94	4 096,80	4 595,44
Paraguay	-	0,00	0,00	385,83	Va
Katar	-	0,00	0,00	0,00	0,00
Réunion	-	0,00	0,00	0,00	0,00
Románia	-	52 225,80	55 782,36	145 439,92	173 579,52
Szerbia	-	0,00	5 588,13	25 693,68	19 872,25
Oroszország	-	97 200,61	539 866,85	162 876,27	289 587,95
Szaúd-Arábia	-	va	0,00	165,63	Va
Seychelle-szigetek	-	0,00	0,00	va	312 416,49
Szudán	-	0,00	0,00	0,00	0,00
Svédország	-	1 719 278,30	1 783 316,76	1 283 097,78	1 733 558,88
Szingapúr	-	67 338,50	4 348,35	1 804,08	6 345,36
Szlovénia	-	2 406,19	1 853,47	13 406,10	18 058,80
Szlovákia	-	98 979,44	341 233,09	237 656,05	162 967,66
Sierra Leone	-	0,00	0,00	0,00	0,00
San Marino	-	0,00	0,00	0,00	1 705,63
Szenegál	-	0,00	0,00	0,00	Va
Suriname	-	va	0,00	0,00	0,00
Salvador	-	0,00	0,00	206,65	Va
Szíria	-	0,00	va	2 336,71	Va
Csád	-	0,00	0,00	0,00	0,00
Thaiföld	-	va	va	2 031,48	Va
Kelet-Timor	-	0,00	0,00	0,00	0,00
Türkmenisztán	-	0,00	0,00	0,00	Va
Tunézia	-	0,00	va	477,28	Va
Törökország	-	va	26 309,93	52 100,66	Va

Társasági adóharmonizáció az Európai Unióban és Magyarországon

Trinidad és Tobago	-	va	va	519,77	Va
Tajvan	-	va	va	2 670,82	Va
Tanzánia	-	0,00	0,00	0,00	0,00
Ukrajna	-	14 568,55	12 107,86	30 323,69	42 718,34
Egyesült Államok külterületei	-	0,00	0,00	165,26	0,00
		81 972			
Egyesült Államok	-	258,13	79 944 134,24	79 395 728,24	62 181 300,07
Uruguay	-	0,00	va	41 791,43	Va
Üzbegisztán	-	va	va	4 750,36	Va
Venezuela	-	va	va	1 282,37	Va
Brit Virgin-szigetek	-	va	va	610 240,02	816 788,87
Amerikai Virgin- szigetek	-	0,00	0,00	0,00	0,00
Vietnam	-	va	va	4 191,64	Va
Dél-Afrika	-	34 347,47	12 703,13	48 803,15	Va
Zambia	-	0,00	0,00	0,00	0,00
Zimbabwe	-	va	va	1 715,62	Va
	200 553	222 507	299 169	328 235	269 778
Összesen	122,50	318,15	272,63	806,72	971,07

Társasági adóharmonizáció az Európai Unióban és Magyarországon

Jogdíj kifizetések célországa	Összesen 2005-2009 (millió HUF)	Jogdíj megoszlás (%)	Forrásadó kulcs (%)	Forrásadó (millió HUF)	Adó megoszlás (%)
Arab Emírségek	11,28	0,00%	16,00%	1,80	0,01%
Albánia	0,00	0,00%	5,00%	0,00	0,00%
Örményország	7,27	0,00%	16,00%	1,16	0,01%
Holland Antillák	0,55	0,00%	16,00%	0,09	0,00%
Argentína	19,94	0,00%	16,00%	3,19	0,03%
Amerikai Szamoa	0,00	0,00%	16,00%	0,00	0,00%
Ausztria	22 844,87	1,73%	0,00%	0,00	0,00%
Ausztrália	653,43	0,05%	10,00%	65,34	0,54%
Azerbajdzsán	4,59	0,00%	16,00%	0,73	0,01%
Bosznia-Hercegovina	0,55	0,00%	10,00%	0,05	0,00%
Barbados	0,00	0,00%	0,00%	0,00	0,00%
Banglades	0,52	0,00%	16,00%	0,08	0,00%
Belgium	3 741,22	0,28%	0,00%	0,00	0,00%
Bulgária	321,41	0,02%	10,00%	32,14	0,27%
Benin	0,00	0,00%	0,00%	0,00	0,00%
Bolívia	0,18	0,00%	16,00%	0,03	0,00%
Bermuda	4 510,86	0,34%	16,00%	721,74	5,95%
Brunei	0,23	0,00%	16,00%	0,04	0,00%
Brazília	21,33	0,00%	16,50%	3,52	0,03%
Bahama-szigetek	0,00	0,00%	0,00%	0,00	0,00%
Botswana	0,00	0,00%	0,00%	0,00	0,00%
Fehéroroszország	4,90	0,00%	0,00%	0,00	0,00%
Belize	0,09	0,00%	16,00%	0,01	0,00%
Kanada	1 923,68	0,15%	10,00%	192,37	1,59%
Svájc	31 931,23	2,42%	0,00%	0,00	0,00%
Cook-szigetek	0,00	0,00%	16,00%	0,00	0,00%
Chile	4,29	0,00%	16,00%	0,69	0,01%
Kamerun	0,66	0,00%	16,00%	0,11	0,00%
Kína	201,62	0,02%	10,00%	20,16	0,17%
Kolumbia	2,70	0,00%	16,00%	0,43	0,00%
Costa Rica	0,17	0,00%	16,00%	0,03	0,00%
Kuba	0,44	0,00%	16,00%	0,07	0,00%
Zöld-foki Köztársaság	0,00	0,00%	16,00%	0,00	0,00%
Ciprus	4 654,50	0,35%	0,00%	0,00	0,00%
Csehország	4 454,86	0,34%	10,00%	445,49	3,67%
Szerbia és Montenegró (2006.12.31.-ig)	4,87	0,00%	10,00%	0,49	0,00%
Németország	121 235,02	9,18%	0,00%	0,00	0,00%
Dánia	22 475,05	1,70%	0,00%	0,00	0,00%
Dominikai Köztársaság	0,20	0,00%	16,00%	0,03	0,00%
Algéria	0,00	0,00%	16,00%	0,00	0,00%
Ecuador	0,65	0,00%	16,00%	0,10	0,00%
Észtország	5,34	0,00%	0,00%	0,00	0,00%

Társasági adóharmonizáció az Európai Unióban és Magyarországon

Egyiptom	0,00	0,00%	15,00%	0,00	0,00%
Eritrea	0,00	0,00%	0,00%	0,00	0,00%
Spanyolország	1 540,01	0,12%	0,00%	0,00	0,00%
Etiópia	0,00	0,00%	0,00%	0,00	0,00%
Finnország	490,68	0,04%	5,00%	24,53	0,20%
Franciaország	12 129,59	0,92%	0,00%	0,00	0,00%
Gabon	0,00	0,00%	0,00%	0,00	0,00%
Nagy-Britannia	29 436,94	2,23%	0,00%	0,00	0,00%
Grúzia	113,03	0,01%	10,00%	11,30	0,09%
Guadeloupe	0,00	0,00%	16,00%	0,00	0,00%
Görögország	105,50	0,01%	10,00%	10,55	0,09%
Guatemala	0,25	0,00%	16,00%	0,04	0,00%
HongKong	6,93	0,00%	10,00%	0,69	0,01%
Honduras	0,00	0,00%	0,00%	0,00	0,00%
Horvátország	127,44	0,01%	0,00%	0,00	0,00%
Indonézia	1,93	0,00%	15,00%	0,29	0,00%
Írország	61 870,28	4,69%	0,00%	0,00	0,00%
Izrael	283,39	0,02%	0,00%	0,00	0,00%
Man-sziget	0,00	0,00%	0,00%	0,00	0,00%
India	46,49	0,00%	18,00%	8,37	0,07%
Irán	12,19	0,00%	16,00%	1,95	0,02%
Izland	46,71	0,00%	16,00%	7,47	0,06%
Olaszország	2 350,37	0,18%	0,00%	0,00	0,00%
Jersey	1,33	0,00%	16,00%	0,21	0,00%
Jamaica	0,44	0,00%	16,00%	0,07	0,00%
Jordánia	46,05	0,00%	16,00%	7,37	0,06%
Japán	99 891,26	7,57%	10,00%	9 989,13	82,38%
Kenya	0,00	0,00%	16,00%	0,00	0,00%
Kirgizisztán	0,00	0,00%	10,00%	0,00	0,00%
Koreai Népi Demokratikus Közt.	0,00	0,00%	0,00%	0,00	0,00%
Koreai Köztársaság	18 557,49	1,41%	0,00%	0,00	0,00%
Kuvait	0,00	0,00%	0,00%	0,00	0,00%
Kajmán-szigetek	0,00	0,00%	0,00%	0,00	0,00%
Kazahsztán	8,41	0,00%	10,00%	0,84	0,01%
Laosz	0,00	0,00%	0,00%	0,00	0,00%
Libanon	0,00	0,00%	0,00%	0,00	0,00%
Liechtenstein	146,44	0,01%	0,00%	0,00	0,00%
Srí Lanka	0,00	0,00%	0,00%	0,00	0,00%
Libéria	0,00	0,00%	0,00%	0,00	0,00%
Litvánia	37,61	0,00%	0,00%	0,00	0,00%
Luxemburg	3 943,13	0,30%	0,00%	0,00	0,00%
Lettország	99,02	0,01%	0,00%	0,00	0,00%
Marokkó	0,00	0,00%	0,00%	0,00	0,00%
Monaco	265,18	0,02%	0,00%	0,00	0,00%
Moldova	12,51	0,00%	0,00%	0,00	0,00%
Montenegró	0,00	0,00%	0,00%	0,00	0,00%
Marshall-szigetek	0,00	0,00%	0,00%	0,00	0,00%
Macedónia	0,15	0,00%	0,00%	0,00	0,00%
Mali	0,00	0,00%	0,00%	0,00	0,00%

Társasági adóharmonizáció az Európai Unióban és Magyarországon

Mianmar	0,00	0,00%	0,00%	0,00	0,00%
Mongólia	0,00	0,00%	0,00%	0,00	0,00%
Makao	0,00	0,00%	0,00%	0,00	0,00%
Málta	84,17	0,01%	10,00%	8,42	0,07%
Mauritius	0,00	0,00%	0,00%	0,00	0,00%
Malawi	0,00	0,00%	0,00%	0,00	0,00%
Mexikó	116,59	0,01%	0,00%	0,00	0,00%
Malajzia	1,07	0,00%	0,00%	0,00	0,00%
Mozambik	0,00	0,00%	0,00%	0,00	0,00%
Niger	0,00	0,00%	0,00%	0,00	0,00%
Nigéria	0,00	0,00%	0,00%	0,00	0,00%
Nicaragua	0,07	0,00%	0,00%	0,00	0,00%
Hollandia	34 795,42	2,64%	0,00%	0,00	0,00%
Norvégia	363,00	0,03%	0,00%	0,00	0,00%
Nepál	0,00	0,00%	0,00%	0,00	0,00%
Új-Zéland	2 951,55	0,22%	0,00%	0,00	0,00%
Omán	0,00	0,00%	0,00%	0,00	0,00%
Panama	36,50	0,00%	0,00%	0,00	0,00%
Peru	0,29	0,00%	0,00%	0,00	0,00%
Fülöp-szigetek	0,61	0,00%	0,00%	0,00	0,00%
Pakisztán	0,66	0,00%	0,00%	0,00	0,00%
Lengyelország	2 266,29	0,17%	10,00%	226,63	1,87%
Portugália	107,28	0,01%	10,00%	10,73	0,09%
Paraguay	0,39	0,00%	0,00%	0,00	0,00%
Katar	0,00	0,00%	0,00%	0,00	0,00%
Réunion	0,00	0,00%	0,00%	0,00	0,00%
Románia	427,03	0,03%	10,00%	42,70	0,35%
Szerbia	51,15	0,00%	10,00%	5,12	0,04%
Oroszország	1 089,53	0,08%	16,00%	174,33	1,44%
Szaúd-Arábia	0,17	0,00%	0,00%	0,00	0,00%
Seychelle-szigetek	312,42	0,02%	0,00%	0,00	0,00%
Szudán	0,00	0,00%	0,00%	0,00	0,00%
Svédország	6 519,25	0,49%	0,00%	0,00	0,00%
Szingapúr	79,84	0,01%	5,00%	3,99	0,03%
Szlovénia	35,72	0,00%	10,00%	3,57	0,03%
Szlovákia	840,84	0,06%	10,00%	84,08	0,69%
Sierra Leone	0,00	0,00%	0,00%	0,00	0,00%
San Marino	1,71	0,00%	0,00%	0,00	0,00%
Szenegál	0,00	0,00%	0,00%	0,00	0,00%
Suriname	0,00	0,00%	0,00%	0,00	0,00%
Salvador	0,21	0,00%	0,00%	0,00	0,00%
Szíria	2,34	0,00%	0,00%	0,00	0,00%
Csád	0,00	0,00%	0,00%	0,00	0,00%
Thaiföld	2,03	0,00%	0,00%	0,00	0,00%
Kelet-Timor	0,00	0,00%	0,00%	0,00	0,00%
Türkmenisztán	0,00	0,00%	0,00%	0,00	0,00%
Tunézia	0,48	0,00%	0,00%	0,00	0,00%
Törökország	78,41	0,01%	10,00%	7,84	0,06%
Trinidad és Tobago	0,52	0,00%	16,00%	0,08	0,00%
Tajvan	2,67	0,00%	0,00%	0,00	0,00%
Tanzánia	0,00	0,00%	0,00%	0,00	0,00%

Társasági adóharmonizáció az Európai Unióban és Magyarországon

Ukrajna	99,72	0,01%	5,00%	4,99	0,04%
Egyesült Államok külterületei	0,17	0,00%	0,00%	0,00	0,00%
Egyesült Államok	303 493,42	22,99%	0,00%	0,00	0,00%
Uruguay	41,79	0,00%	0,00%	0,00	0,00%
Üzbegisztán	4,75	0,00%	0,00%	0,00	0,00%
Venezuela	1,28	0,00%	0,00%	0,00	0,00%
Brit Virgin-szigetek	1 427,03	0,11%	0,00%	0,00	0,00%
Amerikai Virgin- szigetek	0,00	0,00%	0,00%	0,00	0,00%
Vietnam	4,19	0,00%	0,00%	0,00	0,00%
Dél-Afrika	95,85	0,01%	0,00%	0,00	0,00%
Zambia	0,00	0,00%	0,00%	0,00	0,00%
Zimbabwe	1,72	0,00%	0,00%	0,00	0,00%
	1 320				
Összesen	244,49	100,00%		12 125,20	100,00%

Kettős adóegyezmények szerinti forrásadó kulcsok

Ország	Osztalék	Kamat	Jogdíj
Albánia	10	0	5
Amerikai Egyesült Államok	10	0	0
Ausztrália	15	10	10
Ausztria	10	0	0
Belgium	10	15	0
Brazília	15	7,5	16,5
Bulgária	10	10	10
Ciprus	10	10	0
Csehország	10	0	10
Dánia	10	0	0
Dél-Afrika	10	0	0
Dél-Korea	10	0	0
Egyiptom	17,5	15	15
Finnország	10	0	5
Franciaország	10	0	0
Fülöp-szigetek	12,5	15	15
Görögország	10	10	10
Hollandia	10	0	0
Horvátország	7,5	0	0
India	15	15	18
Indonézia	15	15	15
Írország	10	0	0
Izrael	10	0	0
Japán	10	10	10
Jugoszlávia utódállamai	10	10	10
Kanada	10	10	10
Kazahsztán	10	10	10
Kína	10	10	10
Koreai Köztársaság	7,5	0	0
Kuvait	0	0	10
Lengyelország	10	10	10
Luxemburg	10	0	0
Macedonia	10	0	0
Malaysia	10	15	15
Marokkó	12	10	0
Málta	10	10	10

Társasági adóharmonizáció az Európai Unióban és Magyarországon

Moldova	10	10	0
Mongólia	10	10	5
Nagy-Britannia és Észak-Írország	10	0	0
Németország	10	0	0
Norvégia	10	0	0
Olaszország	10	0	0
Oroszország	10	0	0
Pakisztán	17,5	15	15
Portugália	15	10	10
Románia	10	15	10
Spanyolország	10	0	0
Svájc	10	10	0
Svédország	10	0	0
Szingapúr	7,5	5	5
Szlovákia	10	0	10
Thaiföld	12,5	15	15
Törökország	12,5	10	10
Tunézia	11	12	12
Ukrajna	10	10	5
Uruguay	15	15	7,5
Vietnám	10	10	10
ÁTLAG	10,6667	6,395	5,9474

2/A. számú melléklet

A) APEH adatok alapján

Sor-szám		Megnevezés	Nyomtatvány sorszám (2008)	2008. sor	Forrásadó (20%) eFt	Forrásadó (15%) eFt	Forrásadó (5%) eFt
1	Fizetett osztalék	Külföldi jogi és nem jogi személyiségű társaság(ok) b oszlop - KIFIZETETT OSZTALÉK	0829-A-02-02-D	31. sor	737 431 072	553 073 304	184 357 768
2	Kedvezményezett átalakulás	A jogelődnél, kiválás esetén a jogutódnál az első adóévében a nem kedvezményezett átalakuláskor és kedvezményezett átalakulásnál az adózó választása szerint, a Tao. tv. 16.§ (2) d) pontja szerinti összeg-CSÖKKENTŐ-NEGATÍV ÁTÉRTÉKELÉSI KÜLÖNBÖZET	0829-03-02	41. sor	0	0	0
3		A jogelődnél kiválás esetén a jogutódnál az első adóévben a nem kedvezményezett átalakuláskor és kedvezményezett átalakulásnál az adózó választása szerint Tao. tv. 16.§ (2) d) pontja szerinti összeg-NÖVELŐ-POZITÍV ÁTÉRTÉKELÉSI KÜLÖNBÖZET	0829-04-02	28. sor	0	0	0
4		A jogutódnál kedvezményezett átalakulás miatt fennálló a Tao. tv. 16.§ (11) szerinti csökkentő tétel összege-CSÖKKENTŐ-negatív ÁTÉRTÉKELÉSI KÜLÖNBÖZET	0829-03-02	42. sor	0	0	0
5		A jogutódnál a kedvezményezett átalakulás miatt fennálló a Tao. tv. 16.§ (11) szerinti növelő tétel összege - NÖVELŐ-pozitív ÁTÉRTÉKELÉSI KÜLÖNBÖZET	0829-04-02	29. sor	0	0	0
6	Kedvezményezett eszközátruházás	A kedvezményezett eszközátruházás esetén az átruházó társaságnál - választása szerint - a jogügylet alapján elszámolt bevételnek az átadott eszközök együttes könyv szerinti értékét meghaladó része [Tao. tv. 16.§ (12)]	0829-03-02	43. sor	0	0	0
8		A kedvezményezett eszközátruházáshoz kapcsolódó tétel az átvető társaságnál [Tao. tv. 16.§ (13)-(14)]	0829-03-02	44. sor	0	0	0
9		A kedvezményezett eszközátruházáshoz kapcsolódó tétel az átvető társaságnál [Tao. tv. 16.§ (13)-(14)]	0829-04-02	32. sor	0	0	0
10	Kedvezményezett részesedéscsere	Kedvezményezett részesedéscsere alapján kivezetett részesedésre elszámolt árfolyamnyereség a megszerzett társaság tagjánál, ha igénye kívánja venni e kedvezményt [Tao. tv. 7.§ (1) h)]	0829-03-01	11. sor	0	0	0
11		A 7.§ (1) bekezdésének h) pontja alapján adózás előtti eredmény csökkentéseként elszámolt összegből a kedvezményezett részesedéscsere alapján megszerzett részesedés bekerülési értéke csökkentéseként, könyv szerinti értéken kivezetéseként az adóévben bármely jogcímen elszámolt (de összesen legfeljebb a részesedésre a hivatkozott rendelkezés alapján az adózás előtti eredmény csökkentéseként figyelembe vett) összeg [Tao. tv. 8.§ (1) t)]	0829-04-01	15. sor	0	0	0
12	Fizetett kamat	Nem magánszemélynek fizetett, fizetendő kamatok és kamatjellegű ráfordítások	0829-07-02	32. sor	N/A	1 223 493 899	407 831 300

A) APEH adatok alapján

Sor- szám		Nyomtatvány sorszám(2008)	2008. sor	Társasági adó (16%) eFt	Különadó (4%) eFt	Összes adó (Tao+Különadó) eFt	Költségvetési hatás eFt	Költségvetési hatás iránya
1	Fizetett osztalék	0829-A-02-02-D	31. sor	0	0			bevétel kiesés
2	Kedvezményezett átalakulás	0829-03-02	41. sor	158 080	30 394	188 474	N/A	N/A
3		0829-04-02	28. sor	424 120	66 943	491 063	N/A	N/A
4		0829-03-02	42. sor	2 122 103	275 200	2 397 303	1 906 240	bevétel kiesés
5		0829-04-02	29. sor	2 971 209	538 717	3 509 927	3 321 453	Bevétel
6	Kedvezményezett eszközátruházás	0829-03-02	43. sor	83 972 641	20 981 026	104 953 667	95 822 135	bevétel kiesés
8		0829-03-02	44. sor	8 349 005	2 087 251	10 436 256	N/A	N/A
9		0829-04-02	32. sor	7 305 226	1 826 306	9 131 532	N/A	N/A
10	Kedvezményezett részesedéscsere	0829-03-01	11. sor	1 338 104	251 690	1 589 794	1 303 833	bevétel kiesés
11		0829-04-01	15. sor	253 420	32 541	285 961	N/A	N/A
12	Fizetett kamat	0829-07-02	32. sor	1 305 060 159	230 166 026	1 535 226 185	1 535 226 185	bevétel kiesés

B) MNB adatok alapján

A fizetési mérleg (folyó- és tőkemérleg), 2004 - 2009 (SCV-vel)								
		2004	2005	2006	2007	2008	2009	Összesen 2004-2009
		adatok eFt-ban	adatok eFt-ban	adatok eFt-ban	adatok eFt-ban	adatok eFt-ban	adatok eFt-ban	adatok eFt-ban
Szolgáltatás (menedzsment díj, stb.)	2.3.7. Egyéb üzleti szolgáltatások, kiadás	523 693 500	618 954 400	761 950 300	869 710 200	985 786 721	1 043 957 998	4 804 053 119
Fizetett osztalék	3.2.1.1. Osztalék és felosztott jövedelem, kiadás (SCV nélkül)	462 745 200	593 158 900	1 005 504 300	1 046 322 500	989 864 610		4 097 595 510
	3.2.1.1. Osztalék és felosztott jövedelem, kiadás (SCV-vel)			1 340 056 400	1 555 807 500	1 577 181 417	1 943 828 608	6 416 873 926
Fizetett kamat	3.2.2. Egyéb jövedelem, kiadás	91 428 900	112 569 900	110 094 600	121 707 200	327 301 135	730 772 964	1 493 874 699
	3.4. Egyéb befektetések jövedelmei, kiadás	149 431 300	171 308 600	236 779 000	348 774 300	576 505 769	534 242 787	2 017 041 757
	Összesen	240 860 200	283 878 500	346 873 600	470 481 500	903 806 904	1 265 015 752	3 510 916 456
Fizetett jogdíj	2.3.6. Szabadalmi és licenc díjak, kiadás	212 627 300	221 435 200	244 955 200	320 368 400	347 723 255	270 041 471	1 617 150 826
	6. Nem-termelt nem pénzügyi javak forgalma, kiadás	26 912 000	6 773 100	16 265 500	59 010 800	5 761 578	116 853 424	231 576 402
	Összesen	239 539 300	228 208 300	261 220 700	379 379 200	353 484 833	386 894 895	1 848 727 228

A fizetési mérleg (folyó- és tőkemérleg), 2004 - 2009 (SCV-vel)

		Forrásadó (20%)	Forrásadó (15%)	Forrásadó (10%)	Forrásadó (5%)	Társasági adó (16%)	Különadó (4%)
		adatok eFt-ban	adatok eFt-ban	adatok eFt-ban	adatok eFt-ban	adatok eFt-ban	adatok eFt-ban
Szolgáltatás (menedzsment díj, stb.)	2.3.7. Egyéb üzleti szolgáltatások, kiadás		N/A		N/A	768 648 499	146 456 209
Fizetett osztalék	3.2.1.1. Osztalék és felosztott jövedelem, kiadás (SCV nélkül)	819 519 102	614 639 326		204 879 775	0	0
	3.2.1.1. Osztalék és felosztott jövedelem, kiadás (SCV-vel)	1 283 374 785	962 531 089		320 843 696	0	0
Fizetett kamat	3.2.2. Egyéb jövedelem, kiadás		224 081 205		74 693 735	239 019 952	51 595 036
	3.4. Egyéb befektetések jövedelmei, kiadás		302 556 263		100 852 088	322 726 681	67 852 074
	Összesen		526 637 468	351 091 646	175 545 823	561 746 633	119 447 110
Fizetett jogdíj	2.3.6. Szabadalmi és licenc díjak, kiadás			161 715 083		258 744 132	47 323 533
	6. Nem-termelt nem pénzügyi javak forgalma, kiadás			23 157 640		37 052 224	7 915 652
	Összesen			184 872 723		295 796 356	55 239 185

A fizetési mérleg (folyó- és tőkemérleg), 2004 - 2009 (SCV-vel)

		Összes adó (társasági+különadó) adatok eFt-ban	Költségvetési hatás adatok eFt-ban	Költségvetési hatás iránya
Szolgáltatás (menedzsment díj, stb.)	2.3.7. Egyéb üzleti szolgáltatások, kiadás	915 104 708	150 403 805 - 706 313 108	bevétel kiesés
Fizetett osztalék	3.2.1.1. Osztalék és felosztott jövedelem, kiadás (SCV nélkül)		204 879 775 - 819 519 102	
	3.2.1.1. Osztalék és felosztott jövedelem, kiadás (SCV-vel)		223 652 266 - 894 609 063	bevétel kiesés
Fizetett kamat	3.2.2. Egyéb jövedelem, kiadás	290 614 988		
	3.4. Egyéb befektetések jövedelmei, kiadás	390 578 755		
	Összesen	681 193 743	112 295 035 - 428 190 593	bevétel kiesés
Fizetett jogdíj	2.3.6. Szabadalmi és licenc díjak, kiadás	306 067 665		
	6. Nem-termelt nem pénzügyi javak forgalma, kiadás	44 967 876		
	Összesen	351 035 542	73 091 617 - 273 656 563	bevétel kiesés

		Forrásadó - költségvetési bevétel kiesés (2004-2009)		
Irányelv	Jövedelem	Minimum (eFt)	Maximum (eFt)	Átlag (eFt)
Anya- és leányvállalati irányelv	Megszavazott osztalék (SCV-vel)*	320 843 696	1 283 374 785	684 466 552
Kamat és jogdíj irányelv	Fizetett kamat	0	681 193 743	224 513 868
	Fizetett jogdíj	0	351 035 542	109 950 619
Egyesülési irányelv	Nyereség (pl. átértékelési különbözet)	99 032 208	99 032 208	99 032 208
Összesen		419 875 904	2 414 636 278	1 117 963 248
A dőlt betűvel jelöl cellák már a 2009. évi adatokat is tartalmazzák.				

3. számú melléklet

3/A. számú melléklet

A mintában szereplő társaságok tagállamonként

Country	Company name*
BELGIUM	AUDI BRUSSELS
GERMANY	AUDI AG
GERMANY	AUDI ZENTRUM HANNOVER GMBH
GERMANY	AUDI ZENTRUM BERLIN-CHARLOTTENBURG GMBH & CO. KG
GERMANY	AUDI VERTRIEBSBETREUUNGSGESELLSCHAFT MBH
GERMANY	AUDI ZENTRUM HAMBURG GMBH
GERMANY	AUDI RETAIL GMBH
GERMANY	QUATTRO GMBH
HUNGARY	AUDI HUNGARIA MOTOR KORLÁTOLT FELELŐSSÉGŰ TÁRSASÁG VOLKSWAGEN GROUP ITALIA SOCIETA PER AZIONI (OPPURE - IN FORMA ABBREVI
ITALY	AUTOMOBILI LAMBORGHINI S.P.A.
ITALY	VOLKSWAGEN GROUP FIRENZE S.P.A.
ITALY	MML S.P.A.
ITALY	AUTOMOBILI LAMBORGHINI HOLDING S.P.A.
ITALY	LAMBORGHINI ARTIMARCA S.P.A.

3/B. számú melléklet

Munkavállalók száma (Forrás: Amadeus, IM Cégtár)

fő

Company name*	Employees 2008	Employees 2007	Employees 2006	Employees 2005	Employees 2004	Employees 2003	Employees 2002
AUDI BRUSSELS	2 116	3 015	5 134	5 401	5 691	5 650	5 783
SUM BELGIUM	2 116	3 015	5 134	5 401	5 691	5 650	5 783
AUDI AG	46 089	44 698	44 701	42 666	42 932	44 728	44 260
AUDI ZENTRUM HANNOVER GMBH		118	117	113			
AUDI ZENTRUM BERLIN-CHARLOTTENBURG GMBH & CO. KG		107	94				
AUDI VERTRIEBSBETREUUNGSGESELLSCHAFT MBH	500	500	470	450		400	
AUDI ZENTRUM HAMBURG GMBH	120						
AUDI RETAIL GMBH	2	2					
QUATTRO GMBH	300	300	300	300	230	230	
SUM GERMANY (AG nem konszolidált adatokkal!)**	47 011	45 725	45 682	43 529	43 162	45 358	44 260
AUDI HUNGARIA MOTOR KORLÁTOLT FELELŐSSÉGŰ TÁRSASÁG	5 939	5 563	5 166	5 022	5 074	4 907	4 828
SUM HUNGARY	5 939	5 563	5 166	5 022	5 074	4 907	4 828
VOLKSWAGEN GROUP ITALIA SOCIETA PER AZIONI (OPPURE - IN FORMA ABBREVI		879	842	840	774	726	644
AUTOMOBILI LAMBORGHINI S.P.A.		659	622	647	636		461
VOLKSWAGEN GROUP FIRENZE S.P.A.	177	176	173				
MML S.P.A.		210			2	13	15
AUTOMOBILI LAMBORGHINI HOLDING S.P.A.		53	55	53	49	46	
LAMBORGHINI ARTIMARCA S.P.A.		6	5	5		11	7
SUM ITALY	177	1 983	1 697	1 545	1 461	796	1 127

3/C. számú melléklet

Munkavállalók költsége

Forrás: Amadeus, IM Cégtár

ezer EUR

Company name*	Costs of employees th EUR 2008	Costs of employees th EUR 2007	Costs of employees th EUR 2006	Costs of employees th EUR 2005	Costs of employees th EUR 2004	Costs of employees th EUR 2003	Costs of employees th EUR 2002
AUDI BRUSSELS	140 640	574 655	293 333	297 378	314 262	300 693	314 641
SUM BELGIUM	140 640	574 655	293 333	297 378	314 262	300 693	314 641
AUDI AG	3 455 000	3 199 000	3 256 000	2 985 000	2 879 000	2 760 000	2 617 000
AUDI ZENTRUM HANNOVER GMBH		6 614	5 700	5 429	5 223	4 919	
AUDI ZENTRUM BERLIN-CHARLOTTENBURG GMBH & CO. KG		5 217	4 779		1 322		
AUDI VERTRIEBSBETREUUNGSGESELLSCHAFT MBH							
AUDI ZENTRUM HAMBURG GMBH							
AUDI RETAIL GMBH							
QUATTRO GMBH							
SUM GERMANY (AG nem konszolidált adatokkal)	3 455 000	3 210 831	3 266 479	2 990 429	2 885 545	2 764 919	2 617 000
AUDI HUNGARIA MOTOR KORLÁTOLT FELELŐSSÉGŰ TÁRSASÁG	168 407	152 582	123 175	115 180	109 141	89 057	92 274
SUM HUNGARY	168 407	152 582	123 175	115 180	109 141	89 057	92 274
VOLKSWAGEN GROUP ITALIA SOCIETA PER AZIONI (OPPURE - IN FORMA ABBREVI		52 645	49 575	44 502	39 758	3 065	33 207
AUTOMOBILI LAMBORGHINI S.P.A.		35 001	30 601	26 608	27 286	24 077	19 087
VOLKSWAGEN GROUP FIRENZE S.P.A.	8 812	8 175	1 908				
MML S.P.A.		6 612		1	121	320	376
AUTOMOBILI LAMBORGHINI HOLDING S.P.A.		3 337	3 801	2 985	4 652	3 143	
LAMBORGHINI ARTIMARCA S.P.A.		351	355	266	259	283	193
SUM ITALY	8 812	106 121	86 240	74 362	72 076	30 888	52 863

3/D. számú melléklet

Összes eszköz értéke/Mérlegfőösszeg

Forrás: Amadeus, IM Cégtár

ezer EUR

Company name*	Total assets th EUR 2008	Total assets th EUR 2007	Total assets th EUR 2006	Total assets th EUR 2005	Total assets th EUR 2004	Total assets th EUR 2003	Total assets th EUR 2002
AUDI BRUSSELS	503 255	476 760	915 313	428 424	423 394	461 965	415 933
SUM BELGIUM	503 255	476 760	915 313	428 424	423 394	461 965	415 933
AUDI AG	16 320 000	15 116 000	13 766 000	10 935 000	9 727 000	9 015 000	8 109 000
AUDI ZENTRUM HANNOVER GMBH		37 976	22 373	18 646	16 723	14 744	
AUDI ZENTRUM BERLIN-CHARLOTTENBURG GMBH & CO. KG		110 734	21 247		8 638	2 698	
AUDI VERTRIEBSBETREUUNGSGESELLSCHAFT MBH							
AUDI ZENTRUM HAMBURG GMBH							
AUDI RETAIL GMBH							
QUATTRO GMBH							
SUM GERMANY (AG nem konszolidált adatokkal)	16 320 000	15 264 710	13 809 620	10 953 646	9 752 361	9 032 442	8 109 000
AUDI HUNGARIA MOTOR KORLÁTOLT FELELŐSSÉGŰ TÁRSASÁG	4 827 032	4 370 854	3 732 351	3 301 210	2 976 679	2 629 164	2 278 616
SUM HUNGARY	4 828 298	4 370 854	3 732 351	3 301 210	2 976 679	2 629 164	2 278 616
VOLKSWAGEN GROUP ITALIA SOCIETA PER AZIONI (OPPURE - IN FORMA ABBREVI		994 584	1 072 620	1 057 507	881 885	1 089 527	1 043 928
AUTOMOBILI LAMBORGHINI S.P.A.		592 865	486 152	378 487	322 310	204 211	105 679
VOLKSWAGEN GROUP FIRENZE S.P.A.	91 183	49 983	48 503				
MML S.P.A.		16 949	5 022	4 596	4 673	3 117	3 109
AUTOMOBILI LAMBORGHINI HOLDING S.P.A.		1 180 244	1 041 730	859 696	798 145	603 117	
LAMBORGHINI ARTIMARCA S.P.A.		15 290	10 555	7 028	5 604	6 008	3 564
SUM ITALY	91 183	2 849 915	2 664 582	2 307 314	2 012 617	1 905 980	1 156 280

3/E. számú melléklet

Működési bevétel/árbevétel

Forrás: Amadeus, IM Cégtár

Company name*	ezer EUR						
	Operating Revenue / Turnover/Sales th EUR 2008	Operating Revenue / Turnover th EUR 2007	Operating Revenue / Turnover th EUR 2006	Operating Revenue / Turnover th EUR 2005	Operating Revenue / Turnover th EUR 2004	Operating Revenue / Turnover th EUR 2003	Operating Revenue / Turnover th EUR 2002
AUDI BRUSSELS	1 129 595	1 013 647	2 885 116	2 767 318	2 522 338	2 037 865	2 369 411
SUM BELGIUM	1 129 595	1 013 647	2 885 116	2 767 318	2 522 338	2 037 865	2 369 411
AUDI AG	29 987 000	29 069 000	27 061 000	22 456 000	20 741 000	19 538 000	18 888 000
AUDI ZENTRUM HANNOVER GMBH		85 214	61 763	51 214	45 388	52 911	
AUDI ZENTRUM BERLIN-CHARLOTTENBURG GMBH & CO. KG		64 916	65 737		9 379		
AUDI VERTRIEBSBETREUUNGSGESELLSCHAFT MBH		53 000	51 849	48 790	45 000		
AUDI ZENTRUM HAMBURG GMBH	108 261						
AUDI RETAIL GMBH							
QUATTRO GMBH						120 000	
SUM GERMANY (AG nem konszolidált adatokkal)	30 095 261	29 272 130	27 240 349	22 556 004	20 840 767	19 710 911	18 888 000
AUDI HUNGARIA MOTOR KORLÁTOLT FELELŐSSÉGŰ TÁRSASÁG	5 606 568	5 900 943	5 056 394	4 271 990	3 976 975	3 768 769	3 557 089
SUM HUNGARY	5 606 568	5 900 943	5 056 394	4 271 990	3 976 975	3 768 769	3 557 089
VOLKSWAGEN GROUP ITALIA SOCIETA PER AZIONI (OPPURE - IN FORMA ABBREVI		5 309 225	5 280 965	5 043 564	4 534 413	472 793	4 571 311
AUTOMOBILI LAMBORGHINI S.P.A.		483 951	366 961	269 100	289 142	165 292	98 104
VOLKSWAGEN GROUP FIRENZE S.P.A.	154 968	133 175	24 038				
MML S.P.A.		24 072	757	805	1 089	3 423	2 649
AUTOMOBILI LAMBORGHINI HOLDING S.P.A.		12 373	11 344	10 755	10 744	9 619	
LAMBORGHINI ARTIMARCA S.P.A.		12 111	5 736	3 348	2 507	3 183	1 551
SUM ITALY	154 968	5 974 907	5 689 801	5 327 572	4 837 895	654 310	4 673 615

3/F. számú melléklet

Adózás előtti eredmény (veszteség) (Forrás: Amadeus, IM Cégtár)

Company name*	ezer EUR						
	Profit (loss) before tax th EUR	Profit (loss) before tax th EUR	Profit (loss) before tax th EUR	Profit (loss) before tax th EUR	Profit (loss) before tax th EUR	Profit (loss) before tax th EUR	Profit (loss) before tax th EUR
	2008	2007	2006	2005	2004	2003	2002
AUDI BRUSSELS	31 415	16 207	82 284	45 577	8 000	19 231	28 360
SUM BELGIUM	31 415	16 207	82 284	45 577	8 000	19 231	28 360
AUDI AG	2 031 000	2 606 000	1 975 000	1 135 000	887 000	704 000	571 000
AUDI ZENTRUM HANNOVER GMBH		568	101	-351	862	45	
AUDI ZENTRUM BERLIN-CHARLOTTENBURG GMBH & CO. KG		-2 291	-404		-1 456	71	
AUDI VERTRIEBSBETREUUNGSGESELLSCHAFT MBH							
AUDI ZENTRUM HAMBURG GMBH							
AUDI RETAIL GMBH							
QUATTRO GMBH							
SUM GERMANY (AG nem konszolidált adatokkal!)**	2 031 000	2 604 277	1 974 697	1 134 649	886 406	704 116	571 000
AUDI HUNGARIA MOTOR KORLÁTOLT FELELŐSSÉGŰ TÁRSASÁG	528 567	568 849	427 533	365 278	329 109	314 117	280 764
SUM HUNGARY	528 567	568 849	427 533	365 278	329 109	314 117	280 764
VOLKSWAGEN GROUP ITALIA SOCIETA PER AZIONI (OPPURE - IN FORMA ABBREVI		-8 608	52 082	68 932	55 690	6 242	103 009
AUTOMOBILI LAMBORGHINI S.P.A.		70 270	37 405	33 898	2 830	-58 913	-40 965
VOLKSWAGEN GROUP FIRENZE S.P.A.	-1 898	-5 749	-1 559				
MML S.P.A.		427	439	153	33	52	-378
AUTOMOBILI LAMBORGHINI HOLDING S.P.A.		41 058	81 089	10 751	50 357	64 362	
LAMBORGHINI ARTIMARCA S.P.A.		6 060	2 726	1 750	759	1 932	528
SUM ITALY	-1 898	103 458	172 182	115 484	109 669	13 675	62 194

3/G. számú melléklet

Társasági adó (Forrás: Amadeus, IM Cégtár)

ezer EUR

Company name*	Taxation th EUR 2008	Taxation th EUR 2007	Taxation th EUR 2006	Taxation th EUR 2005	Taxation th EUR 2004	Taxation th EUR 2003	Taxation th EUR 2002
AUDI BRUSSELS	10 622	5 846	19 054	16 435	4 386	6 860	12 065
SUM BELGIUM	10 622	5 846	19 054	16 435	4 386	6 860	12 065
AUDI AG	801 000	1 194 000	1 119 000	673 000	482 000	473 000	361 000
AUDI ZENTRUM HANNOVER GMBH		36	32	27	10	17	
AUDI ZENTRUM BERLIN-CHARLOTTENBURG GMBH & CO. KG		234	141		3	4	
AUDI VERTRIEBSBETREUUNGSGESELLSCHAFT MBH							
AUDI ZENTRUM HAMBURG GMBH							
AUDI RETAIL GMBH							
QUATTRO GMBH							
SUM GERMANY (AG nem konszolidált adatokkal)**	801 000	1 194 270	1 119 173	673 027	482 013	473 021	361 000
AUDI HUNGARIA MOTOR KORLÁTOLT FELELŐSSÉGŰ TÁRSASÁG	8 207	12 062	2 595	0	0	0	0
SUM HUNGARY	8 207	12 062	2 595	0	0	0	0
VOLKSWAGEN GROUP ITALIA SOCIETA PER AZIONI (OPPURE - IN FORMA ABBREVI		34 570	24 027	30 403	-10 363	-354	60 659
AUTOMOBILI LAMBORGHINI S.P.A.		34 202	-38 850	2 500	1 887	0	0
VOLKSWAGEN GROUP FIRENZE S.P.A.	-42	87	70				
MML S.P.A.		-100	0	0	0	10	7
AUTOMOBILI LAMBORGHINI HOLDING S.P.A.		1 151	854	664	813	28 862	
LAMBORGHINI ARTIMARCA S.P.A.		2 309	1 060	669	317	662	289
SUM ITALY	-42	72 219	-12 839	34 236	-7 346	29 180	60 955

3/H. számú melléklet

Adózás utáni eredmény (nyereség/veszteség) (Forrás: Amadeus, IM Cégtár)

ezer EUR

Company name*	P/L after tax th EUR 2008	P/L after tax th EUR 2007	P/L after tax th EUR 2006	P/L after tax th EUR 2005	P/L after tax th EUR 2004	P/L after tax th EUR 2003	P/L after tax th EUR 2002
AUDI BRUSSELS	20 793	10 362	63 230	29 142	3 614	12 371	16 295
SUM BELGIUM	20 793	10 362	63 230	29 142	3 614	12 371	16 295
AUDI AG	1 230 000	1 412 000	856 000	462 000	405 000	231 000	210 000
AUDI ZENTRUM HANNOVER GMBH		532	68	-379	851	28	
AUDI ZENTRUM BERLIN-CHARLOTTENBURG GMBH & CO. KG		-2 524	-545		-1 459	67	
AUDI VERTRIEBSBETREUUNGSGESELLSCHAFT MBH							
AUDI ZENTRUM HAMBURG GMBH							
AUDI RETAIL GMBH							
QUATTRO GMBH							
SUM GERMANY (AG nem konszolidált adatokkal!)**	1 230 000	1 410 008	855 523	461 621	404 392	231 095	210 000
AUDI HUNGARIA MOTOR KORLÁTOLT FELELŐSSÉGŰ TÁRSASÁG	520 360	556 787	424 938	365 278	329 109	314 117	280 764
SUM HUNGARY	520 360	556 787	424 938	365 278	329 109	314 117	280 764
VOLKSWAGEN GROUP ITALIA SOCIETA PER AZIONI (OPPURE - IN FORMA ABBREVI		-43 178	28 056	38 529	66 053	6 597	42 350
AUTOMOBILI LAMBORGHINI S.P.A.		36 068	76 254	31 398	944	-58 913	-40 965
VOLKSWAGEN GROUP FIRENZE S.P.A.	-1 856	-5 837	-1 629				
MML S.P.A.		527	439	153	33	42	-385
AUTOMOBILI LAMBORGHINI HOLDING S.P.A.		39 907	80 235	10 087	49 544	35 500	
LAMBORGHINI ARTIMARCA S.P.A.		3 751	1 667	1 081	442	1 271	239
SUM ITALY	-1 856	31 238	185 022	81 248	117 016	-15 503	1 239

3/I. számú melléklet

Input-adatok összesítése tagállamonként és CCCTB csoport szinten

Forrás: Amadeus, IM Cégtár

fő/ezer EUR								
	2008	2007	2006	2005	2004	2003	2002	
BELGIUM	Number of employees	2 116	3 015	5 134	5 401	5 691	5 650	5 783
	Costs of employees th EUR	140 640	574 655	293 333	297 378	314 262	300 693	314 641
	Operating Revenue / Turnover th EUR	1 129 595	1 013 647	2 885 116	2 767 318	2 522 338	2 037 865	2 369 411
	Total assets th EUR	503 255	476 760	915 313	428 424	423 394	461 965	415 933
GERMANY	Number of employees	47 011	45 725	45 682	43 529	43 162	45 358	44 260
	Costs of employees th EUR	3 455 000	3 210 831	3 266 479	2 990 429	2 885 545	2 764 919	2 617 000
	Operating Revenue / Turnover th EUR	30 095 261	29 272 130	27 240 349	22 556 004	20 840 767	19 710 911	18 888 000
	Total assets th EUR	16 320 000	15 264 710	13 809 620	10 953 646	9 752 361	9 032 442	8 109 000
HUNGARY	Number of employees	5 939	5 563	5 166	5 022	5 074	4 907	4 828
	Costs of employees th EUR	168 407	152 582	123 175	115 180	109 141	89 057	92 274
	Operating Revenue / Turnover th EUR	5 606 568	5 900 943	5 056 394	4 271 990	3 976 975	3 768 769	3 557 089
	Total assets th EUR	4 828 298	4 370 854	3 732 351	3 301 210	2 976 679	2 629 164	2 278 616
ITALY	Number of employees	177	1 983	1 697	1 545	1 461	796	1 127
	Costs of employees th EUR	8 812	106 121	86 240	74 362	72 076	30 888	52 863
	Operating Revenue / Turnover th EUR	154 968	5 974 907	5 689 801	5 327 572	4 837 895	654 310	4 673 615
	Total assets th EUR	91 183	2 849 915	2 664 582	2 307 314	2 012 617	1 905 980	1 156 280
CSOPORT	Number of employees	55 243	56 286	57 679	55 497	55 388	56 711	55 998
	Costs of employees th EUR	3 772 859	4 044 189	3 769 227	3 477 349	3 381 024	3 185 557	3 076 778
	Operating Revenue / Turnover th EUR	36 986 392	42 161 627	40 871 660	34 922 884	32 177 975	26 171 855	29 488 115
	Total assets th EUR	21 742 736	22 962 239	21 121 866	16 990 594	15 165 051	14 029 551	11 959 829

4. számú melléklet

Adózás előtti eredmény, társasági adó és adózás utáni eredmény adatok összesítése tagállamonként és CCCTB csoport szinten

Forrás: Amadeus, IM Cégtár

Alapadatok: adózás előtti eredmény, társasági adó és adózás utáni eredmény								ezer EUR
		2008	2007	2006	2005	2004	2003	2002
BELGIUM	Profit (loss) before tax th EUR	31 415	16 207	82 284	45 577	8 000	19 231	28 360
	Taxation th EUR	10 622	5 846	19 054	16 435	4 386	6 860	12 065
	P/L after tax th EUR	20 793	10 362	63 230	29 142	3 614	12 371	16 295
GERMANY	Profit (loss) before tax th EUR	2 031 000	2 604 277	1 974 697	1 134 649	886 406	704 116	571 000
	Taxation th EUR	801 000	1 194 270	1 119 173	673 027	482 013	473 021	361 000
	P/L after tax th EUR	1 230 000	1 410 008	855 523	461 621	404 392	231 095	210 000
HUNGARY	Profit (loss) before tax th EUR	528 567	568 849	427 533	365 278	329 109	314 117	280 764
	Taxation th EUR	8 207	12 062	2 595	0	0	0	0
	P/L after tax th EUR	520 360	556 787	424 938	365 278	329 109	314 117	280 764
ITALY	Profit (loss) before tax th EUR	-1 898	103 458	172 182	115 484	109 669	13 675	62 194
	Taxation th EUR	-42	72 219	-12 839	34 236	-7 346	29 180	60 955
	P/L after tax th EUR	-1 856	31 238	185 022	81 248	117 016	-15 503	1 239
CCCTB GROUP	Profit (loss) before tax th EUR	2 590 982	3 292 791	2 656 696	1 660 988	1 333 184	1 051 139	942 318
	Taxation th EUR	819 787	1 284 397	1 127 983	723 698	479 053	509 061	434 020
	P/L after tax th EUR	1 769 297	2 008 395	1 528 713	937 289	854 131	542 080	508 298

5. számú melléklet

5/A. számú melléklet

Az allokációs kulcsokkal számított CCCTB adóalap, tagállami társasági adó és adózás utáni eredmény – Magyarországon 16% adó

		2008	2007	2006	2005	2004	2003	2002
BELGIUM	CCCTB taxbase th EUR	78 574	203 806	169 954	105 285	88 618	71 925	68 290
	Tax rate %*	33,99%	33,99%	33,99%	33,99%	33,99%	33,99%	40,17%
	CCCTB tax calculated th EUR	26 707	69 274	57 767	35 786	30 121	24 447	27 432
	P/L after tax th EUR	4 708	-53 067	24 517	9 791	-22 121	-5 216	928
GERMANY	CCCTB taxbase th EUR	2 141 098	2 363 399	1 935 655	1 190 018	952 342	793 159	680 994
	Tax rate %*	29,51%	38,36%	38,34%	38,31%	38,29%	39,58%	38,36%
	CCCTB tax calculated th EUR	631 838	906 600	742 130	455 896	364 652	313 932	261 229
	P/L after tax th EUR	1 399 162	1 697 677	1 232 567	678 753	521 754	390 184	309 771
HUNGARY	CCCTB taxbase th EUR	362 041	404 878	295 740	194 140	156 923	126 271	107 470
	Tax rate %*	16,00%	16,00%	16,00%	16,00%	16,00%	18,00%	18,00%
	CCCTB tax calculated th EUR	57 927	64 781	47 318	31 062	25 108	22 729	19 345
	P/L after tax th EUR	470 640	504 068	380 215	334 216	304 001	291 388	261 419
ITALY	CCCTB taxbase th EUR	9 269	320 708	255 346	171 546	135 301	59 784	85 564
	Tax rate %*	31,40%	37,25%	37,25%	37,25%	37,25%	38,25%	40,25%
	CCCTB tax calculated th EUR	2 910	119 464	95 117	63 901	50 400	22 868	34 440
	P/L after tax th EUR	-4 808	-16 006	77 065	51 583	59 269	-9 193	27 754
CCCTB GROUP	CCCTB taxbase th EUR	2 590 982,00	3 292 791,00	2 656 696,00	1 660 988,00	1 333 184,00	1 051 139,00	942 318,00
	CCCTB tax calculated th EUR	719 382	1 160 118	942 333	586 645	470 280	383 976	342 445
	P/L after tax th EUR	1 869 702	2 132 673	1 714 363	1 074 343	862 904	667 163	599 873

5/B. számú melléklet

Az allokációs kulcsokkal számított CCCTB adóalap, tagállami társasági adó és adózás utáni eredmény – Magyarországon 28/30/32% adó

		2008	2007	2006	2005	2004	2003	2002
BELGIUM	CCCTB taxbase th EUR	78 574	203 806	169 954	105 285	88 618	71 925	68 290
	Tax rate %*	33,99%	33,99%	33,99%	33,99%	33,99%	33,99%	40,17%
	CCCTB tax calculated th EUR	26 707	69 274	57 767	35 786	30 121	24 447	27 432
	P/L after tax th EUR	4 708	-53 067	24 517	9 791	-22 121	-5 216	928
GERMANY	CCCTB taxbase th EUR	2 141 098	2 363 399	1 935 655	1 190 018	952 342	793 159	680 994
	Tax rate %*	29,51%	38,36%	38,34%	38,31%	38,29%	39,58%	38,36%
	CCCTB tax calculated th EUR	631 838	906 600	742 130	455 896	364 652	313 932	261 229
	P/L after tax th EUR	1 399 162	1 697 677	1 232 567	678 753	521 754	390 184	309 771
HUNGARY	CCCTB taxbase th EUR	362 041	404 878	295 740	194 140	156 923	126 271	107 470
	Tax rate %*	32,00%	32,00%	28,00%	28,00%	28,00%	28,00%	30,00%
	CCCTB tax calculated th EUR	115 853	129 561	82 807	54 359	43 938	35 356	32 241
	P/L after tax th EUR	412 714	439 288	344 726	310 919	285 171	278 761	248 523
ITALY	CCCTB taxbase th EUR	9 269	320 708	255 346	171 546	135 301	59 784	85 564
	Tax rate %*	31,40%	37,25%	37,25%	37,25%	37,25%	38,25%	40,25%
	CCCTB tax calculated th EUR	2 910	119 464	95 117	63 901	50 400	22 868	34 440
	P/L after tax th EUR	-4 808	-16 006	77 065	51 583	59 269	-9 193	27 754
CCCTB GROUP	CCCTB taxbase th EUR	2 590 982,00	3 292 791,00	2 656 696,00	1 660 988,00	1 333 184,00	1 051 139,00	942 318,00
	CCCTB tax calculated th EUR	777 309	1 224 898	977 821	609 942	489 111	396 603	355 342
	P/L after tax th EUR	1 811 775	2 067 893	1 678 875	1 051 046	844 073	654 536	586 976

6. számú melléklet

6/A. számú melléklet

Az CCCTB eredmények hasonlítása az alapadatokkal (%), Magyarországon 16% adó

		2008	2007	2006	2005	2004	2003	2002
BELGIUM	Taxbase	250,12%	1257,52%	206,55%	231,00%	1107,73%	374,00%	240,80%
	Tax calculated	251,44%	1184,97%	303,18%	217,74%	686,76%	356,37%	227,37%
	P/L after tax	22,64%	-512,13%	38,77%	33,60%	-612,10%	-42,17%	5,69%
GERMANY	Taxbase	105,42%	90,75%	98,02%	104,88%	107,44%	112,65%	119,26%
	Tax calculated	78,88%	75,91%	66,31%	67,74%	75,65%	66,37%	72,36%
	P/L after tax	113,75%	120,40%	144,07%	147,04%	129,02%	168,84%	147,51%
HUNGARY	Taxbase	68,49%	71,18%	69,17%	53,15%	47,68%	40,20%	38,28%
	Tax calculated	705,82%	537,06%	1823,44%	n/a	n/a	n/a	n/a
	P/L after tax	90,45%	90,53%	89,48%	91,50%	92,37%	92,76%	93,11%
ITALY	Taxbase	-488,33%	309,99%	148,30%	148,55%	123,37%	437,18%	137,58%
	Tax calculated	-6929,37%	165,42%	-740,84%	186,65%	-686,08%	78,37%	56,50%
	P/L after tax	259,07%	-51,24%	41,65%	63,49%	50,65%	59,30%	2240,06%
CSOPORT (CCCTB)	Taxbase	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%
	Tax calculated	87,75%	90,32%	83,54%	81,06%	98,17%	75,43%	78,90%
	P/L after tax	105,67%	106,19%	112,14%	114,62%	101,03%	123,07%	118,02%

6/B. számú melléklet

Az CCCTB eredmények hasonlítása az alapadatokkal (%) - Magyarországon 28/30/32% adó

		2008	2007	2006	2005	2004	2003	2002
BELGIUM	Taxbase	250,12%	1257,52%	206,55%	231,00%	1107,73%	374,00%	240,80%
	Tax calculated	251,44%	1184,97%	303,18%	217,74%	686,76%	356,37%	227,37%
	P/L after tax	22,64%	-512,13%	38,77%	33,60%	-612,10%	-42,17%	5,69%
GERMANY	Taxbase	105,42%	90,75%	98,02%	104,88%	107,44%	112,65%	119,26%
	Tax calculated	78,88%	75,91%	66,31%	67,74%	75,65%	66,37%	72,36%
	P/L after tax	113,75%	120,40%	144,07%	147,04%	129,02%	168,84%	147,51%
HUNGARY	Taxbase	68,49%	71,18%	69,17%	53,15%	47,68%	40,20%	38,28%
	Tax calculated	1411,64%	1074,13%	3191,03%	n/a	n/a	n/a	n/a
	P/L after tax	79,31%	78,90%	81,12%	85,12%	86,65%	88,74%	88,52%
ITALY	Taxbase	-488,33%	309,99%	148,30%	148,55%	123,37%	437,18%	137,58%
	Tax calculated	-6929,37%	165,42%	-740,84%	186,65%	-686,08%	78,37%	56,50%
	P/L after tax	259,07%	-51,24%	41,65%	63,49%	50,65%	59,30%	2240,06%
CSOPORT (CCCTB)	Taxbase	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%
	Tax calculated	94,82%	95,37%	86,69%	84,28%	102,10%	77,91%	81,87%
	P/L after tax	102,40%	102,96%	109,82%	112,14%	98,82%	120,75%	115,48%

7. számú melléklet

7/A. számú melléklet

Adóalap, adó és adózás utáni eredmény százalékos változása CCCTB alkalmazása mellett, Magyarországon 16% adó

Adóalap változása CCCTB alkalmazása mellett	
Belgium	523,96%
Németország	105,49%
Magyarország	53,28%
Olaszország	116,66%
Társasági adó változása CCCTB alkalmazása mellett	
Belgium	461,12%
Németország	71,89%
Magyarország	1180,25%
Olaszország	-1124,19%
Adózás utáni eredmény változása CCCTB alkalmazása mellett	
Belgium	-152,24%
Németország	138,66%
Magyarország	91,62%
Olaszország	111,54%

7/B. számú melléklet

Adóalap, adó és adózás utáni eredmény százalékos változása CCCTB alkalmazása mellett, Magyarországon 28/30/32 % adó

Adóalap változása CCCTB alkalmazása mellett	
Belgium	523,96%
Németország	105,49%
Magyarország	53,28%
Olaszország	116,66%
Társasági adó változása CCCTB alkalmazása mellett	
Belgium	461,12%
Németország	71,89%
Magyarország	2132,58%
Olaszország	-1124,19%
Adózás utáni eredmény változása CCCTB alkalmazása mellett	
Belgium	-152,24%
Németország	138,66%
Magyarország	84,84%
Olaszország	108,91%