Modellegyezmény a jövedelem és a vagyon adóztatásáról

RÖVIDÍTETT VÁLTOZAT

OECD

2010. JÚLIUS

Modellegyezmény a jövedelem és a vagyon adóztatásáról

RÖVIDÍTETT VÁLTOZAT
OECD 2010. JÚLIUS



GAZDASÁGI EGYÜTTMŰKÖDÉSI ÉS FEJLESZTÉSI SZERVEZET

OECD Modellegyezmény
a jövedelem és a vagyon adóztatásáról

Fordította:
Ralston & Partners Inernational Hungary Kft.

Szakmai lektor:
Csizmadia Heléna
Nagy Gabriella
Nyári Zsolt

Szerkesztő:
Szmicsek Sándor

ISBN 978-963-9878-26-6

Kiadja a © Magyar Könyvvizsgálói Kamara
Oktatási Központ Kft. Budapest, 2012.
Felelős vezető: dr. Böőr Katalin

Nyomdai gondozás: Tordas és Társa Kft.
Nyomás és kötés: Kinizsi Nyomda, Debrecen
Felelős vezető: Bördős János igazgató

A GAZDASÁGI EGYÜTTMŰKÖDÉSI ÉS FEJLESZTÉSI SZERVEZET

Az OECD egy olyan kivételes fórum, amelyben a kormányok azért dolgoznak együtt, hogy választ adjanak a globalizációból eredő gazdasági, társadalmi és környezetvédelmi kihívásokra. Az OECD emellett kiemelt feladatának tekinti az új jelenségek és nehézségek, köztük a felelős társaságirányítással, az információs gazdasággal és a népesség elöregedésével kapcsolatos kérdések feltárását, valamint a kormányzatok ezekre adott válaszlépéseinek támogatását. A Szervezet lehetőséget biztosít a kormányzatok számára szabályozási tapasztalataik összevetésére, a közös problémák megválaszolására, a helyes gyakorlat meghatározására, valamint a nemzeti és nemzetközi törekvések összehangolására is.

Az OECD tagországai a következők: Ausztrália, Ausztria, Belgium, Chile, a Cseh Köztársaság, Dánia, az Egyesült Államok, az Egyesült Királyság, Észtország, Finnország, Franciaország, Görögország, Hollandia, Írország, Izland, Izrael, Japán, Kanada, Korea, Lengyelország, Luxemburg, Magyarország, Mexikó, Németország, Norvégia, Olaszország, Portugália, Spanyolország, Svájc, Svédország, a Szlovák Köztársaság, Szlovénia, Törökország és Új-Zéland.

Az Európai Bizottsága részt vesz az OECD munkájában.

Az OECD Publishing széles körben terjeszti a Szervezet által gazdasági, társadalmi és környezetvédelmi témákban készített statisztikai kimutatásokat és kutatásokat, valamint a tagjai által elfogadott egyezményeket, irányelveket és standardokat.

Az OECD kiadványok helyesbítései megtalálhatók a következő címen:
www.oecd.org/publishing/corrigenda.
Eredeti kiadás az OECD által angol és francia nyelven a következő címeken:
Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed version 2010
Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune: Version abrégée 2010
©2010, Gazdasági Együttműködési és Fejlesztési Szervezet (OECD) Párizs.

©2012, Magyar Könyvvizsgálói Kamara Oktatási Központ Kft.
Kiadva az OECD, Párizs közreműködésével
A magyar kiadás minőségéért és az eredetivel való megegyezésért
Magyar Könyvvizsgálói Kamara Oktatási Központ Kft. felel.

ELŐSZÓ
AZ EREDETI ANGOL NYELVŰ KIADÁSHOZ

Ez a könyv a nyolcadik kiadása az *OECD Modellegyezmény a jövedelem és vagyon adóztatásáról* című kiadvány rövidített változatának, amely először cserélhető lapos formátumban 1992-ben megjelent és azóta rendszeresen frissült

Az itt közölt rövidített változat a Modellegyezmény szövegének az OECD Tanácsa által elfogadott, nyolcadik frissítés utáni, 2010. július 22-i olvasata. Ez a változat azonban nem tartalmazza a teljes szövegű változat I. kötetében található korábbi feljegyzéseket, valamint az OECD-tagországok közötti adóegyezményeknek a teljes szövegű változat II. kötetében közölt részletes listáját és a háttérjelentéseket.

ELŐSZÓ A MAGYAR KIADÁSHOZ

A Gazdasági Együttműködés és Fejlesztés Szervezete (OECD) első Modellegyezményét, mintegy hét éves előkészítő munkát követően, 1963-ban jelentette meg. Habár a gazdasági környezet az elmúlt 50 év során drámai módon megváltozott, a Modellegyezmény célja most is ugyanaz, mint kezdetben: a jövedelem és a vagyonadók területén a kettős adóztatás és a kettős nem adóztatás elkerülésének összehangolt módon való kezelése. Abban, hogy az országok lépést tudjanak tartani a gazdasági életben bekövetkező felgyorsult változásokkal, az 50. születésnapját idén ünneplő OECD oroszlánrészt vállal. Számos területen tanulmányokat, összehasonlító elemzéseket készít, és Adóügyi Bizottsága folyamatosan fejleszti, naprakésszé teszi a Modellegyezményt és annak Kommentárját. Fontos hangsúlyozni, hogy annak ellenére, hogy a Modellegyezmény nem minősül kötelező erejű joganyagnak, hatása óriási, mivel nem csupán az OECD tagállamok – így Magyarország is –, hanem a világ számos országa kiindulópontnak tekinti a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmények tárgyalása során. A Modellegyezmény mögött meghúzódó Kommentár pedig biztosítja a fogalmak egységes értelmezését, megkönnyíti a rendelkezések alkalmazását, példákkal teszi érthetőbbé a lefektetett elveket, szabályokat.

A Modellegyezmény aktualizálásában az OECD tagállamok képviselői, továbbá a megfigyelő státusszal rendelkező államok képviselői vesznek részt. A folyamat, melynek révén módosításokról állapodnak meg, nyilvános konzultáción alapul annak biztosítására, hogy minden érdekelt fél szempontjai figyelembe vételre kerüljenek.

Magyar fordítás utoljára a 2003-ban kiadott Modellegyezményről készült, az-

óta több nagyobb horderejű, és számos kisebb módosítás született. Előbbi csoportba sorolhatjuk egyrészt a Modellegyezmény vállalkozási nyereséggel foglalkozó 7. cikkének a felülírását, ami tisztább helyzetet teremt a vállalkozásoknak betudható nyereség meghatározásában; másrészt az információcseréről rendelkező 26. cikk kiegészítését a bankinformációk cseréjével, továbbá a hazai érdek hiányára való hivatkozásnak az információcsere megtagadási okai közül való kizárásával. A Kommentár egyik nagyon fontos újítása a 15. cikk 8. pontja tekintetében érhető tetten: a jogi munkáltató fogalom mellett megjelenik a gazdasági értelemben vett munkáltató fogalma. A magyarázatban szereplő kritériumrendszer mankót ad annak eldöntéséhez, hogy ki minősül munkáltatónak a munkaviszonyból származó jövedelmek tekintetében. Kisebb módosításokkal is bővült a Kommentár, elég csak a számos példa beiktatására gondolni, ami mind az értelmezés megkönnyítése irányába mutat.

Tekintettel arra, hogy Magyarország jelenleg hetvennél is több egyezménnyel rendelkezik a kettős adóztatás területén, és ezzel Kelet-Közép-Európa élvonalába tartozik, kiemelt jelentőségű, hogy nyolc év után a legfrissebb, 2010-es kiadás elérhetővé válik magyar nyelven, ezáltal megkönnyítve az adózással foglalkozó szakemberek mindennapi munkáját, illetve az adózás iránt érdeklődők tudásszomjának csillapítását.

E gondolatok jegyében ajánlom a kiadványt, amely reményeim szerint hozzájárul a kettős adóztatás elkerüléséhez kapcsolódó rendelkezések hatékony alkalmazásához.

Budapest, 2011. november

Dr. Balog Ádám
adóügyekért felelős helyettes államtitkár
Nemzetgazdasági Minisztérium

BEVEZETŐ

Az OECD gyökerei egészen a Marshall-tervig nyúlnak vissza, és mára a szervezet a fejlett világ 34 országát tömöríti. Közös jellemzőként ezen országok elkötelezték magukat a demokratikus kormányzás és a piacgazdaság értékei mellett. Az OECD küldetése, hogy a tagországok polgárainak gazdasági és szociális jólétét erősítő ajánlásokat, eszközöket dolgozzon ki, elemzéseket készítsen, és megossza ezeket a külvilággal. A szervezet ebben az értelemben fórumot biztosít a tagországok kormányai számára a közpolitikák kidolgozása, a legjobb gyakorlatok megosztása, valamint a döntés-előkészítés, döntéstámogatás és elemzés fontos területein. Mindezek alapján az OECD az egyik legfontosabb nemzetközi szakpolitikai műhellyé is vált az évek során. Véleményére érdemes odafigyelni minden felelős kormányzati szereplőnek.

Az OECD-ben működő bizottságok és a szervezet saját szakértői nem csupán a piacgazdaság és a demokratikus kormányzás intézményeinek hatékonyabbá tételére összpontosítanak, de folyamatosan keresik annak lehetőségét is, hogy miképpen lehet visszaszorítani az igazságos és nyílt társadalmat aláásó tevékenységeket – például a terrorizmust, korrupciót, adócsalást.

Az adózás a piacgazdaság egyik alappillére, hiszen ez biztosítja azokat a kormányzati bevételeket, amelyek a társadalom által elvárt szolgáltatásokat, illetve beruházásokat finanszírozzák. A mai globalizált gazdasági környezetben az adószabályoknak egyszerre kell elkerülniük a nemzetközi tőke- és jövedelemmozgások kettős adóztatását, valamint kettős nem-adóztatását. Más szóval nem szabad igazságtalan terhet rakni a nemzetközi befektetésekre és azok hozamára, de az sem megengedhető, hogy ezek ne vegyék ki a részüket a köztehervisélésből. Az OECD más nemzetközi szervezetekkel, illetve számos nem-tagországgal kialakított együttműködése révén a globális adózási rendszer egyik kulcsfontosságú szereplője. A világon ma már több mint 3600 adóegyezmény hatályos. Bár ezek általában kétoldalú megállapodások, elsősorban az OECD Modellegyezményen és az ENSZ Konvención alapulnak, s így inkább egy multilaterális hálózatként működnek, számtalan közös jellemzővel és nagyrészt hasonló megközelítéssel. Ehhez hasonlóan az országok többsége nemzeti joganyagának kialakítása során figyelembe veszi az OECD 1995-ben megjelent transzferárak kezelésére vonatkozó irányelveit, illetve az adózási adatcserére vonatkozó OECD-sztenderdeket is. De a szervezet nemzeti adórendszerek működéséhez adott fontos hozzájárulásának tekinthetők az adóigazgatási irányelvek, valamint az adórendszereket és reformokat elemző kiadványok, adatbázisok is.

A jelen kötetben magyarul is megjelenő OECD Modellegyezmény példaként szolgál a nemzetközi adóegyezmények tárgyalásakor, megkötésekor és értelmezésekor. Eredeti célján – az OECD tagországok közti egyezmények harmonizálása – ma már jóval túlmutat, hiszen amellett, hogy 390 OECD-tagok közti egyezmény

alapja, több mint 3000 nem-tagállamok közti kétoldalú megállapodást is ennek mintájára kötöttek meg. A Modellegyezmény a magánszemélyek és társaságok jövedelme, vagyona kapcsán fogalmaz meg az adóztatás jogát tisztázó szabályokat, megszüntetve ezáltal a nemzeti szabályokból esetlegesen fakadó kettős adóztatást.

A kiadványban a jelenleg rendelkezésre álló legfrissebb – 2010 júliusában megjelent – változat fordítása kapott helyet, de használata során érdemes figyelembe venni, hogy az OECD szakbizottságában és munkacsoportjaiban tovább folyik a szöveg finomítása, a fogalmak pontosítása, illetve értelmezési segédletek készítése. Érdemes továbbá megemlíteni a jelenleg folyó munka néhány főbb irányát: az állandó telephely koncepciójának tisztázása, a szolgáltatások adóztatása, a nem-rezidens tényleges tulajdonos problémája, a határon átnyúló, a diszkriminációt tiltó cikkely alkalmazásához és értelmezéséhez kötődő problémák vizsgálata, valamint a kollektív befektetési formák kezelése.

A fentiek értelmében jelentős előrelépés, hogy a Modellegyezmény szövege magyarul is hozzáférhetővé válik, hiszen a modell szakmai felhasználója ezáltal jobban megismerheti a világ legfejlettebb országainak aktuális konszenzusos álláspontját a nemzetközi adózás legfontosabb kérdéseiben. A 2004-ben megjelent modellhez képest az elmúlt években jelentős változások történtek.

Ezek közül csak néhányat emelünk ki:

– A vállalkozási nyereséggel foglalkozó 7. cikk olyannyira átalakult, hogy a szövegmagyarázatot követően a kötet tartalmazza a 7. cikk korábbi szövegét és az ahhoz tartozó szövegmagyarázatot is, lehetővé téve az összehasonlítást.
– A munkaviszonyból származó jövedelemmel foglalkozó 15. cikk szövegmagyarázata számos példával, valamint a munkavégzés helyének meghatározásában segítő kritériumrendszerrel bővült. A cikk szövegmagyarázata kitér az egyre szélesebb körben alkalmazott munkavállalói részvénycsomagokra is.
– Jelentősen bővült a nemzetközi adóügyi információcserével foglalkozó 26. cikk is. Ami talán a legfontosabb: eltűntek a cikkel kapcsolatban az OECD tagországok által korábban megfogalmazott fenntartások, így tényleges konszenzus született az információcsere kérdésében.

Minden érdeklődő szakember és olvasó számára ajánljuk ezt a kötetet, jó olvasást és jó munkát kívánva.

Budapest, 2011 őszén

Hidvéghi Balázs
az OECD Nemzeti Tanács elnöke,
külgazdaságért és nemzetközi ügyekért felelős
helyettes államtitkár
Nemzetgazdasági Minisztérium

TARTALOMJEGYZÉK

BEVEZETÉS 11

MODELLEGYEZMÉNY A JÖVEDELEM ÉS A VAGYON ADÓZTATÁSÁRÓL 23

A MODELL ADÓEGYEZMÉNY CIKKEINEK SZÖVEGMAGYARÁZATA 53
Az 1. cikk szövegmagyarázata 55
A 2. cikk szövegmagyarázata 95
A 3. cikk szövegmagyarázata 99
A 4. cikk szövegmagyarázata 106
Az 5. cikk szövegmagyarázata 118
A 6. cikk szövegmagyarázata 164
A 7. cikk szövegmagyarázata 167
A 8. cikk szövegmagyarázata 223
A 9. cikk szövegmagyarázata 232
A 10. cikk szövegmagyarázata 237
A 11. cikk szövegmagyarázata 261
A 12. cikk szövegmagyarázata 278
A 13. cikk szövegmagyarázata 300
A 14. cikk szövegmagyarázata [Törölve.] 315
A 15. cikk szövegmagyarázata 316
A 16. cikk szövegmagyarázata 340
A 17. cikk szövegmagyarázata 342
A 18. cikk szövegmagyarázata 349
A 19. cikk szövegmagyarázata 372
A 20. cikk szövegmagyarázata 378
A 21. cikk szövegmagyarázata 379
A 22. cikk szövegmagyarázata 384
A 23/A és a 23/B cikk szövegmagyarázata 388
A 24. cikk szövegmagyarázata 421
A 25. cikk szövegmagyarázata 448

A 26. cikk szövegmagyarázata 500
A 27. cikk szövegmagyarázata 517
A 28. cikk szövegmagyarázata 528
A 29. cikk szövegmagyarázata 530
A 30. és a 31. cikk szövegmagyarázata 531

AZ OECD-N KÍVÜLI ORSZÁGOK ÁLLÁSPONTJA
AZ OECD MODELLEGYEZMÉNYRŐL 533

MELLÉKLET – AZ OECD TANÁCSÁNAK A JÖVEDELEM ÉS
A VAGYON ADÓZTATÁSÁRÓL SZÓLÓ MODELLEGYEZMÉNYRE
VONATKOZÓ AJÁNLÁSA 581

BEVEZETÉS

1. A jogi értelemben vett nemzetközi kettős adóztatás általában úgy határozható meg, mint két (vagy több) államban hasonló jellegű adók kivetése egyazon adóalanyra, ugyanarra a tárgyra és időszakra vonatkozóan. Ennek az áruk és szolgáltatások cseréjére, a tőke, a technológia és az egyének mozgására gyakorolt káros hatásai olyannyira ismertek, hogy ritkán szükséges hangoztatni annak a fontosságát, hogy elmozdítsák azokat az akadályokat, amelyeket a kettős adóztatás állít az országok közötti gazdasági kapcsolatok fejlődése elé.
2. A Gazdasági Együttműködési és Fejlesztési Szervezet tagországai már régen felismerték, hogy a más országokban kereskedelmi, ipari, pénzügyi vagy egyéb tevékenységet folytató adóalanyok adóügyi helyzetének tisztázása, szabványosítása és megerősítése olyan közös megoldásokat kíván, amelyeket a kettős adóztatás azonos eseteire valamennyi ország alkalmaz.
3. Az OECD jövedelem és vagyon adóztatásáról szóló Modellegyezményének fő célja az, hogy eszközt adjon a jogi értelemben vett nemzetközi kettős adóztatás következtében felmerülő legáltalánosabb problémák egységes alapon történő rendezéséhez. Az OECD Tanácsának ajánlása[1] szerint kétoldalú egyezmények megkötésekor vagy módosításakor a tagállamoknak e Modellegyezményhez kell igazodniuk a szövegmagyarázatban foglalt értelmezés szerint és figyelemmel az ott található fenntartásokra, továbbá adóhatóságaiknak – a Modellegyezményen alapuló kétoldalú adóegyezményeik alkalmazása és értelmezése során – követniük kell a szövegmagyarázatokat, beleértve azok időről időre történő módosításait és az azokkal kapcsolatos észrevételeket.

A. Történeti visszatekintés

4. Annak nyomán, hogy az Európai Gazdasági Együttműködési Szervezet (OEEC) Tanácsa 1955. február 25-én elfogadta első ajánlását a kettős adóztatásra vonatkozóan, kétoldalú egyezmények vagy egyoldalú intézkedések útján előrelépés történt a kettős adóztatás kiküszöbölése felé. Abban az időben 70

[1] Ld. Melléklet.

általános kétoldalú egyezmény létezett az OECD mostani tagországai között. Ez nagymértékben a Népszövetség által 1921-ben elkezdett munkának volt köszönhető. A szóban forgó munka vezetett az első kétoldalú modellegyezmény elkészítéséhez 1928-ban, majd végül a mexikóvárosi (1943) és londoni (1946) modellegyezményekhez, amelyek alapelveit – bizonyos változtatásokkal – követte a következő évtizedben kötött és módosított kétoldalú egyezmények többsége. Azonban e modellegyezmények egyikét sem fogadták el teljesen és egyhangúlag. Mi több, azok számos alapvető kérdésben jelentős különbségeket és bizonyos hiányosságokat mutattak.

5. A háború utáni időszakban az OEEC-tagországok kölcsönös gazdasági függésének és együttműködésének növekedése egyre világosabban rámutatott a nemzetközi kettős adóztatás megakadályozására irányuló intézkedések fontosságára. Felismerték, hogy a kétoldalú adóegyezmények hálózatát ki kell terjeszteni minden OEEC – majd OECD – tagországra, amelyek közül addig sokan csak nagyon kevés egyezményt kötöttek, néhányan pedig egyet sem. Ugyanakkor egyre inkább kívánatossá vált ezen egyezmények egységes alapelvek, meghatározások, szabályok és módszerek alapján történő összehangolása és a közös értelmezésükben való megállapodás.

6. Ilyen új háttérrel látott neki az adóügyekkel foglalkozó bizottság 1956-ban egy olyan egyezménytervezet kidolgozásának, amelyik gyakorlatilag megoldaná az OECD-tagországok között fennálló kettős adóztatási problémákat, és amelyik elfogadható lenne az összes tagország számára. A bizottság 1958 és 1961 között négy időközi jelentést készített, mielőtt 1963-ban benyújtotta volna az *Egyezménytervezet a jövedelem és a vagyon kettős adóztatásának elkerüléséről* című végleges jelentését.[1] Az OECD Tanácsa 1963. július 30-án elfogadta a kettős adóztatás elkerüléséről szóló ajánlást, és felszólította a tagországok kormányait, hogy az egymás közötti kétoldalú egyezmények kötésekor vagy módosításakor kövessék az Egyezménytervezetet.

7. Az OECD adóügyekkel foglalkozó bizottsága 1963-ban, jelentésének benyújtásakor számolt azzal, hogy az Egyezménytervezet később, további tanulmányok után, átdolgozásra szorul. A módosításra azért is szükség volt, hogy figyelembe vehessék a tagállamoknak a kétoldalú egyezmények tárgyalása és gyakorlati alkalmazása során nyert tapasztalatait, valamint a tagállamok adórendszereiben bekövetkező változásokat, a nemzetközi költségvetési kapcsolatok erősödését, az üzleti tevékenységek új ágazatainak kialakulását, továbbá nemzetközi szinten az új, összetett gazdasági szervezetek megjelenését. Mindezen okok miatt

[1] *Draft Double Taxation Convention on Income and Capital*, OECD, Paris, 1963. [Egyezménytervezet a jövedelem és a vagyon kettős adóztatásának elkerüléséről. (OECD, Párizs, 1963.)]

az adóügyekkel foglalkozó bizottság – majd 1971-től annak utódja, az Adóügyi Bizottság – magára vállalta az 1963-as Egyezménytervezet és a kapcsolódó szövegmagyarázat átdolgozását. Ennek eredményeképpen 1977-ben megjelent az új Modellegyezmény és annak szövegmagyarázata.[1]

8. Az 1963-as Egyezménytervezet módosításához vezető tényezők tovább éreztették hatásukat, és számos tekintetben egyre fokozódott a nyomás a Modellegyezmény frissítése és a változó gazdasági körülményekhez igazítása érdekében. Új technológiák jelentek meg, s egyidejűleg alapvető változások mentek végbe az országhatárokon átnyúló ügyletek lebonyolításában. Az adóelkerülés és az adócsalás módszerei egyre kifinomultabbakká váltak. Az OECD-gazdaságok globalizációja és liberalizációja is erőteljesen felgyorsult az 1980-as években. Következésképpen a Adóügyi Bizottság – és konkrétan annak 1. számú munkacsoportja – rendes munkaprogramja keretében 1977 után is folytatta az 1977-es Modellegyezményhez közvetlenül vagy közvetetten kapcsolódó különböző kérdések vizsgálatát. Ez a munka egy sor jelentést eredményezett, amelyek közül néhány módosításokat javasolt a Modellegyezményben és a hozzá tartozó szövegmagyarázatban.[2]

9. Felismerve, hogy a Modellegyezmény és a hozzá tartozó szövegmagyarázat átdolgozása állandó folyamattá vált, az Adóügyi Bizottság 1991-ben elfogadta a változó modellegyezmény koncepcióját, gondoskodva a rendszeres és időszerűbb frissítésről és módosításról, a teljes átdolgozás kivárása nélkül. Ezért döntés született arról, hogy kiadják a Modellegyezmény átdolgozott, frissített változatát, amely tartalmazza az 1977 óta elvégzett munka eredményeit, és magában foglalja az említett jelentések ajánlásainak nagy részét.

10. Mivel a Modellegyezmény hatása messze túlnyúlt az OECD-tagországokon, a Bizottság úgy határozott, hogy az átdolgozás folyamatát nyilvánossá teszi annak érdekében, hogy az OECD-n kívüli országok, továbbá az egyéb nemzetközi szervezetek és az érdekelt felek hozzászólásai felhasználhatók legyenek. Úgy találták, hogy az ilyen külső hozzájárulás segítené az Adóügyi Bizottságot abban a folyamatos feladatában, hogy a frissítések révén a Modellegyezmény összhangban legyen a nemzetközi adóztatás szabályainak és elveinek fejlődésével.

11. Ennek eredményeképpen jelent meg 1992-ben a Modellegyezmény cserélhető lapos változata. Szemben az 1963-as Egyezménytervezettel és az 1977-es Modellegyezménnyel, az átdolgozott modell nem annyira egy átfogó módosí-

[1] *Model Double Taxation Convention on Income and on Capital*, OECD, Paris, 1977. [Modellegyezmény a jövedelem és a vagyon kettős adóztatásának elkerüléséről. OECD, Párizs, 1977.]

[2] E jelentésekből több is megjelent; ezek az *OECD Modellegyezmény* teljes szövegű változatának II. kötetében találhatók.

tás betetőzése, mint inkább egy folyamatos átdolgozási eljárás első lépése volt avégett, hogy az időszakos frissítések révén a Modellegyezmény mindenkor pontosan tükrözze a tagországok véleményét.

11.1 E frissítések egyik – 1997-ben készült – változatához több OECD-n kívüli ország Modellegyezményről kialakult álláspontját is csatolták egy második kötetben, elismerve ezzel az Egyezmény növekvő befolyását az OECD-országokon kívül. (Lásd alább.) Ugyanakkor a Bizottság számos korábbi jelentésének – amelyek hozzájárultak a Modellegyezmény módosításához – újranyomott változatát is közzétették.

B. Az OECD Modellegyezmény hatása

12. 1963 óta az OECD Modellegyezmény messzemenő hatással volt az adóegyezmények tárgyalására, alkalmazására és értelmezésére.

13. Először is, az OECD-tagországok többnyire a Modellegyezménynek megfelelően kötötték meg vagy módosították kétoldalú egyezményeiket. A tagországok közötti kettős adóztatás kiküszöbölésében elért haladás az – 1957 óta az OECD Tanácsának ajánlásai alapján kötött vagy módosított – egyezmények növekvő számán mérhető le. A Modellegyezmény fontosságát azonban nemcsak a tagországok között megkötött egyezmények száma[1] alapján kell értékelni, hanem figyelembe kell venni azt a tényt is, hogy – az OECD Tanácsa ajánlásainak megfelelően – ezek az egyezmények követik az Egyezmény mintáját és legtöbbször annak főbb rendelkezéseit is. A Modellegyezmény léte elősegítette az OECD-tagországok közötti kétoldalú tárgyalásokat, és lehetővé tette a kétoldalú egyezmények – az adóalanyok és a nemzeti hatóságok érdekeit egyaránt szolgáló – kívánatos összehangolását.

14. Másodszor, a Modellegyezmény hatása messze túlmutatott az OECD térségén. Alapvető hivatkozási dokumentumként használták a tagországok és az OECD-n kívüli országok közötti, sőt az OECD-n kívüli országok egymás közötti tárgyalásain csakúgy, mint más világméretű vagy regionális nemzetközi szervezetek munkájában a kettős adóztatás és az ehhez kapcsolódó problémák tekintetében. Kiemelten fontos az a tény, hogy alapul szolgált az Egyesült Nemzeteknek a fejlett és a fejlődő országok közötti kettős adóztatás elkerüléséről szóló modellegyezménye[2] eredeti tervezetéhez és annak későbbi módosításaihoz; a szóban forgó egyezmény az OECD Modellegyezmény rendelke-

[1] Ezeknek az egyezményeknek a listáját lásd az *OECD Modellegyezmény* teljes szövegű változata II. kötetének 1. mellékletében

zéseinek és szövegmagyarázatának jelentős részét átvette. A Modellegyezmény OECD-n kívüli országokban tapasztalható növekvő befolyásának elismeréséül 1997-ben megállapodás született arról, hogy az Egyezménybe belefoglalják több országnak a rendelkezésekkel és a szövegmagyarázatokkal kapcsolatos álláspontját.

15. Harmadszor, a Modellegyezmény rendelkezéseinek elismerése szerte a világon – és azok belefoglalása a kétoldalú egyezmények többségébe – elősegítette, hogy a szövegmagyarázatok széles körben elfogadott iránymutatássá váljanak a hatályban lévő kétoldalú egyezmények rendelkezéseinek értelmezésében és alkalmazásában. Ez lehetővé tette e kétoldalú egyezmények közös irányvonalak mentén történő értelmezését és végrehajtását. Az adóegyezmények hálózatának folytatódó bővülésével egyre fontosabb az ilyen általánosan elfogadott iránymutatás.

C. A Modellegyezmény bemutatása

A Modellegyezmény címe

16. Mind az 1963-as Egyezménytervezet, mind az 1977-es Modellegyezmény címe utalt a kettős adóztatás kiküszöbölésére. Elismerve azt, hogy a Modellegyezmény nem kizárólag a kettős adóztatás kiküszöbölésével, hanem más problémákkal – mint az adócsalás megelőzése és az egyenlő elbánás – is foglalkozik, később döntés született egy rövidebb cím használatáról, amely már nem tartalmazza ezt az utalást. Ezt a változtatást végrehajtották e kiadvány fedőlapján és magában a Modellegyezményben is. Ugyanakkor tudomásunk van arról, hogy sok tagország gyakorlatában még mindig alkalmazzák a címben a kettős adóztatás elkerülésére vagy mind a kettős adóztatatás elkerülésére, mind az adóztatás elkerülésének megelőzésére való hivatkozást.

A Modellegyezmény nagy vonalakban

17. A Modellegyezmény először ismerteti a hatályát (I. fejezet), és meghatároz néhány fogalmat (II. fejezet). A fő részt a III–V. fejezetek adják, amelyek rögzítik, hogy a szerződő országok mindegyike milyen mértékben adózathatja meg a

[2] *United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*, United Nations Publications, New York, first edition 1980, second edition 2001. [*Az Egyesült Nemzetek modellegyezménye a fejlett és a fejlődő országok közötti kettős adóztatás elkerüléséről.* United Nations Publications, New York, elsõ kiadás 1980, második kiadás 2001.]

jövedelmet és a vagyont, s hogyan szüntethető meg a jogi értelemben vett nemzetközi kettős adóztatás. Ezután következnek a különös rendelkezések (VI. fejezet) és a zárórendelkezések (hatálybalépés és megszűnés, VII. fejezet).

Hatály és meghatározások

18. Az Egyezmény minden olyan személyre alkalmazandó, aki valamelyik vagy mindkét szerződő államban belföldi illetőségű (1. cikk). A jövedelem- és vagyonadókat tárgyalja, amelyeket általánosságban a 2. cikk ismertet. A II. fejezet definiál néhány olyan fogalmat, amelyik az Egyezmény egynél több cikkében fordul elő. Más fogalmakat – mint például az „osztalék", „kamat", „jogdíjak" és „ingatlan" – az ezekkel a témákkal foglalkozó cikkek határoznak meg.

A jövedelem és a vagyon adózása

19. A kettős adóztatás kizárása céljából az Egyezmény két szabálykategóriát hoz létre. Először, a 6–21. cikkek – a jövedelmek különböző osztályai vonatkozásában – meghatározzák a forrásállam *(state of source or situs)* illetve az illetőség szerinti állam adóztatási jogát, míg a 22. cikk a vagyon vonatkozásában teszi ugyanezt. Számos jövedelem- és vagyontétel esetében az adóztatás kizárólagos jogát az egyik szerződő államra ruházzák. Ezáltal a másik szerződő államot megakadályozzák abban, hogy ezeket a tételeket megadóztassa, és így kiküszöbölik a kettős adóztatást. A kizárólagos adóztatás jogát rendszerint az illetőség szerinti állam kapja meg. Más jövedelem- és vagyontételeket illetően az adóztatási jog nem kizárólagos. Két jövedelemkategóriában (osztalék és kamat) – bár mindkét állam megkapja az adóztatási jogot – a forrásállam által kivethető adó összege korlátozott. Másodszor, amennyiben ezek a rendelkezések a forrásállamra *(state of source or situs)* teljes vagy korlátozott adóztatási jogot ruháznak, az illetőség szerinti állam kedvezményt köteles adni a kettős adóztatás elkerülése érdekében; ez a célja a 23/A és a 23/B cikknek. Az Egyezmény a szerződő államokra hagyja annak eldöntését, hogy melyik módszert választják a kettő közül: a mentesítés elvét vagy a beszámítás elvét.

20. A jövedelem és a vagyon három osztályba sorolható az egyes osztályokra a forrásállamban érvényes bánásmódtól függően:
   – olyan jövedelem és vagyon, amely korlátozás nélkül adóztatható a forrásállamban;
   – olyan jövedelem, amelyre korlátozott adó vethető ki a forrásállamban;
   – olyan jövedelem és vagyon, amelyre nem vethető ki adó a forrásállamban.

21. A forrásállamban korlátozás nélkül adóztatható jövedelem- és vagyonosztályok a következők:
   – az adott államban található ingatlanból származó jövedelem (ideértve a mezőgazdasági vagy erdészeti hasznosításból származó jövedelmet), az ilyen ingatlan elidegenítésével realizált nyereség és az azt megtestesítő vagyon (6. cikk, valamint 13. és 22. cikk, 1. bekezdés);
   – az adott államban található telephely nyeresége, az ilyen telephely elidegenítésével realizált nyereség és az ilyen telephely üzleti vagyonának részét képező ingóságot megtestesítő vagyon (7. cikk, valamint 13. és 22. cikk, 2. bekezdés); kivételt képez az, ha a telephelyet nemzetközi hajózás, belvízi szállítás és nemzetközi légi szállítás céljaira tartják fenn (lásd az alábbi 23. bekezdést);
   – művészek és sportolók adott államban folytatott tevékenységéből származó jövedelem, függetlenül attól, hogy az ilyen jövedelem magát a művészt vagy a sportolót illeti meg, avagy más személyt (17. cikk);
   – az adott államban belföldi illetőségű cég által fizetett igazgatósági tiszteletdíj (16. cikk);
   – a magánszférában az adott államban való munkavállalás díjazása, kivéve, ha az alkalmazott bármely – az adott adóévben kezdődő vagy végződő – tizenkét hónapos időszakban 183 napnál rövidebb időt tölt ott, és bizonyos feltételek teljesülnek; továbbá a nemzetközi üzemeltetésű hajó, repülőgép vagy folyami hajó fedélzetén teljesített szolgálat díjazása, amennyiben a vállalkozás tényleges üzletvezetésének helye az adott országban van (15. cikk);
   – bizonyos feltételek mellett a köztisztviselői szolgálatért fizetett térítés és nyugdíj (19. cikk).

22. A forrásállamban korlátozottan adóztatható jövedelemosztályok a következők:
   – osztalék: hacsak a részesedés, amely után az osztalékot fizetik, nem kötődik ténylegesen a forrásállamban található telephelyhez, az adott állam az osztalék bruttó összegének 5 százalékára köteles korlátozni az adót, amennyiben a tényleges haszonhúzó egy olyan társaság, amelynek legalább 25 százalékos közvetlen részesedése van az osztalékot fizető társaság tőkéjében; illetve a bruttó összeg 15 százalékára egyéb esetekben (10. cikk);
   – kamat: az osztalékkal azonos feltételek mellett a forrásállam a bruttó kamatösszeg 10 százalékára köteles korlátozni adóját, a szokásos összeget meghaladó kamatok kivételével (11. cikk).

23. Az egyéb jövedelem- vagy vagyontételekre a forrásállamban nem vethető ki adó; azok általában csak az adóalany állandó lakóhelye szerinti államban adóztathatók meg. Ez érvényes például a jogdíjakra (12. cikk), a részvények

vagy értékpapírok elidegenítésével realizált nyereségre (13. cikk, 5. bekezdés), a magánpénztári nyugdíjakra (18. cikk), a diákok által tanulmányaik vagy továbbképzésük fedezésére kapott összegekre (20. cikk) és a részvények vagy más értékpapírok által megtestesített vagyonra (22. cikk, 4. bekezdés). A nemzetközi közlekedésben részt vevő hajók vagy légi járművek, illetve a belvízi szállításban részt vevő hajók üzemeltetéséből származó nyereség, valamint az ilyen hajók vagy légi járművek elidegenítéséből származó haszon, illetve az általuk megtestesített vagyon csak abban az államban adóztatható meg, ahol a vállalkozás tényleges üzletvezetésének helye található (8. cikk, valamint 13. és 22. cikk, 3. bekezdés). Az olyan üzleti hasznok és jövedelmek, amelyek nem tulajdoníthatók egy forrásállambeli telephelynek, csak az illetőség szerinti államban adóztathatók meg (7. cikk, 1. bekezdés).

24. Amikor az egyik szerződő államban belföldi illetőségű adóalany a másik szerződő állambeli forrásból tesz szert jövedelemre, vagy ott található vagyont birtokol – amely az Egyezménynek megfelelően csak az illetőség szerinti államban adóztatható meg –, nem merül fel a kettős adóztatás problémája, mivel a forrásállamnak tartózkodnia kell az ilyen jövedelem vagy vagyon adóztatásától.

25. Amikor azonban a forrásállam – az Egyezménynek megfelelően – bizonyos korlátokkal vagy korlátozás nélkül adóztathatja a jövedelmet vagy a vagyont, akkor az illetőség szerinti állam kötelessége a kettős adóztatás kiküszöbölése. Ez a következő két módszer valamelyikének alkalmazásával érhető el:
   - mentesítési módszer: a forrásállamban adóköteles jövedelem vagy vagyon mentességet kap az illetőség szerinti államban, de az figyelembe vehető az adóalany fennmaradó jövedelmére vagy vagyonára vonatkozó adókulcs meghatározásakor;
   - beszámítási módszer: a forrásállamban adóköteles jövedelem vagy vagyon után adót kell fizetni az illetőség szerinti államban, de a forrásállamban kivetett adó összegét beszámítják az ilyen jövedelemre vagy vagyonra az illetőség szerinti állam által kivetett adó összegébe.

Különös rendelkezések

26. Az Egyezmény számos különös rendelkezést tartalmaz. Ezek a következő témákat érintik:
   - különféle körülmények között az adózási szempontból való diszkrimináció kiküszöbölése (24. cikk);
   - a kettős adóztatás kizárását célzó kölcsönös egyeztető eljárás kidolgozása és az Egyezmény értelmezésekor felmerülő konfliktusok megoldása (25. cikk);
   - a szerződő államok adóhatóságai közötti információcsere (26. cikk);

– a szerződő államok segítségnyújtása egymás adóinak beszedésében (27. cikk);
– a diplomáciai testületek és konzulátusok tagjainak adóelbírálása a nemzetközi jognak megfelelően (28. cikk);
– az Egyezmény területi hatályának kiterjesztése (29. cikk).

Általános megjegyzések a Modellegyezményhez

27. A Modellegyezmény célja az, hogy – ahol lehet – minden helyzetre egyetlen szabályt határozzon meg. Bizonyos pontokon azonban szükséges olyan mértékű rugalmasság biztosítása, ami még összeegyeztethető az Egyezmény hatékony alkalmazásával. A tagországok ezért kaptak bizonyos mozgásteret például az osztalékra és a kamatra vonatkozó forrásadó kulcsának meghatározásában és a kettős adóztatás kiküszöbölését célzó módszerek közötti választásban. Ezen túlmenően a szövegmagyarázatok bizonyos esetekre vonatkozóan alternatív vagy kiegészítő rendelkezéseket is említenek.

A cikkek szövegmagyarázata

28. Az Egyezmény minden cikkére vonatkozóan egy részletes szövegmagyarázat található, amelynek célja a rendelkezés illusztrálása vagy értelmezése.

29. Mivel a szövegmagyarázatok a tagországok kormányai által az Adóügyi Bizottságba delegált szakértők munkájának és megállapodásának eredményeképp jöttek létre, különleges fontosságúak a nemzetközi adójog fejlődésében. Bár a szövegmagyarázatok kidolgozása nem azt célozza, hogy azokat bármilyen módon csatolják a tagországok által aláírt egyezményekhez – amelyek a Modellegyezménnyel ellentétben jogilag kötelező érvényű nemzetközi okmányok –, ennek ellenére jelentős segítséget nyújthatnak az egyezmények alkalmazásában és értelmezésében, különösképpen pedig a vitás kérdések rendezésében.

29.1 A tagországok adóhatóságai rendszerint a szövegmagyarázatokhoz folyamodnak a kétoldalú adóegyezmények értelmezése végett. A szövegmagyarázatok hasznosnak bizonyulnak a napi részletkérdések eldöntésében csakúgy, mint a rendelkezések mögött álló irányelveket és célokat érintő nagyobb horderejű kérdések megoldásában. Az adóhivatalok nagy fontosságot tulajdonítanak a szövegmagyarázatokban található iránymutatásnak.

29.2 Hasonlóképpen, az adóalanyok vállalkozásuk irányításában, üzleti tranzakcióik és befektetéseik tervezésekor széleskörűen támaszkodnak a szövegmagyarázatokra. A szövegmagyarázatok különleges jelentőségűek azokban az országokban, amelyekben az adóhatóság az adóügyekben

nem ad ki kötelező érvényű előzetes állásfoglalást, mivel ilyenkor a szövegmagyarázat lehet az értelmezés egyetlen rendelkezésre álló forrása.

29.3 A kétoldalú adóegyezmények egyre több figyelemben részesülnek a bíróságok részéről is. Ezek a testületek mind gyakrabban támaszkodnak a szövegmagyarázatokra döntésük meghozatalakor. Az Adóügyi Bizottság által összegyűjtött információk azt mutatják, hogy a tagországok legtöbbjének bíróságai nyilvános döntéseikben hivatkoztak a szövegmagyarázatokra. Több ítéletben hosszasan idézték és elemezték a szövegmagyarázatokat, és azok gyakran játszottak kulcsszerepet a bírói mérlegelésben. A Bizottság e trend folytatódására számít, mivel az adóegyezmények világméretű hálózata tovább fejlődik, és a szövegmagyarázatok az értelmezés fontos hivatkozási pontjaiként még szélesebb körű elfogadottságra tesznek szert.

30. Néhány esetben – olyan tagországok kérésére, amelyek nem tudnak azonosulni egy adott cikkhez kapcsolódó szövegmagyarázat szerinti értelmezéssel – a szövegmagyarázatokra vonatkozó észrevételek is bekerültek. Ezek az észrevételek ily módon nem az Egyezmény szövegével való egyet nem értést fejezik ki, hanem hasznosan jelzik, hogy az adott országok milyen módon fogják alkalmazni a kérdéses cikk rendelkezéseit. Mivel az észrevételek a cikkek szövegmagyarázatában közölt értelmezésre vonatkoznak, nincsen szükség arra, hogy az egyes országok jelezzék: módosítanák valamely, a szövegmagyarázatok szerint a kétoldalú egyezményekbe felvehető alternatív vagy kiegészítő rendelkezés szövegét.

Egyes tagországok fenntartásai az Egyezmény bizonyos rendelkezéseivel kapcsolatban

31. Bár a Modellegyezmény céljaival és fő rendelkezéseivel minden tagország egyetért, néhány rendelkezéssel kapcsolatban majdnem mindegyikük kifejezte fenntartását, amelyet az adott cikkre vonatkozó szövegmagyarázatokban rögzítettek. Nem volt szükség arra, hogy az országok fenntartások útján fejezzék ki azt a szándékukat, hogy valamely, a szövegmagyarázatok szerint a kétoldalú egyezményekbe felvehető alternatív vagy kiegészítő rendelkezés szövegét használják, vagy hogy a Modellegyezmény valamely rendelkezése megfogalmazásának módosításával erősítsék meg vagy építsék be az adott rendelkezésnek a szövegmagyarázatban közölt értelmezését. Magától értetődő, hogy amennyiben egy tagállam fenntartásokkal élt, a többi tagország a kétoldalú egyezményekről vele folytatott tárgyalásokon a viszonosság elvének megfelelően megőrzi cselekvési szabadságát.

32. Az Adóügyi Bizottság úgy tekinti, hogy ezeket a fenntartásokat az Egyezmény kidolgozása során jelentős területeken elért megállapodás tükrében kell vizsgálni.

Kapcsolat az előző változatokkal

33. Az 1977-es Modellegyezmény kidolgozásakor az Adóügyi Bizottság megvizsgálta azokat az értelmezésbeli ellentmondásokat, amelyek az 1963-as Egyezménytervezet cikkeinek és szövegmagyarázatainak megváltozása nyomán merülhetnek fel. Annak idején a Bizottság úgy vélte, hogy a meglévő egyezményeket – a lehetőségekhez mérten – az átdolgozott szövegmagyarázatok szellemében kell értelmezni akkor is, ha ezen egyezmények rendelkezései még nem tartalmazták az 1977-es Modellegyezmény pontosabb szövegét. Azt is jelezte, hogy az álláspontjukat e tekintetben tisztázni kívánó tagországok ezt az illetékes hatóságokkal való levélváltás útján tehetik meg, a kölcsönös egyeztető eljárással összhangban, valamint azt, hogy az adott hatóságok még az ilyen levélváltások hiányában is alkalmazhatják a kölcsönös egyeztető eljárást a konkrét esetek értelmezésének megerősítésére.

34. A Bizottság úgy véli, hogy a Modellegyezmény cikkeiben és a szövegmagyarázatokban 1977 óta végrehajtott változtatásokat hasonlóképpen kell értelmezni.

35. Magától értetődő, hogy a Modellegyezmény cikkeinek módosításai és a szövegmagyarázatokban közvetlenül e módosítások által előidézett változások nem vonatkoznak a korábban megkötött egyezmények értelmezésére és alkalmazására, amennyiben az adott egyezmények rendelkezései lényegesen különböznek a módosított cikkektől. A szövegmagyarázatok egyéb változásai vagy kiegészítései azonban általában vonatkoznak az elfogadásuk előtt kötött egyezmények értelmezésére és alkalmazására, mivel azok az OECD-tagországok egyetértését tükrözik a meglévő rendelkezések helyes értelmezését és azok konkrét helyzetekre való alkalmazását illetően.

36. Míg a Bizottság úgy véli, hogy a szövegmagyarázatok változásainak érvényeseknek kell lenniük az elfogadásuk előtt kötött egyezmények értelmezésére és alkalmazására is, nem ért egyet azok bármilyen formában történő olyan ellentétes *(a contrario)* értelmezésével, amelynek alapján szükségszerűen azt a következtetést lehetne levonni a Modellegyezmény valamely cikkének vagy a szövegmagyarázatoknak a módosulásából, hogy az előző szövegezés más következményekkel járt, mint a módosított szövegből eredők. Sok módosítás célja pusztán az egyes cikkek vagy szövegmagyarázatok jelentésének tisztázása, nem pedig a megváltoztatása volt, így az *a contrario* értelmezés egyértelműen helytelen volna az ilyen esetekben.

36.1 A tagországok adóhatóságai követik az előző négy bekezdésben kinyilvánított általános elveket. Következésképpen az Adóügyi Bizottság úgy véli, hogy az adóalanyok számára is hasznos lehet a szövegmagyarázatok újabb változatainak tanulmányozása a korábbi egyezmények értelmezése során.

Többoldalú egyezmény

37. Az 1963-as Egyezménytervezet és az 1977-es Modellegyezmény készítésekor az Adóügyi Bizottság fontolóra vette, hogy vajon megvalósítható lenne-e egy többoldalú adóegyezmény megkötése, és arra a következtetésre jutott, hogy ez sok nehézséggel járna. Felismerte azonban, hogy a tagországok bizonyos csoportjain belül szóba jöhet egy ilyen – a Modellegyezményen alapuló – egyezmény lehetőségének tanulmányozása, bizonyos olyan változtatásokat feltételezve, amelyeket szükségesnek tartanak konkrét céljaik eléréséhez.

38. A tagországok egyes csoportjai közötti többoldalú egyezmény gyakorlati példája a Dánia, Finnország, Izland, Norvégia és Svédország által 1983-ban megkötött – 1987-ben, 1989-ben és 1996-ban újabbakkal felváltott[1] –, a jövedelemről és a vagyonról szóló Északi Egyezmény, amely szorosan követi a Modellegyezmény rendelkezéseit.

39. Az *Egyezmény az adóügyekre vonatkozó kölcsönös közigazgatási segítségnyújtásról* – amelyet az Európa Tanács dolgozott ki az Adóügyi Bizottság által készített első tervezet alapján – szintén a tárgyhoz tartozik. Ez az egyezmény 1995. április 1-jén lépett hatályba.

40. E két egyezmény létezése ellenére nincs okunk feltételezni, hogy célszerű volna az összes tagországot felölelő többoldalú adóegyezményt kötni. A Bizottság ezért úgy véli, hogy a kétoldalú egyezmények jobban szolgálják a kettős adóztatás nemzetközi szintű kiküszöbölését.

Az adóelkerülés és az adócsalás; az egyezmények helytelen használata

41. Az Adóügyi Bizottság folytatja az adóegyezmények helytelen használatának és a nemzetközi adócsalásoknak a vizsgálatát. A problémáról több cikk szövegmagyarázatában is szó esik. Különösképpen a 26. cikk – mint arra a szövegmagyarázat rávilágít – teszi lehetővé az államok számára, hogy információt cseréljenek az ilyen visszaélések megakadályozása érdekében.

[1] Az 1989-es és az 1996-os egyezményt Feröer is aláírta.

MODELLEGYEZMÉNY A JÖVEDELEM ÉS A VAGYON ADÓZTATÁSÁRÓL

AZ EGYEZMÉNY ÖSSZEFOGLALÁSA

CÍM ÉS PREAMBULUM

I. fejezet
AZ EGYEZMÉNY HATÁLYA

1. cikk Személyi hatály
2. cikk Az Egyezmény hatálya alá tartozó adók

II. fejezet
MEGHATÁROZÁSOK

3. cikk Általános meghatározások
4. cikk Belföldi illetőségű személy
5. cikk Telephely

III. fejezet
A JÖVEDELEM ADÓZÁSA

6. cikk Ingatlanvagyonból származó jövedelem
7. cikk Vállalkozási nyereség
8. cikk Hajózás, belvízi szállítás és légi szállítás
9. cikk Kapcsolt vállalkozások
10. cikk Osztalék
11. cikk Kamat
12. cikk Jogdíjak
13. cikk Tőkenyereség
14. cikk [Törölve.]
15. cikk Munkaviszonyból származó jövedelem
16. cikk Igazgatósági tiszteletdíjak
17. cikk Művészek és sportolók
18. cikk Nyugdíjak
19. cikk Közszolgálat
20. cikk Diákok
21. cikk Egyéb jövedelem

IV. fejezet
A VAGYON ADÓZÁSA

22. cikk Vagyon

V. fejezet
A KETTŐS ADÓZTATÁS ELKERÜLÉSÉNEK MÓDSZEREI

23/A cikk Mentesítési módszer
23/B cikk Beszámítási módszer

VI. fejezet
KÜLÖNÖS RENDELKEZÉSEK

24. cikk Egyenlő elbánás
25. cikk Kölcsönös egyeztető eljárás
26. cikk Információcsere
27. cikk Adóbehajtásra vonatkozó jogsegély
28. cikk Diplomáciai testületek és konzulátusok tagjai
29. cikk A területi hatály kiterjesztése

VII. fejezet
ZÁRÓRENDELKEZÉSEK

30. cikk Hatálybalépés
31. cikk Felmondás

AZ EGYEZMÉNY CÍME

Egyezmény (A állam) és (B állam) között
a jövedelmek és a vagyon adóztatásáról[1]

AZ EGYEZMÉNY PREAMBULUMA[2]

[1] Azok az államok, amelyek ezt jelölni kívánják, követhetik azt az általánosan elterjedt gyakorlatot, hogy a címben utalnak a kettős adóztatás elkerülésére, avagy együttesen a kettős adóztatás elkerülésére és az adófizetés elkerülésének megakadályozására.

[2] Az Egyezmény preambulumát a két szerződő ország alkotmányos eljárásával összhangban kell kidolgozni.

I. FEJEZET
AZ EGYEZMÉNY HATÁLYA

1. cikk
SZEMÉLYI HATÁLY

Az Egyezmény személyi hatálya azokra a személyekre terjed ki, akik az egyik vagy mindkét Szerződő Államban belföldi illetőségűek.

2. cikk
AZ EGYEZMÉNY HATÁLYA ALÁ TARTOZÓ ADÓK

1. Az Egyezmény azokra a jövedelem- és vagyonadókra terjed ki, amelyeket az egyik Szerződő Állam, annak közigazgatási egységei vagy helyi hatóságai vetnek ki, tekintet nélkül a beszedés módjára.
2. Jövedelem- és vagyonadónak tekintendők mindazok az adók, amelyeket az összes jövedelemre vagy vagyonra, illetve a jövedelem vagy vagyon részeire vetnek ki, ideértve az ingó vagy ingatlanvagyon elidegenítéséből származó nyereség utáni adókat, a vállalkozások által kifizetett összes bérre és fizetésre kivetett adókat, valamint a tőke értéknövekedésének adóját.
3. A jelenleg létező adók, amelyekre az Egyezmény kiterjed, különösen:
   a) (A államban): .....
   b) (B államban): .....
4. Az Egyezmény kiterjed minden olyan azonos vagy lényegét tekintve hasonló adóra is, amelyet az Egyezmény aláírása után a hatályban lévő adók mellett vagy azok helyett vezetnek be. A Szerződő Államok illetékes hatóságai értesítik egymást a vonatkozó adójogszabályaikban végrehajtott bármely lényeges változásról.

II. FEJEZET
MEGHATÁROZÁSOK

3. cikk

ÁLTALÁNOS MEGHATÁROZÁSOK

1. Az Egyezmény értelmében, ha a szövegösszefüggés mást nem kíván:
   a) a „személy” kifejezés magában foglalja a magánszemélyt, a társaságot és minden más személyi egyesülést;
   b) a „társaság” jogi személyeket vagy olyan jogalanyokat takar, amelyek az adóztatás szempontjából jogi személynek tekintendők;
   c) a „vállalkozás” *(enterprise)* kifejezés bármely üzleti tevékenység folytatását jelenti;
   d) az „egyik Szerződő Állam vállalkozása” és „a másik Szerződő Állam vállalkozása” az egyik szerződő állambeli belföldi illetőségű személy vállalkozását, illetve a másik szerződő állambeli belföldi illetőségű személy vállalkozását jelenti;
   e) a „nemzetközi közlekedés” kifejezésen az egyik Szerződő Államban tényleges üzletvezetési hellyel rendelkező vállalkozás által üzemeltetett hajó vagy légi jármű igénybevételével végzett bármely szállítás értendő, kivéve, ha a hajó vagy a légi jármű kizárólag a másik Szerződő Államban lévő helyek között közlekedik;
   f) az „illetékes hatóság” kifejezés a következőket jelenti:
      (i) (A államban): .....
      (ii) (B államban): .....
   g) az „állampolgár” valamely Szerződő Állam vonatkozásában a következőket jelenti:
      (i) minden olyan magánszemélyt, aki az egyik Szerződő Állam állampolgára vagy nemzetisége;
      (ii) minden olyan jogi személyt, személyi társaságot *(partnership)* vagy egyesülést, amelynek ez a jogállása az adott Szerződő Államban hatályos jogszabályokon alapul;
   h) az „üzlet” *(business)* kifejezés szakértői szolgáltatások nyújtását, valamint egyéb önálló tevékenységeket foglal magában.
2. Az Egyezménynek az egyik Szerződő Állam által történő alkalmazásakor az Egyezményben meghatározás nélkül szereplő kifejezéseknek – ha a szövegösszefüggés mást nem kíván – mindenkor az a jelentésük, amit ennek az Államnak a hatályos jogszabályaiban jelentenek azokkal az adókkal kapcsolat-

ban, amelyekre az Egyezmény vonatkozik; az adott állam vonatkozó adótörvényei szerinti jelentés mindenkor irányadó a szóban forgó kifejezésnek az adott állam más jogszabályai által adott jelentéssel szemben.

4. cikk

BELFÖLDI ILLETŐSÉGŰ SZEMÉLY

1. Az Egyezmény alkalmazásában az „egyik Szerződő Államban belföldi illetőségű személy" kifejezés olyan személyt jelent, aki a Szerződő Államban – annak jogszabályai szerint – lakóhelye, székhelye, üzletvezetésének helye vagy bármilyen más hasonló ismérv alapján adóköteles, ideértve az adott Államot és annak bármely közigazgatási egységét vagy helyi hatóságát. Ez a kifejezés nem foglalja azonban magában azokat a személyeket, akik az adott Államban csupán az ottani forrásokból származó jövedelem vagy az ott található vagyon alapján adókötelesek.
2. Amennyiben egy magánszemély az 1. bekezdés rendelkezései szerint mindkét Szerződő Államban belföldi illetőségű, helyzetét a következők szerint kell meghatározni:
   a) csak abban az Államban tekintendő belföldi illetőségűnek, amelyben állandó lakóhellyel rendelkezik; amennyiben mindkét Államban rendelkezik állandó lakóhellyel, akkor abban az Államban tekintendő belföldi illetőségűnek, amellyel személyes és gazdasági kapcsolatai szorosabbak (létérdekek központja);
   b) amennyiben nem határozható meg, hogy melyik Államban van az adott magánszemély létérdekeinek a központja, vagy ha egyik Államban sem rendelkezik állandó lakóhellyel, akkor abban az Államban tekintendő belföldi illetőségűnek, amelyben szokásos tartózkodási helye van;
   c) amennyiben mindkét államban van szokásos tartózkodási helye, vagy egyikben sincs, akkor csak abban az Államban tekintendő belföldi illetőségűnek, amelynek az állampolgára;
   d) amennyiben mindkét Állam állampolgára, vagy egyiké sem, akkor a Szerződő Államok illetékes hatóságai kölcsönös egyetértéssel döntik el a kérdést.
3. Amennyiben az 1. bekezdés rendelkezései értelmében valamely nem természetes személy mindkét Szerződő Államban belföldi illetőségű, akkor csak abban az Államban tekintendő belföldi illetőségűnek, amelyben tényleges üzletvezetésének a helye van.

5. cikk

TELEPHELY

1. Az Egyezmény alkalmazásában a „telephely” kifejezés olyan állandó üzleti helyet jelent, amelyen keresztül a vállalkozás tevékenységét részben vagy egészében kifejti.
2. A „telephely” kifejezés mindenekelőtt a következőket foglalja magában:
   a) az üzletvezetés helyét;
   b) a fiókot;
   c) az irodát;
   d) a gyárat;
   e) a műhelyt, valamint
   f) a bányát, az olaj- és a földgázkutat, a kőfejtőt és a természeti kincsek kiaknázására szolgáló bármely más telepet.
3. Az építési terület, az építkezési vagy szerelési munkálatok helyszíne csak akkor minősül telephelynek, ha a munka tizenkét hónapnál hosszabb ideig tart.
4. Tekintet nélkül e cikk előző rendelkezéseire, nem minősülnek telephelynek:
   a) azok a berendezések, amelyeket kizárólag a vállalkozás javainak vagy áruinak raktározására, kiállítására vagy szállítására használnak;
   b) a vállalkozás javainak vagy áruinak olyan készletei, amelyeket kizárólag raktározás, kiállítás vagy szállítás céljából tartanak;
   c) a vállalkozás javainak vagy áruinak olyan készletei, amelyeket kizárólag abból a célból tartanak, hogy azokat egy másik vállalkozás feldolgozza;
   d) az olyan állandó üzleti hely, amelyet kizárólag abból a célból tartanak fenn, hogy a vállalkozás részére javakat vagy árukat vásároljanak, vagy információt szerezzenek;
   e) az olyan állandó üzleti hely, amelyet kizárólag a vállalkozás részére folytatott bármilyen más előkészítő vagy kisegítő jellegű tevékenység végzése céljából tartanak fenn;
   f) az olyan állandó üzleti hely, amelyet kizárólag az *a)–e)* albekezdésekben felsorolt tevékenységek bármely kombinációjára tartanak fenn, feltéve, hogy az állandó üzleti helynek az ilyen tevékenységek kombinációjából adódó teljes tevékenysége előkészítő vagy kisegítő jellegű.
5. Tekintet nélkül az 1. és a 2. bekezdés rendelkezéseire, amennyiben egy személy – kivéve az olyan független képviselőt, akire a 6. bekezdés rendelkezései alkalmazandók – egy vállalkozás érdekében tevékenykedik, és felhatalmazása van, amellyel rendszeresen él is, hogy a vállalkozás nevében az egyik Szerződő Államban szerződéseket kössön, úgy tekintendő, hogy ennek a vállalkozásnak te-

lephelye van ebben az Államban minden olyan tevékenység tekintetében, amelyeket ez a személy a vállalkozás érdekében végez, kivéve, ha tevékenysége azokra a 4. bekezdésben említett tevékenységekre korlátozódik, amelyek, ha azokat egy állandó üzleti helyen keresztül fejtenék ki, a bekezdés rendelkezései értelmében nem minősítenék ezt az állandó üzleti helyet telephellyé.

6. Egy vállalkozás nem tekintendő telephellyel bírónak az egyik Szerződő Államban csupán azért, mert tevékenységét alkusz, bizományos vagy más független képviselő útján fejti ki, feltéve, hogy ezek a személyek rendes üzleti tevékenységük keretében járnak el.

7. Az a tény, hogy az egyik Szerződő Államban belföldi illetőségű társaság olyan társaságot ellenőriz, avagy olyan társaság ellenőrzése alatt áll, amelyik a másik Szerződő Államban belföldi illetőségű, vagy üzleti tevékenységet fejt ki ez utóbbi Államban (akár telephely útján, akár más módon), önmagában még nem minősíti egyik társaságot sem a másik telephelyének.

III. FEJEZET

A JÖVEDELEM ADÓZÁSA

6. cikk

INGATLANVAGYONBÓL SZÁRMAZÓ JÖVEDELEM

1. Az egyik Szerződő Államban belföldi illetőségű személy által a másik Szerződő Államban fekvő ingatlanvagyonból szerzett jövedelem (ideértve a mezőgazdaságból vagy erdőgazdálkodásból származó jövedelmet) ebben a másik Államban adóztatható.

2. Az „ingatlanvagyon” kifejezés jelentését annak a Szerződő Államnak a joga szerint kell meghatározni, amelyikben a vagyon található. A kifejezés minden esetben magában foglalja az ingatlanvagyon tartozékát, a mezőgazdasági és erdészeti üzemekben használatos berendezéseket és az állatállományt, azokat a jogokat, amelyekre a földtulajdonra vonatkozó általános jogi előírásokat kell alkalmazni, az ingatlanvagyon haszonélvezeti jogát, valamint az ásványlelőhelyek, források és más természeti erőforrások kiaknázásáért vagy kiaknázási jogáért járó változó vagy állandó összegű térítésekre való jogot; a hajók és a légi járművek nem minősülnek ingatlanvagyonnak.

3. Az 1. bekezdés rendelkezései kiterjednek az ingatlanvagyon közvetlen használatából, bérbeadásából vagy bármilyen más felhasználási formájából származó jövedelemre.

4. Az 1–3. bekezdés rendelkezései a vállalkozás ingatlanvagyonából származó jövedelemre is alkalmazandók.

7. cikk

VÁLLALKOZÁSI NYERESÉG

1. Az egyik Szerződő Állam vállalkozásának nyeresége csak ebben a Szerződő Államban adóztatható, kivéve, ha a vállalkozás a tevékenységét a másik Szerződő Államban lévő telephelye útján fejti ki. Amennyiben a vállalkozás ily módon fejti ki tevékenységét, a 2. bekezdés szerint az adott telephelynek tulajdonítható nyereséget a másik Állam megadóztathatja.
2. A jelen cikk, valamint a [23A] és a [23B] cikk alkalmazásában az első bekezdésben említett telephelynek olyan nyereséget kell tulajdonítani az egyes Szerződő Államokban, amelyet az azonos vagy hasonló körülmények között, azonos vagy hasonló tevékenységet folytató, különálló, független vállalkozásként – különösen a vállalkozás más részeivel való kapcsolat keretében – érhetne el, figyelembe véve a vállalkozás által a telephely, illetve a vállalkozás más részei útján ellátott feladatokat, használt eszközöket és vállalt kockázatokat.
3. Amennyiben az egyik Szerződő Állam a 2. bekezdésnek megfelelően helyesbíti valamely Szerződő Állam vállalkozásának telephelyéhez hozzárendelhető nyereséget, és olyan nyereséget adóztat meg, amelyet a másik Szerződő Állam már megadózatott, a másik Állam – az érintett nyereség kettős adóztatásának elkerüléséhez szükséges mértékben – megfelelően helyesbíti az erre a nyereségre kivetett adó összegét. Szükség esetén a Szerződő Államok illetékes hatóságai egyeztetnek egymással a helyesbítés megállapítása céljából.
4. Amikor a nyereség olyan jövedelemelemeket is tartalmaz, amelyekkel az Egyezmény más cikkei külön foglalkoznak, e cikk rendelkezései nem érintik azoknak a cikkeknek a rendelkezéseit.

8. cikk

HAJÓZÁS, BELVÍZI SZÁLLÍTÁS ÉS LÉGI SZÁLLÍTÁS

1. A hajók és a légi járművek nemzetközi közlekedésben való üzemeltetéséből származó nyereség csak abban a Szerződő Államban adóztatható meg, ahol a vállalkozás tényleges üzletvezetése található.

2. A hajók belvízi üzemeltetéséből származó nyereség csak abban a Szerződő Államban adóztatható meg, ahol a vállalkozás tényleges üzletvezetése található.

3. Amennyiben egy hajózási vállalkozás vagy egy belvízi szállítmányozási vállalkozás tényleges üzletvezetésének a helye egy hajó fedélzetén van, úgy kell tekinteni, hogy a vállalkozás abban a Szerződő Államban található, amelyikben a hajó lajstromozási kikötője van, ennek hiányában pedig abban a Szerződő Államban, ahol a hajó üzembentartója belföldi illetőségű.

4. Az 1. bekezdés rendelkezései az olyan nyereségekre is vonatkoznak, amelyek közös eredményérdekeltségben *(pool)*, közös vállalkozásban vagy nemzetközi üzemeltetési ügynökségben való részvételből származnak.

9. cikk

KAPCSOLT VÁLLALKOZÁSOK

1. Amennyiben
   a) az egyik Szerződő Állam vállalkozása közvetve vagy közvetlenül érdekeltséggel rendelkezik a másik Szerződő Állam vállalkozásának vezetésében, ellenőrzésében vagy tőkéjében, vagy
   b) ugyanazok a személyek közvetve vagy közvetlenül érdekeltséggel rendelkeznek az egyik Szerződő Állam vállalkozásának és a másik Szerződő Állam vállalkozásának vezetésében, ellenőrzésében vagy tőkéjében,

   és a két vállalkozás egymás közötti kereskedelmi vagy pénzügyi kapcsolataiban bármelyik esetben olyan feltételeket teremt vagy köt ki, amelyek különböznek a független vállalkozások között alkalmazott feltételektől, úgy az a nyereség, amelyet a vállalkozások egyike e feltételek nélkül elért volna, de azok miatt nem realizált, az érintett vállalkozás nyereségéhez hozzászámítható és ennek megfelelően adóztatható.

2. Ha az egyik Szerződő Állam egyik vállalkozásának nyereségéhez hozzászámítják – és ennek megfelelően adóztatják – azt a nyereséget, amelyik után a másik Szerződő Államban lévő vállalkozás adózott, és ez a hozzáadott nyereség olyan nyereség, amelyet akkor ért volna el az elsőként említett Szerződő Állam vállalkozása, ha a két vállalkozás közötti feltételek megegyeztek volna a független vállalkozások között alkalmazott feltételekkel, akkor a másik Államnak ennek megfelelően ki kell igazítania a nyereségre kivetett adó összegét. E kiigazítás megállapításakor figyelembe kell venni az Egyezmény egyéb rendelkezéseit, és a Szerződő Államok illetékes hatóságai szükség esetén egyeztetnek egymással.

10. cikk

OSZTALÉK

1. Az egyik Szerződő Államban belföldi illetőségű társaság által a másik Szerződő Államban belföldi illetőségű személynek fizetett osztalék ebben a másik Államban adóztatható.

2. Ez az osztalék azonban adóztatható abban a Szerződő Államban is – az adott állam törvényei szerint –, ahol az osztalékot fizető vállalkozás belföldi illetőségű, de ha az osztalék tényleges haszonhúzója a másik Szerződő Államban belföldi illetőségű, az így kivetett adó nem haladhatja meg
   a) az osztalék bruttó összegének 5 százalékát, ha a tényleges haszonhúzó olyan társaság (a személyi társaság kivételével), amelynek legalább 25 százalékos közvetlen részesedése van az osztalékot fizető társaság tőkéjében;
   b) az osztalék bruttó összegének 15 százalékát minden egyéb esetben.

   A Szerződő Államok illetékes hatóságai egyeztetés útján állapodnak meg e korlátozások alkalmazási módjában.

   Ez a bekezdés az osztalékfizetés alapját képező nyereség adózását nem érinti.

3. Az „osztalék" kifejezés e cikkben a részvényekből, a szavazati jogot nem biztosító részvényekből vagy jogokból, bányarészvényekből, alapítói részvényekből vagy nyereségrészesedést biztosító más jogokból – kivéve a követeléseket – származó jövedelmet jelent, továbbá az egyéb társasági jogokból származó olyan jövedelmet, amely adózási szempontból a részvényekből származó jövedelemmel azonos elbírálás alá esik annak az Államnak a jogszabályai szerint, amelyben a nyereséget felosztó társaság belföldi illetőségű.

4. Az 1. és a 2. bekezdés rendelkezései nem alkalmazandók, amennyiben az osztalék tényleges haszonhúzója – aki az egyik Szerződő Államban belföldi illetőségű – a másik Szerződő Államban – amelyben az osztalékot fizető társaság belföldi illetőségű – található telephelyén keresztül vállalkozást folytat, és az érdekeltség, amely után az osztalékot fizetik, ténylegesen ehhez a telephelyhez kapcsolódik. Ebben az esetben a 7. cikk rendelkezéseit kell követni.

5. Ha az egyik Szerződő Államban belföldi illetőségű társaságnak a másik Szerződő Államból származik nyeresége vagy jövedelme, akkor ez utóbbi nem vethet ki adót a társaság által fizetett osztalékra, kivéve, ha az osztalékot a másik Államban belföldi illetőségű személynek fizetik ki, vagy ha az az érdekeltség, amelyik után az osztalékot fizetik, ténylegesen a másik államban lévő telephelyhez kapcsolódik; ezen túlmenően a társaság fel nem osztott nyereségére még akkor sem vethet ki felosztatlan nyereség utáni adót, ha a kifizetett

nyereség vagy a felosztatlan nyereség részben vagy teljes egészében ebből a másik Államból származó nyereségből vagy jövedelemből áll.

11. cikk

KAMAT

1. Az egyik Szerződő Államban keletkező és a másik Szerződő Államban belföldi illetőségű személynek fizetett kamat ebben a másik Államban adóztatható.
2. Ez a kamat azonban abban a Szerződő Államban is adóztatható – az adott Állam jogszabályai szerint –, amelyben keletkezett, de ha annak tényleges haszonhúzója a másik Szerződő Államban belföldi illetőségű, az így felszámított adó mértéke nem haladhatja meg a bruttó kamatösszeg 10 százalékát. A Szerződő Államok illetékes hatóságai kölcsönös egyeztetés útján állapodnak meg e korlátozások alkalmazási módjában.
3. E cikk értelmezésében a „kamat" kifejezés mindenfajta követelésből származó jövedelmet magában foglal – tekintet nélkül arra, hogy biztosítva van-e jelzálogjoggal vagy nem, illetve ad-e jogot az adós nyereségéből való részesedésre vagy sem –, különösen az állami értékpapírokból, valamint kötvényekből és adóssághelevelekből származó jövedelmet, ideértve az ilyen értékpapírokhoz, kötvényekhez és adóssághelevelekhez kapcsolódó prémiumokat és díjakat. A késedelmes fizetés után kiszabott pótdíj e cikkben nem minősül kamatnak.
4. Az 1. és a 2. bekezdés rendelkezései nem alkalmazandók, amennyiben a kamat tényleges haszonhúzója – aki az egyik Szerződő Államban belföldi illetőségű – a másik Szerződő Államban – amelyben a kamat keletkezik – található telephelyén keresztül vállalkozást folytat, és a követelés, amellyel kapcsolatban a kamatot fizetik, ténylegesen ehhez a telephelyhez kapcsolódik. Ebben az esetben a 7. cikk rendelkezéseit kell követni.
5. A kamatot az egyik Szerződő Államból származónak kell tekinteni, ha annak fizetője az adott Államban belföldi illetőségű. Ha azonban az adósság, amelyre a kamatot fizetik, a kamatot fizető személynek – tekintet nélkül arra, hogy belföldi illetőségű-e a Szerződő Államban vagy sem – egy, a Szerződő Államban lévő telephelyével kapcsolatban merül fel, és a kamatot az adott telephely viseli, úgy kell tekinteni, hogy a kamat abban a Szerződő Államban keletkezik, ahol a telephely található.
6. Ha a kifizető és a tényleges haszonhúzó között, illetve közöttük és harmadik személy között lévő különleges kapcsolat következtében a kamat összege

– az alapul szolgáló követeléshez mérten – meghaladja azt az összeget, amelyben a kifizető és a haszonélvező ilyen kapcsolat hiányában állapodott volna meg, akkor e cikk rendelkezései csak az utóbb említett összegre érvényesek. Ilyen esetben a kifizetett többletösszeg mindkét Szerződő Állam jogszabályai szerint adóztatható, megfelelően figyelembe véve az Egyezmény egyéb rendelkezéseit.

12. cikk

JOGDÍJAK

1. Az egyik Szerződő Államban felmerülő jogdíj, amelynek tényleges haszonhúzója egy másik Szerződő Államban belföldi illetőségű személy, csak ebben a másik Államban adóztatható meg.
2. A „jogdíj" kifejezés e cikk értelmezésében minden olyan díjazást jelent, amelyet irodalmi, művészeti vagy tudományos művek – ideértve a mozgóképfilmet – szerzői jogáért, illetve szabadalmak, védjegyek, minták vagy modellek, tervek, titkos képletek (formulák) összetételek vagy eljárások használatáért, használati jogáért, valamint ipari, kereskedelmi vagy tudományos tapasztalatok közléséért fizetnek.
3. Az 1. és a 2. bekezdés rendelkezései nem alkalmazandók, amennyiben a jogdíj egyik Szerződő Államban belföldi illetőségű tényleges haszonhúzója a másik Szerződő Államban – amelyben a jogdíj keletkezik – található telephelyén keresztül vállalkozást folytat, és a jog vagy vagyon, amellyel kapcsolatban a jogdíjat fizetik, ténylegesen ehhez a telephelyhez kapcsolódik. Ebben az esetben a 7. cikk rendelkezéseit kell követni.
4. Ha a kifizető és a tényleges haszonhúzó között, illetve közöttük és harmadik személy között lévő különleges kapcsolat következtében a jogdíj összege – a fizetés alapjául szolgáló használathoz, joghoz vagy információhoz mérten – meghaladja azt az összeget, amelyben a kifizető és a tényleges haszonhúzó ilyen kapcsolat hiányában állapodott volna meg, akkor e cikk rendelkezéseit csak az utóbb említett összegre kell alkalmazni. Ilyen esetben a kifizetett többletösszeg mindkét Szerződő Állam jogszabályai szerint adóztatható, megfelelően figyelembe véve ezen Egyezmény egyéb rendelkezéseit.

13. cikk

TŐKENYERESÉG

1. Az egyik Szerződő Államban belföldi illetőségű személy 6. cikkben említett, a másik Szerződő Államban található ingatlanvagyonának elidegenítéséből származó nyereség ebben a másik Államban adóztatható.
2. Az olyan ingó vagyon elidegenítéséből származó nyereség, amelyik az egyik Szerződő Állam vállalkozásának másik Szerződő Államban található telephelyéhez tartozó üzleti vagyon részét képezi – ideértve az adott telephely (egyedüli vagy az egész vállalkozással együttes) elidegenítéséből származó nyereséget – ebben a másik Államban adóztatható.
3. A nemzetközi közlekedésben üzemeltetett tengeri hajók, légi járművek és a belvízi szállítást végző folyami hajók, valamint az ilyen tengeri hajók, légi járművek vagy folyami hajók üzemeltetésére szolgáló ingó vagyon elidegenítéséből származó nyereség csak abban a Szerződő Államban adóztatható meg, ahol a vállalkozás tényleges üzletvezetése található.
4. Amennyiben az egyik Szerződő Államban belföldi illetőségű személy olyan részvényeket idegenít el, amelyek értékének több mint 50 százaléka közvetve vagy közvetlenül a másik Szerződő Államban található ingatlanvagyonból ered, az ebből származó nyereség az utóbbi Államban adóztatható.
5. Az 1., 2., 3. és 4. bekezdésben felsoroltaktól eltérő bármely más vagyon elidegenítéséből származó nyereség csak abban a Szerződő Államban adóztatható meg, ahol az elidegenítő belföldi illetőségű.

[*14. cikk* – SZABAD FOGLALKOZÁS]

[Törölve.]

15. cikk

MUNKAVISZONYBÓL SZÁRMAZÓ JÖVEDELEM

1. A 16., 18. és 19. cikk rendelkezéseinek fenntartásával, az egyik Szerződő Államban belföldi illetőségű személy munkaviszonyból származó bére, fizetése vagy más hasonló jellegű díjazása csak az adott Államban adóztatható meg, kivéve, ha a munkavégzés a másik Szerződő Államban folyik. Amennyiben a

munkavégzés így történik, az abból származó díjazás adóztatható a másik Államban.

2. Tekintet nélkül az 1. bekezdés rendelkezéseire, az egyik Szerződő Államban belföldi illetőségű személy másik Szerződő Államban végzett munkájából származó díjazás csak az elsőként említett Államban adóztatható meg, amennyiben
   a) a kedvezményezett a kérdéses adóévben kezdődő vagy végződő bármely tizenkét hónapos időtartamon belül nem tölt összesen 183 napnál hosszabb időszakot vagy időszakokat a másik Államban, és
   b) a díjazást olyan munkáltató fizeti, vagy olyan munkáltató nevében fizetik, amelyik nem belföldi illetőségű a másik Államban, és
   c) a díjazás költségét nem a munkáltatónak a másik Államban lévő telephelye viseli.
3. Tekintet nélkül e cikk előző rendelkezéseire, a nemzetközi közlekedésben üzemeltetett tengeri hajók és légi járművek, továbbá a belvízi szállításban részt vevő folyami hajók fedélzetén végzett munkáért fizetett díjazás adóztatható abban a Szerződő Államban, amelyikben a vállalkozás tényleges üzletvezetése található.

16. cikk

IGAZGATÓSÁGI TISZTELETDÍJAK

Az egyik Szerződő Államban belföldi illetőségű személynek a másik szerződő állambeli belföldi illetőségű társaság igazgatóságában való tagságáért fizetett tiszteletdíj és hasonló kifizetések ebben a másik Államban megadózathatók.

17. cikk

MŰVÉSZEK ÉS SPORTOLÓK

1. Tekintet nélkül a 7. és a 15. cikk rendelkezéseire, az egyik Szerződő Államban belföldi illetőségű előadóművész – például színházi, filmes, rádiós, televíziós – vagy zenész, illetve sportoló által ilyen minőségben a másik Szerződő Államban személyesen kifejtett tevékenységből származó jövedelem ebben a másik Államban adóztatható.
2. Amennyiben az előadóművész vagy a sportoló által ilyen minőségben személyesen kifejtett tevékenységből származó jövedelem nem közvetlenül a művésznél vagy a sportolónál jelentkezik, hanem egy másik személynél, az ilyen jövedelem

– tekintet nélkül a 7. és a 15. cikk rendelkezéseire – adóztatható abban a Szerződő Államban, amelyikben a művész vagy a sportoló tevékenységét kifejti.

18. cikk

NYUGDÍJAK

A 19. cikk 2. bekezdésében foglalt rendelkezések fenntartásával, az egyik Szerződő Államban belföldi illetőségű személynek munkaviszonyára tekintettel fizetett nyugdíj és hasonló díjazás csak ebben az adott Államban adóztatható meg.

19. cikk

KÖZSZOLGÁLAT

1. *a)* Az egyik Szerződő Állam vagy annak közigazgatási egysége, illetve helyi hatósága által valamely magánszemélynek az adott Állam vagy annak közigazgatási egysége vagy helyi hatósága számára teljesített szolgálatáért fizetett bérek, fizetések és egyéb hasonló díjazás csak ebben az Államban adóztathatók.
   b) Az ilyen bér, fizetés és hasonló díjazás azonban csak a másik Szerződő Államban adóztatható, ha a szolgálatot ott teljesítették, és a magánszemély az adott Államban belföldi illetőségű, továbbá
      (i) az adott Állam állampolgára, vagy
      (ii) nem kizárólag a szolgálat teljesítése céljából vált ebben az Államban belföldi illetőségűvé.
2. *a)* Tekintet nélkül az 1. bekezdésre, egy magánszemélynek az egyik Szerződő Állam vagy annak közigazgatási egysége, illetve helyi hatósága által vagy az általuk létrehozott alapokból az adott Állam vagy annak közigazgatási egysége, vagy helyi hatósága számára teljesített szolgálatért fizetett nyugdíj és egyéb hasonló díjazás csak ebben az Államban adóztatható meg.
   b) Az ilyen nyugdíj és egyéb hasonló díjazás azonban csak a másik Szerződő Államban adóztatható akkor, ha a magánszemély ebben a másik Államban belföldi illetőségű és ennek az Államnak az állampolgára.
3. Az egyik Szerződő Állam, annak közigazgatási egysége vagy helyi hatósága által folytatott üzleti tevékenységhez kapcsolódó szolgálatért fizetett bérekre, fizetésekre, nyugdíjakra, valamint egyéb hasonló díjazásokra a 15, 16, 17. és 18. cikkek rendelkezései alkalmazandók.

20. cikk

DIÁKOK

Az olyan tanuló vagy gyakornok javára ellátási, tanulmányi vagy szakmai képzési célra teljesített fizetések, aki közvetlenül a Szerződő Államba látogatás előtt a másik Szerződő Államban belföldi illetőségű volt, nem adóztatható meg az elsőként említett Államban, ha az érintett személy ott kizárólag tanulmányi vagy szakmai képzés céljából tartózkodik, feltéve, hogy az ilyen kifizetések ezen az Államon kívüli forrásokból származnak.

21. cikk

EGYÉB JÖVEDELEM

1. Az egyik Szerződő Államban belföldi illetőségű személy olyan jövedelme, amelyikről ezen Egyezmény előző cikkei nem rendelkeznek – keletkezési helyétől függetlenül –, csak ebben az Államban adóztatható meg.
2. Az 1. bekezdés rendelkezései – a 6. cikk 2. bekezdésében meghatározott ingatlanvagyonból származó jövedelem kivételével – más jövedelmekre nem terjednek ki, ha az egyik Szerződő Államban belföldi illetőségű jövedelmet szerző személy a másik Szerződő Államban – az ott található telephelyén keresztül – üzleti tevékenységet folytat, és a jog vagy a vagyon, amelyből a jövedelem származik, ténylegesen ehhez a telephelyhez kapcsolódik. Ilyen esetben a 7. cikk rendelkezéseit kell alkalmazni.

IV. FEJEZET

A VAGYON ADÓZÁSA

22. cikk

VAGYON

1. Az egyik Szerződő Államban belföldi illetőségű személy tulajdonában lévő és a másik Szerződő Államban található, a 6. cikkben említett ingatlanvagyon által megtestesített vagyon ebben a másik Államban adóztatható.
2. Az egyik Szerződő Állam vállalkozása másik Szerződő Államban található telephelyének üzleti vagyonát képező ingó vagyon által megtestesített vagyon ebben a másik Államban adóztatható.

3. A nemzetközi közlekedésben üzemeltetett tengeri hajók, légi járművek és a belvízi szállítást végző folyami hajók, valamint az ilyen tengeri hajók, légi járművek vagy folyami hajók üzemeltetésére szolgáló ingó vagyon által megtestesített vagyon csak abban a Szerződő Államban adóztatható meg, ahol a vállalkozás tényleges üzletvezetése található.

4. Az egyik Szerződő Államban belföldi illetőségű személy vagyonának minden egyéb eleme csak ebben az Államban adóztatható meg.

V. FEJEZET

A KETTŐS ADÓZTATÁS ELKERÜLÉSÉNEK MÓDSZEREI

23/A cikk

MENTESÍTÉSI MÓDSZER

1. Ha az egyik Szerződő Államban belföldi illetőségű személy olyan jövedelmet szerez, vagy olyan vagyont birtokol, amely ezen Egyezmény rendelkezései értelmében adóztatható a másik Szerződő Államban, az elsőként említett Állam – a 2. és a 3. bekezdés rendelkezéseinek fenntartásával – köteles mentesíteni az ilyen jövedelmet és vagyont az adó alól.

2. Ha az egyik Szerződő Államban belföldi illetőségű személy olyan jövedelemtételekre tesz szert, amelyek az Egyezmény 10. és 11. cikkének rendelkezései értelmében adóztathatók a másik Szerződő Államban, az elsőként említett Állam az adott személy jövedelemadójából a másik Államban megfizetett adó összegével megegyező levonást engedélyez. Az ilyen levonás azonban nem haladhatja meg az adónak a másik Államban megszerzett ilyen jövedelemtételekre jutó – a levonás engedélyezése előtt számított – részét.

3. Függetlenül attól, hogy az egyik Szerződő Államban belföldi illetőségű személy megszerzett jövedelme vagy birtokolt vagyona az Egyezmény rendelkezései értelmében ebben az Államban adómentességet élvez, ez az Állam az adott személy fennmaradó jövedelme vagy vagyona utáni adó kiszámításakor figyelembe veheti az adómentes jövedelmet vagy vagyont.

4. Az 1. bekezdés rendelkezései nem vonatkoznak az egyik Szerződő Államban belföldi illetőségű személy által szerzett jövedelemre vagy birtokolt vagyonra, ha a másik Szerződő Állam a jelen Egyezmény rendelkezéseit alkalmazva az

ilyen jövedelemet vagy vagyont mentesíti az adó alól, illetve ha a 10. cikk vagy 11. cikk 2. bekezdésének a rendelkezéseit alkalmazza az ilyen jövedelemre.

23/B cikk

BESZÁMÍTÁSI MÓDSZER

1. Ha az egyik Szerződő Államban belföldi illetőségű személy olyan jövedelmet szerez, vagy olyan vagyont birtokol, amely ezen Egyezmény rendelkezései értelmében adóztatható a másik Szerződő Államban, az elsőként említett Állam megengedi
   a) a másik Államban megfizetett jövedelemadó összegével megegyező összeg levonását az adott személy jövedelemadójából;
   b) a másik Államban megfizetett vagyonadó összegével megegyező összeg levonását az adott személy vagyonadójából.

   Az ilyen levonás azonban egyik esetben sem haladhatja meg a jövedelemadónak vagy a vagyonadónak a másik Államban adóztatható jövedelemre, illetve vagyonra jutó – a levonás előtt számított – részét.
2. Függetlenül attól, hogy az egyik Szerződő Államban belföldi illetőségű személy által szerzett jövedelem vagy birtokolt vagyon az Egyezmény rendelkezései értelmében ebben az Államban adómentességet élvez, ez az Állam az adott személy fennmaradó jövedelme vagy vagyona utáni adó kiszámításakor figyelembe veheti az adómentes jövedelmet vagy vagyont.

VI. FEJEZET

KÜLÖNÖS RENDELKEZÉSEK

24. cikk

EGYENLŐ ELBÁNÁS

1. Az egyik Szerződő Állam állampolgárai a másik Szerződő Államban nem vethetők alá olyan adóztatásnak vagy azzal összefüggő kötelezettségnek, amelyik eltérő vagy megterhelőbb, mint ennek a másik Államnak az állampolgárai számára hasonló körülmények között – különös tekintettel az illetőségre – előírt vagy előírható adózás vagy azzal összefüggő kötelezettség. Ez az előírás – tekintet nélkül az 1. cikk rendelkezéseire – alkalmazandó azokra a személyekre is, akik nem belföldi illetőségűek egyik vagy mindkét szerződő államban.

2. Az egyik Szerződő Államban belföldi illetőségű hontalan személyek egyik Szerződő Államban sem vethetők alá olyan adóztatásnak vagy azzal összefüggő kötelezettségnek, amelyik eltérő vagy megterhelőbb, mint az adott Állam állampolgárai számára hasonló körülmények között – különös tekintettel az illetőségre – előírt vagy előírható adózás vagy azzal összefüggő kötelezettség.

3. Az egyik Szerződő Állam vállalkozásának a másik Szerződő Államban lévő telephelye ebben a másik Államban nem adóztatható kedvezőtlenebbül, mint e másik Szerződő Állam azonos tevékenységet folytató vállalkozásai. Ez a rendelkezés azonban nem értelmezhető úgy, hogy valamely Szerződő Állam köteles a másik Szerződő Államban belföldi illetőségű személyeknek polgári jogállásuk vagy családi kötelezettségeik alapján olyan személyi kedvezményeket, mentességet vagy levonást biztosítani az adózásban, mint amilyenekben a saját területén belföldi illetőségű személyeket részesíti.

4. Azokat az eseteket kivéve, amikor a 9. cikk 1. bekezdésében, a 11. cikk 6. bekezdésében vagy a 12. cikk 4. bekezdésében foglalt rendelkezések alkalmazandók, az egyik Szerződő Állam vállalkozása által a másik Szerződő Államban belföldi illetékességű személynek fizetett kamatok, jogdíjak és egyéb költségek az adott vállalkozás adóztatható nyereségének megállapítása céljából ugyanolyan feltételekkel vonhatók le, mintha azokat az elsőként említett Államban belföldi illetőségű személyeknek fizették volna ki. Hasonlóképpen, az egyik Szerződő Állam vállalkozásának a másik Szerződő Államban belföldi illetékességű személlyel szemben fennálló tartozása az adott vállalkozás adóztatható vagyonának megállapítása céljából ugyanolyan feltételekkel vonható le, mintha a szerződés az elsőként említett Államban belföldi illetőségű személlyel jött volna létre.

5. Az egyik Szerződő Állam olyan vállalkozásai, amelyeknek tőkéje részben vagy egészben, közvetve vagy közvetlenül egy vagy több, a másik Szerződő Államban belföldi illetőségű személy tulajdonában vagy ellenőrzése alatt áll, nem vethetők olyan adóztatás vagy azzal összefüggő kötelezettség alá, amelyik megterhelőbb, mint az elsőként említett Állam hasonló vállalkozásai számára előírt vagy előírható adózás és azzal összefüggő kötelezettség.

6. Tekintet nélkül a 2. cikk rendelkezéseire, e cikk rendelkezései minden elnevezéstől függetlenül minden adónemre alkalmazandók.

25. cikk

KÖLCSÖNÖS EGYEZTETŐ ELJÁRÁS

1. Ha egy személy véleménye szerint az egyik vagy mindkét Szerződő Állam intézkedései rá nézve olyan adózáshoz vezetnek vagy vezethetnek, amelyik nem áll összhangban az Egyezmény rendelkezéseivel, akkor – az illető Állam belső jogszabályaiban biztosított jogorvoslati lehetőségektől függetlenül – ügyét azon Szerződő Állam illetékes hatósága elé terjesztheti, amelyikben belföldi illetékességű, vagy ha ügyére a 24. cikk 1. bekezdése vonatkozik, akkor annak a Szerződő Államnak az illetékes hatósága elé, amelynek az állampolgára. Az ügyet az arra az intézkedésre vonatkozó értesítést követő három éven belül kell előterjeszteni, amely az Egyezmény szabályainak ellentmondó adózáshoz vezet.
2. Amennyiben az illetékes hatóság a kifogást jogosnak tartja, de önmaga nem képes kielégítő megoldást találni, köteles arra törekedni, hogy az ügyet a másik Szerződő Állam illetékes hatóságával kölcsönös egyeztetés útján rendezze úgy, hogy az Egyezménynek ellentmondó adóztatás elkerülhető legyen. Az így létrejött megállapodást – függetlenül a Szerződő Államok belső jogszabályai által előírt határidőktől – érvényesíteni kell.
3. A Szerződő Államok illetékes hatóságai arra törekednek, hogy az Egyezmény értelmezése vagy alkalmazása során felmerülő nehézségeket vagy kétségeket kölcsönös egyeztetés útján oldják fel. Ezen túlmenően a Szerződő Államok tanácskozást folytathatnak annak érdekében, hogy olyan esetekben is elkerüljék a kettős adóztatást, amelyekről az Egyezmény nem rendelkezik.
4. A Szerződő Államok illetékes hatóságai – az előző bekezdések szellemében létrehozandó megállapodás elérése céljából – közvetlen kapcsolatot tarthatnak fenn, ideértve az illetékes hatóságokból vagy azok képviselőiből létrehozott közös bizottságon keresztül történő kapcsolattartást.
5. Amennyiben
   a) egy személy az 1. bekezdés szerint valamely Szerződő Állam illetékes hatósága elé terjesztette az ügyét azon az alapon, hogy az egyik vagy mindkét Szerződő Állam intézkedései rá nézve olyan adózáshoz vezettek, amely nem áll összhangban az Egyezmény rendelkezéseivel, és
   b) az illetékes hatóságok a 2. bekezdés szerint az ügyet nem tudják az ügynek a másik szerződő állam illetékes hatósága elé terjesztésétől számított 2 éven belül rendezni,

   a személy kérésére az ügyből eredő rendezetlen kérdéseket választottbíróság elé kell terjeszteni. A rendezetlen kérdések nem terjeszthetők azonban választottbíróság elé, ha azokra vonatkozóan bármelyik Állam bírósága vagy köz-

igazgatási bírósága már határozatot hozott. A választottbírósági határozat mindkét szerződő államra nézve kötelező, és azt a Szerződő Államok belső jogszabályai által előírt határidőktől függetlenül érvényesíteni kell, kivéve, ha egy az ügy által közvetlenül érintett személy nem fogadja el a választottbírósági határozatot megvalósító kölcsönös megállapodást. A szerződő államok illetékes hatóságai kölcsönös egyeztetés útján rögzítik az ebben a bekezdésben foglaltak alkalmazásának módját.[1]

26. cikk

INFORMÁCIÓCSERE

1. A Szerződő Államok illetékes hatóságai megadják egymásnak azt a tájékoztatást, amely előre láthatóan releváns ahhoz, hogy az Egyezmény rendelkezéseit végre lehessen hajtani, vagy érvényesíteni lehessen és ki lehessen kényszeríteni – elnevezéstől függetlenül – valamennyi adónemre vonatkozóan a Szerződő Államok, azok közigazgatási egységei vagy helyi hatóságai által hozott belső jogszabályokban, feltéve, hogy az azokban előírt adóztatás nem ellentétes az Egyezménnyel. Az információcserét az 1. és a 2. cikk nem korlátozza.
2. A Szerződő Állam az 1. bekezdés értelmében kapott információt ugyanúgy köteles titokként kezelni, mint a saját belső jogszabályai szerint kapott információt, és azokat csak olyan személyeknek vagy hatóságoknak (ideértve a bíróságokat és a közigazgatási szerveket) fedheti fel, amelyek az 1. bekezdésben említett adók kivetésével vagy beszedésével, ezen adók érvényesítésével, és az azokkal kapcsolatos bűnvádi eljárással vagy a fellebbezések elbírálásával, illetve a fentiek felügyeletével érintettek. Ezek a személyek vagy hatóságok kizárólag az említett célokra használhatják fel az információt. Nyilvános bírósági tárgyalásokon vagy bírósági határozatokban nyilvánosságra hozhatják az információt.
3. Az 1. és 2. bekezdés rendelkezései azonban semmiképpen sem értelmezhetők úgy, hogy kötelezik valamely Szerződő Államot

[1] Egyes Államokban a nemzeti törvények alapján, adópolitikai vagy adminisztratív megfontolásokból, esetleg nem teszik lehetővé, vagy nem indokolják a viták ebben a bekezdésben javasolt módját. Emellett egyes Államok esetleg csak bizonyos Államokkal kötendő egyezményekben kívánják szerepeltetni ezt a bekezdést. Emiatt ezt a cikket csak akkor célszerű belefoglalni az Egyezménybe, ha mindkét Állam arra a következtetésre jut, hogy a bekezdésre vonatkozó szövegmagyarázat 65. bekezdésében ismertetett tényezők alapján annak szerepeltetése helyénvaló. Amint azonban azt a szövegmagyarázat 74. bekezdése megemlíti, más Államok eltávolíthatják a bekezdésből azt a feltételt, hogy nem terjeszthetők választottbíróság elé azok a kérdések, amelyekre vonatkozóan az adott Állam bírósága vagy közigazgatási bírósága már határozatot hozott.

a) olyan közigazgatási intézkedések meghozatalára, amelyek eltérnek saját vagy a másik Szerződő Állam jogszabályaitól vagy közigazgatási gyakorlatától;

b) olyan információ kiadására, amely saját vagy a másik Szerződő Állam jogszabályai szerint vagy rendes közigazgatási gyakorlatában nem szerezhető meg;

c) olyan információ kiadására, amely üzleti, ipari, kereskedelmi vagy szakmai titkot vagy üzleti eljárást tárna fel, vagy amelynek felfedése a közrendbe *(ordre public)* ütközne.

4. Amennyiben valamely Szerződő Állam e cikk alapján tájékoztatást kér, a másik Szerződő Állam az általa alkalmazott információszerző eljárások útján begyűjti a kért információt, akkor is, ha erre ez utóbbi Államnak saját adóügyi céljaira nincsen szüksége. Az előző mondatban foglalt kötelezettségre is vonatkoznak a 3. bekezdés szerinti korlátozások, amelyek azonban semmilyen esetben nem értelmezhetők úgy, mintha engedélyeznék a Szerződő Államnak, hogy megtagadja a tájékoztatást csak azért, mert saját belső céljait nem szolgálja az információ.

5. A 3. bekezdésben foglalt rendelkezések semmilyen esetben nem értelmezhetők úgy, mintha engedélyeznék a Szerződő Államnak, hogy megtagadja a tájékoztatást csupán azért, mert az információ egy bank, más pénzintézet, kedvezményezett vagy ügynöki minőségben, illetve bizalmi alapon eljáró személy birtokában van, vagy mert az valamely személyben birtokolt tulajdonosi részesedésre vonatkozik.

27. cikk

ADÓBEHAJTÁSRA VONATKOZÓ JOGSEGÉLY[1]

1. A Szerződő Államok segítséget nyújtanak egymásnak költségvetési követeléseik beszedésében. A segítségnyújtást az 1. és a 2. cikk nem korlátozza. A Szerződő Államok illetékes hatóságai kölcsönös egyeztető eljárás útján állapodhatnak meg e cikk alkalmazásának módozatairól.

[1] Néhány országban a nemzeti törvények alapján, adópolitikai vagy adminisztratív megfontolásokból, esetleg nem engedélyezik, vagy nem indokolják az e cikkben felvázolt jogsegélyformát, vagy az ilyen típusú jogsegélynek például olyan országokra történő korlátozását írják elő, amelyek hasonló adórendszerrel vagy adóhatósággal rendelkeznek, netán korlátozzák a jogsegély hatálya alá tartozó adók körét. Emiatt ezt a cikket csak akkor célszerű belefoglalni az Egyezménybe, ha mindkét állam arra a következtetésre jut, hogy – a cikkre vonatkozó szövegmagyarázat 1. bekezdésében ismertetett tényezők alapján – meg tudnak egyezni a másik állam által kivetett adók behajtására vonatkozó segítségnyújtásban.

2. E cikk értelmezésében a „költségvetési követelés” kifejezés a Szerződő Államok vagy azok politikai alegységei, illetve helyhatóságai által és nevében kivetett minden fajtájú és elnevezésű adóra vonatkozó tartozást jelent – feltéve, hogy az érintett adó nem ellentétes ezen Egyezménnyel vagy a Szerződő Államok közötti egyéb megállapodással –, ideértve a kamatokat, a központilag kirótt büntetéseket, valamint az ilyen összegek beszedésével vagy a követelés fenntartásával kapcsolatos költségeket.

3. Amennyiben az egyik Szerződő Állam költségvetési követelése az adott állam törvényei szerint érvényesíthető, és az adós – az adott időben – az adott állam törvényei szerint nem akadályozhatja meg a tartozás beszedését, akkor a költségvetési követelést – az adott állam illetékes hatóságának kérésére – beszedés céljából a másik Szerződő Állam illetékes hatósága átveszi. Az ilyen költségvetési követelést a másik Állam a saját adózási és beszedési törvényeivel összhangban hajtja be úgy, mintha az az ő saját költségvetési követelése volna.

4. Amennyiben az egyik Szerződő Állam költségvetési követelése olyan követelés, amelynek fenntartására az adott Szerződő Állam – saját törvényei szerint – intézkedéseket hozhat a beszedés biztosítása érdekében, a költségvetési követelést – az adott állam illetékes hatóságának kérésére – a fenntartásra vonatkozó intézkedések meghozatala céljából a másik Szerződő Állam illetékes hatósága átveszi. Az ilyen költségvetési követelés tekintetében ez a másik Állam saját törvényeivel összhangban hozza meg a követelés fenntartására vonatkozó intézkedéseket úgy, mintha az az ő saját költségvetési követelése volna, még akkor is, ha az intézkedések idején a költségvetési követelés nem érvényesíthető az előbbi Államban, vagy ha az adósnak jogában áll megakadályozni a beszedést.

5. A 3. és a 4. bekezdésben foglalt rendelkezésektől eltérően, az egyik Szerződő Állam által a 3. vagy a 4. bekezdésben megjelölt célra a másik Államtól átvett költségvetési követelésre nem vonatkoznak az átvevő Államban érvényes időbeli korlátozások, sem pedig az átvevő Állam törvényei szerint érvényes, az adott költségvetési követelés jellegéből fakadó elsőbbségi szabályok. Továbbá az egyik Szerződő Állam által a 3. vagy 4. bekezdésben megjelölt célra a másik Államtól átvett költségvetési követelések nem részesülnek a másik Szerződő Állam törvényei alapján az ilyen költségvetési követeléseket megillető kiemelt kezelésben.

6. Az egyik Szerződő Állam költségvetési követelésének fennállását, érvényességét vagy összegét érintő eljárások nem utalhatók a másik Szerződő Állam bíróságai vagy államigazgatási hatóságai hatáskörébe.

7. Amennyiben – azt követően, hogy az egyik Szerződő Állam a 3. vagy a 4. bekezdés értelmében kérelmet nyújtott be, de a másik Szerződő Állam még nem szedte be és nem utalta át a vonatkozó költségvetési követelést az előbbi Államnak – az érintett költségvetési követelésre
   a) – a 3. bekezdés szerinti kérelem esetén – már nem vonatkozik az a kitétel, hogy az az előbbi Állam törvényei szerint érvényesíthető, és az adós az adott időben ezen Állam törvényei szerint nem akadályozhatja meg annak beszedését, vagy
   b) – a 4. bekezdés szerinti kérelem esetén – már nem vonatkozik az a kitétel, hogy a beszedés biztosítása érdekében az előbbi Állam saját törvényei szerint intézkedéseket hozhat a fenntartásra vonatkozóan,

   akkor az előbbi Állam illetékes hatósága haladéktalanul értesíti erről a tényről a másik Állam illetékes hatóságát, és – a másik Állam választása szerint – az előbbi Állam felfüggeszti vagy visszavonja kérelmét.

8. E cikk rendelkezései semmiképpen sem értelmezhetők úgy, hogy kötelezik a Szerződő Államot:
   a) olyan közigazgatási intézkedések meghozatalára, amelyek eltérnek az egyik vagy a másik Szerződő Állam jogszabályaitól vagy közigazgatási gyakorlatától;
   b) olyan intézkedések meghozatalára, amelyek ellentmondanak a közrendnek *(ordre public);*
   c) segítségnyújtásra, amennyiben a másik Szerződő Állam nem tett meg az esettől függően minden – a törvényeinek és adminisztratív gyakorlatának megfelelő – ésszerű intézkedést a követelés beszedése vagy fenntartása érdekében;
   d) segítségnyújtásra abban az esetben, ha az érintett Szerződő Állam oldalán felmerülő közigazgatási teher nyilvánvalóan nem áll arányban a másik Szerződő Állam oldalán jelentkező haszonnal.

28. cikk

DIPLOMÁCIAI TESTÜLETEK ÉS KONZULÁTUSOK KÉPVISELŐI

Az Egyezmény rendelkezései semmilyen módon nem érintik azokat az adózási kiváltságokat, amelyekben a diplomáciai testületek vagy konzulátusok tagjai a nemzetközi jog általános szabályai vagy külön egyezmények rendelkezései alapján részesülnek.

29. cikk

A TERÜLETI HATÁLY KITERJESZTÉSE[1]

1. Ez az Egyezmény – teljes egészében vagy a szükséges módosításokkal – kiterjeszthető [(A állam) vagy (B állam) területének bármely olyan részére, amelyet konkrétan kizártak az Egyezmény alkalmazásából vagy] bármely olyan államra vagy területre, amelynek nemzetközi kapcsolataiért (A állam) vagy (B állam) felelős, és amely az Egyezmény hatálya alá tartozó adókhoz nagymértékben hasonló adókat vet ki. Bármely ilyen kiterjesztés akkor és olyan módosításokkal és feltételek között – ideértve a felmondásra vonatkozó feltételeket – lép hatályba, amelyeket a Szerződő Államok meghatároznak, illetőleg amelyekben a Szerződő Államok diplomáciai csatornákon keresztül váltott jegyzékekben vagy bármilyen más – alkotmányos rendjükkel megegyező – módon megállapodnak.
2. Ha a Szerződő Államok nem kötnek eltérő értelmű megállapodást, az Egyezmény bármelyik Szerződő Állam általi – a 30. cikk szerinti – felmondása az Egyezmény hatályát az adott cikkben előírt módon megszünteti [(A állam) vagy (B állam) területének bármely olyan részére vagy] bármely olyan államra vagy területre vonatkozóan, amelyre az Egyezmény hatályát e cikk alapján kiterjesztették.

VII. FEJEZET
ZÁRÓRENDELKEZÉSEK

30. cikk

HATÁLYBALÉPÉS

1. Ezen Egyezmény ratifikálására és a ratifikálási okmányok mielőbbi átadására …… kerül sor.
2. Az Egyezmény a ratifikálási okmányok átadásával lép hatályba, rendelkezései a következő időponttól érvényesek:
   a) (A államban): .....
   b) (B államban): .....

[1] A szögletes zárójelben lévő szavaknak akkor van jelentőségük, ha – különös rendelkezés alapján – a szerződő állam területének valamely része nem tartozik az Egyezmény hatálya alá.

31. cikk

FELMONDÁS

Ez az Egyezmény bármely Szerződő Állam által történő felmondásáig marad hatályban. Az Egyezményt – diplomáciai csatornákon keresztül – bármely Szerződő Állam felmondhatja a(z) ….. évet követő bármely naptári év vége előtt legalább hat hónappal küldött értesítéssel. Ebben az esetben az Egyezmény a következő időponttól veszti hatályát:

a) (A államban): .....

b) (B államban): .....

ZÁRÓRENDELKEZÉS[1]

[1] Az aláírásra vonatkozó zárórendelkezést a szerződő államok alkotmányos eljárásrendje szerint kell megfogalmazni.

A MODELL ADÓEGYEZMÉNY CIKKEINEK SZÖVEGMAGYARÁZATA

AZ 1. CIKK SZÖVEGMAGYARÁZATA AZ EGYEZMÉNY SZEMÉLYI HATÁLYÁT ILLETŐEN

1. Míg a korai egyezmények általában a szerződő államok „állampolgáraira" vonatkoztak, a legutóbbi egyezmények hatálya alá rendszerint az egyik vagy mindkét szerződő államban „belföldi illetőségű" személyek tartoznak, állampolgárságuktól függetlenül. Néhány egyezmény hatálya még ennél is szélesebb, mivel általánosságban a szerződő államok „adóalanyaira" vonatkozik; tehát az olyan személyekre is kiterjed, akik az érintett államok egyikében sem belföldi illetőségűek, de jövedelmük vagy vagyonuk egy része mindkét államban adókötelesnek minősül. Gyakorlati szempontból előnyösebbnek tűnik kikötni, hogy az Egyezmény hatálya alá az egyik vagy mindkét szerződő államban belföldi illetőségű személyek tartoznak. A „belföldi illetőség" kifejezést a 4. cikk határozza meg.

Az Egyezmény alkalmazása személyi társaságokra

2. Az egyes országok törvényei eltérően ítélik meg a személyi társaságokat *(partnerships)*. Ezek a különbségek különféle nehézségeket támasztanak az adóegyezmények személyi társaságokra való alkalmazásakor. Ezeket a nehézségeket az Adóügyi Bizottság *Az OECD Modellegyezményének alkalmazása a személyi társaságokra* című jelentésében[1] elemzi; a jelentés megállapításait részben az alábbiakban, részben a Modellegyezmény egyéb rendelkezéseiről szóló szövegmagyarázatokban ismertetjük.
3. Mint azt a jelentés kifejti, a nehézségek legfőbb oka az, hogy egyes országok a személyi társaságokat adóköteles egységként (néha akár társaságként) kezelik, míg más országok az „adózási szempontból átlátható" megközelítést alkalmazzák, amely szerint magát a személyi társaságot adózási szempontból nem veszik figyelembe, hanem helyette az egyes üzlettársakat adóztatják meg a személyi társaságból származó jövedelmük alapján.

[1] Mely az *OECD Modellegyezmény* teljes szövegű változatának II. kötetében újból megjelent. R(15)-1. o.

4. Az első nehézséget annak eldöntése okozza, hogy egy személyi társaság mint olyan milyen mértékben részesülhet az Egyezmény rendelkezései által biztosított kedvezményekből. Az 1. cikk szerint csak a szerződő államokban belföldi illetőséggel rendelkező személyek jogosultak igénybe venni az adott államok között megkötött adóegyezmény által nyújtott kedvezményeket. Miközben a 3. cikkre vonatkozó szövegmagyarázat 2. bekezdése megindokolja, hogy egy személyi társaság miért tekintendő személynek, a 4. cikk szerint egy személyi társaság nem feltétlenül minősül az egyik szerződő államban belföldi illetőségűnek.

5. Ha egy személyi társaságot társaságként kezelnek vagy adóztatnak meg, akkor az – a 4. cikk 1. bekezdésében említettek alapján – a személyi társaságot adóztató szerződő állam belföldi illetőségű személye, és ezért jogosult igénybe venni az Egyezmény kedvezményeit. Ha azonban egy államban egy személyi társaságot adózási szempontból átláthatóként kezelnek, a személyi társaság – a 4. cikk 1. bekezdése értelmében – nem „adóköteles" az adott államban, és így az Egyezmény értelmezésében nem minősülhet ott belföldi illetőségűnek. Ebben az esetben elutasítanák az Egyezmény alkalmazását a személyi társaságra mint olyanra, hacsak az Egyezmény nem tartalmaz a személyi társaságokra vonatkozó különös szabályt. Az Egyezmény alkalmazásának ilyen módon való megtagadása esetén az üzlettársak személyi társaságból származó jövedelme után – az illetőség szerinti államban adózás céljából a személyi társaság jövedelméből hozzájuk rendelt rész mértékéig (lásd a 4. cikk szövegmagyarázatának 8.8 bekezdését) – az üzlettársak számára jogosultságot kell biztosítani az azon államok közötti egyezmények kedvezményeinek igénybevételére, amelyekben belföldi illetőségűek.

6. További kérdéseket vet fel az, hogy milyen összefüggés van a személyi társaság és az üzlettársak jogosultsága között az adóegyezményben biztosított kedvezmények igénybevételére.

   6.1 Az egyik kérdés az, hogy milyen hatással lehet az üzlettársak adóztatására az Egyezmény rendelkezéseinek személyi társaságra történő alkalmazása. Ha egy személyi társaságot az egyik szerződő államban belföldi illetőségűnek tekintenek, az Egyezménynek azok a rendelkezései, amelyek korlátozzák a másik szerződő állam jogát a személyi társaság jövedelmének adóztatására, azt a jogát nem csorbítják, hogy megadóztassa az ezen másik államban belföldi illetőségű üzlettársakat a személyi társaság jövedelméből való részesedésük tekintetében. Néhány állam kívánatosnak tekintheti egy olyan rendelkezés belefoglalását az Egyezménybe, amelyik kifejezetten megerősíti a szerződő állam azon jogát, hogy megadóztassa a belföldi illetőségű üzlettársakat a másik szerződő

államban belföldi illetőségűként kezelt személyi társaság jövedelméből való részesedésük tekintetében.

6.2 A másik probléma az Egyezmény rendelkezéseinek hatása az egyik szerződő állam azon jogára, hogy megadóztassa a területén szerzett jövedelmet, amennyiben egy vagy több egyezmény eltérő kedvezményekben részesíti az üzlettársakat és a személyi társaságokat. Ahol például a forrásállam egy belföldi személyi társaságot adózási szempontból átláthatóként kezel, és ezért az üzlettársakat adóztatja meg a személyi társaság jövedelméből rájuk eső rész után, az az üzlettárs, aki egy olyan államban belföldi illetőségű, amelyik a személyi társaságokat társaságként adóztatja meg, nem vehetné igénybe a két állam közötti egyezmény által nyújtott kedvezményeket a személyi társaság jövedelméből rá eső és a forrásállam által megadóztatott rész tekintetében. Ugyanis abban az államban, ahol ugyanez a személy belföldi illetőségű, ezt a jövedelmet – bár olyan személyhez rendelték, aki a forrásállam törvényei szerint igénybe veszi az Egyezmény kedvezményeit – az adott jövedelmi tétel utáni adókötelezettség megállapítása céljából másképpen kezelik.

6.3 Még akkor is az előző bekezdésben ismertetett eredményre jutunk, ha a forrásállam belső törvényei szerint a személyi társaságot nem átláthatóként kezelik, hanem olyan különálló adóköteles entitásként, amelynek a jövedelmet tulajdonítják, feltéve, hogy a személyi társaság nem minősül forrásállambeli illetőségűnek. Ez a következtetés azon az elven alapul, hogy a forrásállamnak figyelembe kell vennie – annak a konkrét környezetnek a részeként, amelyben az Egyezményt alkalmazza –, hogy a joghatósága területén felmerülő jövedelemtételt milyen módon kezelik annak a személynek a joghatóságában, ahol ez a személy belföldi illetőségűként igénybe kívánja venni az Egyezmény kedvezményeit. Azon államoknak, amelyek nem fogadták el a cikk ilyen módon történő értelmezését, lehetőségük van arra, hogy külön rendelkezést iktassanak be, amely kiküszöböli az esetleges kettős adóztatást azokban az esetekben, amikor a két állam eltérően állapítja meg a személyi társaság jövedelmét.

6.4 Ha a 6.2 bekezdésben leírtak szerint a jövedelem „keresztülfolyt” az átlátható személyi társaságon az üzlettársak javára – akik e jövedelem után adókötelesek az illetőségi államukban –, a jövedelem jogosan tekinthető az üzlettársak részére „kifizetettnek”, mivel a jövedelmet hozzájuk és nem a személyi társasághoz rendelték az illetőségi államban való adókötelezettségük megállapítása céljából. A szóban forgó körülmények között az üzlettársak teljesítik azt a több cikk által szabott feltételt, hogy a kérdéses jövedelmet „a másik szerződő államban belföldi

illetőségű személynek fizették". Hasonlóképpen teljesül a fent ismertetett körülmények között az a néhány másik cikk által előírt kikötés, hogy a jövedelmet vagy nyereséget „a másik szerződő államban belföldi illetőségű személy szerzi". Ez a fajta értelmezés megakadályozza, hogy megtagadják az adóegyezmény kedvezményeinek alkalmazását a személyi társaság jövedelmére azon az alapon, hogy sem a személyi társaság – mert az nem belföldi illetőségű –, sem az üzlettársak – mert a jövedelmet nem közvetlenül nekik fizetik, vagy nem közvetlenül ők szerzik meg – nem vehetik igénybe az Egyezmény kedvezményeit az adott jövedelem tekintetében. A 6.3 bekezdésben megvitatott elvből következően azt a feltételt, hogy a jövedelmet egy belföldi illetőségű személynek kell kifizetni, vagy annak kell megszereznie, teljesültnek kell tekinteni még akkor is, ha a forrásállam belső jogszabályai szerint a személyi társaságot nem tekintenék adózás szempontjából átláthatónak, feltéve, hogy a személyi társaság nem minősül forrásállambeli illetőségűnek.

6.5 A három államot érintő személyi társasági ügyek rendkívül összetett kérdéseket vetnek fel az egyezmények által nyújtott kedvezményekre való jogosultságok meghatározása tekintetében. Azonban a 6.2–6.4 bekezdésekben ismertetett elvek alkalmazásával több problémára is megoldás található. Ha egy üzlettárs az egyik államban belföldi illetőségű, de a személyi társaságot egy másik államban hozták létre, és az üzlettársak részesedése a személyi társaság jövedelméből egy harmadik államból származik, akkor az üzlettárs a saját illetősége szerinti állam és a jövedelem forrásául szolgáló állam közötti egyezmény kedvezményeit veheti igénybe, a saját illetősége szerinti államban adóztatás céljából a személyi társaság jövedelméből neki juttatott rész erejéig. Ha a személyi társaságot ezenkívül az alapítás szerinti államban belföldi illetőségűként is adóztatják, akkor maga a személyi társaság az alapítás szerinti állam és a forrásállam közötti egyezmény kedvezményeit veheti igénybe. Az ilyen „dupla kedvezmények" vonatkozásában a forrásállam nem alkalmazhat olyan adóztatást, amely ellentétes bármelyik alkalmazandó egyezmény feltételeivel, ezért ha a két egyezmény különböző kulcsokat ír elő, az alacsonyabbat kell alkalmazni. Azonban a szerződő államok esetleg fontolóra vehetik olyan különös rendelkezések elfogadását, amelyek az egyezmények szerinti kedvezményeket kezelnék az ilyen helyzetekben, annak érdekében, hogy a személyi társaságok igénybe vehessék a kedvezményeket, de az üzlettársak ne nyújthassanak be azzal párhuzamos igényeket. Az ilyen rendelkezések biztosítanák a kedvezménynyújtás megfelelő és egyszerűsített kezelését. Nem alkalmazhatók

kedvezmények a személyi társaság alapítása szerinti állam és a forrásállam közötti egyezmény alapján, ha a személyi társaságot abban az államban, ahol létrehozták, adózás szempontjából átláthatónak tekintik. Hasonlóképpen nem vehetők igénybe kedvezmények az üzlettárs illetősége szerinti állam és a forrásállam közötti egyezmény alapján, ha a személyi társaság jövedelmét az illetőség szerinti állam adótörvénye nem rendeli az üzlettárshoz. Amennyiben a személyi társaságot adózás szempontjából átláthatónak tekintik az alapítása szerinti államban, és a személyi társaság jövedelmét az illetőség szerinti állam adótörvénye nem rendeli az üzlettárshoz, a forrásállam a személyi társaság üzlettárshoz rendelhető jövedelmét korlátozás nélkül adóztathatja.

6.6 Azok a különbségek, ahogyan az egyes országok alkalmazzák az „adózás szempontjából átlátható" elvet, további nehézségeket támaszthatnak az adóegyezmények végrehajtásában. Amikor egy állam úgy ítéli meg, hogy a személyi társaság nem minősül a szerződő államban belföldi illetőségűnek, mert nem adóköteles, és az üzlettársak az illetőségük szerinti államban adókötelesek a személyi társaságból származó jövedelmük után, akkor az adott állam várhatóan úgy fogja az Egyezmény rendelkezéseit alkalmazni, mintha az üzlettársak közvetlenül szerezték volna meg a jövedelmüket, és így a jövedelmeknek a 6–21. cikkek jövedelemszerzési szabályai szerinti besorolása nem módosul azon körülmény miatt, hogy a jövedelem keresztülfolyik a személyi társaságon. Ugyanakkor felmerülhetnek nehézségek azoknak a rendelkezéseknek az alkalmazásakor, amelyek az adóalany tevékenységére és jellegére, valamint az adóalany és egy másik fél közötti ügyletre utalnak. Néhány ilyen problémával foglalkozik az 5. cikk szövegmagyarázatának 19.1 bekezdése és a 15. cikk szövegmagyarázatának 6.1 és 6.2 bekezdése.

6.7 Végül számos nehézség adódik akkor, amikor a szerződő államok az Egyezmény különböző szabályait alkalmazzák a személyi társaság vagy annak üzlettársai által szerzett jövedelemre az érintett államok belső törvényeitől vagy az Egyezmény rendelkezéseinek, illetve a vonatkozó tényeknek az értelmezésétől függően. Ezek a nehézségek a besorolási ellentmondások tágabb köréhez kapcsolódnak, amellyel a 23. cikk szövegmagyarázatának 32.1 és az azt követő, valamint az 56.1 és az azt követő bekezdése foglalkozik.

Kollektív befektetési intézményekkel kapcsolatos nemzetközi kérdések

6.8 A legtöbb ország megalkotta az olyan kisbefektetői csoportokkal kapcsolatos belföldi adózási kérdésekre vonatkozó szabályait, amelyek kollektív befektetési intézményekben (KBI) vonják össze pénzeszközeiket. Általánosságban ezeknek a rendszereknek a célja az, hogy biztosítsák a közvetlen befektetések és a KBI-n keresztül történő befektetések egyenlő elbírálását. Ezek a rendszerek általában ezt a célt meg is valósítják, ha a befektetők, a KBI és a befektetés is azonos országban található, azonban gyakran merül fel probléma, ha egy vagy több fél a felek közül, illetve a befektetések különböző országokban találhatók. Ezeket a problémákat az Adóügyi Bizottság *Az Egyezmény által biztosított kedvezmények megadása a kollektív befektetési eszközök jövedelme tekintetében* című jelentése[1] tárgyalja, melynek fő következtetései beépültek az alábbi bekezdésekbe. A Jelentés és a jelen dokumentum értelmezésében a KBI kifejezés csak azokra az alapokra vonatkozik, amelyeknek nagyszámú tulajdonosuk van, diverzifikált értékpapír-portfolióval rendelkeznek, és az alapításuk szerinti ország befektető-védelmi szabályozása alá tartoznak.

Az egyezmény alkalmazása a KBI-kre

6.9 A nemzetközi vonatkozásban felmerülő fő kérdés az, hogy kollektív befektetési eszközök saját jogukon jogosultak legyenek-e az Egyezmény által kínált kedvezményekre. Ahhoz, hogy ez megvalósulhason olyan megállapodások esetében, amelyek az Egyezményhez hasonlóan nem tartalmaznak a kollektív befektetési intézményekre vonatkozó konkrét rendelkezéseket, a KBI-t úgy kellene tekinteni, mint valamely Szerződő Államban „belföldi illetőségű" „személyt", illetve a 10. és 11. cikk alkalmazása tekintetében a kapott jövedelem „tényleges haszonhúzóját".

6.10 Annak eldöntése, hogy egy KBI-t „személynek" kell-e tekinteni, a KBI jogi formájával kezdődik, amely országonként, valamint az eszközök különböző típusai esetén jelentősen eltérő lehet. Sok országban a legtöbb KBI társaságként működik. Másutt a KBI leggyakoribb formája a tröszt. Megint más országokban a KBI-k egyszerű szerződéses megállapodások, vagy közösen tulajdonolt eszközök. A legtöbb esetben a KBI az adójog szempontjából az alapítás szerinti államban adóalanynak vagy „személynek" minősül; például néhány országban, amelyben a KBI ál-

[1] A jelentés az *OECD Modell Adóegyezmény* teljes szövegű változatának II. kötetében újból megjelent. R(24)-1. o

talában tröszt formában jön létre, vagy maga a tröszt, vagy annak megbízott kezelői ebbéli minőségükben kollektíven eljárva a belföldi adózás szempontjából adóalanynak vagy személynek minősülnek. Tekintettel a „személy" tág jelentésére, az a tény, hogy egy adott KBI-t az alapítás szerinti országának adójoga adóalanynak tekint, azt kell, hogy jelezze, hogy az adott KBI az egyezmény szempontjából „személynek" minősül. Ilyen körülmények között ha a szerződő államok kifejezetten pontosítani kívánják, hogy az egyezményeik szempontjából ezek a KBI-k személynek minősülnek, kétoldalúan megállapodhatnak a „személy" kifejezés meghatározásának olyan módosításában, hogy az a KBI-ket is magában foglalja.

6.11 Az, hogy egy KBI belföldi illetőségű-e egy Szerződő Államban, nem a jogi formáján múlik (amíg személynek minősül), hanem az alapítása szerinti államban rá alkalmazott adóelbíráláson. Bár a KBI-kre vonatkozó nemzeti szabályozásoknak minden esetben célja annak biztosítása, hogy csak egy szinten – vagy a KBI, vagy a befektetők szintjén – történjen adóztatás, az államok ezt a célt különböző módon érik el. Egyes államokban a KBI-kben részesedéssel rendelkezők adóznak a KBI által szerzett jövedelem után, nem pedig a KBI adóköteles az ilyen jövedelem után. Az ilyen, adózás tekintetében átlátható KBI nem tekinthető belföldi illetőségűnek az alapítása szerinti államban, mert ott nem adóköteles.

6.12 Más államokban ezzel szemben a KBI-knek elméletileg adót kell fizetniük, de a jövedelmük teljesen mentesülhet az adó alól, például akkor, ha a KBI megfelel bizonyos – a céljával, tevékenységével vagy működésével kapcsolatos – feltételeknek, amelyek között szerepelhetnek az eredményfelosztás minimális összegére, a jövedelem forrására, néha a KBI tevékenységi területére vonatkozó követelmények. Gyakoribb, hogy a KBI-nek adót kell fizetnie, de az adóalap a befektetőknek juttatott felosztott eredményt figyelembe véve különféle módokon csökkenthető. A felosztott eredményre való tekintettel alkalmazható levonások miatt tényleges adófizetésre általában nem kerül sor. Más államok megadóztatják a KBI-ket, de különleges, alacsony adókulcsot alkalmaznak. Végezetül, más államok megadóztatják a KBI-ket teljes mértékben, a befektetői szintet is integrálva azért, hogy elkerüljék a KBI-kből származó jövedelmek kettős adóztatását. Azok az országok, amelyek a 4. cikk szövegmagyarázatának 8.6 bekezdésében foglalt nézettel azonosulnak, mely szerint egy személy akkor is adóköteles, ha az alapítása szerinti állam nem vet ki adót, a KBI-k mindezen esetekben belföldi illetőségűnek minősülnek az alapításuk szerinti országban, mivel a KBI ebben az ál-

lamban teljes körű adóztatás alá esik. Még abban az esetben is, amikor a KBI jövedelme nulla százalékon adózik, vagy adómentes, teljesülhetnek a belföldi illetőség feltételei, amennyiben az alacsonyabb adókulcsra vagy mentességre való jogosultság feltételei kellően szigorúak.

6.13 Azok az országok, amelyek a másik, a 4. cikk szövegmagyarázatának 8.7 bekezdésében foglalt nézettel azonosulnak, mely szerint az adómentes személy nem adóköteles, úgy tekinthetik, hogy az előző bekezdésben leírt KBI-k egy része vagy egyike sem belföldi illetőségű az alapítása szerinti országban. Az ezt a nézetet követő államok, valamint az ezekkel az országokkal tárgyalást folytató államok számára ajánlatos ezt a kérdést a kétoldalú tárgyalások során felvetni.

6.14 Egyes országok kétségbe vonták, hogy egy KBI, még ha „személy" és „belföldi illetőségű" is, az általa kapott jövedelem tényleges haszonhúzója lehet. A 6.8 bekezdés meghatározása szerint a KBI-nek nagyszámú tulajdonossal és diverzifikált értékpapír-portfolióval kell rendelkeznie, valamint az alapítása szerinti ország befektető-védelmi szabályozása alá kell tartoznia; az ilyen KBI-k vagy azok kezelői gyakran látnak el jelentős feladatokat a KBI eszközeinek befektetése és kezelése terén. Ezen felül a KBI befektetőinek pozíciója jogi és gazdasági szempontból lényegesen különbözik attól a befektetőétől, aki az eszközök tulajdonosa, ezért nem lenne helyes a KBI befektetőit a KBI-ből származó jövedelem tényleges haszonhúzójának tekinteni. Ennek megfelelően azt az eszközt, amely megfelel a nagyszámú tulajdonossal rendelkező KBI meghatározásának, az általa kapott osztalék és kamat tényleges haszonhúzójának is kell tekinteni, amíg a KBI kezelői tetszés szerinti joggal bírnak a jövedelem forrásául szolgáló eszközök kezelését illetően (kivéve, ha egy az adott államban belföldi illetőségű egyén, aki ugyanilyen körülmények között hozzájutna a jövedelemhez, nem minősülne a jövedelem tényleges haszonhúzójának).

6.15 Mivel ezek az elvek szükségképpen általánosak, előfordulhat, hogy a KBI-k, befektetők és közvetítők számára nem egyértelmű, hogyan kell alkalmazni azokat a KBI-k egy adott típusára. Az egyezményben biztosított kedvezményekre való jogosultságot illető bizonytalanság különösen problémás lehet egy KBI számára, amelynek a nettó eszközérték (NEÉ) kiszámításához figyelembe kell venni a várható jövedelmeket, ideértve az egyezményből eredő esetleges forrásadó-kedvezményeket. Az általában naponta meghatározott nettó eszközérték szolgál a jegyzésnél és -visszaváltásnál alkalmazott árak alapjául. Ha a KBI által végül igénybe vehető forrásadó-kedvezmény nem felel meg a KBI eredeti,

a forrásadó-kedvezmény összegére és időpontjára vonatkozó feltevéseinek, akkor eltér egymástól a tényleges nettó eszközérték és az a nettó eszközérték, amelyet az időközben a KBI részesedést vásárló, eladó vagy visszaváltó befektetők alkalmaztak.

6.16 A fennálló egyezmények mellett meglévő bizonytalanság csökkentése érdekében az adóhatóságok hasznosnak találhatják, ha kölcsönös megállapodás útján tisztázzák a KBI-k adott államokban működő egyes típusaira vonatkozó elbírálást. A KBI-k bizonyos típusai esetében a kölcsönös megállapodás egyszerűen csak megerősítheti, hogy az adott KBI megfelel a fent ismertetett technikai feltételeknek, és így saját jogán jogosult a kedvezményekre. Más esetekben a kölcsönös megállapodás egy adminsztratív megoldást kínálhat a KBI-k számára arra, hogy igényt nyújtsanak be az egyezmény kedvezményeire jogosult befektetőkre vonatkozóan (a kérdés kifejtését lásd *Az Egyezmény által biztosított kedvezmények megadása a kollektív befektetési eszközök jövedelme tekintetében* című jelentés 36-40. bekezdésében). A kölcsönös megállapodások természetesen nem csökkenthetik azokat a kedvezményeket, amelyekre a KBI az egyezmény értelmében jogosult.

A kollektív befektetési intézmények jelenlegi kezeléséből eredő szabályozási kérdések

6.17 Ugyanezen megfontolások alapján ajánlatosnak tűnik az egyezmények tárgyalása során külön kitérni a KBI-k adószempontú kezelésre. Így, még akkor is, ha úgy tűnik, hogy a KBI-k minden Szerződő Államban jogosultak a kedvezményekre, a bizonytalanság kiküszöbölése érdekében helyénvaló lehet ezt az álláspontot nyilvánosan is (például jegyzékváltás útján) megerősíteni. Szintén helyénvaló lehet kifejezetten a szövegbe foglalni a KBI-k egyezmény szerinti jogosultságát, például az alábbiakhoz hasonló rendelkezés beillesztése útján:

> Tekintet nélkül ennek az Egyezménynek az egyéb rendelkezéseire, egy kollektív befektetési intézmény, amelyet valamely Szerződő Államban alapítottak, és amely a másik Szerződő Államban keletkező jövedelemhez jut, az Egyezménynek az ilyen jövedelemre való alkalmazása tekintetében az ilyen személyt az alapítása szerinti Szerződő Államban kell belföldi illetőségűnek, illetve a kapott jövedelem tényleges haszonhúzójának tekinteni (feltéve, ha egy olyan személy, aki az elsőként említett államban belföldi illetőségű, és ugyanilyen körülmények között jut hozzá ehhez a jövedelemhez, a jövedelem tényleges haszonhúzójának minősülne). E bekezdés értelmezésében a

„kollektív befektetési intézmény” jelentése [A állam] esetében [ ], [B állam] esetében [ ], továbbá minden olyan befektetési alap, megállapodás vagy entitás, amelyet valamelyik Szerződő Államban alapítottak, és amelyre vonatkozóan a Szerződő Államok illetékes hatóságai megállapodnak abban, hogy az e bekezdés értelmezésében azok kollektív befektetési intézményeknek minősülnek.

6.18 A Szerződő Államok az új egyezményeknek, illetve a fennálló egyezmények módosításának a tárgyalása során azonban nemcsak az egyezmény többi rendelkezésének a KBI-kre való alkalmazásának eredményeit tisztázhatják, hanem ezeket az eredményeket módosíthatják is olyan mértékben, amilyen mértékben az a szabályozási célok eléréséhez szükséges. Egy adott kétoldalú egyezmény esetében például a szakmai elemzés arra az eredményre juthat, hogy míg az egyik Szerződő Államban található KBI-k jogosultak a kedvezményekre, addig a másikban lévők nem. Az egyezmény emiatt egyenlőtlennek tűnhet – bár, hogy valóban az-e, az az adott körülményektől függ. Amennyiben még is egyenlőtlen, a Szerződő Államoknak igazságos megoldásra kell törekedniük. Ha a gyakorlati eredmény mindegyik Szerződő Államban az, hogy a legtöbb KBI valójában nem fizet adót, akkor a Szerződő Államoknak meg kell kísérelniük megoldást találni a jogi formát illető eltérésekre, amelyek megoldások híján azt eredményezhetik, hogy az egyik államban található KBI-k jogosultak a kedvezményekre, míg a másik államban találhatóktól megtagadhatóak azok. Egyébiránt a jogi formában és a két Szerződő Államban alkalmazott adóelbírálásban fennálló eltérések azt is jelenthetik, hogy helyes, ha a két országban található KBI-ket eltérően kezelik. A KBI-knek a két Államban történő adózásának összevetésekor nem csupán magának a KBI-nek az adózását, hanem a forrásállamban és a befektetők szintjén történő adózást is figyelembe kell venni. A cél az, hogy nemzetközi kontextusban megvalósuljon a közvetlen befektetések és a KBI-n keresztül történő befektetések semlegessége, éppen úgy, ahogyan a KBI-k elbírálására vonatkozó legtöbb belföldi rendelkezés célja is ennek a semlegességnek a biztosítása belföldi környezetben.

6.19 A Szerződő Államok megvizsgálhatják azt is, hogy egy már létező egyezmény rendelkezései elegendőek-e ahhoz, hogy a KBI-kkel ne lehessen visszaélni. Előfordulhat, hogy egy KBI akkor is megfelel azoknak a feltételeknek, amelyek alapján saját jogán igényt tarthat az egyezmény által kínált előnyökre, ha a gyakorlatban a jövedelme után semennyi, vagy csak nagyon kevés adót kell fizetnie. Ebben az esetben a

KBI révén olyan, harmadik országban belföldi illetőségű személyeknek is lehetőségük nyílhat arra, hogy igénybe vegyék az egyezmény által kínált kedvezményeket, akik számára közvetlen befektetőként ez nem lenne lehetséges. Ezért helyénvaló lehet, ha a visszaélések elleni *(anti-abuse)* vagy az egyezménnyel való üzletelés *(anti treaty shopping)* elleni általános érvényű szabályok révén (ahogyan „Az Egyezmény helytelen használata" című részben szerepel), vagy a KBI-kre vonatkozó konkrét rendelkezések útján korlátozzák azokat a kedvezményeket, amelyekre az ilyen KBI-k jogosultak lehetnének.

6.20 Annak eldöntéséhez, hogy szükség van-e ilyen rendelkezésre, a Szerződő Államok megvizsgálják az egyes Szerződő Államokban jelen lévő különféle típusú KBI-k gazdasági jellemzőit, beleértve az egyezménnyel való visszaélés lehetőségét. Az a KBI például, amelynek az alapítása szerinti államban semmilyen adót nem kell fizetnie, nagyobb kockázatot jelenthet az egyezménnyel való visszaélés tekintetében, mint az a KBI, amely a szervezet szintjén adóköteles, vagy amelynél a nem belföldi illetőségű befektetőknek forrásadó-fizetési kötelezettségük van.

A KBI-k kezelését módosító lehetséges rendelkezések

6.21 Amennyiben a Szerződő Államok megállapodnak abban, hogy a 6.18-6.20 bekezdésekben vázolt aggodalmak kezeléséhez szükség van a KBI-kre vonatkozó külön rendelkezésekre, az alábbiakat illeszthetik a kétoldalú egyezménybe:

a) Tekintet nélkül ennek az Egyezménynek az egyéb rendelkezéseire, egy kollektív befektetési intézmény, amelyet valamely Szerződő Államban alapítottak, és amely a másik Szerződő Államban keletkező jövedelemhez jut, az Egyezménynek az ilyen jövedelemre való alkalmazása tekintetében az ilyen személyt az alapítása szerinti Szerződő Államban kell belföldi illetőségűnek minősíteni, illetve a kapott jövedelem tényleges haszonhúzójának (feltéve, ha egy olyan személy, aki az elsőként említett államban belföldi illetőségű, és ugyanilyen körülmények között jut hozzá ehhez a jövedelemhez, a jövedelem tényleges haszonhúzójának minősülne), de csak olyan mértékben, amilyen mértékben a kollektív befektetési intézmény hasznot biztosító részesedéseinek birtokosai egyenértékű kedvezményezettek.

b) E bekezdés értelmezésében:

(i) a „kollektív befektetési intézmény" jelentése [A állam] esetében [ ], [B állam] esetében [ ], továbbá minden olyan befektetési alap, megállapodás vagy entitás, amelyet valamelyik Szerződő

Államban alapítottak, és amelyre vonatkozóan a Szerződő Államok illetékes hatóságai megállapodnak abban, hogy az e bekezdés értelmezésében kollektív befektetési intézménynek minősül; továbbá

(ii) az „egyenértékű kedvezményezett" olyan, a KBI alapítása szerinti Szerződő Államban belföldi illetőségű kedvezményezett, valamint bármely olyan államban belföldi illetőségű kedvezményezett, amellyel a jövedelem keletkezése szerinti Szerződő Állam olyan jövedelemadókról szóló egyezményt kötött, amely lehetővé teszi a hatékony és teljes körű információcserét, és aki – amennyiben megkapná azt a jövedelemtételt, amelyre vonatkozóan az Egyezmény által kínált ezen kedvezményre igény támasztanak – az említett egyezmény vagy a jövedelem keletkezése szerinti Szerződő Állam belső joga értelmében olyan adókulcsra lenne jogosult, amely legalább olyan alacsony, mint amilyenre a KBI ezen Egyezmény értelmében az adott jövedelemtétel tekintetében igényt támaszt.

6.22 A Szerződő Államok a *b)(i)* alpontban hivatkozhatnak a KBI-kre vonatkozó, releváns adójogi vagy értékpapír-jogi jogszabályokra. Annak eldöntéséhez, hogy egy adott KBI milyen elbírálás alá essen, a Szerződő Államoknak figyelembe kell venniük a korábban tárgyalt szabályozási szempontokat. A tárgyalók megállapodhatnak abban, hogy a KBI-k elbírálásában a két Szerződő Államban, vagy akár egy Szerződő Államon belül fennálló gazdasági különbségek indokolhatnak eltérő kezelés előírását az adóegyezményben. Ekkor az ebben a részben közölt rendelkezések bizonyos kombinációja kerülhet be az egyezménybe.

6.23 Az, hogy a KBI-k olyan mértékben vehetik igénybe a kedvezményeket, amely mértékben a *b)(ii)* alpontban definiált „egyenértékű kedvezményezettek" tulajdonát képezik, biztosítja, hogy azok a befektetők, akik jogosultak lettek volna a kedvezményekre a forrásállamból származó jövedelem tekintetében, ha ahhoz közvetlenül jutottak volna hozzá, ne kerüljenek rosszabb helyzetbe azzal, hogy egy harmadik országban található KBI-n keresztül fektetnek be. Ez a megközelítés tehát a közvetlen befektetések és a KBI-n keresztül történő befektetések közötti semlegességet szolgálja. Emellett csökkenti a forrásállam és a befektető illetősége szerinti állam általi kettős adóztatás veszélyét, amennyiben létezik közöttük adóegyezmény. Előnyös a befektetők – különösen a kis országok befektetői – számára, akiknek így a befektetési intézmények nagyobb választéka áll rendelkezésére. Továbbá fokozza a méretgazda-

ságosságot, mely a KBI-ken keresztül történő befektetés egyik fő gazdasági előnye. Végezetül, ennek a megközelítésnek az alkalmazása jelentősen leegyszerűsíti a jogszabályi előírások betartásával kapcsolatos adminisztratív eljárásokat. Tekintettel a kétoldalú egyezmények elterjedtségére, és arra, hogy ezek az egyezmények szinte minden esetben 10-15 százalékos adókulcsot írnak elő a portfolió osztalékára, sok esetben a KBI szinte minden befektetője „egyenértékű kedvezményezett".

6.24 Ez a rendelkezés ugyanakkor megakadályozza, hogy a befektetők arra használják a KBI-t, hogy az adóegyezmény szempontjából jobb helyzetbe kerüljenek, mintha közvetlenül fektetnének be. Ezt az adókulcsok összevetése biztosítja, amely az „egyenértékű kedvezményezett" meghatározásában szerepel. Ennek megfelelően az összehasonlítás helyes módja az, ha a KBI által igényelt adókulcsot azzal az adókulccsal vetik össze, amelyre a befektető akkor támaszthatott volna igényt, ha közvetlenül fektet be. Tegyük fel például, hogy egy a *B* államban alapított KBI osztalékot kap egy A államban belföldi illetőségű társaságtól. A KBI befektetőinek 65 százaléka a *B* államban belföldi illetőségű, egyéni befektető; 10 százalékuk a *C* államban alapított nyugdíjalap, 25 százalékuk pedig a *C* államban belföldi illetőségű, egyéni befektető. Az *A* és *B* állam közötti adóegyezmény értelmében a portfolióosztalék maximálisan 10 százalékos forrásadó alá esik. Az *A* és *C* állam közötti adóegyezmény értelmében a nyugdíjalapok a forrásállamban mentesek az adó alól, az egyéb portfolióosztalékok után pedig maximálisan 15 százalékos forrásadó fizetendő. Mind az *A* és *B* állam közötti, mind az *A* és *C* állam közötti adóegyezmény tartalmaz a hatékony és teljes körű információcserére vonatkozó rendelkezéseket. Ezen adatok alapján a KBI befektetőinek 75 százaléka – a *B* államban belföldi illetőségű egyének, valamint a *C* államban alapított nyugdíjalapok – egyenértékű kedvezményezett.

6.25 A forrásállamok emellett aggasztónak találhatják az adózás esetleges késedelmét, amely a nem adóköteles, vagy alacsony kulccsal adózó KBI-k esetében felmerülhet, ha azok felhalmozzák a jövedelmüket ahelyett, hogy adott időszakbanfelosztanák. Ezek az Államok megkísérelhetik, hogy a KBI által igénybe vehető kedvezményeket olyan arányra csökkentik, amilyen arányban az adott időszakban a KBI befektetőinek a KBI-ből adóköteles jövedelme származott. A gyakorlatban azonban ez a megközelítés a nagyszámú tulajdonossal rendelkező KBI-k esetében nehezen alkalmazhatónak bizonyult. Azok az államok, amelyek aggasztónak találják az ilyen késedelem lehetőségét, a tárgyalások során olyan rendelkezésekre törekedhetnek, amelyek értelmében a kedvezmé-

nyekre csak azok a KBI-k jogosultak, amelyeknek az adott időszakra eredményt osztanak fel. Más államok azonban esetleg kevésbé találják aggasztónak a késedelem lehetőségét. Úgy vélhetik, hogy még ha a befektetőnek aktuálisan nem is kell adót fizetnie a KBI által kapott jövedelem után, végül adót kell majd fizetnie vagy a kifizetett összeg után, vagy a tőkenyereség után, amennyiben a KBI-ben való részesedését eladjamég mielőtt a KBI felosztja a jövedelmet. Ezek az Államok a tárgyalások során olyan rendelkezésekre törekedhetnek, amelyek akkor is biztosítják a kedvezményeket a KBI-k számára, ha azok nem kötelesek az adott időszakban felosztani a jövedelmüket. Sok Államban ezen felül a befektetésből származó jövedelem adókulcsa nem lényegesen magasabb, mint az osztalékok egyezmény szerinti forrásadója, így az illetőség szerinti Államnak történő adófizetés csak kevéssé vagy egyáltalán nem halasztható azzal, ha a jövedelemhez nem közvetlenül, hanem egy befektetési alapon keresztül jutnak hozzá. Emellett sok Állam már lépéseket tett annak biztosítására, hogy az adott Államban belföldi illetőségű befektetők által befektetési alapok révén szerzett jövedelmet az adott időszakban adóztassa meg függetlenül attól, hogy az alapok felhalmozzák-e a jövedelmet. Eztovább mérsékli az említett adóztatás halasztásának lehetőségét. A jövedelmük rendszeres felosztására nem köteles KBI-kre vonatkozó kezelés meghatározása során az Államoknak ajánlatos megfontolniuk, hogy ezek, illetve egyéb tényezők nem nyújtanak-e megoldást a korábbi aggodalmakra, és nem teszik-e így szükségtelenné az ismertetett korlátozásokat.

6.26 Néhány Állam úgy véli, hogy az egyezmény hatálya alá tartozó minden befektető – köztük a harmadik országban található befektetők – figyelembe vétele megváltoztatná az adóegyezmények kétoldalú jellegét. Ezek az Államok úgy is dönthetnek, hogy egy KBI csak olyan mértékben legyen jogosult az egyezmény által kínált kedvezményekre, amilyen mértékben a KBI befektetői belföldi illetőségűek abban a Szerződő Államban, ahol a KBI-t alapították. Ebben az esetben a rendelkezés megfogalmazása a következő:

a) Tekintet nélkül ennek az Egyezménynek az egyéb rendelkezéseire, egy kollektív befektetési intézmény, amelyet valamely Szerződő Államban alapítottak, és amely a másik Szerződő Államban keletkező jövedelemhez jut, az Egyezménynek az ilyen jövedelemre való alkalmazása tekintetében az ilyen személyt az alapítása szerinti Szerződő Államban kell belföldi illetőségűnek minősíteni, illetve a kapott jövedelem tényleges haszonhúzójának (feltéve, ha egy

olyan személy, aki az elsőként említett államban belföldi illetőségű, és ugyanilyen körülmények között jut hozzá ehhez a jövedelemhez, a jövedelem tényleges haszonhúzójának minősülne), de csak olyan mértékben, amilyen mértékben a kollektív befektetési intézmény hasznot biztosító tulajdoni részesedéseinek birtokosai belföldi illetőségűek abban a szerződő államban, ahol a KBI-t alapították.

b) E bekezdés értelmezésében a „kollektív befektetési intézmény" jelentése [A állam] esetében [ ], [B állam] esetében [ ], továbbá minden olyan befektetési alap, megállapodás vagy entitás, amelyet valamelyik Szerződő Államban alapítottak, és amelyre vonatkozóan a Szerződő Államok illetékes hatóságai megállapodnak abban, hogy az e bekezdés értelmezésében kollektív befektetési intézménynek minősül.

6.27 Bár a 6.21 és 6.26 bekezdésben vázolt, tisztán arányosságon alapuló megközelítés védelmet nyújt az egyezménnyel való visszaélés ellen, jelentős adminisztrációs terheket is róhat a KBI-kre, amennyiben azok minden egyes befektetőről megkísérlik megállapítani, hogy jogosult-e az egyezmény által kínált kedvezményekre. A Szerződő Állam dönthet úgy, hogy amennyiben a KBI befektetőinek jelentős hányada jogosult az egyezmény által kínált kedvezményekre, az elegendő védelem az egyezménnyel való visszaélés ellen, és így helyénvaló egy olyan, tulajdonosok hányadára vonatkozó alsó határértéket előírni, amely fölött a kedvezmény a KBI teljes jövedelmére jár. A határérték előírása egyben mérsékelheti a felmerülő adminisztrációs terheket is. Ennek megfelelően az alábbi mondat illeszthető be az *a)* albekezdés után:

> Amennyiben azonban a kollektív befektetési eszköz hasznot biztosító tulajdoni részesedései birtokosainak legalább [ ] százaléka [egyenértékű kedvezményezett][belföldi illetőségű abban a Szerződő Államban, ahol a kollektív befektetési intézményt alapították], a kollektív befektetési intézmény az alapítása szerinti Szerződő Államban belföldi illetőségűnek tekintendő, továbbá a teljes jövedelme tekintetében a jövedelem tényleges haszonhúzójának minősül (feltéve, ha egy olyan személy, aki az elsőként említett Államban belföldi illetőségű, és ugyanilyen körülmények között jut volna hozzá ehhez a jövedelemhez, a jövedelem tényleges haszonhúzójának minősült volna).

6.28 Bizonyos esetekben előfordulhat, hogy a Szerződő Államok a KBI-k bizonyos típusai esetében a 6.17, 6.21 és 6.26 bekezdésben foglalttól eltérő megközelítést kívánnak alkalmazni úgy, hogy a KBI az igényeit nem a saját nevében, hanem a befektetők nevében támasztja. Erre például ak-

kor kerülhet sor, ha a KBI részesedéseinek, vagy a részesedések egy bizonyos osztályának nagy része olyan nyugdíjalap tulajdonában van, amely a forrásországban az idevágó, a 18. cikk szövegmagyarázatának 69. bekezdésében ismertetetthez hasonló egyezmény értelmében mentes az adó alól. Annak biztosítására, hogy a befektetők ne veszítsék el azokra a kedvezményes adókulcsokra való jogosultságukat, amelyre közvetlen befektetés esetén jogosultak lettek volna, a Szerződő Államok az ilyen KBI-k tekintetében megállapodhatnak az alábbihoz hasonló rendelkezésben (bár a KBI-k más típusai esetében feltehetően a 6.17, 6.21 vagy a 6.26 bekezdésben foglalt megközelítések egyikét fogadják el):

a) A *c*) albekezdésben foglalt kollektív befektetési intézmény, melyet az egyik Szerződő Államban alapítottak, és a másik Szerződő Államban keletkező jövedelemhez jut, nem tekintendő belföldi illetőségűnek az alapítása szerinti Szerződő Államban, azonban a hasznot biztosító tulajdoni részesedéseinek birtokosai nevében igényt tarthat azon adócsökkentésekre, mentességekre és egyéb kedvezményekre, amelyekre e tulajdonosok a jelen Egyezmény alapján jogosultak lettek volna, amennyiben közvetlenül jutottak volna hozzá ehhez a jövedelemhez.

b) A kollektív befektetési intézmény nem támaszthat az *a)* albekezdés alapján igényt a kedvezmények igénybevételére a hasznot biztosító tulajdoni részesedéseinek birtokosai nevében, amennyiben maga a tulajdonos egyénileg már igényt nyújtott be a kedvezmények igénybevételére a kollektív befektetési intézmény által kapott jövedelem tekintetében.

c) Ez a bekezdés az [A állam] esetében [ ], a [B állam] esetében [ ], továbbá minden olyan befektetési alapra, megállapodásra és entitásra vonatkozik, amelyet valamelyik Szerződő Államban alapítottak, és amelyre vonatkozóan a Szerződő Államok illetékes hatóságai megállapodnak, hogy ezt a bekezdést kell alkalmazni.

Ez a rendelkezés azzal a korlátozással járna, hogy a KBI csak az alapítása szerinti Szerződő Államban belföldi illetőségűek nevében nyújthatna be igényt. Amennyiben a 6.23 bekezdésben jelzett okok miatt a Szerződő Államok lehetővé kívánják tenni, hogy a KBI a harmadik államokban belföldi illetőségű, az egyezményben kínált kedvezményekre jogosult befektetők nevében is igényt támasszon, ez megvalósítható úgy, hogy az *a)* albekezdésben „az ennek a egyezménynek” kifejezést a „bármely olyan egyezmény, amelyben a másik Szerződő Állam szerződő fél” kifejezésre cserélik. Amennyiben, ahogyan az várható, a Szerződő Államok abban állapodnak meg, hogy az ebben a bekezdésben rögzített kezelés csak a

KBI-k bizonyos típusaira érvényes, biztosítani kell, hogy a KBI-k típusainak a *c)* albekezdésben szereplő felsorolásában ne szerepeljen olyan típus, amely az általánosabb érvényű rendelkezésekben, mint például a 6.17, a 6.21 vagy a 6.26 bekezdésekben is szerepel. Biztosítva ezzel azt, hogy a KBI-k egyes típusaira vonatkozó kezelés ne választható, hanem előre meghatározott legyen. Azok az országok, amelyek lehetővé kívánják tenni a KBI-k számára, hogy a KBI egésze vagy a KBI résztulajdonainak egy vagy több osztálya tekintetében maguk válasszák meg a kezelésüket, szabadon módosíthatják a bekezdést ennek érdekében.

6.29 A KBI-nek a 6.21 és 6.26 bekezdésben, valamint a 6.28 bekezdésben ismertetett megközelítés esetén is meg kell határoznia, hogy a tulajdonosok mekkora hányada lett volna jogosult a kedvezményekre, ha közvetlenül fektettek volna be. Mivel a KBI-k tulajdonosai gyakran változnak, és a résztulajdonlás gyakran közvetítőkön keresztül valósul meg, a KBI és annak kezelői gyakran maguk sem ismerik a részesedések tényleges haszonhúzóinak nevét és az egyezmény szerinti státuszát. Nem volna életszerű, hogy a KBI-k napi rendszerességgel gyűjtsenek ilyen adatokat az érintett közvetítőktől. Ezért a Szerződő Államoknak hajlandónak kell lennie, hogy elfogadjanak olyan gyakorlatias és megbízható megközelítéseket, amelyek nem tesznek szükségessé ilyen napi rendszerességű nyomon követést.

6.30 Sok országban például a KBI ágazat nagyrészt belföldre korlátozódik, és a befektetők túlnyomó többsége abban az országban belföldi illetőségű, ahol a KBI-t alapították. Egyes esetekben a külföldi befektetések ellen hatnak az adózási szabályok, amelyek forrásadót vetnek ki a felosztott eredményre, vagy az értékpapír-törvények, amelyek szigorúan korlátozzák a nem belföldi illetőségűeknek szóló ajánlatokat. Az Államoknak fel kell mérniük, hogy ezek vagy más körülmények kellő védelmet nyújtanak-e a harmadik országokban belföldi illetőségű, az egyezmény által kínált kedvezményekre nem jogosult befektetők általi befektetések ellen. Helyénvaló lehet például feltételezni, hogy egy KBI tulajdonosai a KBI alapítása szerinti államban belföldi illetőségűek, amennyiben az adott KBI részvényeit vagy egységeit csak abban az államban forgalmazzák, amelyben a KBI-t alapították, vagy más olyan államokban, amelyek a forrásállammal kötött egyezményeikben hasonló kedvezményeket kínálnak.

6.31 Más esetekben a KBI részesedéseit sok országban kínálják a befektetőknek. Bár a befektetők személye naponta cserélődhet, a KBI azon befektetőinek aránya, akik jogosultak az egyezményben kínált kedvezményekre, valószínűleg viszonylag lassan változik. Ezért ésszerű megkö-

zelítés lehet, ha a KBI-knek előre meghatározott napokon be kell kérniük a többi közvetítőtől azokat az adatokat, amelyek alapján a KBI meghatározhatja az egyezmény által kínált kedvezményekre jogosult befektetők arányát. Erre az adatgyűjtésre a naptári vagy a pénzügyi év végén kerülhetne sor, vagy ha a piaci feltételek arra utalnak, hogy a tulajdonosok gyakran változnak, akkor gyakrabban, de legfeljebb az egyes naptári negyedévek végén. A KBI ezt követően az így meghatározott értékek megállapodás szerinti időszakra vetített átlaga alapján támaszthatna igényt a kedvezményekre. Ezeknek az eljárásoknak az elfogadása során gondosan kell megválasztani a mérések napjait, hogy a KBI-nek elegendő ideje legyen aktualizálni a más kifizetőknek átadott adatokat, hogy minden időszak elején a megfelelő összeget tartsa vissza.

6.32 Egy alternatív megközelítés szerint azok a KBI-k, amelyek az alapításuk szerinti Szerződő Államban nyilvános kereskedelmi forgalomban vannak, jogosultak az egyezmény által kínált kedvezményekre, függetlenül a befektetőik illetőségétől. Ez a rendelkezés azon az alapon indokolható, hogy egy nyilvános kereskedelmi forgalomban lévő KBI nem használható hatékonyan az egyezménnyel való visszaélésre, mert a részvényesek, illetve az egységek tulajdonosai nem gyakorolhatnak fölötte egyénileg irányítást. Ennek a rendelkezésnek egy lehetséges megfogalmazása:

a) Tekintet nélkül ennek az Egyezménynek az egyéb rendelkezéseire, egy kollektív befektetési intézmény, amelyet valamely Szerződő Államban alapítottak, és amely a másik Szerződő Államban keletkező jövedelemhez jut, az Egyezménynek az ilyen jövedelemre való alkalmazása tekintetében az ilyen személyt az alapítása szerinti Szerződő Államban kell belföldi illetőségűnek minősíteni, illetve a kapott jövedelem tényleges haszonhúzójának (feltéve, ha egy olyan személy, aki az elsőként említett államban belföldi illetőségű, és ugyanilyen körülmények között jut hozzá ehhez a jövedelemhez, a jövedelem tényleges haszonhúzójának minősülne), amennyiben a kollektív befektetési intézmény részvényeinek vagy egységeinek fő osztályát az adott állam szabályozott tőzsdéjén jegyzik, és azzal ott rendszeresen kereskednek.

b) E bekezdés értelmezésében a „kollektív befektetési intézmény” jelentése [A állam] esetében [ ], [B állam] esetében [ ], továbbá minden olyan befektetési alap, megállapodás vagy entitás, amelyet valamelyik Szerződő Államban alapítottak, és amelyre vonatkozóan a Szerződő Államok illetékes hatóságai megállapodnak abban, hogy az e bekezdés értelmezésében kollektív befektetési intézménynek minősül.

6.33 A 6.17, 6.21, 6.26 és a 6.32 bekezdésekben foglalt mindegyik rendelkezés az általa kapott jövedelem jogos haszonhúzójának tekinti a KBI-t az Egyezménynek az ilyen jövedelem tekintetében való alkalmazásakor, ami annyiban egyszerű, hogy egyetlen csökkentett elvonási kulcsot kell előírni a jövedelmek mindegyik típusára. Ezek a rendelkezések azonban nem értelmezhetők úgy, mintha bármilyen módon korlátoznák a forrásállam jogát a KBI azon befektetőinek a megadóztatására, amelyek az adott államban belföldi illetőségűek. Ezeknek a rendelkezéseknek egyértelműen az a célja, hogy a KBI-k jövedelmének forrásadózását, nem pedig a KBI belföldi illetőségű befektetőinek adóztatását szabályozza (ez a következtetés analóg azzal, amely a fenti 6.1 bekezdésben a személyi társaságokra vonatkozóan szerepel). Azok az Államok, amelyek meg kívánják erősíteni ezt a gondolatot a rendelkezések szövegében, szabadon módosíthatják e célból a rendelkezéseket, például a következő mondat beillesztésével: „Ez a rendelkezés nem értelmezhető úgy, mintha bármilyen módon korlátozná valamely Szerződő Állam jogát az adott Államban belföldi illetőségűek megadóztatására."

6.34 Emellett mindegyik rendelkezése célja csupán annak előírása, hogy a KBI-ket sajátos jellemzőikből következően ne kezeljék úgy, mintha nem lennének a jövedelmük tényleges haszonhúzói. Így tehát a KBI minden általa szerzett jövedelem tényleges haszonhúzójának minősül. A rendelkezésnek azonban nem célja, hogy a KBI más befektetőkhöz képest más vagy jobb pozícióba kerüljön a tényleges haszonhúzásra vonatkozó olyan követelmény bármely vonatkozásában, amely magához a KBI státuszához nem kapcsolódik. Ezért, amennyiben egy jövedelemtételhez bizonyos körülmények között hozzájutó személy nem minősülne az adott jövedelem tényleges haszonhúzójának, az a KBI sem tekinthető a jövedelem tényleges haszonhúzójának, amely ugyanilyen körülmények között jut hozzá ehhez a jövedelemhez. Ezt erősíti meg az a zárójelben lévő korlátozás, mely szerint a rendelkezés csak olyan szituációkban alkalmazható, amelyekben azonos körülmények között egy személy a jövedelem tényleges haszonhúzójának minősült volna.

Az Egyezmény alkalmazása az Államokra, azok közigazgatási egységeire és azok 100 százalékos tulajdonában álló entitásaira

6.35 A 4. cikk 1. bekezdése rögzíti, hogy az „egyik Szerződő Államban belföldi illetőségű személy" kifejezés meghatározása magában foglalja magukat a Szerződő Államokat, azok közigazgatási egységeit és helyi hatósá-

gait, amelyek ezért jogosultak az Egyezmény által kínált kedvezményekre (a 4. cikk szövegmagyarázatának 8.4 bekezdése tisztázza, hogy ezeknek a kifejezéseknek a 1995-ben történt beillesztése azt az általános értelmezést erősítette meg, amelyet a legtöbb tagállam korábban elfogadott).

6.36 Problémák merülhetnek fel azonban az állam vagy annak valamely közigazgatási egysége vagy helyi hatósága által alapított, annak 100 százalékos tulajdonában álló entitások esetében. Egyes ilyen entitások jelentős, más országból származó jövedelemmel rendelkezhetnek, ezért fontos lehet annak megállapítása, hogy vonatkoznak-e rájuk az adóegyezmények (ilyen helyzet állna fenn például az állami vagyonalapok esetén: lásd a 4. cikk szövegmagyarázatának 8.5 bekezdését). Sok esetben ezek az entitások teljes mértékben mentesek az adó alól, és felmerülhet a kérdés, hogy jogosultak-e az alapításuk szerinti állam által kötött adóegyezmények szerinti kedvezményekre. Ennek tisztázása céljából egyes államok módosíthatják az „egyik Szerződő Államban belföldi illetőségű személy" kifejezésnek a 4. cikk 1. bekezdésében szereplő meghatározását, úgy, hogy a meghatározásban szerepeltetik az Államok, közigazgatási egységek vagy helyi hatóságok „köztestületét", „ügynökségét vagy instrumentumát", vagy „közjogi jogi személyét" [*personne morale de droit public*], mely így kiterjed azokra a 100 százalékos tulajdonban álló entitásokra, amelyek nem minősülnek az Állam, annak közigazgatási egységei vagy helyi hatóságai részének.

6.37 Ezen felül sok Állam külön rendelkezéseket iktat be a kétoldalú egyezményeibe, amelyekben mentességet biztosít más államok és bizonyos állami tulajdonban álló entitások, például jegybankok részére bizonyos jövedelemtételek, például a kamat vonatkozásában (lásd a 10. cikk szövegmagyarázatának 13.2 bekezdését és a 11. cikk szövegmagyarázatának 7.4 bekezdését). Hasonlóképpen, az Egyezmény nyugdíjalapok jövedelmének adómentességét biztosító rendelkezései (lásd a 18. cikk szövegmagyarázatának 69. bekezdését) a 100 százalékos állami tulajdonban lévő nyugdíjalapokra is vonatkozhatnak, a rendelkezések megfogalmazásának és az alapok jellegének a függvényében.

6.38 Azonban az, hogy az Egyezmény minden szerződő Államra és azok közigazgatási egységeire és helyi hatóságaira vonatkozik (valamint azok köztestületeire, ügynökségeire vagy instrumentumaira azon kétoldalú egyezmények esetén, amelyek kiterjednek ez utóbbiakra) nem értelmezhető úgy, mintha bármilyen módon befolyásolná az nemzetközi jog szokásos elvének, a szuverén állam mentességének az egyes államok által történő esetleges alkalmazását. Ennek az elvnek az értelmében egy szu-

verén állam (ideértve annak ügynökeit, vagyonát és tevékenységét) általános szabályként mentes egy másik szuverén állam bíróságainak illetékessége alól. Nincsen azonban nemzetközi közmegegyezés a szuverén állam mentességére vonatkozó elv pontos határairól. A legtöbb Állam például nem fogadná el, hogy ez az elv az üzleti tevékenységekre is vonatkozik, és sok Állam egyáltalán nem fogadja el ennek az elvnek az adóügyekben való alkalmazását. Az Államok között ezért jelentős eltérések vannak abban a tekintetben, hogy ez az elv milyen mértékben vonatkozik az adózásra, ha vonatkozik egyáltalán. Még azon Államok közül is, amelyek az elvet potenciálisan alkalmazhatónak tartanák adóügyekre, egyesek csak olyan mértékben alkalmazzák, amilyen mértékben az elvet a belső törvények rögzítik, míg mások szokásos nemzetközi jogként alkalmazzák, mely azonban fontos korlátozásoknak van alávetve. Az Egyezmény nem mond ítéletet abban a kérdésben, hogy a szuverén állam mentességének elve alkalmazandó-e, és ha igen, milyen mértékben az 1. cikk hatálya alá eső személyekre és a 2. cikk hatálya alá tartozó adókra.Mindegyik Szerződő Állam szabadon érvényesítheti az elvre vonatkozó saját értelmezését, amíg az ebből eredő adóztatás, amennyiben van, összhangban áll az általa kötött kétoldalú adóegyezmények rendelkezéseivel.

6.39 Az államok gyakran különféle tényezőket vesznek figyelembe, amikor arról döntenek, hogy – az egyezmények vagy a belső jog konkrét rendelkezései révén, illetve a szuverén állam mentességének elvét alkalmazva – biztosítsanak-e, és ha igen, milyen mértékű adómentességet más államok, azok közigazgatási egységei, helyi hatóságai, illetve azok köztestületei, ügynökségei vagy instrumentumai jövedelme tekintetében. E tényezők közé tartozik például, hogy az adott jövedelemtípusra viszonossági alapon adnak-e mentességet, hogy a jövedelem kormányzati jellegű vagy kereskedelmi jellegű tevékenységből származik-e, hogy a jövedelmet szerző entitás vagyonát és jövedelmét közcélokra fordítják-e, hogy fennáll-e annak a lehetősége, hogy ebből a kormányzaton kívüli személy profitál, és hogy a jövedelem portfolióból vagy közvetlen befektetésből származik-e.

Az Egyezmény helytelen alkalmazása

7. A kettős adóztatási egyezmények elsődleges célja az, hogy – a nemzetközi kettős adóztatás kiiktatásával – elősegítsék az áruk és szolgáltatások cseréjét, valamint a tőke és a személyek szabad mozgását. Az adóegyezmények másik célja az, hogy kiküszöböljék az adófizetés elkerülését és az adócsalást.

7.1 Az adóalanyok késztetést érezhetnek arra, hogy visszaéljenek egy állam adótörvényeivel, kihasználva a különféle országok törvényeinek különbözőségét. Az ilyen próbálkozások az adott állam belső törvényeinek részét képező rendelkezésekkel vagy jogszabályokkal akadályozhatók meg. Nem valószínű, hogy egy állam elfogadná a kettős adóztatás megelőzéséről szóló kétoldalú egyezmények olyan visszaélésekre módot adó rendelkezéseit, amelyeket saját törvényi rendelkezései és előírásai megakadályoznának. Továbbá nem kívánná olyan módon alkalmazni a kétoldalú egyezményeket, hogy azok hasonló hatással járjanak.

8. Azt is fontos megjegyezni, hogy a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmények kiterjesztése növeli a visszaélések kockázatát, mivel elősegíti az arra irányuló mesterséges jogi konstrukciók alkalmazását, hogy kihasználják mind a belföldi törvények szerint rendelkezésre álló adókedvezményeket, mind a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmények által biztosított kedvezményeket.

9. Ez a helyzet például akkor, ha valamely személy (függetlenül attól, hogy belföldi illetőségű-e az egyik szerződő államban, vagy sem) az egyik államban egy olyan jogi személyen keresztül jár el, amelyet alapvetően abból a célból hoztak létre, hogy az Egyezmény révén közvetlenül nem elérhető kedvezményekhez jussanak. Egy másik példa az, amikor egy magánszemélynek az egyik szerződő államban van mind az állandó lakóhelye, mind az összes gazdasági érdekeltsége – ideértve az adott állam egyik társaságában lévő jelentős részesedését –, és aki, alapvetően azért, hogy eladhassa a részvényeket és elkerülhesse az adott államban az elidegenítésből származó tőkenyereségre kivetett adót (a 13. cikk 5. bekezdése értelmében), átteszi állandó lakhelyét a másik szerződő államba, ahol az ilyen nyereség alacsonyabb kulccsal adózik vagy adómentes.

9.1 Ezzel kapcsolatban két alapvető kérdés merül fel, amelyeket a következő bekezdésekben vitatunk meg:

– meg kell-e adni az adóegyezmény által biztosított kedvezményeket olyan tranzakciók esetén, amelyek kimerítik az ezen egyezmények rendelkezéseivel való visszaélés fogalmát (lásd a 9.2 és az azt követő bekezdéseket), és
– vajon egy szerződő állam belső törvényeinek konkrét rendelkezései és jogszabályai, amelyek az adócsalás megelőzését tűzték ki célul, összeegyeztethetők-e az adóegyezményekkel? (Lásd a 22. és az azt követő bekezdéseket.)

9.2 Sok állam vonatkozásában az első kérdés megválaszolása a második kérdésre adott válaszukon alapul. Ezek az államok azt a tényt veszik figyelembe, hogy az adók kivetése végtére is a helyi törvények rendelke-

zései szerint történik, az adóegyezmények rendelkezései által meghatározott megszorításokkal (és néhány nagyon ritka esetben, szélesebb körű jogokkal). Ily módon az adóegyezmény rendelkezéseivel való visszaélést úgy is lehet minősíteni, hogy az egyben azzal a belső törvénnyel való visszaélés, amely szerint az adót kivetik. Ezen államok részéről ezután az a kérdés merül fel, hogy vajon az adóegyezmények rendelkezései nem akadályozzák-e meg a belső törvények visszaélések megelőzésére irányuló rendelkezéseinek alkalmazását, ami a fenti második kérdés. Mint ahogy azt a későbbiekben a 22.1 bekezdés kifejti, a második kérdésre az a válasz, hogy amennyiben ezek az adóelkerülés megakadályozására vonatkozó szabályok részét képezik azoknak az alapvető belföldi szabályoknak, amelyeket a belső törvények írnak elő annak meghatározására, hogy mi alapján keletkezik adókötelezettség, az adóegyezmények nem foglalkoznak velük, és ezért nem is lehetnek rájuk hatással. Így, általános szabályként, nem keletkezik ellentmondás az ilyen szabályok és az adóegyezmények rendelkezései között.

9.3 Más államok inkább úgy tekintenek bizonyos visszaélésekre, mint magának az Egyezménynek a megsértésére, nem mint a belföldi törvényekkel való visszaélésekre. Ezek az államok ugyanakkor úgy vélik, hogy az adóegyezmények helyes megfogalmazása révén lehetőségük nyílik a csalárd ügyletek figyelmen kívül hagyására, például azokéra, amelyeket abból a célból kötöttek, hogy az Egyezmény rendelkezései alapján az Egyezmény által megadni nem szándékozott kedvezményekhez jussanak. Ez az értelmezés az adóegyezmények tárgyából és céljából ered, valamint abból a kötelezettségből, hogy azokat jóhiszeműen kell értelmezni. (Lásd a *Bécsi egyezmény a kötelmi jogról* 31. cikkét.)

9.4 Ezért mindkét megközelítés szerint elfogadott, hogy az államok nem kötelesek megadni a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmények által biztosított kedvezményeket olyan konstrukciók esetén, amelyek kimerítik az Egyezmény rendelkezéseivel való visszaélés fogalmát.

9.5 Meg kell azonban jegyezni, hogy nem volna helyénvaló felszínesen azt feltételezni, hogy az adóalanyok elkövetik a fent leírt visszaéléseket. A vezérelv az, hogy az adóegyezmények kedvezményeit nem szabad megadni, ha a tranzakciók vagy megállapodások megkötésének fő célja az volt, hogy kedvezőbb adóhelyzetet teremtsenek, s az ily módon elért kedvezőbb elbánás ellentmondana a vonatkozó rendelkezések tárgyának és céljának.

9.6 A visszaélések elleni általános rendelkezések esetleges alkalmazása nem jelenti azt, hogy nem szükséges olyan konkrét rendelkezéseket iktatni az adóegyezményekbe, amelyek az adóelkerülés meghatározott eseteit kívánják megakadályozni. Ha felismerték az adóelkerülés konkrét módszereit, vagy ha az ilyen módszerek alkalmazása különös gondot okozna, akkor rendkívül hasznos lehet olyan rendelkezéseket belefoglalni az Egyezménybe, amelyek közvetlenül az adott adóelkerülési stratégiára koncentrálnak. Erre akkor is szükség van, amikor egy olyan állam, amelyik a 9.2 bekezdésben ismertetett megközelítést alkalmazza, úgy véli, hogy belső jogszabályai nem tartalmazzák azokat az adóelkerülés elleni szabályokat vagy elveket, amelyek az ilyen stratégia megfelelő kezeléséhez szükségesek.

10. A Modellegyezmény már konkrétan foglalkozik az adóelkerülés néhány formájával, így például a „haszonélvező" fogalmának (a 10., 11. és 12. cikkekben) és az olyan különös rendelkezéseknek a bevezetésével, mint amilyeneket az úgynevezett művészeti társulatokkal *(artiste-companies)* foglalkozó 17. cikk 2. bekezdése tartalmaz. Ezeket a problémákat a 10. cikk (17. és 22. bekezdés), a 11. cikk (12. bekezdés) és a 12. cikk (7. bekezdés) szövegmagyarázatai is érintik.

10.1 Továbbá bizonyos esetekben, amikor leányvállalatok – különösképpen az adóparadicsomokban létrehozott vagy a káros adókedvezményezési rendszerekből hasznot húzó társaságok – igénybe kívánják venni az Egyezmény által biztosított kedvezményeket, ez visszautasítható, ha a tények és a körülmények gondos mérlegelése azt mutatja, hogy a leányvállalat tényleges üzletvezetésének helye nem az állítólagos illetőség szerinti államban, hanem az anyavállalat illetősége szerinti államban van, s így a nemzeti törvények és az Egyezmény értelmezésében ez utóbbi államba helyeződik át a belföldi illetősége (ennek akkor van jelentősége, ha egy állam belső törvényei a jogi személy üzletvezetésének helye vagy más hasonló szempont alapján állapítják meg az illetőséget).

10.2 Adott eset tényeinek és körülményeinek gondos mérlegelése azt is feltárhatja, hogy egy leányvállalatot az anyavállalat illetősége szerinti államból irányítottak oly módon, hogy a leányvállalatnak (például üzletvezetési hely létesítése révén) volt egy telephelye abban az államban, és a leányvállalat teljes nyeresége vagy annak jelentős része ennek a telephelynek volt tulajdonítható.

11. Az Egyezmény helytelen használatának két különösen gyakori formája – amelyet az Adóügyi Bizottság *A kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmények és a hídfővállalatok használata* és *A kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyez-*

mények és az áteresztő vállalatok használata című jelentéseiben[1] fejt ki – további példákkal szolgál. Amint azt ez a két jelentés is megállapítja, a 9. bekezdésben kifejezett aggodalmak megalapozottnak bizonyultak, mivel növekvő tendenciát mutat az „áteresztő vállalatok" *(conduit companies)* használata abból a célból, hogy olyan egyezményi kedvezményekre tegyenek szert, amelyeket a szerződő államok a kétoldalú tárgyalások során nem szándékoztak nyújtani. Ez egyre több tagországot késztet arra, hogy a visszaélések és az adózás elkerülésének megakadályozására hozott saját jogszabályai védelmében általános és konkrét rendelkezéseket vezessen be az adóegyezményekben.

12. Az adóegyezményekben a fenti és a másfajta visszaélésekre vonatkozó rendelkezések különböző formákban jelennek meg. A következőkben néhány példát sorolunk fel azokból a rendelkezésekből, amelyeket a tagországok belefoglaltak kétoldalú egyezményeikbe. Ezek olyan modellként szolgálnak, amelyeket a tárgyalófelek fontolóra vehetnek, amikor konkrét esetekre keresnek megoldást. Ezekre való hivatkozáskor figyelembe kell venni:
   – azt a tényt, hogy ezek a rendelkezések nem zárják ki egymást kölcsönösen, és a különböző problémák megoldásához többféle rendelkezésre is szükség lehet;
   – hogy egy konkrét adóelkerülési stratégiával milyen mértékű adókedvezményeket lehet ténylegesen elérni;
   – a jogi környezetet mindkét szerződő államban, és különösképpen azt, hogy a belső törvények milyen mértékben nyújtanak már megfelelő megoldást az adózás elkerülésének adott stratégiájára;
   – hogy az ilyen rendelkezésekkel milyen mértékben fordulhat elő a jóhiszemű tevékenység nem szándékolt ellehetetlenítése.

„Áteresztő vállalatok"

13. Több ország próbálta már megoldani az „áteresztő vállalatok" *(conduit companies)* problémáját, és erre a célra több megközelítést is kidolgoztak. Az egyik megoldás az lehetne, hogy nem illetnék meg az Egyezmény szerinti kedvezmények azt a társaságot, amelyiknek közvetlen vagy közvetett tulajdonosai nem abban az államban belföldi illetőségűek, amelyben maga a társaság. Egy ilyen „átvilágító" rendelkezésnek a szövege például a következő lehetne:

    „Semmilyen jövedelem, nyereség vagy vagyon tekintetében nem jogosult az Egyezmény szerinti adókedvezményre az egyik Szerződő Államban belföldi illetőségű társaság, ha közvetlenül, illetve egy vagy több társaságon keresztül – függetlenül azok illetőségétől – olyan személyek tulajdo-

[1] Ez a két jelentés újból megjelent az *OECD Modell Adóegyezmény* teljes szövegű változatának II. kötetében. R(5)-1. és R(6)-1. o.

nában vagy ellenőrzése alatt áll, akik a Szerződő Államban nem belföldi illetőségűek."

Az ilyen rendelkezést alkalmazni szándékozó szerződő államok számára tanácsos kétoldalú tárgyalásaik során meghatározni, hogy milyen feltételek között tekintenek egy társaságot nem belföldi illetőségű személyek tulajdonában vagy ellenőrzése alatt állónak.

14. A fenti rendelkezés hátteréül szolgáló „átvilágító megközelítés" *(look-through approach)* megfelelő alapnak tűnik az olyan országokkal kötött egyezményekhez, amelyekben nincs adóztatás, vagy nagyon alacsony adókulcsokat alkalmaznak, és amelyekben rendszerint nagyon alacsony a lényegi üzleti tevékenység aránya. De még ezekben az esetekben is szükség lehet a rendelkezés megváltoztatására vagy másikkal való helyettesítésére a jóhiszemű üzleti tevékenység védelmében.

15. Az általános adókötelezettségi rendelkezések előírják, hogy a forrásállamban csak akkor járnak az Egyezmény szerinti kedvezmények, ha a kérdéses jövedelem az illetőség szerinti államban adóköteles. Ez tulajdonképpen megfelel az adóegyezmények céljának, azaz a kettős adóztatás elkerülésének. A Modellegyezmény azonban több okból sem ajánlja az ilyen általános rendelkezés alkalmazását. Noha a szokásos nemzetközi kapcsolatok vonatkozásában megfelelőnek tűnik, az adókötelezettség-alapú megközelítés akár tipikus „átereszt-helyzetben" is alkalmazható. A biztonsági záradék a következőképpen hangozhatna:

„Ha az egyik Szerződő Államban keletkező jövedelmet olyan, a másik Szerződő Államban belföldi illetőségű társaság kapja,

a) amelyben egy vagy több, ebben a másik Szerződő Államban nem belföldi illetőségű személynek közvetlenül vagy közvetve, egy vagy több társaságon keresztül – függetlenül azok illetőségétől –, tulajdoni részesedés révén vagy másképp, jelentős érdekeltsége van, vagy

b) amelyet egy vagy több, ebben a másik Szerződő Államban nem belföldi illetőségű személy közvetlenül vagy közvetve, önállóan vagy közösen irányít vagy ellenőriz,

az Egyezmény bármely olyan rendelkezése, amely adómentességet vagy adókedvezményt biztosít, csak arra a jövedelemre érvényes, amely az utóbb említett Államban annak általános adótörvényi rendelkezései szerint adóköteles."

A „jelentős érdekeltség" fogalom tovább pontosítható a kétoldalú egyezmény kidolgozása során. A szerződő államok kifejezhetik azt például a társaság alaptőkéjének vagy szavazati jogainak százalékában.

16. Az adókötelezettség-alapú megközelítésnek – úgy tűnik – vannak bizonyos előnyei. Ezt a megoldást használhatják a fejlett gazdasági szerkezettel és összetett adójogi rendszerrel rendelkező államok. A megfelelő rugalmasság érdekében azonban az Egyezményben ezt a rendelkezést jóhiszeműségi rendelkezésekkel is ki kell egészíteni (lásd a lenti 19. bekezdést); mi több, az ilyen megközelítés nem nyújt elégséges védelmet az olyan fejlett adóelkerülési technikák ellen, mint a „lépcsőfok-stratégiák" *(stepping-stones strategies)*.

17. Az említett megközelítések sok szempontból nem kielégítők, mivel a szerződő államok állandóan változó és összetett adótörvényeire hivatkoznak, nem pedig azokra a körülményekre, amelyek az Egyezmény helytelen használatához vezetnek. Javaslat született az áteresztő-probléma lényegretörőbb kezelésére egy olyan rendelkezés beillesztésével, amelyik különválasztaná az Egyezmény helytelen használatának eseteit, és magukra az áteresztő-megállapodásokra („csatorna-megközelítés" – *the channel approach*) utalna. Az ilyen rendelkezés szövege a következő lehetne:

    „Ha az egyik Szerződő Államban keletkező jövedelmet olyan, a másik Szerződő Államban belföldi illetőségű társaság kapja,

    a) amelyben egy vagy több, ebben a másik Szerződő Államban nem belföldi illetőségű személynek közvetlenül vagy közvetve, egy vagy több társaságon keresztül – függetlenül azok illetőségétől –, tulajdoni részesedés révén vagy másképp, jelentős érdekeltsége van, vagy

    b) amelyet egy vagy több, ebben a másik Szerződő Államban nem belföldi illetőségű személy közvetlenül vagy közvetve, önállóan vagy közösen irányít vagy ellenőriz,

    az Egyezmény adómentességet vagy adókedvezményt biztosító egyetlen rendelkezése sem alkalmazható, ha az ilyen jövedelemnek több mint 50 százalékát az említett személyek követeléseinek kielégítésére fordítják (ideértve a kamatot, a jogdíjakat, a fejlesztési, reklám-, alapítási és utazási költségeket, továbbá bármely üzleti célú eszköz értékcsökkenését, beleértve az immateriális javak és eljárások értékcsökkenését)."

18. Egyedül az ilyen jellegű rendelkezés tűnik a „lépcsőfok-praktikák" *(„stepping-stone" devices)* elleni harc hatékony módjának. A rendelkezés megtalálható a Svájc és az Egyesült Államok által kötött kétoldalú egyezményekben, és úgy tűnik, hogy ez az alapelv szolgál azon svájci rendelkezéseknek az alapjául is, amelyeket az adóegyezmények bizonyos típusú svájci társaságok által történő helytelen felhasználása ellen hoztak. Azoknak az államoknak, amelyek egyezményeikbe egy ilyen jellegű záradék belefoglalását tervezik, figyelembe kell venniük, hogy ez a szokásos üzleti tranzakciókat is érintheti, ezért azt ki kell egészíteni jóhiszeműségi záradékkal.

19. Általános jellegük miatt az ismertetett megoldásokat ki kell egészíteni konkrét rendelkezésekkel annak érdekében, hogy jóhiszeműség esetén továbbra is részesülni lehessen az Egyezmény nyújtotta kedvezményekben. Az ilyen rendelkezések a következőképpen hangozhatnának:

a) Általános jóhiszeműségi rendelkezés

„Az előbbi rendelkezések nem alkalmazandók, ha a társaság megerősíti, hogy fő célját, az üzletvezetését, továbbá a kérdéses jövedelem forrásául szolgáló részesedés vagy egyéb vagyon megszerzését vagy fenntartását józan üzleti okok indokolják, s elsődleges céljuk nem az Egyezmény által biztosított bármely kedvezmény megszerzése."

b) Tevékenységre vonatkozó rendelkezés

„Az előbbi rendelkezések nem alkalmazandók, ha a társaság jelentős üzleti tevékenységet folytat abban a Szerződő Államban, amelyben belföldi illetőségű, és a másik Szerződő Államból igényelt adókedvezmény az ilyen tevékenységgel összefüggő jövedelemre vonatkozik."

c) Adóösszegre vonatkozó rendelkezés

„Az előbbi rendelkezések nem alkalmazandók, ha az igényelt adócsökkentés összege nem magasabb, mint az azon Szerződő Állam által ténylegesen kivetett adó összege, amelyikben a társaság belföldi illetőségű."

d) Tőzsdére vonatkozó rendelkezés

„Az előbbi rendelkezések nem alkalmazandók az egyik Szerződő Államban belföldi illetőségű társaságra, ha a legjelentősebb részvényosztályba tartozó részvényeket az egyik Szerződő Állam elismert tőzsdéjén jegyzik, vagy ha az ilyen társaság – közvetlenül vagy az elsőként említett állambeli illetőségű egy vagy több társaságon keresztül – egy, az elsőként említett Államban belföldi illetőségű olyan társaság tulajdonában van, amely részvényeinek legjelentősebb részvényosztályát így jegyezték be."

e) Alternatív kedvezménnyel kapcsolatos rendelkezés

Azokban az esetekben, amikor a visszaélések elleni záradék olyan személyekre hivatkozik, akik nem belföldi illetőségűek az egyik szerződő államban, kiköthető, hogy a kifejezés „nem tartalmazza az olyan harmadik államokban belföldi illetőségű személyeket, amelyeknek érvényes jövedelemadó-egyezményük van azzal a Szerződő Állammal, ahonnan az adókedvezményt igénylik, és az ilyen egyezmények által biztosított adókedvezmény nem kisebb, mint a jelen Egyezmény értelmében igényelt adókedvezmény."

Ezek a rendelkezések a lehetséges megközelítéseket illusztrálják. Egy meghatározott egyezménybe foglalandó rendelkezések konkrét szövege az adott egyezmény által alkalmazott általános megközelítéstől függ, és azt kölcsönös megegyezéssel kell meghatározni. Továbbá ha a szerződő államok illetékes

hatóságai felhatalmazással rendelkeznek a belátás szerinti eljárások alkalmazására, helyénvalónak tekinthető egy olyan kiegészítő szabály beillesztése, amelyik a forrásállam illetékes hatóságát felhatalmazza, hogy a másik államban belföldi illetőségű személynek kedvezményt adjon még akkor is, ha az illető nem felel meg a fentebb ismertetett feltételeknek.

20. Miközben az előző bekezdések az áteresztő helyzetek *(conduit situations)* megoldását célzó megközelítéseket vázolják fel, mindegyik az általánosan „egyezménnyel való üzleteléskénť *(treaty shopping)* emlegetett probléma egy-egy konkrét aspektusával foglalkozik. Azok az államok, amelyek teljeskörűen kívánják megoldani ezt a kérdést, hasznosnak találhatják a részletes kedvezménykorlátozó rendelkezések következő példáját, amely arra irányul, hogy megakadályozza az egyik szerződő államban sem belföldi illetőségű személyeket az Egyezmény kedvezményeihez való hozzáférésben egy olyan entitás felhasználásával, amely egyébként belföldi illetőségűnek minősülne ezen államok valamelyikében – azzal a fenntartással**,** hogy szükség lehet kiigazításokra, és hogy sok állam más megközelítéseket részesít előnyben az egyezménnyel való üzletelés megakadályozásában:

„1. Hacsak e cikk másképp nem rendelkezik, az az egyik szerződő állambeli illetőségű személy, aki a másik Szerződő Államban szerzi a jövedelmét, csak akkor jogosult az Egyezmény által egyébként az egyik Szerződő Államban belföldi illetőségű személyeknek nyújtott összes kedvezményre, ha a 2. bekezdés meghatározása szerinti „jogosult személy"-nek minősül, és megfelel az ilyen kedvezmények igénybevételéhez az Egyezmény által szabott feltételeknek.

2. Egy szerződő államban belföldi illetőségű személy valamely adóévre vonatkozóan csak akkor tekinthető jogosultnak, ha

a) magánszemély;

b) jogosult kormányzati szerv;

c) társaság, amennyiben

(i) részvényeinek legjelentősebb osztályát egy, a 6. bekezdés *a)* vagy *b)* albekezdésében meghatározott elismert tőzsdén jegyzik, és azzal rendszeresen kereskednek egy vagy több elismert tőzsdén, vagy

(ii) a társaság összes szavazatának és a társaság részvényállományának legalább 50 százaléka közvetlenül vagy közvetve legfeljebb öt olyan társaság tulajdonában van, amelyek ezen albekezdés *(i)* alpontja szerint jogosultak a kedvezményekre, feltéve, hogy közvetett tulajdonlás esetén minden közbenső tulajdonos a két szerződő állam valamelyikében belföldi illetőségű;

d) jótékonysági alap vagy más adómentes entitás, feltéve, hogy – nyugdíjalap vagy más olyan szervezet esetében, amelyet kizárólag nyugdíj vagy más hasonló ellátások folyósítása érdekében hoztak létre – a kedvezményezettek, a tagok vagy a tulajdonosok több mint 50 százaléka a két szerződő állam valamelyikében belföldi illetőségű magánszemély, vagy

e) nem magánszemély, amennyiben

(i) az adóév napjainak legalább felében ezen 2. bekezdés *a), b)* vagy *d)* albekezdése, illetve a *c)* albekezdés *(i)* pontja szerint jogosultnak minősülő személyek közvetlenül vagy közvetve az adott személy összes szavazatainak és részvényállományának vagy más haszonélvezeti jogainak legalább 50 százalékát birtokolják, és

(ii) az adott személy adóévre eső bruttó jövedelmének kevesebb mint 50 százalékát fizetik ki vagy írják jóvá – közvetve vagy közvetlenül – olyan személyeknek, akik egyik Szerződő Államban sem belföldi illetőségűek, olyan kifizetések formájában, amelyek az Egyezményben foglalt adók értelmezésében levonhatók az adott személy illetősége szerinti Államban (ide nem értve azonban a szokásos üzletmenetben a szolgáltatásokért vagy tárgyi eszközökért teljesített szokásos kifizetéseket, valamint a bankok javára pénzügyi kötelezettségként teljesített kifizetéseket, feltéve, hogy ha az adott bank nem belföldi illetőségű az egyik Szerződő Államban, akkor az ilyen kifizetés az adott bank valamelyik Szerződő Államban található telephelyének tulajdonítható).

3. *a)* Az egyik államban belföldi illetőségű személynek – függetlenül attól, hogy jogosult személy-e – joga van igénybe venni a másik államból származó jövedelemtétel vonatkozásában az Egyezmény kedvezményeit, ha aktív üzleti tevékenységet folytat az elsőként említett államban (kivéve a belföldi személy saját számlájára folytatott befektetési tevékenységet, hacsak ez a tevékenység nem egy bank, biztosítócég vagy bejegyezett értékpapír-kereskedő által folytatott banki, biztosítási vagy értékpapír-kereskedelmi tevékenység), és ha a másik államból származó jövedelem kapcsolódik ehhez az üzlethez, vagy annak mellékterméke, és ha a belföldi megfelel az Egyezmény által az ilyen kedvezmények megszerzésére kikötött más feltételeknek is.

b) Ha a belföldi illetőségű személy vagy annak bármely kapcsolt vállalkozása olyan üzleti tevékenységet folytat a másik Szerződő Államban, amelyből jövedelem keletkezik, arra csak akkor alkalmazható az *a)* albekezdés, ha az elsőként említett államban folytatott üzleti tevékenység jelentős a másik államban végzett üzleti tevékenységhez képest. Azt, hogy egy üzleti tevékenység e bekezdés értelmezésében jelentősnek minősül-e, az összes tény és körülmény mérlegelése után kell meghatározni.

c) Annak eldöntésekor, hogy egy személy folytat-e aktív üzleti tevékenységet egy szerződő államban az *a)* albekezdés meghatározása szerint, az olyan személyi társaság által folytatott tevékenységet, amelyben a személy üzlettárs, valamint az adott személyhez kapcsolódó személyek által folytatott tevékenységet az adott személy által végzett tevékenységnek kell tekinteni. Két személy akkor kapcsolódik egymáshoz, ha az egyik legalább 50 százalékos haszonélvezeti joggal rendelkezik a másikban (társaság esetén az összes szavazatok és a részvények legalább 50 százalékával), vagy ha egy harmadik személy, közvetve vagy közvetlenül, legalább 50 százalékos haszonélvezeti joggal bír mindkettőben (társaság esetén az összes szavazatok és a részvények legalább 50 százalékával). Mindenképpen kapcsoltnak kell tekinteni két személyt, ha – az összes tény és körülmény szerint – az egyik ellenőrzi a másikat, vagy mindketten ugyannak a személynek (vagy személyeknek) az ellenőrzése alatt állnak.

4. Tekintet nélkül e cikk előző rendelkezéseire, ha valamely, az egyik Szerződő Államban belföldi illetőségű társaság vagy a fölötte ellenőrzést gyakorló társaság olyan részvényosztályú részvényeket bocsátott ki,
   a) amelyek tulajdonosai számára – a vonatkozó feltételek vagy más megállapodások alapján – a társaság másik szerződő államban megszerzett jövedelméből nagyobb részre biztosít jogosultságot, mint amekkorára azok az ilyen feltételek vagy megállapodások hiányában volnának jogosultak („ a jövedelem aránytalan része”), és
   b) szavazati jogának és részvényállományának legalább 50 százaléka nem jogosult személyek tulajdonában van,

   az Egyezmény kedvezményei nem terjednek ki a jövedelem aránytalan részére.
5. A Szerződő Állam olyan belföldi illetőségű személye, aki a 2. bekezdés szerint nem minősül jogosult személynek, és a 3. vagy a 4. bekezdés szerint sem illetik meg a kedvezmények, ennek ellenére részesülhet az Egyezmény biztosította kedvezményekből, ha a másik Szerződő Állam illetékes hatósága úgy ítéli meg, hogy az adott személy létrehozásának, megszerzésének vagy fenntartásának, illetve az általa folytatott tevékenységeknek nem az volt az alapvető célja, hogy megszerezze az Egyezmény által biztosított kedvezményeket.
6. E cikk értelmezésében az „elismert tőzsde” a következőt jelenti:
   a) A államban .....;
   b) B államban .....;
   c) és minden egyéb tőzsde, amellyel kapcsolatban az illetékes hatóságok megegyeznek, hogy elismerik e cikk céljaira”.

A kedvezményes adórendszerekből hasznot húzó entitásokra irányuló rendelkezések

21. A saját illetőségük szerinti államban adókedvezményekben részesülő speciális társaságok lehetővé teszik az átfolyó-megoldások alkalmazását, és felvetik a káros adóverseny problémáját. Ahol az adómentes (vagy majdnem adómentes) társaságok jogi sajátosságok alapján megkülönböztethetők, az adóegyezmények helytelen használata elkerülhető az adóegyezmény által biztosított kedvezmények megtagadásával az ilyen társaságoktól (kizárásos megközelítés). Mivel az ilyen kiváltságokat általában az adott ország kereskedelmi vagy adótörvényeiben meghatározott, konkrét társasági típusoknak biztosítják, a legradikálisabb megoldás az volna, ha ezek a társaságok teljesen kikerülnének az Egyezmény hatálya alól. A másik megoldás egy olyan biztonsági záradék beillesztése volna, amelyik az ilyen társaságok által kapott vagy fizetett jövedelemre vonatkozna, nagyjából a következő szöveggel:

> „Nem alkalmazható az Egyezmény egyetlen adómentességet vagy adókedvezményt nyújtó rendelkezése sem a … törvény … részében, vagy az Egyezmény aláírása után … által életbe léptetett hasonló rendelkezésekben meghatározott társaságok által kapott vagy fizetett jövedelemre."

E rendelkezés hatálya úgy korlátozható, hogy csak meghatározott jövedelemtípusokra utaljon, például osztalékra, kamatra, tőkenyereségre vagy igazgatósági díjra. Az ilyen rendelkezések mellett az érintett típusú társaságok továbbra is jogosultak maradnak a 24. cikk (egyenlő elbánás) által biztosított védelemre és a 25. cikk (egyeztető eljárás) kedvezményeire, valamint rájuk is kiterjed a 26. cikk (információcsere) hatálya.

21.1 Bár a kizárási rendelkezések világosak, és alkalmazásuk egyszerű, bizonyos esetekben mégis szükség lehet adminisztratív segítségre. Ezek fontos eszközök, amelyekkel egy, az adótörvényében különleges kiváltságokat létrehozó állam megakadályozhatja, hogy e kiváltságokkal az általa kötött adóegyezmények helytelen alkalmazása alapján éljenek.

21.2 Ahol nem lehetséges, vagy nem helyénvaló az adókiváltságokban részesülő társaságok azonosítása jogi jellegzetességeik alapján, ott általánosabb megfogalmazásra van szükség. A következő rendelkezés igyekszik megtagadni az Egyezmény kedvezményeit az olyan entitásoktól, amelyek ugyan az egyik szerződő állambeli illetőségűnek minősülnének, de az adott államban a külföldi tulajdonú entitásokra korlátozódó (azaz az adott államban belföldi illetőségű személyekhez tartozó entitásokra nem érvényes) kedvezményes elbírálás alá esnek:

> „Nem jogosult ezen Egyezmény kedvezményeire az a társaság, tröszt

vagy személyi társaság, amely az egyik Szerződő Államban belföldi illetőségű, és közvetve vagy közvetlenül egy vagy több, az adott Államban nem belföldi illetőségű személy haszonhúzói tulajdonában vagy ellenőrzése alatt áll, ha jövedelmére vagy vagyonára az adott Állam által kivetett adó összege (az összeg bármilyen módon történő csökkentése vagy beszámítása után, ideértve a társaságnak, trösztnek, személyi társaságnak vagy bármely más személynek adott visszatérítést, visszafizetést, hozzájárulást, jóváírást vagy engedményt) lényegesen alacsonyabb annál az összegnél, amelyet az adott Állam akkor vetne ki, ha a társaság törzstőkéje, illetve a tröszt vagy személyi társaság minden érdekeltsége az adott Államban belföldi illetőségű egy vagy több személy haszonhúzói tulajdonában lenne."

Konkrét jövedelemtípusokra irányuló rendelkezések

21.3 A következő rendelkezés az olyan jövedelmek tekintetében igyekszik megtagadni az Egyezmény kedvezményeit, amelyek egy kedvezményes adórendszerben alacsony kulccsal adóznak vagy adómentesek:

„1. Az Egyezmény kedvezményei nem alkalmazhatók azokra a jövedelmekre, amelyek – az Egyezmény más rendelkezéseivel összhangban – adóztathatók az egyik Szerződő Államban, és olyan tevékenységekből származnak, amelyek elvégzése nem igényel számottevő jelenlétet az adott Államban, ideértve:

a) a banki, szállítmányozási, finanszírozási, biztosítási és elektronikus kereskedelmi tevékenységet, vagy

b) a központi, koordinációs központi vagy hasonló szolgáltatásokat nyújtó társaság tevékenységét, vagy a csoportirányítást, -finanszírozást, illetőleg egyéb támogatást;

c) az olyan tevékenységeket, amelyekből passzív jövedelem, például osztalék, kamat vagy jogdíj keletkezik,

ha az adott állam törvényei vagy közigazgatási gyakorlata szerint az ilyen jövedelem kedvezményesen adózik, és a hozzá kapcsolódó információ olyan bizalmas kezelését igényli, amely megakadályozza a hatékony információcserét.

2. Az 1. bekezdés értelmezésében egy jövedelem akkor tekintendő kedvezményesen adózónak a szerződő államban, ha a megállapodás előző cikkei miatt felmerülő okok kivételével egy jövedelemtétel

a) adómentes vagy

b) adóztatható az adóalanynál, de alacsonyabb adókulcs vonatkozik rá, mint az adott államban belföldi illetőségű hasonló adóalanyok ugyanilyen jövedelemtételeire, vagy

c) jóváírásban, csökkentésben, avagy más engedményben, illetve kedvezményben részesül, amelyet közvetve vagy közvetlenül nyújtanak az adott jövedelemtételre, a külföldön megfizetett adó miatti beszámítás kivételével."

Meghatározott jövedelemtípusok forrásadóztatásáról szóló, a visszaéléseket megakadályozó szabályok

21.4 A következő rendelkezés célja az, hogy megtagadja az Egyezmény bizonyos cikkeinek kedvezményeit, amelyek korlátozzák a forrásadóztatást, ha a tranzakciók kötésének fő célja az ilyen kedvezmények megszerzése volt. Az érintett cikkek a 10., 11., 12. és a 21; a rendelkezést az alábbiaknak megfelelően némileg módosítani kell ahhoz, hogy megoldást nyújtson az e cikkek által érintett konkrét jövedelemfajtákra:

„E cikk rendelkezései nem alkalmazhatók, ha bármely érintett személy fő célja vagy egyik fő célja a [10. cikk: „részvények vagy más jogok"; 11.cikk: „követelés-igény"; 12. és 21. cikk: „jogok"] létrehozásával vagy átruházásával, amelyek tekintetében [10. cikk: az „osztalékot"; 11. cikk: „kamatot"; 12. cikk: „jogdíjat" és 21. cikk „jövedelmet"] fizetnek, e cikk kihasználása volt."

Az Egyezmény aláírása után bevezetett kedvezményes rendszerekre vonatkozó rendelkezések

21.5 Előfordulhat, hogy az egyes államok meg akarják védeni egyezményeiket a visszaélésektől az olyan rendelkezések tekintetében is, amelyeket egy szerződő állam az Egyezmény aláírása után vezet be. A következő rendelkezés célja az, hogy megvédje a szerződő államot attól, hogy meg kelljen adnia az Egyezmény kedvezményeit olyan jövedelmek tekintetében is, amelyek az Egyezmény aláírása után bevezetett bizonyos területen kívüli *(off-shore)* jövedelemre vonatkozó különleges elbánásban részesülnek:

„Az Egyezmény 6–22. cikkeiben felsorolt kedvezmények nem járnak azon személyeknek, akik különleges adókedvezményekben részesülnek az alábbiak értelmében:

a) a két állam bármelyikének a törvénye szerint, amelyet az adott államok egymás közötti jegyzékváltás útján határoztak meg, vagy

b) bármely később hatályba léptetett, alapvetően hasonló törvény szerint."

22. Az adóegyezményekkel való visszaélés más formáit (például a hídfővállalat *(base company)* felhasználása) és azok leküzdésének lehetséges módjait – ide-

értve a „tartalom elsődlegessége a formával szemben”, a „tényleges gazdasági cél” elvet és a visszaélések kiküszöbölésének általános szabályait – szintén elemeztük, s különösképpen azt a 9.1 bekezdésben másodikként említett kérdést, hogy ezek a szabályok ellentmondanak-e az adóegyezményeknek.

22.1 Ezek a szabályok az adókötelezettséget eredményező tényezőket meghatározó belső adótörvények által megszabott alapvető szabályok részét képezik; az adóegyezmények nem foglalkoznak ezekkel a szabályokkal, ezért nincsenek is hatással rájuk. Így, tekintettel a 9.5 bekezdésre is, rendszerint nincs ellentmondás köztük. Például, amennyiben a 22. bekezdésben említett szabályok alkalmazása miatt a jövedelmet át kell minősíteni, avagy az ilyen jövedelmet szerző adóalanyt újból meg kell határozni, az Egyezmény rendelkezéseit a változások figyelembevételével alkalmazzák majd.

22.2 Bár ezek a szabályok nem kerülnek összeütközésbe az adóegyezménnyel, a tagországok megállapodtak, hogy mindent megtesznek az adóegyezményekben foglalt konkrét kötelezettségek teljesítése érdekében, és felmentést adnak a kettős adóztatás alól, amennyiben nincsen egyértelmű bizonyíték arra, hogy az egyezményekkel visszaélnek.

23. Az ellenőrzött külföldi társaságokra vonatkozó rendelkezések segítségével a hídfővállalatok felhasználásának problémája is megoldható. A tagországok és a nem tagországok nagy számban fogadtak el már ilyen törvényeket. Bár az ilyen típusú jogszabályok országonként lényegesen eltérnek, e szabályok – amelyeket most már nemzetközi szinten elismertek, mint a belföldi adóalap megvédésének törvényes eszközét – közös vonása, hogy belőlük kiindulva a szerződő államok adóztatják a belföldi illetőségű személyeket a külföldi entitásokban való érdekeltségükből származó jövedelmük után. Időről időre vannak, akik amellett érvelnek, hogy – a 7. cikk 1. bekezdése és a 10. cikk 5. bekezdése rendelkezéseinek bizonyos értelmezése szerint – az ellenőrzött külföldi társaságokra vonatkozó törvények éppen közös vonásuk miatt állnak összeütközésben az említett rendelkezésekkel. A 7. cikk szövegmagyarázatának 14. bekezdésében és a 10. cikk szövegmagyarázatának 37. bekezdésében kifejtett okok miatt az ilyen értelmezés nem felel meg a rendelkezések szövegének. Akkor sem állja meg a helyét, ha a rendelkezéseket szövegkörnyezetükben vizsgáljuk. Így, bár néhány ország hasznosnak érezte, hogy kifejezetten rámutasson egyezményében arra, hogy az ellenőrzött külföldi társaságokra vonatkozó törvények nem mondanak ellent az egyezménynek, erre valójában nincs szükség. Elfogadott tény, hogy az ellenőrzött külföldi társaságot érintő, ilyen módon megalkotott jogszabályok nem mondanak ellent az egyezmény rendelkezéseinek.

24. [Törölve.]

25. [Átszámozva]

26. Azok az államok, amelyek belső törvényeikben alkalmazzák az ellenőrzött külföldi társaságokra vonatkozó rendelkezéseket vagy a visszaélések elleni fent említett szabályokat, arra törekednek, hogy fenntartsák e törvények méltányosságát és semlegességét egy olyan nemzetközi környezetben, amelyet nagyon különböző adóterhek jellemeznek, de az ilyen intézkedéseket csak erre a konkrét célra szükséges alkalmazni. Ezeket az intézkedéseket általános szabályként nem kell használni, ha a kérdéses jövedelmet az adóalany illetősége szerinti országban alkalmazotthoz hasonló adóztatásnak vetik alá.

Átutalásalapú adóztatás

26.1 Néhány állam belső törvényei szerint azok a személyek, akik belföldi illetőségűnek minősülnek, de nem állnak állandónak tekinthető kapcsolatban az adott állammal (erre olykor állandó lakóhelyként utalnak), az adott államon kívüli forrásokból származó jövedelmük tekintetében csak a jövedelem tényleges hazatelepítése vagy hazautalása mértékéig számítanak adókötelesnek. Így ezeket a személyeket azon jövedelmük mértékéig, amelyet nem utalnak át az illetőségük szerinti államba, nem fenyegeti esetleges kettős adóztatás, és az ilyen jövedelem vonatkozásában helytelennek ítélhető az Egyezmény rendelkezéseiből következő kedvezmények megadása. Azok a szerződő államok, amelyek megegyeznek abban, hogy az Egyezmény rendelkezéseit arra a jövedelemre korlátozzák, amelyet ténylegesen az ilyen személyeknél adóztatnak meg, a következő rendelkezésnek az Egyezményhez csatolásával tehetik ezt meg:

> „Ha az egyik Szerződő Államban keletkező jövedelem az Egyezmény bármely rendelkezése értelmében az adott Államban részben vagy teljes egészében mentesül az adózás alól, és a másik Szerződő Államban hatályos törvények értelmében az adott személy az említett jövedelem vonatkozásában nem a teljes összeg, hanem e másik Államba átutalt vagy oda megérkezett összeg tekintetében adóköteles, akkor az Egyezmény által biztosított bármilyen mentesség a jövedelemnek csak arra a részére vonatkozik, amelyet a másik Szerződő Állam megadóztat."

Egyes államokban az ilyen rendelkezések alkalmazása nyilvántartási nehézségekhez vezethet, ha a jövedelem egyik szerződő államban való keletkezésének időpontja és a másik szerződő állam általi – az adott má-

sik államban belföldi illetőségű személynél való – adóztatása között számottevő idő telik el. Azok az államok, amelyek tartanak ettől a nehézségtől, feltételt szabhatnak a fenti rendelkezés utolsó kitételében leírt szabályra vonatkozóan úgy, hogy a kérdéses jövedelem után csak akkor vehető igénybe a kedvezmény az elsőként említett államban, amikor a másik állam már megadóztatta azt, azzal a feltétellel, hogy a jövedelmet az elsőként említett államban való keletkezésétől számított meghatározott időn belül köteles a másik állam adóztatni.

A forrásadóztatás korlátozása: eljárási szempontok

26.2 Az Egyezmény számos cikke korlátozza az egyes államok azon jogát, hogy megadóztassák a területükön keletkező jövedelmet. Mint azt a 10. cikk szövegmagyarázatának 19. bekezdése megjegyzi, az osztalékok adózását illetően az Egyezmény nem rendezi az eljárási kérdéseket, és mindkét állam szabadon használhatja a belső törvényei által előírt eljárást az Egyezményben megszabott korlátozások alkalmazása érdekében. Ezért egy állam az Egyezmény vonatkozó rendelkezéseivel összhangban – az Egyezmény szerinti jogosultság esetleges előzetes vizsgálatával – automatikusan korlátozhatja az általa kivetett adót, vagy kivetheti a belső törvényei által előírt adót, azt követően visszatérítve az adónak az egyezmény rendelkezései szerint kivethető összeget meghaladó részét. Annak érdekében, hogy az adóalanyoknak az Egyezmény értelmében járó kedvezményeket mielőbb alkalmazzák, általános szabályként az első módszert kell előnyben részesíteni. Visszatérítési rendszerre akkor van szükség, ha az Egyezmény szerinti kedvezményekre való jogosultság megállapítása érzékelhető nehézségekbe ütközik. Ezen kívül a második módszer alkalmazásakor nagyon fontos, hogy a visszatérítés gyorsan történjen, különösen akkor, ha a visszatérített összegre nem fizetnek kamatot, mivel a visszatérítés indokolatlan késése az adóalany számára közvetlen költséget okoz.

Észrevételek a szövegmagyarázattal kapcsolatban

27. *Chile* úgy véli, hogy *Az OECD Modellegyezményének alkalmazása a személyi társaságokra* című jelentésben szereplő, a szövegmagyarázatba átvett megoldások egy része csak akkor alkalmazható, ha azok kifejezetten szerepelnek egy adóügyi egyezményben.

27.1 *Hollandia* az Egyezmény személyi társaságokra vonatkozó alkalmazását illetően csak és kizárólag olyan mértékben tartja magát az 1. cikk és az egyéb vonatkozó cikkek szövegmagyarázatában foglalt következtetésekhez, amilyenben azt az Egyezmény 25. cikke szerinti közös egyeztetés eredményeképpen vagy egyoldalú lépésként az illetékes hatóságok kifejezetten megerősítik a konkrét Egyezményben.

27.2 *Franciaország* számos fenntartásának adott hangot *Az OECD Modellegyezményének alkalmazása a személyi társaságokra* című jelentéssel kapcsolatban. Konkrétan nem ért egyet azzal az 5. és 6. bekezdésben foglalt értelmezéssel, amely szerint, ha egy személyi társaságtól megtagadják az adóegyezmény szerinti kedvezményeket, akkor annak tagjai mindig jogosultak az illetőségük szerinti állam által kötött adóegyezmények kedvezményeire. Franciaország úgy véli, hogy amennyiben Franciaország a forrásállam, erre csak akkor van mód, ha a belső jogszabályai lehetővé teszik ezt az értelmezést, illetve, ha az erre vonatkozó rendelkezéseket belefoglalták az üzlettársak illetőség szerinti államával kötött egyezménybe.

27.3 *Portugália* – ahol minden személyi társaságot mint olyat adóztatnak – szintén számos fenntartásának adott hangot *Az OECD Modellegyezményének alkalmazása a személyi társaságokra* című jelentéssel kapcsolatban, és úgy véli, hogy a jelentésben javasolt megoldást olyan különös rendelkezésekbe kellene foglalni, amelyek csak az adóegyezményekbe kerülésükkel válnak érvényessé. Ez a helyzet például az adózási szempontból átlátható társaságok üzlettársai helyzetének kezelésekor (ami meglehetősen cseppfolyós megközelítés, tekintve az egyes államok közötti különbségeket), ideértve azt, amikor egy harmadik állam lép a forrásállam és az üzlettársak illetőségi állama közé. A javasolt megoldások által támasztott adminisztratív nehézségeket is figyelembe kell venni, mint azt bizonyos esetekben maga a jelentés is felveti.

27.4 *Belgium* nem osztja a szövegmagyarázat 23. bekezdésében kifejtett nézeteket. Úgy ítéli meg, hogy az ellenőrzött külföldi társaságokra vonatkozó rendelkezés alkalmazása ellentmond az Egyezmény 5. cikke 7. bekezdése, 7. cikke 1. bekezdése és 10. cikke 5. bekezdése rendelkezéseinek. Különösen ez a helyzet akkor, ha egy szerződő állam egy olyan jövedelem vonatkozásában, amelyet egy külföldi entitás szerzett, úgy adóztatja meg a belföldi illetőségű személyt, hogy az általa szerzett jövedelmet – a külföldi entitás tőkéjében való érdekeltségével arányos jövedelemszerzés feltételezése alapján – őhozzá rendeli. Ezáltal az állam felemeli a belföldi illetőségű személy adóalapját, belevéve olyan jöve-

delmet is, amelyet nem az adott belföldi szerzett meg, hanem egy külföldi entitás, amely az adott államban – az Egyezmény értelmében – nem adóztatható meg. Ily módon a szerződő állam figyelmen kívül hagyja a külföldi entitás jogi személyiségét, és ezért az Egyezménnyel ellentétesen jár el. (Lásd a 7. cikk szövegmagyarázatának 79. bekezdését és a 10. cikk szövegmagyarázatának 68.1. bekezdését is.)

27.5 *Írország* a belföldi törvények visszaélések elleni rendelkezései (ideértve az ellenőrzött külföldi társaságra – EKT – vonatkozó rendelkezéseket) és az Egyezmény rendelkezései közötti esetleges ellentmondások tekintetében úgy véli, hogy nem vonható le egy olyan egyszerű és általános következtetés, hogy nincs ilyen ellentmondás, illetve hogy minden ellentmondást a belföldi törvény javára kell rendezni. Ez a belső törvényi előírás természetén, valamint az egyes tagországokban a belső törvények, a nemzetközi megállapodások és a nemzetközi jog alkotmányos és jogi összefüggésein fog múlni. Írország nem ért egyet annak a mondatnak a 26. bekezdésből való törlésével sem, amely (ahogy 2002-ig hangzott) kijelentette: „A Modellegyezmény alapjául szolgáló általános alapelveknek és általában az adóegyezmények szellemének ellentmondana, ha az ellenintézkedéseket kiterjesztenék az olyan tevékenységeket folytató társaságokra, mint a termelés, a szolgáltatások szokásos nyújtása vagy a tényleges ipari vagy kereskedelemi tevékenység, ha a társaságok nyilvánvalóan kapcsolódnak annak az országnak a gazdasági környezetéhez, ahol belföldi illetőségűek, és olyan körülmények között folytatják a tevékenységet, hogy nem valószínűsíthető az adóelkerülés."

27.6 *Luxemburg* nem osztja a 9.2, 22.1 és 23. bekezdésekben foglalt értelmezést, miszerint általában nincs ellentmondás a szerződő államok belső törvényeinek visszaélések elleni rendelkezései és adóegyezményeinek rendelkezései között. A Modellegyezmény kifejezett rendelkezése hiányában úgy véli, hogy egy állam konkrét esetekben csak **azután** alkalmazhatja belső visszaélések elleni rendelkezéseit, hogy előbb igénybe vette az egyeztető eljárást.

27.7 *Hollandia* nem tartja magát a szövegmagyarázatnak ahhoz az állításához, hogy általános szabályként a belső visszaélések elleni rendelkezések és az ellenőrzött külföldi társaságokra vonatkozó rendelkezés nem kerül összeütközésbe az Egyezmény rendelkezéseivel. Az ilyen szabályoknak és rendelkezéseknek az adóegyezményekkel való összeegyeztethetősége függ – többek között –a konkrét rendelkezés természetétől és szövegezésétől, az Egyezmény adott rendelkezésének szövegezésétől és céljától, valamint a nemzeti és a nemzetközi törvények viszonyától

az adott országban. Mivel az adóegyezmények nem szándékoznak megkönnyíteni azok helytelen használatát, a belső szabályok és rendelkezések alkalmazása csak meghatározott visszaéléseknél vagy egyértelműen azok nem cél szerinti használata esetén lehet indokolt. Az ilyen helyzetekben a belső intézkedéseknek tiszteletben kell tartaniuk az arányosság elvét, és nem nyúlhatnak túl a visszaélés vagy az egyértelműen nem cél szerinti használat megakadályozásához szükséges mértéken.

27.8 [Törölve].

27.9 *Svájc* nem osztja azt a – 7. bekezdésben kifejtett – nézetet, hogy a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmények célja az, hogy megelőzzék az adófizetés elkerülését és az adócsalást. Szerinte ez a nézet ellentmond a Modellegyezmény címéhez kapcsolódó lábjegyzetnek is. A 22.1 bekezdés tekintetében Svájc úgy véli, hogy az adóegyezményekkel való visszaélésekre vonatkozó belső adószabályoknak meg kell felelniük az adóegyezmények általános rendelkezéseinek, különösen akkor, ha maga az egyezmény már tartalmaz olyan rendelkezéseket, amelyek célja a visszaélések megelőzése. A 23. bekezdés tekintetében azon a véleményen van, hogy az ellenőrzött külföldi társaságokra vonatkozó szabályozás esetleg – koncepciótól függően – ellentétes lehet a 7. cikk szellemével.

27.10 Mexikó nem ért egyet azzal a fenti 5. és 6. bekezdésben foglalt értelmezéssel, amely szerint, ha egy személyi társaságtól megtagadják az adóegyezmény szerinti kedvezményeket, akkor annak tagjai jogosultak az illetőségük szerinti állam által kötött adóegyezmények kedvezményeire. Mexikó úgy véli, hogy erre csak akkor van mód, és akkor is csupán részlegesen, ha az erre vonatkozó rendelkezéseket belefoglalják az azzal az állammal kötött egyezménybe, ahol a személyi társaság található.

A cikkre vonatkozó fenntartás

28. Az *Egyesült Államok* – néhány kivétellel – fenntartja magának a jogot, hogy a Modellegyezményre való tekintet nélkül megadóztassa állampolgárait és a belföldi illetőségű személyeket, ideértve bizonyos korábbi állampolgárokat és hosszú távon belföldi illetőséggel rendelkező személyeket is.

A 2. CIKK SZÖVEGMAGYARÁZATA AZ EGYEZMÉNY HATÁLYA ALÁ TARTOZÓ ADÓNEMEKET ILLETŐEN

1. E cikk célja az, hogy az Egyezmény hatálya alá tartozó adókra vonatkozó terminológiát és nomenklatúrát elfogadottabbá és pontosabbá tegye; lehetővé tegye a szerződő államok azon adónemeinek azonosítását, amelyekre az Egyezmény kiterjed; a lehető legjobban kiszélesítse az Egyezmény alkalmazási körét úgy, hogy az – a lehető legnagyobb mértékben és összhangban a szerződő államok belső törvényeivel – magában foglalja a szerződő államok, azok közigazgatási egységei és helyi hatóságai által kivetett adókat; kizárja annak szükségességét, hogy új egyezményt kelljen kötni minden alkalommal, amikor a szerződő államok módosítják belső törvényeiket; és biztosítsa mindkét szerződő állam számára, hogy tudomást szerezzen a másik állam adótörvényeinek lényeges változásairól.

1. bekezdés

2. Ez a bekezdés meghatározza az Egyezmény alkalmazási körét: jövedelem- és vagyonadók; így elkerüli a túlságosan pontatlan „közvetlen adók" kifejezés használatát. Lényegtelen, hogy ezeket az adókat mely hatóságok nevében vetik ki; lehet maga az állam, annak közigazgatási egysége vagy a helyi hatóságok (tagállamok**,** régiók, tartományok, *départementes,* kantonok, körzetek, *arrondissements, Kreise,* helyhatóságok vagy helyhatósági csoportok stb.). Az adó kivetésének módja ugyanígy lényegtelen: közvetlen megállapítással vagy a forrásnál történő levonással, különadó vagy pótilleték formájában, avagy kiegészítő adóként *(centimes additionnels)* stb.

2. bekezdés

3. Ez a bekezdés meghatározza a jövedelem- és a vagyonadó jelentését. Az ilyen adók tartalmazzák a teljes jövedelemre és a jövedelem egyes részeire kivetett adókat, valamint a teljes vagyonra, illetve a vagyon részeire kivetett adókat. Idetartoznak az ingatlan- és ingó vagyon elidegenítésével elért haszonra és nyereségre kivetett adók, valamint a tőkenövekedési adó. Végül, a meghatározás kiterjed a vállalkozások által fizetett bérek vagy fizetések teljes összegére

(„béradók”; Németországban: *Lohnsummensteuer;* Franciaországban: *taxe sur les salaires*) felszámolt adókra. A társadalombiztosítási járulékok és minden más olyan járulék, amelynél közvetlen kapcsolat van a járulék és az egyes későbbi juttatások között, nem tekinthetők a „teljes bérre kivetett adóknak”.

4. Nyilvánvaló, hogy az adóztatási jogosultsággal rendelkező állam – és csakis ő – kivetheti a törvényeiben előírt adókat az azokhoz kapcsolódó összes bírsággal és pótlékkal – növekmények, költségek, kamatok stb. – együtt. Mivel nyilvánvaló, ezért nem szükséges meghatározni ebben a cikkben azt, hogy az adó kivetésekor a kapcsolódó bírságok és pótlékok ugyanazoktól a szabályoktól függnek, mint az alapadó. A tagországok gyakorlata változó a kamatok és a bírságok kezelésében. Egyes országok sohasem tekintik ezeket a tételeket e cikk hatálya alá tartozónak. Mások pont az ellenkező megközelítést választják, különösen azokban az esetekben, amikor a kapcsolódó tételt a vonatkozó adó összegére számítják ki. Az országok szabad kezet kapnak e pont tisztázására kétoldalú egyezményeikben.

5. A cikk nem említ „rendes adókat” vagy „rendkívüli adókat”. Általában indokoltnak tekinthető a rendkívüli adók belefoglalása a Modellegyezménybe, de a tapasztalat azt mutatja, hogy ilyen adókat csak nagyon különleges körülmények fennállásakor vetnek ki. Továbbá meglehetősen nehéz volna meghatározni ezeket. Számos ok – kiszabásuk, kivetésük módja, adókulcsuk, tárgyuk stb.– miatt lehetnek „rendkívüliek”. Ezért előnyösebbnek tűnik kihagyni a rendkívüli adókat a cikkből. Minthogy nem cél a rendkívüli adók kizárása minden egyezményből, a rendes adókról sem történik említés. Így a szerződő államok szabadon korlátozhatják az Egyezmény alkalmazását a rendes adókra, kiterjeszthetik azt a rendkívüli adókra, sőt megfogalmazhatnak különös rendelkezéseket is.

3. bekezdés

6. Ez a bekezdés felsorolja az Egyezmény aláírásakor érvényben lévő adókat. A lista nem teljes. Célja az, hogy illusztrálja a cikk korábbi bekezdéseit. Elvileg azonban ez az Egyezmény aláírása idején a két államban kivetett és az Egyezmény hatálya alá tartozó adók teljes listája.

   6.1 Egyes tagországok nem foglalják bele az 1. és a 2. bekezdést kétoldalú egyezményeikbe. Inkább azt választják, hogy megadják az egyes országokban alkalmazott adók teljes listáját, amelyre az Egyezmény vonatkozik, és tisztázzák, hogy az Egyezmény hatálya a később bevezetendő – a felsorolt adókhoz hasonló – adókra is kiterjed.

Az e megközelítést választó országok a következő szövegezést használhatják:

„1. Az Egyezmény hatálya a következő adókra terjed ki:
a) (A államban): …….
b) (B államban): …….

2. Az Egyezmény kiterjed minden olyan azonos vagy lényegét tekintve hasonló adóra is, amelyet az Egyezmény aláírása után a hatályban lévő, az 1. bekezdésben felsorolt adók mellett vagy azok helyett vezetnek be. A Szerződő Államok illetékes hatóságainak értesíteniük kell egymást a vonatkozó adójogszabályaikban bekövetkezett bármely lényeges változásról."

Mint azt már a fenti 3. bekezdésben említettük, a társadalombiztosítási járulékokat és más hasonló járulékokat ki kell zárni az Egyezmény hatálya alá tartozó adók listájából.

4. bekezdés

7. Ez a bekezdés előírja, hogy mivel a 3. bekezdésben felsorolt adók csupán magyarázó jellegűek, az Egyezmény érvényes azokra az azonos vagy lényegüket tekintve hasonló adókra is, amelyeket egy szerződő államban az Egyezmény aláírása után vetnek ki a már létező adók mellett vagy azok helyett.

8. Minden állam kötelezi magát, hogy értesíti a másikat az adótörvényeiben bekövetkezett lényeges változásokról, megadva – például – az új vagy a helyettesített adók részletszabályait. A tagországokat arra kell ösztönözni, hogy más fontos fejleményekről is értesítsék egymást, például az új rendeletekről vagy bírósági határozatokról; sok állam már követi ezt a gyakorlatot. A szerződő államok szabadon kiterjeszthetik az értesítési kötelezettséget a más törvényekben végrehajtott olyan fontos változtatásokra is, amelyek hatással vannak az Egyezmény szerinti kötelezettségeikre; az így eljárni kívánó szerződő államok a bekezdés utolsó mondatának a következő mondattal való felcserélésével tehetik ezt meg:

„A Szerződő Államok illetékes hatóságai kötelesek értesíteni egymást az adótörvényeikben vagy más olyan törvényeikben bekövetkezett minden lényeges változásról, amelyek hatással vannak az Egyezmény szerinti kötelezettségeikre."

9. [Törölve.]

A cikkre vonatkozó fenntartások

10. *Kanada, Chile és az Egyesült Államok* fenntartással élnek az 1. bekezdésnek azt a részét illetően, hogy az Egyezmény hatályának ki kell terjednie a közigazgatási egységek és a helyi hatóságok adóira is.

11. *Ausztrália, Japán és Korea* fenntartják álláspontjukat az 1. bekezdésnek azt a részét illetően, hogy az Egyezmény hatálya kiterjed a vagyonadóra.

12. *Görögország* azon a nézeten van, hogy „a vállalkozások által fizetett teljes bér összegére kivetett adók" nem tekinthetők jövedelemadónak, ezért azok nem tartoznak az Egyezmény hatálya alá.

A 3. CIKK SZÖVEGMAGYARÁZATA AZ ÁLTALÁNOS MEGHATÁROZÁSOKAT ILLETŐEN

1. Ez a cikk több, az Egyezményben használt kifejezések értelmezéséhez szükséges általános rendelkezést gyűjt egy csoportba. Egyes fontos kifejezések jelentését azonban az Egyezmény máshol magyarázza meg. Ily módon a „belföldi illetőségű" és a „telephely" kifejezést a 4. és az 5. cikk értelmezi, míg a jövedelmek speciális kategóriáiról („ingatlanvagyonból származó jövedelem", „osztalék" stb.) szóló cikkekben megjelenő bizonyos kifejezések értelmét az adott cikkekben foglalt rendelkezések tisztázzák. A cikkben található meghatározások mellett a szerződő államok szabadon megegyezhetnek kétoldalúan „az egyik szerződő állam" és „a másik szerződő állam" kifejezések meghatározásában. Ezen túlmenően kétoldalúan megállapodhatnak abban, hogy a „szerződő államok" lehetséges meghatározásaiban utaljanak-e a kontinentális talapzatokra.

1. bekezdés

A „személy" kifejezés

2. A „személy" kifejezés *a)* albekezdésben adott meghatározása nem teljes, és ezt annak jelzéseként kell értelmezni, hogy a „személy" kifejezés nagyon széles értelemben használatos. (Lásd különösen az 1. és a 4. cikket.) A meghatározás kifejezetten megemlíti a magánszemélyeket, társaságokat és egyéb személyi egyesüléseket. A „társaság" kifejezésnek a *b)* albekezdésben található meghatározásából az következik, hogy a „személy" kifejezés magában foglal minden olyan jogalanyt, amelyet – bár nem bejegyzett – adózási szempontból jogi személyként kezelnek. Így például az alapítvány *(fondation, Stiftung)* beletartozhat a „személy" kifejezés jelentésébe. A személyi társaságokat szintén „személynek" kell tekinteni, vagy azért, mert a „társaság" meghatározásba tartoznak, vagy – ahol nem ez a helyzet – azért, mert egyéb személyi egyesülésnek minősülnek.

A „társaság” kifejezés

3. A „társaság” kifejezés elsősorban bármely jogi személy társaságot jelenti. Ezen túlmenően a kifejezés magában foglal minden olyan adóköteles egységet, amelyet az alapítása szerinti szerződő állam adótörvényei jogi személyként kezelnek. A meghatározást különösen az osztalékról szóló cikkre való tekintettel fogalmazták meg. A „társaság” kifejezésnek csak arra a cikkre, az 5. cikk 7. bekezdésére és a 16. cikkre nézve van jelentősége.

A „vállalkozás” kifejezés

4. Azt a kérdést, hogy egy tevékenységet valamely vállalkozáson belül folytatnak-e, vagy a tevékenység önmaga minősül vállalkozásnak, mindig a szerződő államok belső jogának rendelkezései szerint értelmezték. Ezért ebben a cikkben nem történt kísérlet arra, hogy a „vállalkozás” kifejezésre teljes körű meghatározás szülessen. A cikk arról azonban rendelkezik, hogy a „vállalkozás” kifejezés valamilyen üzleti tevékenység folytatására vonatkozik. Mivel az „üzlet” fogalmat kifejezetten mint a szakmai szolgáltatások és más önálló jellegű tevékenységek folytatását határozták meg, ez tisztázza, hogy a szakmai szolgáltatások vagy más önálló jellegű tevékenységek végzését vállalkozásnak kell tekinteni, figyelmen kívül hagyva a kifejezés belső törvények szerinti értelmezését. Azok az államok, amelyek úgy vélik, hogy az ilyen magyarázatra nincs szükség, kihagyhatják a „vállalkozás” kifejezés meghatározását a kétoldalú egyezményeikből.

A „nemzetközi közlekedés” kifejezés

5. A „nemzetközi közlekedés” kifejezés meghatározása azon a 8. cikk 1. bekezdésében megfogalmazott elven alapul, hogy a nemzetközi közlekedésben részt vevő hajók vagy légi járművek üzemeltetéséből származó nyereséget csak annak a szerződő államnak áll jogában adóztatni, ahol a tényleges üzletvezetés helye található, tekintettel a nemzetközi szállítási tevékenység különleges természetére. Azonban – mint azt a 8. cikk 1. bekezdésének szövegmagyarázata is kifejti – a szerződő államok kétoldalú megegyezéssel beilleszthetnek a *d)* albekezdésbe egy illetőségre való hivatkozást annak érdekében, hogy az megegyezzen a többi cikk általános formájával. Ebben az esetben „az egyik szerződő államban tényleges üzletvezetési hellyel rendelkező vállalkozás” formulát a „szerződő állam vállalkozása” vagy a „szerződő államban belföldi illetőségű” megfogalmazással kell helyettesíteni.

6. A „nemzetközi közlekedés” kifejezés meghatározása szélesebb körű, mint ahogy azt általában értik. A tágabb értelem célja az, hogy megőrizze a tényle-

ges üzletvezetésnek helyet adó államnak azt a jogát, hogy megadóztassa a tisztán belföldi közlekedést, csakúgy, mint a harmadik államok közötti nemzetközi közlekedést, valamint hogy megengedje a másik szerződő államnak a kizárólag a saját határai között lebonyolított közlekedés adóztatását. Egyértelműen szemlélteti ezt a szándékot a következő példa. Tegyük fel, hogy az egyik szerződő állam vállalkozása vagy egy olyan vállalkozás, amelynek tényleges üzletvezetési helye az egyik szerződő államban van, a másik szerződő államban működő ügynökön keresztül jegyet árul egy olyan utazásra, amelyik az elsőként említett államra vagy egy harmadik államra korlátozódik. A cikk nem engedi meg a másik államnak, hogy adóztatassa a bármelyik jegyen realizált hasznot. A másik állam csak akkor adóztathatja meg az elsőként említett állam vállalkozását, ha annak tevékenysége szigorúan a másik állambeli helyekre korlátozódik.

6.1 Egy hajó vagy légi jármű akkor közlekedik kizárólag a másik szerződő államban lévő helyek között, ha az indulási és az érkezési hely egyaránt a másik szerződő államban van. A meghatározás azonban akkor is érvényes, ha a másik szerződő államban lévő helyek közötti út az adott hajó vagy légi jármű olyan, hosszabb útvonalának részét képezi, amelyik a másik szerződő állam határain kívül található indulási vagy érkezési helyet is magában foglal. Például ha ugyanannak az útnak a részeként egy repülőgép az egyik szerződő államban lévő helyről a másik szerződő államban lévő hely érintésével a szintén ott található célállomás felé folytatja útját, az utazás első és második részét egyaránt úgy kell tekinteni, mint a „nemzetközi közlekedés" meghatározásba tartozó utazást.

6.2 Néhány állam azt az álláspontot képviseli, hogy a „nemzetközi közlekedés" meghatározásában inkább egy utas vagy rakomány útjaként kellene hivatkozni a szállításra, azért, hogy az egyazon szerződő állam két pontja közötti utas- vagy teherszállítás ne legyen a meghatározás körébe tartozónak tekinthető még akkor sem, ha az adott úthoz olyan hajót vagy repülőgépet vesznek igénybe, amelyet nemzetközi közlekedésben használnak. Az ilyen álláspontot képviselő szerződő államok kétoldalúan megállapodhatnak abban, hogy a kivételt tartalmazó részből törlik a „hajó vagy légi jármű" kitételt, és a következő meghatározást használják:

„e) a »nemzetközi közlekedés« kifejezés az egyik Szerződő Államban tényleges üzletvezetési hellyel rendelkező vállalkozás által üzemeltetett hajó vagy légi jármű igénybevételével végzett bármely szállítást jelent, kivéve, ha a szállítás kizárólag a másik Szerződő Államban lévő helyek között történik;"

6.3 A „nemzetközi közlekedés" meghatározás nem vonatkozik az egyik szerződő államban tényleges üzletvezetési hellyel rendelkező vállalko-

zás által végzett szállításra, ha a hajó vagy a légi jármű a másik szerződő állam két pontja között közlekedik, még akkor sem, ha a szállítás egy része az adott államon kívül megy végbe. Így például egy tengeri körutazás, amely ugyanazon másik szerződő államba érkezik vissza, ahonnan indult – külföldi kikötőben való megállás nélkül –, nem minősül nemzetközi közlekedésben történő utasszállításnak. Azok a szerződő államok, amelyek egyezményeikben kifejezetten tisztázni kívánják ezt a pontot, megegyezhetnek a meghatározás kétoldalú módosításában.

Az „illetékes hatóság" kifejezés

7. Az „illetékes hatóság" kifejezés meghatározása elismeri, hogy néhány OECD-tagországban a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmények végrehajtása nem kizárólag a legfelsőbb adóhatóság hatáskörébe tartozik; egyes ügyeket fenntartanak más hatóságok számára, vagy átruházzák rájuk. A jelenlegi definíció lehetővé teszi minden szerződő állam számára, hogy egy vagy több hatóságot nevezzen ki illetékesnek.

Az „állampolgár" kifejezés

8. Az „állampolgár" kifejezés meghatározása csak azt rögzíti, hogy egy szerződő állam vonatkozásában a kifejezés egy olyan magánszemélyre utal, aki az adott szerződő állam valamely nemzetiségéhez tartozik, vagy annak állampolgára. Míg a „nemzeti hovatartozás" elve magában foglalja az állampolgárságot is, a Bizottság ez utóbbi fogalmat is felvette 2002-ben, mivel egyes államokban ezt a kifejezést használják gyakrabban. Nem ítéltük szükségesnek a nemzeti hovatartozás és az állampolgárság kifejezés pontosabb meghatározását az Egyezmény szövegében, és azt sem találtuk nélkülözhetetlennek, hogy külön megjegyzéseket tegyünk e szavak jelentését vagy használatát illetően. Annak meghatározásakor, hogy egy magánszemély vonatkozásában mit jelent az „állampolgár" kifejezés, nyilvánvalóan figyelembe kell venni azt az értelmezést, ahogyan ezt a kifejezést általában használják, illetve az egyes államok konkrét szabályait a nemzeti hovatartozás vagy az állampolgárság megszerzését vagy elvesztését illetően.

9. A *g)* albekezdés konkrétabb a jogi személyeket, személyi társaságokat és egyesüléseket illetően. Annak kijelentésével, hogy bármely jogi személy, személyi társaság vagy egyesülés, amely ezt a jogállást az adott szerződő államban hatályos jogszabályokból nyeri, állampolgárnak tekintendő, a rendelkezés egy gyakran felmerülő nehézséggel foglalkozik. A társaságok nemzetiségének meghatározásakor egyes államok kevésbé veszik figyelembe azt, hogy a társaság működését mely törvények irányítják, sokkal inkább annak a tőké-

nek az eredetét vizsgálják, amellyel a társaságot létrehozták, illetve azon magánszemélyek vagy jogi személyek állampolgárságát veszik figyelembe, akik azt ellenőrzik.

10. Mi több, tekintettel a társaság és azon állam közötti jogi kapcsolatra, amelynek a törvényei szerint a társaságot létrehozták – ami bizonyos szempontból nagyon hasonló a magánszemélyek állampolgársági viszonyához –, indokoltnak tűnik nem külön rendelkezésben foglalkozni a jogi személyekkel, személyi társaságokkal és egyesülésekkel, hanem az „állampolgár" kifejezés keretében a magánszemélyekkel együtt.

    10.1 A személyi társaságok külön említése az 1. bekezdés *g)* albekezdésében nem összeegyeztethetetlen a személyi társaságok 1. bekezdés *a)* albekezdése szerinti személyként meghatározott státusával. Néhány ország belső törvényei értelmében lehetséges, hogy egy entitás „személy", de ne „jogi személy" legyen adózás szempontjából. Ennek konkrét kijelentésére a félreértések elkerülése végett van szükség.

Az „üzlet" kifejezés

    10.2 Az Egyezmény nem ad kimerítő meghatározást az „üzlet" kifejezésre, amelynek jelentése – a 2. bekezdés szerint – általában azonos azzal, amit ezzel kapcsolatban az Egyezményt alkalmazó állam belső törvényei meghatároznak. A *h)* albekezdés azonban egyértelműen leszögezi, hogy a kifejezésbe beletartoznak a szakmai szolgáltatások nyújtása és az egyéb önálló jellegű tevékenységek. Ez a rendelkezés 2000-ben került be, ugyanakkor, amikor a szabadfoglalkozást tárgyaló 14. cikket törölték az Egyezményből. Ennek a kiegészítésnek – amely azt biztosítja, hogy az „üzlet" kifejezés magában foglalja azon tevékenységek folytatását is, amelyek korábban a 14. cikk hatálya alá tartoztak – az volt a célja, hogy megakadályozza az „üzlet" kifejezés korlátozott módon történő értelmezését a szakmai szolgáltatások és egyéb önálló jellegű tevékenységek végzésének kizárásával az olyan államokban, ahol a belső törvények nem tekintik úgy, hogy az ilyen szolgáltatások vagy tevékenységek végzése kimeríti az üzlet fogalmát. Azok a szerződő államok, amelyekkel nem ez a helyzet, kétoldalúan megegyezhetnek a meghatározás elhagyásáról.

2. bekezdés

11. Ez a bekezdés a Modellegyezményben használt azon kifejezések értelmezésének általános szabályáról rendelkezik, amelyekre nem adtak meghatározást. Ám felmerül a kérdés, hogy az Egyezményben nem meghatározott kifejezé-

sek értelmezésekor melyik joghoz kell folyamodni: az Egyezmény aláírása idején érvényben lévő jogszabályokhoz vagy az Egyezmény alkalmazásakor – azaz az adó kivetésekor – érvényben lévő jogszabályokhoz. Az Adóügyi Bizottság arra a következtetésre jutott, hogy az utóbbi értelmezést kell alkalmazni, és 1995-ben módosította a Modellegyezményt, hogy ezt az álláspontot egyértelműen kifejezésre juttassa.

12. A 2. bekezdés azonban kimondja, hogy ez akkor érvényes, ha a körülmények nem kívánják meg az alternatív értelmezést. A körülményeket elsősorban a szerződő államok szándéka határozza meg az Egyezmény aláírásakor, illetve az a jelentés, amelyet a másik szerződő állam jogszabálya az adott kifejezéshez rendelt (burkolt hivatkozás a viszonosság elvére, amelyen az Egyezmény alapul). Ezért a cikk szövegezése hagy némi mozgásteret az illetékes hatóságoknak.

13. Következésképpen a 2. bekezdés szövege megfelelő egyensúlyt teremt egyfelől annak szükségessége között, hogy az államok által az Egyezmény aláírásakor vállalt kötelezettség folytonos legyen (hiszen egyetlen államnak sem engedhető meg, hogy egy egyezményt részlegesen hatályon kívül helyezzen azáltal, hogy belső jogában később megváltoztatja azon kifejezések hatályát, amelyekre az Egyezmény nem adott meghatározást), másfelől annak szükségessége között, hogy az Egyezmény kényelmes és gyakorlati módon legyen alkalmazható az idők folyamán (el kell kerülni**,** hogy elévült fogalmakra kelljen utalni).

    13.1 A 2. bekezdést a Bizottság 1995-ben módosította annak érdekében, hogy szövegezését közelítse a tagállamok általi általános és következetes értelmezéshez. A 2. bekezdés értelmezésében az Egyezményben nem meghatározott bármely kifejezés jelentését a szerződő állam belső törvényei – legyen az adótörvény vagy más törvény – vonatkozó rendelkezéseihez megadott jelentésre való hivatkozással lehet meghatározni. Ha viszont egy kifejezést valamely szerződő állam különféle törvényei különbözőképpen határoznak meg, azt az értelmezést kell alkalmazni – az összes többi meghatározással szemben, ideértve az egyéb adótörvények céljából megadottakat is –, amelyet az Egyezmény hatálya alá tartozó adók kivetésével kapcsolatos törvények céljára határoztak meg. Azon államoknak, amelyek kölcsönös megállapodásra tudnak jutni az Egyezményben meg nem határozott kifejezések jelentéséről (a 25. cikk és különösen annak 3. bekezdése szerint), a kifejezések értelmezésekor figyelembe kell venniük az egyeztetés során elért megállapodásokat.

A cikkre vonatkozó fenntartások

14. *Olaszország és Portugália* fenntartják a jogot, hogy kihagyják **az 1.** *c) és h*) albekezdésekben lévő meghatározásokat („vállalkozás" és „üzlet"), mivel fenntartják a jogot a szabadfoglalkozásról szóló cikk Egyezménybe foglalására.

15. *Chile, Mexikó* és az *Egyesült Államok* fenntartja a jogot, hogy kihagyja az „egyik Szerződő Államban tényleges üzletvezetési hellyel rendelkező vállalkozás által üzemeltetett" fordulatot az 1. bekezdés *e)* albekezdésében a „nemzetközi közlekedés" meghatározásából.

A 4. CIKK SZÖVEGMAGYARÁZATA A BELFÖLDI ILLETŐSÉG MEGHATÁROZÁSÁT ILLETŐEN

I. Bevezető megjegyzések

1. Az „egyik szerződő államban belföldi illetőségű” fogalomnak különböző funkciói vannak, és három esetben bír fontossággal:
   a) az Egyezmény személyi hatályának meghatározásakor;
   b) az olyan esetek megoldásakor, amikor a kettős adóztatás a kettős illetőség következményeként merül fel;
   c) az olyan esetek megoldásakor, amikor a kettős adóztatás az illetőség szerinti államban és a forrás- vagy eredet szerinti államban történő adóztatás következményeként merül fel.
2. A cikk célja az, hogy meghatározza a „egyik szerződő államban belföldi illetőségű” kifejezés jelentését, és megoldja a kettős illetőségi eseteket. A cikk hatályának tisztázása érdekében néhány általános megjegyzést teszünk, utalva a két leggyakoribb ellentmondásra: a kettős illetőségre, valamint az illetőség szerinti és a forrás, illetve tartózkodás szerinti helyre. A konfliktus mindkét esetben azért keletkezik, mert a belső törvények értelmében az egyik vagy mindkét szerződő állam úgy ítéli meg, hogy az érintett személy az ő területén belföldi illetőségű.
3. A különféle államok belső törvényei általában teljes körű adókötelezettséget írnak elő – „teljes adókötelezettség” – az adóalanynak az adott államhoz való személyes kötődése alapján („illetőség szerinti állam”). Ezt az adókötelezettséget nem csak az adott államban „állandó lakóhellyel” rendelkező személyekre nézve írják elő, az „állandó lakóhely” szokásos jogi értelméből indulva ki (magánjog). A teljes körű adókötelezettség eseteit kiterjesztik például olyan személyekre is, akik tartósan vagy esetleg csak egy bizonyos időszakon keresztül tartózkodnak az állam területén. Egyes jogrendszerek teljes körű adókötelezettséget írnak elő az olyan magánszemélyek számára, akik az adott államban lajstromozott hajók fedélzetén szolgálnak.

4. A kettős adóztatás elkerülését célzó egyezmények általában nem foglalkoznak a szerződő államok azon belső törvényeivel, amelyek meghatározzák, hogy az adott államban milyen feltételek alapján kell valamely személyt adó szempontjából belföldi illetőségűnek, következésképpen teljeskörűen adókötelezettnek kezelni. Nem határozzák meg azokat a mintákat, amelyeknek az „illetőségről" szóló belső törvények rendelkezései meg kell hogy feleljenek annak érdekében, hogy a szerződő államok között elfogadhatók legyenek a teljes adókötelezettséggel kapcsolatos igények. Ebben a vonatkozásban az államok teljes mértékben a saját törvényeik alapján határozzák meg álláspontjukat.

5. Ez meglehetősen világosan megnyilvánul azokban az esetekben, amikor a két illetőség között egyáltalán nincs összeütközés, csupán az illetőség és a forrás vagy tartózkodás között van. Ám ugyanez a nézőpont érvényes a két illetőség közötti összeütközésre is. Ezekben az esetekben csak az a különleges, hogy az összeütközés nem oldható meg az érintett államok belső törvényeiben alkalmazott illetőségi fogalomra való hivatkozással. Ilyenkor az Egyezményben külön rendelkezéseket kell hozni arra vonatkozóan, hogy a két illetőségi fogalom közül melyiket kell előnyben részesíteni.

6. Egy példa megvilágíthatja a helyzetet. Egy magánszemélynek A államban van az állandó lakóhelye, ahol a felesége és a gyermekei élnek. A szóban forgó személy hat hónapnál hosszabban tartózkodik B államban, és ott a helyi törvények értelmében – tartózkodásának tartama miatt – belföldi illetőségűként adóztatják meg. Tehát az adott magánszemélynek mindkét államban teljes adókötelezettsége van. Ezt az ellentmondást kell az Egyezménynek feloldania.

7. Ebben a konkrét esetben a cikk (a 2. bekezdésben) A állam igényét részesíti előnyben. Ez azonban nem jelenti azt, hogy különös szabályokat fogalmaz meg az „illetőség" tekintetében, és hogy B állam belső törvényeit figyelmen kívül hagyja, mert azok nem összeegyeztethetők ezekkel a szabályokkal. A lényeg egész egyszerűen az, hogy egy ilyen ellentmondás felmerülésekor szükségszerűen választani kell a két igény közül, és ez az a pont, ahol a cikk különös szabályokat ajánl.

II. A cikk rendelkezéseinek szövegmagyarázata

1. bekezdés

8. Az 1. bekezdés meghatározza a „szerződő államban belföldi illetőségű" kifejezés jelentését az Egyezmény értelmezésében. A meghatározás az illetőség belső törvényekben elfogadott fogalmára utal. (Lásd a Bevezető megjegyzéseket.) A belföldi illetőségűként való adóztatás feltételeként a meghatározás a

következőket említi: állandó lakhely, állandó tartózkodási hely, üzletvezetés helye vagy más, hasonló jellegű feltétel. Ami a magánszemélyeket illeti, a meghatározás célja az, hogy lefedje az államhoz való személyes kötődés különböző formáit, ami – a belső adótörvényekben – a teljes körű adóztatás (teljes adókötelezettség) alapjául szolgál. Azokra az esetekre is kiterjed, amikor egy személyt – a helyi adótörvények alapján – az adott államban belföldi illetőségűnek tekintenek, és ebből kifolyólag ott van teljes adókötelezettsége (például diplomaták vagy más köztisztviselők).

8.1 Azonban az 1. bekezdés második mondatának rendelkezése szerint az Egyezmény értelmezésében azok a személyek, akik – bár nem rendelkeznek állandó lakóhellyel az adott államban – a belső törvények alapján belföldinek minősülnek, ám adókötelezettségük az adott állam forrásaiból megszerzett jövedelmükre vagy az adott államban található vagyonukra korlátozódik, nem tekinthetők „az egyik szerződő államban belföldi illetőségűnek". Ez a helyzet áll fenn néhány államban a magánszemélyek vonatkozásában, például a területükön szolgáló külföldi diplomaták vagy konzulátusi személyzet esetében.

8.2 A második mondat – szövege és szelleme szerint – „a szerződő államban belföldi illetőségű" megfogalmazásból kizárná az olyan külföldi tulajdonú társaságokat is, amelyek külföldi jövedelmük után olyan kiváltságok alapján részesülnek adómentességben, amelyek vonzzák az átteresztő vállalatokat. Azokat a társaságokat és más személyeket is kizárja, akik egy szerződő államban nem esnek teljes körű adókötelezettség alá, mert ezek a személyek, bár az adott Állam adójoga értelmében belföldi illetőségűek abban az Államban, a két Állam közötti egyezmény értelmében egy másik Államban belföldi illetőségűek. Természetesen bizonyos társaságok vagy más személyek kizárása a meghatározásból nem akadályozná meg a szerződő államokat abban, hogy tájékoztassák egymást azok tevékenységéről (lásd a 26. cikk szövegmagyarázatának 2. bekezdését). Valójában az államok tanácsosnak tarthatják a spontán információcserét az olyan személyekről, akik az egyezmény által megadni nem szándékozott kedvezményekre próbálnak szert tenni.

8.3 A második mondat alkalmazásának azonban megvannak a maga nehézségei és korlátai. A rendelkezést annak célja és célkitűzése fényében kell értelmezni – mely azon személyek kizárása, akik egy Államban nem esnek teljes körű adókötelezettség (teljes adókötelezettség) alá – mert különben kizárhatná az Egyezmény hatálya alól minden olyan ország belföldi illetőségű személyét, amely adózás szempontjából a területi elvet alkalmazza – ez nyilvánvalóan nemkívánatos következmény.

8.4 A legtöbb tagország általános értelmezésében az egyes államok kormánya, valamint közigazgatási egységeik és helyi hatóságaik – az Egyezmény alapján – belföldi illetőségűnek tekintendők. A Modellegyezmény ezt 1995 előtt nem jelentette ki konkrétan; 1995-ben a 4. cikket módosították annak érdekében, hogy a szöveg megfeleljen ennek az értelmezésnek.

8.5 Ez felveti az 1. bekezdésnek az állami vagyonalapok – speciális célú, az államok vagy azok közigazgatási egységei által makrogazdasági célokra létrehozott befektetési alapok és konstrukciók – tekintetében történő alkalmazásának kérdését. Ezek az alapok a vagyont pénzügyi célok elérése céljából birtokolják, kezelik vagy igazgatják, és befektetési stratégiák között szerepel a külföldi pénzeszközökbe való befektetés is. Létrehozásuk leggyakrabban a költségvetési többlet, hivatalos devizaműveletek eredményei, privatizációs bevételek, adótöbblet és árukivitelből származó bevételek felhasználásával történik.[1] Az, hogy egy állami vagyonalap a „Szerződő Államban belföldi illetőségű személynek" minősül-e, mindig az adott körülményektől függ. Amennyiben például az állami vagyonalap az állam szerves része, valószínűleg a 4. cikkben foglalt „az adott Állam és annak bármely közigazgatási egysége vagy helyi hatósága" kifejezés hatálya alá esik. Más esetekben az alábbi 8.6 és 8.7 bekezdésben foglaltak relevánsak. Az államok tanácsosnak tarthatják egyeztetni ezt a kérdést a kétoldalú tárgyalások során, különösen abban a tekintetben, hogy egy állami vagyonalap az adott adóegyezmény értelmezésében „személynek" és „adókötelesnek" minősül-e. (Lásd még az 1. cikk szövegmagyarázatának 6.35-6.39 bekezdését).

8.6 Az 1. bekezdés hivatkozik az egyes szerződő államokban – a helyi törvények szerint – különböző szempontok alapján „adóköteles" személyekre. Sok államban egy személyt még akkor is teljeskörűen adókötelesnek minősítenek, ha a szerződő állam valójában nem vet ki adót. Például a nyugdíjalapok, jótékonysági intézmények és egyéb szervezetek kaphatnak adómentességet, de csak akkor, ha az adótörvények által az adómentességre előírt minden feltételnek megfelelnek. Ily módon ezek a szerződő állam adótörvényeinek hatálya alá tartoznak. Ha pedig nem teljesítik az előírásokat, akkor kötelesek megfizetni az adót. A legtöbb állam az ilyen entitásokat az Egyezmény alkalmazása céljából belföldi

[1] A meghatározás forrása: International Working Group of Sovereign Wealth Funds, Sovereign Wealth Funds – Generally Accepted Principles and Practices – „Santiago Principles", 2008. október, 1. melléklet.

illetőségűnek tekintené. (Lásd például a 10. cikk 1. bekezdését és a 11. cikk 5. bekezdését.)

8.7 Egyes államokban viszont az ilyen entitásokat nem tekintik adókötelesnek, ha azok a belső adótörvények alapján adómentességben részesülnek. Ezek az államok nem feltétlenül tekintik az ilyen entitásokat az Egyezmény szempontjából belföldi illetőségűnek, hacsak az egyezményt nem terjesztik ki rájuk. Az e nézetet valló szerződő államok szabad kezet kapnak, hogy kétoldalú tárgyalásokkal oldják meg ezt a kérdést.

8.8 Ha egy állam valamely személyi társaságot adózási célból figyelmen kívül hagy, és azt adózási szempontból átláthatónak tekinti, míg az üzlettársakat adóztatja a személyi társaság jövedelméből rájuk eső rész után, akkor maga az adott személyi társaság nem adóköteles, ezért nem tekinthető az adott államban belföldi illetőségűnek. Ebben az esetben, mivel az adott állam belső törvényei szerint a személyi társaság jövedelme „átfolyik" az üzlettársakhoz, nekik áll fenn adófizetési kötelezettségük a kérdéses jövedelem után, következésképp ők a megfelelő személyek az illetőségük szerinti államok által kötött egyezmények biztosította kedvezmények igénybevételére. Akkor is ez utóbbi eredményre jutunk, ha a forrásállam belső törvényei alapján a jövedelmet a személyi társaságnak tulajdonítják, amelyet adófizetésre kötelezhető különálló entitásként kezelnek. Azok az államok, amelyek nem tudják elfogadni a cikk ilyenforma értelmezését, külön rendelkezésben gondoskodhatnak a fenti eredmény eléréséről, hogy elkerülhető legyen az esetleges kettős adóztatás abban az esetben, amikor a személyi társaság jövedelmét a két állam különbözőképpen állapítja meg.

2. bekezdés

9. Ez a bekezdés arra az esetre vonatkozik, amikor – az 1. bekezdés rendelkezései szerint – egy magánszemély mindkét szerződő államban belföldi illetőségűnek minősül.

10. Ezen ellentmondás feloldására különös szabályokat kell létrehozni, amelyek az egyik államhoz való kötődést előnyben részesítik a másik államhoz való kötődéssel szemben. Amennyire lehetséges, az elsőbbségi feltételnek olyan jellegűnek kell lennie, hogy ne merüljenek fel kérdések, és az érintett személy annak csak az egyik államban feleljen meg; ugyanakkor olyan kötődést kell tükröznie, hogy természetesnek tűnjék az, hogy az adóztatási jog az adott államra száll. A különös szabályok azokra a tényekre alkalmazandók, amelyek abban az időszakban állnak fenn, amikor az adóalany illetősége hatással van

az adókötelezettségére; a szóban forgó időszak lehet a teljes adózási időszaknál rövidebb is. Például egy naptári év során valamely magánszemély január 1-jétől március 31-ig *A* államban belföldi illetőségű az adott állam adótörvényei szerint, majd *B* államba költözik. Mivel az illető 183 napnál hosszabb ideig tartózkodik *B* államban, annak adótörvényei értelmében az egész évben *B* állambeli illetőségűnek minősül. A különös szabályokat a január 1-jétől március 31-ig terjedő időszakra alkalmazva a magánszemély *A* államban volt belföldi illetőségű. Ezért ebben az időszakban *A* állam és *B* állam egyaránt *A* állambeli illetőségűként köteles kezelni az adott személyt, *B* állambeli illetőségűként pedig április 1-jétől december 31-ig.

11. A cikk azt a szerződő államot részesíti előnyben, amelyben a magánszemély állandó lakóhelye található. Ez a feltétel gyakran elegendő az ellentmondás feloldásához, például akkor, ha egy magánszemély állandó lakóhelye az egyik szerződő államban van, és a másik szerződő államban csak bizonyos ideig tartózkodott.

12. Ezért az *a)* albekezdés azt jelenti, hogy az Egyezmény értelmezésében (amikor a két állam törvényei ütköznek) az illetőség azt a helyet jelöli, ahol a magánszemély tulajdonolja vagy birtokolja otthonát; ennek a lakóhelynek állandónak kell lennie, azaz a magánszemély azt tartós saját használat céljából szerezte meg és tartja fenn, szemben egy adott helyen való tartózkodással olyan feltételek között, amelyekből nyilvánvaló, hogy a tartózkodást csak rövid időtartamra tervezik.

13. Ami az otthon fogalmát illeti, meg kell jegyezni, hogy annak bármely formáját figyelembe kell venni (az illető magánszemély tulajdonát képező vagy általa bérelt ház vagy lakás, bérelt bútorozott szoba). A lakóhely állandósága azonban elengedhetetlen feltétel; ez azt jelenti, hogy az adott magánszemély gondoskodott arról, hogy a lakóhely mindenkor, folyamatosan a rendelkezésére álljon, ne csak esetenkénti tartózkodásra szolgáljon, ami magától értetődő okok miatt csak rövid időszakokat jelent (pihenés, üzleti út, tanulmányút, tanfolyam stb.).

14. Amennyiben egy magánszemélynek mindkét szerződő államban van állandó lakóhelye, a 2. bekezdés azt az államot részesíti előnyben, amellyel az illető magánszemélynek szorosabb személyes és gazdasági kapcsolatai vannak; ezen a létérdek központja értendő. Azokban az esetekben, amikor az illetőség nem állapítható meg e szabály alkalmazásával, a 2. bekezdés kiegészítő feltételként először a szokásos tartózkodási helyet, majd az állampolgárságot szabja meg. Amennyiben az adott magánszemély mindkét államnak állampolgára, vagy egyiknek sem, akkor az érintett államok illetékes hatóságai egyeztetés útján döntik el a kérdést, a 25. cikkben meghatározott eljárás szerint.

15. Amennyiben egy magánszemélynek mindkét szerződő államban van állandó lakóhelye, akkor meg kell vizsgálni a körülményeket annak megállapítása érdekében, hogy a két állam közül melyikkel áll szorosabb személyes és gazdasági kapcsolatban. Ennek keretében figyelembe kell venni családi és társadalmi kapcsolatait, foglalkozását, politikai, kulturális és egyéb tevékenységét, üzleti tevékenységének helyét, azt, hogy honnan irányítja vagyona kezelését stb. A körülményeket összességükben kell vizsgálni, mindazonáltal nyilvánvaló, hogy az adott magánszemély személyes cselekedetein alapuló szempontokat kiemelt figyelemben kell részesíteni. Ha egy személy, akinek a lakóhelye az egyik államban van, a másik államban is létesít egy lakóhelyet, miközben az elsőt is fenntartja, az a tény, hogy megtartja első otthonát abban a környezetben, ahol mindig is lakott, dolgozott, s ahol a családja és a vagyona van – egyéb tényezőkkel együtt –, megfelelően bizonyíthatja, hogy létérdekének központja az első állam maradt.

16. A *b)* albekezdés meghatároz egy másik kritériumot két világosan elhatárolható helyzetre:
    a) amikor a magánszemélynek mindkét szerződő államban van állandó lakóhelye, és nem állapítható meg, hogy a kettő közül melyikben van létérdekének központja;
    b) amikor a magánszemélynek egyik szerződő államban sincs állandó lakóhelye.

    Ilyenkor azt a szerződő államot részesíti előnyben, amelyikben az adott magánszemély szokásos tartózkodási helye van.

17. Az első esetben, amikor a magánszemélynek mindkét államban van állandó lakóhelye, és kétség merülne fel a tekintetben, hogy hol van a létérdek központja, az a tény, hogy a szokásos tartózkodási helye inkább az egyik államban van, mint a másikban, annak az államnak az irányába billentheti a mérleg nyelvét, ahol az adott személy gyakrabban tartózkodik. Az adott államban való tartózkodást tekintve nemcsak az illető által az állandó lakóhelyén töltött időt kell figyelembe venni, hanem az ugyanabban az államban más helyeken való tartózkodást is.

18. A második eset az, amikor a magánszemélynek egyik szerződő államban sincs állandó lakóhelye, mivel – például – egyik szállodából a másikba költözik. Ilyenkor is az adott államba tett látogatásokat kell figyelembe venni, tekintet nélkül azok céljára.

19. Annak meghatározásakor, hogy a két vizsgált helyzetben az a szerződő állam részesül előnyben, amelyikben a magánszemély szokásos tartózkodási helye van, a *b)* albekezdés nem köti ki, hogy az összehasonlítást milyen hosszú idő-

szak vonatkozásában kell elvégezni. Az összevetésnek elég hosszú időszakot kell felölelnie ahhoz, hogy megállapítható legyen, vajon az egyes államokban való tartózkodás szokásos-e, és milyen időközönként történik.

20. Ha a *b)* albekezdésben említett két helyzetben mindkét szerződő állam az adott magánszemély szokásos tartózkodási helyének minősül, vagy egyik sem minősül annak, akkor azt az államot kell előnyben részesíteni, amelynek az illető az állampolgára. Ha az adott magánszemély mindkét szerződő állam állampolgára, vagy egyiké sem, akkor a *d)* albekezdés az illetékes hatóságokra ruházza a feladatot, hogy egyeztető eljárás útján – a 25. cikkben meghatározott rend szerint – oldják meg a kérdést.

3. bekezdés

21. Ez a bekezdés társaságokra és személyi egyesülésekre vonatkozik, függetlenül attól, hogy azok jogi személyek-e, avagy nem. A gyakorlatban ritkán fordul elő egy társasággal és a hasonlókkal, hogy belföldiként több mint egy államban adóköteles, de természetesen nincs kizárva, ha például az egyik állam a bejegyzésnek tulajdonít jelentőséget, míg a másik a tényleges üzletvezetés helyének. Így a társaságokra és a hasonlókra is különös szabályokat kell létrehozni az elsőbbséget illetően.

22. Nem volna kielégítő megoldás, ha egy olyan – csupán formai – követelménynek tulajdonítanánk jelentőséget, mint a bejegyzés. Ezért a 3. bekezdés a társaság stb. tényleges üzletvezetésének helyét jelöli meg fontos tényezőként.

23. A nem magánszemélyekre vonatkozó elsőbbségi feltétel megfogalmazásának szükségessége különösen a hajózásból, a belvízi és a légi szállításból származó jövedelem adóztatása kapcsán merült fel. Számos kettős adóztatás elkerülését célzó egyezmény az ilyen jövedelem tekintetében az adóztatási jogot arra az államra ruházza, amelyikben a vállalkozás „üzletvezetésének helye” található; más egyezmények a „tényleges üzletvezetés helyének”, megint mások az „működtető adófizetési helyének” tulajdonítanak jelentőséget.

24. E mérlegelés eredményeképpen a Bizottság a „tényleges üzletvezetés helyét” fogadta el a nem magánszemélyekre alkalmazandó elsőbbségi feltételként. A tényleges üzletvezetés helye az a hely, ahol az entitás üzleti tevékenységének folyatásához szükséges kulcsfontosságú irányítási és kereskedelmi döntések meghozatala lényegében történik. A tényleges üzletvezetés helyének megállapításához minden vonatkozó tényt és körülményt meg kell vizsgálni. Egy entitásnak lehet több üzletvezetési helye is, de egyszerre csak egy tényleges üzletvezetési hellyel rendelkezhet.

24.1 Egyes országok azonban úgy vélik, hogy a nem természetes személyek kettős illetősége viszonylag ritka eset, amely eseti alapon kezelendő. Egyes országok úgy vélik továbbá, hogy az eseti elbírálás a legalkalmasabb módja azoknak a nehézségeknek a feloldására, amelyek egy jogi személy tényleges üzletvezetési helyének meghatározásában az új kommunikációs eszközök használata következtében felmerülhetnek. Ezek az országok e személyek illetőségének kérdését az illetékes hatóságokra bízhatják, úgy, hogy a harmadik bekezdést az alábbi rendelkezéssel váltják föl:

3. Amennyiben az 1. bekezdés rendelkezései értelmében valamely nem természetes személy mindkét Szerződő Államban belföldi illetőségű, a Szerződő Államok illetékes hatóságai kölcsönös megállapodás útján megkísérlik meghatározni, hogy tekintettel az adott személy tényleges üzletvezetési helyére, alapítása vagy létrehozása helyére, valamint az egyéb idevágó tényezőkre, az adott személy az Egyezmény tekintetében melyik Szerződő Államban minősüljön belföldi illetőségűnek. Az erre vonatkozó megállapodás hiányában az érintett személy csak a Szerződő Állam illetékes hatóságainak megállapodása szerinti mértékben és módon részesülhet az Egyezmény által kínált adókedvezményben vagy adómentességben.

Azoknak az illetékes hatóságoknak, amelyeknek ezt a rendelkezést kell alkalmazniuk annak megállapítására, hogy egy jogi személy az Egyezmény értelmezésében mely államban belföldi illetőségű, különféle tényezőket kell figyelembe venniük, így az igazgatóság vagy azzal egyenértékű más testület üléseinek szokásos helyét, az első számú vállalati vezető és más felsővezetők munkavégzésének szokásos helyét, az adott személy napi üzletvezetésének helyét, azt, hogy hol van az adott személy központja, mely ország törvényei határozzák meg az adott személy jogállását, hol vezetik a számviteli nyilvántartásait, hogy amennyiben az adott jogi személyt az Egyezmény tekintetében az egyik Szerződő Államban belföldi illetőségűnek minősítik, míg a másikban nem, felvetné-e az Egyezmény helytelen használatának kockázatát stb. Azok az országok, amelyek úgy vélik, hogy az illetékes hatóságokat nem szabad a kettős illetőségre vonatkozó elbírálási jogkörrel felruházni anélkül, hogy rögzítenék a döntésben figyelembe veendő tényezőket, kiegészíthetik a rendelkezést az ezekre vagy más idevágónak tekintett tényezőkre való hivatkozásokkal. Emellett, miután a rendelkezés alkalmazását rendes esetben az érintett személy kérelmezi a 25. cikk 1. bekezdésében foglalt mechanizmus útján, a kérelmet attól számítva három éven belül kell benyújtani, hogy az adott személyt először értesítették arról, hogy az adózása nem felel meg az Egyez-

ménynek, mert mindkét Szerződő Államban belföldi illetőségűnek minősül. Mivel a döntés alapjául szolgáló tények idővel változhatnak, a rendelkezésen alapuló döntést meghozó illetékes hatóságoknak tisztázniuk kell, hogy a döntés mely időszakra vonatkozik.

Észrevételek a szövegmagyarázattal kapcsolatban

25. A 24. és 24.1 bekezdések tekintetében *Olaszország* úgy véli, hogy a nem magánszemély személyek esetében a tényleges üzletvezetés helyének megállapításakor azt a helyet is figyelembe kell venni, ahol az entitás főtevékenységét vagy tevékenységének jelentős részét végzi.

26. *Spanyolországnak* – mivel belső törvényei alapján az adóév egybeesik a naptári évvel, és nincs lehetőség az adózási időszak lezárására az adóalany illetőségváltása miatt – nem áll módjában a 4. cikk szövegmagyarázatának 10. bekezdése szerint eljárni. Ebben az esetben egyeztető eljárásra van szükség annak megállapításához, hogy az adóalany mely időponttól tekintendő valamelyik szerződő állambeli illetőségűnek.

26.1 *Mexikó* nem ért egyet a szövegmagyarázat 8.8 bekezdésében kifejtett általános elvvel, miszerint ha egy személyi társaság adókötelezettségét az üzlettársak személyes jellemzői alapján állapítják meg, ezek az üzlettársak jogosultak az illetőségük szerinti államok által kötött egyezmények biztosította kedvezmények igénybevételére a személyi társaságon „keresztülfolyó” jövedelem tekintetében.

26.2 [Törölve]

26.3 *Franciaország* úgy véli, hogy a tényleges üzletvezetés helyének a 24. bekezdésben foglalt meghatározása, mely szerint „a tényleges üzletvezetés helye az a hely, ahol az entitás üzleti tevékenységének folytatásához szükséges kulcsfontosságú irányítási és kereskedelmi döntések meghozatala lényegében történik” általában megegyezik a legfelsőbb funkciókat betöltő személy vagy csoport (például az igazgatóság vagy az ügyvezetés) döntéshozatali helyével. Ez az a hely, ahol az entitás vezető, irányító és ellenőrző szervei valójában főként megtalálhatóak.

26.4 Ami a 24. bekezdést illeti, *Magyarország* azon a véleményen van, hogy a tényleges üzletvezetés helyének meghatározásához nem csak azt a helyet kell figyelembe venni, ahol az entitás üzleti tevékenységének folytatásához szükséges kulcsfontosságú irányítási és kereskedelmi döntések meghozatala lényegében történik, hanem figyelembe kell venni azt

a helyet is, ahol az első számú vezető és más felsővezetők általában a tevékenységüket folytatják, valamint azt a helyet is, ahol a vállalkozás legmagasabb szintű napi igazgatása általában folyik.

A cikkre vonatkozó fenntartások

27. *Kanada* fenntartja a jogot, hogy a társaságok vonatkozásában a bejegyzés vagy megalakulás helyét alkalmazza a 3. bekezdést teljesítő feltételként, és hogy annak sikertelensége esetén a kettős illetőséggel rendelkező társaságoktól megtagadja az Egyezmény biztosította kedvezményeket.

28. *Japán és Korea* fenntartással él a Modellegyezmény szóban forgó és más cikkeinek azon rendelkezéseivel kapcsolatban, amelyek közvetve vagy közvetlenül a tényleges üzletvezetés helyére utalnak. A „tényleges üzletvezetés helye" helyett ezek az országok egyezményeikben a „székhely vagy központi iroda" kifejezést kívánják használni.

29. *Franciaország* nem ért egyet azzal az általános elvvel, amely szerint, ha egy személyi társaság adótartozását az üzlettársak személyes jellemzői alapján állapítják meg, ezek az üzlettársak jogosultak az illetőségük szerinti államok által kötött egyezmények biztosította kedvezmények igénybevételére a személyi társaságon „keresztülfolyó" (flow-through) jövedelem tekintetében. Ebből kifolyólag Franciaország fenntartja a jogot, hogy adóegyezményeiben megváltoztassa ezt a cikket annak meghatározása érdekében, hogy a francia személyi társaságok franciaországi illetőségűnek minősüljenek jogi és adózási jellemzőik tekintetében, valamint hogy rögzítse, hogy a másik Szerződő Államban vagy harmadik államban található „flow-through" személyi társulások mely szituációkban és milyen körülmények között jogosultak azon kedvezményekre, amelyek abból származnak, hogy Franciaország elismeri „flow-through" jellegüket.

30. *Törökország* fenntartja a jogot, hogy az olyan nem magánszemélyek vonatkozásában, akik a cikk 1. bekezdésének rendelkezései szerint mindkét szerződő államban belföldi illetőségűek, az illetőség meghatározásához egyaránt alkalmazza a „bejegyzett iroda" (jogi székhely) és a „tényleges üzletvezetés helye" feltételt.

31. Az *Egyesült Államok* fenntartja a jogot, hogy egy társaság vonatkozásában a bejegyzés helyét alkalmazza az illetőség meghatározásának feltételeként, és hogy annak sikertelensége esetén a kettős illetőséggel rendelkező társaságoktól megtagadjon az Egyezmény által nyújtott bizonyos kedvezményeket.

32. Németország fenntartja a jogot, hogy olyan rendelkezést határozzon meg, amelynek értelmében – az 1. bekezdés rendelkezései szerint – egy, a szerződő államban nem belföldi illetőségű személyi társaságot abban a szerződő államban kell belföldi illetőségűnek tekinteni, ahol tényleges üzletvezetésének helye található, de csak abban az esetben, ha a másik szerződő államból származó jövedelme vagy a másik államban található vagyona az elsőként említett államban adóköteles.

AZ 5. CIKK SZÖVEGMAGYARÁZATA A TELEPHELY MEGHATÁROZÁSÁT ILLETŐEN

1. A „telephely” fogalom meghatározása jelen esetben főként annak megállapítását szolgálja, hogy van-e joga az egyik szerződő államnak adót kivetni a másik szerződő állam vállalkozása által elért nyereségre. A 7. cikk szerint nem vethető ki adó a másik szerződő állam vállalkozása által termelt nyereségre, kivéve, ha a vállalkozás az adott államban lévő telephelyén keresztül folytatja üzleti tevékenységét.

   1.1 2000 előtt a szakmai szolgáltatásokból és egyéb önálló jellegű tevékenységekből származó jövedelemmel külön cikk, a 14. foglalkozott. Ennek a cikknek a rendelkezései hasonlítottak a vállalkozási nyereséggel kapcsolatos rendelkezésekhez, kivéve, hogy ott az „állandó bázis” fogalmat használták a „telephely” helyett, mivel eredetileg úgy vélték, hogy az utóbbit a kereskedelmi és ipari tevékenységek számára kell fenntartani. A 14. cikk 2000. évi törlése rámutat arra, hogy valójában nem kívántak különbséget tenni a 7. cikkben használt „telephely” és a 14. cikkben használt „állandó bázis” fogalom között, illetve a 7. és a 14. cikk alapján alkalmazott nyereség- és adószámítási módszerek között. A 14. cikk törlése tehát egyszersmind azt jelentette, hogy a „telephely” meghatározás arra is érvényessé vált, ami korábban „állandó bázisnak” minősült.

1. bekezdés

2. Az 1. bekezdés tartalmazza a „telephely” kifejezés általános meghatározását, amely kiemeli a telephely alapvető jellemzőit a Modellegyezmény szempontjából – ennek megfelelően egy pontosan definiálható helyről, az üzleti tevékenység meghatározott helyszínéről van szó. A bekezdés a „telephelyet” az üzleti tevékenység olyan tartós színtereként határozza meg, amelyen keresztül a vállalkozás tevékenységét – részben vagy egészben – folytatja. A meghatározás ebből kiindulva a következő feltételeket foglalja magában:
   – az „üzleti tevékenység helyszínének” a létezését, azaz valamilyen létesítményt, például egy üzlethelyiséget vagy bizonyos esetekben gépeket, berendezéseket;

– az üzleti tevékenység így megjelölt helyszínének „állandóságát”, vagyis azt, hogy egy pontosan meghatározott helyről és az adott helyen relatíve tartósan végzett tevékenységről legyen szó, valamint
– azt, hogy a vállalkozás a megjelölt helyszínen folytassa tevékenységét. Ez általában azt jelenti, hogy azok a személyek, akik valamiképpen függnek a vállalkozástól (a vállalkozás által alkalmazott munkaerő) abban az államban tevékenykedjenek, amelyikben az üzleti tevékenység helyszíne található.

3. Fölmerülhet, hogy az általános meghatározásba bele kellene foglalni a telephely egyéb olyan jellemzőit, amelyeknek bizonyos esetekben jelentőséget tulajdonítottunk a múltban, konkrétan például azt, hogy a telephelynek „termelő jellegűnek” kell lennie, azaz hozzá kell járulnia a vállalkozás nyereségéhez. A jelen meghatározásban azonban erre a szempontra nem voltunk tekintettel. Abból indultunk ki, hogy egy megfelelően irányított üzleti vállalkozásban magától értetődik, hogy az egyes részegységek hozzájárulnak az egész szervezet termelékenységéhez. Természetesen ebből nem mindig következik az, hogy mivel a teljes szervezet tágabb összefüggéseiben valamely létesítménynek „termelő jellege” van, az feltétlenül egy olyan telephely, amelyhez a nyereség egy bizonyos területen adózás céljából megfelelően hozzárendelhető (lásd a 4. bekezdéshez tartozó szövegmagyarázatot).

4. Az „üzleti tevékenység helyszíne” kifejezés magában foglal minden helyiséget, létesítményt vagy berendezést, amely a vállalkozás tevékenységének végzésére szolgál, tekintet nélkül arra, hogy kizárólag erre a célra használják őket, avagy sem. Az üzleti tevékenység helyszínéről akkor is beszélhetünk, ha egy adott vállalkozás nem rendelkezik konkrét helyiségekkel, vagy nincs is szüksége ilyen helyiségekre a tevékenysége folytatásához, s egyszerűen csak egy bizonyos nagyságú terület áll a rendelkezésére. Lényegtelen, hogy a helyiségek, létesítmények vagy berendezések a vállalkozás tulajdonában vannak-e, bérli-e azokat, vagy más módon állnak a rendelkezésére. Ennek megfelelően az üzleti tevékenység helyszíne lehet akár egy piaci stand, akár egy tartósan (például a vámáru tárolására) használt hely egy vámraktáron belül. Előfordulhat az is, hogy az üzleti tevékenység helyszíne egy másik vállalkozás üzleti létesítményében található. Erre példa az, amikor egy külföldi vállalkozásnak állandó jelleggel a rendelkezésére állnak egy másik vállalkozás tulajdonában lévő bizonyos helyiségek vagy azok egy része.

   4.1 Amint azt feljebb említettük, a puszta tény, hogy egy vállalkozásnak rendelkezésére áll egy bizonyos nagyságú terület az üzleti tevékenység végzéséhez, elegendő ahhoz, hogy azt a helyet az üzleti tevékenység helyszínének nevezzük. A hely használatához fűződő formális, törvé-

nyes engedélyre e tekintetben nincsen szükség. Így például akkor is beszélhetünk telephelyről, ha egy vállalkozás illegálisan foglalt el egy bizonyos helyet, ahol a tevékenységét folytatja.

4.2 Annak ellenére, hogy nincs szükség egy bizonyos hely használatára vonatkozó formális, törvényes engedélyre ahhoz, hogy az adott hely telephelynek minősüljön, egy vállalkozás puszta jelenléte egy bizonyos helyszínen még nem feltétlenül jelenti azt, hogy az a hely az adott vállalkozás rendelkezésére áll. Íme, néhány példa arra, amikor egy vállalkozás képviselői egy másik vállalkozás helyiségeiben tartózkodnak. Az első példában egy kereskedő rendszeresen meglátogatja egyik fontos ügyfelét, hogy felvegye a megrendeléseket; ennek érdekében a beszerzési igazgatóval az utóbbi irodájában folytatnak megbeszéléseket. Ebben az esetben az ügyfél helyiségei nem állnak a kereskedő által képviselt vállalkozás rendelkezésére, így nem is minősülnek az adott kereskedelmi vállalkozás üzleti tevékenysége helyszínének (a körülményektől függően azonban alkalmazható rájuk az 5. bekezdés, és telephelynek minősülhetnek).

4.3 A második példában egy társaság alkalmazottjának egy másik társaság (például egy újonnan megszerzett leányvállalat) központjában tartósan a rendelkezésére bocsátanak egy irodát avégett, hogy az utóbbi társaság teljesítse az előbbi társasággal kötött szerződéseiben foglalt kötelezettségeit. Ebben az esetben az alkalmazott az első társaság üzleti tevékenységéhez kapcsolódó munkát folytat, és az iroda – amely a másik társaság központjában áll a rendelkezésére – munkáltatója telephelyének minősül, feltéve, hogy ez a megállapodás elég tartós ahhoz, hogy az irodát az „üzleti tevékenység helyszínének" lehessen nevezni (lásd a 6–6.3 bekezdéseket), valamint hogy az ott folytatott tevékenység nem korlátozódik az e cikk 4. bekezdésében említett tevékenységekre.

4.4 A harmadik példában egy közúti szállítmányozó vállalkozás egy ügyfél raktárában éveken keresztül naponta használ egy adott rakodóhelyet, ahol az ügyfélnek szállított árut elhelyezi. A közúti szállítmányozó jelenléte a rakodóhelyen annyira korlátozott, hogy a helyet nem tekinthetjük az adott vállalkozás rendelkezésére álló helynek, vagyis nem lehet a kérdéses vállalkozás telephelye.

4.5 A negyedik példában egy szobafestő két éven keresztül heti három napot tölt munkával egyik fontos ügyfele hatalmas irodaházában. Jelenléte az épületben – ahol tevékenységének legfontosabb részét végzi (azaz fest) – azt implikálja, hogy a helyszínt a festő telephelyének kell tekinteni.

4.6 Amikor arról van szó, hogy valaki egy adott „helyszínen keresztül” végzi a tevékenységét, akkor ezt a kifejezést igen tág értelemben kell venni, hogy lefedjen minden olyan helyzetet, amikor egy bizonyos helyszínen üzleti tevékenység folyik, és az adott helyszín e tevékenység céljából a vállalkozás rendelkezésére áll. Így például egy útburkoló vállalkozást úgy kell tekinteni, hogy azon a helyszínen (keresztül) folytatja tevékenységét, ahol a munkáját végzi.

5. A meghatározás szerint az üzleti tevékenység helyszínének „állandónak” kell lennie. Így alapesetben a tevékenység helyszínének egy konkrét földrajzi helyhez kell kötődnie. Lényegtelen, hogy az egyik szerződő állam vállalkozása milyen hosszú ideig működik a másik szerződő állam területén, ha azt nem egy pontosan meghatározott helyen teszi; ez azonban természetesen nem jelenti azt, hogy ha az üzleti tevékenység adott esetben egy berendezésen keresztül valósul meg, akkor azt ténylegesen rögzíteni kellene a talajhoz, amin áll. Az is elegendő, ha a berendezés huzamosan az adott helyszínen marad. (Ugyanakkor lásd a 20. bekezdést.)

5.1 Ha egy vállalkozás üzleti tevékenysége olyan természetű, hogy az egyik helyről gyakorta költözik másik (vele szomszédos) helyekre, akkor nehézségbe ütközhet annak meghatározása, hogy van-e egy kizárólagos helyszíne az üzleti tevékenységnek (ha a vállalkozás két helyszínen tevékenykedik, és az 5. cikk többi feltétele teljesül, akkor a vállalkozásnak természetesen két telephelye lesz). Amint az a 18. és a 20. bekezdésből is kiderül, általában – a tevékenység természetéből kiindulva – azt a konkrét helyet tekintjük egy adott üzleti tevékenység kizárólagos helyszínének, amelyen belül a tevékenységeket mozgatják, és amely az adott üzlet vonatkozásában kereskedelmileg és földrajzilag összefüggő egészet alkot.

5.2 Ez az elv példákkal illusztrálható. Egy bánya például nyilvánvalóan az adott üzleti tevékenység kizárólagos helyszínének minősül még akkor is, ha azon belül – lévén fizikailag igen kiterjedt hely – a tevékenység áttelepülhet egyik helyszínről a másikra. Ez azért van így, mert a bánya a bányászati tevékenység tekintetében földrajzi és kereskedelmi egységet képez. Hasonló a helyzet egy „irodaszállóval” amelyben egy tanácsadó cég rendszeresen bérel különféle irodákat, mivel az épület maga földrajzi egészet képez, és a szálloda a tanácsadó cég üzleti tevékenységének kizárólagos helyszíne. Ugyanezen okok miatt egy sétálóutca, szabadtéri piac vagy vásár, ahol egy kereskedő más-más területen ugyan, de rendszeresen felállítja standját, az adott kereskedő üzleti tevékenységének kizárólagos helyszíne.

5.3 Ezzel szemben, ha nincsen kereskedelmi összefüggés, akkor pusztán az a tény, hogy a tevékenységet egy adott földrajzi területen belül folytatják, nem jelenti azt, hogy az adott területet kizárólagos tevékenységi helyszínnek kell tekinteni. Például ha egy szobafestő folyamatosan – egy sor egymással össze nem függő szerződés keretében – számos, egymástól független megrendelőnek dolgozik egy nagy irodaépületben úgy, hogy nem az épület teljes kifestését célzó egyetlen projektről van szó, az adott épület nem tekinthető kizárólagos tevékenységi helyszínnek az adott munka szempontjából. Vegyük azonban egy másik szobafestő példáját, aki egyetlen szerződés keretében az egész épületben vállal munkát ugyanazon megrendelő megbízásából. Ez a munka a szobafestő számára egyetlen projekt, így az épület egészében véve – az adott munkát tekintve – kizárólagos tevékenységi helyszín, mivel kereskedelmileg és földrajzilag összefüggő egészet alkot.

5.4 Ezzel szemben az is előfordul, hogy az a hely, ahol egy kereskedelmi szempontból összefüggő egészet képező projekt részeként folytatnak tevékenységeket, földrajzi szempontból nem összefüggő, így nem lehet az üzleti tevékenység kizárólagos helyszínének tekinteni. Például ha egy tanácsadó valamely projekt keretében különböző helyszíneken lévő fiókokban oktatja egy bank alkalmazottait, minden egyes fiókot külön kell figyelembe venni. Ha azonban egyazon fiókon belül a tanácsadó az egyik irodából a másikba települ, azt úgy kell tekinteni, hogy nem változtatta meg tevékenysége helyszínét. Az utóbbi esetben a fiók egy földrajzi egységet alkot, amely egység azonban hiányzik, ha a tanácsadó az egyik helyszínen található fiókból egy másik helyszínen található fiókba költözik át.

5.5 Egyértelmű, hogy egy telephely csak akkor tekinthető valamely szerződő államban találhatónak, ha a megfelelő üzleti hely az adott állam területén helyezkedik el. Az a kérdés, hogy egy geo stacionárius pályán lévő műhold a műhold üzemeltetőjének telephelye-e, részben ahhoz kapcsolódik, hogy az államok területe meddig terjed ki a világűrbe. Egyetlen tagország sem értene egyet azzal, hogy ezeknek a műholdaknak a helye a hatályos nemzetközi jog értelmében valamely szerződő állam területének részét képezhetné, és így az adott állam területén található telephelynek minősülhetne. Emellett nem tekinthető úgy, hogy az a terület, amelyen a műhold jelei foghatók (a műhold vételi területe) a műhold üzemeltetőjének rendelkezésére áll, és így ez a terület a műhold üzemeltetője által folytatott üzleti tevékenység helyszíne lenne.

6. Abból, hogy az üzleti tevékenység helyszínének meghatározottnak kell lennie, az is következik, hogy csak akkor beszélhetünk telephelyről, ha az üzleti

tevékenység helyszíne bizonyos fokig állandó, tehát nem csupán átmeneti jellegű. Ugyanakkor a tevékenység helyszíne akkor is lehet telephely, ha a gyakorlatban csak nagyon rövid ideig létezik, mert a tevékenység olyan természetű, hogy csak rövid ideig tart. Néha nehéz eldönteni, hogy ilyen esetről van-e szó. Míg a tagországok által követett gyakorlat mindeddig nem volt következetes az időbeli elvárások tekintetében, a tapasztalat azt mutatja, hogy általában nem tekintették telephelynek a tevékenység végzésének helyszínét akkor, ha az adott országban lévő helyszínt hat hónapnál rövidebb ideig tartották fenn (sok esetben pedig telephelynek minősítették azt a helyszínt, amelyet hat hónapnál hosszabb ideig tartottak fenn). Kivételt képeztek ez alól az ismétlődő jellegű tevékenységek. Ebben az esetben a használat minden egyes időszakát azzal összefüggésben kell vizsgálni, hogy hány alkalommal használták a helyet (ez az időszak akár több évet is felölelhet). A másik kivétel az olyan üzleti tevékenység volt, amelyet kizárólag az adott országban folytattak. Ilyenkor – bár előfordulhat, hogy a tevékenység természeténél fogva rövid időre korlátozódik – a kizárólagosságra való tekintettel az országhoz fűződő kapcsolat a döntő. Az adminisztráció megkönnyítése érdekében az egyes országoknak célszerű volna figyelembe venniük ezt a gyakorlatot, amikor arra keresik a választ, hogy egy konkrét tevékenységi helyszín, amely csak rövid ideig létezik, vajon telephelynek minősül-e.

6.1 Amint arról a 11. és a 19. bekezdésben szó lesz, a tevékenység átmeneti megszakítása nem szünteti meg a telephelyet. Hasonlóképpen – amint arról a 6. bekezdésben már szó volt –, ha egy bizonyos helyszínt csak nagyon rövid időszakokon keresztül használnak, de a használat rendszeres és hosszú időn át történik, az adott helyszín nem tekinthető csupán átmeneti jellegűnek.

6.2 Felmerülhetnek ezenkívül olyan esetek is, amikor egy adott helyszínt nagyon rövid időn keresztül ugyanazok a személyek vagy kapcsolódó személyek használnak több hasonló jellegű üzleti tevékenység céljára, így kísérelve meg elkerülni azt a látszatot, hogy az egyes vállalkozások nem pusztán átmenetileg vannak jelen az adott helyszínen. A 18. bekezdésben szereplő, a 3. bekezdésben meghatározott tizenkét hónapos időszakkal való visszaélésre vonatkozó megjegyzések erre az esetre is érvényesek.

6.3 Az a helyszín, amelyet rövid ideig tartó használatra terveztek, tehát eredetileg nem minősülne telephelynek, de végül olyan hosszú ideig tartottak fenn, hogy már nem tekinthető átmenetinek, az üzleti tevékenység állandó helyszínévé és így – visszamenőlegesen – telephellyé válik. Egy helyszínt már a létrehozásakor is minősíthetnek telephelynek, még akkor is, ha a gyakorlatban csak nagyon rövid ideig létezik, mivel rendkí-

vüli körülmények (például az adóalany halála, sikertelen befektetés) miatt idő előtt felszámolják.

7. Ahhoz, hogy egy helyszínt telephelynek nevezhessünk, az azt használó vállalkozásnak – részben vagy egészben – azon keresztül kell a tevékenységét folytatnia. Amint azt már a 3. bekezdésben említettük, a tevékenységnek nem kell feltétlenül termelő jellegűnek lennie; nem kell továbbá folyamatosnak lennie abban az értelemben, hogy nem szakítják meg, viszont rendszeresnek kell lennie.

8. Ha az egyik szerződő állam vállalkozása a másik államban fenntartott állandó üzleti helyén keresztül harmadik személyeknek tárgyi eszközöket (például létesítményeket, ipari, kereskedelmi vagy tudományos – a továbbiakban ICS – eszközöket, épületeket) vagy immateriális javakat (például szabadalmakat, eljárásokat vagy hasonló javakat) ad bérbe vagy lízingbe, ez a tevékenység általában telephellyé teszi az üzleti helyet. Ugyanez vonatkozik arra az esetre, amikor tőkejuttatás történik az állandó üzleti helyen keresztül. Ha az egyik állam vállalkozása a másik állam vállalkozásának létesítményeket, ICS-eszközöket, épületeket vagy immateriális javakat ad bérbe vagy lízingbe anélkül, hogy ott e tevékenység folyatására állandó üzleti helyet tartana fenn, a bérbe adott létesítmény, ICS-eszköz, épület vagy immateriális javak önmagukban nem minősülnek a bérbe-, illetve lízingbeadó telephelyének, amennyiben a szerződés az ICS-eszköz stb. bérletére, illetőleg lízingjére korlátozódik. Még akkor is ez marad a helyzet, amikor például a bérbeadó a beszerelést követően személyzetet is rendelkezésre bocsát a berendezés működtetéséhez, feltéve, hogy annak felelőssége kizárólag a bérbevevő irányítása, felelőssége és ellenőrzése alatt álló ICS-berendezés működtetésére vagy karbantartására terjed ki. Ha a személyzetnek szélesebb körű felelőssége van, például részt vesz az azzal a munkával kapcsolatos döntésekben, amelyikre a berendezést használják, vagy ha a bérbevevő irányítása és ellenőrzése alatt álló ICS-berendezést működteti, javítja, ellenőrzi és karbantartja, a bérbeadó tevékenysége túlnyúlhat az ICS-berendezések egyszerű lízingjén, és vállalkozói tevékenységnek minősülhet. Amennyiben a tartósságra vonatkozó feltétel is teljesül, akkor a telephely létezése feltételezhető. Amikor az ilyen tevékenység a 3. bekezdésben említett tevékenységhez kapcsolódik, vagy jellegében ahhoz hasonló, a tizenkét hónapos időkorlátot is alkalmazni kell. Az egyéb eseteket a körülményektől függően kell elbírálni.

9. A tartályok bérbeadása az ipari vagy kereskedelmi berendezések lízingjének egy olyan konkrét esete, amelynek sajátos jellegzetességei vannak. Azt a kérdést, hogy miképp határozhatók meg azok a körülmények, amelyek között a tartályok bérbeadásával foglalkozó vállalkozást úgy kell tekinteni, hogy a má-

sik államban telephellyel rendelkezik, részletesebben *A tartályok bérbeadásából származó jövedelem adóztatása* című jelentés[1] tárgyalja.

9.1 Egy másik példa arra, amikor nem tekinthető úgy, hogy egy vállalkozás a tevékenységét részben vagy egészében valamely üzleti helyen fejti ki, az, amikor valamelyik szerződő állam távközlési szolgáltatója „roaming" megállapodást köt egy külföldi szolgáltatóval annak érdekében, hogy felhasználói a külföldi szolgáltató távközlési hálózatához csatlakozhassanak. A roaming megállapodás értelmében a saját hálózatának földrajzi hatókörén kívül tartózkodó felhasználók a külföldi hálózatot használva automatikusan kezdeményezhetnek és fogadhatnak beszédhívásokat, küldhetnek és fogadhatnak adatokat, valamint igénybe vehetnek egyéb szolgáltatásokat. A külföldi hálózat üzemeltetője pedig a felhasználó saját hálózata üzemeltetőjének számlázza ki a használat díját. A tipikus roaming megállapodás esetében a felhasználó saját hálózatának üzemeltetője csupán átirányítja a hívásokat a külföldi szolgáltató hálózatába, amelyet ő maga nem üzemeltet, és melyhez nincs hozzáférése. Ezért semmilyen olyan hely nem tekinthető az otthoni hálózat üzemeltetője rendelkezésére álló helynek, ahol a külföldi hálózat található, így nem is lehet az otthoni hálózat üzemeltetőjének telephelye.

10. Egy vállalkozás tevékenységét főként a vállalkozó vagy olyan személyek végzik, akik fizetett alkalmazotti viszonyban állnak a vállalkozással (személyzet). Ez a személyzet magában foglalja az alkalmazottakat és más olyan személyeket, akik utasításokat kapnak a vállalkozástól (például nem független ügynökök). Az ilyen személyzet jogosultsága harmadik személyek vonatkozásában lényegtelen. Nincs jelentősége annak, hogy a nem független ügynök köthet-e szerződéseket vagy sem, ha állandó üzleti helyen dolgozik. (Lásd a lenti 35. bekezdést.) Ennek ellenére telephelynek minősülhet az, ha a vállalkozás tevékenységét főként automata berendezéssel végzik, és a személyzet tevékenysége az ilyen berendezés felállítására, üzemeltetésére, ellenőrzésére és karbantartására korlátozódik. Ezért az, hogy az egyik állam vállalkozása által a másik államban felállított játék-, árusító- stb. automaták telephelynek minősülnek-e vagy sem, attól függ, hogy a vállalkozás a gépek első beüzemelésén kívül folytat-e üzleti tevékenységet vagy nem. Nem beszélhetünk telephelyről akkor, ha a vállalkozás pusztán beállítja a gépeket, azt követően bérbe adja azokat egy másik vállalkozásnak. Telephely lehet azonban az, ha az a vállalkozás, amelyik beállítja a gépeket, saját számlájára üzemelteti és

[1] Ez a jelentés az *OECD Modellegyezmény* cserélhető lapos változatának II. kötetében újból megjelent. R3-1. o.

karban is tartja azokat. Ez akkor is így van, ha a gépek üzemeltetését és karbantartását a vállalkozástól nem független ügynök végzi.

11. Telephely keletkezik azonnal, amikor az adott vállalkozás az állandó üzleti helyen keresztül elkezdi végezni a tevékenységét. Ugyanez történik akkor, amikor a vállalkozás az üzleti helyen előkészíti azt a tevékenységet, amelyet annak folyamatosan szolgálnia kell. Azt az időszakot, amikor a vállalkozás magát az állandó üzleti helyet hozza létre, nem kell figyelembe venni, feltéve, hogy ez a tevékenység lényegesen különbözik attól, amelyet az üzleti helynek folyamatosan szolgálnia kell. A telephely akkor szűnik meg, amikor megválnak az állandó üzleti helytől, vagy amikor beszüntetik a rajta keresztül végzett tevékenységet, azaz amikor a telephely korábbi tevékenységéhez kapcsolódó minden ténykedést és intézkedést abbahagynak (folyó üzleti tranzakciók felszámolása, létesítmények karbantartása és javítása). Az üzleti tranzakciók átmeneti felfüggesztése azonban nem tekinthető bezárásnak. Ha az állandó üzleti helyet bérbe adják egy másik vállalkozásnak, az a továbbiakban már rendszerint csak annak a vállalkozásnak a tevékenységét szolgálja, és nem a bérbeadóét; így általában megszűnik a bérbeadó telephelye, kivéve, ha folyatja önálló üzleti aktivitását az állandó üzleti helyen keresztül.

2. bekezdés

12. Ez a bekezdés egy – korántsem teljes körű – listát tartalmaz olyan példákkal, amelyek *prima facie* (első látásra) egytől egyig telephelynek tekinthetők. Mivel ezeket a példákat az 1. bekezdésben megadott általános meghatározás tükrében kell vizsgálni, azt tételezzük fel, hogy a szerződő államok úgy értelmezik a felsorolt kifejezéseket – „üzletvezetés helye", „fiók", „iroda" stb. –, hogy azok csak akkor minősülnek telephelynek, ha eleget tesznek az 1. bekezdésben meghatározott követelményeknek.

13. Az „üzletvezetés helye" kifejezést azért említettük külön, mert az nem feltétlenül jelent „irodát". Ha azonban a két szerződő állam törvényei nem tesznek különbséget az „üzletvezetés helye" és az „iroda" fogalma között, akkor a kétoldalú egyezményben nincs szükség az előbbi kifejezés említésére.

14. Az *f)* albekezdés úgy rendelkezik, hogy a bánya, az olaj- vagy gázkút, a kőfejtő vagy a természeti kincsek kiaknázására szolgáló bármely más telep telephelynek minősül. A „természeti kincsek kiaknázására szolgáló bármely más telep" kifejezést tágan kell értelmezni. Idetartozik például minden szénhidrogén-kitermelő hely, legyen az szárazföldön vagy vízen.

15. Az *f)* albekezdés említi ugyan a természeti kincsek kiaknázását, de nem szól az ilyen kincsek szárazföldön vagy vízen történő feltárásáról. Ezért, amikor

az ilyen tevékenységből származó jövedelmet üzleti haszonnak tekintik, azt a kérdést, hogy a tevékenységet telephelyen keresztül végzik-e, az 1. bekezdés szerint kell eldönteni. Minthogy azonban nem sikerült közös nevezőre jutni az adóztatási jog odaítélésének és a feltárási tevékenységből származó jövedelem minősítésének alapvető kérdéseiben, a szerződő államok megállapodhatnak konkrét rendelkezések beillesztéséről. Megegyezhetnek például abban, hogy amennyiben az egyik szerződő állam vállalkozása a másik szerződő államban található helyen vagy területen természeti kincsek feltárására irányuló tevékenységet végez, úgy tekintik, hogy

a) nincs telephelye a másik államban, vagy

b) az ilyen tevékenységet a másik államban található telephelyen keresztül végzi, vagy

c) az ilyen tevékenységet a másik államban található telephelyen keresztül végzi, ha az adott tevékenység meghatározott időtartamnál hosszabb ideig tart.

Sőt a szerződő államok megegyezhetnek arról is, hogy az ilyen tevékenységből származó jövedelmet más szabályoknak vetik alá.

3. bekezdés

16. A bekezdés kifejezetten kimondja, hogy az építési terület, az építési vagy szerelési munkálatok csak akkor minősülnek telephelynek, ha tizenkét hónapnál tovább tartanak. Az előzők közül azok, amelyek nem teljesítik ezt a feltételt, önmagukban nem minősülnek telephelynek, még akkor sem, ha – az építési munkálatokhoz kapcsolódóan – például a 2. bekezdés meghatározása szerinti iroda vagy műhely található bennük. Ugyanakkor telephelynek minősül az ilyen iroda vagy műhely akkor, ha több építkezési projekthez is használják, az ott folytatott tevékenység túlnyúlik a 4. bekezdésben említetteken, és a cikk feltételei egyébként teljesülnek, még akkor is, ha az adott projektek egyikéhez sem kapcsolódik tizenkét hónapnál hosszabb ideig építési terület, illetőleg építési vagy szerelési munka. Ebben az esetben az iroda vagy műhely helyzete különbözni fog az építési terület vagy a munkálatok helyzetétől – utóbbiak közül ugyanis egyik sem fog telephelynek minősülni –, ezért fontos biztosítani azt, hogy csak az adott irodán vagy műhelyen keresztül ellátott feladatoknak megfelelő nyereséget tudják be a telephelynek, figyelembe véve az adott irodán vagy műhelyen keresztül felhasznált eszközöket és vállalt kockázatokat. Ez magában foglalhatja a különböző építési területekkel kapcsolatosan ellátott feladatoknak betudható nyereséget, de csak olyan mértékben, amilyenben ezek a feladatok jogosan hozzárendelhetők az irodához.

17. Az „építési terület vagy építési és szerelési munkálatok” kifejezés nemcsak az épületek építését foglalja magában, hanem az utakét, hidakét vagy csatornákét is, valamint az épületek, utak, hidak és csatornák (a puszta karbantartásnál vagy átfestésnél többre kiterjedő) felújítását, csővezetékek lefektetését, az ásást és a kotrást. Ezenkívül a „szerelési munkálatok” kifejezés nem korlátozódik az építkezési projekthez kapcsolódó szerelésekre; magában foglalja az új berendezések – például egy összetett gépezet – meglévő épületbe vagy szabadtéren történő be(fel)szerelését is. A 3. bekezdés kiterjed a helyszíni tervezésre és az épület felhúzásának felügyeletére is. Azok az államok, amelyek úgy kívánják módosítani a bekezdés szövegét, hogy az kifejezetten tartalmazza ezt, szabadon megtehetik ezt kétoldalú egyezményeikben.

18. A tizenkét hónapos időtartamra vonatkozó feltétel minden egyes helyszínnek vagy munkálatnak meg kell hogy feleljen. Annak meghatározásakor, hogy egy helyszín vagy projekt mióta létezik, nem kell figyelembe venni a kivitelező által más – a szóban forgó helyszínhez vagy projekthez egyáltalán nem kötődő – helyszíneken vagy projekteken korábban eltöltött időt. Azt az építési területet egyetlen egységnek kell tekinteni, amelyik kereskedelmileg és földrajzilag összefüggő egészet képez, még akkor is, ha több szerződésen alapul. Ennek megfelelően valamely építési terület akkor is egyetlen egységet képez, ha a megrendeléseket több személy adta (például sorház esetében). A tizenkét hónapos küszöb visszaélésekre adott alkalmat; többször fény derült arra, hogy a vállalkozások (többnyire a kontinentális talapzaton dolgozó vagy az annak feltárásával és kiaknázásával összefüggő tevékenységet folytató fővállalkozók és alvállalkozók) több – tizenkét hónapnál rövidebb időtartamra szóló – részre bontották szerződéseiket, amelyeket különféle, de egyazon csoport tulajdonában lévő társaságokhoz rendeltek. Amellett, hogy az ilyen visszaélésekre – a körülmények függvényében – az adóelkerülést megelőző jogszabályi vagy igazságszolgáltatási rendelkezések alkalmazhatók, az e tekintetben érintett országok kétoldalú tárgyalások keretében is elfogadhatnak megoldásokat.

19. Egy építési terület attól a naptól kezdve létezik, amikor a vállalkozó abban az országban, ahol az építkezést el kell végezni, elkezdi munkáját – ideértve az esetleges előkészítő munkát is –, például azzal, hogy tervezőirodát állít fel az építkezés céljára, és általában mindaddig nem szűnik meg, amíg a munkát be nem fejezik, vagy a területet véglegesen el nem hagyják. A terület attól még nem szűnik meg, ha a munkákat átmenetileg szüneteltetik. Az idényjellegű vagy egyéb átmeneti szüneteltetéseket a terület élettartamának meghatározásakor be kell számítani. Az idényjellegű szüneteltetés magában foglalja a rossz időjárás miatti leállást is. Az átmeneti szüneteltetést okozhatja például alapanyaghiány vagy a munkaerővel kapcsolatos nehézségek. Így például, ha

egy vállalkozó május 1-jén elkezd egy útépítést, amelyet november 1-jén leállít a rossz időjárási viszonyok vagy anyaghiány miatt, de a következő év február 1-én újrakezdi a munkálatokat, és június 1-jén befejezi az utat, építési projektje telephelynek minősül, mivel a munka elkezdése (május 1.) és annak teljes befejezése (következő év június 1.) között tizenhárom hónap telt el. Ha egy vállalkozás (kivitelező) elvállalta egy összetett projekt kivitelezését, és annak részeit kiadja más vállalkozóknak (alvállalkozók), akkor az egyes alvállalkozók által az építési területen munkával töltött időszakokat a kivitelező által az építési területen töltött időnek kell tekinteni. Magának az alvállalkozónak akkor van telephelye az adott területen, ha ott tevékenysége tizenkét hónapnál tovább tart.

19.1 Az adóalanynak nem minősülő személyi társaságok (a továbbiakban: adózási szempontból transzparens személyi társaságok) esetében a tizenkét hónapos időtartamra vonatkozó feltételt tevékenységükre nézve a személyi társaság szintjén kell alkalmazni. Ha a személyi társaság tulajdonosai és alkalmazottai által a területen töltött idő meghaladja a tizenkét hónapot, a személyi társaság által folytatott vállalkozás telephellyel rendelkezőnek számít. Ennek következtében minden egyes üzlettársat úgy kell tekinteni a személyi társaság üzleti hasznának rá eső részére vonatkozó adózás szempontjából, hogy telephelye van, tekintet nélkül arra, hogy ő maga mennyi időt töltött az adott területen

20. Az építési vagy szerelési munkálatok jellegéből fakadóan előfordulhat, hogy a kivitelező tevékenységét folyamatosan, de – a munkálatok előrehaladásával – legalábbis időről időre át kell helyezni. Ez a helyzet például az út- vagy csatornaépítésnél, vízi utak kotrásánál vagy csővezetékek fektetésénél. Hasonlóképpen, egyetlen projekt részének számít az, amikor egy terjedelmes felépítményt – például egy part menti hídtalapzatot – az ország különféle helyein raknak össze, majd az országon belül újabb helyre szállítják végső összeszerelés céljából. Az ilyen esetekben lényegtelen az a tény, hogy a munkaerő nincs tizenkét hónapig jelen egy konkrét helyszínen. Az egyes helyszíneken végzett tevékenységek egyetlen projektnek számítanak, amelyet telephelynek kell tekinteni, ha összességében tizenkét hónapnál tovább tart.

4. bekezdés

21. Ez a bekezdés számos olyan üzleti tevékenységet sorol fel, amelyeket az 1. bekezdésben megadott általános meghatározáshoz képest kivételként kezel, és amelyek nem tekintendők telephelynek még akkor sem, ha a tevékenységet egy állandó üzleti helyen keresztül végzik. E tevékenységek közös jellemző-

je, hogy általában előkészítő vagy kisegítő jellegűek. Ez konkrétan meg is fogalmazódik az *e)* albekezdésben említett kivétellel kapcsolatban, ami tulajdonképpen az 1. bekezdésben meghatározottak hatályának általános korlátozása. Mi több, az *f)* albekezdés úgy rendelkezik, hogy az *a)–e)* pontokban említett tevékenységek egyazon állandó üzleti tevékenységi helyen végzett valamilyen kombinációja nem tekintendő telephelynek mindaddig, amíg az állandó üzleti helynek az ilyen tevékenységek kombinációjából adódó teljes tevékenysége előkészítő vagy kisegítő jellegű marad. Ily módon a 4. bekezdés rendelkezéseinek az a céljuk, hogy megakadályozzák az egyik állam vállalkozásának adóztatását a másik államban, ha az az utóbbi államban kizárólag előkészítő vagy kisegítő jellegű tevékenységet végez.

22. Az *a)* albekezdés kizárólag arra az esetre vonatkozik, amikor egy vállalkozás a létesítmény használatát a saját javainak és áruinak raktározása, kiállítása vagy kiadása céljából szerzi meg. A *b)* albekezdés magára az árukészletre vonatkozik, és előírja, hogy a készlet mint olyan, nem minősül telephelynek, ha azt kizárólag raktározás, kiállítás vagy kiadás céljából tartják. A *c)* albekezdés azt az esetet fedi le, amikor az egyik vállalkozás javait vagy áruit egy másik vállalkozás dolgozza fel az elsőként említett vállalkozás nevében vagy számlájára. Az információszerzés említése a *d)* albekezdésben az olyan hírügynökséget is le kívánja fedni, amelynek nincs más célja, mint hogy az anyatestület sok „csápjának" egyikeként működjön; az ilyen ügynökség mentességének biztosítása nem több, mint a „puszta beszerzés" fogalmának kiterjesztése.

23. Az *e)* albekezdés szerint az olyan állandó üzleti hely, amelyen keresztül a vállalkozás kizárólag előkészítő vagy kisegítő természetű tevékenységet végez a vállalkozás számára, nem minősül telephelynek. Az albekezdés szövegezése feleslegessé teszi részletes lista készítését a kivételekről. Egyben általánosított kivételként jelenik meg az 1. bekezdésben foglalt általános érvényű meghatározáshoz képest azzal, hogy – az 1. bekezdéssel együtt olvasva – konkrétabb feltételeket határoz meg annak eldöntéséhez, hogy mi minősül telephelynek. Az általános érvényű meghatározást jelentékeny mértékben korlátozza, és annak meglehetősen széles köréből az üzleti szervezetek számos olyan fajtáját kizárja, amelyek – bár állandó üzleti helyen működnek – nem kezelhetők telephelyként. Bár el kell ismerni, hogy az e bekezdés alá tartozó állandó üzleti hely ténylegesen hozzájárulhat a vállalkozás termelékenységéhez, de az általa nyújtott szolgáltatások olyannyira távol esnek a tényleges nyereségszerzéstől, hogy nehéz volna bármilyen nyereséget a kérdéses állandó üzleti helyhez rendelni. Erre példa az olyan állandó üzleti hely, amelyet kizárólag reklámozás, tájékoztatás, tudományos kutatás céljára vagy szabadalmi, illetve

know-how-szerződés teljesítésére tartanak fenn, feltéve, hogy az adott tevékenységek előkészítő vagy kisegítő jellegűek.

24. Gyakran nehézségbe ütközik annak eldöntése, hogy mely tevékenységek tekintendők előkészítő vagy kisegítő jellegűnek és melyek nem. A fő szempont az, hogy az állandó üzleti helyen végzett tevékenység önmagában a teljes vállalkozás tevékenységének alapvető és jelentős részét képezi-e vagy sem. Minden egyes esetet egyedileg kell megvizsgálni. Mindenesetre, amennyiben az állandó üzleti hely általános célja megegyezik a teljes vállalkozás általános céljával, akkor az ott végzett tevékenység nem tekinthető előkészítő vagy kisegítő jellegűnek. Ha például egy vállalkozás célja szabadalmi és know-how-szerződések teljesítése, akkor a vállalkozás azon állandó üzleti helye, amelyik ezt a tevékenységet folytatja, nem tartozhat az *e)* albekezdés alá. Az olyan állandó üzleti hely, amelynek feladata a vállalkozás – vagy akár csak a vállalat egy részének, illetve a konszern egyik csoportjának – irányítása, nem tekinthető úgy, hogy előkészítő vagy kisegítő jellegű tevékenységet végez, mivel az ilyen irányítási tevékenység meghaladja ezt a szintet. Ha nemzetközi ágakkal rendelkező vállalkozások olyan államokban hoznak létre úgynevezett irányítási tevékenységet ellátó irodákat (management office), amelyekben leányvállalatokkal, telephelyekkel, ügynökökkel vagy licencbevevőkkel rendelkeznek, és az ilyen iroda a vállalkozásnak a kérdéses régióban fekvő minden részlege vonatkozásában felügyeleti és koordinációs feladatokat lát el, általában úgy tekintendő, hogy létezik telephely, mivel az irányító iroda a 2. bekezdés hatálya alá tartozó irodának tekinthető. Ha egy nagy nemzetközi konszern az összes irányítási feladatot regionális irányító irodáira ruházta át oly módon, hogy a központ funkciója csak az általános felügyeletre korlátozódik (úgynevezett sokközpontú vállalkozás), akkor a regionális irányító irodákat a 2. bekezdés *a)* albekezdése szerinti „üzletvezetési helynek" (place of management) is kell tekinteni. A vállalkozásirányítási funkció – még akkor is, ha a konszern tevékenységének csak egy bizonyos területét fogja át – a vállalkozás üzleti tevékenységének lényeges részét képezi, és ezért semmiképpen sem tekinthető a 4. bekezdés *e)* albekezdése szerinti előkészítő vagy kisegítő jellegű tevékenységnek.

25. Szintén telephelynek minősülhet, ha egy vállalkozás állandó üzleti helyet tart fenn abból a célból, hogy az általa eladott gépekhez alkatrészeket biztosítson ügyfeleinek, vagy hogy karbantartást és javítást végezzen az ilyen gépeken, minthogy ez már túlnyúlik a 4. bekezdés *a)* albekezdésében említett egyszerű árukiadáson. Mivel ezek az értékesítés utáni szolgáltatásokra szakosodott szervezetek a vállalkozás ügyfeleinek nyújtott szolgáltatások fontos és jelentős részét végzik, a tevékenységük nem csupán kisegítő tevékenység. Az *e)* albekezdés csak akkor alkalmazható, ha az állandó üzleti hely kizárólag elő-

készítő vagy kisegítő munkákat végez. Nem vonatkozik ezért arra az esetre, amikor például az állandó üzleti hely nemcsak információt szolgáltat, hanem egy adott ügyfél részére kifejlesztett terveket stb. is készít. Szintén nem tartozik az *e)* albekezdés hatálya alá a kutatóintézet, amennyiben gyártással is foglalkozik.

26. Mi több, az *e)* albekezdés azt is világossá teszi, hogy az állandó üzleti helynek a vállalkozás érdekében kell folytatnia tevékenységét. Az olyan állandó üzleti hely, amely nemcsak a saját vállalkozása számára nyújt szolgáltatásokat, de közvetlenül más vállalkozásoknak is – például egy olyan csoport társaságainak, amelyhez az állandó üzleti helyet fenntartó társaság is tartozik –, nem tartozik az *e)* albekezdés hatálya alá.

    26.1 Ebbe a körbe sorolható további példa az olyan berendezés – mint a kábel vagy a csővezeték –, amelyik átszeli egy ország területét. Eltekintve attól a ténytől, hogy az ilyen berendezések tulajdonosának vagy üzemeltetőjének az adott berendezések más vállalkozások által történő használatából származó jövedelme a 6. cikk hatálya alá tartozhat, amennyiben azok a 6. cikk 2. bekezdése szerint ingatlannak minősülnek, felmerülhet a kérdés, hogy vajon vonatkozik-e rájuk a 4. bekezdés. Ha az ilyen berendezéseket más vállalkozások javainak szállítására használják, az *a)* albekezdés – amely a berendezést használó vállalkozás saját javainak és áruinak a szállítására korlátozódik – nem alkalmazható az adott berendezések tulajdonosának vagy üzemeltetőjének vonatkozásában. Az *e)* albekezdés szintén nem érvényes az adott vállalkozásra, mivel a kábelt vagy a csővezetéket nem kizárólag annak céljaira használják, és – tekintve az adott vállalkozás tevékenységének természetét – azok használata nem előkészítő vagy kisegítő jellegű. Más a helyzet azonban akkor, ha egy vállalkozás olyan – az ország területét átszelő – kábelt vagy csővezetéket birtokol vagy üzemeltet, amelyet kizárólag saját javainak szállítására használ, és az ilyen szállítás csak járulékosan kapcsolódik a vállalkozás tevékenységéhez, mint például annak a vállalkozásnak az esetében, amelyik az olajfinomító ágazatban tevékenykedik, és kizárólag azért birtokol és üzemeltet egy, az ország területét átszelő csővezetéket, hogy egy másik országban található finomítóba szállítsa a saját olaját. Ilyenkor az *a)* albekezdést kell alkalmazni. További kérdés, hogy a kábel vagy csővezeték minősülhet-e a kábelt vagy csővezetéket üzemeltető vevőjének telephelyének – azaz annak a vállalkozásának, amelynek adatait, áramát vagy tulajdonát egyik helyről egy másikra szállítják vagy továbbítják. Ebben az esetben a vállalkozás csupán a kábel vagy csővezeték üzemeltetője által nyújtott átviteli vagy szállítási szolgáltatásokat veszi igénybe, és a kábel vagy csővezeték

nem áll a rendelkezésére. Ebből kifolyólag a kábel vagy csővezeték nem tekinthető e vállalkozás telephelyének.

27. Mint azt már a fenti 21. bekezdés említette, a 4. bekezdés célja az, hogy kivételeket fogalmazzon meg az 1. bekezdés általános meghatározásához képest az olyan állandó üzleti helyek vonatkozásában, amelyek előkészítő vagy kisegítő jellegű tevékenységet folytatnak. Ezért a 4. bekezdés *f)* albekezdése szerint az a tény, hogy valamely állandó üzleti helyen több, a 4. bekezdés *a)–e)* albekezdéseiben foglalt tevékenység is folyik, önmagában nem jelenti azt, hogy telephely jött létre. Mindaddig, amíg az ilyen állandó üzleti helyen folyatott különböző tevékenységek kombinációja csupán előkészítő vagy kisegítő jellegű, nem beszélhetünk telephelyről. A tevékenységek ilyen kombinációit azonban nem szabad túlságosan mereven értelmezni, azokat mindig az adott körülmények figyelembevételével kell elemezni. Az „előkészítő vagy kisegítő jellegű" feltételt ugyanúgy kell értelmezni, mint ahogy azt az *e)* albekezdésben meghatároztuk. (Lásd a fenti 24. és 25. bekezdést.) Azok az államok, amelyek meg kívánják engedni az *a)–e)* albekezdésekben említett tevékenységek bármely kombinációját, tekintet nélkül arra, hogy teljesül-e az ilyen kombinációk előkészítő vagy kisegítő jellege, szabadon megtehetik azt a „feltéve" és „jellegű" közötti szavaknak az *f)* albekezdésből való törlésével.

27.1 Az *f)* albekezdést nem kell alkalmazni akkor, ha egy vállalkozás az *a)–e)* albekezdések szerinti értelemben több állandó üzleti helyet is fenntart, feltéve, hogy azok helyileg és szervezeti szempontból elkülönülnek, mivel ilyenkor minden egyes üzleti helyet külön és elszigetelve kell vizsgálni annak meghatározásához, hogy létezik-e telephely. Az üzleti helyek nem tekinthetők „szervezetileg elkülönültnek", ha egy szerződő államban mindegyikük olyan egymást kiegészítő tevékenységet lát el, mint az áruk egyik helyen való fogadása, tárolása és egy másikon keresztül történő forgalmazása stb. Egy egységes egészként működő üzleti tevékenységnek a vállalkozás által több kisebb működési egységre történő feldarabolása nem fogadható el annak alátámasztásaként, hogy azok mindegyike kizárólag előkészítő vagy kisegítő tevékenységet folytat.

28. A 4. bekezdésben említett állandó üzleti helyeket nem lehet telephelynek tekinteni mindaddig, amíg azok tevékenysége olyan feladatokra korlátozódik, amelyek teljesítik azokat az előfeltételeket, amelyek alapján az állandó üzleti hely nem minősül telephelynek. Még akkor is ez a helyzet, ha a tevékenység létrehozásához és folytatásához szükséges szerződéseket azok kötik, akik magáért az üzleti helyért felelősek. A 4. bekezdés szerinti üzleti helyek olyan alkalmazottai, akik felhatalmazással rendelkeznek az ilyen szerződések megkötésére, nem tekinthetők az 5. bekezdés értelmében vett ügynököknek. Erre az

esetre példa az a kutatóintézet, amelynek vezetője felhatalmazással rendelkezik arra, hogy megkösse mindazokat a szerződéseket, amelyek szükségesek az intézet fenntartásához, és ezt a hatáskörét az intézmény feladatainak keretében gyakorolja. Ugyanakkor telephelynek minősül az, ha a 4. bekezdésben felsorolt bármely feladatot ellátó állandó üzleti hely azt nemcsak annak a vállalkozásnak a számára végzi, amelyikhez tartozik, hanem más vállalkozásoknak is. Ha például az egyik vállalkozás által fenntartott reklámügynökség más vállalkozások számára is végez reklámozást, akkor az őt fenntartó vállalkozás telephelyének számít.

29. Amennyiben az állandó üzleti hely a 4. bekezdés szerint nem minősül telephelynek, akkor ugyanez a kivétel alkalmazandó az üzleti vagyonát képező ingóság elidegenítésére a vállalkozás adott helyen való tevékenységének felszámolásakor. (Lásd a fenti 11. bekezdést és a 13. cikk 2. bekezdését.) Mivel például az áruk kiállítása kivételnek számít az *a)* és *b)* albekezdések értelmében, ugyanez a kivétel érvényes az ilyen áruknak a vásár vagy rendezvény bezárása utáni eladására is. Természetesen a kivétel nem vonatkozik azon áruk értékesítésére, amelyeket nem állítottak ki a vásáron vagy rendezvényen.

30. Az olyan állandó üzleti hely, amelyet a kivételek közé (4. bekezdés) tartozó tevékenységekre ugyanúgy használnak, mint más tevékenységekre, egyetlen telephelynek minősül, és mindkét tevékenységfajta tekintetében adóköteles. Ez vonatkozik például arra az esetre, amikor egy árukiadásra fenntartott raktár értékesítéssel is foglalkozik.

5. bekezdés

31. Általánosan elfogadott elv az, hogy egy vállalkozást telephellyel rendelkezőnek kell tekinteni abban az államban, ahol a vállalkozás nevében bizonyos feltételekkel eljár egy személy, még akkor is, ha az 1. és a 2. bekezdés szerint nincs ott állandó üzleti helye. Ez a rendelkezés az adott államnak kíván jogot adni az adóztatásra ilyen esetekben. Ennek érdekében az 5. bekezdés meghatározza azokat a feltételeket, amelyek teljesülésekor úgy kell tekinteni, hogy egy vállalkozás telephellyel rendelkezik az érdekében eljáró személy tevékenységére tekintettel. Ezt a bekezdést az 1977-es Modellegyezményben átdolgozták annak érdekében, hogy – leszámítva a vállalkozás érdekében eljáró személynek a rendelkezés alól kivételt képező tevékenységeinek kiterjesztését – a lényeg megváltoztatása nélkül tisztázzák az 1963-as Modellegyezmény ugyanezen rendelkezésének szándékát.

32. Azok a személyek, akiknek a tevékenysége a vállalkozás számára telephelyet hozhat létre, az úgynevezett nem független ügynökök, azaz olyan személyek

– akár alkalmazottai a vállalkozásnak, akár nem –, akik nem tartoznak a 6. bekezdésben meghatározott független ügynök kategóriába. Az ilyen személyek magánszemélyek vagy társaságok is lehetnek, és sem belföldi illetőségűnek nem kell lenniük, sem üzleti tevékenységi hellyel nem kell rendelkezniük abban az államban, amelyikben a vállalkozás érdekében eljárnak. Nem szolgálná a nemzetközi gazdasági kapcsolatok érdekét egy olyan előírás, amely szerint bármely nem független személy tevékenykedése a vállalkozás számára telephelyet eredményez. A telephely létrejötte csak azon személyek esetében következik be, akik hatáskörüknél vagy tevékenységük természeténél fogva azt eredményezik, hogy a vállalkozás az adott államban meghatározott fokú üzleti tevékenység végzésébe bonyolódik. Ezért az 5. bekezdés annak a gondolatmenetnek a mentén halad, hogy csak azok a személyek eredményezhetnek az őket fenntartó vállalkozások számára telephelyet, akiknek szerződéskötési felhatalmazásuk van. Az ilyen esetekben az adott személy rendelkezik a szükséges felhatalmazással ahhoz, hogy kötelezze a vállalkozást az érintett államban folytatott üzleti tevékenységben való részvételre. A „telephely" kifejezés használata ilyenkor természetesen feltételezi, hogy az adott személy szokásosan éljen ezzel a felhatalmazással, nem csupán elszigetelt esetekben.

32.1 Továbbá, a „jogosultság a vállalkozás nevében történő szerződéskötésre" kitétel nem korlátozza a bekezdés alkalmazását az olyan ügynökre, aki szó szerint a vállalkozás nevében köt szerződéseket; a bekezdés ugyanúgy vonatkozik arra az ügynökre is, aki a vállalkozást elkötelező szerződéseket köt, még akkor is, ha a szerződést ténylegesen nem a vállalkozás nevében kötik. A vállalkozás tranzakciókban való aktív részvételének hiánya annak a jele is lehet, hogy ügynököt hatalmazott fel. Például akkor is tekinthető úgy, hogy az ügynök tényleges szerződéskötési felhatalmazással bír, ha csak megrendeléseket gyűjt és kap (de formálisan nem zárja le azokat), amelyeket közvetlenül abba a raktárba küld, ahonnan az árut szállítják, de a külföldi vállalkozás a tranzakciókat rutinszerűen hagyja jóvá.

33. A szerződéskötési felhatalmazásnak a vállalkozás tényleges üzleti tevékenységére vonatkozó szerződésekre kell kiterjednie. Nincs jelentősége például annak, ha az adott személy felhatalmazással rendelkezik arra, hogy a vállalkozás érdekében folytatott tevékenységét elősegítő alkalmazottakat vegyen fel a vállalkozás számára, vagy ha csak a belső működést érintő hasonló szerződéseket köthet a vállalkozás nevében. Mi több, a jogosultsággal szokásosan kell élnie a másik államban; hogy ez megtörténik-e vagy sem, azt az adott helyzetre vonatkozó mindenkori üzleti adottságok alapján kell megítélni. Az a személy, aki jogosult egy szerződés minden elemét és részletét olyan módon

megtárgyalni, hogy az kötelezze a vállalkozást, jogosultságát „az adott államban” gyakorolja még akkor is, ha a szerződést egy másik személy írja alá egy másik államban, ott, ahol a vállalkozás található, vagy ha az első személy formálisan nem kapott felhatalmazást a képviseletre. Azonban a puszta tény, hogy egy személy jelen volt a vállalkozás és egy vevő közötti tárgyalásokon valamely államban, vagy akár részt vett azokon, önmagában nem elégséges annak megállapításához, hogy élt-e abban az államban azzal a felhatalmazásával, hogy a vállalkozás nevében szerződéseket kössön. Az a tény azonban, hogy valamely személy jelen volt ilyen tárgyalásokon, vagy akár részt vett azokon, releváns tényező lehet annak megállapításában, hogy az adott személy pontosan milyen feladatokat lát el a vállalkozás érdekében. Mivel a 4. bekezdés szerint a kizárólag az abban a bekezdésben felsorolt célokra fenntartott állandó üzleti hely nem tekinthető telephelynek, az a személy, akinek tevékenysége ugyancsak az ott felsoroltakra korlátozódik, szintén nem hoz létre telephelyet.

33.1 Az a kikötés, hogy az ügynök „szokásosan” köteles gyakorolni szerződéskötési jogosultságát, azt az 5. cikk mögött meghúzódó elvet tükrözi, hogy a vállalkozás valamely szerződő államban fenntartott jelenlétének – ahhoz, hogy az telephelynek és így adóköteles jelenlétnek minősüljön az adott államban – többnek kell lennie átmeneti jellegűnél. Az, hogy milyen mértékben és gyakorisággal szükséges folytatni egy tevékenységet ahhoz, hogy az az ügynök által „rendszeresen gyakorolt” szerződéskötési jogosultságnak legyen tekinthető, a szerződéseknek és a megbízó üzleti tevékenységének a természetétől függ. Nem határozható meg egy konkrét gyakorisági feltétel. Mindazonáltal a 6. bekezdésben figyelembe vett tényezők e kérdés megítélésekor is irányadók.

34. Ha az 5. bekezdésben előírt feltételek teljesülnek, az adott vállalkozás telephelye minden olyan tevékenység tekintetében létezik, amelyet az adott személy az utóbbi érdekében folytat, azaz nem csak a vállalkozás nevében gyakorolt szerződéskötési jogosultság tekintetében.

35. Az 5. bekezdés szerint csak azok a személyek hozhatnak létre telephelyet, akik, illetve amelyek megfelelnek a konkrét feltételeknek; minden más személy ki van zárva. Figyelembe kell azonban venni azt, hogy az 5. bekezdés csupán egy alternatív lehetőséget nyújt annak eldöntéséhez, hogy egy vállalkozás rendelkezik-e telephellyel az adott államban. Ha az 1. és a 2. bekezdés alapján (tekintetbe véve a 4. bekezdés rendelkezéseit is) megállapítható, hogy egy vállalkozásnak telephelye van, akkor nincs szükség annak bizonyítására, hogy az eljáró személy az 5. bekezdés hatálya alá tartozik.

6. bekezdés

36. Ha az egyik szerződő állam vállalkozása alkuszon, bizományoson vagy más független képviselőn keresztül folytatja üzleti tevékenységét, akkor ezen tevékenységekre nézve nem adóztatható meg a másik szerződő államban, feltéve, hogy az ügynök a szokásos üzleti tevékenysége keretében jár el. (Lásd a fenti 32. bekezdést.) Bár magától értetődik, hogy az ilyen – külön vállalkozást képviselő – ügynök nem minősülhet a külföldi vállalkozás telephelyének, a világosság és a nyomaték kedvéért beillesztették a 6. bekezdést a cikkbe.

37. Egy személy csak akkor tartozik a 6. bekezdés hatálya alá, azaz akkor nem válik azon vállalkozás telephelyévé, amelynek a nevében eljár, ha
    a) a vállalkozástól jogilag és gazdaságilag egyaránt független, és
    b) szokásos üzletmenete keretében működik, amikor a vállalkozás nevében jár el.

38. Az, hogy egy személy független-e attól a vállalkozástól, amelyet képvisel, az adott vállalattal szembeni kötelezettségeinek mértékén múlik. Nem tekinthető a vállalkozástól függetlennek, ha a vállalkozás részére végzett kereskedelmi tevékenységét a vállalkozás részletes utasításai szerint és annak átfogó ellenőrzése alatt folytatja. Egy másik fontos szempont az, hogy a vállalkozási kockázatot az adott személynek vagy az általa képviselt vállalkozásnak kell-e viselnie.

    38.1 A jogi függőség feltételével kapcsolatban meg kell jegyezni, hogy egy anyavállalat által – részvényesi minőségében – a leányvállalata felett gyakorolt ellenőrzés nem játszik szerepet a leányvállalat függősége vagy egyéb szempont megítélésekor, amikor az ügynökként jár el az anyavállalat érdekében. Ez van összhangban az 5. cikk 7. bekezdésével. De – mint azt a szövegmagyarázat 41. bekezdése jelzi – a leányvállalat is tekinthető anyavállalata nem független ügynökének, amennyiben a nem kapcsolt vállalkozásokra vonatkozó feltételeket teljesíti.

    38.2 Annak megítéléséhez, hogy egy ügynök függetlennek tekinthető-e, a következő szempontokat kell figyelembe venni.

    38.3 A független ügynök jellemzően munkája eredményéért felel megbízója előtt, de az nem gyakorol felette jelentős ellenőrzést a munkavégzés módjának tekintetében. Nem kap részletes utasításokat a megbízótól a munkavégzésre vonatkozóan. Az a tény, hogy a megbízó az ügynök különleges képesítésére és tudására támaszkodik, a függetlenséget jelzi.

    38.4 Az ügynök által folytatható üzleti tevékenység terjedelmére vonatkozó korlátozások nyilvánvalóan érintik az ügynök hatáskörét. Az ilyen kor-

látozások azonban nem lényegesek a függőség szempontjából, hiszen azt az határozza meg, hogy az ügynök mennyire szabadon járhat el a megbízó nevében folytatott üzleti tevékenység során a megállapodás által ráruházott hatáskörön belül.

38.5 Jellemző lehet egy megállapodás működésére, hogy az ügynök széles körű információt bocsát a megbízó rendelkezésére a megállapodás keretében folytatott üzleti tevékenységgel kapcsolatban. Ez önmagában nem elegendő ahhoz, hogy az ügynök függetlenségét megkérdőjelezzük, hacsak az információszolgáltatás nem egy olyan folyamat része, amelynek során az ügynök az üzleti tevékenység folytatási módjának jóváhagyását kéri a megbízótól. A pusztán a megállapodás zökkenőmentes végrehajtása és a megbízóval való folyamatos jó kapcsolat érdekében történő információszolgáltatás nem tekinthető a függőség jelének.

38.6 A függetlenség eldöntésekor figyelembe veendő másik tényező az ügynök által képviselt megbízók száma. Kevésbé valószínű a függetlenség, ha az ügynök az üzlet élettartama folyamán vagy egy hosszú időszakon keresztül kizárólag vagy majdnem kizárólag egyetlen vállalkozás nevében végzi tevékenységét. Ez a tény azonban önmagában nem meghatározó. Annak eldöntéséhez, hogy az ügynök tevékenysége önálló üzleti tevékenységnek minősül-e, amelynek keretében vállalkozói jártassága és tudása felhasználásával viseli a kockázatokat, s ellenszolgáltatást kap, minden tényt és körülményt figyelembe kell venni. Ha egy ügynök rendes üzletmenetében több megbízó érdekében jár el, és azok egyike sem meghatározó az általa folytatott üzleti tevékenység vonatkozásában, akkor állapítható meg, hogy jogilag nem független, ha a megbízók összehangoltan járnak el az ügynök által üzletmenete során nevükben végzett tevékenység ellenőrzése tekintetében.

38.7 Nem a saját rendes üzletmenete keretében jár el az a személy, aki a vállalkozás helyett olyan tevékenységeket végez, amelyek gazdaságilag inkább a vállalkozás hatáskörébe, mint saját üzleti tevékenysége körébe tartoznak. Ha például egy bizományos nemcsak saját nevében értékesíti a vállalkozás javait és áruit, de rendszeresen fellép a vállalkozás szerződéskötési jogosultsággal rendelkező állandó ügynökeként is, akkor e konkrét tevékenység vonatkozásában – hacsak tevékenysége nem korlátozódik az 5. bekezdés végén említettekre – telephelynek minősül, mivel ily módon saját rendes kereskedelmi vagy üzleti (azaz bizományosi) tevékenysége keretein kívül jár el.

38.8 Annak eldöntéséhez, hogy bizonyos tevékenységek egy ügynök rendes üzletmenetéhez tartoznak-e, vagy azon kívül esnek, inkább az ügynök

hivatásos alkuszként, bizományosként vagy más független képviselőként szokásosan végzett üzleti tevékenységét kell vizsgálni, mint az általa végzett egyéb üzleti tevékenységeket. Noha az összehasonlítást általában az ügynökök szokásos tevékenységével kell elvégezni, bizonyos körülmények között egyéb kiegészítő feltételek is használhatók egyidejűleg vagy alternatívaként, például, amikor az ügynök tevékenysége nem mindennapos szakmát érint.

39. A „telephely" kifejezés meghatározása alapján az egyik állam biztosítótársasága adóztatható a másik államban végzett biztosítási tevékenysége után, ha ott az 1. bekezdése értelmében állandó üzleti hellyel rendelkezik, vagy ha az 5. bekezdés szerinti személyeken keresztül folytatja tevékenységét. Mivel a külföldi biztosítótársaságok ügynökségei időnként a fenti feltételek egyikének sem felelnek meg, előfordulhat, hogy ezek a társaságok anélkül folytatnak kiterjedt üzleti tevékenységet valamely államban, hogy az ilyen üzletből keletkezett nyereség után ott adóznának. E lehetőség kizárása érdekében az OECD-tagországok által kötött különféle egyezmények olyan rendelkezést tartalmaznak, amely szerint az egyik állam biztosítótársaságait telephellyel rendelkezőnek kell tekinteni a másik államban, ha ott biztosítási díjat szednek egy – az 5. bekezdés szerint telephelynek minősülő ügynököktől különböző – ott letelepedett ügynök révén, vagy rajta keresztül ott felmerülő kockázatokat biztosítanak. Annak eldöntése, hogy szükség van-e egy ilyen értelmű rendelkezés egyezménybe foglalására, az érintett szerződő államokban uralkodó tényleges és jogi helyzettől függ. Ennek következtében gyakran nem alkalmaznak ilyen rendelkezést. E körülményre tekintettel nem látszott tanácsosnak ilyen értelmű rendelkezés beillesztése a Modellegyezménybe.

7. bekezdés

40. Általánosan elfogadott nézet, hogy egy leányvállalat léte önmagában nem teszi azt az anyavállalat telephelyévé. Ez következik abból az elvből, hogy az ilyen leányvállalat adózási szempontból független jogi személynek minősül. Még az a tény sem teszi az adott leányvállalatot az anyavállalat telephelyévé, hogy az általa folytatott szakmai vagy üzleti tevékenységet az anyavállalat irányítja.

41. A cikk 1. vagy 5. bekezdésében foglalt szabályok alapján azonban az anyavállalatról megállapítható, hogy telephelye van egy olyan államban, ahol egy leányvállalata üzleti hellyel rendelkezik. Így a leányvállalat bármilyen területe vagy helyisége, amely az anyavállalat rendelkezésére áll (lásd a fenti 4., 5. és 6. bekezdést), és amely olyan állandó üzleti helynek minősül, amelyen keresztül az anyavállalat a saját tevékenységét fejti ki, az 1. bekezdésben foglal-

tak értelmében az anyavállalat telephelye, a cikk 3. és 4. bekezdésétől függően (lásd például a fenti 4.3 bekezdésben foglalt példát). Emellett az 5. bekezdés értelmében az anyavállalat telephellyel rendelkezőnek minősül egy államban minden olyan tevékenység tekintetében, amelyet a leányvállalat a részére végez, amennyiben a leányvállalatnak abban az államban felhatalmazása van, amellyel rendszeresen él is, hogy az anyavállalat nevében szerződéseket kössön (lásd a fenti 32., 33. és 34. bekezdést), kivéve, ha ezek a tevékenységek a cikk 4. bekezdésében említett tevékenységekre korlátozódnak, vagy ha a leányvállalat rendes üzleti tevékenysége keretében olyan független ügyökként jár el, amelyre a 6. bekezdés rendelkezései alkalmazandók.

41.1 Ugyanez az elv alkalmazandó a multinacionális csoportokat alkotó társaságokra, azaz úgy tekintendő, hogy egy ilyen társaság telephellyel rendelkezik azon államban, amelyben a csoporthoz tartozó más társaság területe a rendelkezésére áll (lásd a fenti 4., 5. és 6. bekezdést), és azt használja, vagy ha az első társaság a cikk 5. bekezdése értelmében telephellyel rendelkezőnek minősül (lásd a fenti 32,. 33 és 34 bekezdést). Azt azonban, hogy a társaság a cikk 1. vagy 5. bekezdése alapján telephellyel rendelkezik-e, a csoportot alkotó minden társaságra vonatkozóan külön-külön kell megállapítani. Így az, hogy a csoportot alkotó valamely társaság egy adott államban telephellyel rendelkezik, egyáltalán nem releváns abból a szempontból, hogy a csoporthoz tartozó másik társaság rendelkezik-e telephellyel abban az államban.

42. Míg egy multinacionális csoport tagvállalatának területe a csoporthoz tartozó másik társaság rendelkezésére bocsátható, és az 5. cikk egyéb feltételei függvényében e másik társaság telephelyét képezheti, amennyiben e másik társaság tevékenységét azon a helyen keresztül kifejti, fontos, hogy megkülönböztessük ezt az esetet attól a gyakori szituációtól, amelyben egy multinacionális csoporthoz tartozó társaság saját tevékenysége keretében, nem a másik társaság helyiségeiben, saját munkatársainak igénybevételével nyújt szolgáltatásokat (pl. vállalatirányítási szolgáltatásokat) egy másik, a csoporthoz tartozó társaság részére. Ebben az esetben a szolgáltatások nyújtásának helye nem áll az utóbbi társaság rendelkezésére, és nem ennek a társaságnak a tevékenysége kerül ezen a helyen keresztül kifejtésre. Ez a hely tehát nem tekinthető annak a társaságnak a telephelyének, amelynek részére a szolgáltatásokat nyújtják. Valójában az a tény, hogy egy társaság saját tevékenysége, amelyet egy adott helyen folytat, gazdasági előnyt nyújthat egy másik társaság üzlete számára, nem jelenti azt, hogy az utóbbi társaság a tevékenységét azon a helyen keresztül fejti ki: nyilvánvaló, hogy az a társaság, amely pusztán egy másik országban vásárolja meg egy másik társaság által előállított alkatrészeket, illetve

nyújtott szolgáltatásokat, emiatt nem rendelkezik telephellyel, annak ellenére, hogy az adott alkatrészek gyártásából vagy az adott szolgáltatások nyújtásából előnye származik.

Elektronikus kereskedelem

42.1 Viták folytak arról, hogy a számítástechnikai berendezéseknek elektronikus kereskedelemi műveletek során történő puszta működtetése egy országban telephelynek minősülhet-e. Ez számos kérdést vet fel a cikk rendelkezéseit illetően.

42.2 Jóllehet egy vállalkozás által üzemeltetett automata berendezés helyszíne telephelynek minősülhet abban az országban, ahol található (lásd alább), a számítástechnikai berendezést – amely felállítható egy helyszínen úgy, hogy bizonyos körülmények között telephelynek minősüljön – meg kell különböztetni a berendezés által használt vagy azon tárolt adatoktól és szoftvertől. Például egy internetes webhely – amely szoftver és elektronikus adatok kombinációja – önmagában nem tekinthető megfogható dolognak. Ezért nem kapcsolható hozzá olyan helyszín, amely „tevékenységi helynek" minősülne, mivel az érintett webhelyet képező szoftver és adatok vonatkozásában nincsenek „olyan létesítmények, mint a helyiségek vagy bizonyos esetekben gépek vagy berendezések" (lásd a fenti 2. bekezdést). Ugyanakkor a szerver, amelyen a webhelyet tárolják, és amelyen keresztül az elérhető, olyan berendezés, amelynek van fizikai helye, és az ilyen hely a szervert üzemeltető vállalkozás „állandó üzleti helyének" minősülhet.

42.3 A webhely és a webhelyet tároló és használó szerver megkülönböztetése azért fontos, mert a szervert üzemeltető vállalkozás és a webhelyen keresztül üzleti tevékenységet folytató vállalkozás nem feltétlenül azonos. Például gyakori, hogy a webhely, amelyen keresztül egy vállalkozás az üzleti tevékenységét folytatja, valamely internetszolgáltató (ISP) szerverén helyezkedik el. Bár az ilyen megállapodás szerint az ISP-nek fizetett díj alapulhat a webhely számára szükséges szoftver és adatok tárolására használt lemezterületen, az ilyen szerződések rendszerint nem eredményezik azt, hogy a szerver és annak helyszíne a vállalkozás rendelkezésére áll (lásd a fenti 4. bekezdést), még akkor sem, ha a vállalkozás meg tudott állapodni abban, hogy webhelyét egy bizonyos helyszínen található konkrét szerveren tárolják. Ilyenkor a vállalkozás nincs jelen a helyszínen fizikailag, mivel a webhely nem materiális. Következésképpen nem tekinthető úgy, hogy a tárolási megállapodás alapján üzleti helyre tett szert.

Ha azonban a webhelyen keresztül üzleti tevékenységet folytató vállalkozás önmaga rendelkezik a szerver felett – például birtokolja (bérli) és üzemelteti azt a szervert, amelyen a webhelyet tárolják és használják –, az a hely, ahol a szerver található, a vállalkozás telephelyének minősülhet, feltéve, hogy a cikk egyéb feltételei is teljesülnek.

42.4 Egy adott helyszínen lévő számítástechnikai berendezés csak akkor minősül telephelynek, ha eleget tesz az állandóság feltételének. Egy szervernél nem annak elmozdítási lehetősége a lényeges, hanem az, hogy ténylegesen elmozdítják-e. Ahhoz, hogy egy szerver állandó üzleti helynek minősüljön, elegendő időn át kell egy bizonyos helyen lennie az 1. bekezdésben megfogalmazott állandósági feltétel teljesüléséhez.

42.5 Egy másik kérdés az, hogy elmondható-e egy vállalkozás üzleti tevékenységéről, hogy azt teljes egészében vagy részben azon a helyszínen folytatják, ahol olyan berendezés áll a vállalkozás rendelkezésére, mint például egy szerver. Azt, hogy egy vállalkozás tevékenysége teljesen vagy részben az ilyen berendezésen keresztül folyik-e, minden egyes esetben meg kell vizsgálni, figyelmet fordítva arra, hogy elmondható-e: a berendezés révén a vállalkozásnak olyan létesítmény áll a rendelkezésére, ahol a vállalkozás üzleti tevékenységét végzik.

42.6 Amennyiben a vállalkozás valamely konkrét helyszínen számítástechnikai berendezést üzemeltet, az még akkor is lehet a telephelye, ha az üzemeltetéshez nincs szükség a vállalkozás személyzetének helyszíni jelenlétére. Nem szükséges a személyzet jelenléte ahhoz, hogy egy vállalkozás üzleti tevékenységét teljesen vagy részben egy adott helyszínen végzettnek lehessen tekinteni, ha valóban nincs szükség a jelenlétére az üzleti tevékenység adott helyen való folytatásához. Ez a következtetés ugyanolyan mértékben érvényes az elektronikus kereskedelemre, mint az egyéb olyan tevékenységekre, amelyek esetében a berendezés automatikusan működik – mint például a természeti kincsek kiaknázásához használt automata szivattyú.

42.7 Ahhoz a tényhez, miszerint nem tekinthető telephelynek az, ha egy ország bizonyos helyén található számítástechnikai berendezésen keresztül folytatott elektronikus kereskedelmi műveletek a 4. bekezdés alá tartozó előkészítő vagy kisegítő műveletekre korlátozódnak, még egy probléma kapcsolódik. Azt a kérdést, hogy az ilyen helyen folytatott konkrét tevékenységek a 4. bekezdés hatálya alá tartoznak-e, egyedileg kell megvizsgálni, figyelembe véve a vállalkozás által az adott berendezés segítségével végzett különféle funkciókat. Néhány példa azokra a

tevékenységekre, amelyek általában előkészítő vagy kisegítő tevékenységnek tekinthetők:

– telefonvonalhoz hasonló távközlési összeköttetés teremtése a szállítók és az ügyfelek között;
– áruk vagy szolgáltatások reklámozása;
– információátadás tükörszerveren keresztül biztonsági és hatékonysági célokból;
– piaci adatok gyűjtése a vállalkozás számára;
– információszolgáltatás.

42.8 Ha azonban az ilyen funkciók önmagukban a vállalkozás teljes tevékenységének alapvető és jelentős részét teszik ki, vagy ha a vállalkozás egyéb főfeladatait is az adott számítástechnikai eszközön keresztül végzik, ez már túlnyúlik a 4. bekezdés hatálya alá tartozó tevékenységeken, így ha a berendezés (a fenti 42.2–42.6 bekezdésekben ismertettek szerint) a vállalkozás állandó üzleti helyének tekinthető, akkor telephelye is van.

42.9 Hogy egy bizonyos vállalkozás számára mi jelent főfunkciót, az egyértelműen az általa folytatott üzlet természetén múlik. Például néhány ISP saját szervereket üzemeltet avégett, hogy más vállalkozások webhelyeinek vagy egyéb alkalmazásainak helyet biztosítson. A szerverek üzemeltetése az ügyfeleknek történő szolgáltatásnyújtás céljából az ilyen ISP-k kereskedelmi tevékenységének jelentős részét képezi, és nem tekinthető előkészítő vagy kisegítő jellegűnek. Egy másik példát egy olyan vállalkozás szolgáltat, amelyik termékek internetes értékesítésével foglalkozik (gyakran „e-tailer”-ként utalnak rá). Ebben az esetben a vállalkozás nem a szerverüzemeltetési üzletágban tevékenykedik, és az a tény, hogy egy bizonyos helyszínen esetleg ezt teszi, nem elegendő azon következtetés levonásához, hogy az adott helyszínen folytatott tevékenység túlnyúlik az előkészítő vagy kisegítő jellegű munkálatokon. Ilyenkor meg kell vizsgálni a vállalkozás adott helyen folytatott tevékenységének természetét a vállalkozás üzleti tevékenységének fényében. Ha ezek a tevékenységek a termékek internetes értékesítését csak előkészítik vagy kisegítik (például a helyszínt annak a szervernek az üzemeltetésére használják, amelyen a webhely található, amelyet – ahogy az gyakran megesik – kizárólag reklámozásra, termékkatalógus bemutatására vagy a potenciális ügyfelek tájékoztatására vesznek igénybe), akkor a 4. bekezdés érvényes, és a helyszín nem minősül telephelynek. Ha azonban az értékesítéshez kapcsolódó jellemző feladatokat az adott helyszínen végzik (például az ügyféllel való szerződéskötést, a fizetés feldolgozását és az árukiadást az ott található

berendezésen keresztül automatikusan intézik), ezek a tevékenységek nem tekinthetők pusztán előkészítő vagy kisegítő jellegűnek.

42.10 Az utolsó kérdés az, hogy az 5. bekezdés értelmében egy ISP telephelynek tekinthető-e. Mint arra már utaltunk, az ISP-k gyakran nyújtanak olyan szolgáltatást, hogy saját szervereiken helyet adnak más vállalkozások webhelyeinek. Így felvetődhet a kérdés, hogy az 5. bekezdés alapján az ilyen ISP-k tekinthetők-e azon vállalkozások telephelyének, amelyek elektronikus kereskedelmet folytatnak az ISP-k tulajdonában lévő és általuk üzemeltetett szervereken működtetett weboldalakon keresztül. Bár rendkívüli körülmények között előállhat ez a helyzet, általában mégsem alkalmazható az 5. bekezdés, mivel az ISP-k nem ügynökei a webhelyeket üzemeltető vállalkozásoknak, hiszen nincs felhatalmazásuk arra, hogy az ilyen vállalkozások nevében szerződéseket kössenek, és nem is kötnek rendszeresen ilyen szerződéseket. Az 5. bekezdés általában azért sem alkalmazható rájuk, mert rendszerint szokásos üzletmenetük keretében független ügynökként járnak el, amit az a tény is bizonyít, hogy sok különféle vállalkozás webhelyének adnak helyet. Az is nyilvánvaló, hogy mivel a webhely, amelyen keresztül a vállalkozás tevékenységét folytatja, nem tekinthető a 3. cikk meghatározása szerinti „személy"-nek, az 5. bekezdés alapján nem lehet úgy tekinteni, hogy telephely jött létre annak következtében, hogy a webhely a vállalkozásnak a hivatkozott bekezdés szerinti ügynöke.

A szolgáltatások adóztatása

42.11 Ez a cikk és a 7. cikk együttesen azzal jár, hogy az egyik szerződő állam vállalkozása által a másik szerződő állam területén végzett szolgáltatásokból származó nyereség ez utóbbi államban nem lehet adóköteles, ha nem tulajdonítható egy telephelynek, amely ez utóbbi államban található (feltéve, hogy nem tartozik az Egyezmény más cikkeinek hatálya alá, amelyek lehetővé teszik az ilyen nyereség adóztatását). Ezt az eredményt, azaz hogy ez a nyereség csak a másik államban adóztatható, különféle szabályozási és adminisztrációs megfontolások támasztják alá. Ez összhangban van azzal a 7. cikkben foglalt elvvel, mely szerint addig, amíg valamely állam vállalkozása nem létesít telephelyet egy másik államban, a másik állam gazdasági életében való részvétele nem tekintető olyan mértékűnek, amely alapján az adott állam adózási joghatósága alá esne. A szolgáltatások nyújtását emellett általános szabályként, mely alól csak a szolgáltatások néhány (például a 8. és a 17. bekezdés-

ben tárgyalt) típusa jelent kivételt, ugyanúgy kell kezelni, mint bármely más üzleti tevékenységet, és ezért valamennyi üzleti tevékenység adóztatására – ideértve az önálló szolgáltatások nyújtását is – a telephelyre vonatkozó azonos feltételeknek kell vonatkozniuk.

42.12 Az említett adminisztratív megfontolások egyike az, hogy azoknak az eseteknek a kiterjesztése, ahol az egyik szerződő állam vállalkozása által a másik szerződő állam területén végzett szolgáltatásokból származó nyereség forrásadóztatása megengedett, növelné a vállalkozásoknak és az adóhatóságoknak a jogszabályi megfeleléssel kapcsolatos, valamint adminisztrációs terheit. Ez problémát különösen a nem adóalanyoknak nyújtott szolgáltatások esetében jelentene, akik esetében az üzleti költségek elszámolásáról miatt nem szükséges bevallást beadni a forrásország adóhatóságának. Mivel az ebből a célból alkotott szabályok rendszerint az adott államban eltöltött idő hosszán alapulnak, mind az adóhatóságoknak, mind a vállalkozásoknak figyelembe kellene venniük, hogy a szolgáltató vállalkozás által alkalmazott személyzet mennyi időt tölt egy országban, és a vállalkozásnál felmerülne annak a kockázata, hogy váratlan körülmények között telephellyel rendelkezőnek minősülhet – olyan esetekben, amikor nem tudja előre meghatározni, hogy a személyzet milyen hosszan tartózkodik majd egy adott országban (például, ha az ott-tartózkodást előre nem látható nehézségek miatt vagy a vevő kérésre meghosszabbítják). Az ilyen esetek különös nehézségeket vetnek fel a jogszabályi előírások betartásával kapcsolatban, hiszen azt teszik szükségessé, hogy a vállalkozás visszamenőlegesen teljesítse a telephellyel összefüggő adminisztratív követelményeket. Ezek az aggályok érintik a könyvek és nyilvántartások vezetését, az alkalmazottak adózását (pl. a más országban felmerülő adólevonást), valamint egyéb, nem jövedelem alapú adókötelezettségeket is.

42.13 Emellett az egyik szerződő állam vállalkozása által a másik szerződő állam területén – ahol a vállalkozásnak nincsen állandó üzleti helye – végzett szolgáltatásokból származó nyereség forrásadóztatása nehézségeket okozna az adóköteles nyereség megállapítása és az utána fizetendő adó beszedése tekintetében is. A legtöbb esetben a vállalkozás nem rendelkezne a telephelyhez általában kapcsolódó számviteli nyilvántartásokkal és eszközökkel, és nem lenne olyan nem független ügynök, aki eleget tesz a tájékoztatási és beszedési követelményeknek. Ezen felül, bár az államok belső adójogszabályai gyakran adót vetnek ki a területükön végzett szolgáltatásokra, ez nem feltétlenül optimális politika az adóegyezmények esetében.

42.14 Néhány állam azonban vonakodik elfogadni a kizárólag az illetőségen alapuló adózást azon szolgáltatások tekintetében, amelyek nem rendelhetők hozzá a területükön található semmilyen telephelyhez, de amelyeket a területükön végeznek. Ezek az államok a cikk olyan módosítását javasolják, amely bizonyos körülmények között az ilyen szolgáltatásokból származó nyereség tekintetében biztosítja a forrásadóztatási jogok megtartását. Azok az államok, amelyek úgy vélik, hogy egy egyezmény keretében további forrásadóztatási jogokat kellene megállapítani a területükön végzett szolgáltatások tekintetében, többféle érvvel támasztják alá ezt az álláspontot.

42.15 Ezek az államok úgy tarthatják, hogy egy adott államban végzett szolgáltatásokból származó nyereségnek annak az általánosan elfogadott szabályozási elvnek az alapján kell az adott országban adókötelesnek lennie, amely alapján meghatározható, hogy mikor rendelhető az üzleti nyereség forrása egy adott államhoz. Úgy vélik, hogy kizárólag az üzleti nyereség származási helyére vonatkozó, tisztán szabályozási kérdés szempontjából a szolgáltatások végzésének helyszínéül szolgáló államnak kell rendelkeznie az adózás jogával, akkor is, ha nincs olyan az 5. cikk meghatározása szerinti telephely, amelyhez a szolgáltatás köthető. Megjegyzik, hogy számos ország belső törvényei telephely hiányában is előírják az adott országban végzett szolgáltatások adóztatását (még ha a nagyon rövid ideig végzett szolgáltatásokra a gyakorlatban nem is mindig vetnek ki adót).

42.16 Ezen államok aggálya, hogy egyes szolgáltató vállalkozásoknak nincs szükségük az állam területén található állandó üzleti helyre ahhoz, hogy ott jelentős mértékű üzleti tevékenységet folytassanak, ezért helyénvalónak tartják ezeket a további jogokat.

42.17 Ezen felül ezek az államok úgy vélik, hogy még ha a nem belföldi illetőségűek vállalkozásai által elért, állandó telephelyhez nem rendelhető nyereség megadóztatása bizonyos nehézségeket vet is fel a jogszabályi megfelelés és az adminisztráció terén, ezek a nehézségek nem indokolják az ilyen vállalkozások által az állam területén végzett minden szolgáltatásból származó nyereség adózás alóli mentesítését. E nézet támogatói azokra az egyes államokban már létező mechanizmusokra utalhatnak, amelyek célja az adott államban végzett, de állandó telephelyhez nem rendelhető szolgáltatások adóztatása (ezek a mechanizmusok azon alapulnak, hogy a belföldi illetőségű kifizetőknek be kell vallaniuk azokat az összegeket, amelyeket az adott államban végzett szolgáltatásért nem belföldi illetőségűek részére fizetnek, és esetenként forrásadót is le kell vonniuk ezekből az összegekből).

42.18 Meg kell azonban jegyezni, hogy minden tagállam egyetért abban, hogy egy államnak nem lehet joga forrásadót kivetni olyan jövedelemre, amely a nem belföldi illetőségűek által az adott államon kívül végzett szolgáltatásból származik. Az adóegyezmények értelmében az olyan áruk értékesítéséből származó nyereség, amelyeket valamely ország belföldi illetőségű személye pusztán importált, és amelyeket sem nem gyártottak, sem nem forgalmaztak az adott országban található telephelyen keresztül, nem lehetnek az adott államban adókötelesek, és ugyanez az elv alkalmazandó a szolgáltatásokra is. Pusztán az a tény, hogy a szolgáltatások ellenértékének megfizetője valamely államban belföldi illetőségű, vagy hogy az ellenértéket egy adott államban található telephely viseli, vagy hogy a szolgáltatások eredményét egy adott országban használják fel, nem elégséges ok arra, hogy az adott állam jogot nyerjen a jövedelem adóztatására.

42.19 Egy másik alapvető kérdés, amelyben általános az egyetértés, annak az összegnek a meghatározásához kapcsolódik, amelyre az adó kivethető. A nem foglalkoztatási szolgáltatások (és az esetleges kivételek, mint például a 17. cikkben foglaltak) esetében csak a szolgáltatásokból származó nyereség adóztatható. Így azok a kétoldalú egyezményekben esetenként szereplő rendelkezések, amelyek lehetővé teszik valamely állam számára, hogy adót vessen ki bizonyos szolgáltatásokért fizetett ellenérték bruttó összegére, amennyiben a díjfizető az adott államban belföldi illetőségű, nem tűnnek a szolgáltatások adóztatásának helyénvaló módjának. Elsőként azért, mert ezek a rendelkezések nem korlátozódnak a forrásállamban végzett szolgáltatásokra, és így lehetővé teszik az államok számára, hogy olyan üzleti tevékenységeket adóztassanak meg, amelyeket nem az adott államban folytatnak. Másodszor pedig azért, mert ezek a szabályok a szolgáltatásokért fizetett bruttó összegek, és nem az azokból származó nyereség adóztatását teszik lehetővé.

42.20 A tagállamok egyetértenek továbbá abban, hogy a jogszabályi megfelelés és más okok miatt helyénvaló, ha az államok bizonyos körülmények fennállása esetén nem vethetnek ki adót a területükön végzett szolgáltatásokból származó nyereségre (például akkor, ha a szolgáltatásokat nagyon rövid ideig nyújtják).

42.21 A Bizottság ezért úgy ítélte meg, hogy fontos azon körülmények behatárolása, amelyek fennállása esetén azok az államok, amelyek nem értenek egyet a fenti 42.11 bekezdés következtetésével, amennyiben kívánják, rögzíthetik azt, hogy az egyik szerződő állam vállalkozása által a másik szerződő állam területén végzett szolgáltatásokból származó nyereség ak-

kor is adóköteles az utóbbi államban, ha nincs olyan, az 5. cikk meghatározása szerinti telephely, amelyhez a nyereség hozzárendelhető.

42.22 Nyilvánvaló, hogy ez az adóztatás nem terjedhet ki az állam területén kívül végzett szolgáltatásokra, és csak az ezekből a szolgáltatásokból származó nyereségre vonatkozhat, az értük fizetett összegekre nem. Emellett szükség van az adott államban minimális jelenlétre is ahhoz, hogy az adóztatás lehetővé váljon.

42.23 Az alábbi példa egy olyan rendelkezést mutat be, amely megfelel ezeknek a követelményeknek; az államok kétoldalúan szabadon megállapodhatnak arról, hogy az adóegyezményeikbe belefoglalnak egy ilyen rendelkezést:

Az 1., 2. és 3. bekezdés rendelkezéseire való tekintet nélkül, amennyiben az egyik Szerződő Állam vállalkozása szolgáltatásokat végez a másik Szerződő Államban

a) egy olyan magánszemélyen keresztül, aki bármely tizenkét hónapos időszakban együttesen 183 napot meghaladó időszakot vagy időszakokat tölt az érintett államban, és a vállalkozás ebben az időszakban vagy időszakokban végzett aktív üzleti tevékenységéhez rendelhető bruttó jövedelmének több mint 50 százaléka az adott magánszemélyen keresztül az adott államban végzett szolgáltatásokból származik, vagy

b) bármely tizenkét hónapos időszakban együttesen 183 napot meghaladó időszakban vagy időszakokban, és az érintett szolgáltatásokat egyazon projekt vagy több kapcsolódó projekt részére végzi egy vagy több magánszemélyen keresztül, akik az érintett másik Államban tartózkodnak és ott e szolgáltatásokat nyújtják

úgy kell tekinteni, hogy az érintett szolgáltatások teljesítése keretében ebben a másik Államban végzett tevékenységeket a vállalkozásnak ebben a másik Államban lévő telephelyén keresztül fejtik ki, kivéve, ha a szolgáltatások azokra a 4. bekezdésben említettekre korlátozódnak, amelyeket egy állandó üzleti helyen végezve a bekezdés rendelkezéseinek értelmében nem tennék azt telephellyé. E bekezdés értelmezésében a magánszemélyek által egy vállalkozás nevében végzett szolgáltatások nem tekinthetők egy másik vállalkozás által az adott magánszemélyen keresztül végzett szolgáltatásnak, kivéve, ha ez a másik vállalkozás felügyeli, irányítja vagy ellenőrzi azt, ahogy az adott szolgáltatást a magánszemély elvégzi.

42.24 Ez az alternatív rendelkezés a telephely definíciójának kiterjesztése, amely lehetővé teszi a nem belföldi illetőségűek által nyújtott szolgálta-

tásokból származó jövedelem adóztatását, azonban ezt a 42.22 bekezdésben ismertetett elvekkel összhangban teszi. Az alábbi bekezdések az alternatív rendelkezés különböző aspektusaival foglalkoznak; nyilvánvaló, hogy ezek a bekezdések nem relevánsak az ilyen rendelkezést nem tartalmazó egyezmények esetében, és így nem teszik lehetővé a telephely létének megállapítását csupán azért, mert az ebben a rendelkezésben szereplő feltételek teljesülnek.

42.25 A rendelkezés azzal a hatással jár, hogy telephely létezését kell megállapítani olyan esetekben is, amikor egyébként az 1. bekezdésben rögzített meghatározás és a 2. bekezdés példái értelmében nem létezne telephely. Ezért a rendelkezés e bekezdésekre való tekintet nélkül érvényes. A cikk 5. bekezdéséhez hasonlóan ez a rendelkezés kiegészítő alapot biztosít arra, hogy egy vállalkozás egy adott államban telephellyel rendelkezőnek minősülhessen; ez vonatkozhat például arra az esetre, amikor egy tanácsadó hosszú időn keresztül nyújt szolgáltatásokat egy országban, azonban ezt különböző helyeken teszi, amelyek nem elégítik ki az 1. bekezdésben foglalt feltételeket, amelyek alapján egy vagy több telephelye keletkezne. Ha kimutatható, hogy egy vállalkozás az 1. és 2. bekezdés meghatározása szerinti telephellyel rendelkezik (a 4. bekezdés rendelkezései is figyelembe véve), nem szükséges ezt a rendelkezést alkalmazni a telephely létezésének megállapításához. Mivel a rendelkezés nem tesz mást, mint hogy telephelyet keletkeztet olyan esetben, amikor az egyébként nem lenne, nem fogalmaz meg alternatív meghatározást a telephelyre vonatkozóan, és nyilvánvalóan nem szűkítheti sem az 1. bekezdésben foglalt meghatározást, sem a 2. bekezdésben szereplő példák körét.

42.26 Emellett a rendelkezés a 3. bekezdés rendelkezéseire való tekintet nélkül érvényes. Egy vállalkozás tehát telephellyel rendelkezőnek tekinthető amiatt, hogy szolgáltatásokat végez egy országban a javasolt bekezdésben előírt időszakokon keresztül akkor is, ha a helyek, ahol ezeket a szolgáltatásokat végzi, a 3. bekezdés alapján nem minősülnek telephelynek. A következő példa illusztrálja ezt az eredményt. Egy önfoglalkoztató magánszemély, aki valamelyik szerződő államban belföldi illetőségű, egy tizenkét hónapos időszakban együttesen több mint 183 napot tölt a másik szerződő államban, azonban a szolgáltatásait egyenlő hosszú időszakokon keresztül végzi egy olyan helyen, amely nem építkezési munkálatok helyszíne (és nem kapcsolódik építési vagy szerelési projekthez), valamint két másik, független építési területen, melyek mindegyike rövidebb ideig áll fenn, mint a 3. bekezdésben előírt időtartam. Míg a 3. bekezdés értelmében a két hely nem minősül telephely-

nek, a javasolt bekezdés alapján, amely a 3. bekezdésre való tekintet nélkül alkalmazandó, az adott személy vállalkozása telephellyel rendelkezőnek minősül (mivel a szóban forgó magánszemély önfoglalkoztató, azt kell feltételezni, hogy a vállalkozása tekintetében teljesül a bruttó bevétel 50 százalékára vonatkozó feltétel).

42.27 Egy másik példa egy nagy építkezési vállalkozás, amely egyedi építési projekteket kivitelez egy országban. Ha a projektet egyazon helyszínen folytatják, a rendelkezésnek nincs lényeges hatása, amíg az az időszak, ami ahhoz szükséges, hogy a helyszín telephelynek minősüljön, nem tér el lényegesen attól, amely a rendelkezés alkalmazhatóságához szükséges. Ezért azok az államok, amelyek az alternatív rendelkezést kívánják használni, tanácsosnak tarthatják, hogy ugyanolyan hosszú időszakot írjanak elő ebben a rendelkezésben és az 5. cikk 3. bekezdésében; ha az alternatív rendelkezésben rövidebb időszak szerepel, az a gyakorlatban csökkenti a 3. bekezdés alkalmazhatóságát.

42.28 Eltérő lehet azonban a helyzet, ha a projektet vagy a több kapcsolódó projektet az ország különböző részein kivitelezik. Még ha az egyes helyszínek, ahol egy-egy projektet kiviteleznek, nem is állnak fenn elég hosszú ideig ahhoz, hogy önmagukban telephelynek minősüljenek (lásd azonban a fenti 20. bekezdést), az alternatív rendelkezés feltételeinek teljesülése esetén mégis úgy kell tekinteni, hogy van telephely. Ez az eredmény összhangban áll a rendelkezés céljával, azaz azzal, hogy az országban kellő ideig jelen lévő külföldi vállalkozások annak ellenére forrásadó-kötelezettség alá esnek, hogy az országon belül egy adott helyen sincsenek kellő ideig jelen ahhoz, hogy az a hely a vállalkozás állandó üzleti helyének minősüljön. Egyes államok azonban úgy vélhetik, hogy a 3. bekezdés elsőbbséget élvez az alternatív rendelkezéssel szemben, és ennek megfelelően kívánják módosítani a rendelkezést.

42.29 A javasolt bekezdés csak a szolgáltatásokra alkalmazható. Ennek megfelelően a hatálya nem terjed ki az olyan egyéb tevékenységekre, amelyek nem minősülnek szolgáltatásnak. Nem lenne alkalmazható a bekezdés például arra a külföldi vállalkozásra, amely egy állam felségvizein halászati tevékenységet folytat, és a fogás értékesítéséből jövedelmet szerez (egyes egyezmények azonban külön rendelkezéseket tartalmazhatnak a halászati, olajkitermelési vagy más hasonló tevékenységekre vonatkozóan).

42.30 A rendelkezés a vállalkozás által végzett szolgáltatásokra alkalmazható. Ennek megfelelően a vállalkozásnak harmadik félnek kell nyújtania a

szolgáltatást. Nyilvánvaló, hogy a rendelkezésnek nem lehet az a hatása, hogy egy vállalkozás telephellyel rendelkezőnek minősüljön csak azért, mert szolgáltatást nyújtanak neki. Egy magánszemély például szolgáltatást nyújthat a munkáltatójának anélkül, hogy a munkáltató bármilyen szolgáltatást nyújtana (például, ha egy alkalmazott gyártási szolgáltatást nyújt egy vállalkozásnak, amely a gyártott termékeket értékesíti). Egy másik példa lehet az, amikor egy vállalkozás alkalmazottjai egy országban szolgáltatásokat nyújtanak egy kapcsolt vállalkozásnak az utóbbi vállalkozás részletes utasításai szerint és szoros felügyelete alatt; ebben az esetben, feltételezve, hogy az érintett szolgáltatásokat nem valamely harmadik fél érdekében nyújtják, az utóbbi vállalkozás maga nem végez olyan szolgáltatást, amelyre a rendelkezés alkalmazható lenne.

42.31 A rendelkezés továbbá csak olyan szolgáltatásokra terjed ki, amelyeket egy külföldi vállalkozás végez az adott államban. Az, hogy az érintett szolgáltatásokat az adott államban belföldi illetőségű személynek nyújtják-e, nem számít; csak az számít, hogy a szolgáltatásokat ebben az államban tartózkodó magánszemélyen keresztül végzik.

42.32 Az alternatív rendelkezés nem tartalmazza azt a kétoldalú egyezményekben néha előforduló kitételt, mely szerint a szolgáltatásokat „a vállalkozás alkalmazottjain keresztül, vagy a vállalkozás által megbízott más személyzet révén" kell nyújtani. Egyszerűen csak azt rögzíti, hogy a szolgáltatásokat a vállalkozásnak kell végeznie. Amint azt a 10. bekezdés kifejti, egy vállalkozás tevékenységét (mely a bekezdés kontextusában magába foglalja a szerződő államban végzett szolgáltatásokat) „főként a vállalkozó vagy olyan személyek végzik, akik fizetett alkalmazotti viszonyban állnak a vállalkozással (személyzet). Ez a személyzet magában foglalja az alkalmazottakat és más olyan személyeket, akik utasításokat kapnak a vállalkozástól (például nem független ügynökök)." Az alternatív rendelkezés értelmezésében tehát a 10. bekezdésben említett magánszemélyek azok a magánszemélyek, akiken keresztül egy vállalkozás szolgáltatásokat nyújt, figyelembe véve az érintett rendelkezés utolsó mondatában foglalt kivételeket (lásd az alábbi 42.43 bekezdést).

42.33 Az alternatív rendelkezés a körülmények két csoportjának fennállása esetén alkalmazható. Az *a)* albekezdés a 15. cikk 2 a) albekezdéséhez hasonló módon azon magánszemély ott-tartózkodásának hosszát vizsgálja, akin keresztül a vállalkozás a bevétele többségét szerzi; a *b)* albekezdés azon magánszemélyek tevékenységének időtartamát vizsgálja, akiken keresztül a szolgáltatásokat végzik.

42.34 Az *a)* albekezdés elsősorban az egyetlen magánszemély által folytatott vállalkozások helyzetével foglalkozik. Kiterjed azonban azokra a vállalkozásokra is, amelyek az érintett időszakban vagy időszakokban a bevételük többségét egyetlen magánszemély által nyújtott szolgáltatásokból szerezték. Ez a kiterjesztés annak elkerüléséhez szükséges, hogy eltérően kezeljék például a magánszemélyek által nyújtott szolgáltatások esetét az olyan, hasonló szolgáltatásokat nyújtó társaság esetétől, ahol a társaság minden üzletrésze a társaság egyetlen alkalmazottja tulajdonában van.

42.35 Az albekezdés különféle szituációkban alkalmazható, ahol egy vállalkozás egy magánszemélyen keresztül végez szolgáltatásokat, így például az egyéni vállalkozás által, a személyi társaság üzlettársai által, vagy egy társaság alkalmazottja által stb. végzett szolgáltatásokra. A fő feltételek, hogy

– a magánszemély, akin keresztül a szolgáltatásokat végzik, bármely tizenkét hónapos időszakban együttesen 183 napot meghaladó időszakot vagy időszakokat töltsön az érintett államban, valamint
– a vállalkozás által az ott-tartózkodás időszakában vagy időszakaiban végzett aktív üzleti tevékenységhez rendelhető bruttó jövedelemnek több mint 50 százaléka az adott magánszemélyen keresztül az adott államban végzett szolgáltatásokból származzon.

42.36 Az első feltétel a magánszemély ott-tartózkodásának napokban kifejezett időtartamára vonatkozik. Mivel a számítás módja azonos a 15. cikk 2 *a)* albekezdésében foglalttal, ezért azok az elvek, amelyek az abban az utolsó albekezdésben szereplő ott-tartózkodás napokban kifejezett időtartamának kiszámítására vonatkoznak, egyaránt érvényesek a javasolt bekezdésben szereplő ott-tartózkodás napokban kifejezett időtartamának kiszámítására is.

42.37 A második bekezdés értelmezésében, mely szerint a vállalkozás által az érintett időszakban vagy időszakokban végzett aktív üzleti tevékenységből származó bruttó bevétel több mint 50 százalékának az adott magánszemélyen keresztül az adott államban végzett szolgáltatásokból kell származnia, a vállalkozás aktív üzleti tevékenységéből származó bruttó bevétel alatt az az összeg értendő, amit a vállalkozás az aktív üzleti tevékenysége után kiterhelt, vagy ki kellene terhelnie, tekintet nélkül arra, hogy ténylegesen mikor kerül sor a számlázásra, illetve azokra a helyi jogszabályi előírásokra, amelyek arra vonatkoznak, hogy ezt a bevételt az adózás szempontjából mikor kell figyelembe venni. A jelzett aktív üzleti tevékenység nem korlátozódik a szolgáltatások nyújtásához kapcsolódó tevékenységekre. Az „aktív üzleti tevékenységhez” rendelhető

bruttó bevétel egyértelműen nem foglalja magába a passzív befektetési tevékenységekből származó jövedelmet, így például a szabad pénzeszközök befektetése után kapott kamatot és osztalékot. Az államok előnyben részesíthetnek azonban más feltételt is annak eldöntéséhez, hogy mely vállalkozás jövedelmének többsége származik a valamely magánszemély által a területükön végzett szolgáltatásokból, például, hogy „a vállalkozás ebben az időszakban vagy időszakokban szerzett vállalkozási nyereségének 50 százalékának a szolgáltatásokból kell származnia", vagy hogy „a vállalkozás üzleti tevékenységének legfontosabb részét a szolgáltatásoknak kell képezniük".

42.38 Az alábbi példákon keresztül mutatjuk be az *a)* albekezdés alkalmazását (feltételezve, hogy az *R* és *S* állam közötti egyezménybe az alternatív rendelkezést belefoglalták):

– 1. példa: az *R* államban belföldi illetőségű *W* tanácsadó, aki üzleti tevékenységét saját nevében folytatja (azaz a vállalkozás egy egyéni vállalkozás). 2000. február 2. és 2001. február 1. között 190 napnyi időszakot vagy időszakokat tölt az *S* államban, mely időszakban az üzleti tevékenységből származó minden bevétele az *S* államban végzett szolgáltatásokból származik. Mivel erre a szituációra az *a)* albekezdés érvényes, úgy tekintendő, hogy ezeket a szolgáltatásokat egy telephelyen keresztül végezték az *S* államban.
– 2. példa: az *R* államban belföldi illetőségű *X* a műszaki tervezési szolgáltatásokat nyújtó, az *R* államban belföldi illetőségű *XCO* társaság két tulajdonosának és alkalmazottainak egyike. 2000. december 20. és 2001. december 19. között *X* 190 napnyi időszakot vagy időszakokat tölt az *S* államban, mely időszakban az *XCO* aktív üzleti tevékenységének tulajdonítható bruttó jövedelem 70 százaléka az *X* által az *S* államban végzett szolgáltatásokból származik. Mivel erre a szituációra az *a)* albekezdés érvényes, úgy tekintendő, hogy ezeket a szolgáltatásokat az *XCO S* államban található telephelyén keresztül végezték.
– 3. példa: az *R* államban belföldi illetőségű *X* és *Y* az *R* államban alapított, jogi szolgáltatásokat nyújtó *X&Y* személyi társaság két üzlettársa. Adózás tekintetében az *R* állam a személyi társaságokat átláthatóként kezeli. 2000. július 15. és 2001. július 14. között *Y* 240 napnyi időszakot vagy időszakokat tölt az S államban, mely időszakban az *X&Y* aktív üzleti tevékenységének tulajdonítható összes díjbevétel 55 százaléka az *Y* által az *S* államban végzett szolgáltatásokból származik. Erre a szituációra az *a)* albekezdés érvényes, to-

vábbá *X* és *Y* adózása vonatkozásában úgy kell tekinteni, hogy az *Y* által végzett szolgáltatásokat az *S* államban lévő telephelyen keresztül végezték.

– 4. példa: az *R* államban belföldi illetőségű *Z* a könyvelési szolgáltatásokat nyújtó, az *R* államban belföldi illetőségű *ACO* társaság 10 alkalmazottjának egyike. 2000. április 10. és 2001. április 9. között *Z* 190 napnyi időszakot vagy időszakokat tölt az *S* államban, mely időszakban az *ACO* aktív üzleti tevékenységének tulajdonítható bruttó bevétel 12 százaléka a *Z* által az *S* államban végzett szolgáltatásokból származik. Az *a)* albekezdés erre a szituációra nem érvényes, és hacsak a *b)* albekezdés nem érvényes az *ACO*-ra, az alternatív rendelkezés értelmében az *ACO* nem minősül telephellyel rendelkezőnek az S államban.

42.39 A *b)* albekezdés annak a vállalkozásnak a helyzetével foglalkozik, amely jelentős időtartamon keresztül egy adott projekthez (vagy több kapcsolódó projekthez) kapcsolódó szolgáltatásokat nyújt valamelyik szerződő államban, egy vagy több magánszemélyen keresztül. Az albekezdésben említett időszak vagy időszakok a vállalkozásra és nem a magánszemélyekre vonatkozik/vonatkoznak. Ezért nem szükséges, hogy az ott-tartózkodó és szolgáltatásokat végző egy vagy több magánszemély ugyanaz az egy vagy több magánszemély legyen. Amíg valamely napon a vállalkozás legalább egy az adott államban tartózkodó és a szolgáltatásokat végző magánszemélyen keresztül végzi a szolgáltatásokat, az adott nap beleszámít az albekezdésben említett időszakba vagy időszakokba. Ez a nap azonban nyilvánvalóan csak egy napnak számíthat, tekintet nélkül arra, hogy az adott napon hány magánszemély végzi azokat a szolgáltatásokat a vállalkozás megbízásából.

42.40 Azt a fordulatot, mely szerint „a vállalkozás … az érintett szolgáltatásokat egyazon projekt … részére végzi”, a szolgáltatást nyújtó vállalkozás szempontjából kell értelmezni. Így, ha a vállalkozás két különböző projekt keretében nyújt szolgáltatásokat egyazon vevőnek (pl. adótanácsadást nyújt, valamint képzést végez egy az adózáshoz nem kapcsolódó területen), ezek nem tekintendők ugyanazon projekt részére végzett szolgáltatásoknak, akkor sem, ha a vevő egyazon projektjéhez kapcsolódnak.

42.41 A „több kapcsolódó projekt” fordulat azokat az eseteket fedi le, amelyekben a szolgáltatásokat egy vállalkozás különálló projektjeivel összefüggésben nyújtják, mely projektek azonban kereskedelmi szempontból összefüggőek (lásd a fenti 5.3 és 5.4 bekezdést). Annak eldöntése, hogy

a projektek kapcsolódóak-e, az adott tényektől és körülményektől függ, azonban általában az alábbi tényezők meghatározóak:

– a projektek egyetlen keretszerződés hatálya alá tartoznak-e;
– ha a projektek különböző szerződések hatálya alá tartoznak, ezeket a szerződéseket ugyanazon személyekkel vagy kapcsolt személyekkel kötötték-e, és az első szerződés megkötésekor ésszerűen várható volt-e további a szerződések megkötése;
– megegyezik-e a különböző projektekben végzendő munka jellege;
– ugyanazok a magánszemélyek végzik-e a szolgáltatásokat a különböző projektekben.

42.42 A *b)* albekezdés előírja, hogy az érintett időszakokban a vállalkozás olyan magánszemélyeken keresztül végezze a szolgáltatásokat, akik az érintett másik államban végzik azokat. Ebben a vonatkozásban az az időszak, amely alatt egy magánszemély szolgáltatást nyújt, azt az időszakot jelenti, amely alatt e szolgáltatásokat ténylegesen nyújtja – ez rendes esetben megegyezik az érintett magánszemélyek munkanapjaival. Az a vállalkozás, amely vállalja, hogy biztosítja személyzet rendelkezésre állását arra az esetre, ha a vevőnek szüksége lenne e személyzet szolgáltatásaira, és ügyeleti díjat számít fel a személyzet rendelkezésre állásának biztosításáért, szolgáltatást végez az érintett magánszemélyeken keresztül akkor is, ha nem végeznek munkát azokon a munkanapokon, amelyeken rendelkezésre állnak.

42.43 Amint azt a 42.32 bekezdés kifejti, az alternatív rendelkezés értelmezésében a fenti 10. bekezdésben említett magánszemélyek azok a magánszemélyek, akiken keresztül egy vállalkozás szolgáltatásokat nyújt. Ha azonban egy magánszemély valamely vállalkozás nevében nyújt szolgáltatásokat, a rendelkezés utolsó mondatában foglalt kivétel tisztázza, hogy az adott magánszemély által végzett szolgáltatások csak akkor vehetők figyelembe egy másik vállalkozás viszonylatában, ha az érintett magánszemély az utolsóként említett vállalkozás felügyelete, irányítása vagy ellenőrzése mellett végzi a munkát. Így például, ha egy társaság a szerződésben szolgáltatások nyújtását vállalta harmadik felek részére, amely szolgáltatásokat egy másik vállalkozás (pl. egy kiszervezett szolgáltatásokat nyújtó vállalkozás) alkalmazottain keresztül nyújt, az ezeken az alkalmazottakon keresztül nyújtott szolgáltatások nem vehetők figyelembe a *b)* albekezdésnek azon társaságra való alkalmazása tekintetében, amelyik a harmadik feleknek nyújtandó szolgáltatásokra vonatkozó szerződést megkötötte. Ez a szabály arra való tekintet nélkül érvé-

nyes, hogy a másik vállalkozás a szerződést kötő társaság kapcsolt vállalkozása-e, vagy attól független.

42.44 Az alábbi példákon keresztül mutatjuk be a *b)* albekezdés alkalmazását (feltételezve, hogy az *R* és *S* állam közötti egyezménybe az alternatív rendelkezést foglalták bele):

– 1. példa: az *R* államban belföldi illetőségű *X* társaság megállapodott az *Y* társasággal abban, hogy geológiai felméréseket végez több helyszínen az *S* államban, amelyben az *Y* társaság feltárási joggal rendelkezik. Ezeket a felméréseket 2000. május 15. és 2001. május 14. között több mint 185 napon keresztül végzik az *X* alkalmazottai, valamint önálló tevékenységet folytató magánszemélyek, akiknek az *X* a munka egy részét alvállalkozásba adta, de akik az *X* felügyelete, irányítása vagy ellenőrzése alatt dolgoznak. Mivel erre a szituációra a *b)* albekezdés érvényes, úgy tekintendő, hogy ezeket a szolgáltatásokat az *X* az *S* államban található telephelyén keresztül végezték.
– 2. példa: a *T* államban belföldi illetőségű *Y* a képzési szolgáltatásokat nyújtó, az *R* államban belföldi illetőségű *WYCO* társaság két tulajdonosának és alkalmazottjainak egyike. 2000. június 10. és 2001. június 9. között *Y* szolgáltatásokat végez az *S* államban egy olyan szerződés keretében, amelyet a *WYCO* kötött egy az *S* államban belföldi illetőségű társasággal annak alkalmazottai képzésére. Ezeket a szolgáltatásokat több 185 munkanapon túl végzi az *S* államban. Az ezekből a szolgáltatásokból származó jövedelem a *WYCO* aktív üzleti tevékenységéből származó bruttó jövedelmének 40 százalékát teszi ki abban az időszakban, amelyben *Y* az *S* államban tartózkodik. Bár erre a szituációra az *a)* albekezdés nem érvényes, a *b)* albekezdés igen, és úgy tekintendő, hogy ezeket a szolgáltatásokat a *WYCO S* államban található telephelyén keresztül végezték.
– 3. példa: az *R* államban belföldi illetőségű *ZCO* kiszervezte a vevőinek nyújtott telefonos műszaki támogatást az S államban belföldi illetőségű *OCO* társasághoz. *OCO* egy telefonos központot (call centre) üzemeltet több, a *ZCO*-hoz hasonló társaság részére. A 2000. január 1. és 2000. december 31. közötti időszakban *OCO* alkalmazottai *ZCO* több ügyfelének nyújtanak műszaki támogatást. Mivel *OCO* alkalmazottai nem állnak a *ZCO* felügyelete, irányítása vagy ellenőrzése alatt, a *b)* albekezdés értelmezésében nem tekinthető úgy, hogy *ZCO* ezeken az alkalmazottakon keresztül szolgáltatást nyújt az *S* államban. Emellett, bár *OCO* alkalmazottai által *ZCO* vevői részére nyújtott szolgáltatások hasonlóak, a szolgáltatások nyújtására különböző szerződések keretében kerül sor, melyeket *ZCO* független vevőkkel kö-

tött; ezek a szolgáltatások ezért nem tekinthetők egyazon vagy több kapcsolódó projekt részére nyújtott szolgáltatásoknak.

42.45 Az alternatív rendelkezésben rögzített 183 napos feltételek ugyanolyan típusú visszaélésekhez vezethetnek, mint amelyeket a fenti 18. bekezdés ismertet. Amint azt az a bekezdés kifejti, az ilyen visszaélések kiküszöbölésére az adóelkerülést megelőző jogszabályi vagy igazságszolgáltatási rendelkezések alkalmazhatók. Egyes államok azonban jobbnak tarthatják az erre vonatkozó külön rendelkezés beiktatását a cikkbe. Egy ilyen rendelkezés lehetséges megfogalmazása a következő:

A [x] bekezdés vonatkozásában, amennyiben valamelyik Szerződő Állam vállalkozása, amely szolgáltatásokat végez a másik Szerződő Államban, és az adott időszakban olyan kapcsolt vállalkozással rendelkezik, amely lényegében hasonló szolgáltatásokat végez az adott másik Államban ugyanazon vagy több kapcsolódó projekttel kapcsolatban egy vagy több magánszemélyen keresztül, aki vagy akik az érintett időszakban ebben az államban tartózkodnak és itt ezeket a szolgáltatásokat végzik, úgy kell tekinteni, hogy az elsőként említett vállalkozás ebben az időszakban ugyanezen projekt vagy több kapcsolódó projekt részére nyújt szolgáltatásokat az adott másik Államban az érintett magánszemélyeken keresztül. Az előző mondat értelmezésében egy vállalkozás és egy másik vállalkozás akkor kapcsolt vállalkozások, ha az egyik a másik közvetlen vagy közvetett ellenőrzése alatt áll, vagy mindkettő ugyanazon személyek közvetlen vagy közvetett ellenőrzése alatt áll, tekintet nélkül arra, hogy ezek a személyek valamelyik szerződő államban belföldi illetőségűek-e.

42.46 A rendelkezés szerint azt a tevékenységet, amelyet a másik államban az *a)* és *b)* albekezdésben említett magánszemélyek folytatnak, akiken keresztül a vállalkozás a szolgáltatásokat nyújtja az ezekben az albekezdésekben említett időszakban vagy időszakokban, úgy kell tekinteni, mint a vállalkozásnak az adott másik országban fennálló telephelyén keresztül végzett tevékenységet. A vállalkozást ezért az Egyezmény rendelkezései tekintetében az adott másik államban telephellyel rendelkezőnek kell tekinteni (ideértve például a 11. cikk 5. bekezdését és a 15. cikk 2. bekezdését); az érintett szolgáltatások nyújtása során az adott másik országban folytatott tevékenységből származó nyereség pedig az adott telephelynek tulajdonítható, és így a 7. cikk szerint az adott államban adóköteles.

42.47 Annak megállapításával, hogy az érintett szolgáltatások nyújtása során végzett tevékenységet a vállalkozásnak a szerződő államban fennálló te-

lephelyén keresztül végzik, a rendelkezés lehetővé teszi a 7. cikk alkalmazását, és ezzel az e tevékenységnek tulajdonítható nyereség adott állam általi adóztatását. Általános szabályként fontos biztosítani, hogy csak a szolgáltatások nyújtása során végzett tevékenységből származó nyereségre vessenek ki adót; bár létezhetnek kivételek, a szolgáltatások határokon átnyúló forgalmára károsan hatna, ha az ezekért a szolgáltatásokért kapott összegek adózásánál nem vennék figyelembe a szolgáltatás végzése érdekében felmerült közvetlen és közvetett költségeket.

42.48 Ez az alternatív rendelkezés nem alkalmazható akkor, ha a szolgáltatásnyújtás azokra az 5. cikk 4. bekezdésében említettek tevékenységekre korlátozódik, amelyek, ha azokat egy állandó üzleti helyen keresztül fejtenék ki, a bekezdés rendelkezései értelmében nem minősítenék ezt az állandó üzleti helyet telephellyé. Mivel a rendelkezés a vállalkozás által nyújtott szolgáltatásokat említi, ami nem foglalja magába a magának a vállalkozásnak nyújtott szolgáltatásokat, a 4. bekezdés rendelkezéseinek többsége nem releváns. Előfordulhat azonban, hogy a nyújtott szolgáltatások kizárólag előkészítő vagy kisegítő jellegűek (pl. potenciális vevőkre vonatkozó információk biztosítása, ha ez csupán előkészítő jellegű a vállalkozás szokásos üzleti tevékenységének folytatása céljából, lásd a fenti 23. bekezdést); ebben az esetben logikus, hogy e szolgáltatások nyújtása által ne jöjjön létre telephely.

Észrevételek a szövegmagyarázattal kapcsolatban

43. A 26.1 bekezdést illetően *Németország* fenntartja álláspontját arra vonatkozóan, hogy vizsgálja, vajon a nem kapcsolt, harmadik fél tulajdonában álló csővezetékek, illetve elektromos áram továbbítására vagy kommunikációs célokra szolgáló (ideértve a rádiós és televíziós műsorok terjesztését) műszaki létesítmények, vezetékek és kábelek szállítási, illetve továbbítási kapacitása fölötti rendelkezés jogának megszerzése eredményeként a csővezeték, kábel vagy vezeték állandó üzleti helynek minősülhet-e, és ha igen, mely körülmények esetén.

44. A *Cseh Köztársaság* és a *Szlovák Köztársaság* kiegészítené a 25. bekezdést azzal a nézettel, hogy amikor egy vállalkozás valamely országban irodát hoz létre (például kereskedelmi képviseleti irodát), és az ott dolgozó alkalmazottak jelentős mértékben részt vesznek a termékek vagy szolgáltatások adott országba való importálásáról szóló szerződések tárgyalásában, az iroda a legtöbb esetben az 5. cikk 4. bekezdésének hatálya alá tartozik. A tárgyalásokban való jelentős részvételről akkor lehet beszélni, ha a szerződés fontos részeit –

például az áruk fajtáját, minőségét és mennyiségét, valamint a szállítás határidejét és feltételeit – a szóban forgó iroda határozza meg. Ezek a tevékenységek a külföldi vállalkozás üzleti tevékenységének önálló és nélkülözhetetlen részét képezik, nem egyszerűen előkészítő vagy kisegítő jellegűek.

45. *Mexikó* a 38. bekezdést illetően úgy véli, hogy a független felek közötti piaci ár elvét is figyelembe kell venni annak meghatározásakor, hogy egy ügynök független státussal bír-e vagy sem a cikk 6. bekezdésének értelmezésében, és – ahol szükséges – a bekezdés értelmezésének pontosítása érdekében egyezményeibe erre vonatkozó szöveget kíván beilleszteni.

45.1 [Törölve]

45.2 *Olaszország* és *Portugália* lényegesnek tartja annak figyelembevételét, hogy – függetlenül az 1.1 bekezdés harmadik mondatában meghatározott jelentéstől – az adó kiszámítását illetően a Modell új szövegezése, azaz a 14. cikk törlése nincs hatással a nemzeti rendszerekre.

45.3 A *Cseh Köztársaság* számos észrevételt és fenntartást fogalmazott meg *Az OECD Modellegyezménye 5. cikkében felmerülő kérdések* című jelentéssel kapcsolatban. Legfőképpen az 5.3 és az 5.4 bekezdés első részében olvasható értelmezéssel nem ért egyet. Saját irányvonala alapján ezek a példák is tekinthetők telephelynek, ha a szolgáltatásokat jelentős időtartamon keresztül nyújtják a területén.

45.4 Ami a 17. bekezdést illeti, a *Cseh Köztársaság* szűkebben értelmezi a „szerelési munkálatok" kifejezést, ezért azt az építéshez kapcsolódó beszerelési és összeszerelési munkálatokra korlátozza. Továbbá ahhoz az értelmezéshez tartja magát, hogy az ellenőrzés csak akkor tartozik automatikusan az 5. cikk 3. bekezdésének hatálya alá, ha azt az építés kivitelezője végzi el. Más esetben a bekezdés hatálya alá tartozik, de csak akkor, ha ezt ebben a rendelkezésben kifejezetten megemlítik. Az olyan szerelési munkálatok, amelyek nem az építéshez kapcsolódnak, és az olyan ellenőrzési tevékenység, amelyet az építési kivitelezőtől eltérő vállalkozás végez – hacsak nem említi meg ezeket külön az 5. cikk 3. bekezdése –, automatikusan a más szolgáltatások nyújtásából származó jövedelem adózására vonatkozó szabályok alá tartoznak.

45.5 Az *Egyesült Királyság* a 42.1–42.10 bekezdések tekintetében azt az álláspontot képviseli, hogy egy „e-tailer" által használt szerver mint olyan – történjen a használat egyedül vagy más webhelyekkel közösen – nem minősülhet telephelynek.

45.6 *Chile* és *Görögország* nem tartják magukat a 42.1-42.10 bekezdésben foglalt minden értelmezéshez.

45.7 *Németország* nem ért egyet a 4.5 bekezdés szobafestőre vonatkozó példájával, amelyet nem tart összeegyeztethetőnek a 4.2 bekezdés első mondatában rögzített elvvel; a példa szerinti esetben tehát a Modellegyezmény 5. cikk 1. bekezdése értelmében nem jön létre telephely. Az 5.4 bekezdésben ismertetett példa esetében *Németország* megkövetelné, hogy a tanácsadó ne csupán az irodákban tartózkodjon a képzési tevékenységek során, hanem rendelkezhessen is azokkal.

45.8 *Németország* fenntartja a 6. bekezdés 2. és 5-7. mondatának hatálya és alkalmazhatóságának korlátaira vonatkozó álláspontját, és azon a nézeten van, hogy az állandó üzleti hely feltételezését megengedő szükséges mértékű állandósághoz egy bizonyos minimális időtartamú ott-tartózkodási szükséges az adott évben, tekintet nélkül a tevékenység ismétlődő vagy egyéb jellegére. *Németország* nem ért egyet különösen azzal, hogy a 6. bekezdés 6. mondatában foglalt, gazdasági kapcsolatra vonatkozó feltétel alapján indokolható a jelenlétre és az ott-tartózkodás hosszára vonatkozó követelmények alóli kivétel.

45.9 *Németország* a 33.1 bekezdést illetően (hivatkozva a 32. és 6. bekezdésre) nagy fontosságot tulajdonít a vállalkozás képviseletének minimális hosszára vonatkozó követelménynek, amelyet a Modellegyezmény 5. cikkének 5. bekezdése ír elő, amennyiben az ügynök nem belföldi illetőségű a forrásállamban és/vagy nem rendelkezik ott állandó üzleti hellyel. *Németország* ezért ilyen esetben különösen szűken értelmezi a 6. bekezdésben említett tényezők alkalmazhatóságát.

45.10 *Olaszország* kijelenti, hogy a 33., 41., 41.1 és 42 bekezdés vonatkozásában a saját jogértelmezése nem hagyható figyelmen kívül a fenti bekezdések hatálya alá tartozó esetek értelmezése tekintetében.

45.11 *Portugália* fenntartja a jogot arra, hogy ne kövesse a 42.1-42.10 bekezdésben foglalt értelmezést.

A cikkel kapcsolatos fenntartások

1. bekezdés

46. *Ausztrália* fenntartja a jogot, hogy egy vállalkozást valamely államban telephellyel rendelkezőként kezeljen, ha az egy bizonyos mértékű folyamatossággal természeti kincsekkel kapcsolatos tevékenységet folytat vagy jelentős mennyiségű berendezést üzemeltet abban az államban, vagy ha egy személy – a vállalkozás nevében az adott államban eljárva – a vállalkozáshoz tartozó javakat vagy árukat állít elő vagy dolgoz fel.

47. Tekintettel a Modellegyezménynek a szénhidrogének part menti feltárására és kitermelésére, valamint a kapcsolódó tevékenységekre való alkalmazása során felmerülő speciális problémákat, *Dánia*, az *Egyesült Királyság, Írország, Kanada* és *Norvégia* fenntartja a jogot, hogy egy külön cikkbe foglalja az ezekre a tevékenységekre vonatkozó rendelkezéseket.

48. *Chile* fenntartja a jogot, hogy a meghatározott körülményének között szolgáltatást nyújtó vállalkozásokat telephellyel rendelkezőnek tekintse.

49. A *Cseh Köztársaság és a Szlovák Köztársaság,* bár egyetért az 1. bekezdés „állandó üzleti helyre" vonatkozó követelményével, fenntartja a jogot, hogy a kétoldalú tárgyalások során külön rendelkezésekre tegyen javaslatot annak pontosítására, hogy hogyan alkalmazható ez az elv a szolgáltatások jelentős időszakon keresztül tartó nyújtása esetén.

50. *Görögország* fenntartja a jogot, hogy egy vállalkozást az országban telephellyel rendelkezőként kezeljen, ha az hat hónapnál hosszabb időn át építési területtel, építési vagy szerelési munkálatokkal kapcsolatban tervezési, ellenőrzési és tanácsadói feladatokat lát el; ha a vállalkozás három hónapnál hosszabb ideig használ Görögországban tudományos felszereléseket vagy gépeket a természeti kincsek feltárásához vagy kiaknázásához; ha a vállalkozás ugyanazon időszakban (azaz egy naptári éven belül) egynél több hat hónapnál rövidebb ideig tartó különálló projektet folytat.

51. *Görögország* fenntartja a jogot, hogy külön rendelkezéseket illesszen be a part menti tevékenységekre vonatkozóan.

52. *Mexikó* fenntartja a jogot, hogy adót vessen ki a szakértői szolgáltatásokat nyújtó vagy más önálló jellegű tevékenységet végző magánszemélyekre, amennyiben azok bármely tizenkét hónapos időszakban együttesen 183 napot meghaladó időszakot vagy időszakokat töltenek Mexikóban.

53. Új-Zéland fenntartja a jogot, hogy olyan rendelkezéseket illesszen be, amelyek telephelynek tekintik azt, ha egy vállalkozás hat hónapnál hosszabb ideig természeti kincsek feltárásához és kiaknázásához kapcsolódó tevékenységet folytat, vagy jelentős mennyiségű berendezést használ vagy bérel.

54. *Törökország* fenntartja a jogot, hogy egy személyt az országban telephellyel rendelkezőként kezeljen, ha az bizonyos fokú folyamatossággal, közvetlenül vagy egy önálló vállalkozás alkalmazottain keresztül szakmai szolgáltatásokat nyújt, vagy egyéb önálló jellegű tevékenységet folytat, ideértve a tervezési, ellenőrzési vagy tanácsadói tevékenységet is.

2. bekezdés

55. Chile és Kanada fenntartja a jogot, hogy a 2 f) albekezdésben a „kiaknázására" kifejezést a „feltárásához kapcsolódó vagy kitermelésére" kifejezéssel váltsa föl.

56. *Görögország* fenntartja a jogot, hogy abban a formában illessze be az 5. cikk 2. bekezdését, ahogy azt az 1963-as Egyezménytervezetben megfogalmazták.

3. bekezdés

57. *Ausztrália, Chile, Görögország, Korea, Portugália, Törökország* és *Új-Zéland* fenntartja a 3. bekezdésre vonatkozó álláspontját, és úgy tekinti, hogy minden hat hónapnál tovább fennálló építési terület, építkezési vagy szerelési munkálatok helyszíne telephelynek tekintendő.

58. *Ausztrália* fenntartja a jogot, hogy azt a vállalkozást, amely egy államban bármely tizenkét hónapos időszakban 183 napot meghaladó időszakon keresztül valamely az adott államban található építési területtel, építkezési vagy szerelési munkálatokkal összefüggő ellenőrzési vagy tanácsadói tevékenységet folytat, az adott államban telephellyel rendelkezőként kezeljen.

59. *Korea* fenntartja álláspontját, hogy lehetővé kell tenni azon vállalkozás adóztatását, amely hat hónapnál hosszabb ideig végez ellenőrzési tevékenységet hat hónapnál hosszabb ideig tartó építési területtel, építési vagy szerelési munkálatokkal kapcsolatban.

60. Szlovénia fenntartja a jogot, hogy a ellenőrzési és tanácsadói tevékenységet is beillessze a cikk 3. bekezdésébe.

61. *Mexikó* és a *Szlovák Köztársaság* fenntartja a jogot, hogy adót vessen ki arra a vállalkozásra, amely több mint hat hónapon keresztül egy építési területtel, építési, összeszerelési vagy beszerelési munkálatokkal összefüggő ellenőrzési tevékenységet folytat.

62. *Mexikó* és a *Szlovák Köztársaság* fenntartják álláspontjukat a 3. bekezdést illetően, és úgy tekintik, hogy minden hat hónapnál hosszabb ideig fennálló építési területet, illetve annál hosszabb ideig folyó építési, összeszerelési vagy beszerelési munkálatot telephelyként kell kezelni.

63. *Lengyelország* és Szlovénia fenntartja a jogot, hogy az „építési és szerelési munkálatok" kifejezést „építési, összeszerelési és beszerelési munkálatok" megfogalmazásra cserélje.

64. *Portugália* fenntartja a jogot, hogy Portugáliában telephellyel rendelkezőként kezelje azt a vállalkozást, amely egy hat hónapnál tovább fennálló építési terü-

lettel, építkezési vagy szerelési munkálatokkal összefüggő tervezési, ellenőrzési, tanácsadói, bármilyen kisegítő vagy egyéb tevékenységet folytat, amennyiben a munka vagy tevékenység időtartama szintén meghaladja a hat hónapot.

65. Az *Egyesült Államok* fenntartja a jogot, hogy a 3. bekezdésben foglalt tizenkét hónapos küszöbfeltétel alá eső tevékenységeket kiegészítse a „természeti kincsek feltárására használt mélyfúró berendezés vagy fúróhajó" kifejezéssel.

4. bekezdés

66. Chile fenntartja a jogot, hogy a 4. bekezdést úgy módosítsa, hogy az f) albekezdést törli, az e) albekezdést pedig az 1963. évi Modellegyezmény tervezetének megfelelő szövegével helyettesítse.

67. *Mexikó* fenntartja a jogot a cikk 4. bekezdése *f)* albekezdésének kizárására, azaz arra, hogy úgy tekinthesse: telephelynek minősül, ha egy állandó üzleti helyet a 4. bekezdés *a)–e)* albekezdéseiben említett tevékenységek bármely kombinációja céljából tartanak fenn

6. bekezdés

68. *Szlovénia* fenntartja a jogot, hogy a 6. bekezdést oly módon változtassa meg, amely egyértelművé teszi, hogy az az ügynök, aki kizárólag vagy szinte kizárólag egyetlen vállalkozás nevében tevékenykedik, nem tekinthető független ügynöknek.

A 6. CIKK SZÖVEGMAGYARÁZATA AZ INGATLANVAGYONBÓL SZÁRMAZÓ JÖVEDELEM ADÓZÁSÁT ILLETŐEN

1. Az 1. bekezdés az ingatlanvagyonból származó jövedelem adóztatásának jogát a forrásállamra ruházza, vagyis arra az államra, amelyben a jövedelemtermelő ingatlan fekszik. Ez annak a ténynek tulajdonítható, hogy mindig nagyon szoros gazdasági kapcsolat van e jövedelem forrása és a forrásállam között. Bár a 6. cikk kiterjed a mezőgazdaságból és erdőgazdálkodásból származó jövedelemre is, a szerződő államok kétoldalú egyezményeikben szabadon megállapodhatnak arról, hogy az ilyen jövedelmet a 7. cikk szerint kezelik. A 6. cikk csak azzal a jövedelemmel foglalkozik, amelyik az egyik szerződő államban belföldi illetőségű személynek a másik szerződő államban fekvő ingatlanvagyonából származik. Éppen ezért nem vonatkozik sem arra a jövedelemre, amely abban a szerződő államban fekvő ingatlanvagyonból származik, amelyben az, aki a jövedelemet kapja (recipient) – a 4. cikk értelmében – belföldi illetőségű, sem a harmadik államban fekvő ingatlanvagyonból származó jövedelemre; az ilyen jövedelemre a 21. cikk 1. bekezdésének rendelkezései alkalmazandók.

2. Az ingatlanvagyon fogalmának meghatározása a vagyon elhelyezkedése szerinti állam törvényeire való hivatkozással – amint azt a 2. bekezdés rendelkezése teszi – segít elkerülni azon kérdés értelmezésével kapcsolatos nehézségeket, hogy vajon egy eszköz vagy jog ingatlanvagyonnak tekinthető-e vagy nem. A bekezdés azonban konkrétan megemlíti azokat az eszközöket és jogokat, amelyek mindig ingatlanvagyonnak számítanak. Az ilyen eszközök és jogok a legtöbb OECD-tagország törvényei és adószabályai szerint valójában ingatlanvagyonnak minősülnek. Ugyanakkor a bekezdés kimondja, hogy a hajók és a légi járművek sohasem tekinthetők ingatlanvagyonnak. Nem rendelkezik a cikk az ingatlanvagyonnal biztosított adósságból származó jövedelemről, mivel ezt a kérdést a 11. cikk rendezi.

3. A 3. bekezdés utal arra, hogy az általános szabály alkalmazandó, függetlenül az ingatlanvagyon hasznosításának formájától. A 4. bekezdés egyértelművé teszi, hogy az 1–3. bekezdések rendelkezései érvényesek az ipari, kereskedelmi és egyéb vállalkozások ingatlanvagyonából származó jövedelemre is. Az in-

gatlanbefektetési trösztök osztalékából származó jövedelem azonban külön kérdéseket vet fel, melyekkel a 10. cikk szövegmagyarázatának 67.1-67.7 bekezdése foglalkozik.

4. Ezzel kapcsolatban meg kell jegyezni, hogy a forrásállam adóztatási joga elsőbbséget élvez a másik állam adóztatási jogával szemben, és ez akkor is érvényes, ha egy vállalkozás jövedelme csak közvetett módon származik az ingatlanvagyonból. Ez nem akadályozza meg azt, hogy az ingatlanvagyonból származó jövedelmet – ha az telephely révén keletkezik – a vállalkozás jövedelmeként kezeljék, de ugyanakkor biztosítja, hogy az ingatlanvagyonból származó jövedelem abban az államban adózzon, ahol az ingatlan fekszik, még abban az esetben is, ha az nem képezi az érintett államban lévő telephely részét. Meg kell jegyezni továbbá, hogy az ingatlanvagyonból származó jövedelem megadóztatásának módszerét illetően a cikk rendelkezései nem korlátozzák a belső törvények alkalmazását.

A cikkel kapcsolatos fenntartások

5. *Finnország* fenntartja a jogot, hogy megadóztassa a finn társaságok részvényeseinek az országban fekvő és a társaság tulajdonát képező ingatlanvagyon közvetlen használatából, bérbeadásából vagy haszonélvezeti jogának bármilyen más formában történő felhasználásából származó jövedelmét, ha az ilyen jog részvénytulajdonon vagy egyéb társasági jogokon alapul.
6. *Franciaország* fenn kívánja tartani azt a lehetőséget, hogy alkalmazza belső törvényeinek a részvényekből vagy jogokból származó jövedelmek adóztatására vonatkozó azon rendelkezéseit, amelyek azokat ingatlanvagyonból származó jövedelemként kezelnek.
7. *Spanyolország* fenntartja a jogot, hogy megadóztassa az országban fekvő ingatlanvagyon haszonélvezeti jogának bármilyen módon történő felhasználásából származó jövedelmet, amennyiben az ilyen jog az ingatlant birtokló társaságban való részvénytulajdonon vagy egyéb társasági jogokon alapul.
8. *Kanada* fenntartja a jogot, hogy a 3. bekezdést kiegészítse az ingatlanvagyon elidegenítéséből származó jövedelemre való hivatkozással.
9. *Új-Zéland* fenntartja a jogot, hogy a cikkbe foglalja a halászatot és mindenféle természeti kincsre vonatkozó jogot.
10. Az *Egyesült Államok* fenntartja a jogot, hogy kiegészítse a 6. cikket egy további bekezdéssel, lehetővé téve az egyik szerződő állam belföldi illetőségű

személye számára az ingatlanvagyonból származó jövedelem másik szerződő állam által nettó alapon történő adóztatásának választását.

11. *Ausztrália* fenntartja a jogot, hogy minden természeti kinccsel kapcsolatos jogot e cikk hatálya alá vonjon.

12. Mexikó fenntartja a jogot, hogy ingatlanvagyonként kezeljen minden, a szerződő államokban található ingatlanvagyon használatát vagy haszonélvezetét lehetővé tévő jogot, ahol azok a használati vagy haszonélvezeti üdülési joggal (time-share) kapcsolatosak, mivel belső törvényei értelmében az ilyen jog nem minősül ingatlanvagyonnak.

A 7. CIKK SZÖVEGMAGYARÁZATA A VÁLLALKOZÁSI NYERESÉG ADÓZÁSÁT ILLETŐEN

I. Bevezető megjegyzések

1. Ez a cikk annyiban ítél meg a szerződő államok vállalkozásainak vállalkozási nyereségére vonatkozó adóztatási jogokat, amennyiben az adott nyereség nem esik az Egyezmény más cikkeiben foglalt eltérő szabályozás alá. Magában foglalja azt az alapelvet, hogy hacsak az egyik szerződő állam vállalkozása nem rendelkezik telephellyel a másik államban, e másik állam nem adóztathatja meg a vállalkozás vállalkozási nyereségét, kivéve, ha a nyereség speciális jövedelemkategóriákba esik, amelyekre vonatkozóan az Egyezmény cikkei adóztatási jogot biztosítanak e másik államnak.
2. Ennélfogva a telephely meghatározását tartalmazó 5. cikk bír jelentőséggel annak meghatározása tekintetében, hogy az egyik szerződő állam vállalkozásának vállalkozási nyeresége megadóztatható-e a másik államban. Az a cikk önmagában azonban nem ítél oda adóztatási jogokat; ha tehát az egyik szerződő állam vállalkozása a tevékenységét a másik szerződő államban lévő telephelye útján fejti ki, meg kell határozni, hogy van-e olyan nyereség, amelyet e másik állam megadóztathat, és ha igen, mely nyereség az. Erre a kérdésre a 7. cikk adja meg a választ, annak rögzítésével, hogy a másik állam a telephelynek tulajdonítható nyereséget adóztathatja meg.
3. A 7. cikk – és különösen annak 2. bekezdése – alapjául szolgáló elvek hosszú múltra tekintenek vissza. Amikorra az OECD először megvizsgálta, hogy milyen ismérvek alapján kell a nyereséget a telephelyhez rendelni, számos, a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény és több, a Népszövetség által kidolgozott modell foglalkozott már a kérdéssel. A 2. bekezdés alapjául szolgáló elvek – az önálló entitás elve, valamint a független felek közötti piaci ár elve – már beépült ezekbe az egyezményekbe és modellekbe, és az OECD számára úgy tűnt, hogy elegendő azokban kisebb – elsősorban a jobb érthetőséget célzó – módosításokat és változtatásokat végrehajtani.
4. A gyakorlati tapasztalatok azonban azt mutatták, hogy jelentős eltérések voltak ezen az általános elvek, valamint a 7. cikk korábbi változataiban szereplő

rendelkezések értelmezése terén. Az egységes értelmezés hiánya felvetette a kettős adóztatás, valamint az adóztatás elmaradásának problémáit. Az évek során ezért az Adóügyi Bizottság jelentős időt és erőfeszítést fordított arra, hogy megkísérelje biztosítani a cikkben foglalt szabályok egységesebb értelmezését és alkalmazását. A Modellegyezmény 1977. évi elfogadásakor kisebb módosításokat hajtottak végre a cikk szövegében, és bizonyos változtatásokat végeztek a szövegmagyarázatban is. Egy 1984-ben megjelent jelentés megvizsgálta ezt a kérdést a bankok esetében.[1] Felismerve a telephelynek tulajdonítható nyereség meghatározásában fennálló bizonytalanságot, a Bizottság 1987-ben megkezdte a kérdés vizsgálatát, melynek eredményeként 1993-ban elfogadta *A jövedelem hozzárendelése a telephelyhez* című jelentést[2], majd a szövegmagyarázat módosításait.

5. E munka ellenére az OECD-tagállamok és az OECD-n kívüli országok gyakorlatában továbbra is jelentős különbségek álltak fenn a nyereség telephelyhez rendelése, valamint a 7. cikk értelmezése terén. A Bizottság elismerte, hogy biztosabb fogódzót kell nyújtani az adóalanyoknak: a *Transzferár irányelvek a multinacionális vállalkozások és az adóhatóságok számára* című jelentésében[3] *(„OECD Transzferár Irányelvek")* jelezte, hogy a későbbiekben még foglalkozik a független felek közötti piaci ár elvének a telephelyekre való alkalmazásával. E munka eredményeként jött létre 2008-ban *A nyereség hozzárendelése a telephelyhez* című jelentés[4] *(„2008. évi jelentés").*

6. A 2008. évi jelentésben kidolgozott megközelítést nem szorította korlátok közé sem a 7. cikk eredeti szándéka, sem annak korábbi gyakorlata és értelmezése. Ehelyett az volt a fő célja, hogy a 7. cikkben megfogalmazza azt a megközelítést, ami korunk multinacionális tevékenységeit és kereskedelmét figyelembe véve a nyereség telephelyhez rendelésére vonatkozóan a legkívánatosabb. A 2008. évi jelentés elfogadásakor a Bizottság úgy ítélte meg, hogy az abban foglalt útmutatás a korábbiaknál jobb módszert nyújtott a nyereség telephelyhez történő hozzárendelésére. Belátta azonban azt is, hogy a 2008.

---

[1] *Attribution of Income to Permanent Establishments*, Issues in International Taxation No. 5, OECD, Paris, 1994. *[A jövedelem hozzárendelése a telephelyhez*, Issues in International Taxation 5. szám, OECD, Párizs, 1994; újból megjelentetve az OECD Modellegyezmény cserélhető lapos változatának II. kötetében. R(13)-1. o.]

[2] A jelentés eredeti változatát az OECD Tanácsa 1995. június 27-én fogadta el, és azóta többször frissítették. A jelentést az OECD *OECD Transzferár irányelvek multinacionális társaságok és adóhatóságok számára* címen adta ki.

[3] Elérhető a http://www.oecd.org/dataoecd/20/36/41031455.pdf címen.

[4] *Attribution of Profits to Permanent Establishments*, OECD, Paris, 2010. [*A nyereség hozzárendelése a telephelyhez*, OECD, Párizs, 2010.]

évi jelentés egyes következtetései eltértek attól, ahogyan a 7. cikket ebben a szövegmagyarázatban korábban értelmezték.

7. Hogy maximálisan egyértelművé tegye a nyereségnek a telephelyhez rendelésének mikéntjét, a Bizottság úgy döntött, hogy a 7. cikk új változatának és az ahhoz tartozó szövegmagyarázatnak – melyek a jövőbeni egyezmények létrehozására és a meglévők módosítására vonatkozó tárgyalások során alkalmazandók – tükröznie kell a 2008. évi jelentés minden megállapítását. Emellett a Bizottság úgy határozott, hogy annak érdekében, hogy a 7. cikk előző szövegezése alapján már megkötött egyezmények biztosabban értelmezhetők legyenek, el kell készíteni a cikk előző változatához tartozó szövegmagyarázat átdolgozott változatát is, mely figyelembe veszi a jelentés azon aspektusait, amelyek nem ütköznek a szövegmagyarázatnak a 2008. évi jelentés elfogadása előtti szövegével.

8. A cikk új változatát, mely jelenleg a Modellegyezményben szerepel, 2010-ben fogadták el. Ugyanakkor a Bizottság elfogadta a 2008. jelentés átdolgozott változatát is annak biztosítására, hogy a jelentés megállapításai harmonikusan illeszkedjenek a cikk új változatában szereplő új szövegezéshez és a cikk módosított számozásához. Míg az átdolgozott és 2010-ben elfogadott jelentésben[1] (a továbbiakban: Jelentés) foglalt megállapítások és értelmezések megegyeznek a 2008. évi jelentésben foglaltakkal, az átdolgozott változat figyelembe veszi a cikk jelenlegi szövegének megfogalmazását (e szövegmagyarázat melléklete korábbi joghely-hivatkozásként tartalmazza a 7. cikk előző szövegváltozatát, valamint az átdolgozott szövegmagyarázatot, a cikk jelenlegi változatának elfogadása előtti állapotukban).

9. A cikk jelenlegi változata tehát a Jelentésben kidolgozott megközelítést tükrözi, és az abban foglalt útmutatás fényében értelmezendő. A Jelentés foglalkozik mind általánosságban a nyereség telephelyhez rendelésével (a Jelentés I. része), mind külön a nyereségnek a pénzügyi szektorban – ahol a telephelyen keresztül történő kereskedés széles körben elterjedt – tevékenykedő vállalkozások telephelyeihez történő hozzárendelésével (a Jelentés II. része a bankok telephelyeivel, III. része a globális kereskedést folytató vállalkozások telephelyeivel, a IV. része pedig a biztosítási tevékenységet folytató vállalkozások telephelyeivel foglalkozik).

[1] *Attribution of Income to Permanent Establishments*, Issues in International Taxation No. 5, OECD, Paris, 1994. *[A jövedelem hozzárendelése a telephelyhez*, Issues in International Taxation 5. szám, OECD, Párizs, 1994; újból megjelentetve az OECD Modellegyezmény cserélhető lapos változatának II. kötetében. R(13)-1. o.]

II. A cikk rendelkezéseinek szövegmagyarázata

1. bekezdés

10. Az 1. bekezdés az egyes szerződő állam vállalkozásainak vállalkozási nyereségére vonatkozó adóztatási jog odaítélésének szabályait rögzíti. Elsőként leszögezi, hogy hacsak az egyik szerződő állam vállalkozása nem rendelkezik telephellyel a másik államban, e másik állam nem adóztathatja meg a vállalkozás vállalkozási nyereségét. Másodsorban, előírja, hogy amennyiben az adott vállalkozás a tevékenységét a másik szerződő államban lévő telephelye útján fejti ki, a másik állam megadóztathatja a – 2. bekezdésben meghatározott módon – a telephelynek tulajdonítható nyereséget. Amint azonban a következőkben kifejtjük, a 4. bekezdés korlátozza ezeknek a szabályoknak az alkalmazását azzal, hogy kimondja: a 7. cikk nem érinti az Egyezmény más cikkeinek alkalmazását, amelyek speciális szabályokat fogalmaznak meg a nyereség bizonyos kategóriáira (például a hajók és a légi járművek nemzetközi forgalomban történő üzemeltetéséből származó nyereségre), valamint más jövedelemkategóriákra, amelyeket a vállalkozási nyereség szintén magában foglalhat (mint például a vállalkozásnak valamely művész vagy sportoló által személyesen kifejtett tevékenységből származó jövedelme).

11. Az 1. bekezdés alapjául szolgáló első elv, azaz hogy az egyik szerződő állam vállalkozásának nyeresége csak akkor adóztatható meg a másik államban, ha a vállalkozás a tevékenységét a másik szerződő államban lévő telephelye útján fejti ki, hosszú múltra tekint vissza, és azt a nemzetközi konszenzust tükrözi, hogy általános szabályként mindaddig, amíg egy állam vállalkozása nem hoz létre telephelyet egy másik államban, nem helyes úgy tekinteni, hogy a vállalkozás olyan mértékben vesz részt a másik állam gazdasági életében, hogy annak adóztatási joghatósága alá kerüljön.

12. A második elv szerint, amelyet a bekezdés második mondata tükröz, a telephely szerinti állam adóztatási joga nem terjed ki arra a nyereségre, amelyet a vállalkozás az adott államban szerez, de amely nem tulajdonítható az érintett telephelynek. Ez egy olyan kérdés, amelyikben az idő során megoszlottak a vélemények: egyes országok az általános kényszerelvonási („force of attraction”) elvet követték, mely szerint a területükön található forrásból származó vállalkozási nyereséget, osztalékot, kamatot, jogdíjat és más hasonló jövedelmet teljes mértékben megadóztathatják, ha a kedvezményezett telephellyel rendelkezik a területükön, akkor is, ha a jövedelem egy része egyértelműen nem az érintett telephelynek tulajdonítható. Bár egyes kétoldalú adóegyezmények tartalmaznak egy, az adóelkerülés kiküszöbölését célzó korlátozott szabályt, mely a kényszerelvonási elv egy korlátozott változatán alapul,

és csak a telephelyen folytatott tevékenységhez hasonló tevékenységekből származó vállalkozási nyereségre alkalmazható, a fent említett általános kényszerelvonási elvet a nemzetközi adóegyezmények gyakorlata ma már kizárja. A kettős adóztatásról szóló egyezményekben jelenleg általánosan elfogadott elv azon a nézeten alapul, hogy egy külföldi vállalkozás bizonyos országból származó nyereségének adóztatásakor az adott ország adóhatóságai külön kötelesek megvizsgálni a vállalkozás adott országból származó nyereségének forrásait, és azokra külön elemezni a telephely feltétel teljesülését, figyelemmel az egyezmény más cikkeinek esetleges alkalmazhatóságára is. Ez a megoldás lehetővé teszi az adóigazgatási tevékenységek, valamint a jogszabályi előírások betartásának egyszerűbbé és hatékonyabbá tételét, és jobban alkalmazkodik az üzletmenet szokásos módjához. A modern üzleti tevékenység szervezete meglehetősen bonyolult. Nagyszámú társaság működik, amelyek mindegyike rendkívül szerteágazó tevékenységet tudhat magáénak, és sok országban fejt ki széles körű üzleti aktivitást. Elképzelhető, hogy egy ilyen társaság telephelyet hoz létre egy másik országban, amelyen keresztül gyártási tevékenységet folytat, míg ugyanezen társaság egy másik része abban a másik országban független ügynökön keresztül egészen másfajta árukat értékesít. A társaságnak alapos – például a korábbi üzleti módszerein vagy üzleti kényelmen alapuló – kereskedelmi indoka lehet arra, hogy ezt az utat válassza. Ha a telephely szerinti ország ragaszkodna ahhoz, hogy megkísérelje meghatározni, majd megadóztatni a független ügynökön keresztül végzett minden egyes tranzakció nyereségtartalmát, hogy ezt a nyereséget összevonja a telephely nyereségével, ez a módszer jelentős zavart okozna a szokásos kereskedelmi tevékenységekben, és szemben állna az Egyezmény céljával.

13. Amint az 1. bekezdés második mondata jelzi, a telephelynek tulajdonítható nyereséget a 2. bekezdés rendelkezései szerint kell meghatározni; ez a bekezdés adja meg az 1. bekezdésben szereplő „telephelynek tulajdonítható nyereség” kifejezés jelentését. Mivel az 1. bekezdés a telephely szerinti államot csak a területén található telephelynek tulajdonítható nyereség megadóztatására jogosítja fel, ez a bekezdés egyben megakadályozza, hogy ez az állam megadóztassa a másik szerződő állam vállalkozásának azon nyereségét, amely nem tulajdonítható a telephelynek.

14. Az 1. bekezdés célja, hogy korlátozza az egyik szerződő állam jogát a másik szerződő állam vállalkozásai vállalkozási nyereségének megadóztatását illetően. A bekezdés nem korlátozza a szerződő államok adóztatási jogát az ellenőrzött külföldi társaságokról szóló belső jogszabályok alapján belföldi illetőségű személyek vonatkozásában, annak ellenére sem, hogy a belföldi illetőségű személyekre így kivetett adót esetleg egy, a másik szerződő államban belföldi illetőségű vállalkozás nyereségének azon részére való hivatkozással

számítják ki, amely az adott belföldi illetőségű személy ilyen vállalkozásban való részesedésére jut. Az egyik állam által saját belföldi illetőségű személyeire így kivetett adó nem csökkenti a másik állam vállalkozásának nyereségét, ezért nem állítható, hogy azt annak a nyereségére rótták ki. (Lásd az 1. cikk szövegmagyarázatának 23. bekezdését és a 10. cikk szövegmagyarázatának 37–39. bekezdéseit is.)

2. bekezdés

15. A 2. bekezdés a telephelynek tulajdonítható nyereség meghatározására vonatkozó alapszabályt rögzíti. A bekezdésben foglaltak szerint ez az a nyereség, amelyet a telephely akkor érhetne el, ha önálló és független vállalkozásként azonos vagy hasonló feltételek között azonos vagy hasonló tevékenységet végezne, figyelembe véve azt, hogy a vállalkozás milyen funkciókat lát el, milyen eszközöket használ fel és milyen kockázatokat vállal a telephelyen keresztül, illetve a vállalkozás többi részén keresztül. Emellett a bekezdés tisztázza, hogy ez a szabály a telephely és a vállalkozás többi része közötti belső ügyletekre vonatkozik.

16. A bekezdés tehát a telephelynek tulajdonítható nyereség megállapítására vonatkozóan azt mondja ki alapvető elvként, hogy ennek megállapításához azt kell feltételezni, hogy a telephely egy önálló vállalkozás, amely egyaránt független annak a vállalkozásnak a többi részétől, amelyhez tartozik, valamint minden más személytől. A feltételezés második része a független felek közötti piaci ár elvének felel meg, amely a 9. cikk rendelkezései alapján a kapcsolt vállalkozások nyereségének helyesbítésére is alkalmazandó (lásd a 9. cikk szövegmagyarázatának 1. bekezdését).

17. A 2. bekezdésnek nem az a célja, hogy az egész vállalkozás teljes nyereségét felossza a telephely és a vállalkozás más részei között; ehelyett azt írja elő, hogy a telephelynek tulajdonítható nyereséget úgy kell megállapítani, mintha az egy külön vállalkozás lenne. Ennek megfelelően akkor is lehetséges nyereséget rendelni egy telephelyhez, ha a vállalkozás egésze soha nem volt nyereséges. Ennek a fordítottja is igaz: akkor is lehetséges, hogy egy telephelynek nem tulajdonítható nyereség, ha a vállalkozás egésze nyereséget termelt.

18. Egyértelmű azonban, hogy amennyiben egy szerződő állam vállalkozása telephellyel rendelkezik a másik szerződő államban, az első szerződő államnak érdeke, hogy a telephely szerinti állam helyesen alkalmazza a 2. bekezdésben foglalt irányelvet. Mivel az irányelv mindkét szerződő államra érvényes, a vállalkozás államának a 23/A vagy a 23/B cikkben foglaltak szerint ki kell küszöbölnie a jogszerűen a telephelynek tulajdonítható nyereség kettős adóztatását (lásd

az alábbi 27. bekezdést). Más szóval, amennyiben az az állam, amelyben a telephely található, olyan nyereség adóztatását kísérli meg, amely a 7. cikk szerint nem a telephelynek tulajdonítható, az olyan nyereség kettős adóztatásához vezethet, amelyet jogszerűen csak a vállalkozás állama adóztathatna meg.

19. Amint azt a fenti 8. és 9. bekezdésben jeleztük, a 7. cikk jelenlegi megfogalmazása azt a megközelítést tükrözi, amelyet az Adóügyi Bizottság által 2010-ben elfogadott Jelentés tartalmaz. A Jelentés elsősorban a 2. bekezdés alapjául szolgáló „önálló és független vállalkozás" feltételezés alkalmazásával foglalkozik, és a bekezdésben a Jelentés elfogadását követően végrehajtott változtatások fő célja az volt, hogy a telephelynek tulajdonítható nyereség meghatározásának módja igazodjon a Jelentésben lefektetett megközelítéshez. A Jelentés tehát részletes útmutatást tartalmaz arra vonatkozóan, hogyan történjék a telephelynek tulajdonítható nyereség meghatározása a 2. bekezdés rendelkezései szerint.

20. Amint azt a Jelentés kifejti, a 2. bekezdés értelmében a telephelynek tulajdonítható nyereség meghatározása a telephely összes tevékenységéből származó nyereség (vagy veszteség) kiszámításán alapul, beleértve a más független vállalkozásokkal folytatott ügyleteket, a kapcsolt vállalkozásokkal folytatott ügyleteket (közvetlenül alkalmazva az 1995. évi Transzferár Irányelveket), valamint a vállalkozás más részeivel folytatott belső ügyleteket. Ez az elemzés két lépésből áll, melyeket alább ismertetünk. A két lépésben felsorolt elemek sorrendje a lépésen belül nem kötelező, mivel az egyes elemek összefügghetnek egymással (például eredetileg a telephelyhez rendelik a kockázatot, mivel az látja el a kockázathoz kapcsolódó jelentős emberi funkciókat, de egy későbbi, a telephely és a vállalkozás másik, a kockázatot kezelő része között létrejövő belső ügyletek elszámolása és jellemzése ahhoz vezethet, hogy a kockázat és az annak viseléséhez szükséges tőke átkerül a vállalkozás másik részéhez).

21. Az első lépés egy funkcionális és tényelemzést tartalmaz, melynek keretében megtörténik:
   - a telephelyet magában foglaló vállalkozás és az önálló vállalkozások közötti ügyletekből származó, megfelelő jogok és kötelezettségek hozzárendelése a telephelyhez;
   - az eszközök gazdasági tulajdonosának megállapítása szempontjából lényeges emberi funkciók meghatározása, valamint az eszközök gazdasági tulajdonjogának hozzárendelése a telephelyhez;
   - a kockázatok vállalása szempontjából lényeges emberi funkciók meghatározása, valamint a kockázatok hozzárendelése a telephelyhez;
   - a telephely további funkcióinak meghatározása;
   - a telephely és ugyanazon vállalkozás többi része között létrejött – a 26.

bekezdésben foglalt feltételnek megfelelő – belső ügyletek elismerése és jellegük meghatározása, valamint
– a tőke hozzárendelése a telephelynek tulajdonítható eszközök és kockázatok alapján.

22. A második lépésben az 1995. évi Transzferár Irányelveknek megfelelően megtörténik a kapcsolt vállalkozásokkal folytatott, a telephelyhez rendelt ügyletekre érvényes árak meghatározása; az irányelvekben foglaltakat analóg módon alkalmazzák a telephely és a telephelyet magában foglaló vállalkozás többi része közötti belső ügyletekre. Ennek érdekében meghatározzák az ezekre a belső ügyletekre érvényes piaci árakat, az alábbiak szerint:
– meghatározzák a belső ügyletek és a független felek közötti ügyletek összehasonlíthatóságát, az Irányelvekben előírt összehasonlíthatósági tényezők közvetlen (a javak vagy szolgáltatások jellemzői, gazdasági körülmények és üzleti stratégiák) vagy analóg (funkcionálisanalízis) alkalmazásával, a telephely tényszerű körülményeinek fényében, és
– az Irányelvek módszereinek egyikét analógiaként alkalmazva meghatározzák a telephely és a vállalkozás többi része közötti belső ügyletekre érvényes piaci ellenértéket, figyelemmel a telephelyhez, illetve a vállalkozás más részeihez rendelt eszközökre és kockázatokra.

23. Mindezen műveleteket a Jelentés részletesebben tárgyalja, különösen, ami a nyereségnek a pénzügyi szektorban – ahol a telephelyen keresztül történő kereskedés széles körben elterjedt – tevékenykedő vállalkozások telephelyeihez történő hozzárendelését illeti (lásd a Jelentés II. részét, mely a bankok telephelyeivel foglalkozik, a III. részét, mely a globális kereskedést folytató vállalkozások telephelyeivel foglalkozik, valamint a IV. részét, amely a biztosítási tevékenységet folytató vállalkozások telephelyeivel foglalkozik).

24. A 2. bekezdés konkrétan említi a telephely és a telephelyet magában foglaló vállalkozás más részei közötti belső ügyleteket, hogy kiemelje: a bekezdésben foglalt „önálló és független vállalkozás" feltételezés szükségessé teszi, hogy ezeket a belső ügyleteket ugyanúgy kezeljék, mint a független vállalkozások közötti hasonló ügyleteket. A telephely és a vállalkozás többi része közötti belső ügyletek konkrét említése azonban nem szűkíti a bekezdés hatályát. Amennyiben egy a vállalkozás és egy kapcsolt vállalkozás közötti ügylet közvetlenül befolyásolja a telephelynek tulajdonítható nyereség meghatározását (például a telephely egy kapcsolt vállalkozástól olyan javakat vásárol, amelyeket a telephelyen keresztül értékesítenek), a 2. bekezdés értelmében a telephelynek tulajdonítható nyereség kiszámításához az ügylet feltételeit szükség esetén úgy kell helyesbíteni, hogy egy független vállalkozások közötti hasonló ügylet feltételeit tükrözze. Tételezzük föl például, hogy az *R* állam vállalkozásának te-

lephelye, mely az *S* államban található, javakat vásárol egy *T* állambeli kapcsolt vállalkozástól. Ha a két kapcsolt vállalkozás közötti szerződésben rögzített ár magasabb, mint amiben két független vállalkozás megállapodott volna, az *R* és az *S* állam közötti egyezmény 7. cikkének 2. bekezdése felhatalmazza az S államot, hogy a telephelynek tulajdonítható nyereséget úgy helyesbítse, hogy az azt az összeget tükrözze, amit egy önálló és független vállalkozás fizetett volna a javakért. Ebben az esetben az *R* és a *T* állam közötti egyezmény 9. cikkének 1. bekezdése értelmében az *R* állam is helyesbítheti a vállalkozás nyereségét, mely maga után vonja az ennek megfelelő, az egyezmény 2. bekezdésében rögzített helyesbítési mechanizmus alkalmazását.

25. A telephely és az azt magában foglaló vállalkozás közötti belső ügyleteknek nincsenek jogi következményei a vállalkozás egészére nézve. Ezért ezeket a kapcsolatokat szigorúbb ellenőrzésnek kell alávetni, mint a kapcsolt vállalkozások közötti ügyleteket. Ennek megfelelően a meglévő dokumentációt (például a jogilag kötelező érvényű szerződések hiánya esetén) szintén szorosabb ellenőrzésnek indokolt alávetni.

26. Általánosságban nem cél, hogy az ilyen belső ügyletek vonatkozásában súlyosabb dokumentációs követelmények érvényesüljenek, mint a kapcsolt vállalkozás közötti ügyletek esetében. Emellett a *Transzferár irányelvek a multinacionális vállalkozások és az adóhatóságok számára* c. jelentésben említett transzferár dokumentáció esetéhez hasonlóan a követelmények itt sem alkalmazhatók úgy, hogy az a körülményekhez képest aránytalan költséget és terhet jelentsen az adóalanyokra nézve. Ennek ellenére, figyelembe véve a belső ügylet egyedi jellegét, az országok az adóalanyok feladatává teszik, hogy egyértelműen igazolják a belső ügylet meglétét. Így például egy számviteli bizonylat és dokumentáció, mely egy gazdaságilag jelentős kockázatok, felelősségek és előnyök átadásával járó belső ügyletet rögzít, hasznos kiindulási pont a nyereség hozzárendeléséhez. Az államok ösztönzik az adóalanyokat az ilyen dokumentáció elkészítésére, mert az jelentősen csökkentheti a módszer alkalmazásával kapcsolatos nézeteltérések lehetőségét. Az adóhatóságok az ilyen dokumentációt – annak jogi érvényességétől függetlenül – érvényesnek tekintik, amennyiben:
   - a dokumentáció összhangban áll a vállalkozáson belül folyó tevékenységek – a funkcionális és tényelemzés által feltárt – gazdasági lényegével;
   - a belső ügyletekkel kapcsolatos dokumentált konstrukciók összességükben nem különböznek azoktól, amelyeket egy racionális üzleti magatartást tanúsító, összehasonlítható, független vállalkozás alkalmazna; vagy ha mégis, akkor az adóalany dokumentációjában bemutatott struktúra a gyakorlatban nem akadályozza az adóhatóságot a megfelelő transzferár megállapításában, valamint

– az adóalany dokumentációjában bemutatott belső ügylet nem sérti a Jelentésben foglalt megközelítés elveit, például a kockázatok olyan módon történő átadásával, amely elkülöníti azokat a funkcióktól.

27. A 2. bekezdés első szavai, valamint az „az egyes Szerződő Államokban" kifejezés azt jelzi, hogy a 2. bekezdés nem csak annak a nyereségnek a megállapítására vonatkozik, amelyet a telephely szerinti szerződő állam az 1. bekezdés utolsó mondata értelmében megadóztathat, hanem a 23/A és a 23/B cikk más szerződő államok által történő alkalmazására is. Amennyiben valamelyik állam vállalkozása a tevékenységét a másik szerződő államban lévő telephelye útján fejti ki, az első államnak vagy adómentessé kell tennie a telephelynek tulajdonítható nyereséget (23/A cikk), vagy be kell számítania azt az adót, amelyet a másik állam az adott nyereségre kivetett (23/B cikk). Ezért ennek az államnak mindkét cikk esetében meg kell határoznia a telephelynek tulajdonítható nyereséget ahhoz, hogy kiküszöbölhesse a kettős adóztatást, és ebből a célból a 2. bekezdés rendelkezéseit kell követnie.

28. A 2. bekezdésben előírt „önálló és független vállalkozás" feltételezés a telephelynek tulajdonítható nyereség meghatározására korlátozódik. Nem terjed ki arra, hogy feltételezett jövedelmet tulajdonítson a vállalkozásnak, amelyet valamelyik szerződő állam a belső törvényei szerint ekként megadóztathatna, azzal érvelve, hogy a jövedelemre az egyezmény egy másik cikke vonatkozik, mely a 7. cikk 4. bekezdésével összhangban a 7. cikk 1. bekezdése ellenére lehetővé teszi annak megadóztatását. Tegyük fel például, hogy egy adott eset körülményei alapján vélelmezhető, hogy a telephely által használt épület gazdasági tulajdonjogát a központhoz kell rendelni (lásd a Jelentés I. részének 75. bekezdését). Ilyen esetben a 2. bekezdés egy feltételezett bérleti díj levonását teheti szükségessé a telephely nyereségének megállapításához. Ez a feltételezés azonban nem értelmezhető úgy, hogy a 6. cikk értelmezése szerint ingatlanból származó jövedelemként jött létre. A 2. bekezdésben előírt feltételezés valójában nem változtatja meg a vállalkozás jövedelmének jellegét; csupán a telephelynek tulajdonítható nyereségnek a 7., 23/A és 23/B cikkek szempontjából történő meghatározására vonatkozik. Hasonlóképpen az a tény, hogy a 2. bekezdés értelmében a telephelynek tulajdonítható nyereség megállapításához levonható egy névleges felszámított kamat, nem jelenti azt, hogy a 11. cikk 1. és 2. bekezdése értelmezésében kamatot fizettek annak a telephelyet magába foglaló vállalkozásnak. Az „önálló és független vállalkozás" feltételezés nem terjed ki a 11. cikkre, és annak a cikknek az értelmezésében nem tekinthető úgy, hogy egy vállalkozás valamely része kamatot fizetett ugyanazon vállalkozás egy másik részének. Nyilvánvaló azonban, hogy ha egy vállalkozás olyan adóssággal kapcsolatban fizet kamatot egy másik személynek, amely a vállalkozás egy telep-

helyével függ össze, és azt az érintett telephely viseli, ezt a tényleges kamatfizetést a telephely szerinti állam a 11. cikk 2. bekezdése szerint megadóztathatja. Ezen felül, ahol a telephely és a vállalkozás többi része közötti vagyonjuttatás a 7. cikk 2. bekezdés értelmezésében belső ügyletként kezelendő, ott a 13. cikk nem akadályozza meg az államokat abban, hogy megadóztassák az ilyen kapcsolatból származó nyereséget vagy tőkenyereséget, feltéve, hogy annak megadóztatása a 7. cikkben foglaltakkal összhangban történik. (Lásd a 13. cikk szövegmagyarázatának 4., 8. és 10. bekezdését).

29. Egyes államok úgy vélik, hogy szabályozási szempontból a 2. bekezdésben foglalt „önálló és független vállalkozás" feltételezést nem kellene a 7., 23/A és 23/B cikkek alkalmazására korlátozni, hanem ki kellene terjeszteni az Egyezmény más cikkeinek értelmezésére és alkalmazására is, annak biztosítására, hogy a telephelyek a lehető legnagyobb mértékben a leányvállalatokkal megegyező elbánásban részesüljenek. Ezek az államok ezért úgy ítélik meg, hogy azokat a feltételezett díjakat, amelyek a 2. bekezdés értelmében a telephely nyereségének kiszámításánál levonható belső ügyletek után fizetendőek, az Egyezmény más cikkei céljából ugyanúgy kellene kezelni, mint egy leányvállalat által az anyavállalatnak teljesített kifizetéseket. Ezek az államok ezért olyan rendelkezéseket kívánnak belefoglalni az adóegyezményeikbe, amelyek értelmében a belső ügyletek díjait figyelembe kell venni a 6. és 11. cikk szempontjából (meg kell azonban jegyezni, hogy csak a belső törvényekben előírt mértékig vetnek ki adót ezen rendelkezések alapján). Ennek alternatívájaként ezek az államok azt kívánhatják rögzíteni, hogy a belső ügyletek nem vehetők figyelembe abban az esetben, ha két különálló vállalkozás közötti egyenértékű ügyletből származó jövedelem a 6. vagy a 11. cikk hatálya alá tartozna (ebben az esetben azonban fontos biztosítani, hogy a más esetben figyelembe vehető „belső ügylethez" kapcsolódó költségek megfelelő hányadát hozzárendeljék a vállalkozás megfelelő részéhez). Az ezeket az alternatívákat mérlegelő államoknak azonban figyelembe kell venniük, hogy a pénzügyi vállalkozások (például bankok) különböző részei közötti belső kamatfizetésekre vonatkozó külön mérlegelés következtében az ilyen díjakat eredményező belső ügyleteket régóta, már a cikk jelenlegi változatának elfogadása előtt is elismerték.

30. A 2. bekezdés határozza meg azt a nyereséget, amely az 1. bekezdésben foglalt – az ilyen nyereség adóztatására vonatkozó jogokat felosztó – szabály céljából a telephelynek tulajdonítható. A telephelynek tulajdonítható nyereség 7. cikk 2. bekezdése szerint történő meghatározását követően az egyes szerződő államok belső törvényei határozzák meg, hogy ez a nyereség megadóztatható-e, és ha igen, hogyan, egészen addig, amíg ez összhangban áll a 2. be-

kezdés követelményeivel és az Egyezmény más rendelkezéseivel. A 2. bekezdés nem foglalkozik azzal, hogy a vállalkozás adóköteles jövedelmének kiszámításához bármelyik szerződő államban levonhatók-e költségek. A költségek levonhatóságára vonatkozó feltételeket a belső törvények határozzák meg, az Egyezmény rendelkezéseinek, ezen belül különösen a 24. cikk 3. bekezdésének betartásával (lásd az alábbi 33. és 34. bekezdést).

31. Így például, míg az olyan belső jogszabályok egyértelműen a 2. bekezdésbe ütköznének, amelyek nem teszik lehetővé azoknak a belső ügyleteknek az elismerését, amelyeket a 2. bekezdés értelmében a telephelynek tulajdonítható nyereség meghatározásánál el kell ismerni, vagy amelyek megtiltják azoknak a költségeknek a levonását, amelyek nem kizárólag a telephely érdekében merültek föl, a 2. bekezdés nem érinti az olyan szabályokat, amelyek a kiadások bizonyos kategóriáinak (pl. a reprezentációs költségeknek) a levonását tiltják, vagy azt szabályozzák, hogy mikor van mód egy adott költség levonására. A két eset megkülönböztetése kapcsán azonban nehéz kérdések merülhetnek föl abban az esetben, ha a belső törvények szerinti korlátozás alapja a költség vagy jövedelemtétel tényleges megfizetésének időpontja. Mivel például egy belső ügylet esetében nem kerül sor két különböző személy közötti tényleges transzferre vagy fizetésre, az ilyen belső törvényi korlátozások alkalmazása során általánosságban a belső ügylet jellegét kell figyelembe venni, és így az adott transzfert vagy fizetést úgy kell kezelni, mintha két külön személy között történt volna meg.

32. A két állam belső törvényei közötti – például az értékcsökkenési rátát, a jövedelem kimutatásának időpontját, bizonyos költségek levonhatóságát és más hasonló kérdéseket érintő – eltérések ahhoz vezetnek, hogy az adóköteles jövedelem összege minden államban eltér, annak ellenére, hogy az Egyezmény szempontjából a telephelynek tulajdonítható nyereséget mindkét államban a 2. bekezdés alapján számítják ki (lásd még a 23/A és a 23/B cikkek szövegmagyarázatának 39–43. bekezdését. Így annak ellenére, hogy a 2. bekezdés ugyanúgy vonatkozik a telephely szerinti szerződő államra (az 1. bekezdés szempontjából) és a másik szerződő államra (a 23/A vagy a 23/B cikk szempontjából), valószínű, hogy az adóköteles jövedelem összege, mely után az egyik szerződő állam vállalkozásának adót kell fizetnie abban az államban, ahol a telephelye található, egy adott adóköteles időszakot tekintve el fog térni attól az adóköteles jövedelemösszegtől, amelyre való tekintettel az első államnak a 23/A vagy a 23/B cikk szerint kedvezményt kell nyújtania. Ezen felül, amennyiben a különbség alapja a belső törvények közötti olyan eltérés, amely nem a költségek kimutatásának időpontját, hanem a levonható költségek típusát érinti, a különbség permanens.

33. A területén található telephelynek tulajdonítható nyereség megadóztatásakor azonban a szerződő államnak figyelembe kell vennie a 24. cikk 3. bekezdésének rendelkezéseit is. Ez a bekezdés előírja többek között, hogy a költségek levonhatóságára vonatkozó feltételek nem függhetnek attól, hogy a költség a szerződő államban található telephely vagy ugyanazon állam valamely vállalkozása érdekében merült-e föl. Amint azt a 24. cikk szövegmagyarázatának 40. bekezdése kimondja: a telephelyek számára a belföldi illetőségű vállalkozásoknak biztosított joggal megegyező jogot kell adni az olyan üzleti költségek levonására, amelyeknek az adóköteles nyereségből való levonását az adótörvény általában megengedi. Az ilyen levonásokat – a belföldi illetőségű vállalkozásokra is érvényes korlátozások kivételével – mindenféle megszorítás nélkül kell engedélyezni.

34. A 24. cikk 3. bekezdésében rögzített követelmény független attól, hogy a telephely érdekében a vállalkozásnál felmerülő költségeket hogyan veszik figyelembe a 7. cikk 2. bekezdése céljából. Egyes esetekben nem helyénvaló úgy tekinteni, hogy a vállalkozás különböző részei közötti belső ügyletre került sor. Ilyen esetben a telephely által végzett tevékenységek céljából a vállalkozásnál felmerült költség a telephely nyereségének megállapítása során közvetlenül levonható (pl. egy helyi építőmunkás bére, akit helyben vettek föl és fizettek, és aki kizárólag egy olyan építési területen dolgozott, amely egy külföldi vállalkozás telephelye). Más esetekben a vállalkozásnál felmerült költségek olyan funkciókhoz rendelhetők hozzá, amelyeket a vállalkozás más részei részben avagy egészében a telephely érdekében látnak el, és a telephelynek tulajdonítható nyereség meghatározásakor le kell vonni a megfelelő díjat (pl. a központ által a telephely érdekében végzett ügyviteli funkciókhoz kapcsolódó rezsiköltségeket). A 24. cikk 3. bekezdése mindkét esetben azt írja elő, hogy a költségek levonhatósága tekintetében a telephelyekre ugyanolyan feltételek vonatkozzanak, mint az adott állam vállalkozásaira. Így tehát a vállalkozásoknál közvetve vagy közvetetten a telephely érdekében felmerült kiadások adózás tekintetében nem eshetnek kedvezőtlenebb elbírálás alá, mint azt adott állam vállalkozásainál felmerült hasonló költség. Ez a szabály attól függetlenül alkalmazandó, hogy e 7. cikk 2. bekezdésének értelmezésében az adott kiadás közvetlenül a telephelyhez rendelhető-e (első példa), vagy a vállalkozás egy másik részéhez rendelhető hozzá, de megjelenik egy a telephely által fizetendő feltételezett díjban (második példa).

35. Az 5. cikk 3. bekezdése különleges szabályt vezet be az olyan üzleti helyre, amely építési terület, vagy építkezési vagy szerelési munkálatok helyszíne. Az ilyen üzleti hely csak akkor telephely, ha a munka tizenkét hónapnál hosszabb ideig tart. A tapasztalatok tanúsága szerint az ilyen típusú telephe-

lyek esetében speciális problémák merülhetnek föl a jövedelemnek a 7. cikk szerint történő telephelyhez rendelése terén.

36. A problémák elsősorban akkor merülnek föl, amikor a vállalkozás más részei, illetve egy kapcsolt fél javakat biztosít vagy szolgáltatásokat végez egy építési területhez, illetve építkezési vagy szerelési munkálatok helyszínéhez kapcsolódóan. Míg ezek a problémák bármely telephely esetében felmerülhetnek, az építési területek, illetve építkezési vagy szerelési munkálatok helyszínei esetében különösen élesen jelentkeznek. Ilyen körülmények között kiemelt figyelmet kell fordítani arra az elvre, hogy a jövedelem csak akkor tulajdonítható egy telephelynek, ha a vállalkozás által az adott telephelyen keresztül kifejtett tevékenységekből származik.

37. A vállalkozás más részei által biztosított javak esetében például a javak biztosításából származó nyereség nem a telephelyen keresztül kifejtett tevékenységekből származik, és nem tulajdonítható az adott telephelynek. Hasonló módon az a nyereség, amelynek forrása a vállalkozásnak a telephely szerinti államon kívül működő részei által nyújtott szolgáltatás (pl. terv készítése, tervezés, tervrajzok készítése vagy műszaki segítségnyújtás), nem a telephelyen keresztül kifejtett tevékenységekből származik, és nem tulajdonítható az adott telephelynek.

38. A 7. cikk 2010 előtti szövege a következő 3. bekezdést tartalmazta: A telephely nyereségének megállapításakor levonhatók az e telephely érdekében felmerült költségek, beleértve az üzletvezetési és az általános ügyviteli költségeket, függetlenül attól, hogy azok abban az Államban keletkeztek-e, ahol a telephely található, avagy máshol. Míg a bekezdés eredeti célja annak tisztázása volt, hogy a 2. bekezdés akkor is előírja a közvetve vagy közvetlenül a telephely érdekében felmerült költségek figyelembevételét a telephely nyereségének megállapításánál, ha ezek a költségek a telephely szerinti államon kívül merülnek föl, néha úgy értelmezték, mintha a telephely érdekeit szolgáló levonható költségek összegét közvetve a költségek tényleges összegére korlátozta volna.

39. Különösen így volt ez a bekezdésben külön említett általános és ügyviteli költségek esetében. A 2. bekezdés előző változatának a szövegmagyarázatban közölt értelmezése szerint ez általában nem volt probléma, mert a vállalkozás általános és ügyviteli költségeinek egy része általában csak költség alapon volt hozzárendelhető a telephelyhez.

40. A 2. bekezdés jelenlegi megfogalmazása azonban azt írja elő, hogy ha a vállalkozás egyik része a telephely érdekében lát el funkciókat (például segítséget nyújt a napi üzletvezetéshez), a belső ügyletet a független felek közötti piaci ár

elvének megfelelő áron kell kimutatni. Az ilyen kapcsolatokhoz tartozó piaci díjazás levonását – a költségek összegére korlátozódó levonással szemben – a 2. bekezdés írja elő. Az előző 3. bekezdés ezért törlésre került, hogy megakadályozható legyen a bekezdés olyan téves értelmezése, mely szerint a levonást a költségek összegére korlátozná. A törlése nem érinti azt a 2. bekezdésben rögzített követelményt, mely szerint a telephelynek tulajdonítható nyereség meghatározásakor a vállalkozás minden idevágó költségét figyelembe kell venni, függetlenül attól, hogy hol keletkezett. A körülményektől függően ez megtehető az összes költség, illetve a költségek egy részének levonásával, illetve – a telephely és a vállalkozás egy másik része közötti belső ügylet esetében – a független felek közötti piaci árnak megfelelő díjazás levonásával.

41. A 7. cikk 2010 előtti szövege tartalmazott továbbá egy olyan rendelkezést, amely megengedte, hogy a telephely nyereségét a vállalkozás teljes nyereségének a vállalkozás különböző részeihez való arányos hozzárendelésével határozzák meg. Ez a módszer azonban csak akkor volt alkalmazható, ha a szerződő államban ez volt a gyakorlat, és ha az eredmény összhangban volt a 7. cikkben megfogalmazott elvekkel. A Bizottság nézete szerint még a legnehezebb esetekben is lehetőség van a vállalkozás teljes nyereségének arányos hozzárendelésétől eltérő módszerek alkalmazására. A Bizottság ezért e rendelkezés törlése mellett döntött, mivel annak alkalmazására csak rendkívül kivételes esetben került sor, és mert rendkívül nehéz biztosítani, hogy az alkalmazásával kapott eredmény megfeleljen a független felek közötti piaci ár elvének.

42. A Bizottság ugyanekkor egy másik, a cikk előző változatában szereplő rendelkezés törléséről is döntött; ez azt írta elő, hogy a telephelynek tulajdonítható nyereséget „évről évre azonos módon kell megállapítani, hacsak nem merül fel alapos és elégséges indok ennek ellenkezőjére”. Ez a rendelkezés, mely a folyamatos és egységes elbírálást volt hivatott biztosítani, addig volt megfelelő, amíg elfogadott volt, hogy a telephelynek tulajdonítható nyereség közvetett és közvetlen módszerekkel, vagy akár a vállalkozás teljes nyereségének a vállalkozás különböző részeihez való arányos hozzárendelésével határozható meg. A Bizottság által kidolgozott új megközelítés azonban nem teszi lehetővé ilyen alapvetően eltérő módszerek alkalmazását, ezért egy ilyen rendelkezésre nincs szükség.

43. Az utolsó rendelkezés, amely ugyanekkor törlésre került a cikkből, azt rögzítette, hogy „Nem tulajdonítható nyereség a telephelynek csupán azért, mert a telephely javakat vagy árukat vásárol a vállalkozás részére”. Az 5. cikk 4 *d)* albekezdése rögzíti, hogy amennyiben valamelyik szerződő állam vállalkozása kizárólag azért tart fenn állandó üzleti tevékenységi helyet a másik államban, hogy saját maga számára árut vásároljon, az ott folytatott tevéken-

ség nem tekinthető olyan szintűnek, amely igazolná az e másik államban történő adóztatást. Amennyiben azonban a 4 *d)* albekezdés nem alkalmazható, mert a vállalkozás az érintett üzleti tevékenységi helyen keresztül más tevékenységet is kifejt – mely így telephelynek minősül –, helyénvaló nyereséget rendelni az ott ellátott valamennyi funkcióhoz. Valójában, ha a beszerzési tevékenységet egy független vállalkozás látná el, a beszerző a piaci árnak megfelelő díjazásban részesülne az általa nyújtott szolgáltatásokért. Emellett, mivel a vállalkozás érdekében végzett beszerzési tevékenységre korlátozódó adómentesség azt tenné szükségessé, hogy a telephely nyereségének megállapítása során kizárjuk az e tevékenység érdekében felmerülő költségeket, ez a mentesség adminisztrációs problémákat vetne föl. A Bizottság ezért úgy ítélte meg, hogy az a rendelkezés, mely szerint nem tulajdonítható nyereség a telephelynek csupán azért, mert a telephely javakat vagy árukat vásárol a vállalkozás részére, nem áll összhangban a független felek közötti piaci ár elvével, és nem szerepelhet a cikkben.

3. bekezdés

44. A 7. cikk (mely a telephely szerinti állam adóztatási jogát korlátozza) és a 23/A és 23/B cikk (melyek a kettős adóztatás feloldására kötelezik a másik államot) együttesen biztosítja a jogszerűen a telephelynek tulajdonítható nyereség kettős adóztatásának elkerülését. Ennek eléréséhez szükség lehet arra, hogy a két állam feloldja a 2. bekezdés eltérő értelmezéséből fakadó nézetkülönbségeit, és fontos, hogy rendelkezésre álljanak olyan mechanizmusok, amelyek révén ezek a nézetkülönbségek – a kettős adóztatás kiküszöböléséhez szükséges értékben – feloldhatóak lesznek.

45. Amint már jeleztük, az, hogy a kettős adóztatás veszélyének kiküszöböléséhez két szerződő államnak egyetértésre kell jutnia a 2. bekezdés alkalmazása tekintetében, arra indította a Bizottságot, hogy részletes útmutatást dolgozzon ki a bekezdés értelmezésére. Ezt az útmutatást a Bizottság 1995. évi *Transzferár irányelvek a multinacionális vállalkozások és az adóhatóságok számára* c. jelentésében foglalt elveken alapuló Jelentés tartalmazza.

46. A kettős adóztatás veszélye általában elkerülhető, mivel az adóalany a telephelynek tulajdonítható nyereséget mindegyik szerződő államban ugyanúgy, a2. bekezdéssel és annak a Jelentésben szereplő értelmezésével összhangban állapítja meg, ami biztosítja a 7. cikk és a 23/A, illetve 23/B cikk szempontjából kapott eredmények egyezőségét (lásd azonban a 66. bekezdést). Amennyiben mindkét állam egyetért azzal, hogy az adóalany így járt el, tartózkodnia kell attól, hogy a nyereséget helyesbítse annak érdekében, hogy a 2. bekezdés alapján más eredményre jusson. Ezt illusztrálja az alábbi példa.

47. Példa. Az *R* állambeli vállalkozás *R* államban található gyártóüzeme értékesítés céljából árut juttat a vállalkozás *S* államban található telephelyére. A 2. bekezdés értelmezésében a telephelynek tulajdonítható nyereség meghatározása tekintetében a Jelentés azt írja elő, hogy ebben az esetben belső ügyletet kell kimutatni, és meg kell határozni az arra vonatkozó feltételezett piaci árat. A vállalkozás dokumentációja, mely összhangban áll a funkcionális és tényelemzéssel, és melyet az adóalany mindkét államban alapul vett az adóköteles jövedelme kiszámításához, azt mutatja, hogy az *R* államban található üzem által az *S* államban található telephely részére történt áruértékesítéssel belső ügylet jött létre, és hogy 100 összegű feltételezett piaci árat használtak a telephelynek tulajdonítható nyereség meghatározásához. Mindkét állam elfogadja, hogy a belső ügylet kimutatása és az adóalany által alkalmazott ár megfelel a Jelentésben és a Transzferár Irányelvekben foglalt elveknek. Ebben az esetben mindkét államnak tartózkodnia kell attól, hogy helyesbítse a nyereséget azon az alapon, hogy egy másik piaci árat kellett volna használni; amíg egyetértenek abban, hogy az adóalany eleget tett a 2. bekezdésben foglaltaknak, egyik állam adóhatósága sem alkalmazhatja az adóalanyé helyett a saját megítélését a piaci feltételek mibenlétére vonatkozóan. Ebben a példában az a tény, hogy mindkét államban ugyanazt a piaci árat használták, és hogy mindkét állam elfogadja ezt az árat az Egyezmény alkalmazása tekintetében, biztosítja, hogy a belső ügylettel összefüggő esetleges kettős adóztatást a 23/A vagy a 23/B cikk alkalmazása kiküszöböli.

48. Az előző példában mindkét állam elfogadta, hogy a belső ügylet elszámolása és az adóalany által alkalmazott ár megfelelt a Jelentésben és a Transzferár Irányelvekben foglalt elveknek. A szerződő államok azonban nem feltétlenül értenek ebben mindig egyet. Egyes esetekben a Jelentés és a Transzferár Irányelvek a 2. bekezdés többféle értelmezését teszik lehetővé, és – amennyiben ennek hiányában az értelmezések különbözősége kettős adóztatáshoz vezetne – elengedhetetlen a kettős adóztatás feloldása. Az ezt garantáló mechanizmust a 3. bekezdés biztosítja.

49. Például, amint azt a Jelentés I. részének 105–171. bekezdése kifejti, a 2. bekezdés többféle módszert engedélyez, amellyel a „szabad” tőkének a telephelyhez rendelése alapján meghatározható a telephelynek tulajdonítható kamatráfordítás. A Bizottság felismerte, hogy ez problémákat okozhat, különösen a pénzintézetek számára. Arra a következtetésre jutott, hogy ebben és más olyan esetekben, amikor a két szerződő állam eltérően értelmezi a 2. bekezdést, és egyik értelmezésről sem állapítható meg, hogy nincs összhangban a 2. bekezdéssel, fontos biztosítani az eltérésből egyébként eredő esetleges kettős adóztatás kiküszöbölését.

50. A 3. bekezdés biztosítja ennek az eredménynek az elérését. Fontos azonban megjegyezni, hogy meglehetősen szűk azoknak az eseteknek a köre, amelyeknél ehhez a bekezdéshez kell folyamodni.

51. Először, amint azt a fenti 46. bekezdésben kifejtettük, amennyiben az adóalany mindegyik szerződő államban ugyanúgy állapítja meg a telephelynek tulajdonítható nyereséget, és mindkét állam egyetért abban, hogy az adóalany ezt a 2. bekezdéssel és annak a Jelentésben szereplő értelmezésével összhangban végezte el, nem szabad a nyereséget helyesbíteni annak érdekében, hogy a 2. bekezdés alapján más eredményre jussunk.

52. Másodszor, a 3. bekezdésnek nem célja, hogy bármilyen módon korlátozza azokat a már létező jogorvoslati lehetőségeket, amelyekkel biztosítható, hogy mindegyik szerződő állam betartsa a 7. cikk, valamint a 23/A, illetve a 23/B cikk értelmében fennálló kötelezettségeit. Ha például az egyik szerződő állam nem a 2. bekezdésnek megfelelően állapítja meg az abban az államban található telephelynek tulajdonítható nyereséget, az adóalany a rendelkezésre álló belső jogorvoslati lehetőségeket és a 25. cikkben foglalt kölcsönös egyeztető eljárást veheti igénybe annak rendezése céljából, hogy az adott állam nem az Egyezménynek megfelelően adóztatta meg. Ezek a jogorvoslati lehetőségek állnak rendelkezésre akkor is, ha a másik állam a 23/A vagy a 23/B cikk szempontjából nem a 2. bekezdéssel összhangban határozza meg a telephelynek tulajdonítható nyereséget, és így nem tesz eleget az ebben a cikkben foglalt rendelkezéseknek.

53. Amennyiben azonban az adóalany nem a 2. bekezdéssel összhangban határozta meg a telephelynek tulajdonítható nyereséget, mindkét állam jogosult helyesbítést végezni annak érdekében, hogy biztosítsa a 2. bekezdéssel való összhangot. Amennyiben az egyik állam a 2. bekezdéssel összhangban helyesbítést végez, az a bekezdés természetesen lehetővé teszi a másik államnak, hogy a saját részéről elvégezze az ehhez igazodó helyesbítést annak érdekében, hogy a 2. bekezdés és a 23/A, illetve 23/B cikk együttes alkalmazásával kiküszöbölhető legyen az esetleges kettős adóztatás (lásd az alábbi 65. bekezdést). Előfordulhat azonban, hogy ennek a másik államnak (azaz annak az államnak, ahol a telephely található) a belső törvényei nem teszik lehetővé, hogy ilyen módosítást hajtson végre, vagy ennek az államnak magától nincs motivációja erre, ha ez azzal jár, hogy csökken az a nyereség, ami korábban az adott államban adóköteles volt. Amint fentebb jeleztük, az is előfordulhat, hogy a két szerződő állam eltérően értelmezi a 2. bekezdést, és egyik értelmezésről sem állapítható meg, hogy nincs összhangban a 2. bekezdéssel.

54. Az ilyen esetekkel foglalkozik a 3. bekezdés. A következő példa ennek alkalmazását világítja meg.

55. Példa. Az *R* állambeli vállalkozás *R* államban található gyártóüzeme értékesítés céljából árut ad át a vállalkozás *S* államban található telephelyének. A 2. bekezdés értelmezésében a telephelynek tulajdonítható nyereség meghatározása tekintetében belső ügyletet kell kimutatni, és meg kell határozni az arra vonatkozó feltételezett piaci árat. A vállalkozás dokumentációja, mely összhangban áll a funkcionális és tényelemzéssel, és melyet az adóalany mindkét államban alapul vett az adóköteles jövedelme kiszámításához, azt mutatja, hogy az *R* államban található üzem által az *S* államban található telephely részére történt áruértékesítéssel belső ügyletek jöttek létre, és hogy 90 összegű feltételezett árat használtak a telephelynek tulajdonítható nyereség meghatározásához. Az *S* állam elfogadja az adóalany által használt összeget, az *R* állam viszont úgy ítéli meg, hogy ez az összeg alacsonyabb, mint amit a belső törvényei és a 2. bekezdésben foglalt független felek közötti piaci ár elve megkövetel. Úgy véli, hogy a megfelelő piaci ár, amit használni kellett volna 110, és ennek megfelelően helyesbíti az *R* államban fizetendő adó összegét, miután csökkenti az adóalany által a telephelynek tulajdonítható nyereség után igénybe vett mentesítés (23/A cikk) vagy beszámítás (23/B cikk) összegét. Ebben a helyzetben, mivel ugyanazon belső ügyletre vonatkozó árat az *S* államban 90-ben, az *R* államban pedig 110-ben állapították meg, 20 összegű nyereség kettős adóztatás alá eshet. A 3. bekezdés úgy oldja fel ezt a helyzetet, hogy kötelezi az *S* államot, hogy amennyiben valóban bekövetkezik a kettős adóztatás, és az *R* állam által végzett helyesbítés összhangban van a 2. bekezdéssel, végezze el az ennek megfelelő helyesbítést a mindkét államban megadóztatott nyereség összege után az *S* államban fizetendő adónál.

56. Amennyiben azonban az *S* állam nem ért egyet azzal, hogy az *R* állam által elvégzett helyesbítést a 2. bekezdés indokolta, nem tartja úgy hogy el kellene végeznie ezt a helyesbítést. Ilyen esetben azt a kérdést, hogy az *S* államnak kell-e elvégeznie a 3. bekezdés szerinti helyesbítést (ha az *R* állam által végzett helyesbítés a 2. bekezdés szerint indokolt), vagy hogy az *R* államnak kell-e tartózkodnia az eredeti helyesbítés elvégzésétől (amennyiben az a 2. bekezdés szerint nem indokolt), a 25. cikk 1. bekezdése szerinti kölcsönös egyeztető eljárás keretében kell feloldani, szükség esetén igénybe véve a 25. cikk 5. bekezdésének választottbíróságra vonatkozó rendelkezését (mivel az ügyben szerepel az a kérdés, hogy az egyik vagy mindkét szerződő állam intézkedései az adóalanyra nézve olyan adózáshoz vezettek vagy vezethetnek-e, amelyik nem áll összhangban az Egyezmény rendelkezéseivel). Az el-

járás révén a két állam meg tud egyezni egy piaci árban, mely lehet az adóalany vagy a két állam által javasolt árak egyike, vagy egy ettől eltérő ár.

57. Amint az az 55. bekezdésben bemutatott példában látható, a 3. bekezdés foglalkozik azzal a problémával, hogy az Egyezmény bizonyos helyzetekben, amikor a két szerződő állam eltérően értelmezi a 7. cikk 2. bekezdését és mindkét állam adóztatása az Egyezménynek „megfelelőnek" tekinthető, esetleg nem nyújt kellő védelmet a kettős adóztatás ellen. Ezekben az esetekben a 3. bekezdés gondoskodik a kettős adóztatás feloldásáról, amely megfelel az Egyezmény általános célkitűzésének.

58. A 3. bekezdés legfőbb jellemzői megegyeznek a 9. cikk 2. bekezdésével. Először, minden államra vonatkozik a másik állam által elvégzett helyesbítések tekintetében. Ennek megfelelően viszonossági alapon alkalmazandó, függetlenül attól, hogy az első helyesbítést az az állam hajtotta-e végre, ahol a telephely található, vagy a másik állam. Nem alkalmazandó azonban akkor, ha egyik állam sem hajtott végre helyesbítést.

59. A 9. cikk 2. bekezdéséhez hasonlóan a megfelelő helyesbítést nem kell automatikusan elvégezni a 3. bekezdés szerint csak azért, mert valamelyik szerződő állam helyesbítette a telephelynek tulajdonított nyereséget. A megfelelő helyesbítést csak akkor kell elvégezni, ha a másik állam megítélése szerint a helyesbített nyereség megfelel a 2. bekezdésnek. Más szóval, nem lehet a 3. bekezdésre hivatkozni, és az nem alkalmazható, ha a telephelynek tulajdonítható nyereség helyesbített összege eltér attól, amit akkor kaptak volna, ha a 2. bekezdésben foglalt elvekkel összhangban, helyesen számítják ki. Tekintet nélkül arra, hogy melyik állam végzett először helyesbítést, a másik állam csak akkor köteles elvégezni az annak megfelelő helyesbítést, ha megítélése szerint a helyesbített nyereség helyesen tükrözi, hogy mekkora lett volna a nyereség, ha a telephely által végrehajtott belső ügylet piaci ügylet lett volna. A másik államnak tehát csak akkor kell elvégeznie a megfelelő helyesbítést, ha megítélése szerint az első helyesbítés mind az elvet, mind az összeget tekintve indokolt volt.

60. A 3. bekezdés nem határozza meg, hogy milyen módszerrel kell elvégezni a megfelelő helyesbítést. Amennyiben a telephely szerinti állam végzi el az első helyesbítést, a 3. bekezdés szerinti helyesbítést a másik állam megadhatja úgy, hogy módosítja annak a jövedelemnek az összegét, amelyet a 23/A cikk értelmében mentesíteni kell, vagy annak a beszámításnak az összegét, amelyet a 23/B cikk értelmében nyújt. Ha az első helyesbítést a másik állam végzi, akkor a 3. bekezdés szerinti helyesbítést a másik állam – amelyben a telephely van – elvégezheti úgy, hogy újra megnyitja a másik állam vállalkozásá-

nak adóelbírálási időszakát, hogy a megfelelő összeggel csökkentse annak adóköteles jövedelmét.

61. A 3. bekezdés szerinti helyesbítés esetében nem merül fel a 9. cikk szövegmagyarázatának 8. bekezdésében tárgyalt, úgynevezett „másodlagos helyesbítések" kérdése. Amint azt a fenti 28. cikkben jeleztük, a telephelynek tulajdonítható nyereség meghatározása csak a 7. cikk, a 23/A és a 23/B cikk tekintetében releváns, és nem érinti az Egyezmény más cikkeinek alkalmazását.

62. A 9. cikk 2. bekezdéséhez hasonlóan a 3. bekezdés is nyitva hagyja azt a kérdést, hogy legyen-e egy olyan időszak, amelynek letelte után az állam köteles a telephelynek tulajdonítható nyereség megfelelő helyesbítését elvégezni, ha azt a másik állam felfelé helyesbíti. Egyes államok szerint ennek a kötelezettségvállalásnak időben korlátlannak kell lennie – más szóval mindegy, hány évre megy vissza az első helyesbítést elvégző állam, a méltányosság érdekében biztosítani kell a vállalkozás számára, hogy a megfelelő helyesbítést a másik államban is elvégzik. Más államok szerint egy ilyen, időben korlátlan kötelezettségvállalás a gyakorlati ügykezelés szempontjából ésszerűtlen. Ezzel a problémával sem a 9. cikk 2. bekezdésének, sem a 3. bekezdésnek a szövege nem foglalkozik, azonban a szerződő államok, ha kívánják, szabadon belefoglalhatnak a kétoldalú szerződéseikbe olyan rendelkezéseket, amelyek szabályozzák, hogy milyen hosszú ideig kötelesek az államok elvégezni a megfelelő helyesbítést (ezzel kapcsolatban lásd a 25. cikk szövegmagyarázatának 39., 40. és 41. bekezdését).

63. Lehetnek olyan esetek, amikor az egyik állam által végzett első helyesbítés nem teszi azonnal szükségessé a nyereség után fizetendő adó összegének megfelelő helyesbítését a másik államban (például akkor, amikor a telephelynek tulajdonítható nyereség egyik állam általi első helyesbítése a vállalkozás többi részéhez rendelhető veszteség megállapítására van hatással a másik államban). Az illetékes hatóságok – a 3. bekezdés második mondatával összhangban – meghatározhatják, hogy az első helyesbítés a jövőben hogyan befolyásolja a másik államban fizetendő adót, még mielőtt azt az adót ténylegesen kivetik; valójában az illetékes hatóságok az előző bekezdésben leírt probléma elkerülése érdekében tanácsosnak tarthatják a kölcsönös egyeztető eljárás lehető legkorábbi alkalmazását annak megállapítására, hogy a későbbiekben a másik államban milyen mértékben lesz szükség megfelelő helyesbítésre.

64. Ha az érintett felek között nézeteltérés áll fenn a megfelelő helyesbítés összegével vagy jellegével kapcsolatban, a 9. cikk 2. bekezdése szerinti helyesbítés esetéhez hasonlóan a 25. cikkben foglalt kölcsönös egyeztető eljárást kell igénybe venni. Valójában, amint az a fenti 55. bekezdés példájában látható,

amennyiben az egyik szerződő állam helyesbíti a telephelynek tulajdonítható nyereséget, a másik állam pedig nem adja meg a kettős adóztatás elkerüléséhez szükséges mértékű megfelelő helyesbítést, az adóalany a 25. cikk 1. bekezdésében foglalt kölcsönös egyeztető eljárás, valamint szükség esetén a 25. cikk 5. bekezdésének választottbírósági eljárásra vonatkozó rendelkezése révén biztosíthatja, hogy az illetékes hatóságok megállapodjanak abban, hogy vagy az egyik állam általi első helyesbítés, vagy a megfelelő helyesbítés másik állam által történő elmulasztása nincs összhangban az Egyezmény rendelkezéseivel (a 25. cikk 5. bekezdésében foglalt, választottbírósági eljárásra vonatkozó rendelkezés kritikus szerepet játszik azokban az esetekben, amelyekben az illetékes hatóságok egyébként nem tudnának egyetértésre jutni, mert biztosítja a megegyezést lehetetlenné tévő problémák választottbírósági eljárás útján történő feloldását).

65. A 3. bekezdés csak olyan mértékben alkalmazandó, amilyen mértékben az a nyereség helyesbítésből következő kettős adóztatásának kiküszöböléséhez szükséges. Tegyük fel például, hogy a telephely szerinti állam helyesbíti az adóalany által a telephelynek tulajdonított nyereséget, hogy az tükrözze azt a tényt, hogy a telephely és a vállalkozás többi része közötti belső ügylet nem felelt meg a független felek közötti piaci ár elvének. Tételezzük fel, hogy a másik állam is egyetért azzal, hogy az adóalany nem a piaci árat alkalmazta. Ebben az esetben a 2. bekezdés és a 23/A vagy 23/B cikk együttes alkalmazása szükségessé teszi, hogy a másik állam a kettős adóztatás feloldása céljából helyesbített, a piaci árat tükröző nyereséget rendeljen a telephelyhez. Ebben az esetben a 3. bekezdés csak akkor releváns, ha a két állam eltérő értelmezést fogad el arra, hogy mi lenne a helyes piaci ár.

66. A 3. bekezdés a telephelynek tulajdonítható nyereség megállapítását érintő különbségek közül csak azokra vonatkozik, amelyek eredményeként a nyereség ugyanazon részét a cikkben foglaltakkal összhangban a vállalkozás különböző részeihez rendelik hozzá. Amint azt már kifejtettük (lásd a fenti 30. és 31. bekezdést), a 7. cikk nem az adóköteles jövedelem kiszámításával foglalkozik, hanem a nyereség származtatásával, amelynek alapján az adóztatási jogok odaítélhetők a két szerződő államnak. A cikk ezért csak az adóztatási jogok odaítélése céljából rendelkezik a bevételek és a költségek hozzárendeléséről, és nem ítéli meg előre, hogy mely bevételek adókötelesek és mely költségek vonhatók le; ezek a kérdések a belső jogszabályok hatáskörébe tartoznak, amíg azok összhangban állnak a 2. bekezdéssel. Még ha a telephelynek tulajdonított nyereség két államban megegyező is, a belső jogszabályok közötti, például a jövedelem kimutatását és a költségek levonását érintő különbségek következtében az adóköteles jövedelem összege, amely után az

egyes államok adót vetnek ki egy adott adóköteles időszakra, eltérő lehet. Miután ezek az eltérő belső jogszabályok csak az egyes államokhoz rendelt nyereségre vonatkoznak, önmagukban nem vezetnek a 3. bekezdés szerinti kettős adóztatáshoz.

67. Emellett a 3. bekezdés csak olyan módon van hatással a 23/A vagy a 23/B cikk szerinti mentesítés, illetve beszámítás összegének kiszámítására, amennyiben lehetővé teszi a kettős adóztatás alóli mentességet a telephely szerinti államban található telephelynek tulajdonítható nyereség után a telephely szerinti államnak fizetett adó tekintetében, ami e bekezdés nélkül nem lenne elérhető. Ezért ez a bekezdés nem alkalmazható, amennyiben ezt a nyereséget a másik állam teljes mértékben mentesítette, vagy ha a másik állam belső törvényei értelmében, a 23/A vagy a 23/B cikknek megfelelően az elsőként említett államban fizetett adó teljes összegét beszámították a másik államban fizetendő adóba.

68. Egyes államok a 3. bekezdésben szabályozott esetek feloldása céljából előnyben részesítik a kölcsönös egyeztető eljárást (melynek sikertelensége a 25. cikk 5. bekezdésnek választottbírósági eljárásra vonatkozó rendelkezésének alkalmazását vonja maga után), amennyiben valamelyik állam nem egyezik bele egyoldalúan a megfelelő helyesbítés végrehajtásába – anélkül, hogy figyelembe venné a helyesbítő államnak a piaci árra vagy a piaci ár megállapításának módszerére vonatkozó preferenciáját. Ezek az államok ezért előnyben részesítenének egy olyan rendelkezést, amely mindig lehetőséget biztosít az államoknak arra, hogy a helyesbítést végző állammal egyeztessék az alkalmazandó piaci árat, illetve a piaci ár megállapításának módszerét. Az ezt a nézetet osztó államok előnyben részesíthetik a 3. bekezdés alábbi, alternatív változatát:

> Amennyiben az egyik Szerződő Állam a 2. bekezdésnek megfelelően helyesbíti az egyik Szerződő Állam vállalkozásának telephelyéhez hozzárendelhető nyereséget, és ennek megfelelően adóztatja meg a vállalkozásnak a másik Szerződő Államban adózó nyereségét, a másik Állam – a kettős adóztatásának elkerüléséhez szükséges mértékben – megfelelő helyesbítést végez, amennyiben egyetért az elsőként említett Állam által végzett helyesbítéssel; amennyiben azzal nem ért egyet, a Szerződő Államok az abból eredő kettős adóztatást kölcsönös egyeztetés útján küszöbölik ki.

69. Ez az alternatív változat azt kívánja biztosítani, hogy a megfelelő helyesbítés elvégzésére felkért állam mindig ragaszkodhasson ahhoz, hogy erre a kölcsönös egyeztető eljárás keretében kerüljön sor. Ez a változat jelentősen különbözik a 3. bekezdéstől annyiban, hogy a megfelelő helyesbítés elvégzését nem teszi az állam jogi kötelezettségévé akkor sem, amikor annak megítélése szerint a másik állam által végzett helyesbítés megfelelt a 2. bekezdésnek. Ez

a rendelkezés mindig lehetőséget biztosít az államnak arra, hogy a másik állammal egyeztesse az alkalmazandó piaci árat, illetve a piaci ár megállapításának módszerét. Ha az érintett állam nem egyezik bele egyoldalúan a megfelelő helyesbítés elvégzésébe, a 3. bekezdés ezen változata biztosítja, hogy az adóalany jogosult legyen a kölcsönös egyeztető eljárást igénybe venni az ügy rendezése céljából. Ezen felül, amennyiben ilyen esetben kölcsönös egyeztető eljárásra kerül sor, a rendelkezés a szerződő államok kölcsönös jogi kötelezettségévé teszi a kettős adóztatás kölcsönös egyeztetés útján történő kiküszöbölését, bár arra vonatkozóan nem tartalmaz tényleges előírást, hogy melyik államnak kell feladnia az álláspontját a kölcsönös megállapodás eléréséhez. Ha a két szerződő állam nem jut olyan megállapodásra, amellyel kiküszöbölik a kettős adóztatást, mindketten megsértik az egyezményből fakadó kötelezettségeiket. A kettős adóztatás ilyen eseteinek kölcsönös egyeztetés útján történő kiküszöbölésének kötelezettsége tehát erősebb, mint a 25. cikk 2. bekezdésének előírása, amely csupán azt írja elő, hogy az illetékes hatóságok kötelesek „arra törekedni", hogy az ügyet kölcsönös egyeztetés útján rendezzék.

70. Ha a szerződő államok kétoldalúan megállapodnak abban, hogy a 3. bekezdést a fenti alternatív változattal helyettesítik, a 66. és 67. bekezdésben foglalt, a 3. bekezdésre vonatkozó megjegyzések arra a rendelkezésre vonatkoznak.

4. bekezdés

71. Bár nem találtuk szükségesnek a „nyereség" kifejezés meghatározását az Egyezményben, mindazonáltal amikor e cikk vagy az Egyezmény bárhol használja e kifejezést, azt nagyon tágan kell értelmezni, vagyis úgy, hogy magában foglalja a vállalkozás folytatásából származó összes jövedelmet. Ez a tág értelmezés megfelel a kifejezés legtöbb OECD-tagország adótörvényeiben alkalmazott meghatározásának.

72. A 4. bekezdés hiányában a „nyereség" kifejezés ilyen értelmezése némi bizonytalanságra adhat okot az Egyezmény alkalmazásakor. Ha egy vállalkozás nyeresége olyan jövedelemkategóriákat is magában foglal, amelyekkel az Egyezmény más cikkei külön foglalkoznak (például osztalék), felmerülhetne a kérdés, hogy az ilyen jövedelemkategóriákra mely cikk vonatkozik – az osztalék esetében például ez a cikk, vagy a 10. cikk.

73. Abban az esetben, ha e cikk és a másik érintett cikk alkalmazása ugyanazt az adóelbánást vonná maga után, a kérdés gyakorlati jelentősége elhanyagolható. Emellett az Egyezmény más cikkei konkrétan ezzel a kérdéssel foglalkoznak egyes jövedelemtípusok tekintetében (pl. a 6. cikk 4. bekezdése, a 10. és

11. cikk 4. bekezdése, a 12. cikk 3. bekezdése, a 17. cikk 1. és 2. bekezdése és a 21. cikk 2. bekezdése).

74. A kérdés azonban más típusú a jövedelmekkel kapcsolatban is felmerülhet, ezért egy olyan értelmezési szabály beillesztése mellett döntöttünk, amely biztosítja, hogy a konkrét jövedelemkategóriákra vonatkozó cikkek elsőbbséget élvezzenek a 7. cikkel szemben. Ebből a szabályból következik, hogy a 7. cikk az olyan vállalkozási nyereségre alkalmazandó, amelyik nem tartozik az ezen egyéb cikkek által lefedett jövedelemkategóriákba, valamint az olyan jövedelemre, amelyik a 10. és a 11. cikk 4. bekezdése, a 12. cikk 3. bekezdése, valamint a 21. cikk 2. bekezdése szerint a 7. cikk hatálya alá tartozik. Ez a szabály azonban nem irányadó a jövedelemnek a belső törvények szerint történő besorolása tekintetében; így tehát attól, hogy valamelyik szerződő állam egy jövedelemtételt az Egyezmény más cikkei szerint adóztat meg, ez az állam a saját belföldi adózása szempontjából úgy sorolja be ezt a jövedelmet, ahogyan kívánja (azaz vállalkozási nyereségként vagy konkrét jövedelemkategóriába tartozóként), feltéve, hogy az adott tételre vonatkozó adóelbánás megfelel az Egyezmény rendelkezéseinek. Meg kell jegyezni továbbá, hogy ha valamelyik szerződő állam vállalkozása a másik államban található telephelyén keresztül jut ingatlanból származó jövedelemhez, ez a másik állam nem adóztathatja meg ezt a jövedelmet, ha az az elsőként említett államban vagy egy harmadik államban található ingatlanból származik. (Lásd a 21. cikk szövegmagyarázatának 4. bekezdését, valamint a 23/A és a 23/B cikk szövegmagyarázatának 9. és 10. bekezdését.)

75. A szerződő államok szabadon dönthetnek abban, hogy kétoldalúan megállapodnak a „nyereség” kifejezés külön magyarázatában vagy meghatározásában azzal a céllal, hogy tisztázzák a különbséget e kifejezés és például az osztalék fogalma között. Ez kiváltképpen akkor ajánlatos, ha a tárgyalás alatt lévő egyezményben eltérnek az osztalékról, kamatról és jogdíjról szóló cikkekben lévő meghatározásoktól.

76. Végül meg kell jegyezni, hogy két jövedelemkategória, amelyet korábban az Egyezmény más cikkei fedtek le, mostantól a 7. cikk hatálya alá tartozik. Elsőként, míg a „jogdíjak” meghatározása az 1963-as Egyezménytervezet 12. cikkének 2. bekezdésében és az 1997-es Modellegyezményben magában foglalta az „ipari, kereskedelmi és tudományos eszközök használatáért vagy használati jogáért” járó kifizetéseket, az ezekre vonatkozó hivatkozást később törölték a meghatározásból, annak biztosítása érdekében, hogy az ICS-eszközök bérbeadásából – ideértve a tartályok bérbeadását – származó jövedelem a 7. cikk vagy a 8. cikk (lásd a cikk szövegmagyarázatának 9. bekezdését) hatá-

lya alá tartozzon a 12. cikk helyett. Ezt a változást az Adóügyi Bizottság – tekintettel az ilyen jövedelem természetére – helyénvalónak is tartja.

77. Másodsorban, 2000 előtt a szakmai szolgáltatásokból és egyéb önálló jellegű tevékenységekből származó jövedelemmel külön cikk, a 14. cikk foglalkozott. A cikk rendelkezései hasonlítottak az üzleti haszonra alkalmazottakhoz, de a 14. cikk az állandó bázis fogalmat használta a telephely helyett, mivel eredetileg úgy vélték, hogy az utóbbit a kereskedelmi és ipari tevékenység számára kell fenntartani. Ám nem volt mindig világos, hogy mely tevékenységek tartoznak a 14. cikk hatálya alá a 7. cikk helyett. A 14. cikk 2000. évi elhagyása azt a tényt tükrözte, hogy nem volt szándékos különbség a 7. cikkben használt telephely és a 14. cikkben használt állandó bázis között, illetve a 7. és a 14. cikk által alkalmazott nyereség- és adószámítási módszerek között. Ezért a 14. cikk törléséből kifolyólag a szakmai szolgáltatásokból és egyéb önálló jellegű tevékenységekből származó jövedelemmel – mint vállalkozási nyereséggel – most a 7. cikk foglalkozik. Ezt erősítette meg az Egyezmény 3. cikkének kibővítése az „üzlet" meghatározásával, amely egyértelműen leszögezi, hogy ez a fogalom a szakmai szolgáltatásokat és az egyéb önálló jellegű tevékenységeket foglalja magában.

Észrevételek a szövegmagyarázattal kapcsolatban

78. *Olaszország* és *Portugália* elengedhetetlennek tartja annak figyelembevételét, hogy – tekintet nélkül a 77. bekezdés negyedik mondatában foglaltakra – a modell új szövege, azaz a 14. cikk elhagyása az adószámítási módszereket illetően nem érinti a nemzeti rendszereket.

79. *Belgium* nem tud azonosulni a szövegmagyarázat 14 cikkében kifejezett nézetekkel. Úgy véli, hogy az ellenőrzött külföldi vállalatokra vonatkozó jogszabály ellentétben áll a 7. cikk 1. bekezdésének rendelkezéseivel. Különösen ez a helyzet akkor, ha egy szerződő állam megadóztatja valamely belföldi illetőségű személyét egy olyan jövedelem után, amelyet egy külföldi entitás szerzett, oly módon, hogy a külföldi személy által szerzett jövedelmet a belföldi illetőségű személyhez rendeli feltételezések alapján, arányosan annak részvételével a külföldi jogi személy tőkéjében. Ezáltal az állam felemeli belföldi illetőségű személyének adóalapját, belevéve olyan jövedelmet is, amelyet nem az adott belföldi szerzett meg, hanem egy külföldi entitás, amely az adott államban – a 7. cikk 1. bekezdése értelmében – nem adóztatható. Ily módon a szerződő állam figyelmen kívül hagyja a külföldi entitás jogi személyiségét, ezért a 7. cikk 1. bekezdésével ellentétesen jár el.

80. *Luxemburg* nem osztja a 14. bekezdésben szereplő értelmezést, amely szerint a 7. cikk 1. bekezdése nem korlátozza az egyik szerződő állam azon jogát, hogy megadóztassa saját belföldi illetőségű személyét a belső törvényeiben az ellenőrzött külföldi társaságokra vonatkozó rendelkezések értelmében, mivel ez a fajta értelmezés megkérdőjelezi a 7. cikk 1. bekezdésében foglalt alapelvet.

81. *Írország* a 14. bekezdés kapcsán általános észrevételét az 1. cikk szövegmagyarázatának 27.5 bekezdésében fejti ki.

82. *Svédország* leszögezi, hogy nem gondolja, hogy a „szabad" tőke hozzárendelésére szolgáló, *A nyereség hozzárendelése a telephelyhez* című Jelentésben foglalt különböző módszerek szükségszerűen a független felek közötti piaci ár elvének megfelelő eredményt adnak. Ezért az egyes esetekkel kapcsolatos tények és körülmények vizsgálata során Svédország sok esetben nem tartja úgy, hogy az e módszerek alkalmazásával kapott kamatlevonás összege megfelel a független felek közötti piaci ár elvének. Amennyiben a „szabad" tőke hozzárendelésére vonatkozó eltérő nézetek kettős adóztatáshoz vezetnek, a 25. cikk szerinti kölcsönös egyeztető eljárást kell alkalmazni.

83. Az *Egyesült Államok* a 27. és 65. bekezdés kapcsán tisztázni kívánja, hogyan fogja feloldani föl a 7. cikk 2. bekezdésének alkalmazásából eredő kettős adóztatást. Amennyiben az adóalany igazolni tudja az Egyesült Államok illetékes hatósága felé, hogy a kettős adóztatás az Egyesült Államok belső törvényei által kínált mechanizmusok – például a más ügyletből eredő külföldi adójóváírás korlátozása – igénybe vételét követően is fennáll, az Egyesült Államok feloldja az ilyen további kettős adóztatást.

84. *Törökország* nem osztja a 7. cikk szövegmagyarázatának 28. bekezdésében kifejtett nézeteket.

A cikkre vonatkozó fenntartások

85. *Ausztrália* fenntartja a jogot egy olyan rendelkezés beillesztésére, amelyik megengedi nemzeti törvényei alkalmazását a biztosítás bármely formájából származó jövedelem adóztatásában.

86. *Ausztrália* fenntartja a jogot egy olyan rendelkezés beillesztésére, amelyik tisztázza azt a jogát, hogy megadóztassa a vállalkozási nyereségnek azt a részét, amelynek a másik szerződő állam belföldi illetőségű személye a haszonhúzója, ha az ilyen nyereséget egy alapítványi vagyon (trust estate) – kivéve azokat a befektetési társaságokat, amelyek az ausztráliai adózás céljából tár-

saságnak minősülnek – vagyonkezelője szerzi meg az Ausztráliában lévő telephelyén keresztül folytatott tevékenységéből.

87. *Korea* és *Portugália* fenntartják a jogot, hogy adóztassák a szakmai szolgáltatásokat nyújtó vagy más önálló jellegű tevékenységet folytató magánszemélyeket, ha területükön bármely tizenkét hónapos időszakban összesen 183 napot meghaladó időszakot vagy időszakokat töltenek, még akkor is, ha nem áll rendelkezésükre telephely (vagy állandó bázis) a szolgáltatások nyújtása vagy a tevékenység folytatása céljából.

88. *Olaszország* és *Portugália* fenntartják a jogot, hogy adóztassák az önálló szabadfoglalkozású személyeket egy külön cikk értelmében, amely megfelel a 2000-ben törölt 14. cikknek.

89. Az *Egyesült Államok* fenntartja a jogot a 7. cikk megváltoztatására annak érdekében, hogy a cikk 1. és 2. bekezdésének alkalmazásakor a telephelynek fennállása alatt betudható bármely jövedelem vagy nyereség adóköteles legyen abban a szerződő államban, ahol a telephely található, még akkor is, ha a fizetéseket elhalasztják a telephely megszüntetéséig. Az Egyesült Államok azt is meg kívánja jegyezni, hogy fenntartja a jogot ugyanezen szabály alkalmazására a 11., 12., 13. és 21. cikkekben.

90. *Törökország* fenntartja a jogot, hogy a tartályok bérbeadásából származó jövedelemre minden esetben forrásadót vessen ki. Az 5. és a 7. cikk ilyen jövedelemre való alkalmazásakor a telephelyekkel kapcsolatos szabályt kívánja alkalmazni az egyszerű lerakatokra, raktárügynökökre és az operatív fiókokra (operational branch).

91. *Norvégia* és az *Egyesült Államok* fenntartják a jogot, hogy a 8. cikkben meghatározott nemzetközi közlekedésben alkalmazott tartályok használatából, karbantartásából és bérbeadásából származó jövedelmet ugyanúgy adóztassák meg, mint a vízi és a légi szállításból származó jövedelmet.

92. *Ausztrália* és *Portugália* fenntartják a jogot, hogy kétoldalú tárgyalásokon olyan rendelkezést javasoljanak, hogy ha egy szerződő állam illetékes hatóságának nem áll rendelkezésére elégséges információ egy vállalkozás telephelyének betudható nyereség meghatározásához, akkor az illetékes hatóság ebből a célból az adott állam adótörvényének rendelkezéseit alkalmazhassa a vállalkozásra, azzal a fenntartással, hogy az ilyen törvény alkalmazásának – amennyire azt az illetékes hatóság rendelkezésére álló információk lehetővé teszik – összhangban kell állnia e cikk elveivel.

93. *Mexikó* fenntartja a jogot, hogy a telephely szerinti államban megadóztassa a javaknak és áruknak közvetlenül a másik szerződő államban található központja által történő értékesítéséből származó vállalkozási nyereséget, feltéve,

hogy az említett javak és áruk egyformák vagy hasonló típusúak, mint a telephelyen keresztül értékesített áruk. Mexikó kormánya ezt a szabályt csak a visszaélések elleni óvintézkedésként alkalmazza, nem általános kényszerelvonási („force of attraction") elvként; így nem folyamodik ehhez a szabályhoz, ha a vállalkozás bizonyítja, hogy az értékesítés mással indokolható, mint az Egyezmény biztosította kedvezmények megszerzésével.

94. A *Cseh Köztársaság* fenntartja a jogot, hogy a 3. bekezdést kiegészítse egy olyan rendelkezéssel, amely a lehetséges megfelelő helyesbítéseket a jóhiszemű esetekre korlátozza.

95. *Új-Zéland* fenntartja a jogot, hogy a 7. cikk előző változatát használja, figyelembe véve az ahhoz a változathoz (azaz a közvetlenül a Modellegyezmény 2010-es aktualizálása előtti Modellegyezményben szereplő változathoz) fűzött észrevételeit és fenntartásait, mert nem ért egyet a 2010-es, *A nyereség hozzárendelése a telephelyhez* című jelentés I. részében szereplő megközelítéssel. Ennélfogva nem támogatja az aktualizálás alkalmával a cikk szövegmagyarázatában végzett változtatásokat.

96. *Chile*, Görögország, Mexikó és Törökország fenntartják a jogot, hogy a 7. cikk előző változatát, azaz a közvetlenül a Modellegyezmény 2010-es aktualizálása előtti Modellegyezményben szereplő változatot használják. Ezért nem támogatják az aktualizálás alkalmával a cikk szövegmagyarázatában végzett változtatásokat.

97. *Portugália* fenntartja a jogot, hogy az egyezményeiben a cikk 2010 előtti szövegét fogadja el addig, amíg a belső törvényeit nem igazítja hozzá az új megközelítés alkalmazásához.

98. *Szlovénia* fenntartja a jogot, hogy rögzítse: a 3. bekezdés szerinti esetleges helyesbítést csak akkor végzi el, ha azt indokoltnak tartja.

MELLÉKLET

A 7. CIKK ÉS AZ AHHOZ TARTOZÓ SZÖVEGMAGYARÁZAT ELŐZŐ VÁLTOZATA

Az alábbiakban a 7. cikk és az ahhoz tartozó szövegmagyarázat 2010. július 22. előtt érvényes szövege olvasható. A cikk és a szövegmagyarázat előző változatát korábbi joghely-hivatkozásul céljából közöljük, mivel az ezen dátum előtt kötött kétoldalú adóegyezmények alkalmazása és értelmezése tekintetében továbbra is érvényesek.

7. cikk

VÁLLALKOZÁSI NYERESÉG

1. Az egyik Szerződő Állam vállalkozásának nyeresége csak ebben a Szerződő Államban adóztatható, kivéve, ha a vállalkozás a tevékenységét a másik Szerződő Államban lévő telephelye útján fejti ki. Amennyiben a vállalkozás ily módon fejti ki tevékenységét, a vállalkozás nyeresége adóztatható a másik Államban, de csak olyan mértékben, amilyenben a nyereség ennek a telephelynek tulajdonítható.
2. A 3. bekezdés rendelkezéseinek fenntartásával, amikor az egyik Szerződő Állam vállalkozása a másik Szerződő Államban lévő telephelyen keresztül végez üzleti tevékenységet mindkét Szerződő Államban, akkor mindkét Államban olyan nyereséget kell a telephelynek tulajdonítani, amelyet akkor érhetne el, ha önálló és külön vállalkozásként azonos vagy hasonló feltételek között azonos vagy hasonló tevékenységet végezne, önálló üzleti kapcsolatot tartva fenn azzal a vállalkozással, amelyiknek a telephelye.
3. A telephely nyereségének megállapításakor levonhatók az e telephely érdekében felmerült költségek, beleértve az üzletvezetési és az általános ügyviteli költségeket, függetlenül attól, hogy azok abban az Államban keletkeztek-e, ahol a telephely található, avagy máshol.
4. Amennyiben az egyik Szerződő Államban az a gyakorlat, hogy a telephely nyereségét a vállalkozás teljes nyereségének a vállalkozás különböző részeihez való arányos hozzárendelésével határozzák meg, a 2. bekezdés rendelkezései nem akadályozhatják meg az adott Szerződő Államot abban, hogy az adóköteles nyereséget a szokásos arányosítással határozza meg; az alkalma-

zott arányosítási módszernek azonban az e cikkben megfogalmazott elvekkel összhangban lévő eredményt kell hoznia.

5. Nem tulajdonítható nyereség a telephelynek csupán azért, mert a telephely javakat vagy árukat vásárol a vállalkozás részére.

6. Az előző bekezdések alkalmazásában a telephelynek tulajdonítható nyereséget évről évre azonos módon kell megállapítani, hacsak nem merül fel alapos és elégséges indok ennek ellenkezőjére.

7. Amikor a nyereség olyan jövedelemelemeket is tartalmaz, amelyekkel az Egyezmény más cikkei külön foglalkoznak, e cikk rendelkezései nem érintik azoknak a cikkeknek a rendelkezéseit.

I. Bevezető megjegyzések

1. Ez a cikk sok szempontból az 5. cikk folytatása és kiegészítése a telephely koncepció meghatározását illetően. A telephelyet mint feltételt a kettős adóztatás elkerüléséről szóló nemzetközi egyezmények általánosan használják annak meghatározására, hogy egy bizonyos jövedelemfajta adóköteles-e vagy sem abban az országban, ahonnan származik, de ez a feltétel önmagában nem nyújt teljes megoldást a vállalkozási nyereség kettős adóztatásának problémájára; az ilyen kettős adóztatás megelőzése érdekében ki kell egészíteni a telephely meghatározást egy olyan egyetértésen alapuló szabályrendszerrel, amely szerint a telephelynek tulajdonítható nyereséget ki kell számítani. Egy kissé más megvilágításba helyezve a dolgot, amikor az egyik szerződő állam vállalkozása a másik szerződő államban folytat üzleti tevékenységet, az utóbbi állam hatóságai két kérdést kell hogy feltegyenek maguknak, mielőtt megadóztatnák a vállalkozás nyereségét. Az első az, hogy a vállalkozásnak van-e telephelye országukban, s ha a válasz igenlő, akkor a második az, hogy mi az a nyereség – ha egyáltalán van –, amely után a telephely adót köteles fizetni. A 7. cikk a második kérdés megválaszolásához használandó szabályokkal foglalkozik. Az egyik szerződő állam olyan vállalkozása nyereségének a meghatározására vonatkozó szabályokkal, amely a másik szerződő állam vállalkozásával tart fenn üzleti kapcsolatot, ahol a két vállalkozás kapcsolt vállalkozás, a 9. cikk foglalkozik.

2. Sem a 7. cikk, sem a 9. cikk nem különösebben részletes, és nem volt szembetűnően újszerű akkor, amikor az OECD elfogadta őket. Azzal a kérdéssel, hogy milyen ismérvek alapján kell a nyereséget a telephelyhez rendelni, illetve hogyan kell megosztani a kapcsolt vállalkozások tranzakcióiból származó nyereséget, számos, a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény és több,

a Népszövetség által kidolgozott modell volt kénytelen foglalkozni, még mielőtt az OECD először napirendre tűzte a kérdést; az alkalmazott megoldások általában egy szabványos formát követtek.

3. Általánosan elismert tény, hogy a legfőbb elvek, amelyekre ez a szabványos forma épül, jól megalapozottak, és amikor az OECD először megvizsgálta a kérdést, elegendőnek tűnt azokban kisebb – elsősorban a jobb érthetőséget célzó – módosításokat és változtatásokat végrehajtani. A két cikk számos irányelvet tartalmaz. Nem írnak elő olyan pontos szabályrendszert – ez a dolgok természetéből adódóan nem is várható el tőlük –, amelyik minden lehetséges problémára megoldást nyújt az egyik állam vállalkozásának másik államban történő nyereségszerzésével kapcsolatban. A modern kereskedelem végtelen számú módon szerveződik, és meglehetősen kilátástalan volna egy kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény egy cikkének viszonylag szűkös keretei között mindenre kiterjedő szabálykészletet meghatározni az összes lehetséges probléma kezelésére.

4. El kell azonban ismerni, hogy jelentős eltérések voltak a 7. cikkben foglalt általános irányelvek, valamint a cikk megszövegezésének alapjául szolgáló korábbi egyezmények és modellek rendelkezéseinek értelmezése terén. A 7. cikk egységes értelmezésének hiánya pedig felveti a kettős adóztatás és az adóztatás elmaradásának problémáit. Ezért fontos, hogy – szükség esetén a 25. cikkben foglalt kölcsönös egyeztető eljárás segítségével – az adóhatóságok megegyezzenek az e problémák kezelésére szolgáló, kölcsönösen elfogadható módszerekben.

5. Az évek során ezért az Adóügyi Bizottság jelentős időt és erőfeszítést fordított arra, hogy megkísérelje biztosítani a cikkben foglalt szabályok egységesebb értelmezését és alkalmazását. A Modellegyezmény 1977. évi elfogadásakor kisebb módosításokat hajtottak végre a cikk szövegében, és bizonyos változtatásokat hajtottak végre a szövegmagyarázatban is. Egy 1984-ben megjelent jelentés[1] megvizsgálta ezt a kérdést a bankok esetére. Felismerve a telephelynek tulajdonítható nyereség meghatározásában fennálló bizonytalanságot, a Bizottság 1987-ben megkezdte a kérdés vizsgálatát, melynek eredményeként 1993-ban elfogadta *A jövedelem hozzárendelése a telephelyhez* című jelentést[2], majd a szövegmagyarázat módosításait.

---

[1] „The Taxation of Multinational Banking Enterprises", in *Transfer Pricing and Multinational Enterprises Three Taxation Issues*, OECD, Paris, 1984. [A multinacionális banki vállalkozások adóztatása, *Transzferárazás és multinacionális vállalkozások: Három adózási kérdés*. OECD, Párizs, 1984.]

[2] A jelentés az OECD Modellegyezmény cserélhető lapos változatának II. kötetében újból megjelent. R(13)-1. o.

6. E munka ellenére az OECD és az OECD-n kívüli országok gyakorlatában továbbra is jelentős különbségek álltak fenn a nyereség telephelyhez rendelése, valamint a 7. cikk értelmezése terén. A Bizottság elismerte, hogy biztosabb fogódzót kell nyújtani az adóalanyoknak: az 1995-ben elfogadott *Transzferár irányelvek a multinacionális vállalkozások és az adóhatóságok számára* című jelentésében jelezte, hogy a későbbiekben még foglalkozik a független felek közötti piaci ár elvének a telephelyekre való alkalmazásával. E munka eredményeként jött létre 2008-ban *A nyereség hozzárendelése a telephelyhez* című jelentés. A jelentésben kidolgozott megközelítést nem szorította korlátok közé sem a 7. cikk eredeti szándéka, sem annak korábbi gyakorlata és értelmezése. Ehelyett az volt a fő célja, hogy a 7. cikkben megfogalmazza azt a megközelítést, ami korunk multinacionális tevékenységeit és kereskedelmét figyelembe véve a nyereség telephelyhez rendelésére vonatkozóan a legkívánatosabb.

7. A jelentésben bemutatott megközelítés foglalkozik mind általánosságban a nyereségnek a telephelyhez rendelésével (a jelentés I. része), mind külön a nyereségnek a pénzügyi szektorban – ahol a telephelyen keresztül történő kereskedés széles körben elterjedt – tevékenykedő vállalkozások telephelyeihez történő hozzárendelésével (a jelentés II. része a bankok telephelyeivel, III. része a globális kereskedést folytató vállalkozások telephelyeivel, a IV. része pedig a biztosítási tevékenységet folytató vállalkozások telephelyeivel foglalkozik). A Bizottság megítélése szerint a jelentésben foglalt útmutatás a korábbiaknál jobb módszert nyújt a nyereség telephelyhez történő hozzárendelésére. Belátja azonban, hogy a jelentés egyes következtetései eltérnek attól, ahogyan a cikket ebben a szövegmagyarázatban korábban értelmezték. Ezért módosítottuk a szövegmagyarázatot: belefoglaltunk néhány következtetést a jelentésből, amelyek nem álltak ellentétben a szövegmagyarázat előző változatával, amely bizonyos területekre konkrét módszereket írt elő, míg más területeken jelentős szabadságot hagyott. Ennek megfelelően a jelentés nemzetközileg elfogadott elveket képvisel, és olyan mértékben, amennyiben nem mond ellent ennek a szövegmagyarázatnak, útmutatást nyújt a cikkben foglalt, független felek közötti piaci ár elvének alkalmazásához.

8. 2000 előtt a szakmai szolgáltatásokból és egyéb önálló jellegű tevékenységekből származó jövedelemmel külön cikk – a 14. – foglalkozott. A cikk rendelkezései hasonlítottak az üzleti haszonra alkalmazottakhoz, de az állandó bázis fogalmat használták a telephely helyett, mivel eredetileg úgy vélték, hogy az utóbbit a kereskedelmi és ipari tevékenység számára kell fenntartani. Ám nem volt mindig világos, hogy mely tevékenységek tartoznak a 14. cikk hatálya alá a 7. cikk helyett. A 14. cikk 2000. évi elhagyása azt a tényt tükröz-

te, hogy nem volt szándékos különbség a 7. cikkben használt telephely és a 14. cikkben használt állandó bázis között, illetve a 7. és a 14. cikk által alkalmazott nyereség- és adószámítási módszerek között. Ezért a 14. cikk törléséből kifolyólag a szakmai szolgáltatásokból és egyéb önálló jellegű tevékenységekből származó jövedelemmel – mint vállalkozási nyereséggel – most a 7. cikk foglalkozik. Ezt erősítette meg az Egyezmény kibővítése az „üzlet" meghatározásával, amely egyértelműen leszögezi, hogy ez a fogalom a szakmai szolgáltatásokat és az egyéb önálló jellegű tevékenységeket foglalja magában.

II. A cikk rendelkezéseinek szövegmagyarázata

1. bekezdés

9. Ez a bekezdés két kérdéssel foglalkozik. Először is újra leszögezi a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezményeknek azt az általánosan elfogadott alapelvét, hogy az egyik állam vállalkozása nem adóztatható meg a másik államban, kivéve, ha a vállalkozás a másik állambeli üzleti tevékenységét az ott lévő telephelyén keresztül fejti ki. Ezen alapelv érdemei aligha vitathatók el. Elegendő talán annyit mondani, hogy elfogadottá vált a nemzetközi adóügyekben az az elv, hogy mindaddig, amíg egy állam vállalkozása nem hoz létre telephelyet egy másik államban, nem helyes úgy tekinteni, hogy a vállalkozás olyan mértékben vesz részt a másik állam gazdasági életében, hogy annak adóztatási joghatósága alá kerüljön.

10. A második elv szerint, amelyet a bekezdés második mondata tükröz, a telephely szerinti állam adóztatási joga nem terjed ki arra a nyereségre, amelyet a vállalkozás az adott államban szerez, de amely nem tulajdonítható az érintett telephelynek. Ez egy olyan kérdés, amelyikben az idő során megoszlottak a vélemények: egyes országok az általános kényszerelvonási („force of attraction") elvet követték, mely szerint a területükön található forrásból származó egyéb vállalkozási nyereséget, osztalékot, kamatot, jogdíjat és más hasonló jövedelmet teljes mértékben megadóztathatják, ha a kedvezményezett telephellyel rendelkezik a területükön, akkor is, ha a jövedelem egy része egyértelműen nem az érintett telephelynek tulajdonítható. Míg egyes kétoldalú adóegyezmények tartalmaznak egy, az adóelkerülés kiküszöbölését célzó korlátozott szabályt, mely a kényszerelvonási elv egy korlátozott változatán alapul, és csak a telephelyen folytatott tevékenységhez hasonló tevékenységekből származó vállalkozási nyereségre alkalmazható, a fent említett általános kényszerelvonási elvet a nemzetközi adóegyezmények gyakorlata már kizárja. A kettős adóztatásról szóló egyezményekben jelenleg általánosan elfogadott elv azon a nézeten alapul,

hogy egy külföldi vállalkozás bizonyos országból származó nyereségének adóztatásakor az adott ország adóhatóságai külön kötelesek megvizsgálni a vállalkozás adott országból származó nyereségének forrásait, és azokra külön elemezni a telephely feltétel teljesülését, figyelemmel az egyezmény más cikkeinek esetleges alkalmazhatóságára is. Ez a megoldás lehetővé teszi az adóigazgatási tevékenységek, valamint a jogszabályi előírások betartásának egyszerűbbé és hatékonyabbá tételét, és jobban alkalmazkodik az üzletmenet szokásos módjához A modern üzleti tevékenység szervezete meglehetősen bonyolult. Nagyszámú társaság működik, amelyek mindegyike rendkívül szerteágazó tevékenységet tudhat magáénak, és sok országban fejt ki széles körű üzleti aktivitást. Elképzelhető, hogy egy ilyen társaság telephelyet hoz létre egy másik országban, amelyen keresztül gyártási tevékenységet folytat, míg ugyanezen társaság egy másik része abban a másik országban független ügynökön keresztül egészen másfajta árukat és iparcikkeket értékesít. A társaságnak alapos – például a korábbi üzleti módszerein vagy üzleti kényelmen alapuló – kereskedelmi indoka lehet arra, hogy ezt az utat válassza. Ha a telephely szerinti ország ragaszkodna ahhoz, hogy megkísérelje meghatározni, majd megadóztatni a független ügynökön keresztül végzett minden egyes tranzakció nyereségtartalmát, hogy ezt a nyereséget összevonja a telephely nyereségével, ez a módszer jelentős zavart okozna a szokásos kereskedelmi tevékenységekben, és szemben állna az Egyezmény céljával.

11. A vállalkozás nyereségének a telephelynek tulajdonítható részéről szólva az 1. bekezdés második mondata közvetlenül utal a 2. bekezdése, amely tartalmazza azt az irányelvet, amely megszabja, hogy milyen nyereség rendelhető hozzá egy telephelyez. Mivel a 2. bekezdés része annak a szövegkörnyezetnek, amelyben a mondat olvasandó, ez a mondat nem értelmezhető úgy, hogy ellentmondjon a 2. bekezdések, például úgy, mintha a telephelynek tulajdonítható nyereséget az egész vállalkozás nyereségének összegére korlátozná. Ezért, míg az 1. bekezdés előírja, hogy a szerződő állam csak olyan mértékben adóztathatja a másik szerződő állam vállalkozásának nyereségét, amilyen mértékben az az első államban található telephelynek tulajdonítható, a 2. bekezdés az, amely meghatározza a „telephelynek tulajdonítható nyereség” kifejezés jelentését. Más szóval, a 2. bekezdésben foglalt irányelv azzal járhat, hogy nyereséget tulajdonítanak egy telephelynek annak ellenére, hogy a vállalkozás egésze sosem ért el nyereséget; de épp ellenkezőleg, azzal is járhat, hogy egy telephelynek nem tulajdonítanak nyereséget annak ellenére, hogy a vállalkozás egésze nyereséget ért el.

12. Egyértelmű azonban, hogy a vállalkozás szerződő állama érdekelt abban, hogy a telephely szerinti állam helyesen alkalmazza a 2. bekezdésben foglalt

irányelvet. Mivel az irányelv mindkét szerződő államra érvényes, a vállalkozás államának a 23. cikk szerint ki kell küszöbölnie a jogszerűen a telephelynek tulajdonítható nyereség kettős adóztatását. Más szóval, amennyiben az az állam, amelyben a telephely található, olyan nyereség adóztatását kísérli meg, amely a 7. cikk szerint nem a telephelynek tulajdonítható, az olyan nyereség kettős adóztatásához vezethet, amelyet jogszerűen csak a vállalkozás állama adóztathatna meg.

13. Az 1. bekezdés célja az, hogy korlátozza az egyik szerződő állam jogát a másik szerződő állam vállalkozásai vállalkozási nyereségének adóztatását illetően. A bekezdés nem korlátozza a szerződő államok adóztatási jogát az ellenőrzött külföldi társaságokról szóló belső jogszabályok alapján belföldi illetőségű személyek vonatkozásában, annak ellenére sem, hogy a belföldi illetőségű személyekre így kivetett adót esetleg egy, a másik szerződő államban belföldi illetőségű vállalkozás nyereségének azon részére való hivatkozással számítják ki, amely az adott belföldi illetőségű személy ilyen vállalkozásban való részesedésére jut. Az egyik állam által saját belföldi illetőségű személyeire így kivetett adó nem csökkenti a másik állam vállalkozásának nyereségét, ezért nem állítható, hogy azt annak a nyereségére rótták ki. (Lásd az 1. cikk szövegmagyarázatának 23. bekezdését és a 10. cikk szövegmagyarázatának 37–39. bekezdéseit is.)

2. bekezdés

14. Ez a bekezdés azt az alapvető irányelvet határozza meg, amelyre a nyereség telephelyhez való rendelését alapozni szándékozzák. Azt a nézetet tartalmazza, hogy az a nyereség tulajdonítható egy telephelynek, amelyet az adott telephely akkor ért volna el, ha a vállalkozás más részei helyett egy teljesen különálló vállalkozással kötött volna üzletet a piacon uralkodó feltételekkel és árakkal. Ez megfelel a 9. cikk szövegmagyarázatában említett „független felek közötti piaci ár” elvnek. Az így meghatározott nyereség általában meg kell, hogy egyezzen azzal a nyereséggel, amely elvárható lenne a helyes üzleti számvitel szokásos alkalmazásával.

15. A bekezdés előírja, hogy ezt az elvet mindegyik szerződő államra alkalmazni kell. Ez nyilvánvalóan nem azt jelenti, hogy az az összeg, amely után a vállalkozásnak a forrásállamban adóznia kell, egy adott időszakban pontosan ugyanannyi lesz, mint az a jövedelemösszeg, amely után a másik államnak a 23 A vagy 23 B cikk értelmében kedvezményt kell nyújtania. A két állam belső törvényei közötti – például az amortizációs rátát, a jövedelem elszámolásának időpontját vagy bizonyos kiadások levonhatóságát érintő, a jelen cikk 3. bekezdésével összhangban álló – különbségek eredményeként az adóköteles jövedelem rendszerint mindegyik államban eltérő.

16. Az esetek döntő többségében a telephely üzleti számláit használják az adott telephelynek jogszerűen betudható nyereség megállapításához, hiszen ez általában rendelkezésre áll, ha másért nem, azért, mert egy jól vezetett üzleti szervezet általában tisztában kíván lenni egyes fiókjainak nyereségességével. Kivételes esetekben előfordulhat, hogy nem léteznek külön számlák. (Vö. a lenti 51-55. bekezdésekkel.) Ha azonban vannak ilyen számlák, természetesen azok képezik a helyesbítési eljárás kiindulópontját, amennyiben erre szükség van annak megállapításához, hogy a 2. bekezdésben foglalt irányelv értelmében jogszerűen mennyi nyereség tulajdonítható a telephelynek. Talán nem felesleges annak hangsúlyozása, hogy ez az irányelv nem hatalmaz fel arra, hogy üres feltételezésekre alapozott nyereségszámokat hozzunk létre; mindig a telephely üzleti nyilvántartásaiban szereplő valós tényekből kell kiindulni, szükség szerint módosítva az azokból következő nyereségszámokat. Amint azonban az alábbi 19. bekezdésben megjegyezzük, és *A nyereség hozzárendelése a telephelyhez* című jelentés 39. bekezdésében ismertettük, a nyilvántartásoknak és dokumentációnak eleget kell tenniük bizonyos követelményeknek ahhoz, hogy a valós tényeket tükrözőnek minősüljenek.

17. Annak megállapításához, hogy szükség van-e a 2. bekezdés szerinti helyesbítésre, meg kell határozni azt a nyereséget, amelyet akkor értek volna el, ha a telephely önálló és külön vállalkozásként azonos vagy hasonló feltételek között azonos vagy hasonló tevékenységet végzett volna, önálló üzleti kapcsolatot tartva fenn a vállalkozás többi részével *A nyereség hozzárendelése a telephelyhez* című jelentés I. részének D-2 és D-3 szakasza ismerteti az erre szolgáló kétlépcsős módszert. A módszer lehetővé teszi annak a nyereségnek a kiszámítását, amely a 2. bekezdésben foglalt irányelvnek megfelelően hozzárendelhető a telephelyen keresztül kifejtett minden tevékenységhez, ideértve a más független vállalkozásokkal folytatott ügyleteket, a kapcsolt vállalkozásokkal folytatott ügyleteket, valamint (a fent említett második lépésben) a vállalkozás más részeivel folytatott üzletkötést (pl. belső tőkejuttatás vagy javak juttatása, belső szolgáltatások nyújtása – lásd például a 31. és 32. bekezdést).

18. A módszer első lépése annak meghatározása, hogy milyen tevékenységeket folytatnak a telephelyen keresztül. Ez a funkcionális és tényelemzés módszerével történik (ezzel kapcsolatban a *Transzferár irányelvek a multinacionális vállalkozások és az adóhatóságok számára* című jelentésben[1] foglalt útmutatásnak van jelentősége). Ebben az első lépésben megtörténik a telephelyen ke-

[1] Published in a full format as Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, OECD, Paris, 1995. [A jelentés eredeti változatát az OECD Tanácsa 1995. június 27-én fogadta el. Teljes formájában a *Transzferár irányelvek a multinacionális vállalkozások és az adóhatóságok számára* címen adták ki, OECD, Párizs, 1995.]

resztül vállalt, gazdaságilag lényeges tevékenységek és felelősség azonosítása. Az elemzés során a telephelyen keresztül vállalt tevékenységeket és felelősséget a szükséges mértékben a vállalkozás egésze által vállalt tevékenységek kontextusában kell szemlélni, kiemelve a vállalkozás azon részeit, amelyet a telephellyel üzletet kötnek. A módszer második lépését az ilyen üzletkötések díjazásának meghatározása képezi, melyhez a kapcsolt vállalkozásokra vonatkozó, független felek közötti piaci ár elvének alkalmazására kidolgozott elveket kell analóg módon használni (az elveket a *Transzferár irányelvek a multinacionális vállalkozások és az adóhatóságok számára* fejti ki), annak alapján, hogy a vállalkozás milyen funkciókat lát el, milyen eszközöket használ fel és milyen kockázatokat vállal a telephelyen keresztül, illetve a vállalkozás többi részén keresztül.

19. Felmerülhet az a kérdés, hogy mennyire lehet támaszkodni ezekre a számviteli nyilvántartásokra, ha azok a központ és annak telephelye közötti (vagy maguk a telephelyek közötti) megállapodásokon alapulnak. Nyilvánvalóan az ilyen belső megállapodások nem minősülhetnek jogilag kötelező erejű szerződéseknek. Azonban, amennyiben a központ és a telephely üzleti számláit az ilyen megállapodások alapján szimmetrikusan vezetik, és az adott megállapodások a vállalkozás különféle részlegei által ellátott feladatokat tükrözik, az adóhatóságok elfogadhatják ezeket a könyveléseket. A számlák azonban csak akkor tekinthetők szimmetrikusan vezetettnek, ha a telephely könyveiben a tranzakciók értéke vagy a nyereség, illetve a költség hozzárendelésének a módszerei pontosan megegyeznek a központ könyveiben szereplő értékekkel vagy hozzárendelési módszerekkel, nemzeti valutában – vagy abban a valutában, amelyben a vállalkozás a tranzakcióit könyveli – kifejezve. Emellett, amint azt a 16. bekezdésben kifejtettük, a nyilvántartásoknak és dokumentációnak eleget kell tenniük bizonyos követelményeknek ahhoz, hogy a valós tényeket tükrözőnek minősüljenek. Ha például az üzleti számlák olyan belső megállapodásokon alapulnak, amelyek csupán mesterséges intézkedéseket tükröznek a vállalkozás egyes részlegeinek valóságos gazdasági funkciója helyett, ezeket a megállapodásokat egyszerűen figyelmen kívül kell hagyni, és a számlákat értelemszerűen ki kell javítani. Ez a helyzet áll fenn, ha egy értékesítéssel foglalkozó telephely – belső megállapodás alapján – a megbízó szerepét játssza (viseli az értékesítés összes kockázatát, és jogot formál annak minden hasznára), amikor valójában nem más, mint közvetítő vagy ügynök (korlátozott kockázatot visel, és a keletkező jövedelemnek csak korlátozott részére van jogosultsága), vagy fordítva: közvetítő vagy ügynöki szerepet játszik, holott valójában ő a megbízó.

20. Megállapítható tehát, hogy a fenti követelményeknek megfelelő számviteli nyilvántartások és egyidejű dokumentáció alkalmas kiindulási pont a nyere-

ségnek a telephelyhez rendeléséhez. Hasznos, ha az adóalanyok ilyen dokumentációt készítenek, mert az jelentősen csökkentheti a viták lehetőségét. Azokat a feltételeket, amelyek fennállása esetén az adóhatóság hitelt ad az ilyen dokumentációnak, *A nyereség hozzárendelése a telephelyhez* című jelentés D-2 szakaszának (*vi)b)* pontja tárgyalja.

21. Adóköteles nyereség képződhet akkor, amikor valamelyik állam területén található telephely üzleti vagyonát képező eszközt – legyen az kereskedelmi készlet vagy más – átadják ugyanazon vállalkozás másik államban lévő telephelyének vagy központjának. A 7. cikk lehetővé teszi az első állam számára, hogy megadóztassa az ilyen átadással kapcsolatban feltételezetten felmerülő nyereséget. Ez a nyereség az alábbiak szerint határozható meg. Azokban az esetekben, amikor ilyen átadás történik – függetlenül attól, hogy ez végleges vagy sem –, felmerül a kérdés, hogy mikor realizálódik adóköteles nyereség. Ha az adott vagyon jelentős piaci értékkel bír, és feltehetően az átadást követő adóévben megjelenik az importáló telephelynek vagy a vállalkozás más részlegének a mérlegében, az adóköteles nyereség realizálása – ami a vállalkozás egészét illeti – a gyakorlatban nem feltétlenül a vizsgált átadás adóévében történik. Ám az a puszta tény, hogy a vagyon kikerül egy adójoghatóság hatásköréből, a vagyonnak betudható felhalmozott nyereség adóztatását vonhatja maga után, mivel a realizálás fogalmának értelmezése az egyes országok belső törvényeitől függ.

22. Ha az az ország, ahol a telephely működik, egy ilyen belső átadásból származó nyereséget az átadás lebonyolításakor azonnal megadóztat – akkor is, ha az ténylegesen nem realizálódik a következő kereskedelmi évig –, akkor szükségszerűen időeltérés keletkezik az adó külföldön történő megfizetése és azon időpont között, amikor az figyelembe vehető a vállalkozás központjának országában. Az időeltérésben komoly problémák rejlenek, különösen akkor, ha a telephely tárgyi eszközeit vagy (felszámolása esetén) teljes üzemi berendezésállományát átadja a vállalkozás egy másik részlegének. Ilyenkor a központ szerinti ország feladata, hogy – eseti jelleggel – kétoldalú megoldást találjon a másik országgal, ha a túladóztatás komoly veszélye áll fenn.

23. Az 5. cikk 3. bekezdése különleges szabályt vezet be az olyan üzleti helyre, amely építési terület, vagy építkezési vagy szerelési munkálatok helyszíne. Az ilyen üzleti hely csak akkor telephely, ha a munka tizenkét hónapnál hosszabb ideig tart. A tapasztalatok tanúsága szerint az ilyen típusú telephelyek esetében speciális problémák merülhetnek föl a jövedelemnek a 7. cikk szerint történő telephelyhez rendelése terén.

24. A problémák elsősorban akkor merülnek föl, amikor a vállalkozás más részei, illetve egy kapcsolt fél javakat biztosít vagy szolgáltatásokat végez egy épité-

si területhez, illetve építkezési vagy szerelési munkálatok helyszínéhez kapcsolódóan. Míg ezek a problémák bármely telephely esetében felmerülhetnek, az építési területek, illetve építkezési vagy szerelési munkálatok helyszínei esetében különösen élesen jelentkeznek. Ilyen körülmények között kiemelt figyelmet kell fordítani arra az elvre, hogy a jövedelem csak akkor tulajdonítható egy telephelynek, ha a vállalkozás által az adott telephelyen keresztül kifejtett tevékenységekből származik

25. A vállalkozás más részei által biztosított javak esetében például a javak biztosításából származó nyereség nem a telephelyen keresztül kifejtett tevékenységekből származik, és nem tulajdonítható az adott telephelynek. Hasonló módon az a nyereség, amelynek forrása a vállalkozásnak a telephely szerinti államon kívül működő részei által nyújtott szolgáltatás (pl. terv készítése, tervezés, tervrajzok készítése vagy műszaki segítségnyújtás), nem a telephelyen keresztül kifejtett tevékenységekből származik, és nem tulajdonítható az adott telephelynek.

26. Amennyiben az 5. cikk 5. bekezdése értelmében egy úgynevezett nem független ügynök tevékenysége okán úgy kell tekinteni, hogy valamelyik szerződő állam vállalkozása telephellyel rendelkezik a másik szerződő államban (lásd az 5. cikk szövegmagyarázatának 32. bekezdését), a nyereségnek a más típusú telephelyhez való hozzárendelésére vonatkozó elvek alkalmazandók az ilyen telephelyre is. Első lépésként a nem független ügynök által a vállalkozás nevében végzett tevékenységeket kell meghatározni egy funkcionális és tényelemzés útján, amely meghatározza, hogy milyen funkciókat lát el a nem független ügynök a saját számlájára, illetve a vállalkozás nevében. A nem független ügynök és a vállalkozás, amelynek nevében eljár, potenciálisan két különálló adóalany. Egyfelől a nem független ügynök saját jövedelemre vagy nyereségre tesz szert azokból a tevékenységekből, amelyeket saját számlájára a vállalkozás nevében végez; ha maga az ügynök valamelyik szerződő államban belföldi illetőségű, akkor az ilyen jövedelem vagy nyereség adóztatására az Egyezmény rendelkezései vonatkoznak (ideértve a 9. cikket is, ha az ügynök és a vállalkozás, amelynek a nevében eljár, kapcsolt vállalkozás). Másfelől a vállalkozás létezőnek minősülő telephelyéhez kell rendelni a vállalkozás azon eszközeit és kockázatait, amelyek a nem független ügynök által a vállalkozás nevében végzett funkciókhoz (azaz a nem független ügynök által a vállalkozás részére vállalt tevékenységekhez) kapcsolódnak, csakúgy, mint az e javak és kockázatok alátámasztásához szükséges kellő tőkét. Ezt követően ezen eszközök, kockázatok és tőke alapján kell meghatározni a létezőnek minősülő telephelynek tulajdonítható nyereséget; ez a nyereség elválik attól a jövedelemtől vagy nyereségtől, amely jogszerűen magának a nem független

ügynöknek tulajdonítható, és nem tartalmazza azt (lásd *A nyereség hozzárendelése a telephelyhez* című jelentés I. részének D-5 szakaszát).

3. bekezdés

27. Ez a bekezdés tisztázza a telephelyek költségeire vonatkozóan a 2. bekezdésben meghatározott általános irányelvet. A bekezdés kifejezetten elismeri, hogy a telephely nyereségének számításakor le kell vonni a telephely érdekében bárhol felmerült költségeket. Nyilvánvaló, hogy a beszámítandó költségek összegét olykor becsülni kell, vagy hagyományos módszerekkel kell kiszámolni. Például a vállalkozás központjában felmerülő általános igazgatási költségekből helyénvaló lehet a telephely forgalmának (vagy esetleg bruttó nyereségének) a vállalkozás összes forgalmához (vagy nyereségéhez) viszonyított arányában megállapított rész figyelembevétele. Ennek fenntartásával – az általános vélemény szerint – a telephely érdekében felmerült költségként a ténylegesen felmerülő összeget kell tekintetbe venni. A vállalkozás költségeiből a telephelynek betudott összegre megengedett levonás független az ezen költségek telephely által való tényleges megtérítésétől.

28. Többször felmerült, hogy a 2. és a 3. bekezdés összeegyeztetése nehézségeket támaszt a gyakorlatban, mivel a 2. bekezdés előírja, hogy a telephely és a központ közötti árakat a független felek közötti árak alapján határozzák meg annak érdekében, hogy az olyan nyereséget eredményezzen az átadó entitásnak, amelyre egy független vállalkozással kötött üzlet során számíthatna, miközben a 3. bekezdés szövegezése azt sugallja, hogy a telephelyek érdekében felmerült költségek levonásakor a tényleges összegből kell kiindulni, bármiféle nyereségtartalom hozzáadása nélkül.

29. Bár a 3. bekezdés alkalmazása felvethet bizonyos gyakorlati nehézségeket, különösen a 2. bekezdés mögött húzódó – önálló vállalkozás és független felek közötti tranzakció – elv tekintetében, valójában a két bekezdés elvei nem különböznek. A 3. bekezdés azt jelzi, hogy a telephely nyereségének meghatározásakor meg kell engedni bizonyos költségek levonását, míg a 2. bekezdés úgy rendelkezik, hogy a 3. bekezdés költségek levonására vonatkozó szabályával összhangban meghatározott nyereségnek meg kell egyeznie azzal a nyereséggel, amelyet egy azonos vagy hasonló tevékenységet folytató független és önálló vállalkozás azonos vagy hasonló körülmények között érne el. Ily módon, míg a 3. bekezdés meghatározza a telephelyek nyereségének megállapításához alkalmazandó szabályt, a 2. bekezdés arról rendelkezik, hogy az így kiszámított nyereségnek meg kell egyeznie azzal, amelyet egy önálló és független vállalkozás ért volna el.

30. A 3. bekezdés emellett csak azt határozza meg, hogy mely költségek rendelhetők hozzá a telephelyhez az adott telephelynek tulajdonítható nyereség meghatározása céljából. Nem foglalkozik azzal, hogy az így hozzárendelt költségek levonhatóak-e a telephely adóköteles jövedelmének kiszámítása során, mivel a költségek levonhatóságára vonatkozó feltételeket a belső törvények határozzák meg, az egyenlő elbánásról szóló 24. cikk szabályainak (különösen a cikk 3. és 4. bekezdésének) betartásával.

31. Amikor a telephely nyereségének gyakorlati meghatározásakor ezen elveket alkalmazzák, felvetődhet a kérdés, hogy a vállalkozásnál felmerült adott költség ténylegesen tekinthető-e a telephely érdekében felmerült költségnek, figyelembe véve a 2. bekezdés „önálló és független vállalkozás" elvét. Jóllehet a független társaságok az egymással folytatott kereskedésben általában nyereség realizálására törekednek, és amikor egymásnak eszközt adnak el vagy szolgáltatást nyújtanak, olyan árakat alkalmaznak, amilyeneket a szabadpiac lehetővé tesz, mégis adódhatnak olyan körülmények, amikor nem feltételezhető, hogy egy adott eszköz vagy szolgáltatás beszerezhető lett volna egy független vállalkozástól, vagy amikor a független vállalkozások megállapodnak bizonyos olyan tevékenységek költségeinek megosztásában, amelyeket közösön végeznek egymás kölcsönös hasznára. Az ilyen különleges esetekben helyénvaló lehet a vállalkozásnál felmerülő vonatkozó költségeket a telephely érdekében elszenvedett költségként kezelni. A nehézség azon körülmények és esetek megkülönbözetésében rejlik, amikor a vállalkozásnál keletkező költségek nem tekinthetők a telephely költségének, és – az önálló és független vállalkozás elve alapján – úgy kell felfogni, mintha a vonatkozó eszköz vagy szolgáltatás átadása a központ és a telephely között olyan áron történt volna, amelynek nyereségtartalma is van. A kérdést úgy kell feltenni, hogy vajon az eszközök és szolgáltatások belső átadása – legyen az átmeneti vagy végleges – tekinthető-e olyannak, mint amit a vállalkozás rendes üzletmenete részeként egy harmadik félnek független felek közötti áron – azaz az eladási árba megfelelő nyereségtartalmat beépítve – adott volna el.

32. Az erre a kérdésre adott válasz egyfelől igenlő, ha a költség eredetileg egy olyan tevékenység ellátása során merült fel, amelynek közvetlen célja bizonyos áruk vagy szolgáltatások telephelyen keresztül történő értékesítése és ennek révén nyereség realizálása volt. Másfelől tagadó, ha – az adott eset konkrét tényezői és körülményei alapján – a költség eredetileg egy olyan feladat ellátása során merült fel, amelynek alapvető célja a vállalkozás teljes költségének ésszerűsítése vagy áruforgalmának általános növelése volt.[1]

33. Ha az árut – legyen az készáru, nyersanyag vagy félkész áru – továbbértékesítés céljából szállítják, általában helyénvaló a 2. bekezdés rendelkezéseinek alkalmazása, és a független felek közötti tranzakció elve alapján kiszámított nyere-

ség hozzárendelése a vállalkozás szállítórészlegéhez. Ám még itt is lehetnek kivételek. Az egyik példa erre az, amikor az áruszállítás nem továbbértékesítés céljából, hanem átmeneti üzleti használatra történik; ilyenkor helyénvaló lehet, hogy a vállalkozás azon részlegei, amelyek közösen használják az anyagot, az ilyen anyagköltségeknek csak a rájuk eső részét viselik – például a gépek értékcsökkenésének azt a részét, amelyik a gépek adott részlegek által történő használatához köthető. Természetesen nem szabad elfelejteni, hogy az áruvásárlás önmagában nem hoz létre telephelyet (5. cikk, 4. bekezdés, *d)* albekezdés), ezért ilyen esetben nem vetődik fel a nyereségfelosztás kérdése.

34. Az immateriális jogokat tekintve az egyazon csoporton belüli vállalkozások közötti kapcsolatra érvényes szabályok (például szerzői jogdíjak fizetése vagy költségmegosztási megállapodások) nem alkalmazhatók az egyazon vállalkozás különféle részlegei közötti kapcsolatra. Valóban rendkívül nehéz volna az immateriális jog „tulajdonát" kizárólag a vállalkozás egy bizonyos részlegéhez rendelni és azzal érvelni, hogy a vállalkozás e részlege szerzői jogdíjra jogosult a többi részlegtől úgy, mintha független vállalkozás lenne. Mivel csak egy jogi személy létezik, nem lehetséges a törvényes tulajdonjognak a vállalkozás egy bizonyos részlegéhez való rendelése, és gyakorlati szempontból is gyakran nehézségbe ütközne a létrehozás költségeit a vállalkozás egy bizonyos részlegének betudni. Ezért célszerűbb lehet az immateriális jogok létrehozási költségét úgy tekinteni, hogy az a vállalkozás minden olyan részlegének betudható, amelyek azokat használni fogják, és hogy az a vállalkozás azon különféle részlegei javára merült fel, amelyekhez ennek megfelelően tartoznak. Ebben az esetben helyénvaló az ilyen immateriális jogok tényleges létrehozási vagy megszerzési költségeit, valamint a későbbiekben az adott jogokkal kapcsolatban felmerülő költségeket a vállalkozás különféle részlegei között felosztani, bármiféle árrés vagy szerzői jogdíj nélkül. Ennek során azonban az adóhatóságoknak tudatában kell lenniük annak a ténynek, hogy a kutatás-fejlesztési tevékenységből eredő esetleges negatív következményeket (például a termékhez kötődő felelősség és környezeti károsodások) szintén a vállalkozás különféle részeihez kell hozzárendelni, és ezáltal – adott esetben – kártérítési kötelezettségek jelentkezhetnek.

35. A szolgáltatások területe az, ahol nehézségek adódhatnak annak meghatározásakor, hogy adott esetben egy szolgáltatást annak tényleges költségén vagy a vállalkozás szolgáltatást nyújtó részlegének nyereségét képező haszonkulccsal megnövelt költségen kell-e egyazon vállalkozás különféle részlegei

[1] A pénzügyi eszközök belső átadása, ami elsősorban a bankokat és az egyéb pénzügyi vállalkozásokat érinti, sajátos kérdéseket vet fel, amelyekkel *A nyereség hozzárendelése a telephelyhez* című jelentés II. és III. része foglalkozik.

között elszámolni. A szabványos árú szolgáltatások nyújtása a vállalkozásnak vagy egy részének tevékenységét képezheti. Ilyenkor általában helyénvaló a szolgáltatást ugyanolyan áron elszámolni, mint amilyenen azt egy külső ügyfélnek számlázzák.

36. Amennyiben egy telephely főtevékenysége konkrét szolgáltatások nyújtása azon vállalkozásnak, amelyikhez tartozik, és ha ezek a szolgáltatások tényleges hasznot hajtanak az adott vállalkozásnak, továbbá annak költségei a vállalkozás költségeinek jelentős részét teszik ki, a befogadó ország megkívánhatja, hogy a költségeket egy haszonkulccsal megnöveljék. Amennyire lehetséges, a befogadó országnak kerülnie kell a sematikus megoldásokat, és az adott szolgáltatások értékére kell támaszkodnia, figyelembe véve a konkrét körülményeket.

37. Mindazonáltal gyakoribb, hogy a szolgáltatásnyújtás csupán az egész társaság általános igazgatási tevékenységének része, például amikor a vállalkozás olyan általános képzési rendszert működtet, amelyben minden részleg alkalmazottai részesülnek. Ilyenkor általában helyénvaló a szolgáltatásnyújtás költségét a teljes vállalkozás általános igazgatási költségeinek részeként kezelni, amelyet a ténylegesen felmerült költségen – a vállalkozás másik részlegének nyereségét képező bárminemű haszonkulcs nélkül – kell a vállalkozás különféle olyan részeihez rendelni, amelyek érdekében az adott költségek felmerültek.

38. A vállalkozás általános igazgatási tevékenysége során végzett szolgáltatások kezelése felveti azt a kérdést, hogy vajon a vállalkozás teljes nyereségének bármely része tulajdonítható-e a jó irányításnak. Vegyük egy olyan társaság példáját, amelynek a központja az egyik országban van, de teljes tevékenységét egy másik országban található telephelyén keresztül végzi. Szélsőséges esetben még az is előfordulhat, hogy csak az igazgatósági ülést tartják a központban, és – a formális jogi tevékenységtől eltekintve – a társaság minden egyéb tevékenységét a telephelyen végzik. Ilyenkor valamennyire indokolható az a nézet, hogy a teljes vállalkozás nyereségének legalább egy része a rátermett irányításnak és az igazgatók üzleti éleslátásának tulajdonítható, s ezért a vállalkozás nyereségének egy részét annak az országnak kell betudni, ahol a központ található. Ha a társaságot vállalatirányítási tevékenységet végző ügynökség irányítaná, az kétségkívül felszámítana szolgáltatásaiért valamilyen díjat, ami valószínűleg a vállalat nyereségéből való egyszerű százalékos részesedés lenne. De ennek a gyakorlati megfontolások erősen ellene szólnak, akármi legyen is az ilyen eljárás elvi alapja. Az idézett esetben az igazgatósági költséget – a 3. bekezdés rendelkezéseinek megfelelően – természetesen a telephely nyereségének terhére számolnák el, de az ügyet egészében nézve az a nézet alakult ki, hogy nem volna helyes továbbmenni és „irányítási nyere-

ség” címen valamilyen képzett összeget figyelembe venni és levonni. Ezért a szóban forgó szélsőséges esettel megegyező helyzetekben a telephely adóköteles nyereségének meghatározásakor nem kell tekintetbe venni az olyan nem valós összeget, mint az irányításnak betudható nyereség.

39. Természetesen előfordulhat, hogy azok az országok, amelyekben szokás volt a vállalkozás teljes nyereségének bizonyos részét a vállalat központjának tulajdonítani a jó irányítás nyereségének tükrözése céljából, folytatni kívánják az ilyen elosztási gyakorlatot. A cikknek egyetlen rendelkezése sem tiltja ezt. Mindazonáltal a fenti 38. cikkben mondottakból az következik, hogy az az ország, ahol a telephely található, a telephelynek betudható nyereség kiszámításakor semmiképpen sem köteles levonni azt az összeget, amelyik az irányításnak betudható nyereség címén a nyereség arányos részét a központhoz rendelné.

40. Könnyen előfordulhat, hogy ha az az ország, ahol a vállalkozás központja található, pusztán a jó irányítás címén a vállalkozás nyereségének egy bizonyos százalékát a központhoz rendeli, míg az az ország, ahol a telephely található, nem teszi ezt, a végeredményként kapott adóköteles összeg a két országban a szükségesnél magasabb lesz. Bármely ilyen esetben a vállalkozás központja szerinti országnak kell kezdeményeznie, hogy az adókötelezettség megállapításakor abban az országban elvégezzék a kettős adóztatás elkerüléséhez szükséges helyesbítéseket.

41. A kamat kezelése különös kérdéseket vet fel. Először is, előfordulhat, hogy a központ az általa a telephelynek nyújtott belső „kölcsön” után kamat címén bizonyos összegeket számít fel a telephelynek. Általános egyetértés van abban, hogy a pénzintézetek, például a bankok kivételével az ilyen belső „kamatot” nem kell elismerni. Ennek oka az, hogy
   - Jogi szempontból a kamatfizetés ellenében történő tőkejuttatás és az esedékességkori teljes összegű visszafizetés vállalása valójában egy formális aktus, amely nem egyeztethető össze a telephely valóságos jogi természetével;
   - Gazdasági szempontból a belső tartozások és követelések nem létezőnek bizonyulhatnak, mivel ha egy vállalkozás kizárólag vagy döntő részben sajáttőke-finanszírozású, nem indokolt megengedni olyan kamatköltségek levonását, amelyeket nyilvánvalóan nem kell kifizetnie. Míg a vállalkozáson belüli szimmetrikus költségek és bevételek kétségkívül nem torzítják a vállalkozás teljes nyereségét, addig a részeredményeket önkényesen módosíthatják.

42. Emiatt a belső tartozásokra és követelésekre vonatkozó levonások tilalma általánosan továbbra is érvényben maradna, a bankokkal kapcsolatos, alább említett speciális problémák figyelembevételével.

43. Más a helyzet azonban a vállalkozás hiteltartozásai után ténylegesen felmerült kamatokra vonatkozó levonásokkal. Ezek a tartozások egészben vagy részben a telephely tevékenységeihez kapcsolódhatnak; valójában a vállalkozás által felvett kölcsön szolgálhatja a központot, a telephelyet vagy mindkettőt. Ezekkel a tartozásokkal kapcsolatban az a kérdés merül fel, hogy hogyan határozható meg, hogy a kamat mekkora része vonható le a telephelynek tulajdonítható nyereség kiszámításakor.

44. Az e szövegmagyarázatban 1994 előtt javasolt megközelítés, azaz a tényleges hitelköltségek közvetlen és közvetett felosztása, nem bizonyult célszerű megoldásnak, elsősorban az egységes alkalmazás csekély valószínűsége miatt. Továbbá köztudott, hogy a teljes kamatköltség – vagy a kamat bizonyos közvetlen felosztása után fennmaradó részének – közvetett felosztása gyakorlati nehézségekbe ütközik. Az is jól ismert, hogy a teljes kamatköltség közvetlen felosztása nem feltétlenül tükrözi pontosan a telephely finanszírozásának költségét, mert az adóalanynak módjában állhat befolyásolni, hogy hova könyvelik a hiteleket, és ezért helyesbítésekre lehet szükség a gazdasági valóság – különösen azon tény, hogy egy független vállalkozástól általában elvárható, hogy rendelkezzen egy bizonyos mennyiségű „szabad" tőkével – hű tükrözése érdekében.

45. Következésképpen a tagországok többsége úgy véli, hogy kívánatosabb olyan gyakorlati megoldást találni, amelyik a szervezetnek és az általa végzett feladatoknak egyaránt megfelelő tőkeszerkezetet veszi figyelembe. Ez a megfelelő tőkeszerkezet figyelembe veszi azt, hogy a telephelynek a tevékenysége folytatásához szüksége van egy bizonyos összegű pénzalapra, amely „szabad" tőkéből és kamatozó hiteltartozásból tevődik össze. A cél tehát az, hogy a telephelyhez tartozó funkciók, eszközök és kockázatok támogatásához megfelelő összegű „szabad" tőkének a telephelyhez rendelését követően rendeljük hozzá a piaci alapon számított kamatösszeget. A független felek közötti piaci ár elve értelmében a telephelynek elegendő tőkével kellene rendelkeznie ahhoz, hogy támogassa az általa ellátott funkciókat, a gazdaságilag a tulajdonában álló eszközöket, valamint a vállalt kockázatokat. A pénzügyi szektorban a szabályozók előírják a szavatoló tőke minimális szintjét, hogy az védelmet nyújtson abban az esetben, ha az ágazat jellegéből fakadó kockázatok pénzügyi veszteségben nyilvánulnának meg. A pénzügyi szektoron kívül a tőke nyújt hasonló védelmet a kockázatok manifesztálódása esetére.

46. Amint azt *A nyereség hozzárendelése a telephelyhez* című jelentés I. része D-2 szakaszának *(v)b)* pontja kifejti, több olyan elfogadható megközelítés létezik a „szabad" tőke meghatározására, amely a független felek közötti piaci ár elvével összhangban álló eredményt ad. Mindegyik megközelítésnek meg-

vannak a maga erős és gyenge pontjai, melyek az adott esek körülményeitől függően válnak többé vagy kevésbé lényegessé. A különböző módszerek különböző kiindulási pontból határozzák meg a telephelyek tulajdonítható „szabad" tőke mennyiségét: vagy a telephelyet magába foglaló vállalkozás tényleges szerkezetére helyeznek nagyobb hangsúlyt, vagy az összehasonlítható független vállalkozások tőkeszerkezetére. A „szabad" tőke hozzárendelésének kulcsa, hogy felismerjük:

– az egyes megközelítések erős és gyenge pontjait, és hogy ezek várhatóan mikor állnak fenn;
– azt, hogy a független felek közötti piaci ár elvének nem a „szabad" tőke egyetlen bizonyos összege felel meg, hanem létezik a lehetséges felosztható tőkeösszegeknek egy olyan tartománya, amelyen belül megtalálható egy olyan „szabad" tőkeösszeg, amely megfelel a fenti alapelvnek.

47. Azonban köztudott, hogy több olyan elfogadható megközelítés létezik a „szabad" tőke hozzárendelésére, amely a független felek közötti piaci ár elvével összhangban álló eredményt ad, felvetheti a kettős adóztatás problémáját. A fő félelem, amely különösen a pénzintézetek számára aggasztó, az, hogy ha a telephely szerinti állam és a vállalkozás illetősége szerinti állam belső törvényei eltérő elfogadható módszert írnak elő arra, hogy a független felek közötti piaci ár elve szerint milyen mennyiségű szabad tőkét kell a telephelynek tulajdonítani, akkor a telephely szerinti állam által számított nyereség összege magasabb lehet a vállalkozás illetősége szerinti állam által a kettős adóztatás kiküszöbölése céljából számított nyereségnél.

48. Tekintettel a kérdés fontosságára, a Bizottság gyakorlati megoldást keresett. Az OECD tagországok ezért megállapodtak abban, hogy a kettős adóztatás kiküszöbölését célzó számítás során figyelembe vett kamatlevonás kiszámítása céljára elfogadják a telephely szerinti állam által alkalmazott módszer értelmében a telephelynek tulajdonítható tőke összegét, amennyiben az alábbi két feltétel teljesül: elsőként, hogy a telephely szerinti állam, illetve a vállalkozás illetősége szerinti állam által a telephelynek tulajdonított tőke összegében fennálló különbség abból ered, hogy a belső törvények eltérően szabályozzák a tőke hozzárendelésére szolgáló módszer megválasztását; másodszor pedig, hogy a felek egyetértenek abban, hogy a telephely szerinti állam hivatalosan elfogadott módszert használt a tőke hozzárendelésére, és abban is, hogy az adott esetben az ezzel a módszerrel kapott eredmény összhangban áll a független felek közötti piaci ár elvével. Az OECD tagországok úgy ítélik meg, hogy ezt az eredményt elérhetik vagy a belső törvényeik alapján, a 7. és 23. cikk értelmezésén keresztül, vagy a 25. cikkben foglalt kölcsönös egyeztető eljárás segítségével, különösen annak a lehetőségnek a segítségével, ame-

lyet a 25. cikk az adóegyezmények alkalmazását vagy értelmezését érintő kérdések megoldására biztosít.

49. Amint már említettük, egy pénzügyi vállalkozás (például egy bank) különféle részei által egymásnak teljesített előlegek után felszámított belső kamatok külön mérlegelést igényelnek, tekintettel arra, hogy az előlegek nyújtása és felvétele szorosan kapcsolódik az ilyen vállalkozások rendes üzletmenetéhez. Ezt a problémát, valamint a 7. cikknek a globális kereskedést folytató bankok és vállalkozások telephelyeire való alkalmazásának egyéb problémáit *A nyereség hozzárendelése a telephelyhez* című jelentés II. és III. része tárgyalja.

50. Az olyan telephelynek tulajdonítható befektetési eszközök meghatározása, amelyen keresztül biztosítási tevékenységet folytatnak, szintén speciális kérdéseket vet fel, melyeket a jelentés IV. része tárgyal.

51. Általában az a tapasztalat, hogy a vállalkozás minden egyes részlegére vagy területére vonatkozóan léteznek – vagy összeállíthatók – megfelelő könyvelések ahhoz, hogy a nyereség és a költségek – a szükséges helyesbítések elvégzése után – nagyfokú pontossággal legyenek hozzárendelhetők a vállalkozás adott részéhez. Az a vélemény alakult ki, hogy az ilyen elosztási módszert általában akkor részesítik előnyben, amikor az ésszerűen alkalmazható. Erre azonban nem mindig van mód, s a 2. és a 3. bekezdés semmiképp sem szándékozik azt sugallni, hogy adott esetben más módszerek nem alkalmazhatók jogszerűen a telephely nyereségének „önálló vállalkozás" alapon történő megállapításához. Megeshet, hogy például a biztosítási vállalkozások nyereségét a legkényelmesebben különleges számítási módszerekkel lehet megállapítani, például az érintett országban a kötvénytulajdonosoktól beszedett bruttó biztosítási díjakra megfelelő szorzószám alkalmazásával. Hasonlóképpen egy viszonylag kis vállalkozás esetében, amely a két országot elválasztó határ mindkét oldalán működik, nem feltétlenül lesz megfelelő könyvelés a telephelyre vonatkozóan, és eszközök sem feltétlenül állnak rendelkezésére ahhoz. Lehetnek továbbá más esetek is, amikor egy telephely ügyei annyira szorosan kötődnek a központhoz, hogy lehetetlenség volna azokat kibogozni szigorúan vett fiókkönyvelési alapon. Amennyiben az ilyen esetekben az volt a gyakorlat, hogy a telephely piaci alapon számított nyereségét megfelelő feltételekre való hivatkozással becsülték meg, ésszerű lehet e módszer alkalmazásának folytatása, annak ellenére, hogy az így elvégzett becslés nem mérheti a nyereséget olyan pontosan, mint a megfelelő könyvelés. Még ott is, ahol ez a módszer korábban nem volt használatos, gyakorlati szempontból – kivételes esetekben – szükségessé válhat a piaci alapú nyereség más módszerrel történő becslése.

4. bekezdés

52. Bizonyos esetekben az a gyakorlat, hogy a telephelynek betudható nyereséget nem külön könyveléssel vagy a piaci alapú nyereség becslésével határozták meg, hanem – különféle formulák alkalmazása révén – a vállalkozás teljes nyereségének egyszerű megosztásával. Ez a módszer eltér a 2. bekezdésben kitűzött módszerektől, mivel nem a nyereség önálló vállalkozási alapon történő elosztására törekszik, hanem a teljes nyereség elosztására; és valójában olyan számszerű eredményhez vezethet, amelyik különbözik a különálló könyvelésen alapuló eredménytől. A 4. bekezdés világossá teszi, hogy ha az adott szerződő államban ez volt az elfogadott, a szerződő állam folytathatja ennek a módszernek az alkalmazását, még akkor is, ha a kapott eredmény időnként bizonyos fokig különbözhet attól, amire a különálló könyvelésből jutottak volna, feltéve, hogy az eredményről tárgyilagosan megállítható, hogy összhangban van a cikkben megfogalmazott alapelvekkel. Hangsúlyozni kell azonban, hogy a telephelynek betudható nyereséget általában a telephely könyvelésére való hivatkozással kell megállapítani, amennyiben az valós tényeket tükröz. Az a vélemény alakult ki, hogy a teljes nyereség elosztásán alapuló megosztási módszer általában nem annyira helyes, mint az a módszer, amelyik csak a telephely tevékenységét veszi figyelembe, és csak kivételesen ajánlatos használni, akkor, ha a múltban történeti alapon szokásos volt, s az érintett országban az adóhatóságok és az adóalanyok egyaránt általánosan kielégítőnek fogadják el. Magától értetődő, hogy ha egyik állam sem alkalmazza ezt a módszert, a 4. bekezdés törölhető. Ha azonban a szerződő államok olyan módszert kívánnak alkalmazni, amelyik nem volt szokásos a múltban, a kétoldalú tárgyalások során úgy kell megváltoztatni a bekezdést, hogy ez nyilvánvalóvá váljék.

53. Nem tartjuk indokoltnak e szövegmagyarázat keretében kísérletet tenni a számos különböző teljes nyereségfelosztási módszer részletes ismertetésére. Ezeket a módszereket jól dokumentálják a nemzetközi adóegyezmények. Ám helyénvaló talán röviden összefoglalni a legfőbb típusokat és használatukra vonatkozóan meghatározni néhány nagyon általános irányelvet.

54. A teljes nyereség felosztását alkalmazó módszer alapvető jellemzője, hogy a teljes vállalkozás nyereségének arányos részét a vállalkozás egy-egy részéhez rendelik, azt feltételezve, hogy az elfogadott ismérv vagy ismérvek alapján a vállalkozás minden része hozzájárult az egész nyereségességéhez. Az e csoporton belül alkalmazott módszerek között lévő eltérés legtöbbször a teljes nyereség helyes felosztási arányainak meghatározására használt ismérvek különbözőségéből adódik. Elmondható, hogy az általánosan használt kritériu-

mok három fő csoportba sorolhatók: a vállalkozás bevételeivel, kiadásaival vagy tőkeszerkezetével kapcsolatos feltételek csoportjába. Az első kategóriába a forgalmon vagy jutalékon alapuló felosztási módszerek tartoznak, a másodikba a béreken alapulók, míg a harmadikba a vállalkozás teljes forgótőkéjének egyes fiókokhoz vagy részlegekhez való rendelésén alapulók. Természetesen nem állítható *in vacuo,* hogy e módszerek bármelyike pontosabb, mint a másik; bármelyik konkrét módszer megfelelősége alkalmazásának körülményeitől függ. Néhány vállalkozásnál, például azoknál, amelyek magas árréssel nyújtanak szolgáltatásokat, vagy állítanak elő szabadalmaztatott cikkeket, a nettó nyereség erősen függ a forgalomtól. A biztosítási vállalkozásoknál megfelelőbb lehet a teljes nyereséget a kötvénytulajdonosoktól az egyes érintett országokban beszedett biztosítási díjak alapján felosztani. Az olyan árukat előállító vállalkozásoknál, amelyeknek magas a nyersanyag- vagy a munkaerőigényük, a nyereség esetleg jobban kapcsolódik a költségekhez. A bankoknál és a pénzügyi konszerneknél a teljes forgótőke aránya lehet a legalkalmasabb feltétel. Általános megítélés szerint a teljes nyereség felosztására irányuló bármely módszer általános célja az kell hogy legyen, hogy olyan adóköteles nyereséget eredményezzen, amelyik a lehető legjobban közelíti meg a különálló könyvelésen alapuló módszerrel kapott számokat, s nem kívánatos ezzel kapcsolatban kísérletet tenni konkrét irányelvek meghatározására azon túlmenően, hogy az adóhatóság felelőssége – tanácskozva más országok hatóságaival – azt a módszert használni, amelyik az összes ismert tényező fényében a legmegfelelőbbnek tűnik ezen eredmény eléréséhez.

55. Bármely olyan módszer használata, amelyik az egész vállalkozás teljes nyereségének egy részét a vállalkozás valamely részlegéhez rendeli, természetesen felveti a kérdést, hogy milyen módszert kell alkalmazni a vállalkozás teljes nyereségének kiszámításához. Könnyen lehet, hogy ezt a kérdést a különféle országok törvényei eltérően kezelik. Ez nem tűnik olyan problémának, amelynek megoldását célszerű szigorú szabályokkal megkísérelni. Nemigen várható el annak elfogadása, hogy a felosztandó nyereséget egy bizonyos ország törvényei szerint kelljen kiszámolni; minden egyes országnak meg kell adni a jogot arra, hogy saját törvényeinek rendelkezéseivel összhangban számolja ki a nyereséget.

5. bekezdés

56. Az 5. cikk 4. bekezdése példaképpen felsorol néhány olyan tevékenységet, amelyeket – annak ellenére, hogy azokat állandó üzleti tevékenységi helyen végzik – a „telephely” kifejezés nem foglal magában. A nyereség telephely-

hez való rendelésének szabályai szempontjából e példák közül a cikk 5. bekezdésében említett tevékenység, azaz a beszerzési iroda a legfontosabb.

57. Az 5. bekezdés természetesen nem az olyan szervezet problémáját veti fel, amelyet kizárólag beszerzési célból létesítettek; az ilyen szervezet nem telephely, ezért a cikk nyereségelosztási rendelkezései nem vonatkoznak rá. A bekezdés témája az olyan telephely, amelyik más tevékenységek mellett beszerzéseket is végez központja számára. A bekezdés ilyenkor azt írja elő, hogy a telephely nyeresége nem növelhető a beszerzésből eredő nyereségre számított feltételezett értékkel. Ebből természetesen az következik, hogy a telephely adóköteles nyereségének kiszámításakor a beszerzési tevékenységhez kapcsolódó költségeket sem kell figyelembe venni.

6. bekezdés

58. Ez a bekezdés azt szándékozik egyértelműen kimondani, hogy egy már alkalmazott elosztási módszert nem célszerű megváltoztatni csupán azért, mert egy adott évben egy másik módszer kedvezőbb eredményeket hozna ki. A kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény egyik célja az, hogy az egyik szerződő állam vállalkozása számára valamilyen fokú biztonságot garantáljon telephelyének másik szerződő államban – valamint a telephellyel üzleti kapcsolatban álló részlegének a saját államában – való adóelbírálását illetően; ezen okból kifolyólag a 6. bekezdés garantálja a folyamatos és következetes adóelbírálást.

7. bekezdés

59. Bár nem találtuk szükségesnek a „nyereség” kifejezés meghatározását az Egyezményben, mindazonáltal amikor e cikk vagy az Egyezmény bárhol használja e kifejezést, azt nagyon tágan kell értelmezni, vagyis úgy, hogy magában foglalja a vállalkozás folytatásából származó összes jövedelmet. Ez a tág értelmezés megfelel a kifejezés legtöbb OECD-tagország adótörvényeiben alkalmazott meghatározásának.

60. A „nyereség” kifejezés ilyen értelmezése ugyanakkor némi bizonytalanságra adhat okot az Egyezmény alkalmazásakor. Ha egy vállalkozás nyeresége olyan jövedelemkategóriákat is magában foglal, amelyeket az Egyezmény más cikkei külön kezelnek (például osztalék), felmerülhet a kérdés, hogy vajon az ilyen nyereség adóztatására az osztalékokról szóló külön cikk vagy e cikk rendelkezései vonatkoznak.

61. Abban az esetben, ha e cikk és az érintett különös, valamely külön említett jövedelemkategóriára vonatkozó cikk alkalmazása ugyanazt az adóelbánást vonná maga után, a kérdés gyakorlati jelentősége elhanyagolható. Meg kell

jegyezni továbbá, hogy a külön cikkek közül néhány konkrét rendelkezéseket tartalmaz, elsőbbséget adva egy adott cikknek. (Vö. a 6. cikk 4. bekezdésével, a 10. és a 11. cikk 4. bekezdésével, a 12. cikk 3. bekezdésével és a 21. cikk 2. bekezdésével.)

62. Kívánatosnak tűnt azonban meghatározni az értelmezés szabályát e cikknek az egyes jövedelemkategóriákkal foglalkozó cikkekhez viszonyított tárgyi hatályának tisztázása érdekében. Összhangban a meglévő kétoldalú egyezményekben általában követett gyakorlattal, a 7. bekezdés az osztalékról, kamatról stb. szóló különös rendelkezéseket részesíti előnyben. A szabályból következik, hogy ez a cikk az olyan vállalkozási nyereségre alkalmazandó, amelyik nem tartozik a külön cikkek által lefedett jövedelemkategóriákba, valamint az osztalékra, kamatra stb., amelyek a 10. és a 11. cikk 4. bekezdése, a 12. cikk 3. bekezdése, valamint a 21. cikk 2. bekezdése szerint e cikk hatálya alá tartoznak. (Vö. a 12. cikk szövegmagyarázatának 12–18. cikkeivel, amelyek a számítógépes szoftver konkrét példáját véve azokat az elveket tárgyalják, amelyek meghatározzák, hogy a bevételeket a 7. cikk alá tartozó vállalkozási nyereségnek, avagy egyrészt a 13. cikk alá tartozó tőkenyereségnek, másrészt a 12. cikk alá tartozó jogdíjnak kell-e minősíteni.) Tudott dolog, hogy a külön cikkek hatálya alá tartozó tételek – az Egyezmény rendelkezéseitől függően – megadóztathatók külön vagy vállalkozási nyereségként, a szerződő államok adótörvényeinek megfelelően.

63. A szerződő államok szabadon dönthetnek abban, hogy kétoldalúan megállapodnak a „nyereség” kifejezés külön magyarázatában vagy meghatározásában azzal a céllal, hogy tisztázzák a különbséget e kifejezés és például az osztalék fogalma között. Ez kiváltképpen akkor ajánlatos, ha a tárgyalás alatt lévő egyezményben eltérnek az osztalékról, kamatról és jogdíjról szóló külön cikkekben lévő meghatározásoktól. Akkor is célszerű lehet, ha a szerződő államok fel kívánják hívni a figyelmet arra, hogy – az egyik vagy mindkét állam belső adótörvényeivel összhangban– a „nyereség” kifejezés különleges jövedelemkategóriákat is tartalmaz, például az üzlet vagy az üzletben használt ingóság elidegenítéséből vagy bérbeadásából származó jövedelmet. Ezzel kapcsolatban fontolóra vehető, hogy nem lenne-e hasznos további szabályok megalkotása az ilyen különleges nyereség megosztását illetően.

64. Meg kell jegyezni, hogy míg a „jogdíjak” meghatározása az 1963-as Egyezménytervezet 12. cikkének 2. bekezdésében és az 1997-es Modellegyezményben magában foglalta az „ipari, kereskedelmi és tudományos eszközök használatáért vagy használati jogáért” járó kifizetéseket, az ezekre vonatkozó hivatkozást később törölték a meghatározásból, annak biztosítása érdekében, hogy az *ICS-eszközök* bérbeadásából – ideértve a tartályok bérbeadását –

származó jövedelem a 7. cikk hatálya alá tartozzon a 12. cikk helyett. Ezt a változást az Adóügyi Bizottság – tekintettel az ilyen jövedelem természetére – helyénvalónak is tartja.

Észrevételek a szövegmagyarázattal kapcsolatban

65. *Olaszország* és *Portugália* elengedhetetlennek tartja annak figyelembevételét, hogy – tekintet nélkül a 8. bekezdés negyedik mondatában foglaltakra – a modell új szövege, azaz a 14. cikk elhagyása az adószámítási módszereket illetően nem érinti a nemzeti rendszereket.

66. *Belgium* nem tud azonosulni a szövegmagyarázat 13. cikkében kifejezett nézetekkel. Úgy véli, hogy az ellenőrzött külföldi vállalatokra vonatkozó jogszabály ellentétben áll a 7. cikk 1. bekezdésének rendelkezéseivel. Különösen ez a helyzet akkor, ha egy szerződő állam megadóztatja valamely belföldi illetőségű személyét egy olyan jövedelem után, amelyet egy külföldi entitás szerzett, oly módon, hogy a külföldi személy által szerzett jövedelmet a belföldi illetőségű személyhez rendeli feltételezések alapján, arányosan annak részvételével a külföldi jogi személy tőkéjében. Ezáltal az állam felemeli belföldi illetőségű személyének adóalapját, belevéve olyan jövedelmet is, amelyet nem az adott belföldi szerzett meg, hanem egy külföldi entitás, amely az adott államban – a 7. cikk 1. bekezdése értelmében – nem adóztatható. Ily módon a szerződő állam figyelmen kívül hagyja a külföldi entitás jogi személyiségét, ezért a 7. cikk 1. bekezdésével ellentétesen jár el.

67. *Luxemburg* nem osztja a 13. bekezdésben szereplő értelmezést, amely szerint a 7. cikk 1. bekezdése nem korlátozza az egyik szerződő állam azon jogát, hogy megadóztassa saját belföldi illetőségű személyét a belső törvényeiben az ellenőrzött külföldi társaságokra vonatkozó rendelkezések értelmében, mivel ez a fajta értelmezés megkérdőjelezi a 7. cikk 1. bekezdésében foglalt alapelvet.

68. *Írország* a 13. bekezdés kapcsán általános észrevételét az 1. cikk szövegmagyarázatának 27.5 bekezdésében fejti ki.

69. A 45. bekezdéssel kapcsolatban *Görögország* megjegyzi, hogy a görög belső törvények nem írnak elő semmilyen szabályt vagy módszert a „szabad” tőke telephelyhez rendelésére. A vállalkozás által felvett, részben vagy egészében a telephely tevékenységeihez kapcsolódó hitel esetében Görögország megengedi a kamat azon részének levonását, amely a központ által felvett és ténylegesen a telephelynek folyósított hitelösszeghez tartozik.

70. *Portugália* fenntartja a jogot, hogy csak abban az esetben kövesse a 7. cikk szövegmagyarázatának 45. bekezdésében foglalt álláspontot, amikor konkrét belső rendelkezések előírják a telephelyhez tartozó „szabad" tőke bizonyos szintjeit.

71. A 46. bekezdéssel kapcsolatban *Svédország* tisztázza, hogy nem gondolja, hogy a „szabad" tőke mennyiségének hozzárendelésére szolgáló, a bekezdésben „elfogadhatóként" megjelölt különböző módszerek szükségszerűen a független felek közötti piaci ár elvének megfelelő eredményt adnak. Ezért az egyes esetek tényadatainak és körülményeinek vizsgálata során, melynek célja annak megállapítása, hogy az e módszerek alkalmazásával kapott kamatlevonás összege megfelel-e a független felek közötti piaci ár elvének, Svédország sok esetben nem tartja úgy, hogy a többi állam módszere összhangban van a független felek közötti piaci ár elvével. Svédország azon a véleményen van, hogy emiatt gyakran előfordul majd kettős adóztatás, szükségessé téve a kölcsönös egyeztető eljárás igénybe vételét.

72. *Portugália* fenntartja a jogot, hogy ne kövesse a 7. cikk szövegmagyarázatának 48. bekezdésében foglalt „szimmetrikus" megközelítést, amennyiben a portugál belső törvények nem írnak elő semmilyen szabályt vagy módszert a „szabad" tőke telephelyhez rendelésére. A kettős adóztatás 23. cikk szerint történő kiküszöbölése céljából Portugália anyaországként a belső törvényei szerint határozza meg a telephelynek tulajdonítható nyereség összegét.

73. *Az Egyesült Államok, Japán* és *Németország* egyetért a 48. bekezdésben foglalt gyakorlati megoldással, de tisztázni kívánja a megállapodás megvalósulásának módját. Sem az Egyesült Államok, sem Japán vagy Németország nem tudja minden célra automatikusan elfogadni a telephely szerinti állam minden számítását. A Japánt vagy Németországot érintő esetekben a 48. bekezdésben foglalt második feltételnek a 25. cikk szerinti kölcsönös egyeztető eljárás révén kell teljesülnie. Az Egyesült Államok és Japán esetében a további külföldi adójóváírás korlátozását igénylő adóalanynak ezt egy kölcsönös egyeztető eljárásban kell igényelnie, melyben az adóalanynak az Egyesült Államok, illetve Japán illetékes hatósága felé igazolnia kell, hogy a telephely nyereségének kettős adóztatása, mely abból ered, hogy a belső törvények eltérően szabályozzák a tőke hozzárendelésére szolgáló módszer megválasztását, a saját belső adótörvények által kínált mechanizmusok – mint például a más ügyletből eredő külföldi adójóváírás korlátozása – igénybe vételét követően is fennáll.

74. A 6. és 7. bekezdés kapcsán *Új-Zéland* megjegyzi, hogy általánosságban nem ért egyet azzal a nyereségnek a telephelyhez történő hozzárendelésére vonatkozó megközelítéssel, amelyet *A nyereség hozzárendelése a telephelyhez* című jelentés I. része tükröz.

A szövegmagyarázatra vonatkozó fenntartások

75. *Ausztrália, Chile*[1] és *Új-Zéland* fenntartják a jogot egy olyan rendelkezés beillesztésére, amelyik megengedi nemzeti törvényük alkalmazását a biztosítás bármely formájából származó jövedelem adóztatásában.

76. *Ausztrália* és *Új-Zéland* fenntartják a jogot egy olyan rendelkezés beillesztésére, amelyik tisztázza azt a jogukat, hogy megadóztassák a vállalkozási nyereségnek azt a részét, amelynek a másik szerződő állam belföldi illetőségű személye a haszonhúzója, ha az ilyen nyereséget egy alapítványi vagyon (trust estate) – kivéve azokat a befektetési társaságokat, amelyek az ausztráliai és új-zélandi adózás céljából társaságnak minősülnek – vagyonkezelője szerzi meg az Ausztráliában, illetve az esettől függően Új-Zélandban lévő telephelyén keresztül folytatott tevékenységéből.

77. *Korea és Portugália* fenntartják a jogot, hogy adóztassák a szakmai szolgáltatásokat nyújtó vagy más önálló jellegű tevékenységet folytató magánszemélyeket, ha területükön bármely tizenkét hónapos időszakban összesen 183 napot meghaladó időszakot vagy időszakokat töltenek, még akkor is, ha nem áll rendelkezésükre telephely (vagy állandó bázis) a szolgáltatások nyújtása vagy a tevékenység folytatása céljából.

78. *Chile, Olaszország* és *Portugália* fenntartják a jogot, hogy adóztassák az önálló szabadfoglalkozású személyeket egy külön cikk értelmében, amely megfelel a 2000-ben törölt 14. cikknek.

79. Az *Egyesült Államok* fenntartja a jogot a 7. cikk megváltoztatására annak érdekében, hogy a cikk 1. és 2. bekezdésének alkalmazásakor a telephelynek fennállása alatt betudható bármely jövedelem vagy nyereség adóköteles legyen abban a szerződő államban, ahol a telephely található, még akkor is, ha a fizetéseket elhalasztják a telephely megszüntetéséig. Az Egyesült Államok azt is meg kívánja jegyezni, hogy fenntartja a jogot ugyanezen szabály alkalmazására a 11., 12., 13. és 21. cikkekben.

80. *Törökország* fenntartja a jogot, hogy a tartályok bérbeadásából származó jövedelemre minden esetben forrásadót vessen ki. Az 5. és a 7. cikk ilyen jövedelemre való alkalmazásakor a telephelyekkel kapcsolatos szabályt kívánja alkalmazni az egyszerű lerakatokra, raktárügynökökre és az operatív fiókokra *(operational branches)*.

[1] Chile akkor került bele ebbe a fenntartásba, amikor 2010-ben csatlakozott az OECD-hez.

81. *Norvégia* és az *Egyesült Államok* fenntartják a jogot, hogy a 8. cikkben meghatározott nemzetközi közlekedésben alkalmazott tartályok használatából, karbantartásából és bérbeadásából származó jövedelmet ugyanúgy adóztassák meg, mint a vízi és a légi szállításból származó jövedelmet.

82. Ausztrália és Portugália fenntartják a jogot, hogy kétoldalú tárgyalásokon olyan rendelkezést javasoljanak, hogy ha egy szerződő állam illetékes hatóságának nem áll rendelkezésére elégséges információ egy vállalkozás telephelyének betudható nyereség meghatározásához, akkor az illetékes hatóság ebből a célból az adott állam adótörvényének rendelkezéseit alkalmazhassa a vállalkozásra, azzal a fenntartással, hogy az ilyen törvény alkalmazásának – amennyire azt az illetékes hatóság rendelkezésére álló információk lehetővé teszik – összhangban kell állnia e cikk elveivel.

83. *Mexikó* fenntartja a jogot, hogy a telephely szerinti államban megadóztassa a javaknak és áruknak közvetlenül a másik szerződő államban található központja által történő értékesítéséből származó vállalkozási nyereséget, feltéve, hogy az említett javak és áruk egyformák vagy hasonló típusúak, mint a telephelyen keresztül értékesített áruk. Mexikó kormánya ezt a szabályt csak a visszaélések elleni óvintézkedésként alkalmazza, nem általános kényszerelvonási („force of attraction”) elvként; így nem folyamodik ehhez a szabályhoz, ha a vállalkozás bizonyítja, hogy az értékesítés mással indokolható, mint az Egyezmény biztosította kedvezmények megszerzésével.

A 8. CIKK SZÖVEGMAGYARÁZATA A HAJÓZÁSBÓL, A BELVÍZI SZÁLLÍTÁSBÓL ÉS A LÉGI SZÁLLÍTÁSBÓL SZÁRMAZÓ NYERESÉG ADÓZÁSÁT ILLETŐEN

1. bekezdés

1. Az 1. bekezdés célja annak biztosítása, hogy a hajók és a légi járművek nemzetközi közlekedésben való üzemeltetéséből származó nyereséget csak egyetlen államban adóztassák. A rendelkezés azon az elven alapul, hogy az adóztatási jog arra a szerződő államra száll, amelyikben a vállalkozás tényleges üzletvezetésének helye található. A „nemzetközi közlekedés" kifejezést a 3. cikk 1. bekezdésének *e)* albekezdése határozza meg.

2. Bizonyos körülmények között az a szerződő állam, ahol a tényleges üzletvezetés helye található, nem azonos azzal az állammal, ahol a hajókat vagy légi járműveket üzemeltető vállalkozás belföldi illetőségű, ezért egyes államok előnyben részesítik a kizárólagos adóztatási jog átadását az illetőség szerinti államnak. Ezek az államok szabadon helyettesíthetik a szabályt a következőkkel:

   „Az a nyereség, amely hajóknak vagy légi járműveknek a nemzetközi közlekedésben való üzemeltetéséből származik, csak abban az Államban adóztatható."

3. Más államok szívesebben kombinálják a „belföldi illetőség" és a „tényleges üzletvezetés helye" feltételt oly módon, hogy az elsődleges adóztatási jogot annak az államnak adják, ahol a tényleges üzletvezetés helye van, míg az illetőség szerinti állam elkerüli a kettős adóztatást a 23. cikk szerint – feltéve, hogy az előbbi állam képes a vállalkozás teljes nyereségét megadóztatni –, illetve az elsődleges adóztatási jog illetőségi államra való ruházásával, ha a tényleges üzletvezetés helye szerinti állam nem tudja a teljes nyereséget megadóztatni. Azok az államok, amelyek ezt az elvet kívánják követni, szabadon helyettesíthetik a szabályt a következőkkel:

   „Az egyik Szerződő Állam vállalkozásnak az a nyeresége, amely hajók vagy légi járművek üzemeltetéséből származik – kivéve azt a nyereséget, amelyik a hajókkal és légi járművekkel kizárólag a másik Szerződő Államban található helyek között folytatott szállításból ered –, csak az elsőként

említett Államban adóztatható. Ha azonban a vállalkozás tényleges üzletvezetésének helye a másik Államban található, és ez utóbbi Állam a vállalkozás hajók vagy légi járművek üzemeltetéséből származó teljes nyereségét megadóztatja, az üzemeltetésből származó nyereség – annak a nyereségnek a kivételével, amelyik a hajókkal és légi járművekkel kizárólag az elsőként említett Államban található helyek között végzett szállításból származik – adóztatható abban a másik Államban."

4. A cikk hatálya alá tartozó nyereség elsősorban a közvetlenül a vállalkozás által nemzetközi közlekedésben üzemeltetett hajókkal és légi járművekkel végzett utas- és teherszállításból szerzett nyereséget foglalja magában (függetlenül attól, hogy a jármű saját tulajdonú, bérelt vagy más módon áll a vállalkozás rendelkezésére). A nemzetközi szállítás fejlődésével azonban a hajózási és a légi szállítási vállalkozások rendszerint igen sokféle tevékenységet folytatnak, hogy lehetővé tegyék, elősegítsék vagy támogassák a nemzetközi közlekedési műveleteiket. A bekezdés hatálya alá tartozik az ilyen műveletekhez közvetlenül kapcsolódó tevékenységekből származó nyereség, valamint a vállalkozás hajóinak vagy légi járműinek üzemeltetéséhez közvetlenül nem kapcsolódó tevékenységből származó nyereség, amennyiben ezek a tevékenységek a műveletek mellett kiegészítő jellegűek.

   4.1 Az elsősorban a vállalkozás által nemzetközi közlekedésben üzemeltetett hajókkal és légi járművekkel végzett utas- és teherszállításhoz kapcsolódó valamennyi tevékenységet az ilyen szállításhoz közvetlenül kapcsolódónak kell tekinteni.

   4.2 Azokat a tevékenységeket, amelyeket a vállalkozásnak nem a hajók és légi járművek saját maga által nemzetközi közlekedésben történő üzemeltetése céljából kell folytatnia, de amelyek az ilyen műveletekhez képest viszonylag kis hozzájárulást eredményeznek, és olyan szorosan kapcsolódnak az ilyen műveletekhez, hogy nem tekinthetők a vállalkozás külön üzletének vagy jövedelemforrásának, a hajók és a légi járművek nemzetközi forgalomban történő üzemeltetését kiegészítő tevékenységnek kell tekinteni.

   4.3 A következő bekezdésekben ezeknek az elveknek a fényében tárgyaljuk meg, hogy az 1. bekezdés milyen mértékben vonatkozik bizonyos típusú tevékenységekre, amelyeket a hajók és a légi járművek nemzetközi forgalomban történő üzemeltetését végző vállalkozások folytathatnak.

5. A teljesen felszerelt, legénységgel és üzemanyaggal ellátott hajók és légi járművek bérbeadásából származó nyereséget úgy kell kezelni, mint a személy- vagy teherszállításból eredő nyereséget. Enélkül a hajózás és a légi szállítás

jelentős része nem tartozna a rendelkezés hatálya alá. A hajók vagy a légi járművek csupasz (legénység és üzemanyag nélküli) hajóra vonatkozó időbérleti szerződés (charter) alapján való bérbeadásából származó nyereségre azonban a 7. és nem a 8. cikk vonatkozik, kivéve, ha ez a hajók és légi járművek nemzetközi közlekedésben való üzemeltetésével foglalkozó vállalkozásnak ez csak kiegészítő tevékenysége.

6. A vállalkozás azon nyeresége, amely az általa végzett – de nem általa nemzetközi közlekedésben üzemeltetett hajókkal vagy légi járművekkel történő – személy- vagy teherszállításból ered, akkor tartozik a bekezdés hatálya alá, ha az ilyen szállítás közvetlenül kapcsolódik a hajók és légi járművek adott vállalkozás által nemzetközi közlekedésben történő üzemeltetéséhez, vagy ha az kiegészítő tevékenység. Ilyen például egy nemzetközi szállítást folytató vállalkozás, amely az utasok vagy az áru egy részének nemzetközi szállítását más vállalkozás által üzemeltetett hajókkal vagy légi járművekkel bonyolítja le, például kódmegosztási vagy konténerhely-bérlési (slot-chartering) konstrukciók keretében, vagy egy korábbi indulási időpont kihasználása érdekében. Egy másik példa az a légitársaság, amely buszjáratot üzemeltet a város és a hozzá tartozó repülőtér között, elsősorban azért, hogy biztosítsa a ki- és bejutást a nemzetközi repülőjáratain utazók számára.

7. További példa az a vállalkozás, amely nemzetközi közlekedésben üzemeltetett hajókkal vagy légi járművekkel folytat utas- vagy áruszállítást, és vállalja, hogy az utasokat vagy az árut a szállítás kiindulási országában felveszi, illetve a célországban szállítja vagy kiszállítja bármilyen, más vállalkozások által üzemeltetett belföldi szállítóeszközzel. Ilyen esetben a bekezdés hatálya kiterjed az első vállalkozás azon nyereségére, amely a más vállalkozások által végzett szállítás megszervezéséből származik, annak ellenére, hogy az ilyen belföldi szállítást nyújtó más vállalkozások nyereségére nem terjed ki.

8. A vállalkozások gyakran értékesítenek jegyeket más szállítási vállalkozások megbízásából olyan helyen, amelyet elsősorban az általuk nemzetközi közlekedésben üzemeltetett hajókra vagy légi járművekre szóló jegyek értékesítése céljából tartanak fönn. Az ilyen, más vállalkozások megbízásából történő jegyértékesítés vagy közvetlenül kapcsolódik a vállalkozás által üzemeltetett hajók vagy légi járművek fedélzetén megtett utakhoz (pl. a vállalkozás által kínált nemzetközi út belföldi szakaszára szóló, más vállalkozás által kibocsátott jegyek értékesítése), vagy a saját értékesítés mellett kiegészítő jellegű. Az első vállalkozás által végzett ilyen jegyértékesítésből származó nyereség tehát a bekezdés hatálya alá tartozik.

   8.1 A vállalkozás által más vállalkozások megbízásából, az általa üzemeltetett hajók vagy légi járművek fedélzetén vagy az üzleti tevékenységei

helyszínén (pl. jegyirodában) kínált újságokban végzett reklámozási tevékenység kiegészítő jellegű ezeknek a hajóknak vagy légi járműveknek az üzemeltetése mellett, és az ilyen reklámozásból származó nyereség a bekezdés hatálya alá tartozik.

9. A nemzetközi szállításban igen széles körben használnak tartályokat. Az ilyen konténereket gyakran használják a belföldi szállításban is. Egy nemzetközi szállítással foglalkozó vállalkozás konténerek bérbeadásából származó nyeresége általában közvetlenül kapcsolódik a hajók és a légi járművek általa folytatott, nemzetközi közlekedésben történő üzemeltetéséhez, vagy kiegészíti azt, és ilyen esetben szintén e cikk hatálya alá tartozik. Ugyanez a megállapítás vonatkozik az ilyen vállalkozásoknak a tartályok rövid távú tárolásából (pl. amikor a vállalkozás díjat számít fel a vevői felé, amíg a teli tartályt a kiszállítást megelőzően egy raktárban tartja), vagy a konténerek késői visszajuttatása miatt felszámított pótdíjakból származó nyereségére.

10. Egy vállalkozásnak, amely eszközökkel vagy személyzettel rendelkezik egy külföldi országban annak érdekében, hogy a hajóit vagy légi járműveit nemzetközi közlekedésben üzemeltethesse, jövedelme származhat más szállítási vállalkozásnak értékesített árukból, illetve nyújtott szolgáltatásokból. Ez magában foglalja (például) a mérnökök, a földi és a felszerelés-karbantartó személyzet, a rakománykezelők, a vendéglátó személyzet és az ügyfélszolgálat által biztosított árukat és szolgáltatásokat. Ha egy vállalkozás más vállalkozások számára ilyen árut szállít, vagy ilyen szolgáltatást nyújt, és ez a tevékenység közvetlenül kapcsolódik a hajók és a légi járművek általa folytatott, nemzetközi forgalomban történő üzemeltetéséhez, vagy azt kiegészíti, az ilyen más vállalkozások részére történő áruszállításból vagy szolgáltatásnyújtásból származó nyereség is a bekezdés hatálya alá tartozik.

    10.1 A nemzetközi szállítással foglalkozó vállalkozások például pooling konstrukciókat hozhatnak létre, hogy csökkentsék a más országokban üzemeltetett hajóik vagy légi járműveik üzemeltetéséhez szükséges karbantartási létesítmények költségét. Amennyiben például egy légitársaság egy az International Airlines Technical Pool tagjaként kötött megállapodás keretében vállalja, hogy alkatrészeket vagy karbantartási szolgáltatásokat nyújt más légitársaságok részére egy adott helyen (mely lehetővé teszi számára, hogy másutt ő vegyen igénybe ilyen szolgáltatásokat), az e megállapodás keretében végzett tevékenységek a légi járművek nemzetközi közlekedésben történő üzemeltetése mellett kiegészítő jellegűek.

11. [Törölve]

12. A bekezdés nem vonatkozik azokra a hajógyárakra, amelyeket egy olyan hajózási vállalkozás üzemeltet az egyik országban, amelynek tényleges üzletvezetési helye egy másik országban van.

13. [Átszámozva]

14. A hajózási és légi szállítási vállalkozások befektetési jövedelmét (például részesedésből, kötvényekből, részvényekből vagy hitelekből származó jövedelem) úgy kell kezelni, mint általában az ilyen típusú jövedelmeket, kivéve, ha a befektetés, amelyből a jövedelem származik, szerves része a szerződő államban folytatott, hajók és a légi járművek nemzetközi közlekedésben történő üzemeltetésével foglalkozó üzletnek, és így a befektetés közvetlenül ehhez kapcsolódónak tekinthető. Ily módon a bekezdés kiterjed arra a kamatbevételre, amely például valamelyik szerződő államban az üzlet folytatásának előfeltételeként előírt készpénzből vagy olyan kötvényekből származik, amelyek biztosítékként történő elhelyezését jogszabály írja elő az üzlet folytatásához: ilyen esetben a befektetés szükséges ahhoz, hogy az adott helyen megvalósulhasson a hajók vagy légi járművek üzemeltetése; ugyanakkor nem terjed ki az olyan cash-flow vagy más likviditáskezelési (treasury) tevékenységből származó kamatjövedelemre, amelyet a vállalkozás telephelye javára végeznek, ha így szerzett jövedelem nem az adott telephelynek tudható be, vagy kapcsolt vállalkozások számára végeznek – függetlenül attól, hogy a kapcsolt vállalkozások az adott szerződő államban vagy azon kívül találhatók –, vagy a központ számára végeznek (a likviditáskezelési és befektetési tevékenység központosítása); nem terjed ki továbbá a vállalkozás helyi tevékenysége által megtermelt nyereség rövid távú befektetésével szerzett kamatjövedelemre, amennyiben a befektetett vagyon a működéshez nem szükséges.

2. bekezdés

15. A fenti 2. és 3. bekezdésben az illetőségi állam adózatási jogára vonatkozóan meghatározott szabályok a cikknek erre a bekezdésére is érvényesek.

16. E bekezdés tárgya az, hogy a folyami szállítás, illetve a csatornákon vagy tavakon történő szállítás ugyanúgy kezelendő, mint a nemzetközi hajózás és légi szállítás. A rendelkezés nem csak a két vagy több ország közötti belvízi szállításra alkalmazandó, hanem az egyik ország vállalkozása által egy másik ország két pontja között végzett belvízi szállításra is.

    16.1 A fenti 4-14. bekezdések tartalmazzák az arra vonatkozó útmutatást, hogy mely jövedelem tekinthető a hajók és a légi járművek nemzetközi forgalomban történő üzemeltetéséből származónak. Az ezekben a bekezdésekben foglalt elvek és példák vonatkoznak – a szükséges kiigazí-

tásokkal – annak megállapítására is, hogy mely jövedelem tekinthető a hajók belvízi üzemeltetéséből származónak.

17. A rendelkezés nem tiltja, hogy kétoldalú megállapodásokban rendelkezzenek azokról a speciális adózási kérdésekről, amelyek a belvízi szállítással kapcsolatban merülhetnek fel, különösképpen a szomszédos országok között.

17.1 A felek megegyezhetnek kétoldalúan abban is, hogy a nemzetközi vizeken halászattal, kotrással vagy vontatással foglalkozó vízi járművek üzemeltetéséből származó nyereséget e cikk hatálya alá tartozóként kezelik.

Nem kizárólag hajózással, belvízi vagy légi szállítással foglalkozó vállalkozások

18. Az 1. és a 2. bekezdés szövegezéséből az következik, hogy e bekezdések hatálya alá tartoznak azok a vállalkozások is, amelyek nem kizárólag hajózással, belvízi vagy légi közlekedéssel foglalkoznak, de csak a hajók, légi járművek üzemeltetéséből származó nyereségük tekintetében.

19. Ha egy vállalkozásnak olyan telephelye van egy másik országban, amely kizárólag hajóinak vagy légi járműveinek üzemeltetésével foglalkozik, semmi sem indokolja, hogy ezt a telephelyet eltérően kezeljék, mint a kizárólag hajózással, belvízi vagy légi szállítással foglalkozó vállalkozások telephelyeit.

20. Akkor sem okoz nehézséget az 1. és a 2. bekezdés rendelkezéseinek alkalmazása, ha a vállalkozásnak egy másik államban lévő telephelye nem kizárólag hajózással, belvízi vagy légi szállítással foglalkozik. Ha a vállalkozás áruit saját hajóin szállítja egy másik országban található telephelyére, joggal állítható, hogy a vállalkozás saját szállítóként végzett tevékenységéből származó nyeresége egyáltalán nem adóztatható meg a telephely szerinti államban. Ez akkor is igaz, ha a telephely létesítményeket tart fenn a hajók vagy a repülőgépek üzemeltetéséhez (például teheráru rakpart), vagy a vállalkozás árujának szállításával kapcsolatban egyéb költségei (például bérköltségek) merülnek fel. Ebben az esetben annak ellenére, hogy a hajók és a légi járművek nemzetközi forgalomban történő üzemeltetéséhez kapcsolódó bizonyos funkciókat a telephely lát el, az ezeknek a funkcióknak tulajdonítható nyereség csak abban az államban adóztatható meg, ahol a vállalkozás tényleges üzletvezetése található. Az e funkciók ellátása során felmerült költségeket, illetve azok egy részét le kell vonni a nyereség azon részének kiszámításakor, amely a telephely szerinti államban nem adóztatható meg, és amely ennélfogva csökkenti azt a telephelynek tulajdonítható nyereséget, amelyet az az állam a 7. cikk értelmében megadóztathat.

21. Ha a hajókat vagy a légi járműveket a nemzetközi közlekedésben üzemeltetik, a cikk rendelkezéseinek az ebből származó nyereségre történő alkalmazását nem érinti az a tény, hogy a hajót vagy a légi járművet üzemeltető telephely nem a teljes vállalkozás tényleges üzletvezetésének helye; így, még ha ez a nyereség a 7. cikk szerint a telephelynek tulajdonítható is, csak abban az államban adóztatható meg, ahol a vállalkozás tényleges üzletvezetésének helye található (ezt az eredmény erősíti meg a 7. cikk 4. bekezdése).

3. bekezdés

22. Ez a bekezdés azzal a sajátos esettel foglalkozik, amikor a vállalkozás tényleges üzletvezetésének helye egy hajón van. Ilyenkor csak az az állam vethet ki adót, amelyikben a hajó hazai kikötője található. Ha a hazai kikötő nem azonosítható, akkor csak az a szerződő állam vethet ki adót, amelyikben a hajó üzemeltetője belföldi illetőségű.

4. bekezdés

23. A hajózásban és a légi szállításban a nemzetközi együttműködés számos formája létezik. Ezen a területen a nemzetközi együttműködés poolmegállapodásokon vagy más hasonló egyezményeken alapul, amelyek rögzítik a közös üzemeltetésből származó bevétel (vagy nyereség) felosztásának szabályait.

24. Egy pool, közös üzemeltetés vagy nemzetközi üzemeltetési szervezet résztvevője adózási helyzetének tisztázása és az esetlegesen felmerülő nehézségek leküzdése céljából a szerződő államok – ha szükségesnek látják – megállapodhatnak kétoldalúan a következő kiegészítésről:

    „de az így szerzett nyereségnek csak azt a részét, amelyik a résztvevőnek a közös üzemeltetésben való részvételének arányában betudható”.

25. [Átszámozva 34. bekezdésre.]

A szövegmagyarázattal kapcsolatos észrevételek

26. [Átszámozva.]

27. [Törölve.]

28. *Görögország* és *Portugália* fenntartják a cikknek a kiegészítő tevékenységekre történő alkalmazására vonatkozó álláspontjukat (lásd a 4-10.1 bekezdéseket).

29. *Görögország, Németország* és *Törökország* fenntartják álláspontjukat a cikk belföldi áru- és utasszállításra és konténerszolgáltatásokra vonatkozó alkalmazását illetően. (Lásd a fenti 4., 6., 7. és 9. bekezdéseket.)

30. *Görögország* a 12. cikket alkalmazza a csupasz hajóra vonatkozó időbérleti szerződésekkel kapcsolatos fizetésekre.

A cikkre vonatkozó fenntartások

31. *Kanada, Magyarország, Mexikó* és *Új-Zéland* fenntartják a jogot, hogy belföldi forgalomból származó nyereségként adóztassák azt a nyereséget, amelyik utasok vagy teheráru olyan szállításából ered, amelyben azokat az érintett ország egyik pontján vették fel ugyanazon ország másik pontjára való eljuttatás céljából. *Új-Zéland* arra is fenntartja a jogot, hogy belföldi forgalomból származó nyereségként adóztassa a part menti és a szárazföldi raktározási tevékenységekből szerzett nyereséget.

32. *Belgium*, az *Egyesült Államok, az Egyesült Királyság, Görögország, Kanada, Mexikó* és *Törökország* fenntartják a jogot, hogy kétoldalú egyezményeikben ne terjesszék ki a cikk hatályát a belföldi szállításra (a cikk 2. bekezdése).

33. *Dánia, Norvégia* és *Svédország* fenntartják a jogot külön rendelkezés beiktatására a Scandinavian Airlines System (SAS) konzorcium által végzett légi szállításból eredő nyereségre vonatkozóan.

34. [Törölve.]

35. *Görögország* a hajózáshoz való különleges viszonyára tekintettel megőrzi cselekvési szabadságát az Egyezménynek a hajók nemzetközi közlekedésben való üzemeltetéséből származó nyereséget érintő rendelkezéseket illetően.

36. *Mexikó* fenntartja a jogot, hogy a szállásadásból származó nyereségre forrásadót vessen ki.

37. [Törölve.]

38. *Ausztrália* fenntartja a jogot, hogy megadóztassa az országban valamely helyen egy másik helyre való eljuttatás céljából felvett utasok és teheráru szállításából származó nyereséget. Arra is fenntartja a jogot, hogy megadóztassa a part menti és szárazföldi egyéb tevékenységekből származó nyereséget.

39. Az *Egyesült Államok* fenntartja a jogot, hogy az 1. bekezdés hatálya alá vonja a hajók vagy a légi járművek teljes felszereléssel való bérbeadásából, valamint a csupasz hajó alapon történő bérbeadásából származó jövedelmet, ha a hajót vagy a légi járművet a bérbevevő nemzetközi közlekedésben üzemelteti, vagy ha a bérletidíj-bevétel a hajók vagy a légi járművek nemzetközi közlekedésben történő üzemeltetéséből származó nyereséghez tartozik. Az Egyesült Államok arra is fenntartja a jogot, hogy a bekezdés hatálya alá vonja a konté-

nerek nemzetközi közlekedésben történő használatából, karbantartásából vagy bérbeadásából származó jövedelmet.

40. A *Szlovák Köztársaság* fenntartja a jogot, hogy a hajók, légi járművek vagy konténerek bérbeadásából származó nyereséget a 12. cikk szerint adóztassa meg.

41. *Írország* fenntartja a jogot, hogy a cikk hatálya alá vonja a hajók vagy a légi járművek csupasz hajó alapon történő bérbeadásából származó jövedelmet, ha a bérbevevő a hajót vagy a légi járművet nemzetközi közlekedésben üzemelteti, vagy ha a bérletidíj-bevétel a hajók vagy a légi járművek nemzetközi közlekedésben való üzemeltetéséből származó nyereséghez tartozik.

42. *Törökország* fenntartja a jogot, hogy a nemzetközi szállításból származó nyereség adóztatásakor kivételes esetekben a telephelyszabályt alkalmazza. Arra is jogot formál, hogy kiterjessze a cikk hatályát a közúti szállításra, és ennek megfelelően a 3. cikkben megváltoztassa a „nemzetközi közlekedés” meghatározását.

43. *Chile* és Szlovénia fenntartják a jogot, hogy a cikk hatályát ne terjesszék ki a belvízi szállításra a kétoldalú egyezményeikben, és ennek megfelelően módosítsák a 13., 15. és 22. cikk 3. bekezdését.

A 9. CIKK SZÖVEGMAGYARÁZATA A KAPCSOLT VÁLLALKOZÁSOK ADÓZÁSÁT ILLETŐEN

1. Ez a cikk azokkal az adózási szempontból megtehető nyereségkiigazításokkal foglalkozik, amelyek a kapcsolt vállalkozások (anya- és leányvállalatok, valamint közösen ellenőrzött vállalatok) közötti olyan ügyletekkel kapcsolatosak, amelyeket nem szokásos piaci feltételek alapján kötöttek. A Bizottság számottevő időt és energiát fordított (és fordít folyamatosan) arra, hogy megvizsgálja e cikk alkalmazásának a feltételeit, annak következményeit, valamint a nem szokásos piaci feltételekkel kötött ügyletekben alkalmazható, a nyereséget kiigazító lehetséges módszereket. Következtetéseit a *Transzferár irányelvek a multinacionális vállalkozások és az adóhatóságok számára* című jelentésben[1] foglalta össze, amelyet rendszeresen frissít, hogy az tükrözze a Bizottság e téren folytatott munkájának előrehaladását. A jelentés nemzetközileg elfogadott elveket tükröz, és útmutatást ad a szokásos piaci feltételek *(arm's length)* elvének alkalmazásához, amelynek irányadó kivonata e cikk.

1. bekezdés

2. Ez a bekezdés előírja, hogy egy szerződő állam adóhatóságai – a kapcsolt vállalkozások adókötelezettségének kiszámítása végett – módosíthatják a vállalkozás elszámolását, ha az – a vállalkozások közötti különleges kapcsolat miatt – nem az adott államban keletkező tényleges adóköteles nyereséget mutatja. Egyértelműen helyénvaló, hogy ilyen körülmények között a kiigazítást jóvá kell hagyni. E bekezdés rendelkezéseit csak akkor kell követni, ha a két vállalkozás között speciális feltételeket alkalmaztak vagy írtak elő. Nem megengedett a kapcsolt vállalkozások elszámolásának módosítása, ha az ilyen vállalkozások közötti tranzakciók szokásos szabadpiaci kereskedelmi feltételekkel (arm's length alapon) jöttek létre.

[1] A jelentés eredeti változatát az OECD Tanácsa 1995. június 27-én hagyta jóvá. Cserélhető lapos formában *Transzferár irányelvek a multinacionális vállalkozások és az adóhatóságok számára* címmel 1995-ben jelent meg Párizsban.

3. Mint azt az Adóügyi Bizottság alultőkésítettségről szóló jelentése[1] kifejti, létezik egy kölcsönös megfelelés az adóegyezmények és a belföldi szabályok között az e cikk hatálya alá tartozó alultőkésítési szabályok tekintetében. A Bizottság úgy véli:
   a) a cikk nem zárja ki belföldi alultőkésítési szabályok alkalmazását, amennyiben azok hatására a kölcsönvevő nyeresége megközelíti azt a nyereséget, amelyet szokásos piaci feltételek között érhetett volna el;
   b) a cikk nemcsak arra alkalmazandó, hogy a hitelszerződésben kikötött kamatláb piaci kamatláb-e, hanem arra is, hogy a hitel – első látásra – hitelnek tekinthető-e, avagy valamilyen más jellegű fizetésként kell kezelni, különösen alaptőkéhez való hozzájárulásként;
   c) az alultőkésítési szabályok alkalmazásának nem lehet olyan hatása, hogy az adott belföldi vállalkozás adóköteles nyereségét nagyobb összegben állapítsák meg, mint amekkora az a szokásos piaci ár alkalmazásával lenne.

4. Felmerül a kérdés, hogy a néhány ország által a kapcsolt vállalkozások közötti tranzakciók kezelésére alkalmazott eljárási szabályok vajon összhangban vannak-e az Egyezménnyel. Megkérdőjelezhető például, hogy a bizonyítás terhének megfordítása vagy a belső szabályokban időnként talált különféle vélelmezések összeegyeztethetők-e a szokásos piaci ár elvével. Számos ország úgy értelmezi, hogy a cikk nem tiltja a nyereség kiigazítását a nemzeti törvények szerint, a cikktől eltérő feltételekkel, valamint hogy a cikk rendeltetése az, hogy a szokásos piaci ár elvét egyezményi szintre emelje. Továbbá majdnem mindegyik tagállam úgy véli, hogy a normális igényeknél szigorúbb pótlólagos információigények – vagy akár a bizonyítás terhének megfordítása – nem jelentenének hátrányos megkülönböztetést a 24. cikk értelmében. Bizonyos esetekben azonban egyes országok nemzeti törvényének alkalmazása a nyereségnek a cikk elveivel ellentétes kiigazításához vezethet. A cikk lehetővé teszi a szerződő államok számára, hogy az ilyen helyzeteket az egybevágó kiigazítások eszközével (lásd alább) és egyeztető eljárással oldják meg.

2. bekezdés

5. Az 1. bekezdésben felvázolt helyzetekben a kapcsolt vállalkozások közötti tranzakciók átértékelése gazdasági kettős adóztatáshoz vezethet (azonos jövedelem adóztatása különböző személyeknél), amennyiben *A* állam vállalkozása – amelynek nyereségét megnövelik – egy olyan nyereségösszeg tekintetében válik adókötelessé, amelyet *B* állambeli kapcsolt vállalkozásánál már

[1] Az OECD Tanácsa 1986. november 26-án fogadta el. Az *OECD Modellegyezmény* cserélhető lapos változatának II. kötetében újból megjelent. R(4)-1. o.

megadóztattak. A 2. bekezdés előírja, hogy ilyenkor *B* állam köteles elvégezni az egybevágó kiigazítást a kettős adóztatás elkerülése érdekében.

6. Meg kell azonban jegyezni, hogy pusztán azért, mert *A* államban megnövelték a nyereséget, nem kell *B* államban automatikusan kiigazítást végezni; a kiigazítás csak akkor követelhető, ha *B* állam úgy véli, hogy a módosított nyereség olyan, mintha az ügyleteket szokásos piaci feltételekkel kötötték volna. Más szóval, nem kell a bekezdést alkalmazni akkor, ha az egyik kapcsolt vállalkozás nyereségét oly mértékben növelik, hogy az meghaladja azt a nyereséget, amelyet szokásos piaci ár alapján korrekt módon számoltak volna. Ezért *B* állam csak akkor kötelezi magát a leányvállalat nyereségének kiigazítására, ha úgy véli, hogy az *A* államban végrehajtott kiigazítás mind elviekben, mind összegszerűen indokolt.

7. A bekezdés nem határozza meg a kiigazítás módszerét. Az OECD-tagországok különféle módszereket alkalmaznak a kettős kiigazítás biztosítására ilyen körülmények között, ezért nyitva maradt a szerződő államok számára, hogy kétoldalúan állapodjanak meg bármely olyan konkrét szabályban, amellyel a bekezdést ki kívánják egészíteni. Bizonyos államok például azt a rendszert részesítenék előnyben, amely szerint *X* vállalkozás *A* állambeli nyereségét felemelik a szokásos piaci körülmények között elérhető nyereség szintjére, s ezt a kiigazítást *B* állam *Y* kapcsolt vállalkozásának kétszer megadóztatott nyereséget tartalmazó bevallásának újbóli megnyitásával végzik el annak érdekében, hogy az adóköteles nyereséget a megfelelő szintre csökkentsék. Más államok viszont szívesebben írnák elő azt, hogy – a 23. cikk alapján – a kétszeresen adóztatott nyereséget *B* állam *Y* vállalkozásánál úgy kell kezelni, mintha az *A* államban adóztatható lenne; ennek megfelelően *B* állam vállalkozása mentesítésre jogosult *B* államban – a 23. cikk szerint – a kapcsolt vállalkozása által *A* államban megfizetett adó tekintetében.

8. A bekezdésnek nem célja, hogy foglalkozzon az úgynevezett másodlagos kiigazításokkal. Tegyük fel, hogy *A* állam *X* vállalkozásának adóköteles nyereségét az 1. bekezdésben meghatározott elvvel összhangban megnövelték, valamint azt is, hogy *B* állam *Y* vállalkozásának nyereségét a 2. bekezdésben meghatározott elvvel összhangban kiigazították. Ezzel még mindig nem rekonstruálták pontosan azt a helyzetet, amely akkor állt volna fenn, ha a tranzakciókat szokásos piaci alapon bonyolították volna le, mivel valójában a módosítás tárgyát képező nyereség *Y* vállalkozás kezében van *X* vállalkozás helyett. Lehet azzal érvelni, hogy ha működött volna a szokásos piaci árazás, és később *X* vállalkozás ezt a nyereséget kívánta volna átadni *Y* vállalkozásnak, akkor azt például osztalék, jogdíj (ha *Y* vállalkozás *X* vállalkozás anyavállalata) vagy kölcsön formájában (ha *X* vállalkozás *Y* vállalkozás anyavállalata)

tette volna meg, és ebben az esetben más adókövetkezmények is felmerülhettek volna (például forrásadó kivetése) az adott jövedelemfajtától és az ilyen jövedelemmel foglalkozó cikk rendelkezéseitől függően.

9. Ezek a másodlagos helyesbítések – amelyekre annak pontos megállapításához van szükség, hogy mi lett volna a helyzet, ha az ügyletet szokásos piaci áron bonyolították volna le – az egyes esetek tényein múlnak. Meg kell jegyezni, hogy a 2. bekezdésben semmi sem tiltja az ilyen másodlagos helyesbítéseket, ha azokat a szerződő államok belső törvényei engedélyezik.

10. A bekezdés azt a kérdést is nyitva hagyja, hogy kell-e lennie egy meghatározott időszaknak, amelynek lejárta után *B* állam nem köteles elvégezni *Y* vállalkozás nyereségének egybevágó kiigazítását azt követően, hogy A államban *X* vállalkozás nyereségét megnövelték. Egyes államok úgy vélik, hogy *B* állam kötelezettségének nyitottnak kell lennie, más szóval: nem számít, hogy *A* állam hány évre visszamenőleg módosítja a bevallásokat, *B* államban méltányosságból biztosítani kell a kiigazítást *Y* vállalkozásnak. Más államok úgy vélik, hogy az ilyen jellegű nyitott kötelezettség a gyakorlati végrehajtás szempontjából túlnyúlik az ésszerűség határain. Ezért, ilyen körülmények között, bár a cikk szövege nem tér ki erre a problémára, a szerződő államok a kétoldalú egyezményeikbe szabadon belefoglalhatják – ha szükségesnek tartják – az azzal az időtartammal foglalkozó rendelkezéseket, amelynek folyamán B állam kötelezhető az egybevágó kiigazítás elvégzésére. (E téma tekintetében lásd a 25. cikk szövegmagyarázatának 39., 40. és 41. bekezdését.)

11. Amennyiben az érintett felek között vita merül fel az egybevágó kiigazítások összegét és jellegét illetően, a 25. cikkben előírt egyeztető eljárást kell alkalmazni; az adott cikk szövegmagyarázata számos szempontot tartalmaz a kapcsolt vállalkozások nyereségének e cikk alapján történő kiigazítására (kiváltképp a transzferárazás kiigazítását követően), valamint az egybevágó módosításokra vonatkozóan, amelyeket majd a cikk 2. bekezdésével összhangban kell elvégezni. (Lásd elsősorban a 25. cikk szövegmagyarázatának 10., 11., 12., 33., 34., 40. és 41. bekezdését.)

A szövegmagyarázattal kapcsolatos észrevétel

12. [Átszámozva]

13. [Törölve]

14. [Törölve]

15. Az *Egyesült Államok* úgy véli, hogy az alultőkésítettség eseteinek kezelésére lehetnek más ésszerű eszközök is, mint a pénzügyi eszközök jellegének adós-

ságról tőkére, illetve a fizetés jellegének kamatról osztalékra módosítása. Például megfelelő esetekben az eszköz (mint hitel) és a fizetés (mint kamat) jellege változatlan maradhat, de az adót kivető állam elhalaszthatja a fizetett kamat költségként való elszámolását, amelynek figyelembevételét egyébként a nettó jövedelem megállapításánál megengedné.

A cikkel kapcsolatos fenntartások

16. A *Cseh Köztársaság és Magyarország* fenntartják a jogot, hogy egyezményeikből kihagyják a 2. bekezdést, azonban a tárgyalások során készek elfogadni ezt a bekezdést, beillesztve egy harmadik bekezdést, amely a lehetséges azonos kiigazításokat a jóhiszemű esetekre korlátozza.

17. *Németország* fenntartja a jogot, hogy egyezményeiből kihagyja a 2. bekezdést, azonban a tárgyalások során kész elfogadni ezt a bekezdést Németország azon hosszú ideje fennálló és változatlan értelmezése alapján, mely szerint a másik szerződő állam köteles helyesbíteni az adó összegét, amennyiben – egyoldalúan vagy egy kölcsönös egyeztető eljárás keretében – egyetért a nyereségnek az elsőként említett állam által történő helyesbítésével.

    17.1 *Olaszország* fenntartja a jogot, hogy egyezményeibe beillesszen egy olyan rendelkezést, mely szerint a 9. cikk 2. bekezdése szerinti helyesbítéseket csak a vonatkozó egyezmény kölcsönös egyeztetésre vonatkozó cikkében foglalt eljárásnak megfelelően végzi el.

18. *Ausztrália* fenntartja a jogot arra, hogy egy olyan rendelkezést javasolhasson, amely szerint, ha egy szerződő állam illetékes hatósága nem rendelkezik elegendő információval ahhoz, hogy megállapítsa az adott vállalkozásnak betudható nyereséget, e célból alkalmazhatja a vállalkozásra az érintett állam adótörvényét, azzal a fenntartással, hogy – amennyire az illetékes hatóság rendelkezésére álló információ engedi – ezt e cikk elveivel összhangban teszi.

19. *Szlovénia* fenntartja a jogot, hogy a 2. bekezdésben rögzítse: a viszonzó helyesbítést csak akkor végzi el, ha az első helyesbítést indokoltnak tartja.

A 10. CIKK SZÖVEGMAGYARÁZATA AZ OSZTALÉK ADÓZÁSÁT ILLETŐEN

I. Bevezető megjegyzések

1. „Osztalékon" általában a nyereség részvényesek javára történő elosztását értjük a részvénytársaságok[1], tőkével rendelkező korlátolt felelősségű személyi társaság *(partnership)*[2], korlátolt felelősségű társaságok[3] vagy más gazdasági társaságok[4] által. Az OECD-tagországok törvényei szerint az ilyen társaságok jogi személyek, amelyek valamennyi részvényestől elkülönült jogi személyiséggel rendelkeznek. E tekintetben különböznek a személyi társaságoktól, amelyek a legtöbb országban nem rendelkeznek jogi személyiséggel.
2. Egy személyi társaság vállalkozási tevékenységből származó nyeresége az üzlettársak nyeresége, amely saját erőfeszítésükből származik; számukra ez vállalkozási nyereség. Így az üzlettárs rendszerint személyesen adózik a személyi társaság vagyonából és nyereségéből rá eső rész után.
3. A részvényesek helyzete más; a részvényes nem vállalkozó, és a társaság nyeresége nem az övé, ezért az nem tudható be neki. Személyesen csak azon nyereség tekintetében adóztatható meg, amelyet a társaság feloszt (eltekintve néhány ország törvényeinek rendelkezéseitől, amelyek a fel nem osztott nyereség különleges esetekben való adóztatására vonatkoznak). A részvényesek szemszögéből az osztalék abból a tőkéből származó jövedelem, amelyet részvényesként a társaság rendelkezésére bocsátottak.

II. A cikk rendelkezéseinek szövegmagyarázata

1. bekezdés

4. Az 1. bekezdés nem ír elő olyan elvet, amely szerint az osztalék kizárólag abban az államban adóztatható meg, amelyikben a kedvezményezett belföldi

---

1 Sociétés anonymes.
2 Sociétés en commandite par actions.
3 Sociétés ŕ responabilité limitée.
4 Sociétés de capitaux.

illetőségű, avagy kizárólag abban, amelyikben az osztalékot fizető társaság belföldi illetőségű.

5. Az osztalék kizárólag a forrásállamban való adóztatása nem fogadható el általános szabályként. Ráadásul vannak olyan államok, amelyek a forrásnál nem adóztatják az osztalékot, míg általánosságban minden állam megadóztatja a belföldi illetőségűek külföldi illetőségű társaságoktól kapott osztalékát.

6. Ugyanakkor nem valósítható meg általános szabályként az osztalék adóztatása kizárólag abban az államban, ahol a kedvezményezett belföldi illetőségű. Ez jobban megfelelne az osztalék természetének – befektetési jövedelem –, de nem volna reális azt feltételezni, hogy bármi esélye van egy olyan megállapodásnak, amelyik az osztalék forrásadóztatásáról való lemondáshoz vezet.

7. Ezért az 1. bekezdés csupán azt jelenti ki, hogy az osztalék megadóztatható a kedvezményezett illetőségi államában. A „kifizetett" kifejezésnek nagyon tág az értelmezése, mivel a „fizetés" fogalma annak a kötelezettségnek a teljesítését takarja, hogy forrásokat bocsátanak a részvényes rendelkezésére a szerződés vagy szokás által megkövetelt módon.

8. Ez a cikk csak az egyik szerződő állam belföldi illetőségű társasága által, a másik szerződő állam belföldi illetőségű személyének fizetett osztalékkal foglalkozik. Ezért nem érvényes a harmadik államban belföldi illetőségű társaság által fizetett osztalékra vagy az egyik szerződő államban belföldi illetőségű társaság által fizetett olyan osztalékra, amely az adott állam vállalkozásának másik szerződő államban lévő telephelyének tudható be. (Lásd a 21. cikk szövegmagyarázatának 4–6. bekezdéseit.)

2. bekezdés

9. A 2. bekezdés feljogosítja a forrásországot, azaz azt az államot, ahol az osztalékot fizető társaság belföldi illetőségű, hogy az osztalékot megadóztassa, ez az adóztatási jog azonban erősen korlátozott. Az adókulcsot 15 százalékban korlátozza, ami ésszerű maximális kulcsnak tűnik. Ennél magasabb kulcsot nehéz lenne indokolni, miután a forrásállam a társaság nyereségét is adóztatja.

10. Ugyanakkor a leányvállalat által anyavállalatának fizetett osztalék tekintetében a bekezdés kifejezetten alacsonyabb (5 százalékos) kulcsról rendelkezik. Ha az egyik állam valamely társaságának legalább 25 százalékos közvetlen tulajdona van a másik állam valamely társaságában, ésszerű, hogy az ismétlődő adóztatás elkerülése és a nemzetközi befektetések elősegítése érdekében a leányvállalat által a külföldi anyavállalat javára teljesített nyereségfizetéseket kevésbé keményen adóztassák meg. E szándék megvalósítása attól függ, hogy hogyan kezelik

az osztalékot abban az államban, ahol az anyavállalat belföldi illetőségű. (Lásd a 23/A és a 23/B cikk szövegmagyarázatának 49–54. bekezdéseit.)

11. Amennyiben egy személyi társaságot a nemzeti törvények jogi személyként kezelnek, a két szerződő állam megállapodhat a 2. bekezdés *a)* albekezdésének módosításában oly módon, hogy az anyavállalatoknak megengedett alacsonyabb kulcsot a személyi társaságra is alkalmazzák.

12. A haszonhúzói jog feltételét a 10. cikk 2. bekezdése avégett vezette be, hogy tisztázza az „…egy belföldi illetőségűnek fizetett" szavak értelmét a cikk 1. bekezdésében. Egyértelművé teszi, hogy a forrásállam nem köteles lemondani az osztalék adóztatásának jogáról egyszerűen azért, mert a jövedelmet közvetlenül egy olyan állam belföldi illetőségű személye kapta, amellyel a forrásállam egyezményt kötött. A „haszonhúzó" kifejezést nem szűk, szakmai értelemben használja, hanem inkább összefüggéseiben, s azt az Egyezmény tárgyának és célkitűzéseinek fényében kell érteni, ideértve a kettős adóztatás elkerülését, valamint az adóelkerülés és az adócsalás megelőzését.

    12.1 Ha az egyik szerződő állam valamely ügynökként vagy megbízottként eljáró belföldi illetőségű személye jövedelemtételre tesz szert, ellentmondana az Egyezmény tárgyának és célkitűzéseinek az, ha a forrásállam kedvezményt vagy mentességet adna egyszerűen azért, mert a közvetlen kedvezményezett a másik szerződő államban belföldi illetőségű. Ebben az esetben a közvetlen kedvezményezett belföldi illetőségűnek minősül, de e státusa következtében nem merül fel potenciális kettős adóztatás, mivel a kedvezményezettet az illetőség szerinti államban adózási szempontból nem tekintik a jövedelem tulajdonosának. Ugyanennyire összeegyeztethetetlen volna az Egyezmény tárgyával és célkitűzéseivel az, ha a forrásállam úgy biztosítana engedményt vagy mentességet, hogy egy szerződő állam belföldi illetőségű személye – aki nem ügynökként vagy megbízottként jár el – csak csatornaként funkcionál egy másik személy számára, aki ténylegesen részesül az érintett jövedelem hasznából. Az Adóügyi Bizottság *A kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmények és az átalakító vállalatok használata* című jelentése[1] ezért arra a következtetésre jutott, hogy egy átalakító vállalatot általában nem lehet haszonhúzónak tekinteni, bár a hivatalos tulajdonos – gyakorlati okokból – nagyon korlátozott hatáskörrel rendelkezik, amely őt az érintett jövedelem vonatkozásában csak az érdekelt felek nevében eljáró vagyonkezelővé vagy gondnokká teszi.

[1] Az *OECD Modellegyezmény* cserélhető lapos változatának II. kötetében újból megjelent. R(6)-1. o.

12.2 A cikkben előírt feltételek szem előtt tartásával az adókorlátozás lehetősége a forrásállamban továbbra is fennáll, ha egy szerződő államban vagy harmadik államban található közvetítő – például egy ügynök vagy megbízott – helyezkedik el a jövedelmet szerző és a kifizető között, de a haszonhúzó a másik szerződő államban belföldi illetőségű. (E kérdés tisztázása érdekében – ami az összes tagország következetes álláspontja volt – 1995-ben megváltoztatták a Modell szövegét.) Azok az államok, amelyek ezt még kifejezőbbé kívánják tenni, kétoldalú tárgyalásaikon szabadon megtehetik ezt.

13. A cikkben meghatározott adókulcsok a forrásállamban alkalmazható maximális adómértékek. Két szerződő állam megállapodhat alacsonyabb adókulcsokban vagy abban, hogy csak az az állam adóztat, ahol a kedvezményezett belföldi illetőségű. A 2. bekezdésben előírt adókulcsmérséklés kizárólag az osztalékok adóztatására vonatkozik, az osztalékot fizető társaság nyereségének adóztatására nem.

13.1 Sok állam belső törvényei értelmében a nyugdíjalapok és hasonló entitások általában mentességet élveznek a befektetési jövedelmük után fizetendő adók alól. Az ilyen entitások belföldi és a külföldi befektetéseinek semleges kezelése érdekében egyes államok kétoldalúan előírják, hogy a másik államban belföldi illetőségű ilyen entitások jövedelme, ideértve az osztalékot is, mentesül a forrásadó alól. Azok az államok, amelyek ezt kívánják tenni, kétoldalúan megállapodhatnak egy a 18. cikk szövegmagyarázatának 69. bekezdésében foglalt rendelkezéshez hasonlóan megfogalmazott rendelkezésben.

13.2 Ehhez hasonlóan egyes államok nem vetnek ki adót a más államoknak és azok 100 százalékos tulajdonában álló egyes entitásoknak fizetett osztalékra, legalábbis olyan mértékben, amilyen mértékben az osztalék kormányzati jellegű tevékenységekből származik. Egyes államok a szuverén állam mentessége elvének értelmezése alapján (lásd az 1. cikk szövegmagyarázatának 6.38 és 6.39 bekezdését), mások a belső törvényeikben foglalt rendelkezések alapján adhatják meg ezt a mentességet. Azok az államok, amelyek így kívánnak eljárni, a kétoldalú egyezményeikben megerősíthetik vagy pontosíthatják az ilyen mentességek hatályát, illetve megadhatják a mentességet azokra az esetekre, amelyekben az egyébként nem lenne elérhető. Ennek érdekében a cikk bővíthető egy bekezdéssel, amelynek lehetséges megfogalmazása a következő:

> Tekintet nélkül a 2. bekezdés rendelkezéseire, az 1. bekezdésben említett osztalékok csak abban a Szerződő Államban adóztathatóak, amelyben a kedvezményezett belföldi illetőségű, amennyiben az osz-

talék tényleges haszonhúzója az az állam, vagy annak közigazgatási egysége vagy helyi hatósága.

14. A két szerződő állam, szintén kétoldalú tárgyalásai során, megegyezhet a cikk által előírtnál alacsonyabb tőkerészesedési arányban is. Az alacsonyabb arány indokolt lehet például azokban az esetekben, amikor az az állam, ahol az anyavállalat belföldi illetőségű – belső törvényeivel összhangban – mentesíti az osztalékot az adó alól, ha az egy olyan nem belföldi illetőségű leányvállalattól származik, amelyben az érintett társaság tőkerészesedése 25 százaléknál alacsonyabb.

15. A 2. bekezdés *a)* albekezdése a „tőke" kifejezést az osztalék – azaz a nyereség részvényesek között való felosztásának – adózásával kapcsolatban használja. A kifejezés ilyen összefüggésben való használata azt sugallja, hogy az *a)* albekezdés szempontjából ugyanabban az értelemben kell azt alkalmazni, mint a részvényeseknek történő felosztás tekintetében (adott esetben, az anyavállalat).
   a) Ezért, általános szabályként, az *a)* albekezdésben használt „tőke" kifejezést a társasági törvényben meghatározottak szerint kell értelmezni. Az egyéb összetevőket, különösképpen a tartalékokat, nem kell figyelembe venni.
   b) A tőke a társasági törvény értelmezésében az összes részvény névértéke, amelyet az esetek többségében a társaság mérlegében tőkeként mutatnak ki.
   c) Nem kell figyelembe venni a kibocsátott részvények különféle osztályaira (törzsrészvény, elsőbbségi részvény, többszörös szavazati jogot biztosító részvény, szavazati jogot nem biztosító részvény, bemutatóra szóló részvény, névre szóló részvény stb.) jellemző különbségeket, mivel ezek inkább a részvényes jogainak természetéhez kapcsolódnak, mint a tulajdoni hányadhoz.
   d) Amennyiben egy hitel vagy más hozzájárulás a társasági törvény szerint nem tartozik a – szigorúan vett – tőkéhez, de a belső törvények vagy gyakorlat („alultőkésítettség" vagy a hitel beépülése a részvénytőkébe) alapján az abból származó jövedelmet a 10. cikk értelmében osztalékként kell kezelni, az ilyen hitel vagy hozzájárulás értéke az *a)* albekezdés értelmében szintén „tőkének" minősül.
   e) Azoknál a szervezeteknél, amelyek nem rendelkeznek a társasági törvény szerinti tőkével, az *a)* albekezdés értelmezésében tőkének a szervezet javára teljesített azon hozzájárulást kell tekinteni, amelyet a nyereség felosztásakor figyelembe vesznek.

   A szerződő államok kétoldalú tárgyalásokon eltérhetnek a 2. bekezdés *a)* albekezdésében használt „tőke" kritériumtól, és helyette használhatják a „szavazati jog" feltételt.

16. A 2. bekezdés *a)* albekezdése nem írja elő, hogy az osztalékban részesülő társaság az osztalékfizetés napját megelőzően viszonylag hosszabb ideig rendelkezzen a tőke legalább 25 százalékával. Ez azt jelenti, hogy a tőkerészesedés tekintetében csak az az állapot számít, amely a 2. bekezdés tárgyát képező adókötelezettség létrejöttének szempontjából lényeges időpontban fennáll, azaz legtöbbször az, amikor az osztalék törvényesen elérhetővé válik a részvényesek számára. Ez elsősorban azzal a törekvéssel magyarázható, hogy legyen egy, a lehető legszélesebb körben alkalmazható rendelkezés. Az anyavállalat arra való kényszerítése, hogy a nyereség elosztását megelőzően bizonyos ideig fenntartsa tőkerészesedését, kiterjedt nyomozást tenne szükségessé. Egyes OECD-tagországok belső törvényei előírnak egy olyan minimális időszakot, amely alatt a kedvezményezett társaságnak birtokolnia kell a részvényeket ahhoz, hogy a kapott osztalékkal kapcsolatban mentességre vagy beszámításra legyen jogosult. Emiatt a szerződő államok az egyezményeket kiegészíthetik hasonló feltételekkel.

17. A rendelkezéssel való visszaélés esetén a 2. bekezdés *a)* albekezdésében előirányzott adócsökkentést nem célszerű megadni például akkor, ha egy kevesebb mint 25 százalékos tőkerészesedésű társaság nem sokkal az osztalékfizetés esedékessége előtt megemeli részesedését elsősorban abból a célból, hogy hozzájusson a fent említett rendelkezés kedvezményeihez, vagy a jogosultságot létrehozó tőkerészesedést elsősorban a csökkentés érdekében teremti meg. Az ilyen manőverek megelőzése végett a szerződő államok helyénvalónak tarthatják az *a)* albekezdés kiegészítését a következőkkel:

    „feltéve, hogy e tőkerészesedés megszerzésének elsődleges célja nem e rendelkezés kihasználása volt”.

18. A 2. bekezdés nem határozza meg a forrásállamban történő adóztatás módját. Így lehetővé teszi, hogy az adott állam szabadon alkalmazza saját törvényeit és – kiváltképpen – hogy a forrásadó levonása vagy egyéni bevallás útján vesse ki az adót.

19. A bekezdés nem rendezi az eljárási kérdéseket. Minden állam alkalmazhatja a belső törvényei által előírt eljárást. Vagy azonnal korlátozhatja adóját a cikkben meghatározott kulcsokra, vagy kivetheti a teljes adót, és aztán visszatérítést adhat. (Lásd azonban az 1. cikk szövegmagyarázatának 26.2 bekezdését.) A háromoldalú esetekben specifikus kérdések merülnek fel. (Lásd a 24. cikk szövegmagyarázatának 53. bekezdését.)

20. A bekezdés nem határozza meg, hogy a forrásállamban nyújtott kedvezményt ahhoz a feltételhez kell-e kötni, hogy az osztalék adóköteles legyen az illetőség szerinti államban. Ez a kérdés a kétoldalú tárgyalásokon rendezhető.

21. A cikk nem rendelkezik arról, hogy a kedvezményezett illetősége szerinti állam hogyan ismerje el az osztalékra a forrásországban kivetett adót. Ezzel a kérdéssel a 23/A és a 23/B cikk foglalkozik.

22. Általánosságban a következő esetre hívjuk fel a figyelmet: az egyik szerződő államban keletkező osztalék haszonhúzója a másik szerződő államban belföldi illetőségű társaság; a társaság teljes tőkéjét vagy annak egy részét az utóbbi államban nem belföldi illetőségű részvényesek birtokolják; az a gyakorlat, hogy a nyereséget nem osztalék formájában osztják fel; a társaság adókedvezményben részesül (magán befektetési társaság, bázisvállalat). Felmerülhet a kérdés, hogy ilyen társaság esetében indokolt-e megengedni az osztalék korlátozott adóztatását a 2. bekezdésben előírtak szerint. Ajánlatos kétoldalú tárgyalásokon megállapodni azokban a kivételekben, amelyek nem tartoznak a cikkben rögzített adózási szabályok hatálya alá, abból a célból, hogy meghatározzák az ilyen társaságokra alkalmazandó elbánást.

3. bekezdés

23. Tekintettel az OECD-tagországok törvényei közötti jelentős különbségekre, lehetetlen teljes részletességgel meghatározni az „osztalék” fogalmát. A meghatározás ezért csupán olyan példákat említ, amelyek a legtöbb tagország törvényeiben megtalálhatók, és amelyeket nem kezelnek különböző módon. A felsorolás egy általános szabályt követ. Az 1963-as Egyezménytervezet átdolgozásakor részletesen tanulmányozták egy olyan megoldás lehetőségét, amely nem utal a nemzeti törvényekre. Ez a tanulmány azt a következetést vonta le, hogy – tekintettel a tagállamok társasági és adótörvényeiben még mindig fennálló különbségekre – nem lehetséges az osztalék fogalmára olyan meghatározást kidolgozni, amelyik teljesen független a belső törvényektől. A szerződő államok előtt nyitva áll a lehetőség, hogy kétoldalú tárgyalásokon figyelembe vegyék törvényeik sajátosságait és a cikk hatálya alá tartozó „osztalék” fogalmát kiterjesszék a társaságok más kifizetéseire.

24. Osztalékon alapvetően a 3. cikk 1. bekezdése *b)* albekezdése szerinti társaságok által történő elosztások értendők. A meghatározás így elsősorban a nyereség elosztására vonatkozik, amelyre a jogot részvények – azaz egy részvénytársaságban való tőkerészesedés – testesítik meg. A meghatározás a részvényekkel egyenértékűként kezel a társaságok által kibocsátott minden olyan értékpapírt, amely jogot ad a társaságok nyereségéből való részesedésre, kivéve a követeléseket; ilyenek például az elsőbbségi részvények vagy az elsőbbségi jogok, az alapítói részvények vagy a nyereségrészesedést biztosító egyéb jogok. A felsoroltak a kétoldalú egyezményekben természetesen hozzáigazítha-

tók az érintett szerződő államok jogi helyzetéhez. Ez különösen az elsőbbségi részvényekből és az alapítói részvényekből eredő jövedelem vonatkozásában válhat szükségessé. Ugyanakkor a nyereségrészesedésre jogosító követelések nem tartoznak ebbe a kategóriába (lásd a 11. cikk szövegmagyarázatának 19. bekezdését), és az átváltható kötvények kamata sem minősül osztaléknak.

25. A 10. cikk nemcsak az osztalékkal foglalkozik, hanem a hitelkamatokkal is, amennyiben a hitelező ténylegesen megosztja a társaság kockázatát, vagyis a törlesztés nagyban a vállalkozás üzleti sikerétől függ. A 10. és a 11. cikk emiatt nem tiltja, hogy az ilyen kamatot a hitelfelvevő országának alultőkésítési szabályai alapján osztalékként kezeljék. Azt a kérdést, hogy a hitelt nyújtó osztozik-e a vállalkozás kockázatában, minden egyes esetben az összes körülmény alapján kell meghatározni. Ilyen körülmények például:
   - a hitel erősen túlsúlyban van a vállalkozás tőkéjéhez való minden egyéb hozzájárulással szemben (vagy egy jelentős tőkevesztés pótlására vették fel), és a visszafizetésre valójában nincs fedezet.
   - a hitelező részesedik a társaság nyereségéből;
   - a hitel visszafizetését az egyéb hitelezők követelései vagy az osztalékfizetés mögé sorolták;
   - a kamatszint vagy a kamatfizetés a társaság nyereségének függvénye;
   - a hitelszerződés nem rendelkezik a visszafizetés végső határidejéről.

26. Számos állam törvényei a korlátolt felelősségű társaságokban *(société à responsabilité limitée)* való részesedést ugyanolyan alapra helyezik, mint a részvényeket. Hasonlóképpen, a szövetkezetek által felosztott nyereséget is általában osztaléknak tekintik.

27. A meghatározás alapján a személyi társaságok által felosztott nyereség nem minősül osztaléknak, kivéve, ha a személyi társaságot abban az államban, ahol a tényleges üzletvezetés helye van, a korlátolt felelősségű társaságokkal azonos módon kezelik (például Belgiumban, Portugáliában és Spanyolországban, valamint Franciaországban a *sociétés en commandite simple* által a *commenditaires*-nek adott részesedés). Ugyanakkor a kétoldalú egyezményekben tisztázandók azok az esetek, amikor az egyik szerződő állam adótörvénye a társaság tulajdonosának választási lehetőséget ad, miszerint bizonyos feltételek mellett úgy adózhat, mint egy személyi társaság üzlettársa, vagy fordítva: az üzlettárs választhatja a tőkerészesedéssel rendelkező tulajdonosra vonatkozó adózást.

28. Az osztaléknak tekintett kifizetések nemcsak a tulajdonosok éves közgyűlése által elfogadott nyereségfelosztást foglalhatják magukban, hanem az olyan egyéb pénzbeli vagy pénzzel egyenértékű juttatásokat is, mint az ingyenrészvény, a jutalom, a felszámolás során realizált nyereség és a burkolt nyere-

ségfelosztás. A cikkben biztosított kedvezmények mindaddig érvényesek, amíg a fizetést teljesítő társaság illetősége szerinti állam az ilyen juttatásokat osztalékként adóztatja. Lényegtelen, hogy az ilyen juttatásokat a vállalkozás aktuális nyereségéből fizetik, vagy például a tartalékokból – azaz a korábbi pénzügyi évek nyereségéből – származik. A társaságok által teljesített olyan elosztások, amelyek a tagsági jogok csökkenéséhez vezetnek – például a tőkevisszatérítés különböző formái –, általában nem minősülnek osztaléknak.

29. Azok a juttatások, amelyekre egy társaságban való tőkerészesedés jogosultságot ad – általános szabályként –, csak maguknak a részvényeseknek járnak. Ha azonban bizonyos ilyen juttatásokat olyan személyeknek is biztosítanak, akik a társasági törvény értelmében nem minősülnek részvényesnek, az ilyen juttatás is lehet osztalék:
   – az ilyen személyek és a társaság közötti jogviszony egy társaságban való tőkerészesedéshez válik hasonlóvá („rejtett tőkerészesedés”), és
   – az ilyen juttatásokban részesülő személyek szorosan kapcsolódnak egy részvényeshez; ez a helyzet áll fenn például akkor, ha a kedvezményezett a részvényes rokona vagy egy olyan társaság, amelyik ugyanabba a cégcsoportba tartozik, mint a részvényt birtokló társaság.

30. Amennyiben a részvényes és az ilyen juttatásban részesülő személy két különböző olyan államban belföldi illetőségű, amelyekkel a forrásállam egyezményt kötött, nézeteltérések merülhetnek fel azt illetően, hogy melyik egyezmény alkalmazandó. Hasonló probléma adódhat akkor is, ha a forrásállam a két érintett állam közül csak az egyikkel kötött egyezményt. Ez azonban már olyan konfliktus, amely más jövedelemfajtákat is érinthet, így csak egyeztető eljárás útján oldható meg.

4. bekezdés

31. Egyes államok úgy tekintik, hogy a területükön található forrásokból keletkező és másik államban belföldi illetőségű magánszemélynek vagy jogi személynek fizetendő osztalék, kamat vagy jogdíj nem tartozik azon egyezmény hatálya alá, amelynek célja az, hogy megakadályozza az ilyen személyek megadóztatását mind a forrásállamban, mind a kedvezményezett illetősége szerinti államban, ha a kedvezményezett telephellyel rendelkezik az előző államban. A 4. bekezdés nem az ilyen – időnként „a telephely kényszerelvonásaként” említett – elven alapul. Nem mondja ki, hogy az egyik államban belföldi illetőségű személyhez egy másik államban található forrásból befolyó osztalékot – valamiféle jogi vélelmezés, sőt akár koholmány alapján – egy olyan telephelyhez kell kapcsolni, amellyel az érintett belföldi illetőségű az utóbbi államban rendelkezik, annak érdekében, hogy ilyen esetben az említett állam ne legyen köteles

korlátozni adóztatását. A bekezdés csupán arról rendelkezik, hogy az osztalék a forrásállamban – a másik államban belföldi illetőségű kedvezményezett tulajdonában lévő, ott található telephely nyereségének részeként – adóztatható, amennyiben azt a telephely eszközeinek részét képező tőkerészesedés tekintetében fizetik, vagy ha másképpen kapcsolódik ténylegesen a telephelyhez. Ebben az esetben a 4. bekezdés felmenti az osztalék forrásául szolgáló államot a cikkben előírt minden korlátozás alól. Ez a magyarázat összhangban van a 7. cikkről szóló szövegmagyarázatban említettekkel.

32. Felmerült az a gondolat, hogy a bekezdés visszaélésekre adhat lehetőséget azáltal, hogy a részvényeket átadják az osztalékjövedelemre kedvezményes elbánást biztosító országokban kizárólag e célból létrehozott telephelyeknek. Eltekintve attól, hogy az ilyen csalárd tranzakciók kiválthatják a belső visszaélések elleni szabályok alkalmazását, figyelembe kell venni, hogy egy bizonyos helyszín csak akkor képezhet telephelyet, ha ott üzleti tevékenységet folytatnak, valamint – amint azt alább kifejtjük – hogy az a követelmény, miszerint a részvénytulajdonnak „ténylegesen kötődnie" kell az ilyen helyszínhez, többet tesz szükségessé annál, mint hogy a részvénytulajdont számviteli szempontból a telephely könyveiben mutassák ki.

32.1 Az érdekeltség, amely után az osztalékot fizetik, akkor kötődik ténylegesen egy telephelyhez, és tartozik annak üzleti eszközei körébe, ha a 7. cikk 2. bekezdésének alkalmazása tekintetében a Bizottság *A nyereség hozzárendelése a telephelyhez* című jelentésében[1] kidolgozott elvek szerint (lásd különösen a jelentés I. részének 72-97. bekezdéseit) az érdekeltség „gazdasági" tulajdonjoga a telephelyhez rendelhető. Annak a bekezdésnek a kontextusában az érdekeltség „gazdasági" tulajdonjoga azzal egyenértékű, mintha az a jövedelemadó szempontjából egy önálló vállalkozás tulajdonában állna, az azzal járó előnyökkel és terhekkel (pl. az érdekeltség tulajdonjogához rendelhető osztalékra való jogosultság, valamint az érdekeltség értékének növekedéséből vagy csökkentéséből eredő potenciális nyereség és veszteség lehetősége).

32.2 A biztosítási tevékenységet folytató vállalkozások telephelye esetében annak megállapításához, hogy egy érdekeltség ténylegesen kötődik-e a telephelyhez, megfelelően figyelembe kell venni a Bizottság jelentésének IV. részében foglalt útmutatását arra vonatkozóan, hogy az adott érdekeltségből eredő jövedelem vagy nyereség figyelembe vehető-e annak megállapításához, hogy a telephely milyen hozamot ér el a hozzá rendelt

[1] *Attribution of Profits to Permanent Establishments*, OECD, Paris, 2010. [*A nyereség hozzárendelése a telephelyhez*, OECD, Párizs, 2010.]

befektetési eszközök összege után (lásd különösen a IV. rész 165-170. bekezdéseit). Mivel ez az útmutatás általános jellegű, az adóhatóságoknak meg kell fontolniuk egy rugalmas, gyakorlatias módszer alkalmazását, amely figyelembe veszi, hogy a vállalkozás ésszerűen és egységesen alkalmazza azt az útmutatást azoknak a konkrét eszközöknek a meghatározása céljából, amelyek ténylegesen kötődnek a telephelyhez.

5. bekezdés

33. A cikk csak az egyik szerződő államban belföldi illetőségű társaság által a másik szerződő államban belföldi illetőségű személynek fizetett osztalékkal foglalkozik. Egyes államok azonban nemcsak a területükön belföldi illetőségű társaságok által fizetett osztalékot adóztatják meg, hanem azt is, amelyik a nem belföldi társaságok területükön keletkező nyereségéből származik. Természetesen minden állam jogosult a belföldi illetőséggel nem rendelkező társaságok által a területükön realizált nyereséget – az Egyezmény (és különösen a 7. cikk) által megengedett mértékben – adóztatni. Ezeknek a társaságoknak a részvényesei azonban nem adóztathatók, kivéve, ha az adott államban belföldi illetőségűek, és így természetszerűleg annak adófennhatósága alá tartoznak.

34. Az 5. bekezdés kizárja az osztalék területen kívüli adóztatását, vagyis azt a gyakorlatot, miszerint az államok csupán azért adóztatják meg a nem belföldi illetőségű társaság által fizetett osztalékot, mert a nyereség, amelyből a kifizetést teljesítik, a területükről származik (például az ott található telephely révén realizálták). Természetesen nem merül fel a területen kívüli adóztatás kérdése, amikor a társasági nyereség forrásául szolgáló ország azért adóztatja meg az osztalékot, mert azt egy abban az államban belföldi illetőségű részvényesnek vagy ott található telephelynek fizetik ki.

35. Sőt felhozható érvként az, hogy az ilyen rendelkezésnek nem célja – vagy nem járhat azzal –, hogy megakadályozzon egy államot abban, hogy forrásadót vessen ki a külföldi társaságok által fizetett osztalékra, ha azt az adott állam területén veszik fel. Ilyenkor az adókötelezettség ismérve valójában az osztalékfizetés ténye, nem pedig a felosztásra rendelt vállalkozási nyereség eredete. De ha az osztalékot az egyik szerződő államban felvevő személy a másik szerződő államban belföldi illetőségű (amelyben az osztalékfizető társaság belföldi illetőségű), akkor a 21. cikk értelmében mentességet kérhet az elsőként említett állam forrásadója alól, vagy igényelheti annak visszatérítését. Hasonlóképpen, ha az osztalék kedvezményezettje egy olyan harmadik államban belföldi illetőségű, amelyik kettős adóztatási egyezményt kötött azzal az állammal, ahol az osztalékot felveszik, akkor az Egyezmény 21. cikke értelmében mentességet kérhet az utóbbi állam forrásadója alól, vagy igényelheti annak visszatérítését.

36. Az 5. bekezdés előírja továbbá, hogy a nem belföldi illetőségű társaságok fel nem osztott nyereségére különadó nem vethető ki.

37. Felvethető, hogy ha az adóalany illetősége szerinti állam – az ellenőrzött külföldi társaságokra vonatkozó rendelkezései vagy más, hasonló hatású szabályai miatt – megkísérli megadóztatni a fel nem osztott nyereséget, akkor az 5. bekezdés rendelkezéseivel ellentétesen jár el. Figyelembe kell azonban venni, hogy a bekezdés a forrásadóztatásra szorítkozik, így az ilyen rendelkezések vagy jogszabályok értelmében való, illetőség szerinti adóztatásra nincs hatással. Ezen túlmenően a bekezdés csak a társaság adóztatását érinti, a részvényesét nem.

38. Az ilyen rendelkezések vagy jogszabályok használata azonban megnehezíti a 23. cikk alkalmazását. Amennyiben a jövedelem adóalanynak tulajdonítható, akkor a jövedelem minden egyes tételét az Egyezmény vonatkozó rendelkezései szerint kell kezelni (vállalkozási nyereség, kamat, jogdíj). Ha az összeget feltételezett osztalékként kezelik, akkor az egyértelműen a bázisvállalattól származik, így az adott társaság országából való jövedelmet képez. De még ilyen esetben sem világos, hogy az adóköteles összeget a 10. cikk jelentése szerinti osztalékként, avagy a 21. cikk jelentése szerinti „egyéb jövedelemként" kell kezelni. Néhány ilyen jogszabály és rendelkezés értelmében az adóköteles összeget osztaléknak tekintik, ami azzal jár, hogy arra is kiterjed az adóegyezmény által biztosított mentesség, azaz kapcsolódó mentességet élvez. Kétséges, hogy az Egyezmény ezt írja elő. Amennyiben az illetőség szerinti ország úgy tekinti, hogy nem ez a helyzet, azzal az állítással szembesülhet, hogy az osztalék előzetes megadóztatásával („feltételezett osztalék" formájában) akadályozza a kapcsolódó mentesség rendes működését.

39. Ha a bázisvállalat ténylegesen kifizeti az osztalékot, a kétoldalú egyezmény osztalékra vonatkozó rendelkezéseit a szokásos módon kell alkalmazni, mivel az Egyezmény értelmezése szerinti osztalékjövedelem keletkezik. Ily módon a bázisvállalat országának jogában áll az osztalékra forrásadót kivetni. A részvényes illetősége szerinti ország a kettős adóztatás elkerülésére a szokásos módszereket alkalmazza (azaz adóbeszámítást vagy adómentességet biztosít). Ez azt vonja maga után, hogy az osztalék forrásadóját akkor is be kell számítani a részvényes illetősége szerinti országában, ha a felosztott nyereséget (osztalékot) azelőtt éveken keresztül az ellenőrzött külföldi társaságokra vonatkozó rendelkezések vagy más hasonló hatású jogszabályok alapján adóztatták. Ilyenkor azonban a beszámítási kötelezettséget illetően változatlanul kétségek merülnek fel. Az osztalék, mint olyan, általában adómentességet élvez (mivel már megadóztatták a vonatkozó rendelkezések vagy jogszabályok szerint), és felhozható érvként, hogy az adóbeszámításnak nincs alapja. Ugyan-

akkor ellehetetlenülne az Egyezmény célja azáltal, ha az adóbeszámítás elkerülhetővé válna pusztán az osztalék ellentétes jogszabályok szerinti adóztatásának megelőzésével. A fent megfogalmazott általános elv azt javasolja, hogy az adóbeszámításnak meg kell történnie, bár annak módja a vonatkozó rendelkezések és jogszabályok sajátosságain, a külföldi adó belföldi adóval szembeni beszámításának rendszerén, valamint az adott eset sajátosságain (például a „feltételezett osztalék" megadóztatása óta eltelt időn) múlik. A mesterséges megállapodásokhoz folyamodó adóalanyok azonban olyan kockázatoknak teszik ki magukat, amelyekkel szemben az adóhatóságok nem tudnak teljes körű védelmet nyújtani.

III. Egyes nemzeti adótörvények sajátosságainak hatásai

40. Egyes országok törvényei a gazdasági kettős adóztatás – vagyis a társaság nyereségének a társaság szintjén és az osztaléknak a részvényes szintjén történő egyidejű adóztatása – elkerülésére vagy enyhítésére törekszenek. Ez többféleképpen érhető el:
   – a felosztott nyereségre alacsonyabb társasági adót vetnek ki, mint a fel nem osztott nyereségre;
   – kedvezmény adható a részvényes személyi jövedelemadójának számításakor;
   – az osztalékra csak egy adó alkalmazható, a felosztott nyereség a társaság szintjén nem adózik.

   Az Adóügyi Bizottság megvizsgálta azt a kérdést, hogy a tagországok adótörvényeinek sajátosságai indokolhatják-e a Modellegyezményben megfogalmazottaktól eltérő megoldások alkalmazását.

A. Magánszemélyeknek fizetett osztalék

41. A gazdasági kettős adóztatás koncepciója kevésbé egyértelmű, mint a jog szerinti kettős adóztatás fogalma, amely általában meglehetősen pontos jelentéssel bír. Vannak államok, amelyek nem fogadják el ezen elmélet érvényességét, míg mások – és ők vannak többen – nem tartják szükségesnek a gazdasági kettős adóztatás nemzeti szinten történő feloldását (belföldi illetőségű társaságok által belföldi illetőségű részvényeseknek fizetett osztalék). Következésképpen, mivel a gazdasági kettős adóztatás fogalmának meghatározása nem kielégítő ahhoz, hogy elemzés tárgyát képezze, helyénvalónak tűnt egy általánosabb gazdasági álláspontról kiindulva vizsgálni a problémát, vagyis abból a szempontból, hogy a kettős adóztatás enyhítését célzó különböző rendszerek milyen hatással lehetnek a nemzetközi tőkeáramlásra. E célból

szükséges volt – többek között – azt látni, hogy a különféle nemzeti rendszerek milyen torzulásokat és megkülönböztetéseket hozhatnak létre, de figyelemmel kellett lenni az államok költségvetését és hatékony adóellenőrzését érintő következményekre is, anélkül hogy szem elől tévesztenénk a minden egyezmény alapjául szolgáló viszonosság elvét. E szempontok elemzésekor nyilvánvalóvá vált, hogy a társasági adó által képviselt teher nem hagyható teljesen számításon kívül.

1. Klasszikus rendszerű államok

42. A Bizottság felismerte, hogy nem szükséges a gazdasági kettős adóztatás nemzetközi szinten való feloldása, ha az ilyen kettős adóztatás nemzeti szinten fennmarad. Ezért úgy véli, hogy a klasszikus rendszert alkalmazó államok – azaz azok az államok, amelyek nem oldják fel a gazdasági kettős adóztatást – közötti viszonyban a szerződő államokban érvényes társaságiadó-szint nincs hatással a forrásállamban az osztalékra kivetett forrásadó mértékére (az adókulcsot a 10. cikk 2. bekezdésének *b)* albekezdése 15 százalékban korlátozza). Következésképpen ebben az esetben teljes mértékben alkalmazható a Modellegyezményben ajánlott megoldás.

2. Osztott kulcsú társasági adót alkalmazó államok

43. Ezek az államok – attól függően, hogy a társaság hogyan használja fel nyereségét – különböző kulcsú társasági adót vetnek ki: a magasabb kulcsot a fel nem osztott nyereségre, az alacsonyabbat a felosztott nyereségre alkalmazzák.

44. A kettős adóztatási egyezmények tárgyalása során – osztott kulcsú társasági adójára hivatkozva – ezen államok egyike sem szerzett jogot arra, hogy 15 százaléknál magasabb forrásadót vessen ki (lásd a 10. cikk 2. bekezdésének *b)* albekezdését) a társaságai által egy másik államban belföldi illetőségű magánszemélynek fizetett osztalékra.

45. A Bizottság átgondolta, hogy vajon az ilyen állam (B állam) nem tekinthető-e jogosultnak 15 százaléknál magasabb forrásadót kivetni a társaságai által a klasszikus rendszerű másik államban (A állam) belföldi illetőségű magánszemélynek fizetett osztalékra, azzal a fenntartással, hogy a 15 százalékot meghaladó rész – amelynek célja az, hogy kompenzálja az érintett részvényes vonatkozásában a *B* állambeli felosztott nyereség alacsonyabb társaságiadó-kulcsának hatásait – nem lenne beszámítható a részvényes által a fizetendő adóval szemben *A* államban, ahol belföldi illetőségű.

46. A legtöbb tagország azon a véleményen volt, hogy *B* államban figyelembe kell venni a társasági adó átlagos szintjét, és ezt az átlagos szintet úgy kell tekinteni,

mint az *A* államban belföldi illetőségű társaságokra egykulcsos adó formájában kivetett adóteher megfelelőjét. Ráadásul kétszeres megkülönböztetéshez vezetne pótlólagos forrásadó kivetése *B* állam által anélkül, hogy az *A* államban beszámítható volna. Egyrészt a *B* államban belföldi illetőségű társaság által fizetett osztalék súlyosabban adózna, ha azt *A* államban belföldi illetőségű személyeknek fizetik, mint ha *B* államban belföldi illetőségű személyek kapják, másrészt *A* állam belföldi illetőségű személye magasabb személyi jövedelemadót fizetne a *B* államból származó osztalékára, mint az *A* államból kapott osztalékra. A Bizottság ezért a „kiegyenlítő adó" ötletét nem fogadta el.

3. A részvényes szintjén beszámítást biztosító államok

47. Ezekben az államokban a társaság teljes nyereségét megadóztatják, tekintet nélkül arra, hogy azt fel elosztják-e vagy sem, míg az osztalékot a belföldi illetőségű részvényesnél (magánszemély) adóztatják; az utóbbi a fizetendő személyi jövedelemadóval szemben beszámításra jogosult azon az alapon, hogy – legalábbis rendes esetben – az osztalékot, mint a társaság nyereségének részét, már terhelte társasági adó.

48. Ezen államok belső törvényei nem rendelkeznek az adókedvezmény nemzetközi területre való kiterjesztéséről. A kedvezmény csak a belföldi illetőségűeket illeti meg, és kizárólag a belföldi forrásból származó osztalék tekintetében. Azonban, mint azt a továbbiakban ismertetjük, néhány állam az egyezményekben kiterjesztette a jogszabályai által előírt adóbeszámítási jogot a másik szerződő államban belföldi illetőségű személyekre.

49. Sok olyan államban, amelyik a részvényes szintjén ad kedvezményt, a belföldi illetőségű részvényes annak elismeréseként részesül adóbeszámításban, hogy azt a nyereséget, amelyből az osztalékot fizetik, a társaságnál már megadóztatták. A belföldi illetőségű részvényesnél az adóbeszámítással felbruttósított osztalékot adóztatják; ezt a beszámítható adót számításba veheti a fizetendő adónál, aminek eredményeképpen visszatérítésre lehet jogosult. Néhány ilyen rendszert alkalmazó ország egyes kettős adóztatási egyezményekben beleegyezett abba, hogy az adóbeszámítást azokra a részvényesekre is kiterjesszék, akik a másik szerződő államban belföldi illetőségűek. Az ilyen kiterjesztést elfogadó legtöbb ország ezt viszonossági alapon tette; néhány ország az egyezményt úgy kötötte meg, hogy az adóbeszámítást egyoldalúan kiterjesztette a másik szerződő államban belföldi illetőségű személyekre.

50. Néhány olyan állam, amelyik a részvényes szintjén is ad kedvezményt, azt állítja, hogy rendszerében a társasági adó teljességében valódi társasági adó marad, mivel azt kizárólag a társaság helyzetére való tekintettel vetik ki, figyel-

men kívül hagyva a részvényes kilétét és illetőségét, és – mivel így vetik ki – az továbbra is a költségvetés bevétele marad. A részvényesnek biztosított adóbeszámítás célja kedvezményben részesíteni a személyi jövedelemadó kötelezettség tekintetében, s ez semmilyen szempontból nem minősül a társasági adó kiigazításának. Ezért, ha a beszámítás meghaladja a személyi jövedelemadót, nem jár visszatérítés.

51. A Bizottság nem tudott általános megegyezésre jutni abban a kérdésben, hogy a fenti 50. bekezdésben említett államok rendszerei vajon mutatnak-e olyan lényeges különbséget, ami indokolttá tehetné a különböző megoldások alkalmazását nemzetközi szinten.

52. Néhány tagország azon a véleményen volt, hogy nem léteznek ilyen sarkalatos különbségek. Ez a vélemény annak a következtetésnek ad helyt, hogy a fenti 50. bekezdésben említett államoknak bele kell egyezniük az adóbeszámítás nem belföldi illetőségű részvényesekre – legalább viszonossági alapon – való kiterjesztésébe, ugyanúgy, ahogy azt a fenti 49. bekezdésben említett néhány ország teszi. Ez a megoldás hajlamos az ilyen országok társaságai által fizetett osztalékok tekintetében semlegességet biztosítani, mivel a belföldi illetőségű és a nem belföldi illetőségű részvényesek egyforma elbánásban részesülnek. Ugyanakkor ez az eljárás az egyik szerződő államban (különösen a klasszikus rendszerű államokban) belföldi illetőségű részvényesek vonatkozásában az olyan államban való befektetéseket ösztönözné, amelyik a részvényes szintjén biztosít kedvezményt, mivel az első állam belföldi illetőségű személyei adóbeszámításban (valójában társaságiadó-visszatérítésben) részesülnének a másik államból kapott osztalékra, miközben a saját országukból származó osztalékra nem kapják meg ugyanezt. Ezek a hatások hasonlóak az osztott kulcsú társasági adót és a klasszikus rendszert alkalmazó államok között, illetve két olyan klasszikus rendszerű állam között érvényesülő hatásokra, amikor is az egyik ország társaságiadó-kulcsa alacsonyabb, mint a másiké. (Lásd a fenti 42. és 43–46. bekezdéseket.)

53. Ugyanakkor sok tagország hangsúlyozta azt a tényt, hogy a fenti 50. bekezdésben említett államok rendszere által biztosított adókedvezmény valódi természetének értelmezése nem tár fel mást, mint pusztán a részvényes személyi jövedelemadójának csökkentését annak elismeréseként, hogy osztalékát általában már terhelték társasági adóval. Az adóbeszámítást egyszer s mindenkorra adják *(forfaitaire),* ezért az nincs konkrét kapcsolatban az arra a nyereségre kivetett tényleges társasági adóval, amelyből az osztalékot fizetik. Amennyiben az adóbeszámítás meghaladja a személyi jövedelemadó összegét, nem jár visszatérítés.

54. Mivel a kedvezmény lényegében nem a társasági adó visszatérítése, hanem a személyi jövedelemadó enyhítése, nem jön szóba a kedvezmény kiterjesztése olyan nem belföldi illetőségű részvényesekre, amelyek az érintett országokban nem alanyai a személyi jövedelemadónak. Ugyanakkor – ezt az érvelést folytatva – figyelmet érdemel az a kérdés, hogy a részvényesek szintjén kedvezményt biztosító államok nyújtsanak-e kedvezményt a belföldi illetőségű részvényesnek a külföldi osztalékra kivetett személyi jövedelemadóra tekintettel. A válasznak igenlőnek kell lennie, ha a kérdést az osztalék forrását tekintve semleges alapon vizsgáljuk; másképpen az ilyen államok belföldi illetőségű személyei abban lesznek érdekeltek, hogy saját országukban szerezzenek részvényeket és ne külföldön. Az adóbeszámítás ilyen kiterjesztése azonban ellenétes lenne a viszonosság elvével; ezzel az érintett állam nemcsak hogy egyoldalú költségvetési áldozatot vállalna (megengedve a másik államban kivetett forrásadót meghaladó adóbeszámítást), de ezt ráadásul úgy tenné, hogy gazdaságilag nem kompenzálják, mivel ez a másik állam belföldi illetőségű személyeit nem ösztönözné a területén való részvényvásárlásra.

55. Az ilyen ellenvetések leküzdése érdekében elképzelhető többek között az, hogy a forrásállam – amely a belföldi illetőségű társaságok által fizetett osztalékra beszedte a társasági adót – viselje annak az adóbeszámításnak a költségét, amelyet egy, a részvényesek szintjén kedvezményt biztosító állam engedélyez a pénzeszközök adott államba történő átutalásával. Mivel azonban az ilyen átutalásokat az államok ritkán részesítik előnyben, a cél könnyebben elérhető lehet egy „kiegyezéses" megoldással, amelyben a forrásállam lemond a másik állam belföldi illetőségű személyeinek fizetett osztalékra vonatkozó minden forrásadóról, míg az utóbbi állam a saját adójával szemben nem a 15 százalékos forrásadó levonását engedélyezi, (amelyet a forrásállam elengedett), hanem a hazai forrásokból származó osztalékra meghatározotthoz hasonló adóbeszámítást.

56. Ha mindent teljeskörűen figyelembe veszünk, akkor úgy tűnik, hogy a probléma csak kétoldalú tárgyalásokkal oldható meg; azokon több lehetőség nyílik azon áldozatok és előnyök mérlegelésére, amelyeket az Egyezménynek mindkét szerződő államra nézve maga után kell vonnia.

57. [Törölve.]

58. [Törölve.]

B. Társaságoknak fizetett osztalék

59. A magánszemélyeknek fizetett osztalékra vonatkozó fenti szövegmagyarázatok általában alkalmazhatók az olyan társaságoknak fizetett osztalékra is, amelyek 25 százaléknál alacsonyabb tőkerészesedéssel rendelkeznek az osztalé-

kot fizető társaságban. A kollektív befektetési eszközök részére fizetett osztalékok kezelése speciális kérdéseket vet fel, amelyekkel az 1. cikk szövegmagyarázatának 6.8-6.34 bekezdései foglalkoznak.

60. Az osztalékot fizető társaságban legalább 25 százalékos tőkerészesedéssel rendelkező társaságoknak fizetett osztalék tekintetében a Bizottság megvizsgálta a leányvállalat által fizetett osztalék adórendszerbeli kezelését a 42. és az azt követő bekezdésekben idézett sajátságos társaságiadó-rendszerekben.

61. A viták során számos véleményre derült fény. Még akkor is különböztek a nézetek, amikor a vitát a leányvállalatok és az anyavállalat adóztatására korlátoztuk. A véleménykülönbségek még nagyobbak voltak, amikor általánosabb gazdasági szempontok kerültek napirendre, és a beszélgetés kiterjedt az anyavállalat részvényeseinek adózására is.

62. Kétoldalú egyezményeikben az államok különböző megoldásokat fogadtak el, amelyeket a gazdasági célkitűzések és az adott államok jogi helyzetének sajátosságai, költségvetési megfontolások és egy sor más tényező motiváltak. Ezért nem született általánosan elfogadott irányelv. A Bizottság ennek ellenére átgondolta a helyzetet a társasági adóztatás általános rendszereire vonatkozóan.

1. Klasszikus rendszer a leányvállalat államában

(a fenti 42. bekezdés)

63. Az Egyezmény rendelkezéseit arra az esetre tervezték, amikor az osztalékot fizető társaság illetősége szerinti állam az úgynevezett klasszikus rendszerű társasági adóztatást alkalmazza, vagyis azt, amely szerint az felosztott nyereség nem jogosult semmilyen kedvezményre sem a társaság, sem a részvényes szintjén (kivéve azt a kedvezményt, amely a vállalatok közötti osztalék ismételt adóztatásának elkerülését célozza).

2. Osztott kulcsú társaságiadó-rendszer a leányvállalat államában

(a fenti 43–46. bekezdés)

64. Az ilyen típusú államok a felosztott nyereségre alacsonyabb társasági adót vetnek ki, mint a fel nem osztott nyereségre, aminek eredményeképpen a leányvállalat által az anyavállalatnak fizetett nyereség társaságiadó-terhe alacsonyabb lesz. Tekintettel erre a helyzetre, a legtöbb ilyen állam 10 vagy 15 százalékos forrásadót ért el egyezményeiben, sőt olykor akár 15 százalékot meghaladót. A kérdésre vonatkozó álláspontokat nem tudtuk közelíteni egymáshoz a Bizottságban, a megoldást a kétoldalú tárgyalásokra hagytuk.

3. Beszámítási rendszer a leányvállalat államában
(a fenti 47. bekezdés és az azt követő bekezdések)

65. Az ilyen államokban a társaság a teljes nyeresége adóköteles, függetlenül attól, hogy felosztották vagy nem; azok a részvényesek, akik belföldi illetőségűek abban az államban, ahol az osztalékot fizető társaság belföldi illetőségű, a kapott osztalék után adót fizetnek, de – elismerve azt a tényt, hogy a felosztott nyereséget a társaság szintjén már megadóztatták – adóbeszámításban részesülnek.

66. Megfontoltuk azt a kérdést, hogy célszerű volna-e ezeknek az államoknak az adóbeszámítást kiterjeszteniük egy másik államban belföldi illetőségű anyavállalat részvényeseire vagy akár közvetlenül adóbeszámítást engedélyezniük az anyavállalatnak. A kérdésre vonatkozó álláspontokat a Bizottság nem tudta közelíteni egymáshoz, annak megoldását a kétoldalú tárgyalásokra hagyta.

67. Ha az ilyen rendszerekben a nyereség – attól függetlenül, hogy felosztották-e vagy sem – ugyanolyan kulccsal adózik, akkor a rendszer az osztalékot fizető társaság szintjén nem különbözik a „klasszikus" rendszertől. Következésképpen a leányvállalat illetősége szerinti állama csak a 2. bekezdés *a)* albekezdésében meghatározott kulccsal vethet ki forrásadót.

IV. Ingatlanbefektetési trösztök általi eredményfelosztás

67.1 Számos államban az ingatlanportfolió-befektetések nagy részét ingatlanbefektetési trösztökön (IBT) keresztül bonyolítják le. Az IBT közelítőleg olyan nagyszámú tulajdonossal rendelkező társaságként, trösztként, szerződéses vagy bizalmi alapon létrejött konstrukcióként írható le, amelynek jövedelme elsősorban hosszú távú ingatlanbefektetésekből származik, ennek a jövedelemnek a többségét évente felosztja, és nem fizet jövedelemadót az így felosztott, ingatlanhoz kapcsolódó jövedelem után. Az, hogy az IBT nem fizet adót e jövedelem után, olyan adózási szabályokból következik, amelyek egyszintű adózást írnak elő, az IBT befektetőinek szintjén.

67.2 Az IBT-kben és azokon keresztül megvalósuló befektetések jelentősége és globalizálódása arra indította az Adóügyi Bizottságot, hogy megvizsgálja az ilyen befektetésekből eredő, az adóegyezményeket érintő kérdéseket. Ennek a munkának az eredménye az *IBT-khez kapcsolódó, adóegyezményeket érintő kérdések* című jelentésben[1] olvasható.

[1] A jelentés az OECD Modellegyezmény cserélhető lapos változatának II. kötetében újból megjelent. R(13)-1. o.

67.3 A jelentésben tárgyalt kérdések egyike az IBT-k általi, határokon átnyúló eredményfelosztásra alkalmazandó, adóegyezmény szerinti elbánás. Egy IBT-k kisbefektetőinek nincs ráhatása az IBT által megszerzett ingatlanokra, és nincs kapcsolatuk ezekkel az ingatlanokkal. Tekintet nélkül arra, hogy az IBT maga nem fizet adót az általa felosztott eredmény után, ezért helyénvaló lehet úgy tekinteni, hogy az adott befektető nem ingatlanba fektetett be, hanem egyszerűen egy társaságba, és úgy kezelni, mint aki portfolióból származó osztalékhoz jut. Ez az elbánás az IBT befektetések vegyes jellegét is tükrözné, melyben a részvények és kötvények jellemzői keveredtek. Ezzel szemben egy IBT nagybefektetője konkrétabb érdekeltséggel bír az IBT által megszerzett ingatlanban; ennek a befektetőnek az esetében az IBT befektetés úgy tekinthető, mint amely az IBT alapjául szolgáló ingatlanba való befektetést váltja ki. Ebben a helyzetben nem tűnik helyénvalónak az IBT által felosztott eredmény forrásadóztatásának korlátozása, hiszen maga az IBT nem fizet adót a jövedelme után.

67.4 Azok az államok, amelyek ezt az eredményt kívánják elérni, kétoldalúan megállapodhatnak abban, hogy a cikk 2. bekezdését az alábbiakkal váltják föl:

2. Ez az osztalék azonban adóztatható abban a Szerződő Államban is – az adott állam törvényei szerint –, ahol az osztalékot fizető vállalkozás belföldi illetőségű, de ha az osztalék tényleges haszonhúzója a másik Szerződő Államban belföldi illetőségű (kivéve egy olyan IBT társaság által kifizetett osztalék tényleges haszonhúzóját, amelyben a tényleges haszonhúzó közvetve vagy közvetlenül az adott társaság összes tőkéjének legalább 10 százalékának megfelelő tőkerészesedéssel rendelkezik), az így kivetett adó nem haladhatja meg

a) az osztalék bruttó összegének 5 százalékát, ha a tényleges haszonhúzó olyan társaság (a személyi társaság kivételével), amelynek legalább 25 százalékos közvetlen részesedése van az osztalékot fizető társaság tőkéjében (kivéve, ha az osztalékot fizető társaság egy IBT);

b) az osztalék bruttó összegének 15 százalékát minden egyéb esetben.

E rendelkezés szerint az IBT nagybefektetője az a befektető, amely közvetve vagy közvetlenül az adott IBT összes tőkéjének legalább 10 százalékának megfelelő tőkerészesedéssel rendelkezik az IBT-ben. Az államok kétoldalúan azonban más küszöbértékben is megállapodhatnak. Emellett a rendelkezés az IBT minden eredményfel-

osztására vonatkozik; a tőkenyereség felosztása esetében azonban egyes országok belső törvényei más küszöbértéket írnak elő a nagybefektetők és a portfolió-osztalékra vonatkozó kulcs szerinti adózásra jogosult kisbefektetők megkülönböztetésére; ezek az országok kívánatosnak tarthatják a rendelkezés módosítását annak érdekében, hogy ezt a különbségtételt az egyezményeikben is megőrizzék. Végül, mivel nem lenne helyénvaló korlátozni az IBT-k által a nagybefektetőknek juttatott eredményfelosztás forrásadóztatását, az *a)* albekezdés megfogalmazása kizárja az alkalmazásból az IBT által fizetett osztalékot; az albekezdés így soha nem alkalmazható ilyen osztalékokra, akkor sem, ha egy társaság, amely nem rendelkezik az IBT összes tőkéjének legalább 10 százalékának megfelelő tőkével, a fenti 15. bekezdés szerint számítva legalább 25 százalékos tőkerészesedéssel rendelkezik benne. Ennélfogva a forrásállam az *a)* és *b)* albekezdésekben foglalt korlátozások ellenére meg tudja adóztatni az ilyen, nagybefektetőknek juttatott eredményfelosztást.

67.5 Amennyiben azonban az egyik szerződő államban alapított IBT-k nem minősülnek az adott szerződő államban belföldi illetőségű társaságnak, a rendelkezést módosítani szükséges annak biztosítására, hogy az ilyen IBT-k általi eredményfelosztásra is vonatkozzon.

67.6 Ha például az IBT olyan társaság, mely nem minősül az államban belföldi illetőségűnek, a cikk 1. és 2. bekezdést az alábbiak szerit kell módosítani ennek az eredménynek az eléréséhez:

1. Az egyik Szerződő Államban belföldi illetőségű társaság, illetve az egyik Szerződő Állam törvényei szerint létrehozott IBT által a másik Szerződő Államban belföldi illetőségű személynek fizetett osztalék ebben a másik Államban adóztatható.

2. Ez az osztalék azonban adóztatható abban a Szerződő Államban is – az adott állam törvényei szerint –, ahol az osztalékot fizető vállalkozás belföldi illetőségű, illetve IBT esetén amelynek törvényei szerint létrehozták, de ha az osztalék tényleges haszonhúzója a másik Szerződő Államban belföldi illetőségű (kivéve egy olyan IBT társaság által kifizetett osztalék tényleges haszonhúzóját, amelyben a tényleges haszonhúzó közvetve vagy közvetlenül az adott társaság összes tőkéjének legalább 10 százalékának megfelelő tőkerészesedéssel rendelkezik), az így kivetett adó nem haladhatja meg

a) az osztalék bruttó összegének 5 százalékát, ha a tényleges haszonhúzó olyan társaság (a személyi társaság kivételével), amelynek legalább 25 százalékos közvetlen részesedése van az

osztalékot fizető társaság tőkéjében (kivéve, ha az osztalékot fizető társaság egy IBT);

b) az osztalék bruttó összegének 15 százalékát minden egyéb esetben.

67.7 Hasonlóképpen, ennek az eredménynek az elérése érdekében azokban az esetekben, ahol az IBT tröszt, vagy szerződéses vagy bizalmi alapon létrejött konstrukció, és nem minősül társaságnak, az államok kétoldalúan megállapodhatnak abban, hogy a fenti 67.4 bekezdésben foglalt alternatív 2. bekezdést kiegészítik még egy rendelkezéssel, melynek lehetséges megfogalmazása a következő:

> Ennek az egyezménynek az értelmezésében, amennyiben az egyik Szerződő Állam törvényei szerint létrehozott IBT eredményfelosztásból származó jövedelmet juttat a másik szerződő államban belföldi illetőségű személynek, aki ennek az eredményfelosztásnak a tényleges haszonhúzója, az ilyen juttatást úgy kell kezelni, mint az elsőként említett Államban belföld illetőségű társaság által fizetett osztalékot.

E hozzáadott rendelkezés szerint az érintett eredményfelosztást osztalékként kell kezelni, nem pedig más típusú jövedelemként (például ingatlanból származó jövedelemként vagy tőkenyereségként) a 10. cikk és az egyezmény más cikkeinek alkalmazása tekintetében. Ez azonban nyilvánvalóan nem változtatja meg az adott eredményfelosztásnak a belső törvények tekintetében történő besorolását, így – az Egyezmény vonatkozó rendelkezéseiből eredő korlátozások alkalmazásától eltekintve – nem érinti annak a belső törvények szerinti kezelését.

A szövegmagyarázattal kapcsolatos észrevételek

68. Az *Egyesült Királyság* és *Kanada* nem tartják magukat a fenti 24. bekezdéshez. Belső törvényeik szerint bizonyos kamatfizetéseket osztalékként kezelnek, ezért azokat belefoglalták az osztalék meghatározásába.

68.1 *Belgium* nem osztja a szövegmagyarázat 37. cikkében kifejezett nézeteket. Úgy véli, hogy a 10. cikk 5. bekezdése az Egyezmény különféle rendelkezéseinek (5. cikk 7. bekezdése, 7. cikk 1. bekezdése, 10. cikk 1. és 5. bekezdése) alapjául szolgáló általános elv sajátságos alkalmazása, amely tiltja az egyik szerződő állam számára – néhány különleges, az Egyezmény által kifejezetten elrendelt esettől eltekintve – a másik szerződő államban belföldi illetőségű társaságok nyereségének megadóztatását. Az 5. bekezdés, amely a jövedelem forrásának helye szerinti adóztatással foglalkozik, megerősíti ezt az általános tiltást, és előírja,

hogy a tiltás akkor is érvényes, ha a másik szerződő államban belföldi illetőségű személy fel nem osztott nyeresége a forrásállamban folytatott üzleti tevékenységből származik. Az 5. bekezdés még akkor is tiltja a külföldi személy fel nem osztott nyereségének adóztatását, ha a nyereség keletkezése szerinti állam a belföldi illetőségű részvényesnél megadóztatja azt. Az a tény, hogy egy szerződő állam megadóztatja valamely belföldi illetőségű személyét egy olyan jövedelem után, amelynek tényleges haszonhúzója a másik államban belföldi illetőségű, nem módosíthatja a nyereség jellegét, kedvezményezettjét, és így az erre a nyereségre vonatkozó adóztatási jogok hozzárendelését sem.

68.2 *Írország* a 37. bekezdésre hivatkozva az 1. cikk szövegmagyarázatának 27.5 bekezdésében fejti ki általános észrevételét.

A cikkre vonatkozó fenntartások

2. bekezdés

69. [Törölve.]

70. [Törölve.]

71. [Törölve.]

72. Az *Egyesült Államok* fenntartja a jogot annak előírására, hogy bizonyos jövedelem-átlagosító személyek részvényesei – például a szabályozott befektetési társaságok és ingatlanbefektetési alapok – nem adózhatnak a közvetlen osztalék befektetésére vonatkozó adókulccsal még akkor sem, ha tulajdoni arányuk alapján jogosultak lennének erre.

73. [Törölve.]

74. Sajátos adózási rendszerére való tekintettel *Chile* fenntartja cselekvési szabadságát az Egyezmény azon rendelkezésére vonatkozóan, amely a nyereség társaságok által történő felosztásának mértékéhez és formájához kapcsolódik.

75. *Mexikó, Portugália* és *Törökország* fenntartják álláspontjukat a 2. bekezdésben meghatározott adókulcsokra vonatkozóan.

76. [Törölve.]

77. *Lengyelország* fenntartja álláspontját a tőkerészesedés minimális hányadát (25 százalék) és az adókulcsokat (5 és 15 százalék) illetően.

3. bekezdés

78. *Belgium* fenntartja a jogot az osztalék 3. bekezdésben meghatározott fogalmának kibővítésére, hogy az egyértelműen magában foglalja azokat a jövedelmeket – még akkor is, ha azokat kamatként fizetik –, amelyeket a belső jogszabályok úgy kezelnek, mint a részvényekből származó jövedelmet.

79. *Dánia* fenntartja a jogot, hogy – bizonyos esetekben – osztalékként kezelje a részvények eladásából származó jövedelmet.

80. *Franciaország* és Mexikó fenntartják a jogot az osztalék 3. bekezdésben meghatározott fogalmának kiterjesztésére, hogy az magában foglaljon minden olyan jövedelmet, amelyet adózási szempontból nyereségfelosztásként kezelnek.

81. *Kanada és Németország* fenntartják a jogot az osztalék 3. bekezdés szerinti fogalmának bővítésére, hogy az magában foglaljon olyan kamatfizetéseket, amelyeket a nemzeti törvények nyereségfelosztásként kezelnek.

    81.1 *Portugália* fenntartja a jogot az osztalék 3. bekezdés szerinti fogalmának kiterjesztésére, hogy az magában foglaljon bizonyos olyan – nyereségrészesedési megállapodások keretében teljesített – fizetéseket, amelyeket a nemzeti törvények nyereségfelosztásként kezelnek.

    81.2 *Chile* és *Luxemburg* fenntartják a jogot az osztalék 3. bekezdésben szereplő fogalmának bővítésére, hogy az magában foglaljon bizonyos olyan fizetéseket, amelyeket a nemzeti törvények osztalékként kezelnek.

5. bekezdés

83. Az *Egyesült Államok* és *Kanada* fenntartják a jogot, hogy fióktelepadót vessenek ki egy vállalkozás országukban lévő telephelyének betudható jövedelemre. Kanada arra is jogot formál, hogy ugyanilyen adót vessen ki az országban található ingatlan – ingatlankereskedelemmel foglalkozó társaság által történő – elidegenítéséből származó nyereségre.

84. [Törölve.]

85. *Törökország* fenntartja a jogot, hogy – a cikk 2. bekezdésében előírt módon – megadóztassa a másik szerződő állam törökországi telephelyen vállalkozási tevékenységet folytató társasága nyereségének a 7. cikk szerint adóztatás után fennmaradó részét.

A 11. CIKK SZÖVEGMAGYARÁZATA A KAMAT ADÓZÁSÁT ILLETŐEN

I. Bevezető megjegyzések

1. A „kamat" szót általában úgy kell érteni, mint a kölcsönadott pénz ellenértékét, és mivel ellenérték, a „szabad tőkéből származó jövedelem" *(revenus de capitaux mobiliers)* kategóriába tartozik. Az osztalékkal szemben a kamat nincs kitéve gazdasági kettős adóztatásnak, azaz nem adózik az adósnál és a hitelezőnél is. Hacsak a szerződés nem rendelkezik ellentétesen, a kamatra kivetett adót a kedvezményezett köteles megfizetni. Amennyiben az adós vállalja a forrásnál kivetett bármely adó viselését, az olyan, mintha beleegyezett volna abba, hogy az ilyen adóval megegyező összeggel több kamatot fizet a hitelezőnek.

2. Ám csakúgy, mint az osztalék esetében, a kötvényekre, adóslevelekre vagy hitelekre járó kamatra általában a kamat fizetésekor a forrásnál, levonás útján vetik ki az adót. Ezt a módszert – gyakorlati okokból – általánosan használják, mivel a forrásnál kivetett adó képezheti a kedvezményezett által teljes jövedelme vagy nyeresége tekintetében fizetendő adóelőleget. Ha ilyen esetben a kedvezményezett olyan országban belföldi illetőségű, amelyik a forrásnál való levonás gyakorlatát követi, az esetlegesen elszenvedett kettős adóztatást belső intézkedésekkel orvosolják. Más a helyzet, ha az érintett személy egy másik országban belföldi illetőségű: akkor a kamat kétszeresen adóköteles – először a forrásállamban, azután az illetőségi államban. Nyilvánvaló, hogy a kétszeres adóteher számottevően csökkentheti a kölcsönadott pénzre kapott kamatot, akadályozva ezáltal a tőkemozgást és a nemzetközi befektetések fejlődését.

3. Nem biztos, hogy általános jóváhagyásra lelne egy olyan szabály, amelyik a kamat adóztatásának jogát kizárólag egy államnak tartaná fenn – legyen az a kedvezményezett illetősége szerinti állam vagy a forrásállam. Ezért kompromisszumos megoldást fogadtunk el. Ez előírja, hogy a kamat megadóztatható az illetőség szerinti államban, de megtartja a forrásállam adókivetési jogát, ha törvényei így rendelkeznek, hallgatólagosan beleértve ebbe azt a jogot is, hogy a forrásállam szabadon lemondhat a nem belföldi illetőségű személyeknek fizetett kamat mindennemű adóztatásáról. Az ilyen adónak felső korlátot

szabnak, de a szerződő államok – magától értetődően – megállapodhatnak abban, hogy a forrásállam egy még alacsonyabb adókulcsot alkalmaz. Az ilyen helyzetben az utóbbi állam által vállalt áldozattal egyenértékű az illetőség szerinti állam által adandó, a forrásállamban kivetett adót figyelembe vevő kedvezmény. (Lásd a 23/A és a 23/B cikket.)

4. Egyes országok nem engedik, hogy a kifizető adójának megállapításakor a fizetett kamatot költségként számolják el, kivéve, ha a kedvezményezett ugyanabban az államban tartózkodik, vagy adóköteles abban az államban. Minden más esetben tiltják a levonást. Azzal a kérdéssel, hogy kellene-e a levonást engedélyezni olyankor is, amikor a kamatot az egyik szerződő államban belföldi illetőségű személy a másik államban belföldi illetőségű személynek fizeti, a 24. cikk 4. bekezdése foglalkozik.

II. A cikk rendelkezéseinek szövegmagyarázata

1. bekezdés

5. Az 1. bekezdés azt az elvet határozza meg, hogy az egyik szerződő államban keletkező és a másik szerződő állam belföldi illetőségű személyének fizetett kamat az utóbbiban adóztatható meg. Ennek során nem mondja ki, hogy az illetőség szerinti állam kizárólagos adóztatási joggal rendelkezik. A „fizetett” kifejezésnek nagyon tág az értelme, mivel a fizetés azon kötelezettség teljesítését jelenti, hogy pénzeszközöket bocsátanak a hitelező rendelkezésére a szerződés vagy a szokás által megkívánt módon.

6. A cikk csak az egyik szerződő államban keletkezett és a másik szerződő államban belföldi illetőségű személynek fizetett kamattal foglalkozik. Nem vonatkozik tehát a harmadik államban keletkező kamatra vagy az egyik szerződő államban keletkező olyan kamatra, amelyik az adott állam társaságának másik szerződő államban lévő telephelyének tudható be. (Ezeket az eseteket lásd a 21. cikk szövegmagyarázatának 4–6. bekezdéseinél.)

2. bekezdés

7. A 2. bekezdés annak az államnak tartja fenn a kamat adóztatásának jogát, amelyben a kamat keletkezik, de a jog gyakorlását egy maximális adóval korlátozza, amely nem haladhatja meg a 10 százalékot. Ez a kulcs józan maximumnak tekinthető, figyelemmel arra, hogy a forrásállam már jogosult megadóztatni a területén kölcsöntőkéből finanszírozott befektetések által termelt nyereséget vagy jövedelmet. Kétoldalú tárgyalásokon – minden kamatfizetésre, illetve az

alábbiakban kifejtettek szerint a kamat meghatározott kategóriáira vonatkozóan – a szerződő államok megállapodhatnak alacsonyabb adóban vagy akár abban, hogy kizárólag a kedvezményezett illetőségi állama adóztasson.

7.1 Bizonyos esetekben a 2. bekezdésben foglalt megközelítés, amely lehetővé teszi a kamatfizetés forrásadóztatását, gátolhatja a nemzetközi kereskedelmet, vagy más okból nem helyénvalónak tekinthető. Például, ha a kamat kedvezményezettje maga is hitelt vett fel a kamatot hozó művelet finanszírozásához, a kamat útján realizált nyeresége jóval kisebb lesz, mint a kapott kamat névértéke; ha a fizetett kamat megegyezik a kapott kamattal, vagy meghaladja azt, akkor vagy egyáltalán nincs nyeresége, vagy akár vesztesége is lehet. Ebben az esetben a problémát az illetőség szerinti állam nem tudja megoldani, mert abban az államban, ahol a kedvezményezettnek az ügyletből származó nettó nyereség után kell adót fizetnie, kevés adót vetnek ki, vagy egyáltalán nem vetnek ki rá adót. Ez a probléma azért merül fel, mert a forrásállamban az adót rendszerint a kamat bruttó összege után vetik ki, függetlenül az ilyen kamathoz való hozzájutás érdekében felmerült költségektől. E probléma elkerülése érdekében a hitelezők a gyakorlatban gyakran az adósra hárítják a forrásállam által a kamatra kivetett adóterhet, és ennek érdekében növelik az adós felé felszámított kamatlábat; az adós pénzügyi terhe tehát a forrásállamban fizetendő adónak megfelelő összeggel nő.

7.2 A szerződő államok kívánatosnak tarthatják egy további bekezdés beillesztését, amely előírja, hogy bizonyos kamatok kizárólag a kedvezményezett illetősége szerinti államban adóztathatók meg. E bekezdés preambulumának, melyet az ilyen elbánás alá eső különféle kamatkategóriákat bemutató albekezdések követnek, lehetséges megfogalmazása a következő: 3. Tekintet nélkül a 2. bekezdés rendelkezéseire, az 1. bekezdésben említett kamat csak abban a Szerződő Államban adóztatható, amelyben a kedvezményezett belföldi illetőségű, amennyiben a kamat tényleges haszonhúzója abban az Államban belföldi illetőségű, valamint:
a) [*az érintett kamatkategóriák leírása*] ...

7.3 Az alábbiakban felsorolunk néhány kamatkategóriát, amelyet a szerződő államok a fenti 7.2 bekezdésben esetleg szerepeltetni kívánnak.

Az államok, azok közigazgatási egységei, valamint a jegybankok részére fizetett kamat

7.4 Egyes államok nem vetnek ki adót a más államok és azok 100 százalékos tulajdonában álló egyes entitások (például a külön entitásként létrehozott jegybank) jövedelmére, legalábbis olyan mértékben, amilyen mér-

tékben a jövedelem kormányzati jellegű tevékenységekből származik. Egyes államok a szuverén állam mentessége elvének értelmezése alapján (lásd az 1. cikk szövegmagyarázatának 6.38 és 6.39 bekezdését), mások a belső törvényeikben foglalt rendelkezések alapján adhatják meg ezt a mentességet. Számos állam a kétoldalú egyezményeiben meg kívánja erősíteni vagy pontosítani az ilyen, kamatokra vonatkozó mentességek hatályát, illetve megadhatják a mentességet olyan esetekre, amelyekben az egyébként nem lenne elérhető. Azok az államok, amelyek így kívánnak eljárni, ezért megállapodhatnak abban, hogy belefoglalják az alábbi kamatkategóriát egy bekezdésbe, amely bizonyos kamatokat mentesít a forrásállamban történő adóztatás alól:

a) az adott állam, vagy annak jegybankja, közigazgatási egysége vagy helyi hatósága;

Egy állam vagy annak közigazgatási egysége által fizetett kamat

7.5 Ha a kamatot maga az állam, egy közigazgatási egység vagy egy köztestület fizeti, a végeredmény könnyen az lehet, hogy a kivetett forrásadót valójában ez az állam viseli, amennyiben a hitelező a forrásadó visszanyerése érdekében megemeli a kamat mértékét. Ilyen esetben a forrásadót kivető állam által nyert hasznot a hitelfelvétel költségeinek növekedése ellensúlyozza. Ezért számos állam előírja, hogy az ilyen kamat minden forrásadó alól mentesül. Azok az államok, amelyek így kívánnak eljárni, megállapodhatnak abban, hogy belefoglalják az alábbi kamatkategóriát egy bekezdésbe, amely bizonyos kamatokat mentesít a forrásállamban történő adóztatás alól:

b) amennyiben a kamatot az az Állam fizeti, amelyikben a kamat felmerül, illetve annak közigazgatási egysége, helyi hatósága vagy köztestülete;

A javasolt rendelkezésben szereplő „köztestület” kifejezés minden közintézményre vonatkozik. Belső törvényeik és terminológiájuk függvényében egyes államok előnyben részesíthetik az „ügynökség vagy instrumentum”, vagy „közjogi jogi személy” [personne morale de droit public] kifejezéseket ezeknek az intézményeknek a megjelölésére.

Exportfinanszírozási programok keretében fizetett kamat

7.6 A nemzetközi kereskedelem ösztönzése érdekében számos állam hozott létre exportfinanszírozási programokat vagy ügynökségeket, amelyek vagy közvetlenül nyújtanak exporthitelt, vagy garanciát vállalnak a kereskedelmi hitelezők által nyújtott hitelekre. Mivel az ilyen finanszírozás közpénzből történik, az országok egy része kétoldalúan előírja, hogy

az ilyen programok alá tartozó hitelekből származó kamat mentességet élvez a forrásadó alól. Azok az államok, amelyek így kívánnak eljárni, megállapodhatnak abban, hogy belefoglalják az alábbi kamatkategóriát egy bekezdésbe, amely bizonyos kamatokat mentesít a forrásállamban történő adóztatás alól:

c) amennyiben a kamatot olyan kölcsön, követelés vagy hitel után fizetik, amely az adott Állammal vagy annak közigazgatási egységével, helyi hatóságával vagy exportfinanszírozási ügynökségével szemben áll fenn, vagy ezek nyújtják, garantálják vagy biztosítják;

Pénzintézeteknek fizetett kamat

7.7 A pénzintézetek esetében különösen fontos az a 7.1 bekezdésben ismertetett probléma, amely alapvetően abból ered, hogy a forrásállam által kivetett adót a kamat bruttó összege után kell megfizetni, mely így nem veszi figyelembe, hogy valójában mennyi jövedelem származik abból az ügyletből, amely után a kamatot fizetik. A bankok például általában a nekik kölcsönadott forrásokból – mindenekelőtt az elfogadott betétekből – finanszírozzák az általuk nyújtott hiteleket. Mivel a forrásállam a kamat után fizetendő adó összegének megállapításakor általában nem veszi figyelembe a bank saját finanszírozási költségeit, az adó összege megakadályozhatja az ügylet létrejöttét, amennyiben az adó összegét nem az adós viseli. Ezért számos állam előírja, hogy a pénzintézetnek, például banknak fizetett kamat minden forrásadó alól mentesül. Azok az államok, amelyek így kívánnak eljárni, megállapodhatnak abban, hogy belefoglalják az alábbi kamatot egy bekezdésbe, amely bizonyos kamatokat mentesít a forrásállamban történő adóztatás alól:

d) pénzintézet;

Hitelre történő értékesítés után fizetett kamat

7.8 A 7.1 bekezdésben bemutatott hátrányok gyakran felmerülnek a berendezések hitelre történő értékesítése és a kereskedelmi hitelre történő egyéb értékesítések esetében is. A szállító ilyen esetekben nagyon gyakran pusztán áthárítja az ügyfélre – minden további jutalék nélkül – azt az árat, amelyet maga is fizetett a banknak vagy az exportfinanszírozási ügynökségnek a hitel finanszírozásáért. Ilyen esetben a kamat inkább az eladási ár része, mint a befektetett tőkéből származó jövedelem. Valójában sok esetben a fizetendő részletek összegébe beépített kamatot nehéz elkülöníteni a tényleges vételártól. Az államok ezért kívánatosnak tarthatják az ilyen, hitelre történő értékesítésekből származó kamatot belefoglalni egy olyan bekezdésbe, amely bizonyos kamatokat mentesít a

forrásállamban történő adóztatás alól, melyet megtehetnek az alábbi albekezdés beillesztésével:

e) ha a kamatot bármilyen berendezés, áru vagy szolgáltatás hitelre történő eladásából eredő tartozás után fizetik;

7.9 A javasolt rendelkezésben említett, hitelre történő értékesítések nem csak teljes egységek eladását foglalják magukban, hanem különálló összetevőik értékesítését is. A rendelkezés értelmezésében az eladó által a vevőnek biztosított általános hitelkeretből finanszírozott értékesítések is hitelre történő eladásnak minősülnek. Az, hogy a kamatot külön, az eladási áron felül határozzák-e meg, vagy kezdettől a részletekben törlesztendő árba foglalják-e bele, lényegtelen.

Bizonyos adómentes entitások (pl. nyugdíjalapok) részére fizetett kamat

7.10 Sok állam belső törvényei értelmében a nyugdíjalapok és hasonló entitások általában mentességet élveznek a befektetési jövedelmük után fizetendő adók alól. Az ilyen entitások belföldi és a külföldi befektetéseinek semleges kezelése érdekében egyes államok kétoldalúan előírják, hogy a másik államban belföldi illetőségű ilyen entitások jövedelme, ideértve a kamatot is, szintén mentességet élvez a forrásadó alól. Azok az államok, amelyek ezt kívánják tenni, kétoldalúan megállapodhatnak egy a 18. cikk szövegmagyarázatának 69. bekezdésében foglalt rendelkezéshez hasonlóan megfogalmazott rendelkezésben.

7.11 Ha a szerződő államok nem kívánják teljes mértékben adómentessé tenni a fenti kamatkategóriákat vagy azok egy részét a forrásállamban, akkor is lehetséges, hogy a 2. bekezdésben előírtnál alacsonyabb adókulcsot kívánnak alkalmazni rájuk (ez a megoldás azonban nem tűnik igazán praktikusnak az államok, azok közigazgatási egységei vagy köztestületei által fizetett kamat esetében). Ebben az esetben a 2. bekezdést a következőképpen fogalmazhatják meg:

2. Ez a kamat azonban abban a Szerződő Államban is adóztatható – az adott Állam jogszabályai szerint –, amelyben keletkezett, de ha annak tényleges haszonhúzója a másik Szerződő Államban belföldi illetőségű, az így felszámított adó mértéke nem haladhatja meg:

a) a kamat bruttó összegének *[alacsonyabb adókulcs]* százalékát, ha a kamatot *[a megfelelő kamatkategória megjelölése]* fizették ...

b) a kamat bruttó összegének 10 százalékát minden egyéb esetben. A Szerződő Államok illetékes hatóságai kölcsönös egyeztetés útján állapodnak meg e korlátozások alkalmazási módjában.

Ha a szerződő államok a fenti kamatkategóriák közül egyesek adómentessé tételében állapodnak meg, ezt az alternatív rendelkezést a fenti 7.2 bekezdésben javasolt 3. bekezdés követi.

7.12 A szerződő államok a fenti bekezdésekben felsorolt kamatkategóriákat bővíthetik más olyan kategóriákkal, amelyek forrásállamban történő adóztatását nem találják kívánatosnak.

8. Általánosságban a következő esetre hívjuk fel a figyelmet: az egyik szerződő államban keletkező kamat haszonhúzója a másik szerződő államban belföldi illetőségű társaság; a társaság tőkéjét részben vagy egészben az utóbbi államban nem belföldi illetőségű részvényesek birtokolják; az a gyakorlat, hogy a nyereséget nem osztják fel osztalékként, és a társaság adókedvezményben részesül (magán befektetési társaság, bázisvállalat). Felmerülhet a kérdés, hogy vajon egy ilyen társaság esetében indokolt-e a kamat forrásállamában lehetővé tenni a 2. bekezdésben előírt adókorlátozást. A kétoldalú tárgyalások során célszerű megállapodni az e cikkben előírt adózási szabályok alá nem tartozó speciális kivételekben az ilyen vállalatokra alkalmazandó elbánás meghatározása céljából.

9. A haszonhúzói jog kívánalmát a 11. cikk 2. bekezdése annak érdekében vezette be, hogy tisztázni lehessen a „belföldi illetőségű személynek fizetett" kifejezésnek a cikk 1. bekezdésében használt jelentését. A 2. cikk egyértelművé teszi, hogy a forrásállam nem köteles lemondani a kamatjövedelem adóztatásának jogáról pusztán azért, mert a jövedelmet közvetlenül egy olyan állam belföldi illetőségű személye kapta, amellyel a forrásállam egyezményt kötött. A „haszonhúzó " kifejezést nem szűk, technikai értelemben használja, hanem inkább összefüggéseiben, az Egyezmény tárgyának és célkitűzéseinek fényében kell azt érteni, ideértve a kettős adóztatás elkerülését, valamint az adóelkerülés és az adócsalás megelőzését.

10. A forrásállam egy jövedelem tekintetében azért nyújt kedvezményt vagy mentességet a másik szerződő állam belföldi illetőségű személyének, hogy teljesen vagy részben elkerülje a kettős adóztatást, amely egyébként az adott jövedelem illetőség szerinti állam által történő egyidejű megadóztatása miatt felmerülne. Ha az egyik szerződő államban belföldi illetőségű személy ügynökként vagy megbízottként szerez jövedelmet, ellentmondana az Egyezmény tárgyának és célkitűzéseinek az, ha a forrásállam kedvezményt vagy mentességet adna egyszerűen azért, mert a közvetlen kedvezményezett a másik szerződő államban belföldi illetőségű. Ebben az esetben a közvetlen kedvezményezett belföldi illetőségűnek minősül, de e státusa következtében nem merül fel potenciális kettős adóztatás, mivel a kedvezményezettet az illetőségi

államban adózási szempontból nem tekintik a jövedelem tulajdonosának. Ugyanennyire összeegyeztethetetlen az Egyezmény tárgyával és célkitűzéseivel az, ha a forrásállam úgy ad engedményt vagy mentességet, hogy egy szerződő állam belföldi illetőségű személye – aki nem ügynökként vagy megbízottként jár el – csupán csatornaként funkcionál egy másik személy számára, aki ténylegesen részesül az érintett jövedelem hasznából. Emiatt az Adóügyi Bizottság *A kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmények és az áteresztő vállalatok használata* című jelentése[1] arra a következtetésre jut, hogy egy áteresztő vállalatot általában nem lehet haszonhúzónak tekinteni, ha – bár formális tulajdonos – a gyakorlatban nagyon korlátozott hatáskörrel rendelkezik, amely őt az érintett jövedelem vonatkozásában csak az érdekelt felek nevében eljáró vagyonkezelővé vagy gondnokká teszi.

11. Szem előtt tartva a cikkben előírt feltételeket, az adókorlátozás lehetősége a forrásállamban továbbra is adott, ha egy szerződő államban vagy harmadik államban található közvetítő – például ügynök vagy megbízott – a kedvezményezett és a fizető között helyezkedik el, de a haszonhúzó a másik szerződő államban belföldi illetőségű (e kérdés tisztázása érdekében – ami az összes tagország következetes álláspontja volt – 1995-ben megváltoztatták a Modell szövegét). Azok az államok, amelyek ezt még kifejezőbbé kívánják tenni, kétoldalú tárgyalásaikon szabadon megtehetik ezt.

12. A bekezdés nem határozza meg a forrásállamban történő adóztatás módját. Ily módon lehetővé teszi, hogy az adott állam szabadon alkalmazza saját törvényeit, és – főként – azt, hogy a forrásadó levonása vagy egyéni bevallás útján vesse ki az adót. A cikk nem foglalkozik az eljárási kérdésekkel. Minden egyes állam alkalmazhatja a belső törvényei által előírt eljárást. (Lásd azonban az 1. cikk szövegmagyarázatának 26.2 bekezdését.) A háromoldalú esetekben specifikus kérdések merülnek fel. (Lásd a 24. cikk szövegmagyarázatának 71. bekezdését.)

13. A bekezdés nem írja elő, hogy a forrásállamban nyújtott adómentesítést ahhoz a feltételhez kötni, hogy a kamat adóköteles legyen az illetőségi államban. Ez a kérdés a kétoldalú tárgyalásokon rendezhető.

14. A cikk nem tartalmaz rendelkezést arra vonatkozóan, hogy a haszonhúzó illetőségi állama miképpen vegye figyelembe a kamat forrásául szolgáló államban alkalmazott adóztatást. Ezzel a kérdéssel a 23/A és a 23/B cikk foglalkozik.

15. [Törölve.]

[1] Az *OECD Modellegyezmény* cserélhető lapos változatának II. kötetében újból megjelent. R(6)-1. o.

16. [Átszámozva.]

17. [Átszámozva.]

3. bekezdés

18. A 3. bekezdés meghatározza a „kamat” kifejezésnek a cikkben előírt adókezeléshez kapcsolódó jelentését. A kifejezés – általában – mindenfajta követelésből származó jövedelmet jelent, akár van jelzáloggal biztosítva, akár nincs, és akár ad jogot a nyereségből való részesedésre, akár nem.

    A „mindenfajta követelés” nyilvánvalóan magában foglalja a készpénzbetéteket és készpénzbiztosítékot, valamint az állampapírokat, kötvényeket és adósságleveleket, bár az utóbbi hármat fontosságukra és sajátosságaikra tekintettel említik külön. Egyrészt elfogadott, hogy a jelzálogkamat a „szabad tőkéből származó jövedelem” *(revenus de capitaux mobiliers)* kategóriába tartozik még akkor is, ha egyes országok azt az ingatlantulajdonból származó jövedelemmel vonják össze. Másrészt a követelések, elsősorban a kötvények és az adósságlevelek, amelyek az adós nyereségében való részesedésre adnak jogot, hiteleknek minősülnek, ha a szerződés általános jellege egyértelműen kamatozó hitelről tanúskodik.

19. Az osztalékra jogosító kötvényre kapott kamat általában nem tekinthető osztaléknak, s az átváltható kötvények kamata sem mindaddig, amíg a kötvényeket ténylegesen nem váltják át részvényekre. Ámde osztaléknak kell tekinteni az ilyen kötvények kamatát akkor, ha a hitel ténylegesen részesedik az adós társaság kockázatában. (Lásd többek között a 10. cikk szövegmagyarázatának 25. bekezdését.) Olyan helyzetekben, amikor alultőkésítettség feltételezhető, néha nehéz megkülönböztetni az osztalékot és a kamatot, s a 10. cikk és a 11. cikk tárgyát képező jövedelemkategóriák közötti átfedések lehetőségének elkerülése érdekében meg kell jegyezni, hogy a 11. cikk értelmezésében használt „kamat” fogalom nem tartalmazza azokat a jövedelmeket, amelyekkel a 10. cikk foglalkozik.

20. Ami az állampapírokat, kötvényeket és adósságlevelet konkrétabban érinti, a szöveg úgy rendelkezik, hogy az azokhoz kapcsolódó prémiumok és díjak is kamatnak számítanak. Általánosságban minden, amit a hitelt kibocsátó intézmény az értékpapírt jegyző által fizetett összegen felül fizet – azaz a felhalmozódó kamat, valamint a visszaváltáskor vagy a kibocsátáskor fizetett prémium –, a hitelviszonyt megtestesítő értékpapír kamathozamának minősül, és a forrásállamban ennek megfelelően adóztatható. Ebből az következik, hogy ha egy kötvényt vagy adósságlevelet a névértéket meghaladó áron bocsátottak ki, az értékpapírt jegyző által fizetett összeg meghaladja a visszafizetett

összeget, ezért negatív kamat keletkezik, amely levonandó az adóköteles kamatból. Ugyanakkor az ilyen értékpapír tulajdonosa által az értékpapír más személynek történő eladásával realizált nyereség vagy veszteség nem tartozik a kamat fogalmába. Az ilyen nyereség vagy veszteség – a körülményektől függően – lehet vállalkozási nyereség vagy veszteség, árfolyamnyereség vagy -veszteség, illetőleg a 21. cikk hatálya alá tartozó jövedelem.

21. Mi több, a kamat meghatározása a 3. bekezdés első mondatában – elvben – kimerítő. Előnyösebbnek tűnt nem belefoglalni a szövegbe egy kiegészítő utalást a nemzeti törvényekre, amit a következő szempontok indokolnak:
   a) a meghatározás gyakorlatilag tartalmazza az összes olyan jövedelemfajtát, amelyet a különböző belső törvények kamatnak tekintenek;
   b) az alkalmazott szabály nagyobb jogbiztonságot kínál, és szavatolja, hogy egy ország belső törvényeinek jövőbeni változása ne érintse az egyezményeket;
   c) a Modellegyezményben, amennyire lehetséges, el kell kerülni a nemzeti törvényekre való hivatkozást.

   Mindazonáltal továbbra is mód van arra, hogy a szerződő államok kétoldalú egyezményben bővítsék az alkalmazott szabályt, kiterjesztve azt minden olyan jövedelemre, amelyet bármelyikük belső törvényei kamatként kezelnek, és amely hiányzik a meghatározásból, s ilyen körülmények között kedvezőbbnek ítélik a belső törvényeikre való hivatkozást.

   21.1 A kamat meghatározása a 3. bekezdés első mondatában általában nem vonatkozik az olyan fizetésekre, amelyeket bizonyos típusú nem hagyományos pénzügyi eszközök tekintetében teljesítettek, s amelyeknél nincs mögöttes tartozás (például kamatláb-swapügylet). Ám mégis alkalmazandó a meghatározás abban az esetben, ha „a tartalom a forma előtt", a „jogokkal való visszaélés" vagy bármely hasonló elmélet szerint a hitelt létezőnek tekintik.

22. A 3. bekezdés második mondata kizárja a meghatározásból a késedelmes fizetések utáni bírságokat, de a szerződő országoknak jogukban áll kihagyni ezt a mondatot és a bírságokat kamatként kezelni kétoldalú egyezményeikben. A szerződés szerinti, a szokáson vagy bírósági ítéleten alapuló bírságok lehetnek időarányos alapon számítottak vagy fix összegűek; bizonyos esetekben mindkét fizetési formát magukban foglalhatják. Még ha a bírságokat időarányos alapon számítják is, akkor sem annyira a tőkéből származó jövedelemnek minősülnek, mint inkább az adós kötelezettségének késedelmes teljesítése miatt a hitelező által szenvedett veszteség különleges formában való megtérítésének. Mi több, a jogbiztonsági és gyakorlatias szempontok azt sugallják, hogy – a fizetés formájától függetlenül – tanácsosabb minden ilyen jelle-

gű bírságot adózási szempontból azonosan kezelni. Ugyanakkor két szerződő állam a 11. cikk alkalmazásából kizárhat minden olyan kamatot, amelyet osztalékként kívánnak kezelni.

23. Végül felmerül a kérdés, hogy az életjáradékot a kamathoz hasonlónak tekintsük-e: úgy véljük, hogy nem. Egyrészt a 18. cikkben említett életjáradékot a múltbeli foglalkoztatottság alapján nyújtják, és az a nyugdíjakat szabályozó rendelkezések hatálya alá tartozik. Másrészt, bár igaz, hogy a megvásárolt életjáradékok részletfizetésének van kamattartalma, valamint a vásárolt és visszaszolgáltatott tőkén tőkehozama is – így az ilyen részletfizetések napról napra halmozódó származékos jövedelmet keletkeztetnek –, sok ország számára nehéz volna megkülönböztetni a tőkéből származó jövedelmet és a tőkehozamot képviselő elemeket csupán annak érdekében, hogy a szóban forgó jövedelmet ugyanabban a kategóriában adóztassák, mint a szabad tőkéből származó jövedelmet. Az adótörvények gyakran tartalmaznak különös rendelkezéseket, amelyek az életjáradékot a bérek, fizetések és nyugdíjak kategóriába sorolják, és ennek megfelelően adóztatják.

4. bekezdés

24. Bizonyos államok úgy tekintik, hogy a területükön található forrásokból keletkező és másik államban belföldi illetőségű magánszemélynek vagy jogi személynek fizetendő osztalék, kamat vagy jogdíj nem tartozik az Egyezmény hatálya alá; ennek az a célja, hogy megakadályozza az ilyen személyek adóztatását mind a forrásállamban, mind a kedvezményezett illetőségi államában akkor, ha a kedvezményezett telephellyel rendelkezik az előző államban. A 4. bekezdés nem az ilyen – időnként „a telephely kényszerelvonása” néven említett – elven alapul. Nem mondja ki, hogy az egyik államban belföldi illetőségű által a másik államban található forrásból befolyó kamatot – valamiféle jogi vélelmezés, sőt akár koholmány alapján – egy olyan telephelyhez kell kapcsolni, amellyel az érintett belföldi illetőségű az utóbbi államban esetleg rendelkezik, annak érdekében, hogy az említett állam ilyen esetben ne legyen köteles korlátozni adóztatását. A bekezdés csupán arról rendelkezik, hogy a kamat a forrásállamban – a másik államban belföldi illetőségű kedvezményezett tulajdonában lévő, ott található telephely nyereségének részeként – adóztatható meg, amennyiben azt a telephely eszközeinek részét képező követelések tekintetében fizetik, vagy ha másképpen kapcsolódik ténylegesen a telephelyhez. Ebben az esetben a 4. bekezdés felmenti a kamat forrásául szolgáló államot a cikkben előírt minden korlátozás alól. Ez a magyarázat összhangban van a 7. cikkre vonatkozó szövegmagyarázatban említettekkel.

25. Felmerült a gondolat, hogy a bekezdés visszaélésekre adhat lehetőséget azáltal, hogy a hitelt a kamatjövedelemre kedvezményes elbánást biztosító országokban kizárólag e célból létrehozott telephelyeknek adják át. Eltekintve attól, hogy az ilyen csalárd tranzakciók kiválthatják a belső visszaélések elleni szabályok alkalmazását, figyelembe kell venni, hogy egy bizonyos helyszín csak akkor képezhet telephelyet, ha ott üzleti tevékenységet folytatnak, valamint hogy – amint azt alább kifejtjük – az a követelmény, miszerint a követelésnek „ténylegesen kötődnie" kell az ilyen helyszínhez, többet tesz szükségessé annál, mint hogy a követelést számviteli szempontból a telephely könyveiben mutassák ki.

    25.1 A követelés, amely után a kamatot fizetik, akkor kötődik ténylegesen egy telephelyhez, és tartozik annak üzleti eszközei körébe, ha a 7. cikk 2. bekezdésének alkalmazása tekintetében a Bizottság *A nyereség hozzárendelése a telephelyhez* című jelentésében[1] kidolgozott elvek szerint (lásd különösen a jelentés I. részének 72-97. bekezdéseit) az érdekeltség „gazdasági" tulajdonjoga a telephelyhez rendelhető. Annak a bekezdésnek a kontextusában a követelés „gazdasági" tulajdonjoga azzal egyenértékű, mintha az a jövedelemadó szempontjából egy önálló vállalkozás tulajdonában állna, az azzal járó előnyökkel és terhekkel (pl. a követelés tulajdonjogához rendelhető kamatra való jogosultság, valamint a követelés értékének növekedéséből vagy csökkentéséből eredő potenciális nyereség és veszteség lehetősége).

    25.2 A biztosítási tevékenységet folytató vállalkozások telephelyei esetében annak megállapításához, hogy egy hitelkövetelés ténylegesen kötődik-e a telephelyhez, megfelelően figyelembe kell venni a Bizottság jelentésének IV. részében foglalt útmutatást arra vonatkozóan, hogy az adott hitelkövetelésből eredő jövedelem vagy nyereség figyelembe vehető-e annak megállapításához, hogy a telephely milyen hozamot ér el a hozzá rendelt befektetési eszközök összege után (lásd különösen a IV. rész 165-170. bekezdéseit). Mivel ez az útmutatás általános jellegű, az adóhatóságoknak meg kell fontolniuk egy rugalmas, gyakorlatias módszer alkalmazását, amely figyelembe veszi, hogy a vállalkozás ésszerűen és egységesen alkalmazza azt az útmutatást azoknak a konkrét eszközöknek a meghatározása céljából, amelyek ténylegesen a telephelyhez kötődnek.

[1] *Attribution of Profits to Permanent Establishments*, OECD, Paris, 2010. [*A nyereség hozzárendelése a telephelyhez*, OECD, Párizs, 2010.]

5. bekezdés

26. Ez a bekezdés azt az elvet határozza meg, hogy a kamat forrása az az állam, ahol a kamatot fizető belföldi illetőségű. E szabály alól azonban kivételt tesz az olyan kamatozó hitelek vonatkozásában, amelyeknél nyilvánvaló gazdasági kapcsolat áll fenn a kamatfizető tulajdonában lévő, a másik szerződő államban található telephellyel. Ha a hitelt a telephely igényeinek fedezésére vették fel, és a kamatot a telephely viseli, a bekezdés azt határozza meg, hogy az a szerződő állam lesz a kamat forrása, amelyben a telephely fekszik, figyelmen kívül hagyva a telephely tulajdonosának illetőségi helyét még akkor is, ha az egy harmadik államban él.

27. A kamat alapjául szolgáló hitel és a telephely közötti gazdasági kapcsolat hiányában az utóbbinak helyet adó állam erre hivatkozva még nem tekinthető annak az államnak, ahol a kamat keletkezik; nem jogosult megadóztatni az ilyen kamatot még a telephely fontosságával arányos „adóztatható hányad" keretén belül sem. Az ilyen gyakorlat nem volna összeegyeztethető az 5. bekezdéssel. Mi több, az 5. bekezdés első mondatában rögzített szabálytól való eltérés csak akkor indokolt, ha a hitel és a telephely közötti gazdasági kapcsolat eléggé egyértelmű. Ehhez kötődően számos lehetőség különböztethető meg:
    a) A telephely vezetősége olyan hitelt vesz fel, amelyet a telephely konkrét igényeinek kielégítésére használ fel; a hitelt a kötelezettségek között szerepeltetik, és a kamatot közvetlenül a hitelezőnek fizetik.
    b) A vállalkozás központja hitelt vesz fel, és azt kizárólag egy másik országban fekvő telephely céljaira fordítja. A kamatfizetést a központ teljesíti, de végső soron a telephely viseli.
    c) A hitelt a vállalkozás központja veszi fel, és azt több, különböző országokban található telephely céljaira használja fel.

    Az *a)* és a *b)* esetben teljesülnek az 5. bekezdés második mondatában meghatározott feltételek, s a telephelynek helyet adó államot kell annak az államnak tekinteni, ahol a kamat felmerül. A *c)* eset azonban kívül marad az 5. bekezdés hatályán, eleve kizárja több forrás egy hitelhez való rendelését. Mi több, az ilyen megoldás meglehetősen nagy adminisztrációs bonyodalmakat okozna, és lehetetlenné tenné a hitelezők számára a kamatadó előzetes kiszámítását. Két szerződő állam számára azonban nyitva áll lehetőség, hogy az 5. bekezdés utolsó rendelkezését csak az *a)* esetre korlátozzák vagy kiterjesszék a *c)* esetre.

28. Az 5. bekezdés nem nyújt megoldást arra az esetre – amelyet kizár a rendelkezései közül –, amikor a kedvezményezett és a kifizető is valóban belföldi illetőségű a szerződő államokban, de a hitelt egy olyan telephely igényeinek kielégítésére vették fel, amelynek tulajdonosa egy harmadik állambeli kifizető, és a kamatot az érintett telephely viseli. Ezért – mostani állása szerint – az 5.

bekezdésnek csak az első mondata alkalmazható erre az esetre. A kamatot a kifizető illetőségi államában keletkezőnek kell tekinteni, és nem abban a harmadik államban keletkezőnek, ahol az a telephely fekszik, amelynek céljaira a hitelt felvették, és amely a kamatot fizeti. Ily módon a kamatot mind a kifizető, mind a kedvezményezett illetősége szerinti szerződő állam adóztathatja. Bár e két állam között a cikkben meghatározott rendelkezések alapján elkerülik a kettős adóztatást, az továbbra is fennáll kettejük és a harmadik állam között, ha az utóbbi forrásadót vet ki a hitel kamatára, amennyiben azt a területén fekvő telephely viseli.

29. A Bizottság úgy döntött, hogy ezzel az esettel nem foglakozik az Egyezményben. A kifizető illetősége szerinti szerződő állam ezért nem köteles lemondani a forrásadóról annak a harmadik államnak a javára, ahol az a telephely fekszik, amelynek céljaira a hitelt felvették, és amely a kamatot fizeti. Ha ez nem így lenne, és a harmadik állam nem vetne ki forrásadót a telephely által fizetett kamatra, kísérletek történhetnének arra, hogy ilyen harmadik államban található telephely révén elkerüljék a szerződő államokban történő forrásadóztatást. Azok az államok, amelyek nem tartanak ettől, és kezelni kívánják a fenti bekezdésben leírt kérdést, ezt úgy tehetik meg, hogy a kétoldalú egyezményük tekintetében megállapodnak az 5. bekezdés alternatív, a fenti 30. bekezdésben javasolt szövegének használatában. A most említett kettős adóztatás veszélye többoldalú egyezményekkel is elkerülhető. Mi több, ha a 28. bekezdésben bemutatott esetben az az állam, ahol a kifizető belföldi illetőségű, valamint az a harmadik állam, ahol az a telephely található, amelynek céljaira a hitelt felvették, és amely a kamatot fizeti, közösen igénylik a kamat adóztatásának jogát, semmi sem akadályozza ezt a két államot – és megfelelő esetben a kedvezményezett illetőségi államát – abban, hogy összehangolják intézkedéseiket az ilyen követelésekhez kapcsolódó kettős adóztatás elkerülésére, szükség esetén egy (a 25. cikk 3. bekezdésében vázolt) kölcsönös egyeztető eljárás keretében.

30. Amint a 29. bekezdés említi, az ilyen kettős adóztatás elkerülhető vagy egy többoldalú egyezmény révén, vagy úgy, ha a kedvezményezett illetősége szerinti állam és a fizető illetősége szerinti állam megállapodik abban, hogy az 5. bekezdés második mondatát a következőképpen fogalmazzák meg, mely biztosítja, hogy a cikk 1. és 2. bekezdése ne vonatkozzon a kamatra, mely ekkor rendesen a 7. vagy a 21. cikk hatálya alá tartozik:

> „Ha a kamatot fizető személynek – tekintet nélkül arra, hogy belföldi illetőségű az egyik szerződő államban vagy sem – egy olyan államban van telephelye, ahol nem belföldi illetőségű, és az adósság, amelyre a kamatot fizetik, a telephelyhez kapcsolódik, és az ilyen kamatot az említett telephely fizeti, akkor azt a kamatot abban az államban keletkezőnek kell tekinteni, ahol a telephely található."

31. Ha két szerződő állam kétoldalú tárgyalásokon abban állapodik meg, hogy az ilyen jövedelem kizárólagos adóztatási jogát a jövedelem kedvezményezettjének illetőségi állama számára tartják fenn, akkor – e tényből következően – nincs értelme a kapcsolatot szabályozó egyezménybe belefoglalni az 5. bekezdésnek a jövedelem forrásállamát meghatározó rendelkezését. De ugyanilyen nyilvánvaló az is, hogy ebben az esetben nem kerülhető el teljesen a kettős adóztatás, ha a kamatfizető telephellyel – amelynek számára a hitelt felvették, és amely viseli annak kamatait – rendelkezik egy olyan harmadik államban, amely forrásadót vetett ki a kamatra. Ilyenkor pontosan ugyanaz a helyzet állna elő, mint a fenti 28–30. bekezdésekben leírt.

6. bekezdés

32. E bekezdés célja az, hogy korlátozza a kamat adóztatására vonatkozó rendelkezések hatályát azokban az esetekben, amikor – a kifizető és a haszonhúzó közötti vagy mindkettejük és valamely másik személy közötti speciális kapcsolat miatt – a kifizetett kamat meghaladja azt az összeget, amelyben akkor állapodtak volna meg, ha a kifizető és haszonhúzó szokásos piaci feltételeket alkalmazott volna. A bekezdés előírja, hogy ilyenkor a cikk rendelkezései csak az utóbbi összegre vonatkoznak, és a kamat fennmaradó része a két szerződő állam törvényei szerint marad adóköteles, figyelembe véve az Egyezmény egyéb rendelkezéseit.

33. A szövegből világosan kiderül, hogy e rendelkezés akkor alkalmazható, ha a túlzottnak tartott kamat oka a kifizető és a haszonhúzó vagy mindkettejük és valamely másik személy közötti speciális kapcsolat. Példaként felhozhatók olyan esetek, amikor a kamatot olyan magánszemélynek vagy jogi személynek fizetik, aki közvetlenül vagy közvetve ellenőrzi a kifizetőt, vagy akit az ellenőriz közvetlenül vagy közvetve, illetve alárendelt egy vele közös érdekű csoportnak. Ezek a példák különben hasonlítanak a 9. cikkben tárgyalt esetekhez, vagy megegyeznek azokkal.

34. A különleges kapcsolat fogalmába tartozik ugyanakkor a vérségi és a házastársi kapcsolat és általában minden – jogi kapcsolattól eltérő –érdekszövetség, amely kamatfizetést idéz elő.

35. Ami a többletkamat adóztatását illeti, minden egyes esetben a körülmények figyelembevételével kell megállapítani a többlet pontos természetét annak érdekében, hogy meghatározható legyen az a jövedelemkategória, amelyhez azt az érintett államok adótörvényeinek és az Egyezmény rendelkezéseinek alkalmazása céljából rendelni kell. Ez a bekezdés csak a kamatláb kiigazítását engedi meg, a hitel átminősítését alaptőkéhez való hozzájárulássá nem. Ahhoz, hogy egy ilyen kiigazítás lehetővé váljon a 11. cikk 6. bekezdése szerint, leg-

alább a „tekintettel az adósságkövetelésre, amely után kifizetik” korlátozó fordulatot törölni kellene. Ha helyénvalónak tartják a szándék világosabb kifejezését, akkor a „meghaladja” után beilleszthető egy olyan kifejezés, mint a „bármely okból”. Ezen alternatív változatok bármelyike akkor lehet érvényes, ha a kamatfizetés részben vagy teljesen túlzott, mivel a hitel összege vagy feltételei (beleértve a kamatlábat) nem felelnek meg annak, amiben a különleges kapcsolat hiányában egyeztek volna meg. Mindazonáltal ez a bekezdés nemcsak a kedvezményezettet, hanem a többletkamat kifizetőjét is érintheti, és ha a forrásállam törvényei megengedik, az Egyezmény egyéb rendelkezéseinek kellő figyelembevételével megtilthatják a többletösszeg költségként való elszámolását. Amennyiben két szerződő állam nehézségbe ütközne az Egyezménynek a többletkamatra vonatkozó – az eset miatt szükséges – egyéb rendelkezéseinek meghatározásakor, nincs akadálya annak, hogy a 6. bekezdés utolsó mondatában további magyarázatot adjanak, mindaddig, amíg ezzel nem változtatják meg annak általános tartalmát.

36. Amennyiben a két szerződő állam vonatkozó törvényeinek elvei és szabályai azt írnák elő, hogy a többlet megadóztatása végett az Egyezmény más cikkeit kell alkalmazni, akkor az Egyezmény által előírt egyeztető eljárásra van szükség a felmerült nehézség megoldására.

A szövegmagyarázattal kapcsolatos észrevétel

37. Az *Egyesült Királyság* és *Kanada* nem tartják magukat a fenti 18. bekezdéshez. Belső törvényeik szerint bizonyos kamatfizetéseket osztalékként kezelnek, ezért azokra a 10. cikket tekintik mérvadónak.

A cikkre vonatkozó fenntartások

2. bekezdés

38. *Chile, Magyarország, Mexikó, Portugália, a Szlovák Köztársaság* és *Törökország* fenntartják álláspontjukat a 2. bekezdésben előírt kulccsal kapcsolatban.

39. [Törölve.]

40. Az *Egyesült Államok* fenntartja a jogot, hogy bizonyos függő kamatokat a portfolióosztalék szerint adóztasson meg a 10. cikk 2. bekezdésének *b)* albekezdése alapján. Fenntartja továbbá a jogot, hogy saját törvényei alapján

adóztassa egy jelzálog-befektetési intézménynél a maradványkamatot meghaladó összeget.

3. bekezdés

41. *Mexikó* fenntartja a jogot, hogy más jövedelemfajtákat is – mint például a pénzügyi lízing- és faktoringszerződésekből származó jövedelmek – kamatként kezeljen.

42. *Belgium, Írország* és *Kanada* fenntartják a jogot, hogy módosítsák a kamat meghatározását annak érdekében, hogy a belső törvényeik szerint nyereségfelosztásként kezelt kamatfizetések a 10. cikk hatálya alá tartozzanak.

43. *Chile, Kanada* és *Norvégia* fenntartják a jogot, hogy töröljék az olyan adósságkövetelésekre való hivatkozást, amelyek az adós nyereségében való részesedésre adnak jogot.

44. *Görögország, Portugália* és *Spanyolország* fenntartják a jogot, hogy bővítsék a kamat meghatározását egy, a belső törvényeikre való hivatkozással, összhangban az 1963-as Egyezménytervezetben foglalt meghatározással.

45. [Törölve.]

6. bekezdés

46. *Mexikó* fenntartja a jogot, hogy a visszaélések elleni biztosítékként beillesszen egy, a back-to-back hitelekből származó kamat kezelésére vonatkozó rendelkezést.

A 12. CIKK SZÖVEGMAGYARÁZATA A JOGDÍJ ADÓZÁSÁT ILLETŐEN

I. Bevezető megjegyzések

1. A szabadalom és a hasonló természetű jogok használati engedélyéhez kapcsolódó jogdíj- és hasonló kifizetések lényegében a jövedelmet szerző személy használatba adásból származó jövedelmének tekinthetők. A használatba adás történhet egy vállalkozás részvételével (például amikor egy kiadó valamely irodalmi mű szerzői jogát biztosítja, vagy egy feltaláló szabadalomhasználati jogot ad), vagy az engedélyező tevékenységétől teljesen függetlenül (például amikor egy feltaláló örökösei engedélyezik a szabadalom használatát).
2. Egyes országok nem engedélyezik a kifizetett jogdíj levonását a kifizető adójának megállapításakor, hacsak a jövedelmet szerző személy nem ugyanabban az államban belföldi illetőségű vagy adóköteles. Egyéb esetekben megtiltják a levonást. Azzal a kérdéssel, hogy engedélyezni kellene-e a levonást olyankor is, amikor a jogdíjat az egyik szerződő állam belföldi illetőségű személye fizeti a másik államban belföldi illetőségű személynek, a 24. cikk 4. bekezdése foglalkozik.

II. A cikk rendelkezéseinek szövegmagyarázata

1. bekezdés

3. Az 1. bekezdés fekteti le azt az alapelvet, hogy a jogdíj kizárólag a tényleges haszonhúzó illetősége szerinti államban adóztatható meg. E szabály alól kizárólag 3. bekezdésben felsorolt esetek képezhetnek kivételt.
4. A tényleges haszonhúzói státus követelményét a 12. cikk 1. bekezdése abból a célból vezette be, hogy tisztázza, hogyan kell e cikket alkalmazni a közvetítőknek teljesített kifizetésekre. Egyértelművé teszi, hogy a forrásállam *(state of source)* nem köteles lemondani a jogdíjjövedelem adóztatásának jogáról pusztán azért, mert a jövedelmet közvetlenül egy olyan államban belföldi illetőségű személye kapta, amellyel a forrásállam egyezményt kötött. A „tényleges haszonhúzó” kifejezést nem szűk, technikai értelemben használja, hanem

azt inkább összefüggéseiben és az Egyezmény tárgyának és célkitűzéseinek – ideértve a kettős adóztatás kiküszöbölését, valamint az adóelkerülés és az adócsalás megelőzését – tükrében kell érteni.

4.1 A forrásállam azért enyhít az adókötelezettségen, vagy nyújt mentességet valamely jövedelemtétel vonatkozásában a másik szerződő állam belföldi illetőségű személyének, hogy teljesen vagy legalább részben elkerülje az illetőség szerinti állam által történő egyidejű adóztatás miatt egyébként felmerülő kettős adóztatást. Ha az egyik szerződő államban belföldi illetőségű, ügynökként vagy megbízottként eljáró személy egy jövedelemtételre tesz szert, ellentmondana az Egyezmény tárgyának és célkitűzéseinek az, ha a forrásállam enyhítene az adókötelezettségen, vagy mentességet adna egyszerűen azért, mert a jövedelmet közvetlenül szerző személy a másik szerződő államban belföldi illetőségű. Ebben az esetben a jövedelmet közvetlenül szerző személy belföldi illetőségűnek minősül ugyan, de e státusa következtében nem merül fel potenciális kettős adóztatás, mivel az illetőség szerinti államban adózási szempontból nem tekintik őt a jövedelem tulajdonosának. Ugyanennyire összeegyeztethetetlen az Egyezmény tárgyával és célkitűzéseivel az, ha a forrásállam akkor enyhítene az adókötelezettségen vagy adna mentességet, ha az egyik szerződő államban belföldi illetőségű személy – nem ügynöki vagy megbízotti szerepben ugyan – csak továbbutalná a jövedelmet egy másik személy számára, akit ténylegesen megillet az érintett jövedelem haszna. Emiatt az Adóügyi Bizottság *A kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmények és az áteresztő vállalatok használata* című jelentése[1] arra a megállapításra jut, hogy egy áteresztő vállalatot általában nem lehet tényleges haszonhúzónak tekinteni, ha annak ellenére, hogy formailag ő a tulajdonos, a gyakorlatban szűk hatásköre miatt az adott jövedelem vonatkozásában csupán az érdekelt felek javára eljáró vagyonkezelőnek vagy ügyintézőnek minősül.

4.2 A cikkben előírt feltételeket szem előtt tartva, az adóztatás korlátozásának lehetősége a forrásállamban változatlanul rendelkezésre áll, ha egy közvetítő – például egy ügynök vagy megbízott – a kedvezményezett és a kifizető közé ékelődik, de a tényleges haszonhúzó a másik szerződő államban belföldi illetőségű. (E kérdés tisztázása érdekében 1995-ben megváltoztatták a Modellegyezmény szövegét, ami egyébként az összes tagország következetes álláspontja volt.) Azok az államok, amelyek ezt

[1] Az *OECD Modellegyezmény* cserélhető lapos változatának II. kötetében újból megjelent. (R6)-1. o.

a kérdést részletesebben kívánják kifejteni, kétoldalú tárgyalásaikon ezt szabadon megtehetik.

5. A cikk csak az egyik szerződő államban keletkező és a másik szerződő államban belföldi illetőségű, tényleges haszonhúzó személynek fizetett jogdíjjal foglalkozik. Ezért nem vonatkozik sem a harmadik államban keletkező jogdíjra, sem az egyik szerződő államban keletkező olyan jogdíjra, amelyik az adott állam vállalkozása másik szerződő államban lévő telephelyének tulajdonítható. (Lásd a 21. cikk szövegmagyarázatának 4–6. bekezdéseit). A cikk eljárási kérdésekkel nem foglalkozik. Minden egyes állam a saját törvényei által előírt eljárást alkalmazhatja. A háromoldalú esetekben sajátos kérdések merülnek fel. (Lásd a 24. cikk szövegmagyarázatának 71. bekezdését).

6. A bekezdés nem határozza meg, hogy a forrásállamban nyújtott mentességet kötni kell-e ahhoz a feltételhez, hogy a jogdíj adóköteles legyen az illetőség szerinti államban. Ez a kérdés a kétoldalú tárgyalásokon rendezhető.

7. Általánosságban a következő esetre hívjuk fel a figyelmet: ez egyik szerződő államban keletkező jogdíj tényleges haszonhúzója egy, a másik szerződő államban belföldi illetőségű társaság; a társaság teljes tőkéjét vagy annak egy részét az abban a másik államban nem belföldi illetőségű részvényesek birtokolják, s az a gyakorlat, hogy a nyereséget nem osztják el osztalék formájában, és kedvezményes adóelbánásban részesülnek (magán befektetési társaság, hídfővállalat *[base company]*). Felmerülhet a kérdés, hogy egy ilyen társaságnak indokolt-e megadni az 1. bekezdésben előírt adómentességet a jogdíj forrásállamában. Az ilyen vállalatok adózási módjának meghatározása végett a kétoldalú tárgyalásokon célszerű megállapodni az e cikkben előírt adózási szabályok alóli különleges kivételekben.

2. bekezdés

8. A 2. bekezdés a „jogdíj" kifejezés meghatározását tartalmazza. A jogdíj általában az irodalmi és művészeti alkotásokhoz fűződő jogok különböző formáit öltő, valamint az ipari, kereskedelmi vagy tudományos tapasztalatokat érintő szövegben és információban meghatározott szellemi tulajdonfajtákban megtestesülő jogokhoz vagy tulajdonhoz kapcsolódik. A meghatározás az említett jogok használatáért vagy használati jogáért teljesített kifizetésekre vonatkozik, tekintet nélkül arra, hogy azokat nyilvánosan bejegyezték-e vagy be kell-e jegyeztetni. Magában foglalja mind a licenc alapján teljesített kifizetéseket, mind azt a kártérítést, amit rosszhiszemű sokszorosítás vagy jogbitorlás esetén kell fizetni.

8.1 Nem vonatkozik azonban azokra a kifizetésekre, amelyeket – jóllehet azon alapulnak, hogy hányszor használnak fel egy más tulajdonát képező jogot – olyan személy részére teljesítenek, aki önmaga nem tulajdonosa a jognak vagy használati jognak. (Lásd például a 18. bekezdést.)

8.2 Amennyiben a kifizetés a meghatározásban említett szellemi tulajdonfajták teljes tulajdonjogának átadásáért történik, a kifizetés nem azok „használatáért vagy használati jogáért" történik, és így nem minősülhet jogdíjnak. Amint azt az alábbi 15. és 16. bekezdésben a szoftverekkel kapcsolatban megjegyezzük, nehézségek merülhetnek föl az olyan jogok átruházása esetében, amelyek a meghatározásban említett szellemi tulajdonfajták részének tekinthetők, amennyiben e jogok átadása elidegenítésként jelenik meg. Ilyen lehet például egy adott szellemi alkotáshoz fűződő összes jog korlátozott időre szólóan, kizárólagossággal történő átadása, vagy az adott szellemi alkotással kapcsolatos összes jognak egy korlátozott földrajzi területen történő átadása egy értékesítésként felépített ügylet keretében. Minden eset a konkrét tényektől függ, és minden esetet a szellemi alkotásokra vonatkozó, az adott alkotás típusára érvényes nemzeti törvények fényében, valamint azoknak a nemzeti jogszabályi előírásoknak a fényében kell megvizsgálni, amelyek megszabják, hogy mi tekinthető elidegenítésnek, de általában az olyan jogok elidegenítéséért nyújtott kifizetés, amelyek egy körülírható, konkrét tulajdont képeznek (ami a földrajzilag korlátozott jogok esetében valószínűbb, mint az időben korlátozott jogok esetében), nagy valószínűséggel inkább a 7. cikk hatálya alá tartozó vállalkozási nyereségnek vagy a 13. cikk szerinti tőkenyereségnek minősül, mint a 12. cikkben meghatározott jogdíjnak. Ez abból a tényből következik, hogy ha a jogok tulajdonjogát elidegenítették, akkor az ellenérték nem képezheti a jogok használatának ellenértéket. Az elidegenítés, mint tranzakció, alapvető jellege nem változik meg az ellenérték formájával, az ellenérték részletekben történő kifizetésével vagy – a legtöbb ország véleménye szerint – azzal a ténnyel, hogy a fizetés egy feltételhez kapcsolódik.

8.3 A meghatározásban használt „kifizetés" szónak nagyon tág az értelme, mivel a fizetés fogalma annak a kötelezettségnek a teljesítését jelenti, hogy a szerződés vagy a szokás által megkívánt módon pénzösszegeket bocsátanak a hitelező rendelkezésére.

8.4 Az alábbiakban útmutatásként némi magyarázattal szolgálunk, meghatározandó a 12. cikknek az Egyezmény többi cikkéhez viszonyított hatályát, különösképpen az információ-szolgáltatás tekintetében.

8.5 A 2. bekezdésben említett információk szállítása, valamint az abban a bekezdésben említett szellemi tulajdonfajták használatának vagy használati jogának megadása esetében az információ vagy a jószág tulajdonosa vállalhatja, hogy másnak nem adja át az adott információt, illetve nem biztosítja az adott jogot. Az ilyen vállalás ellentételezése lehet adott információ kizárólagosságáért, illetve akár adott tulajdon kizárólagos használati jogáért nyújtott fizetség. Az ilyen kifizetés, lévén „olyan díjazás …, amelyet" a javak „használati jogáért", vagy „közléséért fizetnek", a jogdíj definíciója alá tartozik.

9. Míg az 1963-as Egyezménytervezetben és az 1977-es Modellegyezményben a „jogdíj" kifejezés magában foglalta az „ipari, kereskedelmi vagy tudományos felszerelések használatáért vagy használati jogáért" teljesített kifizetéseket, ezeket később törölték a meghatározásból. Az ipari, kereskedelmi vagy tudományos felszerelések – ideértve a konténereket is – bérbeadásából származó jövedelem természetére tekintettel az Adóügyi Bizottság úgy határozott, hogy az ilyen bérleti díjból származó jövedelmet kizárja a „jogdíj" meghatározásból, következésképpen kivonja azt a 12. cikk hatálya alól annak biztosítása érdekében, hogy a vállalkozásból származó nyereség adózásának az 5. és 7. cikk szerinti szabályai alá tartozzon.

9.1 A műholdak üzemeltetői és azok vevői (köztük a műsorközlő és távközlési vállalkozások) gyakran kötnek olyan „transzponderbérleti" megállapodást, melynek keretében a műhold üzemeltetője lehetővé teszi a vevőnek, hogy igénybe vegye a műhold transzponderének kapacitását, és nagy földrajzi területre továbbíthasson jeleket. A tipikus „transzponderbérleti" megállapodások esetében a vevő a transzponder jelátviteli kapacitásának használatáért fizet, mely kifizetés a 2. bekezdés meghatározása szerint nem minősül jogíjnak: ezeket a díjakat nem a meghatározásban említett javak használatáért vagy használati jogáért, illetve közlésért fizetik (nem tekinthetők például valamely közlésért vagy egy titkos eljárás használatáért vagy használati jogáért járó kifizetésnek, hiszen a vevő nem jut hozzá a műhold-technológiához). Azon egyezmények esetében, amelyekben a jogdíj meghatározása magában foglalja az ipari, kereskedelmi és tudományos eszközök (ICS eszközök) bérbeadását, a kifizetés minősítése nagymértékben a vonatkozó szerződéses feltételektől függ. Míg az idevágó szerződésekben gyakran a transzponder „bérbeadása" szerepel, a legtöbb esetben a vevő fizikailag nem jut a transzponder birtokába, csak annak jelátviteli kapacitását szerzi meg: a műholdat a bérbeadó üzemelteti, és a bérlőnek nincs hozzáférése a neki kiutalt transzponderhez. Ilyen esetekben a vevők kifizetései nem az ICS

eszközök használatáért vagy használati jogáért nyújtott fizetségnek felelnek meg, hanem a szolgáltatásokért nyújtott fizetségnek, amelyre a 7. cikk vonatkozik. Ettől eltérő, ám sokkal kevésbé gyakori ügylet az, ahol a műhold tulajdonosa bérbe adja azt egy másik félnek, aki azt üzemelteti, és vagy a saját céljaira használja, vagy felkínálja a jelátviteli kapacitását harmadik feleknek. Ebben az esetben a műhold üzemeltetője által a műhold tulajdonosának teljesített kifizetés valóban ipari, kereskedelmi és tudományos eszközök bérbeadásáért nyújtott fizetségnek tekinthető. Hasonló megfontolások vonatkoznak az elektromos áram vagy távközlési jelek továbbítására szolgáló kábelek kapacitásának (például a kapacitás igénybe vételére vonatkozó megtámadhatatlan jogot biztosító szerződés révén történő), illetve a (például gáz vagy olaj szállítására szolgáló) csővezetékek kapacitásának bérbeadásáért vagy megvásárlásáért nyújtott kifizetésekre.

9.2 A távközlési hálózatok üzemeltetői által a tipikus „roaming” megállapodások keretében egymásnak teljesített kifizetések (lásd az 5. cikk szövegmagyarázatának 9.1 bekezdését) szintén nem minősülnek jogdíjnak a 2. bekezdés meghatározása szerint, mivel ezeket a kifizetéseket nem a meghatározásban szereplő javak használatáért vagy használati jogáért, illetve közlésért fizetik (nem tekinthetők például egy titkos eljárás használatáért vagy használati jogáért járó kifizetésnek, hiszen az üzemeltető nem használ, és nem adnak át részére titkos eljárást). Ez a következtetés még azon egyezmények esetében is megállja a helyét, amelyekben a jogdíj meghatározása magában foglalja az ipari, kereskedelmi és tudományos eszközök (ICS eszközök) bérbeadását, hiszen a roaming megállapodás keretében díjat fizető üzemeltető nem a meglátogatott hálózat használatáért vagy használati jogáért fizet, melyhez fizikailag nincs hozzáférése, hanem a külföldi hálózat üzemeltetője által nyújtott szolgáltatásokért.

9.3 A rádiófrekvencia-tartomány vagy annak egy része használatáért vagy használati jogáért (például egy úgynevezett „frekvenciahasználati engedély” alapján, mely lehetővé teszi az engedély birtokosa számára, hogy az elektromágneses tartomány meghatározott frekvenciatartományaiban média tartalmat sugározzon) teljesített kifizetések nem minősülnek a jogdíj 2. bekezdésben foglalt meghatározásában szereplő, közlésért, illetve tulajdon használatáért vagy használati jogáért fizetett díjnak. Ez a következtetés még azon egyezmények esetében is megállja a helyét, amelyekben a jogdíj meghatározása magában foglalja az ipari, kereskedelmi és tudományos eszközök (ICS eszközök) bérbeadását, hiszen a díjat nem valamely eszköz használatáért vagy használati jogáért fizetik.

10. A mozgóképfilmek bérletét szintén jogdíjként kell kezelni, függetlenül attól, hogy az alkotásokat filmszínházban vagy televízióban mutatják-e be. Kétoldalú tárgyalásaikon azonban a felek megállapodhatnak abban, hogy a mozgóképfilm bérletét vállalkozási nyereségként kezelik, és ennek megfelelően a 7. és a 9. cikk rendelkezéseinek hatálya alá vonják.

    10.1 Egy termék vagy szolgáltatás adott területre vonatkozó kizárólagos forgalmazási jogáért fizetett díj nem minősül jogdíjnak, mert azt nem a meghatározásban szereplő szellemi tulajdonfajták használatáért vagy használati jogáért fizetik. Az ilyen díjak, amelyek leginkább az értékesítési bevétel növelése céljából történő kifizetésnek tekinthetők, inkább a 7. cikk hatálya alá tartoznak. Ilyen kifizetés lehet például az összeg, amelyet az egyik szerződő államban belföldi illetőségű, ruházati termékeket forgalmazó személy fizet egy a másik szerződő államban belföldi illetőségű, márkás ingeket gyártó személynek az e gyártó által külföldön gyártott, márkás ingeknek az első államban történő kizárólagos forgalmazási jogáért. Ebben a példában a belföldi illetőségű forgalmazó nem a márkanév vagy a védjegy használatáért fizet, amely alatt az ingeket értékesíti; csupán kizárólagos jogot szerez arra, hogy az illetősége szerinti államban a gyártótól vásárolt ingeket értékesítse.

    10.2 Egy kifizetésről nem mondható, hogy azt valamely minta, modell vagy terv „használatáért vagy használati jogáért" teljesítik, amennyiben egy még nem létező minta, modell vagy terv kifejlesztéséért fizetik. Ilyen esetben a kifizetést azokért a szolgáltatásokért teljesítik, amelyek eredményeként az adott minta, modell vagy tervet kifejlesztésre kerül, és így a 7. cikk hatálya alá tartozik. Akkor is ez a helyzet, ha a mintához, modellhez vagy tervhez fűződő összes jog, ideértve a szerzői jogokat is, az adott minta, modell vagy terv tervezőjének (például az építésznek) a tulajdonában marad. Amennyiben azonban egy korábban kidolgozott terv szerzői jogainak tulajdonosa csupán jogot biztosít valakinek a terv módosítására vagy reprodukálására, anélkül, hogy bármilyen további munkát végezne, az a kifizetés, amelyet a tulajdonos a tervek ilyen felhasználásáért kap, jogdíjnak minősül.

11. Az ipari, kereskedelmi vagy tudományos tapasztalatok ellenértékeként kapott kifizetések jogdíjként való meghatározásakor a 2. bekezdés utal a „know-how" fogalmára. A „know-how" jelenését különféle szakértői testületek és szerzők határozták meg. A „díjazást … ipari, kereskedelmi vagy tudományos tapasztalatok közléséért" szavakat az Egyezmény olyan információk átadásának kontextusában használja, amelyeket nem szabadalmaztattak, és általában nem tartoznak a szellemi alkotásokra vonatkozó vagyoni értékű jogok más

kategóriáiba. Ez általában olyan korábbi tapasztalatokból eredő, ipari, kereskedelmi vagy tudományos jellegű, korábban még nem közölt információknak felel meg, amelyek gyakorlati haszonnal bírnak a vállalkozás működése szempontjából, és amelyek közléséből gazdasági előny nyerhető. Mivel a meghatározás korábbi tapasztalatokra vonatkozó közléshez kapcsolódik, a cikk nem vonatkozik a kifizető kérésére végzett szolgáltatások révén nyert új információkért történő kifizetésekre.

11.1 A know-how-szerződésben az egyik fél hozzájárul különleges tudásának és tapasztalatainak másik fél részére történő átadásához, hogy azokat a másik fél saját céljaira használja fel, miközben a szóban forgó tudás és tapasztalatok a nyilvánosság számára ismeretlenek maradnak. Elfogadott tény, hogy az engedélyező semmilyen szerepet nem köteles játszani az engedélyes rendelkezésére bocsátott formulák alkalmazásában, és hogy annak eredményét sem garantálja.

11.2 Ily módon ez a szerződésfajta különbözik a szolgáltatási szerződéstől, amelyben az egyik fél vállalja, hogy szokásos szakmabeli jártasságát felhasználva saját munkát végez a másik fél számára. Az utóbbi szerződések keretében teljesített kifizetések általában a 7. cikk hatálya alá tartoznak.

11.3 E két kifizetés – azaz a know-how rendelkezésre bocsátásáért, illetve a szolgáltatásnyújtásért teljesített kifizetések – megkülönböztetésének szükségessége időnként gyakorlati nehézségeket támaszt. A megkülönböztetés szempontjából a következő ismérvek a legfontosabbak:

- A know-how rendelkezésre bocsátásáról szóló szerződések a 11. bekezdésben ismertetett, már meglévő információfajtára vonatkoznak, vagy az ilyen információnak a kifejlesztését, létrehozását követő átadására, miközben konkrét rendelkezéseket tartalmaznak az adott információ bizalmasságát illetően.
- A szolgáltatási szerződésekben a szállító olyan szolgáltatások teljesítését vállalja, amelyek szükségessé tehetik különleges tudás, jártasság vagy tapasztalat szolgáltató által történő használatát, de az ilyen tudás, jártasság vagy tapasztalat másik fél rendelkezésére bocsátását nem.
- A legtöbb know-how-átadást tartalmazó esetben a szerződés szinte kizárólag a létező információ átadására vagy a létező anyag reprodukálására kötelezi az átadót. Ugyanakkor egy szolgáltatási szerződésben a szerződéses kötelezettségek teljesítése a legtöbbször ennél sokkal nagyobb mértékű ráfordítást igényel a szállítótól. Például – a nyújtandó szolgáltatás jellegétől függően – ki kell fizetnie a kutatásban, tervezésben, tesztelésben, tervrajzkészítésben és egyéb kapcsolódó tevékenységekben részt vevő alkalmazottak bérét, illetve fizetését, illetőleg a hasonló szolgáltatásokat nyújtó alvállalkozót.

11.4 Az inkább a szolgáltatások nyújtásáért, mint a know-how-átadás ellenértékeként kapott fizetések például a következők:
- vásárlás utáni szolgáltatások ellenértékeként kapott fizetések;
- garancia/jótállás keretében az eladó által a vevőnek nyújtott szolgáltatások ellenértéke;
- egyszerű műszaki segítségnyújtás ellenében teljesített fizetések;
- potenciális vevők listájáért teljesített kifizetések, ha ezt a listát kifejezetten a kifizető részére állították elő általánosan hozzáférhető információkból (know-how-ért fizetett díjnak minősül azonban az olyan vevők bizalmas listájáért teljesített fizetés, amelyeknek a kifizetést kapó személy valamilyen terméket vagy szolgáltatást nyújtott, mert az a díjazottnak az adott vevőkkel való üzleti érintkezésben szerzett kereskedelmi tapasztalatához kapcsolódik);
- mérnöki, ügyvédi vagy könyvelői véleményért teljesített fizetések, és
- elektronikus úton nyújtott tanácsért, műszaki szakértőkkel való elektronikus kommunikációért vagy hibamegoldó adatbázishoz – például az olyanhoz, amelyik a szoftverfelhasználókat nyilvánosan hozzáférhető tájékoztatással látja el a gyakori kérdésekkel vagy problémákkal kapcsolatban – számítógépes hálózatokon való hozzáférésért teljesített fizetések.

11.5 Egy olyan konkrét szerződésben, amelynek alapján a szállító számítógép-programozási információkat nyújt, általános szabályként a fizetést csak akkor kell know-how céljából átadott információ ellenértékének tekinteni, ha a fizetés teljesítésének kizárólagos célja az, hogy a program alapjául szolgáló elvekről és elgondolásokról (például logika, algoritmusok, programozási nyelvek vagy technikák) információt szerezzenek, és ha az ilyen – kereskedelmi titokvédelem alatt álló – információt azzal a feltétellel adják át, hogy az ügyfél engedély nélkül nem hozza azt nyilvánosságra.

11.6 Az üzleti gyakorlatban előfordulnak olyan szerződések, amelyek know-how-ra és műszaki segítségnyújtásra is vonatkoznak. Az ilyen jellegű szerződések egyik példája az engedményezési szerződés, amelyben az engedményező átadja tudását és tapasztalatát az engedményesnek, és – ezenfelül – különféle műszaki segítségben is részesíti, amihez bizonyos esetekben pénzügyi segítség és áruszállítás is párosul. Egy vegyes szerződésben elvben az a helyes eljárás, ha a meghatározott teljes ellenértéket a szerződésben foglalt információ tartalma alapján, vagy ésszerű felosztási eszközt alkalmazva lebontják a szerződés szerinti egyes szolgáltatásokra, majd minden így meghatározott részre az annak megfelelő

adóztatási szabályt alkalmazzák. Ha azonban a nyújtott szolgáltatásoknak van egy olyan részük, amelyik messzemenően a szerződés elsődleges célját képezi, és az ott meghatározott többi rész csak kiegészítő jellegű, s alapjában véve lényegtelen, akkor a teljes ellenértékre általánosan az elsődleges célt szolgáló részre irányadó elbánást kell alkalmazni.

12. Nehéz feladat elé állítja a Bizottságot annak eldöntése, hogy a számítógépes szoftverért kapott ellenérték minősíthető-e jogdíjnak, de – figyelembe véve a számítógépes technológia utóbbi években tapasztalt rohamos fejlődését és az ilyen technológiák nemzeti határokon túli átadásának elterjedtségét – kiemelt fontosságú kérdésről van szó. A szövegmagyarázatot 1992-ben módosítottuk azon elvek ismertetése végett, amelyeknek alapján a besorolást el kell végezni. 2000-ben a 12–17. bekezdések további módosításon estek át, hogy finomítsák azt az elemzést, amelynek segítségével a vállalkozási nyereség megkülönböztethető a jogdíjtól a számítógépes szoftverügyletekben. Az esetek többségében az átdolgozott elemzési módszerrel is azonos eredményre jutunk.

12.1 A szoftver olyan programként vagy programsorozatként írható le, amely egy számítógép számára vagy magának a számítógépnek a műveleti folyamataihoz (operációs szoftver), vagy más feladatok teljesítéséhez (alkalmazói szoftverek) szükséges utasításokat tartalmaz. Többféle hordozó útján adható át, például írásban vagy elektronikusan, mágnesszalagon vagy mágneslemezen, vagy akár lézerlemezen, illetve CD-ROM-on. Lehet alkalmazások széles körére szabványosított vagy egyetlen felhasználó igényeire szabott. Átadható a számítógépes hardver elválaszthatatlan részeként vagy önálló formában többféle hardveren való használat céljából.

12.2 A számítógépes szoftver átadását magukban foglaló ügyletek során kapott fizetségek jellegét az átvevő által – a program használatára és üzemeltetésére vonatkozó konkrét megállapodás keretében – kapott jogok természete határozza meg. A számítógépes szoftverekhez fűződő jogok a szellemi tulajdon egyik formáját képezik. Az OECD-tagországok gyakorlatának vizsgálata azt tárta fel, hogy egy kivételével mindegyikük – nyíltan vagy burkoltan – a szerzői jogi törvény védelme alá helyezte a számítógépes programokhoz fűződő jogokat. Bár a „számítógépes szoftver” kifejezést mind a program – amelyhez a szellemi tulajdonjogok (szerzői jog) fűződnek –, mind az azt megtestesítő hordozó megjelölésére általánosan használják, a legtöbb OECD-tagország szerzői jogi törvénye különbséget tesz a programra vonatkozó szerzői jog és a szerzői joggal védett program másolatát megtestesítő szoftver között. A szoftverre szóló jog átadása különböző módokon történhet, a programmal kapcsolatos szerzői jogok teljes jogának elidegenítésétől kezdve egé-

szen egy olyan termék eladásáig, amelyiknek korlátozzák a felhasználási körét. Az ellenérték ugyancsak számos formában fizethető meg. Ezek a tényezők megnehezíthetik annak meghatározását, hogy hol van a határ a jogszerűen jogdíjnak tekinthető szoftverfizetések és az egyéb kifizetések között. Tovább bonyolítja a meghatározást a számítógépes szoftver könnyű reprodukálhatósága és az a tény, hogy az új tulajdonos gyakran le is másolja a szoftvert annak felhasználása érdekében.

13. Az esetek többségében az átvevő jogai a mögöttes szerzői jogban való részleges vagy teljes jogból (lásd a lenti 13.1 és 15. bekezdést) vagy egy program másolatához („programmásolat") fűződő részleges vagy teljes jogokból (vagy azokkal egyenértékű jogokból) állnak, tekintet nélkül arra, hogy a másolat fizikai hordozóban testesül-e meg, avagy elektronikusan adják át (lásd a lenti 14–14.2 bekezdéseket). Rendkívüli esetekben az ügylet egy know-how vagy titkos formula átadását is jelentheti (14.3 bekezdés).

    13.1 A szerzői jogok részleges megszerzéséért (anélkül, hogy azokat teljesen elidegenítenék) fizetett összeg akkor minősül jogdíjnak, ha az a program olyan használatára vonatkozó jog ellenértéke, amely használat engedély nélkül a szerzői jog bitorlásának minősülne. Efféle megállapodásokra példa a szerzői jogvédelem alatt álló programokat tartalmazó nyilvános szoftver reprodukálására és terjesztésére vagy a program módosítására és nyilvános bemutatására vonatkozó engedély. Ilyen körülmények között a fizetés a programhoz fűződő szerzői jog használati jogára vonatkozik (azaz olyan jogok felhasználására, amelyek egyébként kizárólag a szerzői jog birtokosát illetnék meg). Meg kell jegyezni, hogy ha azokban az esetekben, amikor a szoftverért teljesített kifizetést helyesen jogdíjnak kell tekinteni, nehézségekbe ütközhet a cikk szerzői joggal kapcsolatos rendelkezéseinek az alkalmazása, mivel a 2. bekezdés előírja, hogy a szoftvert irodalmi, művészeti vagy tudományos műnek kell minősíteni. E kategóriák egyike sem tűnik teljesen megfelelőnek. Sok ország szerzői jogi törvénye úgy oldja meg ezt a problémát, hogy a szoftvert konkrétan irodalmi vagy tudományos alkotásnak minősíti. Más országok tekintetében a tudományos alkotásként való kezelés a legreálisabb megközelítés. Az olyan országok esetében, amelyekben a szoftverek e kategóriák egyikébe való besorolása sem lehetséges, indokolt lehet, hogy kétoldalú egyezményeikben a 2. bekezdés módosított változatát alkalmazzák, amelyben vagy elhagynak minden hivatkozást a szerzői jogok természetére, vagy konkrétan megemlítik a szoftvert is.

14. Más tranzakciófajtáknál a szerzői joggal kapcsolatosan megszerzett jogok a program felhasználó általi üzemeltetéséhez szükséges jogokra korlátozódnak,

például, amikor az átvevő korlátozott jogot kap a program reprodukálására. Általában ez a helyzet a programmásolat megszerzését célzó ügyleteknél. Ilyen esetekben az átadott jogok a számítógépes programok természetéhez idomulnak. Megengedik a felhasználónak, hogy átmásolja a programot, például a felhasználó számítógépének merevlemez-meghajtójára, vagy hogy biztonsági másolatot készítsen. Ebben az összefüggésben fontos megjegyezni, hogy a szerzői jogi törvény keretében a számítógépes programokkal kapcsolatban nyújtott védelem országról országra változhat. Egyes országokban a programnak egy számítógép merevlemez-meghajtójára vagy tetszőleges hozzáférésű memóriájába való engedély nélküli másolása szerzői jogbitorlásnak minősülne. Sok ország szerzői jogi törvénye azonban automatikusan a számítógépes programot megtestesítő szoftver tulajdonosának adományozza ezt a jogot. Függetlenül attól, hogy ezt a jogot a törvény vagy a szerzői jog tulajdonosával kötött licenc megállapodás biztosítja, a programnak egy számítógép merevlemez-meghajtójára vagy tetszőleges hozzáférésű memóriájába való másolása, vagy biztonsági másolatnak a készítése lényeges lépés a program használatában. Ezért az ilyen másolásokra vonatkozó jogokat – ha azok nem eredményeznek mást, mint hogy képessé teszik a felhasználót a program hatékony működtetésére – figyelmen kívül kell hagyni az ügylet jellegének adóztatás céljából való elemzésekor. Az ilyen tranzakciófajták keretében teljesített kifizetéseket a 7. cikknek megfelelően kereskedelmi bevételként kell kezelni.

14.1 A számítógépes program átadási módja lényegtelen. Például nem számít, hogy az átvevő a program másolatát tartalmazó számítógépes lemezt kap, vagy modemkapcsolaton keresztül a másolatot közvetlenül a számítógépe merevlemezére fogadja. Annak sincs jelentősége, hogy lehetnek korlátozások a szoftver felhasználási területeit illetően.

14.2 A számítógépes programok reprodukálhatóságának egyszerűsége olyan terjesztési megállapodásokhoz vezetett, amelyekben az átvevő jogot szerez arra, hogy a programot sokszorosítsa kizárólag a saját üzletén belül való üzemeltetés végett. Ezekre a megállapodásokra általában „helyszíni licencként", „vállalati licencként" vagy „hálózati licencként" utalnak. Bár ezek a megállapodások engedélyezik a program sokszorosítását, ezt általában a programnak az engedélyes számítógépein vagy hálózatán való működtetésére korlátozzák, és a licenc nem engedélyezi a program semmilyen más célra való reprodukálását. Az ilyen megállapodások keretében teljesített kifizetéseket az esetek többségében a 7. cikknek megfelelően kereskedelmi bevételként kell kezelni.

14.3 A számítógépes szoftver átadását magában foglaló másik ügyletfajta az a sokkal szokatlanabb eset, amikor egy szoftverház vagy programozó

vállalja, hogy információt ad át a program alapjául szolgáló elgondolásokról és elvekről, például a logikáról, az algoritmusokról, a programozási nyelvekről vagy technikákról. Ezekben az esetekben a kifizetést lehet olyan titkos formulák vagy ipari, kereskedelmi, illetve tudományos tapasztalatokat érintő információ használatának vagy használati jogának ellenértékének minősíteni, amelyek külön nem helyezhetők a szerzői jog oltalma alá. Ez ellentétben áll a szokványos esettel, amikor egy programmásolatot szereznek meg abból a célból, hogy a végfelhasználó működtesse.

14.4 Egy szoftver szerzői jogainak tulajdonosa és egy forgalmazó közvetítő között létrejövő konstrukciók gyakran feljogosítják a forgalmazó közvetítőt a program példányainak forgalmazására, anélkül, hogy jogot kapna a program reprodukálására. Ezekben az ügyletekben a szerzői jogra vonatkozóan megszerzett jogok azokra a jogokra korlátozódnak, amelyek ahhoz szükségesek, hogy a kereskedelmi közvetítő forgalmazhassa a szoftverprogram példányait. Az ilyen ügyletekben a forgalmazó csak a szoftverpéldányok megszerzéséért fizet, és nem aknáz ki semmilyen, a szoftverhez fűződő szerzői jogot. Így az olyan ügyleteknél, ahol a forgalmazó a szoftverpéldányok megszerzésért és forgalmazásáért fizet (anélkül, hogy jogosulttá válna a szoftver reprodukálására), az ezekhez a forgalmazási műveletekhez kapcsolódó jogokat figyelmen kívül kell hagyni az ügylet adóügyi megítélésének elemzése során. Az ilyen típusú ügyletekben teljesített kifizetéseket vállalkozási nyereségként kell kezelni, a 7. cikkben foglaltaknak megfelelően. Ez független attól, hogy a forgalmazásra kerülő példányokat fizikai adathordozón szállítják-e le, vagy elektronikus úton forgalmazzák (anélkül, hogy a forgalmazó jogosulttá válnak a szoftver reprodukálására), és akkor is így van, ha a szoftvert a telepítés céljából kis mértékben személyre szabják.

15. Amennyiben az ellenértéket a szerzői jogok tulajdonának teljes átadásáért fizetik, a kifizetés nem minősülhet jogdíjnak, és a cikk rendelkezései nem alkalmazhatók rá. Nehézségek merülhetnek fel a jogok átadásakor, ha az
   – a szerzői jogokra vonatkozóan egy meghatározott időszakban vagy korlátozott földrajzi térségben kizárólagos használati joggal;
   – a használathoz kapcsolódó pótdíjjal;
   – jelentős egyösszegű ellenérték fizetésével jár.

16. Minden egyes eset a konkrét tényektől függ, de általában az olyan jogok elidegenítéséért nyújtott fizetség, amelyek egy körülírható, konkrét tulajdont képeznek (ami a földrajzilag korlátozott jogok esetében valószínűbb, mint az időben korlátozott jogok esetében), nagy valószínűséggel inkább a 7. cikk ha-

tálya alá tartozó vállalkozási nyereségnek vagy a 13. cikk szerinti tőkenyereségnek minősül, mint a 12. cikkben meghatározott jogdíjnak. Ez abból a tényből következik, hogy ha a jogok tulajdonjogát elidegenítették, akkor az ellenérték nem képezheti a jogok használatának ellenértéket. Az elidegenítés, mint tranzakció, alapvető jellege nem változik meg az ellenérték formájával, az ellenérték részletekben történő kifizetésével vagy – a legtöbb ország véleménye szerint – azzal a ténnyel, hogy a fizetés egy feltételhez kapcsolódik.

17. Szoftverfizetések történhetnek vegyes szerződések keretében is. Ilyen szerződésre példa az, amikor számítógépes hardvert értékesítenek beépített szoftverrel és szoftverhasználati engedéllyel, amit szolgáltatásnyújtás egészít ki. A fenti 11. bekezdésben kifejtett módszerek, amelyek a szabadalmi jogdíjak és a know-how hasonló problémáival foglalkoznak, ugyanúgy alkalmazhatók a számítógépes szoftverre is. Ha szükséges, akkor a szerződés szerinti teljes ellenértéket fel kell bontani a szerződésben szereplő adatok alapján vagy valamilyen ésszerű arányosítást alkalmazva, és azután minden így meghatározott részre az annak megfelelő adóztatást kell alkalmazni.

17.1 A szoftverfizetésekre fentebb kifejtett elvek alkalmazhatók más digitális termékekre – képre, hangra és szövegre – vonatkozó ügyletekre is. Az elektronikus kereskedelem fejlődése megsokszorozta az ilyen ügyletek számát. Annak meghatározásakor, hogy az ilyen ügyletek során teljesített fizetések jogdíjnak minősülnek-e vagy sem, az a fő feladat, hogy azonosítsuk, alapvetően miért fizetnek.

17.2 Egyes országok vonatkozó jogszabályai szerint az olyan ügyletek, amelyek keretében megengedik az ügyfélnek, hogy digitális termékeket töltsön le elektronikus úton, a szerzői jog ügyfél által történő használatához vezethetnek például azért, mert a szerződés jogot ad arra, hogy a digitális tartalomról egy vagy több másolatot készítsenek. Amikor az ellenértéket alapvetően nem a szerzői jog használatáért vagy használati jogáért (például más szerződéses jogok megszerzésért, adatokért vagy szolgáltatásért), hanem valami másért fizetik, és a szerzői jog használatát olyan jogokra korlátozzák, amelyek csak a digitális termék letöltését, az ügyfél számítógépén, hálózatán vagy másféle tároló-, feldolgozó- vagy megjelenítő eszközön való tárolását és üzemeltetését teszik lehetővé, a szerzői jog ilyen használata nem befolyásolja a fizetés természetére irányuló, a jogdíj meghatározás alkalmazhatóságát alátámasztó elemzést.

17.3 Ez a helyzet azoknál az ügyleteknél, amelyek megengedik az ügyfélnek (például egy vállalkozásnak), hogy saját használatára vagy élvezetére digitális termékeket (például szoftvert, képet, hangot vagy szöveget)

töltsön le elektronikus úton. Ezekben a tranzakciókban a fizetés elsősorban a digitális jel formájában átadott adatok megszerzéséért történik, és ezért nem képez jogdíjat, hanem az esettől függően a 7. vagy a 13. cikk hatálya alá tartozik. Amennyiben a digitális jelnek az ügyfél merevlemez-meghajtójára vagy más, nem ideiglenes hordozóra való másolását a vonatkozó törvény és a szerződéses megállapodások a szerzői jog ügyfél általi használatának minősítik is, az effajta másolás kizárólag a digitális jel rögzítésének és tárolásának eszköze. A minősítés szempontjából a szerzői jog effajta használatát nem kell figyelembe venni, mivel a kifizetést lényegében nem ezért (hanem a digitális jel formájában közvetített adatok megszerzéséért) teljesítik, vagyis nem felel meg a „jogdíj" meghatározásában döntő tényezőnek. Akkor sincs semmi alapja annak, hogy az ilyen tranzakciókat „jogdíjnak" minősítsük, ha – a vonatkozó törvények és szerződéses megállapodások alapján – a másolat készítését inkább a szerzői jog szállító általi, mint ügyfél általi használatának tekintik.

17.4 Ezzel szemben jogdíj keletkezik az olyan ügyletek során, amikor a fizetés elsődleges alapja egy elektronikusan letöltendő digitális termék szerzői jogára vonatkozó használati jog átadása. Ez a helyzet például egy könyvkiadónál, amely megszerzi a jogot, hogy reprodukáljon egy szerzői jogi oltalom alatt álló képet, amit elektronikusan letölt azért, hogy azt az általa előállított könyv fedőlapján megjelentesse. Ebben a tranzakcióban a fizetés elsődleges alapja egy digitális termékhez fűződő szerzői jog használati jogának megszerzése, azaz a kép reprodukálásának és terjesztésének joga, s nem csupán a digitális tartalom megszerzése.

18. A vegyes szerződések tekintetében tett fenti javaslat alkalmazható bizonyos művészi előadásokra is, különösképpen egy karmester zenekari hangversenyére vagy egy zenész szólóestjére. A zenei előadásért, valamint az egyidejű rádióközvetítésért fizetett díj a 17. cikk hatálya alá tartozhat. Ha ugyanazon szerződés vagy egy külön szerződés keretében a zenei előadást felveszik, és a művész kikötötte, hogy – a hangrögzítésre vonatkozó szerzői joga alapján – az eladott felvételek vagy azok nyilvános lejátszása után számára jogdíjat fizessenek, akkor az általa kapott összegnek az a része, amelyik ezt a jogdíjat teszi ki, a 12. cikk hatálya alá tartozik. Ha azonban egy hangfelvétel szerzői joga – a vonatkozó szerzői jogi törvény vagy a szerződés feltételei miatt – olyan személy tulajdona, akivel a művész szolgáltatási (azaz felvétel céljából való zenei előadásról szóló) szerződést kötött, vagy egy harmadik személy tulajdona, az ilyen szerződés keretében teljesített kifizetések a 7. cikk (ha például az előadás a kifizetés forrásállamán kívül zajlik), vagy a 17. cikk, nem pedig e cikk hatálya alá tartoznak, még akkor is, ha a fizetés a felvételek eladásától függ.

19. Hangsúlyozzuk továbbá, hogy az ásványlelőhelyek, források vagy más természeti erőforrások kiaknázásáért teljesített változó vagy fix összegű fizetések a 6. cikk hatálya alá tartoznak, ezért e cikknek nem képezik tárgyát.

3. bekezdés

20. Egyes államok úgy tekintik, hogy a területükön található forrásokból származó és másik államban belföldi illetőségű magánszemélynek vagy jogi személynek fizetett osztalék, kamat vagy jogdíj nem tartozik azon megállapodás hatálya alá, amelynek célja annak megakadályozása, hogy az ilyen személyeket mind a forrásállamban, mind a tényleges haszonhúzó illetősége szerinti államban megadóztassák, ha a tényleges haszonhúzó telephellyel rendelkezik az előbb említett államban. A 3. bekezdés nem az ilyen – időnként „a telephely vonzereje" megnevezéssel említett – elven alapul. Nem azt mondja ki, hogy – annak érdekében, hogy a forrásállam ne legyen köteles ilyen esetben az adóztatást korlátozni – az egyik államban belföldi illetőségű személyhez egy másik államban található forrásból befolyó jogdíjat – valamiféle jogi vélelem, sőt akár jogi fikció alapján – ahhoz a telephelyhez kell rendelni, amellyel az érintett belföldi illetőségű személy az utóbbi államban rendelkezik. A bekezdés csupán arról rendelkezik, hogy a jogdíj a másik államban belföldi illetőségű tényleges haszonhúzónak a forrásállamban található telephelye nyeresége részeként adóztatható meg, amennyiben azt a telephely eszközeinek részét képező jogok vagy vagyon után fizetik, vagy ha másképpen kapcsolódik ténylegesen a telephelyhez. Ebben az esetben a 3. bekezdés felmenti a jogdíj forrásául szolgáló államot a cikkben előírt minden korlátozás alól. Az előbbi magyarázatok összhangban vannak a 7. cikkről szóló szövegmagyarázatban említettekkel.

21. Felmerült, hogy a bekezdés visszaélésekre adhat okot azáltal, hogy a jogokat vagy a tulajdont a jogdíjjövedelemre kedvezményes elbánást biztosító országokban kizárólag e célból létrehozott telephelyeknek adják át. Eltekintve attól, hogy az ilyen csalárd tranzakciók kiválthatják a belső visszaélések elleni szabályok alkalmazását, figyelembe kell venni, hogy egy bizonyos helyszín csak akkor képezhet telephelyet, ha ott üzleti tevékenységet folytatnak, valamint hogy – amint azt alább kifejtjük – az a követelmény, miszerint a jognak vagy tulajdonnak „ténylegesen kötődnie" kell az ilyen helyszínhez, többet tesz szükségessé annál, mint hogy azt számviteli szempontból a telephely könyveiben mutassák ki.

    21.1 A jog vagy tulajdon, amellyel kapcsolatban a jogdíjat fizetik, akkor kötődik ténylegesen egy telephelyhez, és tartozik annak üzleti eszközei körébe, ha a 7. cikk 2. bekezdésének alkalmazása tekintetében a Bizottság

A nyereség hozzárendelése a telephelyhez című jelentésében[1] kidolgozott elvek szerint (lásd különösen a jelentés I. részének 72-97. bekezdéseit) az érdekeltség „gazdasági" tulajdonjoga a telephelyhez rendelhető. Annak a bekezdésnek a kontextusában a jog vagy tulajdon „gazdasági" tulajdonjoga azzal egyenértékű, mintha az a jövedelemadó szempontjából egy önálló vállalkozás tulajdonában állna, az azzal járó előnyökkel és terhekkel (pl. a jog vagy tulajdon tulajdonjogához rendelhető jogdíjra való jogosultság, valamint a jog vagy vagyon értékének növekedéséből vagy csökkentéséből eredő potenciális nyereség és veszteség lehetősége).

21.2 A biztosítási tevékenységet folytató vállalkozások telephelye esetében annak megállapításához, hogy egy jog vagy tulajdon ténylegesen kötődik-e a telephelyhez, megfelelően figyelembe kell venni a Bizottság jelentésének IV. részében foglalt útmutatást arra vonatkozóan, hogy az adott jogból vagy tulajdonból származó jövedelem vagy nyereség figyelembe vehető-e annak megállapításához, hogy a telephely milyen hozamot ér el a hozzá rendelt befektetési eszközök összege után (lásd különösen a IV. rész 165-170. bekezdéseit). Mivel ez az útmutatás általános jellegű, az adóhatóságoknak meg kell fontolniuk egy rugalmas, gyakorlatias módszer alkalmazását, amely figyelembe veszi, hogy a vállalkozás ésszerűen és egységesen alkalmazza az útmutatást a telephelyhez ténylegesen kötődő, konkrét eszközök meghatározásához.

4. bekezdés

22. E bekezdés célja az, hogy korlátozza a jogdíj adóztatására vonatkozó rendelkezések alkalmazását azokban az esetekben, amikor – a kifizető és a tényleges haszonhúzó közötti vagy mindkettejük és valamely más személy közötti különleges kapcsolat miatt – a kifizetett jogdíj meghaladja azt az összeget, amiben akkor állapodtak volna meg, ha a kifizető és a tényleges haszonhúzó független felek között érvényesülő feltételeket alkalmazott volna. A bekezdés előírja, hogy ilyen esetben a cikk rendelkezései csak az utóbbi összegre vonatkoznak, és a jogdíj fennmaradó része a két szerződő állam törvényei szerint marad adóköteles, figyelembe véve az Egyezmény egyéb rendelkezéseit. Ez a bekezdés csak a jogdíj összegének helyesbítését engedi meg, nem pedig a jogdíj olyan jellegű átminősítését, amely által az más jelleget – például a társasági tőkéhez való hozzájárulás formáját – öltené. Ahhoz, hogy egy ilyen helyesbítés lehetővé váljon a 12. cikk 4. bekezdése szerint, legalább „a fizetés alapjául szolgáló haszná-

[1] *Attribution of Profits to Permanent Establishments*, OECD, Paris, 2010. [*A nyereség hozzárendelése a telephelyhez*, OECD, Párizs, 2010.]

lathoz, joghoz vagy információhoz mérten" korlátozó fordulatot törölni kellene. Ha az érintettek helyénvalónak tartják a szándék világosabb kifejezését, akkor beilleszthető a „bármely okból" kifejezés a „meghaladja" után.

23. A szövegből világosan kiderül, hogy e rendelkezés akkor alkalmazható, ha a túlzottnak tartott kifizetés oka a kifizető és a tényleges haszonhúzó közötti vagy mindkettejük és valamely másik személy közötti különleges kapcsolatban rejlik. Példaként felhozhatók olyan esetek, amikor a jogdíjat olyan magánszemélynek vagy jogi személynek fizetik, aki/amely közvetve vagy közvetlenül ellenőrzi a kifizetőt, vagy közvetve vagy közvetlenül a kifizető ellenőrzése alatt áll, illetve egy, a kifizetővel közös érdekkörbe tartozó csoportnak alárendelt. Mi több, ezek a példák hasonlítanak a 9. cikkben tárgyalt esetekhez, vagy megegyeznek azokkal.

24. Ugyanakkor a különleges kapcsolat fogalma kiterjed a vérségi és a házastársi kapcsolatokra – valamint általában minden érdekszövetségre is – mint a jogdíjfizetésre okot adó jogviszonytól különböző viszonyokra.

25. Ami a többletjogdíj adózását illeti, minden egyes esetben a körülmények figyelembevételével kell megállapítani a többlet pontos természetét annak meghatározása érdekében, hogy azt melyik jövedelemkategóriába kell az érintett államok adótörvényeinek és az Egyezmény rendelkezéseinek alkalmazása céljából besorolni. Amennyiben két szerződő államnak nehézséget okozna, hogy meghatározza az Egyezmény többletjogdíjra alkalmazható egyéb rendelkezéseit, a körülményektől függően semmi sem gátolja őket abban, hogy a 4. bekezdés utolsó mondatában további magyarázatot adjanak, mindaddig, amíg ezzel meg nem változtatják annak általános tartalmát.

26. Amennyiben a két szerződő állam vonatkozó törvényeinek elvei és szabályai azt írják elő, hogy a többlet megadóztatása céljából az Egyezmény más cikkeit kell alkalmazni, akkor az Egyezmény által előírt kölcsönös egyeztető eljáráshoz kell folyamodni a felmerült nehézség megoldására.

A szövegmagyarázattal kapcsolatos észrevételek

27. *Olaszország* és *Spanyolország* nem tartják magukat a 8.2 bekezdésben foglalt értelmezéshez. Azt a nézetet vallják, hogy a jogdíj meghatározásában szereplő szellemi tulajdonfajták tulajdonjogának átadásáért történő kifizetés e cikk hatálya alá esik, amennyiben nem a teljes tulajdonjog átadására kerül sor. Olaszország ezt a nézetet vallja a 15. és 16. bekezdésekkel kapcsolatban is.

    27.1 Ami a 10.1 bekezdést illeti, *Olaszország* úgy ítéli meg, hogy amennyiben egy szerződés – más, a jogdíj meghatározásában szereplő jogok

mellett – kizárólagos forgalmazási jogot biztosít egy termékre vagy szolgáltatásra vonatkozóan, a szerződés szerint teljesített kifizetésnek az a része, amelyet a termék vagy szolgáltatás kizárólagos forgalmazási jogáért nyújtanak, a körülmények függvényében a cikk hatálya alá tartozhat.

28. *Mexikó, Portugália* és *Spanyolország* nem tartják magukat a 14., 14.4, 15., 16. és a 17.1–17.4. bekezdésekben foglalt értelmezéshez. Mexikó, Portugália és Spanyolország azon a nézeten vannak, hogy amennyiben nem ruházzák át a szoftver teljes tulajdonjogát, a szoftverrel kapcsolatos kifizetések akkor tartoznak a cikk hatálya alá, ha azok a szoftverhez fűződő szerzői jog kereskedelmi célú felhasználására vonatkozó jog ellenértékét képezik (kivéve a szabványos szoftverpéldányok forgalmazási jogáért nyújtott kifizetéseket, amely nem foglalja magában sem azok személyre szabásának, sem reprodukálásának a jogát), vagy ha a vásárló üzleti céljaira megszerzett – nem teljesen szabványos, hanem valamilyen módon a vásárló igényeihez alakított – szoftverrel kapcsolatosak.

29. *Mexikó* nem tartja magát a 8.2 bekezdésben foglalt értelmezéshez. Azt a nézetet vallja, hogy az elidegenítésként megjelenített jogátruházásért (például földrajzilag vagy időben korlátozott jogokért) teljesített kifizetések e cikk hatálya alá tartoznak, mert nem kerül sor a meghatározásban szereplő szellemi tulajdonfajtában megtestesülő összes jog átadására.

30. A *Szlovák Köztársaság* nem tartja magát a 14., 15. és 17. bekezdésben foglalt értelmezéshez. Azon a nézeten van, hogy – amennyiben nem ruházzák át a szoftver teljes tulajdonjogát – a fizetések akkor tartoznak a cikk hatálya alá, ha azok a szerzői jog kereskedelmi célú felhasználására vonatkozó jog ellenértékét képezik, vagy ha a vásárló üzleti céljaira megszerzett – nem teljesen szabványos, hanem valamilyen módon a vásárló igényeihez alakított – szoftverrel kapcsolatosak.

31. *Görögország* nem tartja magát a fenti 14. és 15. bekezdésben foglalt értelmezéshez. Azon a nézeten van, hogy a szoftverre vonatkozó fizetések attól függetlenül a cikk hatálya alá tartoznak, hogy azokat a szoftver szerzői joga kereskedelmi célú felhasználására vonatkozó jogának (vagy használati jogának) ellenértékeként, avagy a vásárló személyes vagy üzleti célú felhasználása jegyében teljesítik.

    31.1 *Korea* azon a véleményen van, hogy a 14. bekezdés esetleg figyelmen kívül hagyja azt a tényt, hogy a know-how számítógépes szoftver formájában is átadható. Ezért úgy tekinti, hogy a szoftveren vagy számító-

gépes programon_keresztül nem belföldi illetőségű személyek által átadott know-how-t a 12. cikknek megfelelően kell kezelni.

31.2 Olaszország nem ért egyet azzal, hogy a 14.4 bekezdésben foglalt értelmezés minden esetre alkalmazható. Minden esetet megvizsgál, figyelembe véve minden körülményt, beleértve a forgalmazási műveletekre vonatkozóan megadott jogokat.

A cikkre vonatkozó fenntartások

32. A 9.1 bekezdést illetően *Németország* fenntartja álláspontját arra vonatkozóan, hogy a csővezetékek, illetve elektromos áram továbbítására vagy kommunikációs célokra szolgáló (ideértve a rádiós és televíziós műsorok terjesztését) műszaki létesítmények, vezetékek és kábelek szállítási, illetve továbbítási kapacitása fölötti rendelkezés jogának megszerzéséért teljesített kifizetés ipari, kereskedelmi és tudományos eszközök bérbeadásáért teljesített kifizetésnek minősülhet-e, és ha igen, mely körülmények esetén.

32.1 *Görögország* fenntartja a jogot, hogy a 9.1, 9.2 és 9.3 bekezdésekben említett kifizetéseket belefoglalja a jogdíj meghatározásába.

33. *Görögország* nem tud olyan rendelkezést elfogadni, amelyik megakadályozná abban, hogy a kettős adóztatás elkerüléséről szóló kétoldalú egyezményekben olyan záradékot határozzon meg, amely feljogosítja, hogy a jogdíjakat maximum 10 százalékos kulccsal adóztassa.

34. A *Cseh Köztársaság* fenntartja a jogot, hogy 10 százalékos adót vessen ki az olyan jogdíjra, amelynek a forrása – a nemzeti törvények értelmében – az országban van. Arra is fenntartja jogot, hogy a szoftverjogok használatáért vagy használati jogáért teljesített fizetéseket a szerzői jogra meghatározottól eltérő adóztatás alá vesse.

35. *Kanada* fenntartja álláspontját az 1. bekezdéssel kapcsolatban, és kétoldalú egyezményeiben fenn kívánja tartani a 10 százalékos forrásadót. Mindazonáltal a kulturális, drámai, zenei vagy művészi alkotásokra vonatkozó szerzői jogdíj tekintetében kész lenne mentességet adni, de a mozgófilmekre és filmen, videokazettán vagy más reprodukciós eszközön előállított alkotások televíziós célú fölhasználására vonatkozó jogdíjat kizárná ez alól. Kanada az esetek többségében a számítógépes szoftverre, a szabadalmakra és a know-how-ra vonatkozó jogdíjak tekintetében szintén kész lenne mentességet adni.

36. *Chile*, *Ausztrália, Korea, Lengyelország, Mexikó, Portugália, a Szlovák Köztársaság, Szlovénia, Törökország* és *Új-Zéland* fenntartják a jogot, hogy a jogdíjra forrásadót vessenek ki.

37. *Olaszország* fenntartja a jogot, hogy forrásadót vessen ki a jogdíjra, de kész kedvezményes elbánásban részesíteni bizonyos jogdíjakat (például a szerzői jogdíjat). Arra is fenntartja a jogot, hogy a szoftverjogok használatáért vagy használati jogáért teljesített fizetéseket a szerzői jogra meghatározott adózástól eltérő adóelbánásban részesítse.

2. bekezdés

38. [Törölve.]

39. *Ausztrália* fenntartja a jogot, hogy a jogdíj meghatározását úgy módosítsa, hogy az magában foglalja a belső törvényei által jogdíjként kezelt kifizetéseket és hiteleket.

40. A *Cseh Köztársaság, Chile, Kanada, Korea, Magyarország* és a *Szlovák Köztársaság* fenntartják a jogot, hogy a 2. bekezdést kiegészítések „az ipari, kereskedelmi vagy tudományos felszerelések használatáért vagy használati jogáért" szavakkal.

41. *Görögország, Mexikó* és *Olaszország* fenntartják a jogot, hogy az 1977-es Modellegyezmény 12. cikke 2. bekezdésének megfelelően belefoglalják a „jogdíj" meghatározásba az ipari, kereskedelmi vagy tudományos felszerelések, illetve konténerek bérbeadásából származó jövedelmet.

    41.1 *Lengyelország* fenntartja a jogot, hogy a „jogdíj" meghatározásába belefoglalja az ipari, kereskedelmi és tudományos eszközök és a tartályok használatából vagy használati jogából származó jövedelmet.

42. *Új-Zéland* fenntartja a jogot, hogy forrásadót vessen ki az ipari, kereskedelmi vagy tudományos felszerelések, illetve konténerek bérbeadásából származó kifizetésekre.

43. [Törölve.]

    43.1 *Portugália* fenntartja a jogot, hogy az ipari, kereskedelmi vagy tudományos felszerelések, illetve konténerek bérbeadásából származó jövedelemre, valamint az ilyen felszerelések és konténerek használatához vagy használati jogához kapcsolódó műszaki segítségből származó jövedelemre mint jogdíjra vessen ki forrásadót.

44. *Portugália* fenntartja a jogot, hogy a cikk 2. bekezdésében említett használattal, használati joggal vagy információval kapcsolatos műszaki segítségnyújtásból származó jövedelemre mint jogdíjra vessen ki forrásadót.

45. *Spanyolország* fenntartja a jogot, hogy egyezményeiben a jogdíjnak továbbra is egy olyan meghatározásához tartsa magát, amelyik magában foglalja az

ipari, kereskedelmi vagy tudományos felszerelések, illetve konténerek bérbeadásából származó jövedelmet.

46. *Törökország* fenntartja a jogot, hogy forrásadót vessen ki az ipari, kereskedelmi vagy tudományos felszerelések bérbeadásából származó jövedelemre.

46.1 Az *Egyesült Államok* és *Mexikó* fenntartják a jogot, hogy a cikk 2. bekezdésében említett tulajdon elidegenítésével realizált nyereséget jogdíjként kezeljék, feltéve, hogy a nyereség a termelékenységtől, a használattól vagy a tulajdon fölötti rendelkezéstől függ.

46.2 *Görögország* nem tartja magát a 11.4 bekezdés hatodik francia bekezdésében kifejtett értelmezéshez, és azon a nézeten van, hogy minden vonatkozó kifizetés a cikk hatálya alá tartozik.

46.3 *Görögország* nem tartja magát a 17.2 és a 17.3 bekezdésben kifejtett értelmezéshez, mivel annak alapján a számítógépes szoftver letöltéséhez kapcsolódó kifizetéseket akkor is jogdíjnak kellene tekinteni, ha az adott termékeket a vásárló személyes vagy üzleti használat céljából szerzi meg.

47. [Törölve]

Egyéb fenntartások

48. Ausztrália, *Belgium,* a *Cseh Köztársaság, Chile, Franciaország, Kanada, Mexikó,* a *Szlovák Köztársaság* és *Szlovénia* fenntartják a jogot, hogy a cikkben véleményük szerint fennálló joghézag betöltése érdekében olyan rendelkezést javasoljanak, amelyik a jogdíj forrását a 11. cikk 5. bekezdésének rendelkezéséhez – amely ugyanezzel a problémával foglalkozik a kamat vonatkozásában – hasonlóan határozza meg.

49. *Mexikó* fenntartja a jogot, hogy olyan rendelkezést javasoljon, amelynek értelmében a jogdíj valamely szerződő államban keletkezik, amennyiben a 12. cikk 2. bekezdésében ismertetett bármely tulajdonnak vagy jognak az adott szerződő államban történő használatához vagy használati jogához kapcsolódik.

50. A *Szlovák Köztársaság* fenntartja a jogot, hogy a szoftverekhez fűződő jogokért vagy használati jogokért nyújtott kifizetésekre a szerzői jogra vonatkozóan előírttól eltérő adószabályozást alkalmazzon.

A 13. CIKK SZÖVEGMAGYARÁZATA A TŐKENYERESÉG ADÓZÁSÁT ILLETŐEN

I. Bevezető megjegyzések

1. Az OECD-tagországok törvényeinek összehasonlítása azt mutatja, hogy a tőkenyereség adózása országról országra jelentősen különbözik:
   – egyes országokban a tőkenyereséget nem tekintik adóköteles jövedelemnek;
   – más országokban a vállalkozásoknál keletkező tőkenyereséget megadóztatják, de a magánszemélyek által – foglalkozásuktól vagy üzleti tevékenységüktől függetlenül – realizált tőkenyereség nem adóköteles;
   – még ott is, ahol magánszemély foglalkozásától vagy üzleti tevékenységétől függetlenül realizált tőkenyereségét megadóztatják, az ilyen adóztatás gyakran csak meghatározott esetekre, például ingatlan eladásából származó vagy spekulációs nyereségre vonatkozik (amikor egy vagyontárgyat eladás céljából vásároltak).
2. Továbbá a tőkenyereségre kivetett adó is változik országról országra. Néhány OECD-tagországban a tőkenyereséget – különösen a vállalkozások eszközeinek elidegenítése révén realizált tőkenyereséget – közönséges jövedelemként adóztatják, ezért hozzáadják a más forrásokból származó jövedelmekhez. Számos OECD-tagországban azonban a tőkenyereségre különadókat vetnek ki: például az ingatlan elidegenítése révén realizált nyereség adója vagy általános tőkenyereség-adók, vagy tőkenövekedési adó (értéknövekedési adó). Az ilyen adókat az egyes tőkenyereség-tételekre vagy az év folyamán felgyülemlett összes tőkenyereségre vetik ki – általában külön kulccsal – az adóalany egyéb jövedelmének (veszteségének) figyelembevétele nélkül. Nem tartjuk szükségesnek, hogy az összes ilyen adót ismertessük.
3. A cikk nem foglalkozik a fent említett kérdésekkel. Az egyes szerződő államok törvényeinek hatáskörébe tartozik annak eldöntése, hogy a tőkejövedelem adóköteles-e vagy nem, és ha igen, akkor miképpen kell azt adóztatni. A cikk semmiképpen sem értelmezhető úgy, hogy jogot biztosít egy államnak a tőkenyereség megadóztatására, ha belső törvényei ezt egyébként nem teszik lehetővé. A cikk nem határozza meg, hogy rendelkezései milyen adónemre vonatkoznak. Elfogadott tény, hogy a cikket minden olyan adónemre alkal-

mazni kell, amelyet a szerződő államok a tőkenyereségre kivetnek. A 2. cikk szövegezése elég tág ahhoz, hogy ezt a célt elérjük és belefoglaljuk a tőkenyereséget érintő összes különleges adót.

II. A cikk rendelkezéseinek szövegmagyarázata

Általános megjegyzések

4. Szokványos gyakorlat az adott fajtájú vagyonon realizált tőkenyereség adóztatási jogát arra az államra ruházni, amelyik az Egyezmény szerint jogosult mind a vagyont, mind az abból származó jövedelmet megadóztatni. Ugyanennek az államnak meg kell adni az üzleti eszköz elidegenítése révén realizált nyereség adóztatásának jogát is, tekintet nélkül arra, hogy az ilyen nyereség tőkenyereség vagy kereskedelmi nyereség. Ennek megfelelően nincs megkülönböztetés a tőkenyereség és az üzleti nyereség között, és különös rendelkezésekre sincsen szükség azt illetően, hogy a tőkenyereségre vonatkozó cikket, avagy az üzleti nyereség adóztatásáról szóló 7. cikket kell-e alkalmazni. Az azonban már az adót kivető állam belső törvényeitől függ, hogy a tőkenyereségre vonatkozó adót vagy a szokásos jövedelemadót szedi-e be. Az Egyezmény nem dönti el előre ezt a kérdést.
5. A cikk nem ad részletes meghatározást a tőkenyereségre. Erre a fent említett okok miatt nincs szükség. A „vagyon elidegenítése” megfogalmazást különösen a vagyon eladásából vagy cseréjéből származó nyereségre, valamint a részleges elidegenítésből, kisajátításból, egy társaság részére részvényért cserébe történő átadásból, egy jog eladásából, ajándékként, sőt még a halál folytán történő vagyonátszállásból származó nyereség leírására is használja.
6. A legtöbb állam akkor adóztatja a tőkenyereséget, ha befektetett eszköz elidegenítése történik. Némelyikük azonban csak az úgynevezett realizált tőkenyereséget adóztatja. Bizonyos körülmények között, bár végbemegy az elidegenítés, a tőkenyereséget adózási szempontból figyelmen kívül hagyják (például ha az elidegenítésből származó ellenértéket új eszközök beszerzésére használják). Azt, hogy létezik-e realizált nyereség, a belső törvények szerint kell eldönteni. Nem merül fel különösebb probléma, ha egy adóztatási joggal rendelkező állam nem gyakorolja ezt a jogát, amikor elidegenítés megy végbe.
7. A befektetett eszköz elidegenítésével nem járó értéknövekedést rendszerint nem adóztatják meg, mivel – amennyiben a kérdéses eszköz a tulajdonosa birtokában marad – a tőkenyereség csak papíron létezik. Vannak azonban olyan adótörvények is, amelyek a tőkeérték növekedést és az üzleti eszközök átértékelését akkor is adóztatják, ha nem történik elidegenítés.

8. Különleges körülmények között olyan eszköz értéknövekedését is adóztathatják, amelyet nem idegenítettek el. Ez akkor történhet meg, ha valamely befektetett eszköz értéke úgy megnőtt, hogy tulajdonosa az adott eszköz átértékeléséhez folyamodik könyveiben. Az eszközök ilyen könyv szerinti átértékelése a nemzeti valuta leértékelődésekor is végbemehet. Számos állam különadót vet ki az ilyen könyv szerinti nyereségre, a tartalékként elkülönített összegekre, a befizetett tőke növekedésére és más olyan átértékelésekre, amelyek a befektetett eszköz könyv szerinti értékének a tényleges értékre való helyesbítéséből keletkeznek. Az ilyen tőkeérték-növekedési adóra (értéknövekedési adóra) az Egyezmény vonatkozik a 2. cikk szerint.

9. Ha a tőkeérték-növekedés és az üzleti eszközök átértékelése adóköteles, akkor rendszerint ugyanazt az elvet kell alkalmazni, mint az ilyen eszközök elidegenítésekor. Úgy ítéltük meg, hogy nem szükséges a cikkben megemlíteni konkrét eseteket, vagy hogy különös szabályokat határozzunk meg. E cikk, valamint a 6., 7. és 21. cikk rendelkezései elégségesnek látszanak. A fenti rendelkezések általában arra az államra ruházzák az adóztatás jogát, amelyikben az elidegenítő belföldi illetőségű, kivéve azokat az eseteket, amikor az ingatlanvagyon vagy az ingó vagyon egy telephely üzleti vagyonának részét képezi, mivel ilyenkor az elsődleges adóztatási jog azt az államot illeti meg, amelyikben a vagyon található. Az alábbi 13–17. bekezdésekben ismertetett esetek azonban kiemelt figyelmet érdemelnek.

10. Egyes államokban egy eszköznek az adott állam területén fekvő telephelyről egy másik államban található telephelynek vagy ugyanazon vállalkozás központjának való átadását vagyonelidegenítésként kezelik. A cikk nem gátolja meg ezeket az államokat abban, hogy az ilyen vagyonátadásból keletkező vélelmezett nyereséget vagy hasznot megadóztassák, feltéve azonban, hogy az adóztatás a 7. cikknek megfelelően történik.

11. A cikk nem tesz különbséget a tőkenyereség eredete tekintetében. Ezért kiterjed minden tőkenyereségre, a hosszú távon – a gazdasági feltételek egyenletes javulásával párhuzamosan – felhalmozódó tőkenyereségre csakúgy, mint a nagyon rövid időszak alatt keletkezőre (spekulatív nyereség). A cikk a nemzeti valuta leértékelődésének betudható tőkenyereségre is kiterjed. Természetesen az egyes államok saját hatáskörükben dönthetik el, hogy az ilyen nyereséget meg kell-e adóztatni.

12. A cikk nem határozza meg a tőkenyereség kiszámításának módját, ezt a vonatkozó belső törvényekre hagyja. A tőkenyereséget rendszerint a költségnek az eladási árból történő levonásával számítják ki. A költség megállapításakor a vásárlás összes járulékos kiadását és a felújításhoz kapcsolódó minden

ráfordítást hozzá kell adni a vételárhoz. Bizonyos esetekben a már elszámolt értékcsökkenés levonása utáni költséget veszik figyelembe. Vannak olyan adótörvények, amelyek a költség helyett más viszonyítási alapot írnak elő, például az eszköz elidegenítője által vagyonadó céljából korábban bevallott értéket.

13. Speciális problémák merülhetnek fel akkor, ha a két szerződő államban nem egyforma alapon történik a tőkenyereség adóztatása. Az eszköz elidegenítéséből eredő – az egyik állam által a fenti 12. bekezdés szabályai szerint számított – tőkenyereség nem feltétlenül esik egybe a másik állam által a saját szabályai szerint kiszámított tőkenyereséggel. Ez akkor fordulhat elő, ha az egyik állam azért jogosult megadóztatni a tőkenyereséget, mert forrásállam, míg a másik állam azért, mert a vállalkozás ott belföldi illetőségű.

14. A következő példa érzékeltetheti ezt a problémát. *A* állam vállalkozása *B* államban fekvő ingatlant vásárolt. A vállalkozás az *A* államban vezetett könyveiben esetleg értékcsökkenési leírást számolt el. Ha az ilyen ingatlant a költségeket meghaladó áron adják el, akkor tőkenyereség realizálódhat, és – emellett – a korábban elszámolt értékcsökkenési leírások is megtérülhetnek. *B* állam – ahol az ingatlan található, és ahol nincs könyvvezetés – az ingatlanból származó jövedelem adóztatásakor nem köteles figyelembe venni az *A* államban könyvelt értékcsökkenési leírásokat. *B* állam az ingatlan elidegenítésekor érvényes költséget sem helyettesítheti az ingatlannak az *A* államban vezetett könyvekben feltüntetett értékével. Ezért *B* állam nem adóztathatja meg a fenti 12. bekezdésben említett tőkenyereségen kívül realizált értékcsökkenési leírásokat.

15. Ugyanakkor *A* állam – ahol az elidegenítő belföldi illetőségű – nem kötelezhető minden esetben arra, hogy teljes adómentességet adjon az ilyen könyv szerinti nyereségre a cikk 1. bekezdése és a 23. cikk értelmében (a beszámítási módszert alkalmazó államoknak feltehetően nemigen lesz gondjuk). Amennyiben az ilyen könyv szerinti nyereség az *A* államban korábban igénybe vett értékcsökkenési leírásnak tudható be, amely csökkentette az ott adóköteles jövedelmet vagy nyereséget, a szóban forgó állam nem akadályozható meg abban, hogy megadóztassa az ilyen könyv szerinti nyerseséget. Az eset megfelel a 23/A cikk szövegmagyarázatának 44. bekezdésében tárgyaltnak.

16. További kérdések merülhetnek fel az olyan nyereséggel kapcsolatban, amelyet az *A* és *B* állam valutái közötti árfolyamváltozás idéz elő. *A* állam valutájának leértékelése után *A* állam vállalkozásai megnövelhetik – vagy meg kell növelniük – az *A* állam területén kívül található eszközeik könyv szerinti értékét. Egy állam valutájának leértékelésén kívül a szokásos árfolyam-ingadozások is úgynevezett árfolyamnyereséghez vagy -veszteséghez vezethetnek.

Vegyük például *A* állam vállalkozását, amely ingatlant vásárolt és értékesített *B* államban. Ha a *B* állam valutájában kifejezett önköltség és az eladási ár megegyezik, akkor *B* államban nincs tőkenyereség. Ha az eszköz vétele és eladása között eltelt időszakban *B* állam valutájának *A* állam valutájához viszonyított értéke nőtt, *B* államnak a valutájában nyereség keletkezik az ilyen vállalkozásnál. Amennyiben az eltelt időszakban *B* állam valutájának értéke esett, az elidegenítő veszteséget szenved, amit *B* állam nem ismer el. Ilyen árfolyamnyereségek és -veszteségek a külföldi pénznemben kötött szerződések alapján fennálló követelések és tartozások vonatkozásában is felmerülhetnek. Ha *A* állam vállalkozásának *B* államban található telephelye a mérlegében a tartozásokat és a követeléseket *B* állam valutájában fejezi ki, a telephely mérlege a kiegyenlítéskor nem mutat sem nyereséget, sem veszteséget. Az árfolyamváltozások azonban megjelenhetnek a központ könyveiben. Ha a követelés keletkezése és a kiegyenlítés közötti időszakban *B* állam valutájának értéke nőtt (csökkent), a vállalkozás – egészében – nyereséget realizál (veszteséget szenved). Ugyanez igaz a tartozásokra, ha az azok keletkezése és kiegyenlítése közötti időszakban *B* állam valutájának értéke csökkent (nőtt).

17. A cikk rendelkezései nem terjednek ki minden kérdésre az ilyen árfolyamnyereség adóztatását illetően. A szóban forgó nyereség a legtöbbször nem kötődik az eszköz elidegenítéséhez; még az is elképzelhető, hogy abban az államban, amelyikre a cikk a tőkenyereség adóztatási jogát ruházta, meg sem határozták azt. Ennek megfelelően a kérdés rendszerint nem az, hogy a telephely szerinti állam jogosult-e adót kivetni, hanem az, hogy az adóalany illetősége szerinti állam köteles-e – ha a mentesítési módszert alkalmazza – tartózkodni az ilyen, gyakran csak a központnál vezetett könyvekben kimutatható árfolyamnyereség adóztatásától. Erre a kérdésre a válasz nemcsak ettől a cikktől függ, hanem a 7. és a 23/A cikktől is. Ha egy adott esetben a két állam eltérő véleménye kettős adóztatáshoz vezet, az ügyet a 25. cikkben előírt kölcsönös egyeztető eljárás útján kell rendezni.

18. Mi több, felmerül a kérdés, hogy melyik cikket kell alkalmazni, ha az eladott ingatlanért nem fix árat fizetnek, hanem egy, az elidegenítő élete végéig szóló életjáradékot. Vajon az ilyen életjáradék-kifizetéseket – amennyiben meghaladják az önköltséget – az ingatlan elidegenítéséből származó nyereségként kell kezelni, avagy a 21. cikk szerint olyan jövedelemként, amelyről „ezen Egyezmény előző cikkei nem rendelkeznek”? Mindkét vélemény egyforma súlyú érvekkel támasztható alá, és az ügyben nehéz volna általános szabályt meghatározni. Továbbá a gyakorlatban ritkán merülnek fel ezek a problémák, ezért szükségtelennek látszik beilleszteni valamilyen szabályt az Egyezménybe. Az esetlegesen ilyen kérdésbe bonyolódó szerződő államok belátására

hagyható, hogy a 25. cikkben előírt kölcsönös egyeztető eljárás útján találjanak megoldást.

19. Nem áll szándékunkban, hogy a cikket lottónyereményekre vagy kötvények és adóssághelevelek prémiumaira és díjaira alkalmazzák.

20. A cikk először azokkal a nyereségekkel foglalkozik, amelyek abban az államban adóztathatók meg, ahol az elidegenített vagyon található. Az 5. bekezdés minden egyéb tőkenyereség tekintetében arra az államra ruházza az adóztatási jogot, amelyikben az elidegenítő belföldi illetőségű.

21. Mivel nem minden állam adóztatja meg a tőkenyereséget, méltányosabb lehet csak a tőkenyereség tényleges kettős adóztatását elkerülni. Ezért a szerződő államok szabadon kiegészíthetik kétoldalú egyezményeiket oly módon, hogy az egyik állam csak akkor legyen köteles lemondani a belső törvények által rá ruházott adóztatási jogáról, ha a másik állam – amelyet az Egyezmény ruház fel az adóztatási joggal – él ezzel a jogával. Ilyen esetben a cikk 5. bekezdését ennek megfelelően kell kiegészíteni, továbbá szükség van a 23. cikk módosítására a 23/A cikk szövegmagyarázatának 35. bekezdésében javasoltak szerint.

1. bekezdés

22. Az 1. bekezdés kijelenti, hogy az ingatlanvagyon elidegenítéséből származó nyereség abban az államban adóztatható meg, ahol az ingatlan található. Ez a szabály megfelel a 6. cikk, valamint a 22. cikk 1. bekezdése rendelkezéseinek, és a vállalkozás vagyonának részét képző ingatlanvagyonra is alkalmazandó. Az ingatlanvagyon meghatározásakor az 1. bekezdés a 6. cikkre hivatkozik. A 13. cikk 1. bekezdése csak azzal a nyereséggel foglalkozik, amelyet az egyik szerződő államban belföldi illetőségű személy a másik szerződő államban található ingatlan elidegenítése útján szerez. Ezért nem terjed ki az olyan ingatlan elidegenítéséből származó nyereségre, amely ingatlan abban a szerződő államban található, ahol az elidegenítő személy – a 4. cikk értelmezésében – belföldi illetőségű, valamint a harmadik államban található ingatlanra sem; az ilyen nyereségre az 5. bekezdés rendelkezései alkalmazandók (és nem a 21. cikk 1. bekezdése, ahogyan azt a szövegmagyarázat 2002 előtt említette).

23. Az 1. bekezdés szabályait kiegészítik a 4. bekezdés szabályai, amelyek az ingatlantulajdonnal rendelkező társaságban való részesedés egy részének vagy egészének elidegenítéséből származó nyereségre vonatkoznak. (Lásd a 28.3–28.8 bekezdéseket.)

2. bekezdés

24. A 2. bekezdés a telephely üzleti vagyonának részét képező ingó vagyonnal foglalkozik. Az „ingó vagyon" kifejezés az 1. bekezdésben tárgyalt ingatlanvagyon kivételével minden egyéb vagyont jelöl, ideértve az olyan immateriális javakat is, mint az üzleti érték, a licencek stb. Az ilyen eszközök elidegenítéséből származó nyereség megadóztatható abban az államban, ahol a telephely található, ami megfelel a vállalkozási nyereségre vonatkozó szabályoknak (7. cikk).

25. A bekezdés világossá teszi, hogy egy telephely ingó vagyonának elidegenítésekor csakúgy, mint magának a telephelynek az elidegenítésekor (magában vagy a teljes vállalkozással együtt), e bekezdés szabályait kell alkalmazni. Ha a teljes vállalkozást elidegenítik, akkor a szabály arra a nyereségre vonatkozik, amelyet a telephely üzleti vagyonának részét képező ingó vagyon elidegenítésének tulajdonítanak. Ilyenkor a 7. cikk szabályait kell alkalmazni – a szükséges változtatásokkal – anélkül, hogy arra tételesen hivatkozás történne. Arra az esetre, amikor az egyik államban található telephely eszközt ad át egy másik államban található telephelynek (vagy a központnak) lásd a fenti 10. bekezdésben foglaltakat.

26. Ugyanakkor nem biztos, hogy a 2. bekezdés mindig alkalmazható egy vállalkozásban való részesedés elidegenítéséből származó tőkenyereségre. A rendelkezés csak az olyan vagyonra alkalmazható, amely teljes mértékben vagy egy másik személlyel közösen az elidegenítő tulajdonában volt. Egyes országok törvényei úgy tekintik, hogy egy személyi társaság *(partnership)* befektetett eszközei az üzlettársak tulajdonában vannak. Más jogrendek szerint azonban a személyi társaságokat és egyéb egyesüléseket adózás szempontjából – az üzlettársaktól (tagoktól) elkülönült – adóalanynak tekintik, ami azt jelenti, hogy az ilyen entitásokban való részesedéseket ugyanúgy kezelik, mint egy társaság részvényeit. Az ilyen részesedések elidegenítéséből származó tőkenyereség – csakúgy, mint a részvények elidegenítéséből származó – ezért csak az elidegenítő illetősége szerinti államban adóztatható meg. A szerződő államok kétoldalúan megállapodhatnak a személyi társaságokban való részesedés elidegenítéséből származó tőkenyereség adózására vonatkozó különös szabályokban.

27. Egyes államok úgy tekintik, hogy belső törvényeik szerint a területükön található forrásokból származó valamennyi tőkenyereséget adóztatni kell, ha az elidegenítőnek telephelye van a területükön. A 2. bekezdés nem az ilyen – időnként „a telephely kényszerelvonása" elnevezéssel illetett – elven alapul. A bekezdés csupán arról rendelkezik, hogy egy telephely üzleti vagyonának részét képező ingó vagyon elidegenítéséből származó nyereség megadóztat-

ható abban az államban, ahol a telephely található. Minden egyéb ingó vagyon elidegenítéséből származó nyereség csak az elidegenítő illetősége szerinti államban adóztatható az 5. bekezdés rendelkezéseinek megfelelően. Az előbbi magyarázatok összhangban vannak a 7. cikkről szóló szövegmagyarázatban említettekkel.

27.1 A bekezdés értelmezésében a vagyon akkor tartozik egy telephely üzleti vagyonához, ha a 7. cikk 2. bekezdésének alkalmazása tekintetében a Bizottság *A nyereség hozzárendelése a telephelyhez* című jelentésében[1] kidolgozott elvek szerint (lásd különösen a jelentés I. részének 72-97. bekezdéseit) az adott vagyon „gazdasági" tulajdonjoga a telephelyhez rendelhető. Annak a bekezdésnek a kontextusában a vagyon „gazdasági" tulajdonjoga azzal egyenértékű, mintha az a jövedelemadó szempontjából egy önálló vállalkozás tulajdonában állna, az azzal járó előnyökkel és terhekkel (pl. a vagyon tulajdonjogához rendelhető jövedelemre való jogosultság, valamint a vagyon értékének növekedéséből vagy csökkenéséből eredő potenciális nyereség és veszteség lehetősége). Pusztán az a tény, hogy a vagyont számviteli szempontból a telephely mérlegében mutatják ki, nem elégséges annak megállapításához, hogy az ténylegesen kötődik az adott telephelyhez.

27.2 A biztosítási tevékenységgel foglakozó vállalkozások telephelye esetében annak megállapításához, hogy a vagyon a telephely üzleti vagyonának részét képezi-e, megfelelően figyelembe kell venni a Bizottság jelentésének IV. részében foglalt útmutatást arra vonatkozóan, hogy az adott vagyonból származó jövedelem vagy nyereség figyelembe vehető-e annak megállapításához, hogy a telephely milyen hozamot ér el a neki tulajdonított befektetési eszközök összege után (lásd különösen a IV. rész 165-170. bekezdéseit). Mivel ez az útmutatás általános jellegű, az adóhatóságoknak meg kell fontolniuk egy rugalmas, gyakorlatias módszer alkalmazását, amely figyelembe veszi, hogy a vállalkozás ésszerűen és egységesen alkalmazza az útmutatást azon konkrét eszközöknek a meghatározása céljából, amelyek a telephely üzleti vagyonának részét képezik.

3. bekezdés

28. A 2. bekezdésben meghatározott szabály alól kivételt képeznek a nemzetközi közlekedésben üzemeltetett hajók és légi járművek, a belvízi szállításban részt vevő hajók, valamint az ilyen hajók és légi járművek üzemeltetéséhez

[1] *Attribution of Profits to Permanent Establishments*, OECD, Paris, 2010. *[A nyereség hozzárendelése a telephelyhez*, OECD, Párizs, 2010.]

kapcsolódó ingó vagyon. Az efféle eszközök elidegenítéséből származó nyereség általában csak abban az államban adóztatható meg, ahol az ilyen hajókat és légi járműveket üzemeltető vállalkozás tényleges üzletvezetésének helye található. Ez a szabály összhangban áll a 8. cikknek, valamint a 22. cikk 3. bekezdésének rendelkezéseivel. Elfogadott tény, hogy a 8. cikk 3. bekezdése alkalmazandó, ha az ilyen vállalkozás tényleges üzletvezetésének helye egy hajó fedélzetén van. Azok a szerződő államok, amelyek inkább az illetőség szerinti államra ruháznák az adóztatási jogot, vagy szívesebben kombinálnák az illetőség és a tényleges üzletvezetési hely feltételét, kétoldalú egyezményeikben a 3. bekezdést szabadon felválthatják a 8. cikk szövegmagyarázatának 2. és 3. bekezdésében javasolt rendelkezésekkel.

28.1 A 3. bekezdés akkor alkalmazandó, ha a vagyont elidegenítő vállalkozás a bekezdésben említett hajókat vagy légi járműveket maga üzemelteti akár saját szállítmányozási tevékenységére, akár azok teljesen felszerelt, legénységgel és üzemanyaggal ellátott állapotban való bérbeadása végett. Nem alkalmazható a bekezdés akkor, ha az a vállalkozás, amelynek a hajók vagy a légi járművek a tulajdonában állnak, maga nem üzemelteti azokat (például amikor a vállalkozás bérbe adja a vagyont egy másik személynek, kivéve a 8. cikk szövegmagyarázatának 5. bekezdésében említett alkalmi, csupasz hajó alapon történő bérbeadást). Ebben az esetben a vagyon vagy a kapcsolódó ingó vagyon valódi tulajdonosánál keletkező nyereségre a 2. vagy az 5. bekezdés vonatkozik.

28.2 Kétoldalú egyezményeikben a tagországok szabadon tisztázhatják, hogyan alkalmazzák a 13. cikket ilyen helyzetekben. Elfogadhatják a cikk 3. bekezdésének következő változatát (lásd a 22. cikk szövegmagyarázatának 4.1 és 4.2 bekezdését is):

„3. A valamely vállalkozás üzleti vagyonának részét képező – és nemzetközi közlekedésben üzemeltetett hajókat vagy légi járműveket, vagy az ilyen hajók vagy légi járművek üzemeltetéséhez kapcsolódó ingó vagyont magában foglaló – vagyon elidegenítéséből származó nyereség csak abban a Szerződő Államban adóztatható, ahol a vállalkozás tényleges üzletvezetésének helye található."

4. bekezdés

28.3 Feltéve, hogy az olyan részvények elidegenítéséből származó nyereség, amelyek értékének több mint 50 százaléka közvetve vagy közvetlenül a másik szerződő államban található ingatlanvagyonból ered, adóztatható a szóban forgó szerződő államban, a 4. bekezdés úgy rendelkezik, hogy az ilyen részvények elidegenítéséből származó nyereség, valamint a mö-

göttes ingatlanvagyon elidegenítéséből származó nyereség – amelyre az 1. bekezdés vonatkozik – ugyanúgy megadóztathatók abban az államban.

28.4 A 4. bekezdés még akkor is megengedi a bekezdés hatálya alá tartozó részvényeknek tulajdonítható teljes nyereség adóztatását, ha a részvény értékének egy része nem a forrásállamban található ingatlanvagyonból ered. Annak eldöntése, hogy egy társaság részvényei értékének több mint 50 százaléka közvetve vagy közvetlenül az egyik szerződő államban található ingatlanvagyonból ered-e, általában úgy történik, hogy összehasonlítják az ilyen ingatlanvagyon értékét a társaság tulajdonában lévő összes vagyon értékével, figyelmen kívül hagyva a társaság tartozásait vagy egyéb kötelezettségeit (függetlenül attól, hogy azokat biztosítja-e a vonatkozó ingatlanvagyonra bejegyzett jelzálog).

28.5 Kétoldalú egyezményeiben sok állam vagy bővíti, vagy szűkíti a bekezdés hatályát. Például egyes államok úgy vélik, hogy a rendelkezésnek nemcsak a részvényekből származó nyereségre kell kiterjednie, hanem a más entitásokban – például a részvényeket nem kibocsátó személyi társaságokban vagy vagyonkezelő társaságokban – való érdekeltségek elidegenítéséből származó nyereségre is, amennyiben az ilyen érdekeltségek értékét hasonlóképpen alapvetően ingatlanvagyonból származtatják. Azok az államok, amelyek ki akarják terjeszteni a bekezdés hatályát, hogy az magában foglalja az ilyen érdekeltségeket is, a következőképpen változtathatják meg a bekezdést:

„4. Az egyik Szerződő Államban belföldi illetőségű személy által olyan részvények vagy hasonló érdekeltségek elidegenítése révén realizált nyereség, amelyek értékének több mint 50 százaléka közvetve vagy közvetlenül a másik Szerződő Államban található ingatlanvagyonból ered, az utóbbi Államban megadóztatható.”

28.6 Az államok növelhetik vagy csökkenthetik is azt a részvényarányt, amelynek közvetve vagy közvetlenül a rendelkezés hatálya alá tartozó ingatlanvagyonból kell erednie. Ez egyszerűen az 50 százaléknak az államok közti megegyezés szerinti százalékkal való behelyettesítésével történhet. További változtatás, amelyben egyes államok megállapodhatnak, hogy a rendelkezést azokra az esetekre korlátozzák, amikor az elidegenítő bizonyos szintű érdekeltséggel bír az entitásban.

28.7 Ezenkívül egyes államok úgy tekintik, hogy a bekezdést nem kell alkalmazni az olyan társaságok részvényeinek elidegenítéséből származó nyereségre, amelyeket valamelyik állam elismert tőzsdéjén jegyeznek, az adott vállalat szanálása során elidegenített részvényekből származó

nyereségre, vagy akkor, ha a részvények értékének alapjául szolgáló ingatlanvagyonban üzleti tevékenységet folytatnak (például bánya vagy szálloda esetén). Azok az államok, amelyek egy vagy több ilyen kivételt kívánnak meghatározni, ezt szabadon megtehetik.

28.8 Egy másik lehetséges kivétel a nyugdíjalapok és hasonló entitások tulajdonában lévő részvényekhez kapcsolódik. Sok állam belső törvényei értelmében a nyugdíjalapok és hasonló entitások általában mentességet élveznek a befektetési jövedelmük után fizetendő adók alól. Az ilyen entitások belföldi és a külföldi befektetéseinek semleges kezelése érdekében egyes államok kétoldalúan előírják, hogy a másik államban belföldi illetőségű ilyen entitások jövedelme, ideértve a 4. bekezdésben említett részvények utáni tőkenyereséget, mentességet élvez a forrásadó alól. Azok az államok, amelyek ezt kívánják tenni, kétoldalúan megállapodhatnak egy a 18. cikk szövegmagyarázatának 69. bekezdésében foglalt rendelkezéshez hasonlóan megfogalmazott rendelkezésben.

28.9 Végül, egy további lehetséges kivétel az ingatlanbefektetési trösztökben birtokolt részvényekhez és hasonló érdekeltségekhez kapcsolódik (az IBT-kel kapcsolatos háttérinformációkat lásd a 10. cikk szövegmagyarázatának 67.1-67.7 bekezdéseiben). Míg egy nagybefektető IBT érdekeltségének elidegenítése – mely egy közvetlen ingatlanbefektetést helyettesítő befektetés elidegenítésének tekinthető – esetében nem tűnne helyénvalónak kivételt tenni a 4. bekezdés alól, ez a kivétel helyénvalónak tűnhet egy kisbefektető IBT érdekeltségének elidegenítése esetében.

28.10 Amint azt a 10. cikk szövegmagyarázatának 67.3 bekezdése tárgyalja, egy kisbefektető IBT-érdekeltségét helyénvaló lehet inkább értékpapírnak, mint közvetett ingatlan-résztulajdonnak tekinteni. Ezzel függ össze, hogy a gyakorlatban nagyon nehéz lenne egy nagyszámú tulajdonossal rendelkező IBT-ben birtokolt kis részesedések utáni nyereség forrásadóztatásának megvalósítása. Ezen felül, mivel más entitásoktól eltérően, amelyek értékét elsősorban ingatlanvagyonból származtatják, az IBT-knek a nyereségük nagy részét fel kell osztaniuk, nem valószínű, hogy jelentős maradék nyereség képződne, amely a tőkenyereség utáni adó hatálya alá esne (más társaságokhoz képest). Az ezt a nézetet osztó államok kétoldalúan megállapodhatnak abban, hogy az „ebben az Államban adóztatható” kifejezés elé beillesztenek egy a következőhöz hasonló szövegrészt: „az olyan személy tulajdonában álló részvények kivételével, amely személy közvetve vagy közvetlenül az adott társaság összes tőkéjének kevesebb mint 10 százalékának megfelelő részesedéssel rendelkezik a társaságban, ha az a társaság egy IBT”. (Ha a 4. bekez-

dést a fenti 28.5 bekezdés szerint módosítják, hogy kitérjen a részvényekhez hasonló érdekeltségekre, akkor ezt a szövegrészt is megfelelően módosítani kell.)

28.11 Egyes államok azonban úgy vélik, hogy a 4. bekezdést az olyan társaság részvényeinek bármilyen elidegenítéséből származó nyereségre alkalmazni kell, amelynek értékét elsősorban ingatlanvagyonból származtatják, és nem indokolt különbséget tenni az IBT és a tőzsdén forgalmazott társaságok között ennek a bekezdésnek az alkalmazása tekintetében, különösen, mivel az IBT jövedelme után nem kell adót fizetni. Ezek az államok úgy ítélik meg, hogy amíg a tőzsdén forgalmazott társaságok részvényeinek elidegenítése nem képez kivételt (lásd a fenti 28.7 bekezdést), addig az IBT-érdekeltségek sem képezhetnek különleges kivételt.

28.12 Mivel egyes államok belső törvényei nem teszik lehetővé a 4. bekezdés hatálya alá tartozó nyereségek adóztatását, a mentesítési módszert alkalmazó államoknak figyelemmel kell lenniük arra, hogy a bekezdés beillesztése ne vezethessen azok kettős mentességéhez. Ezek az államok esetleg kizárhatják az ilyen nyereségeket a mentesség alól, és helyette alkalmazhatják a beszámítási módszert, ahogy azt a 23/A és a 23/B cikk szövegmagyarázatának 35. bekezdése javasolja.

5. bekezdés

29. Az 1., 2., 3. és 4. bekezdésekben említett vagyontárgyaktól különböző vagyon elidegenítéséből származó nyereség tekintetében az 5. bekezdés úgy rendelkezik, hogy az csak az elidegenítő illetősége szerinti államban adóztatható. Ez megfelel a 22. cikkben meghatározott szabályoknak.

30. A cikk nem tartalmaz külön szabályokat egy társaság részvényeinek (kivéve a 4. bekezdésben említett társaságok részvényeit) vagy az értékpapíroknak, kötvényeknek, adóssági leveleknek és hasonlóknak az elidegenítéséből származó nyereségre vonatkozóan. Az ilyen nyereség ezért csak az elidegenítő illetősége szerinti államban adóztatható.

31. Amennyiben a részvényes a kibocsátó társaságnak adja el a részvényeket az adott társaság felszámolásával vagy befizetett tőkéjének leszállításával kapcsolatban, az eladási ár és a részvények névértéke közötti különbözet a társaság illetősége szerinti államban kezelhető úgy, mintha az a felhalmozott nyereség felosztása lenne, és nem tőkenyereség. A cikk nem akadályozza a társaság illetősége szerinti államot abban, hogy az efféle felosztást a 10. cikkben meghatározott kulccsal adóztassa, hiszen a szóban forgó különbségre kiterjed az „osztalék” kifejezés 10. cikk 3. bekezdésében meghatározott és az arra vo-

natkozó szövegmagyarázat 28. bekezdése szerinti értelmezése. Ugyanez az értelmezés alkalmazható akkor, ha az adós a kötvényeket vagy adóssággleveleket a névértéknél vagy a kötvények, illetve adósságlevelek kibocsátási értékénél magasabb áron váltja vissza; ilyenkor a különbözet kamatnak minősülhet, s ezért a kamat forrásállamában korlátozott adóztatás alá vethető a 11. cikknek megfelelően. (Lásd még a 11. cikk szövegmagyarázatának 20. és 21. bekezdését.)

32. Meg kell különböztetni a munkavállaló vagy az igazgatóság tagja által kapott részvényopció érvényesítése útján szerzett részvények elidegenítéséből származó tőkenyereséget a 15. és 16. cikk hatálya alá tartozó részvényopcióból származó haszontól. A megkülönböztetés alapjául szolgáló elveket a 15. cikk szövegmagyarázatának 12.2-12.5 bekezdései, valamint a 16. cikk szövegmagyarázatának 3.1 bekezdése tárgyalja.

A cikkre vonatkozó fenntartások

33. *Spanyolország* fenntartja a jogot, hogy megadóztassa a részvények vagy más jogok elidegenítéséből származó nyereséget, ha az adott részvények vagy jogok tulajdonlása közvetve vagy közvetlenül olyan ingatlan élvezetére jogosít fel, amely Spanyolországban található.

34. [Törölve.]

35. *Finnország* fenntartja a jogot, hogy megadóztassa a hazai társaságok részvényeinek vagy egyéb társasági jogainak elidegenítéséből származó nyereséget, amennyiben az ilyen részvények vagy más társasági jogok tulajdonlása Finnországban fekvő és a társaság tulajdonában lévő ingatlanvagyon haszonélvezetére ad jogot.

36. *Franciaország* elfogadja az 5. bekezdés rendelkezéseit, de meg kívánja őrizni annak lehetőségét, hogy saját törvényeinek rendelkezéseit alkalmazhassa azon részvények vagy jogok elidegenítéséből származó nyereség adóztatására, amelyek Franciaországban belföldi illetőségű társaságban való jelentős részesedést testesítenek meg.

37. [Törölve.]

38. *Új-Zéland* fenntartja álláspontját a 3. és az 5. bekezdést illetően.

39. *Chile* és *Svédország* fenn kívánják tartani a jogot, hogy megadóztassák a társaságaik részvényeinek vagy egyéb társasági jogainak elidegenítéséből származó nyereséget.

40. *Törökország* fenntartja a jogot, hogy jogszabályainak megfelelően megadóztassa az ingó vagyon és a 2. bekezdésben említett vagyontól eltérő bármely más vagyon saját területén való elidegenítéséből származó tőkenyereséget, ha az azok megszerzése és elidegenítése között eltelt idő kevesebb mint két év.

41. Tekintet nélkül a cikk 5. bekezdésére, amennyiben a dán jogszabályok szerint a részvények eladási árát osztaléknak kell tekinteni, *Dánia* fenntartja a jogot, hogy az eladási árat a 10. cikk 2. bekezdése alapján osztalékként adóztassa.

42. *Japán* fenntartja a jogot, hogy megadóztassa a japán pénzintézetek részvényeinek elidegenítéséből származó nyereséget, ha az elidegenítő a részvényeket korábban a japán kormánytól szerezte meg, amely viszont korábban a pénzintézettől jutott hozzájuk, a pénzintézet fizetésképtelensége miatti mentőcsomag keretében.

43. *Dánia,* az *Egyesült Királyság, Írország* és *Norvégia* fenntartják a jogot, hogy külön cikkbe foglalják a szénhidrogének part menti feltárásához és kitermeléséhez, valamint az ehhez kötődő tevékenységekhez kapcsolódó tőkenyereségre vonatkozó rendelkezéseket.

    43.1 *Görögország* fenntartja a jogot, hogy külön rendelkezéseket illesszen be az ásványkincsek part menti feltárásához és kitermeléséhez, valamint az ehhez kötődő tevékenységekhez kapcsolódó tőkenyereségre vonatkozóan.

44. *Dánia, Norvégia* és *Svédország* fenntartják a jogot, hogy különös rendelkezést illesszenek be a Scandinavian Airlines System (SAS) légitársaság által elért tőkenyereségre vonatkozóan.

45. *Korea* fenntartja a jogot a belföldi illetőségű társaságban jelentős részesedést megtestesítő részvények vagy egyéb társasági jogok elidegenítéséből származó nyereség adóztatására.

46. Az *Egyesült Államok* fenn kívánja tartani a jogot, hogy bizonyos ingatlannyereségre saját adóját alkalmazza a külföldi ingatlanbefektetésre vonatkozó adótörvénye *(Foreign Investment in Real Property Tax Act)* alapján.

47. *Görögország,* tekintve a hajózáshoz való különleges viszonyát, megőrzi cselekvési szabadságát a Modellegyezménynek a nemzetközi forgalomban részt vevő hajók és az ilyen hajók üzemeltetéséhez kapcsolódó ingó vagyon elidegenítéséből származó tőkenyereségre vonatkozó rendelkezéseit illetően.

48. *Írország* fenntartja a jogot, hogy a vagyon elidegenítéséből származó nyereséget megadózassa, ha azt olyan magánszemély idegeníti el, aki az elidegenítést megelőző öt évben bármikor belföldi illetőségű volt Írországban.

49. *Mexikó* meg kívánja őrizni azt a lehetőséget, hogy saját törvényeinek rendelkezéseit alkalmazza az országban belföldi illetőségű társaság részvényeinek vagy hasonló jogainak elidegenítéséből származó nyereség adóztatására.

50. Az *Egyesült Államok* fenntartja a jogot, hogy a cikk 3. bekezdésébe foglalja a konténerek elidegenítéséből származó nyereséget.

51. *Belgium, Hollandia, Luxemburg és Svájc* fenntartják a jogot, hogy egyezményeikből kihagyják a 4. bekezdést.

[A 14. CIKK SZÖVEGMAGYARÁZATA A SZABADFOGLALKOZÁS ADÓZÁSÁT ILLETŐEN]

[2000. április 29-én *Az OECD Modellegyezményének 14. cikkéhez kapcsolódó problémák* című (az Adóügyi Bizottság által 2000. január 27-én elfogadott és a Modellegyezmény teljes szövegű változata II. kötetének R(16)-1. oldalán ismételten közölt) jelentés alapján töröltük a Modellegyezmény 14. cikkét. Ez a döntés azt a tényt tükrözte, hogy a 7. cikkben használt „telephely" és a 14. cikkben használt „állandó bázis" fogalmak között, illetve a 7. és a 14. cikk alapján alkalmazott nyereség- és adószámítási módszerek között nem volt szándékos megkülönböztetés. Ezen túlmenően nem volt mindig világos, hogy milyen tevékenységek tartoznak a 14. cikk hatálya alá a 7. cikk helyett. A 14. cikk törlése nyomán a szakértői szolgáltatásokból vagy más független tevékenységekből származó jövedelemmel – mint vállalkozási nyereséggel – most már a 7. cikk foglalkozik.]

A 15. CIKK SZÖVEGMAGYARÁZATA A MUNKAVISZONYBÓL SZÁRMAZÓ JÖVEDELEM ADÓZÁSÁT ILLETŐEN[1]

1. Az 1. bekezdés meghatározza a munkaviszonyból származó jövedelem adózására vonatkozó általános szabályt, kimondva, hogy az ilyen jövedelem – a nyugdíj kivételével – abban az államban adóztatható, ahol a munkát ténylegesen végzik. Néha nehézséget okozhat annak eldöntése, hogy a szolgáltatásokat munkaviszony keretében nyújtják-e; ezeket a nehézségeket a 8.1. és az azt követő bekezdések tárgyalják. A munkavégzés azon a helyen történik, ahol a munkavállaló fizikailag jelen van annak a tevékenységnek a végzésekor, amelyért a munkaviszonyból származó jövedelmet fizetik. Ennek egyik következménye az, hogy az az egyik szerződő államban belföldi illetőségű személy, aki munkaviszonya alapján a másik szerződő államban lévő forrásból származó térítésre tett szert, az utóbbi államban nem adóztatható az adott térítés tekintetében pusztán azért, mert a munka eredményét ott használták fel.
2. Az általános szabály alóli kivételt csak a nyugdíjak (18. cikk) és a közszolgálatból származó térítések és nyugdíjak (19. cikk) jelentik. A társaságok igazgatósági tagjainak díjazása a 16. cikk hatálya alá tartozik.
   2.1 A tagországok a „bérek, fizetések és más hasonló díjazás” kifejezést általában úgy értelmezték, hogy az magában foglalja a munkaviszonyhoz kötődő természetbeni juttatásokat is (például a részvényopciókat, a lakás- és gépkocsihasználatot, az egészség- és életbiztosítást, a klubtagságot).
   2.2 A cikk azt szabja a forrásállam által történő adóztatás feltételéül, hogy a bérek, fizetések és más hasonló díjazás az adott államban történő munkavégzésből származzon. Ez attól függetlenül érvényes, hogy a jövedelmet mikor fizetik ki, írják jóvá a munkavállalónak, vagy a munkavállaló mikor jut annak más módon ténylegesen a birtokába.

[1] 2000 előtt a 15. cikk címe „nem önálló foglalkozásra” utalt, ellentétben a 14. cikk címével, amely „szabadfoglalkozást” említett. Az utóbbi cikk törlése nyomán (a 14. cikk történetét lásd a Modellegyezmény teljes szövegű változatában) a 15. cikk címét „Munkaviszonyra” változtattuk, mivel ez a cikk hatálya alá tartozó tevékenységek leírására általánosabban használt fogalom. Ezzel a változtatással nem állt szándékunkban bármilyen módon érinteni a cikk alkalmazási körét.

3. A 2. bekezdés azonban tartalmaz egy általános kivételt az 1. bekezdésben megfogalmazott szabály alól. Ez a kivétel a munkaviszony keretében szolgáltatást nyújtó minden magánszemélyre (kereskedelmi képviselők, építőmunkások, mérnökök stb.) vonatkozik, amennyiben a díjazás nem tartozik más – például a köztisztviselőket, a művészeket vagy a sportolókat érintő – cikkek rendelkezéseinek hatálya alá.

4. Az ebben a bekezdésben előírt három feltételnek teljesülnie kell ahhoz, hogy a jövedelem mentességben részesüljön. Az első feltétel szerint a mentesség 183 napos időszakra korlátozódik. A bekezdés meghatározza továbbá azt, hogy ez az időszak nem léphető túl „a kérdéses adóévben kezdődő vagy végződő bármely tizenkét hónapos időtartamon belül". Ez különbözik az 1963-as Egyezménytervezettől és az 1977-es Modellegyezménytől, amelyek azt írták elő, hogy a 183 napos időszakot a „kérdéses adóévben" nem lehet túllépni; ez utóbbi megfogalmazás nehézségeket támasztott, ha a szerződő államok adóéve nem esett egybe, és olykor lehetőséget teremtett olyan munkaszervezésre, hogy például a munkások az egyik év utolsó öt és fél hónapjában és a következő év első öt és fél hónapjában tartózkodtak az érintett államban. A 2. *a)* albekezdés jelenlegi szövegezése megszünteti az ilyen adóelkerülési lehetőségeket. Ennek a szövegezésnek az alkalmazásában minden tizenkét egymást követő hónapból álló időszakot figyelembe kell venni, még azokat is, amelyek bizonyos mértékben átfedik egymást. Ha például egy munkavállaló 150 napon át, 2001. április 1. és 2002. március 2. között tartózkodik az egyik államban, de 210 napon át tartózkodik ott 2001. augusztus 1. és 2002. július 31. között, akkor úgy kell tekinteni, hogy 183 napot meghaladóan tartózkodott ott a fent megadott második 12 hónapos időszakban, annak ellenére, hogy az első vizsgált időszakban nem teljesítette az ott-tartózkodás hosszára vonatkozó feltételt, és az első időszak részben átfedésben van a másodikkal.

5. Bár a tagországok különböző szabályokat alkalmaznak a 183 napos időszak számítására, csak egyetlen olyan módszer létezik, amelyik összeegyeztethető a bekezdés szövegével: a „fizikai jelenlét napjainak számán" alapuló. Ennek a módszernek az alkalmazása egyértelmű, mivel egy magánszemély vagy jelen van az adott országban, vagy nincs. Ezenkívül az adóalany viszonylag egyszerűen dokumentálhatja a jelenlétét, ha az adóhatóságok bizonyítékot kérnek. E módszer szerint a számításkor a következő napokat kell figyelembe venni: a töredéknapot, az érkezés és az elutazás napját, valamint a tevékenységi állam területén töltött minden napot, ideértve a szombatokat és vasárnapokat, a nemzeti ünnepeket, a tevékenység végzése előtti, közbeni és utáni szabadnapokat, a rövid szüneteket (oktatás, sztrájk, sztrájkolók kizárása, késedelmes szállítás), a betegállományban töltött napokat (hacsak nem gátolják

meg az egyént az elutazásban, és ha egyébként mentességre lett volna jogosult), valamint a családban bekövetkezett betegséget vagy halálesetet. A tevékenységi államon kívül eső két pont közötti utazás részeként a tevékenységi államban átutazóban töltött napokat azonban nem kell számba venni. Ezekből az elvekből az következik, hogy a tevékenységi államon kívül – szabadság, üzleti út vagy akármilyen más ok miatt – töltött bármely teljes napot nem kell figyelembe venni. Az a nap, amelynek egy részét – legyen az bármilyen rövid is – az adóalany az adott államban tölti, a 183 napos időszak kiszámításakor jelenléti napnak számít.

5.1 Nem kell azonban figyelembe venni a számításban azokat a napokat, amelyeken az adóalany a forrásállamban belföldi illetőségű. Az *a)* albekezdést a 2. bekezdés első részének kontextusában kell olvasni, amely „az egyik Szerződő Államban belföldi illetőségű személy másik Szerződő Államban végzett munkájából származó díjazást" említ, ami nem vonatkozik arra a személyre, aki ugyanabban az államban dolgozik, amelyben belföldi illetőségű. Az *a)* albekezdésben szereplő „a kedvezményezett … tölt" kifejezés az ilyen díjazás kedvezményezettjére vonatkozik, márpedig abban az időszakban, amelyben egy személy a forrásállamban belföldi illetőségű, nem mondható róla, hogy olyan díjazás kedvezményezettje, amelyet az egyik szerződő államban belföldi illetőségű személy részére a másik szerződő államban folytatott munkavégzésért nyújtanak. Az alábbi példák illusztrálják ezt a következtetést:

– 1. példa: *X* 2001 januárjától decemberéig az *S* államban él, és ott belföldi illetőségű. *X*-et 2002. január 1-jén felveszi egy az *R* államban belföldi illetőségű munkáltató, és átköltözik az *R* államba, ahol belföldi illetőségűvé válik. Ezt követően *X*-et a munkáltatója az *S* államba küldi 2002. március 15-től 31-ig. Ebben az esetben *X* 2001. április 1. és 2002. március 31. között 292 napot tölt az *S* államban, de mivel 2001. április 1. és 2001. december 31. között az *S* államban belföldi illetőségű, ezt az első időszakot nem kell figyelembe venni az a) albekezdésben említett időtartam kiszámításánál.
– 2. példa: az *R* államban belföldi illetőségű *Y* 2001. október 15-től 31-ig az *S* államban tartózkodik, hogy előkészítse az *S* államban belföldi illetőségű *ACO* üzletének kibővítését abban az országban. *Y* 2002. május 1-jén átköltözik az *S* államba, ott belföldi illetőségűvé válik, és az *ACO* újonnan létrehozott, az *S* államban belföldi illetőségű leányvállalatának vezetőjeként dolgozik. Ebben az esetben *Y* 2001. október 15. és 2002. október 14. között 184 napot tölt az *S* államban, de mivel 2002. május 1. és október 14. között az *S* állam-

ban belföldi illetőségű, ezt az utolsó időszakot nem kell figyelembe venni az *a)* albekezdésben említett időtartam kiszámításánál.

6. A második feltétel szerint a díjazást fizető munkáltató nem lehet belföldi illetőségű abban az államban, ahol a munkát végzik. Egyes tagországok azonban úgy vélhetik, hogy nem helyénvaló a 2. bekezdés kivételét kiterjeszteni azokra az esetekre, amikor a munkáltató nem belföldi illetőségű a munkavállaló illetősége szerinti államban, mivel ilyenkor adminisztratív nehézségek merülhetnek fel a munkavállaló munkaviszonyból származó jövedelmének meghatározásakor vagy a munkáltató levonási kötelezettségének érvényre juttatásakor. Azok a szerződő államok, amelyek osztják ezt a nézetet, szabadon alkalmazhatják kétoldalú egyezményeikben a 2. *b)* albekezdés alábbi alternatív megfogalmazását:

„b) a díjazást az elsőként említett államban belföldi illetőségű munkáltató fizeti, vagy annak nevében fizetik, és”

6.1 A második feltétel alkalmazása az adózási szempontból átlátszó személyi társaságokra nehézségbe ütközik, mivel azok a 4. cikk szerint nem minősülhetnek valamely szerződő államban belföldi illetőségűnek. (Lásd a 4. cikk szövegmagyarázatának 8.2 bekezdését.) Míg az világos, hogy az ilyen személyi társaság „munkáltatónak” minősülhet (különösen a kifejezés egyes országok belső törvényeiben foglalt értelmezésében, például ha a munkáltatót béradó fizetésére kötelezett személyként határozzák meg), addig a feltételnek a személyi társaságra való alkalmazása – tekintet nélkül az üzlettársak helyzetére – teljességgel értelmetlenné tenné a feltételt.

6.2 A 2. bekezdés *b)* és *c)* albekezdésének tárgya és célja az, hogy elkerülje a rövid távú munkaviszony adóztatását a forrásnál, amikor a munkaviszonyból származó jövedelem a forrásállamban nem számolható el költségként, tekintve, hogy a munkáltató nem adóköteles az adott államban, mivel ott nem belföldi illetőségű, és telephellyel sem rendelkezik. Ezeket az albekezdéseket az is indokolhatja, hogy egy adott államban a rövid távú munkaviszonyok esetében az előírt adólevonási kötelezettség túlzott adminisztratív terhet vonhat maga után, ha a munkáltató nem belföldi illetőségű, és nem rendelkezik telephellyel. A *b)* albekezdés szövegösszefüggéseinek és tárgyának megfelelő, ésszerű magyarázatához azt kell figyelembe venni, hogy az adózási szempontból átlátszó személyi társaságokat tekintve ez az albekezdés az üzlettársak szintjén alkalmazandó. Más szóval, a *b)* albekezdésben a „munkáltató” és a „belföldi illetőségű” fogalom az üzlettársakra vonatkozik, nem pedig az adózási szempontból átlátszó személyi társaságra. Ez a megközelítés

összhangban van azzal, hogy az adóegyezmények más rendelkezéseit is az üzlettársak, és nem a személyi társaság szintjén kell alkalmazni. Ez az értelmezés nehézségeket támaszthat, ha az üzlettársak különböző államokban tartózkodnak, az ilyen nehézségek azonban kölcsönös egyeztető eljárás útján megoldhatók, például annak az államnak a meghatározásával, ahol a személyi társaságban többségi tulajdont birtokló üzlettársak lakóhelye van (vagyis az az állam, ahol a levonás legnagyobb részére jogosultak).

7. A harmadik feltétel alapján, ha a munkáltatónak telephelye van a munkavégzés szerinti államban, a mentesség csak akkor jár, ha a díjazás költségét nem ez a telephely viseli. A „viseli" kifejezést a cikk *c)* albekezdése mögött meghúzódó cél fényében kell értelmezni, ami nem más, mint annak biztosítása, hogy a 2. bekezdésben előírt kivételt ne alkalmazzák arra a díjazásra, amelyik – figyelembe véve a 7. cikk alapelveit és a díjazás jellegét – a munkavégzés helye szerinti államban lévő telephely nyereségének megállapításakor költségként elszámolható.

   7.1 Nem szükségszerűen az a mérvadó, hogy a munkáltató igénybe vett-e levonást a díjazás után a telephelynek betudható nyereség megállapításakor, hanem az, hogy bármilyen más, a díjazás tekintetében egyébként rendelkezésre álló levonás figyelembe vehető-e a telephelynek betudható nyereség megállapításakor. Ez a feltétel akkor is teljesül, ha például ténylegesen semmilyen összeget nem vonnak le azért, mert a telephely a forrásállamban mentes az adó alól, vagy a munkáltató úgy dönt, hogy nem él a levonás jogával. Akkor is teljesül a feltétel, ha a díjazás pusztán annak jellege miatt nem levonható (például, ha egy állam azon a nézeten van, hogy a dolgozói részvényopció keretében kibocsátott részvény nem jogosít fel levonásra), és nem azért, mert nem a telephelynek tudható be.

   7.2 A 7. cikk 2. bekezdése szerint a telephelynek betudható nyereség megállapítása szempontjából az a díjazás, amelyet az egyik szerződő állam vállalkozása munkavállalójának a vállalkozás másik államban található telephelye érdekében a másik államban, munkaviszony keretében végzett szolgáltatásért fizetettnek, a körülményektől függően vagy közvetlen levonást tesz lehetővé, vagy egy névleges díj – például a vállalkozás más része által a telephely részére nyújtott szolgáltatásokért fizetett díj – levonását teszi lehetővé. Az utóbbi esetben, mivel a 7. cikk 2. bekezdése alapján alkalmazandó „önálló és független vállalkozás" vélelme által megkívánt névleges díj csupán egy mechanizmus, melyet az a bekezdés kizárólag a telephelynek betudható nyereség megállapítása céljából ír

elő, ez a vélelem nem érinti annak megállapítását, hogy a díjazást a telephely viseli-e.

8. Közvetlen kapcsolat áll fenn a 2. bekezdés szerinti kivétel alapjául, illetve a 7. cikk alapjául szolgáló elvek között. A 7. cikk alapja az az elv, hogy az egyik szerződő állam vállalkozása csak akkor adóztatható meg a másik államban, ha az üzleti jelenléte abban az államban eléri azt a szintet, ami már telephelynek minősül. A 15. cikk 2. bekezdésében foglalt kivétel kiterjeszti ezt az elvet az ilyen vállalkozások munkavállalóinak adóztatására is, amennyiben a munkavállalók viszonylag rövid ideig tevékenykednek a másik államban. A *b)* és *c)* albekezdés tisztázza, hogy a kivétel nem vonatkozik arra, amikor a munkaviszony keretében végzett szolgáltatásokat olyan vállalkozásnak nyújtják, amelynek nyereségére egy államban adót vetnek ki, mert az azt végző személy az adott államban belföldi illetőségű, vagy mert abban az államban olyan telephellyel rendelkezik, amelyhez az adott szolgáltatások hozzárendelhetők.

8.1 Bizonyos esetekben nehézséget okozhat annak megállapítása, hogy az egyik államban belföldi illetőségű magánszemély által egy másik államban, a másik állam vállalkozása (illetve a másik államban telephellyel rendelkező vállalkozás) részére nyújtott szolgáltatások munkaviszony keretében végzett szolgáltatásoknak minősülnek-e, amelyek a 15. cikk hatálya alá esnek, vagy önálló vállalkozás által nyújtott szolgáltatásoknak, amelyekre a 7. cikk vonatkozik; azaz, általánosságban, hogy a kivétel alkalmazható-e. Bár a szövegmagyarázat korábban foglalkozott az olyan konstrukciókkal, amelyek kialakításának fő célja a 15. cikk 2. bekezdésében foglalt kivételből eredő előnyök megszerzése volt, a Bizottság úgy találta, hogy hasonló kérdések merülhetnek fel sok más esetben is, amelyekben nem adózási célú ügyletek szerepelnek, és a szövegmagyarázatot úgy módosította, hogy részletesebben tárgyalja ezeket a kérdéseket.

8.2 Egyes államokban a formális szerződéses jogviszonyt nem kérdőjelezik meg az adózás kapcsán, hacsak nincsenek visszaélésre utaló bizonyítékok; ezek az államok a belső törvényeikből kifolyólag úgy tekintik, hogy munkaviszony keretében végzett szolgáltatásokra csak formális munkaviszony fennállása esetén kerülhet sor.

8.3 Ha azok az államok, amelyekben ez a helyzet, tartanak attól, hogy ez a megközelítés azt eredményezheti, hogy a 2. bekezdés szerinti kivételből eredő kedvezményt olyan helyzetekben is megadják, amelyben az nem áll szándékukban (például az úgynevezett „munkaerő-kölcsönzési” esetekben), kétoldalúan szabadon elfogadhatnak egy olyan rendelkezést, melynek lehetséges megfogalmazása a következő:

E cikk 2. bekezdése nem vonatkozik az egyik Szerződő Államban belföldi illetőségű személy másik Szerződő Államban végzett munkájából származó díjazásra, amelyet olyan munkáltató fizeti, vagy olyan munkáltató nevében fizetik, amelyik nem belföldi illetőségű a másik Államban, amennyiben:

a) a kedvezményezett az ilyen munka során olyan személynek nyújt szolgáltatásokat, aki nem a munkáltatója, és az a személy közvetve vagy közvetlenül felügyeli, irányítja vagy ellenőrzi az adott szolgáltatás elvégzését; valamint

b) a érintett szolgáltatások az e személy által folytatott üzleti tevékenység szerves részét képezik.

8.4 Sok államban azonban különféle jogalkotási vagy jogelméleti szabályokat és szempontokat (például, a tartalom elsődlegessége a forma felett szabályt) dolgoztak ki, hogy megkülönböztessék azokat az eseteket, amelyekben a magánszemély által egy vállalkozásnak nyújtott szolgáltatásokat munkaviszony keretében végzett szolgáltatásoknak kell tekinteni (szolgálati szerződés) azoktól az esetektől, amelyben az ilyen szolgáltatásokat két önálló vállalkozás között létrejött szolgáltatási szerződés keretében nyújtott szolgáltatásnak kell tekinteni (szolgáltatási szerződés). Ez a megkülönböztetés a 15. cikk, és különösen a 2 *b)* és *c)* albekezdések rendelkezéseinek alkalmazása tekintetében is megőrzi a jelentőségét. A 8.11 bekezdésben foglalt korlátot tiszteletben tartva, és hacsak az adott egyezmény szövegkörnyezete mást nem tesz szükségessé, a forrásállam belső törvényei döntik el, hogy az egy magánszemély által abban az államban nyújtott szolgáltatásokat munkaviszony keretében nyújtották-e; ez a besorolás határozza meg, hogy az adott állam hogyan alkalmazza az Egyezményt.

8.5 Egyes esetekben a magánszemély által a vállalkozásnak nyújtott szolgáltatások a belső adótörvények tekintetében munkaviszony keretében nyújtottnak minősülhetnek, annak ellenére, hogy azokat egy formális szolgáltatási szerződés keretében végezték, amely egy részről a szolgáltatásokat megszerző vállalkozás, másik részről pedig a magánszemély, a magánszemélyt formálisan alkalmazó másik vállalkozás, vagy egy olyan vállalkozás között jött létre, amellyel a magánszemély egy másik formális szolgáltatási szerződést kötött.

8.6 Ilyen esetekben a vonatkozó belső törvények figyelmen kívül hagyhatják a szolgáltatásoknak a formális szerződésekben szereplő ismertetését. Annak kimondásához, hogy a magánszemély és a vállalkozás között munkaviszony áll fenn, elsősorban a magánszemély által nyújtott szol-

gáltatások jellegére összpontosíthatnak, és arra, hogy azok hogyan épülnek be a szolgáltatásokat igénybe vevő vállalkozás üzletébe.

8.7 Mivel a 15. cikkben említett munkaviszonyt (a 8.11 bekezdésben foglalt korlátot tiszteletben tartva, és hacsak az adott egyezmény szövegkörnyezete mást nem tesz szükségessé) az Egyezményt alkalmazó állam a belső törvényei szerint kell megítélni, ebből az következik, hogy az az állam, amely az adott szolgáltatásokat munkaviszony keretében végzett szolgáltatásoknak tekinti, annak megfelelően alkalmazza a 15. cikket. Ezért logikusan arra a következtetésre jut, hogy a vállalkozás, amelynek a szolgáltatások nyújtották, munkaviszonyt tart fenn a magánszeméllyel, és így a 2 *b)* és *c)* albekezdés értelmezésében annak munkáltatójának minősül. Ez a következtetés összhangban van a 15. cikk 2. bekezdésének céljával és célkitűzésével, hiszen ebben az esetben elmondható, hogy a munkaviszony keretében végzett szolgáltatásokat a szolgáltatások teljesítése helye szerinti államban belföldi illetékességű személynek nyújtották.

8.8 Amint azt a 8.2 bekezdés említi, amennyiben az Egyezményt alkalmazó állam belső jogszabályai nem adnak lehetőséget a formális szerződéses jogviszony megkérdőjelezésére, és így nem teszik lehetővé az állam számára, hogy egy nem belföldi illetőségű személy által formálisan alkalmazott magánszemély által egy helyi vállalkozásnak nyújtott szolgáltatásokat munkaviszony (szolgálati szerződés) keretében nyújtott szolgáltatásoknak tekintse, az adott államnak lehetősége van arra, hogy rosszhiszeműség esetén megtagadja a 2. bekezdésben foglalt kivétel alkalmazását.

8.9 Azokat a megközelítéseket, amelyek azon államok rendelkezésére állnak, amelyek az ilyen rosszhiszemű esetekkel kívánnak foglalkozni, az 1. cikk szövegmagyarázatának *Az Egyezmény helytelen használata* című része tárgyalja. Amint annak a szövegmagyarázatnak a 9.4 bekezdése kifejti, egyetértés van abban, hogy az államoknak nem kell megadniuk az adóegyezmény szerinti kedvezményeket, ha a konstrukció megvalósítja az Egyezménnyel való visszaélést. Amint azonban az említett szövegmagyarázat 9.5 bekezdése rámutat, nem volna helyénvaló felszínesen azt feltételezni, hogy ez a helyzet áll fenn (lásd még az adott szövegmagyarázat 22.2 bekezdését).

8.10 Az előző bekezdésekben leírt megközelítés ezért lehetővé teszi a tevékenységek helyszínéül szolgáló állam számára, hogy megtagadja a 2. bekezdés alkalmazását rosszhiszeműség esetén, valamint olyan esetekben, amelyekben – az adott állam belső törvényeiben kifejezett, munkaviszonyra vonatkozó jogfogalom alapján – a nem ottani illetőségű sze-

mély által formálisan alkalmazott magánszemély által egy helyi vállalkozásnak nyújtott szolgáltatások munkaviszony (szolgálati szerződés) keretében nyújtott szolgáltatásoknak minősülnek. Ez a megközelítés biztosítja, hogy a magánszemély illetősége szerinti államban kiküszöböljék a kettős adóztatást még akkor is, ha a belső törvényei szerint az az állam nem tekinti úgy, hogy munkaviszony áll fenn a magánszemély és a szolgáltatásokat igénybe vevő vállalkozás között. Valójában, amíg az illetőség szerinti állam tudomásul veszi, hogy a forrásállam belső adótörvényei szerinti munkaviszony fogalma, illetve az Egyezménnyel való visszaélést megtestesítő konstrukció fennállása lehetővé teszi azon állam számára, hogy a magánszemély munkaviszonyból származó jövedelmét az Egyezménnyel összhangban megadóztassa, a 23/A és 23/B cikkekben foglalt kötelezettségek értelmében köteles megadni a kettős adóztatás alóli mentességet (lásd még e cikkek szövegmagyarázatának 32.1–32.7 bekezdéseit). A 25. cikk 1. bekezdésében foglalt kölcsönös egyeztető eljárás rendelkezésre áll azoknak az eseteknek a rendezésére, amelyekben az illetőség szerinti állam nem ért egyet azzal, hogy a másik állam helyesen alkalmazta a fent leírt megközelítést, és ezért nem tartja úgy, hogy a másik állam az Egyezménnyel összhangban adóztatta meg az érintett jövedelmet.

8.11 Azt a következtetést azonban, hogy a belső törvények értelmében a formális szerződéses jogviszonyt figyelmen kívül kell hagyni, objektív szempontok alapján kell meghozni. Egy állam nem állíthatja például azt, hogy a belső törvényei értelmében a szolgáltatások munkaviszony keretében végzett szolgáltatásoknak minősülnek, ha a vonatkozó tényekből és körülményekből világosan kiderül, hogy az adott szolgáltatásokat két önálló vállalkozás között létrejött szolgáltatási szerződés keretében nyújtották. A 15. cikk 2. bekezdésében biztosított kedvezmény értelmetlen lenne, ha az államok munkaviszony keretében végzett szolgáltatásoknak minősíthetnének szolgáltatásokat olyan esetekben, amikor egyértelműen nem áll fenn munkaviszony, vagy ha megtagadhatnák egy nem belföldi illetőségű által folytatott vállalkozástól a munkáltatói minősítést, olyan esetekben, amikor egyértelmű, hogy az érintett vállalkozás saját személyzetén keresztül szolgáltatásokat nyújt egy belföldi illetőségű vállalkozás részére. Fordítva: amennyiben az állam a magánszemély által nyújtott szolgáltatásokat jogszerűen tekintheti munkaviszony keretében végzett, nem pedig két önálló vállalkozás között létrejött szolgáltatási szerződés keretében nyújtott szolgáltatásoknak, az adott államnak logikusan úgy kell tekintenie, hogy a magánszemély nem a

magánszemély formális munkáltatójának minősülő vállalkozás üzletét viszi; ez annak megállapításakor bírhat például jelentőséggel, hogy az adott vállalkozás telephellyel rendelkezik-e azon a helyen, ahol a magánszemély a tevékenységeit végzi.

8.12 Nem mindig egyértelmű azonban, hogy a magánszemély által végzett szolgáltatásokat az állam jogszerűen tekintheti munkaviszony keretében végzett, nem pedig két önálló vállalkozás között létrejött szolgáltatási szerződés keretében nyújtott szolgáltatásoknak. Amennyiben az államok között nézeteltérés áll fenn ezzel kapcsolatban, azt az alábbi elvek és példák figyelembe vételével kell rendezni (adott esetben igénybe véve a kölcsönös egyeztető eljárást).

8.13 Fontos tényező a nyújtott szolgáltatások jellege, hiszen logikus feltételezés, hogy egy munkavállaló olyan szolgáltatásokat nyújt, amelyek a munkáltatója által folytatott üzleti tevékenység szerves részét képezik. Ezért fontos megállapítani, hogy a magánszemély által nyújtott szolgáltatások az azokat igénybe vevő vállalkozás üzletének szerves részét képezik-e. E tekintetben kulcsfontosságú szempont, hogy mely vállalkozás viseli a felelősséget vagy kockázatot a magánszemély munkájának eredményéért. Ez az elemzés azonban nyilvánvalóan csak akkor bír jelentőséggel, ha a magánszemély a szolgáltatásokat közvetlenül egy vállalkozásnak nyújtja. Amennyiben például a magánszemély egy szerződéses gyártó vagy egy olyan vállalkozás részére nyújt szolgáltatásokat, ahová az üzletet kiszervezték, a magánszemély nem olyan vállalkozásoknak nyújtja a szolgáltatásait, amelyek a kérdéses termékekhez vagy szolgáltatásokhoz hozzájutnak.

8.14 Amennyiben a magánszemély által nyújtott szolgáltatások jellegének és a formális munkáltatója által, valamint a szolgáltatásokat igénybe vevő vállalkozás folytatott üzleti tevékenységnek az összevetése olyan a formális szerződéses jogviszonytól eltérő munkaviszonyra utal, a következő további tényezők bírhatnak jelentőséggel annak megállapításához, hogy valóban ez a helyzet áll-e fenn:

- ki jogosult utasítást adni a magánszemélynek a munka elvégzésének módjára vonatkozóan;
- ki ellenőrzi, és ki felelős a munkavégzés helyéért;
- a magánszemély díjazását a formális munkáltató közvetlenül felszámítja a szolgáltatásokat igénybe vevő vállalkozásnak (lásd az alábbi 8.15 bekezdést);
- ki bocsátja a magánszemély rendelkezésére a munkához szükséges eszközöket és anyagokat;

– ki határozza meg a munkát végző magánszemélyek számát és képesítését;
– ki jogosult kiválasztani azt a magánszemélyt, aki a munkát elvégzi, és megszüntetni a vele e célból létrehozott szerződéses megállapodást;
– ki jogosult fegyelmi szankciókat alkalmazni az adott magánszemély munkájával kapcsolatban;
– ki határozza meg az adott magánszemély szabadnapjait és munkarendjét.

8.15 Amennyiben egy magánszemély, aki formálisan az egyik vállalkozás alkalmazottja, szolgáltatásokat nyújt egy másik vállalkozásnak, a két vállalkozás közötti pénzügyi megállapodás egyértelműen jelentőséggel bír, bár nem feltétlenül perdöntő, annak megállapítása tekintetében, hogy formális munkáltató a magánszemély díjazását közvetlenül felszámítja-e a szolgáltatásokat igénybe vevő vállalkozásnak. Ha például a magánszemélyt formálisan alkalmazó vállalkozás által felszámított díjak a másik vállalkozás részére végzett szolgáltatásokért az adott magánszemélynek járó díjazást, munkavállalói juttatásokat és más munkaügyi költségeket tartalmazzák, nyereségtartalom nélkül, vagy olyan nyereségtartalommal, amely a díjazás, munkavállalói juttatások és más munkaügyi költségek meghatározott százaléka, ez azt jelzi, hogy a formális munkáltató a magánszemély díjazását közvetlenül számítja fel a szolgáltatásokat igénybe vevő vállalkozásnak. Nem tekinthető azonban ennek, ha a szolgáltatásokért felszámított díj nem kapcsolódik a magánszemély díjazásához, vagy ha az a díjazás csak egy a sok tényező közül, amelyeket a felszámított díj figyelembe vesz, és mely díjat egy valódi szolgáltatási szerződés után számítják fel (például, amikor egy tanácsadó cég óradíjat számít fel az ügyfélnek annak alapján, hogy egy munkavállalója mennyi időt tölt egy adott szerződés teljesítésével, és ez a díj figyelembe veszi a vállalkozás különféle költségeit), feltéve, hogy – kapcsolt vállalkozások esetén – ez a díj összhangban van a független felek közötti piaci ár elvével. Fontos azonban megjegyezni, hogy az a kérdés, hogy a magánszemély díjazását a formális munkáltató közvetlenül felszámítja-e a szolgáltatásokat igénybe vevő vállalkozásnak, csak egy azon számos másodlagos tényező közül, amelyek jelentőséggel bírnak annak megállapítása tekintetében, hogy az adott magánszemély által végzett szolgáltatásokat az állam jogszerűen tekintheti-e munkaviszony keretében végzett, nem pedig két önálló vállalkozás között létrejött szolgáltatási szerződés keretében nyújtott szolgáltatásoknak.

8.16 1. példa: Az *A* államban belföldi illetőségű *ACO* társaság oktatási szolgáltatások elvégzésére szóló szerződést köt a *B* államban belföldi illetőségű *BCO* társasággal. Az *ACO* különféle számítógépes szoftverek használatának oktatására szakosodott, a *BCO* pedig a közelmúltban megvásárolt szoftver használatára kívánja oktatni a személyzetét. Az *ACO* munkavállalóját, *X*-et, aki az A államban belföldi illetőségű, kiküldik a *BCO B* államban lévő irodáiba, hogy a szerződés keretében tanfolyamokat tartson.

8.17 Ebben az esetben a *B* állam nem állíthatja, hogy *X* munkaviszonyban áll a *BCO*-val, vagy hogy az *ACO* nem *X* munkáltatója az *A* és *B* állam között fennálló egyezmény értelmezésében. *X* formálisan az *ACO* munkavállalója, és az általa nyújtott szolgáltatások – a 8.13 és 8.14 bekezdésekben foglalt tényezők fényében – az *ACO* üzleti tevékenységének szerves részét képezik. *X* az általa a *BCO*-nak nyújtott szolgáltatásokat az *ACO* nevében nyújtja, a két vállalkozás között létrejött szerződés keretében. Így, feltéve, hogy *X* egyetlen idevágó időszakban sem tölt 183 napnál hosszabb időt a *B* államban, és hogy az *ACO* nem rendelkezik a *B* államban olyan telephellyel, amely *X* díjazásának költségét viseli, *X* díjazására a 15. cikk 2. bekezdésében foglalt kivétel vonatkozik.

8.18 2. példa: A *C* államban belföldi illetőségű *CCO* társaság egy vállalatcsoport anyavállalata, mely magában foglalja a *D* államban belföldi illetőségű *DCO* társaságot. A *CCO* új, az egész világra kiterjedő marketing stratégiát dolgozott ki a csoport termékeire. Annak biztosítására, hogy a csoport termékeit értesítő *DCO* megértse és kövesse ezt a stratégiát, a *CCO* a stratégia kidolgozásában részt vevő egyik munkavállalóját, *X*-et kiküldi, hogy négy hónapon keresztül dogozzon a *DCO* központjában, adjon tanácsot a *DCO*-nak a marketinggel kapcsolatban, és biztosítsa, hogy a *DCO* kommunikációs osztálya megértse és betartsa az egész világra kiterjedő marketing stratégiát.

8.19 Ebbe az esetben a *CCO* üzlete magában foglalja a csoport globális marketing tevékenységeinek irányítását, és az *X* által nyújtott szolgáltatások szerves részét képezik ennek az üzleti tevékenységnek. Bár felhozható, hogy a *DCO* könnyedén felvehetett volna egy munkavállalót, aki ellátja a marketinggel kapcsolatos tanácsadási funkciót, nyilvánvaló, hogy az ilyen funkciót gyakran egy tanácsadó tölti be, különösen akkor, ha a speciális tudásra viszonylag rövid ideig van szükség. Ezen felül a csoport globális marketing stratégiája betartásának ellenőrzése inkább a *CCO* mint a *DCO* üzletéhez tartozik. Ezért a 15. cikk 2. bekezdésében foglalt kivétel alkalmazható, amennyiben a kivétel más feltételei teljesülnek.

8.20 3. példa: Egy multinacionális társaság több leányvállalaton keresztül világszerte birtokol és üzemeltet szállodákat. *ECO*, az egyik leányvállalat, az E államban belföldi illetőségű és ott egy szállodát birtokol és üzemeltet. *X* az *ECO* munkavállalójaként ebben a szállodában dolgozik. Egy másik leányvállalat, az *FCO,* az *F* államban birtokol és üzemeltet egy szállodát, ahol hiány van az idegen nyelveket beszélő munkavállalókból. Ezért *X*-et öt hónapra átküldik az *FCO* szállodájába, hogy a recepciós pultnál dolgozzon. *X* útiköltségét az *FCO* fizeti, és *X* formálisan továbbra is az *ECO* munkavállalója marad; az *FCO* menedzsment díjat fizet az *ECO* részére, mely *X*-nek az érintett időszakra szóló díjazásán, társadalombiztosítási járulékain és egyéb munkavállalói juttatásain alapul.

8.21 Ebben az esetben az *F* államban található szálloda recepciós pultjánál végzett munka a 8.13 és 8.14 bekezdésekben foglalt tényezők fényében vizsgálva az *FCO* által folytatott, az adott szálloda üzemeltetésére vonatkozó üzlet szerves részének, nem pedig az *ECO* által folytatott üzlet szerves részének tekinthető. A fent leírt megközelítés értelmében, amennyiben az *F* állam belső törvényei szerint *X* által az *FCO* részére nyújtott szolgáltatások munkaviszony keretében nyújtott szolgáltatásoknak minősülnek, az *F* állam logikusan úgy tekintheti, hogy az *FCO X* munkáltatója, és a 15. cikk 2. bekezdésében foglalt kivétel nem vonatkozik rá.

8.22 4. példa: A *GCO* egy a *G* államban belföldi illetőségű társaság, amely erősen specializált személyzet iránti ideiglenes üzleti igények kielégítésével foglalkozik. A H államban belföldi illetőségű *HCO* társaság építési területeken nyújt műszaki szolgáltatásokat. Az egyik szerződésének a H államban történő teljesítéséhez a *HCO*-nak egy mérnökre van szüksége, öt hónapos időtartamra. Ezzel az igényével megkeresi a *GCO*-t. A *GCO* megkeresi *X*-et, aki az *X* államban belföldi illetőségű mérnök, és egy öt hónapra szóló munkaszerződés keretében alkalmazza. A *GCO* a közte és a *HCO*co között létrejött másik szerződés keretében vállalja, hogy *X* szolgáltatásait erre az időszakra biztosítja a *HCO* részére. E szerződések értelmében a *GCO* fizeti *X* díjazását, társadalombiztosítási járulékait, útiköltségét, valamint más munkáltatói juttatásait és költségeit.

8.23 Ebben az esetben *X* műszaki szolgáltatásokat nyújt, míg a *GCO* rövid ideig fennálló üzleti igények kielégítésével foglalkozik. Jellegüknél fogva az *X* által végzett szolgáltatások nem képezik a formális munkáltatója üzleti tevékenységének szerves részét. Szerves részét képezik viszont a *HCO* üzleti tevékenységeinek, amely egy műszaki vállalkozás.

A 8.13 és 8.14 bekezdésekben foglalt tényezők fényében a H állam úgy tekintheti, hogy a fent leírt megközelítés értelmében a 15. cikk 2. bekezdésében foglalt kivétel nem vonatkozik a mérnök által abban az államban nyújtott szolgáltatásokért járó díjazásra.

8.24 5. példa: Az *I* államban belföldi illetőségű *ICO* egy műszaki szolgáltatások nyújtására szakosodott társaság. Az *ICO* több mérnököt foglalkoztat teljes munkaidőben. A *JCO*-nak, amely a *J* államban belföldi illetőségű kisebb műszaki vállalkozás, ideiglenesen egy mérnök szolgáltatásaira van szüksége, hogy teljesíthessen egy szerződést egy a *J* államban található építési területen. Az *ICO* és a *JCO* megállapodik abban, hogy az *ICO* egyik mérnöke, aki az *I* államban belföldi illetőségű, és pillanatnyilag nincsen beosztva az *ICO* által kötött egyik szerződéshez sem, négy hónapon keresztül a *JCO* szerződésén dolgozik, a *JCO* vezető mérnökeinek közvetlen felügyelete és irányítása alatt. A *JCO* által az *ICO* részére fizetendő összeg az érintett mérnök adott időszakra járó díjazását, társadalombiztosítási járulékait, útiköltségét és egyéb munkavállalói juttatásait, valamint 5 százaléknyi jutalékot tartalmaz. Ezen felül a *JCO* vállalja, hogy kártalanítja az *ICO*-t a mérnök ezen időszakban végzett munkájával kapcsolatos esetleges követelések tekintetében.

8.25 Ebben az esetben – annak ellenére, hogy az *ICO* műszaki szolgáltatások nyújtásával foglakozik –, nyilvánvaló, hogy a mérnök az általa a *J* állambeli építési területen végzett munkát a *JCO* és nem az *ICO* nevében végzi. Az a tény, hogy a *JCO* közvetlenül felügyeli és irányítja a mérnök munkáját, hogy ő viseli a felelősséget a munkáért, és ő viseli a mérnök adott időszakra vonatkozó díjazásának költségét, azt a következtetést támasztja alá, hogy a mérnök a *JCO*-val áll munkaviszonyban. A fent leírt megközelítés értelmében tehát a *J* állam úgy tekintheti, hogy a 15. cikk 2. bekezdésében foglalt kivétel nem vonatkozik a mérnök által abban az államban nyújtott szolgáltatásokért járó díjazásra.

8.26 6. példa: A K államban belföldi illetőségű *KCO* társaság, valamint az *L* államban belföldi illetőségű *LCO* társaság ugyanazon multinacionális vállalatcsoporthoz tartoznak. A csoport tevékenységének nagy része funkciók alapján szerveződik, amely szükségessé teszi, hogy a csoport különböző vállalatainak munkavállalói közösen dolgozzanak olyan vezetők felügyelete alatt, akik különböző államokban találhatók, és a csoport más vállalatainak alkalmazásában állnak. A *K* államban belföldi illetőségű *X* a *KCO* alkalmazásában álló vezető munkatárs, akinek feladata a multinacionális csoporton belüli emberi erőforrás funkciók felügyelete. Mivel *X* a *KCO* alkalmazásában áll, a *KCO* a csoport emberi

erőforrás költségeinek költséghelyeként működik; ezeket a költségeket rendszeresen felszámítják a csoportot alkotó vállalatoknak egy olyan képlet alapján, amely különböző tényezőket vesz figyelembe, például az egyes vállalatok munkavállalóinak számát. *X*-nek gyakran kell elutaznia más államokba, ahol a csoport más vállalatainak irodái találhatók. *X* az elmúlt évben három hónapot töltött az *L* államban, ahol az *LCO* emberi erőforrással kapcsolatos ügyeivel foglalkozott.

8.27 Ebben az esetben az *X* által végzett munka a *KCO* által a multinacionális csoport részére folytatott tevékenység része. Ezeket a tevékenységeket – más tevékenységekhez, így a vállalati kommunikációhoz, stratégiához, pénz- és adóügyekhez, treasury-, információgazdálkodáshoz és jogi támogatáshoz hasonlóan – a nagy vállalatcsoportokon belül gyakran központosítják. Az *X* által végzett munka tehát a *KCO* üzletének szerves része. Így a 15. cikk 2. bekezdésében foglalt kivétel alkalmazható *X*-nek az *L* államban végzett munkájából származó jövedelmére, amennyiben a kivétel más feltételei teljesülnek.

8.28 Amennyiben az egyik állam a fenti elvekkel és példákkal összhangban jogszerűen úgy ítéli meg, hogy a magánszemély által a területén végzett szolgáltatások munkaviszony keretében végzett, nem pedig két önálló vállalkozás között létrejött szolgáltatási szerződés keretében nyújtott szolgáltatások, fennáll annak a kockázata, hogy a vállalkozásoknak két államban is forrásadót kell levonniuk az adott magánszemély díjazásából, annak ellenére, hogy a kettős adóztatást végül ki kell küszöbölniük (lásd a fenti 8.10 bekezdést). Ezt a jogszabályi előírások betartásával kapcsolatos nehézséget az adóhatóságok részben úgy csökkenthetik, ha biztosítják, hogy a munkaviszonyra vonatkozó belső szabályaik és gyakorlatuk átlátható és könnyen érthető a munkáltatók számára, valamint azok könnyen hozzáférhetőek, megismerhetőek. A probléma enyhíthető azzal is, ha az illetőség szerinti állam lehetővé teszi, hogy a vállalkozások gyorsan módosítsák a levonandó adó összegét abból a célból, hogy figyelembe vegyék a várhatóan a munkáltató rendelkezésére álló, kettős adóztatás alóli mentességet.

9. A 3. bekezdés a nemzetközi közlekedésben üzemeltetett hajók vagy légi járművek, illetve a belvízi szállításban részt vevő hajók legénységének díjazására vonatkozik; egy olyan szabályt alkalmaz, amelyik bizonyos mértékben követi a hajózásból, belvízi és légi szállításból származó jövedelemre vonatkozó szabályt, azaz a díjazás abban a szerződő államban adózik, amelyben az érintett vállalkozás tényleges üzletvezetésének helye található. A 8. cikk szövegmagyarázata jelzi: a szerződő államok megállapodhatnak abban, hogy az

ilyen jövedelem adóztatásának jogát átruházzák a hajókat vagy légi járműveket üzemeltető vállalkozás államára. Azok az okok, amiért ezt a lehetőséget a hajózásból, a belvízi és légi szállításból származó jövedelemre bevezették, a legénység díjazására is érvényesek. Ennek megfelelően a szerződő államok szabadon megállapodhatnak egy olyan rendelkezésben, amelyik az ilyen díjazás adóztatásának jogát a vállalkozás államára ruházza. Egy ilyen rendelkezés, csakúgy, mint a 15. cikk 3. bekezdésének rendelkezése, azt feltételezi, hogy az adóztatási jogot megszerző állam belső törvényei lehetővé teszik az érintett vállalkozás alkalmazásában lévő személy díjazásának illetőségtől független adóztatását. Tudvalevő, hogy a 8. cikk 3. bekezdése akkor alkalmazandó, ha egy hajózási vagy belvízi szállítási vállalkozás tényleges üzletvezetésének helye hajó fedélzetén van. Egyes tagországok nemzeti törvényei alapján a legénység nem belföldi illetőségű tagjainak a hajó fedélzetén végzett munka után kapott díjazására csak akkor vetnek ki adót, ha a hajó az adott állam lobogója alatt közlekedik. Emiatt az ilyen államok között kötött egyezmények előírják, hogy az ilyen díjazás adóztatásának jogát a hajó lobogója szerinti állam kapja meg. Ugyanakkor számos állam nem tudja kihasználni az adóztatási jogot, ezért a rendelkezés az adóztatás elmaradásához vezethet. Azok az államok azonban, amelyeknek a belső törvényei ilyen adóztatási elveket írnak elő, megállapodhatnak kétoldalúan abban, hogy a hajók fedélzetén teljesített munkáért kapott díjazás adóztatásának jogát a hajó nemzetisége szerinti államra ruházzák.

10. Meg kell jegyezni, hogy a cikk nem tartalmaz különös szabályokat a határ menti munkavállalók vagy az államok között közlekedő kamionokon és vonatokon dolgozó munkavállalók jövedelmének adóztatására, mivel a helyi viszonyokból adódó problémákat egyszerűbb az érintett államoknak egymás között megoldaniuk.

11. Nem tartalmaz a cikk különös rendelkezést a vendégprofesszorok vagy -diákok díjazásáról sem, akiket gyakorlati tapasztalatszerzés céljából alkalmaztak. Sok egyezmény tartalmaz az efféle esetekre ilyen vagy olyan rendelkezést, amelyek fő célja a kulturális kapcsolatok támogatása korlátozott adómentességgel. Az adómentességet olykor már a nemzeti adótörvények is előírják. A különös szabályok hiánya nem értelmezhető úgy, hogy az gátolja az ilyen szabályok belefoglalását a kétoldalú egyezményekbe, ha azt a felek kívánatosnak ítélik.

A dolgozói részvényopciók kezelése

12. Az országok dolgozói részvényopciók adóztatására vonatkozó eltérő szabályai sajátos problémákhoz vezetnek, amelyeket az alábbiakban tárgyalunk. Bár e problémák közül sok a munkavállalók díjazásának más formái esetében is felmerül, különösen, ha annak alapja a munkáltató vagy egy kapcsolt vállalkozás részvényeinek értéke, a részvényopciók esetében különösen súlyos problémát jelentenek. Ennek nagyrészt az az oka, hogy a részvényopciókat gyakran máskor (például az opció beváltásakor vagy a részvények eladásakor) adóztatják meg, mint amikor az opcióval díjazott munkaviszony keretében végzett szolgáltatásokat nyújtják.

    12.1 Amint a 2.2 bekezdésben megjegyeztük, a cikk lehetővé teszi, hogy a forrásállam megadóztassa a részvényopció juttatás azon részét, amely az adott államban folytatott munkavégzésből származó díjazást képezi, akkor is, ha az adót később vetik ki, amikor a munkavállalót már nem abban az államban foglalkoztatják.

    12.2 Míg a munkavállalónak adott részvényopcióból származó, munkavégzésért kapott juttatás attól függetlenül a cikk hatálya alá tartozik, hogy ezt a juttatást mikor adóztatják meg, az ilyen, munkavégzésért kapott juttatást meg kell különböztetni attól a tőkenyereségtől, amely az opció beváltásával szerzett részvények elidegenítéséből származik. Ez a cikk, és nem a 13. cikk vonatkozik az opcióból annak beváltása, eladása vagy másként történő elidegenítése (például a munkáltató vagy a kibocsátó általi visszavonása vagy megvásárlása) előtt származó előnyökre. Az opció beváltásával vagy elidegenítésével azonban megtörténik a munkavégzésért kapott juttatás realizálása, és az ezt követően a megszerzett részvényekből származó nyereséghez (azaz a beváltást követő részvényérték-növekményhez) a munkavállaló már mint befektető-részvényes jut hozzá; ez tehát a 13. cikk hatálya alá tartozik. Az opció – amit a munkavállaló a munkavégzésért ténylegesen kapott – az opció beváltásakor valójában eltűnik, és a jövedelmet szerző személy részvényessé válik (aminek érdekében általában pénzt is befektet). Amennyiben azonban a beváltott opció olyan részvények megszerzésére jogosítja fel a munkavállalót, amelyek az előírt munkaviszony végéig nem biztosítanak visszavonhatatlan jogosultságot, helyénvaló ezt a cikket arra az esetleges értéknövekményre alkalmazni, amely az előírt munkaviszonynak az opció beváltását követő szakasza végéig felmerül.

    12.3 Az a tény, hogy a cikk nem vonatkozik az opció beváltását vagy elidegenítését követően szerzett előnyre, semmilyen módon nem jelenti azt,

hogy a munkaviszonyból származó jövedelem belső törvények szerinti megadóztatásának az adott beváltás vagy elidegenítés időpontjában kell megtörténnie. Amint már megjegyeztük, a cikk semmilyen korlátozást nem ír elő arra nézve, hogy a forrásállam mikor adóztathatja meg az érintett jövedelmet. A forrásállam így megadóztathatja az érintett jövedelmet az opció megadásakor, az opció beváltásakor (vagy elidegenítésekor), a részvény eladásakor, vagy bármely más időpontban. A forrásállam azonban csak a magához az opcióhoz tartozó előnyöket adóztathatja meg, azokat nem, amelyek az opció beváltásával szerzett részvények ezt követően történő birtoklásának tulajdoníthatók (az előző bekezdés utolsó mondatában leírt körülmények kivételével).

12.4 Mivel az 1. bekezdést az opcióból annak beváltása, eladása vagy másként történő elidegenítése előtt származó előnyökre vonatkozóan kell értelmezni, nem számít, hogy ezt az előnyt vagy annak bármely részét a belső adózás szempontjából hogyan sorolják be. Ez azt eredményezi, hogy míg a cikket úgy kell értelmezni, hogy lehetővé teszi a forrásállamnak az opció beváltása, eladása vagy másként történő elidegenítése előtt felmerülő előnyök megadóztatását, a forrásállam dönt az ilyen előnyök megadóztatásnak módjáról, például, hogy munkaviszonyból származó jövedelemként vagy tőkenyereségként adóztatja-e meg azokat. Ha a forrásállam például úgy dönt, hogy kamatadót vet ki az opcióra, amikor a munkavállaló megszűnik az adott országban belföldi illetőségűnek lenni, az a cikk értelmében megengedett. Ugyanez az illetőség szerinti államra is igaz. Például, míg a beváltást követő részvényérték-növekmény megadóztatásának kizárólagos joga az illetőség szerinti államhoz tartozik, mivel az az Egyezmény 13. cikkének hatálya alá tartozik, ez az állam dönthet úgy, hogy ezt a növekményt a belső törvényei szerint munkaviszonyból származó jövedelemként, nem pedig tőkenyereségként adóztatja meg.

12.5 A munkavállalóknak adott részvényopcióból származó előnyök általános szabályként nem tartoznak sem a 21. cikk hatálya alá, mely nem vonatkozik a más cikkek által lefedett jövedelmekre, sem a 18. cikk hatálya alá, mely csak a nyugdíjakra és hasonló díjazásokra vonatkozik, még akkor sem, ha az opciót a munkaviszony megszűnését vagy a nyugdíjba vonulást követően váltják be.

12.6 Az 1. bekezdés lehetővé teszi a forrásállam számára az abban az államban folytatott munkavégzésből származó bérek, fizetések és hasonló díjazások megadóztatását. Azt, hogy a dolgozói részvényopció egy adott államban folytatott munkavégzésből származik-e, és ha igen, milyen

mértékben, minden esetben az összes idevágó tény és körülmény alapján kell megállapítani, ideértve az opcióhoz kapcsolódó szerződéses feltételeket (például az opció beváltására vagy átruházására vonatkozó feltételeket). Ehhez az alábbi általános elveket kell követni.

12.7 Az első elv az, hogy – általános szabályként – a dolgozói részvényopció nem köthető az opció beváltásának feltételéül szabott munkaviszony időszakát követően teljesített szolgáltatásokhoz. Így, amennyiben a munkavállaló azzal a feltétellel kap részvényopciót, hogy három éven keresztül munkaviszony keretében végzett szolgáltatásokat nyújt az adott munkáltatónak (vagy egy kapcsolt vállalkozásnak), az ebből az opcióból eredő, munkaviszonyból származó juttatás nem tulajdonítható az adott három éves időszakot követően végzett szolgáltatásokhoz.

12.8 A fenti elv alkalmazása során azonban fontos különbséget tenni a dolgozói részvényopció beváltására való jogosultság megszerzéséhez szükséges munkaviszony időszaka és a csupán az opció beválthatóságát késleltető időszak (tilalmi idő). Így tehát, amennyiben például egy munkavállaló azzal a feltétellel kapja az opciót, hogy három éven keresztül alkalmazásban marad az adott munkáltatónál (vagy egy kapcsolt vállalkozásnál), az opció e három év során nyújtott szolgáltatásokból származónak tekinthető; míg az az opció, amelyet a munkavállaló egy meghatározott napon, a további munkaviszonyra vonatkozó feltétel nélkül kap, azonban a vonatkozó feltételek értelmében csak három évvel később váltható be, nem tekinthető az ezen évek során történő munkavégzéshez kötődőnek, mivel az ebből az opcióból származó előny akkor is a kedvezményezett részére halmozódna fel, ha az opció megkapása után azonnal megszüntetné a munkaviszonyát és kivárná a beváltáshoz szükséges három évet.

12.9 Fontos továbbá különbséget tenni azon szituáció, amelyben a munkaviszonyban töltött időszak az opció beváltási jogának megszerzéséhez, azaz az opcióra való jogosultság megszerzése szükséges, és azon szituáció között, amelyben az opcióra már megszerzett jogosultságot elveszítik, ha azt a munkaviszony megszűnéséig (vagy egy azt követő rövid időszakon belül) nem gyakorolják. Az utóbbi szituációban az opcióból származó előny nem tekinthető a jogosultság megszerzését követően végzett szolgáltatásokhoz kötődőnek, hiszen az alkalmazott már hozzájutott ehhez az előnyhöz, és azt ténylegesen bármikor realizálhatja. Az a feltétel, mely szerint a megszolgált opció a munkaviszony megszűnése esetén elveszíthető, nem az előny megszerzésének feltétele, hanem olyan feltétel,

amelynek értelmében egy már megszerzett előny később elveszíthető. A következő példák illusztrálják ezt a megkülönböztetést:

– 1. példa: Egy munkavállaló az 1. év január 1-jén részvényopciót kap. Az opció megszerzésének feltétele, hogy a munkavállaló a 3. év január 1-jéig az adott munkáltató alkalmazásában maradjon. Ha a feltétel teljesül, az opció a 3. év január 1-jétől a 10. év január 1-jéig gyakorolható (úgynevezett „amerikai" opció[1]). Előírják azonban azt is, hogy az előzőleg nem gyakorolt opció a munkaviszony megszűnésével elveszik. Ebben a példában a munkavállaló az opció gyakorlására vonatkozó jogot a 3. év január 1-jén (azaz a jogosultság megszerzésének napján) szerezte meg, mivel ezt követően nem kell alkalmazásban állnia ahhoz, hogy jogosulttá váljon az opció gyakorlására.
– 2. példa: Egy munkavállaló az 1. év január 1-jén részvényopciót kap, mely az 5. év január 1-jén gyakorolható (úgynevezett „európai" opció). Az opciót azzal a feltétellel kapja, hogy csak akkor gyakorolhatja az 5. év január 1-jén, ha addig nem szűnik meg a munkaviszonya. Ebben a példában a munkavállaló az 5. év január 1-jéig, azaz az opció gyakorlásának napjáig nem válik jogosulttá az opció gyakorlására, mivel addig munkaviszonyban kell állnia ahhoz, hogy gyakorolhassa az opciót (azaz hogy megszerezze rá a jogosultságot).

12.10 Vannak olyan esetek, amelyekre ez az első elv nem vonatkozik. Ilyen eset lehet, ha a részvényopciót feltétel nélkül adják a munkavállalónak akkor, amikor munkaviszonyt létesít, más országba helyezik át, vagy jelentős új feladatokat kap, és – mindegyik esetben – az opció egyértelműen a munkavállaló által a meghatározott jövőbeni időszakban elvégzendő új funkciók betöltéséhez kapcsolódik. Ebben az esetben helyénvaló úgy tekinteni, hogy az opció ezekhez az új funkciókhoz kötődik, akkor is, ha a munkavállaló már azok elvégzése előtt jogosulttá válik az opció gyakorlására. Felmerülhet olyan eset is, amikor az opcióra való jogosultságot technikailag megszerezték, de az adott opció olyan részvények megszerzésére jogosítja fel a munkavállalót, amelyekre csak a munkaviszony előírt időtartama végén szerez jogosultságot. Ilyen esetben helyénvaló lehet úgy tekinteni, hogy az opcióból származó előny az opció megadása és a részvények megszolgálása közötti időszak egésze során nyújtott szolgáltatásokhoz kötődik.

[1] Az „amerikai" részvényopció esetében a részvény megszerzésére vonatkozó jog egy meghatározott időszak során gyakorolható, míg az európai részvényopció esetében csak egy meghatározott időpillanatban (azaz egy adott napon) van lehetőség a jog gyakorlására.

12.11 A második elv az, hogy a dolgozói részvényopció csak annyiban tekinthető a megadása előtti időszakban nyújtott szolgáltatásokhoz kötődőnek, amennyiben azzal a szándékkal adják, hogy megjutalmazzák a kedvezményezettet ezekért a szolgáltatásokért, amelyeket egy adott időszakban végzett. Ez a helyzet áll fenn például akkor, ha a díjazás igazolhatóan a munkavállalónak egy adott időszakban nyújtott korábbi teljesítményén alapul, vagy a munkáltató korábbi pénzügyi eredményein alapul, és feltétele, hogy a munkavállaló az adott munkáltató vagy egy kapcsolt vállalkozás alkalmazásában álljon abban a meghatározott időszakban, amelyre ezek a pénzügyi eredmények vonatkoznak. Emellett egyes esetekben objektív bizonyítékok igazolhatják, hogy a munkaviszony egy korábbi időszakában egy dolgozói részvényopció program résztvevői megalapozottan számítottak arra, hogy az adott időszak után járó díjazásuk egy részét a programon keresztül kapják meg, úgy, hogy később részvényopciókat kapnak. Ilyen bizonyíték lehet például a munkáltató egységes gyakorlata, miszerint éveken keresztül hasonló szintű részvényopciókat adott, egészen addig, amíg nem jelezték, hogy ez a gyakorlat megszűnhet. Az egyéb tényezőktől függően az ilyen gyakorlat nagy jelentőséggel bírhat annak megállapítása során, hogy a részvényopció a korábbi munkaviszony adott időszakához kötődik-e, és ha igen, milyen mértékben.

12.12 Amennyiben a dolgozói részvényopció gyakorlására való jogosultság megszerzéséhez bizonyos hosszúságú munkaviszony szükséges, de ezt a követelmény bizonyos körülmények esetén – például, ha a munkaviszonyt a munkáltató szünteti meg, vagy ha a munkavállaló eléri a nyugdíjkorhatárt – nem alkalmazzák, a részvényopcióból származó hasznot a ténylegesen munkaviszonyban töltött időszakhoz kötődőnek kell tekinteni, ha ezek a körülmények valóban bekövetkeztek.

12.13 Végül, lehetnek olyan szituációk, amelyben egyes tényezők arra mutatnak, hogy a dolgozói részvényopcióval a korábbi munkavégzést jutalmazzák meg, míg más tényezők arra utalnak, hogy a jövőbeni munkavégzéshez kötődik. Kétség esetén fel kell ismerni, hogy a dolgozói részvényopciót általában a jövőbeni teljesítmény ösztönzésére, illetve az értékes munkavállalók megtartása érdekében adják. A dolgozói részvényopciók tehát elsődlegesen a jövőbeni munkavégzéshez kötődnek. Ennek eldöntéséhez azonban minden idevágó tényt és körülményt figyelembe kell venni, és lehetnek olyan esetek, amelyekben kimutatható, hogy a részvényopció meghatározott múltbeli és jövőbeli munkavégzési időszakok kombinációjához köthető (például, ha az opciót a munkavállaló

által az előző évre kitűzött célok teljesítéséért adják meg, de csak akkor gyakorolható, ha a munkavállaló munkaviszonya még három éven keresztül fennmarad).

12.14 Amennyiben az előző elvek alapján a részvényopciót egynél több államban történő munkavégzésből származónak kell tekinteni, a cikk, valamint a 23/A és 23/B cikkek alkalmazása céljából meg kell határozni, hogy a részvényopcióból származó haszon mely része mely államokban történő munkavégzéshez kötődik. Ilyen esetben a részvényopcióhoz rendelhető, munkavégzésért kapott juttatás olyan arányban származik egy adott országból, ahogyan az adott országban történő munkavégzés napokban kifejezett időtartama aránylik annak a munkavégzésnek a teljes, napokban kifejezett időtartamához, amelyből a részvényopció származik. E tekintetben a munkaviszonynak csak azon napjai vehetők figyelembe, amelyek a részvényopció program tekintetében jelentőséggel bírnak, így például azok, amelyeken ugyanazon munkáltató részére végeztek munkát, vagy olyan más munkáltatók részére, akik általi alkalmazást figyelembe kellene venni az opció gyakorlásához szükséges munkaviszony hosszának teljesítése tekintetében.

12.15 A tagországok eltérhetnek a fenti elvek esetenként történő alkalmazásától (a 12.7–12.14 bekezdésekben), ha kétoldalúan megállapodnak egy adott megközelítésben. Például két ország, amely elsődlegesen az opciók gyakorlásakor vet ki adót, általános elvként megállapodhat abban, hogy az elsődlegesen a jövőbeni munkavégzéshez kötődő opciókból származó jövedelmet annak a munkavégzésnek tulajdonítja, amelyet a munkavállaló az opció megadása és annak gyakorlása közötti időszakban a két államban teljesített. Így azon opciókra vonatkozóan, amelyek csak akkor gyakorolhatók, ha a munkavállaló adott ideig munkát végzett a munkáltató részére, a két állam megállapodhat egy olyan megközelítésben, mely szerint az opcióból származó jövedelmet annak alapján kell a két államhoz rendelni, hogy a munkavállaló az opció megadása és gyakorlása közötti időszakban hány napot dolgozott az egyes államokban a munkavállaló részére. Egy másik lehetséges példa, amikor két ország, amelynek a dolgozói részvényopciókat érintő adóelbánására vonatkozó szabályai hasonlóak, olyan rendelkezéseket fogad el, amelyek az egyik szerződő államot kizárólagos adóztatási joggal ruházzák fel a munkaviszonyból származó juttatás tekintetében akkor is, ha az opció alapjául szolgáló, munkaviszony keretében végzett szolgáltatásoknak egy kis részét a másik államban teljesítették. A tagországoknak természetesen gondosan kell eljárniuk az ilyen megközelítések elfogadása-

kor, mert kettős adóztatáshoz, illetve az adóztatás kettős elmaradásához vezethetnek, ha a munkavégzés egy része egy harmadik államban történik, amely eltérő megközelítést alkalmaz.

A szövegmagyarázattal kapcsolatos észrevételek

13. *Franciaország* megítélése szerint a 8.13 bekezdés nem értelmezhető úgy, hogy az önmagában elégséges e formális szerződéses jogviszony megkérdőjelezéséhez. Amennyiben a 8.13 bekezdés tekintetében a magánszemély által nyújtott szolgáltatások az adott szolgáltatásokat igénybe vevő vállalkozás üzletének szerves részét képezik, a szituációt a 8.14 bekezdés rendelkezéseivel összhangban kell elemezni.

    13.1 *Németország* a 6.2 bekezdés tekintetében azon a véleményen van, hogy a személyi társaságot munkáltatónak kell tekinteni (ahogy azt a legtöbb OECD-tagország nemzeti törvényei teszik még akkor is, ha ezek az államok nem adóztatják magát a személyi társaságot). A személyi társaság illetőségét feltételezetten kellene meghatározni, mintha az az 1. bekezdésben említett feltételek valamelyike alapján adóköteles lenne.

A cikkre vonatkozó fenntartások

14. *Szlovénia* fenntartja a jogot, hogy beillesszen egy olyan cikket, amely a tanárok, professzorok és kutatók helyzetével foglalkozik bizonyos feltételek mellett, és ennek megfelelően módosítsa a 15. cikk 1. bekezdését.

15. *Dánia, Norvégia* és *Svédország* fenntartják a jogot, hogy különös rendelkezéseket illesszenek be a Scandinavian Airlines System (SAS) konzorcium által nemzetközi közlekedésben üzemeltetett légi járműveken végzett munkából származó díjazásra.

16. *Németország* és *Norvégia* fenntartják a jogot, hogy a 2. bekezdésben konkrétan utaljanak az egyik szerződő állam által kikölcsönzött, a másik szerződő államban dolgozó munkavállalók által keresett jövedelemre annak érdekében, hogy egyértelművé tegyék azt, hogy a 2. bekezdésben szereplő kivétel nem alkalmazandó a „nemzetközi munkaerő-kölcsönzésre”.

17. Az *Egyesült Királyság, Írország* és *Norvégia* fenntartják a jogot, hogy külön cikkbe foglalják a szénhidrogének part menti feltárásából és kitermeléséből, valamint a kapcsolódó tevékenységekből származó jövedelemre vonatkozó rendelkezéseket.

18. [Törölve.]

19. *Svájc* fenntartja álláspontját a 2. bekezdés *a)* albekezdését illetően, és egyezményeibe bele kívánja foglalni „az adott adóév” szavakat „az adott adóévben kezdődő vagy végződő bármely tizenkét hónapos időtartamon belül” fordulat helyett.

20. *Görögország,* tekintve a hajózáshoz való különleges viszonyát, megőrzi cselekvési szabadságát az Egyezménynek a nemzetközi közlekedésben részt vevő hajók legénységének díjazását érintő rendelkezéseit illetően.

21. *Görögország* fenntartja a jogot, hogy különös rendelkezéseket illesszen be azokra a munkaviszonyból származó jövedelmekre, amelyek part menti tevékenységből származnak.

A 16. CIKK SZÖVEGMAGYARÁZATA AZ IGAZGATÓSÁGI TISZTELETDÍJAK ADÓZÁSÁT ILLETŐEN

1. Ez a cikk az egyik szerződő államban belföldi illetőségű személy – legyen az magánszemély vagy jogi személy – által a másik szerződő államban belföldi illetőségű társaság igazgatóságának tagjaként kapott tiszteletdíjra vonatkozik. Mivel időnként nehézségbe ütközhet annak megállapítása, hogy hol tevékenykednek, a rendelkezés kimondja, hogy a tevékenység végzésének helye az az állam, ahol a társaság belföldi illetőségű.

   1.1 A tagországok a „tiszteletdíjak és más hasonló kifizetések" kifejezést általában úgy értelmezték, hogy az magában foglalja az adott személy által egy társaság igazgatóságának tagjaként kapott természetbeni juttatásokat is (például részvényopciók, lakás- vagy gépkocsihasználat, egészség- és életbiztosítás, klubtagság).

2. Az igazgatóság tagja gyakran más feladatokat is ellát a társaságnál: például egyszerű alkalmazott, tanácsadó, szakértő. A cikk nyilvánvalóan nem vonatkozik az adott személynek az ilyen feladatok ellátásáért fizetett díjazásra**.**

3. Egyes országokban vannak olyan társasági testületek, amelyek funkciójukat tekintve az igazgatósághoz hasonlóak. A szerződő államok szabadon belefoglalhatják az ilyen testületeket kétoldalú egyezményeiknek egy, a 16. cikkel összhangban lévő rendelkezésébe.

   3.1 A munkavállalóknak juttatott részvényopciókkal kapcsolatban a 15. cikk szövegmagyarázatának 12-12.15 bekezdéseiben tárgyalt kérdések közül sok a társaságok igazgatóságának tagjai részére juttatott részvényopciók kapcsán is felmerül. Ha a részvényopciót az egyik szerződő államban belföldi illetőségű személy egy a másik államban belföldi illetőségű társaság igazgatóságának tagjaként kapja, ez a másik állam jogosult megadóztatni a részvényopció juttatás azon részét, amely igazgatósági tiszteletdíjnak vagy hasonló kifizetésnek minősül (lásd a fenti 1.1 bekezdést), még akkor is, ha az adót később vetik ki, amikor az érintett személy már nem tagja az adott igazgatóságnak. Míg az igazgatósági tagnak adott részvényopcióból származó előny attól függetlenül a cikk ha-

tálya alá tartozik, hogy ezt a juttatást mikor adóztatják meg, az ilyen juttatást meg kell különböztetni attól a tőkenyereségtől, amely az opció beváltásával szerzett részvények elidegenítéséből származik. Ez a cikk, és nem a 13. cikk vonatkozik az opcióból annak beváltása, eladása vagy másként történő elidegenítése (például a társaság vagy a kibocsátó általi visszavonása vagy megvásárlása) előtt származó előnyökre. Az opció beváltásával vagy elidegenítésével azonban az e cikk szerint adóztatható juttatást realizálták, és az ezt követően a megszerzett részvényekből származó nyereséghez (azaz a részvényértéknek a beváltást követő növekményéhez) az igazgatósági tag már mint befektető-részvényes jut hozzá; az tehát a 13. cikk hatálya alá tartozik. Az opció – amit az igazgató ténylegesen ilyen minőségében kapott – az opció beváltásakor valójában eltűnik, és a jövedelmet szerző személy részvényessé válik (aminek érdekében általában pénzt is befektet).

A cikkre vonatkozó fenntartások

4. [Törölve.]

5. Az *Egyesült Államok* igényt tart arra, hogy a tiszteletdíj adóztatását arra a jövedelemre korlátozzák, amely a forrásországban végzett tevékenységből származik.

6. *Belgium* fenntartja a jogot, hogy rögzítse: a 16. cikkben tárgyalt személyek napi rendszeres tevékenységéért kapott díjának, valamint a nem részvénytőkével rendelkező társaságok üzlettársainak a társaság érdekében végzett személyes tevékenységeiért kapott díjának adóztatása a 15. cikk rendelkezéseivel összhangban történik.

7. *Görögország* fenntartja a jogot, hogy a 16. cikket alkalmazza az olyan üzlettárs díjazására, aki egy görög korlátolt felelősségű vagy személyi társaság ügyvezetőjeként jár el.

A 17. CIKK SZÖVEGMAGYARÁZATA A MŰVÉSZEK ÉS A SPORTOLÓK ADÓZÁSÁT ILLETŐEN

1. bekezdés

1. Az első bekezdés arról rendelkezik, hogy az egyik szerződő államban belföldi illetőségű művészek és sportolók abban a másik szerződő államban adóztathatók, ahol személyes tevékenységüket kifejtik, legyen az a tevékenység vállalkozási vagy munkaviszony-jellegű. Ez a rendelkezés kivételt képez a 7. cikkben, valamint a 15. cikk 2. bekezdésében megfogalmazott szabályok alól.

2. Ez a rendelkezés lehetővé teszi azon gyakorlati nehézségek elkerülését, amelyek nemritkán merülnek fel a külföldön fellépő művészek és sportolók adóztatásakor. Mi több, a túlságosan szigorú rendelkezések bizonyos esetekben hátráltathatják a kulturális cserét. E hátrány kiküszöbölése érdekében az érintett államok – kölcsönös egyetértés alapján – a vállalkozási tevékenységre korlátozhatják az 1. bekezdés alkalmazását. Ehhez elegendő úgy megváltoztatni a cikk szövegét, hogy az csak a 7. cikk rendelkezéseit illetően tegyen kivételt. Ebben az esetben a munkaviszony keretében fellépő művészek és sportolók automatikusan a 15. cikk hatálya alá kerülnének, és ezáltal jogosultak lennének az adott cikk 2. bekezdésében meghatározott mentességekre.

3. Az 1. bekezdés művészeket és sportolókat említ. Lehetetlen pontosan meghatározni a „művész” jelentését, de a szóban forgó bekezdés példaszerűen felsorolja az ilyennek tekinthető személyeket. Ezek a példák nem tekinthetők teljes körű listának. Egyrészt a „művész” kifejezés egyértelműen magában foglalja a színpadi előadóművészt, a filmszínészt, a televíziós reklámban szereplő színészt (ideértve a visszavonult sportolót is). A cikk vonatkozhat a politikai, társadalmi, vallási vagy jótékonysági tevékenységből származó jövedelemre is, ha a tevékenységben megjelenik a szórakoztató jelleg. Másrészt viszont nem terjed ki egy konferencia vendég előadójára vagy az adminisztratív, illetve kisegítő személyzetre (filmoperatőr, producer, filmigazgatók, koreográfusok, műszaki személyzet, popegyüttesek kísérőszemélyzete stb.). Van egy közbenső szürke terület, ahol az érintett személy által végzett tevékenység egésze alapján szükséges megvonni a mérleget.

4. Egy adott személy lehet egyszerre az előadás rendezője és résztvevője, vagy lehet egy televíziós program vagy film igazgatója és producere, s azzal egy időben szerepelhet is benne. Ilyenkor azt kell megvizsgálni, hogy az adott személy valójában mivel foglalkozik abban az államban, ahol a fellépés van. Amennyiben a tevékenysége döntően előadói jellegű, akkor ez a cikk vonatkozik az abból az államból származó minden jövedelmére. Ha azonban az előadói elem az adott államban végzett tevékenységének elhanyagolható részét képezi, akkor teljes jövedelme a cikk hatályán kívülre kerül. Más esetekben felosztás válik szükségessé.

5. Jóllehet a cikk nem határozza meg pontosan a „sportolók" kifejezést, az nem korlátozódik a hagyományos sportrendezvények résztvevőire (futók, ugrók, úszók stb.). Idetartoznak például a golfozók, a zsokék, a labdarúgók, a krikettjátékosok és a teniszezők csakúgy, mint az autóversenyzők.

6. A cikk kiterjed egyéb, általában szórakoztató jellegűnek tekintett tevékenységekből – például a biliárdból és sznúkerből vagy sakk- és bridzsversenyekből – származó jövedelemre is.

7. Az impresszáriók által például egy művész vagy sportoló fellépésének megszervezéséért kapott jövedelem nem tartozik a cikk hatálya alá, de természetesen az általuk a művész vagy a sportoló nevében kapott jövedelemre ez a cikk vonatkozik.

8. Az 1. bekezdés egy művész vagy sportoló által közvetve vagy közvetlenül megkeresett jövedelemmel foglalkozik. Bizonyos esetekben a jövedelmet nem közvetlenül a magánszemélynek vagy impresszáriójának, illetve ügynökének fizetik. Például egy zenekari tag esetleg fizetést kap ahelyett, hogy minden egyes fellépésért külön tiszteletdíjat kapna. Az a szerződő állam, amelyikben az előadást tartják, jogosult az 1. bekezdés szerint adóztatni a zenész fizetésének az adott előadásra eső részét. Hasonlóképpen, ha egy művész vagy sportoló például egyszemélyes társaság alkalmazottja, a fellépés helye szerinti állam adóztathatja meg a magánszemélynek fizetett tiszteletdíj megfelelő részét. Ezen túlmenően, ha a belső törvények „átnéznek" az ilyen entitásokon, és a jövedelmet közvetlenül a magánszemélynél keletkezőnek tekintik, az 1. bekezdés lehetővé teszi az adott állam számára, hogy megadóztassa a területén való fellépésekből származó és az entitásban a magánszemély javára felgyülemlő jövedelmet még akkor is, ha azt nem fizetik ki ténylegesen tiszteletdíjként a magánszemélynek.

9. A tényleges fellépésért fizetett díjakon kívül a művészek és a sportolók gyakran tesznek szert jövedelemre jogdíj vagy szponzori, illetve reklámdíj formájában. Ezek általában más cikkek hatálya alá tartoznak, ha nincs közvetlen

kapcsolat a jövedelem és az előadó érintett országban való nyilvános megjelenése között. A szellemi alkotás tulajdonjogáért fizetett díj rendszerint a 12. cikk, és nem a 17. cikk hatálya alá tartozik (lásd a 12 cikk szövegmagyarázatának 18. bekezdését), viszont a reklám- és szponzori díjak általában kívül esnek a 12. cikk hatályán. A 17. cikk az olyan reklám- és szponzori díjakra stb. alkalmazandó, amelyek közvetve vagy közvetlenül kapcsolódnak az adott államban szervezett előadásokhoz vagy fellépésekhez. Az ilyen előadásokhoz vagy fellépésekhez nem köthető hasonló jövedelemre – a körülményektől függően – a 7. vagy a 15. cikk általános szabályai vonatkoznak. Egy fellépés lemondása miatt kapott összegek is kívül esnek a 17. cikk hatályán, és – esettől függően – a 7. vagy a 15. cikk alá tartoznak.

10. A cikk nem szól arról, hogy a kérdéses jövedelmet miképpen kell kiszámolni. A szerződő államok nemzeti törvényeire hagyja, hogy eldöntsék a költségek címén megengedett levonások mértékét. A belső törvények eltérnek ezen a területen, és némelyikük a művészeknek és sportolóknak fizetett bruttó összeg alacsony kulccsal történő forrásadóztatását írja elő. Az ilyen szabályok vonatkozhatnak az együtteseknek, alkotóműhelyeknek vagy színtársulatoknak stb. fizetett jövedelemre is. Egyes államok azonban úgy vélhetik, hogy a bruttó összeg adóztatása bizonyos körülmények között nem helyénvaló, akkor sem, ha az alkalmazandó adókulcs alacsony. Ezek az államok lehetőséget kívánhatnak biztosítani az adóalanynak arra, hogy a nettó összeg után adózzon. Ezt megtehetik egy bekezdés beillesztésével, melynek lehetséges megfogalmazása a következő:

> Amennyiben az egyik Szerződő Államban belföldi illetőségű személy az 1. vagy 2. bekezdésben említett jövedelemhez jut, és az a másik Szerződő Államban a bruttó összeg alapján adóztatható, az érintett személy [a Szerződő Államok által meghatározott időn] belül írásban kérheti a másik Államtól a jövedelem nettó összegén alapuló adóztatást. A másik Államnak eleget kell tennie a kérésnek. Az érintett személy által abban a másik Államban szerzett adóköteles jövedelem meghatározása során levonhatók azok a másik Államban végzett tevékenység érdekében fölmerült költségek, amelyek a másik Állam belső törvényei szerint levonhatók és a másik államban belföldi illetőségű, azonos vagy hasonló feltételek mellett azonos vagy hasonló tevékenységet végző személy számára rendelkezésre állnak.

2. bekezdés

11. A cikk 1. bekezdése az egyes művészek és sportolók által személyesen kifejtett tevékenységből származó jövedelemmel foglalkozik. A 2. bekezdés azokat a helyzeteket érinti, amikor a tevékenységük nyomán keletkező jövedelem más

személyeknél jelentkezik. Amennyiben egy előadóművész vagy sportoló jövedelme egy másik személynél jelentkezik, és a forrásállamnak nincs törvényes felhatalmazása a jövedelmet kapó személy vizsgálatára, s ezért azt nem tudja az előadóművész jövedelmeként megadóztatni, a 2. bekezdés úgy rendelkezik, hogy a jövedelemnek az a része, amelyet nem tudnak az előadóművésznél adóztatni, megadóztatható a díjazást kapó személynél. Amennyiben a jövedelmet kapó személy vállalkozási tevékenységet folytat, a forrásállam akkor is kivethet adót, ha a jövedelem nem egy ott található telephelyhez köthető. Ahogy azt a három leggyakoribb példa is bizonyítja, ez azonban nincs mindig így:

a) Az első helyzet az, amikor a programszervező cég szerez jövedelmet például egy sportolókból álló csoport (amely önmagában nem képez jogi személyt) fellépéséért.

b) A második az, amikor egy művészgárdát, színtársulatot, zenekart stb. jogi személyként hoznak létre. A fellépésekért fizetett jövedelmet kaphatja az entitás. A művészgárda, zenekar stb. egyes tagjai a fellépés helye szerinti államban – az 1. bekezdés alapján – adókötelesek a fellépésért fizetett tiszteletdíj (vagy a javukra keletkező jövedelem) tekintetében; ha azonban a tagok rendszeres fix összegű díjazásban részesülnek, és nehéz volna e jövedelem egy részét konkrét előadáshoz rendelni, a tagországok egyoldalúan vagy kétoldalúan dönthetnek úgy, hogy nem adóztatják azt meg. A fellépés nyomán az entitásnál keletkező nyereségtartalom a 2. bekezdésnek megfelelően adóköteles.

c) A harmadik helyzet magában foglal bizonyos adóelkerülési eszközöket azokban az esetekben, amikor egy művész vagy sportoló fellépéséért járó tiszteletdíjat nem magának a művésznek vagy a sportolónak fizetik ki, hanem egy másik személynek, például egy úgynevezett művésztársaságnak *(artiste company)*; ilyenkor a tevékenység végzésének helye szerinti államban a jövedelmet sem mint a művész vagy a sportoló személyes jövedelmét, sem – telephely hiányában – mint vállalkozási nyereséget nem adóztatják meg. Egyes országok a belső törvényeik alapján „átvilágítják" az ilyen kifizetéseket, és úgy tekintik, hogy az ilyen jövedelmet a művész vagy a sportoló szerezte; ahol ez így van, ott az 1. bekezdés megengedi az érintett államnak, hogy megadóztassa a területükön végzett tevékenységből származó jövedelmet. Más országok ezt nem tehetik meg. Ha egy ilyen országban van a fellépés, a 2. bekezdés módot ad a művész vagy a sportoló jövedelméből a vállalkozásba átirányított nyereség megadóztatására. Előfordulhat azonban, hogy bizonyos államok belső törvényei nem engedik meg efféle rendelkezés alkalmazását. Az ilyen államok szabadon megállapodhatnak más megoldásokban, vagy kihagyhatják a 2. bekezdést kétoldalú egyezményeikből.

11.1 A 2. bekezdés nem korlátozódik azokra a helyzetekre, amikor mind az előadóművész vagy a sportoló, mind az a másik személy, amelynél a jövedelem jelentkezik, például egy sztármenedzselő társaság *(starcompany),* ugyanabban a szerződő államban belföldi illetőségű. A bekezdés lehetővé teszi az előadóművész vagy a sportoló tevékenységi helye szerinti állam számára, hogy megadóztassa az ilyen tevékenységből keletkező és egy másik személynél jelentkező jövedelmet, tekintet nélkül az Egyezmény egyéb olyan rendelkezéseire, amelyek különben alkalmazhatók lennének. Így – függetlenül a 7. cikk rendelkezéseitől – megengedi annak az államnak, hogy megadóztassa a másik szerződő államban belföldi illetőségű sztármenedzselő társaság által szerzett jövedelmet, még akkor is, ha az előadóművész vagy a sportoló nem ott belföldi illetőségű. Ezzel szemben, ha az egyik szerződő államban belföldi illetőségű előadóművész jövedelme egy olyan harmadik államban belföldi illetőségű személynél, például egy sztármenedzselő társaságnál jelenik meg, amely állammal a forrásállamnak nincs adóegyezménye, semmi sem gátolja a szerződő államot abban, hogy az adott személyt belső törvényei szerint adóztassa.

11.2 Általános szabályként meg kell jegyezni azonban, hogy – tekintet nélkül a 17. cikkre – az Egyezmény nem akadályozná a forrásállam belső törvénye visszaélések elleni rendelkezésének alkalmazását, ami lehetővé tenné az adott állam számára, hogy rosszhiszeműség esetén megadóztassa az előadóművészt/sportolót vagy a sztármenedzselő társaságot, ahogy azt az 1. cikk szövegmagyarázatának 24. bekezdése leírja.

Az 1. és a 2. bekezdésre vonatkozó kiegészítő szempontok

12. Amennyiben az 1. és a 2. bekezdésben említett esetekre a jövedelmet kapó személy illetősége szerinti állam az adóalap-mentesítési módszert alkalmazza a kettős adóztatás feloldására, eleve kizárt lenne, hogy megadóztassa az ilyen jövedelmet, még akkor is, ha a tevékenység végzésének helye szerinti állam nem tudja kihasználni adóztatási jogát. Ezért elfogadott tény, hogy ilyen esetekben az adóbeszámítási módszert kell alkalmazni. Ugyanez az eredmény érhető el a jövedelmet kapó személy illetősége szerinti állam számára a másodlagos adóztatási jog megadásával, ha a tevékenység végzésének helye szerinti állam nem tudja kihasználni az 1. és a 2. bekezdés által rá ruházott jogot. A szerződő államok szabadon választhatnak e módszerek közül annak biztosítására, hogy a jövedelem ne kerülhesse el az adóztatást.

13. A 17. cikk változtatás nélkül követendő, ha a művészt vagy a sportolót az állam alkalmazza, és jövedelme az államtól származik. (Lásd a 19. cikk szövegmagyarázatának 6. bekezdését.) Bizonyos egyezmények olyan rendelkezéseket tartalmaznak, amelyek kizárják a 17. cikk hatálya alól azokat a művészeket és sportolókat, akiket közpénzből támogatott szervezetek foglalkoztatnak.

14. Egyes országok helyénvalónak tarthatják kizárni a cikk hatálya alól a közpénzből támogatott eseményeket. Az ilyen országok ennek érdekében szabadon beilleszthetnek egy rendelkezést, de a mentességet világosan meghatározható és tárgyilagos feltételekre kell alapozni, hogy az csak a megcélzott körre terjedjen ki. Egy ilyen rendelkezés a következőképpen hangozhat:

> „Az 1. és a 2. bekezdés rendelkezései nem alkalmazandók az egyik Szerződő Államban művészek vagy sportolók által végzett tevékenységből származó jövedelemre, ha az odalátogatást nagyrészt vagy teljesen az egyik vagy mindkét Szerződő Állam, vagy azok közigazgatási egységei, illetve helyi hatóságai közpénzből támogatták. Ebben az esetben a jövedelem csak a művész vagy a sportoló illetősége szerinti Szerződő Államban adóztatható."

A szövegmagyarázattal kapcsolatos észrevételek

15. A 8. és 9. bekezdéssel kapcsolatban *Németország*, figyelembe véve a 12. cikk szövegmagyarázatának 18. bekezdését, azt a nézetet vallja, hogy egy esemény élő közvetítési jogáért kapott kifizetés az azon fellépő vagy megjelenő sportoló vagy művész 17. cikk 1. bekezdése szerinti jövedelme. Az élő közvetítési jog gazdasági hasznosítása kapcsán más harmadik félnek történő kifizetések esetén ez a jövedelem a 17. cikk 2. bekezdésével összhangban adóztatható.

15.1 *Franciaország* úgy véli, hogy a 13. bekezdés első mondatában tett kijelentés – amely ellentétben áll az 1995-ös átdolgozásig szereplő szövegezéssel – helytelen, mivel nem felel meg a valóságnak amiatt, hogy a kérdéses közéleti tevékenységeket – kiváltképp a kulturális tevékenységet – *a priori* olyan üzleti tevékenységként jellemzi, amely általában nem nyereségérdekelt. Ez a kijelentés nincs összhangban ugyanezen bekezdés második mondatával és a 14. bekezdéssel sem, amely kifejezetten feljogosít a különleges adóalap-mentesítési rendszer alkalmazására a kérdéses közéleti tevékenységek vonatkozásában: ha azt általánosan alkalmaznák az üzleti tevékenységre, az ilyen rendszer indokolatlan lenne, mivel ellentmondana az adósemlegesség és az adóegyenlőség elvének.

A cikkre vonatkozó fenntartások

16. Az *Egyesült Államok, Kanada* és *Svájc* azon a véleményen vannak, hogy a cikk 2. bekezdése csak a 11. bekezdés *c)* albekezdésében említett esetekre alkalmazandó, és fenntartják a jogot, hogy ilyen értelmű módosítást javasoljanak.

17. [Törölve.]

18. [Törölve.]

19. [Törölve.]

20. Az *Egyesült Államok* fenntartja a jogot, hogy az 1. bekezdés alkalmazását olyan helyzetekre korlátozza, amikor az előadóművész vagy a sportoló egy meghatározott összeget keres.

A 18. CIKK SZÖVEGMAGYARÁZATA A NYUGDÍJAK ADÓZÁSÁT ILLETŐEN

1. A cikk értelmében a munkaviszony *(private employment)* után fizetett nyugdíj csak a jövedelmet szerző személy illetősége szerinti államban adóztatható meg. Több szabályozási és igazgatási szempont támasztja alá azt az elvet, hogy az ilyen típusú nyugdíjak és a hasonló díjazások adóztatásának joga az illetőség szerinti államnál maradjon. Az az állam például, amelyben a nyugdíjban részesülő személy belföldi illetőségű, minden más államnál jobb pozícióban van ahhoz, hogy felmérje az illető teljes adófizetési képességét, amely túlnyomórészt a világszerte szerzett jövedelem mértékének és a személyes körülményeknek, így a családi kötelezettségeknek a függvénye. Ezzel a megoldással elkerülhető, hogy az ilyen típusú nyugdíjban részesülő személyeknek olyan adminisztrációs terheket kelljen viselniük, amely abból ered, hogy az illetőségük szerinti államon kívül más államokban is eleget kell tenniük adózási kötelezettségeknek.

2. Egyes államok azonban vonakodnak elfogadni a nyugdíjak kizárólag az illetőségen alapuló adóztatásának elvét, és alternatívákat javasolnak a cikkre. Egyes ilyen alternatívák, valamint az általuk felvetett kérdések tárgyalását az alábbi 12-21. bekezdés tartalmazza, kitérve a nyugdíjakra vonatkozó adóztatási jog hozzárendelésével kapcsolatos különféle szempontokra, és azokra az okokra, amelyek a cikk jelenlegi megfogalmazását alátámasztják.

A cikk tárgya

3. A cikk hatálya alá tartozó kifizetések nem csak a közvetlenül a korábbi munkavállalóknak fizetett nyugdíjakat foglalják magukba, hanem a más kedvezményezettek (pl. a munkavállaló özvegy házastársa, élettársa vagy gyermekei) részére fizetett nyugdíjakat és az olyan hasonló kifizetéseket is, mint például a korábbi munkaviszony után fizetett életjáradék. A cikk kiterjed továbbá az államnak vagy annak közigazgatási egységeinél, illetve helyhatóságainál teljesített szolgálat után fizetett olyan nyugdíjakra, amelyekre nem terjednek ki a 19. cikk 2. bekezdésének rendelkezései. A cikk azonban csak a korábbi munkaviszony utáni kifizetésekre terjed ki, így nem vonatkozik például

a közvetlenül tőkéből származó életjáradékra, ha az adott tőke nem egy munkaviszonyon alapuló nyugdíjkonstrukcióból származik. A cikk hatálya nem függ attól, hogy a konstrukció, amelyből a kifizetés történik, milyen adóelbánás alá esik; az adókedvezményre nem jogosult nyugdíjkonstrukcióból történő kifizetések tehát ettől függetlenül „nyugdíjnak vagy hasonló díjazásnak" minősülnek (az ebből eredő lehetséges adózási aszimmetriával az alábbiakban foglakozunk).

4. A munkavállaló a munkaviszonya megszűnését követően különféle kifizetésekben részesülhet. Hogy az ilyen kifizetések a cikk hatálya alá tartoznak-e, azt a kifizetés jellege dönti el, figyelembe véve a kifizetéssel kapcsolatos tényeket és körülményeket, amint azt az alábbi két bekezdésben kifejtjük.

5. Bár a „nyugdíj" kifejezés a szó szokásos értelmében csak a rendszeres kifizetésekre vonatkozik, a „hasonló díjazások" kifejezés kellően tág ahhoz, hogy a nem rendszeres kifizetéseket is lefedje. Egy egyszeri összeg például, amelyet a munkaviszony megszűnésekor vagy azt követően a rendszeres nyugdíj helyett fizetnek ki, a cikk hatálya alá eshet.

6. Hogy egy adott kifizetést nyugdíjhoz hasonló egyéb díjazásnak vagy az elvégzett munkáért nyújtott, a 15. cikk hatálya alá tartozó végső díjazásnak kell-e tekinteni, azt a tények döntik el. Ha például igazolható, hogy a kifizetés indoka a nyugdíj helyettesítése vagy a csökkentett összegű nyugdíj kompenzálása, akkor a kifizetés „hasonló díjazásnak" minősülhet, és a cikk hatálya alá tartozhat. Ez áll fenn abban a esetben, amikor valaki a nyugdíjba vonuláskor választhat a nyugdíjellátás vagy egy egyszeri összeg között, amelynek nagyságát a hozzájárulások teljes összege, vagy azon nyugdíjösszeg alapján számítják ki, amelyre az adott személy a nyugdíjkonstrukció szabályai értelmében egyébként jogosult lenne. Fontos tényező a kifizetés forrása; a nyugdíjkonstrukciókból történő kifizetések rendesen a cikk hatálya alá tartoznak. További tényezők, amelyek segíthetnek eldönteni, hogy a kifizetés vagy a sorozatos kifizetések a cikk hatálya alá esnek-e, többek között a következők: a kifizetést az alapjául szolgáló munkaviszony megszűnésekor vagy azt követően teljesítik-e; a kedvezményezett továbbra is dolgozik-e; a kedvezményezett betöltötte-e az adott típusú munkaviszonyra vonatkozó szokásos nyugdíjkorhatárt; az adott típusú egyösszegű kifizetésre jogosult egyéb személyek státusza; valamint hogy a kedvezményezett jogosult-e ugyanakkor más nyugdíjellátásra. A 18. cikk szempontjából a nyugdíjcélú hozzájárulások visszatérítése (pl. ideiglenes alkalmazást követően) nem minősül „hasonló díjazásnak". Az ilyen kifizetések megadóztatásával kapcsolatos nehézségek esetén a szerződő államok a 25. cikk rendelkezéseit követve oldhatják meg a problémát.

7. Mivel a cikk csak a korábbi munkaviszonyra tekintettel fizetett nyugdíjra és hasonló díjazásra vonatkozik, nem terjed ki az egyéb nyugdíjakra, például azokra, amelyeket korábbi szabad foglalkozás tekintetében fizetnek. Egyes államok azonban a cikk hatályát a nyugdíjak minden típusára kiterjesztik, beleértve az állami nyugdíjakat is; azok az államok, amelyek így kívánnak tenni, kétoldalúan szabadon megállapodhatnak az ezt biztosító rendelkezések beillesztésében.

Nyugdíjakkal kapcsolatos nemzetközi kérdések

8. A gazdaság globalizálódása és a nemzetközi távközlés és közlekedés fejlődése nyomán jelentősen nőtt a magánszemélyek nemzetközi mobilitása mind a munkavállaláshoz, mind személyes okokhoz kapcsolódóan. Ennek hatására jelentősen nőtt a különböző államokban működő – és alapvetően csak a nemzeti szakpolitikai szempontok alapján kialakított – eltérő nyugdíjkonstrukciók egymásra hatásából eredő nemzetközi problémák jelentősége. Mivel ezek a problémák gyakran sokakat érintenek, kívánatos kitérni rájuk az adóegyezményekben, olyan módon, hogy elháruljanak a személyek, és különösen a munkavállalók nemzetközi mozgásának akadályai.

9. Sok ilyen probléma az államok nyugdíjcélú megtakarításokra vonatkozóan alkalmazott általános adópolitikája közötti eltérések okozta aszimmetriából fakad. Sok állam adórendszere tartalmaz a nyugdíjcélú hozzájárulásokhoz kapcsolódó ösztönző elemeket. Ezek az ösztönzők gyakran adóhalasztás formáját öltik, melynek révén a jövedelem nyugdíjkonstrukcióba befizetett hányada, valamint a konstrukció részeként szerzett jövedelem és nyugdíjra vonatkozó jogok mentesülnek az adó alól. Az ilyen konstrukcióból származó nyugdíjellátás viszont a kifizetéskor adóköteles. Más államok azonban ugyanúgy kezelik a nyugdíjcélú hozzájárulásokat, mint a másfajta megtakarításokat, és sem a hozzájárulásokat, sem azok hozamát nem teszik adómentessé; így – logikus módon – a nyugdíjak összegét nem adóztatják meg. A fenti két megközelítés közötti skálán számtalan különböző rendszer foglal helyet, amelyekben a hozzájárulások, azok hozama, a nyugdíjra vonatkozó jogok, illetve a nyugdíjak összege részben adóköteles, részben pedig adómentes.

10. Más problémák a nyugdíjellátás biztosítására szolgáló konstrukciók közötti jelentős különbségekből erednek. Ezeket a konstrukciókat gyakran az alábbi három tág kategóriába sorolják be:
    – állami társadalombiztosítási konstrukciók;
    – foglalkoztatáson alapuló nyugdíjkonstrukciók;
    – egyéni nyugdíjkonstrukciók.

A fenti három kategória közötti kölcsönhatások különös nehézségeket vetnek fel. Ezeket a nehézségeket tovább súlyosbítja, hogy minden állam eltérő szabályozást alkalmazhat az egyes kategóriákba tartozó konstrukciókra, valamint hogy jelentős különbségek vannak abban, hogy az egyes államok milyen mértékben támaszkodnak az egyes kategóriákra a magánszemélyek nyugdíjának biztosításában (pl. egyes államok szinte kizárólag a társadalombiztosítási rendszeren keresztül nyújtanak nyugdíjat, míg mások elsősorban a foglalkoztatáson alapuló nyugdíjkonstrukciókra vagy az egyéni nyugdíjkonstrukciókra támaszkodnak).

11. A kétoldalú tárgyalások során körültekintően mérlegelni kell az ezekből az eltérésekből eredő kérdéseket – különösen a kettős adóztatás és az adóztatás elmaradásának kiküszöbölése érdekében – és adott esetben külön rendelkezések útján kell kezelni őket. Az alábbiakban megvizsgálunk néhányat ezen nemzetközi kérdések közül.

A nyugdíjakra vonatkozó adóztatási jogok hozzárendelése

12. Amint azt a fenti 9. bekezdésben kifejtettük, sok állam olyan szemléletet alkalmaz, amelynek értemében – bizonyos korlátok között – a nyugdíjkonstrukciókba fizetett hozzájárulások és az azokban elért nyereség utáni, valamint a nyugdíjra vonatkozó jogok felgyülemlése utáni adó összege, vagy annak egy része elhalasztható, de a nyugdíj kifizetésekor esedékessé válik.

13. Egyes ilyen államok úgy vélik, hogy miután a nyugdíjcélú hozzájárulások utáni adólevonás a munkaviszonyból származó jövedelem nyugdíj céljára félretett része utáni adó elhalasztását jelenti, módot kell biztosítani arra, hogy az állam hozzájusson ehhez az elhalasztott adóhoz, amennyiben az adott személy a nyugdíj összegének – vagy annak egy részének – kifizetése előtt megszűnik az adott államban belföldi illetőségűnek lenni. Ez a nézet különösen elterjedt ott, ahol a juttatást egyszeri összegként, vagy egy rövid időszak során fizetik ki, mivel ez növeli a kettős nem-adóztatás kockázatát.

14. Ha a másik állam, amelyben az érintett személy ezt követően belföldi illetőségűvé válik, hasonló szemléletet követ, és ennek megfelelően a kifizetéskor megadóztatja a nyugdíj összegét, a kérdés elsősorban az, hogy a két állam közül melyikhez kell hozzárendelni az adóztatás jogát. Ha azonban az érintett személy olyan államban válik belföldi illetőségűvé, amely más szemléletet vall, melynek értelmében nem adóztatja meg a nyugdíjakat, akkor a két állam szemléletbeli különbsége folytán olyan helyzet áll elő, hogy az adott bevétel után soha nem kell adót fizetni.

15. Ezért egyes államok olyan alternatív rendelkezéseket kívánnak beilleszteni az adóegyezményeikbe, amelyek kizárólagos vagy korlátozott forrásadóztatási jogokat biztosítanak a korábbi munkaviszonyra tekintettel fizetett nyugdíjak tekintetében. Az alábbi példákban olyan rendelkezéseket mutatunk be, amelyeket a fenti szabályozási és igazgatási megfontolások alapján egyes tagok elfogadtak; az államok kétoldalúan szabadon megállapodhatnak az ilyen rendelkezések beillesztésében:

a) A nyugdíj-kifizetések forrásadóztatásának kizárólagosságát célzó rendelkezések

Egy ilyen rendelkezés esetén a cikk megfogalmazása a következő:

> A 19. cikk 2 bekezdésében foglalt rendelkezések fenntartásával, az egyik Szerződő Államban keletkező, és munkaviszonyára való tekintettel a másik szerződő államban belföldi illetőségű személynek fizetett nyugdíj és hasonló díjazás csak az első Államban adóztatható meg.

b) A nyugdíjkifizetések nem kizárólagos forrásadóztatását lehetővé tévő rendelkezések

E rendelkezés értelmében a forrásállam jogosult a nyugdíj-kifizetések adóztatására, és a 23/A vagy a 23/B cikk szabályai alapján ez a jog vagy kizárólagos, vagy csupán megelőzi az illetőség szerinti állam hasonló jogát. A cikk ekkor a következőképpen fogalmazható meg:

> A 19. cikk 2 bekezdésében foglalt rendelkezések fenntartásával, az egyik Szerződő Államban belföldi illetőségű személynek munkaviszonyára tekintettel fizetett nyugdíj és hasonló díjazás csak ebben az adott Államban adóztatható meg. Az ilyen nyugdíj és hasonló díjazás azonban a másik Szerződő Államban is adóztatható, ha abban az Államban keletkezik.

c) A nyugdíj korlátozott forrásadóztatását lehetővé tévő rendelkezések

E rendelkezés értelmében a forrásállam jogosult a nyugdíj-kifizetések adóztatására, de ez a jog korlátozott, mely korlát általában a kifizetés százalékos értékeként kerül megszabásra. A cikk ekkor a következőképpen fogalmazható meg:

1. A 19. cikk 2 bekezdésében foglalt rendelkezések fenntartásával, az egyik Szerződő Államban belföldi illetőségű személynek munkaviszonyára tekintettel fizetett nyugdíj és hasonló díjazás megadóztatható abban az Államban.
2. Az ilyen nyugdíj és hasonló díjazás azonban abban a Szerződő Államban is megadóztatható, ahol az keletkezett, az adott Állam jogszabályai szerint, az így kivetett adó azonban nem haladhatja meg a kifizetés bruttó összegének [százalékát].

Az ilyen rendelkezés alkalmazása esetén a 23/A cikk 2. bekezdésében hivatkozni kell a 18. cikk 2. bekezdésére, annak biztosításához, hogy amennyiben az illetőség szerinti állam a mentesítési módszert alkalmazza, megadóztathassa a nyugdíj-kifizetést, de beszámítsa a forrásállam által kivetett adót.

d) A nyugdíj-kifizetések forrásadóztatását csak abban az esetben megengedő rendelkezések, ha a illetőség szerinti állam nem adóztatja meg őket

Az ilyen rendelkezést azok az államok alkalmazzák, amelyeket elsősorban a fenti 14. bekezdésben ismertetett strukturális aszimmetria aggaszt. Ebben az esetben a szöveg kiegészül egy 2. bekezdéssel, melynek lehetséges megfogalmazása a következő:

2. Az ilyen nyugdíj és hasonló díjazás azonban abban a Szerződő Államban is adóztatható, ahol keletkezett, amennyiben a kifizetésre a másik Szerződő Államban annak rendes adójogszabályai értelmében nem vetnek ki adót.

16. A fenti 13. és 14. bekezdésben ismertetett okokon túl számos további szabályozási és igazgatási szempontot kell figyelembe venni az ilyen rendelkezések vizsgálatakor.

17. Először is, az illetőség szerinti állam jobb pozícióban van ahhoz, hogy biztosítsa a nyugdíj-kifizetések megfelelő adóztatását, mivel könnyebb felmérnie az érintett személy egész világon szerzett jövedelmét és így teljes adófizetési képességét, és ennek alapján a megfelelő adókulcsot és személyes kedvezményeket alkalmazhat. A nyugdíjak forrásadóztatása ezzel szemben könnyen túladóztatáshoz vezethet, amennyiben a forrásállam egy végső forrásadót vet ki a bruttó kifizetett összegre. Ha az illetőség szerinti államban nem vagy csak kevés adót vetnek ki (pl. a rendelkezésre álló kedvezmények miatt), a nyugdíjas esetleg nem vehet igénybe beszámítást a befizetett adó után az illetősége szerinti államban. Egyes államok úgy kívánták enyhíteni ezt a problémát, hogy a személyes kedvezményeiket kiterjesztették azokra a más állambeli illetőségű személyekre, akiknek szinte a teljes jövedelmük ezekből az államokból származik. Emellett más államok lehetővé tették a más állambeli illetőségűeknek teljesített nyugdíj-kifizetések azzal a legalacsonyabb kulccsal történő adóztatását, amely akkor lenne érvényes, ha az illető személy a világjövedelme alapján adózna (ez a rendszer azonban igazgatási nehézségeket vet fel, mivel – csupán a vonatkozó adókulcs megállapítása céljából – szükségessé teszi az érintett személy világjövedelmének megállapítását).

18. Másodikként, méltányossági szempontok is szerepet játszhatnak, mivel a forrásállamban fizetett nyugdíjak szintjét általában a helyi adókulcsok figyelembe vételével alakítják ki. Egy ilyen helyzetben az, aki más adókulcsot alkal-

mazó államba költözik, kedvezőbb vagy kedvezőtlenebb helyzetbe kerül azáltal, hogy az adózott nyugdíjának összege eltér a nyugdíjkonstrukcióban tervezett összegtől.

19. Harmadikként, az olyan alternatív rendelkezések, amelyek kizárólagos vagy korlátozott forrásadóztatási jogokat biztosítanak a nyugdíjak tekintetében, szükségessé teszik a nyugdíjak forrásállamának meghatározását. Mivel a nyugdíj valamely szerződő államban való „keletkezésére" való hivatkozás önmagában jelentheti akár azt, hogy a nyugdíjat az adott államban alapított nyugdíjalapból fizetik, akár azt, hogy a nyugdíjat az adott államban végzett munka után nyújtják, az ezt a megfogalmazást alkalmazó államoknak tisztázniuk kell, hogy hogyan kell a kifejezés értelmezni és alkalmazni.

19.1 Elméleti síkon az az állam tekinthető forrásállamnak, amelyben az alapot létrehozták, amelyben a szóban forgó munkát végezték, vagy amelyben a levonásokat igénybe veszik. Mindhárom megközelítés nehézségeket vet föl olyan magánszemélyek esetében, akik több államban dolgoznak, a karrierjük során más államban lesznek belföldi illetőségűek, vagy akik a munkavégzés színhelyétől eltérő államban alapított alapból kapnak nyugdíjat. Mára például sokan a karrierjük jelentős részét nem abban az államban töltik, amelyben a nyugdíjalapjukat alapították, és amelyből a nyugdíjukat majdan kapják. Ebben az esetben nehéz lenne indokolni, hogy miért kellene azt az államot forrásállamnak tekinteni, amelyben az alapot alapították. Az az alternatíva, mely szerint az az állam a forrásállam, ahol a munkavégzés történt, vagy ahol a levonást igénybe vették, megoldaná ezt a problémát, ám igazgatási nehézséget vetne fel mind az adóalanyok, mind az adóhatóságok számára – különösen, ha az érintett személy a karrierje során sok államban dolgozott –, mivel egyazon nyugdíj különböző részeihez más-más forrásállam tartozhatna.

19.2 Azoknak az államoknak, amelyek olyan rendelkezéseket kívánnak alkalmazni, amelyek kizárólagos vagy korlátozott forrásadóztatási jogokat biztosítanak a nyugdíjak tekintetében, figyelembe kell venniük ezeket a forrásállam megállapításához kapcsolódó problémákat. Ezt követően megoldást kell keresniük az e célból bevezetett szabályokból eredő igazgatási nehézségekre – például, hogy elkerüljék az olyan helyzeteket, amelyben két állam is magáénak igényli egy adott nyugdíj forrásadóztatásának jogát.

20. Negyedszer, egy további érv az ilyen alternatív rendelkezések ellen az, hogy az illetőség szerinti állam által végzett kizárólagos adóztatás esetén a nyugdíjasoknak csak az illetőségük szerinti állam adóelőírásainak kell megfelelniük

a 18. cikk hatálya alá tartozó kifizetések tekintetében. Ahol azonban lehetőség van a nyugdíjak korlátozott vagy kizárólagos forrásadóztatására, ott a nyugdíjasoknak mindkét szerződő állam előírásainak eleget kell tenniük.

21. A kizárólag az illetőségen alapuló adóztatás azonban aggályokat vethet fel a külföldi nyugdíjjövedelem be nem vallása kapcsán. Az információcsere és az adóalanyoknak biztosított megfelelő, betartható rendszerek révén azonban csökkenthető a külföldi nyugdíjjövedelmek be nem vallásának előfordulása.

Adómentes nyugdíjak

22. Amint azt a 9. bekezdésben már említettük, egyes államok nem adóztatják meg a nyugdíj-kifizetéseket, illetve a nyugdíj-kifizetések bizonyos kategóriáit vagy részeit mentesítik az adó alól. Ebben az esetben a cikknek a nyugdíj illetőség szerinti államban történő megadóztatását előíró rendelkezései ahhoz vezethetnek, hogy ez az állam megadóztat olyan nyugdíjakat, amelyeknek adóztatását nem tervezték, és amelyek összegét nagy valószínűséggel a mentességet figyelembe véve állapították meg. Ez indokolatlan pénzügyi nehézséget okozhat a nyugdíjban részesülő személy számára.

23. Az ilyen aszimmetriából eredő problémák elkerülése érdekében egyes államok olyan rendelkezéseket illesztenek be az adóegyezményeikbe, amelyek a másik szerződő államban belföldi illetőségű nyugdíjas esetén fenntartják a nyugdíjra vonatkozó adómentes elbánást. Ezek a rendelkezések vonatkozhatnak meghatározott nyugdíjkategóriákra, vagy átfogóan kezelhetik a problémát. Az utóbbira lehet példa egy olyan rendelkezés, amelynek megfogalmazása a következő:

> Az Egyezmény rendelkezéseire való tekintet nélkül, valamely Szerződő Állam belföldi illetőségű személye részére a másik Szerződő Államban végzett korábbi munkaviszony után fizetett nyugdíj vagy hasonló díjazás mentesül az adó alól az elsőként említett Államban, ha az adott nyugdíj vagy más díjazás mentesülne az adó alól a másik Államban, amennyiben az érintett személy abban az Államban belföldi illetőségű lenne.

Az állami társadalombiztosítási rendszerekkel kapcsolatos problémák

24. A körülmények függvényében a társadalombiztosítási kifizetések tartozhatnak e cikk hatálya alá, mint „munkaviszonyra tekintettel fizetett nyugdíj és hasonló díjazás”, a 19. cikk hatálya alá, mint „az egyik Szerződő Állam … által vagy az általuk létrehozott alapokból az adott Állam … számára teljesített

szolgálatért fizetett nyugdíj", vagy a 21. cikk hatálya alá, mint „olyan jövedelem, amelyikről ezen Egyezmény előző cikkei nem rendelkeznek". A társadalombiztosítás által nyújtott nyugdíjak akkor esnek ennek a cikknek a hatálya alá, ha korábbi munkaviszony után fizetik őket, kivéve, ha a 19. cikk 2. bekezdése alkalmazandó (lásd alább). A társadalombiztosítás által nyújtott nyugdíj akkor minősül „korábbi munkaviszony után fizetettnek", ha a munkaviszony feltétele az adott nyugdíjnak. Ez a helyzet áll fenn például akkor, ha a vonatkozó társadalombiztosítási rendszer értelmében:

– a nyugdíj összegét a munkaviszony időtartama és/vagy a munkaviszonyból származó jövedelem alapján határozzák meg, úgy, hogy a munkaviszonyon kívül töltött évek nem keletkeztetnek nyugdíjat,
– a nyugdíj összegét a munkaviszony során a rendszerbe befizetett hozzájárulások alapján határozzák meg, vagy
– a nyugdíj összegét a munkaviszony időtartama, valamint a rendszerbe befizetett hozzájárulások és/vagy a rendszer befektetési jövedelme alapján határozzák meg.

25. A 19. cikk 2. bekezdése alkalmazandó a társadalombiztosítás által nyújtott olyan nyugdíjakra, amelyek a 18. cikk hatálya alá tartoznának, ha a kifizetésük alapjául szolgáló munkaviszony nem az állam vagy annak közigazgatási egységei, illetve helyhatóságai részére teljesített szolgálat lenne, ide nem értve a 19. cikk 3. bekezdésében említett szolgálatokat.

26. Azok a társadalombiztosítási kifizetések, amelyek nem tartoznak a 18. vagy 19. cikk hatálya alá, a 21. cikk hatálya alá esnek. Ez a helyzet áll elő például az önfoglalkoztató magánszemélyeknek nyújtott kifizetéseknél, valamint a kizárólag az erőforrásokon, életkoron vagy fogyatékosságon alapuló nyugdíjaknál, amelyeket a korábbi munkaviszony meglététől vagy az ahhoz kapcsolódó tényezőktől (mint például a munkaviszony években kifejezett hosszától vagy a munkaviszony során befizetett hozzájárulásoktól) függetlenül folyósítanak.

27. Egyes államok azonban úgy tekintik, hogy a köznyugdíjrendszerben – amely társadalombiztosítási rendszerük része – kifizetett nyugdíjak hasonlóak az állami nyugdíjakhoz. Ezek az államok erre hivatkozva úgy vélik, hogy a forrásállamnak, azaz annak az államnak, ahonnan a nyugdíjat fizetik, jogosultnak kell lennie minden nyugdíj adóztatására. Az ilyen államok által kötött számos egyezmény tartalmaz erre vonatkozó rendelkezéseket, olykor idesorolva a forrásállam társadalombiztosítási jogszabályain alapuló más kifizetéseket is. Az ilyen álláspontot elfoglaló szerződő államok kétoldalúan megegyezhetnek a cikknek egy további bekezdéssel való kiegészítésében, amely feljogosítja a forrásállamot a társadalombiztosítási jogszabályok keretében teljesített kifize-

tések megadóztatására. Egy ilyen jellegű bekezdés lehetséges megfogalmazása a következő:

„Tekintet nélkül az 1. bekezdés rendelkezéseire, az egyik Szerződő Állam által kifizetett nyugdíjak és ezen Állam társadalombiztosítási jogszabályai értelmében teljesített más kifizetések ebben az Államban megadóztathatók."

Ha az az állam, amelyikben az ilyen jövedelmet szerző személy belföldi illetőségű, az adóalap-mentesítési módszert alkalmazza, a kifizetések csak a forrásállamban adóztathatók meg, míg az adóbeszámítási módszert alkalmazó államok megadóztathatják a kifizetéseket, és beszámíthatják a forrásállamban kivetett adót. Egyes olyan államok azonban, amelyek egyezményeikben a beszámítási módszert alkalmazzák általános módszerként, tekinthetik úgy, hogy a forrásállamnak kizárólagos jogosultsággal kell rendelkeznie az ilyen kifizetések adóztatására. Az ilyen államoknak javasolt a „megadóztathatók" szó „csak… adóztatható meg" szavakra való cserélése a fenti rendelkezésjavaslatban.

28. Bár a fenti javasolt rendelkezés a szerződő államok társadalombiztosítási jogszabályait említi, a hatálya nem korlátlan. A „társadalombiztosítás" alatt általában olyan kötelező védelmi rendszert értünk, amelyet az állam hoz létre azért, hogy egy minimális szintű jövedelmet vagy nyugdíjat biztosítson a népesség számára, illetve mérsékelje a munkanélküliség, a munkával kapcsolatos balesetek, a betegség, az elhalálozás és a hasonló események anyagi vonzatait. A társadalombiztosítási rendszerek közös jellemzője, hogy a juttatások mértékét az állam határozza meg. A potenciálisan a rendelkezés hatálya alá tartozó kifizetések az állami nyugdíjrendszer keretében mindenkinek járó nyugdíj, az öregségi nyugdíj, valamint a munkanélküliségi, rokkantsági, anyasági, túlélőknek járó, betegségi segély, szociális támogatás és családvédelmi segélyek, amelyeket az állam, illetve a felosztandó alapok kezelésére létrehozott közérdekű szervek nyújtanak. Mivel jelentős eltérések állhatnak fenn a szerződő államok társadalombiztosítási rendszerei között, fontos, hogy azok az államok, amelyek a javasolt rendelkezést kívánják használni, a kétoldalú tárgyalások során meggyőződjenek arról, hogy egységesen értelmezik a rendelkezés hatályát.

Egyéni nyugdíjkonstrukciókkal kapcsolatos problémák

29. Sok állam kedvezményes adóelbánásban részesít bizonyos egyéni, nyugdíjcélú magán-megtakarítási konstrukciókat (általában a fenti 9. bekezdésben ismertetett adóhalasztás formájában). Ezek az egyéni nyugdíjkonstrukciók általában olyanok számára nyitottak, akik nem férnek hozzá foglalkoztatáson alapuló nyugdíjkonstrukciókhoz, de nyitva állhatnak olyan munkavállalók előtt

is, akik ki szeretnék egészíteni a majdan a társadalombiztosítástól és a foglalkoztatáson alapuló nyugdíjkonstrukciókból kapott nyugdíjukat. Ezek a konstrukciók jogilag különböző formát ölthetnek. Lehetnek például banki megtakarítási számlák, egyéni befektetési alapok, vagy egyénileg kötött, élethosszig szóló életbiztosítások. Közös jellemzőjük a kedvezményes adóelbánás, amely meghatározott befizetési korlátok mellett vehető igénybe.

30. Az ilyen konstrukciók sok olyan nemzetközi problémát vetnek fel, amelyek a foglalkoztatáson alapuló konstrukcióknál is felmerülnek, mint például a másik államban létrehozott egyéni konstrukciókba befizetett hozzájárulásokra vonatkozó adóelbánás (lásd a fenti 31-65. bekezdéseket). Felvethetnek az egyéni nyugdíjkonstrukciók azonban sajátos problémákat is, amelyekre a kétoldalú egyezmény tárgyalása során külön ki kell térni. Az egyik ilyen kérdés a másik államban létrehozott ilyen konstrukciókban felgyülemlő jövedelem. Számos államban működik olyan szabályozás (például a külföldi befektetési alapokra vonatkozó szabályozás, vagy olyan szabályozás, amely a trösztök jövedelmét bizonyos körülmények esetén egy alapítóhoz vagy kedvezményezetthez rendeli hozzá, vagy amely bizonyos típusú befektetések, köztük az élethosszig szóló életbiztosítások esetén a jövedelem eredményszemléletű adózását írja elő), amely bizonyos körülmények fennállása esetén a külföldön létrehozott egyéni nyugdíjkonstrukciókban felgyülemlő jövedelem adózásához vezethet. Azok az államok, amelyek ezt a nyugdíjcélú megtakarításokra vonatkozó szemléletük fényében ezt nem tartják helyénvalónak, kizárhatják az ilyen adózás lehetőségét. A kérdéssel foglalkozó, az egyéni nyugdíjkonstrukcióként elismert konstrukciókra korlátozódó rendelkezés lehetséges megfogalmazása a következő:

> Az egyik Szerződő Államban belföldi illetőségű, korábban a másik Szerződő Államban belföldi illetőségű személyek által az első Államban fizetendő adó kiszámítása szempontjából az olyan konstrukcióban felgyülemlő jövedelmet,
>
> *a)* amelyet az elsőként említett Államon kívül létrehozott személlyel kötöttek abból a célból, hogy az érintett személy nyugdíjat kaphasson,
>
> *b)* amelyben a magánszemély akkor vesz és vett részt, amikor a másik Államban belföldi illetőségű, vagy az volt,
>
> *c)* amelyet az elsőként említett Állam illetékes hatósága az adott Államban adózási szempontból elismert egyéni nyugdíjkonstrukciónak általánosságban megfelelő konstrukcióként ismer el,
>
> az abban az Államban létrehozott egyéni nyugdíjkonstrukcióban felgyülemlő jövedelemként kell kezelni. Ez a bekezdés semmilyen módon nem korlátozza az adott konstrukcióból kifizetett juttatások adóztatását.

A külföldi nyugdíjalapokba történő befizetések adózása

A. Általános megjegyzések

31. A multinacionális vállalkozások jellemzően elvárják alkalmazottaiktól, hogy időről időre hajlandók legyenek saját országukon kívül dolgozni. A munkatársak munkavégzés céljából más országba való kiküldésének feltételei nagyon fontosak mind a munkáltató, mind a munkavállaló szempontjából. Az egyik feltétel: az érintett munkavállaló részére nyújtott nyugdíjbiztosítás. Ehhez hasonlóan azok is gyakran nemzetközi adózási kérdésekkel kerülnek szembe az otthoni országban létrehozott nyugdíjkonstrukciók kapcsán, akik szabad foglalkozás folytatása céljából költöznek másik országba.

32. A külföldön dolgozó magánszemélyek gyakran távollétük idején is fenn kívánják tartani a saját országukban működő nyugdíjkonstrukcióba (ideértve a nyugdíjat biztosító társadalombiztosítási programokat) történő befizetéseket. Ennek oka egyrészt az, hogy a rendszerek közötti váltás jogok és kedvezmények elvesztéséhez vezethet, másrészt az, hogy sok gyakorlati nehézség merülhet fel, ha egy személy több országban rendelkezik nyugdíjbiztosítással.

33. A külföldön dolgozó magánszemélyek által vagy részére fizetett nyugdíjcélú hozzájárulások adózási megítélése országról országra, valamint a konkrét körülményektől függően változik. Egy külföldi kiküldetés vagy szerződés előtt az ilyen magánszemélyek által vagy nevében fizetett hozzájárulások általában adókedvezményre jogosultak a saját országukban. A külföldi munkavégzés idején a hozzájárulások olykor változatlanul jogosultak a kedvezményre. Ha például a magánszemély belföldi illetőségű marad a saját országában, és ezért teljes mértékben ott adóköteles, az ott létrehozott nyugdíjrendszerbe befizetett nyugdíjjárulékok általában továbbra is jogosultak a kedvezményre. Gyakran előfordul azonban, hogy egy külföldön dolgozó magánszemély által a saját országában fizetett járulékok sem a saját ország, sem a befogadó ország belső törvényei szerint nem jogosultak kedvezményre. Ha ez a helyzet, drágává – ha nem éppen megfizethetetlenné – válik a hazai nyugdíjrendszerben való tagság fenntartása a külföldi kiküldetés vagy szerződés ideje alatt. Az alábbi 37. bekezdés egy olyan rendelkezést javasol, amelyet a tagországok – igény szerint – belefoglalhatnak kétoldalú egyezményeikbe, hogy kedvezményt adjanak a saját országukon kívül dolgozó magánszemélyek által vagy részére fizetett nyugdíjcélú hozzájárulásokra.

34. Egyes országok azonban úgy vélhetik, hogy a problémára nem valamely egyezménybeli rendelkezés hoz megoldást, és előnyben részesíthetik – például – a nyugdíjrendszer módosítását, hogy biztosítsák a járulékok levonható-

ságát a befogadó államban. Más országok ellenezhetik az alábbi rendelkezés egyezménybe foglalását, ha a belső jogszabályok csak a belföldi illetőségűeknek fizetett hozzájárulások után teszik lehetővé a kedvezményt. Ilyen esetekben esetleg nem helyénvaló a javasolt rendelkezés egyezménybe foglalása.

35. A javasolt rendelkezés mindenféle nyugdíjkonstrukcióba fizetett hozzájárulásra vonatkozik, beleértve az egyéni nyugdíjkonstrukciókat és a társadalombiztosítási rendszereket is, Sok tagország szociális biztonsági rendszereket összekapcsoló kétoldalú megállapodásokat kötött, ami részben segíthet elkerülni a társadalombiztosítási rendszerekbe való járulékfizetéshez kapcsolódó problémákat; ezek a megállapodások azonban általában nem térnek ki a nemzetközi hozzájárulásokra vonatkozó adó. Az olyan foglalkoztatáson alapuló nyugdíjkonstrukciók esetében, amelyhez a munkáltató és a munkavállalók egyaránt hozzájárulnak, a rendelkezés mindkét hozzájárulásra vonatkozik. Emellett a rendelkezés nem korlátozódik a hozzájárulások levonhatóságának kérdésére, mivel a hozzájárulásokra vonatkozó adóztatás minden vonatkozására kiterjed a nyugdíjkonstrukcióból ellátásban részesülő magánszemély tekintetében. A rendelkezés tehát olyan kérdésekkel foglakozik, hogy meg kell-e adóztatni a munkavállalót a munkáltatói hozzájárulás formájában kapott, munkaviszonyból származó juttatás után, és hogy a hozzájárulásokból származó befektetési jövedelmet meg kell-e adóztatni, amikor ahhoz a munkavállaló hozzájut. Nem foglalkozik azonban a nyugdíjalap jövedelmének adóztatásával (ezzel a kérdéssel az alábbi 69. bekezdés foglalkozik). Azok a szerződő államok, amelyek a rendelkezés hatókörét ezek közül bármely tekintetben módosítani kívánják, a kétoldalú tárgyalások során ezt megtehetik.

B. A rendelkezés célja

36. A rendelkezés célja annak biztosítása, hogy a külföldön dolgozó magánszemélyek által a hazai nyugdíjkonstrukcióba befizetett hozzájárulások adójogi szabályai lehetőleg ne tartsák vissza őket a külföldi munka elfogadásától. A rendelkezés először megkísérel egyenlőségjelet tenni a két ország nyugdíjrendszere közé, majd limiteket állítani azokra a hozzájárulásokra, amelyekre az adókedvezmény vonatkozik, a két ország törvényei által meghatározott határértékek alapján.

C. Ajánlott rendelkezés

37. Az alábbiakban annak a rendelkezésnek a javasolt szövege olvasható, amelyik beilleszthető lenne a kétoldalú egyezményekbe a fentebb felvetett problémák kezelésére:

„1. Az egyik Szerződő Államban szolgáltatást végző magánszemély által vagy nevében a másik Szerződő Államban létrehozott és adójogi szempontból elismert nyugdíjkonstrukcióba befizetett hozzájárulásokat – a magánszemély által az adott Államban fizetendő adó, illetve a vállalkozásnak az adott Államban megadóztatható nyeresége kiszámítása szempontjából – az adott Államban ugyanúgy kell kezelni, és ugyanazok a feltételek és korlátozások vonatkoznak rájuk, mint az adott Államban létrehozott és adózási szempontból elismert nyugdíjkonstrukcióba befizetett hozzájárulásokra, feltéve, hogy:

(a) a magánszemély nem volt belföldi illetőségű abban az Államban, és részt vett a nyugdíjkonstrukcióban közvetlenül azelőtt, hogy megkezdte a szolgáltatások nyújtását abban az Államban, és

(b) annak az Államnak az illetékes hatósága elismeri, hogy az alkalmazott nyugdíjkonstrukció általában megfelel az ott adójogi szempontból elismert nyugdíjrendszernek.

2. Az 1. bekezdés értelmezésében:

(a) a »nyugdíjkonstrukció« egy olyan megállapodást jelent, amelyben a magánszemély azért vesz részt, hogy biztosítsa magának az 1. bekezdésben említett szolgáltatások után járó nyugellátást, és

(b) egy államban akkor ismernek el egy nyugdíjkonstrukciót adójogi szempontból, ha a konstrukcióba fizetett járulékok az adott Államban adókedvezményre jogosítanak.”

38. A fenti rendelkezés csak az egy, vagy két Szerződő Államban létrehozott nyugdíjkonstrukció(k)ra vonatkozik. Mivel nem szokatlan, hogy egy magánszemély egymás után több különböző országban is dolgozik, egyes államok ki kívánhatják terjeszteni a rendelkezés hatályát olyan helyzetekre is, amikor egy magánszemély az egyik szerződő államból a másikba költözik, miközben továbbra is egy harmadik államban létrehozott nyugdíjkonstrukcióba fizet hozzájárulást. Ez a kiterjesztés azonban igazgatási nehézségeket okozhat, amennyiben a befogadó államnak nem állnak rendelkezésére a nyugdíjkonstrukcióra vonatkozó információi (például a harmadik állammal kötött adóegyezmény információcserére vonatkozó rendelkezése révén); továbbá olyan helyzetet eredményezhet, amelyben a kedvezmény nyújtása nem kölcsönös alapon történik, mert a harmadik állam nem biztosít hasonló kedvezményt az adott harmadik államban létrehozott nyugdíjkonstrukcióba hozzájárulást fizető magánszemélyek részére. Azok az államok, amelyek e nehézségek ellenére a harmadik államokban létrehozott alapokra is ki kívánják terjeszteni a javasolt rendelkezés hatályát, ezt a javasolt rendelkezés egy alternatív változatásnak elfogadásával tehetik meg, melynek lehetséges megfogalmazása a következő:

1. Az egyik Szerződő Államban szolgáltatást végző magánszemély által vagy nevében olyan nyugdíjkonstrukcióba befizetett hozzájárulásokat,
   a) amelyet adózási szempontból a másik Szerződő Államban elismernek,
   b) amelyben a magánszemély közvetlenül az elsőként említett Államban történő szolgáltatásnyújtás megkezdése előtt részt vett,
   c) amelyben a magánszemély részt vett azon idő alatt, amíg a másik Államban szolgáltatásokat nyújtott, vagy ott belföldi illetőségű volt, és
   d) amelyet az elsőként említett Állam illetékes hatósága az adott Államban adózási szempontból elismert nyugdíjkonstrukciónak ismer el,
   e) a magánszemély által az elsőként említett Államban fizetendő adó megállapítása, illetve
   f) a vállalkozásnak az elsőként említett Államban megadóztatható nyeresége megállapítása szempontjából abban az Államban ugyanúgy kell kezelni, és ugyanazok a feltételek és korlátozások vonatkoznak rájuk, mint az adott Államban adózási szempontból elismert nyugdíjkonstrukcióba befizetett hozzájárulások esetében.
2. Az 1. bekezdés értelmezésében:
   a) a „nyugdíjkonstrukció” kifejezés olyan megállapodást jelent, amelyben a magánszemély azért vesz részt, hogy biztosítsa az 1. bekezdésben említett szolgáltatások után járó nyugellátást; továbbá
   b) egy nyugdíjkonstrukció adózási szempontból akkor elismert egy Államban, ha az abba történő befizetések adókedvezményre jogosítanak az adott Államban.

D. A javasolt rendelkezés jellemzői

39. Az alábbi bekezdésekben a fenti 37. bekezdésben található javasolt rendelkezés fő jellemzőivel foglakozunk.

40. A javasolt rendelkezés 1. bekezdése meghatározza azon magánszemélyek és hozzájárulások jellemzőit, amelyek tekintetében a rendelkezés alkalmazandó. Rendelkezik arról az elvről is, hogy az egyik szerződő államban (befogadó állam) szolgáltatást végző magánszemély által vagy nevében a másik szerződő államban (saját állam) egy adott nyugdíjkonstrukcióba fizetett hozzájárulásokat a befogadó államban adójogi szempontból ugyanúgy kell kezelni, és ugyanazon feltételek és korlátozások vonatkoznak rájuk, mint a befogadó állam belföldi nyugdíjkonstrukcióiba fizetett hozzájárulásokra.

41. A hazai nyugdíjkonstrukcióba fizetett hozzájárulások után a felvázolt feltételekkel a saját állam – mint a nyugdíjkonstrukciónak helyet adó ország – vagy a befogadó állam – ahol a hozzájárulás befizetését előidéző gazdasági tevékenységet folytatják – adhat adókedvezményt.

42. Az a megoldás, amikor a saját állam ad kedvezményt, nem feltétlenül hatékony, mivel a munkavállalónak ott valószínűleg kevés adóköteles jövedelme van, vagy egyáltalán nem rendelkezik ilyennel. A gyakorlati szempontok ezért azt sugallják, hogy kedvezőbb, ha a kedvezményt a befogadó ország biztosítja, és ez az a megoldás, amelyet a javasolt rendelkezés alkalmaz.

43. A magánszemély jellemzőit tekintve az 1. bekezdés egyértelműen kijelenti, hogy a befogadó államban való adómentességhez a magánszemély nem lehet belföldi illetőségű a befogadó államban közvetlenül azelőtt, hogy ott elkezd dolgozni.

44. Az 1. bekezdés azonban nem korlátozza a rendelkezés alkalmazását az olyan magánszemélyre, akik belföldi illetőségűvé váltak a befogadó államban. A külföldön dolgozó magánszemélyek, akik belföldi illetőségűek maradnak saját államukban, sokszor továbbra is jogosultak ott a kedvezményre, de ez nem mindig igaz. Ezért a javasolt rendelkezés a befogadó államban dolgozó nem belföldi illetőségű személyekre, valamint a befogadó államban belföldi illetőséget szerző magánszemélyekre is vonatkozik. Egyes tagországok belső jogszabályai a levonhatóságot korlátozhatják a belföldi illetőségűek által viselt járulékokra, és ezek a tagországok esetleg korlátozhatják a javasolt rendelkezést, hogy az tükrözze ezt a gyakorlatot. Ezen túlmenően a nem belföldi illetőségűekre speciális rendszert (alacsony kulccsal történő elkülönült adóztatás) alkalmazó államok kétoldalú tárgyalásaikon megállapodhatnak egy, a belföldi illetőségűekre korlátozott rendelkezésben.

45. Arra az esetre, ha egy magánszemély átmenetileg azért szünteti meg belföldi illetőségét a befogadó országban, hogy egy másik ország lazább szabályokat előíró nyugdíjrendszeréhez csatlakozzon, az egyes államok esetleg szükségesnek érezhetik olyan rendelkezés alkalmazását, amelyik kizárja a visszaélés lehetőségét. Az ilyen rendelkezés egyik feltétele lehetne az állampolgárság, amely kizárná a javasolt rendelkezés hatálya alól azokat a magánszemélyeket, akik a befogadó állam állampolgárai.

46. Amint már felhívtuk rá a figyelmet, nem szokatlan, hogy egy magánszemély egymás után több különböző országban is dolgozik; a javasolt rendelkezés ezért nem korlátozódik azokra a magánszemélyekre, akik belföldi illetőségűek voltak a saját államukban közvetlenül azelőtt, hogy megkezdték a szolgáltatások nyújtását a befogadó államban. Kiterjed azokra a magánszemélyekre

is, akik egy harmadik országból érkeznek a befogadó államba, mivel csak azokra a magánszemélyekre érvényesít korlátozásokat, akik nem voltak belföldi illetőségűek a befogadó államban az ottani munkájuk megkezdése előtt. Az 1. cikk azonban az egyik vagy mindkét szerződő államban belföldi illetőségű személyekre korlátozza az Egyezmény hatályát. Ezért az a magánszemély, aki sem a befogadó államban, sem a saját államában – ahol a nyugdíjbiztosítási konstrukciót létrehozzák – nem belföldi illetőségű, kívül esik a két állam közötti egyezmény hatályán.

47. A javasolt rendelkezés nem határozza meg a magánszemély által a befogadó államban végzett munka időtartamát. Felhozható érvként, hogy ha egy magánszemély elég hosszú ideig dolgozik a befogadó államban, akkor az adott állam gyakorlatilag a saját országává válik, és ebben az esetben a rendelkezés nem alkalmazható a továbbiakban. Valóban, egyes befogadó országok már az ideiglenesen ott tartózkodó magánszemélyekre korlátozzák a külföldi nyugdíjjárulékokra vonatkozó kedvezményeket.

48. Ezenkívül hasznos lehet egy időkorlát meghatározása a fenti 45. bekezdésben említett visszaélés megakadályozásának szempontjából. Kétoldalú tárgyalásaikon az egyes országok helyénvalónak tarthatják időkorlátozás bevezetését, amely megszabná, hogy egy magánszemély meddig nyújthat szolgáltatásokat a befogadó államban, amely időszak letelte után a javasolt rendelkezésben biztosított kedvezmények már nem lennének alkalmazhatók.

49. A járulékok jellemzőit illetően az 1. bekezdés több feltételt ír elő. Egyértelművé teszi, hogy a rendelkezés csak a magánszemély által vagy a nevében a saját államban létrehozott és adózási szempontból elismert nyugdíjkonstrukcióba befizetett hozzájárulásokra vonatkozik. Az „adózási szempontból elismert" kifejezést a javasolt rendelkezés *2.* bekezdésének *(b)* pontja határozza meg részletesen. Az „által vagy nevében" kifejezés mind a magánszemély által közvetlenül fizetett hozzájárulásokra vonatkozik, mind azokra, amelyeket egy munkáltató vagy más fél (például házastárs) az adott magánszemély nevében fizet. Bár a 24. cikk 4. bekezdése biztosítja, hogy a munkáltató által a másik szerződő államban belföldi illetőségű nyugdíjalapba befizetett hozzájárulás ugyanolyan feltételek mellett legyen levonható, mint a saját államban belföldi illetőségű nyugdíjalapba befizetett hozzájárulás, az a rendelkezés nem feltétlenül elegendő annak biztosításához, hogy a munkáltató belföldi, illetve külföldi nyugdíjalapokba fizetett hozzájárulásait egyformán kezeljék. Ez a helyzet áll fenn például, ha a munkáltató külföldi nyugdíjalapba fizetett hozzájárulásait a munkavállalóknak fizetett, adóköteles juttatásként kezelik, vagy ha a munkáltatói hozzájárulás levonhatósága nem attól függ, hogy az alap belföldi illetőségű-e, hanem más feltételektől (például az adóhatóságnál

történő regisztrációtól vagy iroda meglététől), amelyek általában a külföldi nyugdíjalapok kizárását eredményezik. Ezért a javasolt rendelkezés kiterjed a munkáltatói hozzájárulásokra is, annak ellenére, hogy a 24. cikk 4. bekezdése egyes esetekben már hasonló kedvezményt biztosíthat.

50. A második követelmény az, hogy a járulékot a saját állam olyan rendszerébe kell befizetni, amelyről a befogadó állam illetékes hatósága elismeri, hogy az általában megfelel egy, a befogadó állam által adózási szempontból elfogadott rendszernek. Az alapelv tehát az, hogy csak az elismert rendszerekbe teljesített befizetések jogosultak kedvezményre a tagországokban. Ez a korlátozás természetesen nem feltétlenül biztosít egyenlő adóelbánást a magánszemély külföldi, illetve saját országában való munkavégzése során befizetett járulékokat tekintve. Amennyiben a befogadó államnak a nyugdíjrendszer elismerésére vonatkozó szabályai szigorúbbak, mint a saját államéi, a magánszemély tapasztalhatja, hogy a saját országa nyugdíjrendszerébe való járulékfizetéseit hátrányosabban kezelték, amikor a befogadó országban dolgozott, mint amikor a saját országában.

51. Ha azonban olyan hozzájárulások kapnának kedvezményt, amelyek nem felelnek meg – legalábbis nagy vonalakban – az elismert nemzeti rendszereknek, az nem lenne összhangban azzal a kinyilvánított céllal, hogy a külföldi konstrukciókba fizetett hozzájárulások lehetőség szerint egyenlő adóelbánásban részesüljenek. Ez ugyanis azt jelenté, hogy a befogadó államban nyújtott kedvezmény összege a saját állam jogszabályaitól függne. Ezenkívül nehéz volna megindokolni azt, hogy miért kezelünk ugyanott dolgozó magánszemélyeket eltérő módon attól függően, hogy hazai vagy külföldi nyugdíjrendszerhez csatlakoztak (ez utóbbi esetben még országok szerint is megkülönböztetést tennénk). Ez a nehézség elkerülhető azzal, hogy a javasolt rendelkezés olyan rendszerekre korlátozódik, amelyek általában megfelelnek a befogadó ország rendszereinek.

52. A javasolt rendelkezés világossá teszi, hogy a befogadó állam illetékes hatóságának feladata eldönteni azt, hogy a saját állambeli rendszer általában megfelel-e a befogadó államban elismert rendszereknek. Az egyes államok kétoldalú tárgyalásaik során konkrétan rögzíthetik, hogy a rendelkezés mely meglévő konstrukciókra alkalmazandó, vagy megállapodhatnak abban, hogy az illetékes hatóság hogyan értelmezi az „általában megfelelő” kifejezést; például hogy azt milyen tágan értelmezi, és milyen feltételeket szab.

53. A rendelkezés azokra a hozzájárulásokra korlátozódik, amelyeket a magánszemély a befogadó államban nyújtott szolgáltatások megkezdése előtt fizetett valamely konstrukcióba. Ez azt jelenti, hogy az olyan új nyugdíjrendsze-

rekbe való befizetések, amelyekhez a munkavállaló a befogadó államban töltött idő alatt csatlakozik, nem tartoznak a javasolt rendelkezés hatálya alá.

54. Elismerjük azonban, hogy szükség lehet különös rendelkezésekre arra az esetre, amikor az új nyugdíjkonstrukció felváltja a régit. Például néhány tagországban általános gyakorlat, hogy ha egy társaságot megvesz egy másik társaság, a munkavállalóknak a társaságnál működő nyugdíjkonstrukcióját felmondja, és új nyugdíjkonstrukciót indít. Ezért az egyes államok kétoldalú tárgyalásaikon kiegészíthetik a rendelkezést úgy, hogy az kiterjedjen az ilyen egymást felváltó rendszerekre; ez megtehető úgy, hogy a javasolt rendelkezés 2. bekezdését kiegészítik az alábbi albekezdéssel:

c) egy a Szerződő Állam illetékes hatósága által az 1. bekezdés *b)* albekezdése értelmében elfogadott nyugdíjkonstrukciót felváltó, de alapjaiban ahhoz hasonló nyugdíjkonstrukciót az így elfogadott nyugdíjkonstrukciónak kell tekinteni.

55. Az 1. bekezdés meghatározza, milyen kedvezményt nyújt a befogadó állam, ha a magánszemély és a járulékok jellemzői kielégítik a rendelkezés feltételeit. Röviden: a járulék tekintetében olyan adóelbánást kell alkalmazni, amelyet akkor alkalmaznának, ha a járulékfizetést a befogadó államban létrehozott rendszerbe teljesítették volna. A hozzájárulás tehát ugyanolyan adókedvezményre jogosult (azaz levonható) mind a magánszemély, mind a munkáltató esetében (amennyiben a munkáltató alkalmazza a magánszemélyt, és fizeti a hozzájárulást), mintha a befizetést a befogadó állambeli konstrukcióba teljesítették volna. Emellett ugyanolyan adóelbánás alá kell vonni azt a munkaviszonyból származó juttatást, amelyben a munkáltató a munkavállalót egy nyugdíjkonstrukcióba fizetett hozzájárulás formájában részesíti, függetlenül attól, hogy a befizetés külföldi vagy helyi konstrukcióba történik-e (lásd az alábbi 58. bekezdést).

56. Ez az intézkedés természetesen nem feltétlenül biztosít egyenlő adóelbánást a magánszemély külföldi, illetve saját országában való munkavégzése során befizetett járulékokat tekintve. Itt is hasonló megfontolások érvényesülnek, mint a fenti 50. és 51. bekezdésben említettek. Az intézkedés azonban garantálja az ugyanott dolgozók által befizetett járulékok egyenlő kezelését. Vegyük a következő példát. A saját ország a jövedelem 18 százalékában, míg a befogadó ország a jövedelem 20 százalékában korlátozza a nyugdíjjárulékra vonatkozó kedvezményt. A 37. bekezdésben javasolt rendelkezés alapján a befogadó államnak a saját 20 százalékos limitje szerint kellene kedvezményt nyújtania. Azoknak az országoknak, amelyek a saját ország limitjét kívánják alkalmazni, ennek megfelelően kell módosítaniuk a rendelkezés szövegét.

57. A kedvezmény összege és megadásának módja attól függ, hogy a befogadó állam adótörvényei hogyan kezelik a nyugdíjjárulékokat. Ezek rendezik az olyan kérdéseket, hogy vajon a hozzájárulások teljesen vagy csak részben jogosultak-e kedvezményre, és hogy a kedvezményt az adóköteles jövedelemből való levonásként kell-e nyújtani (és ha igen, akkor melyik jövedelmet kell figyelembe venni, magánszemély esetében például csak a munkaviszonyból származót vagy a vállalkozói jövedelmet is), vagy mint adójóváírást.

58. Egy foglalkoztatáson alapuló nyugdíjkonstrukcióban részt vevő magánszemély esetében a külföldi munkára való kirendelés nem csak azt jelentheti, hogy megszűnik a munkavállaló jogosultsága az adókedvezményre a saját országában befizetett nyugdíjcélú hozzájárulás után. Azt is maga után vonhatja, hogy a nyugdíjrendszerbe fizetett munkáltatói hozzájárulást a munkavállaló adóköteles jövedelmének tekintik. Egyes tagországokban a munkavállalókat megadóztatják a saját országukban folytatott munkavégzés idején a hazai rendszerekbe fizetett munkáltatói hozzájárulás után, míg más országokban ezek a járulékok adómentesek maradnak. Mivel a javasolt rendelkezés mind a munkáltatói, mind a munkavállalói hozzájárulásokra vonatkozik, biztosítja, hogy a munkáltatói hozzájárulásokat a munkavállalók adókötelezettsége szempontjából ugyanúgy kezeljék, mint a hazai rendszerekbe fizetett hozzájárulásokat.

59. A 2. bekezdés *a)* albekezdése meghatározza, hogyan értelmezendő egy nyugdíjkonstrukció az 1. bekezdés szempontjából. Világossá teszi, hogy ebben az értelmezésben a nyugdíjbiztosítás egy olyan megállapodást jelent, amelyben a befizetést teljesítő magánszemély azért vesz részt, hogy biztosítsa magának a nyugellátást. Az ellátásnak a befogadó államban nyújtott szolgáltatásokra kell vonatkoznia. A nyugdíjbiztosításnak a fent említett feltételek mindegyikét ki kell elégítenie ahhoz, hogy feljogosítson a javasolt rendelkezés szerinti kedvezményre.

60. A 2. bekezdés *a)* albekezdése a magánszemélynek a nyugdíjbiztosításban nyugellátás biztosítása céljából való részvételére hivatkozik. E meghatározás célja annak biztosítása, hogy a nyugdíjba vonulás után rendszeresen fizetett nyugdíjon kívüli ellátás – például a nyugdíjba vonuláskor teljesített egyösszegű kifizetés – céljából teljesített befizetések is jogosultak legyenek a rendelkezés által nyújtott kedvezményekre.

61. Az eredeti meghatározás szerint a nyugdíjbiztosítás egy „megállapodás”. E tág fogalom használatának célja, hogy felölelje mindazokat a formákat (legyen az társadalombiztosítási, foglalkoztatáson alapuló vagy egyéni nyugdíjkonstrukció), amelyeket a nyugdíjkonstrukciók a különböző tagországokban ölthetnek.

62. Bár a 2. bekezdés *a)* albekezdése meghatározza, hogy a nyugdíjkonstrukcióban olyan magánszemélynek kell részt vennie, aki az 1. bekezdésben meghatározott szolgáltatásokat nyújt, nem utal a konstrukcióban való részvétel által biztosított nyugellátás után jövedelmet szerző személy kilétére. Ennek az a célja, hogy a hozzájárulások más kedvezményezett (például túlélő házastárs, élettárs vagy gyermekek) nyugellátását szolgáló része jogosult legyen a javasolt rendelkezés által biztosított kedvezményre.

63. A nyugdíjbiztosítás meghatározása nem tesz különbséget az államnak a foglalkoztatáson alapuló nyugdíjbiztosítása és a hasonló magánnyugdíj-biztosítások között. A rendelkezés hatálya mindkét biztosításra kiterjed. A rendelkezés tehát kiterjed a társadalombiztosítási konstrukciókra, amennyiben az azokba fizetett hozzájárulás a magánszemély által a befogadó államban – munkavállalóként vagy függetlenként – nyújtott szolgáltatásokkal kapcsolatban befizetettnek tekinthető.

64. A 2. bekezdés *a)* albekezdése pontosabban határozza meg az „adózási szempontból elismert" fordulatot. Mivel a rendelkezés célja annak biztosítása, hogy – amennyire lehetséges – a hozzájárulások adózás szempontjából ne részesüljenek se kedvezőbb, se kedvezőtlenebb elbírálásban, mint amilyenben akkor részesülnének, ha a magánszemély a saját államában lenne belföldi illetőségű, helyénvaló a rendelkezés hatályát azokra a hozzájárulásokra korlátozni, amelyek kedvezményre lennének jogosultak, ha a magánszemély a saját államában maradt volna. A rendelkezés ezt a célt úgy kívánja elérni, hogy hatálya egy adott biztosításra befizetett járulékra akkor terjed ki, ha az ilyen biztosításra fizetett járulékok abban az államban jogosultak lennének kedvezményre.

65. Ez az egyenlő elbánás garantálására törekvő módszer azt feltételezi, hogy minden tagországban csak az elismert nyugdíjbiztosításra befizetett járulékok jogosultak kedvezményre. A nyugdíjbiztosításra fizetett hozzájárulások adójogi elbírálása a tagországok adórendszereiben eltérhet ettől a feltevéstől. Elfogadható az, ha kétoldalú tárgyalásaikon az egyes országok tovább kívánják pontosítani azon nyugdíjbiztosítások jogosultságának a feltételeit, amelyek összhangban vannak az Egyezményt aláíró felek erre vonatkozó belső törvényeivel. Szükségesnek tarthatják a rendelkezésben használt további kifejezések – például „szolgáltatást végez" és „szolgáltatásokat nyújt" – meghatározását is.

A nyugdíjra vonatkozó jogok hordozhatóságának adójogi akadályai

66. Egy másik kérdés, amely a munkaerő nemzetközi mobilitásához is kapcsolódik, a nyugdíjra vonatkozó jogoknak az egyik szerződő államban létrehozott nyugdíjkonstrukcióból egy másik, a másik szerződő államban található nyug-

díjkonstrukcióba történő átviteléből eredő esetleges adóügyi következményekhez kapcsolódik. Gyakori, hogy amikor egy magánszemély átlép az egyik munkáltatótól egy másikhoz, az első munkaviszonyhoz kapcsolódó nyugdíjkonstrukcióban szerzett, nyugdíjra vonatkozó jogokat átviszi egy másik, a második munkaviszonyra vonatkozó nyugdíjkonstrukcióba. Hasonló konstrukciók létezhetnek a nyugdíjra vonatkozó jogoknak egyéni nyugdíjkonstrukcióba történő átvitelére, illetve onnan történő áthozatalára is.

67. A jogok ilyen átvitele általában befizetéssel jár, melynek összege a magánszemély nyugdíjra vonatkozó jogainak – az átvitelkor érvényes – biztosításmatematikai értékének, vagy az adott magánszemély tekintetében az adott konstrukcióban felhalmozott hozzájárulások és hozamok értékének felel meg. Ez a befizetés történhet közvetlenül az első nyugdíjkonstrukcióból a másodikba; vagy történhet úgy, hogy a magánszemélynek be kell fizetnie az új nyugdíjkonstrukcióba az előző konstrukcióból való kilépéskor kapott összeget, vagy annak egy részét. Mindkét esetben gyakori, hogy az adórendszer lehetővé teszi ilyen átlépések adómentes lebonyolítását, amennyiben azok teljes mértékben országon belüliek.

68. Problémák merülhetnek azonban fel akkor, ha az egyik szerződő állambeli nyugdíjkonstrukcióból a másik állambeli konstrukcióba történik az átlépés. Ilyen esetben az a szerződő állam, amelyben a magánszemély tartózkodik, az átlépésből eredő befizetést adóköteles juttatásnak tekintheti. Hasonló probléma merül fel akkor, ha a befizetés olyan államban létrehozott konstrukcióból történik, amely a vonatkozó adóegyezmény értelmében az abból az államból eredő nyugdíj-kifizetések forrásadóztatására jogosult, mivel lehetséges, hogy ez az állam az adóztatási jogát a konstrukcióból eredő minden juttatásra alkalmazni akarja. Azok a szerződő államok, amelyek foglakozni kívánnak ezzel a kérdéssel, beilleszthetnek egy rendelkezést, melynek lehetséges megfogalmazása a következő:

> Az egyik Szerződő Államban létrehozott és adózási szempontból elismert nyugdíjkonstrukcióban a másik Szerződő Államban belföldi illetőségű magánszemély javára felhalmozódott nyugdíjra vonatkozó jogok vagy nyugdíj-összegek esetén ezeknek a jogoknak vagy összegeknek az adott másik Szerződő Államban létrehozott és adózási szempontból elismert nyugdíjkonstrukcióba történő átvitelét adózási szempontból mindegyik Államban ugyanúgy kezelik, és ugyanazok a feltételek és korlátozások vonatkoznak rájuk, mintha az adott Államban létrehozott és adózási szempontból elismert egyik nyugdíjkonstrukcióból az ugyanott létrehozott és adózási szempontból elismert másik nyugdíjkonstrukcióba vitték volna át azokat.

A fenti rendelkezés módosítható úgy, hogy kiterjedjen a harmadik államokban létrehozott és elismert nyugdíjkonstrukciókba befizetett hozzájárulásokra, illetve azokból történő kifizetésekre is (ez azonban a fenti 38. bekezdés bevezetésében bemutatott problémákhoz hasonló problémákat vethet fel).

A nyugdíjalapok jövedelmének mentessége

69. Amennyiben két állam a belső törvényei értelmében hasonló megközelítést alkalmaz, és általában adómentessé teszi a területén létrehozott nyugdíjalapok befektetési jövedelmét, ezek az államok ezt a mentességet ki kívánhatják terjeszteni az egyik államban létrehozott nyugdíjalap által a másik államban szerzett befektetési jövedelemre is, hogy nagyobb semlegességet érhessenek el a tőke elhelyezése tekintetében. Ennek érdekében az államok egy rendelkezést illeszthetnek be egyezményeikbe, melynek lehetséges megfogalmazása a következő:

> Tekintet nélkül ennek az Egyezménynek a rendelkezéseire, az egyik Szerződő Államban keletkező, a másik Szerződő Államban belföldi illetőségű – kizárólag nyugdíjellátás igazgatása vagy nyújtása céljára létrehozott és működtetett, az elsőként említett Állam illetékes hatósága által az adott Államban adózási szempontból nyugdíjkonstrukciónak elismert konstrukcióhoz lényegében hasonló konstrukciónak elismert – személy által szerzett jövedelem mentesül az adó alól abban az Államban.

Észrevétel a szövegmagyarázattal kapcsolatban

70. A 24. és 26. bekezdés kapcsán *Hollandia* azon a véleményen van, hogy a társadalombiztosítási kifizetések bizonyos körülmények esetén a 15. cikk hatálya alá eshetnek, amennyiben kifizetésükre a munkaviszony fennmaradása mellett kerül sor.

A 19. CIKK SZÖVEGMAGYARÁZATA A KÖZSZOLGÁLATI DÍJAZÁS ADÓZÁSÁT ILLETŐEN

1. Ez a cikk a közszolgálat teljesítése után fizetett bérekre, fizetésekre és egyéb hasonló díjazásokra, valamint a nyugdíjakra vonatkozik. A régi kétoldalú egyezmények hasonló rendelkezéseket tartalmaztak abból a célból, hogy megfeleljenek a nemzetközi udvariassági szabályoknak és a szuverén államok egymás iránti kölcsönös tiszteletének. Ezért ezeknek meglehetősen korlátozott volt a hatályuk. A 19. cikk fontossága és alkalmazási köre azonban megnőtt annak a ténynek köszönhetően, hogy miután az állami szektor sok országban megerősödött, a külszolgálati tevékenység számottevően bővült. Az 1963-as Egyezménytervezet 19. cikke 1. bekezdésének eredeti változata szerint a kifizető állam volt jogosult adóztatni az adott államnak, illetve közigazgatási egységeinek vagy helyi hatóságainak nyújtott szolgáltatások után teljesített kifizetéseket. A bekezdés a „megadóztatható" kifejezést használta, és ez nem jelentett kizárólagos adóztatási jogot.

2. Az 1977-es Modellegyezményben az 1. bekezdést kettéválasztották; az 1. bekezdés foglalkozik a bérekkel, fizetésekkel és – a nyugdíj kivételével – más hasonló díjazásokkal, míg a 2. bekezdés a nyugdíjakat érinti. Szemben az eredeti rendelkezéssel, az 1. és a 2. bekezdés *a)* albekezdése mindkét esetben azon az elven alapul, hogy a kifizető állam kizárólagos joggal rendelkezik a kifizetések adóztatását illetően. Az egyezményeikben a kettős adóztatás elkerülésére általában az adóbeszámítási módszert alkalmazó országok így – eltérve ettől a módszertől – kötelesek mentesíteni az adó alól az 1. és a 2. bekezdés szerint belföldi illetőségű személyeiknek teljesített kifizetéseket. Amennyiben a kettős adóztatás elkerülésére mindkét szerződő állam a mentesítési módszert alkalmazza, továbbra is használható a „megadóztatható" kifejezés a „csak… adóztatható meg" helyett. Az ilyen országok esetében az eredmény természetesen ugyanaz lesz, függetlenül attól, hogy a két kifejezés közül melyiket használják. Magától értetődő, hogy a „csak… adóztatható meg" kifejezés egyik szerződő államot sem gátolhatja meg abban, hogy a belföldi illetőségű személyei más forrásból származó jövedelmére alkalmazandó adókulcs meghatározásakor figyelembe vegye az 1. és a 2. bekezdés *a)* albekezdése szerint mentesített jöve-

delmet. Olyan sok – OECD-tagországok által kötött – hatályos egyezményben szerepel az az elv, hogy a kizárólagos adóztatási jogot a kifizető államnak ítélik oda, hogy az már nemzetközileg elfogadottnak tekinthető. Ez megfelel a cikk alapjául szolgáló nemzetközi udvariassági elvnek, valamint A diplomáciai és konzuli kapcsolatokról szóló bécsi egyezmények rendelkezéseinek. Meg kell azonban jegyezni, hogy a cikk nem kívánja korlátozni a nemzetközi törvényekből eredő bármely szabály alkalmazását a diplomáciai testületek és konzuli hivatalok vonatkozásában (lásd a 28. cikket), de foglalkozik azokkal az esetekkel, amelyekre az ilyen szabályok nem térnek ki.

2.1 1994-ben az 1. bekezdés tovább módosult úgy, hogy a „díjazás" szót a „bérek, fizetések és egyéb hasonló díjazás" fordulat váltotta fel. E módosítás célja a cikk alkalmazási területének tisztázása volt, ami csak a közalkalmazottakra és a korábbi munkaviszonyuk után az államtól nyugdíjban részesülő személyekre vonatkozik, az olyan személyekre nem, akik önálló szolgáltatásokat nyújtanak egy államnak, illetve az ilyen szolgáltatások után nyugdíjban részesülnek.

2.2 A tagországok a „fizetett bérek, fizetések és egyéb hasonló díjazás" kifejezést általában úgy értelmezik, hogy az magában foglalja az államnak, illetve közigazgatási egységeinek vagy helyi hatóságainak nyújtott szolgáltatásokkal kapcsolatban kapott természetbeni juttatásokat is (például lakás- vagy gépkocsihasználat, egészség- és életbiztosítás, klubtagság).

3. A cikk rendelkezései nemcsak az állam által teljesített kifizetésekre alkalmazandók, hanem az annak közigazgatási egységei vagy helyi hatóságai (tagállamok, régiók, tartományok, *départements,* kantonok, körzetek, *arrondissements, Kreise,* helyhatóságok vagy helyhatósági csoportok stb.) által teljesített kifizetésekre is.

4. Az 1. bekezdés *b)* albekezdése tartalmaz egy kivételt a kifizető állam kizárólagos adóztatási jogának elve alól. Ezt annak tükrében kell értelmezni, hogy a fent említett Bécsi Egyezmények megengedik a fogadó államnak, hogy a diplomáciai testületek és konzuli hivatalok bizonyos kategóriájú – abban az államban állandó lakhellyel vagy állampolgársággal rendelkező – alkalmazottainak fizetett díjazást megadóztassák. Tekintve, hogy a nyugállományba vonult köztisztviselők nyugdíját adózás szempontjából ugyanúgy kellene kezelni, mint ahogyan az aktív szolgálati idejük alatt nekik fizetett bért és fizetést, a 2. bekezdés *b)* albekezdésébe egy ugyanolyan értelmű kivételt foglaltak a nyugdíjakat illetően, mint az 1. bekezdés *b)* albekezdésébe. Mivel az 1. bekezdés *b)* albekezdése *(ii)* pontjában foglalt feltétel nem lehet érvényes a nyugdíjasokra, a fogadó állam nyugdíj-adóztatási jogának egyetlen előfeltéte-

le az, hogy a nyugdíjas az adott állam belföldi illetőségű személye és állampolgára legyen.

5. Az 1963-as Egyezménytervezet 19. cikke szerint az államnak, illetve közigazgatási egységeinek vagy helyi hatóságainak nyújtott szolgáltatásokat „állami jellegű feladatok teljesítése során" kellett nyújtani. Az 1977-es Modellegyezményből törölték ezt a kifejezést. Egyes OECD-tagországok azonban úgy gondolták, hogy annak kihagyása bővítheti a cikk alkalmazási területét. Az ilyen nézeteket valló szerződő államok és azok, amelyek nem tartják kívánatosnak az efféle bővítést, kétoldalú egyezményeikben továbbra is használhatják, és – lehetőség szerint – meghatározhatják az „állami jellegű feladatok teljesítése során" kifejezést.

   5.1 Míg a „nyugdíj" kifejezés a szó szokásos értelmében csak a rendszeres kifizetésekre vonatkozik, a 2. bekezdésbe 2005-ben beillesztett, „hasonló díjazások" kifejezés kellően tág ahhoz, hogy a nem rendszeres kifizetéseket is lefedje. Egy egyszeri összeg például, amelyet a munkaviszony megszűnése után a rendszeres nyugdíj helyett fizetnek ki egy volt állami alkalmazott részére, a cikk 2. bekezdésének hatálya alá eshet. Az, hogy az ilyen körülmények között fizetett egyszeri összeg nyugdíjhoz hasonló, a 2. bekezdés hatálya alá eső díjazásnak, vagy munkavégzésért nyújtott, az 1. bekezdés hatálya alá eső végső díjazásnak minősül-e, az olyan objektív kérdés, amely a 18. cikk szövegmagyarázatának 5. bekezdésében bemutatott tényezők fényében ítélhető meg.

   5.2 Meg kell jegyezni, hogy a 2. bekezdés a) albekezdésében szereplő „általuk létrehozott alapokból" arra a helyzetre vonatkozik, amikor a nyugdíjat nem közvetlenül az állam, illetve annak közigazgatási egysége vagy helyhatósága fizeti, hanem azt egy állami testület által létrehozott alapból teljesítik. Nem szükséges az sem, hogy az alap eredeti tőkéjét az állam, egy közigazgatási egység vagy helyhatóság biztosítsa. A kifejezés az állami testület részére létrehozott, magánszektorbeli irányítás alatt álló alapból történő kifizetésekre is vonatkozik.

   5.3 Probléma merül fel a magánszektorbeli és a közszolgálatért együttesen fizetett nyugdíjak esetében. Gyakran felmerül ez a probléma akkor, amikor valakit a magán- és a közszolgálati szférában is alkalmaztak, és mind a két időszak után egy nyugdíjat kap. Ennek oka lehet az, hogy az illető munkaviszonya során végig ugyanazon nyugdíjkonstrukció tagja volt, vagy az, hogy a nyugdíjra vonatkozó jogai hordozhatóak voltak. A magán- és a közszféra közötti átjárás növekedő tendenciája növelheti ennek a kérdésnek a jelentőségét.

5.4 Egy közalkalmazottnak, aki szolgálatot nyújtott az államnak, majd nyugdíj-jogosultságát az állami nyugdíjkonstrukcióból átvitte egy magán-konstrukcióba, csak a 18. cikk szerint kell adót fizetnie a nyugdíj-kifizetései után, mert a kifizetések nem felelnek meg a 2. bekezdés a) albekezdésében támasztott technikai követelményeknek.

5.5 Ellenkező irányú átvitel – a nyugdíjra vonatkozó jogoknak egy magán nyugdíjkonstrukcióból egy állami konstrukcióba történő átvitele – esetén egyes államok a nyugdíj-kifizetések egészét a 19. cikk szerit adóztatják meg. Más államok azonban a nyugdíj-kifizetéseket a nyugdíjjogosultság forrása szerint arányosan felosztják, azaz egy részét a 18., más részét a 19. cikk szerint adóztatják meg. Ennek során egyes államok úgy tekintik, hogy amennyiben a nyugdíj összegének túlnyomó része az egyik forrásból származik, akkor a nyugdíjat úgy kell kezelni, mint amelyet kizárólag abból a forrásból fizettek. Ismert azonban, hogy az arányos felosztás gyakran jelentős igazgatási nehézségeket vet fel.

5.6 A szerződő államokat aggaszthatja a bevételkiesés vagy az adóztatás kettős elmaradásának lehetősége, amennyiben a nyugdíjakra vonatkozó elbánás a pénznek az állami és a magán nyugdíjkonstrukciók közötti mozgatásával módosítható. Az arányos felosztás révén ez mérsékelhető; azonban annak érdekében, hogy lehetővé tegyék az államiból magán nyugdíjkonstrukcióba átvitt, nyugdíjra vonatkozó jogok arányos felosztását, a szerződő államok kétoldalú tárgyalások során megfontolhatják a 2. bekezdés *a)* albekezdésének kiterjesztését, úgy, hogy vonatkozzon a nyugdíjak és hasonló díjazások azon részére, amelyet az egyik szerződő állam, illetve annak közigazgatási egysége vagy helyhatósága részére nyújtott szolgálatért fizetnek. Ennek a rendelkezésnek egy lehetséges megfogalmazása a következő:

2. *a)* Tekintet nélkül az 1. bekezdés rendelkezéseire, a nyugdíjak és hasonló díjazások azon része, amelyet az egyik Szerződő Állam, illetve annak közigazgatási egysége vagy helyhatósága részére nyújtott szolgálatért fizetnek, csak abban a Szerződő Államban adóztatható meg.

A szerződő államok a kérdést feloldhatják úgy is, hogy minden nyugdíjat azonos elbánás alá vonnak.

6. Nem kell alkalmazni az 1. és a 2. bekezdést, ha a béreket, fizetéseket, nyugdíjakat vagy más hasonló díjazásokat a kifizető állam vagy annak közigazgatási egységei vagy helyi hatóságai által folytatott üzleti tevékenységgel kapcsolatban nyújtják. Ilyenkor a szokásos szabályok alkalmazandók: a bérekre és fizetésekre a 15. cikk, az igazgatósági tiszteletdíjakra és hasonló kifizetésekre a

16. cikk, a művészek és sportolók vonatkozásában a 17. cikk, a nyugdíjak esetében a 18. cikk. A 3. bekezdés alkalmazásától konkrét okok miatt eltekinteni kívánó szerződő államok ezt szabadon megtehetik, és az üzleti tevékenységgel kapcsolatban nyújtott szolgáltatásokat is az 1. és a 2. bekezdés hatálya alá vonhatják. Figyelemmel az egyes közszolgáltatók által betöltött konkrét funkciókra (például államvasutak, posta, állami tulajdonú színházak), a 3. bekezdést megtartani kívánó szerződő államok kétoldalú tárgyalásaik során megállapodhatnak abban, hogy az 1. és a 2. bekezdés hatálya alá vonják az ilyen szervezetek által fizetett béreket, fizetéseket, nyugdíjakat és más hasonló díjazásokat, még akkor is, ha a szervezetekről elmondható, hogy üzleti tevékenységet folytatnak.

Észrevétel a szövegmagyarázattal kapcsolatban

7. *Hollandia* nem tartja magát a 5.4. és 5.6 bekezdésekben foglalt értelmezéshez. A nyugdíj-kifizetéseknek a nyugdíj-jogosultság forrása – magán- vagy állami alkalmazás – alapján történő arányos felosztására Hollandia véleménye szerint akkor is lehetőség van, ha a nyugdíjra vonatkozó jogokat egy államiból egy magán nyugdíjkonstrukcióba viszik át.

A cikkre vonatkozó fenntartások

8. [Törölve.]
9. Az *Egyesült Államok* fenntartja a jogot, hogy megváltozassa a szöveget annak jelzésére, hogy alkalmazását az 1. cikk nem korlátozza.
10. [Törölve.]
11. *Franciaország* fenntartja a jogot, hogy egyezményeiben kikösse: egy szerződő állam, illetve annak közigazgatási egységei vagy helyi hatóságai által az adott államnak, illetve közigazgatási egységeinek vagy hatóságainak nyújtott szolgáltatások ellentételezéseként egy magányszemélynek fizetett bérek, fizetések vagy más hasonló díjazások csak akkor adóztathatók meg abban az államban, ha a magánszemély mindkét szerződő államnak állampolgára. Franciaország fenntartja továbbá álláspontját az 1. bekezdés *b)* albekezdésének *(ii)* pontját illetően, figyelemmel az e rendelkezés által támasztott nehézségekre.
12. [Törölve.]

13. *Franciaország* úgy véli, hogy a 19. cikk alkalmazási körének ki kellene terjednie a következőkre:
   – az államnak, illetve közigazgatási egységeinek vagy helyi hatóságainak közjogi szervezetei által fizetett díjazásra, mivel a kifizető személye kevésbé fontos, mint a jövedelem állami jellege;
   – a művészek és sportolók állami díjazására, összhangban a Modellegyezmény 1995 előtti szövegezésével (a feltételnek az üzleti tevékenységre való alkalmazása nélkül, ami egyébként is ritka ezekben az esetekben), amennyiben a 17. cikk nem tartalmaz a szövegmagyarázatának 14. bekezdésében említettekhez hasonló rendelkezéseket.

A 20. CIKK SZÖVEGMAGYARÁZATA A DIÁKOK ADÓZÁSÁT ILLETŐEN

1. A cikkben meghatározott szabályok a diákok vagy gyakornokok által ellátási, tanulmányi vagy szakmai képzési célra kapott kifizetésekre vonatkoznak. Az érintett diák vagy gyakornok tartózkodási államán kívül eső forrásokból kapott minden ilyen kifizetés mentesül az adó alól abban az országban.

2. A „közvetlenül" szó azért került bele az 1977-es Modellegyezménybe, hogy egyértelmű legyen: a cikk nem terjed ki arra a személyre, aki valaha az egyik szerződő államban belföldi illetőségű volt, de áttette lakhelyét egy harmadik államba, mielőtt a másik szerződő államba látogatott volna.

3. A cikk csak az ellátási, tanulmányi vagy szakmai képzési célra kapott kifizetésekre vonatkozik. Nem vonatkozik tehát arra a kifizetésre, vagy annak bármely részére, amely az összeg címzettje által nyújtott szolgáltatás díjazása, és amely a 15. cikk (illetve szabad foglalkozás esetén a 17. cikk) alá tartozik. Amennyiben azonban a szakmai képzés munkahelyi gyakorlatot is magában foglal, különbséget kell tenni a szolgáltatásért, illetve az ellátási, tanulmányi vagy szakmai képzési célra kapott kifizetések között. Amennyiben a kifizetett összeg a hasonló szolgáltatást nyújtó, nem diák vagy gyakornok személyek részére kifizetett összeghez hasonló, az általában azt jelzi, hogy a kifizetés a szolgáltatásért járó díjazás. Emellett az ellátási, tanulmányi vagy szakmai képzési célra kapott kifizetéseknek meg kell haladniuk azt a költségszintet, amely nagy valószínűséggel szükséges a kedvezményezett ellátásának, tanulmányainak vagy szakmai képzésének biztosításához.

4. A cikk szempontjából az egyik szerződő államban belföldi illetőségű személy által vagy nevében teljesített, illetve egy személynek az adott államban található telephelye által viselt kifizetések nem tekintendők az adott államon kívülről származónak.

A cikkre vonatkozó fenntartás

3. *Ausztrália* és *Új-Zéland* fenntartják a jogot, hogy e cikk alkalmazását a diákokra korlátozzák.

A 21. CIKK SZÖVEGMAGYARÁZATA AZ EGYÉB JÖVEDELEM ADÓZÁSÁT ILLETŐEN

1. Ez a cikk általános szabályt határoz meg arra a jövedelemre, amelyet az Egyezmény előző cikkei nem tárgyaltak. Nem csupán egy konkrét jövedelemkategóriát érint, hanem az olyan forrásokból származó jövedelmet is, amelyre nem történt konkrét utalás. A cikk hatálya nem korlátozódik a szerződő államok egyikében keletkező jövedelemre, hanem kiterjed a harmadik államokból származó jövedelemre is. Amennyiben például egy személy, aki a 4. cikk 1. bekezdésének rendelkezései értelmében két szerződő államban is belföldi illetőségű lehet, ugyanazon cikk 2. vagy 3. bekezdésének rendelkezései értelmében csak a két állam egyikében tekintendő belföldi illetőségűnek, ez a cikk megakadályozza a másik államot abban, hogy megadóztassa az adott személy harmadik államokból származó jövedelmét, még akkor is, ha a belső törvények értelmében a személy e másik államban belföldi illetőségű (lásd még a 4. cikk szövegmagyarázatának 8.2 bekezdését a 4. cikk 2. és 3. bekezdésének hatályáról az e másik állam és harmadik államok között létrejött egyezmények tekintetében).

1. bekezdés

2. Ebben a bekezdésben a kizárólagos adóztatási jogot az illetőség szerinti állam kapja. Két illetőség közötti ellentmondás esetére a harmadik államból származó jövedelem adóztatásának jogát a 4. cikk szerint kell megállapítani.

3. A bekezdésben meghatározott szabály attól függetlenül érvényes, hogy az illetőség szerinti állam gyakorolja-e az adóztatási jogot vagy nem, így amikor a másik szerződő államban keletkezik jövedelem, az az állam még akkor sem vethet ki adót, ha a jövedelmet az elsőként említett államban nem adóztatják meg. Hasonlóképpen, amikor egy harmadik államban keletkezik jövedelem, és a jövedelmet szerző személyt mindkét szerződő állam belföldi illetőségűnek tekinti belső törvényei szerint, a 4. cikk alkalmazásának eredményeképpen a jövedelmet szerző személy csak az egyik szerződő államban minősül belföldi illetőségűnek, és csak ott van teljes körű adókötelezettsége („teljes adókötelezettség”). Ilyen esetben a másik szerződő állam nem vethet ki adót a harmadik államból származó jövedelemre, még akkor sem, ha a jövedelmet

szerző személyt nem adóztatja meg az az állam, amelyikben a 4. cikk szerint belföldi illetőségűnek tekintik. Az adóztatás elmaradásának elkerülése érdekében a szerződő államok megállapodhatnak abban, hogy a cikk hatályát az olyan jövedelemre korlátozzák, amelyet a jövedelmet szerző személy illetősége szerinti államban megadóztatnak, és ennek megfelelően módosíthatják a bekezdés rendelkezéseit. Ez a probléma valójában csupán a 23/A cikk szövegmagyarázatának 34. és 35. bekezdésében tárgyalt általános kérdés egy speciális esete.

2. bekezdés

4. Ez a bekezdés kivételt ír elő az 1. bekezdés rendelkezései alól akkor, ha a jövedelem az egyik szerződő állam belföldi illetőségű személyének a másik szerződő államban található telephelye tevékenységéhez kapcsolódik. A bekezdés kiterjed a harmadik államokból származó jövedelemre is. Ilyen esetben az adóztatási jogot az a szerződő állam kapja meg, amelyikben a telephely található. Nem alkalmazandó a 2. bekezdés az olyan ingatlanvagyonra, amelyre a 6. cikk 4. bekezdése szerint a fekvés szerinti államnak *(the state of situs)* van adóztatási joga. (Lásd a 6. cikk szövegmagyarázatának 3. és 4. bekezdését.) Ezért az egyik szerződő államban található olyan ingatlanvagyon, amely ugyanezen állam vállalkozásának a másik szerződő államban található telephelye üzleti vagyonának részét képezi, csak az elsőként említett államban – ahol az ingatlanvagyon található, és ahol a jövedelmet szerző személy belföldi illetőségű – adóztatható. Ez összhangban áll a 13. és a 22. cikkben az ingatlanvagyonra meghatározott szabályokkal, mivel e cikkek 2. bekezdése csak a telephely ingó vagyonára vonatkozik.

5. A bekezdés arra az esetre is kiterjed, amikor a jövedelem kedvezményezettje és kifizetője egyazon szerződő államban belföldi illetőségű, és a jövedelem annak kedvezményezettje másik szerződő államban lévő telephelyéhez rendelhető. Ilyenkor az adóztatási jog arra a szerződő államra száll, amelyikben a telephely található. Amennyiben kettős adóztatás merül fel, az illetőség szerinti államnak kell kedvezményt adnia a 23/A vagy a 23/B cikk rendelkezései szerint. Gondot okozhat azonban az osztalék és a kamat illetőség szerinti államban történő adóztatását illetően az, ha a forrásállam ugyanaz: a 7. és a 23/A cikk kombinációja nem engedi ennek az államnak, hogy az ilyen jövedelmet megadóztassa, míg ha a jövedelmet a másik állam belföldi illetőségű személyének fizették volna, az első állam – az osztalék vagy kamat forrásaként – megadóztathatná az ilyen osztalékot vagy kamatot a 10. és a 11. cikk 2. bekezdésében előírt kulccsal. Azok a szerződő államok, amelyek ezt a helyzetet elfogadhatatlannak tekintik, belefoglalhatnak egyezményeikbe egy olyan

rendelkezést, amelynek értelmében az illetőség szerinti állam – mint az osztalék vagy kamat forrásaként szolgáló állam – jogosult megadóztatni az ilyen jövedelmet a 10. és a 11. cikk 2. bekezdésében előírt kulccsal. Az állam, ahol a telephely található, jóváírást alkalmazna az ilyen adóra a 23/A cikk 2. bekezdésének vagy a 23/B cikk 1. bekezdésének rendelkezései alapján; természetesen ez a jóváírás nem adható meg azokban az esetekben, amikor az az állam, ahol a telephely található, – belső törvényei értelmében – nem adóztatja a telephelynek betudott osztalékot vagy kamatot.

5.1 A bekezdés értelmezésében a jog vagy tulajdon, amellyel kapcsolatban a jövedelmet fizetik, akkor kötődik ténylegesen egy telephelyhez, ha a 7. cikk 2. bekezdésének alkalmazása tekintetében a Bizottság *A nyereség hozzárendelése a telephelyhez című jelentésében*[1] kidolgozott elvek szerint (lásd különösen a jelentés I. részének 72-97. bekezdéseit) az adott jog vagy vagyon „gazdasági" tulajdonjoga a telephelyhez rendelhető. Annak a bekezdésnek a kontextusában a jog vagy vagyon „gazdasági" tulajdonjoga azzal egyenértékű, mintha az a jövedelemadó szempontjából egy önálló vállalkozás tulajdonában állna, az azzal járó előnyökkel és terhekkel (pl. a jog vagy vagyon tulajdonjogához rendelhető jövedelemre való jogosultság, valamint a jog vagy vagyon értékének növekedéséből vagy csökkenéséből eredő potenciális nyereség és veszteség lehetősége).

5.2 A biztosítási tevékenységet folytató vállalkozások telephelye esetében annak megállapításához, hogy egy jog vagy vagyon ténylegesen kötődik-e a telephelyhez, megfelelően figyelembe kell venni a Bizottság jelentésének IV. részében foglalt útmutatást arra vonatkozóan, hogy az adott jogból vagy vagyonból származó jövedelem vagy nyereség figyelembe vehető-e annak megállapításához, hogy a telephely milyen hozamot ér el a hozzá rendelt befektetési eszközök összege után (lásd különösen a IV. rész 165-170. bekezdéseit). Mivel ez az útmutatás általános jellegű, az adóhatóságoknak meg kell fontolniuk egy rugalmas, gyakorlatias módszer alkalmazását, amely figyelembe veszi, hogy a vállalkozás ésszerűen és egységesen alkalmazza az útmutatást azoknak a konkrét eszközöknek a meghatározása céljából, amelyek ténylegesen kötődnek a telephelyhez.

6. A mentesítési módszert (23/A cikk) alkalmazó államok joggal feltételezhetik, hogy a 2. bekezdésben előírt bánásmód arra ösztönözheti az egyik szerződő állam vállalkozását, hogy a másik szerződő államban található telephelyéhez

[1] *Attribution of Profits to Permanent Establishments*, OECD, Paris, 2010. [A *nyereség hozzárendelése a telephelyhez*, OECD, Párizs, 2010.]

rendeljen eszközöket – például részvényeket, kötvényeket vagy szabadalmakat –, hogy azok ott kedvezőbb adóelbánásban részesüljenek. Az ilyen – visszaélésnek minősített – eljárások megakadályozása érdekében egyes államok úgy foglalhatnak állást, hogy a tranzakció fiktív, és emiatt úgy tekintenék az ilyen eszközöket, hogy azok nem kapcsolódnak ténylegesen a telephelyhez. Más államok a 2. bekezdésben egy olyan feltétellel erősíthetik meg pozíciójukat, amely szerint a bekezdés nem vonatkozik azokra az esetekre, amikor a megállapodásokat elsősorban az e rendelkezés által biztosított kedvezmények kihasználása céljából kötötték. Emellett az a követelmény, mely szerint a jognak vagy vagyonnak „ténylegesen kötődnie" kell az ilyen helyszínhez, többet tesz szükségessé annál, mint hogy azt számviteli szempontból a telephely könyveiben mutassák ki.

7. Egyes országok nehézségekkel szembesültek az olyan jövedelem kezelését illetően, amelyik bizonyos nem hagyományos pénzügyi eszközből keletkezik, amikor az érintett felek között különleges kapcsolat áll fenn. Ezek az országok esetleg kiegészíthetik a 21. cikket a következő bekezdéssel:

   „3. Ha az 1. bekezdésben említett személy és egy másik személy közötti vagy mindkettejük és valamely harmadik személy közötti különleges kapcsolat miatt az 1. bekezdésben említett jövedelem összege meghaladja azt az összeget (ha van ilyen), amiben ilyen kapcsolat hiányában állapodtak volna meg, e cikk rendelkezései csak az utóbbi összegre vonatkoznak. Ilyen esetben a jövedelem fennmaradó része a két Szerződő Állam törvényei szerint marad adóköteles, figyelembe véve az Egyezmény egyéb rendelkezéseit."

   Ennek a további bekezdésnek a beillesztése nem hordozhat magában semmilyen célzást a független személyek közötti innovatív pénzügyi tranzakciókra vonatkozó elbánásra, illetve az Egyezmény más rendelkezéseire vonatkozóan.

8. Ez a bekezdés ugyanúgy korlátozza a többi cikkben nem említett jövedelmek adóztatására vonatkozó rendelkezések hatályát, mint ahogy a 11. cikk 6. bekezdése korlátozza a kamat adóztatására vonatkozó rendelkezések alkalmazását. Általánosságban a 11. cikk szövegmagyarázatának 32–34. bekezdéseiben kinyilvánított elvek erre a bekezdésre is vonatkoznak.

9. Bár a korlátozás vonatkozhatna a 21. cikk hatálya alá tartozó bármely jövedelemre, nem valószínű, hogy azt a gyakorlatban olyan kifizetésekre alkalmaznák, mint a tartásdíj vagy a társadalombiztosítási ellátások; sokkal valószínűbb, hogy a korlátozás bizonyos nem hagyományos pénzügyi eszközökre vonatkozó szerződéseket érintene, amelyeknek a körülményei és feltételei a különleges kapcsolat hiányában nem jöttek volna létre. (Lásd a 11. cikk szövegmagyarázatának 21.1 bekezdését.)

10. A 21. cikkben leírt korlátozás két fontos szempontból különbözik a 11. cikkben megfogalmazottól. Először is, a bekezdés megengedi, hogy – ha a szükséges körülmények fennállnak – a nem hagyományos pénzügyi eszközökkel teljesített minden kifizetést túlzottnak tekintsenek. Másodszor, a kamatra vonatkozó cikk hatálya alól kivett jövedelem még mindig tartozhat az Egyezmény valamely más cikkének hatálya alá, ahogy azt a 11. cikk szövegmagyarázatának 35–36. bekezdései kifejtik. A 21. cikk hatálya alá egyébként nem tartozó jövedelemre – a dolog természetéből adódóan – nem vonatkozhat semmilyen más cikk. Ezért, ha a 21. cikkben található korlátozás a jövedelem egy részét kivonja a cikk hatálya alól, akkor az Egyezmény 6–20. cikkei egyáltalán nem alkalmazhatók az ilyen jövedelemre, és az az egyes szerződő államok belső törvényei szerint adóztatható meg.

11. Az Egyezmény egyéb rendelkezései – mint a 23. cikk (kettős adóztatás elkerülése), a 25. cikk (kölcsönös egyeztető eljárás) és a 26. cikk (információcsere) – azonban továbbra is érvényesek az ilyen jövedelemre.

12. [Törölve.]

A cikkre vonatkozó fenntartások

13. *Ausztrália, Chile, Kanada, Mexikó, Portugália,* a *Szlovák Köztársaság* és *Új-Zéland* fenntartják e cikkre vonatkozó álláspontjukat, és meg kívánják őrizni a saját országukban található forrásokból keletkező jövedelmek adóztatásának jogát.

14. *Finnország* és *Svédország* fenn kívánják tartani a jogot, hogy megadóztassanak bizonyos – nem belföldi illetőségű személyeknek fizetett – évjáradékokat és hasonló kifizetéseket, amennyiben azokat az országukban kibocsátott nyugdíjbiztosítás terhére teljesítik.

15. Az *Egyesült Királyság* fenn kívánja tartani a jogot, hogy megadóztassa a belföldi illetőségű személyek által nem belföldi illetőségű személyeknek kifizetett, fenntartásos gyámsági betétből vagy elhunyt személyek vagyonának hagyatéki eljárásából keletkező jövedelmeket.

16. *Belgium,* megelőzendő az adóztatás elmulasztását, fenntartja a jogot, hogy megengedje a jövedelem adóztatását annak az államnak, ahol az keletkezik, ha az illetőség szerinti állam – amelynek egyébként kizárólagos joga lenne adót kivetni – ténylegesen nem gyakorolja ezt a jogát.

17. Az *Egyesült Államok* fenntartja a jogot, hogy mindkét államban mentességet adjon a gyermektartási díjnak.

A 22. CIKK SZÖVEGMAGYARÁZATA A VAGYON ADÓZÁSÁT ILLETŐEN

1. Ez a cikk kizárólag a vagyonadóval foglalkozik, kivéve a hagyatékra, örökségre és ajándékra kivetett adókat, valamint a vagyonátruházási illetéket. A cikk hatálya alá a 2. cikkben említett vagyonadók tartoznak.

2. A vagyonadó általában a vagyonból származó jövedelemre kivetett kiegészítő adó. Következésképpen a vagyon egy adott részére elvben csak az az állam vethet ki adót, amelyik jogosult a vagyonnak ebből a részéből származó jövedelmet megadóztatni. Nem lehetséges azonban pusztán és egyszerűen az ilyen jövedelemkategória adózatásának szabályaira utalni, mivel néhány jövedelemtétel több államban is megadóztatható.

3. Ezért a cikk először azokat a vagyonokat sorolja fel, amelyek a fellelhetőségük szerinti államban adóztathatók. Ebbe a kategóriába tartozik a 6. cikkben említett ingatlanvagyon, amely az egyik szerződő állam belföldi illetőségű személyének tulajdonában van, és a másik szerződő államban található (1. bekezdés), továbbá az egyik szerződő állam vállalkozásának a másik szerződő államban található telephelye üzleti vagyonának részét képező ingó vagyon (2. bekezdés).

   3.1 A 2. bekezdés értelmezésében a vagyon akkor tartozik egy telephely üzleti vagyonához, ha a 7. cikk 2. bekezdésének alkalmazása tekintetében a Bizottság *A nyereség hozzárendelése a telephelyhez című jelentésében*[1] kidolgozott elvek szerint (lásd különösen a jelentés I. részének 72-97. bekezdéseit) az adott vagyon „gazdasági" tulajdonjoga a telephelyhez rendelhető. Annak a bekezdésnek a kontextusában a vagyon „gazdasági" tulajdonjoga azzal egyenértékű, mintha az a jövedelemadó szempontjából egy önálló vállalkozás tulajdonában állna, az azzal járó előnyökkel és terhekkel (pl. a vagyon tulajdonjogához rendelhető jövedelemre való jogosultság, valamint a vagyon értékének növekedéséből vagy csökkenéséből eredő potenciális nyereség és veszteség lehetősége). Pusztán az a tény, hogy a vagyont számviteli szempontból a telephely mérlegében mutatják ki, nem elégséges annak megállapításához, hogy az ténylegesen kötődik az adott telephelyhez.

[1] *Attribution of Profits to Permanent Establishments*, OECD, Paris, 2010. [*A nyereség hozzárendelése a telephelyhez*, OECD, Párizs, 2010.]

3.2 A biztosítási tevékenységgel foglakozó vállalkozások telephelye esetében annak megállapításához, hogy a vagyon a telephely üzleti vagyonának részét képezi-e, megfelelően figyelembe kell venni a Bizottság jelentésének IV. részében foglalt útmutatást arra vonatkozóan, hogy az adott vagyonból származó jövedelem vagy nyereség figyelembe vehető-e annak megállapításához, hogy a telephely milyen hozamot ér el a neki tulajdonított befektetési eszközök összege után (lásd különösen a IV. rész 165-170. bekezdéseit). Mivel ez az útmutatás általános jellegű, az adóhatóságoknak meg kell fontolniuk egy rugalmas, gyakorlatias módszer alkalmazását, amely figyelembe veszi, hogy a vállalkozás ésszerűen és egységesen alkalmazza az útmutatást azoknak a konkrét eszközöknek a meghatározása céljából, amelyek a telephely üzleti vagyonának részét képezik.

4. Általában a nemzetközi közlekedésben üzemeltetett hajók vagy légi járművek és a belvízi szállítást végző hajók, valamint a szóban forgó hajók vagy légi járművek üzemeltetéséhez kapcsolódó ingó vagyon csak abban az államban adóztatható, ahol a vállalkozás tényleges üzletvezetési helye található (3. bekezdés). Ez a szabály megfelel a 8. cikknek és a 13. cikk 3. bekezdésének. Tudott dolog, hogy a 8. cikk 3. bekezdése akkor alkalmazandó, ha egy hajózási vállalkozás vagy egy belvízi szállítmányozási vállalkozás tényleges üzletvezetésének helye egy hajó fedélzetén található. Azok a szerződő államok, amelyek inkább az illetőség szerinti államra ruháznák a kizárólagos adóztatási jogot, vagy szívesebben kombinálnák az illetőség szerinti és a tényleges üzletvezetési hely feltételét, kétoldalú egyezményeikben szabadon felválthatják a 3. bekezdést a 8. cikk szövegmagyarázatának 2. és 3. bekezdésében javasolt rendelkezésekre. A hajók vagy repülőgépek üzemeltetéséhez kapcsolódó ingatlanvagyon abban az államban adóztatható, ahol az található, összhangban az 1. bekezdésben meghatározott szabályokkal.

4.1 A 3. bekezdés akkor alkalmazandó, ha a vagyont birtokló vállalkozás maga üzemelteti a bekezdésben említett hajókat vagy légi járműveket, akár saját szállítmányozási tevékenységére, akár a hajók vagy légi járművek teljesen felszerelt, legénységgel és üzemanyaggal ellátott állapotban való bérbeadására. Ám nem alkalmazható a bekezdés akkor, ha a hajókat vagy légi járműveket birtokló vállalkozás maga nem üzemelteti azokat (például amikor a vállalkozás bérbe adja a vagyont egy másik személynek, a 8. cikk szövegmagyarázatának 5. bekezdésében említett, csupasz hajó alapon történő eseti bérbeadás kivételével). Ilyenkor a vagyonra a 2. vagy a 4. bekezdés vonatkozik.

4.2 Kétoldalú egyezményeikben a tagországok szabadon tisztázhatják a 22. cikk ilyen helyzetekben való alkalmazását. Elfogadhatják a cikk 3. be-

kezdésének következő alternatív változatát (lásd a 13. cikk szövegmagyarázatának 28.1 és 28.2 bekezdését is):

„3. Egy vállalkozás – amelynek tényleges üzletvezetési helye az egyik Szerződő Államban található – üzleti vagyonának részét képező eszközök által megtestesített és a vállalkozás által nemzetközi közlekedésben üzemeltetett hajókat vagy légi járműveket, vagy az ilyen hajók vagy légi járművek üzemeltetéséhez kapcsolódó ingó vagyont tartalmazó vagyona csak abban az Államban adóztatható."

5. Az 1–3. bekezdésekben felsoroltaktól különböző vagyonelemeket illetően a cikk úgy rendelkezik, hogy azok csak abban a szerződő államban adóztathatók, amelyben tulajdonosuk belföldi illetőségű (4. bekezdés).

6. Amennyiben a 4. bekezdés rendelkezéseinek az ingó vagyon haszonélvezeti joggal terhelt elemeire való alkalmazásakor a belső törvények különbözősége miatt kettős adóztatás áll fenn, az érintett államok igénybe vehetik az egyeztető eljárást, vagy kétoldalú tárgyalások útján rendezhetik a kérdést.

7. A cikk a tartozások levonását nem szabályozza. Az OECD-tagországok törvényei túlságosan eltérők ahhoz, hogy alkalmazható legyen egy általános megoldás az ilyen levonásokra. A tartozások levonásának problémájával – amely akkor merülhet fel, ha az adóalany és a hitelező nem egyazon államban belföldi illetőségű – a 24. cikk 4. bekezdése foglalkozik.

8. [Átszámozva.]

A cikkre vonatkozó fenntartások

9. *Finnország* fenntartja a jogot, hogy megadóztassa a finn társaságok részvényeit vagy egyéb társasági jogait, amennyiben az ilyen részvények vagy más társasági jogok tulajdona a társaság tulajdonában lévő, az országban található ingatlanvagyon haszonélvezetére ad jogot.

10. *Portugália, Törökország* és *Új-Zéland* fenntartják e cikkre vonatkozó álláspontjukat, ha és amikor vagyonadót vetnek ki.

11. *Franciaország* elfogadja a 4. bekezdés rendelkezéseit, de meg kívánja őrizni azt a lehetőséget, hogy saját adótörvényeinek rendelkezéseit alkalmazhassa az olyan részvényekre vagy jogokra, amelyek egy Franciaországban belföldi illetőségű társaságban való jelentős részesedés részét képezik, illetve az olyan társaságok részvényeire vagy jogaira, amelyek eszközeinek jelentős részét az országban található ingatlanvagyon képezi.

12. *Dánia, Norvégia* és *Svédország* fenntartják a jogot, hogy különös rendelkezést illesszenek be a nemzetközi közlekedésben üzemeltetett légi járművek által megtestesített vagyonra, ha azok a Scandinavian Airlines System (SAS) konzorcium tulajdonában vannak.

13. *Spanyolország* fenntartja a jogot, hogy megadóztassa az olyan társaság részvényei vagy más jogai által megtestesített vagyont, amelynek eszközeit elsősorban az országban található ingatlanvagyon képezi, valamint az olyan részvények vagy egyéb társasági jogok által megtestesített vagyont, amellyel kapcsolatban az ilyen részvények vagy más társasági jogok tulajdonosának Spanyolországban fekvő és a társaság tulajdonában lévő ingatlanvagyon haszonélvezetre ad jogot, illetve az olyan részvények vagy más jogok által megtestesített vagyont, amely egy Spanyolországban belföldi illetőségű társaságban jelentős részesedést képez.

14. *Görögország,* tekintve a hajózáshoz való különleges viszonyát, megőrzi cselekvési szabadságát az Egyezménynek a nemzetközi közlekedésben részt vevő hajók és az ilyen hajók üzemeltetéséhez kapcsolódó ingó vagyon által megtestesített vagyont érintő rendelkezéseit illetően.

A 23/A ÉS A 23/B CIKK SZÖVEGMAGYARÁZATA A KETTŐS ADÓZTATÁS ELKERÜLÉSÉNEK MÓDSZEREIT ILLETŐEN

1. Bevezető megjegyzések

A. A cikkek alkalmazási köre

1. Ezek a cikkek az úgynevezett jogi értelemben vett kettős adóztatással foglalkoznak, amikor egyazon jövedelem vagy vagyon egyazon személy vonatkozásában több államban adóköteles.

2. Ezt az esetet elsősorban az úgynevezett gazdasági kettős adóztatástól kell megkülönböztetni, azaz attól, amikor két különböző személy egyazon jövedelem vagy vagyon tekintetében adóköteles. Amennyiben két állam meg kívánja oldani a gazdasági kettős adóztatás problémáját, azt kétoldalú tárgyalások során kell megtenniük.

3. A jogi értelemben vett nemzetközi kettős adóztatás három esetben merülhet fel:
   a) ha mindkét szerződő állam adófizetésre kötelezi ugyanazt a személyt a világ bármely helyéről származó összes jövedelme vagy vagyona után (párhuzamos teljes adókötelezettség, lásd a lenti 4. bekezdést);
   b) ha egy személy az egyik szerződő államban belföldi illetőségű (R)[1], miközben jövedelme a másik szerződő államból (S vagy E) származik, vagy ott van vagyona, és mindkét állam adót vet ki az ilyen jövedelemre vagy vagyonra (lásd az alábbi 5. bekezdést);
   c) ha mindkét szerződő állam ugyanazt a személyt – aki egyik szerződő államban sem belföldi illetőségű – adófizetésre kötelezi az egyik szerződő államban keletkező jövedelme vagy birtokolt vagyona tekintetében; ez az eset akkor állhat elő például, ha egy nem belföldi illetőségű személynek telephelye van az egyik szerződő államban (E), amelyen keresztül a másik szerződő államból (S) jövedelemre tesz szert, vagy ott vagyont birtokol (párhuzamos korlátozott adókötelezettség, lásd a lenti 11. bekezdést).

[1] A 23/A és a 23/B cikk szövegmagyarázatában R az Egyezmény értelmezésének megfelelő illetőség szerinti államot, S a forrásállamot, E a telephelynek helyet adó államot jelöli.

4. Az *a)* esetben felmerülő ellentét a 4. cikk erejénél fogva a *b)* esetre redukálódik. Ez azért van így, mert az a cikk az „egyik szerződő állam belföldi illetőségű személye” kifejezést egy személy belső törvények szerinti – állandó lakóhelye, tartózkodási helye, üzletvezetésének helye vagy bármely más hasonló természetű feltétel alapján való (4. cikk, 1. bekezdés) – adókötelezettségére utalva határozza meg, felsorolva a kettős illetőség esetére vonatkozó különleges feltételeket is annak eldöntéséhez, hogy az Egyezmény értelmében a két állam közül melyik az illetőség szerinti állam (R) (a 4. cikk 2. és 3. bekezdése).

   4.1 A 4. cikk azonban csak az egyidejűleg fennálló teljes adókötelezettség esetével foglalkozik. Az a) esetben felmerülő ellentét ezért nem kerül feloldásra akkor, ha egy adott jövedelemtétel két országban, de eltérő időpontban esik teljes adókötelezettség alá. A következő példa illusztrálja ezt a problémát. Tegyük fel, hogy egy az *R1* államban belföldi illetőségű személy adóköteles juttatáshoz jut az általa kapott munkavállalói részvényopcióból. Az *R1* ezt a juttatást az opció megadásakor adóztatja meg. Az adott személy ezt követően belföldi illetőségűvé válik az *R2* államban, mely a juttatást az opció gyakorlásakor adóztatja meg. Ebben az esetben ezt a személyt mindkét állam akkor adóztatja meg, amikor az adott államban belföldi illetőségű, és a 4. cikk nem foglalkozik a kérdéssel, mert nem egy időben belföldi illetőségű mindkét államban.

   4.2 Az ebben a helyzetben felmerülő ellentét a *b)* esetre redukálódik, és annak megfelelően kell megoldani, úgy, hogy ha a munkaviszony keretében végzett szolgáltatásokat, amelyekhez az opció kapcsolódik, az egyik szerződő államban nyújtották, akkor az adókötelesség a 15. cikknek megfelelően abban az államban merül fel, mert az az állam az, ahol a vonatkozó munkavégzés történt. Ilyen esetben valójában a szolgáltatások nyújtásának helyet adó állam lesz a forrásállam a kettős adóztatás másik állam általi kiküszöbölése szempontjából. Nem számít, hogy az első állam nem ugyanakkor vet ki adót (lásd a 32.8 bekezdést). Az sem számít, hogy az az állam úgy tekinti, hogy illetőség szerinti államként vet ki adót, nem pedig forrásállamként (lásd a 8. bekezdés utolsó mondatát).

   4.3 Ha azonban a munkaviszony keretében végzett szolgáltatásokat az államok egyikében sem nyújtották, az ellentét nem a forrás és illetőség szerinti kettős adóztatásból ered. Az ilyen esetek feloldásához a kölcsönös egyeztető eljárás nyújthat segítséget. Az eset egyik lehetséges megoldása azon alapulhat, ha a két állam illetékes hatóságai megállapodnak abban, hogy mindegyik állam kedvezményt ad a másik állam által az illetőség alapján a juttatás azon részére kivetett adó tekintetében, amely azokhoz a szolgáltatásokhoz kapcsolódik, amelyeket a munkavállaló

abban az időszakban nyújtott, amelyben az adott másik államban belföldi illetőségű volt. Így a fenti példában, ha a vonatkozó szolgáltatásokat egy harmadik államban nyújtották, mielőtt a személy az *R2* államban belföldi illetőségűvé vált volna, logikus lenne, hogy az *R2* állam illetékes hatósága beleegyezzen, hogy kedvezményt ad (akár a beszámítási, akár a mentesítési módszerrel) arra az *R1* állam által a munkaviszonyból származó juttatások azon részére kivetett adóra való tekintettel, amely a harmadik államban nyújtott szolgáltatásokhoz kapcsolódik, hiszen ezeknek a szolgáltatásoknak a nyújtása idején az adóalany nem az *R2* államban, hanem az *R1* államban volt belföldi illetőségű az e két állam között fennálló egyezmény szempontjából.

5. A *b)* esetben felmerülő ellentét az adóztatási jog két állam közötti megosztásával oldható fel. Az ilyen megosztás történhet az adóztatási jogról való lemondással a forrásállam (S), a telephely fekvése szerinti állam (E) vagy az illetőség szerinti állam (R) által, avagy az adóztatás jogának két állam közötti megosztásával. Erre a megosztásra az Egyezmény III. és IV. fejezetének rendelkezései – a 23/A és a 23/B cikk rendelkezéseivel együttesen – az irányadók.

6. Bizonyos jövedelem- vagy vagyontételek tekintetében a szerződő államok egyike kizárólagos adóztatási jogban részesül, és a vonatkozó cikk kimondja, hogy a kérdéses jövedelem vagy vagyon „csak az egyik szerződő államban adóztatható”[1]. A „csak az egyik szerződő államban adóztatható” megfogalmazás eleve kizárja, hogy a másik szerződő állam adót vessen ki, azaz a kettős adóztatás elmarad. A kizárólagos adóztatási jogot kapó állam általában az adóalany 4. cikk értelmezésén alapuló illetőség szerinti állama, azaz R állam, de négy cikkben[2] a kizárólagos jog adható annak a másik szerződő államnak (S), amelyben az adóalany a 4. cikk értelmezésében nem belföldi illetőségű.

7. Az egyéb jövedelem- és vagyontételeket tekintve az adóztatási jog odaítélése nem kizárólagos, és a vonatkozó cikk ilyenkor azt mondja ki, hogy a kérdéses jövedelem vagy vagyon „megadóztatható” abban a szerződő államban (S vagy E), ahol az adóalany a 4. cikk értelmezése szerint nem belföldi illetőségű. Ilyenkor az illetőség szerinti állam (R) a kettős adóztatás elkerülése érdekében köteles kedvezményt biztosítani. A 23/A cikk 1. és 2. bekezdésének és a 23/B cikk 1. bekezdésének célja a szükséges kedvezmény megadása.

---

[1] Lásd a 7. cikk 1. bekezdésének első mondatát, a 8. cikk 1. és 2. bekezdését, a 12. cikk 1. bekezdését, a 13. cikk 3. és 4. bekezdését, a 14. cikk 1. bekezdésének első mondatát, a 15. cikk 1. és 2. bekezdését, a 18. cikket, a 19. cikk 1. és 2. bekezdését, a 21. cikk 1. bekezdését, valamint a 22. cikk 3. és 4. bekezdését.

[2] Lásd a 8. cikk 1. és 2. bekezdését, a 13. cikk 3. bekezdését, a 19. cikk 1. és 2. bekezdésének *a)* albekezdését, valamint a 22. cikk 3. bekezdését.

8. A 23/A és a 23/B cikk arra az esetre vonatkozik, amikor *R* állam belföldi illetőségű személye a másik, *E* vagy *S* (az Egyezmény értelmezésében nem illetőség szerinti államnak minősülő) szerződő államból tesz szert jövedelemre, vagy ott birtokol vagyont, és az ilyen jövedelem vagy vagyon – az Egyezmény szerint – az érintett másik, *E* vagy *S* államban adóztatható. A cikkek ezért csak az illetőség szerinti államra terjednek ki, és nem írják elő, hogyan járjon el a másik, *E* vagy *S* állam.

9. Amennyiben az *R* szerződő államban belföldi illetőségű személy ugyanabban az *R* államban tesz szert jövedelemre a másik, *E* szerződő államban lévő telephelyén keresztül, az *E* állam megadóztathatja az ilyen jövedelmet (kivéve az *R* államban fekvő ingatlanvagyonból származó jövedelmet), amennyiben az az említett telephelynek tulajdonítható (21. cikk, 2. bekezdés). A 23/A vagy a 23/B cikk szerint ebben az esetben is *R* állam köteles kedvezményt nyújtani az *E* államban található telephelynek tulajdonítható jövedelmet illetően, tekintet nélkül arra a tényre, hogy a kérdéses jövedelem eredetileg *R* államban keletkezik. (Lásd a 21. cikk szövegmagyarázatának 5. bekezdését.) Ha azonban a szerződő államok abban állapodnak meg, hogy a mentesítési módszert alkalmazó *R* államnak – mint az osztalék vagy kamat forrásául szolgáló államnak – korlátozott adóztatási jogot adnak a 10. vagy a 11. cikk 2. bekezdésében rögzített limiten belül (lásd a 21. cikk szövegmagyarázatának 5. bekezdését), akkor a két államnak az *R* államban kivetett adó *E* állam által történő beszámításában is meg kell állapodnia a 23/A cikk 2. bekezdésének vagy a 23/B cikk 1. bekezdésének útmutatása szerint.

10. Amennyiben az *R* szerződő államban belföldi illetőségű személy egy harmadik államból tesz szert jövedelemre az *E* szerződő államban lévő telephelyén keresztül, *E* állam megadóztathatja az ilyen jövedelmet (kivéve a harmadik államban fekvő ingatlanvagyonból származó jövedelmet), feltéve, hogy az az említett telephelynek tulajdonítható (21. cikk, 2. bekezdés). A 23/A vagy a 23/B cikk szerint *R* állam köteles kedvezményt nyújtani az *E* államban található telephelynek tulajdonítható jövedelem vonatkozásában. Az Egyezmény nem tartalmaz rendelkezést az *E* állam által a harmadik államban – ahol a jövedelem keletkezik – kivetett adó tekintetében nyújtandó kedvezményről; a 24. cikk 3. bekezdése szerint azonban az *E* állam belső törvényei (a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmények kivételével) által *E* állam belföldi illetőségű személyei számára előírt bármely kedvezményt *R* állam vállalkozása *E* államban lévő telephelyének is meg kell adni. (Lásd a 24. cikk szövegmagyarázatának 67–72. bekezdéseit.)

11. A fenti 3. bekezdés *c)* pontjával kapcsolatban felmerülő ellentét az Egyezmény hatályán kívül esik, mivel az 1. cikk szerint az csak azokra a szemé-

lyekre vonatkozik, akik az egyik vagy mindkét államban belföldi illetőségűek. Az ellentét azonban kölcsönös egyeztető eljárás útján rendezhető. (Lásd a fenti 10. bekezdést.)

B. A kettős adóztatás elkerülésének módszerei

12. A meglévő egyezményekben az adóalany illetősége szerinti állam a kettős adóztatás elkerülésének két vezérelvét követi. Az egyszerűség kedvéért a következőkben csak a jövedelemadót említjük, de az elvek ugyanúgy érvényesek a vagyonadóra is.

1. A mentesítési elv

13. A mentesítési elv értelmében az illetőség szerinti állam (R) nem adóztatja azt a jövedelmet, amely az Egyezmény alapján *E* vagy *S* államban adóztatható (és természetesen azt a jövedelmet sem, amelyik csak *E* vagy *S* államban adóztatható; lásd a fenti 6. bekezdést).

14. A mentesítési elv két fő módszere:
    a) az *E* vagy *S* államban adóztatható jövedelmet *R* állam egyáltalán nem veszi figyelembe saját adóztatása szempontjából; *R* állam nem jogosult az így mentesített jövedelmet számba venni a fennmaradó jövedelemre kivetendő adó meghatározásakor; ezt a módszert „teljes mentesítésnek” nevezik;
    b) az *E* vagy *S* államban adóztatható jövedelmet *R* állam nem adóztatja, de *R* állam fenntartja a jogot, hogy az adott jövedelmet figyelembe vegye a fennmaradó jövedelemre kivetendő adó meghatározásakor; ez a módszert „progresszív mentesítésnek” nevezik.

2. A beszámítási elv

15. A beszámítási elv alapján az *R* illetőség szerinti állam az adóalany teljes jövedelme alapján számítja ki saját adóját, ideérve az *E* vagy *S* államból származó jövedelmet, amely az Egyezmény értelmében ott adóztatható (de azon jövedelem nélkül, amelyik csak *S* államban adóztatható meg; vö. a fenti 6. bekezdéssel). Ezután a másik államban fizetett adó után levonást engedélyez saját adójából.

16. A beszámítási elv két fő módszere:
    a) R állam megengedi a másik államban – az ott adóztatható jövedelemre – fizetett adó teljes összegének levonását; ezt a módszert „teljes beszámításnak” nevezik;
    b) R állam a másik államban befizetett adó tekintetében engedélyezett levonást saját adójának arra a részére korlátozza, amelyik megfelel a másik

államban adóztatható jövedelemnek; ez a módszert „korlátozott beszámításnak” nevezik.

17. A két módszer közötti alapvető különbség az, hogy a mentesítési módszerek a jövedelmet vizsgálják, míg a beszámítási módszerek az adót.

C. A módszerek alkalmazása és hatásai

18. Egy számszerű példa megkönnyíti a különböző módszerek hatásainak magyarázatát. Tételezzük fel, hogy a teljes jövedelem 100.000 egység, amiből 80.000 egység az egyik államból származik (*R* illetőség szerinti államból), 20.000 egység pedig a másik államból (*S* forrásállamból). Tegyük fel, hogy *R* államban a 100.000 egység jövedelemre alkalmazandó kulcs 35%, míg a 80.000 egység jövedelemre vonatkozó 30%. Tételezzük fel továbbá, hogy *S* államban (*i)* esetben 20%, *(ii)* esetben pedig 40% az adókulcs, így ott a 20.000 egységre fizetendő adó (*i)* esetben 4.000, míg (*ii)* esetben 8.000 lesz.

19. Amennyiben az adóalany teljes 100.000 egységnyi jövedelme *R* államban keletkezik, adója 35.000 lesz. Ha ugyanilyen összegű jövedelme volt, de az a fent ismertetett módon keletkezett, és *R* állam belső törvényei nem írnak elő kedvezményt, valamint *R* és *S* állam között nem létezik egyezmény, akkor a teljes adóösszeg (*i)* esetben 35.000 + 4.000 = 39.000,
míg (*ii)* esetben 35.000 + 8.000 = 43.000 lesz.

1. Mentesítési módszerek

20. A mentesítési módszerek szerint *R* állam a saját adóztatását a teljes jövedelemnek arra a részére korlátozza, amelyet az Egyezmény különféle cikkei alapján jogosult megadóztatni, azaz 80.000 egységre.

a) Teljes mentesítés

R állam a 80.000 egységnyi jövedelemre az erre az összegre alkalmazható – azaz 30%-os – kulccsal vet ki adót.

	(i) eset	*(ii) eset*
Adó *R* államban: a 80.000 30%-a	24.000	24.000
plusz az *S* állambeli adó	4.000	8.000
Összes adó	28.000	32.000
R állam által nyújtott adókedvezmény összege	11.000	11.000

b) Progresszív mentesítés

R állam – keletkezési helyétől függetlenül – a teljes jövedelemre (100.000) alkalmazható, azaz 35%-os kulccsal vet ki adót a 80,000 egység jövedelemre.

	(i) eset	*(ii) eset*
Adó *R* államban: a 80.000 35%-a	28.000	28.000
plusz az *S* állambeli adó	4.000	8.000
Összes adó	32.000	36.000
R állam által nyújtott adókedvezmény összege	7.000	7.000

21. Az *S* államban alkalmazott adószint egyik esetben sem befolyásolja az *R* államban elengedett adó összegét. Amennyiben az *S* államból származó jövedelemre vonatkozó adó *S* államban alacsonyabb, mint az *R* államban nyújtandó kedvezmény – *a (i), a (ii)* és *b (i)* esetek –, akkor az adóalany jobban jár, mint ha a teljes jövedelme kizárólag *R* államból származott volna.
Különben – *b (ii)* eset – rosszabbul jár.

22. A példa azt is megmutatja, hogy abban az esetben, amikor *R* állam a teljes mentesítés módszerét alkalmazza, a kedvezmény magasabb lehet, mint az *S* államban kivetett adó, még akkor is, ha az *S* állambeli adókulcsok magasabbak, mint az *R* államban alkalmazottak. Ez amiatt van, hogy a teljes adóalap-mentesítési módszer szerint nemcsak az *S* államból származó jövedelemre vonatkozó *R* állambeli adóról mondanak le (a 20.000 35%-a = 7.000, mint a progresszív mentesítés alapján), hanem a fennmaradó jövedelemre (80.000) kivetett adót is csökkentik az *R* államban a két jövedelemszintre vonatkozó adókulcsok közötti különbségnek megfelelő összeggel (35 – 30 = 5%, 80.000-re alkalmazva = 4.000).

2. Beszámítási módszerek

23. A beszámítási módszerek esetében *R* állam fenntartja a jogot, hogy az adóalany teljes jövedelmét megadóztassa, de az így kivetett adóból levonást engedélyez.

a) Teljes beszámítás

R állam 100.000 egység összjövedelemre 35%-os kulccsal számít fel adót, és megengedi az *S* államban fizetendő, onnan származó jövedelemre kivetett adó levonását.

	(i) eset	*(ii) eset*
Adó *R* államban, a 100.000 35%-a	35.000	35.000
mínusz az *S* állambeli adó	– 4.000	– 8.000
Fizetendő adó	31.000	27.000
Összes adó	35.000	35.000
R állam által nyújtott adókedvezmény összege	4.000	8.000

b) Korlátozott beszámítás

R állam 100.000 egység összjövedelemre 35%-os kulccsal számít fel adót, és megengedi az *S* államból származó jövedelemre kivetett és ott fizetendő adó levonását; ez a levonás azonban semmi esetre sem lehet több, mint az *R* államban az *S* államból származó jövedelemnek tulajdonítható adóhányad (maximális levonás). A maximális levonás a 20.000 egység 35%-a lenne, azaz 7.000.

	(i) eset	*(ii) eset*
Adó *R* államban, a 100.000 35%-a	35.000	35.000
mínusz az *S* állambeli adó	– 4.000	
mínusz maximumadó		– 7.000
Fizetendő adó	31.000	28.000
Összes adó	35.000	36.000
R állam által nyújtott adókedvezmény összege	4.000	7.000

24. A beszámítási módszerek jellemzője a mentesítési módszerekkel szemben az, hogy *R* állam sohasem köteles nagyobb mértékű levonást engedélyezni, mint az *S* államban fizetendő adó összege.

25. Amennyiben az *S* államban fizetendő adó összege alacsonyabb, mint az *R* államban az *S* államból származó jövedelemre alkalmazott adó (maximális levonás), az adóalanynak mindig ugyanazt az adóösszeget kell befizetnie, mint amit akkor fizetett volna, ha csak *R* államban vetettek volna rá ki adót, azaz mintha a teljes jövedelme kizárólag *R* államból származna.

26. Ugyanez az eredmény érhető el akkor, amikor az *S* államban fizetendő adó a magasabb, miközben *R* állam a teljes beszámítást alkalmazza – legalábbis addig, amíg az *R* államnak járó összes adó eléri vagy meghaladja az *S* államban fizetendő adó összegét.

27. Amennyiben az *S* államban fizetendő adó a magasabb, és a beszámítás korlátozott (korlátozott beszámítás), az adóalanynak nem engedélyezik az *S* államban fizetett adó teljes összegének levonását. Ebben az esetben az eredmény kevésbé kedvező az adóalany számára, mint ha a teljes jövedelme *R* államból származna, és ilyen körülmények között a korlátozott beszámítási módszernek ugyanaz a hatása, mint a progresszív mentesítési módszernek.

23–1. táblázat. **Az adó teljes összege a bemutatott különböző esetekben**

A. Minden jövedelem *R* államból származik	Összes adó = 35.000	
B. A jövedelem két államból származik, 80.000 *R* államból és 20.000 *S* államból	Összes adó, ha az adó *S* államban:	
	4.000 [(i) eset]	8.000 [(ii) eset]
Nincs egyezmény *(19)*[1]	39.000	43.000
Teljes mentesítés *(20 a)*	28.000	32.000
Progresszív mentesítés *(20 b)*	32.000	36.000
Teljes beszámítás *(23 a)*	35.000	35.000
Korlátozott beszámítás *(23 b)*	35.000	36.000

[1] A zárójelben feltüntetett számok e szövegmagyarázat bekezdéseire utalnak

23–2. táblázat. **Az illetőség szerinti állam által elengedett adó összege**

	Ha az adó *S* államban	
	4.000 [(i) eset]	8.000 [(ii) eset]
Nincs egyezmény	0	0
Teljes mentesítés *(20 a)* [1]	11.000	11. 000
Progresszív mentesítés *(20 b)*	7.000	7.000
Teljes beszámítás *(23 a)*	4.000	8.000
Korlátozott beszámítás *(23 b)*	4.000	7.000

[1] A zárójelben feltüntetett számok e szövegmagyarázat bekezdéseire utalnak

D. A cikkek által javasolt módszerek

28. Az OECD-tagországok által kötött egyezményekben mindkét vezérelvet követik. Egyes államok az elsőt részesítik előnyben, mások a másodikat. Noha elvileg egyetlen alapelv létezése a kívánatosabb, az említett előnyökre való tekintettel minden állam szabad kezet kapott a választásban.

29. Ugyanakkor fontosnak tartjuk, hogy korlátozzuk az egyes vezérelvekre épülő módszerek számát. E korlátozás figyelembevételével a következő cikkeket fogalmaztuk meg, hogy a tagországok két módszer közül választhassanak:
– progresszív mentesítési módszer (23/A cikk) és
– korlátozott beszámítási módszer (23/B cikk).

30. Amennyiben mindkét szerződő állam ugyanazt a módszert alkalmazza, elegendő a vonatkozó cikket beilleszteni az Egyezménybe. Ha viszont a két szerződő állam különböző módszert alkalmaz, a két cikket egybe kell olvasztani, és az adott állam nevét fel kell tüntetni a cikk vonatkozó részeinek mindegyikében, az általa alkalmazott módszernek megfelelően.

31. A szerződő államok kombinálhatják is a két módszert. Ezt leginkább az olyan *R* szerződő állam tarthatja szükségesnek, amelyik általában a mentesítési módszert alkalmazza az olyan jövedelmek vonatkozásában, amelyek a 10. és a 11. cikk szerint korlátozott adózás alá esnek a másik szerződő államban, *S*-ben. Ilyenkor a 23/A cikk 2. bekezdése beszámítást ír elő az *S* szerződő államban kivetett korlátozott adó tekintetében (a 23/A cikk 1. és 2. bekezdéseinek módosítására lehet azonban szükség az ingatlanbefektetési társaságok (IBT) eredményfelosztása esetében, ha a szerződő államok a 10. cikk szövegmagyarázatának 67.1-67.7 bekezdéseiben foglaltakhoz hasonló rendelkezéseke fogadtak el).Mi több, előfordulhat, hogy az olyan államok, amelyek általában a mentesítési módszert alkalmazzák, ki kívánnak zárni bizonyos jövedelemtételeket a mentességi körből, azokra az adóbeszámítási módszert alkalmazva. Ebben az esetben a 23/A cikk 2. bekezdését oly módon lehetne módosítani, hogy az ezeket a jövedelemtételeket is magában foglalja.

31.1 Példa a 2. bekezdés fenti értelmű módosítására az, amikor az általában mentesítési módszert alkalmazó állam nem kívánja e módszert érvényesíteni azokra a jövedelemtételekre, amelyek a másik államban egy olyan adóintézkedés révén részesülnek kedvezményes adóelbánásban, amelyet ott az Egyezmény aláírása után vezettek be. E jövedelemtételek beiktatása céljából a 2. bekezdés a következőképpen módosítható:

2. Amennyiben az egyik Szerződő Államban belföldi illetőségű személy olyan jövedelemtételre tesz szert, amely
   a) 10. és a 11. cikk rendelkezéseinek megfelelően adóztatható a másik Szerződő Államban, vagy

b) az Egyezmény rendelkezéseinek megfelelően adóztatható a másik Szerződő Államban, de kedvezményes elbánásban részesül, olyan adóintézkedés miatt

(i) amelyet a másik Szerződő Államban az Egyezmény aláírása után léptettek hatályba, és

(ii) amivel kapcsolatban – a jövedelemtétel megszerzése előtt és a másik Államal való egyeztetés után – az adott Állam értesítette a másik Szerződő Állam illetékes hatóságát arról, hogy e bekezdés alkalmazandó,

az elsőként említett Állam az adott belföldi illetőségű személy jövedelemadójából a másik Államban megfizetett adó összegével egyező összegű levonást engedélyez. Az ilyen levonás azonban nem haladhatja meg az adónak a másik Államban megszerzett ilyen jövedelemtételekre jutó – a levonás engedélyezése előtt számított – részét.

32. A két cikk megfogalmazása általános, nem fejti ki részletesen, hogy a mentesítést vagy a beszámítást milyen szabályok szerint kell kiszámítani, ezt a belső törvényekre és gyakorlatra hagyja. Azok a szerződő államok, amelyek úgy érzik, hogy magában az Egyezményben szükséges megoldani egyes problémákat, ezt szabadon megtehetik kétoldalú tárgyalások útján.

E. Minősítési ellentmondások

32.1 A 23/A és a 23/B cikk az adókedvezmény nyújtását a mentesítési, illetve a beszámítási módszer alkalmazásával egyaránt előírja, amikor az Egyezmény rendelkezéseinek megfelelően egy jövedelem- vagy vagyontétel megadóztatható a forrásállamban. Így az illetőség szerinti állam köteles alkalmazni a mentesítési vagy a beszámítási módszert az olyan jövedelem- vagy vagyontételekre, amelyek vonatkozásában az Egyezmény felhatalmazza a forrásállamot az adott tétel megadóztatására.

32.2 Az „Egyezmény rendelkezéseinek megfelelően adóztatható” kifejezés – amelyet mindkét cikk használ – értelmezése különösen fontos, amikor olyan esetekről van szó, amelyekben az illetőség szerinti állam és a forrásállam az Egyezmény rendelkezéseinek alkalmazásakor eltérően minősíti ugyanazt a jövedelem- vagy vagyontételt.

32.3 E tekintetben különféle helyzeteket kell figyelembe venni. Ahol a forrásállam és az illetőség szerinti állam törvényeinek különbözősége miatt az előbbiek alkalmazandók, amennyiben az Egyezmény rendelkezései és az illetőség szerinti állam által ugyanarra a jövedelem- vagy vagyontételre szokásosan alkalmazott rendelkezések eltérnek, a jövedelem to-

vábbra is az Egyezmény rendelkezései szerint adózik, annak forrásállam általi értelmezésének és alkalmazásának megfelelően. Tehát erre az esetre a két cikk előírja, hogy az illetőség szerinti állam a belső szabályok eltéréséből eredő minősítési ellentmondások ellenére biztosítsa a kettős adóztatás elkerülését.

32.4 Ez a kérdés a következő példával szemléltethető. Egy *E* államban létrehozott személyi társaság *(partnership)* üzleti tevékenységet folytat az *E* államban található állandó telephelyén. Az egyik tag, amely *R* államban belföldi illetőségű, elidegeníti a személyi társaságban való érdekeltségét. *E* állam a személyi társaság tagjait tekinti adóztathatónak, míg *R* állam magát a személyi társaságot. Ezért *E* állam a személyi társaságban való érdekeltség elidegenítését – *R* államal való egyezménye céljára – úgy tekinti, mintha a tag a személyi társaság üzleti tevékenységéhez szükséges eszközeit idegenítené el, ami az adott állam által a 13. cikk 1. és 2. bekezdése értelmében adóztatható. *R* állam, mivel adóalanyként kezeli a személyi társaságot, úgy tekinti, hogy az érdekeltség elidegenítése egy vállalat részvényének eladásához hasonló, ezért a 13. cikk 5. bekezdése értelmében nem adóztatható *E* állam által. Ebben az esetben a minősítési ellentmondás kizárólag amiatt merül fel, hogy a személyi társaságokat a két állam belső törvényei különbözőképpen bírálják el, és *R* állam úgy köteles tekinteni, hogy *E* állam az elidegenítésen realizált nyereséget adóztatta meg az „Egyezmény rendelkezései szerint", a 23/A vagy a 23/B cikk alkalmazása végett. Ezért *R* állam köteles mentességet adni a 23/A cikk szerint vagy beszámítást alkalmazni a 23/B cikknek megfelelően, függetlenül attól, hogy saját törvénye értelmében az elidegenítésen realizált nyereséget egy vállalkozás részvényeinek eladásából származó jövedelemnek tekinti, és attól, hogy – ha *E* állam jövedelem besorolása megegyezett volna *R* államéval – *R* állam nem lenne köteles kedvezményt nyújtani a 23/A vagy 23/B cikk értelmében. Ily módon ez esetben nem történik kettős adóztatás.

32.5 A 23/A és a 23/B cikk azonban nem írja elő, hogy az illetőség szerinti állam minden esetben köteles elkerülni a kettős adóztatást, amikor a forrásállam az Egyezmény egyik rendelkezéséből kiindulva adót vetett ki egy jövedelemtételre, noha az illetőség szerinti állam más rendelkezést alkalmazott volna. Például a fenti esetben, ha a 13. cikk 2. bekezdése alkalmazása céljából *E* állam úgy tekinti, hogy a személyi társaság állandó telephelyen keresztül folytatta üzleti tevékenységét, de *R* állam szerint az 5. bekezdés alkalmazandó, mert a személyi társaságnak nem volt állandó telephelye *E* államban, akkor ténylegesen vita keletkezik, hogy

vajon *E* állam az Egyezmény rendelkezéseinek megfelelően adóztatatta-e meg a jövedelmet. Ugyanez mondható el, ha *E* állam a 13. cikk 2. bekezdésének alkalmazásakor az „üzleti vagyon részét képezi" kifejezést bizonyos eszközökkel kibővítve értelmezi, amely eszközökre azonban R állam értelmezésében a kifejezés nem terjed ki. A tényeket vagy az Egyezmény rendelkezéseinek eltérő értelmezéséből adódó ellentmondásokat meg kell különböztetni a fenti bekezdésben említett minősítési ellentmondásoktól, amelyeknél az eltérés nem az Egyezmény rendelkezéseinek eltérő értelmezésén alapul, hanem a belső törvények különbözőségén. Az előbbi esetben *R* állam azzal érvelhet, hogy *E* állam nem az Egyezmény rendelkezéseinek megfelelően vetette ki az adót, ha az olyasmire alapozta adóját, amit *R* állam a tények vagy az Egyezmény hibás értelmezésének tekint. Javasoljuk, hogy az ilyen típusú ellentmondások feloldására, amelyek egyébként kedvezmény nélküli kettős adóztatáshoz vezetnének, az államok a 25. cikk (kölcsönös egyeztető eljárás) rendelkezéseit, különösen annak 3. bekezdését alkalmazzák.

32.6 „Az Egyezmény rendelkezéseinek megfelelően adóztatható" kifejezést a 23/A cikk szerint esetlegesen felmerülő kettős adómentesség vonatkozásában is értelmezni kell. Amikor egy forrásállam úgy tekinti, hogy az Egyezmény rendelkezései nem teszik számára lehetővé egy olyan jövedelem- vagy vagyontétel adóztatását, amelynek adóztatására egyébként jogosult lenne, az illetőség szerinti államnak – a 23/A cikk 1. bekezdésének alkalmazása végett – figyelembe kell vennie, hogy a forrásállam a jövedelemtételt esetleg nem adóztatta meg, összhangban az Egyezmény előírásaival, habár az illetőség szerinti állam a forrásállam helyében másképpen alkalmazta volna az Egyezményt, úgy, hogy jogosult legyen az adóztatására. Így az 1. bekezdés nem kötelezi az illetőség szerinti államot a jövedelemtétel mentesítésére, amely eredmény megfelel a 23. cikk alapvető funkciójának, azaz a kettős adóztatás elkerülésének.

32.7 Ez a helyzet a fenti példa módosított változatával szemléltethető. Egy *E* államban létrehozott személyi társaság vállalkozási tevékenységet folytat az *E* államban található állandó telephelyén, és egy *R* államban belföldi illetőségű tag elidegeníti a személyi társaságban való érdekeltségét. Azonban – megváltoztatva a példa tényeit – most az feltételezzük, hogy míg *E* állam a személyi társaságot tekinti adóalanynak, addig *R* állam annak tagjait; feltételezzük továbbá, hogy *R* állam a mentesítési módszert alkalmazza. *E* állam, mivel a személyi társaságot társaságként adóztatja, úgy tekinti, hogy az érdekeltség elidegenítése hasonlít egy társasági részesedés elidegenítéséhez, amelyet ő – a 13. cikk 5. bekez-

dése miatt – nem adóztathat meg. Ugyanakkor *R* állam úgy véli, hogy az érdekeltség elidegenítése – mint a személyi társaság üzleti tevékenységéhez szükséges eszköz tag általi elidegenítése, amelyre a 13. cikk 1. vagy 2. bekezdése vonatkozna – *E* államban adóköteles lett volna. Mindenesetre *R* államnak annak eldöntésekor, hogy a 23/A cikk 1. bekezdése értelmében köteles-e mentességet adni a jövedelemre, figyelembe kell vennie, hogy – tekintve az Egyezmény rendelkezéseinek *E* állam belső törvényeivel való együttes alkalmazásának módját – az Egyezmény rendelkezései szerint az adott állam nem adóztathatja meg a jövedelmet. Így *R* állam nem köteles mentességet nyújtani a jövedelemre.

F. Időbeli aszimmetria

32.8 Az egyezmény rendelkezései, amelyek lehetővé teszik a forrásállamnak bizonyos jövedelemtételek és vagyon megadóztatását, nem tartalmaznak korlátozásokat arra nézve, hogy mikor kell az ilyen adókat kivetni (lásd például a 15. cikk szövegmagyarázatának 2.2 bekezdését). Mivel a 23/A és a 23/B cikk egyaránt kedvezmény nyújtását írja alá arra az esetre, ha az Egyezmény rendelkezései értelmében a forrásállam megadóztathat egy jövedelemtételt vagy vagyont, ebből az következik, hogy ezt a kedvezményt attól függetlenül kell nyújtani, hogy a forrásállam mikor veti ki az adót. A illetőség szerinti államnak ezért az adott jövedelemtétel vagy vagyon tekintetében a beszámítási vagy a mentesítési módszer szerint biztosítania kell a kettős adóztatás kiküszöbölését, annak ellenére, hogy a forrásállam azt egy korábbi vagy későbbi évben adóztatja meg. Egyes államok azonban kétoldalú egyezményeikben nem követik a 23/A vagy 23/B cikk megfogalmazását, és az adóegyezményeik értelmében nyújtott, a kettős adóztatás elkerülését célzó kedvezményeket a belső törvényeik előírásaihoz kötik. Ezeknek az államoknak azonban más módszereket kell keresniük (például a kölcsönös egyeztető eljárást) arra, hogy elkerülhessék a kettős adóztatást, ami ennek hiányában felmerülhet abban az esetben, ha a forrásállam másik adóévben veti ki az adót.

II. A 23/A cikk (mentesítési módszer) rendelkezéseinek szövegmagyarázata

1. bekezdés

A. Az illetőség szerinti állam mentesség-biztosítási kötelezettsége

33. A cikk kimondja, hogy az *R* illetőség szerinti állam köteles adómentességet adni az olyan jövedelemre és vagyonra, amelyik az Egyezmény szerint „adóztatható" a másik, *E* vagy *S* államban.

34. Ennek megfelelően az illetőség szerinti állam köteles a másik államban az Egyezmény szerint megadóztatható jövedelmet vagy vagyont mentesítésben részesíteni, függetlenül attól, hogy az adott másik állam ténylegesen gyakorolta-e adókivetési jogát vagy sem. Ez a módszer tekinthető a legpraktikusabbnak, mivel felmenti az illetőség szerinti államot a másik állam tényleges adóztatási álláspontjának vizsgálata alól.

34.1 Az illetőség szerinti állam mentesség-biztosítási kötelezettsége egy adott jövedelem- vagy vagyontétel vonatkozásában attól függ, hogy az adott tétel az Egyezmény szerint adóztatható-e a forrásállamban. A fenti 32.1–32.7 bekezdések kifejtik, hogy miképpen kell értelmezni ezt a feltételt. Ahol azonban a feltétel teljesül, ott a kötelezettség abszolútnak tekinthető, a 23/A cikk 2. és 4. bekezdésében foglalt kivételek fenntartásával. A 2. bekezdés – a fenti 31. bekezdésben már említett – olyan jövedelemtételekkel foglalkozik, amelyekre csak korlátozott adó vethető ki a forrásállamban. Az ilyen jövedelemtételekre a bekezdés a beszámítási módszer alkalmazását írja elő. (Lásd az alábbi 47. bekezdést.) A 4. bekezdés az egyes minősítési ellentmondásokkal foglalkozik, amelyek az Egyezmény alkalmazása folytán kettős adómentességhez vezethetnek, ha az illetőség szerinti államot kötelezik a mentesítésre. (Lásd az alábbi 56.1–56.3 bekezdéseket.)

35. A tárgyaló államok, bizonyos körülmények között, a kettős adómentesség elkerülése érdekében ésszerűnek tarthatják kivétel alkalmazását az illetőség szerinti állam abszolút mentesség-biztosítási kötelezettsége alól olyan esetekben, amelyekre sem a 3., sem a 4. bekezdés nem érvényes. Ilyen az az eset, amikor a forrásállam belső törvényei nem írnak elő adókötelezettséget bizonyos jövedelem- vagy vagyontételekre, vagy amikor az adót olyan különleges körülmények miatt, mint például veszteségek leírása, tévedés, illetőleg elévülés, ténylegesen nem szedik be. Az ilyen konkrét jövedelemtételek kettős adómentességének elkerülése érdekében a szerződő államok megállapodhatnak

magának a vonatkozó cikknek az ellenkező értelmű módosításában (lásd a 15. cikk szövegmagyarázatának 9. bekezdését és a 17. cikk szövegmagyarázatának 12. bekezdését) úgy, hogy a forrásállamban nyújtott kedvezmény az illetőség szerinti államban történő tényleges adóztatás függvénye legyen (lásd a 10. cikk szövegmagyarázatának 20. bekezdését, a 11. cikk szövegmagyarázatának 10. bekezdését, a 12. cikk szövegmagyarázatának 6. bekezdését, a 13. cikk szövegmagyarázatának 21. bekezdését és a 21. cikk szövegmagyarázatának 3. bekezdését). Bizonyos mértékű viszonosság céljából alkalmazható kivétel az általános szabályra is, amikor az egyik állam a mentesítési módszert, míg a másik a beszámítási módszert alkalmazza. Végül még egy kivétel alkalmazható az általános szabályra, amikor egy állam bizonyos jövedelemtételekre a beszámítási módszert kívánja alkalmazni a mentesítés helyett. (Lásd a fenti 31. bekezdést.)

36. [Törölve.]

B. A cikk alternatív megfogalmazása

37. A cikkben megfogalmazott mentesítési módszer egyik hatása az, hogy az illetőség szerinti államban az adóköteles jövedelem vagy vagyon az ott mentesített összeggel csökken. Amennyiben egy adott államban a jövedelemadó céljaira meghatározott jövedelem más célokból is mérceként használatos (például szociális juttatások), a mentesítési módszer javasolt formában való alkalmazásának az lehet a következménye, hogy az adott juttatásokat esetleg olyan személyek kapják, akiknek az nem járna. Az ilyen következmények kizárása érdekében megváltoztatható a cikk úgy, hogy a kérdéses jövedelmet beszámítják az illetőség szerinti államban az adóköteles jövedelembe. Ilyen esetben az illetőség szerinti állam köteles elengedni a teljes adónak az érintett jövedelemre vonatkozó részét. Ez az eljárás ugyanazt eredményezné, mint a javasolt cikk. A cikk megfogalmazásakor az államok szabad kezet kaphatnak az ilyen módosítások elvégzéséhez. Ha egy állam a fentiek szerint kívánja megfogalmazni a cikket, az 1. bekezdése így szólhat:

> „Amennyiben az egyik Szerződő Államban belföldi illetőségű személy olyan jövedelmet szerez, vagy olyan vagyonnal rendelkezik, amely – az Egyezmény rendelkezései szerint – csak a másik Szerződő Államban adóztatható meg, vagy ott is megadóztatható, az elsőként említett Állam – a 2. bekezdés rendelkezéseinek fenntartásával – köteles lehetővé tenni a jövedelem- vagy vagyonadóból a jövedelem-, illetve vagyonadó azon részének levonását, amely – az eset függvényében – a másik Államból származó jövedelemre vagy az ott birtokolt vagyonra lenne alkalmazandó."

A cikk ilyen megfogalmazása esetén a 3. bekezdésre nincs szükség, az elhagyható.

C. Egyéb kérdések

38. A 23/A cikk azt az alapelvet tartalmazza, hogy az illetőség szerinti állam köteles mentességet adni, de nem írja le annak részletes szabályait, hogy miképpen kell a mentességet alkalmazni. Ez megfelel az Egyezmény általános megközelítésének. A 6–22. cikkek is meghatározzák a különböző típusú jövedelmek vagy vagyonok adóztatási jogának szabályait, anélkül hogy – általában – foglalkoznának az adóköteles jövedelem vagy vagyon, levonások, adókulcs stb. meghatározásával. (Lásd azonban a 7. cikk 3. bekezdését és a 24. cikket.) A tapasztalat azt mutatja, hogy számos gond merülhet fel. A 23/A cikk vonatkozásában különösen igaz ez. A kérdések némelyikével a következő bekezdések foglalkoznak. Amennyiben az Egyezményben nincs konkrét rendelkezés, az egyes szerződő országok törvényeit kell alkalmazni. Néhány egyezmény kifejezetten hivatkozik a belső törvényekre, de ez természetesen nem segít, ha azok nem alkalmazzák a mentesítési módszert. Az ilyen problémával szembesülő szerződő államoknak ajánlott a 23/A cikk alkalmazási szabályainak kidolgozása, szükség esetén a másik szerződő ország illetékes hatóságaival való konzultálás után (25. cikk, 3. bekezdés).

1. A mentesítendő összeg

39. Az illetőség szerinti állam által mentesítendő jövedelem összege az az összeg, amelyik egyezmény hiányában belföldi jövedelemadó-fizetési kötelezettség alá esne a vonatkozó belső adótörvények alapján. Ezért az különbözhet attól a jövedelemösszegtől, amelyre a forrásállam vet ki adót saját törvényei szerint.

40. A jövedelemadó számításának az alapja rendszerint a bruttó jövedelemből megengedett levonások utáni teljes nettó jövedelem. Ezért a mentesítendő összeg a forrásállamból származó, az ilyen jövedelemhez kötődő megengedett (meghatározott vagy arányosított) levonások utáni bruttó jövedelem.

41. A probléma abból a tényből fakad, hogy a legtöbb ország az adóköteles jövedelem megállapításához saját adótörvényeiben további levonásokat tesz lehetővé a teljes jövedelemből vagy a jövedelem bizonyos tételeiből. Egy számszerű példa illusztrálhatja a problémát:

a)	Belföldi jövedelem (bruttó jövedelem mínusz levonható költségek)	100
b)	A másik államból származó jövedelem (bruttó jövedelem mínusz levonható költségek)	100
c)	Teljes jövedelem	200
d)	Az illetőség szerinti állam törvényei által előírt egyéb költséglevonások, amelyek nem kötődnek az *a)* vagy a *b)* pontban meghatározott jövedelmekhez, mint például a biztosítási díjak, a társadalombiztosítási járulékok	–20
e)	„Nettó" jövedelem	180
f)	Személyes és családi kedvezmények	–30
g)	Adóköteles jövedelem	150

A kérdés az, hogy milyen összeget kell az adó alól mentesíteni; például:

– a *b* sorban feltüntetett 100 egységet, ami 50 egység adóköteles összeget eredményezne;
– 90 egységet (az *e* sor fele a *b* és *c* sorok közötti arány szerint), ami 60 egységet eredményezne (az *f* sor a belföldi jövedelemből teljes egészében levonható);
– 75 egységet (a *g* sor fele a *b* és *c* sorok közötti arány szerint), ami 75 egységet eredményezne;
– bármilyen más összeget.

42. Az OECD-tagországok törvényeinek és gyakorlatának összehasonlítása azt mutatja, hogy a mentesítendő összeg országról országra jelentősen változik. A valamely állam által alkalmazott megoldás az adott állam politikájától és adószerkezetétől függ. Egy államnak lehet az a szándéka, hogy belföldi illetőségű személyei mindig teljes mértékben kihasználhassák a személyes és a családi kedvezményeket és egyéb levonási lehetőségeket. Más államokban ezeket az adómentes összegeket arányosítják. Sok államban az ilyen személyes vagy családi kedvezményeket, amelyek a progresszív adórendszer részét képezik, adókedvezmény útján nyújtják, vagy esetleg másként kezelik, és a családi állapotot külön progresszív adómértékek alkalmazásával kedvezményezik.

43. Figyelemmel az adómegállapítással – különösképpen a levonásokkal, mentességekkel és hasonló kedvezményekkel – kapcsolatban a különféle államokban létező adópolitikák és -technikák széles választékára, nem volna célszerű konkrét és egységes megoldást javasolni az Egyezményben; ehelyett inkább jogot kell adni az egyes államoknak arra, hogy szabadon alkalmazzák saját jogszabályaikat és módszereiket. Azok a szerződő államok, amelyek egyezményeikben megoldást kívánnak találni a sajátos problémákra, természetesen

megtehetik ezt kétoldalú tárgyalásaik során. Végül felhívjuk a figyelmet arra a tényre, hogy a beszámítási módszert alkalmazó államok számára is fontos kérdésről van szó. (Lásd az alábbi 62. bekezdést.)

2. A veszteségek kezelése

44. A 23/A cikket alkalmazó államok közül számos ugyanúgy kezeli a másik államban keletkező veszteségeket, mint az ott keletkező jövedelmet: mint illetőség szerinti állam (R állam), nem engedi meg a másik államban (S vagy E) található ingatlanvagyonból vagy telephelyből származó veszteség levonását. Feltéve, hogy ez a másik állam megengedi az ilyen veszteség elhatárolását, az adóalany nem kerül hátrányos helyzetbe, mivel csak azt akadályozzák meg, hogy *E* (vagy S) államban és *R* államban egyazon veszteség kétszeres levonását igényelje. Más államok, mint az illetőség szerinti állam (R) az *E* (vagy S) államban keletkezett veszteséget elismerhetik az adóköteles jövedelemből való levonásként. Ebben az esetben *R* állam szabadon korlátozhatja a 23/A cikk 1. bekezdése szerinti mentességet az olyan nyereség vagy jövedelem tekintetében, amely ezt követően keletkezik a másik, *E* (vagy S) államban, levonva az ilyen későbbi nyereségből vagy jövedelemből azt a korábbi veszteséget, amelyet az adóalany *E* (vagy S) államban elhatárolhat. Minthogy a megoldás elsősorban a szerződő államok belső törvényein múlik, és mivel az OECD-tagországok törvényei lényegesen különböznek egymástól, nem javasolható megoldás magában a cikkben; a szerződő államokra van bízva, hogy – ha szükségesnek találják – kétoldalúan tisztázzák a fenti kérdést és a veszteségekhez kapcsolódó egyéb problémákat (lásd a beszámítási módszert érintő 62. bekezdést) vagy magában a cikkben, vagy a kölcsönös egyeztető eljárást alkalmazva (25. cikk 3. bekezdés).

3. A fennmaradó jövedelem adóztatása

45. A progresszív adókulcsok alkalmazásán kívül – amivel most a cikk 3. bekezdése foglalkozik (lásd a lenti 55. és 56. bekezdést) – felmerülhet néhány probléma az adótörvények konkrét rendelkezései miatt. Így például egyes adótörvények azt írják elő, hogy az adóztatás csak akkor kezdődik el, ha az adóköteles jövedelem eléri vagy meghaladja az előírt minimumösszeget (adómentességi küszöb). Az Egyezmény alkalmazása előtti teljes jövedelem nyilvánvalóan meghaladhatja az ilyen adómentességi küszöböt, de az Egyezmény alkalmazásából fakadó mentesség eredményeképpen – ami az adómentes összegnek a teljes adóköteles összegből való levonásához vezet – a fennmaradó adóköteles összeg e küszöbérték alá eshet. A fenti 43. bekezdésben említett okok miatt nem javasolható egységes megoldás. Megjegyezzük azonban, hogy ez a

probléma nem merül fel, ha a 23. cikk 1. bekezdésének alternatív megfogalmazását (a 37. bekezdésben meghatározottak szerint) alkalmazzák.

46. Bizonyos államok speciális rendszert vezettek be a társaságok jövedelmének adóztatására. (Lásd a 10. cikk szövegmagyarázatának 40–67. bekezdéseit.) Az osztott kulcsú társasági adót alkalmazó államokban (a szóban forgó szövegmagyarázat 43. bekezdése) felmerülhet az a kérdés, hogy vajon a mentesítendő jövedelmet a fel nem osztott jövedelemből (amelyre a normál adókulcs vonatkozik) vagy a felosztott jövedelemből (amelyre a csökkentett kulcs vonatkozik) kell levonni, avagy a mentesítendő jövedelmet részben a felosztott, részben a fel nem osztott jövedelemhez kell rendelni. Amennyiben egy, az osztott kulcsú társasági adót alkalmazó állam törvényei szerint kiegészítő adót vetnek ki az anyavállalatra azon osztalék után, amelyet egy belföldi leányvállalatától kapott, de amelyet nem oszt fel újra (azon az alapon, hogy az ilyen kiegészítő adó a felosztás tekintetében a leányvállalatnak biztosított alacsonyabb adókulcs kedvezményének kiegyenlítése), felmerül a kérdés, hogy kivethető-e ilyen kiegészítő adó akkor, ha a leányvállalat az osztalékot olyan jövedelemből fizeti, amely az Egyezmény értelmében mentesül az adó alól. Végül, hasonló problémák merülhetnek fel az olyan adókkal kapcsolatban (*précompte,* társaságiadó-előleg), amelyeket egy társaság felosztott nyereségére azért vetnek ki, hogy az fedezze a részvényeseknek betudható adójóváírást. (Lásd a 10. cikk szövegmagyarázatának 47. bekezdését.) A kérdés az, hogy vajon a nyereség felosztásához kapcsolódó ilyen különleges adók kivethetők-e abban az esetben, ha a jövedelem felosztása adómentes nyereségből történik. Ezeket a kérdéseket a szerződő államoknak maguknak kell megoldaniuk kétoldalú tárgyalások útján.

2. bekezdés

47. A 10. és a 11. cikk az osztalék és a kamat adóztatásának jogát megosztja az illetőség szerinti állam és a forrásállam között. Ezekben az esetekben az illetőség szerinti állam szabadon dönthet az adó elengedéséről, ha így kívánja (lásd például a lenti 72–78. bekezdéseket), és helyette a mentesítési módszert alkalmazhatja az említett jövedelemtételekre. Ha azonban az illetőség szerinti állam élni kíván az ilyen jövedelemtételek adóztatására vonatkozó jogával, akkor nem alkalmazhatja a mentesítési módszert a kettős adóztatás elkerülésére, mivel azzal teljes mértékben feladná az érintett jövedelem adóztatásának jogát. Az illetőség szerinti állam számára a beszámítási módszer használata általában kielégítő megoldás lehet. Mi több, mint azt már a fenti 31. bekezdésben említettük, azok az államok, amelyek általában a mentesítési módszert alkalmazzák, bizonyos jövedelemtételekre esetleg inkább a beszámítási, mint a

mentesítési módszert kívánják használni. Következésképpen, a bekezdés megfogalmazása a korlátozott beszámítási módszerrel összhangban történt. Innen kezdve a 23/B cikk szövegmagyarázata – *mutatis mutandis* – vonatkozik a 23/A cikk 2. bekezdésére.

48. Az előző bekezdésben említett esetekben a forrásállamnak fenntartott adót illetően maximumkulcsokat határoztunk meg. Ilyenkor az illetőség szerinti állam adókulcsai gyakran magasabbak, mint a forrásállaméi. Ezért a levonásra vonatkozó – a 2. bekezdés második mondatában meghatározott – korlátozás, amely összhangban van a korlátozott beszámítási módszerrel, csak bizonyos – csekély számú – esetekben merül fel következményként. Amennyiben a szerződő államok ilyenkor le akarnak mondani a korlátozásról, és helyette a teljes beszámítási módszert kívánják alkalmazni, ezt úgy tehetik meg, hogy törlik a 2. bekezdés második mondatát. (Lásd az alábbi 63. bekezdést.)

A jelentős részesedésből származó osztalék

49. A 10. cikk 1. és 2. bekezdésének, valamint a 23. cikknek (az esettől függően a 23/A vagy a 23/B cikk) az együttes hatása az, hogy a részvényes illetősége szerinti állam megadóztathatja a másik államban keletkező osztalékot, de az osztalék keletkezési helye szerinti állam által a 10. cikk 2. bekezdésében meghatározott kulccsal beszedett adót jóvá kell írnia az osztalékra vonatkozó saját adója ellenében. Ugyanezt az eljárást kell alkalmazni akkor, amikor az osztalék jogosultja egy anyavállalat, amely leányvállalatától kap osztalékot; ebben az esetben a leányvállalat államában visszatartott – és az anyavállalat államában jóváírt – adó mértéke a 10. cikk 2. bekezdése *a)* albekezdésének alkalmazása miatt maximum a bruttó osztalék 5 százaléka lehet.

50. Ezek a rendelkezések gyakorlatilag lehetővé teszik az osztalék jogi értelemben vett kettős adóztatásának elkerülését, de nem akadályozzák meg ismételt társasági adó kivetését az anyavállalatnak fizetett felosztott nyereségre: először a leányvállalat szintjén, majd újra az anyavállalat szintjén. Az ilyen ismétlődő adóztatás nagyon nagy akadályt állít a nemzetközi befektetések fejlődése elé. Ezt sok állam felismerte, ezért az ilyen akadályok felszámolását célzó rendelkezéseket illesztettek belső törvényeikbe. Ezenkívül gyakran kerülnek ilyen jellegű rendelkezések a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezményekbe is.

51. Az Adóügyi Bizottság fontolóra vette, hogy helyénvaló-e módosítani az Egyezmény 23. cikkét e kérdés rendezése érdekében. Bár sok állam támogatta egy ilyen rendelkezés beillesztését a Modellegyezménybe, ez – az egyes államok közötti véleményeltérés és a lehetséges megoldások változatossága miatt –

sok nehézséggel járt. Egyes államok – az adóelkerülés miatti félelmükben – előnyösebbnek vélték cselekvési szabadságuk fenntartását és a kérdés nemzeti törvényekben való rendezését.

52. Végül célszerűbbnek tűnt meghagyni az államok szabadságát, hogy maguk találjanak megoldást a problémára. Azok az államok, amelyek egyezményeikben kívánják megoldani a problémát, leginkább az alábbi alapelvek valamelyikét követhetik:

a) Progresszív mentesítés

Az anyavállalat illetősége szerinti állam mentesíti a másik államban található leányvállalattól kapott osztalékot, de figyelembe veheti azt az anyavállalat által a fennmaradó jövedelem tekintetében fizetendő adó kiszámításakor (ezt a módszert rendszerint azok az államok részesítik előnyben, amelyek általában a 23/A cikkben meghatározott mentesítési módszert alkalmazzák).

b) Mögöttes adók beszámítása

A leányvállalattól kapott osztalék tekintetében az anyavállalat illetősége szerinti állam nemcsak az osztalék adójára, hanem a leányvállalat által a felosztott nyereségre fizetett adóra is – az esettől függően – a 23/A cikk 2. vagy a 23/B cikk 1. bekezdésében előírt beszámítást alkalmazza (az ilyen rendelkezést gyakran azok az államok részesítik előnyben, amelyek általában a 23/B cikkben meghatározott beszámítási módszert alkalmazzák).

c) Progresszív mentesítés

Egy anyavállalat által a külföldi leányvállalatától kapott osztalékot adózási szempontból ugyanúgy kezelik az anyavállalat illetősége szerinti államban, mint az adott államban belföldi illetőségű leányvállalattól kapott osztalékot.

53. Amennyiben az anyavállalat állama vagyonadót vet ki, az ilyen adókra is hasonló megoldást kell alkalmazni.

54. Ezen túlmenően az államok szabadon határozhatják meg a szóban forgó rendelkezések alkalmazásának korlátait és módszereit (a részvénytulajdon meghatározása és minimális időtartama, az osztalék adminisztrációs vagy pénzügyi költségek címen elkölthető része), vagy a speciális rendszerben nyújtott kedvezményeket köthetik ahhoz a feltételhez, hogy a leányvállalat valódi gazdasági tevékenységet köteles kifejteni az illetősége szerinti államban, vagy hogy jövedelmének nagyobbik része abból az államból származzon, illetve az ott keletkező nyereségre jelentős adókötelezettsége legyen.

3. bekezdés

55. Az 1963-as Egyezménytervezet kifejezetten fenntartotta a progresszív adókulcsok illetőség szerinti állam általi alkalmazását (a 23/A cikk 1. bekezdésének utolsó mondata), és a mentesítési módszert alkalmazó OECD-tagországok által kötött egyezmények legtöbbje ezt az elvet követi. A 23/A cikk 3. bekezdése szerint az illetőség szerinti állam megtartja azt a jogát, hogy a fennmaradó jövedelemre vagy vagyonra kivetendő adó meghatározásakor figyelembe vegye a mentesített jövedelem vagy vagyon összegét. A szabály akkor is érvényes, ha a mentesített jövedelem (vagy vagyontétel) és az adóköteles jövedelem (vagy vagyontétel) olyan személyeknél keletkezik (például férj és feleség), akiknek a jövedelmét (vagy vagyontételét) a nemzeti törvények szerint együttesen adóztatják. A progresszivitásnak ez az alapelve érvényes a 23/A cikk 1. bekezdése értelmében mentesített jövedelemre vagy vagyonra ugyanúgy, mint az olyan jövedelemre vagy vagyonra, amely az Egyezmény egyéb rendelkezései szerint „csak a másik szerződő államban adóztatható meg" (lásd a fenti 6. bekezdést). Ez az oka annak, hogy az 1977-es Modellegyezményben a progresszivitási alapelv a 23/A cikk 1. bekezdéséből ugyanazon cikk új, 3. bekezdésébe került át, és hogy hivatkozás történt az „Egyezmény bármely rendelkezése szerinti" mentességre.

56. A 23/A cikk 3. bekezdése csak az illetőség szerinti államra vonatkozik. A cikk formája nem érinti a progresszivitásra vonatkozó belső törvények rendelkezéseinek forrásállam általi alkalmazását.

4. bekezdés

56.1 E bekezdés célja a kettős adómentesség elkerülése; az elkerülés akkor fordulhat elő, ha az illetőség szerinti állam és a forrásállam között véleménykülönbség van egy eset tényeinek vagy az Egyezmény rendelkezéseinek értelmezésében. A bekezdés akkor alkalmazandó, ha egyfelől a forrásállam úgy értelmezi egy eset tényeit vagy az Egyezmény rendelkezéseit, hogy valamely jövedelem- vagy vagyontétel az Egyezmény azon rendelkezésének hatálya alá tartozik, amelyik kizárja a tétel adott állam által való adóztatásának jogát, vagy korlátozza a kivethető adó mértékét, másfelől az illetőség szerinti állam eltérő értelmezés következtében úgy véli, hogy a tétel az Egyezmény szerint adózatható a forrásállamban, ami – e bekezdés hiányában – az illetőség szerinti államot arra kötelezné, hogy az 1. bekezdés rendelkezései értelmében mentességet nyújtson.

56.2 A bekezdés csak akkor irányadó, ha a forrásállam alkalmazta az Egyezmény rendelkezéseit egy jövedelem- vagy vagyontétel mentesítésére, vagy egy jövedelemtétel tekintetében a 10. vagy a 11. cikk 2. bekezdé-

sének rendelkezései szerint járt el. Ezért nem alkalmazandó a bekezdés akkor, ha a forrásállam úgy tekinti, hogy az Egyezmény rendelkezései szerint adóztathat egy jövedelem- vagy vagyontételt, de a forrásállam belső törvényeinek rendelkezései alapján az ilyen jövedelem vagy vagyon ténylegesen nem adóköteles. Ilyen esetben az illetőség szerinti állam az 1. bekezdés rendelkezései szerint köteles az adott jövedelemtételt mentesíteni, mivel a forrásállamban történő mentesítés nem az Egyezmény rendelkezéseinek alkalmazásából fakad, hanem inkább a forrásállam belső törvényeiből. (Lásd a fenti 34. bekezdést.) Hasonlóképpen, ha a forrásállam és az illetőség szerinti állam nemcsak a jövedelem minősítésében nem ért egyet, hanem az adott jövedelem összegében sem, a 4. bekezdés a jövedelemnek csak arra a részére vonatkozik, amelyet a forrásállam az Egyezmény alkalmazásával mentesít az adó alól, vagy amelyikre a 10. vagy a 11. cikk 2. bekezdését alkalmazza.

56.3 A bekezdés alkalmazásának eseteit meg kell különböztetni azoktól az esetektől, amikor egy jövedelemtételnek a forrásállam belső törvényei szerinti minősítése kölcsönhatásba lép az Egyezmény rendelkezéseivel avégett, hogy az adott állam ne adóztathasson meg valamely jövedelem- vagy vagyontételt olyan körülmények között, amikor az adott tételnek az illetőség szerinti állam belső törvényei alapján való minősítése nem ugyanezt az eredményt hozta volna. Ebben az esetben – amelyet a fenti 32.6 és 32.7 bekezdés tárgyalt – az 1. bekezdés nem ró mentesítési kötelezettséget az illetőség szerinti államra, mivel a jövedelemtétel az Egyezmény értelmében nem adóztatható a forrásállamban. Mivel az 1. bekezdés nem alkalmazható, ilyenkor nincs szükség a 4. bekezdés rendelkezéseire az illetőség szerinti állam adóztatási jogának biztosítása végett.

III. A 23/B cikk (beszámítási módszer) rendelkezéseinek szövegmagyarázata

1. bekezdés

A. Módszerek

57. A beszámítási elven alapuló 23/B cikk a korlátozott beszámítási módszert követi: az illetőség szerinti (R) állam a belföldi illetőségű személyek jövedelmére vagy vagyonára kivetett saját adójából a másik, *E* (vagy *S*) államban keletkezett jövedelemre vagy ott birtokolt vagyonra a másik, *E* (vagy *S*) államban megfizetett adóval egyező összegű levonást enged meg, de a levonást saját adójának megfelelő arányban korlátozza.

58. A korlátozott beszámítási módszernek az olyan államra is vonatkoznia kell, amelyik a mentesítési módszert alkalmazza, de a 23/A cikk 2. bekezdése értelmében be kell számítani a másik államban az osztalékra és kamatra mérsékelt kulcson kivetett adót. (Lásd a fenti 47. bekezdést.) A fenti 47. és 48. cikkekben említett módosítások lehetősége (teljes beszámítás) természetesen felmerülhet az olyan állam belföldi illetőségű személyének fizetett osztalék és kamat tekintetében is, amelyik a korlátozott beszámítási módszert alkalmazta. (Lásd az alábbi 63. bekezdést.)

59. A 23/B cikk által *R* államra rótt azon kötelezettség, hogy számítson be a másik, *E* (vagy *S*) államban egy jövedelem- vagy vagyontételre kivetett adót, attól függ, hogy az Egyezmény értelmében az érintett tétel adóztatható-e *E* (vagy *S* államban). A feltétel értelmezését a 32.1–32.7 bekezdések tárgyalják. Az olyan jövedelem- vagy vagyontételek, amelyek a 8. cikk, a 13. cikk 3. bekezdése, a 19. cikk 1. és 2. bekezdésének *a)* albekezdése és a 22. cikk 3. bekezdése szerint „csak a másik államban adózathatók meg", kezdettől fogva mentesülnek az *R* állambeli adó alól (lásd a fenti 6. bekezdést), és az ilyen mentesített jövedelemre vagy vagyonra a 23/A cikk szövegmagyarázata alkalmazandó. Ami a progresszivitást illeti, a cikk 2. bekezdésére (és az alábbi 79. bekezdésre) hívjuk fel a figyelmet.

60. A 23/B cikk megállapítja az adóbeszámítási módszer fő szabályait, de nem határozza meg a beszámítás kalkulációjának és alkalmazásának részletes szabályait. Ez megfelel az Egyezmény általános szerkezetének. A tapasztalat azt mutatja, hogy számos probléma merülhet fel. Néhányukkal a következő bekezdésekben foglalkozunk. Sok állam belső törvényeiben már léteznek részletes szabályok a külföldi adó beszámítását illetően. Ezért számos egyezmény hivatkozik a szerződő államok nemzeti törvényeire, és köti ki, hogy az ilyen belső szabályok nem érintik a 23/B cikkben meghatározott elvet. Ha egy szerződő állam saját törvényei nem használják a beszámítási módszert, akkor ez az állam köteles szabályokat kidolgozni a 23/B cikk alkalmazására, szükség esetén a másik szerződő állam illetékes hatóságával való konzultálás után (25. cikk, 3. bekezdés).

61. A beszámítás céljából elismerendő külföldi adó összege megegyezik a másik szerződő államban az Egyezmény alapján ténylegesen fizetett adó összegével. Problémák merülhetnek fel például akkor, ha az adót nem az abban az évben szerzett jövedelemre számítják, amely évre az adót kivetik, hanem a megelőző év jövedelmére vagy az előző két vagy több év átlagjövedelmére. További gondok adódhatnak a jövedelem meghatározására alkalmazott módszerek különbözősége vagy az árfolyamok változása (leértékelés vagy átértékelés)

miatt. Az ilyen problémák azonban aligha oldhatók meg egy konkrét rendelkezéssel az Egyezményben.

62. A 23/B cikk 1. bekezdése második mondatának rendelkezései értelmében az illetőség szerinti (R) állam által elismerendő levonást a jövedelemnek arra a részére kell korlátozni, amelyik megfelel az *S* vagy *E* államból származó jövedelemnek (úgynevezett maximumlevonás). Az ilyen maximumlevonás vagy a teljes jövedelemadónak a beszámítandó jövedelem és a teljes jövedelem aránya szerinti felosztásával számolható ki, vagy a teljes jövedelemre vonatkozó adókulcsnak a beszámítandó jövedelemre való alkalmazásával. Valójában, amikor az adó *E* (vagy *S*) államban megegyezik az *R* állambeli megfelelő adóval, vagy meghaladja azt, a beszámítási módszer ugyanazt eredményezi, mint a progresszív mentesítés. Továbbá a beszámítási módszernél is felmerülhetnek a jövedelem összegére, az adókulcsra stb. vonatkozó, a 23/A cikk szövegmagyarázatában már említettekhez hasonló problémák. (Lásd különösen a 39–41. és a 44. bekezdést.) A 42. és a 43. bekezdésben említett okok miatt az adóbeszámítási módszert tekintve sem volna célszerű konkrét és egységes megoldást javasolni az Egyezményben; ehelyett inkább jogot kell adni az egyes államoknak arra, hogy szabadon alkalmazzák saját jogszabályaikat és módszereiket. Ugyanez igaz az alább tárgyalt néhány további problémára is.

63. A maximumlevonást általában mint a nettó jövedelemre – azaz az *E* (vagy *S*) államból származó jövedelem mínusz az ilyen jövedelemhez kötődő megengedett (meghatározott vagy arányosított) levonások – vonatkozó adót számítják ki. (Lásd a 40 bekezdést.) Emiatt a maximumlevonás sok esetben alacsonyabb lehet, mint az *E* (vagy S) államban ténylegesen megfizetett adó. Ez különösen akkor igaz, ha például *R* állam belföldi illetőségű személye, amelynek *S* államból származik kamata, kölcsönt vett fel egy harmadik személytől a kamatot hozó hitel finanszírozására. Mivel az ilyen kölcsönvett összegre fizetendő kamat elszámolható az *S* államból származó kamat ellenében, az *R* államban adóköteles nettó jövedelem nagyon alacsony lehet, vagy esetleg egyáltalán nem is keletkezik nettó jövedelem. Ez a probléma a teljes beszámítási módszer *R* állambeli alkalmazásával lenne megoldható, ahogy azt a fenti 48. bekezdésben említettük. Egy másik megoldás az ilyen kamat *S* államban történő adómentesítése lehetne, ahogy azt a szövegmagyarázat a hitelre történő eladások vagy a bankok által nyújtott hitelek vonatkozásában javasolja. (Lásd a 11. cikk szövegmagyarázatának 15. bekezdését.)

64. Ha egy *R* államban belföldi illetőségű személynek több különféle jövedelme származik *S* államból, és ez utóbbi állam saját adótörvényei szerint csak az egyik ilyen jövedelemtételt adóztatja meg, az *R* állam által elismerhető maximumlevonás általában adójának az a része lesz, amelyik csak az *S* államban

adóztatott jövedelemtételre vonatkozik. Más megoldások is megengedettek azonban, kiemelt figyelemmel a következő, szélesebb körű aspektusra: az a tény, hogy beszámítást kell alkalmazni például több olyan jövedelemtételre, amelyre *S* állam különböző kulcsú adókat vet ki, vagy a több államból származó jövedelemre – függetlenül attól, hogy vannak-e egyezmények vagy nincsenek –, felveti azt a kérdést, hogy vajon a maximumlevonást vagy a beszámítást külön kell-e számolni minden egyes jövedelemtételre és minden egyes országra, vagy pedig együtt a belső törvények, illetve az egyezmények szerint beszámításra jogosult összes külföldi jövedelemre. A „teljes beszámítási" rendszerben minden külföldi jövedelmet összesítenek, és az összes külföldi adót jóváírják a teljes külföldi jövedelemnek megfelelő belföldi adóval szemben.

65. További gondok merülhetnek fel veszteség esetén. Az *E* (vagy *S*) államból jövedelmet szerző, *R* államban belföldi illetőségű személynek vesztesége keletkezhet R, *E* (vagy S) vagy egy harmadik államban. Az adóbeszámítás céljából az egyik államban keletkező veszteséget általában az ugyanabban az államban felmerülő egyéb jövedelemmel szemben számolják el. Az, hogy az *R* államon kívül (például egy telephelyen) szenvedett veszteség levonható-e az egyéb jövedelemből – függetlenül attól, hogy az *R* államból származik vagy sem –, *R* állam belső törvényein múlik. Itt hasonló gondok vetődhetnek fel, mint a 23/A cikk szövegmagyarázatában említettek (44. bekezdés). Ha a teljes jövedelem külföldről származik, *R* államban pedig nem jövedelem, hanem a külföldről származó jövedelmet meg nem haladó veszteség keletkezik, akkor az *R* államban kivetett teljes adó az *S* állambeli jövedelemre vonatkozik, következésképpen az *R* állam által elismerhető maximumlevonás az *R* államban kivetett adó összege lesz. Más megoldások is lehetségesek.

66. Az említett problémák erősen függnek a belső törvényektől és gyakorlattól, ezért azok megoldását az egyes államokra kell hagyni. Ebben az összefüggésben megemlíthető, hogy bizonyos államok nagyon szabadelvűek a beszámítási módszer alkalmazásában. Sőt néhány állam fontolgatja – vagy már meg is valósította – a fel nem használt beszámítható adó következő adóévre való átvitelét. A szerződő államok kétoldalú tárgyalásokon természetesen szabadon módosíthatják a cikket, hogy megoldást találjanak a szóban forgó problémákra.

67. Az úgynevezett alultőkésítettségi helyzetekben a Modellegyezmény – bizonyos körülmények között – megengedi a kölcsönt felvevő társaság államának, hogy belső jogszabályai szerint a kamatfizetést osztalékfizetésként kezelje – azzal az alapkövetelménnyel, hogy a hitelnyújtónak ténylegesen osztoznia kell a kölcsönt felvevő társaság által viselt kockázatban.

Ennek két következménye van:

– az ilyen „kamat” osztalékra vonatkozó kulccsal történő forrásadóztatása (10. cikk, 2. bekezdés);
– az ilyen „kamat” beszámítása a hitelnyújtó társaság adóköteles nyereségébe.

68. Amennyiben teljesülnek a vonatkozó feltételek, a hitelnyújtó illetősége szerinti állam olyan módon lenne köteles kedvezményt nyújtani a kamat bárminemű jogi értelemben vett vagy gazdasági kettős adóztatása tekintetében, mintha a kifizetés valójában osztalék lett volna. Az osztalékra vonatkozó kulccsal kell beszámítania a kölcsönt felvevő illetősége szerinti államban a kamatra kivetett tényleges forrásadót, s ezenkívül, ha a hitelnyújtó a kölcsönt felvevő társaság anyavállalata, köteles az ilyen „kamatra” további kedvezményt adni saját anyavállalat/leányvállalat szabályozása szerint. E kötelezettség a következők alapján merülhet fel:

a) amikor az Egyezmény 23. cikkének vonatkozó szövege kedvezményt nyújt a 10. cikkben osztalékként meghatározott jövedelemre vagy a 10. cikkben meghatározott jövedelemtételekre;

b) az Egyezmény összefüggései, azaz a 9., 10., 11. és 23. cikk kombinációja miatt, vagy – ha szükséges – kölcsönös egyeztető eljárás alapján:

– ha a kölcsönt felvevő társaság illetőség szerinti államában a 9. cikk 1. bekezdésével vagy a 11. cikk 6. bekezdésével összhangban lévő szabályok értelmében a kamatot osztalékként kezelték, és ha a hitelnyújtó illetősége szerinti állam elismeri, hogy annak kezelése így jogszerű, és kész elvégezni a megfelelő helyesbítést;
– ha a hitelnyújtó illetősége szerinti állam hasonló alultőkésítettségi szabályokat alkalmaz, és fordított helyzetben a kifizetést osztalékként kezelné, azaz ha a kifizetést egy, a területén létrehozott társaság a másik szerződő államban belföldi illetőségű személynek teljesítené;
– minden más esetben, ha a hitelnyújtó illetősége szerinti állam elismeri, hogy a kölcsönvevő illetősége szerinti állam részéről jogszerű volt a kamat osztalékként való kezelése.

69. A valamely társaságban való jelentős részesedésből származó osztalék tekintetében lásd a fenti 49–54. bekezdéseket.

69.1 Problémák merülhetnek fel akkor, ha a szerződő államok különböző módon kezelik az olyan entitásokat, mint a személyi társaságok. Tételezzük fel például, hogy a forrásállam a személyi társaságot társaságként kezeli, míg az egyik üzlettárs illetősége szerinti állam átláthatónak tekinti azt adózási szempontból. A forrásállam – az Egyezmény vonatkozó rendelkezéseinek fenntartásával – jövedelemadót vethet ki a sze-

mélyi társaságra a jövedelem keletkezésekor, és – a 10. cikk 2. bekezdésében foglalt korlátozások fenntartásával – megadóztathatja a személyi társaság által a nem belföldi illetőségű üzlettársaknak kifizetett nyereségrészesedést is. Az illetőség szerinti állam azonban csak az üzlettársnak a személyi társaság jövedelméből való részesedését fogja megadóztatni, amikor a személyi társaság ilyen jövedelmet realizál.

69.2 Az ebben az esetben felmerülő első kérdés az, hogy vajon az illetőség szerinti állam – amely megadóztatja az üzlettársnak a személyi társaság jövedelméből való részesedését – köteles-e az Egyezmény szerint beszámítani a forrásállamban az önálló adóköteles entitásként kezelt személyi társaságra kivetett adót. Erre a kérdésre igenlő választ kell adni. Ha az illetőség szerinti állam a személyi társaság jövedelmét adóztatás céljából az üzlettársnak tudja be, akkor következetesen kell eljárnia, és a személyi társaság által megfizetett adót is az üzlettársnak kell betudnia, hogy így elkerülje az üzlettárs megadóztatásából eredő kettős adóztatást. Más szóval, ha az illetőség szerinti állam az üzlettársra jutó jövedelem adóztatásakor figyelmen kívül hagyja a társulásnak a forrásállam által adományozott társasági státust, akkor azt a külföldi adóbeszámítás szempontjából ugyanúgy figyelmen kívül kell hagyni.

69.3 Az ebben az esetben felmerülő második kérdés az, hogy milyen mértékben köteles az illetőség szerinti állam beszámítani a forrásállam által arra a nyereségfelosztásra kivetett adót, amelyet az illetőség szerinti állam nem adóztat meg. A kérdésre ez utóbbi körülmény adja meg a választ. Mivel a nyereségfelosztást nem adóztatják meg az illetőség szerinti államban, ezért az illetőség szerinti államban egyszerűen nincs olyan adó, amellyel szemben beszámítható lenne a forrásállam által a nyereségfelosztásra kivetett adó. Világos különbséget kell tenni a nyereség létrehozása és felosztása között, és nem várható el az illetőség szerinti államtól, hogy a forrásállam által a felosztáskor kivetett adót beszámítsa a keletkezéskor kivetett saját adójával szemben. (Lásd a fenti 64. bekezdés első mondatát.)

B. A vagyonadóra vonatkozó megjegyzések

70. Az 1. bekezdés megfogalmazása szerint jövedelemadóval szemben csak jövedelemadó, vagyonadóval szemben pedig csak vagyonadó számítható be. Következésképpen, vagyonadóba való vagy vagyonadóval szembeni beszámítás csak akkor történhet, ha mindkét szerződő államban létezik vagyonadó.

71. Kétoldalú tárgyalások keretében a szerződő államok megegyezhetnek abban, hogy a vagyonadónak nevezett adó jellegében rokon a jövedelemadóval, ezért

megengedhető annak beszámítása a jövedelemadó ellenében, és fordítva. Vannak esetek, amikor – mivel az egyik állam nem vet ki vagyonadót, vagy mert mindkét állam csak a belföldi eszközökre vet ki vagyonadót – nem jelentkezik kettős vagyonadóztatás. Ilyenkor magától értetődő, hogy a vagyonadóra való hivatkozás törölhető. Ezenkívül az államok kívánatosnak tarthatják, hogy – az Egyezmény hatálya alá tartozó adók természetétől függetlenül – a forrásállamban felmerülő adó teljes összege beszámítható legyen az illetőség szerinti államban kivetett teljes adóval szemben. Ha azonban egy egyezmény klasszikus vagyonadót és jövedelemadó jellegű vagyonadót is tartalmaz, az államok esetleg csak az utóbbi vagyonadó ellenében kívánják a beszámítást alkalmazni. Ebben az esetben a kívánt eredmény elérése érdekében szabadon módosíthatják a javasolt cikket.

C. Adómegtakarítás

72. Egyes államok a külföldi befektetések vonzása érdekében különféle adókedvezményeket biztosítanak a külföldi befektetőknek. Ha egy külföldi befektető illetősége szerinti állam a beszámítási módszert alkalmazza, a forrásállam által nyújtott ösztönző juttatás csökkenhet, amennyiben az illetőség szerinti állam – az ösztönző juttatásból részesülő jövedelem adóztatásakor – csak a forrásállamban ténylegesen megfizetett adót ismeri el levonásként. Hasonlóképpen, ha az illetőség szerinti állam a mentesítési módszert alkalmazza, de azt a forrásállambeli adóztatás bizonyos szintjéhez köti, a forrásállam által történő adócsökkentésnek lehet olyan hatása, hogy a befektetőtől az illetőség szerinti államában megtagadják a mentesítési módszer alkalmazását.

73. Annak érdekében, hogy az illetőség szerinti államban ne merüljenek fel ilyen hatások, egyes – ösztönző adóprogramokat elfogadó – államok olyan rendelkezéseket kívánnak elfogadni egyezményeikben, amelyekre általában „adómegtakarítási" rendelkezésként utalnak. E rendelkezések célja az, hogy lehetővé tegyék a nem belföldi illetőségűek számára a külföldi adójóváírást az olyan adókat tekintve, amelyeket a forrásállam ösztönző programja keretében „megtakarítottak", illetve annak biztosítása, hogy ezeket az adókat figyelembe vegyék a mentesítési rendszerekhez esetlegesen kötődő feltételek teljesítésekor.

74. Az adómegtakarítási rendelkezések eltérnek a 23/A és a 23/B cikk rendelkezéseitől, s különféle formákat ölthetnek. Például:
   a) az illetőség szerinti állam vagy annak az adóösszegnek a levonását engedélyezi, amelyet a forrásállam a saját általános jogszabályai alapján kivethetett volna, vagy az Egyezmény által (a 10. és a 11. cikkben az osztalékra és kamatra meghatározott maximált adókulcsokkal) korlátozott összeg

levonását, még akkor is, ha a forrásállam – gazdasági fejlődése érdekében – különös rendelkezések keretében lemondott a teljes ilyen adóról vagy annak egy részéről;

b) a forrásállam által történő adócsökkentés megfelelőjeként az illetőség szerinti állam beleegyezik, hogy saját adója ellenében egy magasabb kulccsal megállapított (részben fiktív) összeget vonjanak le;

c) az illetőség szerinti állam mentesíti azt a jövedelmet, amelyik a forrásállamban ösztönző adókra jogosult.

75. Az Adóügyi Bizottság 1998. évi *Adómegtakarítás és -felülvizsgálat* című jelentésében[1] elemzi azokat az adópolitikai szempontokat, amelyek alapjául szolgálnak az adómegtakarítási rendelkezéseknek, illetve azok megfogalmazásának. A jelentés számos olyan gondra mutat rá, amelyek megkérdőjelezik az adómegtakarítási kedvezmények nyújtásának hasznosságát. Ezek az aggodalmak különösképpen a következőkre vonatkoznak:
– az adómegtakarításból eredő potenciális visszaélések;
– az adómegtakarítás – mint külföldi segítségnyújtási eszköz – hatékonysága a forrásállam gazdasági fejlődésének fellendítésében;
– általános aggodalmak amiatt, hogy az adómegtakarítás ösztönző adók alkalmazására késztetheti az államokat.

76. A tapasztalat azt mutatja, hogy az adómegtakarítás szinte csábítja az adóalanyokat a visszaélésekre, ami – bevételek kieséséhez vezetve – rendkívül költséges lehet mind az illetőség szerinti, mind a forrásállam számára. Az efféle visszaéléseket nehéz felfedezni, és az illetőség szerinti államnak akkor is nehéz gyorsan reagálnia, ha feltárják azokat. A meglévő adómegtakarítási rendelkezések eltörlése vagy módosítása az ilyen visszaélések megakadályozása érdekében gyakran lassú és nehézkes.

77. Az adómegtakarítás ráadásul nem feltétlenül szolgálja hatékonyan a gazdasági fejlődés fellendítését. Az ösztönző adók kedvezményeinek illetőség szerinti állam által történő csökkentése vagy eltörlése a legtöbb esetben csak a nyereség repatriálásakor fordul elő. A nyereség repatriálásának elősegítésével az adómegtakarítás önmagában ösztönzést adhat a külföldi befektetőknek arra, hogy csak rövid távú projektekbe fogjanak, és eltántoríthatja őket a forrásállamban való hosszú távú működéstől. Ezenkívül a külföldi adójóváírási rendszereket általában úgy tervezték, hogy az adójóváírás kiszámításakor lehetővé tegyék a külföldi befektetők számára, hogy bizonyos mértékben ellentételezzék az egy adott ösztönzőből eredő adócsökkentést az adott vagy egy másik

[1] Ez a jelentés az *OECD Modellegyezmény* cserélhető lapos változatának II. kötetében újból megjelent. *R* (14)-1. o.

országban fizetett magasabb adókkal szemben, s így végül az ösztönző adó eredményeképpen az illetőség szerinti állam ne vessen ki pótlólagos adót.

78. Végül, a nemzetgazdaságok gyorsuló integrációja a nemzeti adóalapok sok szegmensét földrajzilag egyre mozgékonyabbá tette. Ezek a fejlemények egyes államokat arra ösztönöztek, hogy olyan adórendszereket vezessenek be, amelyek elsődleges célja más országok adóalapjainak aláásása. A szóban forgó adókedvezményeket a rendkívül mozgékony pénzügyi és egyéb szolgáltatásokra szabták, amelyek kiváltképpen érzékenyek az adókülönbözetekre. Az ilyen rendszerek potenciálisan káros hatásait súlyosbíthatják az egyezmények rosszul megtervezett adómegtakarítási rendelkezései. Ez különösen akkor van így, ha valamely állam az egyezmények megkötése után vezet be egy adórendszert, és azt úgy alakítja, hogy biztosítsa annak a meglévő adómegtakarítási rendelkezések hatálya alá tartozását.

78.1 A Bizottság arra a következtetésre jutott, hogy a tagállamok nem kötelesek feltétlenül tartózkodni az adómegtakarítási rendelkezések bevezetésétől. Mindazonáltal kifejtette azt a nézetét, hogy az adómegtakarítást csak olyan államok tekintetében kell fontolóra venni, amelyeknek a gazdasági színvonala lényegesen elmarad az OECD-tagországokétól. A tagállamoknak célszerű objektív gazdasági feltételeket kidolgozniuk az adómegtakarításra jogosult államok meghatározására. Ezért a Bizottság javasolja, hogy ha az államok megegyeznek egy adómegtakarítási rendelkezés bevezetésében, kövessék az adómegtakarítási jelentés VI. részében foglalt útmutatást. E „legjobb gyakorlat" alkalmazása a lehető legalacsonyobbra szorítja az ilyen rendelkezésekkel való potenciális visszaélést annak biztosításával, hogy azok csak olyan valódi befektetésekre alkalmazhatók, amelyeknek célja a forrásállam belső infrastruktúrájának fejlesztése. A valódi befektetésekre vonatkozó korlátozó rendelkezés szintén elrettenthet a helyváltoztatáson alapuló tevékenységekért folytatott káros adóversenytől.

2. bekezdés

79. Az Egyezmény azért egészült ki ezzel a bekezdéssel, hogy az illetőség szerinti állam a fennmaradó jövedelemre vagy vagyonra kivetendő adó meghatározásakor jogosult maradhasson az ott mentesített jövedelem vagy vagyon összegének figyelembevételére. Az így megtartott jog kiterjed arra a jövedelemre vagy vagyonra is, amelyik „csak a másik államban adóztatható meg". Így az illetőség szerinti állam számára a progresszivitás elve nemcsak az olyan jövedelem vagy vagyon vonatkozásában van biztosítva, amelyik „megadóztatható"

a másik államban, de az olyan jövedelem vagy vagyon tekintetében is, amelyik „csak abban a másik államban adóztatható meg”. A 23/A cikk 3. bekezdéséről szóló szövegmagyarázat a forrásállam vonatkozásában a 23/B cikk 2. bekezdésére is érvényes.

A szövegmagyarázattal kapcsolatos észrevételek

80. *Hollandia* elvben támogatja a szerződő államok minősítési ellentmondásai miatt felmerülő kettős adóztatási és kettős adómentességi helyzetek megoldását, mivel úgy tekinti, hogy az ilyen helyzetek nem tükrözik a szerződő államok akaratát, sőt mi több, ellentétben állnak az adóegyezmény tárgyával és célkitűzésével. Nem ért egyet azonban az Egyezmény 23/A és 23/B cikkeinek a 32.4 és 32.6 bekezdésekben a „jelen Egyezmény rendelkezéseivel összhangban” fordulatra adott azon értelmezésével, miszerint az olyan minősítési ellentmondások esetén, amelyek a forrásállam és az illetőség szerinti állam belső törvényeinek különbözősége miatt merülnek fel, rendszerint a forrásállam által meghatározott minősítés élvez elsőbbséget a 23/A és 23/B cikkek illetőség szerinti állam általi alkalmazásakor. Hollandia meg kívánja őrizni azon jogát, hogy bizonyos minősítési ellentmondások megoldását, annak módozatait a kérdéses eset körülményeinek és az érintett szerződő állammal való viszonynak a függvényében vizsgálja meg. Ezért csak a 32.4 és a 32.6 bekezdés említett értelmezéséhez tartja magát, s csak olyan mértékben, ahogy azt kifejezetten megerősítette a konkrét adóegyezményben az Egyezmény 25. cikke alapján az illetékes hatóságokkal való kölcsönös egyeztető eljárás során vagy egyoldalú lépésként.

81. *Svájc* fenntartja a jogot, hogy ne alkalmazza a 32. bekezdésben meghatározott szabályokat azokban az esetekben, amikor a minősítési ellentmondás a forrásállam belső törvényének – az Egyezmény megkötését követő – módosításából ered.

A cikkre vonatkozó fenntartás

82. *Portugália* fenntartja álláspontját a 23/A cikk 4. bekezdésével kapcsolatban.

A 24. CIKK SZÖVEGMAGYARÁZATA AZ EGYENLŐ ELBÁNÁST ILLETŐEN

Általános megjegyzések

1. Ez a cikk az adózást érintő egyenlőtlen elbánás kiküszöbölésével foglalkozik egyes pontosan meghatározott körülmények esetén. Minden adórendszer tartalmaz jogos különbségtételeket, melyek például az adókötelezettség és a fizetőképesség terén fennálló különbségeken alapulnak. A cikk egyenlő elbánásra vonatkozó rendelkezéseinek célja, hogy egyensúlyt teremtsenek az indokolatlan megkülönböztetés kiküszöbölésének, illetve a jogos különbségtételeknek az igénye között. Ezért a cikk nem terjeszthető ki indokolatlanul az úgynevezett „közvetett" megkülönböztetésre. Például, jóllehet az állampolgárságon alapuló megkülönböztetéssel foglalkozó 1. bekezdés kizárja azt az eltérő elbánást, amely valójában az állampolgárságon alapuló megkülönböztetés álcázott formája – például a magánszemélyekre vonatkozó eltérő elbánás annak alapján, hogy rendelkeznek-e az állam által kiadott útlevéllel, illetve jogosultak-e ilyen útlevélre – felhozható érvként, hogy az egy adott államban nem belföldi illetőségű személyek közé elsősorban olyan személyek tartoznak, akik az adott államnak nem állampolgárai, és ebből következően annak a bekezdésnek a szempontjából az illetőségen alapuló eltérő elbánás közvetetten az állampolgárságon alapuló megkülönböztetés.
2. Hasonlóképpen, a cikk rendelkezései nem értelmezhetők úgy, hogy előírják a legnagyobb kedvezményes elbánás alkalmazását. Ha egy állam olyan kétoldalú vagy többoldalú megállapodást kötött, amely adókedvezményt biztosít a másik szerződő állam, illetve államok állampolgárainak vagy belföldi illetőségű személyeinek, egy harmadik, a szerződésben nem részes fél állam állampolgárai vagy belföldi illetőségű személyei nem tarthatnak igényt azokra a kedvezményekre a harmadik állam és az elsőként említett állam közötti, a kettős adóztatásra vonatkozó egyezmény hasonló, egyenlő elbánásra vonatkozó rendelkezései okán. Mivel az adóegyezmények a kölcsönösség elvén alapulnak, az egyik szerződő állam által egy kétoldalú vagy többoldalú megállapodásban az adott megállapodásban részes másik szerződő állam belföldi illetőségű személye vagy állampolgára részére – az adott szerződő felek sajátos

gazdasági kapcsolatából kifolyólag – biztosított adóelbánás nem terjeszthető ki egy harmadik állam belföldi illetőségű személyére vagy állampolgárára az első és a harmadik állam közötti adóegyezmény egyenlő elbánásra vonatkozó rendelkezése alapján.

3. A 24. cikk különböző rendelkezései az adóelbánásban jelentkező különbségek közül csak a meghatározott eseteket (az 1. bekezdés esetében például az állampolgárság szerinti különbséget) zárják ki. Ezek a bekezdések tehát csak akkor alkalmazandók, ha minden más aspektus megegyezik, amely e tekintetben jelentőséggel bír. A 24. cikk különböző rendelkezései többféle megfogalmazást használnak ennek biztosítására (például az 1. és 2. bekezdésben: „hasonló körülmények között"; a 3. bekezdésben: „azonos tevékenységet folytató"; az 5. bekezdésben: „hasonló vállalkozásai"). Emellett, míg a cikk törekszik a meghatározott különbségtételek kiküszöbölésére, nem célja, hogy a külföldi állampolgároknak, nem belföldi illetőségű személyeknek, más államok vállalkozásainak, illetve nem belföldi illetőségű személyek tulajdonában vagy irányítása alatt álló belföldi vállalkozásoknak kedvezőbb adóelbánást biztosítson, mint a belföldi állampolgároknak, belföldi illetőségű személyeknek, illetve a belföldi illetőségű személyek tulajdonában vagy irányítása alatt álló belföldi vállalkozásoknak. (Lásd például az alábbi 34. bekezdést.)

4. Végül, amint azt az alábbi 79. bekezdés illusztrálja, a cikk rendelkezéseit az Egyezmény más cikkeinek kontextusában kell olvasni, azaz az e cikkek rendelkezéseiben előírt vagy kifejezetten megengedett intézkedések nem tekinthetők a cikk rendelkezéseit sértőnek, akkor sem, ha például csak a nem belföldi személyeknek teljesített kifizetésekre vonatkoznak. Az a tény azonban, hogy egy adott intézkedés nem sérti a cikk rendelkezéseit, nem jelenti, hogy az Egyezmény értelmében megengedett, hiszen lehetséges, hogy az Egyezmény más cikkeibe ütközik.

1. bekezdés

5. Ez a bekezdés azt az alapelvet fogalmazza meg, hogy adóztatás szempontjából tilos az állampolgárságon alapuló megkülönböztetés, és hogy – a viszonosság elve alapján – az egyik szerződő állam állampolgárai nem kezelhetők hátrányosabban a másik szerződő államban, mint ugyanolyan körülmények között az utóbbi állam állampolgárai.

6. Érdemes megjegyezni, hogy az egyenlő elbánás elvét – más megfogalmazásban és többé-kevésbé tágabb hatállyal – a nemzetközi adóügyi kapcsolatokban már jóval a kettős adóztatás elkerülését célzó klasszikus egyezmények 19. század végi megjelenése előtt alkalmazták. Ily módon az államok által az

állampolgáraik – akárhol legyenek is belföldi illetőségűek – diplomáciai védelmének kiterjesztése és megerősítése érdekében különösen a 19. században kötött számos különböző fajtájú egyezményben (konzuli vagy létesítményi egyezmények, barátsági vagy kereskedelmi egyezmények stb.) vannak olyan záradékok, amelyek szerint mindkét szerződő állam kötelezi magát, hogy a másik állam állampolgárait a sajátjaira alkalmazottal egyenlő elbánásban részesíti. Az a tény, hogy ezek a záradékok később bekerültek a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezményekbe, semmilyen módon nem befolyásolták eredeti indokoltságukat és hatályukat. Az 1. bekezdés szövege rögzíti, hogy e bekezdés hatályát az 1. cikk nem korlátozza azokra az állampolgárokra, akik az egyik szerződő államban belföldi illetőségűek, hanem ellenkezőleg, azt kiterjeszti mindkét szerződő állam összes állampolgárára, függetlenül attól, hogy valamelyikben belföldi illetőségűek-e. Más szóval, egy szerződő állam minden állampolgára jogosult e rendelkezés kedvezményeit igénybe venni a másik szerződő állammal szemben. Ennek elsősorban a szerződő államok olyan állampolgárait tekintve van jelentősége, akik egyik szerződő államban sem belföldi illetőségűek, hanem egy harmadik államban minősülnek annak.

7. Az „ugyanolyan körülmények között” fordulat a vonatkozó adótörvények és -rendelkezések alkalmazása szempontjából az adóalanyoknak (magánszemélyek, jogi személyek, társulások, egyesületek) mind jogilag, mind a valóságban alapvetően hasonló körülmények közé való helyezésére utal. A „különös tekintettel az illetőségre” fordulat világossá teszi, hogy az adóalany illetősége az egyik olyan tényező, amelyik eldönti, hogy az adóalanyok hasonló körülmények között találhatók-e. Az „ugyanolyan körülmények között” megfogalmazás önmagában elég lenne annak megállapítására, hogy az egyik szerződő államban belföldi illetőségű adóalany és egy másik adóalany, aki nem belföldi illetőségű abban az államban, nincsen ugyanolyan körülmények között. Valójában, míg a „különös tekintettel az illetőségre” fordulat nem jelent meg az 1963-as Egyezménytervezetben, illetve az 1977-es Modellegyezményben, a tagországok következetesen betartották az „ugyanolyan körülmények között” fordulat alkalmazásakor és értelmezésekor azt, hogy figyelembe kell venni az adóalany illetőségét. A Modellegyezmény átdolgozásakor azonban az Adóügyi Bizottság úgy érezte, hogy az adófizetők illetőségére való konkrét utalás hasznos lenne, mivel kizárna minden esetleges kétséget az „ugyanolyan körülmények között” megfogalmazás e tekintetben adandó értelmezését illetően.

8. Ezért az 1. bekezdés alkalmazása mögött álló kérdés az, hogy vajon két személy, akik egyazon állam belföldi illetőségű személyei, kizárólag a különböző állampolgárságuk miatt részesülnek-e különböző elbánásban. Következésképp-

pen, ha egy szerződő állam a családi kötelezettségeken alapuló adómentesség megadásakor saját állampolgárait aszerint különbözteti meg, hogy a területén tartózkodnak-e vagy sem, ez az állam nem kötelezhető arra, hogy a másik állam olyan állampolgárait, akik nem tartózkodnak a területén, ugyanolyan elbánásban részesítse, mint a belföldi illetőségű saját állampolgárait, viszont magára vállalja azt, hogy ugyanazon elbánásban részesíti őket, mint amilyenben a másik államban tartózkodó állampolgárai részesülnek. Hasonlóképpen nem alkalmazandó az 1. bekezdés akkor, ha az egyik szerződő állam *(R)* állampolgárát, aki *R* államban belföldi illetőségű is, hátrányosabban adóztatják meg a másik szerződő államban *(S),* mint *S* állam harmadik államban tartózkodó állampolgárát (például az adóparadicsomok használatának meggátolását célzó rendelkezések alkalmazásának eredményeképpen), mivel a két személy az illetőség tekintetében nincsen ugyanolyan körülmények között.

9. Az „ugyanolyan körülmények között” fordulat bizonyos esetekben vonatkozhat a személy adójogi helyzetére is. Ez az eset áll fenn például, ha egy ország a saját állampolgárait, vagy azok egy részét átfogóbb adókötelezettség alá vonja, mint a nem állampolgárokat (ez jellemzi például az Egyesült Államok adórendszerét). Amíg maga ez az elbánás nem sérti az 1. bekezdést, érvelhetünk azzal, hogy azokra a személyekre, akik nem az adott állam állampolgárai, az adott állam állampolgáraival azonos körülmények vonatkoznak az állam belső adójogszabályai egyéb rendelkezéseinek alkalmazása szempontjából, amelyek tekintetében az adófizető átfogó, illetve korlátozott adókötelezettsége releváns (például a személyes kedvezmények megadása).

10. Ugyanígy nem értelmezhetők az 1. bekezdés rendelkezései úgy, hogy egy olyan államot, amelyik saját testületeit vagy közszolgálatait különleges adókiváltságokban részesíti, arra köteleznek, hogy ezeket a kiváltságokat a másik állam testületeire és közszolgálataira is kiterjessze.

11. Nem értelmezhetők továbbá úgy sem, hogy egy olyan államot, amelyik a helyi sajátosságot képviselő közhasznú tevékenységet folytató, nem profitorientált magánintézményeknek különleges adókiváltságokat ad, arra köteleznek, hogy ugyanezen kiváltságokat kiterjessze a hasonló, de nem közhasznú tevékenységet végző intézményekre.

12. A két eset közül az elsőt véve, ha egy állam adómentességet biztosít saját testületeinek és közszolgálatainak, ez indokolt, mivel ezek a testületek és szolgálatok az állam elválaszthatatlan részét képezik, és körülményeik semmi esetre sem hasonlíthatók a másik állam testületeinek és közszolgálatainak körülményeihez. Mindazonáltal nem áll szándékunkban e fenntartás alkalmazása a nyereségszerző tevékenységet folytató állami vállalatokra. Amennyiben azok

a magánvállalkozásokkal azonos alapokon állónak tekinthetők, az 1. bekezdés rendelkezései alkalmazandók rájuk.

13. A második esetben, amikor egy állam adókiváltságokat nyújt bizonyos nem profitorientált magánintézményeknek, azt nyilvánvalóan az adott intézmény tevékenységének a jellege és az állam, illetve állampolgárai számára e tevékenységből eredő előnyök indokolják.

14. Az 1. bekezdés megfogalmazása szándékosan negatív formájú. Annak előírásával, hogy az egyik szerződő állam állampolgárai a másik szerződő államban nem vethetők alá olyan adóztatásnak vagy azzal összefüggő kötelezettségnek, amelyik más vagy megterhelőbb, mint a másik szerződő állam állampolgáraira nézve hasonló körülmények között előírt vagy előírható adóztatás vagy azzal összefüggő kötelezettség, ennek a bekezdésnek ugyanolyan kötelező ereje van, mintha arra utasította volna a szerződő államokat, hogy egymás állampolgárait ugyanolyan elbánásban részesítsék. Mivel e záradék alapvető célja az, hogy megtiltsa az egyik államban a másik állam állampolgárainak megkülönböztetését, semmi sem gátolja az első államot abban, hogy – saját különleges indokaira hivatkozva vagy a kettős adóztatási egyezmények olyan különös előírásainak betartása céljából, mint például a telephelyek nyereségének a 7. cikk szerinti adóztatása – külföldi állampolgárságú személyeket bizonyos olyan engedményekben vagy lehetőségekben részesítsen, amelyek saját állampolgárainak nem állnak a rendelkezésére. A jelenlegi megfogalmazásban az 1. bekezdés ezt nem tiltja.

15. Az előző észrevétel fenntartásával, a „…nem vethetők alá olyan adóztatásnak vagy azzal összefüggő kötelezettségnek, amely más vagy megterhelőbb…” szavak azt jelentik, hogy ha valamely állam azonos körülmények között vet ki adót saját állampolgáraira és külföldiekre, annak mind az adókivetés, mind az adó megállapítása tekintetében ugyanolyan formában, ugyanazzal a kulccsal kell történnie, és – végül – az adóztatáshoz kapcsolódó formai előírások (bevallások, fizetés, határidők stb.) nem lehetnek megterhelőbbek a külföldiek számára, mint az állampolgárok számára.

16. Tekintve egy társaság és azon állam közötti jogviszonyt, amelynek a törvényei szerint a társaságot létrehozták – amely bizonyos szempontból nagyon közel áll a magánszemélyek állampolgársági viszonyához –, indokoltnak tűnik, hogy a jogi személyekre, személyi társaságokra és egyesülésekre ne vonatkozzon külön rendelkezés, hanem azokat az 1. bekezdés a magánszemélyekkel összevontan tárgyalja. Ezt az eredményt az „állampolgár” kifejezésnek a 3. cikk 1. bekezdése *g)* albekezdésében való meghatározásával értük el.

17. E meghatározás értelmében egy jogi személy, például egy társaság esetében a „valamely Szerződő Állam állampolgára” olyan jogi személy jelent, „amely-

nek ez a jogállása az adott Szerződő Államban hatályos jogszabályokon alapul". Egy társaság ezen jogállása általában annak az államnak a hatályos jogszabályain alapul, amelyben bejegyezték vagy cégnyilvántartásba vették. Sok ország belső törvényei értelmében azonban a bejegyzés vagy cégnyilvántartásba vétel az a feltétel, vagy feltételek egyike, amely alapján a társaságok 4. cikk szerinti illetősége megállapítható. Mivel a 24. cikk 1. bekezdése kizárja az állampolgárságon alapuló eltérő elbánást, de csak az „ugyanolyan körülmények között – különös tekintettel az illetőségre" lévő személyek és entitások esetén, annak a bekezdésnek a szempontjából fontos különbséget tenni azon eltérő elbánás között, amely kizárólag az állampolgárságon alapul, és azon eltérő elbánás között, amely más körülményekhez, különösen az illetőséghez kötődik. Amint azt a fenti 7. és 8. bekezdésben kifejtettük, az 1. bekezdés csak az eltérő állampolgárság alapján történő megkülönböztetést tiltja, azzal, hogy minden más vonatkozó tényezőnek, így az entitás illetőségének is, meg kell egyeznie. A belföldi és a nem belföldi illetőségűek eltérő kezelése a belföldi adórendszerek és az adóegyezmények sarkalatos tulajdonsága; a 24. cikket az Egyezmény többi cikkének kontextusában olvasva – melyek legtöbbje eltérő elbánást ír elő a belföldi és a nem belföldi illetőségűekre – világos, hogy két társaság, amely az Egyezmény szempontjából (a 4. cikk szabályai szerint) nem ugyanabban az államban belföldi illetőségű, általában nem lehet azonos körülmények között az 1. bekezdés szempontjából.

18. Bár a belföldi és a nem belföldi illetőségűek általában nincsenek azonos körülmények között az 1. bekezdés szempontjából, világos, hogy nem ez a helyzet akkor, amikor az illetőségnek semmilyen jelentősége nincs a vizsgált eltérő elbánás tekintetében.

19. Az alábbi példák illusztrálják ezeket az elveket.

20. 1. példa: Az *A* állam belső jövedelemadó-törvényei értelmében az abban az államban bejegyzett társaságok, valamint azok a társaságok, amelyeknek tényleges üzletvezetési helye abban az államban van, az adott államban belföldi illetőségűek. Az *A* állam és a *B* állam közötti adóegyezmény megegyezik a Modellegyezménnyel. Az *A* állam belső jövedelemadó-törvényei értelmében az abban az államban bejegyzett társaság részére egy másik, abban az államban bejegyzett társaság által fizetett osztalék adómentes. Mivel az a *B* államban bejegyzett társaság, amelynek tényleges üzletvezetési helye az *A* államban van, az *A* állam és a *B* állam közötti egyezmény szempontjából belföldi illetőségű az *A* államban, az a tény, hogy egy az *A* államban bejegyzett társaság által annak a vállalatnak fizetett osztalék nem jogosult erre a mentességre, bár a kifizetést kapó társaság az illetőség tekintetében hasonló körülmények között

van, mint egy az *A* államban bejegyzett társaság, más idevágó, eltérő körülmények hiányában az 1. bekezdés megsértésének minősül.

21. 2. példa: Az *A* állam belső jövedelemadó-törvényei értelmében az abban az államban bejegyzett társaságok az adott államban belföldi illetőségűek, a külföldön bejegyzett társaságok pedig nem belföldi illetőségűek. Az *A* állam és a *B* állam közötti adóegyezmény megegyezik a Modellegyezménnyel, azzal a különbséggel, hogy a 4. cikk 3. bekezdése előírja, hogy amennyiben egy jogi személy annak a cikknek az 1. bekezdése szerint mindkét államban belföldi illetőségű, abban az államban kell belföldi illetőségűnek tekinteni, ahol bejegyezték. Az *A* állam belső jövedelemadó-törvényei értelmében az abban az államban bejegyzett társaság részére egy másik, abban az államban bejegyzett társaság által fizetett osztalék adómentes. Az 1. bekezdés nem terjeszti ki ezt az elbánást a *B* államban bejegyzett társaságnak fizetett osztalékra. Még ha az ilyen osztalékot kapó, *A* államban bejegyzett, illetve *B* államban bejegyzett társaságok eltérő elbánás alá esnek is, ezek a társaságok nincsenek hasonló körülmények között az illetőségüket tekintve, és az illetőség ebben az esetben jelentőséggel bíró tényező (amint az levezethető például a 10. cikk 5. bekezdéséből, mely a nem belföldi illetőségű társaságnak fizetett osztalék későbbi adóztatását kizárja, a belföldi illetőségűnek fizetett osztalékét azonban nem).

22. 3. példa: Az *A* állam belső jövedelemadó-törvényei értelmében az abban az államban bejegyzett társaságok az adott államban belföldi illetőségűek. A *B* állam belső adótörvényei értelmében azok a társaságok, amelynek tényleges üzletvezetési helye abban az államban van, az adott államban belföldi illetőségűek. Az *A* állam és a *B* állam közötti adóegyezmény megegyezik a Modellegyezménnyel. Az *A* állam belső adótörvényei előírják, hogy egy nem belföldi illetőségű, mely olyan államban belföldi illetőségű, amellyel az *A* államnak nincs olyan adóegyezménye, amely lehetővé teszi az adózási információk cseréjét, az ingatlana értékének 3 százalékát kitevő összegű éves adót fizet ahelyett, hogy az adott ingatlanból származó nettó jövedelem után adózna. Egy a *B* államban bejegyzett, de olyan államban belföldi illetőségű társaság, amellyel az *A* államnak nincs az adózási információk cseréjét lehetővé tévő adóegyezménye, nem állíthatja, hogy az 1. bekezdés kizárja az *A* állam által kivetett 3 százalékos adó alkalmazását, mert más elbánás vonatkozik rá, mint egy olyan társaságra, amelyet az *A* államban jegyeztek be. Ebben az esetben ez a társaság az illetőségét tekintve nincs hasonló körülmények között, mint egy olyan társaságra, amelyet az *A* államban jegyeztek be, és a társaság illetősége e tekintetben jelentőséggel bíró kérdés (például a nem belföldi illetőségű adóalany által az ingatlanból szerzett nettó jövedelem ellenőrzéséhez szükséges információk hozzáférése szempontjából).

23. 4. példa: Az *A* állam belső jövedelemadó-törvényei értelmében az abban az államban bejegyzett társaságok az *A* államban belföldi illetőségűek, a külföldön bejegyzett társaságok pedig nem belföldi illetőségűek. Az *A* állam és a *B* állam közötti adóegyezmény megegyezik a Modellegyezménnyel, azzal a különbséggel, hogy a 4. cikk 3. bekezdése előírja, hogy amennyiben egy jogi személy annak a cikknek az 1. bekezdése szerint mindkét államban belföldi illetőségű, abban az államban kell belföldi illetőségűnek tekinteni, ahol bejegyezték. Az *A* állam bérjárulékokra vonatkozó törvényei értelmében a belföldi illetőségű munkavállalókat foglalkoztató társaságok mindegyikének bérjárulékot kell fizetnie, nem téve különbséget a munkáltató illetősége szerint, de előírva, hogy csak az *A* államban bejegyzett társaságok jogosultak egy alacsonyabb járulékkulccsal adózni. Ebben az esetben az, hogy egy a *B* államban bejegyzett társaság illetősége eltér az *A* államban bejegyzett társaságokétól, az *A* és *B* állam közötti egyezmény szempontjából semmilyen jelentőséggel nem bír a bérjárulékokkal kapcsolatos eltérő kezelés tekintetében, ezért ez az eltérő kezelés más idevágó, eltérő körülmények hiányában az 1. bekezdés megsértésének minősülne.

24. 5. példa: Az *A* állam belső jövedelemadó-törvényei értelmében az abban az államban bejegyzett társaságok, valamint azok a társaságok, amelynek tényleges üzletvezetési helye abban az államban van, az adott államban belföldi illetőségűek, azok pedig, amelyek egyik feltételnek sem felelnek meg, nem belföldi illetőségűek. A B állam belső jövedelemadó-törvényei értelmében az abban az államban bejegyzett társaságok az adott államban belföldi illetőségűek. Az *A* állam és a *B* állam közötti adóegyezmény megegyezik a Modellegyezménnyel, azzal a különbséggel, hogy a 4. cikk 3. bekezdése előírja, hogy amennyiben egy jogi személy annak a cikknek az 1. bekezdése szerint mindkét államban belföldi illetőségű, csak abban az államban kell belföldi illetőségűnek tekinteni, ahol bejegyezték. Az *A* állam belső adótörvényei előírják továbbá, hogy az abban az államban bejegyzett társaságok, amelyek tényleges üzletvezetési helye abban az államban van, adózási szempontból összevonhatják a jövedelmüket, amennyiben egy azonos tulajdonosokkal rendelkező vállalatcsoport tagjai. A B államban bejegyzett *X* társaság ugyanahhoz a csoporthoz tartozik, mint két másik, az *A* államban bejegyzett társaság, továbbá mindegyik társaság tényleges üzletvezetése az *A* államban történik. Mivel az *X* társaságot nem az *A* államban jegyezték be, nem vonhatja össze a jövedelmét a másik két társaságéval.

25. Ebben az esetben, annak ellenére, hogy az *X* társaság az *A* állam belső törvényei értelmében belföldi illetőségű az *A* államban, az Egyezmény szempontjából – a 4. cikk 3. bekezdése folytán – nem belföldi illetőségű az *A* államban.

Ezért tehát az illetőség tekintetében nincs hasonló körülmények között, mint a csoporthoz tartozó más társaságok, és az 1. bekezdés nem teszi lehetővé, hogy igénybe vegye az összevonásból eredő előnyöket, annak ellenére, hogy az eltérő elbánás abból ered, hogy az *X* társaságot nem az *A* államban jegyezték be. Az *X* társaság illetősége egyértelműen jelentőséggel bír az összevonásból származó előnyök tekintetében, mivel az Egyezmény bizonyos rendelkezései, így a 7. és a 10. cikk megakadályozná, hogy az *A* állam megadóztassa az *X* társaság bizonyos típusú jövedelmeit.

2. bekezdés

26. 1954. szeptember 28-án New Yorkban több állam aláírt egy, a hontalan személyek jogállásáról szóló egyezményt, amelynek 29. cikke szerint a hontalan személyeket állampolgári elbánásban kell részesíteni. Az egyezmény aláírói között számos OECD-tagország található.

27. Fel kell azonban ismerni, hogy a 2. bekezdés rendelkezései a kétoldalú egyezményekben lehetővé teszik az állampolgári elbánás olyan hontalan személyekre való kiterjesztését, akik – mivel az 1954. szeptember 28-i egyezmény 1. cikkének 2. bekezdésében felsorolt helyzetek valamelyikében találhatók – nem tartoznak az említett egyezmény hatálya alá. Ez az eset főként azon személyek vonatkozásában áll fenn, akik az egyezmény aláírásakor az ENSZ valamelyik szervezetének vagy ügynökségének – az ENSZ menekültügyi főbiztosa kivételével – védelmében vagy segítségében részesültek, valamint azokat illetően, akik valamely országban belföldi illetőségűek, s az adott ország állampolgárságához kötődő jogokat élvezik, illetve kötelezettségekkel bírnak.

28. A 2. bekezdés célja az, hogy kizárólag azon hontalan személyekre korlátozza az egyik szerződő állam állampolgáraival való egyenlő elbánásról szóló szakasz hatályát, akik abban vagy a másik szerződő államban belföldi illetőségűek.

29. Mivel kizárja azokat a hontalan személyeket, akik egyik szerződő államban sem belföldi illetőségűek, ez a záradék megakadályozza, hogy azok az egyik államban kedvezőbb elbánásban részesüljenek a másik állam állampolgáraihoz képest.

30. Ha azonban az államok kívánatosnak tartják, hogy kétoldalú kapcsolataikban minden hontalan személyre kiterjesszék a 2. bekezdés hatályát – tekintet nélkül arra, hogy azok belföldi illetőségűek-e az egyik szerződő államban vagy sem – azért, hogy azok az érintett állam állampolgárainak biztosított legkedvezőbb elbánásban részesüljenek, mindössze a következő szöveget kell elfogadniuk, amely nem tartalmaz utalást az egyik szerződő államban való belföldi illetőségre:

„Tekintet nélkül az 1. cikk rendelkezéseire, a hontalan személyek a Szerződő Államban nem vethetők alá olyan adóztatásnak vagy azzal összefüggő kötelezettségnek, amely más vagy megterhelőbb, mint az adott Állam állampolgáraira nézve hasonló körülmények között – különös tekintettel az illetőségre – előírt vagy előírható adóztatás vagy azzal összefüggő kötelezettség."

31. Előfordulhat, hogy a jövőben bizonyos államok kivételt alkalmaznak a 2. bekezdés rendelkezéseit illetően, mivel azok túlságosan szabadelvűek annyiban, hogy az egyik államban belföldi illetőségű hontalan személyeket nemcsak a másik államban jogosítják fel az egyenlő elbánás követelésére, hanem az illetőségük szerinti államban is, és így – kiváltképp az utóbbiban – részesülhetnek a harmadik államokkal kötött kettős adóztatási egyezményekben biztosított kedvezményekből. Amennyiben az ilyen államok ez utóbbi mellékhatást el akarják kerülni, akkor a következőképpen kell módosítaniuk a 2. bekezdést.

„Az egyik Szerződő Államban belföldi illetőségű hontalan személyek a másik Szerződő Államban nem vethetők alá olyan adóztatásnak vagy azzal összefüggő kötelezettségnek, amely más vagy megterhelőbb, mint az annak a másik Államnak az állampolgárai számára hasonló körülmények között – különös tekintettel az illetőségre – előírt vagy előírható adóztatás vagy azzal összefüggő kötelezettség."

32. Végezetül, azt kell feltételezni, hogy az ilyen záradék céljára használt „hontalan személy" kifejezés jelentése csak az 1954. szeptember 28-án kötött egyezmény 1. cikkének 1. bekezdésében megfogalmazottal lehet azonos, amelynek értelmében a hontalan személy „olyan személy, akit törvényei szerint egyetlen állam sem tekint állampolgárának".

3. bekezdés

33. Szigorúan véve, az a fajta megkülönböztetés, amelyet ez a bekezdés kíván megszüntetni, nem az állampolgárságon, hanem egy vállalkozás aktuális letelepedési helyén alapul. Ezért a bekezdés, különbségtétel nélkül – és az állampolgárság figyelmen kívül hagyásával – kiterjed egy szerződő állam összes olyan belföldi illetőségű személyére, amelynek telephelye van a másik szerződő államban.

34. Szükségesnek látszik először azt tisztázni, hogy a 3. bekezdés első mondatának szövegét úgy kell értelmezni, hogy az – gyakorlati okokból – nem különbözteti meg a belföldi és a nem belföldi illetőségű személyek adóztatását mindaddig, amíg az nem okoz megterhelőbb adóztatást az előbbiek számára az utóbbiakhoz képest. A rendelkezés megfogalmazásának negatív formájánál egyedül az eredmény számít, vagyis az, hogy megengedhető az adóztatási módszer azon konkrét körülményekhez való igazítása, amelyekben az adót ki-

vetik. A 3. bekezdés nem akadályozza meg például olyan konkrét mechanizmusok alkalmazását, amelyek célja csupán a telephelyhez rendelhető nyereség meghatározása. A bekezdést az Egyezmény kontextusában kell olvasni, és különösen a 7. cikk 2. bekezdésének kontextusában, amely rögzíti, hogy a telephelynek tulajdonítható nyereség az a nyereség, amelyet egy önálló és független vállalkozás akkor érhetne el, ha azonos vagy hasonló feltételek között azonos vagy hasonló tevékenységet végezne. Világos, hogy azok a szabályok és igazgatási gyakorlatok, amelyek célja a 7. cikk 2. bekezdésében előírtak alapján a telephelyhez rendelhető nyereség meghatározása, nem tekinthetők a 3. bekezdésbe ütközőnek, amely előírja, hogy a telephely adóztatása nem lehet kevésbé kedvező, mint ami alá a hasonló tevékenységet végző belföldi vállalkozás esik.

35. A 3. bekezdés első mondatának feltételei szerint egy telephely adóztatása nem lesz kedvezőtlenebb az érintett államban, mint az adott állam azonos tevékenységet folytató vállalkozásainak adóztatása. E rendelkezés célja az, hogy véget vessen a telephelyek kezelésében minden megkülönböztetésnek az azonos ágazatban tevékenykedő belföldi vállalkozásokhoz képest, ami az üzleti tevékenységen alapuló adókat és mindenekelőtt a vállalkozási nyereség adóztatását illeti.

36. A 3. bekezdés második mondata határozza meg azokat a feltételeket, amelyek között azokra a magánszemélyekre, akik az egyik szerződő államban belföldi illetőségűek, ugyanakkor a másik államban rendelkeznek telephellyel, alkalmazni kell az első mondatban megfogalmazott egyenlő elbánás elvét. Ennek elsődleges célja annak biztosítása, hogy az ilyen személyek a családi kötelezettségeik alapján nekik járó személyi kedvezmények vagy mentességek útján ne tegyenek szert nagyobb előnyökre, mint a belföldi illetőségűek, sem abban az államban, ahol belföldi illetőségűek – annak belső törvényei alkalmazása révén –, sem a másik államban az egyenlő elbánás elve folytán. Következésképpen, a telephely szerinti állam döntésétől függ, hogy az érintett személyeket olyan arányban részesíti-e személyi kedvezményekben vagy mentességben, amilyenben a telephely nyeresége viszonyul az adott személy másik államban adóköteles összjövedelméhez.

37. Világos továbbá, hogy a 3. bekezdés szempontjából az egyik szerződő államban a másik szerződő állam vállalkozásának telephelyére vonatkozó adóelbánást az elsőként említett állam olyan vállalkozására vonatkozó adóelbánással kell összehasonlítani, amelynek jogi felépítése hasonlít ahhoz a vállalkozáséhoz, amelyhez a telephely tartozik. Így például a 3. bekezdés nem teszi szükségessé, hogy egy állam a nem belföldi illetőségű magánszemély által folytatott vállalkozás telephelyének nyereségét ugyanolyan kulccsal adóztassa, mint

ami az adott állam vállalkozására érvényes, amelyet egy belföldi illetőségű társaság folytat.

38. Hasonlóképpen, a szabályozott és a nem szabályozott tevékenységek általában nem minősülnek „azonos tevékenységnek" a 3. bekezdés szempontjából. Így például a 3. bekezdés nem teszi szükségessé, hogy egy olyan telephely adóztatása, amelynek a tevékenységei között szerepel a hitelfelvétel és a hitelezés, azonban nincs bankként bejegyezve, ne legyen kedvezőtlenebb, mint a belföldi bankoké, hiszen a telephely nem velük azonos tevékenységet végez. Egy másik példa az állam vagy annak köztestületei által folytatott tevékenységekre vonatkozhat, amelyek, minthogy az állam ellenőrzi őket, a 3. bekezdés szempontjából nem tekinthetők hasonlónak a másik állam vállalkozása által egy telephelyen keresztül folytatott tevékenységekhez.

39. Ami az első mondatot illeti, a tapasztalat azt mutatja, hogy nehéz egyértelműen és teljeskörűen megfogalmazni az egyenlő elbánás lényegét, és ez nagy véleménykülönbségekhez vezetett az elv következményeivel kapcsolatban. Úgy tűnik, hogy a nehézség fő oka a telephely természetében rejlik; ez nem külön jogi személy, hanem csak része egy olyan vállalkozásnak, amelynek központja a másik államban van. A telephely helyzete különbözik az egyetlen entitást képező belföldi vállalkozásétól, amelynek minden tevékenysége – azok adózási következményeivel együtt – teljes mértékben annak az államnak a hatáskörébe vonható, amelyben a központja van. Az egyenlő elbánás rendelkezés hatásait alább az adóztatás különféle szempontjaiból vizsgáljuk.

A. Az adó megállapítása

40. Az egyenlő elbánás elve általában a következőképpen érinti az adó alapját:
   a) A telephelyek számára a belföldi illetőségű vállalkozásoknak biztosított joggal megegyező jogot kell adni az olyan üzleti költségek levonására, amelyeknek az adóköteles nyereségből való levonását az adótörvény általában megengedi. Az ilyen levonásokat – a belföldi illetőségű vállalkozásokra is érvényes korlátozások kivételével – mindenféle megszorítás nélkül kell engedélyezni. (Lásd még a 7. cikk szövegmagyarázatának 33. és 34. bekezdését.)
   b) Az értékcsökkenés és a tartalékok tekintetében a telephelyeknek ugyanolyan lehetőségeket kell biztosítani. Korlátozás nélküli jogosultsággal kell rendelkezniük nemcsak a vállalkozások számára szokásosan rendelkezésre álló értékcsökkenési módszerek (lineáris értékcsökkenési leírás, degresszív értékcsökkenési leírás), hanem a több országban használt sajátos rendszerek („nagykereskedelmi" leírás, gyorsított értékcsökkenési leírás stb.) használa-

tára is. A tartalékok vonatkozásában meg kell jegyezni, hogy azokat időnként – az üzleti számviteli szabályokkal összhangban – más célokra is engedélyezik, nemcsak a még be nem következett, de a körülmények ismeretében a közeljövőben valószínűsíthető eszköz-értékcsökkenés, költségek vagy veszteségek kompenzálására. Így bizonyos országokban a vállalkozások az adóköteles nyereség terhére befektetési célokra céltartalékot vagy „tartalékot" képezhetnek. Amennyiben minden vállalkozás számára vagy egy meghatározott ágazat vállalkozásai számára megadják ezt a jogot, akkor azt általában – ugyanolyan feltételekkel – biztosítani kell a nem belföldi illetőségű vállalkozások számára is az érintett államban található telephelyük tekintetében, amennyiben az a tevékenységük, amelyikhez a céltartalék vagy a tartalékalap kötődik, adóköteles abban az államban.

c) A telephelyeknek biztosítani kell azt a lehetőséget is, amely a legtöbb államban a belföldi illetőségű vállalkozások számára elérhető, vagyis hogy a könyvelési időszak végén a veszteséget átvigyék valamely következő vagy megelőző időszakra meghatározott időn (például öt éven) belül. Feltehetően nem igényel magyarázatot az, hogy a telephelyek esetében a saját üzleti tevékenységükkel kapcsolatosan keletkező veszteséget lehet ily módon más időszakra átvinni.

d) Az előzőkön túlmenően az eszközök elidegenítésén realizált tőkenyereség adóztatását illetően a telephelyekre ugyanazoknak a szabályoknak kell érvényesülniük, mint a belföldi illetőségű vállalkozásokra, függetlenül attól, hogy ez az üzleti tevékenység során vagy annak megszüntetésekor történik.

41. Amint azt a fenti c) albekezdés egyértelműen rögzíti, az egyenlő elbánás 3. bekezdésben foglalt elve csak a telephely saját tevékenységeire vonatkozik. Az elv tehát a telephely saját tevékenységeinek adózására, illetve a belföldi illetőségű, független vállalkozások által végzett hasonló üzleti tevékenységek adózására vonatkozó szabályok összevetésére korlátozódik. Nem terjed ki azokra a szabályokra, amelyek figyelembe veszik a vállalkozás és más vállalkozások közötti kapcsolatokat (például amelyek lehetővé teszik az összevonást, a veszteségek átadását vagy a vagyon adómentes átadását az azonos tulajdonban lévő társaságok között), mivel ezek a szabályok nem a vállalkozás saját, a telephelyéhez hasonló üzleti tevékenységének adóztatására koncentrálnak, hanem a belföldi illetőségű vállalkozás – mint a kapcsolt vállalkozásokból álló csoport tagja – adóztatására. Az ilyen szabályok célja gyakran az, hogy biztosítsák vagy elősegítsék az adómegfelelést és az igazgatást a belföldi illetőségű csoporton belül. Ebből következik, hogy az egyenlő elbánás elve nem alkalmazható. Ugyanezen okok miatt a belföldi illetőségű vállalkozás

nyereségének felosztására vonatkozó szabályok sem terjeszthetők ki a telephelyekre a 3. bekezdés alapján, mert azok nem a telephely üzleti tevékenységéhez kapcsolódnak (lásd az alábbi 59. bekezdést).

42. Világos továbbá, hogy a független felek közötti piaci ár elvén alapuló transzferár-képzési szabályoknak a telephely és a központi iroda közötti átadásokra való alkalmazása nem tekinthető a 3. bekezdésbe ütközőnek, akkor sem, ha ezek a szabályok nem vonatkoznak annak a szerződő államnak a vállalkozásain belüli átadásokra, amelyben a telephely található. Valójában a 7. cikk 2. bekezdése előírja a független felek közötti piaci ár elvének alkalmazását a telephelynek tulajdonítható nyereség megállapítása során, és az a bekezdés annak a kontextusnak a része, amelyben a 24. cikk 3. bekezdését olvasni kell; továbbá, mivel a 9. cikk engedélyezi a független felek közötti piaci ár elvének alkalmazását egy belföldi vállalkozás és egy kapcsolt külföldi vállalkozás közötti átadásra, nem tekinthető úgy, mintha annak alkalmazása a telephely esetében kedvezőtlenebb adóztatáshoz vezetne, mint a telephely szerinti szerződő állam vállalkozásaira érvényes adóztatás.

43. Bár a fent említett általános szabályok ritkán okoznak nehézséget az egyenlő elbánás elvét illetően, nem merítik ki azoknak a lehetséges következményeknek a tárát, amelyek az elvből az adóalap meghatározására nézve következhetnek. Lehetséges, hogy az elv alkalmazása kevésbé világos az adókedvezmények esetében, amelyeket a legtöbb olyan problémával küszködő ország, mint az ipar decentralizációja, a gazdaságilag elmaradott régiók fejlesztése vagy a gazdaság bővüléséhez szükséges új tevékenységek támogatása, azért nyújtott, hogy segítse e problémák megoldását a vállalkozásoknak a hivatalos céloknak megfelelő befektetésekre nyújtott adómentességekkel, adómérséklléssel vagy adóelőnyökkel.

44. Mivel az ilyen intézkedések elősegítik az érintett állam gazdasági tevékenységének sajátosságaihoz közvetlenül kapcsolódó célok elérését, helyénvaló, ha e kedvezményeket – akár belső jogszabályok alapján, akár a két állam közötti nemzetközi megállapodás (kereskedelmi egyezmény, beruházási egyezmény stb.) alapján – kiterjesztik azon állam vállalkozásainak a telephelyeire, amelynek a 24. cikk rendelkezéseit tartalmazó, kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezménye van az első állammal, mihelyt a telephelyek megkapták a jogot arra, hogy az adott államban üzleti tevékenységet folytassanak.

45. Meg kell azonban jegyezni, hogy bár a nem belföldi illetőségű vállalkozások jogosultak az ilyen adóelőnyök igénybevételére az érintett államban, ehhez ugyanazoknak a követelményeknek és feltételeknek kell megfelelniük, mint a belföldi illetőségű vállalkozásoknak. Ezért megtagadhatók tőlük a kedvezmé-

nyek, ha telephelyük nem képes vagy nem hajlandó megfelelni az azok nyújtásához kapcsolódó speciális feltételeknek és elvárásoknak.

46. Magától értetődő továbbá, hogy a nem belföldi illetőségű vállalkozások nem jogosultak az olyan adókedvezményekre, amelyek – nemzeti érdekre, a honvédelemre, a nemzetgazdaság védelmére stb. hivatkozva – szigorúan a hazai vállalkozások számára fenntartott tevékenységekhez kapcsolódnak, lévén, hogy a nem belföldi illetőségű vállalkozások nem végezhetnek ilyen tevékenységet.

47. Végül, a 3. bekezdés rendelkezései nem értelmezhetők úgy, hogy egy olyan államot, amely különleges adókiváltságokat ad a helyi sajátosságot képviselő közhasznú tevékenységeket folytató, nem profitorientált intézményeknek, arra kötelezneknek, hogy ezeket a kiváltságokat kiterjessze a másik állam hasonló intézményeinek telephelyeire, amelyek tevékenysége nem kizárólag az elsőként említett állam közérdekű céljait szolgálja.

B. Telephelyek tulajdonában lévő tőkerészesedésekre fizetett osztalék különleges kezelése

48. Sok országban léteznek különös szabályok a társaságok között felosztott osztalék adóztatását illetően (anyavállalat-leányvállalat kezelése, *a Schachtel-privileg,* a *non bis in idem* szabály). Felmerül a kérdés, hogy vajon a 3. bekezdés rendelkezései alapján a telephelyeknek is ilyen elbánásban kell-e részesülniük az eszközeik részét képező tőkerészesedésekre kapott osztalékot illetően.

49. Ebben a kérdésben különböznek a vélemények. Egyes államok úgy vélik, hogy a telephelyet megilleti az ilyen különleges elbánás. Szerintük az ilyen elbánást azért vezették be, hogy elkerülhetővé váljék a leányvállalat által megtermelt és az anyavállalatnak kiosztott nyereség kétszeres adóztatása. Elvben a nyereséget csak egyszer szabad megadóztatni: annál a leányvállalatnál, amelyik a nyereségtermelő tevékenységet folytatja. Az anyavállalatot mentesíteni kell az ilyen nyereséget terhelő adó alól, amikor az a nyereséget leányvállalatától megkapja, vagy – a közvetett adóbeszámítási módszer alapján – be kell számítani a leányvállalata által viselt adót. Amikor egy telephely közvetlen befektetésként részvényeket birtokol, ugyanez az elv azt vonja maga után, hogy a leányvállalattól osztalékot kapó ilyen telephelynek is részesülnie kell ebben a különleges elbánásban, tekintettel arra, hogy a nyereséget a leányvállalatnál már megadóztatták. Ugyanakkor, e gondolatmenetet folytatva, nehezen képzelhető el, hogy az anyavállalat központja szerinti állam feladata lesz annak a kettős adóztatásnak a feloldása, amelyet a telephely szerinti állam által másodszor kivetett adó okoz. Az anyavállalat állama – ahol nem végeztek olyan tevékenységet, amelyből a kétszeresen adóztatott nyereség keletkezne – általában mentesíti az érintett nyereséget, vagy olyan nyere-

ségadót vet ki, amely nem elegendő a kétszeres adóteher beszámításához (azaz a leányvállalat nyereségadójának és a telephely ugyanilyen adójának beszámításához). Mindez azt feltételezi, hogy a telephely birtokában lévő részvények tényelegesen a telephely tevékenységéhez kapcsolódnak. Továbbá nyilvánvaló kiegészítő feltétel az, hogy az osztalék kifizetésének alapjául szolgáló nyereségre nyereségadót vessenek ki.

50. Más államok – éppen ellenkezőleg – úgy vélik, hogy az a követelmény, hogy a telephelyeket saját vállalkozásaikhoz hasonlóan kell kezelniük, nem von maga után olyan kötelezettséget, hogy az előbbieket ilyen különleges elbánásban részesítsék. Álláspontjukat többféle alapon indokolják. Az ilyen különleges elbánás célja az osztalék gazdasági kettős adóztatásának elkerülése, s ennek költségét nem a telephely államának, hanem annak az államnak kell viselnie, ahol belföldi illetőségű az a társaság, amelyik a jövedelmet kapja, mivel ez utóbbi állam a leginkább érdekelt a szóban forgó cél elérésében. Egy másik érv az adóbevétel államok közötti elosztására vonatkozik. Az ilyen különleges elbánást alkalmazó állam által szenvedett adóbevétel-kiesést részben kompenzálja az osztalék adóztatása, amikor az ilyen elbánást élvező anyavállalat osztalékot fizet (osztalék-forrásadó, részvényesi adó). Az az állam, amelyik a telephelyek számára biztosít ilyen elbánást, nem részesül efféle kompenzációban. Egy másik érv szerint, ha az ilyen elbánást az osztalék újraelosztásának feltételéhez kötik, nem indokolt az elbánás telephelyre való kiterjesztése, mivel abban az esetben a telephely – amely csak része egy másik állam társaságának, és nem fizet osztalékot – kedvezőbb elbánásban részesülne, mint egy belföldi illetőségű társaság. Végül, azok az államok, amelyek úgy vélik, hogy a 3. bekezdés nem von maga után olyan kötelezettséget, hogy az efféle elbánást kiterjesszék a telephelyekre, azzal érvelnek, hogy fennáll annak a kockázata, hogy az egyik állam társaságai átadják a másik állambeli társaságokban való tőkerészesedésüket az utóbb említett államban található telephelyeiknek kizárólag abból a célból, hogy részesülhessenek az említett elbánásban.

51. Tény, hogy nagyon is valóságos okai lehetnek annak, ha egy tőkerészesedést a vállalkozás központja helyett inkább a telephely birtokol és kezel:
- kényszerűségből, ami alapvetően a bankokra és pénzügyi vállalkozásokra, valamint a biztosítótársaságokra előírt olyan jogi vagy felügyeleti kötelezettségekből ered, amelyek alapján azoknak a működési helyük szerinti országban bizonyos összegű eszközt – elsősorban részvényeket – kell elhelyezniük kötelezettségeik teljesítésének biztosítékaként;
- vagy célszerűségből, amikor a tőkerészesedés olyan társaságokban van, amelyek üzleti kapcsolatban állnak a telephellyel, vagy amelyek központja ugyanabban az országban található, mint a telephely;

– vagy egyszerű gyakorlati okokból, összhangban a nagy vállalkozások irányítási funkcióinak decentralizálására irányuló jelenlegi tendenciákkal.

52. Figyelembe véve ezeket az eltérő véleményeket, valamint az imént ismertetett helyzeteket, ajánlatos, hogy az államok kétoldalú egyezményeik megkötésekor tisztázzák a 3. bekezdés első mondatának általuk elfogadott értelmezését. Az Egyezményhez csatolt jegyzőkönyvben vagy bármely más okmányban tetszésük szerint magyarázhatják meg álláspontjukat, vagy módosíthatják azt korábbi gyakorlatukhoz képest.

53. Egy ilyen okmányban arra a fent említett ellenvetésre is lehetne megoldást nyújtani, miszerint az egyik állambeli *(A)* tőkerészesedésre vonatkozó elbánás kiterjesztése olyan társaságok telephelyeire, amelyek egy másik államban *(B)* belföldi illetőségűek, oda vezet, hogy az ilyen társaságok jogosulatlanul részesülnek kiváltságos elbánásban, összehasonlítva más, ugyanabban az államban belföldi illetőségű társaságokkal, amelyek központja *A* államban belföldi illetőségű társaságok tőkéjében rendelkezik részesedéssel. A tőkerészesedésükből származó osztalék ugyanis az előbbi társaságok által forrásadó megfizetése nélkül repatriálható, miközben az utóbbi társaságoknak fizetett osztalékra a körülményektől függően 5 vagy 15 százalékos kulccsal kell adót fizetni. Az érintett államok által támogatott adósemlegesség, valamint a telephelyek és a leányvállalatok adóterheinek egyenlősége az *A* és *B* állam közötti kétoldalú egyezményben a 10. cikk 2. és 4. bekezdésének elfogadásával érhető el; ez lehetővé tenné, hogy *A* államban ugyanúgy adóztassák az ott belföldi illetőségű társaságok által a *B* államban belföldi illetőségű társaságok telephelyeinek fizetett osztalékot, mintha az közvetlenül folyt volna be, azaz az utóbbi társaságok központjai közvetlenül kapták volna. A kulcsok például a következők lehetnek:

– 5 százalék a legalább 25 százalékos tőkerészesedés vonatkozásában;
– 15 százalék minden más esetben.

54. Amennyiben amiatt, hogy az érintett állam saját törvényeiből hiányoznak a megfelelő rendelkezések, nem lehetséges a telephelyeknek fizetett osztalékra ott forrásadót kivetni, a társaságok közötti osztalékok kezelése kiterjeszthető a telephelyekre is mindaddig, amíg annak alkalmazását olyan módon korlátozzák, hogy az osztalék forrásául szolgáló állam által kivetett adó egyforma, függetlenül attól, hogy azt a másik államban belföldi illetőségű társaság telephelye vagy közvetlenül az ilyen vállalat kapja.

C. Az adó szerkezete és mértéke

55. Azokban az országokban, ahol a vállalkozásokra – főként társaságokra – egyedi nyereségadót vetnek ki, a 3. bekezdés rendelkezései a telephelyek esetében alkalmazandó adókulcs tekintetében sajátos problémákat vetnek fel, amelyek ahhoz a tényhez kapcsolódnak, hogy a telephely csak része egy olyan jogi személynek, amely nem tartozik annak az államnak a joghatósága alá, ahol a telephely található.

56. Ha egy adott államban belföldi illetőségű társaságok nyereségadóját progresszív kulcstáblázat alapján számítják ki, elvben ilyen táblázatot kellene használni az adott államban található telephelyekre is. Nincs ellentétben az egyenlő elbánás elvével az, ha a progresszív kulcstáblázat alkalmazásakor a telephely állama a teljes társaságnak – amelyhez a telephely tartozik – a nyereségét figyelembe veszi, mivel a belföldi illetőségű társaságokat valójában ugyanígy kezeli. (Lásd a 23/A és a 23/B cikk szövegmagyarázatának 55., 56. és 79. bekezdését.) A saját társaságaikat ily módon adóztató államok ezért kétoldalú egyezményeikben meghatározhatják a telephelyekre vonatkozó elbánást.

57. Amennyiben egy progresszív kulcstáblázaton alapuló adórendszer olyan szabályt tartalmaz, hogy a telephelyekre minimumkulcsot kell alkalmazni, nem állítható *a priori,* hogy az ilyen szabály összeegyeztethetetlen az egyenlő elbánás elvével. A progresszív táblázat szerint alkalmazandó kulcs meghatározásakor a teljes vállalkozás – amelyhez a telephely tartozik – nyereségét figyelembe kell venni. A 3. bekezdés első mondatának rendelkezései csak akkor sérülnek, ha a minimumkulcs az így megállapítottnál magasabb.

58. Ez azonban, még ha a teljes vállalkozás – amelyhez a telephely tartozik – nyereségét figyelembe veszik is a progresszív kulcstáblázat vagy a minimumkulcs használatakor, nem mondhat ellent az önálló és független vállalkozás elvének, amelynek értelmében a telephely nyereségét a 7. cikk 2. bekezdése szerint kell meghatározni. Ezért a telephely államában kivetett adó minimumösszege az az összeg lehet, amely akkor volna esedékes, ha a telephely önálló és független vállalkozás lenne, tekintet nélkül a teljes vállalkozás – amelyhez a telephely tartozik – nyereségére. Ezért a telephely fellelhetősége szerinti állam indokoltan alkalmazza a belföldi illetőségű vállalkozásra vonatkozó progresszív kulcsokat csak a telephely nyereségére, figyelmen kívül hagyva a teljes vállalkozás nyereségét, amikor az kevesebb, mint a telephely nyeresége. Ez az állam ugyanígy a minimumkulccsal is megadóztathatja a telephely nyereségét, feltéve, hogy ugyanez a kulcs vonatkozik a belföldi illetőségű vállalkozásokra, még akkor is, ha a teljes vállalkozás – amelyhez a telephely tarto-

zik – nyereségének figyelembevétele alacsonyabb adóösszeget eredményezne, vagy ennek alapján egyáltalán nem lenne adó.

59. Mivel egy telephely jellegénél fogva nem fizet osztalékot, az azon vállalkozás általi eredményfelosztásra vonatkozó adóelbánás, amelyhez a telephely tartozik, kívül esik a 3. bekezdés hatályán. A 3. bekezdés a magának a telephelynek a tevékenységéből származó nyereség adóztatására korlátozódik, és nem terjed ki a vállalkozás egészének az adóztatására. Ezt erősíti meg a bekezdés második mondata, amely megerősíti, hogy a telephelyet tulajdonló adóalanyhoz kapcsolódó adóügyi vonatkozások, így a személyi kedvezmények és levonások, kívül esnek a bekezdés hatályán. Így a vállalati és a tulajdonosi adók integrálását célzó különféle rendszerekhez (pl. vállalatiadó-előleg, *précompte mobilier*, társasági adójóváírást tartalmazó osztalékjövedelem kiszámítása és a kapcsolódó osztalék adójóváírása) tartozó problémák kívül esnek a bekezdés hatályán.

60. Egyes államokban egy másik szerződő állam vállalkozása telephelyének nyeresége magasabb kulccsal adózik, mint az adott állam vállalkozásának nyeresége. Ez a pluszadó, amelyet néha „fiók-adónak" is hívnak, azzal magyarázható, hogy ha egy külföldi vállalkozás leányvállalata ugyanannyi nyereséget termelne, mint a telephely, majd azt a nyereséget osztalékként kifizetné, a 10. cikk 2. bekezdésének megfelelően erre az osztalékra további adót vetnének ki. Ha ez az adó egyszerűen a telephely nyeresége után fizetendő pluszadóként van megfogalmazva, akkor magának a telephelynek a tevékenységéből származó nyereségre kivetett adónak kell tekinteni, nem pedig a vállalkozásra mint a telephely tulajdonosára kivetett adónak. Az ilyen adó ezért a 3. bekezdésbe ütközne.

61. Meg kell azonban különböztetni ezt a helyzetet annak az adónak a helyzetétől, amelyet a telephely nyereségének kiszámítása során levont összegekre, például kamatokra vetnek ki (pl. „fiók szintű kamatadó"); ebben az esetben az adót nem magára a telephelyre vetik ki, hanem a kamatfizetés kedvezményezettjének tekintett vállalkozásra, és az így kívül esik a 3. bekezdés hatályán (a körülmények függvényében más rendelkezések, így a 7. és a 11. cikk rendelkezései azonban jelentőséggel bírhatnak annak megállapítása szempontjából, hogy az Egyezmény lehetővé teszi-e ezt az adót; lásd a 4. bekezdés utolsó mondatát).

D. A telephely által kapott osztalék, kamat és jogdíj forrásadója

62. Ha a telephelyek osztalékot, kamatot vagy jogdíjat kapnak, az ilyen jövedelem a 10. és 11. cikkek 4. bekezdése, illetve a 12. cikk 3. bekezdése alapján a 7. cikk rendelkezéseinek hatálya alá tartozik, következésképpen – a fenti 53. bekezdésben a telephelyek tőkerészesedésére fizetett osztalékra vonatkozó

észrevételek fenntartásával – azt bele kell számolni az adott telephely adóköteles nyereségébe. (Lásd a 7. cikk szövegmagyarázatának 35. bekezdését.)

63. A 10., 11. és 12. cikkek fent említett rendelkezéseit érintő szövegmagyarázatok (lásd a 31., a 24. és a 20. bekezdését) értelmében ezek a rendelkezések felmentik a telephely által kapott osztalék, kamat vagy jogdíj forrásául szolgáló államot a cikkben előírt bármely korlátozás alkalmazása alól. Ez azt jelenti – és ez az általánosan elfogadott értelmezés –, hogy azok teljesen érintetlenül hagyják a forrásállam (ahol a telephely található) azon jogát, hogy teljes mértékű forrásadót vessen ki.

64. Ez a megközelítés a 24. cikk 3. bekezdésének rendelkezéseit illetően az olyan országok vonatkozásában nem okoz gondot, amelyekben minden ilyen jövedelemre forrásadót vetnek ki, függetlenül attól, hogy a jövedelem belföldi illetőségűnek (a telephelyek mint belföldi illetőségű vállalkozások elszámolhatják az ilyen forrásadót a 7. cikk szerint fizetendő nyereségadóval szemben) vagy nem belföldi illetőségűnek (a 10., 11. és 12. cikkekben foglalt korlátozások fenntartásával) fizetendő. Más a helyzet akkor, amikor a forrásadót kizárólag a nem belföldi illetőségűeknek fizetett jövedelemre vetik ki.

65. Ez utóbbi esetben a forrásadó kivetése valójában nehezen egyeztethető össze a 3. bekezdésben foglalt alapelvvel, miszerint a telephelyeket a tevékenységükből származó vagy általában ahhoz kötődő jövedelem – mint ahogy azt a 10. és a 11. cikk 4. bekezdésében, valamint a 12. cikk 3. bekezdésében említett osztalék, kamat és jogdíj vonatkozásában elfogadják – adóztatása céljából úgy kell kezelni, mint a belföldi illetőségű vállalkozásokat, ezért az ilyen jövedelem tekintetében kizárólag nyereségadó vethető ki rájuk.

66. Mindenképpen az érintett szerződő államok feladata az, hogy a felmerülő ilyen nehézségeket – speciális körülményeik figyelembevételével – kétoldalú tárgyalásaikon rendezzék.

E. Külföldi adó beszámítása

67. A fentiekhez kapcsolódóan, amikor a telephelyhez rendelhető jövedelem külföldi jövedelmet tartalmaz, ugyanezen elvből kifolyólag helyénvaló a telephelynek beszámítani az ilyen jövedelemre kivetett külföldi adót, ha a nemzeti törvények szerint a belföldi illetőségű vállalkozások is részesülnek efféle adóbeszámításban.

68. Ha abban a szerződő államban (A), amelyben egy másik szerződő állam (B) vállalkozásának telephelye található, csak az Egyezmény következtében számítható be egy harmadik (C) államban kivetett adó, akkor felmerül a harma-

dik államokkal kötött egyezményekben foglalt kedvezmények telephelyekre való kiterjesztésének általános kérdése. Míg a telephely maga nem személy, és így nem jogosult az ilyen adóegyezmények kedvezményeinek igénybevételére, a kérdés jelentőséggel bír a telephely adóztatása szempontjából. Az alábbiakban ennek a kérdésnek egy alesetét vizsgáljuk meg, amely az osztalékokat és kamatokat érinti.

F. A kettős adóztatás elkerüléséről harmadik államokkal kötött egyezmények beszámításra vonatkozó rendelkezései által biztosított kedvezmények kiterjesztése a telephelyekre

69. Amennyiben egy olyan telephely, amely az egyik szerződő államban található, de a másik szerződő államban belföldi illetőségű társasághoz tartozik, egy harmadik államból kap osztalékot vagy kamatot, felmerül a kérdés, hogy az a szerződő állam, ahol a telephely található köteles-e – és ha igen, milyen mértékben – beszámítani a harmadik államból nem visszaigényelhető adót.

70. Egyetértés van abban, hogy az ilyen esetekben kettős adóztatás áll fenn, amelynek feloldására valamilyen módszert kell találni. A tagállamok többségének ilyenkor saját törvényei vagy a 3. bekezdés alapján lehetősége van adóbeszámítást alkalmazni. Azok az államok, amelyek nem tudnak így módot adni a beszámításra, vagy szeretnék tisztázni a helyzetet, esetleg kiegészíthetik a vállalkozás illetősége szerinti állammal kötött egyezmény rendelkezését. A beszúrt szöveg lehetővé tenné a telephely szerinti állam számára a jövedelem keletkezési helye szerinti államban felmerülő adókötelezettség beszámítását olyan mértékben, amely nem haladja meg a telephely szerinti államban belföldi illetőségű társaságok által a harmadik állammal kötött egyezmény alapján visszaigényelhető összeget. Amennyiben a harmadik állam és a másik szerződő államban telephellyel rendelkező vállalkozás illetősége szerinti állam között kötött egyezmény alapján vissza nem igényelhető adó alacsonyabb, mint a harmadik állam és a telephely fellelhetősége szerinti állam közötti egyezmény alapján vissza nem igényelhető adó, csak a harmadik államban beszedett alacsonyabb adó számítható be. Ez az eredmény a következő szövegnek a 3. bekezdés első mondata után való beillesztésével érhető el:

> „Amennyiben az egyik Szerződő Államban a másik Szerződő Állam társaságának telephelye egy harmadik Államtól kap osztalékot vagy kamatot, és az érdekeltség vagy hitelkövetelés, amelyre az osztalékot vagy kamatot fizetik, ténylegesen kötődik az adott telephelyhez, az elsőként említett Állam a vállalkozás illetőség szerinti Állama és a harmadik Állam közötti egyezményben a jövedelemadóra és a vagyonadóra meghatározott adókulccsal adóbeszámítást alkalmaz a harmadik Államban az osztalékra vagy

kamatra fizetett adó tekintetében. A beszámítás mértéke azonban nem haladhatja meg azt az összeget, amelyet az elsőként említett Állam belföldi illetőségű személye az adott Állam és a harmadik Állam közötti, jövedelem- és vagyonadóról szóló egyezmény szerint számíthat be."

Ha az egyezmény más jövedelemkategóriákra is kitér, amelyek a keletkezésük szerinti államban adóztathatók, és amelyek után adóbeszámítás alkalmazandó (mint például egyes egyezményekben a jogdíj), a fenti rendelkezést úgy kell módosítani, hogy azokra is kiterjedjen.

71. Amennyiben a másik szerződő államban belföldi illetőségű (illetőség szerinti állam) vállalkozás egyik szerződő államban található telephelye egy harmadik államból (forrásállam) kap osztalékot, kamatot vagy jogdíjat, és – az illetőség szerinti állam és a forrásállam által elfogadott eljárás alapján – a forrásállam illetőségi igazolást kér a közte és az illetőség szerinti állam közötti egyezményben meghatározott kulcs forrásadóra való alkalmazása céljából, ezt az igazolást az utóbbi állam köteles kiadni. Ez az eljárás hasznos lehet, ha az illetőség szerinti állam a beszámítási módszert használja, a mentesítési módszer alkalmazásakor azonban értelmetlennek tűnik, hiszen a harmadik államból származó jövedelem a vállalkozás illetősége szerinti államban nem adóköteles. Ugyanakkor a telephely szerinti állam számára előnyös lehet az igazolási folyamatban való részvétel, mivel ez az eljárás hasznos információkkal szolgálhat ellenőrzési célokra. A háromoldalú esetek vonatkozásában további nehézség adódik: ezek visszaélésekkel kapcsolatosak. Amennyiben a vállalkozás illetősége szerinti állam mentesíti az adó alól a másik szerződő államban található telephely nyereségét, felmerül a veszély, hogy a vállalkozás átadja eszközeit – részvényeket, kötvényeket, szabadalmakat – az olyan államokban található telephelyeinek, amelyek nagyon kedvező adófeltételeket kínálnak, és így bizonyos körülmények között a keletkező jövedelem esetleg a három állam közül egyikben sem adózik. Az ilyen – visszaélésnek tekinthető – gyakorlat megelőzése érdekében a vállalkozás illetősége szerinti állam és a harmadik állam (forrásállam) közötti egyezménybe belefoglalható egy olyan rendelkezés, amelynek értelmében egy vállalkozás csak akkor veheti igénybe az Egyezmény által biztosított előnyöket, ha a másik államban található telephely által szerzett jövedelmet szokásosan megadóztatják a telephely államában.

72. Az itt tárgyalt tipikus háromoldalú példa mellett más háromoldalú esetek is felmerülnek, különösen olyanok, amikor a vállalkozás illetősége szerinti állam egyben az az állam, ahonnan a másik államban található telephelyhez rendelhető jövedelem származik. (Lásd a 21. cikk szövegmagyarázatának 5. bekezdését.) Ezeket az ügyeket az államok kétoldalú tárgyalásokon rendezhetik.

4. bekezdés

73. E bekezdés célja az, hogy véget vessen a megkülönböztetés egy abból a tényből adódó speciális formájának, hogy bizonyos országokban – ha a jövedelmet szerző személy belföldi illetőségű – korlátlanul levonhatók a kamatok, jogdíjak és egyéb kifizetések, míg a nem belföldi illetőségűek vonatkozásában ez korlátozott vagy akár tiltott. Ugyanez a helyzet adódhat a vagyonadóztatásban a nem belföldi illetőségűeknek nyújtott hitelek tekintetében. A szerződő államok kétoldalú egyezményeikben szabadon módosíthatják ezt a rendelkezést, hogy kizárják annak adóelkerülésre való használatát.

74. A 4. bekezdés nem tiltja a hitelfelvevő országának, hogy az alultőkésítére vonatkozó belső szabályait alkalmazza, amennyiben ezek a szabályok összeegyeztethetők a 9. cikk 1. bekezdésével vagy a 11. cikk 6. bekezdésével. Ha azonban az ilyen elbánás olyan szabályokból ered, amelyek nem egyeztethetők össze az említett cikkekkel, és amelyek csak a nem belföldi illetőségű hitelezőkre vonatkoznak (a belföldi illetőségű hitelezők kizárása), akkor azt a 4. bekezdés tiltja.

75. A 4. bekezdés nem tiltja továbbá a nem belföldi illetőségűeknek teljesített kifizetésekre vonatkozó többlet adatszolgáltatási követelményeket, mert e követelmények célja, hogy biztosítsák a megfelelés és az ellenőrzés azonos szintjét a belföldi, illetve nem belföldi illetőségűeknek teljesített kifizetések esetében.

5. bekezdés

76. Ez a bekezdés megtiltja a szerződő államoknak, hogy kedvezőtlenebb elbánásban részesítsenek egy olyan vállalkozást, amelynek tőkéje részben vagy egészben, közvetve vagy közvetlenül egy vagy több, a másik szerződő államban belföldi illetőségű személy tulajdonában van vagy ellenőrzése alatt áll. Ez a rendelkezés és az általa megszüntetett megkülönböztetés csak az adott államban belföldi illetőségű vállalkozások adóztatására vonatkozik, az azok tőkéjét birtokló vagy ellenőrző személyekére nem. Ennek megfelelően a célja az, hogy biztosítsa az egyazon államban belföldi illetőségű adóalanyok egyenlő kezelését, nem pedig az, hogy az üzlettársak vagy részvényesek kezében lévő külföldi tőkét a belföldi tőkére vonatkozóval megegyező elbánás alá vesse.

77. Mivel a bekezdés csak a belföldi illetőségű vállalkozások adózását érinti, nem pedig azokét a személyekét, akiknek a vállalkozás tőkéje a tulajdonukban van vagy az ellenőrzésük alatt áll, ebből az következik, hogy nem értelmezhető úgy, hogy kiterjeszti azoknak a szabályoknak a kedvezményeit, amelyek figyelembe veszik a belföldi illetőségű vállalkozás és más belföldi illetőségű

vállalkozások közötti kapcsolatokat (például amelyek lehetővé teszik az összevonást, a veszteségek átruházását vagy a vagyon adómentes átadását az azonos tulajdonban lévő társaságok között). Ha például az egyik állam belső adótörvényei lehetővé teszik, hogy egy belföldi illetőségű társaság összevonja a jövedelmét a belföldi illetőségű anyavállalatéval, az 5. bekezdésnek nem lehet az a hatása, hogy arra kényszeríti az államot, tegye lehetővé az ilyen összevonást a belföldi illetőségű társaság és annak nem belföldi illetőségű anyavállalata között. Ehhez a belföldi illetőségű vállalkozás és az annak tőkéjét tulajdonló vagy ellenőrző nem belföldi illetőségű entitás együttes kezelését kellene összehasonlítani ugyanazon állam belföldi illetőségű vállalkozásának és az annak a tőkéjét tulajdonló belföldi illetőségű entitásnak az együttes kezelésével, ami egyértelműen túlmegy magának a belföldi illetőségű vállalkozásnak az adóztatásán.

78. Emellett, mivel az 5. bekezdés célja az egyenlő elbánás biztosítása minden belföldi illetőségű társaság számára attól függetlenül, hogy a tőkéjük kinek a tulajdonában van vagy kinek az ellenőrzése alatt áll, és nem azt kívánja biztosítani, hogy a belföldi illetve nem belföldi illetőségűeknek kifizetett eredményfelosztást ugyanúgy kezeljék (lásd a fenti 76. bekezdést), ebből az következik, hogy a belföldi társaságot a nem belföldi illetőségű tulajdonosoknak fizetett osztalékot terhelő forrásadó-kötelezettségek, amelyek azonban a belföldi illetőségű tulajdonosoknak fizetett osztalékra nem vonatkoznak, nem tekinthetők az 5. bekezdésbe ütközőnek. Ebben az esetben az eltérő elbánás nem attól függ, hogy a társaság tőkéje nem belföldi illetőségűek tulajdonában van vagy ellenőrzése alatt áll, hanem attól, hogy a nem belföldi illetőségűeknek fizetett osztalék másként adózik. Hasonló példa az az állam, amely adót vet ki azokra a belföldi illetőségű társaságokra, amelyek osztalékot fizetnek a tulajdonosaiknak függetlenül attól, hogy azok belföldi vagy nem belföldi illetőségűek-e, de, hogy elkerülje ennek az adónak a többszöri alkalmazását, nem alkalmazza azokra a belföldi illetőségű kapcsolt társaságokra, amelyeknek maguknak is adót kell fizetniük a saját osztalékuk után. Az a tény, hogy ez utóbbi mentesség a nem belföldi illetőségű társaságokra nem vonatkozik, nem tekinthető az 5. bekezdésbe ütközőnek. Ebben az esetben ugyanis a belföldi illetőségű társaság nem azért esik más elbánás alá, mert a tőkéje nem belföldi illetőségűek tulajdonában van vagy ellenőrzése alatt áll, hanem mert olyan társaságoknak fizet osztalékot, amelyekre az egyezmény rendelkezései értelmében nem vethető ki ugyanaz az adó akkor, amikor újra felosztják a belföldi illetőségű társaságtól kapott osztalékot. Ebben a példában minden belföldi illetőségű társaság azonos elbánás alá esik, függetlenül attól, hogy a tőkéjük kinek a tulajdonában van vagy kinek az ellenőrzése alatt áll; az eltérő kezelés

azokra az esetekre korlátozódik, ahol az eredményfelosztás olyan körülmények között történik, hogy az azt terhelő adó elkerülhető.

79. Mivel a bekezdés a belföldi illetőségű vállalkozás azon az alapon történő megkülönböztetését akadályozza meg, hogy kinek a tulajdonában van vagy kinek az ellenőrzése alatt áll a tőkéje, első látásra nem bír jelentőséggel azon szabályok tekintetében, amelyek eltérő elbánást írnak elő a vállalkozásra annak alapján, hogy belföldi vagy nem belföldi illetőségű hitelezőnek fizet-e kamatot. A bekezdés nem foglakozik az adós és a hitelező közötti viszonyon alapuló szabályokkal, amíg az azokból eredő eltérő elbánás nem azon alapul, hogy a vállalkozás tőkéje részben vagy egészben, közvetve vagy közvetlenül másik szerződő államban belföldi illetőségű személyek tulajdonában vagy ellenőrzése alatt áll-e. Ha például az egyik állam alultőkésítésre vonatkozó belső szabályai értelmében a belföldi illetőségű vállalkozások nem vonhatják le a nem belföldi illetőségű kapcsolt vállalkozásnak fizetett kamatot, ez a szabály nem sérti az 5. bekezdést még akkor sem, amikor olyan hitelezőnek fizetett kamatra alkalmazzák, amelynek a vállalkozás tőkéje a tulajdonában van vagy az ellenőrzése alatt áll, feltéve, hogy azonos elbánás lenne érvényben akkor is, ha a kamatot egy olyan nem belföldi illetőségű kapcsolt vállalkozásnak fizetné, amelynek a vállalat tőkéjének semmilyen része nincs a tulajdonában, illetve nem áll az ellenőrzése alatt. Világos azonban, hogy egy ilyen belső törvényi előírás a 4. bekezdésbe ütközhet, amennyiben eltérő feltételek vonatkoznak a belföldi és a nem belföldi illetőségűeknek fizetett kamat levonására, ezért annak a bekezdésnek a szempontjából fontos meghatározni, hogy a szabály alkalmazása összeegyeztethető-e a 9. cikk 1. bekezdésének, illetve a 1. cikk 6. bekezdésének rendelkezéseivel (lásd a fenti 74. bekezdés). Ez az 5. bekezdés szempontjából is jelentőséggel bír abban az esetben, ha az alultőkésítésre vonatkozó szabályok csak a szerződő állam olyan vállalkozásaira vonatkoznak, amelyek tőkéje részben vagy egészben, közvetve vagy közvetlenül másik szerződő államban belföldi illetőségű személyek tulajdonában vagy ellenőrzése alatt áll. Valójában, mivel a 9. cikk 1. bekezdésének, illetve a 11. cikk 6. bekezdésének rendelkezései annak a kontextusnak a részét alkotják, amelyben az 5. bekezdés olvasandó (amint azt a szerződések jogára vonatkozó Bécsi Egyezmény 31. cikke előírja), az ezekkel a rendelkezésekkel összeegyeztethető módosítások nem tekinthetők az 5. bekezdés rendelkezéseibe ütközőnek.

80. A transzferárral kapcsolatos megkereséseket illetően majdnem minden tagállam úgy véli, hogy a szokásosnál szigorúbb információigények vagy akár a bizonyítás terhének megfordítása sem jelentenének megkülönböztetést e cikk értelmében.

6. bekezdés

81. Ez a bekezdés azt jelenti ki, hogy a 2. cikk rendelkezései nem korlátozzák e cikk alkalmazási körét. Ezért a cikk az állam, annak közigazgatási egységei vagy helyi hatóságai által vagy nevében kivetett bármely adóra érvényes, adónemtől és elnevezéstől függetlenül.

A szövegmagyarázattal kapcsolatos észrevételek

82. *Németország* nem osztja a fenti 57. és 58. bekezdésben megfogalmazott értelmezést, mivel adótörvényei a nem belföldi illetőségűek vonatkozásában minimumkulcs alkalmazását írják elő a kizárólagosan belső forrásokra; a minimumkulcs közelebb esik a progresszív kulcstáblázat alacsonyabb értékeihez.

83. Az *Egyesült Államok* észrevételezi, hogy nem belföldi illetőségű állampolgárai nincsenek ugyanolyan körülmények között, mint más nem belföldi illetőségűek, mivel az Egyesült Államok nem belföldi illetőségű állampolgárait a világon bárhol kapott jövedelmük alapján adóztatja.

84. *Hollandia* a 71. bekezdéssel kapcsolatban tudomásul veszi, hogy egyes államok kétoldalú egyezményeikbe bele kívánhatnak foglalni olyan rendelkezéseket, amelyek módot adnak az Egyezmény kedvezményeinek megtagadására az olyan „háromoldalú” esetekben, amelyek visszaélésnek tekinthetők. Az ilyen rendelkezések megfogalmazásakor azonban a kiindulási pontnak mindig annak kell lennie, hogy az Egyezmény kedvezményei igénybe vehetők, hacsak a helyzetet nem ítélendő visszaélésnek. Hollandia azt a véleményét fejezi ki továbbá, hogy a „szokásosan adóztatott” fogalom túlságosan homályos ahhoz, hogy perdöntőnek lehessen tekinteni annak meghatározásakor, hogy egy helyzet visszaélésnek minősül-e vagy sem.

A cikkre vonatkozó fenntartások

85. *Kanada* és *Új-Zéland* fenntartja e cikkre vonatkozó álláspontját.

86. *Ausztrália* fenntartja a jogot, hogy olyan módosításokat javasoljon, amelyek biztosítják, hogy továbbra is alkalmazhassa a K+F levonásokkal és a forrásadó beszedésével kapcsolatos belső törvényeinek bizonyos rendelkezéseit.

87. Az *Egyesült Államok* fenntartja a jogot fiókadójának alkalmazására.

1. bekezdés

88. *Franciaország* fenn kívánja tartani azt a lehetőséget, hogy az 1. bekezdés rendelkezéseit csak magánszemélyekre alkalmazza, tekintettel a francia szokásjogra, valamint arra a tényre, hogy a 3., 4. és 5. bekezdés már eleve széles körű védettséget nyújt a társaságoknak a megkülönböztetés ellen.

89. *Chile* és az *Egyesült Királyság* fenntartják álláspontjukat az 1. bekezdés második mondatát illetően.

2. bekezdés

90. *Chile* és *Svájc* fenntartják a jogot, hogy egyezményeikből kihagyják a 2. bekezdést.

3. bekezdés

90.1 Sajátos adózási rendszerére való tekintettel *Chile* fenntartja cselekvési szabadságát az Egyezmény azon rendelkezésére vonatkozóan, amely a nyereség telephelyek által történő felosztásának mértékéhez és formájához kapcsolódik.

4. bekezdés

91. *Franciaország* elfogadja a 4. bekezdés rendelkezéseit, de fenn kívánja tartani annak lehetőségét, hogy egy francia társaság által egy társult vagy kapcsolt társaságnak fizetett kamat levonásával kapcsolatban saját törvényeinek korlátázó rendelkezéseit alkalmazza.

6. bekezdés

92. *Chile*, az *Egyesült Királyság, Görögország és Írország* fenntartják a jogot, hogy a cikk alkalmazását az Egyezmény hatálya alá tartozó adókra korlátozzák.

A 25. CIKK SZÖVEGMAGYARÁZATA A KÖLCSÖNÖS EGYEZTETŐ ELJÁRÁST ILLETŐEN

I. Bevezető megjegyzések

1. Ez a cikk az Egyezmény alkalmazásából fakadó, a kifejezés legszélesebb értelmében vett nehézségek leküzdésére bevezeti a kölcsönös egyeztető eljárás intézményét.

2. Először arról rendelkezik – az 1. és a 2. bekezdésben –, hogy az illetékes hatóságoknak kölcsönös egyeztető eljárás útján kell törekedniük az olyan adóalanyok helyzetének rendezésére, akiket nem az Egyezmény rendelkezéseivel összhangban adóztattak.

3. A 3. bekezdésben felhívja és felhatalmazza a két állam illetékes hatóságait, hogy kölcsönös egyeztető eljárás útján oldják meg az Egyezmény értelmezéséből vagy alkalmazásából fakadó problémákat, továbbá konzultáljanak a kettős adóztatás elkerüléséről az olyan esetekben, amelyekről az Egyezmény nem rendelkezik.

4. A kölcsönös egyeztető eljárás gyakorlati működését illetően a cikk 4. bekezdése felhatalmazást ad az illetékes hatóságoknak, hogy közvetlenül – diplomáciai csatornák igénybevétele nélkül – tartsanak egymással kapcsolatot, és ha célszerűnek találják, szóbeli véleménycserét folytassanak a kifejezetten erre a célra kijelölt közös bizottság révén. A cikk rendelkezéseinek célját szolgáló információcserére a 26. cikk vonatkozik, ami biztosítja a kölcsönös egyeztető eljárás céljából kicserélt információk titokban tartását.

5. Végül, az 5. bekezdés egy olyan mechanizmust biztosít, amely lehetővé teszi az adóalany számára, hogy kérelmezze azoknak a rendezetlen kérdéseknek a választottbíróság elé terjesztését, amelyek megakadályozták, hogy az illetékes hatóságok két éven belül közös megegyezésre jussanak. Jóllehet a kölcsönös egyeztető eljárás egy általánosan hatékony és eredményes módszer az Egyezménnyel kapcsolatos nézeteltérések rendezésére, lehetnek olyan esetek, amikor az illetékes hatóságok nem tudnak egyetértésre jutni abban, hogy mindkét állam által alkalmazott adóztatás megfelel az Egyezménynek. Az 5. bekezdés szerinti választottbírósági eljárás lehetővé teszi ezeknek az ese-

teknek a rendezését azzal, hogy lehetővé teszi a rendezetlen kérdések független elbírálását, és így lehetővé teszi a kölcsönös megállapodás elérését. Ez a folyamat a kölcsönös egyeztető eljárás szerves része, és nem az Egyezmény alkalmazásával kapcsolatos nézeteltérések feloldásának alternatív útja.

6. Mivel a cikk csupán általános szabályokat határoz meg a kölcsönös egyeztető eljárást illetően, az alábbi megjegyzések szándéka az, hogy tisztázzák e szabályok célját, valamint – ha szükséges – kiegészítsék azokat, elsősorban a kölcsönös egyeztető eljárás levezetésekor nemzetközi szinten követett szabályokra és gyakorlatokra vagy a vitatott adóigények rendezésére vonatkozó eljárások lefolytatásának a legtöbb OECD-tagállamban alkalmazott belső szabályaira történő hivatkozással. Különösen, mivel az 5. bekezdés kifejezetten előírja, hogy az illetékes hatóságoknak meg kell állapodniuk az általuk nyújtott választottbírósági folyamat alkalmazásának módjáról, az alábbi észrevételekben részletesen foglalkozunk ennek a folyamatnak a különböző eljárási vonatkozásaival. A szövegmagyarázathoz tartozó melléklet tartalmazza azt a minta-megállapodást, amelyet az illetékes hatóságok alapul vehetnek a választottbírósági folyamat alkalmazási módjának rögzítéséhez; a melléklet foglalkozik a különböző strukturális és eljárási kérdésekkel, kitér a minta-megállapodás különböző rendelkezéseire, és egyes esetekben alternatívákat is bemutat.

II. A cikk rendelkezéseinek szövegmagyarázata

1. és 2. bekezdés

7. Az 1. és a 2. bekezdésben meghatározott szabályok az Egyezménynek ellentmondó adózás kiküszöböléséről rendelkeznek. Mint az tudvalevő, ilyen esetekben az adóalanyok előtt nyitva áll a lehetőség, hogy az adóügyekben kompetens bíróságnál pert indítsanak vagy azonnal, vagy ellenvetéseik adóhatóság általi visszautasításakor. Amikor az Egyezménnyel ellentétes adóztatás azért merült fel, mert mindkét állam helytelenül alkalmazta az Egyezményt, az adóalanyoknak mindkét államban pereskedniük kell, viselve az ilyen helyzetből fakadó összes hátrányt és bizonytalanságot. Ezért az 1. bekezdés lehetővé tesz az érintett adóalanyok számára – anélkül, hogy megfosztaná őket a szokásos jogorvoslattól – egy eljárást, amelyre kölcsönös egyeztető eljárásként szokás utalni, mivel az eljárás második szakaszának célja a vita megállapodáson alapuló, azaz az illetékes hatóságok közötti megegyezés útján történő rendezése; az első szakaszt kizárólagosan az illetőség szerinti államban folytatják le (kivéve, amikor a 24. cikk 1. bekezdésének alkalmazását célzó eljárást az adóalany abban az államban indítja meg, amelynek az állampolgá-

ra), az ellenvetés bejelentésétől kezdve az illetékes hatóság által az adott ügyre vonatkozó döntés meghozataláig.

8. A kölcsönös egyeztető eljárás nyilvánvalóan a nemzeti törvények hatályán kívül eső külön eljárás. Ebből következően kizárólag az 1. bekezdés alá tartozó esetekben indítható meg, vagyis akkor, amikor az adót az Egyezmény rendelkezéseinek figyelmen kívül hagyásával vetették ki vagy készülnek kivetni. Így, ha az adót mind az Egyezménnyel, mind a belső törvényekkel ellentétesen vetették ki, az eset csak az Egyezmény érintettsége mértékében tartozik a kölcsönös egyeztető eljárás hatáskörébe, hacsak nincs összekötő kapocs az Egyezmény és a nemzeti törvény helytelenül alkalmazott szabályai között.

9. A gyakorlatban az eljárás túlnyomórészt olyan esetekre vonatkozik, amikor a kérdéses intézkedés kettős adóztatáshoz vezet, aminek elkerülése pedig az Egyezmény konkrét célja. A leggyakoribb esetek közül a következőket érdemes megemlíteni:
   – a 7. cikk 2. bekezdése szerint a nyereségnek a telephelyhez rendelésével kapcsolatos kérdések;
   – amennyiben különleges kapcsolat áll fenn a kifizető és a tényleges haszonhúzó között, a kamat és a jogdíj többletrészének adóztatása a kifizető államában a 9. cikk, a 11. cikk 6. bekezdése vagy a 12. cikk 4. bekezdése szerint;
   – a jogszabályok alkalmazása az alultőkésítettségre, amikor az adós társaság állama a kamatot osztalékként kezelte, amennyiben az ilyen elbánás egy egyezmény olyan cikkein alapul, amelyek megfelelnek például a 9. cikknek vagy a 11. cikk 6. bekezdésének;
   – amikor az adóalany tényleges helyzetére vonatkozó információ hiánya az Egyezmény helytelen alkalmazásához vezet, elsősorban az illetőség meghatározása (4. cikk 2. bekezdés), a telephely létezése (5. cikk) vagy egy munkavállaló által nyújtott szolgáltatások átmeneti jellege (15. cikk 2. bekezdés) tekintetében.

10. A 25. cikk keretet ad az illetékes hatóságoknak az egymás közötti eszmecserére abból a célból, hogy – összefüggésben a transzferárazási kérdésekkel – ne csak a jogi értelemben vett kettős adóztatás problémáját oldják meg, hanem a gazdasági kettős adóztatását is, különösen azokat, amelyek a kapcsolt vállalkozások nyereségének a 9. cikk 1. bekezdése szerinti helyesbítéséből erednek; az ugyanezen cikk 2. bekezdése értelmében elvégzendő kompenzáló helyesbítések így a kölcsönös egyeztető eljárás hatálya alá kerülnek, mind megalapozottságuk felmérését, mind összegük megállapítását illetően.

11. Ez valójában burkoltan megjelenik a 9. cikk 2. bekezdésének szövegében is, feltéve, hogy az adott kétoldalú egyezmény tartalmaz ilyen jellegű rendelke-

zést. Ha egy kétoldalú egyezmény nem foglal magában a 9. cikk 2. bekezdésében foglaltakhoz hasonló szabályokat (az 1977 előtt aláírt egyezményeket tekintve ez az általános helyzet), annak puszta ténye, hogy a szerződő államok beillesztették az Egyezménybe a 9. cikk szövegét, még ha az 1. bekezdés szövegére korlátozva is – amely általában csak megerősíti a belső törvényekben létező, alapjaikban hasonló szabályokat –, azt jelzi, hogy a gazdasági kettős adóztatást az Egyezmény hatálya alá tartozónak tekintik. Ezért a legtöbb tagország úgy véli, hogy a nyereség transzferárazás miatt elvégzett helyesbítéséből adódó gazdasági kettős adóztatás nem felel meg az Egyezmény szellemének, és a 25. cikkben meghatározott kölcsönös egyeztető eljárás hatáskörébe tartozik.

12. Ebből az következik, hogy – bár a kölcsönös egyeztető eljárás egyértelmű szerepet játszik a 9. cikk 2. bekezdésében említett típusú kiigazításokkal kapcsolatban felmerülő kérdések kezelésében – az államoknak még ilyen rendelkezés hiányában is törekedniük kell a kettős adóztatás elkerülésére, többek között úgy, hogy a 2. bekezdésben említett esetekben megadják a kölcsönös kiigazítást. Ezért – bár lehetnek eltérő vélemények – az államok általában úgy tartják, hogy az adóalany által kezdeményezett, a 9. cikk feltételeibe ütköző gazdasági kettős adóztatáson alapuló kölcsönös egyeztető eljárás kiterjed arra a kérdésre, hogy kellett volna-e egybevágó kiigazítást alkalmazni, még a 9. cikk 2. bekezdéséhez hasonló rendelkezés hiányában is. Az ezt a nézetet nem osztó államok azonban a gyakorlatban megtalálják a módját annak, hogyan orvosolható a gazdasági kettős adóztatás. Ezt leggyakrabban nemzeti törvényeiknek a jóhiszemű társaságokat érintő rendelkezéseivel érik el.

13. A kölcsönös egyeztető eljárás akkor is alkalmazható, ha ugyan nincs az Egyezménynek ellentmondó kettős adóztatás, de a vitatott adóztatás közvetlenül megsérti az Egyezmény valamely szabályát. Ez a helyzet akkor, ha egy állam olyan konkrét jövedelemtípust adóztat meg, amelynek tekintetében az Egyezmény a másik államnak biztosít kizárólagos adóztatási jogot még akkor is, ha az utóbbi a saját törvényeiben lévő joghézag miatt nem képes gyakorolni adóztatási jogát. Egy másik csoportot azok a személyek képeznek, akiket – miközben az egyik szerződő állam állampolgárai, de a másik államban belföldi illetőségűek – a másik államban olyan adóelbánás alá vonnak, amely a 24. cikk 1. bekezdésének rendelkezései alapján diszkriminatív.

14. Meg kell jegyezni, hogy a kölcsönös egyeztető eljárást – szemben a vitatott követelésekre a belső törvények szerint vonatkozó eljárással – az adóalany annak bevárása nélkül indíthatja meg, hogy az általa „az Egyezménnyel össze nem egyeztethetőnek” tekintett adót kivessék rá, vagy arról értesítsék őt. Az eljárás megindításához elegendő, ha megállapítja, hogy „az egyik vagy mindkét szerződő állam intézkedései” ilyen adóztatáshoz fognak vezetni, és hogy

ennek kockázata nem csupán lehetséges, hanem valószínűsíthető is. Az ilyen intézkedések magukban foglalnak minden olyan tettet és döntést – legyen az törvényi vagy szabályozói jellegű, illetve általános vagy személyre szóló –, amelynek közvetlen és elkerülhetetlen következményeképpen a panaszost az Egyezmény rendelkezéseivel ellentétes adóval terhelik. Így például, ha valamelyik szerződő állam adójogának módosítása azt eredményezné, hogy egy bizonyos típusú jövedelemhez jutó személyt az Egyezménynek ellentmondó adóztatás alá vonnának, az adott személy már akkor megindíthatná a kölcsönös egyeztető eljárást, amint a jogszabályi módosítás megtörténik és ő hozzájut az érintett jövedelemhez, illetve valószínűvé válik, hogy hozzájut az érintett jövedelemhez. Hasonló példa az önbevalló rendszerben elkészített bevallás benyújtása, illetve egy adott adóalany, adott adónemre vonatkozó bevallásainak aktív vizsgálata egy ellenőrzés során, amennyiben ezen események bármelyike valószínűvé teszi az Egyezménynek ellentmondó adóztatást. Azaz ha az adóalanynak a szerződő állam saját törvényei szerint önbevallóvá kell válnia – amennyiben az adott állam az önbevallást egy amúgy nem önbevalló rendszeren belüli bevallási formaként javasolná –, és ez valószínűsíthetően az Egyezménynek ellentmondó adóztatást eredményezne, illetve amennyiben a körülmények – például a szerződő állam közzétett álláspontja vagy ellenőrzési gyakorlata jelentős mértékben valószínűsíti, hogy adott adónemre vonatkozó bevallások – mint amilyen az adóalanyé – aktív ellenőrzése olyan javasolt adómegállapításhoz vezetne, ami valószínűvé tenné az Egyezménynek ellentmondó adóztatást. Egy másik példa az az eset, amelyben a szerződő állam transzferár-képzési törvényei értelmében – a független felek közötti piaci ár elvének való megfelelés érdekében – az adóalanynak magasabb összegű adóköteles jövedelmet kell bevallania, mint amit a kapcsolt féllel általa folytatott ügyletekben ténylegesen alkalmazott árak eredményeznének, és erősen kétséges, hogy az adott kapcsolt fél egy kölcsönös egyeztető eljárás nélkül a másik szerződő államban hozzájuthat az egybevágó kiigazításhoz. Amint azt az 1. bekezdés nyitó szavai jelzik, azt, hogy az egyik vagy mindkét szerződő állam intézkedései olyan adózáshoz vezetnek vagy vezethetnek-e, amelyik nem áll összhangban az Egyezmény rendelkezéseivel, az adóalany szempontjából kell megállapítani. Jóllehet az adóalany vélekedésének, mely szerint ilyen adóztatásra sor fog kerülni, ésszerűnek kell lennie, és ellenőrizhető tényeken kell alapulnia, az adóhatóságok nem utasíthatják el az 1. bekezdés alapján benyújtott kérelem vizsgálatát csupán azért, mert úgy vélik, nem bizonyított (például az adott ország belső törvényei által a „valószínűségek egyenlegére" előírt bizonyítási követelményeknek megfelelően), hogy ilyen adóztatásra kerül sor.

15. Mivel a kölcsönös egyeztető eljárás első lépései már egy igen korai szakaszban, csupán az Egyezménynek ellentmondó adóztatás valószínűségére alapozva beindíthatók, az eljárás ilyen módon történő kezdeményezése a cikk 5. bekezdésében említett kétéves időszak kezdetének meghatározása szempontjából nem minősül az ügy illetékes hatóság elé terjesztésének. A kétéves időszak kezdetét meghatározó körülményeket a 25. cikk szövegmagyarázatához tartozó melléklet 8. bekezdése ismerteti.

16. Az 1. bekezdés szerint benyújtott ellenvetésnek ahhoz, hogy elfogadható legyen, először is a bekezdés által konkrétan előírt kétszeres kívánalomnak kell eleget tennie: elvben az adóalany illetősége szerinti államban illetékes hatósághoz kell azt benyújtani (kivéve, ha az adóalany a 24. cikk 1. bekezdésének alkalmazásával kapcsolatos eljárást abban az államban indítja meg, amelynek az állampolgára), és az arról az intézkedésről szóló első értesítéstől számított három éven belül kell beadni, amelyik az Egyezménnyel ellentétes adóztatáshoz vezet. Az Egyezmény nem határoz meg különös szabályt az ellenvetés formáját illetően. Az illetékes hatóságok általuk megfelelőnek tekintett különleges eljárási rendet írhatnak elő. Amennyiben nem határoznak meg ilyet, az ellenvetés benyújtható ugyanabban a formában, amilyenben az adóval kapcsolatos ellenvetéseket az érintett állam adóhatóságainak általában beadják.

17. Az adóalanynak az a kötelezettsége, hogy ügyét azon állam illetékes hatóságához nyújtsa be, amelyben belföldi illetőségű (kivéve, ha az adóalany a 24. cikk 1. bekezdésének alkalmazására vonatkozó eljárást abban az államban indítja meg, amelynek az állampolgára), általános érvényű, függetlenül attól, hogy a kifogásolt adóztatást abban vagy a másik államban alkalmazták, és tekintet nélkül arra, hogy az vezetett-e kettős adóztatáshoz vagy sem. Amennyiben az adóalany a kifogásolt intézkedés vagy adóztatás megtörténte után áttette lakóhelyét a másik szerződő államba, akkor is azon állam illetékes hatóságához kell benyújtania ellenvetését, ahol belföldi illetőségű volt abban az évben, amelynek vonatkozásában a kérdéses adót kivetették vagy ki fogják vetni.

18. Abban a már említett esetben azonban, amikor az egyik államban állampolgár, de a másikban belföldi illetőségű személy azt kifogásolja, hogy őt a másik államban a 24. cikk 1. bekezdése szerint hátrányosan megkülönböztető eljárás vagy adóztatás alá vonták, nyilvánvaló okok miatt helyesebbnek tűnik lehetővé tenni számára, hogy – a fent megállapított általános érvényű szabálytól eltérve – ellenvetését azon szerződő állam illetékes hatóságához nyújtsa be, amelynek az állampolgára. Végül, annak a személynek, aki egyik államban sem belföldi illetőségű, de valamelyik államnak állampolgára, és akinek az esete a 24. cikk 1. bekezdése alá tartozik, annak az államnak az illetékes hatósághoz kell beadnia ellenvetését, amelyiknek állampolgára.

19. Ugyanakkor a szerződő államok módot adhatnak az adóalanyoknak arra, hogy – ha úgy kívánják – a kettő közül bármelyik állam illetékes hatóságához benyújthassák kifogásukat. Ebben az esetben az 1. bekezdést a következőképpen kell módosítani:

    „Ha egy személy úgy véli, hogy az egyik vagy mindkét Szerződő Állam intézkedései rá nézve olyan adózáshoz vezetnek vagy vezethetnek, amely nem áll összhangban az Egyezmény rendelkezéseivel, akkor – az illető államok belső törvényeiben biztosított jogorvoslati lehetőségektől függetlenül – ügyét bármely Szerződő Állam illetékes hatósága elé terjesztheti. Az ügyet az arról az intézkedésről szóló első értesítést követő három éven belül kell előterjeszteni, amely az Egyezmény rendelkezéseinek ellentmondó adózáshoz vezet."

20. Az 1. bekezdés második mondatában az ellenvetés beterjesztésére meghatározott hároméves időkorlátozás célja az, hogy megvédje a hatóságokat a késedelmes ellenvetésektől. Ezt az időkorlátozást a minimumnak kell tekinteni, így a szerződő államok kétoldalú egyezményeikben szabadon megállapodhatnak hosszabb időszakban is az adóalanyok érdekében, például az adóegyezményekre vonatkozó belső rendelkezésekben meghatározott időkorlátozásokhoz hasonlóan. A szerződő államok kihagyhatják az 1. bekezdés második mondatát, amennyiben egyetértenek abban, hogy saját belső rendelkezéseik automatikusan érvényesek az ilyen ellenvetésekre, és azok hatása az érintett adóalanyra nézve kedvezőbb, vagy azért mert hosszabb határidőt szabnak meg az ellenvetések előterjesztésére, vagy mert egyáltalán nem szabnak meg ilyen határidőt.

21. A hároméves időkorlátozás kezdetét „az Egyezmény rendelkezéseinek ellentmondó adózáshoz vezető intézkedésről szóló első értesítésként" meghatározó rendelkezést az adóalany számára legkedvezőbb módon kell értelmezni. Így, még akkor is, ha az adót egy hatósági döntés vagy általános alkalmazású intézkedés nyomán közvetlenül vetik ki, a határidő csak az ilyen adózást keletkeztető egyedi eljárásról szóló értesítés napjától kezdődik, azaz – a legkedvezőbb értelmezés szerint – magától az adóztatástól kezdve, az adókivetési értesítő, a hivatalos követelés vagy az adó beszedésére, illetve kivetésére vonatkozó más okmány tanúsága szerint. Miután az adóalany jogosult az ügyet azonnal beterjeszteni, amint úgy véli, hogy az adóztatás az Egyezmény rendelkezéseinek ellentmondó adóztatáshoz fog vezetni, annak ellenére, hogy a hároméves időkorlátozás csak az eredmény megvalósulásával kezdődik, lesznek olyan ügyek, amelyekben az adóalany jogosult a kölcsönös egyeztető eljárást már a hároméves időkorlátozás megkezdődése előtt megindítani (lásd az ilyen helyzetekre vonatkozóan a fenti 14. bekezdésben bemutatott példákat).

22. A legtöbb esetben egyértelmű, hogy mi minősül az adó megállapítására, hivatalos követelésre, illetve az adó kivetésére vagy beszedésére vonatkozó értesítésnek, és a belső törvények általában szabályozzák, hogy mikor minősül az ilyen értesítést átadottnak. Az ilyen belső törvények általában azt vizsgálják, hogy mikor küldték el az értesítést (elküldés időpontja), mikor telt el meghatározott számú nap az elküldés után, vagy mi az adott címre való megérkezés várható időpontja (mindkettő a fizikai átvétel feltételezett időpontja), illetve azt, hogy mikor történt meg az értesítés tényleges fizikai átvétele (tényleges fizikai átvétel időpontja). Ilyen szabályok hiányában vagy a tényleges fizikai átvétel időpontját, vagy, ha ez nem igazolható megfelelően, akkor általában az adott címre való megérkezés várható időpontját kell az értesítés időpontjának tekinteni, figyelembe véve, hogy ezt a rendelkezést az adóalany számára legkedvezőbb módon kell értelmezni.

23. Önbevallás esetében az adó megállapítása általában valamilyen értesítés (például a fizetési kötelezettségre vagy visszatérítési igény elutasítására, illetve korrekciójára vonatkozó értesítés) folyományaként valósul meg, és a hároméves időszak kezdete általában ennek az értesítésnek az időpontja, nem az, amikor az adóalany benyújtja a saját maga készítette bevallást. Lehetnek azonban olyan esetek, amikor nincs ilyen kötelezettségre vonatkozó vagy hasonló értesítés. Ilyen esetben az „értesítés" időpontja az, amikor rendes esetben úgy kellene tekinteni, hogy az adóalany tudomására jutott az Egyezménynek valóban nem megfelelő adózás. Ilyen időpont lehet például az, amikor a pénzmozgásra vonatkozó adatokat először az adóalany rendelkezésére bocsátják, például egy banki kimutatás vagy értesítő formájában. Az időkorlátozás attól függetlenül megkezdődik, hogy az adóalany ekkor ténylegesen az Egyezménynek ellentmondónak tartja-e az adóztatást, feltéve, hogy egy elvárható körültekintéssel eljáró személy az adóalany helyében ekkor meg tudta volna állapítani, hogy az adóztatás ellentmond az Egyezménynek. Ilyen esetben elegendő az adóalanynak az adóztatás tényéről küldött értesítés. Amennyiben azonban az önbevallás csak bizonyos körülmények fennállásával együtt vezetett volna ahhoz, hogy egy elvárható körültekintéssel eljáró személy az adóalany helyében az adóztatás Egyezménynek ellentmondó voltára következtessen (például egy bírósági határozat alapján, amely az adóalanyéhoz hasonló helyzetre vonatkozóan megállapítja, hogy az adó kivetése ellentétes az Egyezmény rendelkezéseivel), az időkorlátozás kezdete az az időpont, amikor ez utóbbi körülmény bekövetkezik.

24. Amennyiben az adókivetés a forrásnál történő levonással valósul meg, az időkorlátozás kezdete a jövedelem kifizetésének pillanata; ha azonban az adóalany bizonyítja, hogy csak egy későbbi napon szerzett tudomást a levonásról,

az időkorlátozás attól a naptól fog kezdődni. Amennyiben az Egyezménnyel ellentétes adóztatás a mindkét szerződő állam által hozott döntések vagy intézkedések kombinációjának következménye, az időkorlátozás csak a legutóbbi döntésről vagy intézkedésről szóló első értesítés napján kezdődik el. Ez azt jelenti, hogy ha például egy szerződő állam az Egyezménynek ellentmondó adót vet ki, de a másik állam a 23/A vagy a 23/B cikk alapján adókedvezményt nyújt erre az adóra való tekintettel, és így nem következik be kettős adóztatás, az adóalany a gyakorlatban gyakran nem kezdeményez kölcsönös egyeztető eljárást az első állam intézkedésével kapcsolatban. Ha azonban a másik állam ezt követően az adókedvezmény megtagadásáról értesíti az adóalanyt, és így most bekövetkezik a kettős adóztatás, ezzel az értesítéssel új időkorlát kezdődik, mivel a két állam intézkedései együttesen vezettek az adóalany kettős, az Egyezmény rendelkezéseivel ellentétes adóztatásához. Egyes esetekben, különösen az ilyen típusúakban, az adóhatóságok az egyik vagy mindkét állam szokásos gyakorlatának megfelelően rutinszerűen megsemmisíthetik a nyilvántartásokat, még mielőtt az időkorlát lejár. Az Egyezményben előírt kötelezettségek nem akadályozzák meg az ilyen megsemmisítést, és nem kötelezik az illetékes hatóságot arra, hogy bizonyíték nélkül elfogadja az adóalany érveit, azonban ilyen esetben az adóalanynak a kölcsönös egyeztető eljárás során a belső törvények által megengedett mértékben lehetőséget kell biztosítani a hiányos bizonyítékok pótlátására. Egyes esetekben a másik szerződő állam a Modellegyezmény 26. cikkével összhangban megfelelő bizonyítékot tud szolgáltatni. Természetesen jobb, ha az adóhatóságok az ilyen nyilvántartásokat megőrzik annak az időszaknak a végéig, ameddig az adóalany az adott üggyel kapcsolatban kölcsönös egyeztető eljárást kezdeményezhet.

25. A hároméves időszak az adott ország belső törvényei szerinti (ideértve a közigazgatási) eljárások (például belső fellebbezési eljárás) idejére sem szünetel. Ez nehézséget okozhat, amennyiben a gyakorlatban arra kényszeríti az adóalanyt, hogy válasszon a belső törvények és a kölcsönös egyeztető eljárás kínálta jogorvoslat között. Lehetnek olyan adóalanyok, akik csak a kölcsönös egyeztető eljárásra támaszkodnak, sok adóalany azonban a nehézségek kezelése érdekében megindítja a kölcsönös egyeztető eljárást, miközben ugyanakkor a belső törvények alapján is eljárást indít, bár ez utóbbit kezdetben nem sürgetik. Ez a kölcsönös egyeztető eljárással összefüggő erőforrások kevésbé hatékony felhasználásához vezethet. Ahol azt a belső törvények lehetővé teszik, egyes államok helyénvalónak tarthatják, ha külön foglalkoznak ezzel a kérdéssel, úgy, hogy lehetővé teszik a hároméves (vagy hosszabb) időkorlát felfüggesztését a belső törvények szerinti eljárások időtartamára. Erre vonat-

kozóan két megközelítés létezik, melyek mindegyike összeegyeztethető a 25. cikkel: az egyik szerint az adóalanynak meg kell indítania a kölcsönös egyeztető eljárást, mely nem kerül felfüggesztésre a belföldi eljárás idejére, de az illetékes hatóságok a belső törvények szerinti indítvány jogerős elbírálásáig nem folytatnak komoly megbeszéléseket; vagy az illetékes hatóságok megbeszéléseket folytatnak ugyan, de nem kötnek végleges megállapodást addig, amíg az adóalany bele nem egyezik a belső törvények szerinti indítvány visszavonásába. A második lehetőséget ennek a szövegmagyarázatnak a 42. bekezdése tárgyalja. Az adóalanyt mindkét esetben tájékoztatni kell az alkalmazott megközelítésről. Függetlenül attól, hogy az adóalany szükségesnek tart-e egy „megelőző" fellebbezést benyújtani a belső törvények alapján (például a belső törvények szerinti indítványokra vonatkozó elévülési szabályok miatt), gyakran mindegyik fél azt a megközelítést részesíti előnyben, hogy az adóalany problémái esetén a kölcsönös, kétoldalú egyeztető eljárás legyen az elsődleges megoldás.

26. Egyes államok megtagadhatják az adóalanytól a 25. cikk 1. bekezdése szerinti kölcsönös egyeztető eljárás megindításának lehetőségét, ha a kérelem csalárd ügylethez kapcsolódik. Ez a kérdés szorosan kötődik az Egyezmény helytelen használatához, amellyel az 1. cikk szövegmagyarázatának 9.1 és azt követő bekezdései foglalkoznak. Speciális rendelkezés hiányában azonban nincs olyan általános szabály, amely megtiltaná a kölcsönös egyeztető eljárást a csalárdnak feltételezett esetekben. Az a tény, hogy a belső törvények adóelkerülésre vonatkozó rendelkezése alapján kerül sor adó kivetésére, nem lehet ok a kölcsönös egyeztetés megtagadására. Azonban a belső törvények súlyos megsértése esetén, melyek súlyos bírsághoz vezetnek, egyes államok kívánatosnak tarthatják a kölcsönös egyeztető eljáráshoz való hozzáférés megtagadását. Az Egyezményben pontosítani kell azokat a körülményeket, amelyek fennállása esetén az állam megtagadja a kölcsönös egyeztető eljárást.

27. Egyes államok úgy ítélik meg, hogy alkotmányos vagy egyéb belső törvényi rendelkezések vagy határozatok miatt bizonyos kérdések nem bírálhatók el kölcsönös egyeztető eljárás, vagy legalábbis az adóalany által kezdeményezett kölcsönös egyeztető eljárás keretében. Ilyen példa lehet, ha az adóalanynak nyújtandó kedvezmény egy jogerős bírósági határozatba ütközne, amelyet az adott állam alkotmánya értelmében az adóhatóságnak be kell tartania. Az adó- és egyéb egyezményekre vonatkozó elismert általános elv azonban az, hogy a belső törvények, de még a belső alkotmányos törvények sem igazolják az egyezményekből eredő kötelezettségek be nem tartását. A szerződések jogának ezt az általános elvét tükrözi a szerződések jogára vonatkozó Bécsi Egyezmény 27. cikke. Ebből következik, hogy bármi, ami egyébként az Egyezmény meg-

sértését jelentené, csak magának az Egyezménynek a kikötései alapján indokolható, melyeket az adóegyezmény értelmezésére vonatkozó elfogadott elveknek megfelelően kell értelmezni. Ilyen indoklás ritkán adható, mert nem csupán arra lenne irányadó, hogy a két állam hogyan kezeli az ügyet a kölcsönös egyeztető eljáráson belül, hanem ehelyett megakadályozná, hogy az ügy eljusson abba a szakaszba, hogy mindkét állam vizsgálja. Mivel az egyik állam a gyakorlatban a másik állammal való egyeztetés nélkül is meghozhat egy ilyen határozatot, és mivel lehet olyan kétoldalú megoldás, amit így nem vizsgálnak meg, azt a döntést, hogy valamely ügy nem válhat az adóalany által kezdeményezett kölcsönös egyeztető eljárás tárgyává, nem szabad könnyedén meghozni, és a tárgyalások eredményeként elfogadott egyezmény kikötéseivel kell alátámasztani. Amennyiben az illetékes hatóság valamely belső törvényből fakadó akadállyal indokolja, hogy nem teszi lehetővé az adóalany számára a kölcsönös egyeztető eljárás kezdeményezését, erről tájékoztatnia kell a másik illetékes hatóságot, ismertetve annak jogi alapját. Előfordulhat, hogy a belső törvényből fakadó feltétel ugyan nem akadályozza meg a kölcsönös egyeztető eljárás megindítását, de ha világosan és egyértelműen lehetetlenné teszi, hogy az illetékes hatóság olyan módon rendezze a kérdést, amely kiküszöböli az adóalany Egyezménynek ellentmondó adóztatását és nincs reális esélye annak, hogy a másik állam az adóalany javára dönti el a kérdést, akkor ezt a helyzetet nyilvánosságra kell hozni az adóalanyok előtt, hogy ne lehessenek hamis elvárásaik az eljárás várható kimenetele felől.

28. Más esetekben előfordulhat, hogy lehetőség volt a kölcsönös egyeztető eljárás megindítására, de az egyezmény tárgyalása óta felmerült belső törvényi kérdések nem teszik lehetővé, hogy az illetékes hatóság akár csak részben is rendezze az adóalany által felvetett problémát. Amennyiben az ilyen fejlemények jogilag kötelező korlátozást jelentenek az illetékes hatóságra nézve, és így egyértelmű, hogy a probléma kétoldalú egyeztetés útján nem rendezhető, a legtöbb állam a körülményekben beállt ilyen változást olyan jelentőségűnek ismeri el, amely lehetővé teszi az illetékes hatóságnak az eljárásból történő kilépést. Egyes esetekben azonban a nehézség csak időleges, például, amíg a helyesbítő jogszabályt meg nem hozzák; ebben az esetben az eljárás felfüggesztése és nem megszüntetése indokolt. A két illetékes hatóságnak meg kell vitatnia a nehézséget és azt, hogy az milyen hatással lehet a kölcsönös egyeztető eljárásra. Olyan szituációk is előállhatnak, amelyben a részben vagy teljesen az adóalany számára kedvező határozat kötelező érvényű, és azt az egyik illetékes hatóságnak be kell tartania, de mégis van helye a kölcsönös egyeztetésnek, például, amikor az egyik illetékes hatóság igazolja a másik felé, hogy ez utóbbinak a másik részére kedvezményt kell adnia.

29. Kevésbé indokolható a belső törvényekkel a kölcsönös egyeztető eljárás keretében elért megállapodás megvalósításának elmaradása. A 2. bekezdés utolsó mondata egyértelműen rögzíti az ilyen megállapodások megvalósításának kötelezettségét, a megvalósítás már fennálló akadályait pedig általában be kell építeni magának a megállapodásnak a feltételeibe. Miután az adóegyezmények tárgyalásának hátterét a folyamatosan változó belső törvények adják, melyeket néha nehéz előre látni, és mivel ennek az eredeti Egyezmény tárgyalása, valamint a kölcsönös megállapodások elérése során mindkét fél tudatában van, a későbbi váratlan változások, amelyek a kölcsönös megállapodás alapvetését változtatják meg, általában a megállapodás megfelelő mértékű módosítását teszik szükségessé. Nyilvánvaló, hogy amennyiben a belső törvények terén ilyen fejlemény következik be – aminek csak ritkán szabad megtörténnie – a jóhiszeműség kötelezettsége megköveteli, hogy arról minél előbb értesítést küldjenek, és jóhiszeműen törekedjenek a kölcsönös megállapodás módosítására, illetve új megállapodás elfogadására, amennyiben azt a belső törvényeket érintő új fejlemény lehetővé teszi. Ilyen esetben az adóalany kérelmét továbbra is érvényesnek kell tekinteni, ahelyett, hogy új kérelmet kelljen benyújtania.

30. Ami az eljárást illeti, annak két különálló szakaszát szükséges röviden áttekinteni. (Lásd a fenti 6. bekezdést.)

31. Az első szakaszban – amelyet az adóalany ellenvetésének beterjesztése nyit meg – az eljárás kizárólag az adóalany és az illetőség szerinti állam illetékes hatóságai közötti tárgyalások szintjén folyik (kivéve, ha az adóalany a 24. cikk 1. bekezdésének alkalmazását célzó eljárást abban az államban indítja meg, amelynek az állampolgára). Az 1. bekezdés rendelkezései jogot biztosítanak az érintett adóalany számára, hogy az illetősége szerinti állam illetékes hatóságához forduljon, függetlenül attól, hogy kimerítette-e a mindkét állam belső törvényei alapján rendelkezésére álló összes jogorvoslati lehetőséget. Ugyanakkor az illetékes hatóság köteles mérlegelni az ellenvetés indokoltságát, és amennyiben azt megalapozottnak ítéli, köteles a 2. bekezdésben előírt két intézkedés valamelyikét alkalmazni.

32. Amennyiben az előírásoknak megfelelően megkeresett illetékes hatóság elismeri, hogy a panasz jogos, és úgy véli, hogy a kifogásolt adóztatás részben vagy egészben az adóalany illetősége szerinti államban hozott intézkedés következménye, köteles a panasztevőt a lehető leggyorsabban kárpótolni a helyesbítések elvégzésével vagy az indokoltnak látszó kedvezmények megadásával. Ebben az esetben a kérdés a kölcsönös egyeztető eljárás igénybevétele nélkül rendezhető. Ugyanakkor hasznos lehet véleményt és információt cse-

rélni a másik szerződő állam illetékes hatóságával, hogy az – például – megerősítse az Egyezmény vonatkozó értelmezését.

33. Ha azonban az illetékes hatóság úgy ítéli meg, hogy a kifogásolt adóztatás részben vagy egészben a másik államban hozott intézkedés következménye, rá hárul (valójában – mint ahogy az világosan kitűnik a 2. bekezdés feltételeiből – kötelessége) az, hogy elindítsa a megfelelő kölcsönös egyeztető eljárást. Fontos, hogy az adott hatóság a lehető leggyorsabban teljesítse ezt a kötelességét, kiváltképpen azokban az esetekben, amikor transzferár-helyesbítések miatt módosították a kapcsolt vállalkozások nyereségét.

34. Az adóalany az 1. bekezdés értelmében jogosult az ügyét azon állam illetékes hatóságának beterjeszteni, amelyben belföldi illetőségű, függetlenül attól, hogy az adott állam belső törvényei szerint esetleg követelést is benyújtott, vagy pert indított. Amennyiben peres eljárás van folyamatban, az illetőség szerinti állam illetékes hatóságának nem kell megvárnia a végleges ítéletet, de jeleznie kell, hogy az ügyet kölcsönös egyeztető eljárásra alkalmasnak tekinti-e. Amennyiben így határoz, akkor el kell döntenie, hogy egymagában képes-e kielégítő megoldást találni, vagy az ügyet a másik szerződő állam illetékes hatósága elé kell terjeszteni. Egy adóalany kölcsönös egyeztető eljárás megindítását célzó kérelme nem utasítható vissza alapos indok nélkül.

35. Az adóalany még akkor is kívánhat a kölcsönös egyeztető eljárás keretében igényt benyújtani vagy annak érdekében eljárni, ha a követelés ügyében az illetőség szerinti állam bírósága végső ítéletet hozott. Egyes államokban az illetékes hatóság képes lehet olyan kielégítő megoldást találni, amelyik eltér a bírósági döntéstől. Más államokban az illetékes hatóságot köti a bírósági döntés, mindazonáltal az ügyet a másik szerződő állam illetékes hatósága elé terjesztheti, és felkérheti azt, hogy hozzon a kettős adóztatás elkerülését célzó intézkedéseket.

36. A második szakasztól – amely az adóalany által megkeresett illetékes hatóság másik állam illetékes hatóságához való folyamodásával kezdődik – az eljárás az államok közötti tárgyalások szintjén folytatódik, azaz úgy, mintha az az állam, amelyikhez a panaszt benyújtották, támogatóként lépne fel. Jóllehet az eljárás vitathatatlanul államok közötti eljárás, feltehető a kérdés:
   – vajon – ahogy azt a cikk címe és a 2. bekezdés első mondatában alkalmazott kifejezések sugallják – ez mindössze egy egyszerű eljárás a kölcsönös egyeztetésre, vagy egy *pactum de contrahendo* alkalmazását jelenti, amely a felekre tárgyalási kötelezettséget ugyan ró, de semmiképp sem kötelezi őket arra, hogy megegyezésre jussanak;
   – vagy ellenkezőleg, úgy kell tekinteni (a rendezetlen kérdések feloldására szolgáló, az 5. bekezdés szerinti választottbírósági folyamat megléte alap-

ján, vagy azt feltételezve, hogy az eljárás egy közös bizottság keretében folyik), mint egy igazságszolgáltatási jellegű eljárást, amely a feleket a vita eldöntésére kötelezi.

37. A 2. bekezdés kétségtelenül előírja a tárgyalási kötelezettséget, de a kölcsönös megegyezésnek az eljárás révén történő elérését illetően az illetékes hatóságokat csak a legnagyobb erőfeszítésekre kötelezi, eredmény elérésére nem. Az 5. bekezdés azonban egy olyan mechanizmust biztosít, amely lehetővé teszi a megegyezést akkor is, ha olyan kérdések állnak fenn, amelyekről az illetékes hatóságok egyeztetés útján nem tudtak megegyezésre jutni.

38. A kölcsönös megállapodás keresésekor az illetékes hatóságok álláspontjukat kötelesek először a saját adótörvényeik és az Egyezmény rendelkezései – amelyek rájuk nézve ugyanúgy kötelezők, mint az adóalanyra – tükrében meghatározni. Amennyiben e szabályok vagy rendelkezések szigorú alkalmazása eleve kizárna bárminemű megegyezést, ésszerűen vélelmezhető úgy, hogy az illetékes hatóságok az adóalany kárpótlása céljából – mint a nemzetközi választottbírósági eljárás keretében – másodlagosan méltányossági megfontolás alá vonják az ügyet.

39. A 2. bekezdés utolsó mondatának célja az, hogy lehetővé tegye azon országok számára, amelyek belső törvényei időkorlátozást írnak elő a bevallások helyesbítésére és az adó-visszatérítésre, hogy az időkorlátozások ellenére érvényesíthessék a megállapodást. A rendelkezés azonban nem akadályozza meg ezeket az államokat abban, hogy – mivel alkotmányos vagy más jogi alapon nem bírálhatják felül a saját törvényeikben meghatározott időkorlátozásokat – magába a kölcsönös megállapodásba illesszenek olyan időkorlátozást, amelyik alkalmazkodik a belső elévüléshez. Bizonyos szélsőséges esetekben egy szerződő állam előnyösebbnek ítélheti, hogy ne vegyen részt olyan kölcsönös egyeztetésben, amelynek a végrehajtása a belső törvényei szerinti elévülés figyelmen kívül hagyását követelné meg. Az időkorlátozásokon kívül más akadályok is felmerülhetnek, mint például a „jogerős bírósági ítélet" a megállapodás érvényesítése előtt. A szerződő államok szabadon dönthetnek olyan rendelkezések alkalmazásáról, amelyek ezeket az akadályokat megszüntetik. Ami az eljárás gyakorlati megvalósítását illeti, általában javasolható, hogy az adóhatóságok tegyenek meg mindent annak érdekében, hogy – amennyire lehetséges – a kölcsönös egyeztető eljárás semmi esetre se lehetetlenüljön el eljárási késedelmek vagy – ahol időkorlátozások is felmerülnek – az időkorlátozások és az eljárási késedelmek együttes hatása miatt.

40. Az Adóügyi Bizottság számos ajánlást tett a transzferár-módosításokat követő kompenzációs nyereséghelyesbítések kapcsán felmerülő problémákra

(a 9. cikk 1. és 2. bekezdésének végrehajtása), illetve a kölcsönös egyeztető eljárás ilyen helyzetekben való alkalmazásának nehézségeire:

a) Az adóhatóságok a lehető leghamarabb értesítsék az adóalanyokat transzferár-helyesbítési szándékukról (és ha az ilyen értesítés dátuma fontos, gondoskodjanak a világosan érthető hivatalos értesítés mielőbbi kiküldéséről), mivel az különösen hasznos a lehető legkorábbi és legteljesebb kapcsolat megteremtésében bármely vonatkozó ügyben az egy joghatóság alá tartozó adóhatóságok és adóalanyok között, valamint – a nemzeti határokon túl – a kapcsolt vállalkozások és az érintett adóhatóságok között.

b) Az illetékes hatóságok a lehető legrugalmasabban egyeztessenek egymással e kérdésekben, történjen az írásban, telefonon, személyes vagy kerekasztal-tárgyalások formájában – attól függően, hogy melyik a rendezésre legalkalmasabb forma –, és törekedjenek a vonatkozó problémák leghatékonyabb megoldási módszereinek kidolgozására. Ösztönözni kell a 26. cikk információcseréről szóló rendelkezéseinek alkalmazását, így segítve az illetékes hatóságot a jól kidolgozott, tényszerű információ megszerzésében, amelyre döntését alapozhatja.

c) A transzferárazási kérdésekben folytatott kölcsönös egyeztető eljárásban az érintett adóalanyoknak minden ésszerű lehetőséget meg kell adni, hogy az illetékes hatósággal mind írásban, mind szóban megismertethessék a tényeket és az érveiket.

41. Ami a kölcsönös egyeztető eljárást általában illeti, a Bizottság javasolta, hogy

a) a kölcsönös egyeztető eljárás megindításához és lefolytatásához kapcsolódó formaságokat szorítsák a minimumra, és iktassák ki a szükségtelen formaságokat;

b) a kölcsönös egyeztető eljárási eseteket egyedi sajátosságaik alapján rendezzék, nem pedig a más esetekben elért eredmények kapcsán kialakult pozíciókra hivatkozva;

c) az illetékes hatóságok – ahol az helyénvaló – fogalmazzák meg és hozzák nyilvánosságra a kölcsönös egyeztető eljárás alkalmazását érintő belső szabályokat, irányelveket és eljárásokat.

42. Előfordulhat olyan eset, hogy kölcsönös megállapodás születik egy olyan adóalany vonatkozásában, aki ugyanabban az ügyben valamelyik szerződő állam illetékes bíróságánál keresetet indított, és a per még folyamatban van. Ilyenkor semmilyen alapon nem utasítható vissza az adóalanynak az a kérése, hogy engedélyezzék számára a kölcsönös egyeztető eljárásban kialakult megoldás elfogadásának elhalasztását addig, amíg a bíróság ítéletet hoz abban a perben. Az illetékes hatóságok emellett azt az ésszerű álláspontot képviselhetik, hogy amíg az adóalany pere abban a kérdésben, amelyre vonatkozóan a

kölcsönös megállapodást kéri, folyamatban van, az illetékes hatóság szintjén a részletesebb egyeztetéssel jobb megvárni a bíróság döntését. A gyakorlatban hasonló lehet az álláspontja akkor, ha az adóalany kölcsönös egyeztető eljárásra vonatkozó kérelme más adóévre, de alapvetően ugyanarra a tényállásra és jogi kérdésekre vonatkozik, mint a bírósági beadvány, így a gyakorlatban várható, hogy a bíróság határozata a per tárgyát nem képező évekre vonatkozóan is befolyásolja az adóalanyra vonatkozó elbánást. Bármelyik esetről van szó, a bírósági határozatra való várakozás, illetve a kölcsönös egyeztető eljárás függőben tartása a formális belföldi jogorvoslati eljárás idejére nem ellentétes a cikk 5. bekezdésében foglalt kétéves időszakkal, és le sem rövidíti azt. Természetesen, amennyiben bármelyik esetben az illetékes hatóságok úgy ítélik meg, hogy az ügy a belső törvények szerinti eljárásra való tekintet nélkül is rendezhető (például, mert ott, ahol a bírósághoz folyamodtak, az illetékes hatóságot nem köti vagy korlátozza a bíróság döntése), a kölcsönös egyeztető eljárás a szokásos módon folytatható.

43. Szintén más a helyzet, ha folyamatban van egy per az adott kérdéssel kapcsolatban, de azt egy másik adóalany indította, nem az, aki a kölcsönös egyeztető eljárást kezdeményezni szeretné. Elméletileg, amennyiben a kölcsönös egyeztető eljárást kérelmező adóalany esete alátámasztja az egyik vagy mindkét illetékes hatóság intézkedését, amelynek célja az Egyezménynek ellentmondó adóztatás megakadályozása, az nem késleltethető indokolatlanul addig, amíg egy másik adóalany esetében általánosságban tisztázzák a vonatkozó jogi szabályozást, bár a kölcsönös megállapodást kérő adóalany beleegyezhet ebbe, ha a tisztázás valószínűleg az adóalany javára dől el. Más esetben előfordulhat, hogy minden körülmény indokolja a kölcsönös egyeztető eljárás részét képező, illetékes hatóságok általi egyeztetés elhalasztását, azonban az illetékes hatóságoknak a lehető legnagyobb mértékben törekedniük kell arra, hogy ilyen esetben a kölcsönös megállapodást kérelmező adóalany ne szenvedhessen hátrányt. Amennyiben a belső törvények megengedik, ez elérhető úgy, hogy a fizetendő összeg befizetését elhalasztják a késedelem végéig, vagy legalább a késedelem azon részének végéig, amelyre az adóalanynak nincs befolyása.

44. A belső jog szerinti eljárásoktól függően a jogorvoslati lehetőség kiválasztásáról általában az adóalany dönthet, és a legtöbb esetben a belföldi jogorvoslati rendelkezések, így a fellebbezések és a bírósági eljárások azok, amelyeket felfüggesztenek a kevésbé formális, kétoldalú kölcsönös egyeztető eljárás javára.

45. Amint fentebb említettük, az adóalanynak lehet folyamatban lévő pere az üggyel kapcsolatban, vagy lehetséges, hogy fenntartotta a jogot arra, hogy pert indítson a belső törvények szerint, és lehetséges, hogy az illetékes hatóságok mégis úgy ítélik meg, hogy van lehetőség az egyezségre jutásra. Ilyen

esetben azonban nem hagyható figyelmen kívül az érintett illetékes hatóság azon törekvése, hogy elkerülje a bírósági határozat és a kérelmezett kölcsönös megállapodás közötti eltéréseket vagy ellentmondásokat, az azokkal járó nehézségekkel és visszaélési kockázatokkal együtt. Tehát röviden, helyes az ilyen kölcsönös megállapodás végrehajtását a következőknek alárendelni

– az adott kölcsönös megállapodás adóalany általi elfogadásának és
– a kölcsönös megállapodásban rendezett pontok tekintetében a kereset adóalany általi visszavonásának.

46. Egyes államok azon az álláspontonvannak, hogy az adóalany mindaddig nem kezdeményezhet kölcsönös egyeztető eljárást, amíg a vitatott adó összegét vagy annak egy meghatározott részét be nem fizette. Megítélésük szerint az esedékes adók megfizetése – mely az eljárás kimenetelétől függően részben vagy egészben visszafizetésre kerülhet – lényegében egy eljárásrendi kérdés, amelyet a 25. cikk nem szabályoz, és mely ezért összeegyeztethető azzal. Sok más állam ezzel szemben azt a nézetet vallja, hogy a 25. cikk rögzíti mindazt, amit az adóalanynak meg kell tennie, mielőtt kezdeményezheti az eljárást, és ilyen követelményt nem támaszt. Ezek az államok azzal támasztják alá a nézetüket, hogy az eljárásra már azelőtt sor kerülhet, amikor az adóalanyra adót vetnének ki vagy értesítenék a kötelezettségéről (amint az a fenti 14. bekezdésben megjegyezzük), valamint azzal, hogy az illetékes hatóság által a 3. bekezdés szerint indított eljárás esetében egyértelműen nincs ilyen kötelezettség.

47. A 25. cikk nem ad egyértelmű választ arra, hogy az adóalany által kezdeményezett kölcsönös egyeztető eljárás megtagadható-e azon az alapon, hogy nem fizették be a vitatott adót, vagy annak egy részét. Azonban az erre vonatkozó állásponttól függetlenül a cikk végrehajtása kapcsán fel kell ismerni, hogy a kölcsönös egyeztető eljárás az Egyezmény lényegi rendelkezéseit támasztja alá, és hogy ennek megfelelően a 25. cikk szövegét az Egyezmény kontextusában, valamint az Egyezmény céljainak fényében kell értelmezni, ideértve a kettős adóztatás kiküszöbölését, valamint az adóelkerülés megakadályozását. Az államoknak ezért a lehető legnagyobb mértékben figyelembe kell venniük a készpénzáramot és a lehetséges kettős adóztatást érintő kérdéseket akkor, amikor olyan összeg előzetes megfizetését követelik meg, amelynek kivetésére az adóalany állítása szerint legalább részben a vonatkozó egyezmény kikötéseivel ellentétesen került sor. Az a minimum, hogy az esedékes adó megfizetése nem lehet a kölcsönös egyeztető eljárás kezdeményezésének feltétele akkor, ha ugyanaz nem feltétele a belső törvények szerinti jogorvoslat megindításának. Szintén minimális feltételnek tűnik továbbá, hogy amennyiben a kölcsönös egyeztető eljárást azt megelőzően kezdeményezik,

hogy az adóalanyra adót vetnének ki (például adómegállapítás útján), a befizetés csak az adó kivetését követően lehet követelmény.

48. Számos ok indokolja, miért lehet kívánatos politika az adó beszedésének felfüggesztése a kölcsönös egyeztető eljárás lezárásáig, bár sok államban ennek végrehajtásához jogszabályi módosításokra lehet szükség. Amennyiben a kivetett adó megfizetése annak feltétele, hogy az adóalany hozzáférhessen a kölcsönös egyeztető eljáráshoz, melynek célja éppen az érintett adó megfizetése alóli felmentés elérése, az általában nem egyeztethető össze azzal a megközelítéssel, amely szerint a kölcsönös egyeztető eljárás széles körben elérhető módja az ilyen viták rendezésének. Még ha a kölcsönös egyeztető eljárás végül meg is szünteti a kettős adóztatást, illetve az Egyezménynek ellentmondó más adóztatást, amennyiben az adóalanynak a kölcsönös egyeztető eljárás lezárása előtt meg kell fizetnie az adót, azzal véglegesen elveszítheti a helytelenül kivetett összegnek a kölcsönös egyeztető eljárás lezárulta előtti időszakra vonatkozó időértékét, legalábbis abban a meglehetősen gyakori esetben, amikor az érintett szerződő államok vonatkozó kamat-szabályzata nem téríti meg teljes mértékben ezt a költséget az adóalanynak. Ez tehát azt jelenti, hogy ilyen esetben a kölcsönös egyeztető eljárás nem éri el azt a célját, hogy teljes mértékben kiküszöbölje a kettős adóztatás, illetve az Egyezménynek ellentmondó egyéb adóztatás által okozott gazdasági terhet. Ezen felül, még ha a gazdasági terhet végül ki is küszöbölik, az, hogy az adóalanynak ugyanazon jövedelem után két szerződő államban kell adót fizetnie, olyan készpénzáramot érintő terhet jelenthet, amely nem egyeztethető össze az Egyezménynek a nemzetközi kereskedelem és befektetés akadályainak eltávolítására vonatkozó céljaival. Végül, további szerencsétlen komplikációként az ügyek rendezése késedelmet szenvedhet, amennyiben valamelyik ország kevésbé hajlandó jóhiszemű egyeztetésbe kezdeni a kölcsönös egyeztető eljárás keretében, ha annak eredményeként valószínűleg már beszedett adót kell visszafizetnie. Azoknak az államoknak, amelyek azon az álláspontón vannak, hogy az esedékes adó megfizetése feltétele annak, hogy egy adóalany kölcsönös egyeztető eljárást kezdeményezhessen, erről az egyezmény tárgyalása során tájékoztatniuk kell a másik felet. Amennyiben az egyezményben részes mindkét állam ezen az álláspontón van, akkor ebben egyetértenek, de emellett fennáll a kockázata annak, hogy az adóalanynak kétszer kell megfizetnie egy összeget. Ennek kezelésére – amennyiben a belső törvények megengedik – az államok fontolóra vehetik azt a lehetőséget, hogy a magasabb összeget a kölcsönös egyeztető eljárás végéig vagyonkezelésbe adják, garanciális letétbe helyezik, vagy hasonló módon elkülönítik. Másik lehetőségként az adóalany bankja által nyújtott bankgarancia is elegendő lehet ahhoz, hogy az

adóalany eleget tegyen az illetékes hatóságok követelményeinek. Egy más megközelítés szerint az egyik állam (hogy melyik, az eldönthető például az adó megállapításakor, vagy az egyezmény szerinti illetőség alapján) vállalhatja, hogy csak a másik államnak megfizetett és az általa követelt összeg különbségét meg nem haladó összeg megfizetését kéri. Az, hogy e lehetőségek közül melyik járható, az végül az adott állam belső törvényeitől függ (ideértve az eljárási követelményeit is), de ezek azok a lehetőségek, amelyeket amennyire csak lehet, fontolóra kell venni annak érdekében, hogy a kölcsönös egyeztető eljárás minél hatékonyabban működhessen. Amennyiben az államok feltételül szabják az esedékes adó egy részének megfizetését ahhoz, hogy az adóalany kölcsönös egyeztető eljárást kezdeményezhessen, vagy hogy az eljáráson belül aktívan vizsgáljanak egy kérdést, akkor ki kell alakítaniuk egy rendszert, amely biztosítja az illetékes hatóságok kölcsönös megállapodása alapján az adóalanynak visszafizetendő összeg utáni kamat megfizetését az adóalany részére. A kamat összegének kellőképpen tükröznie kell a szóban forgó összeg értékét és azt az időszakot, amelynek során ez az összeg az adóalany számára nem volt hozzáférhető.

49. Az államok eltérő nézetet vallanak arról, hogy az eljárási kamatok és bírságok az Egyezmény 2. cikke alá tartózó adóként kezelendők-e. Egyes államok a vitatott összeggel azonos természetűként kezelik ezeket, míg más államok nem. Ebből következik, hogy eltérő álláspontok léteznek azzal kapcsolatban, hogy az ilyen kamat és bírság lehet-e tárgya az adóalany által kezdeményezett kölcsönös egyeztető eljárásnak. Ahol adóként az Egyezmény hatálya alá tartoznak, ott az Egyezmény kettős adóztatás kiküszöbölésére vonatkozó célja, valamint az államok kötelezettsége az egyezmények jóhiszemű végrehajtására arra utal, hogy a lehetséges maximális mértékben kerülni kell a kamatok és büntetések olyan módon történő kiszabását, amely – a vele járó költségek és a készpénzáramra gyakorolt hatás következtében – a gyakorlatban elriasztja az adóalanyokat a kölcsönös egyeztető eljárás kezdeményezésétől. Még ha az eljárási kamatokat és bírságokat nem is tekintik az Egyezmény 2. cikke hatálya alá eső adónak, nem alkalmazhatók olyan módon, ami erősen visszaveti vagy megszünteti azt, hogy az adóalanyok az Egyezményben biztosított kedvezményekre támaszkodhassanak, ideértve a kölcsönös egyeztető eljárás kezdeményezésének a 25. cikkben biztosított jogát. Az államnak az esedékes büntetések és kamatok megfizetésére vonatkozó követelményei például nem lehetnek az adóalanyra nézve megterhelőbbek a kölcsönös egyeztető eljárás esetében, mint az adóalany által kezdeményezett, belső törvények szerinti jogorvoslat esetében.

3. bekezdés

50. E bekezdés első mondata felhívja és felhatalmazza az illetékes hatóságokat arra, hogy – amennyiben lehetséges – kölcsönös megállapodás útján oldják fel az értelmezési vagy alkalmazási nehézségeket. Ezek alapvetően általános jellegű problémák, amelyek az adóalanyok egyes kategóriáit érintik vagy érinthetik még akkor is, ha egy olyan konkrét eset kapcsán merültek fel, amelyik szokásosan az 1. vagy a 2. bekezdésben meghatározott eljárás alá tartozik.

51. Ez a rendelkezés lehetővé teszi az Egyezmény alkalmazásából fakadó nehézségek leküzdését. Ezek nemcsak az osztalékból, kamatból vagy jogdíjból a keletkezési helyük szerinti szerződő államban levont adó alóli mentesítésére vonatkozó eljárás megindításával és lefolytatásával kapcsolatban esetlegesen felmerülő, gyakorlati jellegű problémák lehetnek, hanem olyanok is, amelyek csorbíthatják vagy gátolhatják az Egyezmény rendelkezéseinek a tárgyalók szándéka szerinti szokásos alkalmazását, és amelyek feloldása nem az Egyezmény értelmezését érintő előzetes megállapodáson múlik.

52. E rendelkezés szerint az illetékes hatóságok mindenekelőtt a következőket tehetik:
   – ha egy kifejezést hiányosan vagy félreérthetően határoztak meg az Egyezményben, a nehézségek elhárítása érdekében kiegészíthetik vagy tisztázhatják annak meghatározását;
   – ha egy állam törvényei anélkül változtak meg, hogy ez megrendítené az Egyezmény egyensúlyát, vagy érintené az Egyezmény lényegét, leküzdhetnek minden olyan nehézséget, amely az adott változásokból eredő új adóztatási rendszer kapcsán merülhet fel;
   – meghatározhatják, hogy a hitelfelvevő országának alultőkésítettségi szabályai értelmében a kamat osztaléknak tekinthető-e, és a hitelező illetősége szerinti országban ugyanolyan mentességet eredményezhet-e a kettős adóztatás alól, mint az osztalék, és ha igen, milyen feltételekkel (például anyavállalat/leányvállalat rendszer szerinti kedvezmény, amikor a vonatkozó kétoldalú egyezmény rendelkezik az ilyen kedvezményről).

53. A 3. bekezdés a „szerződő államok illetékes hatóságait” – azaz általában a pénzügyminisztereket vagy az Egyezmény alkalmazásáért szokásosan felelős felhatalmazott képviselőiket – hatalmazza fel, hogy kölcsönös megállapodás útján küzdjenek le az Egyezmény értelmezéséből fakadó minden nehézséget. Fontos azonban szem előtt tartani azt a tényt, hogy más hatóságok (külügyminisztérium, bíróságok) is jogosultak értelmezni a nemzetközi egyezményeket és megállapodásokat, csakúgy, mint az Egyezményben megjelölt „illetékes hatóságok”, valamint azt, hogy időnként ez az ilyen egyéb hatóságok kizárólagos jogát képezi.

54. Az értelmezéssel vagy az alkalmazással kapcsolatos általános nehézségeket feloldó kölcsönös megállapodás mindaddig kötelező erejű az igazgatási szervekre nézve, amíg az illetékes hatóságok nem állapodnak meg a kölcsönös megállapodás módosításában vagy visszavonásában.

55. A 3. bekezdés második mondata azt is lehetővé teszi az illetékes hatóságok számára, hogy olyan kettős adóztatási esetekkel foglalkozzanak, amelyek nem tartoznak az Egyezmény rendelkezéseinek a hatálya alá. Ebben a tekintetben különösen érdekes lehet egy olyan, harmadik államban belföldi illetőségű személy esete, akinek mindkét szerződő államban van telephelye. Ez nem pusztán kívánatos, de a legtöbb esetben kiemelten tükrözi a 25. cikk és a kölcsönös egyeztető eljárás szerepét annak előírásával, hogy az illetékes hatóságok konzultálhatnak egymással annak biztosítása érdekében, hogy az Egyezmény egésze hatékonyan működjön, valamint a kölcsönös egyeztető eljárás valóban kiküszöbölje az ilyen helyzetben felmerülő esetleges kettős adóztatást. Az ilyen kérdések kölcsönös egyeztető eljárás keretében történő rendezésének lehetősége még nagyobb jelentőségre tesz szert, amint a szerződő államok egységesebb keretek kialakítására törekszenek a nyereség hozzárendelésére vonatkozóan abban az esetben, ha az fiókokat is érint; ez egy olyan kérdés, amelynek tárgyalása hasznos lehet az egyezmények vagy a hozzájuk kapcsolódó jegyzőkönyvek tárgyalása során. Lesznek azonban olyan szerződő államok, amelyek belső törvényei tiltják az Egyezmény kiegészítését az Egyezményben kifejezetten vagy áttételesen nem tárgyalt pontokkal; ilyen esetben az Egyezmény kiegészítése az adott kérdéssel foglalkozó jegyzőkönyv révén történhet. A legtöbb esetben azonban magának az Egyezménynek a kikötései, melyeket az adóegyezmény értelmezésére vonatkozó elfogadott elveknek megfelelően kell értelmezni, kellően alátámasztják a 3. bekezdés szerinti eljárások alkalmazását olyan kérdésekben, amelyekben a harmadik államhoz tartozó entitás két fiókja szerepel.

4. bekezdés

56. Ez a bekezdés azt határozza meg, hogy az illetékes hatóságok hogyan konzultálhatnak egy, az 1. vagy a 2. bekezdésben meghatározott eljárás alá tartozó egyedi eset vagy a 3. bekezdésben említett – elsősorban az Egyezmény értelmezésére vagy alkalmazására vonatkozó – általános problémák kölcsönös egyeztető eljárás útján történő megoldásáról.

57. Először arról rendelkezik, hogy az illetékes hatóságok közvetlenül kommunikálhatnak egymással. Így nincs szükség a diplomáciai csatornák igénybevételére.

58. Az illetékes hatóságok érintkezhetnek egymással levélben, faxüzenetben, telefonon, közvetlen találkozások útján vagy bármely más megfelelő eszköz igénybevételével. Amennyiben kívánják, létrehozhatnak e célból egy hivatalos közös bizottságot.

59. A közös bizottságot illetően a 4. bekezdés a szerződő államok illetékes hatóságaira hagyja e testület tagjai számának és eljárási rendjének meghatározását.

60 A szerződő államoknak azonban, miközben kiiktathatnak minden formalitást ezen a téren, kötelességük bizonyos alapvető garanciákat nyújtaniuk azon adóalanyoknak, akiknek az ügyeit a 2. bekezdés szerint a közös bizottság elé utalják, mégpedig:
– írásbeli vagy szóbeli nyilatkozattételi jogot személyesen vagy képviselőn keresztül;
– jogi tanácsadó igénybevételének jogát.

61. Az ügyre vonatkozó iratok adóalany vagy annak képviselője előtt való feltárása azonban az eljárás különleges sajátosságai miatt nem látszik garantáltnak.

62. Az illetékes hatóságok – képviselőik közös bizottságba való kijelölésére szóló – szabad választási jogának mint alapelvnek a megsértése nélkül kívánatos lenne a hatóságoknak megállapodniuk abban, hogy az egyes delegációk – amelyekbe az eljárásért felelős szolgálat egy vagy több képviselője tartozhat – elnöki feladatával elsősorban különleges tapasztalattal rendelkező főtisztviselőt vagy bírót bíznak meg; indokolt annak feltételezése, hogy az ilyen személyek részvétele elősegíti a megegyezést.

5. bekezdés

63. Ez a bekezdés azt rögzíti, hogy amennyiben az illetékes hatóságok nem tudnak a 2. bekezdésben foglaltak szerint két éven belül megállapodásra jutni, az ügyet beterjesztő személy kérésére a rendezetlen kérdéseket választottbírósági eljárás útján kell rendezni. Ehhez nincs szükség az illetékes hatóságok előzetes jóváhagyására: a szükséges eljárási követelmények teljesülése esetén a kölcsönös megállapodást lehetetlenné tévő rendezetlen kérdéseket kötelező választottbíróság elé kell terjeszteni.

64. A bekezdésben előírt választottbírósági eljárás nem alternatív vagy kiegészítő jogorvoslati lehetőség: ha az illetékes hatóságok olyan megállapodásra jutnak, amely után nem marad az Egyezmény alkalmazásával kapcsolatos rendezetlen kérdés, akkor nincs olyan rendezetlen kérdés, amely választottbíróság elé terjeszthető, akkor sem, ha a kölcsönös egyeztetést kérő személy megítélése szerint az illetékes hatóságok megállapodása nem nyújt helyes megoldást az ügyre. A bekezdés tehát a kölcsönös egyeztető eljárás kiterjesztése, mely-

nek célja az eljárás hatékonyságának fokozása annak biztosításával, hogy amennyiben az illetékes hatóságok nem tudnak megállapodásra jutni egy vagy több kérdésben, amely lehetetlenné teszi az ügy lezárását, az ügy lezárására mégis legyen mód azzal, hogy ezeket a kérdéseket választottbíróság elé terjesztik. A bekezdésben foglaltak szerint tehát az ügy rendezése ekkor is a kölcsönös egyeztető eljárás révén megy végbe, jóllehet egy adott kérdés rendezése, mely lehetetlenné teszi az ügyről való megállapodást, a választottbírósági folyamat keretében történik. Ez megkülönbözteti az 5. bekezdésben rögzített folyamatot a kereskedelmi, illetve az állami és magán felek közötti választottbírósági folyamat más formáitól, amelyekben a választottbírósági testület jogköre az egész ügy rendezésére kiterjed.

65. Fel kell ismerni azonban, hogy néhány államban a nemzeti törvények alapján, adópolitikai vagy adminisztratív megfontolásokból esetleg nem engedélyezik, vagy nem indokolják az e bekezdésben előírt választottbírósági eljárást. Lehetséges például, hogy alkotmányos akadályai vannak az adóügyek választottbírósági eljárás útján történő elbírálásának. Emellett lehetnek olyan országok, amelyeknek csak bizonyos államokkal kötött egyezményekbe van módjuk ezt a bekezdést beilleszteni. Emiatt ezt a bekezdést csak akkor célszerű belefoglalni az Egyezménybe, ha mindkét állam úgy ítéli meg, hogy az eljárás ténylegesen végrehajtható.

66. Emellett néhány ország esetleg be kívánja illeszteni az 5. bekezdést, de annak alkalmazását az esetek szűkebb körére kívánja korlátozni. Így például a választottbírósági eljárás azokra az esetekre szűkíthető, amelyek elsősorban tényeken alapulnak. Lehetőség van annak rögzítésére is, hogy a választottbírósági eljárás mindig igénybe vehető bizonyos ügytípusok esetén, például a nagymértékben a tényekre szorítkozó esetekben, mint amilyenek a transzferárakkal kapcsolatos vagy a telephely fennállására vonatkozó kérdések, míg más ügyekben eseti alapon döntenek a választottbírósági eljárásról.

67. Azoknak az államoknak, amelyek az Európai Unió tagjai, össze kell hangolniuk az 5. bekezdés hatályát az Európai Választottbírósági Egyezményben vállalt kötelezettségeikkel.

68. Az adóalany minden olyan ügyben kérheti a rendezetlen kérdések választottbíróság útján történő rendezését, amelynek az 1. bekezdés alapján kölcsönös egyeztető eljárás keretében történő rendezését kérte azon az alapon, hogy az egyik vagy mindkét szerződő állam intézkedései rá nézve olyan adózáshoz vezettek, amely nem áll összhangban az Egyezmény rendelkezéseivel. Amennyiben a kölcsönös egyeztető eljárás nem elérhető – például olyan súlyos jogsértés esetén, amely jelentős szankciót von maga után (lásd a 26. bekezdést) – egyértelmű, hogy az 5. bekezdés sem alkalmazható.

69. Amennyiben a két szerződő állam között létrejött egyezmény nem tartalmazza a bekezdést, de a két állam szeretné a választottbírósági folyamatot általánosan vagy egy adott ügy rendezése céljából alkalmazni, ezt kölcsönös megállapodás alapján megtehetik. Ebben az esetben az illetékes hatóságok kölcsönös megállapodást köthetnek a mellékletben példaként bemutatott megfogalmazás szerint, melynek első bekezdését kiegészítik az alábbiakkal:

1. Amennyiben

a) egy személy az Egyezmény 25. cikkének 1. bekezdése szerint valamely Szerződő Állam illetékes hatósága elé terjesztette az ügyét azon az alapon, hogy az egyik vagy mindkét Szerződő Állam intézkedései rá nézve olyan adózáshoz vezettek, amely nem áll összhangban az Egyezmény rendelkezéseivel, és

b) az illetékes hatóságok az ügyet nem tudják az ügynek a másik szerződő állam illetékes hatósága elé terjesztésétől számított két éven belül a cikk 2. bekezdése szerint rendezni,

a személy kérésére az ügyből eredő rendezetlen kérdéseket választottbíróság elé kell terjeszteni, az alábbi bekezdésekkel összhangban. A rendezetlen kérdések nem terjeszthetők azonban választottbíróság elé, ha azokra vonatkozóan bármelyik Állam bírósága vagy közigazgatási döntőbírósága már határozatot hozott. Az illetékes hatóságok ezúton megállapodnak abban, hogy a választottbírósági határozatot magukra nézve kötelezőnek fogadják el, és az ügyet a 25. cikk 2. bekezdésének megfelelően a határozatot alapul véve rendezik, kivéve, ha egy az ügy által közvetlenül érintett személy nem fogadja el a választottbírósági határozatot megvalósító kölcsönös megállapodást.

A megállapodás a továbbiakban a mellékletben szereplő különféle strukturális és eljárási kérdések tárgyalásával folyatódhat. Jóllehet az illetékes hatóságokat ez az eljárás így kötelezi, a megállapodásra a kölcsönös egyeztetési eljárás keretében kerül sor, és így csak addig érvényes, amíg az illetékes hatóságok ezt az eljárást választják azoknak az eseteknek a rendezésére, amelyeket a hagyományos kölcsönös egyeztetési eljárás útján nem tudtak rendezni.

70. Az 5. bekezdés rögzíti, hogy ha egy személy az 1. bekezdés szerint valamely szerződő állam illetékes hatósága elé terjesztette az ügyét azon az alapon, hogy az egyik vagy mindkét szerződő állam intézkedései rá nézve olyan adózáshoz vezettek, amely nem áll összhangban az Egyezmény rendelkezéseivel, kérheti az ügyből eredő rendezetlen kérdések választottbíróság elé terjesztését. Az erre vonatkozó kérelem az ügynek az egyik szerződő állam illetékes hatósága elé történő beterjesztésétől számított két év elteltével bármikor benyújtható. A választottbírósági jogorvoslat tehát nem automatikus; az ügyet

beterjesztő személy a két év leteltét követően is tovább várhat (például azért, hogy több időt hagyjon az illetékes hatóságoknak az ügy 2. bekezdés szerinti rendezésére), vagy az is lehetséges, hogy egyszerűen nem foglalkozik tovább az üggyel. Az államok előírhatják, hogy bizonyos körülmények fennállása esetén a kérelem csak hosszabb idő elteltével nyújtható be.

71. A 25. cikk 2. bekezdése értelmében az illetékes hatóságok kötelesek arra törekedni, hogy az 1. bekezdés szerint beterjesztett ügyet úgy rendezzék, hogy az Egyezménynek ellentmondó adóztatás elkerülhető legyen. Az 5. bekezdés szempontjából egy ügy nem tekinthető rendezettnek mindaddig, amíg van olyan kérdés, amiben az illetékes hatóságok nem értenek egyet, és amely az egyik illetékes hatóság szerint azt jelzi, hogy az Egyezménynek ellentmondó adóztatás állt fenn. Nem dönthet tehát az egyik illetékes hatóság egyoldalúan úgy, hogy az ügy le van zárva, és az érintett személy nem kérheti a rendezetlen kérdések választottbíróság elé terjesztését; hasonlóképpen a két illetékes hatóság sem tekintheti rendezettnek az ügyet, és tagadhatja meg a választottbírósági eljárás iránti kérelmet, amíg fennállnak olyan rendezetlen kérdések, amelyek miatt nem tudnak megállapodni abban, hogy nem állt fenn az Egyezménynek ellentmondó adóztatás. Amennyiben azonban a két illetékes hatóság egyetért abban, hogy mindkét állam által alkalmazott adóztatás összhangban volt az Egyezménnyel, nem áll fenn rendezetlen kérdés, és az ügy rendezettnek tekinthető – még akkor is, ha fennállhat olyan kettős adóztatás, amellyel az Egyezmény rendelkezései nem foglalkoznak.

72. A választottbírósági folyamat olyan ügyben áll rendelkezésre, amelyben az érintett megítélése szerint az egyik vagy mindkét szerződő állam intézkedései valóban az Egyezmény rendelkezéseivel ellentétes adóztatást eredményeztek; nem áll rendelkezésre azonban azokban az ügyekben, amelyekben arra hivatkoznak, hogy az intézkedések a későbbiekben ilyen adóztatást eredményeznek, akkor sem, ha az utóbbi esetet a cikk 1. bekezdése szerint bemutatják az illetékes hatóságoknak. (Lásd a fenti 70. bekezdést.) Ebből a szempontból az egyik vagy mindkét szerződő állam intézkedése akkor eredményez adóztatást, ha például az adót befizették, megállapították vagy másként meghatározták, vagy akár akkor, ha az adóalanyt az adóhatóság hivatalosan értesítette arról, hogy adót kíván kivetni a jövedelem valamely elemére.

73. Megfogalmazása szerint az 5. bekezdés csak a cikk 1. bekezdése alapján benyújtott kérelemből eredő rendezetlen kérdések választottbíróság elé terjesztését teszi lehetővé. Azok az államok, amelyek a bekezdés hatályát ki szeretnék terjeszteni a cikk 3. bekezdésén alapuló kölcsönös egyeztetési ügyekre is, ezt szabadon megtehetik. Egyes esetekben az egyezmény más rendelkezéseiből, így a 4. cikk 2. bekezdésének d) albekezdéséből is eredhet kölcsönös egyeztetés-

si ügy. Ez az albekezdés előírja, hogy az illetékes hatóságoknak bizonyos esetekben kölcsönös egyeztetéssel kell rendezniük annak a magánszemélynek státusát, aki mindkét szerződő államban belföldi illetőségű. Amint azt a 4. cikk szövegmagyarázatának 20. bekezdésében jeleztük, az ilyen ügyeket a 25. cikkben rögzített eljárás szerint kell rendezni. Ha az illetékes hatóságok nem tudnak megállapodásra jutni egy ilyen ügyben, és az az Egyezménynek (mely szerint a magánszemély az Egyezmény szempontjából csak egy államban lehet belföldi illetőségű) ellentmondó adóztatáshoz vezet, az adóalany ügye a 25. cikk 1. bekezdésének hatálya alá esik, és így az 5. bekezdés alkalmazható.

74. Néhány államban az illetékes hatóságoknak az eléjük terjesztett ügyből eredő adott kérdésben lehetőségük lehet eltérni a bírósági határozattól. Ebből kifolyólag ezek az államok a bekezdés második mondatát elhagyhatják.

75. Az ügynek a másik állam illetékes hatósága elé terjesztése – amely a bekezdésben említett kétéves időszak kezdetét jelenti – történhet ugyanazon személy által, aki az ügyet a 25. cikk 1. bekezdése alapján az első állam illetékes hatósága elé terjesztette (például úgy, hogy ugyanakkor vagy később a másik állam illetékes hatósága elé is beterjeszti az ügyet), vagy történhet az első állam illetékes hatósága által is, amely a 2. bekezdés szerint felveszi a kapcsolatot a másik állam illetékes hatóságával, amennyiben önmaga nem képes kielégítő megoldást találni az ügyben. A kétéves időszak kezdetének meghatározása szempontjából egy ügy csak akkor tekinthető a másik állam illetékes hatósága elé terjesztettnek, ha az illetékes hatóságnak elégséges információt adtak át, mely alapján eldöntheti, hogy megalapozottnak tűnik-e az ügy alapjául szolgáló kifogás. Az 5. bekezdés alkalmazásának módját rögzítő kölcsönös megállapodásban (lásd a mellékletet) meg kell határozni, hogy általában milyen típusú információ elégséges erre a célra.

76. A bekezdés foglalkozik a választottbírósági eljárás és a belső jogorvoslatra való jogosultság viszonyával is. A választottbírósági eljárás hatékonysága, valamint az ellentmondó határozatok elkerülése érdekében nem szabad, hogy az érintettnek lehetősége legyen választottbírósághoz fordulnia, ha a választottbírósághoz benyújtott kérdéseket bármely államban már egy belső peres eljárásban rendezték (azaz bármelyik szerződő állam bármely bírósága vagy közigazgatási döntőbírósága olyan határozatot hozott, amely ezekkel a kérdésekkel foglalkozik, és az adott személyre vonatkozik). Ez összhangban áll azzal a megközelítéssel, amelyet a legtöbb állam a kölcsönös egyeztető eljárásra vonatkozóan elfogad, mely szerint:

a) A kölcsönös egyeztető eljárás és a belső törvényeken alapuló jogorvoslati lehetőségek nem vehetők igénybe egyazon időben. Amennyiben még van mód a belső törvényeken alapuló jogorvoslat igénybevételére, az illetékes

hatóságok általában vagy azt írják elő, hogy az adóalany egyezzen bele ezek felfüggesztésébe, vagy – ha az adóalany ebbe nem egyezik bele – késleltetik a kölcsönös egyeztető eljárást ezek kimerítéséig.

b) Amennyiben először a kölcsönös egyeztető eljárást veszik igénybe, és megszületik a kölcsönös megállapodás, az adóalanynak és az ügyben közvetlenül érintett más személyeknek lehetőségük nyílik a megállapodást elutasítani és igénybe venni a felfüggesztett, belső törvényeken alapuló jogorvoslatot; amennyiben azonban ezek a személyek úgy kívánják, hogy a megállapodás érvényesüljön, a megállapodás által lefedett kérdésekben le kell mondaniuk a belső törvényeken alapuló jogorvoslat gyakorlásáról.

c) Amennyiben először a belső törvényeken alapuló jogorvoslatot vették igénybe valamelyik államban, és azt kimerítették, az érintett csak abból a célból folyamodhat a kölcsönös egyeztető eljáráshoz, hogy a másik államban oldják fel a kettős adóztatást. Valójában, amint egy adott ügyben jogi döntést hoznak, a legtöbb ország úgy tekinti, hogy ez a döntés nem írható felül a kölcsönös egyeztető eljárás útján, így a kölcsönös egyeztető eljárás alkalmazását a továbbiakban a másik állambeli jogorvoslat elérésére korlátozzák.

Ugyanezek az általános elvek vonatkoznak annak a kölcsönös egyeztető eljárásnak az esetére, amely egy vagy több, választottbíróság elé terjesztett kérdést érint. Nem lenne hasznos egy kérdést választottbíróság elé terjeszteni, ha előre tudható, hogy az egyik ország csak korlátozottan reagálhat a választottbírósági határozatra. Nem áll azonban fenn ez a helyzet akkor, ha az ország egy kölcsönös egyeztető eljárás keretében eltérhet a bírósági határozattól (lásd a 74. bekezdést); ebben az esetben az 5. bekezdés ennek megfelelően módosítható.

77. Egy másik kérdés a meglévő belső törvényeken alapuló jogorvoslati lehetőségek és a választottbíráskodás kapcsolata abban az esetben, amikor az adóalany nem vette igénybe (vagy nem merítette ki) ezeket a jogorvoslati lehetőségeket. Ebben az esetben a kölcsönös egyeztető eljárás alapvető felépítésével az a megközelítés áll leginkább összhangban, ha a választottbírósági eljárás esetén is ugyanezeket az általános elveket alkalmazzák. A jogorvoslati lehetőségeket tehát az illetékes hatóságok által rendezni nem tudott kérdések választottbíróság általi rendezését magában foglaló kölcsönös egyeztető eljárás lezárásáig felfüggesztik, majd a határozat alapján feltételes kölcsönös megállapodásra jutnak. Az egyéb kölcsönös egyeztető eljárásokhoz hasonlóan ezt a megállapodást ismertetik az adóalannyal, akinek választania kell: elfogadja a megállapodást és lemond a belső törvényeken alapuló, fennmaradó jogorvoslati lehetőségekről, vagy elutasítja a megállapodást és ezekhez a jogorvoslati lehetőségekhez folyamodik.

78. Ez a szemlélet összhangban van az 5. bekezdésben foglalt választottbírósági folyamat jellegével. Ennek az eljárásnak a célja, hogy lehetővé tegye az illetékes hatóságok számára az olyan rendezetlen kérdések lezárását, amelyek megakadályozzák a megállapodás létrejöttét. Attól, hogy ez a megállapodás választottbíróság segítségével születik meg, a kölcsönös megállapodás alapvető jellege nem változik.

79. Néhány esetben ez a megközelítés azt jelenti, hogy a feleknek időt és erőforrást kell fordítaniuk egy választottbírósági eljárásra, mely egy olyan kölcsönös megállapodáshoz vezet, amelyet az adóalany nem fogad el. A gyakorlatban azonban a tapasztalatok szerint nagyon kevés olyan eset van, amelyben az adóalany elutasítja a kölcsönös megállapodást, hogy a belső törvényeken alapuló jogorvoslati lehetőségeket vegye igénybe. Emellett ezekben a ritka esetekben azt várnánk, hogy a belső bíróság vagy közigazgatási döntőbíróság figyelembe veszi, hogy az adóalanynak felajánlottak egy hatósági megoldást az ügyére, amely mindkét államra nézve kötelező lett volna.

80. Néhány államban az illetékes hatóságok közötti rendezetlen kérdések csak akkor terjeszthetők választottbíróság elé, ha belső törvényeken alapuló jogorvoslati lehetőségek már nem vehetők igénybe. A választottbírósági folyamatra vonatkozó megközelítés érvényesítése érdekében ezek az államok fontolóra vehetik, hogy ehelyett a belső törvényeken alapuló jogorvoslati lehetőségek igénybevételéről való lemondást szabják a választottbírósági eljárás feltételéül. Ezt megtehetik úgy, hogy a bekezdés második mondatát a következővel váltják föl: „ezek a rendezetlen kérdések nem terjeszthetők azonban választottbíróság elé, ha az ügyben közvetlenül érintett bármely személy bármelyik állam belső törvényei szerint még jogosult arra, hogy az adott állam bíróságai vagy közigazgatási döntőbíróságai határozatot hozzanak ezekről a kérdésekről, vagy ha azokra vonatkozóan ilyen bíróság vagy közigazgatási döntőbíróság már határozatot hozott”. Annak a helyzetnek az elkerülésére, amelyben az adóalanynak le kell mondania a belső törvényeken alapuló jogorvoslati lehetőségek igénybevételéről, anélkül, hogy bármilyen bizonyossága lehetne az ügy kimeneteléről, ebben az esetben fontos lenne a bekezdést egy olyan mechanizmus beillesztésével módosítani, amely például garantálja a kettős adóztatás tényleges feloldását. Emellett, mivel az adóalany így lemondana az adott állam bíróságai előtti tárgyalás lehetőségéről, a bekezdés módosításával megfelelő jogi garanciát kell biztosítani az adóalanynak a választottbírósági folyamatban való részvételével kapcsolatban, hogy eleget tegyen azoknak a követelményeknek, amelyeket az adott jogrendszer előír ahhoz, hogy az ilyen lemondás elfogadható legyen (például néhány országban a lemondás csak ak-

kor érvényes, ha a személynek garantálják a jogot arra, hogy a választottbírósági eljárásban szóban meghallgassák).

81. Az 5. bekezdés rögzíti, hogy a választottbírósági határozatot megvalósító kölcsönös megállapodás mindkét államra nézve kötelező, kivéve, ha egy az ügy által közvetlenül érintett személy azt nem fogadja el. Így az ügy által közvetlenül érintett minden személy adóztatásának meg kell felelnie a választottbíróság elé terjesztett kérdésekben elért határozatnak, és az a kölcsönös megállapodás, amelyet ezekkel a személyekkel ismertetnek, a választottbírósági eljárásban hozott határozatot tükrözi.

82. Amint azt a fenti 76. bekezdés b) albekezdésében említettük, amennyiben a kölcsönös megállapodás megelőzi a belső törvényeken alapuló jogorvoslati lehetőségek kimerítését, normális, hogy az illetékes hatóságok a megállapodás alkalmazásának feltételéül szabják, hogy az érintett személy a megállapodásban szereplő kérdések tekintetében lemondjon a belső törvényeken alapuló, még fennálló jogorvoslati lehetőségek igénybevételéről. E lemondás nélkül egy későbbi bírósági határozat megakadályozhatná az illetékes hatóságokat a megállapodás alkalmazásában. Ezért az 5. bekezdés szempontjából, ha az a személy, akivel ismertették a választottbírósági határozatot megvalósító kölcsönös megállapodást, nem egyezik bele a belső törvényeken alapuló jogorvoslati lehetőségek igénybevételéről való lemondásba, úgy kell tekinteni, hogy nem fogadta el a megállapodást.

83. A választottbírósági határozat csak a választottbíróság elé terjesztett konkrét kérdések tekintetében kötelező érvényű. Bár semmi sem akadályozza az illetékes hatóságokat abban, hogy más, hasonló eseteket (köztük az azonos személyeket, de más adózási időszakot érintő eseteket) is a határozat alapján oldjanak meg, nem kötelesek ezt tenni, és így minden államnak jogában áll az ilyen egyéb esetekben más megközelítést alkalmazni.

84. Egyes államok lehetővé kívánhatják tenni az illetékes hatóságok számára, hogy eltérjenek a választottbírósági határozattól, amennyiben meg tudnak állapodni egy attól eltérő megoldásban (ezt megengedi például az EU Választottbírósági Egyezményének 12. cikke). Azok az államok, amelyek így kívánnak eljárni, a bekezdés harmadik mondatát az alábbiak szerint módosíthatják:
   – A választottbírósági határozat mindkét Szerződő Államra nézve kötelező, és azt a Szerződő Államok belső jogszabályai által előírt határidőktől függetlenül érvényesíteni kell, kivéve, ha egy az ügy által közvetlenül érintett személy nem fogadja el a választottbírósági határozatot megvalósító kölcsönös megállapodást, vagy ha az illetékes hatóságok és az ügy által közvetlenül érintett személyek a határozat közlésétől számított hat hónapon belül más megoldásban állapodnak meg.

85. A bekezdés utolsó mondata a választottbírósági folyamat alkalmazásának módját közös megállapodásra bízza. Egyes vonatkozásai magában a cikkben, egy jegyzőkönyvben vagy diplomáciai jegyzékek cseréje útján is rögzíthetők. A megállapodásnak, függetlenül annak formájától, rögzítenie kell a bekezdés alkalmazása során követendő strukturális és eljárásrendi szabályokat, figyelembe véve azt a bekezdésben rögzített követelményt, mely szerint a választottbírósági határozat mindkét államra nézve kötelező. Ideális esetben ezt a megállapodást az Egyezménnyel azonos időben szövegezik meg, így a bekezdés hatályba lépése után azonnal aláírható, és életbe léphet. Emellett, mivel a megállapodás tartalmazza a rendezetlen kérdések választottbíróság elé terjesztése során követendő folyamat részleteit, fontos, hogy nyilvánosságra hozzák. A melléklet tartalmazza egy ilyen megállapodás mintáját, valamint a benne foglalt eljárási szabályokhoz fűzött észrevételeket.

Egyéb, kiegészítő vitarendezési mechanizmusok használata

86. Függetlenül attól, hogy szerepel-e az 5. bekezdés az egyezményben, vagy hogy alkalmazzák-e a fenti 69. bekezdésben leírt eljárás szerint választottbírósági eljárást, egyértelmű, hogy a kölcsönös egyeztető eljárás részeként a választottbírósági eljáráson kívül, eseti alapon, más kiegészítő vitarendezési mechanizmusok is alkalmazhatóak. Amennyiben nincs egyetértés a két illetékes hatóság álláspontjának relatív megalapozottságáról, az ügy számára hasznos lehet, ha a kérdéseket egy mediátor tisztázza. Ilyen esetben a mediátor meghallgatja mindkét fél álláspontját, majd áttekintést ad mindkettő erős, illetve gyenge pontjairól. Ez mindkét félnek segít abban, hogy jobban átlássa a saját és a másik fél álláspontját. Egyes adóhatóságok sikeresen alkalmazzák a mediációt a belföldi viták rendezéséhez, és az ilyen technikák kölcsönös egyeztető eljárásra való kiterjesztése hasznosnak bizonyulhat.

87. Tisztán ténykérdés esetében az ügy egy szakértő elé terjeszthető, akinek megbízatása csupán a szükséges tények eldöntésére terjed ki. Erre gyakran kerül sor a bírósági eljárásokban, ahol valamilyen ténykérdést egy független fél elé terjesztenek, aki megállapítja a szükséges tényeket, majd azokat a bíróság elé terjesztik. Az 5. bekezdésben előírt vitarendezési mechanizmustól eltérően ezek az eljárások nem kötelezőek a felekre nézve, azonban segíthetnek abban, hogy döntésre juthassanak, mielőtt a kérdést az 5. bekezdés alapján választottbíróság elé kellene terjeszteni.

III. A kölcsönös egyeztető eljárás és az Általános Szolgáltatáskereskedelmi Egyezmény vitarendezési mechanizmusának kölcsönhatása

88. Az Általános Szolgáltatáskereskedelmi Egyezmény (GATS) – amely 1995. január 1-jén lépett hatályba, és amelyet minden tagország aláírt – alkalmazása konkrét gondokat vet fel a kölcsönös egyeztető eljárással kapcsolatban.

89. A GATS XXII. cikkének 3. bekezdése előírja, hogy az egyezmény XVII. cikkének – az állampolgársági elbánás szabálya – alkalmazására vonatkozó viták nem rendezhetők az egyezmény XXII. és XXIII. cikkében előírt vitarendezési eljárás igénybevételével, amennyiben a vitatott intézkedés „a felek között a kettős adóztatás elkerüléséről kötött nemzetközi egyezmény hatálya alá tartozik" (például egy adóegyezmény). Amennyiben véleménykülönbség keletkezik arra vonatkozóan, hogy az intézkedés az ilyen nemzetközi egyezmény „hatálya alá tartozik-e", a 3. bekezdés úgy rendelkezik, hogy a vitában érintett bármely állam a Szolgáltatáskereskedelmi Bizottság elé terjesztheti az ügyet, amely a vitát kötelező erővel bíró döntőbírósági eljárás alá veti. A 3. bekezdéshez tartozó lábjegyzet azonban tartalmaz egy fontos kivételt, amely szerint, ha a vita az egyezmény „hatálybalépésének idején már fennálló" nemzetközi egyezményhez kapcsolódik, az ügy nem terjeszthető a Szolgáltatáskereskedelmi Bizottság elé, hacsak ahhoz mindkét állam nem járul hozzá.

90. Az említett bekezdés két konkrét problémát vet fel az adóegyezmények vonatkozásában.

91. Először is, a szóban forgó lábjegyzet különböző elbánásról rendelkezik a GATS hatálybalépése előtt és után kötött adóegyezmények vonatkozásában; ez helytelennek tekinthető eljárás, kiváltképp, ha egy, a GATS hatálybalépésekor már létező egyezményt a későbbiekben újratárgyalnak, vagy ha egy, akkor már létező egyezményhez kapcsolódóan később jegyzőkönyvet írnak alá.

92. Másodszor, a „hatálya alá tartozik" fordulat már önmagában homályos, mint azt a GATS XXII. cikkének 3. bekezdésébe a döntőbírósági eljárás és a korábban létező egyezmények GATS alkalmazása alóli mentesítésére vonatkozó rendelkezésnek a fordulat értelmezéséből eredő véleménykülönbségek rendezése érdekében történő beillesztése is jelzi. Míg az világosnak tűnik, hogy egy ország nem érvelhet jóhiszeműen[1] azzal, hogy egy olyan adóintézkedés, amelyre az adóegyezmény egyetlen rendelkezése sem vonatkozik, annak az

[1] Az egyezmények jóhiszemű alkalmazásának és értelmezésének kötelmét a nemzetközi szerződések jogáról szóló bécsi egyezmény 26. és 31. cikke kifejezetten elismeri, így a GATS XXII. cikkének 3. bekezdésében található kivétel csak a jóhiszeműen folytatott vitákra vonatkozik.

egyezménynek a hatálya alá tartozik, addig az nem egyértelmű, hogy a fordulat kiterjed-e minden olyan adóintézkedésre, amelyik az adóegyezmény minden vagy csak néhány rendelkezésének hatálya alá tartozik.

93. A szerződő államok kívánatosnak tarthatják e nehézségek elkerülését a GATS XXII. cikkének 3. bekezdéséhez tartozó lábjegyzet alkalmazásának kétoldalú kiterjesztésével a GATS hatálybalépése után kötött egyezményekre. Az ilyen kétoldalú kiterjesztést, amely kiegészítené – de semmiképpen sem sértené – a szerződő államok GATS szerinti kötelezettségeit, a következő rendelkezés hozzáadásával lehetne az Egyezménybe foglalni:

„Az Általános Szolgáltatáskereskedelmi Egyezmény XXII. cikke (Konzultáció) 3. bekezdésének alkalmazása céljából a Szerződő Államok megállapodnak, hogy tekintet nélkül az említett bekezdésre, a közöttük felmerülő – egy intézkedés ezen Egyezmény hatálya alá való tartozását megkérdőjelező – vita csak mindkét Szerződő Állam hozzájárulásával terjeszthető a Szolgáltatáskereskedelmi Bizottság elé az említett bekezdés rendelkezése szerint. Az e bekezdésre vonatkozó bármely kételyt a 25. cikk 3. bekezdése alapján kell tisztázni, vagy – amennyiben az az eljárás nem jár eredménnyel – akkor a mindkét Szerződő Állam által elfogadott más eljárás szerint".

94. A kereskedelemre vagy befektetésekre vonatkozó más kétoldalú vagy többoldalú egyezményekkel kapcsolatban is felmerülhetnek a tárgyaltakhoz hasonló problémák. A szerződő államok kétoldalú tárgyalásaikon szabadon módosíthatják a fent javasolt rendelkezést annak érdekében, hogy az adóegyezményeik hatálya alá tartozó adókkal kapcsolatos problémák inkább a kölcsönös egyeztető eljárás útján rendeződjenek, mint az ilyen egyezmények vitarendezési mechanizmusán keresztül.

A szövegmagyarázattal kapcsolatos észrevétel

95. *Magyarország* nem osztja teljes mértékben a 25. cikk szövegmagyarázatának 27. bekezdésében foglalt értelmezést, és nem áll módjában kölcsönös egyeztető eljárást alkalmazni, ha egy magyarországi bíróság már érdemi határozatot hozott az ügyben.

A cikkre vonatkozó fenntartások

96. *Törökország* a cikk 1. bekezdését illetően fenntartja a jogot annak előírására, hogy az ügyet az érintett adóévet követő öt éven belül kell az illetékes hatóság elé terjeszteni. Amennyiben azonban az értesítés csak az említett időszak

utolsó évében történik, a kérelmet az értesítés kézhezvételétől számított egy éven belül kell benyújtani.

97. Az *Egyesült Királyság* fenntartja álláspontját az 1. bekezdés utolsó mondatát illetően, azon az alapon, hogy az ellentmond a saját törvényeiben előírt hatéves időkorlátozásnak.

98. *Chile*, *Görögország, Lengyelország, Mexikó, Olaszország, Portugália, Svájc* és a *Szlovák Köztársaság* fenntartják álláspontjukat a 2. bekezdés második mondatát illetően. Ezek az országok úgy vélik, hogy a kedvezmények és a visszatérítések kölcsönös megegyezést követő teljesítését továbbra is a belső törvényeik által előírt időkorlátozásokhoz kell kötni.

99. *Törökország* fenntartja álláspontját a 2. bekezdés második mondatát illetően. Az ország adótörvénye azt írja elő, hogy az adó-visszatérítéseket – csakúgy, mint magát a bevallást – egy bizonyos időszakon belül kell végrehajtani. E rendelkezések szerint, amennyiben a hatóság úgy találja, hogy a visszaigénylés elfogadható, köteles értesíteni az adóalanyt, hogy az benyújthassa igényét az értesítéstől számított egy éven belül. Amennyiben az adóalany túllépi ezt az időkorlátozást, visszaigénylési joga elévül. Ugyanez az eljárás érvényes a visszatérítéseket előíró bírósági döntések végrehajtására. Ez az oka annak, hogy Törökország köteles időkorlátozást kikötni a kölcsönös egyeztető eljárások során elért megállapodások végrehajtását illetően, ugyanúgy, ahogy ezt minden visszatérítés esetében teszi. Emiatt fenn kívánja tartani azon jogát, hogy kétoldalú egyezményeiben konkrét időkorlátozásokat határozzon meg azok végrehajtását illetően.

100. *Kanada* fenntartja a jogot, hogy a 9. cikk szövegmagyarázatának 10. bekezdésében említettek szerint szerepeltessen egy rendelkezést, amely megadja azt az időkorlátot, amelyen belül a szerződő állam köteles elvégezni a megfelelő helyesbítést, miután egy vállalkozás nyereségét a másik szerződő államban felfelé igazították ki.

101. *Magyarország* fenntartja az álláspontját az 1. bekezdés utolsó mondatára vonatkozóan, mivel nem egyezik bele, hogy kölcsönös egyeztető eljárást folytasson le abban az esetben, amelyet a belföldi jogszabályaiban előírt elévülési időn túl nyújtanak be az illetékes hatóságának.

MELLÉKLET

A VÁLASZTOTTBÍRÓSÁGI ELJÁRÁSRA VONATKOZÓ KÖLCSÖNÖS MEGÁLLAPODÁS MINTÁJA

1. Az alábbi egy minta arra a megállapodásra, amelyet az illetékes hatóságok alapul vehetnek a cikk 5. bekezdésében foglalt választottbírósági folyamatra vonatkozó kölcsönös megállapodáshoz (lásd a fenti 85. bekezdést). A 2-43. bekezdés a megállapodás különböző rendelkezéseit tárgyalja, egyes esetekben alternatívákat is bemutatva. Az illetékes hatóságok a kétoldalú megállapodás megkötésekor természetesen szabadon módosíthatják, kiegészíthetik vagy törölhetik a minta-megállapodásban található rendelkezéseket.

Kölcsönös megállapodás a 25. cikk 5. bekezdésének megvalósításáról

Az [A állam] és a [B állam] illetékes hatóságai az alábbi kölcsönös megállapodást kötötték a [hatályba lépés napja]-n hatályba lépett [egyezmény címe] 25. cikke 5. bekezdésében foglalt választottbírósági eljárás alkalmazási módjának rögzítésére. Az illetékes hatóságok a megállapodást levélváltás útján módosíthatják vagy egészíthetik ki.

1. *Kérelem az ügy választottbíróság elé terjesztésére*
   A kölcsönös egyeztetési eljárásból eredő rendezetlen kérdéseknek az Egyezmény 25. cikke 5. bekezdése alapján választottbíróság elé történő terjesztésére vonatkozó kérelmet („választottbírósági eljárás iránti kérelem") írásban kell benyújtani az illetékes hatóságok egyikéhez. A kérelemnek elegendő mennyiségű információt kell tartalmaznia az ügy azonosításához. A kérelemhez mellékelni kell minden olyan személy írásos nyilatkozatát, aki a kérelmet benyújtja, vagy akit az ügy közvetlenül érint, arról, hogy az államok bíróságai vagy közigazgatási döntőbíróságai nem hoztak még az adott kérdésekre vonatkozóan határozatot. Az illetékes hatóság a kérelem beérkezésétől számított 10 napon belül megküldi a kérelem másolatát és a mellékelt nyilatkozatokat a másik illetékes hatóságnak.

2. *A választottbíróság elé terjesztés időpontja*
   A választottbírósági eljárás iránti kérelem csak két évvel azt követően nyújtható be, hogy a 25. cikk 1. bekezdése alapján az egyik szerződő állam illetékes hatóságához benyújtott ügyet a másik állam illetékes hatóságának is benyújtották. Ebből a szempontból csak akkor tekinthető úgy, hogy egy

ügyet a másik állam illetékes hatóságának benyújtottak, ha átadták a következő adatokat: [a megállapodásban rögzíteni kell a szükséges adatokat és dokumentumokat].

3. *Feladatmeghatározás*
Három hónappal azt követően, hogy mindkét illetékes hatóság megkapta a választottbírósági eljárás iránti kérelmet, az illetékes hatóságok megállapodnak a választottbírói testület által eldöntendő kérdésekben, és ezt írásban közlik a kérelmet benyújtó személlyel. Ez képezi az ügyre vonatkozó feladatmeghatározást. A megállapodás megelőző bekezdéseire való tekintet nélkül, az illetékes hatóságok a feladatmeghatározásban olyan eljárási szabályokat is előírhatnak, amelyek az ezekben a bekezdésekben foglaltakat kiegészítik, vagy azoktól eltérnek, továbbá bármilyen más kérdésre kitérhetnek, ha azt szükségesnek tartják.

4. *A feladatmeghatározás megküldésének elmulasztása*
Amennyiben a feladatmeghatározást nem küldik meg a választottbírósági eljárás iránti kérelmet benyújtó személynek a fenti 3. bekezdésben meghatározott időszak végéig, az időszak végétől számított egy hónapon belül ez a személy, illetve bármely illetékes hatóság írásban megküldheti egymásnak a választottbírósági eljárás útján rendezendő kérdések jegyzékét. Az ebben az időszakban megküldött jegyzékek összessége alkotja az ideiglenes feladatmeghatározást. A választottbírák mindegyikének az alábbi 5. bekezdés szerinti kinevezésétől számított egy hónapon belül a választottbírák megküldik az illetékes hatóságoknak és a választottbírósági eljárás iránti kérelmet benyújtó személynek a korábban megküldött jegyzékeken alapuló ideiglenes feladatmeghatározás átdolgozott változatát. Miután mindkét illetékes hatóság megkapta az átdolgozott változatot, egy hónapon belül lehetőségük van megállapodni egy eltérő feladatmeghatározásban, és azt írásban megküldeni a választottbíráknak és a választottbírósági eljárást kérelmező személynek. Amennyiben ez ezen az időszakon belül megtörténik, az így módosított feladatmeghatározás képezi az ügyre vonatkozó feladatmeghatározást. Amennyiben ezen időszakon belül az illetékes hatóságok nem állapodnak meg eltérő feladatmeghatározásban, és nem küldik azt meg írásban, az ideiglenes feladatmeghatározás választottbírák által készített átdolgozott változata képezi az ügyre vonatkozó feladatmeghatározást.

5. *A választottbírák kiválasztása*
A feladatmeghatározásnak a választottbírósági eljárás iránti kérelmet benyújtó személy általi kézhezvételétől számított három hónapon belül – illetve, ha a 4. bekezdés alkalmazandó, akkor négy hónapon belül azt köve-

tően, hogy mindkét illetékes hatóság megkapta a választottbírósági eljárás iránti kérelmet –, mindegyik illetékes hatóság kinevez egy-egy választottbírót. A kinevezett választottbírák az utolsóként kinevezett választottbíró kinevezésétől számított két hónapon belül nevezik ki az elnökként eljáró harmadik választottbírót. Amennyiben valamelyik kinevezésre nem kerül sor a megadott határidőig, a még ki nem nevezett választottbírá(ka)t az OECD Adópolitikai és Igazgatási Központjának igazgatója nevezi ki a választottbírósági eljárás iránti kérelmet benyújtó személy erre vonatkozó kérésétől számított 10 napon belül. A szükséges módosításokkal ugyanez az eljárás érvényes abban az esetben, ha a választottbírósági eljárás megindulása után valamilyen okból pótolni kell egy választottbírót. Amennyiben a feladatmeghatározás másként nem rendelkezik, a választottbírák díjazása…. [itt kell rögzíteni a díjazás módját; az egyik lehetőség, hogy az EK Választottbírósági Egyezményének Etikai Kódexében szereplő módszerre hivatkoznak].

6. *Egyszerűsített választottbírósági eljárás*
Amennyiben azt az illetékes hatóságok a feladatmeghatározásban jelzik (feltéve, hogy arról nem a választottbírák 4. bekezdés szerint történő kiválasztását követően állapodtak meg), az adott ügyre az alábbi szabályok vonatkoznak, tekintet nélkül az ennek a megállapodásnak az 5., 11., 15., 16. és 17. bekezdésében foglaltakra:
   a) A feladatmeghatározásnak a választottbírósági eljárás iránti kérelmet benyújtó személy általi kézhezvételétől számított egy hónapon belül a két illetékes hatóság közös megegyezéssel kinevez egy választottbírót. Amennyiben a választottbíró kinevezésére nem kerül sor ennek az időszaknak a végéig, a választottbírót az OECD Adópolitikai és Igazgatási Központjának igazgatója nevezi ki az 1. bekezdésben említett kérelmet benyújtó személy erre vonatkozó kérésétől számított 10 napon belül. A választottbírák díjazását a következők szerint kell meghatározni …. [itt kell rögzíteni a díjazás módját; az egyik lehetőség, hogy az EK Választottbírósági Egyezményének Etikai Kódexében szereplő módszerre hivatkoznak].
   b) A választottbíró kinevezésétől számított két hónapon belül mindegyik illetékes hatóság írásban benyújtja a választottbírónak a feladatmeghatározásban szereplő kérdésekre adott saját válaszát.
   c) A választottbíró az illetékes hatóságtól utolsóként kapott választól számított egy hónapon belül a feladatmeghatározásban szereplő minden kérdésről határoz az illetékes hatóságoktól az adott kérdésre kapott válaszok egyikének megfelelően, majd értesíti az illetékes hatóságokat a

döntéséről, röviden indokolva azt. A határozatot a 19. bekezdésben foglaltak szerint kell végrehajtani.

7. *Választottbírák kinevezése és a kinevezés feltételei*
Bármely személy kinevezhető választottbírónak, így a szerződő államok kormányzati tisztviselői is, feltéve, hogy nem vettek részt annak az ügynek a korábbi szakaszaiban, amelyből a választottbírósági eljárás ered. A választottbíró kinevezése akkor tekinthető megtörténtnek, ha a kinevezést megerősítő levelet mind az adott választottbíró kinevezésére felhatalmazott személy/személyek, mind maga a választottbíró aláírta.

8. *Adatközlés és titoktartás*
Kizárólag a 25. és a 26. cikk rendelkezéseinek és a szerződő államok belső törvényeinek alkalmazása céljából, az arra az ügyre vonatkozó információk közlése és titkossága tekintetében, amelyből a választottbírósági eljárás ered, mindegyik választottbírót az őt kinevező illetékes hatóság felhatalmazott képviselőjének kell kijelölni, illetve ha egy választottbírót nem kizárólag egy illetékes hatóság nevezett ki, akkor azon szerződő állam illetékes hatósága felhatalmazott képviselőjének kell kijelölni, ahol az ügyet, amelyből a választottbírósági eljárás ered, eredetileg benyújtották. Ennek a megállapodásnak a szempontjából, ha az ügyet, amelyből a választottbírósági eset ered, egyszerre mindkét illetékes hatósághoz benyújtották, akkor a „szerződő állam illetékes hatósága, akihez a választottbírósági eljárást eredményező esetet eredetileg benyújtották", azt az illetékes hatóságot jellenti, amelyikre a 25. cikk 1. bekezdése utal.

9. *Tájékoztatás határidőre történő nyújtásának elmulasztása*
Tekintet nélkül az 5. és a 6. bekezdésre, amennyiben mindkét illetékes hatóság egyetért abban, hogy egy kérdést főként azért nem lehetett rendezni a 25. cikk 5. bekezdésében előírt kétéves időszak alatt, mert egy az ügy által közvetlenül érintett személy elmulasztotta kellő időben megadni a szükséges tájékoztatást, az illetékes hatóságok a választottbíró kinevezését a tájékoztatás megadását érintő késedelemmel egyező időtartammal elhalaszthatják.

10. *Eljárási és bizonyítási szabályok*
Az ebben a megállapodásban és a feladatmeghatározásban foglaltak figyelembevételével a választottbírák olyan eljárási és bizonyítási szabályokat fogadhatnak el, amelyeket a feladatmeghatározásban foglalt kérdések megválaszolásához szükségesnek ítélnek. Hozzáférhetnek a választottbíróság elé terjesztett kérdések eldöntéséhez szükséges minden információhoz, ideértve a bizalmas információkat is. Ha az illetékes hatóságok másként

nem állapodnak meg, a határozat meghozatalához nem vehetők figyelembe azok az információk, amelyek nem voltak mindkét illetékes hatóság birtokában azt megelőzően, hogy mindkettőhöz megérkezett a választottbírósági eljárás iránti kérelem.

11. *A választottbírósági eljárást kérelmező személy részvétele*
A választottbírósági eljárást kérelmező személy akár közvetlenül, akár képviselők révén ugyanolyan mértékben bemutathatja írásban álláspontját a választottbírák számára, ahogyan azt a kölcsönös egyeztető eljárásban megteheti. Ezen felül a választottbírák engedélyével a választottbírósági eljárás során szóban is előadhatja az álláspontját.

12. *Logisztika*
Amennyiben az illetékes hatóságok másként nem állapodnak meg, az az állam felel a választottbírói testület üléseihez kapcsolódó logisztikai feladatokért és biztosítja a választottbírósági eljárás lebonyolításához szükséges adminisztratív személyzetet, amelyhez az ügyet, amelyből a választottbírósági eljárás ered, eredetileg benyújtották. Az adminisztratív személyzet az eljáráshoz kapcsolódó ügyekben kizárólag a választottbírói testület elnökének felel.

13. *Költségek*
Amennyiben az illetékes hatóságok másként nem állapodnak meg:
   a) mindegyik illetékes hatóság, valamint a választottbírósági eljárást kérelmező személy maga viseli az eljárásban való részvételével összefüggő költségeket (ideértve az utazási költségeket, valamint az álláspontok kidolgozásának és beterjesztésének költségeit);
   b) mindegyik illetékes hatóság maga viseli annak a választottbírónak a díjazását, akit kizárólag maga nevezett ki, vagy akit az OECD Adópolitikai és Igazgatási Központjának igazgatója nevezett ki azért, mert az adott illetékes hatóság elmulasztotta kinevezni, továbbá ennek a választottbírónak az utazási, kommunikációs és adminisztrációs költségeit;
   c) a többi választottbíró díjazását, valamint az utazási, kommunikációs és adminisztrációs költségeiket a két szerződő állam egyenlő arányban viseli;
   d) a választottbírói testület üléseihez és a választottbírósági eljárás lebonyolításához szükséges adminisztratív személyzethez kapcsolódó költségeket az az illetékes hatóság viseli, amelyhez az ügyet, amelyből a választottbírósági eljárás ered, eredetileg benyújtották; ha az ügyet mindkét államban benyújtották, a két állam egyenlő arányban megosztva viseli a költségeket, valamint

e) a két szerződő állam egyenlő arányban megosztva visel minden egyéb olyan költséget, amelyek olyan kiadásokhoz kapcsolódnak, amelyekbe mindkét illetékes hatóság beleegyezett (ideértve a fordítási költségeket és az eljárás rögzítésének költségeit).

14. *Alkalmazandó jogelvek*

A választottbírák az egyezmény hatályos rendelkezéseivel és – e rendelkezések figyelembevételével – a szerződő államok belső törvényeinek rendelkezéseivel összhangban határoznak a választottbíróság elé terjesztett kérdésekről. Az egyezmény értelmezésével kapcsolatos kérdésekről a választottbírák a szerződések jogára vonatkozó Bécsi Egyezmény 31-33. cikkében foglalt értelmezési elvek fényében határoznak, figyelembe véve az OECD Modellegyezmény rendszeresen módosított szövegmagyarázatát, amint azt az OECD Modellegyezmény bevezetőjének 28-36.1 bekezdései kifejtik. Hasonlóképpen, a független felek közötti piaci ár elvének alkalmazásával kapcsolatos kérdések eldöntéséhez a *Transzferár irányelvek a multinacionális vállalkozások és az adóhatóságok számára* c. kiadványt kell figyelembe venni. A választottbírák figyelembe vehetnek más forrásokat is, amelyeket az illetékes hatóságok a feladatmeghatározásban konkrétan megjelölhetnek.

15. *A választottbírósági határozat*

Több választottbíró kinevezése esetén a választottbírák egyszerű többséggel hozzák meg a választottbírósági határozatot. Ha a feladatmeghatározásban más nem szerepel, a választottbírósági testület a határozatát írásban hozza meg, megjelölve a jogforrásokat, amelyeken a határozat nyugszik, és megadva az eredmény indoklását. A választottbírósági eljárást kérelmező személy, valamint mindkét illetékes hatóság engedélyével a választottbírósági testület határozata szerkesztett formában, az érintett felek nevét és a kilétük felfedését lehetővé tévő részletek nélkül közzétehető, annak feltüntetésével, hogy a határozat nem rendelkezik hivatalos precedensértékkel.

16. *A választottbírósági határozat közlésére nyitva álló idő*

A választottbírósági határozatot hat hónapon belül közölni kell az illetékes hatóságokkal és a választottbírósági eljárást kérelmező személlyel attól számítva, hogy az elnök írásban értesítette az illetékes hatóságokat és a választottbírósági eljárást kérelmező személyt arról, hogy megkapott minden tájékoztatást, amely az ügy elbírálásának megkezdéséhez szükséges. Tekintet nélkül ennek a bekezdésnek az első részére, amennyiben az utolsó választottbíró kinevezésétől számított két hónapon belül az elnök az illetékes hatóságok egyikének beleegyezésével írásban értesíti a másik illetékes hatóságot és a választottbírósági eljárást kérelmező személyt arról,

hogy nem kapott meg minden tájékoztatást, amely az ügy elbírálásának megkezdéséhez szükséges, akkor

a) amennyiben az elnök az értesítés kiküldésétől számított két hónapon belül megkapja a szükséges tájékoztatást, a választottbírósági határozatot attól számítva hat hónapon belül kell közölni az illetékes hatóságokkal és a választottbírósági eljárást kérelmező személlyel, hogy az elnök a szükséges tájékoztatást megkapta, illetve

b) amennyiben az elnök az értesítés kiküldésétől számított két hónapon belül nem kapja meg a szükséges tájékoztatást, a választottbírósági határozatot – hacsak az illetékes hatóságok másként nem állapodnak meg – úgy kell meghozni, hogy nem veszik figyelembe ezeket az információkat, akkor sem, ha azokat az elnök később megkapja; a határozatot pedig az értesítés kiküldésétől számított nyolc hónapon belül kell közölni az illetékes hatóságokkal és a választottbírósági eljárást kérelmező személlyel.

17. *A határozat határidőn belül történő közlésének elmulasztása*

Amennyiben a határozatot nem közlik az illetékes hatóságokkal a 6. bekezdés *c)* pontjában vagy a 16. bekezdésben foglalt időszakon belül, az illetékes hatóságok megállapodhatnak a határidő legfeljebb hat hónappal való meghosszabbításában, illetve ha erre nem kerül sor a 6. bekezdés *c)* pontjában vagy a 16. bekezdésben foglalt időszak végétől számított egy hónapon belül, akkor az 5. bekezdés, illetve a 6. bekezdés *a)* pontja szerint új választottbírót vagy választottbírákat neveznek ki.

18. *Jogerős határozat*

A választottbírósági határozat jogerős, kivéve, ha azt a szerződő államok egyikének bírósága végrehajthatatlannak minősíti a 25. cikk 5. bekezdésének megsértése, illetve a feladatmeghatározásban vagy ebben a megállapodásban szereplő eljárási szabályok olyan megsértése miatt, amelyről ésszerűen feltételezhető, hogy befolyásolta a határozatot. Ha a határozatot a fenti okok miatt végrehajthatatlannak ítélik, úgy kell tekinteni, hogy a választottbírósági eljárás iránti kérelmet nem nyújtották be, és a választottbírósági eljárásra nem került sor (kivéve a 8. bekezdés „Adatközlés és titoktartás” és a 13. bekezdés „Költségek” szempontjából).

19. *A választottbírósági határozat végrehajtása*

Az illetékes hatóságok a határozat közlésétől számított hat hónapon belül végrehajtják a választottbírósági határozatot oly módon, hogy kölcsönös megállapodásra jutnak abban az ügyben, amely a választottbírósági eljáráshoz vezetett.

20. *Ha nem kerül sor választottbírósági határozat meghozatalára*
Tekintet nélkül a 6., 15., 16. és 17. bekezdésekre, amennyiben a választottbírósági eljárás iránti kérelem benyújtását követően, de azt megelőzően, hogy a választottbírák átadták a határozatukat az illetékes hatóságoknak és a választottbírósági eljárást kérelmező személynek, az illetékes hatóságok írásban értesítik a választottbírákat és ezt a személyt arról, hogy a feladatmeghatározásban szereplő minden rendezetlen kérdést rendeztek, az ügyet a kölcsönös egyeztető eljárás keretében rendezettnek kell tekinteni, és nem kerül sor választottbírósági határozat meghozatalára. Ez a megállapodás minden választottbírósági eljárás iránti kérelemre vonatkozik, amelyet az Egyezmény 25. cikkének 5. bekezdés alapján nyújtanak be, miután az a rendelkezés életbe lép.

[A megállapodás aláírásának dátuma] [Az egyes szerződő államok illetékes hatóságainak aláírása]

A minta-megállapodásban alkalmazott általános megközelítés

2. Többféle megközelítés alkalmazható a kölcsönös egyeztető eljárást kiegészítő választottbírósági eljárás felépítésére. Az egyik megközelítés szerint, amely „független vélemény” megközelítésnek is nevezhető, felek a hatályos jogszabályok alapján a választottbírák elé terjesztik a tényeket és az érveiket, majd a választottbírák önálló határozatot hoznak, amely az érintett tényállás és a hatályos jogforrások írásos, indoklással ellátott elemzésén alapul.
3. Ennek alternatívája az úgynevezett „utolsó legjobb ajánlat” vagy „utolsó ajánlat” megközelítés, mely szerint mindegyik illetékes hatóság átadja a választottbírósági testületnek az érintett kérdés rendezésére vonatkozó javaslatát, és a választottbírósági testület a benyújtott két javaslat közül választ. A két szemlélet között nyilvánvalón számtalan variáció elképzelhető. Ilyen lehet például, hogy a választottbírák önálló döntést hoznak, de nem kell írásos határozatot benyújtaniuk, csak a következtetéseiket. A megfelelő módszer bizonyos mértékben az eldöntendő kérdéstől is függ.
4. A fenti minta-megállapodás az „független vélemény” szemléletből indul ki, így ez az általában alkalmazandó eljárás; felismervén azonban azt, hogy sok ügy – különösen az elsősorban ténykérdéseket érintő ügyek – kezelésére más módszer a legmegfelelőbb, lehetőséget ad egy alternatív, „egyszerűsített” eljárásra is, amely az „utolsó legjobb ajánlat” vagy „utolsó ajánlat” megközelítésen alapul. Az illetékes hatóságok így eseti alapon az egyszerűsített eljárást is használhatják. Az illetékes hatóságok természetesen elfo-

gadhatják ezt a kombinált modellt, vagy választhatják az egyszerűsített eljárást általános eljárásnak, bizonyos körülmények esetén opcióként kiegészítve a független véleményen alapulóval, vagy választhatják a kettő közül csak az egyik megközelítést.

A választottbírósági eljárás iránti kérelem

5. A minta-megállapodás 1. bekezdése rögzíti a választottbírósági eljárás kérelmezésének módját. A kérelmet írásban kell benyújtani az ügyben érintett illetékes hatóságok egyikének. Ezt követően az illetékes hatóság a kérelem beérkezésétől számított 10 napon belül értesíti a másik illetékes hatóságot.
6. Annak megállapításához, hogy a 25. cikk 5. bekezdésében foglalt feltételek teljesülnek-e (lásd a cikk szövegmagyarázatának 76. bekezdését), a kérelemhez mellékelni kell az arra vonatkozó nyilatkozatokat, hogy egyik szerződő állam bíróságai vagy közigazgatási döntőbíróságai nem hoztak még az adott kérdésekre vonatkozóan határozatot.
7. Mivel a választottbírósági eljárás a kölcsönös egyeztető eljárás kiterjesztése, mely azoknak az ügyeknek a rendezésére szolgál, amelyek az utóbbiban nem rendezhetők, nem tűnik helyénvalónak a kérelmezőtől pénzt kérni a kérelem benyújtásáért, vagy megtéríteni az illetékes hatóságoknak a választottbírósági eljárásban felmerülő költségeit. Az adóalanyok határozathozatalra vagy más típusú előzetes megállapodásokra vonatkozó kérelmeitől eltérően, amelyek néha díjkötelesek, a szerződő államok közötti viták megoldása az érintett államok feladata, amelynek költségeit általában maguknak helyes viselniük.
8. A választottbírósági eljárás iránti kérelem csak akkor nyújtható be, ha két év eltelt azóta, hogy a kölcsönös egyeztető eljárásban szereplő, az egyik szerződő állam illetékes hatóságához benyújtott ügyet a másik szerződő állam illetékes hatóságához is benyújtották. A minta-megállapodás 2. bekezdése előírja, hogy ebből a szempontból egy ügy csak akkor tekinthető a másik állam illetékes hatóságához benyújtottnak, ha átadták a bekezdésben megjelölt információkat. A bekezdésben tehát fel kell sorolni az átadandó információkat; ezek általában megegyeznek a kölcsönös egyeztető eljárás megindításához szükséges információkkal és dokumentumokkal.

Feladatmeghatározás

9. A minta-megállapodás 3. bekezdése említi a feladatmeghatározást: ez a dokumentum tartalmazza a választottbírák által rendezendő kérdéseket, és biztosítja a választottbírósági testület joghatóságát azon kérdések tekintetében, amelyek-

ről határoznia kell. A feladatmeghatározást az illetékes hatóságok állítják össze, és ezzel kapcsolatban helyesnek tarthatják, hogy konzultáljanak a választottbírósági eljárást kérelmező személlyel. Szükség van valamilyen mechanizmusra, mely biztosítja az eljárás továbbhaladását abban az esetben, ha az illetékes hatóságok a 3. bekezdésben foglalt határidőig nem tudnak megállapodni a feladatmeghatározásban. Erre az eshetőségre vonatkozik a 4. bekezdés.

10. Jóllehet a feladatmeghatározás általában egy adott kérdésre vagy kérdések csoportjára korlátozódik, az illetékes hatóságoknak – tekintettel az ügy természetére és a kérdések összefüggő jellegére – lehetőségük van a feladatmeghatározást úgy megfogalmazni, hogy az egész ügy képezze a választottbírósági eljárás tárgyát (nem csak konkrét kérdések).

11. A minta-megállapodásban foglalt eljárási szabályok alkalmazandók, kivéve, ha az illetékes hatóságok a feladatmeghatározásban mást írnak elő. Az illetékes hatóságoknak tehát lehetőségük van arra, hogy a feladatmeghatározás révén eltérjenek a szabályoktól, vagy egy adott esetre vonatkozóan további szabályokat írjanak elő.

Egyszerűsített eljárás

12. A minta-megállapodásban foglalt szokásos eljárásban lehetőség van a jogi, illetve a ténykérdések, valamint a jogi és tényszempontot egyaránt tartalmazó kérdések vizsgálatára. Általában fontos, hogy a választottbírák indoklással támasszák alá a határozatukat. A döntés megszületéséhez vezető módszer bemutatása fontos lehet a határozat elfogadásának biztosítása szempontjából.

13. Egyes esetekben azonban a rendezetlen kérdések elsősorban tényjellegűek, és a határozat esetleg csupán a végleges rendelkezést mondja ki, például, ha a jövedelemkorrekció és az érintett kapcsolt felekre vonatkozó levonások összegét kell meghatározni. Gyakran merül fel ilyen körülmény a transzferárakkal kapcsolatos ügyekben, ahol lehetséges, hogy a rendezetlen kérdés egyszerűen a szokásos piaci árnak megfelelő ár vagy ártartomány megállapítása (bár vannak más transzferárakkal kapcsolatos ügyek is, amelyekben összetett ténykérdések szerepelnek); más esetekben pedig egy analóg elv alkalmazandó, például a telephely fennállásának megítélésére. Egyes esetekben a határozat azokat a ténypremisszákat rögzítheti, amelyek alapján azután az illetékes hatóságok a megfelelő jogi elveket alkalmazzák. A minta-megállapodás 5. bekezdése egy egyszerűsített eljárást rögzít, amelyet az illetékes hatóságok az ilyen esetekben jónak láthatnak alkalmazni. Ez az eljárás, amely alkalmazása esetén felülírja a minta-megállapodás egyéb eljárási szabályait, az úgynevezett

„utolsó legjobb ajánlat" vagy „utolsó ajánlat" megközelítésre épülő választottbírósági eljárás, melyben mindegyik illetékes hatóság közli a közös megegyezéssel kinevezett választottbíróval a feladatmeghatározásban szereplő kérdésekre adott saját válaszát, és a választottbíró a kapott válaszok egyikét választja ki. Mint a legtöbb eljárási szabály esetében, az illetékes hatóságok az egyes ügyekre vonatkozó feladatmeghatározásban az egyszerűsített eljárást is módosíthatják vagy kiegészíthetik.

A választottbírák kiválasztása

14. A minta-megállapodás 5. bekezdése leírja a választottbírák kiválasztásának módját abban az esetben, ha az adott ügyre vonatkozó feladatmeghatározás másként nem rendelkezik (például nem írja elő az előző bekezdésben bemutatott egyszerűsített eljárás alkalmazását, vagy azt, hogy mindegyik illetékes hatóság egynél több választottbírót nevezzen ki). Általános esetben a két illetékes hatóság egy-egy választottbírót nevez ki. A kinevezésnek a feladatmeghatározás a választottbírósági eljárást kérelmező személy általi kézhezvételétől számított három hónapon belül kell megtörténnie (más határidő érvényes abban az esetben, ha az illetékes hatóságok nem állapodnak meg a feladatmeghatározásban az előírt határidőig). Az így kinevezett választottbírák választják ki az elnököt, akit az első kinevezések közül a legutóbbi időpontjától számított két hónapon belül kell kinevezni. A bekezdés úgy rendelkezik, hogy ha az illetékes hatóságok nem neveznek ki választottbírót a megadott határidőig, vagy az így kinevezett választottbírák nem neveznek ki egy harmadik választottbírót a megadott határidőig, a kinevezést az OECD Adópolitikai és Igazgatási Központjának igazgatója teszi meg. Az illetékes hatóságok természetesen más módját is előírhatják az ilyen ritka esetek kezelésének, de fontosnak tűnik egy független kinevező hatóság megnevezése, amely feloldja a választottbírák kinevezésében beálló esetleges patthelyzetet.

15. Nem szükséges a megállapodásban előírni a választottbírákra vonatkozó konkrét követelményeket, mivel az illetékes hatóságok érdeke, hogy arra alkalmas, megfelelő személyek lássák el a választottbírói feladatokat, és a választottbírák érdeke, hogy arra alkalmas elnökük legyen. A kinevezési folyamat elősegítése érdekében azonban lehetőség van összeállítani az alkalmas személyek jegyzékét, melyet az Adóügyi Bizottság is kidolgozhat. Fontos, hogy a testület elnöke rendelkezzen tapasztalattal az olyan típusú eljárási, bizonyítási és logisztikai kérdésekben, amelyek a választottbírósági eljárás során valószínűleg felmerülnek, valamint ismerje az adózási kérdéseket. Előnyös lehet az egyes szerződő államok képviselőinek választottbíróként történő kinevezése, mert ők ismerik

az ilyen típusú kérdéseket. Ezért megengedett olyan kormányzati tisztviselők kinevezése, akik nem vettek részt közvetlenül az ügyben. Fontos, hogy a választottbíró kinevezésétől fogva egyértelmű legyen, hogy a választottbíró feladata az ügy semleges, objektív alapon történő elbírálása; a választottbíró a továbbiakban nem az őt kinevező állam érdekeinek képviselője.

16. A minta-megállapodás 9. bekezdése arról rendelkezik, hogy a választottbírák kinevezése elhalasztható, ha mindkét illetékes hatóság egyetért abban, hogy főként egy az ügy által közvetlenül érintett személy együttműködésének hiánya miatt nem lehetett közös megállapodásra jutni a kétéves időszak alatt. Ebben az esetben a minta-megállapodás lehetővé teszi, hogy az illetékes hatóságok a szükséges tájékoztatás megadását érintő késedelemnek megfelelő időtartammal elhalasszák a választottbírák kinevezését. Amennyiben a tájékoztatást a választottbírósági eljárás iránti kérelem benyújtásakor még nem adták meg, a tájékoztatás megadását érintő késedelem időtartama egészen addig tart, amíg a tájékoztatást végül meg nem adják. Amennyiben azonban az illetékes hatóságoknak nem adják meg az adott ügy rendezéséhez szükséges információkat, semmi nem akadályozza meg őket abban, hogy az ügyet a rendelkezésükre álló korlátozott információk alapján rendezzék, és így kizárják a választottbírósági eljárás igénybevételét. A megállapodás úgy is rendelkezhet, hogy amennyiben az adóalany egy újabb határidőig (például egy éven belül) még mindig nem adta meg a kérdés megfelelő elbírálásához szükséges tájékoztatást az illetékes hatóságoknak, a kérdést nem kell választottbíróság elé terjeszteni.

Adatközlés és titoktartás

17. Fontos, hogy a választottbírák hozzáférjenek minden olyan információhoz, amely a választottbíróság elé terjesztett kérdések elbírálásához szükséges, de ugyanakkor ugyanolyan szigorú titoktartási kötelezettségek vonatkozzanak rájuk ezen információk tekintetében, mint magukra az illetékes hatóságokra. Az ennek elérésére javasolt megközelítés szerint, melyet a minta-megállapodás 8. bekezdése tartalmaz, a választottbírákat az illetékes hatóságok felhatalmazott képviselőjévé kell tenni. Ez azonban csak az Egyezmény idevágó rendelkezéseinek (azaz a 25. és 26. cikknek), valamint a szerződő államok belső törvényi rendelkezéseinek az alkalmazása szempontjából van így, melyek rendesen tartalmazzák a titoktartás megsértése esetére érvényes szankciókat. A választottbírónak az illetékes hatóság felhatalmazott képviselőjévé történő kijelölése általában megbízólevél útján történhet, de más módon is megtehe-

tő, ha a belső törvények úgy kívánják, vagy ha a választottbírót nem egy illetékes hatóság nevezi ki.

Eljárási és bizonyítási szabályok

18. A választottbírósági eljárásra érvényes – a megállapodásban vagy a feladatmeghatározásban még nem rögzített – bizonyítási és egyéb eljárási szabályok meghatározásának legegyszerűbb módja, ha azokat eseti alapon a választottbírák állapíthatják meg. Ennek során a választottbírák szabadon hivatkozhatnak a már létező választottbírósági eljárásokra, így a Nemzetközi Kereskedelmi Kamara Szabályzatára, amely sok ilyen kérdésre kitér. Az eljárási szabályokból világosan ki kell tűnnie, hogy a választottbírósági testület határozatának ténybeli alapjául a kölcsönös egyeztető eljárásban kidolgozott tényanyag szolgál. A testület csak speciális esetekben vizsgálhat olyan ténybeli kérdéseket, amelyek nem szerepeltek az ügy korábbi szakaszaiban.
19. Ehhez a megközelítéshez igazodik a minta-megállapodás 10. bekezdése. A választottbírósági ülések időpontjára és formájára vonatkozó döntéseket tehát a választottbírák hozzák meg, hacsak a megállapodás vagy a feladatmeghatározás másként nem rendelkezik. Emellett, jóllehet a választottbírák hozzáférhetnek a választottbíróság elé terjesztett kérdések eldöntéséhez szükséges minden információhoz, ideértve a bizalmas információkat is, nem veszik figyelembe azokat az információkat, amelyek nem álltak mindkét illetékes hatóság rendelkezésére – hacsak az illetékes hatóságok másként nem állapodnak meg.

Az adóalany részvétele a kiegészítő vitarendezési folyamatban

20. A minta-megállapodás 11. bekezdése rendelkezik arról, hogy a választottbírósági eljárást kérelmező személy közvetlenül vagy képviselői útján írásos beadványt nyújthat be a választottbíráknak, valamint a választottbírák beleegyezésével szóban is előadhatja az álláspontját a választottbírák ülésén.

Gyakorlati kérdések

21. Számos gyakorlati feladat merül fel a választottbírósági folyamat tényleges működésével kapcsolatban. Ezek között van az ülések helye, az eljárás nyelve és az esetleges fordítás, a nyilvántartások vezetése, valamint az olyan gyakorlati részletek, mint például az irattározás stb.

22. A választottbírósági ülések helyével és a kapcsolódó logisztikai feladatokkal kapcsolatban a legegyszerűbb megoldás ezt arra az illetékes hatóságra bízni, ahol az ügyet, amelyből a választottbírósági eljárás ered, eredetileg benyújtották. Ez az illetékes hatóságnak biztosítja a választottbírósági eljárás lebonyolításához szükséges adminisztratív személyzetet. Ezt a megközelítést tartalmazza a minta-megállapodás 12. bekezdése. Feltételezzük, hogy az illetékes hatóság e célra a már rendelkezésére álló helyiségeket és személyzetet veszi igénybe. A két illetékes hatóság azonban másként is megállapodhat (például felhasználhat egy más helyen megrendezett találkozót, amelyen mindkét illetékes hatóság és a választottbírák is jelen vannak).

23. A megállapodás rendelkezik arról, hogy a választottbírósági eljárás céljára rendelkezésre bocsátott adminisztratív személyzet az eljáráshoz kapcsolódó ügyekben kizárólag a választottbírói testület elnökének felel.

24. Az eljárás nyelvével, valamint a biztosítandó fordítási szolgáltatások körével rendesen a feladatmeghatározás foglalkozik. Előfordulhat azonban, hogy a fordítás vagy dokumentálás iránti igény csak az eljárás megkezdését követően merül fel. Ebben az esetben az illetékes hatóságok jogosultak erről megállapodni. Megállapodás hiányában a választottbírák az egyik illetékes hatóság kérésére a minta-megállapodás 10. bekezdése alapján határozhatnak az ilyen fordítás vagy dokumentálás biztosításáról; ebben az esetben azonban ennek költségét az azt kérő fél viseli (lásd a költségekről szóló alábbi bekezdéseket).

25. Az egyéb gyakorlati kérdések (például az értesítések és a dokumentumok irattározása) is hasonló módon kezelhetők. Minden ilyen kérdésről tehát az illetékes hatóságok állapodnak meg (és ideális esetben szerepeltetik a feladatmeghatározásban), illetve ilyen megállapodás hiányában a választottbírák döntenek.

Költségek

26. A választottbírósági folyamattal kapcsolatban különböző költségek merülhetnek fel, és egyértelművé kell tenni, ki viseli ezeket. A minta-megállapodás ezzel a kérdéssel foglalkozó 13. bekezdése azon az elven alapul, mely szerint az illetékes hatóságnak, illetve az ügyben szereplő személynek kell viselnie azokat a költségeket, amelyek összegét szabályozni tudják, míg az egyéb költségeket az illetékes hatóságok egyenlő arányban megosztva viselik.

27. Ezért logikusnak tűnik előírni, hogy mindegyik illetékes hatóság, illetve a választottbírósági eljárást kérelmező személy viselje az eljárásban való részvételének költségeit. Ide tartoznak az üléseken való képviselet, valamint az

álláspontok és érvelés kidolgozásának és – írásban vagy szóban történő – előadásának költségei.

28. A választottbírák díjazása nagy valószínűséggel a választottbírósági eljárás fő költségelemei közé tartozik. Mindegyik illetékes hatóság maga viseli annak a választottbírónak a díjazását, akit kizárólag maga nevezett ki, vagy akit az OECD Adópolitikai és Igazgatási Központjának igazgatója nevezett ki azért, mert az adott illetékes hatóság elmulasztotta kinevezni, továbbá ennek a választottbírónak az utazási, kommunikációs és adminisztrációs költségeit.

29. A többi választottbíró díjazását, valamint utazási, kommunikációs és adminisztrációs költségeit azonban az illetékes hatóságok egyenlő arányban viselik. Az illetékes hatóságok rendes esetben a választottbírák kinevezésekor állapodnak meg ezeknek a költségeknek a viselésében, és ezt általában a megbízólevélben megerősítik. A díjazásnak megfelelően magasnak kell lennie ahhoz, hogy megfelelően képzett szakértőt lehessen igénybe venni. Az egyik lehetőség, hogy az EU Választottbírósági Egyezményének Etikai Kódexében szereplő díjazási rendszert alkalmazzák.

30. A választottbírósági ülésekkel kapcsolatos költségeket, ideértve a választottbírósági eljárás lebonyolításához szükséges adminisztratív személyzet költségeit is, az az illetékes hatóság viseli, amelyhez az ügyet, amelyből a választottbírósági eljárás ered, eredetileg benyújtották, feltéve, hogy ennek az illetékes hatóságnak kell megszerveznie az üléseket és biztosítania az adminisztratív személyzetet (lásd a minta-megállapodás 12. bekezdését). Az illetékes hatóság a legtöbb esetben a már rendelkezésére álló helyiségeket és személyzetet veszi igénybe erre a célra, és nem tűnik helyénvalónak e költségek egy részét a másik illetékes hatóságra hárítani. A „választottbírósági ülésekkel kapcsolatos költségek” nyilvánvalóan nem tartalmazzák a résztvevők utazási és szállásköltségeit; ezekkel fentebb foglalkoztunk.

31. Az egyéb költségeket (ide nem értve az adóalany részvételéből eredő költségeket) a két illetékes hatóság egyenlő arányban megosztva viseli, feltéve, hogy azok felmerülésébe beleegyeztek. Ide tartoznak azoknak a fordításoknak és dokumentálásnak a költségei, amelyek nyújtását mindkét illetékes hatóság vállalta. Az erre vonatkozó megegyezés hiányában az a fél viseli az adott költséget, amely annak felmerülését kérte.

32. Amint azt a minta-megállapodás 13. bekezdése rögzíti, az illetékes hatóságok a költségek másfajta felosztásában is megállapodhatnak. Az erre vonatkozó megállapodás belefoglalható a feladatmeghatározásba, vagy később is megköthető (például az előre nem látott költségek felmerülésekor).

Alkalmazandó jogelvek

33. Azoknak a kérdéseknek az elemzése, amelyekről való megállapodás nehézségeket okozott az illetékes hatóságoknak, azt mutatja, hogy ezek rendszerint az egyezmény értelmezésével vagy – a 9. cikk és a 7. cikk 2. bekezdése alapjául szolgáló – független felek közötti piaci ár elvének alkalmazásával kapcsolatosak. Amint azt a minta-megállapodás 14. bekezdése előírja, az egyezmény értelmezésével kapcsolatos kérdésekről a választottbírák a szerződések jogára vonatkozó Bécsi Egyezmény 31-33. cikkében foglalt értelmezési elvek fényében határoznak, figyelembe véve az ebben a rendszeresen módosított szövegmagyarázatban foglaltakat, amint azt a bevezető 28-36.1 bekezdései kifejtik. Hasonlóképpen, a független felek közötti piaci ár elvének alkalmazásával kapcsolatos kérdések a *Transzferár irányelvek a multinacionális vállalkozások és az adóhatóságok számára* c. kiadvány fényében dönthetők el. Miután a szerződések jogára vonatkozó Bécsi Egyezmény 32. cikke a kiegészítő értelmezési eszközök széles körének használatát teszi lehetővé, a választottbíráknak a gyakorlatban jelentős szabadságuk van az egyezmény rendelkezéseinek értelmezésére vonatkozó források megválasztásában.

34. Az adóegyezmény rendelkezéseinek alkalmazása sok esetben a belső törvények függvénye (a 6. cikk 2. bekezdésében szereplő, ingatlanra vonatkozó meghatározás például elsősorban a kifejezés belső törvények szerinti jelentésétől függ). Általában nem tűnik helyesnek arra kérni a választottbírákat, hogy önállóan bíráljanak el tisztán belső jogi kérdéseket; ezt figyelembe kell venni a feladatmeghatározásban megadott rendezendő kérdések meghatározásakor. Lehetnek azonban olyan ügyek, amelyekben jogos eltérések állnak fenn valamely belső jogi kérdés megítélésében; ilyen esetben az illetékes hatóságok helyénvalónak tarthatják a kérdés eldöntését az adott szakterületen jártas választottbíróra bízni.

35. Emellett lehetnek olyan esetek, ahol az illetékes hatóságok egyetértenek abban, hogy az adóegyezmény valamely rendelkezésnek értelmezése vagy alkalmazása egy adott dokumentumtól függ (például az egyezmény hatályba lépését követően megkötött egyetértési nyilatkozattól vagy kölcsönös megállapodástól), de nem értenek egyet e dokumentum értelmezésében. Ilyen esetben az illetékes hatóságok hasznosnak ítélhetik ezt a dokumentumot konkrétan megjelölni a feladatmeghatározásban.

A választottbírósági határozat

36. A minta-megállapodás 15. bekezdése úgy rendelkezik, hogy több választottbíró kinevezése esetén a választottbírák egyszerű többséggel hozzák meg a választottbírósági határozatot. Ha a feladatmeghatározás másként nem rendelkezik, a határozatot írásban hozzák meg, megjelölve a jogforrásokat, amelyeken a határozat nyugszik, és megadva az eredmény indoklását. Fontos, hogy a választottbírák indoklással támasszák alá a döntésüket. A döntés megszületéséhez vezető módszer bemutatása fontos annak érdekében, hogy a határozatot minden érintett résztvevő elfogadja.

37. A 16. bekezdés rögzíti, hogy a választottbírósági határozatot hat hónapon belül közölni kell az illetékes hatóságokkal és a választottbírósági eljárást kérelmező személlyel attól számítva, hogy az elnök írásban értesítette az illetékes hatóságokat és a választottbírósági eljárást kérelmező személyt arról, hogy megkapott minden tájékoztatást, amely az ügy elbírálásának megkezdéséhez szükséges. Azonban az elnök az utolsó választottbíró kijelölésétől számított két hónapon belül az illetékes hatóságok egyikének beleegyezésével írásban értesítheti a másik illetékes hatóságot és a választottbírósági eljárást kérelmező személyt arról, hogy nem kapott meg minden tájékoztatást, amely az ügy elbírálásának megkezdéséhez szükséges. Ebben az esetben további két hónap áll rendelkezésre ahhoz, hogy megadják az elnöknek a szükséges tájékoztatást. A megállapodás úgy rendelkezik, hogy amennyiben az elnök ezen időszakon belül nem kapja meg a tájékoztatást, a határozatot hat hónapon belül kell meghozni, figyelmen kívül hagyva az ilyen információkat (hacsak a két illetékes hatóság másként nem állapodik meg). Ha azonban az elnök ebben a két hónapban megkapja a tájékoztatást, azt figyelembe kell venni, és a határozatot a tájékoztatástól számított hat hónapon belül kell meghozni.

38. Az olyan szokatlan körülmények kezelése érdekében, amikor a választottbírák nem tudnak vagy nem hajlandóak választottbírósági határozatot hozni, a 17. bekezdés úgy rendelkezik, hogy amennyiben a határozatot nem közlik az előírt határidőig, az illetékes hatóságok megállapodhatnak a választottbírósági határozat benyújtására nyitva álló határidő meghosszabbításában, illetve amennyiben erről nem állapodnak meg egy hónapon belül, új választottbírákat neveznek ki az ügy elbírálására. Új választottbírák kinevezése esetén a választottbírósági eljárás visszatér arra a pontra, amikor az eredeti választottbírákat kinevezték, és onnan az új választottbírákkal folytatódik.

A határozat nyilvánosságra hozatala

39. A kölcsönös egyeztető eljárásban egyes ügyekben hozott határozatokat általában nem hozzák nyilvánosságra. A választottbírósági eljárás esetében azonban a határozatok nyilvánosságra hozatala fokozná az eljárás átláthatóságát. Emellett, jóllehet a határozat semmilyen értelemben nem minősül hivatalos precedensnek, az anyag közzététele befolyásolhatja más ügyek lefolyását, és ezzel elkerülhetővé teszi a későbbi jogvitákat, valamint egységesebbé teheti az adott kérdésbe alkalmazott megközelítést.

40. A minta-megállapodás 15. bekezdése ezért lehetőséget biztosít a határozat nyilvánosságra hozatalára. A közzétételre azonban csak akkor kerülhet sor, ha azzal mindkét illetékes hatóság, valamint a választottbírósági eljárást kérelmező személy is egyetért. Emellett az illetékes hatóságokkal közölt információk titkosságának megőrzése érdekében a határozatot olyan formában kell közzétenni, hogy az ne tartalmazza a felek nevét vagy olyan információkat, amelyek alapján azonosíthatóak.

A határozat végrehajtása

41. Miután a választottbírósági eljárás kötelező érvényű megoldást hozott azokban a kérdésekben, amelyeket az illetékes hatóságok nem tudtak rendezni, az illetékes hatóságok elfogadják az ezt a határozatot tükröző kölcsönös megállapodást, és ismertetik azt az ügy által közvetlenül érintett személyekkel. A további késedelem elkerülése érdekében javasolt, hogy a megoldást magában foglaló kölcsönös megállapodást a határozat közlésétől számított hat hónapon belül fogadják el, és ismertessék az adóalannyal. Ezt rögzíti a minta-megállapodás 19. bekezdése.

42. A 25. cikk 2. bekezdése úgy rendelkezik, hogy az illetékes hatóságoknak az elért megállapodást a belső jogszabályaik által előírt határidőktől függetlenül érvényesíteniük kell. A cikk 5. bekezdése azt is kimondja, hogy a választottbírósági határozat mindkét szerződő államra nézve kötelező érvényű. Amennyiben tehát az adóalanyra kivetett adó nem felel meg a megállapodásnak, vagy elmulasztják a választottbírósági határozatot kölcsönös megállapodás útján megvalósítani, az az Egyezménynek ellentmondó adóztatást eredményez, és így az adózásában érintett személynek lehetősége nyílik belső jogorvoslatot igénybe venni, vagy a cikk 1. bekezdése alapján új kérelmet benyújtani.

43. A minta-megállapodás 20. bekezdése azzal az esettel foglalkozik, amikor az illetékes hatóságok a választottbírósági eljáráshoz vezető rendezetlen kérdé-

seket a határozat meghozatala előtt rendezni tudják. Miután a választottbírósági eljárás a szokásos kölcsönös egyeztető eljárás keretében nem megoldható kérdések kezelésére szolgáló kivételes mechanizmus, amennyiben az illetékes hatóságok saját maguk rendezni tudják a kérdést, helyénvaló ennek a kivételes mechanizmusnak a megszüntetése. Az illetékes hatóságok egészen addig bármikor megállapodhatnak a kérdések rendezéséről, amíg a választottbírósági határozatot meg nem hozták.

A 26. CIKK SZÖVEGMAGYARÁZATA AZ INFORMÁCIÓCSERÉT ILLETŐEN

I. Bevezető megjegyzések

1. A két szerződő állam illetékes hatóságai közötti együttműködésre vonatkozó rendelkezéseknek a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezménybe való belefoglalására jó okok állnak fenn. Először is, kívánatosnak tűnik az adminisztratív segítségnyújtás azon tények tisztázása végett, amelyekre az Egyezmény szabályait alkalmazzák. Mi több, tekintettel arra, hogy a gazdasági kapcsolatok mindinkább nemzetközivé válnak, a szerződő államok egyre érdekeltebbek az olyan viszonossági alapon történő információszolgáltatásban, amely a belső adótörvények alkalmazásához szükséges, még akkor is, ha nem az Egyezmény valamely konkrét cikkének alkalmazásáról van szó.
2. Ez a cikk ezért a lehető legszélesebb információcserét biztosító szabályokat foglalja magában azzal a céllal, hogy megfelelő alapot teremtsen egyrészt a szerződő államok belső adótörvényeinek végrehajtására, másrészt az Egyezmény különös rendelkezéseinek alkalmazására. A cikk szövege világossá teszi, hogy az 1. és a 2. cikk nem korlátozza az információcserét, így a tájékoztatás nem belföldi illetőségűekről is tartalmazhat adatokat, és a 2. cikkben nem szereplő adók igazgatásához vagy érvényesítéséhez is kapcsolódhat.
3. Az adóbehajtás céljából történő adminisztratív segítségnyújtás kérdésével a 27. cikk foglalkozik.
4. Az Adóügyi Bizottság 2002-ben teljes körűen átdolgozta a 26. cikket annak érdekében, hogy az az országok jelenlegi gyakorlatát tükrözze. Ennek során figyelembe vette az új fejleményeket, így az OECD Globális Fórum hatékony információcserével foglalkozó munkacsoportja által kidolgozott, az adóügyi információcserére vonatkozó modell megállapodást[1], valamint a banki információkhoz való adózási célú hozzáférés fejlesztéséről szóló jelentésben bemutatott, a banki információkhoz való hozzáférésre vonatkozó ideális követelményeket.[2] Ennek eredményeként 2005-ben több módosítás történt mind a cikk, mind a szövegmagyarázat szövegében.

[1] Elérhető a következő címen: *www.oecd.org/taxation*

[2] OECD, Párizs, 2000. Elérhető a következő címen: *www.oecd.org/taxation*

4.1 Azon változtatások közül, amelyeket ekkor a cikkben végeztünk többnek nem az érdemi módosítás volt a célja, hanem a helyes értelmezéssel kapcsolatos kétségek kizárása. Így például a „szükséges” fordulatnak „előreláthatóan fontos”-ra cserélése, valamint az „eljárásához vagy érvényesítéséhez” szövegrész beillesztése az 1. bekezdésbe az adóügyi információcserére vonatkozó modell-megállapodással való összhangot kívánta elérni, nem volt célja a rendelkezés hatásának megváltoztatása. Az új, 4. bekezdés beillesztésének az volt a célja, hogy belefoglalja a cikkbe a korábban a szövegmagyarázatban szereplő általános értelmezést (lásd a 19.6 bekezdést). Az új, 5. bekezdés az OECD-tagországok túlnyomó többségének jelenlegi gyakorlatát tükrözi (lásd a 19.10 bekezdést). Ezzel szemben az „illetve a fentiek felügyeletével” fordulatnak az új 2. bekezdésben történő szerepeltetése a korábbi szabály hatályon kívül helyezését jelenti.

4.2 Emellett jelentősen kibővült a szövegmagyarázat. A bővítés részben az új, 4. és 5. bekezdés beillesztését tükrözi. A szövegmagyarázatban végzett más módosítások célja az újabb fejleményeknek és az országok jelenlegi gyakorlatának figyelembevétele, valamint – általánosabban – a cikk helyes értelmezésével kapcsolatos kétségek kizárása.

II. A cikk rendelkezéseinek szövegmagyarázata

1. bekezdés

5. Az információcsere fő szabályát a bekezdés első mondata tartalmazza. A szerződő államok illetékes hatóságai kötelesek megadni egymásnak minden olyan tájékoztatást, amely az érintett államok által kivetett minden fajtájú és elnevezésű adó vonatkozásában előreláthatóan fontos az Egyezmény rendelkezéseinek vagy a szerződő államok belső törvényeinek helyes alkalmazásához, még akkor is, ha – az utóbbi esetben – nem kell az Egyezmény valamely konkrét cikkét alkalmazni. Az „előreláthatóan fontos” feltétel alkalmazásának célja, hogy a lehető legszélesebb körben lehetővé tegye az adóügyi információcserét, ugyanakkor világossá tegye, hogy a szerződő államok nem „halászhatnak adatok után”, és nem kérhetnek olyan információkat, amelyek valószínűleg nem fontosak az adott adóalany adóügyei szempontjából. A szerződő államok megállapodhatnak ennek a feltételnek egy alternatív megfogalmazásában is, amíg az összhangban van a cikk hatályával (pl. felválthatják az „előreláthatóan fontos” kifejezést a „szükséges” vagy „fontos” kifejezéssel.) Az információcsere hatálya minden adóügyre kiterjed, a bírósági eljárásokban szerep-

lő alperesek és a tanúk jogait szabályozó általános szabályozások és jogi rendelkezések sérelme nélkül. A bűnügyi adóügyek esetében az információcsere a kölcsönös jogsegélyre vonatkozó kétoldalú vagy többoldalú egyezményeken is alapulhat (amennyiben azok kiterjednek az adóbűntettekre). Annak érdekében, hogy az információcsere az Egyezmény keretein belül maradjon, oly módon korlátoztuk azt, hogy csak akkor szükséges tájékoztatást adni, ha az adott belső törvény szerinti adóztatás nem ellentétes az Egyezménnyel.

5.1 Az 1. bekezdés hatálya alá eső információk nem korlátozódnak a kifejezetten az adott adóalanyra vonatkozó információkra. Az illetékes hatóságok más, az adójogi eljárásra és az előírások hatékonyabb betartására vonatkozó érzékeny információkat – például kockázatelemzési technikákat, adóelkerülési módszereket – is cserélhetnek egymással.

5.2 A cikk által lehetővé tett segítségnyújtási lehetőségek nem korlátozzák a fennálló nemzetközi megállapodásokban, illetve a szerződő államok közötti, adóügyi együttműködésre vonatkozó más megállapodásokban szereplő lehetőségeket, és azok sem korlátozzák az előzőket. Mivel a vámilleték alkalmazására vonatkozó információcsere jogi alapját más nemzetközi okmányok rögzítik, általában ezeknek a specializáltabb okmányoknak a rendelkezései érvényesülnek, és a gyakorlatban a vámilletékre vonatkozó információcserét nem ez a cikk szabályozza.

6. A következő példák tisztázhatják a fenti 5. bekezdésben említett alapelvet. A felsorolt esetek mindegyikében az 1. bekezdés szerint folytatható információcsere.

7. Az Egyezmény alkalmazása
   a) A 12. cikk alkalmazásakor *A* állam, ahol a kedvezményezett belföldi illetőségű, tájékoztatást kér az átutalt jogdíj összegéről *B* államtól, amelyben az, aki a fizetést teljesíti, belföldi illetőségű.
   b) Vagy épp fordítva, a 12. cikkben előírt mentesség nyújtásához *B* állam tájékoztatást kér *A* államtól arról, hogy az, aki kapja a kifizetett összeget, valóban belföldi illetőségű-e az utóbb említett államban, és tényleges haszonhúzója-e a jogdíjnak.
   c) A nyereség különféle államokban található kapcsolt vállalkozások közötti megfelelő felosztásához, illetve az egyik állam vállalkozása másik államban található telephelyéhez rendelhető nyereség helyes megállapításához ugyancsak szükség lehet információra (7., 9., 23/A és 23/B cikkek).
   d) Információra lehet szükség a 25. cikk alkalmazásához.
   e) A 15. és 23/A cikk alkalmazásakor a munkavállaló illetékessége szerinti *A* állam tájékoztatja a B államot – ahol a 183 napot meghaladó munkavégzés történik – arról az összegről, amely az *A* államban mentesül az adózás alól.

8. A belső törvények végrehajtása

a) Egy *A* állambeli társaság árut szállít egy *B* állambeli független társaságnak. *A* állam – saját törvényeinek helyes alkalmazása végett – szeretné megtudni *B* államtól, hogy a *B* állambeli társaság milyen árat fizetett az áruért.

b) Egy *A* állambeli társaság egy *C* állambeli társaságon keresztül (valószínűleg alacsony adókulcsokat alkalmazó országról van szó) árut szállít egy *B* állambeli társaságnak. A társaságok lehetnek kapcsolt vagy nem kapcsolt vállalkozások. Sem *A* és *C* állam, sem *B* és *C* állam között nincs egyezmény. Az *A* és *B* állam közötti egyezmény keretében *A* állam – saját törvényei rendelkezéseinek a területén található társaság nyereségére való helyes alkalmazása érdekében – tájékoztatást kér *B* államtól arról, hogy a *B* állambeli társaság milyen árat fizetett az áruért.

c) A állam – a területén található társaság adóztatása céljából – az *A* és *B* állam között fennálló egyezmény keretében tájékoztatást kér *B* államtól egy *B* állambeli társaság vagy vállalatcsoport – amellyel az *A* állambeli társaságnak nincs üzleti kapcsolata – által felszámolt árról, hogy közvetlen összehasonlítással ellenőrizhesse az *A* állambeli társaság által alkalmazott árat (például piacvezető társaság vagy vállalatcsoport által alkalmazott ár). Nem szabad elfelejteni, hogy ebben az esetben az információcsere nehéz és kényes ügy lehet, különös tekintettel az üzleti és egyéb titkokra vonatkozó 2. bekezdés *c)* albekezdésének rendelkezéseire.

d) Az *A* állam a területén található vállalat által egy másik, a *B* állambeli illetőségű vállalat által végzett szolgáltatások után igényelt áfa input adójóváírás ellenőrzése végett annak megerősítését kéri, hogy a szolgáltatások költségét helyesen rögzítették a *B* állambeli vállalat könyveiben és nyilvántartásaiban.

9. Az 1. bekezdésben meghatározott szabály három módon engedélyezi az információcserét:

a) kérésre, egy konkrét esettel kapcsolatban, tudomásul véve azt, hogy elsősorban a belső adóztatási eljárás szerint rendelkezésre álló szokásos információforrásra kell támaszkodni, mielőtt az egyik állam a másiktól információt kérne;

b) automatikusan, például ha az egyik szerződő állambeli forrásból származó és a másik szerződő államban kapott egy vagy több kategóriájú jövedelemre vonatkozó információt rendszeresen eljuttatnak a másik államnak (lásd az OECD Tanácsa 1981. május 5-i, C(81)39. számú, a nemzetközi adóegyezmények keretében történő szabványosított formájú automatikus információcserére vonatkozó ajánlását, az 1992. július 23-i, C(92)50. számú, a szabvá-

nyosított mágneses formájú automatikus információcserére vonatkozó ajánlását, az 1997. március 13-i, C(97)29/FINAL számú, az adóazonosító számok nemzetközi környezetben történő felhasználására vonatkozó ajánlását, az 1997. július 10-i, C(97)30/FINAL számú, a módosított szabványosított mágneses formátum automatikus információcsere céljából történő felhasználására vonatkozó ajánlását, valamint a C(2001)28/FINAL számú, az adóügyi automatikus információcserére vonatkozó OECD egyetértési nyilatkozat használatára vonatkozó ajánlását)[1];

c) spontán módon, például ha egy állam bizonyos vizsgálat során olyan információra tett szert, amelyről feltételezi, hogy az számot tarthat a másik állam érdeklődésére.

9.1 Az információcserének e három formája (kérésre, automatikusan, spontán módon) össze is vonható. Azt is hangsúlyozni kell, hogy a cikk nem korlátozza az információcsere lehetőségeit ezekre a módszerekre, és a szerződő államok a mindkettejük számára fontos információk megszerzésére használhatnak más eszközöket is, mint például az egyidejű vizsgálatok, külföldön lefolytatott adóellenőrzések és egy egész iparágra kiterjedő információcsere. Ezeket a módszereket *Az OECD-tagországok közötti adóinformáció-csere: a jelenlegi gyakorlat áttekintése* című kiadvány[2] részletesen ismerteti, és így foglalhatók össze:

– az egyidejű vizsgálat olyan egyezség két vagy több fél között, amelynek keretében egyidejűleg vizsgálják meg – mindegyik fél a saját területén – egy vagy több olyan adóalany adóügyeit, amelyek vonatkozásában közös vagy kapcsolódó érdek merül fel, abból a célból, hogy az így szerzett információt egymással kicseréljék (lásd az OECD Tanácsának 1992. július 23-i, C(92)81. számú ajánlását az egyidejű vizsgálatok vállalására vonatkozó OECD-modellegyezményről);

– egy külföldi adóellenőrzés lehetőséget nyújt információszerzésre annak révén, hogy a kérelmező szerződő állam illetékes hatóságának képviselője jelen van. Amennyiben a belső törvényei megengedik, az egyik szerződő állam engedélyezheti, hogy – az illetékes hatóságok által egyeztetett eljárásnak megfelelően – a másik szerződő állam felhatalmazott képviselői beléphessenek az első szerződő államba, hogy meghallgathassanak magánszemélyeket, vagy megvizsgálhassák egy személy könyveit és nyilvántartásait – vagy jelen legyenek az első szerződő állam adóhatóságai által lefolytatott ilyen meg-

[1] E két ajánlás *Az OECD-tagországok közötti adóinformáció-csere: a jelenlegi gyakorlat áttekintése* című jelentésben újból megjelent. OECD, Párizs, 1994.

[2] Ugyanott.

hallgatásoknál vagy vizsgálatoknál. Ilyen kérés merülhet fel például akkor, ha valamely szerződő állam adóalanyának lehetősége van a másik szerződő államban nyilvántartásokat vezetni. Ezt a fajta segítséget viszonossági alapon nyújtják. Az egyes országok törvényei és gyakorlata különböznek abban a tekintetben, hogy milyen jogokban részesülhetnek a külföldi adótisztviselők. Vannak például olyan államok, ahol tiltják a külföldi adótisztviselőknek, hogy aktívan részt vegyenek az ország területén folytatott vizsgálatban vagy ellenőrzésben, s vannak olyanok, ahol az ilyen részvétel csak az adóalany beleegyezésével lehetséges. Az Európa Tanács és az OECD kölcsönös adóügyi igazgatási segítségnyújtásról szóló közös egyezményének 9. cikke külön foglakozik a külföldi adóvizsgálatokkal;

– a valamely iparágra kiterjedő információcsere elsősorban egy teljes gazdasági ágazatra (például olaj- vagy gyógyszeripar, bankszektor), nem pedig konkrét adóalanyokra kiterjedő adóinformáció-cserét jelent.

10. Azt, hogy az Egyezményben megállapított információcsere végül milyen formát ölt, a szerződő államok illetékes hatóságai dönthetik el. Az információcsere gyorsítása és színvonalának növelése érdekében például a szerződő államok elektronikus vagy más kommunikációs és információs technológiákat kívánhatnak alkalmazni, ideértve a megfelelő biztonsági rendszereket. Azok a szerződő államok, amelyeknek törvényeik szerint adatvédelmi törvényeket kell betartaniuk, a kicserélt személyes adatok védelmére vonatkozó rendelkezéseket kívánhatnak szerepeltetni a kétoldalú egyezményeikben. Az adatvédelem a magánszemélyek jogaival és alapvető szabadságjogaival – és különösen a magánélet tiszteletben tartásához való jogával – foglalkozik a személyes adatok automatikus feldolgozása kapcsán. Lásd például az Európa Tanács 1981. január 28-i egyezményét az egyének védelméről a személyes adatok gépi feldolgozása során.[1]

10.1 A bekezdés 2000 előtt csak a 2. cikk általános szabályai értelmében az Egyezmény hatálya alá tartozó adók tekintetében engedélyezte az információcserét és a kapott információ felhasználását. A megfogalmazás szerint a bekezdés nem kötelezte a megkeresett államot arra, hogy tegyen eleget a forgalmi adó kivetésével kapcsolatos információkérésnek, mivel az ilyen adó az Egyezmény hatályán kívül esett. A bekezdést később módosították, hogy az alkalmazható legyen a szerződő államok, illetve azok közigazgatási egységei vagy helyi hatóságai által kivetett

[1] Lásd: *http://conventions.coe.int.*

bármely adóval kapcsolatos információcserére, és lehetővé tegye az így szerzett információ felhasználását minden ilyen adó alkalmazásának céljából. Egyes szerződő államok azonban nincsenek feltétlenül abban a helyzetben, hogy 2. cikk általános szabályai értelmében az Egyezmény hatálya alá nem tartozó adókról információt cseréljenek vagy az egyezménybeli partnerüktől kapott információt felhasználják. Az ilyen államok az Egyezmény hatálya alá tartozó adókra korlátozhatják a cikk 1. bekezdésének hatályát.

10.2 Egyes esetekben a szerződő államnak egy adott formában kell megkapnia az információt ahhoz, hogy teljesüljenek a bizonyítékokra vonatkozó, vagy más jogi előírásai. Ilyen forma lehet a tanúvallomás, illetve az eredeti nyilvántartások hitelesített másolata. A szerződő államoknak lehetőség szerint maximálisan törekedniük kell az ilyen kérések teljesítésére. A 3. bekezdés értelmében a megkeresett állam megtagadhatja az információ adott formában történő megadását, ha például a kért formát a törvényei vagy közigazgatási gyakorlata nem ismeri, vagy nem engedélyezi. Az információnyújtás adott formában történő megtagadása nincs hatással az információ megadásának kötelezettségére.

10.3 Az Egyezmény semmilyen módon nem zárja ki a cikk rendelkezéseinek a már az Egyezmény hatályba lépését megelőzően meglévő információkra való alkalmazását, amennyiben az ilyen információra vonatkozó segítségnyújtásra az Egyezmény hatályba lépését követően, a cikk rendelkezéseinek érvénybe lépését követően kerül sor. A szerződő államok hasznosnak tarthatják azonban annak tisztázását, hogy a cikk rendelkezései milyen mértékben alkalmazhatók az ilyen információkra, különösen abban az esetben, ha annak az egyezménynek a rendelkezései egy adott időpont után felmerülő vagy kivetett adókra vonatkoznak.

2. bekezdés

11. Az adóhatóságok között viszonossági alapon történő segítségnyújtás csak akkor valósítható meg, ha mindkét hatóság bizonyos abban, hogy a másik kellőképpen bizalmasan kezeli majd azt az információt, amelyikre az együttműködés során szert tesz. A 2. bekezdés titoktartásra vonatkozó szabályai az 1. bekezdés alapján kapott minden típusú információra érvényesek, ideértve mind a kérésben szereplő, mind pedig a kérésre adott válaszban szereplő információkat. A titoktartás az információt kapó szerződő államban a belső törvényektől függ. Ezért írja elő a 2. bekezdés, hogy az Egyezmény rendelkezései alapján nyújtott információt a fogadó állam köteles ugyanolyan titkosan kezelni,

mint az adott állam belső törvényei szerint kapott információt. A titoktartás adott állam általi megszegésére vonatkozó szankciók kérdésében a szóban forgó állam államigazgatási és büntetőjoga az irányadó.

12. A megszerzett információ csak olyan személyeknek vagy hatóságoknak fedhető fel, amelyek az olyan adók kivetésével vagy beszedésével, érvényesítésével és a kapcsolódó bűnvádi eljárással vagy a fellebbezések eldöntésével – vagy a fentiek felügyeletével – foglalkoznak, amely adók tekintetében a bekezdés első mondata szerint az információcsere megengedett. Ez azt jelenti, hogy az információ felfedhető az adóalany, annak meghatalmazottja vagy a tanúk előtt. Egyben azt is jelenti, hogy az információ felfedhető azon kormányzati vagy bírósági hatóságok előtt, amelyek feladata annak eldöntése, hogy az információt fel kell-e fedni az adóalany, annak meghatalmazottja vagy a tanúk előtt. Ezek a személyek vagy hatóságok a szerződő állam által megszerzett információt kizárólag az 2. bekezdésben említett célokra használhatják fel. Ezen felül az 1. bekezdés hatálya alá tartozó információk – tekintet nélkül az információk felfedésére vonatkozó belső törvényekre, így az információszabadságra vonatkozó és egyéb olyan jogszabályokra, amelyek nagyobb mértékű hozzáférést tesznek lehetővé a kormányzati dokumentumokhoz – nem fedhetők fel a 2. bekezdésben nem szereplő személyek vagy hatóságok előtt, függetlenül attól, hogy kifejezetten az adott adóalanyra vonatkoznak-e.

    12.1 Az információk felfedhetők a felügyeletet ellátó szervek előtt is. Az ilyen felügyeletet ellátó szervek közé tartoznak az adóigazgatási és -érvényesítési hatóságok felügyeletét végző, a szerződő állam kormányzatának általános igazgatási szervezetéhez tartozó hatóságok. Kétoldalú tárgyalásaik során azonban a szerződő államok eltérhetnek ettől az elvtől, és megállapodhatnak abban, hogy kizárják az információk ilyen felügyeletet ellátó szervek előtt történő felfedését.

    12.2 A szerződő állam által kapott információ csak abban az esetben fedhető fel egy harmadik ország előtt, ha a szerződő államok közötti kétoldalú egyezmény olyan rendelkezést tartalmaz, amely azt kifejezetten megengedi.

    12.3 Hasonlóképpen, amennyiben a fogadó állam számára az információ a 12. bekezdésben említett célokon kívül más célokra is értékesnek tűnik, az adott állam nem használhatja fel az információt azokra a más célokra, hanem olyan eszközökhöz kell folyamodnia, amelyeket kifejezetten az adott célra dolgoztak ki (például egy nem adóval kapcsolatos bűncselekmény esetében a jogsegélyegyezményhez). A szerződő államok azonban helyénvalónak tarthatják, hogy bizonyos kiemelt ügyekben (pl. pénzmo-

sás elleni küzdelem, korrupció, a terrorizmus finanszírozása) az adóhatóságok megoszthassák az adóügyi információkat más bűnüldöző szervekkel és bírósági hatóságokkal. Azok a szerződő államok, amelyek ki kívánják szélesíteni azoknak a céloknak a körét, amelyekre a cikk alapján cserélt információ felhasználható, ezt megtehetik úgy, hogy az alábbi szövegrészt beillesztik a 2. bekezdés végére: „Az előzőekre való tekintet nélkül, a szerződő állam által kapott információ más célokra is felhasználható, amennyiben mindkét állam törvényei engedélyezik az adott információnak az adott más célra való felhasználását, és az információt nyújtó állam illetékes hatósága engedélyezi az ilyen felhasználást."

13. Amint a 12. bekezdés rögzíti, a kapott információ átadható az említett személyeknek és hatóságoknak, valamint a 2. bekezdés utolsó mondata alapján azok felfedhetik a nyilvános bírósági tárgyalásokon és olyan határozatokban, amelyek felfedik az adóalany nevét. Egyértelmű, hogy attól a pillanattól, hogy az információt nyilvános bírósági tárgyaláson vagy bírósági határozatokban használták, és így nyilvánosságra kerül, a bírósági iratokból vagy határozatokból más célra is idézhető, akár lehetséges bizonyítékként is. Ez azonban nem jelenti azt, hogy a 2. bekezdésben említett személyek és hatóságok kérésre más kapott információkat is kiadhatnak. Ha az egyik vagy mindkét szerződő állam ellenzi az információ ilyen módon történő, bíróságok általi nyilvánosságra hozatalát, vagy az ilyen módon nyilvánosságra került információk más célra történő felhasználását, mert nem ez a belső jogszabályaik szerinti rendes eljárás, ezt kifejezetten rögzíteniük kell az egyezményükben.

3. bekezdés

14. Ez a bekezdés bizonyos korlátozásokat tartalmaz a főszabály vonatkozásában a megkeresett állam érdekében. Először is világossá teszi, hogy egy szerződő állam nem köteles túlmenni saját törvényein és adminisztratív gyakorlatán azért, hogy információt bocsásson a másik szerződő állam rendelkezésére. Az adótitokra vonatkozó belső rendelkezések azonban nem értelmezhetők úgy, hogy azok akadályozzák az e cikk szerinti információcserét. A fent említettek szerint a kérelmező állam hatóságai kötelesek bizalmasan kezelni az e cikk alapján rendelkezésükre bocsátott információt.

14.1 Egyes országok törvényei eljárásokat írnak elő az információt nyújtó személyt és/vagy az információkérés tárgyát képező adóalany értesítésére a tájékoztatás megadása előtt. Az ilyen értesítési eljárások a belső törvényekben biztosított jogok fontos részét képezhetik. Segíthetnek a tévedések (például téves azonosítás) megelőzésében, valamint megkönnyíthetik az információcserét (azzal, hogy lehetővé teszik az értesített adóalanyok

részére, hogy önként együttműködjenek az adóhatóságokkal a kérelmező államban). Az értesítési eljárások azonban nem alkalmazhatók olyan módon, amely a kérés körülményei között meghiúsítaná a kérelmező állam szándékát. Más szóval: nem akadályozhatják meg, és nem késleltethetik szükségtelenül a hatékony információcserét. Az értesítési eljárásoknak például lehetővé kell tenniük az előzetes értesítés alóli kivételt, például abban az esetben, ha a tájékoztatás iránti kérés nagyon sürgős jellegű, vagy az értesítés várhatóan rontaná a kérelmező állam által folytatott vizsgálat sikerének esélyét. Az a szerződő állam, amelynek belső törvényei előírják az információt nyújtó személy és/vagy az adóalany értesítését az információcsere kezdeményezéséről, köteles írásban tájékoztatni egyezménybeli partnerét erről az elvárásról és annak következményeiről a kölcsönös segítségnyújtási kötelezettség tekintetében. Erre vonatkozóan az egyezmény megkötésekor, valamint a későbbiekben a vonatkozó szabályok módosításakor kell tájékoztatni a másik szerződő államot.

15. Ezen túlmenően a megkeresett állam nem köteles olyan adminisztratív intézkedéseket végrehajtani, amelyeket a kérelmező állam törvényei vagy gyakorlata nem engednek meg, vagy olyan információt szolgáltatni, amely a kérelmező állam törvényei vagy szokásos adminisztratív rendje szerint nem szerezhető meg. Ebből az következik, hogy az egyik szerződő állam nem húzhat hasznot a másik szerződő állam információs rendszeréből, ha az szélesebb körű, mint a saját rendszere. Így az állam megtagadhatja a tájékoztatást, ha a jog a kérelmező állam számára nem tenné lehetővé az információk megszerzését vagy nyújtását, illetve ha a kérelmező állam eljárási gyakorlata (például az igazgatási erőforrások elégtelensége) lehetetlenné tenné a kölcsönösséget. Tudható azonban, hogy a kölcsönösség elvének túlzottan szigorú alkalmazása megakadályozhatja a hatékony információcserét; ezért a kölcsönösséget tágan, gyakorlatiasan kell értelmezni. Elkerülhetetlen, hogy a különböző országoknak különböző mechanizmusaik legyenek az információk megszerzésére és nyújtására vonatkozóan. Az alkalmazott gyakorlatban és eljárásokban fennálló eltérések nem szolgálhatnak a kérés megtagadásának alapjául, kivéve, ha az eltérés jelentősen korlátozná a kérelmező államnak az adott információk beszerzésére és nyújtására való képességét, amennyiben a kérelmező állam kapna egy szabályszerű kérést a megkeresett államtól.

15.1 A kölcsönösség elve nem alkalmazható akkor, ha csak az egyik állam jogrendszere vagy közigazgatási gyakorlata tartalmaz egy adott eljárást. Az az ország például, amelytől a tájékoztatást kérik, nem hivatkozhat a kölcsönösség elvének alapján arra, hogy a kérelmező országban nincsen határozathozatali rendszer, azért hogy megtagadja a tájékoztatást egy

általa meghozott határozatra vonatkozóan. Amennyiben a kért információ a kérelmező állam jogszabályai szerint vagy rendes közigazgatási gyakorlatában nem szerezhető meg, akkor a megkeresett állam természetesen megtagadhatja a kérést.

15.2 A legtöbb ország belső törvényei elismerik, hogy egy személytől nem lehet olyan mértékű információt kérni, hogy az érintett a saját magára nézve terhelő tanúskodás megtagadására vonatkozó jogra hivatkozhasson. A megkeresett állam ezért megtagadhatja a tájékoztatás megadását, ha hasonló körülmények között a kérelmező állam számára az érintett saját magára nézve terhelő tanúskodása megtagadásának jogára vonatkozó saját törvényei nem tennék lehetővé az adott információ megszerzését. A gyakorlatban azonban az érintett saját magára nézve terhelő tanúskodásának megtagadására vonatkozó jog várhatóan csak kevéssé, vagy egyáltalán nem jut szerephez a legtöbb tájékoztatási kérés kapcsán. Az érintett saját magára nézve terhelő tanúskodásának megtagadására vonatkozó jog személyre szóló, és nem élhet vele olyan magánszemély, akit magát nem fenyeget bűnvádi eljárás. A tájékoztatási kérések túlnyomó többségében nem a vizsgálat alatt álló magánszemélytől, hanem harmadik féltől, például bankoktól, közvetítőktől vagy a másik szerződő féltől kérnek információkat. Emellett az érintett saját magára nézve terhelő tanúskodásának megtagadására vonatkozó joggal általában csak természetes személyek élhetnek.

16. Egy információ akkor tekinthető megszerezhetőnek a szokásos adminisztratív rendben, ha az adóhatóságok birtokában van, vagy általuk a szokásos adómegállapítási eljárásban elérhető; ez magában foglalhat külön vizsgálatokat vagy az adóalany, illetve más személyek által vezetett üzleti könyvek külön ellenőrzését, feltéve, hogy az adóhatóságok saját céljaikra is folytatnának hasonló vizsgálatokat vagy ellenőrzéseket.

17. A megkeresett államnak jogában áll visszautasítani az információszolgáltatást a fenti bekezdésben említett esetekben. Ha azonban megadja a kért információt, akkor az az Egyezményben az információcserére meghatározott megállapodás keretein belül marad, következésképpen nem kifogásolható, hogy az adott állam nem tartotta be titoktartási kötelezettségét.

18. Amennyiben a két szerződő állam információs rendszerének szerkezete nagyon különböző, a 3. bekezdés *a)* és *b)* albekezdésében foglalt feltételek oda vezetnek, hogy a szerződő államok egyáltalán nem tudnak egymásnak tájékoztatást nyújtani, vagy csak nagyon csekély mértékűt. Ilyenkor a szerződő államok helyénvalónak tarthatják az információcsere hatályának kiterjesztését.

18.1 Amennyiben a szerződő államok másként nem állapodnak meg, feltételezhető, hogy hasonló esetben a kért információ a kérelmező államban megszerezhető, kivéve, ha az az állam jelezte ennek ellenkezőjét.

19. Az említett korlátozásokon túlmenően a 3. bekezdés *c)* albekezdése fenntartást fogalmaz meg bizonyos titkos információk nyilvánosságra hozatalát illetően. Az ebben az albekezdésben említett titkot nem kell túlságosan tágan értelmezni. E rendelkezés alkalmazása előtt egy szerződő államnak alaposan mérlegelnie kell, hogy az adóalany érdekei valóban indokolják-e azt. Másképpen annak túlságosan széles körű értelmezése sokszor egyértelműen hiábavalóvá tenné az Egyezményben előírt információcserét. A fenti 17. bekezdésben tett észrevételek itt is érvényesek. Az adóalanyai érdekeit védő megkeresett állam bizonyos mértékig saját hatáskörben dönthet a kérés visszautasításáról, de ha szándékosan kiadja az információt, az adóalany nem feltételezheti a titoktartásra vonatkozó szabályok megsértését.

19.1 A szerződő államnak a titoktartásra vonatkozó szabályok mérlegelése során figyelembe kell vennie a cikk 2. bekezdésének titoktartásra vonatkozó szabályait is. A kérelmező állam belső törvényei és a 2. bekezdésben foglalt kötelezettségek együttesen biztosíthatják, hogy az információt ne lehessen felhasználni olyan típusú, nem engedélyezett célra, amely ellen a szakmai vagy egyéb, titoktartásra vonatkozó szabályok védeni kívánnak. A szerződő állam így a tájékoztatás megadása mellett dönthet, ha megítélése szerint nincs ésszerű alapja feltételezni, hogy az érintett adóalany hátrányos, az információcserével nem összeegyeztethető következményeket szenvedhet el.

19.2 Az információcsere esetében a legtöbbször nem merül fel szakmai, üzleti vagy egyéb titok kérdése. Szakmai vagy üzleti titok alatt általában olyan tényeket és körülményeket értünk, amelyek fontos gazdasági jelentőséggel bírnak, a gyakorlatban kiaknázhatóak, és amelyek engedély nélküli felhasználása súlyos kárhoz (például súlyos anyagi nehézséghez) vezethet. Az adók megállapítása, bevallása vagy beszedése, mint olyan, nem tekinthető súlyos kárt eredményezőnek. A pénzügyi adatok, ideértve a könyveket és nyilvántartásokat, jellegüknél fogva nem minősülnek szakmai, üzleti vagy egyéb titoknak. Bizonyos korlátozott esetekben azonban a pénzügyi adatok közlése szakmai, üzleti vagy egyéb titok felfedésével járhat. Ilyen kérdést vethet fel például bizonyos beszerzési feljegyzésekkel kapcsolatos információkérés, ha ezeknek az információknak az átadása felfedné a termék gyártásához használt jogvédett képletet. Az ilyen információk védelme a harmadik személyek birtokában lévő információkra is kiterjedhet. Lehetséges például, hogy megőrzésre egy bankban he-

lyeztek el egy elbírálás alatt lévő szabadalmi kérelmet, vagy hogy a banknál lévő hitelkérelemben vagy szerződésben egy titkos szakmai folyamat vagy képlet szerepel. Ilyen körülmények között a szakmai, üzleti vagy egyéb titok részleteit ki kell törölni a dokumentumokból, és a fennmaradó pénzügyi információkat kell kicserélni.

19.3 A megkeresett állam megtagadhatja a tájékoztatás megadását, ha az az ilyen minőségben eljáró ügyvédek és más meghatalmazott jogi képviselők ügyfeleikkel folytatott bizalmas kommunikációjára vonatkozik, olyan mértékben, amilyen mértékben a belső törvényei védik az ilyen kommunikációt a felfedéstől. Az ilyen bizalmas kommunikáció védelmének hatályát azonban szűken kell értelmezni. Nem vonatkozik a védelem azokra a dokumentumokra és nyilvántartásokra, amelyeket a törvény által előírt közléstől való védelem céljából adtak át az ügyvédnek vagy más meghatalmazott jogi képviselőnek. Rendszerint nem védhető bizalmas kommunikációként a vállalatok igazgatójának, tényleges haszonhúzójának vagy más hasonló személynek a személyazonossága sem. Jóllehet a bizalmas kommunikáció részére biztosított védelem köre az egyes államokban eltérő lehet, nem szabad, hogy olyan túlzottan széles körű legyen, amely gátolja a hatékony információcserét. Az ügyvédek és más meghatalmazott jogi képviselők ügyfeleikkel folytatott kommunikációja csak akkor és olyan mértékben bizalmas, ha és amilyen mértékben a képviselő ügyvédi, illetve más meghatalmazott jogi képviselői minőségében jár el, nem pedig más minőségben, például, mint leendő tulajdonos, vagyongondnok, alapító, vállalati igazgató vagy a vállalatot az üzleti ügyekben meghatalmazás alapján képviselő személy. Azt a kérdést, hogy az információt megilleti-e az ügyvédek és más meghatalmazott jogi képviselők ügyfeleikkel folytatott kommunikációjára vonatkozó védelem, kizárólag a szerződő állam ítéli meg, azon jog szerint, amely alapján az felmerül. A megkeresett államnak tehát nem kell a kérelmező állam törvényei alapján elbírálnia az erre vonatkozó igényt.

19.4 Azok a szerződő államok, amelyek külön ki kívánnak térni az ügyvédek és más meghatalmazott jogi képviselők ügyfeleikkel folytatott bizalmas kommunikációjára vonatkozó védelemre, ezt megtehetik úgy, hogy az alábbi szövegrészt beillesztik a 3. bekezdés végére:

„d) olyan információ beszerzésére vagy kiadására, amely felfedné az ügyvédek és más meghatalmazott jogi képviselők ügyfeleikkel folytatott bizalmas kommunikációját, amennyiben az érintett kommunikációt:

(i) jogi tanács kérése vagy nyújtása céljából hozták létre, vagy
(ii) fennálló vagy várt jogi eljárásban való felhasználás céljára hozták létre."

19.5 A 3. bekezdés korlátozást ír elő az olyan információk tekintetében is, amelyek magának az államnak a létérdekeit érintik. Ezzel kapcsolatban a bekezdés kimondja, hogy a szerződő államok nem kötelesek olyan információt szolgáltatni, amelynek a feltárása a közrendbe *(ordre public)* ütközne. Ez a korlátozás azonban csak szélsőséges esetben bírhat jelentőséggel. Ilyen eset lehet például, ha az adóvizsgálat hátterében politikai, rasszista vagy vallási üldözés áll a kérelmező államban. Érvényesíthető a korlátozás akkor is, ha az információ államtitoknak minősül, például olyan érzékeny információ, amely a titkosszolgálatok birtokában van, és annak felfedése ellentétben állna a megkeresett állam érdekeivel. Az egyezménybeli partnerek közötti információcsere kapcsán tehát ritkán merülnek fel a közrendet (*ordre public*) érintő kérdések.

4. bekezdés

19.6 A 4. bekezdés 2005-ben került beillesztésre, kifejezetten azért, hogy az abban az esetben érvényes, információcserére vonatkozó kötelezettséggel foglalkozzon, amelyben a megkeresett államnak nincs szüksége a kért információra a belső adózási céljaira. A 4. bekezdés beillesztéséig a cikk nem tartalmazta kifejezetten ezt a kötelezettséget, azonban egyértelműen jelen volt a tagországok gyakorlatában: a szerződő államok az egyezménybeli partner által kért információk összegyűjtéséhez gyakran felhasználták a törvényeik által a belső adók kivetése céljára biztosított különleges vizsgálati vagy nyomozati jogköröket, annak ellenére, hogy nekik maguknak nem volt szükségük erre az információra ebből a célból. Ez az elv a banki információkhoz való adózási célú hozzáférés fejlesztéséről szóló jelentésben is szerepel. [1]

19.7 A 4. bekezdés értelmében a szerződő államoknak igénybe kell venniük az információgyűjtő intézkedéseiket, akkor is, ha annak célja csak a másik szerződő állam tájékoztatása. Az „információgyűjtő intézkedések" kifejezés azokat a törvényeket, valamint közigazgatási és bírósági eljárásokat takarja, amelyek révén a szerződő állam be tudja szerezni és át tudja adni a kért információkat.

[1] OECD, Párizs, 2000 (a 21 *b)* bekezdésnél).

19.8 A 4. bekezdés második mondata világossá teszi, hogy a 4. bekezdésben foglalt kötelezettség a 3. bekezdésben foglalt korlátozások alá esik, de előírja azt is, hogy ezek a korlátozások nem szolgálhatnak a tájékoztatás megtagadásának alapjául, ha az ország törvényeiben vagy gyakorlatában szerepel a belső adóügyi érdekre vonatkozó követelmény. Így, jóllehet a megkeresett állam nem hivatkozhat a 3. bekezdésre, és nem érvelhet azzal, hogy a belső törvényei vagy gyakorlata alapján csak olyan információkat nyújt, amelyek a saját adózási céljait is szolgálják, megtagadhatja a tájékoztatás megadását például akkor, ha az információ átadása szakmai titok felfedésével járna.

19.9 Sok ország számára a 4. bekezdés és a belső törvényeik együttesen kellő alapot szolgáltatnak ahhoz, hogy az információgyűjtő intézkedéseik útján megszerezzék a kért információkat akkor is, ha saját adóügyi céljai szempontjából nem érdekeltek azokban. Más országok azonban az egyezményben kifejezetten világossá kívánhatják tenni, hogy a szerződő államoknak biztosítaniuk kell az illetékes hatóságaiknak az ehhez szükséges jogköröket. Azok a szerződő államok, amelyek pontosítani kívánják ezt a kérdést, a 4. bekezdést az alábbi szövegrésszel válthatják föl:

„4. Az 1. bekezdésben foglalt információcsere érvényesítése céljából mindegyik szerződő állam megteszi a szükséges intézkedéseket, ideértve a jogszabályok és szabályok alkotását, valamint közigazgatási intézkedéseket, annak biztosítására, hogy az illetékes hatósága a belső törvényei értelmében megfelelő jogkörrel rendelkezzen az információk megszerzésére az információcsere céljából, függetlenül attól, hogy az adott szerződő államnak a saját adózási céljaira szüksége van-e az adott információra.”

5. bekezdés

19.10 Az 1. bekezdés minden szerződő állam számára előírja minden típusú információ cseréjének kötelezettségét. Az 5. bekezdés célja annak megakadályozása, hogy a 3. bekezdésben foglalt korlátozásokat felhasználják a bankok, más pénzintézetek, részvényesi meghatalmazottak, ügynökök és bizalmi alapon eljáró személyek birtokában lévő információk, illetve a tulajdonlásra vonatkozó információk cseréjének megakadályozására. Jóllehet a 2005-ben beillesztett 5. bekezdés megváltoztatja a cikk felépítését, nem értelmezhető úgy, hogy a cikk korábbi változata nem engedélyezte az ilyen információk cseréjét. Az OECD-tagországok túlnyomó többsége a cikk korábbi változata alapján is cserélt ilyen információkat, és az 5. bekezdés beillesztése csupán a jelenlegi gyakorlatot tükrözi.

19.11 Az 5. bekezdés előírja, hogy a szerződő állam nem utasíthatja el az egyezménybeli partnernek történő tájékoztatás megadását pusztán azért, mert az információ egy bank vagy más hasonló pénzintézet birtokában van. Az 5. bekezdés így felülírja a 3. bekezdést annyiban, hogy egyébként a 3. bekezdés lehetővé tenné a megkeresett szerződő állam számára, hogy a tájékoztatás megadását a banktitokra hivatkozva megtagadja. Ennek a bekezdésnek a cikkbe történő beillesztése az ezen a területen jelentkező nemzetközi trendet tükrözi, amelyet az adóügyi információcserére vonatkozó modell megállapodás[1] is tükröz, és amelyet a banki információkhoz való adózási célú hozzáférés fejlesztéséről szóló jelentés ismertet.[2] A jelentésben foglaltaknak megfelelően a bankok és más pénzintézetek birtokában lévő információkhoz való hozzáférés történhet közvetlen eszközökkel, vagy közvetetten, bírósági vagy közigazgatási folyamat útján. A közvetett hozzáférési eljárás nem lehet olyan megterhelő és időigényes, hogy gátolja a banki információkhoz való hozzáférést.

19.12 Az 5. bekezdés előírja továbbá, hogy a szerződő állam nem tagadja meg a tájékoztatás megadását csupán azért, mert az információ egy megbízotti minőségben, illetve bizalmi alapon eljáró személy birtokában van. Ha például a szerződő államban törvény írná elő, hogy a bizalmi alapon eljáró személy birtokában lévő minden információ „szakmai titoknak" minősül csupán azért, mert ilyen személy birtokában van, az állam nem használhatja ezt a törvényt arra, hogy megtagadja a tájékoztatás megadását a másik szerződő államnak. Egy személy általában akkor jár el „bizalmi alapon", ha a vállalkozás, amelyet ügylet tárgyává tesz, vagy a pénz vagy vagyon, amelyet kezel, nem a sajátja, illetve nem a saját érdekeit szolgálja, hanem egy másik személyét, akivel a bizalmi alapon eljáró személy olyan kapcsolatban áll, amely egyrészt bizalmat, másrészt pedig jóhiszeműséget feltételez vagy tesz szükségessé – mint például egy vagyongondnok. A „megbízott" kifejezés jelentése igen széles: magában foglalja a vállalati szolgáltatások nyújtóinak minden formáját (pl. vállalatalapítási ügynökök, tröszt vállalatok, bejegyzett ügynökök, jogászok).

19.13 Végezetül, az 5. bekezdés rögzíti, hogy a szerződő állam nem tagadhatja meg a tájékoztatás megadását csupán azért, mert az egy személyben birtokolt tulajdonosi érdekeltségre vonatkozik, ideértve a vállalatokat és társulásokat, alapítványokat és hasonló szerveződéseket.

Az információ iránti kérés nem tagadható meg csupán azért, mert a bel-

[1] OECD, Párizs, 2000. Elérhető: *www.oecd.org/taxation*

[2] OECD, Párizs, 2000.

ső törvények vagy gyakorlat szakmai vagy egyéb titokként kezeli a tulajdonlásra vonatkozó információkat.

19.14 Az 5. bekezdés nem zárja ki, hogy szerződő állam a 3. bekezdésre hivatkozva megtagadja a valamely bank, pénzintézet, megbízotti minőségben, illetve bizalmi alapon eljáró személy birtokában lévő, illetve tulajdonosi érdekeltségre vonatkozó információ megadását. Ennek indoklása azonban nem alapulhat azon, hogy az adott személy bank, pénzintézet, megbízott, bizalmi alapon eljáró személy vagy részvényesi megbízott, illetve hogy az információ tulajdonosi érdekeltségre vonatkozik. Az ügyfél nevében eljáró jogi képviselő például megbízotti minőségben járhat el, azonban az ügyvédek és más meghatalmazott jogi képviselők ügyfeleikkel folytatott bizalmas kommunikációjának védelme a 3. bekezdés értelmében továbbra is alapul szolgálhat az információkérés megtagadására.

19.15 Az alábbi példa illusztrálja az 5. bekezdés alkalmazását:

a) Az *X* vállalat az *Y* leányvállalat többségi tulajdonosa; mindkét vállalatot az *A* állam törvényei szerint hozták létre. A *B* állam adóvizsgálatot folytat az *Y* vállalat *B* államban folytatott üzleti tevékenysége tárgyában. A vizsgálat során az *Y* vállalatban birtokolt közvetett és közvetlen tulajdon is fontossá válik, és a *B* állam megkéri az *A* államot, hogy adja át az *Y* vállalat tulajdonosi láncolatában szereplő minden személyre vonatkozó tulajdonosi információkat. Válaszában az *A* államnak az *X* és az *Y* vállalatra vonatkozó tulajdonosi információkat is meg kell adnia.

b) Egy az *A* államban adóköteles magánszemélynek bankszámlája van a *B* állambeli *B* bankban. Az *A* állam a magánszemély jövedelemadó-bevallását vizsgálja, és megkéri a *B* államot, hogy adja át *B* bank birtokában lévő bankszámla-jövedelemre és követelésekre vonatkozó információkat, hogy megállapíthassa, helyeztek-e el adózatlanul megkeresett jövedelmet a számlán. A *B* államnak meg kell adnia a kért banki információkat az *A* államnak.

A szövegmagyarázattal kapcsolatos észrevétel

20. [Törölve]

21. A 15.1 bekezdéssel kapcsolatban *Görögország* világossá kívánja tenni, hogy a görög alkotmány 28. pontja alapján a nemzetközi adóegyezmények alkalmazására a kölcsönösségi feltétel vonatkozik.

A 27. CIKK SZÖVEGMAGYARÁZATA AZ ADÓBEHAJTÁSRA VONATKOZÓ JOGSEGÉLYT ILLETŐEN

1. Ez a cikk azokat a szabályokat tartalmazza, amelyek szerint a szerződő államok[1] megállapodhatnak az adóbehajtás terén egymásnak történő segítségnyújtásban. Egyes államok belső törvényei vagy politikája tilthatja vagy korlátozhatja a segítségnyújtásnak ezt a formáját. Továbbá bizonyos esetekben az adminisztratív megfontolások esetleg nem indokolják vagy hasonlóképpen korlátozhatják a másik államnak való segítségnyújtást az adóbehajtásban. A tárgyalások folyamán ezért az egyes szerződő államoknak több tényező figyelembevételével kell eldönteniük, hogy kell-e a másik államnak segítséget nyújtani, és ha igen, milyen mértékben. Ezek a tényezők a következők:
   – a belső törvények álláspontja a más államok adóinak behajtásához való segítségnyújtást illetően;
   – hasonlóak-e a két állam adórendszerei, adóhatóságai és jogi szabványai, s ha igen, milyen mértékben, különösen, ami az adóalanyok alapvető jogainak védelmét illeti (például az adóalany időben és megfelelő formában történő értesítése a vele szemben fennálló követelésről; az adóalanynak az őt érintő információ titkosságához való joga; a fellebbezési jog; a vallomástétel, a meghallgatási jog, valamint a bizonyíték bemutatásának joga; jogosultság az adóalany választása szerinti jogi tanácsadó segítségére; tisztességes tárgyaláshoz való jog);
   – az adóbehajtásban nyújtott segítség kiegyensúlyozott, és kölcsönös előnnyel jár-e mindkét állam számára;
   – képes-e mindkét állam adóhatósága hatékonyan ilyen segítséget nyújtani;
   – a két állam közötti kereskedelmi és befektetési forgalom mértéke indokolja-e a segítségnyújtásnak ezt a formáját;
   – alkotmányossági vagy egyéb okokból szükséges-e korlátozni azokat az adókat, amelyekre a cikk vonatkozik?

[1] A 27. cikk szövegmagyarázata a segítséget kérő államra mindenütt „kérelmező államként”, míg arra az államra, amelytől a segítséget kérik, „megkeresett államként” utal.

A cikk csak akkor foglalandó az Egyezménybe, ha mindkét állam arra a következtetésre jut, hogy e tényezők alapján meg tudnak állapodni a segítségnyújtásban a másik állam által kivetett adók behajtását illetően.

2. A cikk átfogó behajtási jogsegélyről rendelkezik. Egyes államok esetleg ennél korlátozottabb behajtási segítségről kívánnak rendelkezni. Ez lehet az, amelyet általában képesek nyújtani, vagy az, amelyről egy konkrét egyezményben megállapodnak. Valamely állam például azokra az esetekre kívánhatja korlátozni a segítségnyújtást, amikor az Egyezmény kedvezményeit (például adócsökkentés abban az államban, ahol a jövedelem mint kamat keletkezik) arra nem jogosult személyek veszik igénybe. Azok az államok, amelyek ilyen korlátozott adóbehajtási segítségről kívánnak rendelkezni, kétoldalúan szabadon elfogadhatják a cikk egy módosított változatát, amely körülbelül így hangzik:

„27. cikk

Adóbehajtásra vonatkozó jogsegély

1. A Szerződő Államok olyan mértékben nyújtanak segítséget egymásnak az adók behajtásában, amely annak biztosításához szükséges, hogy az Egyezmény által adott mentességeket vagy csökkentett mértékű adókat ne vehessék igénybe az ilyen kedvezményekre nem jogosult személyek. A Szerződő Államok illetékes hatóságai kölcsönös megállapodás alapján rendezhetik e cikk alkalmazásának módját.
2. E cikk rendelkezései semmiképpen sem értelmezhetők úgy, hogy kötelezik a Szerződő Államot:
   a) olyan adminisztratív intézkedések meghozatalára, amelyek eltérnek az egyik vagy a másik Szerződő Állam jogszabályaitól vagy igazgatási gyakorlatától;
   b) olyan intézkedések meghozatalára, amelyek a közrendbe *(ordre public)* ütköznének."

1. bekezdés

3. Ez a bekezdés azt az elvet tartalmazza, hogy az egyik szerződő állam köteles segíteni a másik szerződő államot a neki járó adók beszedésében, feltéve, hogy a cikk feltételei teljesülnek. A 3. és a 4. bekezdés e segítségnyújtás két formáját határozza meg.

4. A bekezdés arról is rendelkezik, hogy a cikk szerinti segítségnyújtást az 1. és a 2. cikk nem korlátozza. Ezért az egyik szerződő államnak járó, bármely sze-

mély – legyen az valamely szerződő állam belföldi illetőségű személye vagy nem – tartozását képező költségvetési követelés beszedéséhez segítséget kell nyújtani. Egyes szerződő államok azonban esetleg azokra az adókra kívánhatják korlátozni a segítségnyújtást, amelyekkel a két állam belföldi illetőségű személyei tartoznak. Ezek az államok szabadon korlátozhatják a cikk hatályát az 1. cikkre való utalás kihagyásával a bekezdésből.

5. A 26. cikk az e cikk rendelkezései céljából történő információcserére vonatkozik. Az adóbehajtás segítése érdekében nyújtott információ titkossága ily módon biztosítva van.

6. Végül arról rendelkezik a bekezdés, hogy a szerződő államok illetékes hatóságai – kölcsönös megegyezés alapján – dönthetnek a cikk rendelkezései gyakorlati alkalmazásának részleteiről.

7. Az ilyen megállapodásnak elsősorban a 3. és 4. bekezdés szerinti kérelmet kísérő dokumentációval kell foglalkoznia. Általános gyakorlat abban megállapodni, hogy a segítségnyújtási kérelmet olyan dokumentációval kell kiegészíteni, amelyet a megkeresett állam törvényei előírnak, vagy amelyben a szerződő államok illetékes hatóságai megállapodtak, és amelyek a költségvetési követelés behajtására vagy fenntartására vonatkozó intézkedésekhez szükségesek. Az ilyen dokumentáció magában foglalhat például egy nyilatkozatot arról, hogy a költségvetési követelés végrehajtható, és azzal egy olyan személy tartozik, aki – a kérelmező állam törvényei szerint – nem tudja megakadályozni annak beszedését; vagy például a kérelmező államban végrehajtást engedélyező okmány hivatalos másolatát. A dokumentációnak a megkeresett állam nyelvére történő hivatalos fordítását szintén mellékelni kell. Arról is megállapodhatnak – ahol az indokolt –, hogy a kérelmező államban a végrehajtást engedélyező okmányt – indokolt esetben és összhangban a megkeresett állam hatályos rendelkezéseivel – a segítségnyújtási kérelem kézhezvétele után a lehető leghamarabb elfogadják, elismerik, kiegészítik vagy kicserélik egy olyan okmányra, amelyik lehetővé teszi az utóbbi államban való végrehajtást.

8. A megállapodásnak foglalkoznia kell azon költségek kérdésével is, amelyek a megkeresett államnál a 3. vagy a 4. bekezdés szerint benyújtott kérelem teljesítésekor felmerülnek. A költségvetési követelés behajtásával összefüggő költségeket általában az adósra terhelik, de meg kell határozni, hogy melyik állam viseli azokat a költségeket, amelyek nem hajthatók be az adóstól. Ebben a tekintetben úgy szokás rendelkezni, hogy az adott esetre vonatkozó megállapodás hiányában az egyik államnál a másik államnak való segítségnyújtás során felmerülő szokásos költségeket nem téríti meg a másik állam. Szokásos költségek

azok, amelyek a behajtáshoz közvetlenül és rendesen kapcsolódnak, vagyis azok, amelyek egy szokásos belföldi behajtási eljárásban is felmerülnének. A rendkívüli költségek vonatkozásban azonban úgy szokás rendelkezni, hogy azokat a kérelmező állam viseli, hacsak nem állapodnak meg kétoldalúan másképp. Ilyen költség például, ha a másik állam kérésére speciális eljárást alkalmaznak, vagy a kiegészítő szakértői, tolmácsolási, fordítási költség. Az államok többsége a bírósági vagy csődeljárási költségeket is rendkívüli költségeknek tekinti. A megállapodásnak meg kell határoznia a rendkívüli költségek jelentését, és a szerződő államoknak ajánlatos konzultációt folytatniuk minden olyan konkrét esetben, amikor valószínűsíthető a rendkívüli költségek felmerülése. Arról is meg kell állapodni, hogy mihelyt az egyik szerződő állam úgy érzi, hogy rendkívüli költségek adódhatnak, azonnal értesíti a másik szerződő államot, és jelzi az ilyen költségek becsült összegét, hogy a másik állam eldönthesse, szükségesek-e az ilyen kiadások. Természetesen a szerződő államok úgy is rendelkezhetnek, hogy a költségeket a leírtaktól eltérő módon osztják meg; erre akkor lehet például szükség, ha egy segítségnyújtási kérelmet a 7. bekezdés szerint felfüggesztenek vagy visszavonnak, vagy ha az adóbehajtási segítségnyújtással kapcsolatos költségekről már rendelkezik egy, a két államra érvényes másik jogi instrumentum.

9. Az illetékes hatóságok egyéb gyakorlati kérdésekkel is foglalkozhatnak a megállapodásban, mint például:
   – szükséges-e meghatározni egy időkorlátozást, amelynek lejárata után egy adott költségvetési követeléssel kapcsolatban már nem nyújtható be segítségnyújtási kérelem;
   – milyen árfolyamot kell alkalmazni, ha a költségvetési követelést más devizában hajtják be, mint amit a kérelmező állam használ;
   – milyen módon kell átutalni a kérelmező államnak a 3. bekezdés szerint benyújtott kérelem alapján behajtott összeget.

2. bekezdés

10. A 2. bekezdés meghatározza a „költségvetési követelés” kifejezést a cikk értelmezésében. A meghatározás a szerződő államok vagy azok közigazgatási egységei, illetve helyi hatóságai nevében kivetett adótartozás összegére vonatkozik, feltéve, hogy az érintett adó kivetése nem ellentétes az Egyezménnyel vagy a szerződő államok között érvényben lévő más megállapodással. Ide tartoznak a szóban forgó összeghez kapcsolódó kamatok, közigazgatási bírságok, valamint az összeg behajtásával vagy a követelés biztosításával kapcsolatos költségek is. Ezért a segítségnyújtás nem csak a 2. cikk értelmé-

ben általában az Egyezmény hatálya alá tartozó adókra korlátozódik, ahogy azt az 1. bekezdés megerősíti.

11. Egyes szerződő államok esetleg szívesebben korlátoznák a cikk alkalmazását a 2. cikk általános szabályai értelmében az Egyezmény hatálya alá tartozó adókra. Az így eljárni kívánó államoknak javasolható az 1. és a 2. bekezdés felváltása a következőkkel:

„1. A Szerződő Államok segítséget nyújtanak egymásnak a költségvetési követelések behajtásában. A segítségnyújtást az 1. cikk nem korlátozza. A Szerződő Államok illetékes hatóságai kölcsönös megállapodás útján rendezhetik e cikk alkalmazásának módját.

2. E cikk értelmezésében a „költségvetési követelés" kifejezés az Egyezmény hatálya alá tartozó adótartozások összegét, valamint az ilyen összeggel kapcsolatos kamatokat, közigazgatási bírságokat, a követelés behajtásával vagy biztosításával összefüggő költségeket jelenti."

12. Hasonlóképpen, egyes szerződő államok korlátozni kívánhatják a cikk rendelkezései alá tartozó adónemeket, vagy esetleg oly módon szeretnék tisztázni e rendelkezések alkalmazási körét, hogy a meghatározást kiegészítik az adók részletes listájával. Az így eljárni kívánó államok kétoldalúan szabadon alkalmazhatják a következő meghatározást:

„E cikk értelmezésében a „költségvetési követelés" kifejezés a Szerződő Államok által kivetett következő adótartozások összegét, valamint az ilyen összeggel kapcsolatos kamatokat, közigazgatási bírságokat, a behajtással vagy a követelés biztosításával összefüggő költségeket jelenti:

a) (A államban): .....

b) (B államban): ....."

13. Annak érdekében, hogy az illetékes hatóságok szabadon megoszthassák az információkat a cikk alkalmazása céljából, a szerződő államoknak célszerű gondoskodniuk a 26. cikk oly módon történő megfogalmazásáról, hogy az a cikk hatálya alá tartozó valamennyi adóval kapcsolatban lehetővé tegye az információcserét.

14. Az Egyezményben semmi sem tiltja a cikk rendelkezéseinek olyan költségvetési követelésekre való alkalmazását, amelyek az Egyezmény hatálybalépése előtt keletkeztek, amennyiben a követelésekkel kapcsolatos segítséget az Egyezmény hatálybalépése és a cikk rendelkezéseinek érvényessé válása után nyújtják. A szerződő államok azonban célszerűnek találhatják annak tisztázását, hogy a cikk rendelkezései milyen mértékben alkalmazandók az ilyen költségvetési követelésekre, különösen, amikor az Egyezmény hatálybalépéséről szóló rendelkezések azt írják elő, hogy az Egyezmény rendelkezései csak egy

bizonyos időtől kezdve keletkező vagy kivetett adókra érvényesek. A cikk alkalmazását az Egyezmény hatálybalépése után keletkező adókra korlátozni kívánó államok ezt is szabadon megtehetik kétoldalú tárgyalásaikon.

3. bekezdés

15. Ez a bekezdés a behajtási segély iránti igény benyújtásának feltételeit határozza meg. A költségvetési követelésnek a kérelmező állam törvényei szerint érvényesíthetőnek kell lennie, és az adósnak a kérdéses időpontban az adott állam törvényei alapján nem állhat módjában a behajtás megakadályozása. Ez a helyzet áll fenn akkor, ha a kérelmező állam a saját törvényei alapján jogosult a költségvetési követelést behajtani, és az összeggel tartozó személynek nincs joga közigazgatási vagy bírósági úton az ilyen behajtást megakadályozni.

16. Sok államban a költségvetési követelés akkor is behajtható, ha egy közigazgatási testülethez vagy bírósághoz benyújtható még fellebbezés a követelés érvényességére vagy összegére vonatkozóan. Ha azonban a megkeresett állam törvényei nem engedélyezik azt, hogy saját költségvetési követeléseit a folyamatban lévő fellebbezések ideje alatt behajtsa, akkor a bekezdés nem hatalmazza fel arra, hogy így járjon el a kérelmező állam olyan költségvetési követelései tekintetében, amelyekre érvényes fellebbezési jog van, még akkor sem, ha abban a másik államban ez nem gátolja a behajtást. Annak a fordulatnak, hogy „a másik állam a saját adójának érvényesítésére és behajtására vonatkozó törvényeinek rendelkezéseivel összhangban szedi be, úgy, mintha az adott költségvetési követelés annak a másik Államnak a saját költségvetési követelése lenne”, valójában az a hatása, hogy a megkeresett állam belső törvényét korlátozottan teszi alkalmazhatóvá a másik állam költségvetési követelésének behajtása tekintetében. Elképzelhető azonban, hogy sok állam lehetővé kívánja tenni a behajtási jogsegélyt, ha a kérelmező államban egy költségvetési követelés a fennálló fellebbezési jog ellenére is behajtható, még akkor is, ha a megkeresett állam saját törvényei tiltják az ilyen esetekben való behajtást. Az így eljárni kívánó államok a következőképpen módosíthatják a 3. bekezdést:

> „Amennyiben az egyik Szerződő Állam költségvetési követelése az érintett Állam törvényei szerint érvényesíthető, és az adós – az adott időben – az érintett Állam törvényei szerint nem akadályozhatja meg a követelés behajtását, akkor az adott költségvetési követelést – az érintett Állam illetékes hatóságainak kérésére – a másik Szerződő Állam illetékes hatósága behajtás céljából átveszi. Az ilyen költségvetési követelést a másik Állam a saját adójának érvényesítésére és behajtására vonatkozó törvényeinek rendelkezéseivel összhangban szedi be, úgy, mintha az adott költségvetési követelés annak a másik Államnak olyan követelése lenne, amely kielégíti

azokat a feltételeket, amelyek lehetővé tennék a másik Állam számára, hogy e bekezdés szerint kérelmet nyújtson be."

17. A 3. bekezdés azt is szabályozza, hogy a kérelmező állam költségvetési követelését a megkeresett állam miképpen hajtsa be. Az időkorlátozások és az elsőbbség kérdésének kivételével (lásd az 5. bekezdés szövegmagyarázatát) a megkeresett állam úgy köteles behajtani a kérelmező állam költségvetési követelését, mintha az a megkeresett állam saját költségvetési követelése lenne, még akkor is, ha – az adott időben – neki saját céljaira nincs szüksége arra, hogy az adott adóalany ellen behajtási eljárást indítson. Mint azt már említettük, „a saját adójának érvényesítésére és behajtására vonatkozó törvényeinek rendelkezéseivel összhangban" fordulat a behajtási segítségnyújtást olyan követelésekre korlátozza, amelyekre már nem áll fenn további fellebbezési jog, amennyiben a megkeresett állam belső törvényei szerint tilos az adott állam saját költségvetési követeléseinek behajtása ilyen jog fennállásakor.

18. Előfordulhat, hogy a kérelem olyan adóra vonatkozik, amelyik a megkeresett államban nem létezik. A kérelmező állam – ahol az indokolt – köteles feltüntetni a költségvetési követelés természetét, összetevőit, a követelés lejáratának dátumát, valamint azokat az eszközöket, amelyekből a követelés behajtható. Ezután a megkeresett állam azt az eljárást követi, amelyik a kérelmező állam adójához hasonló saját adójának követelésére alkalmazandó, vagy – ha nem létezik hasonló adó – bármely más megfelelő eljárást.

4. bekezdés

19. Az egyik szerződő állam behajtási jogának megóvása érdekében ez a bekezdés lehetővé teszi az adott állam számára, hogy felkérje a másik államot, hozzon a követelés biztosítására vonatkozó intézkedéseket akkor is, ha még nem kérhet segítséget annak behajtásához, például ha a költségvetési követelés még nem érvényesíthető, vagy ha az adósnak még jogában áll megakadályozni annak behajtását. Ezt a bekezdést csak az olyan államok közötti egyezményekbe célszerű bevenni, amelyek saját törvényeik szerint képesek a követelés biztosítására vonatkozó intézkedéseket hozni. Ezen túlmenően azok az államok, amelyek nem tekintik helyesnek, hogy követelés biztosításával kapcsolatos intézkedéseket hozzanak egy másik államnak járó adók tekintetében, dönthetnek úgy, hogy kihagyják ezt a bekezdést egyezményeikből, vagy korlátozzák annak hatályát. Egyes államokban a követelés biztosítására vonatkozó intézkedésekre „átmeneti intézkedésként" utalnak, így ezek az államok szabadon kiegészíthetik a bekezdést ezekkel a szavakkal, hogy tisztázzák annak hatályát saját terminológiájuk alapján.

20. A bekezdésben foglalt intézkedések egyik példája az eszközök lefoglalása vagy zárolása a jogerős ítélet megszületése előtt annak garantálására, hogy az eszközök még akkor is rendelkezésre álljanak, amikor a követelés behajthatóvá válik. A követelés biztosítására vonatkozó intézkedések meghozatalának feltételei államonként változhatnak, de a költségvetési követelés összegét minden esetben előre meg kell határozni, ha csak feltételesen vagy részlegesen is. Egy konkrét költségvetési követelés biztosítására csak akkor kérhető intézkedés, ha maga a kérelmező állam is jogosult ilyen intézkedéseket hozni az adott követeléssel kapcsolatban. (Lásd a 8. bekezdés szövegmagyarázatát.)

21. A követelés biztosítására vonatkozó intézkedés kérésekor a kérelmező állam mindig köteles jelezni, hogy milyen szakaszban van az adókivetés vagy -beszedés. A megkeresett államnak ezután mérlegelnie kell, hogy az adott esetben saját törvényei vagy közigazgatási gyakorlata megengednék-e a követelés biztosítására vonatkozó intézkedések meghozatalát.

5. bekezdés

22. Az 5. bekezdés arról rendelkezik, hogy a megkeresett államban érvényes időkorlátozások, amelyeken túl egy költségvetési követelés már nem érvényesíthető vagy nem hajtható be, nem vonatkoznak arra a költségvetési követelésre, amelyet illetően a másik állam a 3. vagy a 4. bekezdés értelemében kérelmet nyújtott be. Mivel a 3. bekezdés olyan költségvetési követeléseket érint, amelyek a kérelmező államban végrehajthatók, a 4. bekezdés pedig olyanokat, amelyekkel kapcsolatban a kérelmező állam a követelés biztosítására vonatkozó intézkedéseket hozhat, ebből az következik, hogy egyedül a kérelmező állam időkorlátozásai lehetnek érvényesek.

23. Így, amennyiben egy költségvetési követelés (3. bekezdés) a kérelmező államban még érvényesíthető, behajtható vagy a követelés biztosítására vonatkozó intézkedések meghozatalát vonja maga után (4. bekezdés), a megkeresett állam törvényei által előírt időkorlátozásokra való hivatkozással nem utasítható el az adott költségvetési követelésre a 3. vagy 4. bekezdés szerint benyújtott kérelem. Azok az államok, amelyek nem fogadják el saját belső időkorlátozásaik mellőzését, ennek megfelelően meg kell hogy változtassák az 5. bekezdést.

24. A szerződő államok megállapodhatnak abban, hogy bizonyos időszak után a költségvetési követelés behajtását érintő segítségnyújtási kötelezettség megszűnik. Ennek az időszaknak a végrehajtást engedélyező eredeti okmány dátumának napján kell kezdődnie. Egyes államok jogszabályai előírják a végrehajtási okmány megújítását; ilyenkor azon időszak kiszámításához, amelynek

a lejárta után megszűnik a segítségnyújtási kötelezettség, az eredeti okmány dátumát kell figyelembe venni.

25. Az 5. bekezdés arról is rendelkezik, hogy a megkeresett (első mondat) és a kérelmező (második mondat) államok azon szabályai, amelyek saját költségvetési követeléseiket az egyéb hitelezők követelései elé helyezik, nem alkalmazhatók az olyan költségvetési követelésekre, amelyekkel kapcsolatban a 3. vagy a 4. bekezdés szerint kérelmet nyújtottak be. A belső törvények gyakran tartalmaznak ilyen szabályokat annak biztosítására, hogy az adóhatóságok a lehető legteljesebb mértékben szedhessék be az adókat.

26. Az a rendelkezés, amely szerint a megkeresett állam elsőbbségi szabályai nem alkalmazhatók a másik állam olyan költségvetési követeléseire, amelyekkel kapcsolatban behajtási segítség iránti kérelmet nyújtottak be, annak ellenére érvényes, hogy a 3. és a 4. bekezdés szerint a megkeresett állam az ilyen követelést általában köteles úgy kezelni, mintha az saját költségvetési követelése lenne. Azok az államok, amelyek úgy kívánnak rendelkezni, hogy a másik állam költségvetési követeléseinek a saját költségvetési követeléseik elsőbbségével megegyező elsőbbséget kell biztosítani, szabadon megváltoztathatják a bekezdést a „sem pedig az átvevő Állam törvényei szerint érvényes, az adott költségvetési követelés jellegéből fakadó elsőbbségi szabályok" első mondatból való törlésével.

27. Az első mondat végén található „az adott költségvetési követelés jellegéből fakadó" szavak azt jelzik, hogy a megkeresett állam időkorlátozásai és elsőbbségi szabályai, amelyekre a bekezdés vonatkozik, csak konkrétan a meg nem fizetett adókat érintő időkorlátozásokat és elsőbbségi szabályokat jelentik. Így a bekezdés nem gátolja az olyan időkorlátozásokra vagy elsőbbségre vonatkozó általános szabályok alkalmazását, amelyek minden tartozásra kiterjednek (például olyan szabályok, amelyek egy követelésnek azért adnak elsőbbséget, mert az hamarabb keletkezett, vagy hamarabb jegyezték be, mint a másikat).

6. bekezdés

28. Ez a bekezdés azt biztosítja, hogy a megkeresett állam bíróságai és államigazgatási testületei a kérelmező állam költségvetési követelésének fennállását, érvényességét vagy összegét érintő jogi vagy adminisztratív kifogásokkal ne foglalkozzanak. Ily módon a megkeresett államban az említett kérdésekkel kapcsolatban nem folytatható le jogi vagy közigazgatási eljárás, például bírósági felülvizsgálati kérelem. E szabály fő célja annak kizárása, hogy a megkeresett állam államigazgatási vagy bírói testületeit olyan ügyekben való döntésre kérjék fel, hogy a másik állam belső törvényei szerint fennáll-e tartozás egy bizonyos összegben vagy annak egy része erejéig. Azok az államok, ame-

lyekben a szóban forgó bekezdés alkotmányos vagy jogi problémákat okozhat, kétoldalú tárgyalásaikon megváltoztathatják vagy elhagyhatják azt.

7. bekezdés

29. Ez a bekezdés azt írja elő, hogy ha a 3. vagy 4. bekezdés szerinti kérelem benyújtása után megszűnnek azok a feltételek, amelyek alapján a kérelmet benyújtották (például a költségvetési követelés már nem érvényesíthető a kérelmező államban), a kérelmező állam köteles haladéktalanul értesíteni a másik államot a helyzet megváltozásáról. Az ilyen értesítés kézhezvétele után a megkeresett állam kérheti a kérelmező államtól a kérelem felfüggesztését vagy visszavonását. Amennyiben a kérelmet felfüggesztik, a felfüggesztés addig marad érvényben, amíg a kérelmező állam nem tájékoztatja a másik államot arról, hogy a vonatkozó költségvetési követelést érintő kérelem benyújtásához szükséges feltételek ismét teljesülnek, illetve vissza nem vonja kérelmét.

8. bekezdés

30. A bekezdés bizonyos korlátozásokat tartalmaz a segítségnyújtási kérelmet fogadó államra rótt kötelezettségek tekintetében.

31. A megkeresett államnak jogában áll visszautasítani a segítségnyújtást a bekezdésben említett esetekben. Ha azonban mégis segítséget nyújt, akkor az a cikk keretein belül marad, és nem emelhető olyan kifogás, hogy az adott állam nem tartotta be a cikk rendelkezéseit.

32. Először is, a bekezdés tisztázza, hogy az e cikk szerinti kötelezettségek teljesítésekor az egyik szerződő állam nem köteles túlmenni saját vagy a másik állam belső szabályain és adminisztratív gyakorlatán. Ily módon, ha a kérelmező államnak nincs belső felhatalmazása követelés biztosításával kapcsolatos intézkedések meghozatalára, a megkeresett állam megtagadhatja az ilyen intézkedéseknek a kérelmező állam nevében történő meghozatalát. Hasonlóképpen, ha a megkeresett államban nincs engedélyezve az eszközök lefoglalása egy költségvetési követelés teljesítése végett, akkor az adott állam a cikk rendelkezései szerint a behajtásban való segítségnyújtása során nem köteles eszközöket lefoglalni. Alkalmazni kell azonban azokat az adminisztratív intézkedéseket, amelyek megengedettek a megkeresett állam adóinak behajtása céljából, még akkor is, ha azokhoz kizárólag a kérelmező államnak járó adók behajtásában való segítségnyújtás érdekében folyamodnak.

33. A cikk 5. bekezdése úgy rendelkezik, hogy a szerződő államok időkorlátozásai nem alkalmazandók az olyan költségvetési követelésre, amelynek tekintetében a másik állam segítséget kért. Az *a)* albekezdésnek nem célja ennek az

elvnek a felülbírálása. Ezért egy költségvetési követeléssel kapcsolatban való segítségnyújtás a megkeresett állam időbeli korlátozásának lejárta után nem tekinthető ezen állam vagy a másik szerződő állam törvényeitől vagy adminisztratív gyakorlatától való eltérésnek, amennyiben a követelésre vonatkozó időkorlátozás a kérelmező államban még nem járt le.

34. A *b)* albekezdés az olyan intézkedések végrehajtását korlátozza, amelyek ellentmondanak a közrendnek *(ordre public)*. Akárcsak a 26. cikknél (lásd a 26. cikk szövegmagyarázatának 19. bekezdését), az olyan segítség tekintetében is szükségesnek látszott korlátozások előírása, amely magának az államnak a létérdekeit érinti.

35. A *c)* albekezdés szerint egy szerződő állam nem köteles eleget tenni a kérésnek, ha a másik állam nem tett meg minden – törvényei és adminisztratív gyakorlata szerint rendelkezésére álló – ésszerű intézkedést a követelés beszedése, illetve biztosítása érdekében.

36. Végül, a *d)* albekezdés alapján a megkeresett állam gyakorlati szempontok miatt is visszautasíthatja a kérést, például akkor, ha a kérelmező állam költségvetési követelésének behajtásakor felmerülő költségek meghaladnák a költségvetési követelés összegét.

37. Egyes államok esetleg további korlátozással óhajthatják kiegészíteni a bekezdést – ahogyan az már az Európa Tanács és az OECD a kölcsönös adóügyi adminisztratív segítségnyújtásról szóló sokoldalú egyezményében látható –, amely lehetővé teszi egy állam számára a segítségnyújtás megtagadását, amennyiben úgy véli, hogy a kérelem tárgyát képező adókat az általánosan elfogadott adóztatási alapelvekkel ellentétesen vetették ki.

A 28. CIKK SZÖVEGMAGYARÁZATA A DIPLOMÁCIAI TESTÜLETEK ÉS KONZULÁTUSOK TAGJAIT ILLETŐEN

1. A rendelkezés célja annak biztosítása, hogy a diplomáciai testületek és konzulátusok tagjai a kettős adóztatási egyezmény rendelkezései szerint ne részesüljenek kevésbé kedvező elbánásban, mint amilyenre a nemzetközi jog vagy a külön nemzetközi egyezmények alapján jogosultak.

2. A kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmények rendelkezései és a nemzetközi jog általános szabályai vagy egy külön nemzetközi egyezmény által biztosított diplomáciai és konzuli kiváltságok egyidejű alkalmazása bizonyos esetekben az egyébként jogszerűen fizetendő adó mindkét szerződő államban való elengedéséhez vezethet. Példaképpen említhető, hogy egy *A* állam által *B* államban akkreditált diplomata, aki *A* állambeli forrásokból származó jogdíjra vagy osztalékra tesz szert, e jövedelem tekintetében – a nemzetközi törvények értelmében – nem adóköteles *B* államban, és emellett – a két állam közötti kétoldalú egyezmény rendelkezéseinek függvényében – mint *B* állam belföldi illetőségű személye jogosult lehet a jövedelemre *A* államban kivetett adó elengedésére vagy mérséklésére. A nem szándékolt adómentességek elkerülése érdekében a szerződő államok kétoldalúan szabadon elfogadhatnak egy kiegészítő rendelkezést, amely nagyjából így hangozhat:

   „Amennyiben a diplomáciai testületek és konzulátusok tagjainak a nemzetközi jog általános szabályai vagy külön nemzetközi egyezmények rendelkezései által biztosított adókiváltságok alapján a jövedelem vagy a vagyon a fogadó Államban nem adóköteles, az adóztatási jog a küldő államot illeti."

3. Sok OECD-tagország nemzeti törvényei olyan értelmű rendelkezéseket tartalmaznak, amelyek szerint a diplomáciai testületek és konzulátusok tagjait kiküldetésük ideje alatt adóztatás szempontjából a küldő állam belföldi illetőségű személyeinek kell tekinteni. Az olyan tagországok közötti kétoldalú kapcsolatokat tekintve, amelyeknek léteznek ilyen jellegű belső rendelkezései, egy további lépés tehető azáltal, hogy az Egyezménybe konkrét szabályokat foglalnak, amelyek – az Egyezmény alkalmazásában – a küldő államot nevezik ki a szerződő államok diplomáciai testületei és konzulátusai tagjainak illetőség szerinti államává. Az itt javasolt különös rendelkezés így fogalmazható meg:

   „Tekintet nélkül a 4. cikk rendelkezéseire, azt a magánszemélyt, aki az

egyik Szerződő Állam olyan diplomáciai testületének vagy konzulátusának tagja, amelyik a másik Szerződő Államban vagy egy harmadik Államban található, az Egyezmény alkalmazása céljából a küldő Állam belföldi illetőségű személyének kell tekintetni, ha

a) a nemzetközi jog szerint a fogadó Államban nem adóköteles az adott Államon kívül eső forrásokból származó jövedelem vagy az adott Államon kívül található vagyon után, és

b) a küldő Államban az ott belföldi illetőségű személyekkel egyforma adókötelezettségei vannak teljes jövedelme vagy vagyona tekintetében."

4. A 4. cikk 1. bekezdése értelmében az egyik szerződő államban harmadik állam által akkreditált diplomáciai testületek vagy konzulátusok tagjai nem tekintendők a fogadó állam belföldi illetőségű személyeinek, ha abban az államban csak korlátozottan adókötelesek. (Lásd a 4. cikk szövegmagyarázatának 8. bekezdését.) Ez a szempont az egyik szerződő államban létesített nemzetközi szervezetekre, illetőleg tisztviselőikre is helytálló, mivel általában azok, illetve ők is valamilyen adókiváltságban részesülnek a szervezetet létrehozó egyezmény vagy szerződés, vagy a szervezet és az alapítási helye szerinti állam közötti szerződés alapján. Azok a szerződő államok, amelyek egyértelműen kívánják rendezni ezt a kérdést vagy megakadályozni a nem kívánatos adómentességeket, a következő rendelkezéssel egészíthetik ki a cikket:

   „Az Egyezmény nem alkalmazandó az egyik Szerződő Államban jelen lévő nemzetközi szervezetekre, azok szerveire, tisztviselőire és egy harmadik Állam diplomáciai testületeinek és konzulátusainak olyan tagjaira, amelyeket egyik Szerződő Állam sem kezel belföldi illetőségűként a jövedelem- és a vagyonadó tekintetében."

   Ez azt jelenti, hogy az olyan nemzetközi szervezetek, azok szervei és tisztviselői, amelyek, illetve akik az egyik szerződő államban csak az ott található forrásokból származó jövedelem után adókötelesek, nem részesülhetnek az Egyezmény kedvezményeiből.

5. Bár a tiszteletbeli konzulok a cikk rendelkezései alapján semmiféle olyan kiváltságra nem tehetnek szert, amelyre a nemzetközi jog általános szabályai szerint nem lennének jogosultak (általában csak a tiszteletbeli konzulnál a küldő állam nevében felmerülő költségek megtérítésére kapott fizetések mentessége létezik), a szerződő államoknak kétoldalú egyezményeikben jogukban áll a tiszteletbeli konzulokat konkrétan kizárni a cikk alkalmazása alól.

A 29. CIKK SZÖVEGMAGYARÁZATA AZ EGYEZMÉNY TERÜLETI HATÁLYÁNAK KITERJESZTÉSÉT ILLETŐEN

1. Egyes kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmények meghatározzák a területi hatályt. Némelyik arról is rendelkezik, hogy rendelkezései kiterjeszthetők más területekre is, és meghatározza, hogy ez mikor és miképpen valósítható meg. Az ilyen jellegű rendelkezés azon államok számára különleges jelentőségű, amelyeknek tengerentúli területeik vannak, vagy más államok vagy területek nemzetközi kapcsolataiért felelősek, kiváltképpen mivel elismeri, hogy a kiterjesztés diplomáciai jegyzékváltással kivitelezhető. Akkor is fontos ez, amikor az Egyezmény rendelkezéseit valamely szerződő állam területének egy olyan részére kell kiterjeszteni, amely – különös rendelkezéssel – korábban ki volt rekesztve az Egyezmény alkalmazásából. A cikket, amely úgy rendelkezik, hogy a kiterjesztés az államok alkotmányos eljárásával összhangban lévő bármely más módon megvalósítható, oly módon fogalmaztuk meg, hogy az a kérdéses rendelkezés által érintett minden OECD-tagország számára elfogadható alkotmányossági szempontból. Az Egyezmény bármely államra vagy területre való kiterjesztésének egyetlen előfeltétele az, hogy azoknak az Egyezmény hatálya alá tartozó adókhoz jellegükben nagymértékben hasonló adókat kell kivetniük.
2. A cikk úgy rendelkezik, hogy az Egyezmény vagy teljes egészében, vagy a szükséges módosításokkal terjeszthető ki, továbbá hogy a kiterjesztés a szerződő államok által megállapított naptól és feltételekkel lép hatályba, s végül, hogy az Egyezmény felmondása automatikusan megszünteti annak alkalmazását bármely olyan államra vagy területre vonatkozóan, amelyre azt korábban kiterjesztették, hacsak a szerződő államok nem állapodnak meg másképp.

A 30. ÉS A 31. CIKK SZÖVEGMAGYARÁZATA AZ EGYEZMÉNY HATÁLYBALÉPÉSÉT ÉS FELMONDÁSÁT ILLETŐEN

1. Ezeket a hatálybalépésre, ratifikálásra és felmondásra vonatkozó rendelkezéseket kétoldalú egyezmények céljára fogalmaztuk meg, és megfelelnek a nemzetközi szerződésekben általában használt szabályoknak.

2. Egyes szerződő államoknak szükségük lehet egy kiegészítő rendelkezésre a 30. cikk első bekezdésében, feltüntetve, hogy mely hatóságoknak kell beleegyezésüket adniuk a ratifikáláshoz. Más szerződő államok úgy állapodhatnak meg, hogy a cikknek jeleznie kell, hogy az Egyezmény azon okmányok kicserélésével lép hatályba, amelyek igazolják, hogy mindkét állam befejezte a hatálybalépéshez szükséges eljárást.

3. A szerződő államok szabadon dönthetnek arról, hogy az Egyezmény a ratifikálási okmányok átadását követő bizonyos időszak elteltével lép hatályba, avagy annak igazolásakor, hogy mindkét állam befejezte a hatálybalépéshez szükséges eljárást.

4. Nincs rendelkezés arra az időpontra vonatkozóan, amikor az Egyezmény jogerőre emelkedik vagy elveszti hatályát, mivel az ilyen rendelkezések nagyban függenek az érintett szerződő államok belső törvényeitől. Egyes államok a tárgyévben, mások az előző évben befolyt jövedelemre vetnek ki adót, megint mások adóéve eltér a naptári évtől. Továbbá bizonyos egyezmények a forrásnál történő levonás útján kivetett adók tekintetében előírják az alkalmazás vagy a felmondás dátumát, amely különbözik a bevallás útján kivetett adókra vonatkozó időponttól.

5. Mivel előnyös, ha az Egyezmény legalább egy bizonyos ideig hatályban marad, a felmondásról szóló cikk előírja, hogy felmondási értesítés csak a kétoldalú egyezményekben meghatározandó bizonyos számú évet követően küldhető. A szerződő államok szabadon dönthetnek arról a legkorábbi évről, amelynek folyamán ilyen értesítés küldhető, de – ha így kívánják – megállapodhatnak arról is, hogy nem határoznak meg ilyen évet.

AZ OECD-N KÍVÜLI GAZDASÁGOK ÁLLÁSPONTJA AZ OECD MODELL ADÓEGYEZMÉNYÉT ILLETŐEN

BEVEZETÉS

1. Amikor az Adóügyi Bizottság 1991-ben elfogadta a folyamatosan változtatható modell adóegyezmény elméletét, arról is döntött, hogy – mivel a Modellegyezmény hatása jóval túlnyúlt az OECD-tagországokon – az OECD-n kívüli gazdaságok javaslatainak hasznosítása céljából nyitottabbá teszi a folyamatos frissítési folyamatot.

2. E döntés nyomán az Adóügyi Bizottság 1996-ban elhatározta, hogy évenkénti konferenciákat szervez, amelyek lehetővé teszik, hogy a tagországok és néhány OECD-n kívüli gazdaság szakértői megvitassák az adóegyezmények tárgyalásához, alkalmazásához és értelmezéséhez kapcsolódó kérdéseket. Felismerve, hogy az OECD-n kívüli gazdaságoktól csak akkor várható el, hogy részt vegyenek a Modellegyezmény továbbfejlesztésében, ha szabadon tehetnek ellenvetéseket annak tartalmát illetően, a Bizottság arról is döntött, hogy ezeknek az országoknak – akárcsak a tagországoknak – lehetőséget kell adni, hogy megjelöljék azokat a kérdéseket, amelyekben nem értenek egyet valamely cikk szövegével vagy a szövegmagyarázat valamely értelmezésével.

3. Ez vezetett ahhoz, hogy ezt a fejezetet, amely számos OECD-n kívüli gazdaság álláspontját teszi közzé a Modellegyezmény cikkeit és annak szövegmagyarázatait illetően, a Modellegyezménybe foglaljuk. Szándékunkban áll e dokumentumnak – csakúgy, mint a Modellegyezmény többi részének – rendszeres frissítése, hogy tükrözze a részt vevő gazdaságok nézeteiben bekövetkezett változásokat.

4. Ez a dokumentum a következő gazdaságok Modellegyezményről kialakított álláspontját tartalmazza:

Albánia	Argentína	Brazília
Bulgária	Dél-Afrikai Köztársaság	Egyesült Arab Emirátusok
Elefántcsontpart	Észtország	Fehéroroszország
Fülöp-szigetek	Gabon	Hongkong, Kína
Horvátország	India	Indonézia

Izrael	Kazahsztán	Kínai Népköztársaság
Kongói Demokratikus Köztársaság	Lettország	Litvánia
Malajzia	Marokkó	Oroszország
Örményország	Románia	Szerbia
Thaiföld	Tunézia	Ukrajna
Vietnám		

5. Noha ezek a gazdaságok általában egyetértenek a Modellegyezmény cikkeinek szövegezésével és a szövegmagyarázatban adott értelmezésükkel, minden egyes gazdaság esetében van néhány olyan kérdés, amellyel kapcsolatban nézetkülönbségek mutatkoznak. A Modellegyezmény egyes cikkeit illetően e részben bemutatott álláspontok jelzik, ha egy ország nem ért egyet a cikk szövegével, illetve a cikkre vonatkozó szövegmagyarázatban foglalt értelmezéssel.[1] Ahogy azt a tagországok észrevételeinél és fenntartásainál tettük, itt sem említjük meg azokat az eseteket, amikor egy gazdaság olyan rendelkezésekkel kívánja kiegészíteni valamely cikk szövegét, amelyek nem mondanak ellent annak – különösen, ha ezeket a rendelkezéseket a szövegmagyarázat javasolja alternatívaként –, illetve ha olyan értelmezést javasol, amelyik a szövegmagyarázattal nem ellentétes.

[1] Indonézia és a Kínai Népköztársaság egyértelműen kijelentik, hogy a más országokkal folytatott tárgyalásaik során nem köti őket az e részben szereplő álláspontjuk.

AZ 1. CIKKRE (SZEMÉLYI HATÁLY) ÉS ANNAK SZÖVEGMAGYARÁZATÁRA VONATKOZÓ ÁLLÁSPONTOK

A cikkre vonatkozó álláspontok

1. A *Fülöp-szigetek* fenntartja a jogát arra, hogy saját törvényeinek megfelelően adóztassa állampolgárait.
2. *Brazília* fenntartja a jogot, hogy az Egyezmény alkalmazását kiterjessze a személyi társaságokra, mivel jogszabályai szerint a személyi társaságok jogi személynek minősülnek.

A szövegmagyarázattal kapcsolatos álláspont

3. *Elefántcsontpart, Gabon, India, Marokkó* és *Tunézia* nem értenek egyet az 1. cikk szövegmagyarázatának 5. és a 6. bekezdésében foglalt értelmezéssel (valamint India esetében a 4. cikk szövegmagyarázatának 8.8 bekezdésében szereplő, annak megfelelő értelmezéssel), amely szerint, ha egy személyi társaságtól megtagadják valamely adóegyezmény kedvezményeit, akkor annak tagjai jogosultak az illetőségük szerinti állam által kötött adóegyezmény kedvezményeire. Úgy vélik, hogy ez csak bizonyos fokig lehetséges, akkor, ha a személyi társaság államával kötött egyezmény erre rendelkezéseket tartalmaz.

A 2. CIKKRE (AZ EGYEZMÉNY HATÁLYA ALÁ TARTOZÓ ADÓK) ÉS ANNAK SZÖVEGMAGYARÁZATÁRA VONATKOZÓ ÁLLÁSPONTOK

A cikkre vonatkozó álláspontok

1. bekezdés

1. *Fehéroroszország* fenntartja a jogot, hogy amikor az Egyezményben a „vagyon” és „ingó vagyon” kifejezések – amelyek belső törvényeiben nem léteznek – fordulnak elő, ezeket a „tulajdon”, illetve „az ingatlantulajdontól különböző tulajdon” megfogalmazásra cserélje.

2. *Brazília* fenntartja álláspontját az 1. bekezdésnek arra a részére vonatkozóan, amely kijelenti, hogy az Egyezményt a közigazgatási egységek és a helyi hatóságok adóira is alkalmazni kell, csakúgy, mint a bekezdés utolsó részével kapcsolatban, amely így szól: „...tekintet nélkül kivetésük módjára".

3. Mivel *Brazília* és *Indonézia* nem vet ki vagyonadót, fenntartják a jogot, hogy ilyenről ne tegyenek említést az 1. bekezdésben.

4. *Románia* fenntartja a jogot, hogy az Egyezmény hatályát kiterjessze a közigazgatási-területi egységek által kivetett adókra is.

5. A *Dél-afrikai Köztársaság* fenntartja álláspontját az 1. bekezdésnek arra a részére vonatkozóan, amely kijelenti, hogy az Egyezményt a helyi hatóságok adóira is alkalmazni kell.

2. bekezdés

6. *Brazília* egyezményeiben a jövedelemadónak azt a meghatározását kívánja használni, amely összhangban van alkotmányos törvényhozásával. Ennek megfelelően fenntartja a jogot, hogy egyezményeiből kihagyja a 2. bekezdést.

7. *Lettország, Litvánia, Örményország, Románia* és *Tunézia* azon a véleményen vannak, hogy „a vállalkozások által kifizetett összes bérre és fizetésre kivetett adók" nem tekinthetők jövedelemadónak, ezért fenntartják a jogot, hogy ezeket a szavakat kihagyják a 2. bekezdésből.

8. *Ukrajna* fenntartja álláspontját a 2. bekezdésnek arra a részére vonatkozóan, amely kijelenti, hogy az Egyezményt a tőkeérték-növekedés adójára is alkalmazni kell.

A 3. CIKKRE (ÁLTALÁNOS MEGHATÁROZÁSOK) ÉS ANNAK SZÖVEGMAGYARÁZATÁRA VONATKOZÓ ÁLLÁSPONTOK

A cikkre vonatkozó álláspontok

1. A „társaság" meghatározást illetően *Albánia* és *Fehéroroszország* fenntartják a jogot, hogy a „jogi személy" fogalmat – mivel az nem létezik belső törvényeikben – a „bármely olyan jogalany vagy entitás, amelyet az adóztatás szempontjából külön entitásként kezelnek" meghatározással cseréljék fel.

2. *Izrael* fenntartja a jogot, hogy a „személy" meghatározásába beleértse a trösztöt is.

3. A „nemzetiségű” [1] fogalom meghatározását illetően *Albánia, Oroszország* és *Románia* fenntartják a jogot, hogy a „nemzetiség” szót „állampolgárságra” cseréljék, mivel törvényeik szerint a „nemzetiség” kifejezés nem „állampolgárságot” jelent.

4. *Bulgária* fenntartja a jogot, hogy kétoldalú tárgyalásain javasolja a „vállalkozási nyereség” kifejezés meghatározásának felvételét, amely magában foglalja mind egy társaság, mind egy magányszemély olyan nyereségét, amely egy telephelyen keresztül folytatott üzleti tevékenységből származik. Ez a kiegészítés a 14. cikk törlésének eredménye, és lehetővé teszi, hogy a 7. cikket a vonatkozó bolgár jogszabályokkal összhangban a magánszemélyek jövedelmére alkalmazzák.

   4.1 *Brazília* fenntartja a jogot, hogy ne szerepeltesse a „vállalkozás” és az „üzlet” kifejezések meghatározását a 3. cikk 1. bekezdésében, mert fenntartja a jogot, hogy szerepeltessen egy az önálló szabad foglalkozás adózására vonatkozó cikket.

5. A „nemzetközi közlekedés” meghatározását illetőn *Bulgária* és *Horvátország* fenntartják a jogot, hogy a kétoldalú egyezményekben a meghatározás hatályát kiterjesszék a közúti és a vasúti szállításra is.

6. *Szerbia* fenntartja a jogot, hogy a kétoldalú egyezményekben a „nemzetközi közlekedés” meghatározását kiterjessze a közúti szállításra.

7. *Thaiföld* fenntartja a jogot, hogy a „személy” meghatározásába belefoglaljon minden olyan entitást, amely bármely szerződő állam hatályos adótörvényei szerint adóköteles egységnek minősül.

8. *India* fenntartja a jogot, hogy csak azokat az entitásokat foglalja bele a „személy” meghatározásába, amelyek a megfelelő szerződő államok hatályos adótörvényei szerint adóköteles egységnek minősülnek.

9. *India* fenntartja a jogot, hogy szerepeltesse az „adó” és az „adóév” meghatározását.

10. *Hongkong, Kína* fenntartja a jogot, hogy elhagyja az „egyik Szerződő Államban tényleges üzletvezetési hellyel rendelkező vállalkozás által üzemeltetett” fordulatot a „nemzetközi közlekedés” meghatározásából az 1. bekezdés *e)* albekezdésében.

11. *Hongkong, Kína* fenntartja az álláspontját az „állampolgár” 1. bekezdés *g)* albekezdésében szereplő meghatározásával kapcsolatban, mivel Hongkong, Kína

[1] A Modellegyezmény 3. cikk (1) g) pontjában a magyar változat a „national” kifejezést „állampolgár”-nak fordította. Ez a magyar szóhasználatban megfelelőbb, ugyanakkor a cikkre vonatkozó álláspontok ezen megjegyzés nélkül nem érthetőek. (A szakmai lektor megjegyzése)

nem szuverén állam. Az „állampolgár” kifejezésnek a 4., 19., 24. és 25. cikkben való előfordulásakor Hongkong, Kína fenntartja a jogot, hogy „lakhatási jog” és a „bejegyezve vagy létrehozva” elvén alapuló, alternatív rendelkezéseket alkalmazzon.

A 4. CIKKRE (BELFÖLDI ILLETŐSÉGŰ SZEMÉLY) ÉS ANNAK SZÖVEGMAGYARÁZATÁRA VONATKOZÓ ÁLLÁSPONTOK

A cikkre vonatkozó álláspontok

1. bekezdés

1. *Albánia, Észtország, Fehéroroszország, Indonézia, Lettország, Litvánia, Oroszország, Örményország, Thaiföld, Ukrajna* és *Vietnám* fenntartják a jogot, hogy az 1. bekezdésben felsorolt feltételek közé felvegyék a cégbejegyzés (Fehéroroszország és Vietnám esetében regisztráció) helyét vagy más hasonló kritériumot.

2. Az *Egyesült Arab Emirátusok* fenntartja a jogot, hogy kétoldalú egyezményeiben saját meghatározást alkalmazzon az illetőségre, és ne kövesse feltétlenül a 4. cikket.

   2.1 *Hongkong, Kína* fenntartja a jogot, hogy kétoldalú megállapodásaiban módosítsa a „belföldi illetőségű személy” meghatározását, mert nem szuverén állam, és területi alapon adóztat.

3. *Brazília* fenntartja a jogot, hogy egyezményeiből kihagyja az 1. bekezdés második mondatát, mivel a diplomaták jogállásáról saját törvényei rendelkeznek.

4. *India* és *Oroszország* fenntartják a jogot, hogy egyezményeikben módosítsák a cikket annak előírása végett, hogy a személyi társaságaikat jogi és adózási jellemzőik alapján az adott országbeli illetőségűnek kell tekinteni.

   4.1 *Elefántcsontpart, Gabon, Marokkó* és *Tunézia* nem értenek egyet azzal az általános elvvel, amely szerint, ha egy személyi társaság adótartozását az üzlettársak személyének jellemzői alapján határozzák meg, akkor az üzlettársak a személyi társaságon „keresztülfolyó” jövedelmük tekintetében jogosultak az illetőségük szerinti állam által kötött adóegyezmények kedvezményeire. Belső törvényeik alapján a személyi társaság minősül adókötelesnek akkor is, ha technikailag az adót az üzlettársaktól, illetve Marokkó esetében a vezető üzlettárstól szedik be; emiatt Elefánt-

csontpart, Gabon, Marokkó és Tunézia fenntartják a jogot, hogy adóegyezményeikben módosítsák ezt a cikket abból a célból, hogy a személyi társaságokat jogi és adózási jellemzőik alapján országukban belföldi illetőségűként kezeljék.

3. bekezdés

5. *Bulgária, Oroszország, Örményország, Thaiföld* és *Vietnám* fenntartják a jogot, hogy a 3. bekezdésben a cégbejegyzés (Vietnám esetében regisztráció) helyét alkalmazzák feltételként.

6. [Törölve]

7. *Izrael* fenntartja a jogot, hogy külön rendelkezést szerepeltessen azokra a trösztökre vonatkozóan, amelyek mindkét szerződő államban belföldi illetőségűek.

8. *India* és *Kazahsztán* fenntartják a jogot, hogy egy olyan rendelkezést szerepeltessenek, amely az illetőség szerinti ország meghatározását kölcsönös egyeztető eljárás keretébe utalja a kettős illetőségű személyek – kivéve a magánszemélyek – esetében, ha nem állapítható meg, hogy mely államban található a tényleges üzletvezetésük helye.

   8.1 *Bulgária* fenntartja a jogot, hogy egy olyan rendelkezéssel egészítse ki a cikket, amely az illetőség szerinti állam meghatározásakor a kettős illetőséggel bíró nem magánszemély és nem társaság személyek esetében a jogállás származtatásának államára hivatkozik, illetve – amennyiben ez az állam nem határozható meg – az illetőség meghatározását a kölcsönös egyeztető eljárás keretébe utalja, illetve ilyen egyeztetés hiányában megtagadja az Egyezmény által biztosított kedvezményeket a fenti személyektől.

A szövegmagyarázattal kapcsolatos álláspontok

2. bekezdés

9. *Vietnám* szerint a szövegmagyarázat 14. és 15. bekezdésében említett személyes és gazdasági kapcsolatokat külön kell választani, s az egyiknek elsőbbséget kell adni a másikkal szemben. Vietnám számára az Egyezmény értelmében vett illetőség szerinti ország meghatározása céljából a gazdasági kapcsolatok – különösképpen a munkaviszony gyakorlásának helye – a fontosabbak egy kettős illetőséggel bíró magánszemély tekintetében.

   9.1 *Gabon* szerint – mivel a szövegmagyarázat 13., 14. és 15. bekezdésében

használt „és gazdasági kapcsolatok” fordulat nem egyértelmű – e két kapcsolatfajtát meg kell különböztetni egymástól, és az egyik elsőbbséget kap a másikkal szemben. Ezért egy magánszemély illetőségének meghatározásakor a munkaviszony gyakorlása szerinti államnak elsőbbséget kell kapnia a személyes kapcsolatokkal szemben.

9.2 *Kazahsztán* fenntartja a jogot, hogy a *d)* albekezdést az alábbival váltsa föl: „d) ha a magánszemély státusa nem állapítható meg e bekezdés a)-c) albekezdései alapján, a szerződő államok illetékes hatóságai kölcsönös megállapodás útján rendezik a kérdést.”

9.3 *Indonézia* azon a véleményen van, hogy egy magánszemély kettős illetőségének megítélésekor a gazdasági kapcsolatok elsőbbséget élveznek a személyes kapcsolatokkal szemben.

3. bekezdés

10. *Argentína, Oroszország, Örményország, Ukrajna* és *Vietnám* értelmezésében a „tényleges üzletvezetés helye” a napi gyakorlati irányítást jelenti, függetlenül attól, hogy az adott helyen gyakorolnak-e meghatározó ellenőrzést.

11. *India* nem tartja magát a 24. bekezdésben szereplő értelmezéshez, mely szerint a tényleges üzletvezetés helye az a hely, ahol a teljes entitás üzleti tevékenységének folytatásához szükséges kulcsfontosságú irányítási és kereskedelmi döntések meghozatala lényegében történik. Azon az álláspontón van, hogy a tényleges üzletvezetés helyének meghatározásakor figyelembe kell venni az entitás fő és lényeges tevékenységének helyét is.

12. *Brazília* nem tartja magát a szövegmagyarázat 24. bekezdésében szereplő értelmezéshez, mert úgy véli, hogy az ilyen meghatározással a belső törvényeknek és a belső bírósági határozatoknak kell foglalkozniuk.

AZ 5. CIKKRE (TELEPHELY) ÉS ANNAK SZÖVEGMAGYARÁZATÁRA VONATKOZÓ ÁLLÁSPONTOK

A cikkre vonatkozó álláspontok

1. Tekintettel azokra a speciális kérdésekre, amelyek a Modellegyezmény rendelkezéseinek az egyik szerződő államban – a tengerfenék, annak talapzata és azok természeti kincseinek felderítésével és kiaknázásával kapcsolatban – végzett part menti tevékenységre való alkalmazásával függnek össze, *Lettország*

és *Litvánia* fenntartják a jogot, hogy az ilyen tevékenységekre vonatkozóan egy külön cikkben illesszenek rendelkezéseket az Egyezménybe.

2. bekezdés

2. *Argentína, Brazília,* az *Egyesült Arab Emirátusok, Elefántcsontpart,* a *Fülöp-szigetek, Gabon, Marokkó, Oroszország, Thaiföld* és *Tunézia* fenntartják a jogot, hogy a 2. bekezdésben a természeti kincsek „kiaknázása" mellett az ilyen források „feltárására" is utaljanak.

   2.1 *Indonézia* fenntartja a jogot, hogy a 2. bekezdést kiegészítse a természeti kincsek feltárásával és kiaknázásával, valamint a természeti kincsek feltárására és kiaknázására használt mélyfúró berendezéssel vagy munkahajóval.

3. *India* és *Indonézia* fenntartja a jogot, hogy a 2. bekezdést kiegészítse további albekezdésekkel, amelyek lefedik az értékesítési helyiséget, valamint a gazdaságot, ültetvényt, illetve más olyan helyet, ahol mezőgazdasági, erdészeti, ültetvényi vagy kapcsolódó tevékenységeket folytatnak.

4. *India, Indonézia*, *Thaiföld* és *Vietnám* fenntartják a jogot, hogy a 2. bekezdést kiegészítsék egy albekezdéssel, amely kiterjed egy mások számára tárolási szolgáltatásokat nyújtó személy raktárára is.

5. *Örményország* és *Ukrajna* fenntartják a jogot, hogy a 2. bekezdést kiegészítsék egy albekezdéssel, amely kiterjed a természeti kincsek feltárását szolgáló berendezésre vagy építményre, valamint a javak értékesítésére használt raktárra vagy más építményre is.

6. *Gabon* és *Vietnám* fenntartják a jogot, hogy a 2. bekezdést kiegészítsék egy albekezdéssel, amely kiterjed a természeti kincsek feltárását szolgáló felépítményre vagy berendezésre is.

   6.1 *Argentína, Elefántcsontpart* és *Gabon* arra is fenntartják a jogot, hogy a 2. bekezdést egy olyan albekezdéssel egészítsék ki, amely kiterjed a halászati tevékenység helyszíneire is.

   6.2 *Kazahsztán* fenntartja a jogot, hogy a 2. bekezdést kiegészítse egy további albekezdéssel, amely lefedi a bányákat, valamint a természeti kincsek feltárására szolgáló létesítményeket és építményeket.

3. bekezdés

7. *Argentína* fenntartja a 3. bekezdésre vonatkozó álláspontját, és úgy véli, hogy minden három hónapnál tovább fennálló építési területet, építési, összeszerelési vagy beszerelési munkálatot telephelynek kell tekinteni.

8. *Brazília, Örményország, Thaiföld* és *Vietnám* fenntartják a 3. bekezdésre vonatkozó álláspontjukat, és úgy vélik, hogy minden hat hónapnál tovább fennálló építési területet, építési, összeszerelési vagy beszerelési munkálatot telephelynek kell tekinteni.

9. *Albánia, Hongkong, Kína,* a *Kongói Demokratikus Köztársaság,* és *Litvánia* fenntartják a 3. bekezdésre vonatkozó álláspontjukat, és úgy vélik, hogy az építési területet, az építési, összeszerelési vagy beszerelési munkálatokat, illetőleg az az azokkal összefüggő bármely felügyeleti vagy tanácsadói tevékenységet telephelynek kell tekinteni, amennyiben az adott terület hat hónapnál hosszabb ideig áll fenn, illetve a munkálatok vagy tevékenységek hat hónapnál hosszabb ideig tartanak.

   9.1. *Szerbia* fenntartja a jogot, hogy bármely építési területet, építési, összeszerelési vagy beszerelési munkálatot, illetőleg az azokkal összefüggő bármely felügyeleti vagy tanácsadói tevékenységet csak akkor tekintsen telephelynek, ha az adott terület tizenkét hónapnál hosszabb ideig áll fenn, illetve a munkálatok vagy tevékenységek tizenkét hónapnál hosszabb ideig tartanak.

10. *Bulgária,* a *Dél-afrikai Köztársaság, Elefántcsontpart, Gabon,* a *Kínai Népköztársaság, Malajzia, Marokkó* és *Tunézia* fenntartják a jogot, hogy tárgyalásokon döntsenek arról az időtartamról, amelynek leteltével egy építési területet, építési, összeszerelési vagy beszerelési munkálatot a 3. bekezdés szerint telephelynek kell tekinteni.

11. *Argentína,* a *Dél-afrikai Köztársaság,* a *Kínai Népköztársaság, Malajzia, Thaiföld* és *Vietnám* fenntartják a jogot, hogy egy vállalkozást telephellyel rendelkezőként kezeljenek, amennyiben a vállalkozás a 3. bekezdés szerint telephelyet képező építési területtel, építési, összeszerelési vagy beszerelési munkálatokkal összefüggő felügyeleti tevékenységet végez (Malajzia esetében az ilyen telephelyre vonatkozó időtartam külön tárgyalások tárgya).

   11.1 *India* és *Indonézia* fenntartja a jogot, hogy az „építkezési vagy szerelési munkálatok helyszíne" kifejezést az „építkezési, szerelési vagy összeszerelési munkálatok helyszíne, illetve azzal kapcsolatos felügyeleti tevékenységek" kifejezésre cserélje, továbbá fenntartja a jogot, hogy tárgyalást folytasson arról, hogy mennyi ideig kell ezeknek fennállniuk ahhoz, hogy telephelynek minősüljenek.

12. *Argentína* fenntartja a jogot, hogy egy vállalkozást telephellyel rendelkezőként kezeljen, ha az munkavállalók vagy e célból szerződtetett más személyzet révén szolgáltatásokat nyújt – ideértve a tanácsadói szolgáltatásokat –, de csak akkor, ha az ilyen jellegű tevékenység (egyazon projekt vagy egy kap-

csolódó projekt keretében) három hónapnál hosszabb időszakon keresztül vagy együttesen három hónapnál hosszabbra nyúló időszakon keresztül tart az országban.

13. *Elefántcsontpart, Gabon, India, Indonézia, Marokkó* és *Tunézia* fenntartják a jogot, hogy egy vállalkozást telephellyel rendelkezőként kezeljenek, ha az munkavállalók vagy e célból szerződtetett más személyzet révén szolgáltatásokat nyújt – ideértve a tanácsadói szolgáltatásokat –, de csak akkor, ha az ilyen jellegű tevékenység egyazon projekt vagy egy kapcsolódó projekt keretében meghalad egy (tárgyalások tárgyát képező) időtartamot.

14. *Albánia,* a *Dél-afrikai Köztársaság, Hongkong, Kína, Litvánia, Örményország, Szerbia, Thaiföld* és *Vietnám* fenntartják a jogot, hogy egy vállalkozást telephellyel rendelkezőként kezeljenek, ha az munkavállalók vagy e célból szerződtetett más személyzet révén szolgáltatásokat nyújt – ideértve a tanácsadói szolgáltatásokat –, de csak akkor, ha az ilyen jellegű tevékenység (egyazon projekt vagy egy kapcsolódó projekt keretében – Örményország kivételével) bármely tizenkét hónapos időszakban hat hónapnál hosszabb időszakon vagy együttesen hat hónapnál hosszabbra nyúló időszakon keresztül tart az országban.

    14.1 A *Dél-afrikai Köztársaság, Elefántcsontpart, Gabon,* a *Kongói Demokratikus Köztársaság, Lettország, Marokkó* és *Tunézia* fenntartják a jogot, hogy bármely szakértői szolgáltatásokat vagy más független szakértői szolgáltatásokat nyújtó személyt telephellyel rendelkezőként kezeljenek, ha az adott személy bármely tizenkét hónapos időszakban együttesen 183 napot meghaladó időszakot vagy időszakokat tölt az érintett államban.

    14.2 *Bulgária* és *Észtország* fenntartják a jogot, hogy bármely szakértői vagy más szolgáltatásokat nyújtó független magánszemélyt az Egyezmény szempontjából telephellyel rendelkezőként kezeljenek, ha az adott személy bármely tizenkét hónapos időszakban együttesen 183 napot meghaladó időszakot vagy időszakokat tölt a másik államban.

    14.3 *Bulgária* fenntartja a jogot, hogy egy vállalkozást telephellyel rendelkezőként kezeljen, ha az munkavállalók vagy ilyen célból szerződtetett más személyzet révén szolgáltatásokat nyújt – ideértve a tanácsadói szolgáltatásokat –, ha az ilyen jellegű tevékenység (egyazon projekt vagy egy kapcsolódó projekt keretében) bármely tizenkét hónapos időszakban hat hónapnál hosszabb időszakon vagy együttesen hat hónapnál hosszabbra nyúló időszakon keresztül tart az országban.

    14.4 *Bulgária* és *Indonézia* fenntartják a jogot, hogy egy olyan rendelkezést illesszenek be, amely szerint akkor kell úgy tekinteni, hogy telephely lé-

tezik, ha egy mélyfúró berendezést vagy fúróhajót a megállapodottnál hosszabb időszakon keresztül használnak természeti kincsek feltárására.

14.5 *Indonézia,* az *Egyesült Arab Emirátusok* és *Vietnám* fenntartják a jogot, hogy megadóztassák a természeti kincsek feltárásával és kiaknázásával kapcsolatos tevékenységekből származó jövedelmet.

14.6 A *Dél-afrikai Köztársaság* fenntartja a jogot, hogy olyan rendelkezést illesszen be, amely telephelynek tekinti azt, ha egy vállalkozás hat hónapnál hosszabb ideig természeti kincsek feltárásához és kiaknázásához kapcsolódó tevékenységet folytat.

14.7 *Izrael* fenntartja a jogot, hogy olyan rendelkezést illesszen be, mely szerint egy a természeti kincsek feltárásához kapcsolódó tevékenységekhez használt létesítményt, mélyfúró berendezést vagy hajót a szerződő államban lévő telephelynek kell tekinteni, ha ezeket a tevékenységeket egy kétéves időszak során összességében 365 napon túl folytatnak az adott államban.

4. bekezdés

15. *Albánia, Argentína, Elefántcsontpart, Gabon, India, Indonézia, Malajzia, Marokkó, Oroszország, Örményország, Thaiföld, Tunézia, Ukrajna* és *Vietnám* fenntartják a 4. bekezdésre vonatkozó álláspontjukat, mivel úgy vélik, hogy a „szállítás" kifejezést törölni kellene az *a)* és *b)* albekezdésekből.

16. *Albánia, Argentína* és *Thaiföld* fenntartják az *f)* albekezdéssel kapcsolatos álláspontjukat.

16.1 [Törölve]

16.2 A *Kongói Demokratikus Köztársaság* fenntartja a 4. bekezdés *d), e)* és *f)* albekezdésére vonatkozó álláspontját.

5. bekezdés

17. *Albánia, Elefántcsontpart, Gabon, India, Indonézia, Marokkó, Oroszország, Örményország, Thaiföld, Tunézia, Ukrajna* és *Vietnám* fenntartják a jogot, hogy egy vállalkozást telephellyel rendelkezőként kezeljenek, ha egy, a vállalkozás nevében eljáró személy javakból vagy kereskedelmi árukból állandó készletet tart fenn az egyik szerződő államban, amelyből a vállalkozás nevében rendszeres szállításokat teljesít.

17.1 *India, Malajzia* és *Thaiföld* fenntartják a jogot, hogy az egyik szerződő állam vállalkozását a másik szerződő államban telephellyel rendelkező-

ként kezeljék, ha egy személy szokásosan megrendeléseket szerez abban a másik szerződő államban kizárólag vagy majdnem kizárólag e vállalkozás részére.

17.2 *Indonézia* fenntartja a jogot, hogy telephellyel rendelkezőként kezeljen egy vállalkozást, ha egy személy – kivéve egy független ügynök – a vállalkozás nevében eljárva a vállalkozáshoz tartozó javakat vagy árukat gyárt vagy dolgoz fel a vállalkozás részére.

6. bekezdés

18. *Albánia, Elefántcsontpart, Észtország, Gabon, Litvánia, Marokkó, Szerbia, Thaiföld, Tunézia* és *Vietnám* fenntartják a jogot, hogy világossá tegyék: nem tekintik független ügynöknek azt az ügynököt, aki/amelyik tevékenységét teljes egészében vagy majdnem teljes egészében egyetlen vállalkozás nevében folytatja.

19. *Elefántcsontpart, Gabon, India, Indonézia, Marokkó, Oroszország, Thaiföld, Tunézia* és *Vietnám* fenntartják a jogot annak előírására, hogy egy biztosítótársaságot – a viszontbiztosítás kivételével (kivéve India esetében) – a másik szerződő államban telephellyel rendelkezőként kell kezelni, ha annak területén biztosítási díjakat szed be, vagy ott felmerülő kockázatokat biztosít olyan személy révén, aki nem esik a 6. bekezdésben meghatározott független ügynök kategóriájába.

19.1 *India* fenntartja a jogot, hogy egyértelművé tegye, hogy az az ügynök, aki kizárólag vagy szinte kizárólag egyetlen vállalkozás nevében tevékenykedik, nem tekinthető független ügynöknek.

A szövegmagyarázattal kapcsolatos álláspontok

20. *India, Marokkó* és *Vietnám* nem értenek egyet a szövegmagyarázat 18. bekezdésében található „a tizenkét hónapos feltétel minden egyes területre vagy munkálatra vonatkozik” kitétellel. Úgy vélik, hogy ha egy kivitelező több egymást követő rövid időszakban üzemeltet területet vagy végez munkálatokat, az telephelyet hoz létre az érintett államban.

21. *Bulgária* és *Szerbia* az 5. cikk szövegmagyarázatának 33. bekezdését kiegészítenék azzal a véleményükkel, hogy az a személy, aki egy külföldi illetőségű személytől felhatalmazással rendelkezik a szerződés lényeges elemeinek tárgyalására – ha nem is feltétlenül a szerződés összes elemének részletes tárgyalására –, úgy tekinthető, hogy szerződéskötési jogosultságot gyakorol.

22. *Bulgária* nem tartja magát az 5. cikk szövegmagyarázatának 17. bekezdésében foglalt értelmezéshez, és azon a véleményen van, hogy a helyszíni tervezés és egy épület létesítésének felügyelete – ha azt egy másik személy végzi – nem tartozik a cikk 3. bekezdése alá, hacsak arról a felek kifejezetten nem rendelkeznek.

23. *Brazília* nem ért egyet az elektronikus kereskedelem 42.1–42.10 bekezdésekben megfogalmazott értelmezésével, különösen azért, mert jogszabályai a forrásadóztatás elvét írják elő.

24. *India* elengedhetetlennek tartja annak figyelembevételét, hogy – tekintet nélkül a 1.1. bekezdés harmadik mondatában foglaltakra – a modell új szövege, azaz a 14. cikk elhagyása az adószámítási módszereket illetően nem érinti a nemzeti rendszereket.

25. *India* és *Malajzia* nem értenek egyet az 5.3 bekezdésben (a bekezdés első részében) és az 5.4 bekezdésben (a bekezdés első részében) foglalt értelmezéssel; azon a nézeten vannak, hogy ezek a példák telephelynek is minősülhetnének.

26. *India* nem ért egyet a 8. bekezdésben foglalt értelmezéssel; azon a nézeten van, hogy bizonyos körülmények esetén a tárgyi vagy immateriális vagyon önmagában is a bérbeadó telephelyét képezheti.

27. *India* nem ért egyet a 10. bekezdésben foglalt értelmezéssel; azon a nézeten van, hogy bizonyos körülmények esetén az ICS eszközök önmagukban is a bérbeadó telephelyét képezhetik.

28. *India* nem tartja magát a 12. és a 42.25 bekezdésben foglalt, a cikk 2. bekezdésében szereplő példák felsorolására vonatkozó értelmezéssel; azon a nézeten van, hogy a példák mindig eleve telephelynek tekinthetők.

29. *India* nem ért egyet a 23. bekezdésben foglalt értelmezéssel; a tudományos kutatást nem szerepeltetné az előkészítő vagy kisegítő jelleget jelző tevékenységek példáinak felsorolásában.

30. *India* nem ért egyet a 25. bekezdésben foglalt értelmezéssel; azon a nézeten van, hogy ha egy vállalkozás létrehozott egy irodát (például egy kereskedelmi képviseleti irodát) egy országban, és az abban az irodában dolgozó munkavállalók lényeges mértékben részt vesznek a termékeknek vagy szolgáltatásoknak az adott országba történő behozatalára vonatkozó szerződések tárgyalásában, akkor az iroda a legtöbb esetben nem esik az 5. cikk 4. bekezdése alá. A munkavállalók akkor vesznek részt lényeges mértékben a tárgyalásokban, ha a szerződés nélkülözhetetlen részeit – például az áru típusát, minőségét és mennyiségét, valamint a szállítás időpontját és feltételeit – az iroda határozza meg. Ezek a tevékenységek a külföldi vállalkozás üzleti tevékenységének kü-

lönálló, elengedhetetlen részét képezik, nem pusztán előkészítő vagy kisegítő jellegűek.

31. *India* nem ért egyet a 33. bekezdésben foglalt értelmezéssel; azon a nézeten van, hogy bizonyos körülmények esetén pusztán az a tény, hogy egy személy jelen volt, vagy részt vett valamely államban a vállalkozás és egy ügyfél közötti tárgyalásokon, önmagában is elégséges lehet annak megállapításához, hogy az adott személy abban az államban a vállalkozás nevében történő szerződéskötési jogkört gyakorolt. Emellett India azon a nézeten van, hogy arról a személyről, akit felhatalmaztak a szerződés alapvető elemeinek, de nem feltétlenül a szerződés minden elemének és részletének a tárgyalására egy külföldi illetőségű személy nevében, elmondható, hogy szerződéskötési jogkört gyakorol.

32. *India* nem ért egyet a 42. bekezdésben foglalt értelmezéssel; azon a nézeten van, hogy amennyiben az egyik államban belföldi illetőségű vállalat (vállalkozás) egy multinacionális csoport tagja és terméket gyárt, vagy szolgáltatást nyújt az adott csoporthoz tartozó másik államban belföldi illetőségű vállalat (vállalkozás) nevében, akkor az első vállalat a második telephelyének minősülhet, feltéve, hogy az 5. cikk többi követelménye teljesül.

33. *India* nem ért egyet a 42.2 bekezdésben foglalt értelmezéssel; azon a nézeten van, hogy bizonyos körülmények esetén egy webhely is telephelyet képezhet.

34. *India* nem ért egyet a 42.3 bekezdésben foglalt értelmezéssel; azon a nézeten van, hogy a tényektől függően úgy tekinthető, hogy egy vállalkozás egy üzleti tevékenységi helyszínre tett szert azáltal, hogy a weboldalát egy adott helyen lévő adott kiszolgálón helyezik el.

35. *India* nem ért egyet a 42.14 és a 42.15 bekezdésben foglalt értelmezéssel, mely szerint egy szolgáltatási telephely csak akkor jön létre, ha a szolgáltatásokat a forrásállamban végzik. Azon a nézeten van, hogy a szolgáltatások nyújtása elégséges egy szolgáltatási telephely létrejöttéhez.

36. *India* nem ért egyet a 42.18 és 42.46 bekezdésben foglalt értelmezéssel; azon a nézeten van, hogy az adóztatási jog akkor is fennállhat egy országban, ha a szolgáltatásokat nem belföldi illetőségűek az adott államon kívülről nyújtják. Azon a nézeten van továbbá, hogy az áruértékesítésből származó nyereség adóztatására vonatkozó elv nem feltétlenül alkalmazható a szolgáltatások nyújtásából származó jövedelemre.

37. *India* nem ért egyet a 42.19 bekezdésben foglalt értelmezéssel, mely szerint csak a szolgáltatásokból származó nyereség adóztatható meg, és a kétoldalú egyezményekben szereplő rendelkezések, amelyek lehetővé teszik egy állam-

nak, hogy bizonyos szolgáltatásokért fizetett díjak bruttó összegét adóztassák meg, nem jelentik a szolgáltatások megadóztatásának megfelelő módját.

38. *India* nem ért egyet a 42.22 bekezdésben szereplő következtetésekkel, melyek szerint az adóztatás nem terjedhet ki az állam területén kívül teljesített szolgáltatásokra; az adózásnak csak az ezekből a szolgáltatásokból származó nyereségre kell vonatkoznia, nem az értük fizetett díjra; és hogy az adóztatáshoz az adott államban való jelenlét minimális szintje szükséges.

39. *India* nem ért egyet a 42.31 bekezdésben foglalt értelmezéssel; azon a nézeten van, hogy egy adott államban történő szolgáltatásnyújtáshoz nem nélkülözhetetlen magánszemély fizikai jelenléte abban az államban.

40. *India* nem ért egyet a 42.40 és a 42.43 bekezdésben foglalt értelmezéssel.

41. *India* nem ért egyet a 42.44 bekezdés 3. példájában foglalt, a ZCO adóztathatóságára vonatkozó értelmezéssel.

42. *Brazília* nem ért egyet a szolgáltatások adóztatására vonatkozó szövegmagyarázat 42.11-42.48 bekezdéseiben foglalt értelmezéssel, különösen a jogszabályaiban szereplő, a kifizetések forrásadóztatására vonatkozó elvekre való tekintettel.

43. *India* nem ért egyet az 5. cikk szövegmagyarázatának 5.5 bekezdésében foglalt értelmezéssel, mely szerint egy műholdnak a forrásországhoz tartozó űrben található vételi területe nem tekinthető telephelynek. India azon a nézeten van, hogy ilyen esetben a forrásállam nem csupán a vevőkört, hanem a műholdas adás vagy távközlési folyamat vételére szolgáló infrastruktúrát is biztosítja. India azon a nézeten van továbbá, hogy a műhold vételi területe egyaránt esik a nemzetközi és a nemzeti űrbe. A vételi terület helye rögzített, értékkel rendelkezik, és kereskedelmi célra hasznosítható. Ennek megfelelően úgy tekinthető, mint az üzleti tevékenység fix helyen lévő, a forrásországhoz tartozó űrben található helyszíne.

44. *India* nem ért egyet az 5. cikk szövegmagyarázatának 9.1 bekezdésében foglalt értelmezéssel, mivel úgy ítéli meg, hogy egy roaming hívás egy több részből álló folyamat, amelyhez a forrásállamban és a lakhely szerinti államokban található különböző berendezések együttes használata szükséges, és a 9.1 bekezdésben javasolt különbségtétel sem az 5. cikk megfogalmazásából nem következik, sem nem logikus.

45. *India* nem ért egyet az 5. cikk szövegmagyarázata 26.1 bekezdésének utolsó két mondatában foglalt értelmezéssel, mely szerint még a forrásállam felségterületén található, tenger alatti kábelek és csővezetékek sem tekinthetők egy vállalkozás telephelyének.

A 6. CIKKRE (INGATLANVAGYONBÓL SZÁRMAZÓ JÖVEDELEM) ÉS ANNAK SZÖVEGMAGYARÁZATÁRA VONATKOZÓ ÁLLÁSPONTOK

A cikkre vonatkozó álláspontok

1. bekezdés

1. *India és Indonézia* kétoldalú tárgyalások keretében kíván foglalkozni az „ideértve a mezőgazdaságból vagy erdőgazdálkodásból származó jövedelmet" fordulat szerepeltetésével.

2. bekezdés

2. *Fehéroroszország,* tekintve az „ingatlanvagyon" kifejezés saját törvényei szerinti jelentését, fenntartja a jogot e bekezdés második mondatának elhagyására.

   2.1. *Lettország* és *Litvánia* fenntartják a jogot, hogy az „ingatlanvagyon" kifejezés meghatározását kiegészítsék az ingatlanvagyon megszerzésére vonatkozó opciókkal vagy más hasonló jogokkal.

   2.2 *Észtország* fenntartja a jogot, hogy az „ingatlan" meghatározásába beleértse minden, ingatlanra vonatkozó követelés jogát, mert az ilyen követelés joga nem feltétlenül szerepel a kifejezés belső törvényei szerinti jelentésében.

3. *Litvánia* fenntartja a jogot, hogy az „ingatlanvagyon" kifejezésre megfogalmazott meghatározás második mondatát módosítsa annak érdekében, hogy egyértelművé tegye: a második mondat a belső törvények értelmezésének céljaira nem alkalmazható.

   3.1 *Marokkó* fenn kívánja tartani annak lehetőségét, hogy a részvényekből és jogokból származó jövedelemre – amelyet belső törvényei ingatlanvagyonból származó jövedelemnek tekintenek – saját törvényeinek rendelkezéseit alkalmazza.

3. bekezdés

4. *Lettország* és *Litvánia* fenntartják a jogot, hogy a 3. bekezdést kiegészítsék az ingatlanvagyon elidegenítéséből származó jövedelemre való hivatkozással.

5. *Lettország* és *Litvánia* arra is fenntartják a jogot, hogy adóztassák a belföldi illetőségű társaságok részvényeseinek az országban található és a társaság bir-

tokában lévő ingatlanvagyon közvetlen használatából, bérbeadásából vagy a haszonélvezeti jog bármilyen más formájú használatából származó jövedelmét, amennyiben ez a joguk a részvénytulajdonon vagy más társasági jogokon alapul.

A 7. CIKKRE (VÁLLALKOZÁSI NYERESÉG) ÉS ANNAK SZÖVEGMAGYARÁZATÁRA VONATKOZÓ ÁLLÁSPONTOK

A cikkre vonatkozó álláspontok

1. *Argentína, Brazília,* a *Dél-Afrikai Köztársaság, Indonézia, Lettország, Malajzia, Románia, Szerbia, Thaiföld* és *Hongkong, Kína* fenntartják a jogot, hogy az előző 7. cikket használják, azaz azt a változatot, amely közvetlenül a 2010. évi aktualizálást megelőzően szerepelt a Modellegyezményben, az erre az előző változatra vonatkozó álláspontjaik fenntartásával (lásd a későbbi mellékletet).

1.1 *India* fenntartja a jogot, hogy az előző 7. cikket használja, azaz azt a változatot, amely közvetlenül a 2010. évi aktualizálást megelőzően szerepelt a Modellegyezményben, az erre az előző változatra vonatkozó álláspontjai fenntartásával (lásd a későbbi mellékletet). Általánosságban nem ért egyet a nyereségnek a telephelyhez történő hozzárendelésére vonatkozó megközelítéssel, amelyet az átdolgozott cikk és annak szövegmagyarázata tükröz, valamint a más cikkek szövegmagyarázatában ennek következtében végrehajtott változtatásokkal (a 8. cikk szövegmagyarázatának 21. bekezdése, a 10. cikk szövegmagyarázatának 32.1 és 32.2 bekezdése, a 11. cikk szövegmagyarázatának 25.1 és 25.2 bekezdése, a 12. cikk szövegmagyarázatának 21.1 és 21.2 bekezdése, a 13. cikk szövegmagyarázatának 27.1 és 27.2 bekezdése, a 15. cikk szövegmagyarázatának 7.2 bekezdése, a 21. cikk szövegmagyarázatának 5.1 és 5.2 bekezdése, a 22. cikk szövegmagyarázatának 3.1 és 3.2 bekezdése, és a 24. cikk szövegmagyarázatának 40. bekezdésének *a)* albekezdése).

1.2 *Argentína és Indonézia* fenntartja a jogot, hogy az Egyezménybe olyan különös rendelkezést foglaljon, amely megengedi, hogy belső törvényeiket alkalmazzák a biztosító- és viszontbiztosító társaságok nyereségének adóztatására.

1.3 Jóllehet a *Kínai Népköztársaság* megérti és tiszteletben tartja az önálló és független vállalkozás elvét, amelyen a 7. cikk új változata alapul,

adóigazgatási kapacitása okán fenntartja a jogot, hogy a cikk korábbi változatát fogadja el, és hogy egyes esetekben egyszerűbb módszert használjon a telephelynek tulajdonítható nyereség kiszámításához.

2. *Malajzia, Thaiföld* és *Ukrajna* fenntartják a jogot, hogy a cikket egy új rendelkezéssel egészítsék ki. E szerint, ha az egyik szerződő állam illetékes hatóságának rendelkezésére álló információ nem elegendő a vállalkozás telephelyének tulajdonítandó nyereség meghatározásához, az illetékes hatóság alkalmazhatja az érintett vállalkozásra az adott állam adótörvényének rendelkezéseit, azzal a fenntartással, hogy a szóban forgó törvényt a rendelkezésére álló információ által megengedett mértékben, e cikk elveivel összhangban fogja alkalmazni.

   2.1 *Albánia, Argentína, Brazília, Elefántcsontpart, Gabon, Indonézia, Horvátország,* a *Kínai Népköztársaság, Malajzia, Marokkó, Oroszország, Szerbia, Thaiföld, Tunézia* és *Vietnám* fenntartják a jogot, hogy egyezményeikben az „önálló tevékenység” adóztatásával foglalkozó külön cikket tartsanak fenn. Ennek megfelelően fenntartással élnek a cikkek és a szövegmagyarázatok azon kapcsolódó módosításait illetően, amelyek a 14. cikk törlése miatt váltak szükségessé.

   2.2 *Bulgária* fenntartja a jogot kétoldalú tárgyalásain arra, hogy javasolja, a „nyereség” fogalmát „vállalkozási nyereségre” cseréljék ebben a cikkben, feltéve, hogy arra a 3. cikk meghatározást ad.

   2.3 *Tunézia* fenntartja a jogot, hogy – a korábbi 14. cikk alapján – kétoldalú tárgyalásain egy kiegészítő feltételt javasoljon az önálló tevékenység forrásállamban való, a fizetett díjazás (kétoldalú tárgyalásokon megállapítandó) összegén alapuló adóztatásához.

3. *Argentína, Marokkó* és *Thaiföld* fenntartja a jogot, hogy a telephely fellelhetősége szerinti államban adóztassák az adott telephelyen keresztül értékesített javakkal vagy kereskedelmi árukkal megegyező, illetve azokhoz hasonló javak vagy kereskedelmi áruk értékesítéséből származó vállalkozási nyereséget, illetőleg az adott államban végzett, az érintett telephely által folytatott tevékenységgel azonos vagy ahhoz hasonló üzleti tevékenységből származó nyereséget. Ezt a gyakorlatot csak a visszaélések elleni óvintézkedésként és nem általános – a telephely „vonzereje” – elvként fogják alkalmazni. Ily módon nem alkalmazzák a szabályt akkor, ha egy vállalkozás bizonyítja, hogy az értékesítést vagy a tevékenységet nem az Egyezmény által nyújtott kedvezmények igénybevétele céljából végezte.

   3.1 *Indonézia* fenntartja a jogot, hogy a telephely fellelhetősége szerinti államban adóztassa az adott telephelyen keresztül értékesített javakkal

vagy kereskedelmi árukkal megegyező, illetve azokhoz hasonló javak vagy kereskedelmi áruk értékesítéséből származó vállalkozási nyereséget, illetőleg az adott államban végzett, az érintett telephelyen keresztül folytatott tevékenységgel azonos vagy ahhoz hasonló üzleti tevékenységből származó nyereséget.

4. *Albánia* és *Vietnám* fenntartják a jogot, hogy a telephely fellelhetősége szerinti államban adóztassák az adott telephelyen keresztül értékesített javakkal vagy kereskedelmi árukkal megegyező, illetve azokhoz hasonló javak vagy kereskedelmi áruk értékesítéséből származó vállalkozási nyereséget, illetőleg az adott államban végzett, az érintett telephely által folytatott tevékenységgel azonos vagy ahhoz hasonló üzleti tevékenységből származó nyereséget.

   4.1 A *Fülöp-szigetek* és *Marokkó* fenntartják a jogot, hogy a tartózkodási idő és az állandóság alapfeltételét alkalmazzák annak megállapításához, hogy egy személyes szolgáltatásokat nyújtó magánszemély adóköteles-e.

   4.2 Az *Egyesült Arab Emirátusok* fenntartja a jogot, hogy az egyezményeibe egy különös rendelkezést illesszen be, amely lehetővé teszi, hogy a belső törvényei vonatkozzanak minden olyan tevékenységre, amely a természeti kincsek feltárásához, kitermeléséhez vagy kiaknázásához kapcsolódik, ideértve a kőolajipari tevékenységeket, valamint az ilyen tevékenységekhez kapcsolódó szolgáltatások nyújtását, amennyiben ezeket a tevékenységeket a területén végzik.

5. *Argentína* fenntartja a jogot annak kikötésére, hogy egy szerződő állam nem köteles jóváhagyni olyan külföldön felmerülő költségek levonását, amelyek – tekintettel a kisegítő szolgáltatások vezetői és irányítási költségeire vonatkozó, belső jogszabályaiban foglalt általános elvekre – ésszerűen nem rendelhetők hozzá a telephely által végzett tevékenységhez.

6. [Törölve.]

7. *Litvánia, Örményország* és *Szerbia* fenntartják a jogot, hogy a 2. bekezdést kiegészítsék annak pontosításával, hogy a szerződő állam által levonásként engedélyezett költségek csak olyan költségeket tartalmazhatnak, amelyek az adott állam belső törvényei értelmében is levonhatóak.

8. *Szerbia* fenntartja a jogot, hogy rögzítse: az esetleges helyesbítést csak akkor végzi el, ha azt indokoltnak tartja.

9. [Törölve.]

10. [Törölve.]

11. [Törölve.]

Észrevétel a szövegmagyarázattal kapcsolatban

12. *Argentína, Brazília, Indonézia, Lettország, Malajzia, Románia, Szerbia,* a *Dél-afrikai Köztársaság, Thaiföld és Hongkong, Kína* a 7. cikknek a 2010. évi aktualizálás előtti szövegét a kapcsolódó, ezen aktualizálás előtti szövegmagyarázat szerint értelmezi.

Melléklet

A 7. cikk és az ahhoz tartozó szövegmagyarázat előző változatára vonatkozó álláspontok

Az alábbiakban közöljük az OECD-n kívüli országoknak a 7. cikk és az ahhoz tartozó szövegmagyarázat 2010. július 22. előtti szövegére vonatkozó álláspontjait. A 7. cikkre és az ahhoz tartozó szövegmagyarázatra vonatkozó álláspontok előző változatát korábbi joghely-hivatkozás céljából közöljük, mivel a cikk korábbi változatát használó kétoldalú adóegyezmények alkalmazása és értelmezése tekintetében továbbra is érvényesek.

A cikkre vonatkozó álláspontok

1. *Argentína* és *Chile* fenntartják a jogot, hogy az Egyezménybe egy olyan különös rendelkezést foglaljanak, amely megengedi, hogy belső törvényeiket alkalmazzák a biztosító- és viszontbiztosító társaságok nyereségének adóztatására.
2. *Malajzia, Thaiföld* és *Ukrajna* fenntartják a jogot, hogy a cikket egy új rendelkezéssel egészítsék ki. E szerint, ha az egyik szerződő állam illetékes hatóságának rendelkezésére álló információ nem elegendő a vállalkozás telephelyének tulajdonítandó nyereség meghatározásához, az illetékes hatóság alkalmazhatja az érintett vállalkozásra az adott állam adótörvényének rendelkezéseit, azzal a fenntartással, hogy a szóban forgó törvényt a rendelkezésére álló információ által megengedett mértékben, e cikk elveivel összhangban fogja alkalmazni.

   2.1 *Albánia, Argentína, Brazília, Chile, Elefántcsontpart, Gabon, Horvátország, India,* a *Kínai Népköztársaság, Malajzia, Marokkó, Oroszország, Szerbia, Tunézia* és *Vietnám* fenntartják a jogot, hogy egyezményeikben az „önálló tevékenység” adóztatásával foglalkozó külön cikket tartsanak fenn. Ennek megfelelően fenntartással élnek a cikkek és a

szövegmagyarázatok azon kapcsolódó módosításait illetően, amelyek a 14. cikk törlése miatt váltak szükségessé.

2.2 *Bulgária* fenntartja a jogot kétoldalú tárgyalásain arra, hogy javasolja, a „nyereség" fogalmát „vállalkozási nyereségre" cseréljék ebben a cikkben, feltéve, hogy arra a 3. cikk meghatározást ad.

2.3 *Tunézia* fenntartja a jogot, hogy – a korábbi 14. cikk alapján – kétoldalú tárgyalásain egy kiegészítő feltételt javasoljon az önálló tevékenység forrásállamban való, a fizetett díjazás (kétoldalú tárgyalásokon megállapítandó) összegén alapuló adóztatásához.

1. és 2. bekezdés

3. *Argentína, Marokkó* és *Thaiföld* fenntartják a jogot, hogy a telephely fellelhetősége szerinti államban adóztassák az adott telephelyen keresztül értékesített javakkal vagy kereskedelmi árukkal megegyező, illetve azokhoz hasonló javak vagy kereskedelmi áruk értékesítéséből származó vállalkozási nyereséget, illetőleg az adott államban végzett, az érintett telephely által folytatott tevékenységgel azonos vagy ahhoz hasonló üzleti tevékenységből származó nyereséget. Ezt a gyakorlatot csak a visszaélések elleni óvintézkedésként és nem általános – a telephely „vonzereje" – elvként fogják alkalmazni. Ily módon nem alkalmazzák a szabályt akkor, ha egy vállalkozás bizonyítja, hogy az értékesítést vagy a tevékenységet nem az Egyezmény által nyújtott kedvezmények igénybevétele céljából végezte.

4. *Albánia* és *Vietnám* fenntartják a jogot, hogy a telephely fellelhetősége szerinti államban adóztassák az adott telephelyen keresztül értékesített javakkal vagy kereskedelmi árukkal megegyező, illetve azokhoz hasonló javak vagy kereskedelmi áruk értékesítéséből származó vállalkozási nyereséget, illetőleg az adott államban végzett, az érintett telephely által folytatott tevékenységgel azonos vagy ahhoz hasonló üzleti tevékenységből származó nyereséget.

4.1 A *Fülöp-szigetek* és *Marokkó* fenntartják a jogot, hogy a tartózkodási idő és az állandó bázis alapfeltételét alkalmazzák annak megállapításához, hogy egy személyes szolgáltatásokat nyújtó magánszemély adóköteles-e.

4.2 *Chile* és *India* fenntartja a jogot a 7. cikk megváltoztatására annak érdekében, hogy a cikk 1. és 2. bekezdésének alkalmazásakor a telephelynek fennállása alatt betudható bármely jövedelem vagy nyereség adóköteles legyen abban a szerződő államban, ahol a telephely található, még akkor is, ha a fizetéseket elhalasztják a telephely megszüntetéséig. Emellett India fenntartja a jogot, hogy ezt a szabályt alkalmazza a 11., 12., 13. és 21. cikk esetében is.

3. bekezdés

5. *Argentína,* tekintettel a kisegítő szolgáltatások vezetői és irányítási költségeire vonatkozó, belső jogszabályokban foglalt általános elvekre, a 3. bekezdést illetően fenntartja a jogot annak kikötésére, hogy egy szerződő állam nem köteles jóváhagyni olyan külföldön felmerülő költségek levonását, amelyek ésszerűen nem rendelhetők hozzá a telephely által végzett tevékenységhez.
6. *Brazília* fenntartja a 3. bekezdésben található „függetlenül attól, hogy a telephely fellelhetősége szerinti államban vagy máshol" megfogalmazással kapcsolatos álláspontját.
7. *India, Litvánia, Örményország* és *Szlovénia* fenntartják a jogot, hogy a 3. bekezdést ezzel a magyarázattal egészítsék ki: a valamely szerződő állam által levonni engedett költségek csak az adott állam belső törvényei szerint levonható költségeket foglalják magukban.
   7.1 *Észtország* és *Lettország* fenntartják a jogot, hogy a 3. bekezdést ezzel a magyarázattal egészítsék ki: a valamely szerződő állam által levonni engedett költségek csak olyan költségeket foglalhatnak magukban, amelyek levonhatóak lennének, ha a telephely az adott szerződő állam önálló vállalkozása lenne.
8. *Ukrajna* és *Vietnám* fenntartják a jogot, hogy a 3. bekezdést ezzel a magyarázattal egészítsék ki: a bekezdés a vállalkozásnál ténylegesen felmerülő költségekre vonatkozik (banki vállalkozásnál a kamat kivételével).

4. bekezdés

9. *Brazília* fenntartja a jogot, hogy ne alkalmazza a 4. bekezdést.

5. bekezdés

10. *Vietnám* fenntartja a jogot, hogy ne alkalmazza az 5. bekezdést.

6. bekezdés

11. *Brazília* fenntartja a jogot, hogy ne alkalmazza a 6. bekezdést.

Az előző szövegmagyarázatra vonatkozó álláspontok

12. *India* nem ért egyet a 25. bekezdésben foglalt értelmezéssel.

13. A szövegmagyarázat 41-50. bekezdését illetően *Chile* nem tartja magát a telephelynek tulajdonítható nyereség összegére vonatkozó szabályokkal kapcsolatban előírt konkrét módszerekhez; ezeket a belső törvényekben kell rögzíteni és a belső törvényeket kell követniük (ide nem értve a devizajogszabályokat).

A 8. CIKKRE (HAJÓZÁS, BELVÍZI SZÁLLÍTÁS ÉS LÉGI SZÁLLÍTÁS) ÉS ANNAK SZÖVEGMAGYARÁZATÁRA VONATKOZÓ ÁLLÁSPONTOK

A cikkre vonatkozó álláspontok

1. *Lettország, Litvánia* és *Örményország* fenntartják a jogot, hogy rendkívüli esetekben a telephelyszabályt alkalmazzák a hajók nemzetközi közlekedésben való üzemeltetéséből származó nyereségre.

1. bekezdés

2. A *Fülöp-szigetek* fenntartja a jogot, hogy a hajózásból és a légi szállításból származó nyereségnek a belső törvények szerinti adóztatását írja elő.

   2.1 *Indonézia* fenntartja a jogot, hogy lehetővé tegye a forrásállam számára a nemzetközi közlekedésben üzemeltetett hajókból származó nyereség megadóztatását, amennyiben az ilyen üzemeltetésből származó szállítási tevékenységek több mint alkalomszerűek, és bizonyos korlátozások alá esnek.

3. *Albánia* és *Bulgária* fenntartják a jogot, hogy megadóztassák az adott ország egy pontján ugyanannak az országnak egy másik pontjára való eljuttatás céljából felvett utasok és teheráru szállításából származó nyereséget.

4. A *Dél-afrikai Köztársaság* fenntartja a jogot, hogy az 1. bekezdésbe belefoglalja a konténerek bérbeadásából származó nyereséget is.

5. *Thaiföld* fenntartja a jogot, hogy a hajózásból származó nyereségnek a belső törvények szerinti adóztatását írja elő.

   5.1 *India* fenntartja a jogot, hogy a 8. cikk helyett a 12. cikket alkalmazza a csupasz (legénység és üzemanyag nélküli) hajóra vonatkozó időbérleti szerződés (charter) alapján való bérbeadásából származó nyereségre.

6. *Bulgária,* a *Dél-afrikai Köztársaság, Lettország* és *Ukrajna* fenntartják a jogot a cikknek egy olyan rendelkezéssel való kiegészítésére, amely szerint a hajók vagy a légi járművek csupasz hajó alapon való bérbeadásából – továbbá Bulgária, Lettország és Ukrajna esetében a konténerek bérbeadásából – származó nyereséget ugyanúgy kezeljék, mint az 1. bekezdés hatálya alá tartozó jövedelmet, amennyiben az ilyen nyereség a nemzetközi szállításhoz kapcsolódik.

   6.1 *Bulgária, a Dél-afrikai Köztársaság, Horvátország, Oroszország* fenntartják a jogot, hogy a kétoldalú egyezményekben a cikk hatályát kiterjesszék a közúti és a vasúti szállításra is.

   6.2 *Marokkó* fenntartja a jogot, hogy előírja a nemzetközi szállításban részt vevő vállalkozások konténerek bérbeadásából származó nyereségének adóztatását, ha a bérbeadás a cikk hatálya alá tartozó hajók vagy légi járművek nemzetközi üzemeltetéséhez kiegészítően vagy járulékosan kapcsolódik.

   6.3 *Szerbia* fenntartja a jogot, hogy a tárgyalásokon azt javasolja: a konténerek bérbeadását a nemzetközi hajózástól vagy légijármű-üzemeltetéstől különálló tevékenységnek tekintsék még akkor is, ha az közvetlenül kapcsolódó vagy járulékos tevékenység, következésképpen kivonják e cikk hatálya alól.

   6.4 *Szerbia* fenntartja a jogot, hogy a kétoldalú egyezményekben a cikk hatályát kiterjessze a közúti szállításra.

   6.5 *Vietnám* fenntartja a jogot, hogy előírja a nemzetközi közlekedésből származó jövedelemre vonatkozó adóztatási jog 50-50 százalékban való megosztását.

   6.6 Az *Egyesült Arab Emirátusok* fenntartja a jogot, hogy kétoldalú egyezményeiben olyan rendelkezést szerepeltessen, amely megerősíti, hogy a más vállalkozások nevében történő jegyértékesítésből származó jövedelem, a harmadik felek részére értékesített műszaki szolgáltatásokból származó jövedelem, valamint a banki betétekből és más befektetésekből, így kötvényekből, részvényekből és más kötelezvényekből származó jövedelem a 8. cikk hatálya alá tartozik, feltéve, hogy az ilyen jövedelem a nemzetközi közlekedésben részt vevő légiközlekedési vállalkozások működése szempontjából véletlenszerű.

2. bekezdés

7. *Albánia, Argentína, Brazília,* a *Dél-afrikai Köztársaság, Észtország, Gabon, Hongkong, Kína, India, Lettország,* a *Kínai Népköztársaság* és *Malajzia* fenntartják a jogot, hogy a kétoldalú egyezményekben a cikk hatályát ne ter-

jesszék ki a belvízi szállításra, és ennek megfelelően szabadon módosítsák a 13., 15. és 22. cikk 3. bekezdését.

A szövegmagyarázattal kapcsolatos álláspontok

8. *Vietnám* nem ért egyet a szövegmagyarázat 5. bekezdésében foglalt értelmezéssel.
9. *Vietnám* nem ért egyet a konténerek alkalmi bérbeadásának a szövegmagyarázat 10. bekezdésében foglalt értelmezésével.
10. *Brazília, India* és *Malajzia* fenntartják a cikknek a kiegészítő tevékenységekre történő alkalmazására vonatkozó álláspontjukat (lásd a 4-10.1 bekezdéseket).

A 9. CIKKRE (KAPCSOLT VÁLLALKOZÁSOK) ÉS ANNAK SZÖVEGMAGYARÁZATÁRA VONATKOZÓ ÁLLÁSPONTOK

A cikkre vonatkozó álláspont

1. *Brazília, Oroszország, Thaiföld* és *Vietnám* fenntartják a jogot, hogy egyezményeikből kihagyják a 2. bekezdést.
2. *Bulgária,* a *Dél-afrikai Köztársaság, Litvánia* és *Oroszország* fenntartják a jogot, hogy egyezményeikben a 2. bekezdés első mondatában a „ki kell igazítania" kifejezést a „kiigazíthatja" szóra cseréljék.
3. *Malajzia* és *Szerbia* fenntartják a jogot a 2. bekezdésben annak kikötésére, hogy viszonossági alapon helyesbítést végezzenek, amennyiben azt indokoltnak tartják.
4. *Elefántcsontpart, Marokkó* és *Tunézia* fenntartják a jogot, hogy egyezményeikből kihagyják a 2. bekezdést, kivéve, ha a helyesbítési kötelezettség csalás, szándékos mulasztás vagy hanyagság esetén érvényét veszti. Ilyenkor Tunézia fenntartja a jogot, hogy a helyesbítést azokra az időszakokra korlátozza, amelyek belső jogszabályai alapján nem évülnek el.
5. *Izrael* fenntartja a jogát egy olyan rendelkezés beillesztésére, amely szerint az arra a nyereségre kivetett adó összegére vonatkozó megfelelő helyesbítést a szerződő államok belső jogszabályai által előírt határidőktől vagy egyéb eljárási korlátozásoktól függetlenül érvényesíteni kell, kivéve az ilyen megállapodáshoz kapcsolódó követelésekre vonatkozó korlátozásokat.

A 10. CIKKRE (OSZTALÉK) ÉS ANNAK SZÖVEGMAGYARÁZATÁRA VONATKOZÓ ÁLLÁSPONTOK

A cikkre vonatkozó álláspontok

1. *Argentína* és *Thaiföld* fenntartják a jogot, hogy az *a)* albekezdésben említett esetben 10 százalékos forrásadót vessenek ki.
2. [Törölve]
3. *Bulgária, Észtország, India, Lettország, Litvánia, Oroszország* és *Szerbia* fenntartják a jogot, hogy kihagyják azt az előírást, amely arra kötelezi az illetékes hatóságokat, hogy kölcsönös egyeztető eljárás útján állapodjanak meg a 2. bekezdés alkalmazásának módjáról.
4. *Izrael* fenntartja a 2. bekezdésben előírt kulcsokat illető álláspontját.
5. *Románia* fenntartja a jogot, hogy az ebben a bekezdésben említett minden osztalékot – megállapodás tárgyát képező – egységes kulccsal adóztasson.
6. A *Dél-afrikai Köztársaság, Elefántcsontpart, Gabon, Marokkó, Oroszország* és *Tunézia* fenntartják a 2. bekezdésben foglalt adókulcsokra és az *a)* albekezdésben foglalt minimális tulajdonosi részesedésre vonatkozó álláspontjukat.
7. *Szerbia* és *Vietnám* fenntartják a jogot, hogy a 2. bekezdésben említett minden osztalékot minimum 10 százalékos egységes kulccsal adóztassanak.

   7.1 *Lettország* fenntartja a jogot, hogy a minimális részesedés mértékét 10 százalékra csökkentse az *a)* alkbekezdésben, és a *b)* albekezdésben említett esetben 10 százalékos forrásadót vessen ki.

   7.2 *India* fenntartja a jogot, hogy az adókulcsot kétoldalú tárgyalásokon rögzítse.

3. bekezdés

8. *Argentína, Oroszország* és *Tunézia* fenntartják a jogot, hogy egy olyan rendelkezést illesszenek a cikkbe, amely lehetővé teszi számukra a belső törvényeikben előírt alultőkésítettségi szabályok alkalmazását az Egyezmény bármely más rendelkezése ellenére.
9. Mivel jogszabályaik nem rendelkeznek olyan fogalmakról, mint a „szavazati jogot nem biztosító” részvények, valamint a „szavazati jogot nem biztosító” jogok, bányarészvények és alapítói részvények, *Albánia, Bulgária,*

Fehéroroszország, Örményország és *Szerbia* fenntartják a jogot, hogy azokat kihagyják a 3. bekezdésből.

10. *Bulgária, Észtország, Lettország* és *Litvánia* fenntartják a jogot, hogy a 3. bekezdésben az „egyéb társasági jogokból származó jövedelem" kifejezést a „egyéb jogokból származó jövedelem" megfogalmazással váltsák fel.

    10.1 *Marokkó* fenntartja a jogot, hogy bővítse az osztalék 3. bekezdésben szereplő meghatározását az „és egyéb összegyűjtött jövedelem" szavak beillesztésével a „továbbá az egyéb társasági jogokból származó olyan jövedelem" szöveg után, az „amelyik adózási szempontból a … jövedelemmel azonos elbírálás alá esik…" szavak előtt.

    10.2 *India* fenntartja a jogot, hogy módosítsa az „osztalék" szó meghatározását.

    10.3 *Izrael* fenntartja a jogot, hogy az osztalék 3. bekezdésben szereplő meghatározásából kizárja az izraeli illetőségű ingatlanbefektetési trösztök kifizetéseit, és azokat a belső törvényei szerint adóztassa meg.

5. bekezdés

11. *Argentína, Kazahsztán, Marokkó, Oroszország* és *Tunézia* fenntartják a jogot a fiók-nyereségadó *(branch tax)* alkalmazására.

12. *Brazília* fenntartja a jogot, hogy a telephelyek nyereségére forrásadót vessen ki ugyanazzal a kulccsal, mint a 2. bekezdésben előírt adókulcs, mivel a brazil jövedelemadó-rendszerben ez a hagyományos szabály.

13. *Thaiföld* fenntartja a jogot, hogy a 2. bekezdés *a)* albekezdésében foglaltnak megfelelő kulccsal adóztassa a nyereség telephelyek általi felosztását.

14. *Indonézia* fenntartja a jogot, hogy fiók-nyereségadót alkalmazzon, mely fiók-nyereségadó azonban nem érinti az olajjal és gázzal kapcsolatos termelésmegosztási szerződések, illetve az egyéb bányászati ágazatokra vonatkozó szerződések rendelkezéseit.

A szövegmagyarázatra vonatkozó álláspont

15. *India* nem tartja magát a 24. bekezdésben foglalt értelmezéshez. A belső törvények értelmében bizonyos kifizetések eredményfelosztásnak minősülnek, és így beletartoznak az osztalék meghatározásába.

A 11. CIKKRE (KAMAT) ÉS ANNAK SZÖVEGMAGYARÁZATÁRA VONATKOZÓ ÁLLÁSPONTOK

A cikkre vonatkozó álláspontok

1. *Bulgária* és *Ukrajna* fenntartják a jogot, hogy kizárják a cikk hatálya alól azt a kamatot, amely olyan követelésre vonatkozik, amelynek keletkeztetésével vagy engedményezésével bármelyik érintett személy fő célja vagy egyik fő célja az volt, hogy kihasználja e cikk előnyeit, és nem jóhiszemű kereskedelmi okok vezérelték.

2. bekezdés

2. *Argentína, Brazília, Elefántcsontpart,* a *Fülöp-szigetek, India, Izrael, Románia, Thaiföld* és *Ukrajna* fenntartják a 2. bekezdésben előírt adókulcsra vonatkozó álláspontjukat.
3. *Brazília* fenntartja a jogot, hogy egyezményeit egy olyan bekezdéssel egészítse ki, amely az egyik szerződő állam kormányának, valamely közigazgatási egységének vagy helyi hatóságának, illetve a teljes mértékben a szóban forgó kormány tulajdonát képező ügynökségnek (ideértve a pénzintézeteket) fizetett kamattal foglalkozik, kijelentve, hogy az ilyen kamat csak a hitelező illetősége szerinti államban adóztatható. Ha azonban a kamatot az egyik szerződő állam kormánya, valamely közigazgatási egysége vagy helyi hatósága, illetve a teljes mértékben az említett kormány tulajdonát képező ügynökség (ideértve a pénzintézeteket) fizeti, akkor az ilyen kamat kizárólag ebben a szerződő államban (azaz a forrásállamban) adóztatható.
4. *Bulgária, Észtország, India, Lettország, Litvánia, Oroszország* és *Szerbia* fenntartják a jogot, hogy kihagyják azt az előírást, amely arra kötelezi az illetékes hatóságokat, hogy kölcsönös egyeztető eljárás útján állapodjanak meg a 2. bekezdés alkalmazásának módjáról.

3. bekezdés

5. *Brazília, Thaiföld* és *Ukrajna* fenntartják a jogot, hogy e cikk alkalmazása céljából – összhangban belső törvényeikkel – a késedelmes fizetésért felszámolt büntetési díjat kamatnak tekintsék.
6. *Malajzia* fenntartja jogot, hogy a prémiumokat és díjakat – saját törvényeivel összhangban – kihagyja a kamat fogalomköréből.

7. *Brazília* és *Thaiföld* fenntartják a jogot, hogy a jövedelem keletkezése szerinti szerződő állam adótörvényei alapján a kölcsönadott pénzből származó jövedelemmel összekapcsolódó minden más jövedelmet kamatnak tekintsenek.

   7.1 *Észtország, Lettország, Litvánia, Marokkó* és *Tunézia* fenntartják a jogot, hogy módosítsák a kamat meghatározását annak tisztázása céljából, hogy a belső törvényeik által társasági jövedelem felosztásaként kezelt kamatfizetések a 10. cikk hatálya alá tartoznak.

4. bekezdés

8. *Brazília* fenntartja a jogot annak előírására, hogy ha a kamatot a másik szerződő államban belföldi illetőségű személy harmadik államban található telephelyének fizetik, a 2. bekezdésben előírt adókulcs-korlátozás nem alkalmazható.

   8.1 *Marokkó* fenntartja a jogot, hogy a 4. bekezdésbe beillesszen egy hivatkozást a másik államban folytatott olyan üzleti tevékenységekre, amelyek azonosak a telephelyen keresztül folytatott tevékenységekkel, vagy hasonlóak azokhoz.

5. bekezdés

   8.2 *Izrael* fenntartja a jogot, hogy egy olyan rendelkezést szerepeltessen, amely lehetővé teszi a kamatbevétel 7. cikk szerinti adóztatását, ha az adóalany ezt választja.

A szövegmagyarázattal kapcsolatos álláspontok

9. *Malajzia* nem ért egyet a szövegmagyarázat 20. bekezdésével, mivel saját jogszabályai szerint a prémiumok és a díjak nem adókötelesek.

10. *India* fenntartja a jogot, hogy (a 7.8 és 7.9 bekezdésben ismertetett) hitelre történő értékesítés kamat-elemeit kamatként kezelje.

11. *India* nem tartja magát a 20. bekezdésben foglalt értelmezéshez, és fenntartja a jogot, hogy a visszavásárlási érték és a kibocsátási ár közötti különbséget a belső törvényei szerint kezelje.

A 12. CIKKRE (JOGDÍJAK) ÉS ANNAK SZÖVEGMAGYARÁZATÁRA VONATKOZÓ ÁLLÁSPONTOK

A cikkre vonatkozó álláspontok

1. *Bulgária* és *Ukrajna* fenntartják a jogot, hogy kizárják e cikk hatálya alól az elsősorban a cikk által nyújtott kedvezmények kihasználása céljából – és nem valódi kereskedelmi okokból – létrehozott vagy engedményezett vagyonból vagy jogokból származó jogdíjakat.
2. [Törölve]

1. bekezdés

3. *Albánia, Argentína, Brazília, Bulgária,* a *Dél-afrikai Köztársaság, Elefántcsontpart, Fehéroroszország,* a *Fülöp-szigetek, Gabon, Hongkong, Kína, Horvátország, Indonézia, Kazahsztán,* a *Kínai Népköztársaság,* a *Kongói Demokratikus Köztársaság, Lettország, Litvánia, Malajzia, Marokkó, Oroszország, Örményország, Románia, Szerbia, Thaiföld, Tunézia, Ukrajna* és *Vietnám* fenntartják a jogot a jogdíjak forrásadóztatására.
4. *Örményország* fenntartja a jogot, hogy alacsonyabb kulccsal adóztassa az irodalmi, tudományos és művészi alkotások utáni jogdíjakat.

   4.1 *India* fenntartja a jogot, hogy: forrásadót vessen ki a műszaki szolgáltatások utáni jogdíjakra és díjazásra; ezeket meghatározza, különösen a belső törvényeire hivatkozva; meghatározza az ilyen kifizetések forrását, mely túlmehet a 11. cikk 5. bekezdésében meghatározott forráson, valamint ennek megfelelően módosítsa a 3. és 4. bekezdést.

2. bekezdés

5. *Argentína, Brazília, Elefántcsontpart, Gabon, Marokkó, Oroszország, Thaiföld* és *Tunézia* fenntartják a jogot, hogy a jogdíj fogalmába belefoglalják az ipari, kereskedelmi vagy tudományos felszerelések, illetve a konténerek bérbeadásából származó jövedelmet, ahogy azt az 1977-es Modellegyezmény 12. cikkének 2. bekezdése tette.
6. *Argentína,* a *Fülöp-szigetek, Thaiföld* és *Vietnám* fenntartják a jogot, hogy a jogdíj fogalmát kiegészítsék a technikai szolgáltatásokért fizetett díjakkal.
7. *Brazília, Elefántcsontpart, Gabon* és *Tunézia* fenntartják a jogot, hogy a „jogdíj” fogalmát kiegészítsék a technikai segítségnyújtásért és szolgáltatásokért fizetett díjakkal.

7.1 *Marokkó* fenntartja a jogot, hogy a jogdíj fogalmát kiegészítse a szolgáltatásokért, technikai segítségnyújtásért, technikai és gazdasági tanulmányokért, illetve minden egyéb szolgáltatásért fizetett díjakkal.

8. *Albánia, Brazília, Bulgária, Fehéroroszország,* a *Fülöp-szigetek, India, Indonézia,* a *Kínai Népköztársaság, Kazahsztán, Lettország, Litvánia, Malajzia, Oroszország, Örményország, Románia, Szerbia, Thaiföld* és *Vietnám* fenntartják a jogot, hogy a jogdíj fogalmát kiegészítsék az ipari, kereskedelmi vagy tudományos berendezések használatáért vagy használati jogáért fizetett díjakkal. Bulgária kétoldalú tárgyalásain azt kívánja javasolni, hogy az ipari, kereskedelmi vagy tudományos felszerelésekre vonatkozó jogdíjakat a többi jogdíjnál alacsonyabb kulccsal adóztassák a forrásországban.

8.1 *Szerbia* fenntartja a jogot, hogy a jogdíj meghatározásába belefoglalja a hajók vagy a légi járművek csupasz (legénység és üzemanyag nélküli) hajóra vonatkozó időbérleti szerződés (charter) alapján való bérbeadásából, valamint a konténerek bérbeadásából származó jövedelmet.

8.2 *Malajzia* fenntartja a jogot, hogy a jogdíj meghatározásába belefoglalja a hajók, légi járművek vagy konténerek bérbeadásából származó jövedelmet, ideértve a konténerhely-bérbeadási szerződésen, idő alapú bérleti szerződésen, út alapú bérleti szerződésen vagy csupasz (legénység és üzemanyag nélküli) hajóra vonatkozó időbérleti szerződésen alapuló bérbeadást, függetlenül attól, hogy a bérbe adott jármű rendelkezik-e személyzettel, felszereléssel vagy ellátmánnyal.

9. *Fehéroroszország* fenntartja a jogot, hogy a jogdíj meghatározása utaljon a szállító járművekre is.

10. *Brazília, Bulgária, Marokkó* és *Románia* fenntartják a jogot, hogy a jogdíj fogalmát kiegészítsék a műholdon, kábelen, optikai szálon vagy más technológia segítségével közvetített adásokért teljesített fizetésekkel.

10.1 *Vietnám* fenntartja a jogot, hogy a jogdíj meghatározásába belefoglalja a „rádiós és televíziós műsorsugárzáshoz használt filmek, szalagok vagy digitális adathordozók” használatáért vagy használati jogáért történő kifizetéseket.

11. *Albánia, Malajzia, Szerbia* és *Vietnám* fenntartják a jogot, hogy a technikai szolgáltatásokért fizetett díjakkal egy, a 12. cikkhez hasonló külön cikkben foglalkozzanak.

12. *Albánia, Argentína, Brazília, Bulgária,* a *Dél-afrikai Köztársaság, Elefántcsontpart, Észtország, Fehéroroszország, a Fülöp-szigetek, Gabon, Hongkong, Kína, Horvátország, Indonézia, Kazahsztán,* a *Kínai Népköztársaság,*

Lettország, Litvánia, Malajzia, Marokkó, Örményország, Románia, Szerbia, Thaiföld, Tunézia, Ukrajna és *Vietnám* fenntartják a jogot, hogy a cikkben – véleményük szerint – fennálló hézag betöltése érdekében egy olyan rendelkezést javasoljanak, ami a 11. cikk 5. bekezdésének rendelkezéséhez – amely ugyanezzel a problémával foglalkozik a kamat vonatkozásában – hasonlóan meghatározza a jogdíj forrását.

12.1 *Marokkó* fenntartja jogot, hogy a bekezdést kiegészítse egy, a másik államban folytatott olyan üzleti tevékenységre való hivatkozással, amely azonos a telephelyen keresztül folytatott tevékenységgel, vagy hasonló ahhoz.

12.2 A *Kongói Demokratikus Köztársaság* és *Malajzia* fenntartják a szoftverek kezelésére vonatkozó álláspontjukat.

12.3 *Kazahsztán* fenntartja a jogot, a jogdíj meghatározásába belefoglalja a szoftverek használatáért vagy használati jogáért történő kifizetéseket.

A szövegmagyarázattal kapcsolatos álláspontok

13. *Argentína, Marokkó, Szerbia* és *Tunézia* nem tartják magukat a szövegmagyarázat 14. és 15. bekezdésében foglalt értelmezéshez. Azon a nézeten vannak, hogy a szoftverrel kapcsolatos fizetések akkor tartoznak a cikk hatálya alá, ha nem adják át a szoftver teljes tulajdonjogát, és azokat vagy a szoftver kereskedelmi felhasználásra vonatkozó szerzői joga tekintetében teljesítik, vagy a vásárló által személyes vagy üzleti célból megszerzett szoftverre vonatkoznak.

14. *Vietnám* nem ért egyet a szövegmagyarázat 9. bekezdésével. Még akkor is, ha „az ipari, kereskedelmi vagy tudományos felszerelések használatáért vagy használati jogáért” fordulat kimarad a 2. bekezdésből, és a berendezés bérbeadásából származó jövedelem a 7. cikk hatálya alá tartozik, azáltal, hogy az egyik szerződő állam vállalkozása nehézipari berendezést ad bérbe egy Vietnámban belföldi illetőségű személynek, telephely jön létre az országban az adott vállalkozás számára.

15. *Brazília* nem ért egyet a 17.1–17.4 bekezdésekben foglalt értelmezéssel, elsősorban a forrásadóztatás saját jogszabályaiba foglalt alapelve miatt.

16. *Malajzia* nem tarthatja magát a 11.2 bekezdésben foglalt új, kiegészítő mondathoz, amely szerint „az utóbbi szerződések keretében teljesített fizetések a 7. cikk hatálya alá tartoznak”. Malajzia törvényei a szolgáltatásokért teljesített fizetéseket a különleges jövedelmek között tartják nyilván, és nem mint vállalkozásból származó jövedelmet.

17. *India* fenntartja a 8.2., 10.1., 10.2., 14., 14.1., 14.2., 14.4., 15., 16. és 17.3 bekezdésben foglalt értelmezésekre vonatkozó álláspontját; azon a nézeten van, hogy az említett kifizetések némelyike jogdíjnak minősülhet.

18. *India* nem ért egyet azzal az értelmezéssel, mely szerint az ipari, kereskedelmi vagy tudományos tapasztalatokra vonatkozó információk csak a korábbi tapasztalatokra korlátozódnak.

19. *Malajzia* nem tartja magát a 14.2 bekezdésben foglalt értelmezéshez, mert azon a nézeten van, hogy a szoftverek forgalmazási jogához kapcsolódó licencdíjak jogdíjnak minősülnek.

20. *India* nem ért egyet a 12. cikk szövegmagyarázatának 9.1 bekezdésében foglalt értelmezéssel, mely szerint a transzponder bérleti díja nem jogdíj. Ez az állítás ellentétes India azon álláspontjával, mely szerint a transzponder bérbeadásából származó jövedelem egy berendezés utáni jogdíj, mely mind India belső törvényei, mind az általa számos országgal kötött szerződések értelmében megadóztatható. Szintén ellentétes India azon álláspontjával, mely szerint a transzponder használatáért fizetett díj egy folyamat használatáért fizetett díj, amely a 12. cikk hatálya alá tartozó jogdíjat keletkeztet. India nem ért továbbá egyet a bekezdésben foglalt, a tenger alatti kábelekre és csővezetékekre vonatkozó következtetéssel, mert megítélése szerint a tenger alatti kábelek és csővezetékek ipari, kereskedelmi vagy tudományos berendezések, és a használatukért fizetett díj berendezés után járó jogdíj.

21. *India* nem ért egyet a 12. cikk szövegmagyarázatának 9.2 bekezdésében foglalt értelmezéssel. Megítélése szerint a roaming hívás egy folyamat használata. Ennek megfelelően az e folyamat használatáért fizetett díj a 12. cikk szempontjából jogdíjnak minősül. India álláspontja továbbá az, hogy a roaming hívásért fizetett díj jogdíj, mivel az ipari, kereskedelmi vagy tudományos eszközök használatáért fizetett díj.

22. *India* nem ért egyet a 12. cikk szövegmagyarázatának 9.3 bekezdésében foglalt értelmezéssel. Megítélése szerint a frekvenciahasználati engedélyért fizetett díj jogdíj, mely mind India belső törvényei, mind az általa számos országgal kötött szerződések értelmében megadóztatható.

23. A *Kínai Népköztársaság* nem tartja magát a 10.1 bekezdésben foglalt értelmezéshez, mert azon a nézeten van, hogy egy termék vagy szolgáltatás adott területre vonatkozó kizárólagos forgalmazási jogáért fizetett díj jogdíjnak tekinthető.

A 13. CIKKRE (TŐKENYERESÉG) ÉS ANNAK SZÖVEGMAGYARÁZATÁRA VONATKOZÓ ÁLLÁSPONTOK

A cikkre vonatkozó álláspontok

1. *Argentína* és *Brazília* fenntartják a jogot, hogy adóztassák az egyik szerződő államban található, a cikk 1., 2., 3. és 4. bekezdésében említett vagyontól különböző vagyon elidegenítéséből származó nyereséget.
2. A *Kínai Népköztársaság, Szerbia* és *Thaiföld* fenntartják a jogot, hogy adóztassák azt a nyereséget, amely egy belföldi illetőségű társaságban való jelentős részesedés részét képező részvények vagy jogok elidegenítéséből származik.
3. *Lettország* és *Litvánia* fenntartják a jogot, hogy egy külön cikkben különös rendelkezéseket illesszenek az Egyezménybe az egyik szerződő államban a tengerfenék, annak talapzata és azok természeti kincsei felderítésével és kiaknázásával kapcsolatban végzett part menti tevékenységhez kötődő tőkenyereséget illetően.
4. *Észtország* és *Litvánia* fenntartják a jogot, hogy a 3. bekezdés alkalmazását a hajókat és légi járműveket nemzetközi közlekedésben üzemeltető vállalkozásokra korlátozzák.
5. *India* és *Vietnám* fenntartják a jogot, hogy adóztassák az országukban belföldi illetőségű társaság részvényeinek vagy jogainak elidegenítéséből származó nyereséget.
6. *Bulgária* fenntartja a jogot, hogy adóztassa az országban belföldi illetőségű társaság részvényeinek vagy jogainak – kivéve a szabályozott tőzsdén jegyzett részvényeket – elidegenítéséből származó nyereséget.
7. *Bulgária* fenntartja a jogot, hogy a rendelkezés hatályát kiterjessze a vasúti vagy közúti járművek elidegenítéséből származó nyereségre.
8. *Vietnám* fenntartja a jogot, hogy úgy módosítsa a 4. bekezdést, hogy az adott ingatlannak a vállalat vagyonának csak 30 százalékát kelljen kitennie.
9. *Szerbia* fenntartja a jogot, hogy a rendelkezés hatályát kiterjessze a nemzetközi közlekedésben üzemeltetett közúti járművek elidegenítéséből származó nyereségre.
10. *India* fenntartja a 4. bekezdésre vonatkozó álláspontját.
11. *Izrael* fenntartja a jogot, hogy olyan rendelkezést illesszen be, mely szerint amennyiben egy korábban az egyik szerződő államban belföldi illetőségű sze-

mély a másik szerződő államban válik belföldi illetőségűvé, ez a cikk nem akadályozza meg az elsőként említett államot abban, hogy a belső törvényei alapján adóztassa meg e személy vagyona utáni tőkenyereséget az illetőség megváltoztatásának időpontjában. Amennyiben a vagyon elidegenítése, amellyel az 1., 2., 3. és 4. bekezdés foglalkozik, az illetőség megváltoztatása után következik be, az elsőként említett szerződő állam gondoskodik a kettős adóztatás kiküszöböléséről. Amennyiben a vagyon elidegenítése, amellyel az 5. bekezdés foglalkozik, az illetőség megváltoztatása után következik be, a kettős adóztatás kiküszöböléséről a másik szerződő állam gondoskodik.

[A 14. CIKKRE (SZABAD FOGLALKOZÁS) ÉS ANNAK SZÖVEGMAGYARÁZATÁRA VONATKOZÓ ÁLLÁSPONTOK]

A cikkre vonatkozó álláspontok

[Minden álláspontot töröltünk, amikor 2000. április 29-én maga a 14. cikk kimaradt a Modellegyezményből *Az OECD Modellegyezményének 14. cikkéhez kapcsolódó problémák* című jelentés következményeként, amely jelentést az OECD Adóügyi Bizottsága 2000. január 27-én fogadott el.]

A 15. CIKKRE (MUNKAVISZONYBÓL SZÁRMAZÓ JÖVEDELEM) ÉS ANNAK SZÖVEGMAGYARÁZATÁRA VONATKOZÓ ÁLLÁSPONTOK

A cikkre vonatkozó álláspontok

1. *Argentína* fenntartja álláspontját a 2. bekezdés *a)* albekezdését illetően, és egyezményeibe „a kérdéses adóévben” szavakat kívánja belefoglalni „a kérdéses adóévben kezdődő vagy végződő bármely tizenkét hónapos időtartamon belül” rész helyett.
2. *Lettország* és *Litvánia* fenntartják a jogot, hogy egy külön cikkben rendelkezéseket illesszenek az Egyezménybe az egyik szerződő államban végzett – a tengerfenék, annak talapzata és azok természeti kincsei felderítésével és kiaknázásával kapcsolatos – part menti tevékenységekhez kötődő, nem önálló személyes szolgáltatásokból származó jövedelmet illetően.

3. *Argentína* fenntartja a jogot, hogy egy külön cikkbe foglalja a szénhidrogének part menti feltárásából és kitermeléséből, valamint a kapcsolódó tevékenységekhez kötődő nem önálló személyes szolgáltatásokból származó jövedelemre vonatkozó rendelkezéseket.
4. *Szerbia* fenntartja a jogot, hogy egy külön bekezdést javasoljon, mely előírja, hogy az egyik szerződő államban belföldi illetőségű személy által kapott díjazás csak ebben az államban adóztatható, ha a díjazást a másik szerződő államban történő, építési területtel, illetve építkezési vagy szerelési munkálatok helyszínével összefüggő, egy olyan, egyeztetett időszakon keresztül történő munkavégzésért fizették, amely időtartam alatt a terület vagy helyszín nem minősül az abban a másik államban fennálló telephelynek.
5. *India* fenntartja a jogot, hogy az ebben a bekezdésben szereplő tartózkodási időről kétoldalú tárgyalásokon döntsön.

   5.1 Az *Egyesült Arab Emirátusok* fenntartja a jogot, hogy a 3. bekezdést úgy módosítsa, hogy a nemzetközi közlekedésben üzemeltetett légi járművel kapcsolatos munkavégzésből származó díjazás (ideértve a légi jármű személyzetét és a földi személyzetet) csak az adott légi jármű üzemeltetőjének illetősége szerinti államban adóztatható meg.

A szövegmagyarázatra vonatkozó álláspont

6. *India* nem tartja magát a 6.2 bekezdésben foglalt értelmezéshez, mert nem ismeri el azt az elvet, mely szerint az adózási szempontból átlátható személyi társaságok esetén az üzlettárs munkáltatóként kezelendő.

A 16. CIKKRE (IGAZGATÓSÁGI TISZTELETDÍJAK) ÉS ANNAK SZÖVEGMAGYARÁZATÁRA VONATKOZÓ ÁLLÁSPONTOK

A cikkre vonatkozó álláspontok

1. *Albánia, Bulgária, Észtország, Indonézia,* a *Kongói Demokratikus Köztársaság, Lettország, Litvánia* és *Szerbia* fenntartják a jogot, hogy e cikk szerint adóztassák a belföldi illetőségű társaságok igazgatótanácsa vagy hasonló testülete tagjainak fizetett minden díjazást.
2. [Törölve].

3. *Marokkó* fenntartja a jogot, hogy e cikk szerint adóztassa a belföldi illetőségű társaságok igazgatótanácsa vagy hasonló testülete tagjainak fizetett minden díjazást. Fenntartja a jogot arra is, hogy a cikk hatályát kiterjessze a vezető munkavállalók díjazására.
4. *Indonézia, Malajzia* és *Vietnám* fenntartják a jogot, hogy a cikk hatályát kiterjesszék a legfelsőbb szintű vállalatvezető tisztviselők díjazására.

A 17. CIKKRE (MŰVÉSZEK ÉS SPORTOLÓK) ÉS ANNAK SZÖVEGMAGYARÁZATÁRA VONATKOZÓ ÁLLÁSPONTOK

A cikkre vonatkozó álláspontok

1. A *Fülöp-szigetek* és *Oroszország* fenntartják a jogot, hogy kizárják az 1. bekezdés alkalmazása alól azokat a művészeket és sportolókat, akiket közpénzekből támogatott szervezetek foglalkoztatnak.
2. *India* és *Thaiföld* fenntartják a jogot, hogy az 1. és 2. bekezdés alkalmazásából kizárják az előadóművészek és sportolók által a szerződő államban végzett tevékenységből származó jövedelmet, amennyiben a tevékenységet lényeges mértékben közpénzből támogatják, és az ilyen jövedelem illetőségen alapuló adóztatását kössék ki.

A 18. CIKKRE (NYUGDÍJAK) ÉS ANNAK SZÖVEGMAGYARÁZATÁRA VONATKOZÓ ÁLLÁSPONTOK

A cikkre vonatkozó álláspontok

1. [Törölve]
2. *Brazília, Bulgária,* a *Dél-afrikai Köztársaság, Elefántcsontpart* és *Ukrajna* fenntartják a jogot, hogy az 1. bekezdésben kifejezetten hivatkozzanak az életjáradékra.

A 19. CIKKRE (KÖZSZOLGÁLAT) ÉS ANNAK SZÖVEGMAGYARÁZATÁRA VONATKOZÓ ÁLLÁSPONTOK

A cikkre vonatkozó álláspont

1. *India* nem ért egyet azzal, hogy a köztestületek, mint például az állami vasúttársaság és a postahivatalok üzleti tevékenységet végeznek.

A 20. CIKKRE (DIÁKOK) ÉS ANNAK SZÖVEGMAGYARÁZATÁRA VONATKOZÓ ÁLLÁSPONTOK

A cikkre vonatkozó álláspontok

1. *Albánia, Brazília* és *Szerbia* fenntartják a jogot egy második bekezdés beillesztésére, amely szerint vendégdiákok ugyanolyan adómentességekben, kedvezményekben és csökkentésekben részesülhetnek, mint amilyeneket a belföldi illetőségű személyeknek biztosítanak a segélyek, ösztöndíjak és a nem önálló személyes szolgáltatásokért kapott díjazás tekintetében.
2. *Észtország, Lettország, Litvánia* és *Marokkó* fenntartják a jogot, hogy a gyakornokokat és a tanoncokat is megemlítsék a cikkben.
3. [Törölve]
4. *Vietnám* fenntartja a jogot annak előírására, hogy az a díjazás, amit egy tanuló vagy üzleti gyakornok az egyik szerződő államban nyújtott szolgáltatásokért kapott, nem adóztatható abban az államban, feltéve, hogy a nyújtott szolgáltatások összefüggnek az illető tanulmányaival vagy képzésével.
5. *Thaiföld* fenntartja a jogot annak előírására, hogy az a díjazás, amit egy tanuló vagy üzleti gyakornok az egyik szerződő államban nyújtott szolgáltatásokért kapott, nem adóztatható ebben az államban, amennyiben az adott díjazás nem halad meg egy bizonyos – megállapodás tárgyát képező – összeget, és ha a nyújtott szolgáltatások összefüggnek az illető tanulmányaival vagy képzésével.
6. *Brazília, Bulgária, Elefántcsontpart,* a *Fülöp-szigetek, India,* a *Kínai Népköztársaság, Marokkó, Szerbia, Thaiföld, Tunézia* és *Vietnám* fenntartják a jogot, hogy egy olyan cikket illesszenek be, amely a tanárok, professzorok és kuta-

tók helyzetével foglalkozik bizonyos feltételek fennállása esetén, és ennek megfelelően szabadon módosítsák a 15. cikk 1. bekezdését.

7. *Elefántcsontpart, Gabon* és *Tunézia* fenntartják a jogot annak előírására, hogy egy tanuló vagy üzleti gyakornok által a vendéglátó államban nyújtott szolgáltatásokért kapott díjazás nem adóztatható ebben az államban, feltéve, hogy azt az illető az ellátása, tanulmányai vagy képzése céljából kapta.

8. *Marokkó* fenntartja a jogot, hogy egy második bekezdést illesszen be, amely szerint a vendéglátó államban fennálló munkaviszonyból származó jövedelem nem adóztatható abban az államban, vagy – adóztatás esetén – a vendégdiákoknak ugyanazokat az adómentességeket, kedvezményeket és csökkentéseket biztosítja, mint a belföldi illetőségű személyeknek.

9. *India* és *Hongkong, Kína* fenntartja a jogot, hogy kizárja az „üzleti gyakornokokat" a cikk hatálya alól.

10. *India* fenntartja a jogot, hogy kikösse: a diák által az egyik szerződő államban nyújtott szolgáltatásokért kapott díjazás nem adóztatható meg abban az államban, feltéve, hogy ez a szolgáltatás közvetlenül kapcsolódik a diák tanulmányaihoz; valamint ennek megfelelően szabadon módosíthatja a 15. cikk 1. bekezdését.

11. *India* fenntartja a jogot, hogy a cikkben biztosított mentesség időtartamát hat évre korlátozza.

A 21. CIKKRE (EGYÉB JÖVEDELEM) ÉS ANNAK SZÖVEGMAGYARÁZATÁRA VONATKOZÓ ÁLLÁSPONTOK

A cikkre vonatkozó álláspontok

1. *Albánia, Argentína, Brazília, Bulgária,* a *Dél-afrikai Köztársaság, Elefántcsontpart, Fehéroroszország, Gabon, India, Indonézia, Malajzia, Marokkó, Oroszország, Szerbia, Thaiföld* és *Vietnám* fenntartják e cikkre vonatkozó álláspontjukat, mivel meg akarják őrizni a saját országukban található forrásokból származó jövedelem adóztatásának jogát.

A 22. CIKKRE (VAGYON) ÉS ANNAK SZÖVEGMAGYARÁZATÁRA VONATKOZÓ ÁLLÁSPONTOK

A cikkre vonatkozó álláspontok

1. *Argentína* fenntartja a jogot, hogy adóztassa a területén található – a 3. bekezdésben említett vagyontól különböző – vagyont.
2. *Brazília*, *Bulgária, Indonézia,* a *Kínai Népköztársaság, Malajzia, Thaiföld* és *Vietnám* fenntartják a cikkre vonatkozó álláspontjukat, ha és amikor vagyonadót vetnek ki.
3. *India* fenntartja a jogot, hogy a vagyont a belső törvényei szerint adóztassa meg.

A 23/A ÉS 23/B CIKKRE (MENTESÍTÉSI MÓDSZER ÉS BESZÁMÍTÁSI MÓDSZER) ÉS ANNAK SZÖVEGMAGYARÁZATÁRA VONATKOZÓ ÁLLÁSPONTOK

A cikkre vonatkozó álláspontok

1. *Albánia, Argentína, Brazília, Elefántcsontpart, India,* a *Kínai Népköztársaság, Lettország, Litvánia, Malajzia, Marokkó, Szerbia, Thaiföld, Tunézia* és *Vietnám* fenntartják a jogot, hogy a saját törvényeik szerint biztosított adókedvezményekkel kapcsolatban azok adómegtakarítást eredményező hatását megőrző rendelkezéseket illesszenek be.
2. *Argentína* és *Vietnám* fenntartják a jogot, hogy a cikket kiegészítsék az összes vagy egyes, a 10., 11. és 12. cikkben foglalt jövedelemfajtákat érintő adóbeszámítással, aminek eredményeképpen az adót a kettős adóztatás kiküszöböléséről szóló cikk alkalmazása céljából egy, a bruttó jövedelemre vetített – megállapodás tárgyát képező – kulccsal kell megfizetettnek tekinteni.
3. *Brazília* fenntartja a jogot, hogy a cikket kiegészítse a 11. és a 12. cikkben foglalt mindkét vagy egyik jövedelemfajtát érintő adóbeszámítással, aminek eredményeképpen az adót a kettős adóztatás elkerüléséről szóló cikk alkalmazása céljából egy, a bruttó jövedelemre vetített – megállapodás tárgyát képező – kulccsal kell megfizetettnek tekinteni.

4. *Brazília* és *Tunézia* fenntartják a jogot annak előírására, hogy a 10. cikk hatálya alá tartozó jövedelmet a másik szerződő államban mentesíteni kell vagy megfelelő adóbeszámításban kell részesíteni.

5. *Argentína* és *Brazília* fenntartják a 23. A cikk 4. bekezdésével kapcsolatos álláspontjukat.

A 24. CIKKRE (EGYENLŐ ELBÁNÁS) ÉS ANNAK SZÖVEGMAGYARÁZATÁRA VONATKOZÓ ÁLLÁSPONTOK

A cikkre vonatkozó álláspontok

1. bekezdés

1. [Törölve]

2. *Brazília, Oroszország, Románia, Thaiföld* és *Vietnám* fenntartják az 1. bekezdés második mondatával kapcsolatos álláspontjukat.

   2.1 *Bulgária* fenntartja a jogot, hogy az „eltérő vagy" szavakat kihagyja az 1. bekezdés első mondatából.

   2.2 *Indonézia, Malajzia* és *Tunézia* fenntartja annak jogát, hogy a cikk hatályát a szerződő államok belföldi illetőségű személyeire korlátozza.

2. bekezdés

3. [Törölve]

4. *Albánia, Bulgária, Észtország,* a *Fülöp-szigetek, India, Malajzia, Oroszország, Szerbia* és *Vietnám* fenntartják a jogot, hogy a 2. bekezdést kihagyják egyezményeikből.

3. bekezdés

5. *Argentína* fenntartja a jogot a fiók-nyereségadó alkalmazására.

6. *Brazília* fenntartja a 3. bekezdéssel kapcsolatos álláspontját, mivel belső törvényei szerint egy Brazíliában található telephely által a külföldi központnak fizetett jogdíj nem vonható le (a telephely adóalapjából)[1].

[1] A zárójelben álló szöveg az OECD dokumentumban nem szerepel. (A szakmai lektor megjegyzése)

7. *Thaiföld* fenntartja a jogot, hogy a mezőgazdasági termelés vonatkozásában nyereségátutalási adót és különleges adóztatást alkalmazzon.

   7.1 *Marokkó* fenntartja a jogot, hogy a cikket kiegészítse egy olyan bekezdéssel, amely szerint a cikknek egyetlen rendelkezése sem értelmezhető úgy, hogy az tiltja Marokkó számára saját fiók-jövedelemadójának, valamint az alultőkésítettségre és az elszámoló árazásra vonatkozó saját jogszabályi rendelkezéseinek alkalmazását.

   7.2 A *Dél-afrikai Köztársaság* fenntartja a jogot, hogy beillesszen egy bekezdést, mely rögzíti, hogy a cikk semmilyen módon nem akadályozza meg a Dél-afrikai Köztársaságot abban, hogy a nem belföldi illetőségű vállalatok Dél-afrikai Köztársaságban található telephelyének tulajdonítható nyereséget olyan kulccsal adóztassa, amely legfeljebb öt százalékponttal haladja meg a szokásos vállalati adó kulcsát.

4. bekezdés

8. *Vietnám* fenntartja e bekezdéssel kapcsolatos álláspontját a nem belföldi illetőségű személyeknek fizetett nem forrásadó-köteles kamat tekintetében.

   8.1 *Malajzia* fenntartja az erre a bekezdésre vonatkozó álláspontját a nem belföldi illetőségűeknek fizetett kamatra, jogdíjra és műszaki szolgáltatások díjára vonatkozóan, ahol forrásadó nem került levonásra.

5. bekezdés

9. *Brazília* fenntartja a jogot, hogy „az elsőként említett állam egyéb hasonló vállalkozásai" megfogalmazás után beillessze az „amelyek tőkéjét részben vagy egészben, közvetve vagy közvetlenül egy vagy több harmadik államban belföldi illetőségű személy birtokolja vagy ellenőrzi" szavakat.

6. bekezdés

10. *Albánia, Brazília, Bulgária,* a *Fülöp-szigetek, Malajzia, Románia, Szerbia, Thaiföld, Tunézia, Vietnám* és *Ukrajna* fenntartják a jogot, hogy a cikk alkalmazását az Egyezmény hatálya alá tartozó adókra korlátozzák.

A szövegmagyarázatra vonatkozó álláspontok

11. *India* és *Malajzia* fenntartják az álláspontjukat a 44. bekezdésben foglalt értelmezésre vonatkozóan.

12. *India* fenntartja a jogot, hogy beillesszen egy bekezdést, amely világossá teszi, hogy ez a rendelkezés nem értelmezhető úgy, hogy megakadályozza bármely szerződő államot abban, hogy a másik szerződő állam vállalatának az első államban található telephelye nyereségét olyan kulccsal adóztassa meg, amely magasabb, mint amit az elsőként említett szerződő állam hasonló vállalatának nyereségére kivetnek; valamint úgy sem, hogy ellentétben áll a (közvetlenül a Modellegyezmény 2010-es aktualizálása előtti Egyezményben szereplő) 7. cikk 3. bekezdésének rendelkezéseivel.

A 25. CIKKRE (KÖLCSÖNÖS EGYEZTETŐ ELJÁRÁS) ÉS ANNAK SZÖVEGMAGYARÁZATÁRA VONATKOZÓ ÁLLÁSPONTOK

A cikkre vonatkozó álláspontok

1. bekezdés

1. *Brazília,* a *Fülöp-szigetek* és *Thaiföld* fenntartják az 1. bekezdés utolsó mondatával kapcsolatos álláspontjukat.

   1.1 *Kazahsztán* fenntartja az álláspontját az 1. bekezdés második mondatára vonatkozóan, és fenntartja a jogot, hogy kiegészítse a bekezdést a következő mondattal: „Bírósági eljárás esetén Kazahsztán illetékes hatósága nem vizsgálhatja felül a bírósági határozatot.”

2. bekezdés

2. *Brazília,* a *Fülöp-szigetek* és *Thaiföld* fenntartják a 2. bekezdés második mondatával kapcsolatos álláspontjukat. Ezek az országok úgy vélik, hogy a kölcsönös egyeztetés szerinti kedvezményeket és visszatérítéseket továbbra is a belső törvényekben előírt időkorlátokon belül kell biztosítani.

3. bekezdés

3. *Brazília, Thaiföld, Tunézia* és *Ukrajna* fenntartják a 3. bekezdés második mondatával kapcsolatos álláspontjukat, azon az alapon, hogy belső törvényeik értelmében az Egyezmény által nem említett esetekben nem jogosultak kiküszöbölni a kettős adóztatást.

4. bekezdés

4. *Brazília,* a *Fülöp-szigetek, a Kínai Népköztársaság, Malajzia, Thaiföld* és *Ukrajna* fenntartják a jogot, hogy kihagyják az „ideértve az illetékes hatóságokból vagy azok képviselőiből létrehozott közös bizottságon keresztül” megfogalmazást.

A szövegmagyarázatra vonatkozó álláspontok

5. *Brazília* és *India* nem értenek egyet a 11. és 12. bekezdésben foglalt értelmezéssel; azon a nézeten vannak, hogy a 9. cikk 2. bekezdése hiányában a transzferárakon alapuló kiigazításból eredő gazdasági kettős adóztatás nem tartozik a 25. cikkben foglalt kölcsönös egyeztető eljárás hatálya alá.
6. *Argentína* a 14. bekezdést illetően fenntartja a jogot, hogy ne indítson vagy fogadjon el kölcsönös egyeztető eljárást, ha az adóalanyra nem vetettek ki az Egyezménynek ellentmondó adóztatást, illetve az adóalanyt nem értesítették ilyen adóztatásról.
7. *India* a 25. bekezdés tekintetében azon a nézeten van, hogy az illetékes hatóságok a belső törvények szerinti peres eljárás folyamán is megállapodásra juthatnak. Az adóalanynak azonban választania kell, hogy elfogadja vagy elutasítja-e a rendező határozatot. Ha elfogadja, vissza kell vonnia a belső törvények szerinti keresetét.
8. *India* nem ért egyet a 42. bekezdésben kifejezett nézettel, mely szerint az adóalany lehetőséget kaphat arra, hogy a kölcsönös egyeztető eljárás eredményeként kapott megoldás elfogadását elhalassza addig, amíg a bíróság határozatot hoz az adott perben.

A 26. CIKKRE (INFORMÁCIÓCSERE) ÉS ANNAK SZÖVEGMAGYARÁZATÁRA VONATKOZÓ ÁLLÁSPONTOK

A cikkre vonatkozó álláspontok

1. [Törölve]
2. *India* fenntartja a jogot, hogy a cikk hatálya alá vonja a dokumentumokat és a dokumentumok hitelesített másolatát.

   2.1 *Marokkó* és *Thaiföld* fenntartják a jogot, hogy az 1. bekezdésből kihagyják „az információcserét az 1. és a 2. cikk nem korlátozza” szöveget.

A szövegmagyarázattal kapcsolatos álláspontok

3. *Hongkong, Kína* a szövegmagyarázat 10.3 bekezdése tekintetében világossá kívánja tenni a kétoldalú megállapodás hatályba lépését megelőzően meglévő információk cseréjére vonatkozó álláspontját. Tekintettel a belső törvényeiben foglalt követelményekre, Hongkong, Kína csak a megállapodás érvénybe lépését követő adózási időszakokra vonatkozóan cserél információt.

A 28. CIKKRE (DIPLOMÁCIAI TESTÜLETEK ÉS KONZULÁTUSOK TAGJAI) ÉS ANNAK SZÖVEGMAGYARÁZATÁRA VONATKOZÓ ÁLLÁSPONTOK

A cikkre vonatkozó álláspont

1. Tekintve, hogy *Hongkong, Kína* nem szuverén állam, hanem a Kínai Népköztársaság különleges közigazgatási területe, Hongkong, Kína fenntartja a jogot, hogy ebben a cikkben a „diplomáciai testületek” kifejezést a „kormányzati testületek” kifejezéssel váltsa föl.

A 29. CIKKRE (TERÜLETI HATÁLY KITERJESZTÉSE) ÉS ANNAK SZÖVEGMAGYARÁZATÁRA VONATKOZÓ ÁLLÁSPONTOK

A cikkre vonatkozó álláspont

1. *Indonézia*, a *Kínai Népköztársaság* és *Thaiföld* fenntartják a cikkel kapcsolatos álláspontjukat.

MELLÉKLET

AZ OECD TANÁCSÁNAK AJÁNLÁSA A MODELLEGYEZMÉNY A JÖVEDELEM ÉS A VAGYON ADÓZTATÁSÁRÓL CÍMŰ DOKUMENTUMHOZ

(A Tanács által elfogadva 1997. október 23-án)

A TANÁCS,

– tekintettel az *Egyezmény a Gazdasági Együttműködési és Fejlesztési Szervezetről* című, 1960. december 14-én aláírt dokumentum 5(b) cikkére;
– tekintettel a Tanács *Modellegyezmény a jövedelem és a vagyon adóztatásáról* című, 1994. március 31-én aláírt dokumentumot illető ajánlására [C(94)11/FINAL] és a Tanács 1995. szeptember 21-i, az előző ajánlás mellékletét módosító ajánlására [C(95)132/FINAL];
– tekintettel az Adóügyi Bizottság 1997. június 24-i, *A Modellegyezmény 1977-es frissítése* című jelentésére [DAFFE/CFAWP1(97)10/REV2] (a továbbiakban „az 1977-es jelentés”);
– figyelembe véve annak szükségességét, hogy a nemzetközi jogi értelemben vett kettős adóztatás által támasztott – az áruk, a szolgáltatások, a tőke és a személyek országok közötti szabad mozgását gátló – akadályokat elmozdítsa az e célból kötött egyezmények révén;
– figyelembe véve annak szükségességét, hogy a meglévő kétoldalú egyezményeket egységes elvek, meghatározások, szabályok és módszerek alapján összehangolja és ezen egyezmények meglévő hálózatát minden tagországra és – ahol indokolt – az OECD-n kívüli országokra is kiterjessze;
– figyelembe véve továbbá annak szükségességét, hogy bátorítsa a *Modellegyezmény a jövedelem és a vagyon adóztatásáról* című dokumentumon (a továbbiakban „Modellegyezmény”) alapuló adóegyezmények rendelkezéseinek közös alkalmazását és értelmezését;
– figyelembe véve, hogy a tagországok által tett ez irányú erőfeszítések máris jelentős eredményekkel jártak, és hogy a Modellegyezmény javasolt átdolgozása lehetővé teszi majd az adóügyekben folytatott nemzetközi együttműködés megerősítését és kiterjesztését;
– figyelembe véve a Modellegyezményt és a hozzá tartozó szövegmagyarázatokat (az 1977-es jelentés által módosított formában), amely ezentúl időről időre módosítható;

I. AJÁNLJA a tagországok kormányainak, hogy

1. folytassák az erőfeszítéseiket annak érdekében, hogy a jövedelem- és a vagyonadóra vonatkozó kétoldalú adóegyezményeket kössenek azokkal a tagországokkal és – ahol indokolt – OECD-n kívüli országokkal, amelyekkel még nem kötöttek ilyen egyezményt, valamint dolgozzák át a meglévő egyezmények közül azokat, amelyek esetleg már nem tükrözik a mai igényeket;

2. az új kétoldalú egyezmények megkötésekor vagy a meglévő kétoldalú egyezmények átdolgozásakor járjanak el a Modellegyezmény szerint, ahogy azt az ahhoz tartozó szövegmagyarázatok értelmezik;

3. adóhatóságaik tartsák be a Modellegyezmény cikkeire vonatkozó – időről időre módosított – szövegmagyarázatokat, amikor az e cikkeken alapuló kétoldalú adóegyezményeik rendelkezéseit alkalmazzák vagy értelmezik.

II. FELHÍVJA a tagországok kormányait, hogy továbbra is értesítsék az Adóügyi Bizottságot a cikkekkel kapcsolatos fenntartásaikról és a szövegmagyarázatokat érintő észrevételeikről.

III. UTASÍTJA az Adóügyi Bizottságot, hogy továbbra is folyamatosan tekintse át azokat az eseteket, amelyek alapján a Modellegyezményben vagy a rá vonatkozó szövegmagyarázatban megfogalmazott rendelkezések a tagországok tapasztalatának fényében módosításra szorulnak, és tegye meg a rendszeres frissítésre vonatkozó megfelelő javaslatokat.

IV. DÖNT a Tanács C(94)11/FINAL (1994. március 31.) és C(95)132/FINAL (1995. szeptember 21.) ajánlásainak visszavonásáról.

Modellegyezmény a jövedelem és a vagyon adóztatásáról

Ez a kiadvány Modellegyezmény a jövedelem és a vagyon adóztatásáról című OECD-dokumentum rövidített változatának nyolcadik kiadása. Ez a rövidebb változat tartalmazza a Modellegyezmény a jövedelem és a vagyon adóztatásáról teljes szövegét a 2010. július 22-i változatban, de a korábbi megjegyzések és az OECD-tagországok között kötött adóegyezmények részletes listája, valamint a teljes szövegű változatban megtalálható háttérjelentések nélkül.

A Modellegyezmény a jövedelem és a vagyon adóztatásáról című OECD-dokumentum teljes szövegű változata rendszeresen megjelenik, és tükrözi a legújabb változtatásokat. A teljes szövegű változat elektronikusan is hozzáférhető, és számos funkciót kínál, így kiterjedt belső linkeket, melyek megkönnyítik az átlépést cikkektől és a hozzájuk tartozó szövegmagyarázathoz; gyors keresési funkciókat; felhasználói jegyzetek hozzáfűzésének lehetőségét a szöveg kiválasztott részeihez; valamint kivágási és beillesztési lehetőségeket.

9 789639 878266

OECD