



EURÓPAI
BIZOTTSÁG

Brüsszel, 2013.11.25.
SWD(2013) 473 final

BIZOTTSÁGI SZOLGÁLATI MUNKADOKUMENTUM

A HATÁSVIZSGÁLAT ÖSSZEFOGLALÁSA

amely a következő dokumentumot kíséri

Javaslat - a Tanács irányelve

a különböző tagállamok anya- és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló 2011/96/EU irányelv módosításáról

{COM(2013) 814 final}

{SWD(2013) 474 final}

{SWD(2013) 475 final}

BIZOTTSÁGI SZOLGÁLATI MUNKADOKUMENTUM

A HATÁSVIZSGÁLAT ÖSSZEFOGLALÁSA

amely a következő dokumentumot kíséri

Javaslat - a Tanács irányelve

a különböző tagállamok anya- és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló 2011/96/EU irányelv módosításáról

1. ELJÁRÁSI KÉRDÉSEK ÉS KONZULTÁCIÓ AZ ÉRDEKELTEKKEL

Uniós háttér

A hibrid hitelek eltérő megítélése

A magatartási kódexszel foglalkozó munkacsoport az eltérésekből adódó torzító hatások vizsgálata során a hitelek egy hibrid formáját azonosította, amely társult vállalkozások között jön létre, és nyereségből származó osztalékra jogosító kölcsönnek („PPL-ek”) nevezik. A határokon átnyúló PPL-t mint az adó szempontjából levonható költséget kezelte a forrás szerinti tagállam és mint adómentes nyereségfelosztást (osztalékot) a fogadó tagállam, amely így az adóztatás kettős elmaradását eredményezte.

2010. májusában a kódexszel foglalkozó munkacsoport megállapította, hogy az adóztatás kettős elmaradásának elkerülése érdekében a fogadó tagállamnak azonos adóügyi elbánást kellene biztosítania (azaz, vagy hitel vagy tőke), mint amit a forrás szerinti tagállam biztosít a hibrid hitelekhez kapcsolódó kifizetésekre (10033/10 FISC 47).

Mindazonáltal egy 2011. októberi bizottsági elemzés azt mutatta, hogy ez a megállapodás szerinti megoldás ütközik az anya- és leányvállalatokra vonatkozó irányelvvel¹ (PSD). Két lehetséges megoldás létezik: (i) a magatartási kódexszel foglalkozó munkacsoport kidolgoz egy alternatív megoldást vagy (ii) a PSD módosítása. A tagállami szakértők egy bizottsági munkacsoportban való találkozójuk során arra a következtetésre jutottak, hogy a tagállamok a PSD célzott módosítását preferálnák.

A Bizottság 2012. december 6-án ezzel a módosítással, mint rövid távon (2013) végrehajtandó tevékenységgel, elfogadta az adócsalás és adókikerülés elleni küzdelem megerősítéséről szóló cselekvési tervet (COM (2012)722). A cselekvési terv folytatásaként, a Bizottság 2013. áprilisában két konzultációt tartott a tagállamok szakértői és a magánszféra, egyetemi körök, üzleti szervezetek és adózási társulások érdekelt részvevői számára a két szakpolitikai megoldás megvitatása céljából.

Az A1 változat szerint a forrás szerinti tagállamban a nyereségfelosztás levonható költségként nem tartozna a PSD hatálya alá. Az A2 változat szerint a PSD által biztosított adómentességből származó előnyök a forrás szerinti tagállamban levonható költségként kezelt nyereségfelosztásra nem lennének alkalmazhatóak.

¹ Az adózás területén elfogadott egyes irányelveknek a Horvát Köztársaság csatlakozására tekintettel történő kiigazításáról szóló 2013/13/EU tanácsi irányelvvel módosított, a különböző tagállamok anya- és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló (átdolgozás) 2011/96/EU irányelv.

A tizenöt résztvevő tagállamból nyolc erőteljesen az A2 változatot támogatta. Egy tagállam az egyértelműség kedvéért fogadta el a PSD módosítását, azonban kevésbé támogatta ezt a megoldást. Négy tagállam fogadna el módosítást az egyértelműsítés kedvéért, még akkor is, ha álláspontjuk szerint nem szükséges a PSD módosítása. Egy tagállam támogatta az A1 megoldást. Egy másik tagállam mindkét megoldásra nyitott volt, és gyors változtatásokat sürgetett. Négy tagállam tartózkodott.

Az érdekelt felek találkozásán kifejtett nézetek eltérőek voltak. Bár a 2012-es nyilvános konzultációra adott válaszok általában egyetértettek abban, hogy az ilyen eltérések nem kívánatosak, a vállalkozások néhány képviselője az adóztatás kettős elmaradását nem negatívumként értékelte. Különösen az A2 változat nem nyerte el a tetszésüket, mivel az korlátozza az adófizetők és tagállamok jogait; noha elismerték, hogy az adóztatás kettős elmaradása a tagállam részéről szándékos is lehet. A vállalkozások további képviselői az A1 változatot támogatták. Ezzel ellentétben, a nem kormányzati szervek és az egyetemi körök képviselői általában az A2 változatot támogatták.

2013. május 21-én az Európai Parlament elfogadott egy állásfoglalást², amelyben sürgeti a tagállamokat, hogy a bizottsági cselekvési terv alapján terjesszék ki és teljes egészében hajtsák végre az agresszív adótervezésről szóló ajánlást. Az Európai Parlament felhívta továbbá a Bizottságot, hogy kezelje a különböző adórendszerek közötti eltéréseket és nyújtson be egy javaslatot a PSD felülvizsgálatára a visszaélés elleni szabályok felülvizsgálata és az uniós adóztatás kettős elmaradásának megszüntetése érdekében.

Az Európai Tanács a 2013. május 22-i következtetéseiben gyors előrehaladásra hívott fel bizonyos adózási kérdéseket illetően és bejelentette, hogy „a Bizottság az anya- és leányvállalatok adóztatásával kapcsolatos irányelv módosítására vonatkozó javaslatot terjeszt elő az év vége előtt”.³

Visszaélés elleni rendelkezések

A cselekvési tervben a Bizottság elkötelezi magát a PSD, a kamat- és jogdíjfizetési irányelv, továbbá az egyesülési irányelv visszaélés elleni szabályainak az agresszív adótervezésről szóló ajánlásban lefektetett alapelvek végrehajtása céljából történő felülvizsgálata mellett.

Az ajánlás javasolta, hogy a tagállamok fogadjanak el egy általános visszaélés elleni szabályt (GAAR) a jelenlegi adókikerülés elleni szabályok hatáskörén kívül eső agresszív adótervezés elleni küzdelem érdekében. Mindazonáltal az ajánlás nem alkalmazandó a társasági adóra vonatkozó irányelvekre, tehát az abban lefektetett elvek nem alkalmazhatók jogszabályalkotás nélkül.

A GAAR javaslat követi a pénzügyi tranzakciós adó területén létrehozandó megerősített együttműködés végrehajtásáról szóló irányelvjavaslat⁴ 13. cikkét. A tagállamokkal és az érintettekkel 2013. áprilisában tartottak konzultációt.

Az öt felszólaló tagállam közül négy vitatta a GAAR beillesztését az irányelvekbe. A nemzeti GAAR-ok alkotását tartanak megfelelőnek. Közülük ketten azon az állásponton voltak, hogy a GAAR további fejlesztést igényel.

Egy tagállam támogatta mindhárom irányelv módosítását, bár szükségesnek látta a GAAR szövegének további finomítását. Ez a tagállam egy későbbi írott hozzájárulásában

² Az Európai Parlament 2013. május 21-i állásfoglalása az adócsalás, az adóelkerülés és az adóparadicsomok elleni küzdelemről (2013/2060(INI)).

³ EUCO 75/1/13 REV 1.

⁴ /* COM/2013/71 final */

megismételte a PSD módosítására irányuló támogatását, a visszaélés elleni szabály megalkotására vonatkozó kötelezettség előírása érdekében.

Az érintett felek nem értettek egyet abban, hogy az irányelveket a GAAR-al együtt kell módosítani vagy sem, de a vállalkozások képviselői általában a nemzeti GAAR-ok megalkotása mellett álltak. Másik oldalon a nem kormányzati szervek és az üzleti szféra egy képviselője támogatta GAAR beillesztését az irányelvekbe.

Nemzetközi háttér

A társasági adóalap eróziója sok európai uniós és harmadik országbeli szakpolitika napirendjén előkelő helyen szerepel, és a nemrégiben megtartott G20- és G8-találkozók napirendjén is szerepelt⁵; az OECD pedig jelenleg is dolgozik az adóalap-erózió és nyereségátcsoportosítás (BEPS) témáján, ami széles körű támogatásnak örvend⁶.

2012. márciusában az OECD közzétett egy tanulmányt „Hibrid meg nem felelési megállapodások: adópolitika és megfelelési kérdések”, amely szerint az országoknak célszerű bevezetnie vagy felülvizsgálnia a hibrid megállapodások megítélésének bizonyos eltérései esetén a kedvezményeket megtagadó szabályokat. A BEPS-projekt során a hibrid megállapodások megítélésének bizonyos eltéréseit és az arbitrázst mint kulcsfontosságú kérdést azonosították.⁷

Bár a Bizottság elismeri a globális megoldások jelentőségét, az EU-nak a jelenlegi uniós jogszabályok és bírósági ítélkezési gyakorlat figyelembevételével kell kezelnie az eltéréseket és a visszaéléseket. A Bizottság álláspontja szerint a PSD felülvizsgálata jelentősen hozzájárulhat az OECD BEPS-munkájához, mivel az képviselné a legjobb gyakorlatot az adóalap-erózió elleni küzdelem során.

2. A PROBLÉMA MEGHATÁROZÁSA

A probléma bemutatása

A hibrid hitelek eltérő megítélése

A hibrid finanszírozási megállapodások olyan pénzügyi eszközök, amelyek mind a hitel, mind a tőke jegyeit magukon viselik. A hibrid hitelek (hitel vagy tőke) különböző tagállami megítéléséből adódóan a határokon átnyúló hibrid hitelhez kapcsolódó kifizetések az egyik tagállamban (a kifizető tagállamában) az adó szempontjából levonható költségnek minősülnek, a másik tagállamban (a kifizetés jogosultjának tagállamában) pedig felosztott nyereségként élveznek adómentességet, ami az adózás nem tervezett kettős elmaradásához vezet.

Visszaélés elleni rendelkezések

A PSD 1. cikk (2) bekezdése jelenleg megengedi a tagállamok számára, hogy nemzeti visszaélés ellenes szabályokat fogadjanak el. A jelenlegi tagállami visszaélés ellenes szabályok azonban igen változatosak, mivel azokat az egyes tagállamok speciális igényeire és adórendszerük sajátosságaira tervezték, ami jogbizonytalansághoz vezet az adófizetők és az

⁵ A G20 vezetők 2012. június 18-19-i csúcstalálkozójának záróokmánya; a G20 pénzügyminiszterek és jegybanki kormányzók 2012. november 5–6-i, 2013. február 15–16-i és 2013. április 18–19-i csúcstalálkozójának kiadott közlemények; az Egyesült Királyság és Németország pénzügyminiszterének közös nyilatkozata a 2012. novemberi G20 találkozó margójára; a G8 vezetők 2013. június 17–18-i csúcstalálkozója kiadott közlemény.

⁶ OECD, Addressing Base Erosion and Profit Shifting (Az adóalap-erózióról és nyereségátcsoportosításról), 2013

⁷ OECD, Az adóalap-erózióról és nyereségátcsoportosításról, 2013

adóhatóságok részéről. A jelenlegi helyzet az irányelv helytelen alkalmazásához vezethetne, ha a visszaélés elleni szabályok néhány tagállamban kevésbé szigorúak, vagy egyáltalán nem léteznek.

Kiket érint?

Az adóbevételek csökkenése miatt a tagállamok érintettek. A vállalkozások azért érintettek, mert a határon átnyúló tevékenységet végző nagyvállalatok, amelyek szofisztikált adózási megoldásokat alkalmaznak, versenyelőnyben vannak a kis- és középvállalkozásokkal, és azokkal a nagyvállalatokkal szemben, amelyek nem érdekeltek az agresszív adótervezésben. Az állampolgárok közvetetten érintettek a közszolgáltatásokra és szociális juttatásra fordítható költségvetési kiadások csökkenése miatt. Az adórendszer stabilitásába vetett közbizalmat érintheti néhány adófizető eltérésekből való előnyhöz jutása.

Szubszidiaritás és arányosság

A javaslat célja a PSD alkalmazási körében a hibrid finanszírozás eltérő megítélésének kezelése, és általános visszaélés elleni szabályok bevezetése a jelen irányelv működőképességének védelme érdekében.

Ezen célok a PSD módosítását követelik meg. A közvetlen adók esetében a megfelelő jogalapot a Európai Unió működéséről szóló szerződés (EUMSZ) 115. cikke biztosítja, amely értelmében a Bizottság irányelveket bocsáthat ki a tagállamok belső piac működését közvetlenül érintő rendelkezéseinek közelítése érdekében.

A kezdeményezés célját a tagállamok egyoldalúan nem valósíthatják meg kielégítően. Pontosan a hibrid finanszírozással kapcsolatos adózási kérdések eltérő tagállami kezelése az, ami megengedi az adófizetőknek – különösen a társaságoknak –, hogy határon átnyúló adótervezési stratégiát alkalmazzanak, amelyek a tőkeáramlás és a belső piac torzulásaihoz vezetnek. A javaslat ezért megfelel a szubszidiaritás elvének. A javasolt módosítások megfelelnek továbbá az arányosság elvének is, mivel a szóban forgó ügyben a Szerződések céljának eléréséhez szükséges mértéket nem haladják meg, különös tekintettel a belső piac megfelelő és eredményes működésére.

3. CÉLKITŰZÉSEK

A hibrid hitelek eltérő megítélése

A kezdeményezés célja, hogy minden vállalkozás az érintett EU tagállamban realizált nyereség alapján fizessen adót és egy társaság se tudja elkerülni az adófizetést a határon átnyúló hibrid pénzügyi helyzetekből adódó kiskapuk révén. A kezdeményezés célul tűzte ki hatékony intézkedések megtételét az adóztatás kettős elmaradásának területén. A PSD alkalmazásának még véletlenül sem szabadna ennek megakadályozásához vezetnie.

Visszaélés elleni rendelkezések

A kezdeményezés célja, hogy tiszta helyzetet és jogbiztonságot teremtsen az adófizetők és adóhatóságok felé, és biztosítsa, hogy a társaságok nem jutnak tisztességtelen előnyhöz a PSD rendelkezéseiből adódóan.

4. SZAKPOLITIKAI MEGOLDÁSOK

A hibrid hitelek eltérő megítélése

A következő szakpolitikai megoldások kerülnek szóba:

A0 megoldás: Nincs intézkedés (alapforgatókönyv)

A1 megoldás: A forrás szerinti tagállamban az adó szempontjából levonható költségként kezelt nyereségfelosztások nem tartoznának a PSD hatálya alá.

A2 megoldás: A PSD által biztosított adómentesség nem lenne alkalmazható azokra a nyereségfelosztásokra, amelyek a forrás szerinti tagállamban levonhatóak. Következésképpen, a fogadótagállam (az anyavállalat vagy annak telephelye szerinti tagállam) adóztatja meg a nyereségfelosztás azon részét, amely a leányvállalat szerinti tagállamban levonható.

Visszaélés elleni rendelkezések

A jogbiztonság és egyértelműség érdekében, a következő alternatív módokon lehetne javítani a visszaélés elleni rendelkezéseket:

B0 megoldás: Nincs intézkedés (alapforgatókönyv)

B1 megoldás: A PSD jelenlegi visszaélés ellenes rendelkezéseinek aktualizálása a 2012. decemberi agresszív adótervezésről szóló ajánlásban javasolt GAAR figyelembe vételével. Az irányelvet úgy módosítanák, hogy tartalmazza az ajánlott közös visszaélés elleni szabályt. Ezen megoldással a tagállamok megválaszthatnák, hogy elfogadják-e a visszaélés elleni szabályt.

B2 megoldás: Ugyanaz mint a B1 megoldás, azonban ebben az esetben a tagállamoknak kötelező lenne a közös visszaélés elleni szabály elfogadása.

5. HATÁSELEMZÉS

A hibrid finanszírozás eltérő megítélése

Az alábbi táblázat összefoglalja a hatások elemzését (növekvő skála, ahol --- a legalacsonyabb érték, +++ a legmagasabb érték).

Várható hatás			
	A0 megoldás: Nincs intézkedés	A1 megoldás: hibrid hitelhez kötődő kifizetések kizárása a PSD hatálya alól	A2 megoldás: hibrid hitelhez kötődő kifizetések kizárása a PSD által biztosított adómentesség alól
A szakpolitikai célok hatékonyságának elérése	=	+	+++
Négy szabadság	=	=	=
Gazdasági hatás	=	+	+++
Társadalmi hatás	=	+	++
Adóalanyokra/adóigazgatásra kifejtett hatás	=	+	+++
Az Európai Unió költségvetésére gyakorolt	=	=	=

hatás			
Egyéb felekre kifejtett hatás	=	=	=

*a várt hatások megegyeznének az A2 megoldással ha minden tagállam végrehajtana a magatartási kódexszel foglalkozó iránymutatást

Visszaélés elleni rendelkezések

Az alábbi táblázat összefoglalja a hatások elemzését (növekvő skála, ahol --- a legalacsonyabb érték, +++ a legmagasabb érték).

Várható hatás			
	B0 megoldás: Nincs intézkedés*	B1 megoldás: választható visszaélés elleni rendelkezés a PSD- ben*	B2 megoldás: kötelező visszaélés elleni rendelkezés a PSD-ben
A szakpolitikai célok hatékonyságának elérése	=	+	+++
Négy szabadság	=	+	+
Gazdasági hatás	=	=	+
Társadalmi hatás	=	=	=
Adóalanyokra/adóigazgatásra kifejtett hatás	=	+	+
Az Európai Unió kötségvetésére gyakorolt hatás	=	=	=
Egyéb felekre kifejtett hatás	=	=	=

*a várt hatások megegyeznének a B2 megoldással ha minden tagállam végrehajtana az ajánlott visszaélés ellenes szabályokat

6. A MEGOLDÁSOK ÖSSZEHASONLÍTÁSA

A hibrid finanszírozás eltérő megítélése

Az A0 megoldás nem oldaná meg az adóztatás kettős elmaradását és a tagállamok számára sem tenné lehetővé, hogy nemzeti jogszabályaikba illesszék a magatartási kódexszel foglalkozó csoportban kidolgozott elfogadható megoldást. Az alapforgatókönyv szerint tehát az adózási kiskapu továbbra is megmaradna.

Az A1 összhangban lenne a kamat- és jogdíjfizetési irányelvvel, de nem oldaná meg a hibrid finanszírozással kapcsolatos kifizetések által lehetővé tett adóztatás kettős elmaradásának problémáját, tehát minden tagállamnak a saját módján kellene a magatartási kódexszel foglalkozó csoport iránymutatásának megfelelő nemzeti szabályt elfogadnia.

Az A2 megoldás hatékonyabb lenne mint az A1 megoldás a hibrid pénzügyi megállapodások elleni küzdelem során és biztosítaná az EU-n belüli egyenlő elbánást.⁸

Az A2 megoldás segítségével elérhető lenne a PSD alapvető célja, azaz, biztosítja az egyenlő versenyfeltételeket a különböző és az azonos tagállamból származó vállalatcsoportok számára. A határon átnyúló befektetések növekedése biztosítja a határon átnyúló vállalatcsoportok számára a hibrid pénzügyi eszközök használatát a különböző nemzeti adórendszerek közötti eltérések kihasználása érdekében. Ez a határokon átnyúló és a nemzeti vállalatcsoportok közötti verseny torzulásához vezet az EU-ban, a PSD céljával ellentétesen.

Sőt, az A2 megoldás összhangban lenne az OECD ajánlásaival és a jelenlegi uniós és nem-uniós megközelítéssel az adóalap erőzóját és az agresszív adótervezést illetően.

Ezért az A2 megoldás a preferált alternatíva.

Visszaélés elleni rendelkezések

A B0 megoldás nem biztosítaná a jogbiztonságot és egyértelműséget a visszaélés elleni rendelkezésekkel szemben. A PSD nem megfelelő használata elleni védelmet sem biztosítaná.

A B1 megoldás biztosítaná az egyértelműséget, mivel a rendelkezés összhangban lenne az EUB visszaélés elleni ügyekkel kapcsolatos ítélezési gyakorlatával, de nem biztosítaná a PSD visszaélésmentes használatát.

A B2 megoldás biztosítaná egyedül a PSD visszaélésmentes használatát. Ez a megoldás a B1 megoldásnál hatékonyabb lenne a PSD szabályaival való visszaélés ellen. Egy minden tagállamban érvényes közös visszaélés elleni rendelkezés jogbiztonságot és egyértelműséget nyújt minden adófizetőnek és adóhatóságnak. A B2 megoldás biztosítaná, hogy a tagállamok által elfogadott és végrehajtott visszaélés elleni szabályok esetében nem merül fel európai uniós megfelelési kérdés.

Ezért a B2 megoldás a preferált alternatíva.

7. NYOMON KÖVETÉS ÉS ÉRTÉKELÉS

A Bizottság kialakult gyakorlatának megfelelően felügyeli az uniós irányelvek tagállamokbeli végrehajtását. A kezdeményezés céljának tekintett jogi változtatások olyan egyértelműek, hogy a kezdeményezés célkitűzéseinek elérésére vonatkozó vizsgálat elhagyható. Elegendő annak figyelemmel kísérése, hogy a tagállamok ténylegesen átültetik-e a szabályokat a nemzeti jogszabályokba.

⁸ Egy Tanács előtt függőben lévő javaslat a kamat- jogdíjfizetési irányelvben szereplő jelenlegi 25 %-os támogathatósági részesedési küszöbértéket a PSD-ben meghatározott 10 %-os értékre kívánja módosítani. Javaslat a különböző tagállambeli társult vállalkozások közötti kamat- és jogdíjfizetések közös adózási rendszeréről szóló tanácsi irányelvre (átdolgozás) (COM (2011) 714).