

EURÓPAI FÜZETEK 26.

SZAKMAI ÖSSZEFOGLALÓ A MAGYAR CSATLAKOZÁSI

TÁRGYALÁSOK LEZÁRT FEJEZETEIBŐL



Szabó Tímea — Molnár Gáspár Endre
Közvetlen adóztatás az
Európai Unióban

Adózás

A Miniszterelnöki Hivatal Kormányzati
Stratégiai Elemző Központ és a
Külügyminisztérium közös kiadványa

Európai Füzetek

A Miniszterelnöki Hivatal Kormányzati Stratégiai Elemző Központ
és a Külügyminisztérium közös kiadványa.

Felelős kiadó: Szeredi Péter

A szerkesztőbizottság elnöke: Palánkai Tibor

A szerkesztőbizottság tagjai: Bagó Eszter, Balázs Péter, Balogh András, Barabás Miklós,
Bod Péter Ákos, Erdei Tamás, Hefter József, Horváth Gyula, Hörccsik Richárd, Inotai András,
Kádár Béla, Kassai Róbert, Kazatsay Zoltán, Levendel Ádám, Lőrincz Lajos, Nyers Rezső,
Orbán István, Somogyvári István, Szekeres Imre, Szent-Iványi István, Török Ádám,
Vajda László, Vargha Ágnes

Főszerkesztő: Forgács Imre

Szerkesztő: Bulyovszky Csilla

Szerkesztőségi titkár: Horváthné Stramszky Márta

A szerkesztőség címe: MEH Európai Integrációs Iroda, 1055 Budapest, Kossuth tér 4.

Telefon: 441-3380

Fax: 441-3394

Lektor: Mocsáry Péter

Kézirat lezárva: 2003. április 8.

Grafikai terv: Szutor Zsolt

Fényképek: Csorba Gábor; Audiovisual Library European Commission

Portréfotó: Csorba Gábor

Nyomás és előkészítés: Visit Nyomda & Stúdió

ISSN: 1589-4509

Budapest, 2003.



Kedves Olvasó!

Aligha kétséges, hogy az Európai Unióhoz való csatlakozásunk adózással kapcsolatos kérdései közül az érdeklő leginkább a legtöbb magyar állampolgárt, miként adóztatják majd a Közösségben a személyi jövedelmeket.

Nos, meg kell állapítani, hogy talán éppen ezen a területen a legkevésbé előrehaladott a közösségi szabályozás harmonizációja. Azt senki nem vitatja, hogy a személyek – a munkaerő – lehető leghabzóabb áramlását az Európai Unió belső piacának optimális működése érdekében biztosítani szükséges, egyetlen tagállamban sem érheti hátrányos megkülönböztetés a más tagállamból érkező munkavállalókat. Annak érdekében, hogy a munkavállalás és a mozgás, tartózkodás szabadsága ténylegesen megvalósuljon a gyakorlatban, a személyi jövedelemadózás területén biztosítani kell, hogy ne csorbuljon az egyenlő elbánás elve, ezt szolgálja a Bizottság egyenlő elbánásra vonatkozó ajánlása. Továbbá fontos szerepet játszanak a tagállamok közötti kettős adóztatás elkerüléséről szóló kétoldalú egyezmények, Magyaror-



szágnak a Közösség valamennyi országával van ilyen megállapodása.

Fontos megjegyezni, hogy az Európai Unióhoz való csatlakozáshoz kapcsolódóan nem változnak a személyi jövedelemadó és a társasági és osztalékadó szabályai a közösségi joganyagának való megfelelés miatt szükséges módosításokon túl.



I. Bevezetés

Magyarország az Európai Unióhoz való csatlakozás révén részesévé válik az egységes belső piacnak. A csatlakozás feltétele a közösségi vívmányok (Acquis Communautaire) átvétele, a közösségi szabályozásnak megfelelő belső jogszabályi környezet kialakítása. Minden gazdasági-politikai integráció, így az Európai Unió esetében is különösen nehéz feladat az adórendszerek harmonizációja. Nem meglepő tehát, hogy valamennyi tagállamnak mind a mai napig *önálló adórendszere van*, és *Magyarország is megőrzi* saját adórendszerét a csatlakozás után.

Ezzel párhuzamosan néhány nemzetközi ügylet adóztatásáról az unió közös szabályozással rendelkezik. A közvetlen adóztatás területén azonban – eltérően a forgalmi adóktól – a közösségi harmonizáció még a kezdeteknél tart. Az Európai Unió alapelvei között négy alapszabadságot határoz meg (az áruk, a szolgáltatások, a tőke és a személyek sza-

bad mozgása), amelyet minden tagállam területén biztosítani kell. A személyi jövedelemadó, a társasági adó és az osztalékadó érintő közösségi előírások elsősorban a tőke és a személyek szabad áramlása ellen ható adózási szabályokat kívánják megváltoztatni, ennek megfelelően elsősorban az *egyenlő elbánás elvének* érvényesítésére törekuszenek, valamint az országhatáron átvívelő meghatározott tőkeműveletek eredményének adómentességéről, halasztott adóztatásáról rendelkeznek.

E kiadvány a személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. törvényhez, valamint a társasági adóról és az osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvényhez kapcsolódóan bemutatja azokat a *közösségi előírásokat*, amelyekkel összefüggésben harmonizációs feladat merült fel, továbbá összefoglalja a harmonizációs kötelezettség következtében már hatályba lépett, vagy a csatlakozástól hatályba lépő *új szabályozás lényegét*.



II. Társasági adó és osztalékadó

A társasági adót és az osztalékadót érintő közösségi szabályozás elsődleges célja a tagállamok közötti tőkeáramlások útjában álló adózási akadályok megszüntetése. Ennek eszébe például a tagállamok társaságai közötti osztalékfizetések mentesítése az adóztatás alól, valamint a legalább két tagállam társaságait érintő egyes felvásárlások, egyesülések, szétválások során keletkező tőkenyereség „halasztott” adóztatása.

A társasági adóról és az osztalékadóról szóló törvény közvetlen harmonizációjának igénye elsősorban a következő három közösségi joganyaggal összefüggésben merült fel:

- a különböző tagállamok társaságait érintő *egyesületekre, szétválásokra, eszközátvételre és részesedéscserékre* alkalmazandó közös adózási rendszerről szóló 90/434 EKG tanácsi irányelv;



- a különböző tagállamok *anyavállalatai és leányvállalatai* esetében alkalmazandó közös adózási rendszerről szóló 90/435 EKG tanácsi irányelv;
- a *kapcsolt vállalkozások nyereségének módosítása* miatti kettős adóztatás elkerüléséről szóló 90/436 EKG megállapodás.

E szabályokon túl sokféle terv született már az Európai Unió társasági adózási harmonizálására, megvalósításuk azonban egyelőre még várat magára. A Közösség társasági adójának harmonizációjára először a Neumark Bizottság tett javaslatot 1963-ban, az előterjesztést azonban a tagállamok nem fogadták el. Az Európai Bizottság 1975-ben terjesztette elő első saját javaslatát, amelyet a tagországok ekkor sem tartottak időszerűnek. A legutolsó bizottsági javaslat 2001-ben született, és egy közös konszolidált adóalap bevezetését tűzte ki célul.¹ Egyelőre azonban ez sem jutott tovább a megvalósításban, hiszen valamennyi tagállam ragaszkodik adórendszerének önálló alakításához és fenntartásához.



1. A tagállamok társaságai közötti osztalékfizetés

A különböző tagállamok *anyavállalatai és leányvállalatai esetében* alkalmazandó közös adózási rendszerről szóló 90/435 EKG tanácsi irányelv (anya- és leányvállalati irányelv) az egyik tagállamban illetőséggel bíró leányvállalat által a másik tagállamban lévő anyavállalat számára fizetett osztalékokra vonatkozik. Az irányelv mind a *forrásország* (a leányvállalat állama), mind az *anyavállalat illetősége szerinti állam* tekintetében tartalmaz szabályozást.

1.1. Az anya- és leányvállalati irányelv rendelkezései

A valamennyi tagállamra kiterjedő közös szabály szerint nem szabad megadóztatni az osztalékként szerzett jövedelmet abban az államban, ahol az osztalékot megszerző anyavállalat található, valamint a leányvállalat államában sem lehet forrásadót kivetni az anyavállalatnak fizetett osztalékokra. Ha az anyavállalat székhelye szerinti állam mégis megadóztatja az osztalékként szerzett jövedelmet, akkor ebbe az adóba be kell számítani a leányvállalat által már megfizetett adót

és a leányvállalat államában esetleg kivetett forrásadót. A gyakorlatban ez a szabály gondoskodik arról, hogy ha például egy spanyol leányvállalat osztalékot fizet francia anyavállalatának, akkor Franciaország ezt az osztalékot ne adóztassa meg. (Amennyiben Franciaország mégis az adóztatás mellett dönt, a fizetendő adót csökkenteni kell a Spanyolországban erre az osztalékokra megfizetett adóval.) A példát folytatva ugyancsak nem vethet ki forrásadót Spanyolország a francia anyavállalatnak fizetett osztalékokra.

Az anya- és leányvállalati irányelv által biztosított kedvező elbánás csak abban az esetben kötelező a tagállamokra nézve, ha az anyavállalat megfelel az irányelvben foglalt *részletes feltételeknek*. E szabályok szerint a kedvezmény feltétele, hogy az anyavállalat legalább két évig, megszakítás nélkül, legalább 25 százalékos részesedéssel rendelkezzen a leányvállalatban. Ugyancsak feltétele a kedvezménynek, hogy mind az anyavállalat, mind a leányvállalat *a társasági adó alanya legyen*, és az irányelvben meghatározott *társasági formában működjön*.² Ha bármely feltétel nem teljesül, akkor mind az anyavállalat szerinti tagállam, mind a leányvállalat szerinti megadóztathatja az

2 Magyarországon a kedvezményezett társasági formák a következők: közkereseti társaság, betéti társaság, közös vállalat, korlátozott felelősségű társaság, részvénytársaság, egyesülés és szövetkezet.

3 A társasági adóról és az osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény 7. § (1) bekezdés g) pont.



osztalékot, ha saját belső szabályai egyébként ezt lehetővé teszik.

1.2. A magyar szabályozás

Magyarországnak az anya- és leányvállalati irányelvvel kapcsolatban számottevő módosítási kötelezettsége keletkezett a *forrásadóztatás* egyes eseteiben. A csatlakozásig továbbra is 20 százalékos – vagy kettős adóztatást kizáró egyezményben meghatározott mértékű – *forrásadó* (az úgynevezett osztalékadó) terheli az osztalékot, ha azt külföldi jogi személy, egyéb szervezet kapja, és a külföldi személy nem fekteti be ismét az osztalékot Magyarországon. Ugyanakkor a csatlakozástól a társasági adóról és az osztalékadóról szóló törvény szabályai úgy változnak meg, hogy a külföldi jogi személy, egyéb szervezet által *kapott osztalék mentesül a forrásadó alól*, ha a külföldi személy megfelel az anya- és leányvállalati irányelvben foglalt feltételeknek, vagyis legalább 2 éven keresztül, legalább 25 százalékos részesedéssel rendelkezik az osztalékot fizető magyar vállalkozásban. Fordítva, a magyar anyavállalatnak fizetett osztalékokra sem vehet ki (általában) forrásadót egy másik tagállam, amelyben a leányvállalat található.

A magyar anyavállalat által megszerzett osztalékjövedelem – az irányelvvel összhangban – *ma sem képezi* a társasági adó alapját, hiszen a magyarországi társaság csökken-

ti adózás előtti eredményét a kapott (járó) osztalékkal.³ A belföldi osztalékban részesülő társaságok pedig továbbra is mentesek maradnak az osztalékadó alól, ha egy másik magyar társaságtól kapják az osztalékot.

2. A különböző tagállamok társaságait érintő akvizíciós ügyletek

A tagállamok által elfogadott elv szerint egyes akvizíciós műveletek (egyesülések, szétválások, részesedéscserék és eszközátruházások) során keletkező tőkenyeresség általában nem jelent realizált nyereséget, ezért *méltánytalan* annak megadóztatása. A különböző tagállamok társaságait érintő egyesülésekre, szétválásokra, eszközátruházásokra és részesedéscserékre alkalmazandó *közös adózási rendszerről* szóló 90/434 EKG irányelv (egyesülési irányelv) ennek az elvnek közösségi szinten kíván érvényt szerezni annak érdekében, hogy a különböző tagállamok társaságait érintő átalakulások, részesedéscserék ne kerüljenek hátrányosabb helyzetbe az egy tagállamon belül végrehajtott hasonló jogügyletekhez képest.

Az irányelv hatálya alá tartozó műveletek szempontjából a cél egyrészt a *versenysemleges* adózási szabályok kialakítása, másrészt az egységes belső piac követelményeihez való alkalmazkodás lehetővé tétele a társaságok



száma, nemzetközi összehasonlításban mért termelékenységük és hatékonyságuk fokozása érdekében. Az irányelv céljának tekinthető továbbá az érintett tagállamok pénzügyi érdekeinek védelme.

Az irányelv szerint kedvezményezettnek minősített nemzetközi akvizíciók közös jel-

kének tíz százalékát, akkor a nemzetközi akvizícióval összefüggésben realizálnak tekintendő – az irányelv értelmében – a tőke-nyereség, így erre a műveletre nem terjed ki az irányelv hatálya.

2.1. Társaságok egyesülése és különválása (kedvezményezett átalakulás)

Az irányelvben foglalt jogügyletek közül kettő a jogutódlás melletti megszűnés meghatározott formáira tartalmaz rendelkezéseket. E két jogügylet a magyar társasági jog szerinti átalakulások közül leginkább az *egyesülésnek* és a *különválásnak* felel meg. Egyesülés és különválás esetén nyereség keletkezhet mind az átalakuló társaságnál, mind tagjánál, részvényesénél, ezért a szabályozás mindkét nyereség tekintetében lehetővé teszi az adókötelezettség „halasztását”.

2.1.1. Az irányelv rendelkezései

Átalakuláskor (egyesüléskor vagy szétváláskor) a jogelőd társaság vagy társaságok az összevont felértékelési különbözet révén nyereséget érhetnek el, ha az átadott eszközök tényleges értéke meghaladja az adózás szempontjából figyelembe vett értéket. Mivel e nyereség nem feltétlenül áll likvid formában (készpénzben vagy bankszámlán) a társaság



lemzője, hogy az *ellenszolgáltatás* mindig a társaság tőkéjét megtestesítő *értékpapírral* történik, illetve ehhez az átadott részvények névértékének legfeljebb tíz százaléka erejéig kapcsolódhat készpénzfizetés. Ha a részesedéscseréhez kapcsolódó készpénzfizetés meghaladja az átadott részvények névérté-

4 Magyarországon a kedvezményezett társasági formák a következők: közkereseti társaság, betéti társaság, közös vállalat, korlátolt felelősségű társaság, részvénytársaság, egyesülés, közhasznú társaság és szövetkezet.



rendelkezésére, így az esetleges adókötelezettség akadályozhatná az átalakulást.

Az akadály megszüntetése érdekében az irányelv lehetővé teszi, hogy ha két vagy több tagállam társaságai összeolvadnak vagy szétválnak, akkor a jogelődnek ne kelljen adóznia az átalakulás révén elért nyeresége (a felértékelési különbözet) után. E tekintetben tehát az irányelv szerint a jogelődöt *választási lehetőség* illeti meg. E választásának csupán az a következménye, hogy a jogutód a költségek és ráfordítások számítása során nem veheti figyelembe az eszközök tényleges, magasabb értékét.

Példával szemléltetve a szabályt: ha egy svéd társaság egy gépet 800 euró értékben tart nyilván, majd ezt követően beolvad német anyavállalatába, akkor a gép átkerül a német társasághoz. Az elszámolás az irányelv szerint a következők szerint történik. Ha a beolvadás során a svéd társaság a gépet felértékeli a piaci értékre, amely 1000 euró, akkor a svéd társaságnak két lehetősége van. Egyrészt választhatja azt, hogy adózik a felértékelés során elért $1000 - 800 = 200$ euró alapján. Ebben az esetben a német társaság az 1000 euró alapján számolhat el adózási szempontból például értékcsökkenést. Ugyanakkor a svéd

társaság dönthet úgy is, hogy e nyereség után nem adózik, ekkor azonban a német vállalatnak az átvett géppel kapcsolatban felmerült költséget – többek között az értékcsökkenést – adózási szempontból az alacsonyabb, 800 eurós érték alapján kell számítania.

A kedvezménnyel csak azok a társaságok élhetnek az Európai Unióban, amelyek *alanyai társasági adónak*, és az irányelvben meghatározott *társasági formában* működnek.⁴ Ugyancsak feltétele a kedvezmény alkalmazásának, hogy az egyesülő társaságok tagjai a jogutódban megszerzett részesedésen (részvényen, üzletrészen) felül ezek névértékének *legfeljebb 10 százalékát* kapják készpénzben. Szétváló társaságok esetében a 10 százalékos készpénzrészre vonatkozó szabályon túl a tulajdonosoknak arányos részesedést kell szerezniük a jogutódokban.

2.1.2. A magyar szabályozás

A hazai szabályozásban korábban is megtalálható átalakulási szabályok az adótörvények 2002. novemberi módosítása során egészültek ki a *kedvezményezett átalakulás szabályaival*. Bár az unió egyesülési irányelve csak az eltérő tagállamokban található társaságok részvételével lezajló átalakulásokat támogatja, összeolvadásokra és szétválásokra a külföldi részvétel nélkül is sor kerülhet.



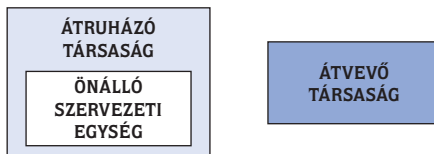
Annak érdekében, hogy a belföldi társaságok átalakulása ne kerüljön hátrányos helyzetbe a határon átnyúló átalakulásokhoz képest, a társaságiadó-törvény a kedvezményt *a belföldi társaságokra* is kiterjeszti. 2003. január 1-jétől az uniós csatlakozásig a kedvezmény a belföldi társaságokra vonatkozik, ezt követően – a jogharmonizációs feladatot teljesítve – ki fog terjedni az olyan átalakulásokra is, amelyekben más uniós tagállamok társaságai is részt vesznek.⁵

2.2. Kedvezményezett eszközátruházás

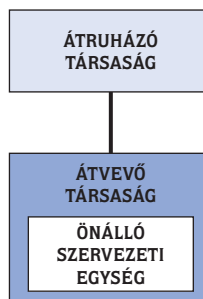
A közösségi szabályozás nemcsak a különböző tagállamok társaságait érintő átalakulásokat, hanem azokat a jogügyleteket is kedvezményezni kívánja, amelyeknél az egyik társaság egy másik tagállamban lévő társaság önálló szervezeti egységét szerzi meg az irányelvben meghatározott feltételekkel.

2.2.1. Az irányelv rendelkezései

Az irányelv szerint, ha egy társaság (az átruházó társaság) úgy szerez részesedést egy másik vállalkozásban, hogy *átadja egy önálló szervezeti egységét* a másik vállalkozásnak (az átvevő társaságnak), mentesülhet az átadással elért nyereség adóztatása alól.



1. ábra. A társaságok és az önálló szervezeti egység a kedvezményezett átruházás előtt



2. ábra. A társaságok és az önálló szervezeti egység a kedvezményezett átruházás után

A nyereség forrása ebben az esetben az átadott szervezeti egység eszközei értékének és a cserébe kapott részesedés értékének a *különbözete* lehet, feltéve, hogy a szerzett részesedés értéke nagyobb, mint az átadott eszközöké. Ugyanakkor, ha az átadó élt választási lehetőségével, és nem kíván adózni a nyereség után, az átvevő társaság

5 A társasági adóról és az osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény 4. § 23/a. és 32/a. pont, valamint 16. § (9)-(11) bekezdés.

6 Magyarországon a kedvezményezett társasági formák a következők: közkereseti társaság, betéti társaság, közös vállalat, korlátozott felelősségű társaság, részvénytársaság, egyesülés, közhasznú társaság és szövetkezet.



a költségeket, ráfordításokat adózási szempontból csak az eredeti, alacsonyabb érték szerint veheti figyelembe. A szabály szerepe, hogy az átdó vállalkozásnak *ne kelljen feltétlenül adóznia* az elért nyereség után, hiszen könnyen lehet, hogy az átdó vállalkozásnak a megszerzett részesedés magasabb értéke ellenére sincsen készpénze, amelyből az adókötelezettségének eleget tehetne.

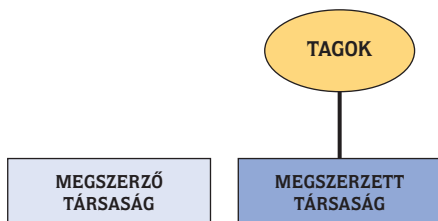
A szabály gyakorlati alkalmazására akkor kerülhet sor, ha például egy osztrák vállalkozás átdó önálló szervezeti egységét (egy boltot, vagy más, önállóan is működni képes részét) annak minden eszközével és forrásával együtt egy német cégnek, és ennek fejében az osztrák vállalkozás a német cég rész tulajdonosává válik. Feltéve, hogy az átdó bolt eszközeinek értéke 13 000 euró, a megszerzett részesedés viszont 18 000 euró, az osztrák vállalkozás 5000 euró nyereséget ér el. Az egyesületi irányelv alapján ilyenkor a tagállamoknak biztosítaniuk kell, hogy az osztrák vállalkozás választhasson: adózik-e a nyereség után, vagy sem. Ha az adózás mellett dönt, akkor a német cég, amely megszerezte a boltot, a 18 000 eurós értéket veheti figyelembe például az értékcsökkenés, vagy más ráfordítá-

sok számítása során. Ha az osztrák cég – a német vállalkozással megállapodva – nem kíván adózni az elért nyereség után, a német vállalkozás a ráfordításokat csak a 13 000 eurós érték alapján veheti figyelembe adózása során. A német vállalkozásra nézve az utóbbi lehetőség azzal a következménnyel jár, hogy ha például értékesíti a boltot, a bevételével szemben csak a 13 000 eurós értéket számolhatja el, így a korábbi 5000 euró különbözet után (ha az ténylegesen realizálódik) végül neki kell adóznia.

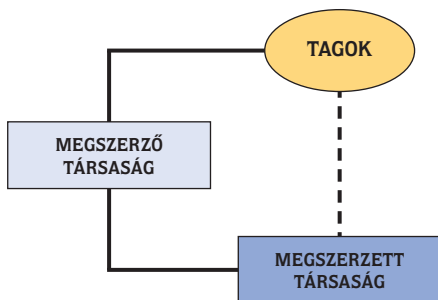
A kedvezményrel csak azok a vállalkozások élhetnek az Európai Unióban, amelyek alanyi társasági adónak, és az egyesületi irányelvben meghatározott társasági formában működnek.⁶

2.2.2. A magyar szabályozás

A magyar társaságiadó-törvényben korábban nem létezett ilyen szabályozás, ám az uniós csatlakozást követően az eltérő tagállamban található vállalkozások számára biztosítani kell az előzőek szerinti kedvező elbánást. Annak érdekében, hogy a belföldi eszközátruházások a határon átnyúlókkal azonos kedvezményeket élvezhessenek, a kedvezményezett eszközátruházás szabálya 2003. január 1-jétől az uniós csatlakozásig



3. ábra. A társaságok a kedvezményezett részesedéscsere előtt



4. ábra. A társaságok a kedvezményezett részesedéscsere után

a belföldi társaságokra vonatkozik, majd ezt követően kiterjed az olyan eszközátruházásokra is, amelyben más uniós tagállamok társaságai is részt vesznek.⁷ A kedvezmény lényege, hogy amennyiben egy magyar társaság valamely önálló szervezeti egységet

(például boltot, fiókirodát, önálló üzemet) *részesedés ellenében átadja* egy másik társaságnak, az ebből keletkező nyereség után *nem köteles az adót megfizetni*. E választás esetén azonban az önálló szervezeti egységet megszerző másik társaság az egység eszközei alapján adózási szempontból *csak az eredeti értéknek megfelelően számolhat el* költséget, ráfordítást. (Tulajdonképpen a szabály azt eredményezi, hogy a nyereség nem adózik az átruházó társaságnál, de az átvető társaság ugyanilyen összegű költséget, ráfordítást nem érvényesíthet saját adóalapjánál.)

2.3. Kedvezményezett részesedéscsere

Az egyesülési irányelv által szabályozott harmadik terület a legalább két különböző tagállam vállalkozásai által bonyolított részesedéscsere, amely szintén lehetőséget biztosít arra, hogy a tagállamok társaságai közötti kapcsolatot szorosabbá váljon.

2.3.1. Az irányelv rendelkezései

Az irányelv alapján részesedéscserének minősül, ha egy társaság *részvényeit, vagy üzletrészét átadja* egy másik társaságnak,

⁷ A társasági adóról és az osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény 4. § 23/b. és 32/a. pont, valamint 16. § (12)-(14) bekezdés.

⁸ Magyarországon a kedvezményezett társasági formák a következők: közkereseti társaság, betéti társaság, közös vállalat, korlátozott felelősségű társaság, részvénytársaság, egyesülés, közhasznú társaság és szövetkezet.



és cserébe a másik társaság részvényeit, vagy üzletrészt szerzi meg, mégpedig olyan módon, hogy ezáltal a másik társaság *többségi szavazati jogot is szerez az első társaság által korábban birtokolt társaságban.*

A jogügylet egyik formája, amikor a társaság részvényeket, üzletrészeket apportál egy másik társaságba (a megszerző társaságba), és az apportot fogadó társaság az apportált részvények, üzletrészek révén szerez többségi szavazati jogot egy harmadik társaságban (a megszerzett társaságban). A másik forma, amikor egy társaság részvényeket, üzletrészeket ad egy másik társaság visszavásárolt saját részvényei, üzletrészei ellenében, és a korábban visszavásárolt saját részvényt, üzletrésszel rendelkező társaság a megszerzett részvények, üzletrészek révén többségi szavazati jogot szerez abban a társaságban, amely ezeket a részvényeket, üzletrészeket eredetileg kibocsátotta.

Az egyesülési irányelv alapján, ha a társaság az átadott részesedés (részvény, üzletrész) kivezetése, és a másik társaság részesedésének megszerzése során nyereséget ér el (a megszerzett részesedés értéke nagyobb, mint a kivezetett részesedés értéke), a nyereség után nem kell adót fizetnie, amíg az új

részesedéseket megtartja. Amikor a kedvezményezett vállalkozás az új részesedéseket kivezeti, a korábban elhalasztott adófizetési kötelezettségének eleget kell tennie.

A kedvezményrel csak azok a vállalkozások élhetnek az Európai Unióban, amelyek alanyai társasági adónak, és az egyesülési irányelvben meghatározott társasági formában működnek.⁸

2.3.2. A magyar szabályozás

Hasonlóan a kedvezményezett átalakuláshoz és a kedvezményezett eszközátruházáshoz, a társaságiadó-törvény a kedvezményezett részesedéscsere kínálja választási lehetőséget is biztosítja a csak belföldi társaságok részvételével végrehajtott ügyletekhez. A kedvezményezett részesedéscsere tehát belföldi társaságok esetében 2003. január 1-jétől alkalmazható, míg a más uniós tagállamokban található vállalkozások részvételével történő részesedéscsere Magyarország csatlakozásától lesz kedvezményezett.

3. Az uniós transzferár-szabályozás

A kapcsolt vállalkozások nyereségének módosítása miatti kettős adóztatás elkerüléséről szóló megállapodás legfontosabb feladata, hogy korlátozza a két vagy több tagállam adóhatóságának vitája miatt elhúzódó egyez-



tetési eljárás hosszát azokban az esetekben, amikor az adóhatóságok eltérően ítélik meg egy kapcsolt vállalkozások között alkalmazott tranzakció piaci árát.

A piaci ár megállapításának szerepe a *kapcsolt vállalkozások adóalapjának* helyes meghatározása. Az eltérő tagállami adóhatóságok számára azonban eltérő eredményre vezet(het) a közösen megállapított ár. Míg az egyik országban adóztatható adóalap nő, addig a másik államban csökken, ezért a két adóhatóság érdeke nem feltétlenül esik egybe az ár megállapítása során. Ugyanakkor csak akkor kerülhető el a kettős adóztatás, ha mindkét adóhatóság ugyanazt az árat tekinti piaci árnak, és alkalmazza saját államában.

A két adóhatóság számára az egyeztetésre a megállapodás szerint 2 év áll rendelkezésre. Ezt követően egy *tanácsadó bizottságra* kell bízni a szokásos piaci ár megállapítását, és mindkét adóhatóságnak el kell fogadnia az így született döntést.

4. Társaságiadó-kedvezmények és off-shore társaságok

Az Európai Bizottság 1998-ban alakította ki a *Társasági Adóztatás Magatartási Kódexet*,

amelynek célja az úgynevezett *káros adózási intézkedések* bemutatása és folyamatos felszámolása.⁹ Az unió az egyes adózási intézkedéseket akkor tekinti károsnak, ha azok kedvezőtlenül hatnak a tagállamok közötti versenyre, aminek eredményeként végső soron a tagállamok közössége szenved hátrányt.

A csatlakozási tárgyalások során a Bizottság a magyar adórendszer két elemét ítélte meg kedvezőtlenül: a *beruházási adókedvezményeket* és az *off-shore társaságok* működését.

4.1. Az off-shore cégekre vonatkozó szabályozás

Az Európai Unióban és a Gazdasági Együttműködési és Fejlesztési Szervezetben (Organization for Economic Cooperation and Development, OECD) egymástól függetlenül, de megközelítőleg egy időben zajlottak az off-shore cégek általános felszámolását célzó folyamatok. Az unió leendő tagállamaként Magyarországon 2003. január 1-je óta új off-shore társaságokat nem lehet nyilvántartásba venni, a már létező off-shore cégek pedig *legkésőbb 2005 végéig* működhetnek változatlan jogállás mellett.

9 OJ C 2, 1998. január 6., p. 2

10 COM (1998) 67 final, OJ C 123, 1998. április 22. p. 0009



4.2. A beruházási adókedvezmények átalakítása

A beruházási adókedvezmények bevezetésének célja a *külföldi működőtőke Magyarországra vonzása* és a *foglalkoztatás elősegítése* volt. A kedvezmény feltételei azonban nem álltak teljesen összhangban a Magatartási Kódex szabályaival (és a közösségi állami támogatási szabályokkal sem). Annak érdekében, hogy a hazai szabályozás összhangba kerüljön az unió rendelkezéseivel, a beruházási adókedvezményt a 2002. december 31-ig megkezdett beruházással lehetett megszerezni. A már ilyen kedvezménnyel rendelkező adózók tekintetében az uniós csatlakozástól – az igénybe vehető adókedvezmény felső határát szabályozó – új előírások kerülnek bevezetésre, amelyek biztosítják a szerzett jogok továbbvitelét.

4.3. A fejlesztési adókedvezmény

2003. január 1-jétől a társaságiadó-törvényben a *közösségi szabályozással összhangban lévő fejlesztési adókedvezmény* szolgálja az új beruházások ösztönzését és a foglalkoztatás elősegítését. Ez – a mérték korlátozott-sága ellenére – *több szempontból is kedvezőbb*, mint a korábbi kedvezmények. Az új adókedvezményre nemcsak termékelőállítást szolgáló beruházás révén lehet jogot szerezni, hanem (néhány, úgynevezett érzékeny ágazat kivételével) bármely beruházás-

sal. Több választási lehetőséget kínál az adózóknak, így például nemcsak a munkavállalók létszámának növelésével lehet teljesíteni feltételeit, hanem kis- és közép vállalkozások beszállítóként történő foglalkoztatásával is. Az új kedvezmény leglényegesebb jellemzője, hogy *egységesen kezeli* az egyes fejlesztési programokhoz különböző formában és különböző forrásokból nyújtott állami támogatásokat, ezáltal megteremtve a támogatási rendszer átláthatóságát.

5. A közösségi szabályozás közeljövőben várható változásai

Az Európai Unió gazdasági és pénzügyminisztereinek tanácsa 2003. január 21-én megállapodott arról, hogy a tagállamok kapcsolt vállalatai között teljesített kamat- és jogdíjfizetésekre alkalmazandó közös adózási rendszerről szóló javaslatot a közeljövőben elfogadják. Az irányelv tervezetét az Európai Bizottság 1998 márciusában készítette el.¹⁰

A javaslat szerint az egyik tagállam társasága által egy másik tagállamban található kapcsolt vállalkozásának fizetett kamatot és jogdíjat *csak a második tagállamban lehet megadóztatni*. Az első tagállamban tehát sem a kamatra, sem a jogdíjra nem vethető ki forrásadó. A kedvező elbánás akkor kötelező a tagállamokra nézve, ha valamelyik tár-



saság legalább 2 évig, legalább 25 százalékan tulajdonosa a másiknak, vagy a két cégnek van egy közös anyavállalata, amely mindkét cégben legalább 2 évig, legalább 25 százalékos részesedéssel rendelkezik.



A kedvezménnyel csak azok a vállalkozások élhetnek az unióban, amelyek alanyai a társasági adónak, és az irányelvben meghatározott társasági formában működnek.

A forrásországban biztosított adómentesség *csak a szokásos* (vagyis piaci mértékű) *kamat és jogdíj esetében* érvényesíthető. Ha a kapcsolt vállalkozások ennél magasabb kamatot vagy jogdíjat fizetnek, akkor csak a szokásos mértékig érvényes a kedvezmény, az ezt meghaladó részre az anya- és leányvállalati irányelv szerinti szabályok vonatkoznak.

Tekintettel arra, hogy a szabályozás pillanatnyilag is csak tervezet, így a jogharmonizációra csak elfogadását követően kerülhet sor. A módosítás a külföldi szervezetek adóalapjának megállapítására fog vonatkozni, mivel jelenleg a külföldi személyek által Magyarországról kapott kamatot és jogdíjat egyaránt 18 százalékos, vagy a kettős adózatást kizáró egyezményben meghatározott mértékű forrásadó (társasági adó) terheli. Az elfogadásra kerülő irányelv átültetésével várhatóan az uniós csatlakozástól kezdve mentesülni fognak az eddigi adóztatás alól a 2 éves és 25 százalékos részesedési feltételnek eleget tevő vállalkozások.

6. A társasági adózással kapcsolatos legfontosabb hazai jogszabályok

- A társasági adóról és az osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény;
- a fejlesztési adókedvezményről szóló 162/2001. (IX. 14.) kormányrendelet;
- a társasági adókedvezményhez kapcsolódó bejelentendő adatokról szóló 34/2002. (XI. 26.) PM rendelet
- a fejlesztési adókedvezmény engedélyezése iránti eljárás kezdeményezéséért fizetendő igazgatási szolgáltatási díjról szóló 50/2002. (XII. 29.) PM rendelet.



III. Személyi jövedelemadó

A természetes személyek jövedelemadóztatása a legkevésbé harmonizált a közösségi adójog területén. A meglévő joganyag – az alapvető szabadságok és a hátrányos megkülönböztetés tilalmából kiindulva – elsősorban a jogesetek alapján alakult ki.

A személyi jövedelemadóról szóló törvény közvetlen harmonizációjának igénye a következő két közösségi joganyaggal összefüggésben merült fel:

- a magánszemély által nem az illetősége szerinti tagállamban szerzett egyes jövedelmek adóztatásáról szóló *94/79 EKG bizottsági ajánlás*;
- a különböző tagállamok társaságait érintő egyesületekre, szétválásokra, eszközátvételre és részesedéscserékre alkalmazandó közös adózási rendszerről szóló *90/434 EKG tanácsi irányelv*.

1. A nem az illetőség szerinti tagállamban szerzett jövedelem adóztatása

A személyek szabad áramlását a belső piac hatékony működése érdekében szükséges biztosítani. Az alapelv lényegében azt jelenti, hogy az Európai Unió állampolgárát semmilyen helyzetben nem érheti hátrányos

megkülönböztetés egy tagállamban annak következtében, hogy egy másik tagállam állampolgára. Az alapelv magában foglalja az unió állampolgárainak bármely (akár más tagállamban) meghirdetett állásra való jelentkezésének, a tagállamok területén történő szabad mozgásnak, valamint bármely tagállamban való tartózkodásnak a jogát.

1.1. A bizottsági ajánlás előírásai

Az adóztatás esetében a személyek szabad áramlásának elve leginkább a *személyi jövedelemadó* területén csorbulhat. A gyakorlatban a tagállamok ugyanis sok tekintetben különbséget tehetnek a belföldi és a külföldi illetőséggel rendelkező magánszemélyek között.

Például előfordulhat, hogy a tevékenység végzésének helye szerinti tagállam a más tagállamban állandó lakóhellyel rendelkező magánszemélyeket kedvezőtlenebbül adóztatja, mint saját állandó lakosait. E kedvezőtlen elbírálás jele lehet például a területén állandó lakóhellyel nem rendelkező személyek esetében az adóelőleg-megállapítás során előírt magasabb adómérték, vagy egyes (pél-



dául családi körülményekre tekintettel egyébként biztosított) adókedvezmények, más adómérséklések igénybevételének megtagadása. Ezen elbánás indoka lehet, hogy ezeket az előnyöket az állandó lakóhelyül szolgáló országnak kell biztosítania e magánszemélyek részére. A probléma az, hogy a külföldön munkát vállaló személyeknek gyakran az állandó lakóhely szerinti országban sem biztosítják az említett kedvezményeket. Ennek oka, hogy a magánszemély jövedelmének nagyobb részét egy másik tagállamban szerezte meg, ezért az állandó lakóhelye szerinti országban adóztatható jövedelme nem elegendő az ott érvényesíthető adókedvezmények igénybevételére.

A bizottsági ajánlás célja többek között az állampolgárság szerinti megkülönböztetés kiküszöbölése, ami azt jelenti, hogy egy adott tagállamban jövedelmet szerző más tagállam állampolgárának adóterhei nem lehetnek magasabbak, mint az adott állam hasonló helyzetben lévő állampolgáráé.

1.1.1. Az érintett magánszemélyek

A bizottsági ajánlás hatálya azokra a természetes személyekre terjed ki, akik

- valamely tagállamban bírnak adójogi illetőséggel, ha

- egy *másik tagállamban* (meghatározott jövedelmeik alapján) *jövedelemadó-fizetési kötelezettség* alatt állnak, anélkül, hogy ott adójogi illetőséget szereztek volna.

Azt, hogy egy természetes személy melyik tagállamban bír adójogi illetőséggel, mindig az érintett tagállamok közötti *kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény*, ennek hiányában pedig a belső jogi rendelkezések (Magyarországon a személyi jövedelemadóról szóló törvény) határozzák meg. Magyarországnak az Európai Unió összes tagállamával van a kettős adóztatás elkerüléséről szóló kétoldalú nemzetközi megállapodása.

Az OECD *Jövedelem- és Vagyondadókról szóló Modellegyezménye* (OECD Modellegyezmény) szerint az adott államban *belföldi illetőségű* az a természetes személy, aki ezen állam jogszabályai szerint ott székhelye, állandó lakóhelye, szokásos tartózkodási helye, üzletvezetésének helye vagy más hasonló ismerv alapján adóköteles.

Ha e meghatározás alapján egy magánszemély két tagállamban is belföldi illetőségűnek minősülne, akkor csak abban az államban tekinthető annak, amelyikben *állandó lakóhellyel* rendelkezik. Amennyiben mindkét államban rendelkezik állandó lakóhellyel, akkor abban az államban tekinthető belföldi illetőségűnek, amellyel személyi és gazdasági kapcsolatai szorosabbak (azaz ahol a létérdek központja van).



Ha nem határozható meg a magánszemély létérdekeinek központja, vagy egyik államban sincs állandó lakóhelye, akkor a *szokásos tartózkodási helye* az irányadó. Amennyiben ez sem határozható meg, vagy mindkét ország szokásos tartózkodási helynek tekinthető, akkor abban az államban számít belföldi illetőségűnek, amelyiknek *állampolgára*.

Amennyiben az említett szabályok alkalmazása sem vezet eredményre (mert vagy mindkét államnak állampolgára, vagy egyiknek sem), akkor az érintett államok illetékes hatóságainak *kölcsönös egyetértéssel* kell meghatározniuk a magánszemély belföldi illetőségének kérdését.

A személyi jövedelemadóról szóló törvény szerint belföldi illetőségű:

- a magyar állampolgár (kivéve, ha más állampolgársággal is rendelkezik, és nincs állandó lakhelye vagy szokásos tartózkodási helye Magyarországon);
- a letelepedési engedéllyel rendelkező külföldi állampolgár;
- a hontalan;
- az a természetes személy,
 - » aki csak Magyarországon rendelkezik állandó lakóhellyel,
 - » akinek létérdekei központja (az az állam, amelyhez a magánszemélyt a legszorosabb személyes, családi és gazdasági kapcsolat fűzi) Magyarországon található, de csak akkor, ha egyáltalán nem, vagy nem

csak Magyarországon rendelkezik állandó lakóhellyel,

- » akinek szokásos tartózkodási helye Magyarországon található, de csak akkor, ha nem rendelkezik állandó lakóhellyel,



vagy nem csak Magyarországon van állandó lakóhelye, valamint létérdekeinek központja nem határozható meg.

1.1.2. Az érintett jövedelmek

A magánszemélyek személyes mozgását akadályozhatja, ha egy adott országban – hasonló helyzetben lévő személyek közül – *nagyobb adóteherrel sújtják a külföldi adózót*, mint az adott ország saját állampolgárát. Ezért szükséges az adott ország adórendszerének olyan átalakítása, amely lehetővé teszi, hogy a külföldi állampolgárok



az adott ország saját állampolgáraival azonos adóztatási elbánásban részesüljenek.

Az ajánlás rendelkezéseit a következő jövedelemtípusok esetén kell alkalmazni:

- nem önálló tevékenységből származó jövedelem;
- nyugdíj és más hasonló, a korábbi alkalmazására tekintettel juttatott jövedelem, beleértve a társadalombiztosítási nyugdíjat is;
- önálló tevékenységből vagy önfoglalkoztatásból származó jövedelem, beleértve az előadóművészek és a sportolók jövedelemszerzését is;
- a mezőgazdaságból és az erdőgazdálkodásból származó jövedelem;
- az ipari és a kereskedelmi tevékenység folytatásából származó jövedelem.

Az egyes jövedelmek elbírálása az OECD Modellegyezmény rendelkezéseinek figyelembevételével történik.

1.1.2.1. Nem önálló tevékenység

Az OECD Modellegyezmény külön előírást tartalmaz a nem önálló tevékenységből származó jövedelem adóztatására. Az ilyen jövedelem alapvetően abban az államban adózik, amelyikben a nem önálló tevékenységet folytatták. Az egyezmény szabálya szerint ugyanis a fizetés, a bér és más hasonló díjazás, amelyet egy adott országban belföldi illetőséggel bíró magánszemély nem önálló

tevékenységére tekintettel kap, ebben az országban adóztatható, kivéve, ha a munkavégzés a másik államban történik. Ebben az esetben az ebből származó jövedelem a másik államban adóztatható.

Az egyik államban illetőséggel bíró magánszemély által a másik államban végzett nem önálló tevékenység során megszerzett jövedelem – az ismertetett, a munkavégzés szerinti állam adóztatási jogát meghatározó rendelkezés ellenére – akkor is *csak az illetősége szerinti államban adóztatható*, ha

- az érintett magánszemély egyfolytában vagy megszakításokkal nem tölt 183 napnál többet a munkavégzés helye szerinti államban (a 183 napot egy adott adóévben kezdődő vagy végződő bármilyen 12 hónapos időtartam alatt kell érteni), valamint
- a díjazást olyan munkáltató fizeti (vagy olyan munkáltató nevében fizetik), amely nem minősül belföldi illetőségűnek a munkavégzés helye szerinti államban (vagyis, ha egy magyar állampolgár 183 napnál többet dolgozik egy adott országban, azonban a foglalkoztatója adóügyileg nem az adott országban illetékes), továbbá
- a díjazás költségét nem a munkáltatónak a munkavégzés helye szerinti államban lévő telephelye vagy állandó bázisa viseli.



Az ismertetett szabály alapján egy magyar magánszemély külföldi munkaviszonyból származó jövedelme csak akkor adóztatható külföldön, ha a magánszemély 12 hónapon belül 183 napnál hosszabb időt tölt az érintett külföldi államban, valamint munkáltatója az érintett külföldi államban bír adójogi illetőséggel, vagy munkáltatója az adott külföldi államban lévő telephelye, állandó bázisa útján fizeti a bért.

1.1.2.2. Nyugdíj

Az OECD Modellegyezmény főszabálya szerint a nyugdíj és más hasonló díjazás, amelyet egy adott államban belföldi illetőséggel rendelkező magánszemélynek fizetnek, *csak az illetőség szerinti államban adóztatható.*

Azaz egy magyar nyugdíjas Magyarországról származó nyugdíja akkor is csak belföldön esne adókötelezettség alá, ha a személyi jövedelemadóról szóló törvény nem mentesítené az adóztatás alól.

1.1.2.3. Önálló tevékenység, önfoglalkoztatás

Az egyik államban belföldi illetőségű magánszemélyt a másik államban végzett önálló tevékenységére vagy önfoglalkoztatására

tekintettel megillető jövedelem *csak az illetőség szerinti államban adóztatható*, kivéve, ha a másik államban van egy rendszeresen rendelkezésére álló, az említett tevékenység folytatását szolgáló állandó bázisa. Ebben az esetben jövedelme az állandó bázis fekvése szerinti államban is megadóztatható, de csak olyan mértékig, amennyiben az az állandó bázis tevékenységének betudható. Az önálló tevékenység és az önfoglalkoztatás keretébe tartozik például az önálló keretek között végzett tudományos, irodalmi, oktatási, orvosi, mérnöki, építész, fogászati és könyvviteli tevékenység.

Az említett rendelkezések alapján, ha egy magyar orvos rendszeresen véggez (nem munkavállalóként) gyógyítási tevékenységet egy másik államban, és az ehhez szükséges rendelő rendszeresen (például bérlet révén) rendelkezésére áll, akkor a gyógyítási tevékenységből származó jövedelme a másik államban adóztatható.

A *művészeti és a sporttevékenységre* vonatkozó szabályozás egy kissé eltér az előbbiektől. Az egyik államban belföldi illetőséggel rendelkező magánszemélynek egy másik államban sportolóként végzett tevékenysége ellenértékeként kapott jövedelme a másik államban adózik. A művészek egy részénél



is hasonló a helyzet. A belföldi illetőségű előadóművész külföldi államban kifejtett tevékenysége ellenértékeként kapott jövedelme külföldön adózik. Fontos megjegyezni, hogy ebben az esetben az előadóművész fogalma a színházi, a film-, a rádiós vagy a televíziós művészeket és a zenészeket jelenti.

1.1.2.4. Mezőgazdaság, erdőgazdálkodás

Az OECD Modellegyezmény a mezőgazdasági tevékenységből és az erdőgazdálkodásból származó jövedelmet az *ingatlanból származó jövedelmekkel azonos módon* kezeli. Ennek megfelelően ez a jövedelem a tevékenységhez használt ingatlan fekvése szerinti államban megadóztatható.



Ha tehát egy magyar állampolgár külföldön lévő (tulajdonában lévő vagy bérelt) termőföldjén folytat mezőgazdasági tevékenységet, akkor az ennek betudható jövedelem megadóztatható külföldön.

1.1.2.5. Ipari és kereskedelmi tevékenység

Az OECD Modellegyezmény szerint az egyik állam vállalkozásának nyeresége csak ebben az államban adózatható, kivéve, ha tevékenységét egy másik államban lévő telephelye útján fejti ki. Ebben az esetben ugyanis a *telephelynek betudható nyereség* a telephely fekvése szerinti államban adózatható.

A telephelynek azt a nyereséget kell betudni, amelyet akkor érne el, ha teljesen önálló és elkülönült vállalkozásként azonos vagy hasonló tevékenységet végezne azonos vagy hasonló körülmények között, teljesen független üzleti kapcsolatot fenntartva azzal a vállalkozással, amelynek telephelye. A telephely nyereségének megállapításánál levonhatók a telephely tevékenysége miatt felmerült költségek (beleértve a telephelyét illető üzletvezetési és általános ügyviteli költségeket is), tekintet nélkül arra, hogy abban az államban merültek-e fel, ahol a telephely fekszik, vagy máshol.

A *telephely* olyan állandó üzleti létesítmény, amelynek útján egy vállalkozás üzleti



tevékenységét egészben, vagy részben kifejti. A meghatározás lényeges eleme, hogy *állandó* üzleti létesítmény: ez azt jelenti, hogy a vállalkozás megfelelő felszereléssel (például helyiséggel, vagy bizonyos esetekben géppel, berendezéssel) rendelkezik, amelynek révén üzleti tevékenységét a külföldi államban kifejti. Bizonyos esetekben elegendő, ha egy meghatározott tér, helyiség áll a vállalkozás rendelkezésére (például piaci elárusítóhely, vagy közraktárban rendszeresen igénybe vett terület). Ugyancsak független a telephely léte attól, hogy a létesítményt a vállalkozás milyen *jogcím* (például tulajdonjog, bérlet, ingyenes használat) alapján birtokolja.

Az OECD Modellegyezmény példálózó felsorolása szerint *telephelynek minősül* az ügyvezetés helye, a fiók, az iroda, a gyár, az üzem, a bánya, valamint az olaj- és a földgázkút, a kőfejtő és a természeti erőforrások kifejtésére szolgáló egyéb létesítmény. Az egyezmények azt is meghatározzák, hogy mely tevékenységek *nem keletkeztetnek* telephelyet. Ilyen például a kizárólag a vállalkozáshoz tartozó készletek tárolására, bemutatására, kiszállítására használt létesítmény, valamint a vállalkozáshoz tartozó készletállomány kizárólag tárolás, bemutatás, vagy kiszállítás céljából történő fenntartása, továbbá a vállalkozáshoz tartozó készletállománynak kizárólag abból a célból

történő fenntartása, hogy azt részére egy másik vállalkozás feldolgozza (ezért például önmagában az anyagok, félkész termékek bér munkában történő feldolgoztatása nem keletkeztet telephelyet).

Az *építkezés* és az *összeszerelő tevékenység* esetében az OECD Modellegyezmény és minden más adóegyezmény sajátos rendelkezéseket tartalmaz. Az ilyen tevékenység ugyanis csak akkor keletkeztet a nem az illetőség szerinti államban telephelyet, ha meghaladja az egyezményben meghatározott időtartamot. Annak elérését mindig építési területenként, illetve építési egységenként kell megvizsgálni, vagyis két (egymástól teljesen független) építkezés időtartama nincs hatással egymásra. Azt, hogy két építkezés független egymástól, a konkrét körülmények (például a helyszín, az építendő létesítmények egymással való összefüggése) döntenek el.

1.1.3. Az egyenlő elbánás

Az egyenlő elbánás elve alapján azt a magán-személyt, aki az említett jövedelmeket nem az állampolgársága szerinti tagállamban szerzi, *nem terhelheti magasabb adó* annál, mint amelynek fizetésére köteles lenne, ha maga, házastársa és gyermekei a jövedelemszerzés helye szerinti tagállamban belföldi illetőséggel rendelkeznének, feltéve, hogy jövedelmének túlnyomó részét abban az országban szerzi, ahol említett tevékenység-



gét kifejti. Ez azt is jelenti, hogy ezen adózók is *jogosultak* az adott tagországban a saját állampolgárok számára biztosított kedvezmények, mentességek igénybevételére, ha az ajánlásban meghatározott egyéb feltételeknek megfelelnek.

A Bizottság szerint csak abban az esetben igazolható az egyenlő elbánás megvalósulása, ha az adott tagállamban állandó lakóhellyel nem rendelkező magánszemély helyzete *összehasonlítható* az állandó lakóhellyel rendelkező magánszemélyével. Ez akkor következik be, ha jövedelme jelentős része az adott (nem az állandó lakóhely szerinti) országból származik. Ez ugyanis azt is jelenti, hogy az ilyen magánszemély adózás alá eső bevétele az állandó lakóhelye szerinti országban valószínűleg nem elegendő ahhoz, hogy az ott elméletileg elérhető adókedvezményeket igénybe vegye.

E megfogalmazásban magyarázatra szorul a „jövedelmének túlnyomó része” kifejezés. Az egyenlő elbánásról szóló ajánlás szerint egy állampolgár jövedelmének túlnyomó részét akkor szerzi az adott országban, ha *összes jövedelmének legalább 75 százaléka* az érintett államból származik. Vagyis egy tagállam állampolgára a másik tagállam adózási szabályai szerint járhat el (így különösen igénybe veheti az adott ország által biztosított adókedvezményeket) akkor is, ha más államból (esetleg az állampolgársága

szerinti országból) is származik jövedelme, feltéve, hogy a más országból származó jövedelmei együttesen nem haladják meg összjövedelmének egynegyed részét.

Az adót kivető állam nevében eljáró közigazgatási szerv (jellemzően az adóhatóság) felkérheti a természetes személyt annak *igazolására*, hogy jövedelmének legalább 75 százaléka az adott országból származik.

Az említett jövedelmeket adóztató (nem az állampolgárság szerinti) tagállamnak joga van ahhoz, hogy a felsorolt jövedelmek tekintetében *ne biztosítson* adókedvezményt vagy más adócsökkentési lehetőséget, abban az esetben, ha ezek a jövedelmek a tevékenység színhelyeül szolgáló tagállamban *nem adókötelesek*.

Az ajánlás kimondja, hogy amennyiben egy tagállam állampolgára egy másik tagállamban tevékenységet végez, és ezáltal az egyezmény hatálya alá kerül, akkor nemcsak az ajánlásban felsorolt jövedelmei, hanem más (fel nem sorolt) jövedelmei tekintetében is *ugyanazt az adóeljárást* kell alkalmazni.

Az ajánlás lehetőséget biztosít arra, hogy az állandó lakóhely szerinti tagállam az állandó lakosoknak nyújtott kedvezményeket, adómérséklési lehetőségeket ne terjessze ki arra a személyre, aki más tagországban szerzi jövedelmének túlnyomó részét, így ott adóztatható, és a másik tagállamban hasonló adómérséklésben részesül. Vagyis az aján-



lás e rendelkezésének célja annak elkerülése, hogy egy adott tagországban a nem állandó lakosok kedvezőbb adóügyi elbírálásban részesüljenek, mint a tagállam állandó lakosai. Így megakadályozható, hogy valaki adott jövedelmére tekintettel két különböző országban is hasonló típusú adókedvezményt vehessen igénybe.

Az előzőekben leírtakat illusztrálja egy bírósági ügy, amelyben 1995-ben született döntés. Ronald Schumacker belga állampolgárságú, családos ember, aki Németországban vállalt munkát, és jövedelmének jelentős részét Németországból szerezte. Az Európai Bíróság előtt azt kifogásolta, hogy a német adóhatóság nem engedélyezte számára, hogy az adóelőleg kiszámításakor a hatályos német-országi törvények szerinti, kedvezőbb módszert válassza, mivel nem volt belföldi illetőségű Németországban. (Németországban úgynevezett „splitting” módszer volt érvényben, amelynek a lényege, hogy a férj és a feleség jövedelme összevonható, majd ezt kettővel osztva kalkulálható az az adóalap, amely után meg kell állapítani a fizetendő adó összegét. Ez a módszer igen kedvező abban az esetben, ha a férj és a feleség jövedelme között nagy a különbség, ugyanis

akkor a magasabb jövedelmű fél fizetése, illetve annak egy része, alacsonyabb adókulccsal adózik.) A Bíróság döntése szerint a német adóhatóság magatartása kimerítette a hátrányos megkülönböztetés fogalmát, így ebben az ügyben Ronald Schumacker javára döntött.

1.2. Az egyenlő elbánás elvének érvényesülése a személyi jövedelemadóról szóló törvényben

A jogharmonizációs kötelezettség teljesítése érdekében 2003-tól *a személyi jövedelemadóról szóló törvény* kiegészül az említett bizottsági ajánlásnak megfelelő szabállyal. Az új rendelkezés a Magyar Köztársaság Európai Unióhoz történő csatlakozásáról szóló nemzetközi szerződést kihirdető törvény hatálybalépésének napján lép hatályba, így azt *a csatlakozás időpontjától megszerzett jövedelemmel* kapcsolatos adókötelezettségre kell alkalmazni.

Az új szabály szerint az Európai Unió tag-államának állampolgára által megszerzett, a személyi jövedelemadóról szóló törvény szerinti korlátozott adókötelezettség alá eső (azaz külföldi illetőségű magánszemélyként megszerzett) jövedelmet nem terheli magasabb összegű adó, mint ha ő maga, a házastársa és a gyermeke(i) belföldi illetőségű magánszemélynek minősülne.



Az egyenlő elbánásra vonatkozó ajánlás *alkalmazásának feltétele*, hogy a magánszemély által az adóévben nem önálló, illetve önálló tevékenységből származó jövedelem, valamint nyugdíj és más hasonló jövedelem jogcímen megszerzett jövedelmek összege eléri *az adóévben általa megszerzett összes jövedelem 75 százalékát*. A szabály természetesen csak a külföldi illetőségű magánszemély korlátozott adókötelezettség alá eső – vagyis a jövedelemszerzés helye alapján belföldről származó, vagy egyébként nemzetközi szerződés, viszonyosság alapján a Magyar Köztársaságban adóztatható – jövedelme vonatkozásában alkalmazható, hiszen a belföldi illetőségű magánszemélyek adókötelezettsége nem függ az állampolgárságtól. A 75 százalékos határ igazolására az adóévben megszerzett összes jövedelem megállapított összegét tartalmazó, a külföldi illetőségű magánszemély illetősége szerinti állam joga szerinti okiratról (így különösen bevallásról, határozatról) készült hiteles, magyar nyelvű fordítás szolgál.

Az Európai Unió tagállamának állampolgára a személyi jövedelemadóról szóló törvény által biztosított kedvezményt csak annyiban érvényesítheti, amennyiben nem illeti meg azonos vagy hasonló kedvezmény azon tagállamban, amelyben nem önálló vagy önálló tevékenységből származó jövedelme, valamint nyugdíja és más hasonló jövedelme adóztatható.

Az egyenlő elbánás elve ezzel gyakorlatilag bekerült a személyi jövedelemadóról szóló törvény rendelkezései közé, és ezzel érvényesíthetővé válik az érintett esetekben. A rendelkezés *általános érvényű felhatalmazást* jelent az egyes kedvezmények érvényesíthőségét illetően.

Tekintettel arra, hogy az Európai Unió jelenlegi tagállamai is alkalmazzák az előzőekben ismertetett szabályt, a csatlakozással egyidejűleg mód nyílik arra, hogy a Magyarországon lakó, de jövedelme nagy részét egy másik tagállamban szerző magyar állampolgár is igénybe vegye az ajánlásban meghatározott lehetőségeket.

2. Az egyesülési irányelv

A különböző tagállamok társaságait érintő egyesületekre, szétválásokra, eszközátruházásokra és részesedéscserékre alkalmazandó közös adózási rendszerről szóló tanácsi irányelvet 1990. július 23-án fogadta el az Európai Tanács. Az irányelv az unió élő joganyagához tartozik, így a közösségi vívmányok átvétele során *ehhez is hozzá kell igazítani a magyar jogszabályokat*. Az irányelv elsősorban a társasági adóhoz kapcsolódik (ezért részletesen a társasági adóról szóló részben ismertettük), de egyes esetekben a magánszemély adókötelezettségére is alkalmazni kell.



2.1. Az irányelv rendelkezései

Az irányelv rendelkezése alapján egyesülés, szétválás vagy részesedéscsere esetén a megszerző vállalat tőkéjét megtestesítő értékpapírok átadása az átruházó vállalat részvényeseinek az átruházó vállalat tőkéjét megtestesítő értékpapírokért cserébe önmagában nem vezethet a részvényes ezen jövedelmének megadóztatásához. Ezért az irányelv *halasztott adófizetést* kíván biztosítani a kedvezményezett akvizíciók esetén. Ennek az a feltétele, hogy a megszerzett értékpapír értéke közel megegyezzen az egyesülés, szétválás vagy részesedéscsere előtti értékével, ezért az irányelv kimondja, hogy a korábbi részvények és az azokért kapott új részvények értéke között adódó értékkülönbözetnek *legfeljebb 10 százalékát* lehet készpénzben kifizetni.

A halasztott adófizetés azt jelenti, hogy az akvizíciókor nem keletkezik adófizetési

kötelezettség, amennyiben az megfelel az irányelvben leírt feltételeknek. Az irányelv ugyanakkor nem tiltja azt, hogy az így megszerzett értékpapír későbbi elidegenítésekor keletkezett jövedelmet megadóztathassák, méghozzá úgy, mint azt a tőkejövedelmet, amely az átalakulás előtti értékpapírok átruházásából fakadt volna.

Ha a részvényes az illetősége szerinti államban az adóhalasztás feltételére vonatkozó szabálytól eltérő adózási rendelkezések alkalmazását választja, és ezzel a lehetőséggel él is, akkor az adóhalasztásra vonatkozó szabály nem alkalmazható. Ugyancsak nem vehető igénybe az adóhalasztás abban az esetben, ha az akvizíció önmagában jövedelemszerzés alapjául szolgált.

Az irányelv nem tiltja, hogy amennyiben a kedvezményezett akvizíció során (a részvényt cserén túlmenően) készpénzfizetés is történik, a tagállamok azt már ekkor megadóztassák.

2.2. A személyi jövedelemadózást érintő kérdések

Az irányelv alapvetően a társaságokat érinti. A személyi jövedelemadózással kapcsolatban azonban az esetekben vonatkozik, ha a szervezeti átalakulás és részesedéscsere esetén a részvényes magánszemély, ilyenkor ugyanis a magánszemély válik a halasztott adófizetés kedvezményezettjévé.





A személyi jövedelemadó rendszerében a *részesedéscsere* nyomán – vagyis amikor a magánszemély meglévő részvényét, üzletrészt olyan módon adja át egy társaságnak, hogy cserében e társaságban részesedést szerez (és e társaság többségi szavazati jogot nyer a magánszemély eredeti társaságában) – *árfolyamnyereség* keletkezik.

A törvény szerint árfolyamnyereségből származó jövedelem a bevételnek – a cserébe kapott részesedés szokásos piaci értékének – az a része, amely meghaladja az átadott részvény, üzletrész megszerzésére fordított összeg és az említett értékpapír megszerzéséhez kapcsolódó egyéb járulékos költségek együttes összegét. Az árfolyamnyereségből származó jövedelem után a fizetendő adó mértéke 20 százalék. Az adót a kifizető a kifizetés időpontjában megállapítja, és az adózás rendjéről szóló törvény rendelkezéseinek megfelelően bevallja, majd megfizeti. Az értékpapír megszerzésére fordított, valamint az ahhoz kapcsolódó járulékos költségeknek a kifizető által figyelembe nem vett részét a magánszemély adóbevallásában érvényesítheti. Az adózó az árfolyamnyereségből származó jövedelmet az értékpapír átruházásának napjára állapítja meg.

Az irányelv alapján a részesedéscsere során keletkező jövedelem az átruházáskor nem adózatható. Ennek megvalósulása érdekében a személyi jövedelemadóról szóló törvény 2003. január 1-jétől bevezette a *kedvezményezett részesedéscsere* fogalmát, amely lényegében megegyezik az irányelvben megfogalmazottakkal. A kedvezményezett részesedéscsere során a magánszemély bevétele kétféleképpen adózik:

- A kedvezményezett részesedéscserével megszerzett bevételből az árfolyamnyereség szabályai szerint adózik az a rész, amely nem haladja meg a megszerzett pénzüsszeget. Vagyis a részesedéscsere keretében a magánszemélynek az átadott részvényeken kívül adott készpénzüsszeg mindig árfolyamnyereségből származó jövedelemnek minősül, és 20 százalékos adó terheli.
- Az a rész, amely meghaladja a pénz formájában megszerzett bevétel összegét, a magánszemély választása alapján vagy az árfolyamnyereségre vonatkozó szabályok szerint adózik, vagy bevételnek nem minősülő tételként kell figyelembe venni. E választás révén a magánszemélynek lehetősége nyílik adófizetési kötelezettségének elhalasztására.

A *kifizető* magánszemélyenként *adatot szolgáltat* az adóhatóság részére a kedvezményezett részesedéscsere révén a magánszemély-



nek juttatott összes értékpapírról, a magánszemélynek pedig elkülönített nyilvántartást kell vezetnie a kedvezményezett részesedéscsere során megszerzett részvényeiről.

Egy példával szemléltetve a szabályt: tételezzük fel, hogy egy magánszemély rendelkezik „A” vállalatban 50 részvénnyel, amelyek vételára (együttesen) 50 000 forint volt. Az „A” vállalat szavazati többségét megszerzi „B” vállalat, úgy, hogy a magánszemély említett részvényeit „B” vállalatba apportálja, és e részvények apportértéke 120 000 forint. A magánszemély választhat, hogy a 70 000 forint árfolyamnyere-

ség után azonnal (20 százalékos) adót fizet (14 000 forintot), vagy halasztja az adóztatást. Ha elhalasztja az adófizetést, és utóbb például 170 000 forintért értékesíti a részvényt, akkor a keletkező jövedelmet (120 000 forint helyett) 50 000 forinthez viszonyítva határozza meg, azaz $170\,000 - 50\,000 = 120\,000$ forint után fizeti meg a 20 százalékos adót (24 000 forintot).

Az átalakulás eseteivel összefüggésben nem volt szükség a személyi jövedelemadóról szóló törvény módosítására, mivel a törvény szerint az átalakulás során ma sem keletkezik adófizetési kötelezettség.



IV. További információforrások

http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/directtaxationindex_en.htm

http://europa.eu.int/eur-lex/pri/en/oj/dat/1998/c_002/c_00219980106en00010002.pdf

http://europa.eu.int/eur-lex/pri/en/oj/dat/1998/c_002/c_00219980106en00020005.pdf

http://europa.eu.int/eur-lex/pri/en/oj/dat/1998/c_002/c_00219980106en00060006.pdf

http://europa.eu.int/eur-lex/pri/en/oj/dat/1998/c_123/c_12319980422en00090013.pdf

<http://www.eurolegal.org/business/bustaxation.htm>

<http://www.im.hu/fooldal/cikk/cikk.phtml?menupontid=92>

<http://www.kum.hu/>

**Az „Adózás”
témakörben eddig megjelent
Európai Füzetek:**

Tárnoki Péter

Az európai egységes piac általános
forgalmi adó szabályai

•

Dr. Szloboda Alíz

A magyar áfa-szabályozás változásai
az uniós csatlakozás tükrében

Az egységes adózás megteremtése Európa gazdasági egyesülésének egyik legnehezebb feladata. Negyven esztendeje – 1963 óta – terítéken van a közös adórendszer létrehozásának kérdése, ám a mai napig nem sikerült végleges választ adni rá. A legutolsó javaslat 2001-ben született, ennek megvalósítása azonban ugyanazért nem egyszerű, mint a korábbiaké: mindegyik tagállam ragaszkodik a saját adózási rendszeréhez. Ez is azt mutatja – mint oly sok más –, hogy az Európai Unió korántsem uniformizált szervezet. Ebből egyfelől az következik, hogy Magyarország olyan korszakban csatlakozik az unióhoz, amelyet – az adórendszer változását tekintve – a felgyorsult modernizáció időszakának nevezhetünk. Másfelől pedig az, hogy adózási szempontból meglehetősen színes világba jutunk be. A személyi jövedelemadóról és a társasági adóról azonban a csatlakozás után is a nemzeti törvényhozás határoz.



Szabó Tímea

tanácsos

Pénzügyminisztérium



Molnár Gáspár Endre

fogalmazó

Pénzügyminisztérium