

Rácz Dániel

Szatmári Zsolt

Varga Bernadett

Pénzügyi Jogi Tanszék

Témavezető: Simon István, tanszékvezető egyetemi docens

Az adóalap eróziójának és a nyereség áthelyezésének problémája korunkban

(Szemle nemzetközi adójogi konferenciáról)

A konferencia résztvevői és témái

Az ELTE Állam- és Jogtudományi Karának három joghallgatója (Balázs Benedek Sándor, Govnik Máté és Pálfi Dóra) és három doktorandusza (dr. Rácz Dániel, dr. Szatmári Zsolt és dr. Varga Bernadett) a Pénzügyi Jogi Tanszék három oktatójának (Dr. Simon István, mint a felkészülés és Pénzügyi Jogi Tanszék vezetője, Dr. Darák Péter és Dr. Kecő Gábor) kíséretében vett részt 2014. április 28-29. között a Ferrarai Egyetem szervezésében megrendezett nemzetközi adójogi konferencián, ami az „*Addressing Base Erosion and Profit Shifting*” címet kapta.¹ Az eseményre – a hagyományoknak megfelelően – több ország egyeteméről érkeztek előadók. Németországból a heidelbergi Karl-Ruprecht-Egyetem Pénzügyi Jogi Intézetét prof. dr. Ekkehart Reimer fiatal oktatókkal, doktoranduszokkal és hallgatókkal (Janina Brandau, Franziska Scheurle, Iris Schomäcker, Kamilla Zembala, Johannes Becker, Tobias Enneking, Stephan Klein, Fabian Krajewski, Jan Lindberg, Sascha Pfister és Michael Wenderoth) együtt képviselte. A házigazda Ferrarai Egyetemet – a Bolognai Egyetemmel kiegészülve – Marco Greggi professzor és Carla de Pietro adjunktus doktoranduszokkal és joghallgatókkal (Valentina Ariemmel, Carlotta Armuzzi, Meruyert Assilova, Rosa Biancolli, Alice Bulgarelli, Maria Luisa Guermani, Stefania Martinengo, Marilisa Mazza, Piera Santin, Maria Teresa Sutich, Jun Ping Zheng, Andrea Amidei, Iacopo Buriani és Federico Aquilanti) együtt képviselte. A széles körű nemzetközi kitekintést az is biztosította, hogy prof. Stephen B. Cohen amerikai (Georgetown University Law Center, Washington DC) és prof. Yoseph M.

¹ A konferencia honlapja elérhető a következő linken: www.ferrara2014.it (2014.05.14.)

Edrey (Faculty of Law, Haifa University) izraeli adójogász professzorok is részt vettek a rendezvényen.

A konferencia témája az egyes államokban keletkezett adóalap eróziójának és az adózatlan eredmény kedvezőbb adózási környezetet biztosító államokba elirányításának kérdése volt, ami a nemzetközi adójogban különösen aktuális probléma. A konferencián elemzett témaköröket az OECD 2013-ban megjelent *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*² illetve *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*³ anyagai inspirálták, ami révén a konferencia három témája: „Territoriality” and „Tax Allegiance”: *new foundations for the power to tax?*; *Taxpayers or taxplayers? Tackling aggressive tax planning with or without a GAAR*; *“E pluribus unum”: reasoning on intra-group transactions, formulary apportionment of profits and transfer pricing* volt.

A konferencia célja a mai egyezményi keretek (OECD Modellegyezmény⁴) átalakítása, öt különböző érdek/tárgyalási pozíció (OECD, EU Bizottság, egy EU tagállam, egy fejlődő ország, egy fejlődő állam üzleti szervezete) megjelenítésével.

„Territoriality” and „Tax Allegiance”: new foundations for the power to tax?⁵

Az első csoport az OECD Action Plan 1. számú lépéseként megfogalmazott problémakörrel, a digitális gazdaság által támasztott új kihívásokkal foglalkozott. Az elmúlt évtizedben soha nem látott mértékű technológiai fejlődés ment végbe a világban, ami számtalan új megoldást hozott az információtechnológia és a telekommunikáció területén. Értve ez alatt elsősorban a számítástechnikai és kommunikációs eszközök, valamint az internet fejlődését, amelyek lehetővé tették az elektronikus kereskedelem és a különféle elektronikus (digitális, digitalizált) szolgáltatások tömeges elterjedését szerte a világon. Az elektronikus kereskedelem révén ma már vásárlók milliói vesznek naponta árut az interneten keresztül, töltenek le különböző médiatartalmakat és alkalmazásokat, tárolják adataikat felhőalapú tárhelyeken. Az elektronikus kereskedelem körébe tartozó szolgáltatások közös jellemvonása, hogy azok tárgya jellemzően

²http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/addressing-base-erosion-and-profit-shifting_9789264192744-en#page1 (2014.05.14.)

³<http://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf> (2014.05.14.)

⁴ Articles of the OECD Model Tax Convention on Income and Capital, as they read on July 2010, <http://www.oecd.org/ctp/treaties/47213736.pdf>

⁵ Ezt a részt dr. RÁCZ Dániel írta, ELTE Állam- és Jogtudományi Doktori Iskola, levelező doktorandusz.

immateriális jószág, a szerződések a szolgáltató és a vásárlók mint távollévők között jönnek létre az interneten keresztül, valamint elektronikus úton zajlik a fizetés. Ez a gyakorlatban azt jelenti, hogy egy külföldi illetőségű társaság úgy nyújt szolgáltatást más államokban illetőséggel rendelkező vásárlók számára, hogy az adott államban fizikailag nincs jelen.

Az OECD Modellegyezmény és az erre épülő kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmények alapján jelenleg a forrásország a külföldi illetőségű vállalkozásnak csak azt a nyereségét adóztathatja, amely a forrásországban létesült telephelyének tudható be. A telephely pedig fogalmilag a fizikai jelenlétre épül, ugyanis a Modellegyezmény 5. cikke alapján telephely alatt olyan állandó üzleti helyet kell érteni, amelyen keresztül a vállalkozás az üzleti tevékenységét egészben vagy részben kifejti. A Modellegyezmény példalózó felsorolása alapján telephelynek tekinthető többek között az üzletvezetés helye, az iroda, a gyártelep vagy a műhely. Adójogi szempontból tehát a probléma alapja, hogy a digitális gazdaság fenti jellemzőiből eredően az adóköteles nyereség (jövedelem) és az azt keletkeztető tevékenység földrajzilag elválik egymástól. A forrásországban a nyereséget szerző vállalkozás nem rendelkezik fizikai jelenléttel, így megfelelő kapcsolószabály hiányában a forrásország nem tudja adóztatni azt a nyereséget, amelyet az ott illetőséggel rendelkező vásárlóknak történő értékesítés útján a külföldi illetőségű vállalkozás elér. A forrásország adóztatási jogának hiányán felül sok esetben azzal a problémával is szembe kell nézni, hogy más adóelkerülési technikával a nyereség az illetőség szerinti államban sem adózik, vagyis kettős nem-adóztatási helyzet áll ellő.

Ennek megfelelően az egyes csoportok képviselői azt vizsgálták, sajátos érdekeik alapján milyen szabályozási válaszok adhatók erre a kihívásra. Az OECD-t megjelenítő csoport az OECD 2014. március-áprilisi nyilvános vitaanyagában⁶ felvázolt egyik lehetséges opcióval megegyezően új kapcsolószabály megalkotása mellett érvelt, amely lehetőséget teremt a forrásországban tényleges fizikai jelenléttel nem rendelkező, digitális gazdaságban tevékenykedő társaságok nyereségének a forrásországi adóztatására. A javaslat a Modellegyezmény módosítása útján a „*jelentős digitális jelenlét*” mint új kapcsolószabály bevezetését vetette fel, amely kiegészítené a jelenlegi telephely-konceptiót. Ennek lényege, hogy a „*jellemzően digitalizált tevékenységet*” folytató vállalkozások jelentős digitális jelenléttel rendelkeznek egy adott (nem illetőségük szerinti)

⁶ OECD Public Discussion Draft – BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy, 24 March 2014- 14 April 2014.

államban, amennyiben például a vásárlóikkal kötött szerződések meghatározó számban távollévők között, elektronikus úton jönnek létre, a megvásárolt digitális javakat széles körben használják az adott államban illetőséggel rendelkező vásárlók, vagy jelentős nagyságú bevételt szereznek a vállalkozások az adott államban illetőséggel rendelkező vásárlók fizetéseiből. Az, hogy ki tekinthető jellemzően digitalizált tevékenységet folytató vállalkozásnak, olyan fogalmi jellemzőkkel határozható meg, mint például, hogy a vállalkozás főtevékenysége digitális javak előállítására, a vállalkozás bevételeinek meghatározó része ezek szolgáltatásából származik, a vállalkozás nem rendelkezik fizikai jelenléttel a forrásországban, stb.

Tekintettel arra, hogy külföldi illetőségű, digitalizált tevékenységet folytató vállalkozások jelentős mértékű nyereséget érnek el mind a tőkeexportáló, mind pedig a jellemzően tőkeimportáló államokban, az egyes csoportok javaslatai lényegében megegyeztek az OECD által vázolt javaslat elvi alapvetésével, vagyis a jelenlegi telephely-koncepció olyan módosításával, ami új kapcsolószabály megalkotása révén lehetővé teszi a forrásországban történő adóztatást fizikai jelenlét nélkül is. Az EU-tagállamok adóhatóságai, az Európai Bizottság és a nem fejlett államok csoportjainak elképzelései között jellemzően csak fogalmi kérdésekben volt nézeteltérés, az alapkonceptiót illetően nem. Jelentős véleménykülönbség rajzolódott ki azonban az EU-tagállamok, illetve a fejlett államok vállalkozásait képviselő csoport és az előbbieik között. Tekintettel arra, hogy a digitális szolgáltatást nyújtó vállalkozásoknak több szempontból sem áll érdekében, hogy a forrásország adóztathassa az ott elért nyereséget, nem támogatták a digitális jelenlét bevezetésének javaslatát és a jelenlegi Modellegyezmény szövegének változatlan megőrzése mellett szálltak síkra. Legfőbb érvük a jövedelemadóztatás azon elvi kiindulópontjának fenntartása volt, mely szerint a vállalkozási nyereséget annak az államnak és olyan mértékben lehet adóztatnia, ahol és amilyen mértékben a nyereséget eredményező „értéket” létrehozták, vagyis az az állam, amelyben „csupán” az adott digitális jószág vagy szolgáltatás értékesítése történik „hozzáadott érték” nélkül, nem jogosult az adóztatásra. Ez az elvi vita a jövedelem és a fogyasztási típusú adóztatás fogalmi különbségéig vezetett, az időbeli és tematikus keretek miatt azonban nem jutott nyugvópontra. A vállalkozások másik fő ellenvetése az új kapcsolószabály bevezetésével előálló fogalmi bizonytalanság volt. Véleményük szerint az új fogalmak szükségképpen tág meghatározása jogbizonytalansághoz vezetne.

A vita a tagállami adóhatóságokat képviselő csoport által javasolt, az elektronikus kereskedelem körébe tartozó ügyletekhez tartozó fizetéseket

terhelő forrásadó tervének elfogadásával zárult, amely bár hasonló fogalmi aggályokhoz vezet, illetve számos eljárási kihívást jelent, elfogadhatónak bizonyult mindegyik fél számára.

Taxpayers or taxplayers? Tackling aggressive tax planning with or without a GAAR⁷

A konferencia második témája a BEPS akcióprogram 6. pontjával foglalkozott, ami az adóegyezményekkel való visszaélés megakadályozását tűzte ki célul. Az adóelkerülés és az agresszív adótervezés nemzetközi szinten is egyre jelentősebb méreteket ölt, és komolyan befolyásolja a világgazdaságot és adórendszereket is, ami az államok jelentős részénél nagymértékű adóbevétel kiesés formájában mutatkozik meg. Az OECD az akcióprogram 6. pontjában három területet⁸ azonosított, amelyek fejlesztése illetőleg tisztázása elengedhetetlen a visszaélések megakadályozásában. A konferencia ezek közül a modellegyezményi előírások fejlesztésére koncentrált, ami olyan eseteket kívánt megakadályozni, amelyekben az érintettek célja az adóegyezményben rögzített korlátozások megkerülése vagy kijátszása. Ez a legtipikusabban a *treaty shopping* esetekben jelenik meg. A *treaty shopping* alatt olyan helyzeteket értünk, melyekben egy személy, aki/amely az adóegyezményben nem részes állam rezidense, olyan előnyöket kíván közvetetten – a részes államokban belföldi illetőséggel rendelkezők közbeiktatásával - igénybe venni, amelyekre egyébként nem lenne jogosult.

Az OECD-t képviselő résztvevők az OECD 2014-es vitaanyaga⁹ alapján a *treaty shopping* esetek megakadályozása érdekében az adóegyezmények háromirányú módosítást indítványozták. Először is fontosnak tartották, hogy az adóegyezmények címe és preambuluma egyértelműen tartalmazza azt, hogy az egyezmények célja a kettős adóztatás elkerülése mellett az adóelkerülésnek, a kettős nem-adóztatásnak és a *treaty*

⁷ Ezt a részt dr. VARGA Bernadett írta, ELTE Állam- és Jogtudományi Doktori Iskola, ösztöndíjas doktorandusz.

⁸ ACTION 6 Prevent treaty abuse

Develop model treaty provisions and recommendations regarding the design of domestic rules to prevent the granting of treaty benefits in inappropriate circumstances. Work will also be done to clarify that tax treaties are not intended to be used to generate double non-taxation and to identify the tax policy considerations that, in general, countries should consider before deciding to enter into a tax treaty with another country. The work will be co-ordinated with the work on hybrids. <http://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf> 19.

⁹ BEPS ACTION 6: PREVENTING THE GRANTING OF TREATY BENEFITS IN INAPPROPRIATE CIRCUMSTANCES, 14 March 2014 – 9 April 2014; <http://www.oecd.org/ctp/treaties/treaty-abuse-discussion-draft-march-2014.pdf>

shopping esetek kialakulásának a megakadályozása. Másodszor ajánlották a *limitation-on-benefits* (továbbiakban: LOB) előírás, mint speciális adóelkerülési szabály egyezményekben iktatását, végül visszaélés ellenei általános szabály (*general anti-avoidance rules*, továbbiakban: GAAR) adóegyezményekben való beemelését. A konferencia elsősorban a GAAR szabályokra koncentrált, de korlátozottan foglalkozott az LOB előírások bevezethetőségével is.

Valamennyi résztvevő egyetértett a GAAR szabályok bevezetésével, de annak pontos szövegéről és a bevezetésének módjáról – multilaterális megállapodásban vagy az egyes államok közötti egyezmények módosítása révén – vita alakult ki. Az OECD-t képviselők olyan szöveg elfogadása mellett érveltek, mely szerint az adóegyezményből származó adóelőnyök nem lennének elérhetők, ha az ügylet megkötésének *fő célja* olyan kedvező adójogi helyzet elérése, amelyre a felek egyébként nem lennének jogosultak, és az nem lenne összhangban az adóegyezmény releváns előírásainak tárgyával és céljával. Külön hangsúlyozni kívánták, hogy elsősorban az olyan ügyletek ellentétesek az egyezménnyel, amelyek nem rendelkeznek valós *gazdasági tartalommal*. Az OECD képviselői ezt azzal kívánták megerősíteni, hogy a „*fő cél*” és a „*gazdasági tartalom*” fogalmát külön kívánták meghatározni.

Az Európai Bizottság képviselői egyet nem értésüket fogalmazták meg az OECD képviselői által ajánlott szöveggel szemben. Ennek során hivatkoztak az Európai Bíróság Cadbury Schweppes (C-196/04) ügyben hozott ítéletére. A Bíróság a döntésében a teljesen mesterséges, minden gazdasági tartalmat nélkülöző megállapodásokat minősítette csak visszaélésszerűnek. Ennek megfelelően azt a megállapodást, amely mögött valós gazdasági érdekek húzódnak meg, nem lehet az Európai Unió Működéséről szóló Szerződésben megfogalmazott alapvető szabadságokkal ellentétesnek és visszaélésszerűnek minősíteni, még abban az esetben sem, ha magának a megállapodásnak a fő célja adóelőny vagy más pénzügyi előny elérése volt. Ezek alapján az Európai Bizottság ragaszkodott ahhoz, hogy a GAAR szabály csakis a teljesen mesterséges megállapodásokra legyen alkalmazható.

A fejlett államok üzleti szervezeteinek érdekeit képviselő résztvevők azt kívánták elérni, hogy a bevezetésre kerülő GAAR ne zárja ki az adózó döntéshez való jogát, bizonyos fokú pénzügyi tervezésre vonatkozó lehetőségét és különböző jogrendszerek – különösen az Európai Unión belül – közötti választási lehetőségét. Mindezek alapján úgy vélték, hogy olyan ügyletekre lenne alkalmazható a GAAR, amelyek fő célja adóelőny elérése, és i) nélkülöz minden jóhiszeműséget, vagy ii)

közvetlenül/közvetetten az adóegyezmény előírásaival való visszaélést eredményez, vagy iii) nélkülöz minden gazdasági tartalmat vagy iv) olyan jogokat illetve kötelezettségeket eredményez, melyek szokásos piaci körülmények között a felek közötti viszonyban nem merültek volna fel.

A fejlődő államokat képviselő résztvevők egyetértettek az OECD képviselői által javasolt GAAR szöveggel, ha azonban ez mégsem fogadható el, olyan rendelkezés adóegyezményekbe emelést kérték, ami lehetővé teszi a belső jogi GAAR szabályok korlátlan alkalmazását azokban az esetekben, amikor az szükséges az adóelkerülés és adócsalás megakadályozása érdekében.¹⁰

Az uniós tagállamok adóhatóságai támogatták a GAAR bevezetését az adóegyezményekbe, bár a belső jogi GAAR szabályok alkalmazását előnyben részesítenék, ugyanis álláspontjuk szerint az rugalmasabb, gyorsabb megoldásokat tud biztosítani a megjelenő új helyzetekre.

A résztvevők nem tudtak megállapodásra jutni a GAAR szövegéről, ezért áttértek az LOB rendelkezések vizsgálatára. Az idő rövideje miatt viszont csak a lehetséges LOB szabályok ismertetésére került sor. Az LOB rendelkezéseket már számos – jellemzően az Amerikai Egyesült Államok által kötött – adóegyezménybe beiktatták, aminek legfőbb oka, hogy ezen objektív szabályok alkalmazásával megakadályozhatók a treaty shopping esetek. Az LOB rendelkezések általában több tesztet tartalmaznak, amelyekkel meghatározható az, hogy az adóegyezmény alkalmazható-e adott nemzetközi ügyletre vagy sem. Az OECD-t képviselő résztvevők az OECD 2014-es vitaanyaga alapján indítványozták a „*qualified person*” (minősített személy) adóegyezményekben való rögzítését, ami az adóegyezmények 1. cikkébe (személyi hatály) és 4. cikkébe (belföldi illetőségű személy) foglalt szabályokat szűkíti. Tehát nem lenne elegendő, hogy az adott személyre kiterjedjen az egyezmény személyi hatálya és valamely szerződő államban belföldi illetőséggel is rendelkezik, ha nem felel meg a minősített személy kritériumainak. Minősített személynek a természetes személyeken, a szerződő államokon és a szerződő államok hivatalain és intézményein kívül azok a nem természetes személyek minősülnének, melyek a meghatározott tesztek valamelyikét teljesítik vagy az illetékes adóhatóságok – a teszteknek való meg nem felelés ellenére is – ilyennek minősítik őket. E tesztek közé tartozik a nyilvánosan működő társaság teszt (*'publicly traded company test'*), a tulajdonosi teszt (*'ownership test'*) vagy az aktív kereskedelmi vagy üzleti tevékenység tesztje (*'active trade or business test'*).

¹⁰ A fejlődő államok, élükön Kína, valamennyi jelenleg kötött vagy módosított adóegyezményükben rögzítenek ilyen szabályt.

“E pluribus unum”: reasoning on intra-group transactions, formulary apportionment of profits and transfer pricing¹¹

A csereszeminárium harmadik szekciójában a BEPS akcióprogram 8. pontját vizsgálták meg a résztvevők. Az akcióprogram 8. pontja az immateriális javak esetében kíván testreszabott szabályokat kialakítani a transzferárazás területén.

A transzferárazás a kapcsolt vállalkozások közötti ügyletek esetében hivatott a szokásos piaci ár megvalósulását szolgálni. Cégcsoporton belül lehetőség adódna a társasági adóalap olyan befolyásolására, hogy a cégcsoporton belüli társaságok az egymás közötti ügyletek esetében a szokásos piaci árnál magasabb vagy alacsonyabb árakat érvényesítenek. Ezáltal lehetőség adódna arra, hogy cégcsoporton belül az adóalapot (üzleti profitot) a magas adókulcsú államból egy alacsony adókulcsúba allokálják, majd például osztalék formájában juttassák vissza a magas adókulcsú államba. Ilyen profitallokáció történhet magas beszállítói árakkal, management díjakkal stb.

A magyar Tao tv. – összhangban az OECD által kialakított transzferárazási szabályokkal – a 18. §-ban szabályozza a kapcsolt vállalkozások között alkalmazott árak módosítását. A vonatkozó rendelkezések értelmében, amennyiben a kapcsolt felek az egymás között alkalmazott árak esetében eltérnek a szokásos piaci ártól, akkor az eltérés irányától függően csökkentő vagy növelő tétellel módosítaniuk kell az adózás előtti eredményüket, azaz a társasági adóalapjukat.

Az OECD alapvetően öt különböző módszert határoz meg a szokásos piaci ár meghatározására. A leginkább tradicionális módszer ezek közül az összehasonlító árak módszere (*comparable uncontrolled price method*, CUP), ami a független felek között az összehasonlítható termék vagy szolgáltatás értékesítésekor a gazdaságilag összehasonlítható piacon alkalmazott árat kívánja azonosítani. A OECD Iránymutatása a CUP módszeren kívül tradicionális módszerként még a viszonteladási árak módszerét (*resale price method*), valamint a költség és jövedelem módszert (*cost plus method*) határozza meg. E három módszer mellett az OECD iránymutatása a haszonmegosztási módszert (*profit split method*) és az üzleti nettó haszonon módszert (*transaction net margin method*) is említi. Sem a Tao tv., sem pedig az OECD iránymutatás nem tartalmaz

¹¹Ezt a részt dr. SZATMÁRI Zsolt írta, ELTE Állam- és Jogtudományi Doktori Iskola, levelező doktorandusz.

azonban kötelezően alkalmazandó módszert, habár az OECD iránymutatás egyfajta hierarchiát felállít.

Az OECD a BEPS akcióprogram kidolgozása során arra a felismerésre jutott, hogy az immateriális javak területén a hagyományos transzferár módszerek nem feltétlenül alkalmasak a szokásos piaci ár meghatározására. Az akcióprogram ennek megfelelően: (i) funkcionális definíciót kíván kidolgozni az immateriális javakra; (ii) sajátos szokásos piaci ár meghatározási módszerrel próbálja figyelembe venni az immateriális javak piacának egyedi vonatkozásait; (iii) csökkenteni kívánja a társaságok és adóhatóságok erőforrás igényét a szokásos piaci ár meghatározása során.

Az immateriális javak esetében az OECD szükségesnek látja olyan definíció meghatározását, ami kifejezetten adózási célt szolgál. Ennek megfelelően az immateriális javak nem azonosíthatóak csupán a szerzői jogi vagy egyéb szellemi alkotás védelme alá eső jogokkal, mivel számos olyan immateriális jószág is létezik, ami nem esik ilyen jogi védelem alá (pl. cégérték/goodwill). Az immateriális javak számviteli fogalmát szintén nem ajánlatos közvetlenül alkalmazni, egyrészt a különféle számviteli standardok különbözősége miatt, másrészt pedig azért, mert bizonyos az immateriális jószághoz kapcsolódó elemeket nem az immateriális józágnál aktiválnak, hanem azokat máshol könyvelik el, például költségként.

Az OECD-t képviselő csapat, figyelemmel a fentiekre, így a következő elemeket tartalmazó definíciót terjesztette elő az immateriális jószágokról: az immateriális jószág olyan dolog, ami

- nem fizikális vagy pénzügyi eszköz;
- a társaság tulajdonában vagy irányítása alatt állhat;
- a társaság gazdasági tevékenysége során felhasználható;
- értékesítése esetén az átvevő fél ellenértéket fizetne érte független felek esetében.

Az OECD javaslatát a résztvevők támogatták, vita arról bontakozott ki, hogy az immateriális javak fogalma ne legyen se túlzottan tág, se pedig túlzottan szűk. Opcióként vetődött föl, hogy a „dolog” kifejezés helyett az „eszköz” kifejezést használja az OECD iránymutatása, mivel ez jobban körülhatárolható fogalom, azonban végül a résztvevők konszenzusra jutottak, hogy a feltételrendszer kellően leszűkíti az immateriális javak fogalmát, így azt nem kell feltétlenül eszközként definiálni.

További kérdés volt az, hogy tartalmazzon-e az iránymutatás egy listát a leggyakrabban előforduló immateriális jószágokról. A résztvevők arra

jutottak, hogy egy példálózó lista hasznosnak bizonyulhat, illetve egy példálózó felsorolást célszerű lenne arról is összeállítani is, hogy mik nem tartoznak az immateriális jószágok fogalmkörébe (például csoport szinergiák).

Az alkalmazandó transzferár módszerek tekintetében a résztvevők egyetértettek abban, hogy számos tradicionális módszer nem alkalmazható az immateriális javak esetében. Ennek egyik oka, hogy nehéz, ha egyáltalán nem lehetetlen, hasonló tranzakciót találni az immateriális jószágoknál. Ezen a területen igen nagyfokú az innovativitás, továbbá az alkalmazott árakat sok szubjektív körülmény (például trendek, divatok) is befolyásolhatják. A költség alapú módszerek sem vezetnek eredményre, hiszen az immateriális jószág kidolgozásának költsége nem azonosítható a K+F költségekkel, adott esetben ilyenről nem is lehet beszélni (a szekcióban példaként megemlézték a *WhatsApp* elnevezésű mobil telefonos alkalmazást, ami korábban már alkalmazott, egyszerű technológiával lett nagyon népszerű, és amit a Facebook 19 milliárd dollárért vásárolt fel).

Ötletként a résztvevők azt is vizsgálták, hogy a hitelminősítőkhöz hasonlóan független minősítő cégek rangsorolják az egyes immateriális javakat (főleg márkákat), és a rangsor alapján beárazzák azokat. Ezt végül a szekció elvetette, mivel bár az adminisztratív költségek csökkentésére alkalmas lett volna, de átfogóan valamennyi immateriális jószágra nem lehetne alkalmazni.

Figyelembe véve a fentieket, a résztvevők abban konszenzusra jutottak, hogy a *profit split* módszer a legalkalmasabb a profit csoport szintű, piaci jellegű megosztására. Ennek során az egyes cégcsoport cégekhez annyi profitot allokálnának, amennyi funkciót, költséget és kockázatot az adott immateriális jószág vonatkozásában vállaltak és viseltek.

Végezetül a résztvevők vizsgálták a határokon átnyúló, adóhatóságok közötti egyezségek jelentőségét egyes ügyleteket illetően. A piaci szereplőknek különösen fontos működésük során a biztonság, így céljuk olyan transzfer-árazási módszer és szokásos piaci ár alkalmazása, amit aztán az adóhatóság is elfogad az ellenőrzése során. A legtöbb OECD ország nemzeti jogszabályaiban található a szokásos piaci ár meghatározására vonatkozó háromoldalú eljárás, amelyben két ország adóhatósága és az adózó vesz részt. Ezt az eljárást az angol terminológia *advance pricing agreement*-ként (APA) ismeri. A szekció vizsgálta annak lehetőségét, hogy az ilyen APA eljárásokat hogyan lehetne még inkább elérhetővé tenni a társaságok számára. Erről az a megállapodás született, hogy az APA alapvető szabályait nemzetközi egyezményben kellene

meghatározni, ezzel ösztönözve a szerződő államokat, hogy alkalmazzák minél gyakrabban ezt az eljárást, különösen a nehezen értékelhető immateriális jószágok esetében.

**Actual issues of base erosion and profit shifting
(Review of international conference on tax law)**

Summary

The international joint-seminar was continued in 2014. The participants came from the same universities, albeit that host institution was University of Ferrara. This year the fresh action plan of OECD called Base Erosion and Profit Shifting was analyzed by the academics and students. Emphasis was taken on three topics such as 1) taxation digital economy, 2) tackling aggressive tax planning, 3) certain aspects of transfer pricing. Participants dealt a lot with limitation of benefits and general anti-avoidance rules under the frame of topic two. The method was about conflicting interests of different actors representing by separate groups of students.