AZ EURÓPAI KÖZÖSSÉGEK BIZOTTSÁGA

Brüsszel, 19.12.2006
COM(2006) 824 végleges

# A BIZOTTSÁG KÖZLEMÉNYE A TANÁCSNAK, AZ EURÓPAI PARLAMENTNEK ÉS AZ EURÓPAI GAZDASÁGI ÉS SZOCIÁLIS BIZOTTSÁGNAK

## Veszteségekkel kapcsolatos adóeljárás határokon átnyúló tényállások esetén

{SEC(2006) 1690}

## 1. A VESZTESÉG HATÁROKON ÁTNYÚLÓ ADÓELSZÁMOLÁSA ÉS A BELSŐ PIAC

### 1.1. Bevezetés

Ez a közlemény a tagállamok közvetlen adózási rendszereinek a belső piacon való összehangolásáról szóló közlemény keretében készült, és példa arra, milyen haszonnal járhat egy-egy terület összehangolása.[1]

A Bizottság elkötelezett amellett, hogy javítsa az EU-ban az üzleti vállalkozások versenyképességét, melyet többek között a veszteség esetén biztosított, határokon átnyúló adókedvezmény hiánya gátol[2]. „Az adózási és a vámpolitika hozzájárulása a lisszaboni stratégiához" című 2005-ös bizottsági közlemény szerint ennek a problémának az enyhítése lehetne azon rövid távú célirányos intézkedések egyike, melyek az EU-ban honos vállalatokat érintő, határokon átnyúló adókorlátok felszámolását célozzák.[3] Ezek az intézkedések az Európai Bíróság által nemrég a *Marks & Spencer*-ügyben hozott ítélet fényében különösen időszerűnek tűnnek.[4] A veszteségek határokon átnyúló adóelszámolásának hiányában a veszteséget csak azon nyereség erejéig lehet elszámolni, amelyet a vállalkozás a beruházás szerinti tagállamban termelt. Ez torzítja a belső piacot érintő üzleti döntéseket.

Ez a közlemény a veszteségek határokon átnyúló adóelszámolásával kapcsolatos alapvető elvekre és problémákra világít rá[5]. Javaslatot tesz arra, milyen módon engedélyezhetnék a tagállamok a veszteség határokon átnyúló adóelszámolását, ha a veszteség

- **egy vállalaton belül keletkezik** (a vállalat valamely más tagállamban lévő leányvállalatánál vagy „állandó telephelyén" keletkezett veszteségek), vagy
- **egy vállalatcsoporton belül keletkezik** (a csoport valamely más tagállamban lévő tagjánál keletkezett veszteségek).

### 1.2. A probléma

Noha a vállalatok nyereségre törekszenek, előfordulhat, hogy veszteséget könyvelnek el. Gyakorlatilag az EU-ban alkalmazott összes adórendszer aszimmetrikusan kezeli a nyereségeket és a veszteségeket: míg a nyereségeket abban az adóévben adóztatják meg, amelyben keletkeztek, a veszteségek után fizetett adót az adóhivatal nem akkor téríti vissza, amikor a veszteségek felmerültek. Éppen ezért – a „túladóztatás" elkerülése érdekében – szükség volna arra, hogy a veszteségeket egy másik, a vállalaton vagy vállalatcsoporton belüli pozitív adóalappal kompenzálhassák. Ezáltal elkerülhetők lennének azok a likviditási gondok, melyek a veszteség késleltetett figyelembe vételéből adódnak, vagyis abból, hogy a veszteséget egy későbbi időszakra elhatárolják, és egy később keletkezett nyereséggel szemben számolják el, ahelyett hogy azonnal levonnák valamely más, pozitív adóalapból.[6] A

---

1 COM(2006) 823 végleges.

2 "Az adózás béklyóitól mentes belső piac felé" COM(2001) 582 végleges, 12. o.

3 COM(2005) 532 végleges, 8. o.

4 C-446/03 számú *Marks & Spencer* ügy [2005], még nincs közzétéve.

5 A Bizottság szolgálatainak SEC (2006)1690 számú munkadokumentuma magyarázatokkal és további illusztrációkkal kiegészített technikai mellékleteket tartalmaz.

6 A C-397/98 számú *Metallgesellschaft* ügyben (EBHT 2001., I-1727. o. az Európai Bíróság megállapította, hogy a veszteségkiegyenlítés közvetlen lehetősége hiányában keletkező likviditási nehézségek megléte nincs összhangban az EU-joggal.

határokon átnyúló veszteséglevonás meggátolná, hogy a vállalat különböző egységeit tartósan veszteségek terheljék.

A több belföldi kirendeltséggel rendelkező vállalatot elvileg automatikusan nettó eredménye alapján adóztatják meg, azaz a kirendeltségek nyereségeit és veszteségeit egyaránt azonnal és automatikusan figyelembe veszik. Egyéb helyzetekben többnyire csak akkor lehetséges veszteséglevonás, ha az adott tagállamban erről külön előírás rendelkezik.

| | **veszteség esetén biztosított belföldi adókedvezmény** | **veszteség esetén biztosított, határokon átnyúló adókedvezmény** |
|---|---|---|
| egy vállalaton belül („állandó telephely”) | automatikusan alkalmazható | az esetek többségében alkalmazható |
| **egy vállalatcsoporton belül (anya- és leányvállalat viszonylatában)** | bizonyos szabályok szerint a legtöbb tagállamban alkalmazható | kevés kivétellel elvben nem alkalmazható |

### 1.3. Az intézkedés hatása a belső piacra és az üzleti döntésekre

Annak, hogy a különböző tagállamok eltérő módon kezelik a határokon átnyúló veszteségeket, kihatása van a belső piac működésére. A határokon átnyúló veszteséglevonás kérdése befolyásolja az arról szóló üzleti döntéseket, hogy érdemes-e egy adott vállalatnak új piacot nyitnia, és ha igen, miként. A határokon átnyúló veszteséglevonás lehetőségének hiánya vagy korlátozása gátolja az új piacok megnyitását, ami a belső piac nemzeti határok szerinti mesterséges felosztásának állandósulásához vezet.

Ennek következtében a nagy tagállamokban honos vállalatok, melyek tevékenységi körük és méretük révén saját nemzeti piacukon is képesek megtakarításokra, előnyt élveznek a kisebb tagállamokban honos, akár náluk innovatívabb és hatékonyabb versenytársaikkal szemben. A nagyobb vállalatok általában több tevékenységet folytatnak a különböző tagállamokban, mint a kisebbek, ezért könnyebben tudják csökkenteni veszteségeiket. A nagyobb belföldi piaccal rendelkező tagállamok hasonlóképpen előnyt élveznek, mert valószínűbb, hogy az ilyen vállalatoknak már vannak befektetéseik a szóban forgó piacokon, így a bizonyos tevékenységekből adódó veszteségeiket le tudják vonni a többi tevékenységgel összefüggő pozitív adóalapból. Ez a kérdés különösen fontos a kis- és középvállalkozások számára, tekintettel azokra a kezdeti veszteségekre, amelyekkel egy-egy külföldön való új befektetés jár.[7] A határokon átnyúló veszteséglevonás hiánya vagy korlátozottsága tehát

- a belföldi beruházásoknak kedvez, és a más tagállamokban való beruházások ellen szól;
- a nagyobb tagállamokban történő, határokon átnyúló beruházásoknak kedvez;
- a határokon átnyúló beruházások terén a nagyobb vállalatoknak kedvez a kis- és középvállalkozásokkal szemben; valamint

[7] Azokkal a különleges nehézségekkel, amelyekkel a kis- és középvállalkozások szembesülnek határokon átnyúló gazdasági tevékenységük során (veszteség esetére biztosított, határokon átnyúló adókedvezmény hiánya, valamint az előírásoknak való megfelelés magas költségei), a székhely államának szabályai szerinti adózás kísérleti projektjéről szóló bizottsági közlemény foglalkozik (COM(2005) 702 végleges).

– befolyásolja, hogy az adott vállalat milyen letelepedési formát választ, azaz hogy állandó telephelyet vagy inkább leányvállalatot létesít.

E torzulások miatt a fogyasztóknak és a vállalkozásoknak egyaránt magasabb árat kell fizetniük, ami a jólét csökkenésével jár. Ahol a határokon átnyúló veszteséglevonás korlátozott lehetősége mérsékli a versenyt az adott tagállam piacán, a meghatározó vállalatok hosszú távon rosszul járnak, hiszen mérsékeltebb a nyomás, amely innovációra és nagyobb hatékonyságra ösztönzi őket.

### 1.4. A veszteségek határokon átnyúló adóelszámolása és az Európai Bíróság joggyakorlata

Az **állandó telephelyekkel** összefüggésben az EURÓPAI BÍRÓSÁG a *Futura*-[8] és *AMID*-[9]ügyek kapcsán foglalkozott az határokon átnyúló veszteséglevonás kérdésével.

A *Futura*-ügyben az Európai Bíróság az állandó telephelyet **befogadó állam** szempontjából ítélte meg a tényállást, és megállapította, hogy a területi elv indokolhatja a későbbre elhatárolt veszteség összegének arra a veszteségre való korlátozását, amely gazdasági összefüggésbe hozható az adott országban elért jövedelemmel.

Az *AMID*-ügyben az Európai Bíróság a vállalat **székhely szerinti állam** szempontjából ítélte meg a tényállást, és megállapította, hogy a Belgium és Luxemburg között létrejött, a kettős adóztatást kizáró egyezmény értelmében a luxemburgi állandó telephely nyereségeinek adómentessége az adólevonás tekinetében nem teremt objektív különbséget egy Luxemburgban állandó telephellyel rendelkező belga vállalat és egy Belgiumban telephellyel (kirendeltséggel) rendelkező belga vállalat között[10]. Az a tény, hogy a két társaság eltérő elbánásban részesül a veszteséglevonást illetően, megfelelő indok hiányában sérti a letelepedés szabadságát, ami elfogadhatatlan[11].

A *Marks & Spencer*-ügyben első ízben volt az Európai Bíróság ítéletének tárgya a határokon átnyúló, **társaságok közötti** veszteséglevonás. Az Európai Bíróság megállapította, hogy az EK szerződés által előírt letelepedési szabadságot sérti, ha a brit anyavállalat nem vonhatja le nyereségéből azokat a veszteségeket, amelyek a más tagállamokban működő, az Egyesült Királyságban üzleti tevékenységet nem folytató leányvállalatainál keletkeztek. A kereskedelmi veszteségek a legtöbb leányvállalat tevékenységének teljes megszűnéséhez vezethettek volna.

Az Egyesül Királyság többféle indokot hozott fel a korlátozással kapcsolatban: (a) az adóztatási jogok tagállamok közötti kiegyensúlyozott elosztásának szükségessége, (b) a kettős veszteségelszámolás megakadályozásának szükségessége, valamint (c) az adóelkerülési kockázat. Az Európai Bíróság elismerte, hogy ez a három tényező együttesen indokolhatja a letelepedés szabadságát korlátozó rendelkezéseket[12]. Ugyanakkor úgy ítélte meg, hogy a vállalatcsoportok veszteségelszámolására vonatkozó brit rendszer nem veszi figyelembe az arányosság elvét abban az esetben, ha kimerültek annak lehetőségei, hogy a veszteségeket a leányvállalat székhelye szerinti államban számolják el.

---

8 C-250/95. sz. *Futura*-ügy (EBHT 1997., I-2492. o.)
9 C-141/99. sz. *Amid*-ügy (EBHT 2000., I-11621. o.)
10 C-141/99. sz. *Amid*-ügy (EBHT 2000., I-11621. o., 28. és 29. bekezdés)
11 C-141/99. sz. *Amid*-ügy (EBHT 2000., I-11621. o., 30. és 31. bekezdés.
12 C-446/03 sz. *Marks & Spencer* ügy [2005], 51. bekezdés.

## 2. VESZTESÉGEK EGY VÁLLALATON BELÜL – AZ ÁLLANDÓ TELEPHELYEN KELETKEZETT VESZTESÉGEK PROBLÉMÁJA

Az egy vállalaton belül keletkezett veszteségek a cég alá tartozó egységekben – vagyis az egyes részlegeken, kirendeltségeken vagy az állandó telephelyen – keletkezett veszteségeket jelentik.

### 2.1. Veszteségekkel kapcsolatos adóeljárás belföldi tényállások esetén

Belföldi tevékenység esetén minden tagállam lehetővé teszi az egyetlen vállalaton belül keletkező veszteség levonását, így a vállalaton belül keletkező veszteség azonnal elszámolható. Mivel a vállalat belföldi kirendeltségei tevékenységének nettó jövedelme után fizet adót, a kedvezményt automatikusan visszavonják, amint a veszteséges vállalatrész újra nyereséget termel.

### 2.2. Veszteségekkel kapcsolatos adóeljárás határokon átnyúló tényállások esetén

A nem honos vállalatokat általában állandó telephelye eredménye alapján adóztatják meg abban a tagállamban, amelyben az állandó telephely található. Az EK-jog szerint az állandó telephelyet ugyanabban a – nemzeti jog szerint előírt – elbánásban kell részesíteni, mint a honos vállalatokat. Így kell eljárni többek között a veszteség későbbre vagy korábbra való elhatárolása kérdésében is[13].

Az állandó telephely eredménye tehát a vállalat összeredményének részét képezi a székhely szerinti tagállamban. A kettős adóztatást kizáró egyezmények a befogadó tagállam számára elsődleges adóztatási jogokat biztosítanak az állandó telephely nyereségei tekintetében. Ugyanezen nyereségek tekintetében a székhely szerinti tagállam általában csak másodlagos adóztatási joggal rendelkezik. Hogy a tagállam milyen technikát választ a kettős adóztatás elkerülésére, az attól függ, hogy az OECD modellegyezményének 23. cikkében vázolt két módszer (a jóváírásos módszer vagy az adómentesség módszere) közül melyiket fogadta el a másik tagállammal kötött, kettős adóztatást kizáró egyezményben.

#### a) Jóváírásos módszer

A jóváírásos módszer a vállalat külföldről származó jövedelmét veszi tekintetbe a vállalat székhelye szerinti államban. A külföldön fizetett adókat jóváírják a hazai adó külföldön adózott jövedelemre kivetett részéből. A jóváírásos módszer ezért hasonló a belföldi telephelyek veszteségének kezeléséhez. A külföldről származó jövedelem kiszámításánál minden veszteséget tekintetbe vesznek.

#### b) Adómentesség módszere

Az adómentesség módszere szerint a székhely adóalapjának kiszámításakor általában nem veszik figyelembe azt a külföldi jövedelmet, melyet megadóztattak abban az államban, ahol a jövedelem keletkezett.

##### (1) …veszteséglevonás nélkül

---

[13] Pl. a C-311/97. sz. *Royal Bank of Scotland*-ügy (EBHT 1999., I-2651. o.)

Mivel az állandó telephely nyereségeit nem veszik tekintetbe a székhely szintjén, a veszteséglevonás nem lehetséges. Ezt a módszert hét tagállam alkalmazza.

**(2) …(ideiglenes) veszteséglevonással**

Jelenleg öt tagállamban vonják le a más tagállamokban lévő állandó telephelyeknél felmerülő veszteségeket, noha a nyereségek adómentesek. Amint azonban az állandó telephely újra nyereséget termel, ezeket a veszteségeket – az adórendszer kohézióját biztosítandó – utólag megadóztatják.

### 2.3. A letelepedés szabadsága és a vállalaton belüli veszteségek

Ott, ahol az állandó telephelyeknél felmerülő veszteségeket nem lehet a székhely nyereségeiből levonni (elszámolás „függőlegesen felfelé”), eltérő elbánás jön létre egy tisztán belföldi tényálláshoz képest. Emiatt kevésbé érdemes élni a letelepedés szabadságával, ami visszatarthatja a vállalatot attól, hogy állandó telephelyet létesítsen egy másik tagállamban. Az eltérő elbánás sérti a letelepedés szabadságát, ezt pedig tiltja az EK-Szerződés 43. cikke. Az Európai Bíróság az *AMID*-ügyben kifejezetten leszögezte, hogy a külföldön állandó telephellyel rendelkező vállalat hasonló helyzetben van, mint az, amelyik nem rendelkezik állandó külföldi telephellyel[14].

A kettős veszteségelszámolás elkerülése érdekében utólagos adóztatási mechanizmust lehet alkalmazni. Míg a belföldi tényállások esetében az utólagos adóztatás automatikus, a határokon átnyúló tényállások esetében az utólagos adóztatási mechanizmust külön szabályozni kell. A későbbi nyereségből való veszteséglevonás és a későbbi nyereség alapján való utólagos adóztatás megvalósíthatóságát bizonyítja az a tény, hogy öt tagállam már ilyen módon jár el.

Az állandó telephelyeknél felmerülő veszteségek esetében csekély az adóelkerülés kockázata, mivel a veszteségek csak a székhely szintjén kerülnek elszámolásra (elszámolás „függőlegesen felfelé”).

## 3. VESZTESÉGEK EGY VÁLLALATCSOPORTON BELÜL – A KÜLFÖLDI LEÁNYVÁLLALATOKNÁL FELMERÜLŐ VESZTESÉGEK PROBLÉMÁJA

### 3.1. A veszteségek vállalatcsoporton belüli adóelszámolásának ésszerűsége

Azok a vállalatok, amelyek a polgári jog szerint önálló jogi személyiséggel rendelkeznek, általában minden tagállamban a társasági adó hatálya alá tartoznak. Ha valamely tevékenység végzésére jogi személyt hoznak létre, az nemcsak jogi, de adózási szempontból is különálló egységnek tekintendő. A társasági jog a vállalatcsoportot nem tekinti önálló jogi személynek; ezért a vállalatcsoport saját jogon nem minősül külön adóalanynak. Ebből következően a vállalatcsoporton belül keletkezett veszteség – szemben a vállalaton belül keletkezett veszteséggel – nem számolható el automatikusan. Gazdasági szempontból a vállalatcsoport mégis önálló gazdasági egységnek tekinthető. Számos tagállam adórendszere ismeri a csoportos adózást, mely a csoportot külön gazdasági egységként kezeli. Azonban csak kevés –

[14] C-141/99. sz. *Amid*-ügy (EBHT 2000., I-11621. o., 25skk. bekezdés)

noha egyre több – tagállamban van lehetőség a határokon átnyúló tényállásokra is alkalmazható veszteséglevonásra.[15]

A csoportos adózásra lehetőséget kínáló belföldi rendszer hiánya az egyes tagállamokban kihatással van a vállalatok beruházásokkal kapcsolatos – főként a beruházások jogi formájára, nem pedig a helyszínére vonatkozó – döntéseire (tudniillik a leányvállalatok létesítésével szemben a kirendeltségek létrehozásának kedvez). A vállalatcsoportok vesztesége esetén biztosított, határokon átnyúló adókedvezmény hiánya ugyanakkor kihatással van az üzleti döntésekre mind a beruházások helyét, mind azok jogi formáját illetően.

### 3.2. A veszteségek vállalatcsoporton belüli belföldi adóelszámolása

Hat tagállam nem rendelkezik csoportos adózási rendszerrel. A többi tizenkilenc tagállam által alkalmazott rendszerek nagyjából az alábbi három kategóriába sorolhatók:

a) vállalatcsoporton belüli veszteségátruházás (hét tagállam),

b) „pooling”, azaza csoport eredményeinek összevonása (tizenegy tagállam), illetve

c) teljes adókonszolidáció (egy tagállam).

A vállalatcsoporton belüli veszteségátruházás („intra-group loss transfer”) magában foglalja mind a csoportos adókedvezmény („group relief”), mind a csoporton belüli hozzájárulás („intra-group contribution”) rendszerét. A bevételek átruházását a vállalatok között mindkét rendszer kifejezetten megengedi annak érdekében, hogy a veszteséget a csoporton belüli nyereségből le lehessen vonni. A csoportos adókedvezmény rendszerében az egyik csoporttag vesztesége átruházható egy nyereséges csoporttagra. A csoporton belüli hozzájárulás rendszerében az egyik csoporttag nyeresége átruházható egy veszteséges csoporttagra. A csoporton belüli hozzájárulás rendszerének ugyanolyan gazdasági hatása van, mint a csoporton belüli veszteségátruházásnak, ha azt a veszteségek felszámolására használják.

A „pooling” rendszerben az egyes csoporttagok adózott eredménye (az összes nyereség és veszteség) az anyavállalat szintjén összevonásra kerül. A veszteség megléte az összevonás alkalmazásának nyilvánvalóan fő oka, de nem feltétele. A teljes adókonszolidáció túlmegy a „pooling” rendszeren, mert adózási okokból nem veszi figyelembe sem a csoporttagok jogi személyiségét, sem a csoporton belüli tranzakciókat. A csoport eredményét itt külön nyereség- és veszteségszámítás alapján határozzák meg.

Belföldi alkalmazás során mindegyik módszer teljes veszteségkompenzációt biztosít a csoporton belül mind vertikálisan („felfelé” és „lefelé” az anyavállalat és leányvállalatok között), mind horizontálisan (a leányvállalatok között), ami azt jelenti, hogy ha a csoport nettó összesített eredménye veszteséges, a csoporttagok nyeresége után nem kell adózni, mert a nyereség elszámolható a többi csoporttagnál keletkezett veszteséggel szemben. Mindegyik módszer az egységeket terhelő veszteségek azonnali levonását eredményezi. Automatikus utólagos adóztatás esetén az adókedvezmény általában ideiglenes, vagyis megszűnik, ha a veszteséges leányvállalat újra nyereséget termel. A levonás csak akkor folyamatos, ha a veszteségek állandósulnak.

---

[15] Dánia és Franciaország évek óta alkalmaz ilyen rendszereket. Olaszország és Ausztria 2004-ben, illetve 2005-ben vezette be őket.

A belföldön alkalmazott rendszerek kiterjesztése a határokon átnyúló tényállásokra javítana ugyan a jelenlegi helyzeten, de nem jelentene optimális megoldást. Belföldi tényállások esetén az utólagos adóztatás automatikus: egy ilyen rendszer határokon átnyúló tényállásokra való kiterjesztésének feltétele az utólagos adóztatás mechanizmusának kidolgozása. Technikailag sem lenne egyszerű a belföldi rendszer elemeinek adaptálása a határokon átnyúló tényállások esetére biztosított adókedvezmény rendszerére. A határokon átnyúló tényállások esetében biztosított veszteséglevonást alkalmazó tagállamok más-más szabályokat alkalmaznak a határokon átnyúló, illetve a belföldi tényállások esetén.

## 3.3. A célirányos intézkedés hatókörének meghatározása

### *3.3.1. A célirányos intézkedés és a közös konszolidált társasági adóalap (KKTA) megkülönböztetése*

A veszteség esetére biztosított, határokon átnyúló adókedvezmény bevezetésére irányuló célirányos intézkedés átmeneti megoldást jelenthet a KKTA elfogadásáig. Egy ilyen intézkedés kidolgozása és alkalmazása könnyebb volna ugyan, de szükségszerűen kisebb hatóköre lenne, mint az egész EU területén érvényes KKTA-nak. Nem igényelné sem az adórendszerek, sem az adóalap harmonizálását. A KKTA-tól eltérően, amely „többoldalú” vagy „közös” szemléleten alapulna, a célirányos intézkedés elméletileg úgy is kidolgozható, hogy csak egyetlen tagállam alkalmazza és foganatosítsa „egyoldalúan”. A legmegfelelőbb eljárás ettől függetlenül az lenne, ha a honállam és a beruházást befogadó állam összehangolt intézkedést hozna.

### *3.3.2. A C-446/03 számú Marks & Spencer-ügyben született ítéletből adódó következtetések*

Az ügyben született ítéletből az alábbi elvek és iránymutatások adódnak: Először: az adózási jogosultságok kiegyensúlyozott elosztása érdekében az anyavállalat honállama kizárólag <u>állandósult</u> veszteség esetére nyújtson <u>folyamatos</u> adókedvezményt. Másodszor: meg kell akadályozni, hogy a vállalatok kétszer számolhassák el veszteségeiket: a veszteség utáni adókedvezményt csak azzal a feltétellel lehessen igénybe venni, hogy a leányvállalat kimerítette a veszteséglevonással kapcsolatos közvetlen lehetőségeit abban a tagállamban, amelyben a székhelye található. Harmadszor: ha a vállalatcsoport szabadon határozhatja meg, hol és mikor kívánja elszámolni veszteségeit (és nyereségeit) adózási célokból, nő az adóelkerülés veszélye. Ez a veszély annál nagyobb, minél több lehetőség áll a vállalat rendelkezésére a veszteségek elszámolására horizontálisan vagy vertikálisan lefelé. A vállalatok ekkor természetes módon inkább olyan vállalatokra ruházzák át veszteségeiket, melyeknél az adóérték magasabb.

A Bizottság szerint ezek a problémák nagyrészt azzal lennének orvosolhatók, ha a veszteség határokon átnyúló konszolidálásának lehetősége a veszteség vertikálisan felfelé való elszámolására korlátozódnék. Ez az intézkedés kombinálva az utólagos adóztatásra vonatkozó rendelkezésekkel és azzal a követelménnyel, hogy először a leányvállalat számára aktuálisan elérhető levonásokat kell használni, minimalizálná az adóelkerülés kockázatát.

### *3.3.3. Keretkoncepció – A célirányos intézkedés irányelvei*

A határokon átnyúló adólevonással kapcsolatos célirányos intézkedésnek biztosítania kell, hogy a több tagállamban tevékenykedő vállalatcsoportok lehetőség szerint azonos elbánásban részesüljenek azokkal a vállalatcsoportokkal, melyek csak egyetlen tagállamban tevékenykednek. Az intézkedésnek különösen is biztosítania kellene, hogy a veszteségek

annak az évnek az adóalapjából kerüljenek levonásra, amelyben keletkeztek. Ezért kívánatos lenne, ha a célirányos intézkedés

a) lehetőséget teremtene a veszteségek hatékony és közvetlen egyszeri levonására;

b) lehetőséget teremtene minimálisan a veszteségek elszámolására az anyavállalat szintjén („vertikálisan felfelé”);

c) nem vezetne ahhoz, hogy a jövedelem végleges áthelyezésre kerüljön egyik tagállamból a másikba, kivéve, ha a veszteségek állandósulnak, és nincs lehetőség levonásukra abban az államban, amelyben keletkeztek;

(d) az aktuális veszteségek levonása céljából először a belföldi lehetőségek kimerítését célozná, valamint

(e) nem engedne teret a visszaéléseknek.

### 3.4. A veszteség esetére biztosított, határokon átnyúló adókedvezmény alternatívái

Elméletileg három lehetséges alternatíva létezik, melyek biztosíthatják a veszteségkompenzálás fent körvonalazott minimális szintjét. Ezek az alternatívák nem a veszteségek elszámolása tekintetében különböznek egymástól, hanem abban, amilyen módon a leányvállalat későbbi nyereségeit az anyavállalat szintjén kezelik :

| **A veszteség keletkezésének adóéve** | **Veszteséglevonás a veszteség keletkezésének évében** | | |
|---|---|---|---|
| **Következő adóév(ek)** | **1. alternatíva**<br>végleges veszteségátruházás<br><br>a jövőben keletkező nyereséget nem kell figyelembe venni | **2. alternatíva**<br>ideiglenes veszteségátruházás<br><br>a levont veszteségek utólagos megadóztatása | **3. alternatíva**<br>a leányvállalat eredményének folyamatos megadóztatása<br><br>a veszteséges vállalategység eredményének figyelembe vétele egy adott időszakaszban |

#### *3.4.1. 1. alternatíva: Végleges veszteségátruházás („intra-group loss transfer”)*

Ez az eljárás a veszteségek (egy „group relief” rendszerben, amint arra a *Marks & Spencer* ügy példa volt) vagy nyereségek (egy „intra-group contribution” rendszerben) végleges átruházását jelentené utólagos megadóztatás alkalmazása nélkül, kivéve, ha ellensúlyozó intézkedések kerülnének bevezetésre. A veszteséget átvállaló vállalat honállamnak jövedelmére gyakorolt hatás semlegesítésének egyik módja egy olyan elszámolási rendszer bevezetése lenne, amely szerint a veszteséget átadó vállalat honállama kompenzálná a veszteséget átvállaló vállalat honállamát. Ennek a rendszernek figyelembe kellene vennie minden jelentős különbséget az alkalmazott adókulcsok és adóbevallási szabályok között. Külön figyelmet kellene szentelni az adótervezési ügyeknek is.

### *3.4.2. 2. alternatíva: Ideiglenes veszteségelhatárolás („deduction/reintegration method”)*

Ebben az eljárásban egy másik tagállamban lévő leányvállalat vesztesége, melyet levontak az anyavállalat eredményéből, utólag kerül megadóztatásra, egy olyan későbbi időszakban, amelyben a leányvállalat már újra nyereséges. Az eredmény: ideiglenes veszteségelhatárolás. Az 1990-es irányelvjavaslat ezt az eljárást preferálta[16].

A módszer előnye, hogy viszonylag egyszerűen alkalmazható. A veszteségeket először levonják, majd később, amikor a leányvállalat újra nyereséges, az előzőleg levont veszteséget az anyavállalat szintjén egy arányosan megállapított kiegészítő adóval utólag megadóztatják. Ezért ennek a mechanizmusnak – a likviditási gondok elkerülése végett – meg kellene engednie az azonnali ideiglenes levonást az anyavállalat szintjén.

### *3.4.3. 3. alternatíva: A leányvállalat eredményének folyamatos megadóztatása („system of consolidated profits”)*

Ebben az eljárásban a vállalatcsoport összes vagy néhány tagja által egy adott adóévben termelt nyereséget és veszteséget veszik figyelembe egy meghatározott időszakra nézve az anyavállalat szintjén. A konszolidált leányvállalatok az állandó telephelyekkel azonos elbánásban részesülnének. A kettős megadóztatás elkerülésére a jóváírási módszer lenne alkalmazható. A leányvállalat által a honállamában fizetett adó elszámolásra kerülne az anyavállalat tagállamában a leányvállalat bevétele után fizetett adóval szemben. A csoporttagok közötti nyereségfelosztást nem vennék figyelembe.

Ennek az eljárásnak az alkalmazása nem feltételezi a veszteség meglétét (noha alkalmazásának oka elsősorban éppen az lehet). Ezért ha egy leányvállalat úgy dönt, hogy részt vesz egy ilyen rendszerben, akkor az eljárást általában meghatározott ideig, pl. 3, 5 vagy több évig működtetik.

A „system of consolidated profits” alkalmazható

- egy vagy több, az adófizető által kijelölt leányvállalatra – választáson alapuló rendszer; vagy
- a csoportba tartozó összes leányvállalatra – átfogó rendszer.

A választáson alapuló rendszer ugyan kevesebb adminisztrációt igényel, viszont kiszolgáltatottabb az agresszív adótervezési technikákkal szemben, melyek során a költségeket a konszolidációra kiválasztott leányvállalatoknál koncentrálják. Átfogó rendszer alkalmazása esetén a csoport összesített jövedelmét az anyavállalat székhelye szerinti állam adórendszere szerint adóztatják meg. A jóváírási módszer segít elkerülni az adóalap és az adókulcsok különbségén alapuló spekulációt. Legfőbb hátránya a rendszerre való átállásból fakadó megnövekedett költség, hiszen minden egyes csoporttag bevételét az anyavállalat szerinti tagállam adózási szabályai szerint kell kiszámítani[17].

---

16 COM(90) 595 végleges. Visszavont javaslat HL C 5, 2004.1.9., 20. o.

17 A honállam adórendszere szerinti adózás ellensúlyozhatná a kis- és középvállalatcsoportok által elszenvedett hátrányok többségét.

## 4. KÖVETKEZTETÉS

A Bizottság hangsúlyozza annak szükségességét, hogy az EU-n belül egy veszteség esetére biztosított, határokon átnyúló adókedvezménnyel kapcsolatos hatékony rendszer létesüljön. A határokon átnyúló veszteséglevonás korlátozott alkalmazása egyike a határokon átnyúló üzleti tevékenység és a hatékony belső piac legjelentősebb gátjainak. A veszteség esetére biztosított, határokon átnyúló adókedvezménnyel kapcsolatos rendszer bevezetése különösen a kis- és középvállalatokra lenne kedvező hatással, melyeket jelenleg hátrányosan érint a veszteséglevonás lehetőségének hiánya. Elhárulna a fő akadálya annak is, hogy a világpiacon több versenyképes, EU-ban honos vállalkozás jelenjék meg.

*Veszteségek a vállalaton belül*

Azokat a tagállamokat, amelyek nem engedélyezik a más tagállamban létesült állandó telephelynél felmerült veszteségek elszámolását, a Bizottság nyomatékosan ösztönzi adórendszerük felülvizsgálatára annak érdekében, hogy érvényesülhessen az EK-szerződésben előírt letelepedési szabadsággal kapcsolatos jog.

*Veszteségek a vállalaton belül*

A Bizottság olyan belföldi adórendszer bevezetésére és fenntartására ösztönzi a tagállamokat, amely a vállalatcsoporton belül felmerült veszteségeket ugyanúgy kezeli, mint az egy vállalaton belül keletkezetteket. Ez megszüntetné a fennálló torzulásokat, növelné az adott ország beruházókra gyakorolt vonzerejét, s ezáltal hozzájárulna a lisszaboni stratégia célkitűzéseinek megvalósításához.

A Bizottság hangsúlyozza annak szükségességét, hogy az üzleti vállalkozások belföldi és világpiacon való további fejlődése érdekében a vállalatcsoporton belüli veszteség esetére biztosított, határokon átnyúló adókedvezmény még szélesebb körben alkalmazható legyen.

A határokon átnyúló veszteséglevonás megvalósítására a Bizottság három lehetséges utat mutat be. A továbbiakban összehangolt munkára lenne szükség a lehető legnagyobb belső piaci haszon elérése érdekében, és elkerülendő azt, hogy a feladatokat felesleges módon többször is el kelljen végezni a 25 tagállamban.

A Bizottság felkéri a Tanácsot, az Európai Parlamentet és az Európai Gazdasági és Szociális Bizottságot, hogy tanulmányozza át az ebben a közleményben előterjesztett javaslatot, és ösztönözze a tagállamokat az alábbiakra:

- vizsgálják felül jelenlegi nemzeti adórendszerüket oly módon, hogy azok a határokon átnyúló, egy vállalaton belül felmerülő veszteségek esetére adókedvezmény nyújtsanak;
- gyakorlatban is alkalmazzanak legalább egyet a vállalatcsoporton belüli veszteségek kezelésének ebben a közleményben felsorolt megoldási lehetőségei közül; valamint
- tekintsék át, miként lehetne alkalmazni új veszteség kezelési eljárások bevezetésével vagy a meglévők módosításával ennek a közleménynek a javaslatait mind a belföldi, mind a határokon átnyúló tényállásokra.

---