

KETTŐS ADÓZTATÁS ÉS AMIT TEHET(T)ÜNK ELLENE

FREY DÓRA



Az MTA-ELTE Jogtörténeti Kutatócsoport (ELKH) blogja

A SZERZŐ:

DR. FREY DÓRA

ANDRÁSSY GYULA BUDAPESTI
NÉMET NYELVŰ EGYETEM

TUDOMÁNYOS MUNKATÁRS
DORA.FREY@ANDRASSYUNI.HU

2023. április 3.

Az USA és Magyarország közötti kettős adóztatási egyezmény egyoldalú felmondása az amerikai fél részéről ráirányította a figyelmet a jogrendszer kevésbé ismert, de a nemzetközi gazdasági kapcsolatokban fontos szerepet játszó szereplőire, a kettős adóztatási egyezményekre. Mi az a kettős adóztatási egyezmény, miért szükséges és mióta létezik? Milyen szerepet játszott Magyarország a kettős adóztatás elkerülését szolgáló intézkedések kialakulásában? Ezekre a kérdésekre keresem a választ az alábbiakban.

Herbert Dorn német adójogász '20-as évekből származó meghatározása máig érvényes:

„Nemzetközi kettős adóztatás (többszörös adóztatás) áll fenn, ha több önálló adójogi szuverén (különösen több önálló állam) ugyanazt az adóalanyt, ugyanazon adótárgy miatt, azonos adózási időszakban, ugyanolyan jellegű adóval sújtja.”¹ A nemzetközi adójog nem kollíziós jog, hanem több párhuzamos adókövetelés konkurenciája, amelyek egymásra való tekintet nélkül keletkeznek. Ezt a körülményt az adójogtudomány korán felismerte: „... a kettős adóztatás eszerint mindig a különböző adótörvények (vagy inkább alkalmazásuk) ellent-

mondásain nyugszik hatályuk tekintetében, és ennek feloldásával szüntethető meg.”²

A mai értelemben vett kettős adóztatás kifejezés a modern adórendszerek kialakulásával a 19. század második felében jelent meg.³ Ameddig objektív vagy tételes adók⁴ (vagyonadók, fejadók) jelentették az adórendszer alapját, nem alakulhatott ki kettős adóztatás. Ezek az adók konkrét tárgyhoz vagy gazdasági tényhez kötődtek, nem az elért pénzügyi eredményhez vagy jövedelemhez, nem befolyásolták őket személyes körülmények és egyértelműen kötődtek valamely ország adórendszéréhez. A modern jövedelemadózással, és a vállalkozások nyereségadóztatásával döntő változást hozott. Mind a bevétel, mind a jövedelem sokkal „mozgékonyabb”, mint a tényleges vagyon – egy személy rendelkezhet jövedelemmel több különböző országban, a gazdasági társaságok esetén ez még gyakoribb.

A kettős adóztatást az adózási alapelvek összeütközése okozza. Több elv szerint lehetséges adóztatni: az állampolgárság, a lakóhely vagy más területi kötődés (illetőség) és a gazdasági kötődés.⁵ Ha minden állam egy és azonos

alapelv szerint adóztatna, nem jöhetne létre kettős adóztatás – eltekintve a kettős állampolgárság és a kettős lakóhely (székhely) esetétől.

Az alapelvek ütközésének problémáját először nem a nemzetközi adójogban, hanem Svájcban az adózásban a 19. században teljesen autonóm kantonok közötti kettős adóztatás – konkrétan az osztalékadóztatás – kapcsán ismerték fel.⁶ A legtöbb kanton lakosainak teljes (világ)-jövedelmét megadóztatta, és forrásadót vetett ki a területén kifizetett osztalékokra, azon az alapon, hogy ott történt a jövedelemszerzés. Ezzel létrejött a kettős adóztatási egyezmények szempontjából máig döntő két kategória, a korlátlan és a korlátozott adókötelezettség. A világ-jövedelem elvének bevezetésével, amely értelmében az államok saját polgáraik (később a területükön lakhellyel rendelkezők) teljes jövedelmét adóztatták, kialakult a forrás és az illetőség szerinti adóztatás máig fennálló konfliktusa.

Az eddig ismertetett okok az adórendszer belső logikáján alapultak, gazdasági összefonódás nélkül azonban nem jön létre kettős adóztatás, mivel az mindig a határokon átnyúló gazdasági tevékenységet feltételez. A határokon átnyúló gazdasági tevékenység a 19. században néhány nagyobb vállalkozásra volt jellemző,⁷ ezek bankok, biztosítók, vasút és hajózási társaságok, ipari és bányászati cégek voltak. Magánszemélyek kevésbé voltak érintettek az országok közötti gazdasági kapcsolatokban, az államszövetségek és szövetségi államok polgárai azonban gyakran végeztek gazdasági tevékenységet vagy rendelkeztek ingatlantulajdonnal egy másik tagállam területén, és váltak érintetté a kettős adóztatás problémájában. Természetesen ez csak akkor következhetett be,



ha a szövetség területén a szabad letelepedést törvény biztosította – a Német Császárságban, Svájcban és az Osztrák-Magyar Monarchiában ez adott volt a 19. század második felében.

Mivel a nemzetközi kettős adóztatási egyezmények érintik az adott ország pénzügyi és adójogi szuverenitását, sokkal nehezebben jönnek létre, mint a szövetségi államok hasonló szabályai,⁸ így az első megoldási kísérletek ebben a három föderális berendezkedésű országban jelentek meg. Később az államközi egyezményeknél is úttörő szerepet játszottak ezek az államok, mert jelentős tapasztalattal rendelkeztek ezen a téren.

De valóban úttörő szerepe volt az Osztrák-Magyar Monarchiának és benne Magyarországnak? A Monarchia a kettős adóztatás problémájával a kiegyezés után szembesült, a korábban adójogilag egységes állam két részre oszlott, de mint állam és a nemzetközi jog alanya fennmaradt. Pénzügyekben a két közös ügy és a régi osztrák államadósság finanszírozásán kívül Magyarország és az osztrák korona országai önállóak voltak, önálló adójogi joghatósággal, adóügyi igazgatással és adórendszerrel (a másik ország polgárai adójogi szempontból külföldiek voltak). Az adójogi szuverenitás a két ország kezében volt, a közös ügyek és minisztériumok költségeit nem közvetlen közös adóból, hanem a két költségvetésbe foglalt hozzájárulásból fedezték.⁹ Ezzel érdekes és ritka szituáció állt elő, a korábbi egységes adójogi szuverenitás kettéhasadt, két adójogi szuverén, ezzel két adójogosult lépett a helyére, közben a két ország közötti gazdasági összefonódás változatlanul fennmaradt.

Rögtön az 1867-es kiegyezés után elengedhetetlen volt bizonyos adóbevételek megosztásáról rendelkezni. Ennek

keretében két egyezmény jött létre. Az első 1869/70-ben¹⁰ a területi elvet követve (1870:XVII. tc.). Az Osztrák Vaspálya Társaság esetén az osztrák területen fekvő pályák jövedelmét Ausztriában, a Magyarországon fekvőket Magyarországon adóztatták – a határon átmenő vonalak esetén a forgalommal arányosítva. A bankokra és biztosítóintézetekre vonatkozó rész a fiókintézetek (fióktelepek) elkülönített adózását írta elő a tevékenység helyén – a társaság székhelyén ezeket a jövedelmeket mentesítették az adó alól. Hasonlóan területi alapú szabályozás vonatkozott az ipari vállalkozásokra is.

A második egyezményt 1871. március 28-án kötötték (1873:XIII. tc.), és egy speciális esetet, az Első Dunagőzhajózási Társaság adóztatását rendezte, a vasúthoz hasonló módszer szerint.

Ez a két rövid egyezmény – a hosszabb első is csak 12 szakaszból állt – nem hasonlítható a mai kettős adóztatási egyezményekhez; az első modern értelemben vett kettős adóztatási egyezményt nem Ausztria és Magyarország, hanem Szászország és Poroszország kötötte egymással 1869-ben (mivel 1870-ben az Északnémet Szövetség törvényben rendezte a kérdést, ez alig néhány hónapig volt hatályban). Az 1870-71-es osztrák-magyar egyezmények csak bizonyos gazdasági társaságok adóztatásra vonatkoztak, magánszemélyekre egyáltalán nem. A két egyezmény korlátozott hatályát egyrészt a fejletlen adórendszer magyarázza, különösen Magyarországon, amely még mindig a tételes adóztatáson alapult.¹¹ Ennek oka a mezőgazdaságban foglalkoztatottak 65-70 %-os aránya volt, sokukat, elsősorban az idénymunkásokat természetben fizették. A jövedelemadót csak 1909-ben vetették be szélesebb körben.¹²

Ausztria a 20. század elejére nagy tapasztalattal rendelkezett a kettős adóztatási egyezmények terén, a Poroszországgal 1899-ben kötött szerződést számos másik követte, a Német Birodalom más tagállamaival: 1901-ben Lichtensteinnel, 1903-ban Szászországgal és ugyanabban az évben Bajorországgal.¹³ Ezek az egyezményeket a szakirodalom egy része tévesen úgy értelmezi, hogy Magyarország is úttörő szerepet töltött be a kettős adóztatás leküzdésében. A szerződéseket valóban az Osztrák-Magyar Monarchia kötötte, mert nemzetközi jogi jogalánysággal csak a közös államalakulat rendelkezett, és a közös külügyminiszternek állt jogában nemzetközi szerződéseket előkészíteni és aláírni (a királyon kívül). Az egyezmények területi hatálya azonban a Birodalmi Tanácsban képviselt országokra korlátozódott.

Magyarország az Osztrák-Magyar Monarchia részeként korán szembesült a kettős adóztatás problémájával, de elmaradott adórendszere miatt úttörő szerepet nem tölthetett be. Az első modern, átfogó kettős adóztatási egyezményt Magyarország Ausztriával kötötte 1907-ben, közel sem úttörőként. De ez egy következő bejegyzés tárgya lesz.

Hivatkozások:

- 1 Dorn, Herbert: *Das Recht der Internationalen Doppelbesteuerung*. In: *Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht*, 1927, 190. p.
- 2 Clauss, Thomas: *Das Reichsgesetz vom 13. Mai 1870 wegen Beseitigung der Doppelbesteuerung – unter vergleichender Berücksichtigung des schweizer Bundesrechts*. In: *Finanz-Archiv*, 1888. 138-139. p.
- 3 Weber-Fas, Rudolf: *Staatsverträge im internationalen Steuerrecht*. Tübingen, Mohr Verlag, 1982. 2. p.

- 4 Schremmer, Eckart: *Über „gerechte Steuern“*. St. Katharinen, Scripta Mercaturae-Verlag, 1994. 15. p.
- 5 Schanz, Georg: *Zur Frage der Steuerpflicht*. In: *Finanz-Archiv* 1892. II. kötet 4. p.
- 6 Gerloff, Wilhelm: *Die Kantonale Besteuerung der Aktiengesellschaften in der Schweiz*. Bern, 1906. 168. p. kk.
- 7 Hemetschberger-Koller. Hildegard: *Der wirtschaftspolitische Hintergrund des Doppelbesteuerungskommens zwischen Österreich-Ungarn und Preußen 1899*. In: Lang, Michael (szerk.): *Die Zukunft des internationalen Steuerrechts*, Bécs, 1999. (Schriften zum internationalen Steuerrecht 10.) 18. p.
- 8 Clauss 1888. 145. p.
- 9 1867:XII. tc. § 41.
- 10 Az egyezmény jegyzékváltással jött létre, Budán 1869. december 18-án, Bécsben 1870. január 7-én írták alá.
- 11 Hemetschberger-Koller 1899. 32. p.
- 12 Eberhard, Herbert: *Der Einfluss der Englischen Einkommensteuer in steuertechnischer Hinsicht auf das Ausland und ihre Beeinflussung durch das Ausland*, Dissertation, Heidelberg, 1930. 10. p.
- 13 *League of Nations: Double taxation and fiscal evasion*, Vol. I. 249. p.

Képek elérhetősége:

1. oldal: Emil Jakob Schindler festménye a Dunagőzhajózási Társaság hajóiról. Forrás: <https://images.app.goo.gl/DmgGVN1tjEAnSAhKA> 2023. április 2.