



# A NEMZETKÖZI ADÓZÁS ALAPJAI

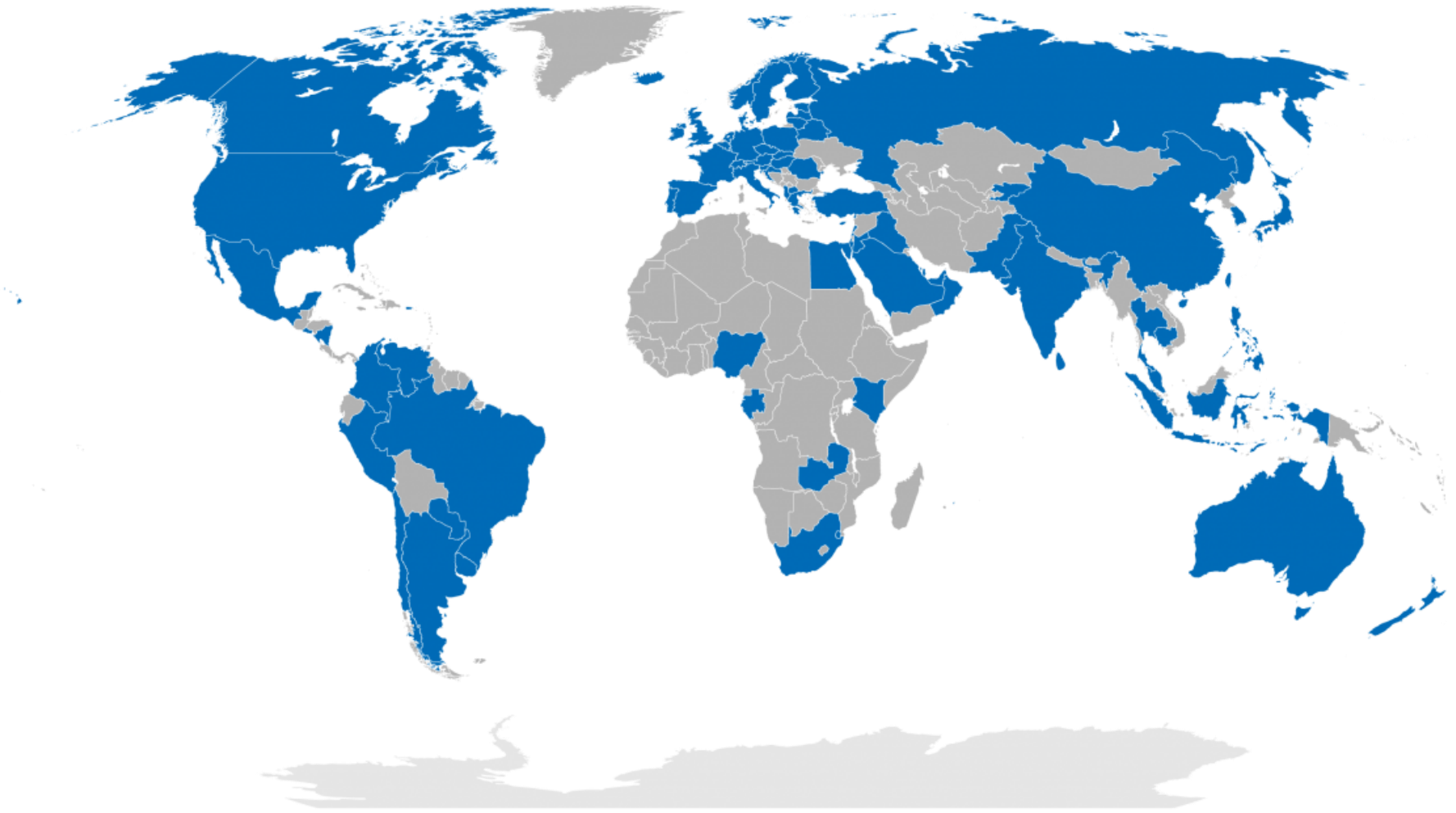
**May 3, 2018**

Strictly private and confidential



---

# A NEMZETKÖZI ADÓZÁS ALAPJAI



---

# TARTALOM

1. A nemzetközi adózás alapkérdései
2. Kettős adóztatás elkerülése, kettős adóegyezmények
3. Az OECD modellegyezmény alapvető értelmezési kérdései
4. Jövedelemtípusok
5. Mentésítés és beszámítás
6. Kapcsolt vállalkozások
7. Egyéb rendelkezések

---

# A NEMZETKÖZI ADÓZÁS ALAPKÉRDÉSEI

- Az államok szuverén joga az adóztatás: minden állam autonóm módon határozhatja meg, hogy
  - milyen módon építi ki a belső- és a külső adójogviszonyait;
  - hogyan határolja el adóztatási igényeit más államok igényeivel szemben.



## **Adókötelezettség megléte vagy hiánya!**

- Eltérő módszerek alkalmazása jogi értelemben vett többszörös- vagy adóztatáshoz vagy adóztatás hiányához vezethet.

---

# A NEMZETKÖZI ADÓZÁS ALAPKÉRDÉSEI - Adóigények elhatárolása

- **Közvetlen- és vagyonadók esetében, adóalanyoknál**
  - Illetőség elve
  - Területiség elve (forráselv)
- **Adótárgyaknál**
  - Univerzalitás elve
  - Területiség elve
- **Közvetett adók esetében**
  - Célország elve
  - Eredet-ország elve

---

# A NEMZETKÖZI ADÓZÁS ALAPKÉRDÉSEI - Illetőség elve

- Személyi kötődésen alapul
- Korlátlan adókötelezettséget eredményez, az adóalany a világjövedelmei után adózik, függetlenül azok forrásától.
- Személyi kötődés meghatározása történhet:

## **Társaságoknál**

- bejegyzés helye
- „valódi” székhely („real seat”)  
place of central  
management and control  
(angolszász országok)  
b. place of management  
(kontinentális országok)

## **Magánszemélyeknél**

- lakóhely
- szokásos tartózkodási hely
- létérdek központja
- állampolgárság

---

# A NEMZETKÖZI ADÓZÁS ALAPKÉRDÉSEI - Forrás elve

- Gazdasági kötődésen alapul.
- Korlátozott adókötelezettséget eredményez, az adóalany csak az adott országból származó jövedelmei vagy ott található vagyona után adóköteles.
- A jövedelem forrásának megállapítása tekintetében általában nem tesznek különbséget a társaságok és a magánszemélyek között.

---

# A NEMZETKÖZI ADÓZÁS ALAPKÉRDÉSEI - Kettős adóztatás

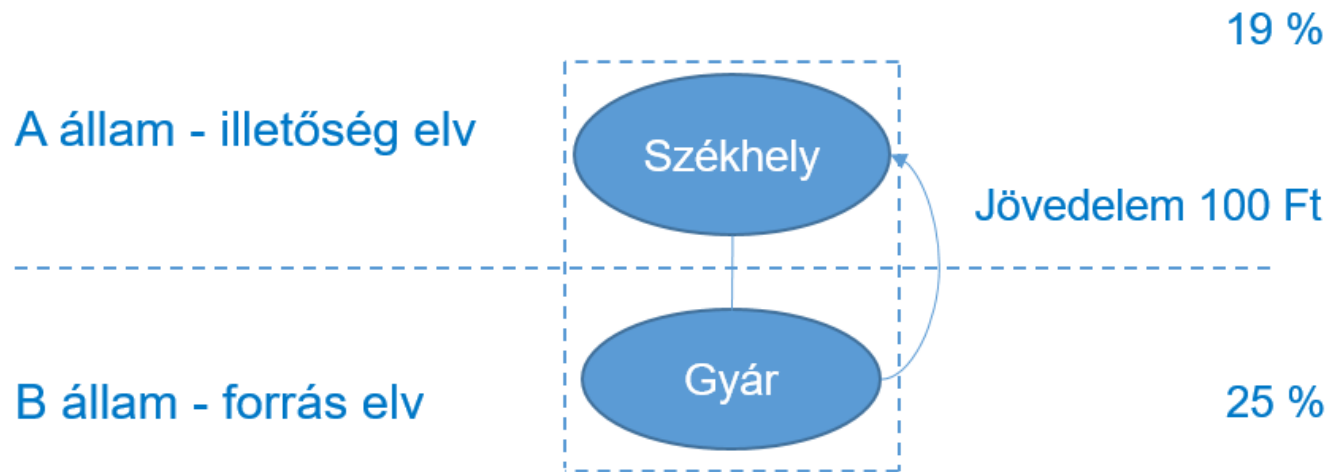
- Probléma: eltérő országok eltérő adóztatási elveket és módszereket alkalmaznak.
  - adóztatási elvek ütközése (illetőség- vs. forrás elv)
  - eltérő illetőség definíciók (illetőség- vs. illetőség elv)
  - eltérő forrás értelmezések (forrás- vs. forrás elv)



Kettős adóztatás (jogi- és/vagy gazdasági)!



# A NEMZETKÖZI ADÓZÁS ALAPKÉRDÉSEI - Illetőség vs. forrás elv



$\Sigma$  adó: 44 Ft

Nk-i tevékenység hiányában: 25 v. 19 Ft

---

# A NEMZETKÖZI ADÓZÁS ALAPKÉRDÉSEI - Kettős adóztatás

- Megoldás: Önkorlátozás, adóztatási jog felosztása.
- 3 lehetséges mód:
  - Unilaterális, belföldi szabályozáson alapuló (pl. Tao, Szja)
  - Bilaterális, kétoldalú egyezményeken alapuló, modellegyezmények
    - a. OECD Modellegyezmény
    - b. USA Modellegyezmény
    - c. ENSZ Modellegyezmény
  - Multilaterális
    - a. Többoldalú nk-i egyezmények
    - b. EU-s irányelvek
- A kétszeres adóztatás elkerülésének technikái.

---

# KETTŐS ADÓEGYEZMÉNYEK, AZ OECD MODELLEGYEZMÉNY

- Adóegyezmények célja:
  - Adókorlátozásoktól mentes nk-i kereskedelem elősegítése (kettős adóztatás elkerülése)
  - Elsősorban a jogi értelemben vett kettősadóztatás elkerülése.
  - Az illetőség- és a forráselv összeütközéséből adódó problémák megoldása.
  - Az illetőség- és az illetőségelv összeütközéséből adódó problémák feloldása.
  - Az adóztatási jog felosztása.
  - Nk-i adóelkerülés megakadályozása.

---

# KETTŐS ADÓEGYEZMÉNYEK, AZ OECD MODELLEGEZMÉNY

- Előnyök a szerződő államok számára:
  - A bruttó jövedelemre vonatkozó forrásadó mértékének limitálása.
  - Összehangolják a forrásállambeli adóztatást és az illetőségállamban
  - Alkalmazandó kettős adóztatást elkerülő módszereket (pl. adóztatási jog megosztása).
  - Meghatározzák a kettős adóztatás elkerülésére vonatkozó módszereket.
  - Információcsere, kölcsönös segítségnyújtás az adóbevételek beszedésében (offshore-ok elleni küzdelem).
- Felülírják a belső jogot

---

# AZ OECD MODELLEGYZMÉNY

1. Személyi hatály
2. Az Egyezmény hatálya alá tartozó adók
3. Általános meghatározások
4. Belföldi illetőségű személy
5. Telephely
6. Ingatlanvagyonból származó Jövedelem
7. Vállalkozási nyereség
8. Hajózás, belvízi és légi szállítás
9. Kapcsolt vállalkozások
10. Osztalék
11. Kamat
12. Jogdíjak
13. Tőkenyereség
14. N/A
15. Munkaviszonyos jövedelem
16. Igazgatósági tiszteletdíjak
17. Művészek és sportolók
18. Nyugdíjak
19. Közszolgálat
20. Diákok
21. Egyéb jövedelem
22. Vagyon
23. Kettős adóztatás elkerülése
24. Egyenlő elbánás
25. MAP
26. Információcsere
27. Jogsegély
28. Diplomácia testületek, konzulátusok
29. Területi hatály kiterjesztése
30. Hatálybalépés
31. Felmondás

---

# KETTŐS ADÓEGYEZMÉNYEK - Értelmezésük

- Nemzetközi (országközi) egyezmények így alkalmazásukkor figyelemmel kell lenni a Bécsi szerződésben (Vienna Convention on the Law of Treaties – 1969) foglaltakra.
- Nem keletkeztetnek addicionális adókötelezettséget, hozzárendelik az adóztatási jogot az egyik vagy részben mindkét államhoz.
- Modellegyezmény kommentárja:
  - Alkalmazható-e egy 2012-es kommentár módosítás egy 1996-ban kötött, OECD Modellegyezmény alapú kettős adóegyezményre?
  - Pontosítás vs. újítás.
- Alkalmazandó cikkely: egy adott jövedelemtételre egynél több cikkely is vonatkozhat meg kell vizsgálni, hogy melyik írja felül a másikat!
- Definíciók:
  - melyik az egyezményt alkalmazó ország?
  - mikor érvényes definíciót kell alkalmazni?
  - mi az OECD megoldás?

---

# AZ OECD MODELLEGYEZMÉNY – Területi hatály

- Külön rendelkezés a legtöbb szerződésben nincs erre vonatkozóan.
- A szerződő államok területe: az egyik vagy mindkét szerződő államban belföldi illetőségűekre vonatkozik.
- Koszovó, Csatorna Szigetek, Gibraltár, Francia Guyana, stb?
- Kiterjeszthető:
  - bármely olyan államra vagy területre, amelynek nemzetközi kapcsolataiért az egyik szerződő állam a felelős, és
  - amely az egyezmény hatálya alá tartozó adókhöz nagyban hasonló adókat vet ki.

---

## AZ OECD MODELLEGYZMÉNY – Időbeli hatály

- Mindkét államnak ratifikálnia kell, hogy hatályba lépjen.
- Ratifikáció folyamata a belső jogok függvényében eltérő lehet.
- A szerződő államok értesítik egymást a ratifikálásról, ezt követően lép hatályba.
- Külön rendelkezések vonatkozhatnak az egyes cikkek hatályba lépésére.



---

## AZ OECD MODELLEGYZMÉNY – Tárgyi hatály

- Kizárólag a jövedelem és vagyonadókra vonatkozik.
- Tételes felsorolás, később bevezetésre kerülő hasonló típusú adók.
- Minden egyes, az egyezmény tekintetében releváns új adó bevezetéséről a szerződő államok tájékoztatják egymást.

---

# AZ OECD MODELLEGYZMÉNY – Személyi hatály, illetőség

- Személyi hatály: azokra a személyekre (természetes-, jogi személyek és egyéb személyek) terjed ki, akik az egyik vagy mindkét szerződő államban belföldi illetőséggel rendelkeznek.
- Személyi hatály dönti el, hogy melyik az alkalmazandó egyezmény (háromszög esetek).
- Konfliktusok feloldása
- kettős illetőség miatti kettős adóztatás megoldása
- Az egyezmény alkalmazásában: az adott államban, annak jogszabályai szerint – bármilyen ismerv alapján – korlátlan adókötelezettséggel rendelkezik.
- A szerződő állam és annak bármilyen közigazgatási egysége vagy helyi hatósága definíció szerint belföldi illetőségű (általában adómentesek).
- Nem tartozik ide az a személy, aki csak az adott állambeli forrásból származó jövedelem, vagy ott található vagyon után adóköteles.

---

# AZ OECD MODELLEGYZMÉNY – Az adóztatási jog felosztása

1. Csak az illetőség államában adóztatható (pl.)
  - vállalkozási nyereség;
  - tőkenyereség;
  - egyéb jövedelem;
  - stb.
2. A forrásállamban korlátlanul adóztatható (pl.):
  - telephely jövedelme;
  - ingatlan vagyonból származó jövedelem;
  - stb.
3. A forrásállamban korlátozottan adóztatható
  - Osztalék;
  - Kamat;
  - Jogdíj (?)

---

# AZ OECD MODELLEGYZMÉNY – Vállalkozási nyereség

- Kizárólag a vállalkozás illetőségének államában adóztatható.
- Nem csak jogi személyekre vagy egyéb szervezetekre vonatkozik (pl. EV-re is).
- Nincs szüksége további módszerre a jogi értelemben vett kettős adóztatás elkerülésére (nem kell mentesíteni, beszámítani).
- Kivétel: telephely jövedelme!

---

# AZ OECD MODELLEGYZMÉNY – Telephely

- Kiemelten fontos a nk-i adózásban.
- Könnyen keletkezhet és sokszor nem egyértelmű a léte!
- Kizárólagos adóztatási jog a forrásállamnak.
- Definíció: „*Olyan állandó üzleti helyet jelent, amelyen keresztül a vállalkozás tevékenységét részben vagy egészben kifejtí*”.
- Definíció lényege:
  - Üzleti tevékenység helyszíne, azaz valamilyen létesítmény megléte.
  - Állandó: földrajzilag és időben → hüvelykujj szabály: 6 hónap
  - A vállalkozás az adott helyszínen kell, hogy végezze üzleti tevékenységét.
- Egyedileg, minden körülmény figyelembevételével vizsgálandó.
- ENSZ Modell eltérés: „Force of attraction”

---

# AZ OECD MODELLEGYEZMÉNY – Telephely

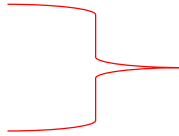
- Telephely különösen:
  - üzletvezetés helye;
  - fiók;
  - iroda;
  - gyár;
  - műhely;
  - a bányá, az olaj- és a földgázkút, a kőfejtő és a természeti kincsek kiaknázására szolgáló bármely más telep.



Értelme?

---

## AZ OECD MODELLEGYZMÉNY – Projekt PE

- Speciális szabály: Projekt PE
- Építési terület,
- Építkezési vagy szerelési munkálatok helyszíne,  > 12 hónap
- Visszamenőlegesen telephellyé válik.
- Megszakítások: május 1. – november 1., január 1. – június 1.
- Iroda használata az építési helyszínen, ha az nem éri el a 12 hónapot.
- Fővállalkozó és alvállalkozók.

---

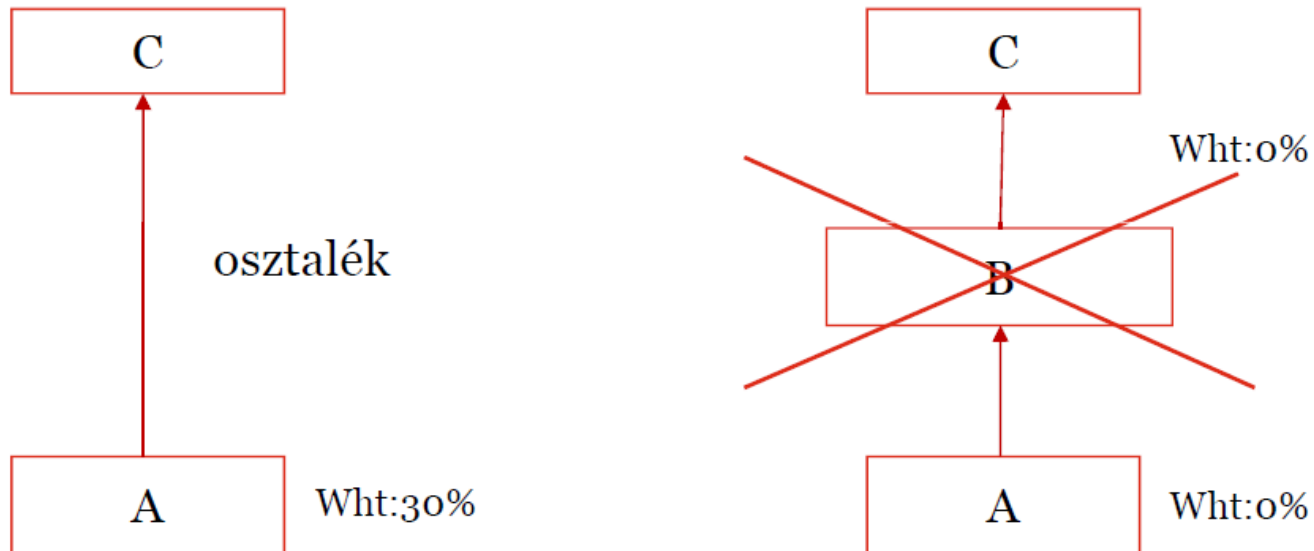
## AZ OECD MODELLEGYZMÉNY – Osztalék

- Az illetőség és a forrásállamban egyaránt adóztathatók.
- Legtöbb ország forrásadóztatja Magyarországot?
- Kettős adóztatás elkerülésének a technikája: beszámítás.
- Osztalék:
  - Max. 5%, ha a tényleges **haszonhúzó** min. 25%-os közvetlen tulajdonnal rendelkezik.
  - Max. 15% egyéb esetekben.
  - Tőkerészesedés számít a kifizetés időpontjában, nem szavazati jog.
- Osztalékot definiálja felülírja a belső jogot (ld. USA)!
- Adóbeszedés technikája.
- Korlátozott a hatálya: csak az egyik szerződő államban belföldi illetőségű társaság által a másik szerződő államban belföldi illetőségű társaságnak fizetett osztaléokra vonatkozik háromszög problémák!



# AZ OECD MODELLEGYZMÉNY – Osztalék

- Tényleges haszonhúzó klauzula célja a visszaélések megakadályozása: treaty shopping.



- Nem a tényleges haszonhúzónak fizetem: teljes forrásadó kivetése (30%)
- B – C egyezmény alkalmazhatósága?

---

# AZ OECD MODELLEGYZMÉNY – Osztalék

- Tényleges haszonhúzó értelmezése:
  - 3. cikkely alapján belföldi jog a meghatározó → problémák
  - Többség egyetért, hogy ez egy „Egyezmény fogalom” → miért nincs akkor definiálva?
- 4 lehetséges értelmezés:
  - Jogi értelemben vett tulajdonos, akit nem kötnek másokkal kötött szerződések.
  - Kommentár kimondja, hogy az ügynökök/megbízottak nem haszonhúzók → mindenki más az?
  - Egyezmény célja az JDT elkerülése → haszonhúzó az, akihez a jövedelmet adózási szempontból allokálom (Kommentár preferencia)
  - Vogel: aki szabadon dönthet a tőkéről vagy annak hozamáról (ECJ preferencia)

---

# AZ OECD MODELLEGYZMÉNY – Kamat

- Az illetőség és a forrásállamban egyaránt adóztathatók.
- Legtöbb ország forrásadóztatja → Magyarország?
- Kettős adóztatás elkerülésének a technikája: beszámítás.
- Nagyon hasonlít az osztalék adózására vonatkozó cikkelyhez.
- Kamat:
  - Max. 10%, ha a tényleges **haszonhúzó** kapja (ld. osztalék).
  - Új fogalmak: kamat **felmerülésének** helye és **szokásos piaci érték**.
- Kamatot definiálja → felülírja a belső jogot!
- Adóbeszedés technikája: mint az osztaléknál.
- Korlátozott a hatálya: csak az egyik szerződő államban felmerülő és a másik államban belföldi illetőségű társaságnak fizetett kamatra vonatkozik → háromszög problémák!

---

# AZ OECD MODELLEGYZMÉNY – Ingatlan

- Ingatlan hasznosítás/értékesítés jövedelme a forrásállamban korlátlanul adóztatható.
- Az illetőség államában is adóztatható.
- 6. és 13. cikkelyek vonatkoznak rá.
- 6. cikkely: ingatlan hasznosításának jövedelme (pl. bérleti díj).
- 13. cikkely (1. és 5. bekezdések): ingatlan értékesítésének árfolyamnyeresége.
- Felülírja az egyéb cikkelyeket (pl. 7-est) nem kell, hogy telephely legyen a forrásadóztatáshoz!
- Kettős adóztatás elkerülésének a technikája: általában mentesítés.
- 6. cikkelynek korlátozott a hatálya, mint az osztalék és kamat adózására vonatkozó cikkelyeknek.
- Ingatlant definiálja.

---

# AZ OECD MODELLEGYZMÉNY – Munkaviszonyból származó bér, fizetés

- Kizárólag az illetőség államában adóztatható, kivéve ha a munkavégzés a másik szerződő államban történik.
- A másik államban történő munkavégzésből származó díjazás ott adóztatható, ha
  - a munkavállaló a kérdéses adóévben kezdődő vagy végződő bármely tizenkét hónapos időtartamon belül összesen legalább 183 napot a forrásállamban tölt, vagy
  - a díjazást a forrásállamban illetőséggel rendelkező munkáltató fizet vagy ilyen munkáltató nevében fizetik, vagy
  - a díjazást a munkáltató forrásállamban található telephelye viseli.
- Kivétel: hajók, légi járművek fedélzetén végzett munka díjazása: kizárólag a tényleges üzletvezetés helye szerint.

---

# A KETTŐS ADÓZTATÁS ELKERÜLÉSÉNEK MÓDSZEREI

- Az illetőség államának feladata a kettős adóztatás (ha felmerülhet) kiküszöbölése.
- Módszerek:
  - Beszámítás (credit)
  - Mentésítés (exemption)
- Nem definiálják részleteiben az alkalmazandó módszer számítási logikáját, belső jogra van bízva (elsősorban a mentésítésnél).

---

# A KETTŐS ADÓZTATÁS ELKERÜLÉSÉNEK MÓDSZEREI

- Az illetőség államának feladata a kettős adóztatás (ha felmerülhet) kiküszöbölése.
- Módszerek:
  - Beszámítás (credit)
  - Mentésítés (exemption)
  - Levonás (deduction)
  - Átalány
  - Fiktív adóbeszámítás (tax sparing)

---

# KETTŐS ADÓZTATÁS ELKERÜLÉSE - Beszámítás

- Beszámítás: az illetőség államában a fizetendő adóból levonható a forrásállamban megfizetett (azonos típusú) adó.
- Korlátok:
  - Maximum az adott jövedelemre a belföldi szabályok szerint számolt átlagos adó összegéig
  - Maximum a külföldön megfizetett adó összegéig
- Ha a forrásállambeli tevékenység veszteséges, ugyanarra az eredményre vezet, mint az adómentesítés
- Probléma: Ha a külföldi adómérték meghaladja a belföldit → Excess Foreign Tax Credit (EFTC)



---

# KETTŐS ADÓZTATÁS ELKERÜLÉSE -Mentesítés

- Mentesítés: A jövedelemből levonható a külföldi jövedelem
- Speciális rendelkezések:
  - Veszteség
  - Progresszív adótábla

---

# KETTŐS ADÓZTATÁS ELKERÜLÉSE, Beszámítás vs. mentesítés

- Beszámítás vs. adómentesítés
  - Ha a forrásállamban veszteség keletkezik ugyanarra az eredményre vezetnek.
  - Ha a forrásállamban nyereség keletkezik és a belföldi adómérték < külföldi adómérték, azonos eredményre vezetnek.
  - Ha a forrásállamban nyereség keletkezik, az adómentesítés kedvezőbb abban az esetben, amikor belföldi adómérték > külföldi adómérték.
- Beszámítás vs. jövedelemmentesítés
  - Ha a forrásállamban veszteség keletkezik, a beszámítás kedvezőbb.
  - Ha a forrásállamban nyereség keletkezik és a belföldi adómérték < külföldi adómérték, azonos eredményre vezetnek.
  - Ha a forrásállamban nyereség keletkezik, a jövedelem mentesítés kedvezőbb abban az esetben, amikor belföldi adómérték > külföldi adómérték.

---

# AZ OECD MODELLEGYZMÉNY – Kapcsolt vállalkozások

- Közgazdasági értelemben vett kettős adóztatással foglalkozik.
- Alkalmazandó:
  - Egyik ország vállalkozása a másik ország vállalkozásának a menedzsmentjében, irányításában vagy tőkéjében közvetlenül vagy közvetve részt vesz, vagy
  - Harmadik személyek mindkettejük menedzsmentjében, irányításában vagy tőkéjében részt vesznek , és
  - A tranzakció nem piaci.
- A szerződő államok kiigazíthatják az adóalapokat.
- Kiigazítás két oldalú kell, hogy legyen.

---

# AZ OECD MODELLEGYZMÉNY – Egyéb rendelkezések

- Kettős adóztatás elkerülésének technikája
  - Függ attól, hogy credit vagy exemption államról van-e szó.
  - Kamat és osztalék esetében mindig beszámítás.
- Egyenlő elbánás
  - Vonatkozik a szerződő államok állampolgáira is → személyi hatály kiterjesztése.
  - Vonatkozik a hontalan személyekre.
  - Vonatkozik a szerződő államok vállalkozásainak telephelyeire is.
  - Vonatkozik azokra a kamat, jogdíj és egyéb kifizetések adóalapból történő levonhatóságára is, amelyeket a másik szerződő államban belföldi illetőségű személynek fizetnek → kérdéses a CFC szabályokkal való összeegyeztethetőség.
  - Minden adónemre vonatkozik: tárgyi hatály kiterjesztése.
  - A többi rendelkezéssel együtt alkalmazandó!
- Információcsere, behajtási jogsegély, diplomáciai mentességek