
Tőke kivonási adó és a transferárazás

Erdős Gabriella*

Jelen cikk a tőke kivonási adó, illetve a transferárazás miatti adóalap módosítás egymással való kapcsolatát vizsgálja. A fő kutatási kérdés arra irányul, hogy vajon a két szabályozás között van-e az üzleti körben átfedés, és ha igen, akkor melyik szabálycsoportnak van elsődlegessége. A cikk általánosságban is elemzi azt a kérdéskört, hogy az OECD ajánlásai mennyiben tekinthetők az EU szabályozási eszköztár részének. Az elméleti fejtegetés demonstrálásaként a cikk röviden bemutatja az EU tőke kivonási adó szabályok magyarországi implementációját és azok együttműködését, illetve konfliktusát a társasági adó törvény transferár szabályaival.

Kulcsszavak: társasági adózás alapelvei, tőke kivonási adó, transferárazás, ATAD

Exit tax and transfer pricing

The article investigates the relationship between tax base amendments necessary due to either exit tax or transfer pricing rules. The main research question is whether there is any overlap between the transactions covered by exit tax or transfer pricing rules and, if affirmative, which rule has priority. The applicability of OECD recommendations, and their place in respect of EU legislation is also analyzed. In the article Hungary is used as an example of the introduction of the EU exit tax rules and their interaction with transfer pricing in the domestic legislation.

Key words: principles of corporate taxation, exit tax, transfer pricing, ATAD

<https://doi.org/10.32980/MJSz.2021.5.1461>

1. Jogszabályi háttér

Az Európai Unió 2016/2017-ben elfogadott egy adókikerülést megakadályozó irányelv csomagot¹, amely intézményesítette többek között a már számos EU tagállam által használt tőke kivonási adót² (exit tax). A tőke kivonási adó nem külön adó nem, hanem társasági adó kivetése olyan ügylet nem realizált nyereségére, ahol az ügylet következményeként az adott állam véglegesen feladja későbbi adóztatási

* Egyetemi docens, Budapesti Corvinus Egyetem.

¹ A Tanács 2016. július 12-i 2016/1164 irányelve a belső piac működését közvetlenül érintő adókikerülési gyakorlatok elleni szabályok megállapításáról (*HL L 193, 19.7.2016, 1–14 o.*), illetve a Tanács 2017. május 29-i 2017/952 irányelve az (EU) 2016/1164 irányelvnek a harmadik országokat érintő hibrid struktúrákból adódó diszkrpanciák tekintetében történő módosításáról (*OJ L 144, 7.6.2017, p. 1–11*)

² A tőke kivonási adó nem külön adó nem, hanem adóalap növelő tétel és ezzel társasági adó kivetése olyan ügylet esetén, ahol az ügylet következményeként az adott állam véglegesen feladja későbbi adóztatási jogát.

jogát. A tőke kivonási adó éppen ezért nem is a cég jogi értelemben vett tőke kivonáshoz kapcsolódik, hanem alkalmazása a törvény által meghatározott ügyletek körére korlátozódik. A tőke kivonási adót Magyarországon 2020-tól kell alkalmazni³ mindazon eszköztranszfer, illetve illetőség változás esetén, amelynek következtében adóztatási jog végleges feladása történik. Alapszabályként a kivetett tőke kivonási adót öt éve alatt kell megfizetni.

A kapcsolt vállalkozások közötti ügyletek transzferárazással kapcsolatos szabályozása⁴ 2001 óta az OECD Irányelvekkel⁵ összhangban történik Magyarországon. Ennek értelmében a kapcsolt vállalkozások közötti ügylet nyereségét a szokásos piaci áron kell megadóztatni. Amennyiben a közöttük alkalmazott ár ettől eltér, akkor az eltéréssel az adóalapot az adott évben módosítani kell. A két jogszabály tárgyi hatálya tőke kivonási ügyletek esetén egymással átfedésben van. A piaci árat mind a transzferárazásnál, mind a tőke kivonási adó esetén ugyanazon szabályok mentén kell meghatározni, azonban az adó megfizetésének az időtartama eltér.

2. A társasági adózás alapelvei

A társaságok jövedelemadóztatásának klasszikus alapelvei az adott vállalkozás által az adott országban megtermelt és realizált nyereség adóztatásához kötődnek, az adófizetési kötelezettség a nyereség realizálásának időpontjában merül fel⁶. Ez a megközelítés logikus és pragmatikus, mivel a nyereség tényleges mértéke csak az elidegenítés bekövetkeztével válik ismertté, előtte a piaci értéket csak becsülni lehet, és az elidegenítés általában pénzmozgással is jár, amikor is az adózónak rendelkezésre áll az az összeg, amelyből az adót ki tudja fizetni. A klasszikus nyereségadóztatási elv, az elkülönült vállalkozás és a szokásos piaci ár elvét használja a nyereség adókötelezettsége mértékének meghatározására. Az elkülönült vállalkozás elve azt mondja ki, hogy az adót a vállalkozás (és nem a végső befektető) szintjén kell beszédni. Az OECD hivatalos megközelítése (*Authorized OECD Approach*)⁷ szerint a nyereség meghatározása szempontjából a más országban lévő telephelyeket, pénzügyileg átlátszó vállalkozási formákat is úgy kell tekinteni, mintha azok önálló vállalkozások lennének. A szokásos piaci ár elve - amelyet szoktak a függetlenség elveként is emlegetni - azt mondja ki, hogy a kapcsolt vállalkozások közötti ügyleteken a feleknek olyan árat, nyereséget, szerződési feltételeket kell alkalmazniuk, amelyet független felek alkalmaznának⁸. Más szóval, a kapcsolt

³ 1996. évi LXXXI. Tv. a Társasági és osztalékadóról (továbbiakban TAO), 16/A. §

⁴ U.o. 18. §

⁵ OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/tpg-2017-en>. (továbbiakban OECD TP)

⁶ Burns, L. and Krever, R: Taxation of Income from Business and Investment, in: *Tax Law Design and Drafting* (szerk: Thuronyi, V), International Monetary Fund, 1998, 2. kötet; 16. fejezet, 48. o.

⁷ OECD (2010) *Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments*, CTPA, Paris, Section B-2, point 9

⁸ OECD (2019), *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/g2g972ee-en>. (továbbiakban OECD MC), 9. Cikk 1. pont,

vállalkozások közötti ügyleteken is kell szokásos piaci nyereséget realizálni, az attól való eltérést társasági adó adóalapban módosítani kell. Ugyanakkor a realizált nyereség adóztatásának elve nem veszi figyelembe az értéktöbblet megtermelődésének a helyét, illetve azt feltételezi, hogy a nyereség az alatt a joghatóság alatt kerül realizálásra, ahol az érték keletkezett⁹. Ezt a megközelítést az OECD az adókikerülés elleni küzdelem jegyében indított BEPS¹⁰ projektjében alapvetően megkérdőjelezte. A projekt egyik fő célja éppen az volt, hogy a nyereségek az értékteremtés helyén kerüljenek elsődlegesen megadóztatásra, azokat ne lehessen agresszív adótervezés vagy transzferárzás segítségével kedvezőbb adókönyvetbe átirányítani. Ez azonban felveti annak a kérdését, hogy mi történjen akkor, amikor egy vállalkozás akár a vállalkozáson belüli (telephelyek egymás közötti vagy telephely és központ közötti) ügyletek, akár az irányítás helyének változtatásával megváltozott illetőség eredményeként egy eszközt, amely nem realizált tőkenyereséget tartalmaz más joghatóság alá helyez át. Az adóegyezmények ilyen esetben egyértelműen az (új) illetőség országának adnak kizárólagos adóztatási jogot¹¹ az eszköz (kivéve az ingatlanokat) elidegenítéséből származó tőkenyereség megadóztatására.

A társasági adózás és a nemzetközi adóztatás klasszikus alapelvei azt eredményezik, hogy olyan esetben, amikor az értékteremtés helye elválik a nyereség realizálásának a helyétől, az értékteremtés országa az adóztatási jogát véglegesen feladja az illetőség változásával, hacsak ennek bekövetkeztekor a még nem realizálódott tőkenyereséget meg nem adóztatja. Egy tőke kivonási adó éppen az ilyen nem realizált tőkenyereség adóztatását teszi lehetővé akkor, amikor a tőke kivonási adó kivetése nélkül az adott joghatóság az adóztatási jogát véglegesen feladná.

3. A társasági adózás és az Európai Unió alapelveinek viszonya

Feltehető a kérdés, hogy az értékteremtés elvének az elsődlegessége a realizációs elv fölött az adóztatási jog végleges feladása esetén nem sérti-e az Európai Unió alapelveit. Az Európai Unió célja az egységes belső piaci létrehozása, amelyen belül a személyek, a tőke, az áruk és a szolgáltatások szabad mozgása biztosított. Ezeket az elveket az Európai Unió alapszerződesei, az Európai Unióról szóló¹² és az Európai Unió Működéséről szóló szerződések fektetik le. A letelepedés szabadsága kimondja, hogy „Tilos a valamely tagállam állampolgárainak (beleértve a vállalkozásokat is) egy másik tagállam területén történő szabad letelepedésére vonatkozó minden

⁹ P.J. Wattel: Fiscal Cohesion, fiscal territoriality and preservation of the (balanced) allocation of taxing power; what is the difference? In (szerk: Webber, D) *The influence of EU law on direct taxation, recent and future developments*; Kluwer Law International, Alphen an der Rijn, 2007

¹⁰ OECD (2013), Action Plan on Base Erosion and Profits Shifting, OECD Publishing, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719>

¹¹ OECD MC 13. Cikk 5. pont

¹² Az Európai Unióról szóló Szerződés (továbbiakban EUSZ) és Az Európai Unió Működéséről szóló Szerződés (továbbiakban EUMSZ) <https://eur-lex.europa.eu/collection/eu-law/treaties/treaties-force.html>

korlátozás.”¹³ Ilyen korlátozásnak minősülhet például az is, ha a letelepedést olyan adóköltségek, adóterhek akadályozzák, amelyek belföldi viszonylatban nem merülnének fel. Amennyiben a fenti példában szereplő vállalkozás az irányítás helyét nem egy másik országba, hanem az eredeti illetőség országán belül egy másik városba helyezné át, akkor a tőkekivonási adó nem merülne fel, hiszen a joghatóság nem változott, így az értékteremtés helye nem válik el az érték realizálásától. Ebben az esetben a tőkenyereség csak a leányvállalati részesedés eladásakor, vagyis a nyereség realizálásakor kerül megadóztatásra. Ez egyértelműen kedvezőbb helyzet, mint a nem realizált tőkenyereség tőkekivonási adóval történő megadóztatása, vagyis a másik tagállamban történő letelepedés miatt felmerülő adóztatás diszkriminatív, és mint ilyen korlátozza a letelepedés szabadságának érvényesülését.

Elméletileg az EU alapelveinek működését maradéktalanul biztosítani kell. Azonban a letelepedés szabadságán kívül léteznek még más alapelvek, célkitűzések, amelyek nem alkotnak teljesen konzisztens rendszert, ráadásul az EU alapjogok érvényesülésekor a nemzeti jogok, a nemzeti adórendszerek különbözőségére is figyelemmel kell lenni. Az alapszerződésben kifejtett szubszidiaritás elve¹⁴ szerint „azokon a területeken, amelyek nem tartoznak kizárólagos hatáskörébe, az Unió csak akkor és annyiban jár el, amikor és amennyiben a tervezett intézkedés céljait a tagállamok sem központi, sem regionális vagy helyi szinten nem tudják kielégítően megvalósítani, így azok a tervezett intézkedés terjedelme vagy hatása miatt az Unió szintjén jobban megvalósíthatók.” Más szóval a társasági nyereségadó területén, amely nem tartozik közvetlen uniós hatáskörbe, az állami szuverenitásból következően a nemzeti adórendszerek intézkedéseinek van elsődlegessége, az EU azokat csak szűk körben, és a tagállamok egyhangú egyetértésével megalkotott közösségi jogszabállyal írhatja felül. Egy tagállam által kivetett tőkekivonási adó esetén letelepedés szabadságának elve ütközik a szubszidiaritás elvével. Az Európai Unió bíróságának (EUB) feladata annak eldöntése, hogy a letelepedés szabadsága ezen nemzeti intézkedés által korlátozható-e.

Az EUB azt az elvet, amely megengedi az egyes szabadságjogok érvényesülésének korlátozását abban az esetben, ha annak gyakorlása más uniós alapelv sérelmére történik a hetvenes években hozott egyik döntésében¹⁵ mondta ki először. Későbbi jogesetekben az EUB egyértelműen megállapította, hogy „egy olyan intézkedés, amely a letelepedés szabadságának megvalósulását hátráltatja csak annyiban megengedhető, amennyiben egy a Szerződéssel (EUSZ, EUMSZ) összhangban levő legitim célt kíván megvalósítani és azt jelentős közérdek indokolja”¹⁶. Az is szükséges ebben az esetben, hogy „az intézkedés alkalmazása megfelelő eszköz legyen a cél elérésének biztosításához és a korlátozás ne menjen túl a szükséges mértéken”. Lehetséges tehát a letelepedés szabadságának nemzeti jog által történő korlátozása, azonban a korlátozáshoz megfelelően súlyos közérdeknek

¹³ EUMSZ 49. Cikk

¹⁴ EUSZ 5. Cikk 3. pont

¹⁵ A Bíróság C-120/78.sz. *Rewe-Zentral AG v Bundesmonopolverwaltung für Branntwein* ügyben 1979 február 20-án hozott ítélete

¹⁶ A Bíróság C-9/02 *Hughes de Lasteyrie du Saillant v Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie* ügyben 2004 március 11-én hozott ítélete, 49. pont

kell fűződnie, a korlátozásnak megfelelő eszköznek kell lennie a kívánt cél megvalósításához, és a korlátozás mértékének arányosnak kell lennie. Az EUB a közérdek, megfelelő eszköz és az arányosság hármaskritériuma alapján bírálja el, hogy egy adott intézkedés kompatibilis-e az Európai unió alapelveivel annak ellenére, hogy alkalmas a letelepedés szabadságának korlátozására.

A közérdek súlyos sérelmének minősítette az EUB a tagállamok közötti adóztatási jog egyensúlya megőrzésének érvét. Eszerint a korlátozás azokban az esetekben elfogadható, „amikor az ilyen szabályozás nem haladja meg az adóztatási joghatóság tagállamok közti kiegyensúlyozott megosztásának megőrzéséhez, valamint a teljesen mesterséges, valós gazdasági tartalmat nélkülöző, kizárólag a hivatkozott adókedvezmény jogtalan megszerzését célzó megállapodások megelőzésére irányuló cél eléréséhez szükséges mértéket.”¹⁷

A tőke kivonási adó egyértelműen sérti a letelepedés szabadságát, mivel olyan nem realizálódott tőkenyereséget adóztat, amely az tagállamon belül történő mozgás esetén nem kerülne megadóztatásra. EU kompatibilitása szempontjából tehát azt szükséges vizsgálni, hogy a határon átnyúló ügylet mennyiben változtatja meg a tagállamok adókiivetési jogának egyensúlyát.

2004-ben került az EUB elé az első olyan ügy, ahol a tőke kivonási adó védelmében egy tagállam az adóztatási jogok egyensúlyának megőrzésével érvelt¹⁸. Eszerint az illetőség változása az eredeti illetőség állama adóztatási jogának végleges feladását vonná maga után egy olyan tőkenyereség tekintetében, amely olyan időszakban keletkezett, amikor a személy a tagállamban belföldi illetőségű volt. Ezért a joghatóság alól kikerülő eszköz adóztatása összhangban van az értékkerentés, vagy másként a területiség elvével, amely szerint a jövedelmet elsődlegesen az az állam adóztathatja, amelyhez a (nem realizált) jövedelem keletkezése kapcsolható. A bíróság ezt az érvelést elfogadta a letelepedés szabadságának jogos korlátjaként és ezzel megnyílt az út a nemzeti szintű tőke kivonási adók alkalmazása felé.

4. Tőke kivonási adó, mint az adókikerülés elleni küzdelem eszköze

Az ATAD¹⁹, az adókikerülés elleni küzdelem jegyében született európai uniós irányelv alapelveként kimondja, hogy biztosítani kell az adónak a nyereség és az érték keletkezése helyén történő megfizetését, és „szabályokat kell megállapítani a belső piacon történő adóalap-erőzítő ellen és a belső piacról kifele irányuló nyereségátcsoportosítás ellen”²⁰.

A tőke kivonási adó is bekerült az adókikerülés elleni küzdelem eszköztárába. Az adókikerülés lehetősége az EU joggyakorlat szerint önmagában nem fogadható el a letelepedés szabadságának jogos korlátozásaként. Ebből következően tőke kivonási

¹⁷A Bíróság C-446/03 *Marks & Spencer plc v David Halsey* (Her Majesty's Inspector of Taxes) ügyben 2005. december 13-án hozott ítélete

¹⁸A Bíróság C-470/04 *N* kontra *Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo* ügyben, 2006. szeptember 7-én hozott ítélete, 43. pont

¹⁹Id. 1. lányszöveg

²⁰U.o., preambulumban (5)

adó általánosan nem vezethető be, hanem azokra az ügyletekre nézve lehet alkalmazni, amelyek eredményeként az adott állam adóztatási joga véglegesen feladásra kerülne a tőkekivonás következtében.

Az ATAD három ilyen ügyletcsoportot definiál²¹. Az eszközök áthelyezése akkor merül fel, ha a tagállam az áthelyezéssel feladja az adóztatási jogát, bár az eszközök jogi, vagy gazdasági tulajdonosa ugyanaz marad. A második ügyletcsoport az adóügyi illetőség áthelyezése, ahol a kritérium értelemszerűen az illetőség változása. Ilyen ügylet következik be akkor, amikor egy belföldi bejegyzésű és belföldi adóilletőségű társaság az irányítás központját más országba helyezi át anélkül, hogy a jogi személyt megszüntetné, és a másik ország az illetőséget a tényleges irányítás (és nem a bejegyzés) helye alapján határozza meg. A harmadik ügylet csoport a telephely által folytatott gazdasági tevékenység áthelyezése másik telephelyre vagy a központhoz.

A három ügyletcsoportot az ATAD 5. cikke tovább bontja, különbséget téve a telephelyről történő eszköz áthelyezés, illetve üzleti tevékenység áthelyezés között. Az adóztatást kiváltó körülmény az, hogy a székhely szerinti állam az ügylet következtében az adóztatási jogát véglegesen elveszíti egy piaci értéktöbblet tekintetében, amelynek keletkezése a belföldi adóilletőség idejére esett. Kivételt jelent az adóztatás alól, ha az eszköz, a tevékenység a korábbi illetőség országában adóztató telephelyhez köthető, hiszen ebben az esetben az adóztatási jog nem kerül feladásra. Az irányelv lehetővé teszi az adó megfizetésének a halasztását egy öt éves periódusra, azonban a tagállam erre az időszakra a meg nem fizetett adó után kamatot számíthat fel.

Az Irányelv rendelkezései tehát az EUB Ítéletei nyomán kialakult esetjogot jogi kötőerővel rendelkező normává változtatták. Ezzel nemcsak elfogadottá vált a nemzeti jog által bevezetett tőkekivonási adó, hanem az adóztatás uniós szinten egységesítésre került, és a tőkekivonási adó bevezetése a tagállamok számára kötelezővé vált. Az adózók számára a tőkekivonási adó különösen súlyos teher, mivel a nem realizálódott tőkenyereség, mint adóalap, és az adóztatási jog végleges feladásának időpontja, mint adóztatási pont azt jelenti, hogy akkor kell adót fizetni, amikor még nincs eladásból származó bevétel, amelyből az adót le lehetne vonni, illetve nincs olyan pénzáram, amely az adó befizetés forrásául szolgálhatna. Ráadásul egyáltalán nem biztos, hogy az eszköz valaha is elidegenítésre kerül, és az elidegenítésekor keletkező tőkenyereség meghaladja a tőkekivonási adó alapjául szolgáló tőkenyereséget.

5. A tőkekivonási adó és a transzferárazás kapcsolata

A tőkekivonási adó alapja „az áthelyezett eszközök kivonásakor fennálló piaci értéknek az eszközök adó megállapításhoz használt értékével csökkentett összege”²². A magyar TAO szóhasználata szerint ez utóbbi a számított nyilvántartási

²¹ U.o., 5. Cikk, 1. pont

²² 2016/1164/ EU, 2. Cikk, 6-8. pontok

érték fogalmának felel meg²³. Az irányelv szerint „piaci érték az az összeg, amelyért üzleti szándékkal rendelkező, egymástól független vevők és eladók közötti közvetlen üzlet keretében egy eszköz elcserélhető, vagy kölcsönös kötelezettségvállalások teljesíthetők”²⁴.

A transzferárazás kulcskérdése a piaci ár megtalálása és összehasonlítása a kapcsolt üzletben alkalmazott árral. Elméletben ez nagyon egyszerűen hangzik, de gyakorlatban komoly nehézségeket okoz. A piaci ár ugyanis nem egy adott ár vagy érték, hanem a piaci ügyletek sokaságából kialakuló ársáv. Független felek közötti ügyleteknél az az alapfeltételezés, hogy a kialakult ár, feltételek, piaci alku eredménye, amelynek során a független vállalkozás megvizsgálja a számára rendelkezésre álló lehetőségeket, mérlegeli a kockázatokat, illetve értékeli az üzlet hatását a rövid és hosszú távú stratégiájára²⁵.

A tőke kivonási adó a jogi személyen belüli ügyleteket adóztatja. A fióktelepet úgy kell tekinteni, mintha a jogi személytől elkülönült vállalkozás, leányvállalat lenne. Ebből egyenesen következik az is, hogy a fióktelepet és a jogi személyt, amely a fióktelepet létre hozta, egymással való ügyleteikben kapcsolt vállalkozásoknak kell tekinteni, vagyis ezekben az ügyleteikben egymással szemben szokásos piaci árat kell alkalmazniuk függetlenül attól, hogy az üzlet esetleg polgári jogi értelemben nem is létezhet. A tőke kivonási adót tehát adott esetben ugyanazokra a jogi személyen belüli, egymástól elkülönült gazdasági egységek közötti nemzetközi ügyletekre kell alkalmazni, mint a transzferár szabályokat, és mindkettő kiindulási pontja a piaci ár, amelyet független felek összehasonlítható üzletben alkalmaznának. A szokásos piaci ár megállapításának a módszertanát az OECD Transzferár Irányelvek²⁶ rögzítik, azonban ezek ajánlások, amelyek nem bírnak jogi kötőerővel, és nem képezik az európai uniós joganyag részét. Amennyiben a tőke kivonási adó adóalapjának meghatározásához az OECD szokásos piaci ár elvét szeretnénk használni, akkor indokolt először elméletileg megvizsgálni, hogy használható-e egyáltalán egy másik nemzetközi szervezet módszertani ajánlása EU joganyag részeként.

Az OECD ajánlásokat csak valamennyi tag kölcsönös megállapodásával ad ki²⁷. A tagok az ajánlásokhoz észrevételeket vagy fenntartásokat fűzhetnek. Ilyen esetben az ajánlás ezekkel együtt alkalmazható az adott államban, fenntartás híján azonban a tagsággal a tagállam vállalja az ajánlások megtartását. Az ajánlások tehát közvetlenül nem képezik a nemzeti joganyag részét, de hivatkozási alapul szolgálnak a nemzeti jogszabály vagy az adóegyezmény értelmezéséhez, alkalmazásához és módszertant adnak, többek között a piaci ár meghatározásához is. Az EU oldaláról az OECD transzferár ajánlásainak az alkalmazása és azoknak az uniós joganyaggal való kapcsolata a legélesebben az agresszív adóstruktúrákkal kapcsolatos EUB

²³ TAO 4. § 31/a pont

²⁴ 2016/1164/EU, 5. Cikk, 6. pont

²⁵ Czoboly-Erdős: *Adózási és adótervezési ismeretek*, 8. fejezet, 2.3 alfejezet, A HVG-ORAC, 2021, ISBN 9789632585291

²⁶ OECD TP

²⁷ OECD Convention, 6. cikk, az 1998. évi XV. Tv Magyarország csatlakozása az OECD-hez tartalmazza az OECD Convention szövegét

ítéletek²⁸ kapcsán vetődött fel. A struktúrák lényege mindegyik esetben az volt, hogy a termelés, értékesítés (működés) országaiban a leányvállalatok jelentős mértékű jogdíjat fizettek egy központi szellemi terméket kezelő tagvállalatnak, amely agresszív adótervezési struktúrák segítségével olyan helyen és módon került megalapításra és működtetésre, hogy a jogdíj tényleges adóterhe elenyésző legyen. Ezen struktúrák közös vonása még, hogy a jogdíj piaci mértékét transzferár dokumentáció támasztotta alá, amelyet a szellemi tulajdont kezelő vállalkozás bejegyzésének országa feltételes adómegállapítás formájában jóvá is hagyott. Az EU Bizottsága a struktúrákat azon az alapon minősítette rejtett állami támogatásnak, hogy az adott ország olyan transzferárat hagyott piaci árként jóvá, amelynek a szokásos piaci ár volta megkérdőjelezhető. A jogesetekben a tagállamok gyakran érveltek azzal, hogy „a Bizottság nem vizsgálhatta volna az a feltételes adómegállapítást az uniós jogban önálló tartalommal bíró szokásos piaci ár elvére figyelemmel, mivel kizárólag az érintett tagállam nemzeti törvényei és rendeletei relevánsak az állami támogatások ellenőrzése szempontjából”²⁹. Mivel pedig az Európai Uniónak nincsenek a szokásos piaci ár megállapításával kapcsolatban jogi kötéserővel rendelkező szabályai vagy útmutatásai, így a piaci ár megállapítása nemzeti hatáskörbe esik. Ezt az érvelést a bíróság azzal utasította el, hogy „a Bizottság által a megtámadott határozatban ismertetett szokásos piaci ár elve olyan eszközt jelent, amely révén el lehet végezni az ellenőrzést...a szokásos piaci ár elve referenciakritériumként alkalmazandó”³⁰.

Ezzel az EU gyakorlatilag átvette az OECD elveket és ajánlásokat, mint olyan módszertanokat, amelyek az uniós alapelvekkel való összhang tisztázásában alkalmazhatóak. A tőkekivonási adó szempontjából ez azt jelenti, hogy a piaci ár meghatározásához az adózónak és az adóhatóságoknak egyaránt az OECD transzferár módszertanok szolgálhatnak eszközül, mivel az ATAD a szokásos piaci ár elvének alkalmazását az irányelvben már lefektette. Ugyanakkor a transzferár iránymutatások alkalmazása a tőkekivonási adó adóalapjának a megállapításához számtalan gyakorlati kérdést is felvet.

A piaci ársáv erősen függ a minta nagyságától, összetételétől és az alkalmazott módszertől. Jogvita keletkezhet önmagában abból is, ha a felek nem azonos módszert és mintát alkalmaznak a piaci ársáv meghatározására. A tőkekivonási adó szempontjából tehát a transzferár szabályok használata kockázatot hordoz magában még akkor is, ha a fenti elméleti kérdések az OECD ajánlásokkal kapcsolatosan nem merülnének fel, mivel az adóhatóságok által elfogadott módszer és a minta összetétele eltérhet a társaság által alkalmazottól. Ezt a kockázatot a szokásos piaci ár előzetes egyoldalú, egy adott adóhatóság által jóváhagyott megállapításával nem lehet csökkenteni. Az OECD a BEPS 14. akcióterv ajánlásaiban³¹ éppen ezért

²⁸ Többek között: SA.38373 Apple (2014), SA.38945 McDonalds (2015), T-760/15 and T-636/16 Starbucks, T-755/15 Fiat, T-816/17 Amazon, T-525/18 Engie, SA.51284 Nike (2019)

²⁹ A Törvényszék ítélete T-760/15 és T-636/16. Holland Királyság kontra Európai Bizottság ügyekben 2019. szeptember 24-én hozott ítélete, 133. pont (továbbiakban Starbucks ügyek)

³⁰ T-760/15 és T-636/16 Starbucks, 151. pont

³¹ OECD (2015), *Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264241633-en>.

kimondja, hogy a nagyobb biztonság érdekében ösztönözni kell a kétoldalú APA eljárásokat, illetve biztosítani kell a kölcsönös egyeztetési eljárások hatékony működését, azonban az ilyen eljárások nagyon idő és költség igényesek. A szokásos piaci ár használata a tőkevonási adó alapjának meghatározásában azonban még akkor is felvethet kérdéseket, ha a fenti kockázatok nem merülnek fel.

A transzferár szabályok szerint az adózó által alkalmazott érték piacinak minősül, amennyiben benne van a szokásos piaci ársávban, függetlenül attól, hogy az adott sávon belül hol helyezkedik el. Ez felveti azt a kérdést, hogy a tőkevonási adó alapjának meghatározásakor az adózó mennyiben döntheti el a piaci ársávon belül azt, hogy mekkora konkrét összeggel számol a nem realizált tőkenyereség meghatározása során és az adóhatóságnak mennyiben van joga a későbbiekben ezt a döntést felülírni.

Az alkalmazott transzferár piaci voltát az adózónak kell bizonyítania transzferár dokumentáció³² készítésével. Kérdésként merülhet fel, hogy vajon a tőkevonási adó alapjának meghatározásához használt piaci ár esetén kinek kell bizonyítani az ár piaci voltát, és a bizonyításra vonatkoznak-e az OECD transzferár dokumentáció készítési és jelentéstételi szabályai.

Az ATAD a kettős adózás elkerülése érdekében azt is rögzíti, hogy a tőkevonást fogadó tagállamnak az eszközök bekerülési értékeként azt az értéket kell figyelembe venni, amely a tőkevonási adó alapját képezte, kivéve, ha az nem tükrözi a piaci értéket³³. Kapcsolt vállalkozások közötti transzferárok miatti módosítás esetén az adóegyezmény rendelkezik arról, hogy „a másik állam megfelelően kiigazítja az ilyen nyereségre ott kivetett adó összegét”³⁴. Az adóegyezmény szövegének a megfogalmazása kötelezővé teszi a másik államban a kiigazítást, azonban csak a 'megfelelő' mértékben. A megfogalmazás teret enged annak, hogy a két ország adóhatósága által megállapított piaci árra történő kiigazítás mértéke eltérjen. Erre az esetre az adóegyezmény kölcsönös egyeztetési eljárást irányoz elő, illetve az egyeztetési eljárás sikertelensége esetén lehet helye a nemzetközi vitarendezés különböző eszközeinek, a kölcsönös egyeztető eljárásnak, és az azt követő arbitrációnak, akár az arbitrációs konvenció³⁵, akár az EU nemzetközi vitarendezési irányelv³⁶, akár pedig az adott egyezmény kölcsönös egyeztető eljárásról szóló cikke alapján³⁷. Az uniós irányelvek az arbitrációt minden olyan esetben lehetővé teszik, amikor ugyanazon jövedelmen merül fel kettős adózás, az adóegyezmények azonban

³² OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paris, V. fejezet <https://doi.org/10.1787/tpg-2017-en>

³³ 2016/1164/ EU, 5. cikk, 5. pont

³⁴ OECD MC 9. cikk 2. pont

³⁵ 90/463/EEC Egyezmény a kapcsolt vállalkozások nyereségkiigazításával kapcsolatos kettős adózás megszüntetéséről (HL L 225, 1990.8.20., 10.o), amely Magyarországon a 2006. évi XXXVI. Törvénnyel került átvételre

³⁶ Tanács (EU) 2017/1852 2017. október 10-én elfogadott irányelve az európai uniós adóügyi vitarendezési mechanizmusokról, amely Magyarországon a 2013. évi XXXVII., az adó- és egyéb közterhekkel kapcsolatos nemzetközi közigazgatási együttműködés egyes szabályairól szóló Törvénynek a 2019. évi LXXII.tv. általi módosításával került átvételre

³⁷ Megjegyzendő, hogy a magyar adóegyezmények nem tartalmazzák az OECD MC 25. cikk 5. pontjának megfelelő pontot, ezért ezen a jogalapon nem lehetséges arbitráció amennyiben a kölcsönös egyeztetési eljárás nem vezetett eredményre.

a kölcsönös egyeztetési eljárást a transzferárazás, kettős illetőség, illetve a telephelyek kettős adózást elkerülő módszereire korlátozzák, így tőke kivonási adó esetén az adóegyezmény alapján indított vitarendezési lehetőség csak abban az esetben alkalmazható, ha a transzferár megállapítás nemcsak mint módszertan kerül elfogadásra, hanem a tőke kivonási adót a transzferárazás speciális esetének tekintjük. Hasonló okok miatt kérdéses az, hogy tőke kivonási adó esetén kérhető-e kölcsönös egyeztetési eljárás az OECD MC 9.cikk 2. pontjának megfelelő adóegyezmény cikk alapján. Megjegyzendő az is, hogy a magyar adóegyezmények nem tartalmaznak kötelező arbitrációt lehetővé tévő szabályt, így az egyeztető eljárás sikertelensége esetén a kettős adózás fennmarad, kivéve, ha az egyeztető eljárás nem az adóegyezmény, hanem a fenti másik két irányelv alapján kerül lefolytatásra.

6. Transzferár kiigazítás vagy tőke kivonási adó?

A *Verder LabTec.* ügyben³⁸ született 2015-ös ítélet új kérdéseket vetett fel a tőke kivonási adók és a transzferárazás viszonya tekintetében. Az adott ügyben egy egész üzletág, annak minden eszközével, kötelezettségével, a könyvekben ki nem mutatott üzleti értékével, céltartalékaival együtt került egy másik tagállam joghatósága alá. A vállalkozás, mint az üzletág jogi tulajdonosa nem változott meg, a mivel vállalkozás egy belföldi üzletágát az egyik külföldi telephelyének adta át. A konkrét helyzetet az is bonyolította, hogy a vállalkozás a német jog szerint pénzügyinleg átlátszónak minősült, vagyis nem a vállalkozás, hanem a vállalkozás tulajdonosai fizettek német társasági adót a németországi tevékenység nyeresége után, ezért az ügyletet úgy kell tekinteni, mintha ugyanazon jogi személy két különböző országban lévő telephelye között történt volna az átadás. Az üzletág átadásakor a német állam tőke kivonási adót vetett ki az üzletág piaci és könyv szerinti értékének különbözetére. A bíróság egyértelműen kifejtette, hogy a letelepedés szabadsága a tevékenységek áthelyezésére éppúgy vonatkozik, mint a bejegyzett székhely, vagy a tényleges irányítás áthelyezésére³⁹ (Az ítéletet az ATAD elfogadása előtt született, de azzal teljesen összhangban van). Az eszközátruházáshoz kapcsolódó nem realizált tőkenyereségekre kivetett tőke kivonási adó az ítélet szerint korlátozza a letelepedés szabadságának érvényesülését, de az adó felfüggesztése és tíz év alatt egyenlő részletekben történő megfizetése (ez volt a német adóhatóság határozata) a letelepedés szabadsága indokolható és arányos korlátozásának minősül.

A fent említett ügyben a felek egyike sem vitatta, hogy tőke kivonási adóról van szó, holott ez a kérdés egyáltalán nem egyértelmű. A transzferár szabályok értelmében a jogi személy és különböző telephelyei kapcsolt vállalkozásnak minősülnek, ezért a közöttük végbemenő ügyleteknek szokásos piaci áron kell történniük. Azonban ellentétben a tőke kivonási adóval, a transzferár szabályok nem rendelkeznek az adófizetés felfüggesztéséről, a transzferár módosítást az

³⁸ A Bíróság C-657/13 a *Verder LabTec GmbH & Co. KG* kontra *Finanzamt Hilden* ügyben 2015.május 21-én hozott ítélete

³⁹ U.o., 35. pont

adóbevallásban egyösszegben kell megtenni, és az adófizetési kötelezettséget az adott pénzügyi évben, halasztás lehetősége nélkül kell teljesíteni. Ha azonban ugyanezen ügyletre tőke kivonásként tekintünk, akkor a jelenleg érvényes irányelvi szabályok szerint az adót öt év alatt kell csak megfizetni. Ismét visszaköszön tehát a kérdés, hogy milyen kapcsolat van a piaci ár alapján meghatározott tőke kivonási adó és a transzferár kiigazítás között. Sőt ez a kérdés általánosabban is feltehető olyan formában, hogy a transzferár kiigazítások rendszere nemzetközi ügyletek esetén vajon minden esetben összhangban van-e a letelepedés szabadságával, nem minősül-e a letelepedés szabadsága aránytalan korlátozásának mindazon esetekben, amikor kapcsolt felek ugyanazon jogi személy részei.

Amennyiben a kapcsolt vállalkozások közötti ügyletek transzferár kiigazításait nemzeti szinten szabályozott ügyletnek tekintjük, akkor az irányelv rendelkezései azokat felülírják, tehát tőke kivonás esetén a hatóságoknak alkalmazni kell a halasztási szabályokat. Ez jelentős cash-flow előnyt biztosíthat a telephelyen (fióktelepen, pénzügyileg átlátszó vállalkozáson) keresztül történő tevékenységek nemzetközi átadása esetén ahhoz képest, ha az elidegenítés két kapcsolt vállalkozásnak minősülő jogi személy között történne.

Az irányelv szabályait a nemzeti jogba az implementációs eljárás során ültetik át. Éppen ezért a transzferár szabályok vagy a tőke kivonási szabályok alkalmazásának kérdése végső soron az adott nemzeti jog alapján megválaszolható kérdésként fog felmerülni és egyáltalán nem biztos, hogy a nemzeti jog tartalmaz erre vonatkozó rendelkezéseket, hiszen azok nem voltak részei az irányelvnek, és az OECD ajánlásainak sem. Ilyen esetben, ha az adóhatóság és az adózó a prioritási sorrendben nem ért egyet, a tőke kivonási adót tartalmazó irányelv szabályainak érvényesítésére csak az irányelv közvetlen hatályára történő hivatkozással⁴⁰, vagy köteleességszegési eljárás⁴¹ során van lehetőség.

A *Verder labTech* ügyben a bíróság a piaci érték kérdésében nem tett semmilyen megállapítást, holott az üzletág értékelés szabályai jelentősen eltérnek az eszközértékelésétől. Eszközök elidegenítésekor az egyedi eszköz piaci értékét határozzák meg. Az üzletág magában foglalja a tevékenységhez kapcsolódó összes eszközt és kötelezettséget. Az elidegenített üzletág piaci értéke nem egyenlő az eszközök és kötelezettségek piaci értékével, hanem több annál, mivel figyelembe veszik az üzletág jövőbeni jövedelemtermelő képességét is a vételárban történő megállapodáskor. Az irányelv piaci ár definíciója a szövegezése szerint nem biztos, hogy kiterjed az üzletág értékelésre, mivel kifejezetten eszközt, illetve azt az értéket említi, amelyen „egy eszköz elcserélhető vagy kölcsönös kötelezettségvállalások teljesíthetők”⁴².

A fentiek alapján elmondható, hogy mindazon esetekben, amelyek a tőke kivonási adó tárgyi hatálya alá tartoznak a tőke kivonási adó alkalmazása legalábbis cash-flow előnyt jelent a transzferár szabályok alkalmazásával szemben. Valószínűleg a tőke kivonás adót magasabb szintű jogszabálynak kell tekinteni, mint a transzferár

⁴⁰ Erdős, G., Öry, T., Váradi, A.: *Az Európai Unió adójoga* 4. fejezet, 334. o., Wolters Kluwer, Budapest, (2021), ISBN 9789632959801

⁴¹ A Tanács 1/2003/EK Rendelete (2002. december 16.), Bizottság 773/2004/EK Rendelete

⁴² 2016/1164/ EU, 5. Cikk, 6. pont

szabályokat, mivel előbbieket irányelv határozza meg, utóbbiakat csak ajánlások. Ugyanakkor mindkettő jogi kötőerővel rendelkező szabályként épül be a nemzeti jogba. A tőke kivonási adó alapjának meghatározásához is a transzferár módszertant célszerű alkalmazni, azonban az alkalmazás mélysége és az adózó választási lehetőségei nem egyértelműek, ezért azok jogvitához vezethetnek. További jogbizonytalanságot generál, hogy az adóhatóságoknak nem feltétlenül kell egyetérteniük a piaci ár meghatározásához alkalmazott módszer, illetve minta tekintetében.

7. A magyar szabályok értelmezési nehézségei

A magyar társasági adó törvény egyértelműen kimondja a szokásos piaci ár elvének alkalmazását kapcsolt vállalkozások közötti ügyletekre. Számos országgal ellentétben megengedi azt is, hogy a kapcsolt felek tudatosan, megfelelő üzleti indokokkal alátámasztottan eltérjenek a szokásos piaci ártól, feltéve, hogy az adóbevallásukban az alkalmazott ár a szokásos piaci ár nagyságára kiigazításra kerül⁴³. A törvény kapcsolt vállalkozások közötti ügyletnek tekinti a külföldi vállalkozás és belföldi telephelye, valamint a külföldi vállalkozás telephelyei, továbbá a külföldi vállalkozás belföldi telephelye és a külföldi vállalkozás kapcsolt vállalkozásai közötti ügyleteket. Hasonlóan kapcsolt ügyletek a magyar vállalkozás külföldi telephelye, valamint a külföldi telephely és a magyar vállalkozás kapcsolt vállalkozásai közötti ügyletek⁴⁴.

A magyar társasági adó törvény, a tőke kivonási adó szabályokat az irányelv definíciói nélkül vette át. Az irányelvvvel ellentétben tehát nincs meghatározva az eszközök áthelyezése, az adóügyi illetőség áthelyezése, és az állandó telephely által folytatott gazdasági tevékenység áthelyezése, mint fogalom. Emiatt azután az adóztatási jog végleges feladása ugyan kimondásra kerül, mint feltétel, azonban nem foglalkozik a magyar törvény az eszközök gazdasági vagy jogi tulajdonának változatlanságával, illetve a telephely tevékenysége átadása következtében az adóalanyiség megszűnésével.

A tőke kivonási adót a TAO adóalap növelő tételként határozza meg⁴⁵, azonban a tőke kivonásra jutó adót öt év alatt egyenlő részletekben kell csak megfizetni a megfelelő feltételek teljesítése esetén. Az adóalap növelési kötelezettség akkor áll be, ha a vállalkozás a belföldi székhelyéről külföldi telephelyére, vagy belföldi telephelyéről külföldi székhelyére, illetve külföldi telephelyére helyez át eszközöket, és ezzel adóztatási jogát véglegesen feladja. Adókötelezettség keletkezik akkor is, ha a vállalkozás belföldről külföldre helyezi át a belföldi telephelye által folytatott üzleti tevékenységet „ha e törvény egyéb rendelkezései alapján a kivonásra okot adó körülmény miatt a (2) bekezdésben foglaltakkal megegyező adóalap-növelési kötelezettsége [piaci értéknek a számított nyilvántartási értékkel csökkentett összege] nem merülne fel”. Ez utóbbi megfogalmazás több kétséget is felvet. Az első ilyen, hogy vajon „megegyező adóalap-növelési kötelezettségnek” kell-e tekinteni a

⁴³ TAO 18.§ (1)

⁴⁴ TAO 4.§ 23. pont (d), (e)

⁴⁵ TAO 16/A.§

kapcsolt vállalkozások közötti transzferár módosítást, hiszen az is a piaci értékhez kapcsolódik, azonban abban az esetben nem a teljes tőkenyeresség összegével történő adóalap módosításról van szó, hanem annak csak arról a részéről, amellyel a felek által alkalmazott eladási ár a piaci ártól eltér. Amennyiben a transzferár módosítás nem feleltethető meg a fenti jogszabályi helynek, akkor a tőke kivonás kapcsán egymástól függetlenül mind transzferár módosítás, mind pedig tőke kivonási adó felmerülhet, és ez kettős adózást eredményez. Amennyiben a törvény szövegével a jogalkotónak az volt a szándéka, hogy a transzferár módosítást is belefoglalja a tőke kivonási adóba, akkor az viszont azt eredményezné, hogy transzferár módosítás merül fel elsődlegesen, tőke kivonási adó kötelezettség pedig legfeljebb másodlagosan, a még fennmaradó, később nem adóztatható látens tőkenyeresség összegében. Az ilyen megoldás viszont nem feltétlenül áll összhangban az irányelvvel, hiszen a látens tőkenyeresség egy részére azonnali adófizetési kötelezettséget eredményez, míg az irányelv a teljes nem realizálódott tőkenyeresség részletekben történő megfizetését írja elő. Az az értelmezés is lehetséges, hogy a kapcsolt feleknek, mint amilyenek a telephelyek és a vállalat központjaik, mindig piaci áron kell az ügyletet végezni, ebben az esetben viszont a tőke kivonás adó az eszköz vagy a telephely tevékenységének az áthelyezése esetén üres halmaz. Ráadásul a fent kiemelt mondatrész a telephely gazdasági tevékenységének áthelyezéséhez kapcsolódóan kerül a törvényben kifejtésre, így az is kérdéses, hogy vajon a szabály a tőke kivonás mindegyik esetére, vagy csak a telephely tevékenységének az áthelyezésére vonatkozik. A félreértések elkerülése érdekében mindenképpen szükséges lenne jogszabályban tisztázni a transzferár módosítás és a tőke kivonási adó viszonyát, méghozzá olyan módon, amely a tőke kivonási adóval lefedett ügyletek esetén az a tőke kivonási adó elsődlegességét mondja ki. Ez a megoldás állna ugyanis összhangban az uniós esetjoggal. Célszerű lenne az irányelv definícióit is teljes körűen beépíteni a magyar szabályozásba, mivel ezzel válik egyértelművé a tőke kivonási adóval lefedett ügyletek köre.

8. Befejező gondolatok

Mind az OECD, mind az Európai Unió nagy erővel dolgozik olyan megoldásokon, amelyek ellehetetlenítik az agresszív adótervezési ügyleteket és struktúrákat. A küzdelemnek egy korai, klasszikus eszköze a szokásos piaci ár megkövetelése kapcsolt vállalkozások közötti ügyletekben, amelynek elméletét és módszertanát az OECD fejlesztette ki. A tőke kivonási adó nagyrészt az EU tagállamok jogszabályi próbálkozásainak eredménye, amelynek során az EUB az államok közötti adóztatási jog egyensúlyának megőrzését a letelepedés szabadsága jogos korlátozásaként ismerte el és ezzel a tőke kivonási adót az alapelvekkel összhangban lévőnek találta. Az ATAD csak a már kialakult joggyakorlatot ültette át jogi kötőerővel rendelkező irányelvbe. Mindkét irány különös figyelmet szentelt a jogi személyen belüli, a különböző országokban lévő telephelyek és azok központjai közötti ügyleteknek, azonban az OECD módszertan és az EU joganyag fejlődése egymástól függetlenül ment végbe. Az irányelv és az EU esetjog alkalmazható módszertannak ismerte el az

OECD transzferár szabályozását, azonban nem foglalkozott az esetleges átfedések feltárásával, és általánosságban a két szabályrendszer egymáshoz való viszonyával. Ezzel jogbizonytalanság született egyfelől abban a kérdésben, hogy amennyiben egy ügylet mindkét szabályrendszer alá tartozhat, akkor melyik rendszernek van elsődlegessége az adófizetési kötelezettség meghatározásában, másfelől a transzferár dokumentáció és módszertan alkalmazási körében, valamint az ezekből eredő jogviták rendezési módjában. Ezen kérdésekre valószínűleg az uniós esetjog fog csak választ adni.
