

A KETTŐS ADÓZTATÁS ÉS AHOL VALÓBAN TETTEK 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. június 19.

A 19. század második felében a német egység létrejöttével

Németországban is felmerült a kettős adóztatás problémája. Az egységes gazdasági tér kialakulása 1833-ban kezdődött, a Német Vámunió megalakulásával, amelyhez fokozatosan az összes jelentős német állam csatlakozott. A porosz-osztrák háborút követően 1866-ban megalakult az Északnémet Szövetség, először katonai szövetségként. Az 1867. április 16-án kiadott alkotmánnyal föderatív szövetségi állam alakult, amelyet 1871-ben a Német Császárság alkotmányának ismertek el.

Az adójogi joghatóság a birodalmi alkotmány értelmében kizárólagosan a 25 szövetségi

állam (továbbá a birodalmi igazgatású Elzász-Lotaringia) kezében volt, amelyek ebben a tekintetben szuverén módon dönthettek.¹ Egységes vámterületet képeztek, és 1867. november 1-jétől a költözés szabadságát biztosító törvény garantálta minden német polgár számára a mozgás és letelepedés szabadságát, fokozva a lakosság mobilitását. Az 1868. június 21-i ipartörvény ezt tovább erősítette azzal, hogy az iparúzéshez való jogot a szövetség egész területén, minden állampolgár számára jelentősen kiterjesztette.²

A kettős adóztatás leküzdését szolgáló első kezdeményezés meglepő módon nem gyárosok vagy kereskedők, hanem Szászországban lakó, de porosz állam-

polgár és ott ingatlantulajdonnal rendelkező földbirtokosok részéről történt. Az Északnémet Szövetség alkotmányával ellentétesen tartották, hogy mindkét állam-ban adóztatják őket, és a belföldiként való kezelés alapelveire hivatkoztak.³ Poroszországban föld- és jövedelemadót fizettek, majd a poroszországi jövedelmet Szászország is adóval terhelte.⁴ Petíciójuk a szabad költözésről szóló törvény tárgyalásával egy időben született, de a törvényt kidolgozó bizottság – jogtechnikai nehézségekre hivatkozva – szerződéses megoldást javasolt. 1868 elején újabb petíció érkezett – ezúttal munkásoktól, akik ingázókként mind Poroszországban, mind Szászországban adókötelezettség alá estek – a letelepedés szabadságára azonban nem hivatkozhattak, mert bár szász területen dolgoztak, de változatlanul Poroszországban laktak.

Hosszas viták után 1869. április 16-án kötötték meg – mai ismereteink szerint – a világ első kettős adóztatási egyezményét. Az egyezmény alapelve a

Reichstag jelentéstevője szerint: „Adóztatás abban az országban, amelynek az adókötelezett alattvalója, kivételesen a „dolgozó osztályok” számára lakhelyen való adóztatás.”⁵ A kettős állampolgárokat mindkét országban adókötelezettség terhelte, gazdasági tevékenységet és földtulajdont csak a forrásország adóztathatott.

Bár a 8. szakasz szerint a szerződés az Északnémet Szövetség

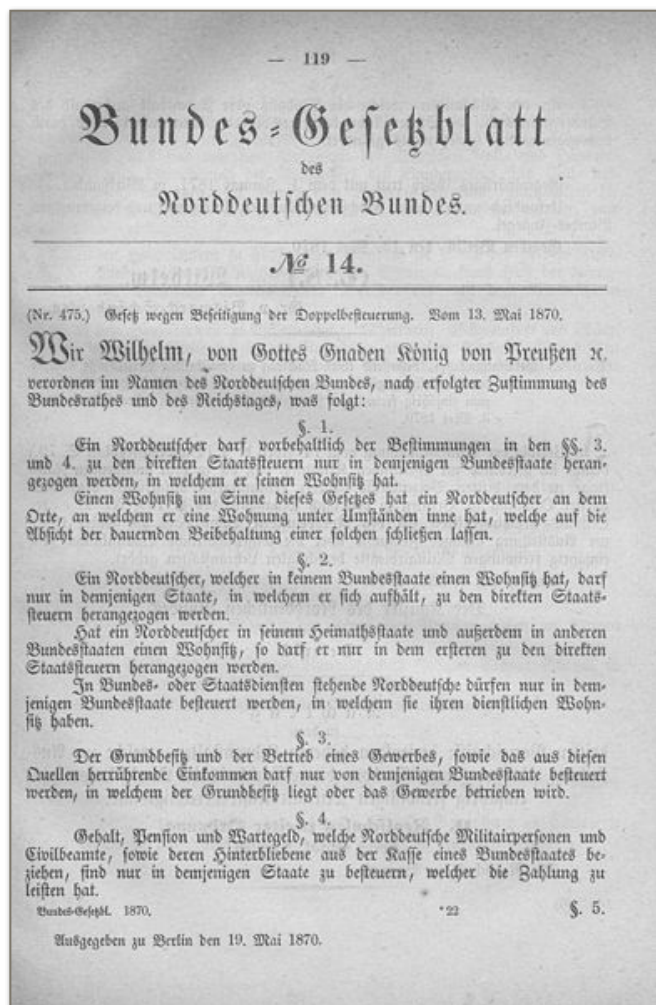
valamennyi állama számára nyitva állt aláírásra, az egyezmény valószínűleg nem csak a legrégebbi, hanem a legrövidebb ideig hatályban lévő kettős adóztatási egyezmény is volt, mivel 1870 márciusában a Reichstag elé terjesztették a kettős adóztatás elleni törvényt.

A javaslatot a kancellár a következőkkel indokolta:

„Miután az 1867. november 21-i a költözés szabadságáról szóló törvény a tartózkodási és letelepedési jogot, az 1869. június 21-i ipartörvény pedig az gazdasági tevékenységhez való jogot a szövetség egész területén jelentősen kiterjesztette, szükséges és az alkotmányba és a szövetségi törvényekbe foglaltakból következik, hogy azokat az akadályokat, amelyeket a meglévő kettős adóztatás ezen elvek megvalósításával szemben állít, kiküszöböljük.”⁶

A törvényjavaslatot a Bundesrat majd a Reichstag is elfogadta, így

1870. május 13-án az Északnémet Szövetség egyik utolsó törvényeként kihirdették. 1871. január 1-jén hatályba lépett, április 16-án birodalmi törvénynek ismerték el.⁷ A végrehajtásért a tagállamok voltak felelősek, saját jogrendjüket és igazgatási gyakorlatukat összhangba kellett hozniuk a törvénnyel. Az egységes értelmezés érdekében a Bundesrat



értelmező döntéseket hozhatott és tárgyalhatott a tartományi törvények hiányosságairól.⁸ A kettős adóztatási törvény rövid, összesen hat szakaszból állt, kizárólag alapkérdéseket szabályozott, definíciók nélkül, ezzel széles teret hagyva a jogértelmezésnek, a bírói gyakorlat definiált és töltött meg tartalommal fontos kategóriákat – így a lakóhely és a vállalkozás fogalmát.

A törvény az adóztatási jogszultság megosztását szabályozta és a porosz-szász egyezményhez képest jelentős újítást tartalmazott, a jogi helyett a gazdasági kötődés volt meghatározó az adóztatás szempontjából: A tőke és munkajövedelmet a lakhely szerinti országban adóztatták, a vállalkozási tevékenységet és a földtulajdont abban az államban, ahol a tevékenységet végezték vagy a földterület feküdt. Vállalkozásnak csak a saját vállalkozást tekintették,⁹ gazdasági társaságok esetében vitás volt, ki tekinthető vállalkozónak.¹⁰ A 3. § értelmében az osztalék nem vállalkozói jövedelem volt, hanem a rendelkezésre bocsátott tőke hozama.¹¹ A vállalkozási tevékenység helyét sem lehetett mindig egyértelműen meghatározni, ezzel egyes cégek többszörös megadóztatása nem volt kizárt, ha több államban is tevékenykedtek. A Reichsgericht joggyakorlata – egy 1884-es döntéssel¹² – megerősítette ezt az álláspontot, a fióktelep hiányát egy adott államban nem ismerte el az adóztatás kizáró okaként. A leányvállalatok és fióktelepek adóztatásáról a törvény nem rendelkezett, gondot okozott az egyes telephelyek jövedelmének és nyereségének elhatárolása is. A törvény módosításáig jogbizonytalanság állt fenn ebben, az iparosodással mind fontosabbá váló kérdésben. A törvény a kezdeményezői – földbirtokosok és munkások –

számára megfelelő védelmet nyújtott a kettős adóztatás ellen, a vállalkozási tevékenység védelmére azonban hézagos volt.¹³ Ezek nagy részét már a parlamenti tárgyalások során felismerték és tudatosan hagyták figyelmen kívül, hogy a törvény minél gyorsabban létrejöhessen.¹⁴

A törvény nyújtotta védelmet csak a birodalom polgárai élvezték, külföldiek nem, a nemzetközi kettős adóztatás kivédését sem szabályozta.¹⁵ A tárgyi hatályt tovább korlátozta, hogy csak közvetlen adókra, és csak állami adókra vonatkozott, a közösségi adók miatt fellépő kettős adóztatás szabályozását tudatosan mellőzték.¹⁶ A Bundesrat csak 1887-ben ismerte el a törvény jogi személyekre való alkalmazhatóságát (a szöveg valóban „északnémetekről” beszél), hogy ezzel elkerülje a jogalkotási kényszert a jogi személyek szabályozására vonatkozóan.¹⁷

A törvény nyilvánvaló hiányosságai ellenére novellája 1909-ig váratott magára. A sokat halogatott módosításra a türingiai kisállamok panasza adott okot: a 4. § szerint az állami hivatalnokokat (fizetésüket és nyugdíjukat) az az állam adóztatta, amelyik a kifizetést teljesítette. Ennek következtében a porosz államvasút tisztviselői, akik tartósan Türingiában teljesítettek szolgálatot, ott egyáltalán nem voltak adóztathatók.¹⁸

A több államban tevékenkedő vállalkozások kérdését is megoldották, azzal, hogy csak fióktelep megléte esetén volt a vállalkozás adóztatható. A fióktelep meglétének két feltétele volt: tartós infrastruktúra, valamint hosszabb időtartam és stabilitás.¹⁹ A novella megfelelt a gazdasági fejlődés és az adórendszer moderniz-

ációja által támasztott követelményeknek. A legtöbb szövetségi államban időközben bevezették a jövedelemadóztatást, Poroszországban 1891-ben,²⁰ Szászországban 1874-ben, Hessenben már 1869-ben.²¹

A kettős adóztatási törvény 1919-ben tárgyat (és hatályát) veszítette, a Weimari Alkotmány a közvetlen adókat szövetségi haráskörbe helyezte, ebben az évben bevezették a birodalmi jövedelemadót.²²

Összefoglalva elmondhatjuk, hogy Németországban a kettős adóztatás „tipikus” okok miatt jött létre: egyre szorosabb gazdasági kapcsolatok, iparosodás, jogilag garantált letelepedési szabadság. A törvény majd a novella jelentős részben rendezte a felmerülő problémákat, bár – amint fent láthattuk – nem szabályozott minden lehetséges tényállást, és emiatt számos kritika érte.²³

Németország – pontosabban az egyes tagállamok – nemzetközi szinten is igen aktívak voltak a kettős adóztatási egyezmények területén, a század végére jelentős irodalma alakult ki a kérdésnek, részben megalapozva a Népszövetség égisze alatt két világháború között folyó szakértői tárgyalásokat a kérdésben.

Hivatkozások:

- 1 Menck, Thomas: Ein Jahrhundert Vermeidung der Doppelbesteuerung – Vom Gesetz gegen die Doppelbesteuerung vom 1870 zum modernen Vertragssystem. In: *Deutscher Steuer-Zeitung*, 1970. A kiadás, 17. szám. 263. p.
- 2 Fährnrich, Alexander: *Doppelbesteuerung im allgemeinen und ihre Bedeutung durch die Gesetzgebung im deutschen Staatsgebiet von der*

Reichsgründung bis zur Gegenwart, Lipcse, 1928. 11. p.

³ Clauss, Thomas: Das Reichsgesetz vom 13. Mai 1870 wegen Beseitigung der Doppelbesteuerung – unter vergleichender Berücksichtigung des schweizer Bundesrechts. In: *Finanz-Archiv*, 1888. 148. p.

⁴ Fährnrich 1928 11. p.

⁵ Idézi Clauss 1888 149. p.

⁶ Idézi Fährnrich 1928 13. p.

⁷ Fährnrich 1928 14. p.

⁸ Clauss 1888 150. p.

⁹ Clauss 1888 184. p.

¹⁰ Részletesen lásd: Clauss 1888 184-185. p.

¹¹ Fährnrich 1928 17. p.

¹² Entscheidungen des Reichsgerichts, 11. kötet 309. p.

¹³ Menck 1970 263. p.

¹⁴ Clauss 1888 151. p.

¹⁵ Kramer, Hugo: *Die Einkommen- und Vermögensbesteuerung der Ausländer und Forensen – in Preußen-Sachsen-Oldenburg, Württemberg-Baden-Hessen*, Berlin, 1909. 3. p.

¹⁶ Részletesen lásd: Fährnrich 1928 41. p.

¹⁷ Clauss 1888 153. p.

¹⁸ Fährnrich 1928 28. p.

¹⁹ Fährnrich 1928 31. p.

²⁰ Schremmer, Eckart: *Über „gerechte Steuern”*, St. Katharinen, Scripta Mercaturae-Verlag, 1994. 22. p.

²¹ Eberhardt, Herbert: *Der Einfluß der englischen Einkommensteuer in steuertechnischer Hinsicht auf das Ausland und ihre Beeinflussung durch das Ausland*, Heidelberg, 1930. 10. p.

²² Fährnrich 1928 35. p.

²³ Menck 1970 263. p.

Képek elérhetősége:

1. oldal: A kettős adóztatási törvény kihirdetett szövege az Északnémet Szövetség Szövetségi Hivatalos Lapjából. Forrás: Bundesarchiv. https://commons.wikimedia.org/wiki/File:Norddeutsches_Bundesgesetzblatt_1870_014_119.jpg 2023. június 18.