

#### 4. A kettős adóztatás különös esetei

Előadásomban a kettős adózás néhány olyan esetét szeretném bemutatni, ahol a jövedelem kettős adóztatása nem kerülhető el az adóegyezmény használatával. Az adóegyezmények korlátai magából a jogi dokumentum jellegéből adódnak. Megkülönböztetjük a hatály miatti korlátokat, az időbeliség miatti korlátokat, a kétoldalú jellegből és a jogrendszerek hierarchiájából adódó korlátokat, illetve az adóztatási jog korlátait.

A kettős adóegyezmények tárgyi hatálya eleve csak a jövedelemadókra terjed ki. Felmerülhet tehát a kérdés, hogy mi történik akkor, ha a kettős adóztatás nem a jövedelemadók körében merül fel. A válasz magától értetődik: az adóegyezmények ebben az esetben nem tudnak segíteni. Ami nem annyira magától értetődő, hogy a jövedelemadók esetében is vannak a kettős adózásnak olyan kérdései, amivel az egyezmény nem tud foglalkozni. Ilyen például a gazdasági kettős adózás, amikor ugyanaz a jövedelem kerül többszörösen megadóztatásra más jövedelemtulajdonos kezében. Ilyen esetben az adóegyezmény nem segít a kettős adózás elkerülésében, azt csak a hazai jog eszközeivel lehet megoldani.

Az egyezmény kizárólag a forrás és az illetőség országa közötti kettős adózást próbálja meg feloldani, tehát amikor nem ez a két ország érintett, akkor a kettős adóztatás továbbra is fennmaradhat. És akkor még nem beszéltünk arról, hogy kettőnél több állam is lehet egy-egy ügylet során érdekelt.

A fogalmak sem minden esetben vannak meghatározva az adóegyezményben. Sőt, két markáns kivételtől eltekintve az egyezményekben nem találunk teljes körű definíciót csak részleges meghatározásokat. Ilyen esetben, amikor a fogalom nincs, vagy csak részlegesen van meghatározva, a hazai jog fogalom meghatározása az irányadó, ami egyben azt is jelenti, hogy legalább két országnak a meghatározását és értelmezését kell megvizsgálni, amelyek nem feltétlenül egyeznek meg.

Maga az adóegyezmény adójogokat oszt meg az országok között, az azon túlmutató kérdésekből adódó problémákkal nem tud mit kezdeni. Például, nem tud mit kezdeni az adóalapok különbözősége miatt felmerülő kettős adóztatással, ami az egyes országok adórendszereinek a különbözőségéből adódik. Nem foglalkozik az adómértékek, vagy az elhatárolási szabályok különbözőségével sem. Előfordulhat, hogy a forrás országban nem volt fizetendő adó, mondjuk egy adókedvezmény alkalmazása miatt, és ez az illetőség országában, amely a kettős adózás elkerülésére a beszámítás módszerét használja, többlet adóterhet eredményez. Fordított esetben is keletkezhet kettős adózás, amikor a forrás országában fizetett adót nem lehet beszámítani az illetőség országában, mivel az ottani adóalap számítási szabályok alkalmazása mellett a jogi személy veszteséges.

Nem szűri ki az adóegyezmény az időbeliségből adódó kettős adózást sem. Az egyezményekben, ellentétben a hazai joggal, nincs olyan jellegű eszköz, amely

lehetővé tenné a külföldön fizetett adó későbbi adóévben történő beszámítását, az adókedvezmény, vagy a veszteség elhatárolását. Minden olyan esetben, amikor a kettős adózás az illetőség és a forrás országa között nem azonos időszakban merül fel, az egyezmény alapján a kettős adózás nem lesz elkerülhető.

Vizsgálni kell azt is, hogy egy adott adó központi, állami, szövetségi szintű adónak, vagy helyi adónak minősül-e. Ellenőrizni kell, hogy a kérdéses adó, akkor is, ha jövedelemadónak minősül, az adott egyezmény tárgyi hatálya alá tartozik-e, különösen abban az esetben, ha a tárgyi hatályt tartalmazó cikkelyben nincs név szerint megemlítve. Kérdéses az is, hogy szimmetrikusnak kell-e lenni az egyes adók megítélésének a két egyezmény ország között, illetve mi történik akkor, ha egy ilyen típusú adó az egyezmény megkötése után kerül bevezetésre?

Az egyezményeknél nagyon fontos, és egyre fontosabb az információcsere, az adóhatóságok együttműködése, az egyeztető eljárások. Azonban azt tudni kell, hogy az egyezmények csak asztalhoz ültetik az adóhatóságokat, arra nem kényszerítik őket, hogy megadott időn belül egyet is értsenek. Erre csak a választott bírósági eljárás kínál lehetőséget, ami viszont az egyezmények körén megint csak kívül esik. Abban az esetben, ha az adóhatóságok nem tudnak megegyezni és nem kezdeményeznek választott bírósági eljárást, a kettős adózás fennmarad.

Végezetül pedig az utolsó kérdéskör, amit említeni szeretnék, hogy vajon milyen az adóegyezmények és uniós jog viszonya, melyiket kell irányadónak tekinteni, ha a kettős adózásnak ugyanarra a kérdésre eltérő választ adnak.

Vizsgáljuk meg először közelebbről a gazdasági és a jogi kettős adózás közötti különbséget. Jogi kettős adózásról akkor beszélünk, ha ugyanannak az adóalanynak ugyanazon jövedelme több mint egyszer adózik. Abban az esetben, ha például a külföldi anyavállalatnak fizetnie kell forrásadót is a kapott osztalékán, és ugyanakkor a saját országában is adóköteles a kapott osztalék, akkor ez egy tiszta nemzetközi jogi kettős adózás, hiszen ugyanaz a külföldi anyavállalat ugyanazon a jövedelmen több, mint egyszer adózik. Ez az a helyzet, amelynek a megoldása benne van az egyezményben. Mi az, ami nincs benne? A gazdasági kettős adózás. Ahhoz, hogy a magyarországi leányvállalat ki tudja osztani ezt az osztalékot, a jövedelem először is társasági adóköteles volt. Ez ugyanaz a jövedelem, mint ami később kiosztásra kerül, a különbség csak annyi, hogy a társasági adó alanya a leány, míg az összes többi adónak az alanya a külföldi anyavállalat. Ezt a fajta kettős adózást, a gazdasági kettős adózást nem tudja kiküszöbölni az egyezmény. Van néhány olyan nemzeti adójog, általában az angolszász adójogok (tehát az angol, amerikai, ausztrál jogok), amelyek megpróbálják ezt kiküszöbölni, az ún. közvetett beszámítás segítségével. Ez pontosan azt célozza, hogy ne csak azokat az adókat lehessen beszámítani a külföldi anyavállalat hazai adókötelezettségével szemben, amelyeket az anyavállalat szenvedett el a másik országban, hanem azt is, amelyet más adóalany szenvedett el azon a jövedelmen, ami a külföldi vállalkozásnak kiosztásra került.

Egy másik népszerű, jellemzően kettős adózást keletkeztető helyzet a forrás és a telephely, illetve a telephely és az illetőség országának többes viszonyából adódik. A kérdéskört az OECD már nagyon régóta vizsgálja. A kettős adózás abból adódik, hogy ahogyan a bevezetőmben is említettem, az adóegyezmények bilaterálisak, vagyis két ország közötti konfliktus feloldására vannak tervezve. Telephely által harmadik országból szerzett jövedelem esetén azonban legalább három ország formálhat jogot a jövedelem megadóztatására. Egyrészt a központ országa, másrészt a telephely országa, harmadrészt pedig a forrás országa. A kettős adóegyezményeknek a célja, hogy a forrás és az illetőség országa közötti kettős adózást elkerüljék.

Melyik a fenti példában a forrás és az illetőség országa? A forrást könnyű meghatározni, hiszen a példa szerint a C leányvállalat osztlékát szeretnénk eljuttatni az A országban lévő központba. Azonban az osztlékban részesülő nem közvetlenül a központ, hanem annak a B országban lévő telephelye, mivel a részesedést az A vállalkozás B telephelye birtokolja. Ilyen élethelyzet könnyen fordulhat elő, például egy magyarországi fióktelep a szabad pénzeszközeit arra fordította, hogy a londoni tőzsdén vásároljon néhány részvényt, és ezek a részvények most osztlékot fizetnek. Az egyezmény alkalmazhatóságának korlátja abból adódik, hogy maga a telephely nem minősül belföldi illetőségűnek. Akkor, amikor a B és C ország közötti adóegyezményt megpróbáljuk alkalmazni, már az első cikkelynél elvérzik ez a kísérlet, hiszen nem tudjuk azt mondani, hogy egy B országban belföldi illetőségű adóalanynak a C országból, mint forrás országból szerzett jövedelméről beszélünk, vagyis az adott ügylet résztvevői nem tartoznak a B-C egyezmény személyi hatálya alá. Mivel az A országban belföldi illetőségű A vállalkozás B telephelye a B országban nem belföldi illetőségű, de ő az osztlékban részesülő, ezért felmerül a kérdés, hogy alkalmazható-e valahogyan mégis az egyezmény. Minden adóegyezménynek van egy az egyenlő elbánás elvét kimondó paragrafusa, amely azt előírja, hogy a telephelyen keresztül elért jövedelem nem adózhat kedvezőtlenebbül, mintha ugyanezt a jövedelmet jogi személyen keresztül érték volna el. Ez az elv tükröződik tökéletesen az Európai Unióban is a letelepedés szabadságának az elvében, de ez gyakorlatilag azt jelenti, ha B ország egy telephelynek nem engedi meg, hogy alkalmazza az adóegyezményt, akkor megsérti az egyenlő elbánás elvét, hiszen ha B leányvállalat lenne, és nem telephely, akkor jogosult lenne az egyezmény alkalmazására. Itt az elméleti konfliktus abban áll, ha egyszer nem tartozik az adó alanya az egyezmény személyi hatálya alá, akkor lehet-e azt mondani, hogy egy részszabály tekintetében mégis alkalmazható rá az egyezményt. Az országok erre különféle válaszokat adnak. Vannak olyan országok, melyek azt mondják, hogy az egyenlő elbánás elve egy általános jogelv, ezért az egyezményt annak ellenére alkalmazzák a telephely tekintetében is, hogy az nem belföldi illetőségű. Ez egy kiterjesztő értelmezés, ami túlterjeszkedik az egyezmények személyi hatályán. Vannak olyan országok, amelyek azt mondják, ez nem lehetséges, azonban a saját nemzeti jogukon belül kínálnak megoldást arra, hogyan lehetne mégis elkerülni a kettős adózást a telephely által szerzett jövedelmek esetében. A fentiekén túl az a tény, hogy nem kettő, hanem három ország érintett a jövedelemszerzés során önmagában is problémákat okoz. Ennek illusztrálására nézzünk meg egy nagyon egyszerű esetet. Legyen a példánkban más a forrásadó kötelezettség az egyes egyezmények (A-C, B-C) tekintetében, és természetesen abban az esetben is, ha nem lenne egyezmény. A kérdés az, hogy vajon

Deleted:

alkalmazható-e bármelyik egyezmény, ha igen, akkor melyik, és végül is mennyi lesz ez a forrásadó, amit a C leányvállalattól le kell vonni. Ezek a kérdések egyáltalán nem magától értetődőek. A B telephely nem belföldi illetőségű B országban, tehát ilyen módon a B-C egyezményt, nem kell, hogy alkalmazza a C ország, mint forrás ország. Meg kell nézni azt is, hogy esetleg az A-C egyezmény alkalmazható lesz-e. Itt már jobb az esélyeink, hiszen egy A országban belföldi illetőségű társaság C országból, mint forrás országból szerzett jövedelméről beszélünk. Mondhatjuk tehát azt, hogy az A-C egyezmény alkalmazható, hiszen szereplők teljesítik a személyi hatály feltételeit. Az egyetlen kérdés, ami problémát okozhat, az az, hogy nem közvetlenül kapja az A országbeli társaságtól a jövedelmet, hanem a telephelyén keresztül. Fel kell tenni tehát a kérdést, hogy a központ és a telephely, mint gazdaságilag önálló egységek elkülönültek-e, vagy pedig, mivel a jogi személynek része a külföldi telephely, mondhatjuk-e, hogy ugyan a B országban keresztül, de az A országban belföldi illetőségű személy kapja a jövedelmet. A legtöbb ország ez utóbbi álláspontra helyezkedik, tehát a legvalószínűbb helyes válasz ebben az esetben az, hogy az A-C egyezményben meghatározott maximális forrásadó lesz az, amit levonhat a C ország az adott példában. Az adott országok által adott válaszok azonban ettől eltérhetnek. Az egyezmény hatálya és az alkalmazandó forrásadó mérték meghatározása azonban még nem oldja meg a kettős adózás elkerülését. Az A ország a kettős adózást az A-B és nem az A-C egyezmény alapján fogja elkerülni a B telephely nyeresége után, hiszen az ő szemszögéből nézve a jövedelemszerzés forrása a telephely. Arra hivatkozva, hogy az illetőség országa az A-B egyezményt használja az adott jövedelem tekintetében, a C ország megtagadhatja az A-C egyezmény alkalmazását és a forrásadót a hazai joga szerinti mértéken vonhatja le. Az illetőség országában is gondot okoz az ügylet megfelelő adóztatása. Az A ország adóegyezménye szerint például be lehetne számítani a B országban fizetett adót, amennyiben azonban a B ország a nemzetközi vagy hazai jog alapján a kapott osztlékot mentesíti, akkor a C országban fizetett forrásadó sehol nem kerül figyelembe vételre és a kettős adózás fennmarad. Az illetőség országa azért nem csökkenti a telephelyen keresztül elért jövedelem utáni adófizetési kötelezettséget, mivel a telephely szintjén nem történt adó fizetés, a telephelynél pedig a mentesség miatt nem kerülhetett a külföldön fizetett adó beszámításra. Ebben az esetben az A országban belföldi illetőségű jogi személy az adóteher tekintetében jobban járt volna, ha az osztlék jövedelmet közvetlenül, és nem telephelyén keresztül szerzi. Fordított helyzetben, amikor a telephelynél beszámítás lehetséges és az illetőség országa adómentességet alkalmaz a telephelyen keresztül elért vállalkozási jövedelem tekintetében, nem marad fenn a kettős adózás. A fentiekből jól látható, hogy az ilyen ún. háromszög ügyleteket az adóegyezmények nem igazán tudják jól kezelni.

A fogalom meghatározások hiánya a következő olyan kérdéskör, amely az adóegyezmények alkalmazása ellenére a kettős adózás fennmaradását okozhatja. Az adóegyezmények jogi normák. Általában a főbb fogalmakat vagy maga a jogi norma határozza meg, vagy legalább megadja azt a mögöttes jogszabályt, ahonnan a fogalom meghatározást venni kell. Ha például megnézzük a magyar Társasági adó törvényt, oldalakon keresztül mást sem találunk, mint a leglényegesebb dolgok definiálását, illetve kimondásra kerül az az elv, hogy amikor valami nincs definiálva a törvény

szövegében, akkor elsősorban a Számviteli törvény fogalom-meghatározásait kell alapul venni. Ehhez hasonló szabály azonban az adóegyezményeknél nem létezik. Igazából egyetlen olyan fogalom van, amelyet teljes körűen meghatároz az adóegyezmény, ez a telephely fogalma. Vannak olyan fogalmak, amelyek részlegesen meghatározottak. Ilyen például az illetőség fogalma. Az OECD modellegyezmény 4. cikkelye kimondja, hogy akkor belföldi illetőségű egy társaság, ha az a hazai jog alapján korlátlanul adóztatható, vagyis a világméretű jövedelme után adózik. Az a tény, hogy a hazai jogra utal vissza a megfogalmazás, már önmagában is azt jelenti, hogy legalább két ország hazai jogában kell a meghatározást keresni, mindkettőt megvizsgálni és a viszonyukat is meg kell határozni ahhoz, hogy kétséget kizáróan megállapítható legyen melyik országban belföldi illetőségű a személy az egyezmény alkalmazása szempontjából. Nézzünk a fentiekre egy példát. Határozzuk meg, hogy mikor adóztatható a világméretű jövedelme alapján egy társaság a magyar jog szerint. Már erre az egyszerű kérdésre is többféle megoldás kínálkozik. Mondhatjuk azt, hogy akkor, ha a bejegyzés helye Magyarországon van. Mondhatjuk azt, hogy ha a bejegyzés szempontjából az irányadó jog a magyar jog. Mondhatjuk azt, hogy akkor, ha az irányítás helye Magyarországon van. Ezen belül is megkülönböztethetjük azt az esetet, amikor a stratégiai irányítás van az országban attól az esettől, amikor a mindennapi működés irányítási helye belföld. Az Európai Bíróság egyik magyar vonatkozású döntése a Cartesio ügy, pontosan arról szólt, hogy egy cég, amelynek a bejegyzési helye Magyarországon van, átteheti-e az irányítás helyét Olaszországba, illetve a székhely változás bejegyzésének megtagadása nem ellentétes-e az uniós szabadság elvekkel. Az eset megfogalmazói úgy vélték, hogy a magyar törvény ezt a kérdést nem tudja kezelni. Az átalakulási irányelv 2005-ös módosítása óta egyértelmű, hogy a székhely áthelyezés lehetséges, sőt mi több, nem eredményezhet többlet adóterhet. Maga az irányelv ugyan csak bizonyos uniós cégformák esetén garantálja az adósemlegességet, de az esetjog ennél tovább ment és kiterjesztette azt bármilyen cégformára, amely az irányelvekben fel van sorolva.

Látható tehát, hogy az illetőség kritériumai országonként változhatnak. Nézzük meg, mi történik akkor, ha két ország különbözőképpen kezeli az illetőség kérdését? Delaware-jog szerint például lehetséges, hogy magyarországi jog alatt jegyeztek be Delaware-ban egy társaságot. Az ilyen társaság az Egyesült Államokban nem lesz belföldi illetőségű, annak ellenére, hogy a bejegyzés helye az USA-ban van. Magyarországon a bejegyzés és az irányítás helye mérvadó az illetőség meghatározása szempontjából. Amennyiben a társaságot nem Magyarországról irányítják, akkor egyik országban sem lesz belföldi illetőségű. A társasági adó törvény szerint ugyanis belföldi személy a belföldi jogszabály alapján létrejött személy, de belföldi illetőségűnek minősül ezeken kívül a külföldi személy is, ha üzletvezetésének a helye belföld. Cégtörvény szerint a székhely az, ahol a menedzsment megtalálható az üzleti órák alatt, vagyis ahol az üzletvezetés helye van.

Mit tekintünk irányításnak? Irányításnak tekinthető-e az a hely, ahol kizárólag a stratégiai döntések történnek? Ebben az esetben például az a magyar leányvállalat, amelynek az igazgatótanácsa rendszeresen Angliában ülészik, és ott hozzák a stratégiai döntéseket, az egyezmény szempontjából angol belföldi illetőségűnek minősül, nem magyarnak. Vagy ellenkezőleg, az irányítás helyének azt kellene tekinteni, ahol a mindennapi döntések történnek? Hiszen a magyar leányvállalatnak az

igazgatója lesz az, aki minden nap megrendeli az anyagot, aki felkutatja a vevőket, és minden nap eladja a készterméket, aki a dolgozókat felveszi, esetleg elbocsátja, tehát aki a mindennapi irányítást végzi. A válasz más és más lehet az egyes országok esetében, és így előfordulhat az, hogy egy adott társaság vagy nem belföldi illetőségű egyik országban sem, annak ellenére, hogy fizikailag ott végzi a tevékenységet, vagy pedig mind a két országban belföldi illetőségűnek minősül, és kettős illetőségű társasággá válik az adóegyezmény szempontjából. Ezekkel az egyezmények nem igazán tudnak mit kezdeni, sok esetben nem is akarnak, mivel a kettős illetőség agresszív adótervezésre ad lehetőséget, amelynek eredményeként ugyanaz a költség két országban keletkezett adóköteles jövedelemmel szemben is levonhatóvá válik. Az USA egyezmény például kifejezetten kizárja ilyen az esetben az egyezmény használatát, amivel eleve vélelmezi az adóelkerülési szándékot.

Hasonló probléma merülhet fel más meghatározásokkal, például az osztalék definíciójával kapcsolatban is. Az osztaléknak részleges definíciója található csak az adóegyezményekben. A meghatározás nagyjából azt mondja, hogy osztalék az az adózott eredményből történt kifizetés, amelyet a tulajdonos a részvénytulajdonára, esetleg az üzletész tulajdonára tekintettel kap. Ezen kívül ide tartozik minden más olyan hasonló tulajdonosi jogviszonyra tekintettel fizetett nyereség felosztás, amit a forrás\_ország joga osztaléknak tart. Ebben az esetben tehát az egyezmény ugyan csak részlegesen definiálja a fogalmat, de megmondja, hogy melyik nemzeti jog lesz irányadó a többi esetben. Így egyértelmű, hogy melyik ország jogában kell a definíció hiányzó részeit keresni. Jogdíj vagy kamat esetén, az osztalékhoz hasonlóan az egyezmény meghatározza az alkalmazandó hazai jogot. Ezek a meghatározások sem tudják ugyanakkor kiszűrni az adórendszerek különbözőségeiből adódó esetleges fogalmi asszimetriát. Nézzük meg például a magyar-német egyezményt. Ha két német magánszemélynek van egy magyar közkereseti társasága, és ez a kkt. osztalékot oszt ki, akkor a forrásadó szempontjából a kifizetés osztaléknak minősül, hiszen a magyar jog a kkt-t társaságnak tekintí, amely alanya a társasági adónak. Ugyanakkor, ha két magyar magánszemélynek a német közkereseti társaságáról, egy OHG-ről beszélünk, ugyanez az egyezmény az OHG-ből szerzett jövedelmet a hetedik cikkely alapján, a vállalkozási jövedelemre vonatkozó szabályok szerint fogja adóztatni, mert a német belföldi jog esetében a személyegyesítő társaságok (az ún. partnership-ek) nem alanyai a társasági adónak, hanem az OHG-nak a tulajdonosai lesznek azok, akik az országban a személyegyesítő társaságon keresztül végzett vállalkozási tevékenységük miatt adókötelessé válnak Németországban. Az adott esetben az egyezmény az asszimetriából adódó értelmezési gondokat külön Protokollban kezeli.

A telephelyen keresztül végzett tevékenység szintén sokszor okoz kettős adózási problémákat. A telephelyek azért különlegesek, mert kétarcúak. Egyrészt beszélhetünk egy jogi személynek a határon túli gazdasági egységről, mivel a telephely része a jogi személynek. Azon esetekben, amikor a központ országa tekint egy külföldi telephelyre, általában ebből a szempontból kezeli az adózását. Például amikor egy magyar vállalkozásnak az osztrák telephelyéről beszélünk, akkor nem kétséges, hogy a külföldi fióktelep minden egyes tranzakcióját a be kell könyvelni a magyar könyvekbe, természetesen egy másik (külföldi fióktelep nevű) költséghelyre, de attól az még része

a magyar jogi személynek és a belföldi illetőségű jogi személy világméretű jövedelemadó kötelezettségének.

Ugyanakkor az is igaz, hogy a jogi személy telephelye egy másik országban van, vagyis egy másik jogrend, egy másik adóztatási jog érvényesül felette. A fenti példát tovább folytatva, nemcsak a központ könyveli a telephely ügyleteit a jogi személy számviteli nyilvántartásaiban, hanem Ausztriában a telephelynek lesznek az osztrák számviteli törvénynek megfelelő könyvei, amelyek azonban csak a telephely ügyleteit tartalmazzák. Ha az osztrák oldalról tekintjük ezt a telephelyet, Ausztria nem lát mást, csak magát a telephelyet. Nem foglalkozik a központtal, hiszen a joghatósága csak a telephelyre terjed ki. Láthatjuk tehát, hogy a telephely ügyletei két joghatóság alá esnek, két különböző számviteli és adótörvény szabályai szerint kerülnek könyvelésre. Ebből gyakran adódik kettős adózás, amelyet az egyezmények nem oldanak fel.

A fenti példa azt az asszimetriát szemlélteti, amely a telephely kettős természetéből adódik. Az egyik ország a teljes jogi személyt nézi beleértve mind a központot, mind a külföldi telephelyet. A másik oldal viszont úgy tekinti, mintha a telephely egy elkülönült személy, egy kvázi leányvállalat lenne. Ez a kvázi leányvállalati státusz egyre erősebb az OECD gondolkodásmódjában. Az utóbbi évek tanulmányai egyértelműen azt javasolják, hogy a telephelyet úgy kell kezelni, mintha független társaság lenne. Pici szépséghibája a koncepciónak, hogy minden európai állam abban az esetben, amikor ő a központ, másként cselekszik. A kvázi függetlenségből sok addicionális kérdés is adódik, például a kapcsolt vállalkozásokra vonatkozó szabályok alkalmazási kényszere. A két ország különböző adószabályai miatt ráadásul nem feltétlenül ugyanazt az árat fogja a két ország piaci árnak elfogadni. Még abban az esetben is, ha nem merül fel közvetlenül kettős adózásból eredő többlet adókölttség, a kettős dokumentációs teherből többlet adminisztrációs költség merülhet fel. Ennek elkerülése csak úgy lehetséges, ha a hazai jog a kérdéssel külön foglalkozik. A magyar adójog például kimondja, hogy a magyar transzferár dokumentációs szabályokat nem kell alkalmazni a külföldi telephelyek más külföldi személyekkel vagy telephelyekkel kötött ügyleteire. De lehet más példákat is bőven találni a telephelyeken keresztül elért jövedelmek kettős adózására.

Mi történjen például a telephely nyereségével? Ha vállalkozás lenne, akkor az adózott eredményéből osztalékot fizetne. A jogi személy részei között elméletileg is lehetetlen osztalékról beszélni. Tehát a kérdés az, hogy a telephely bankszámlájáról a központ bankszámlájára átutalt adózás utáni jövedelem osztaléknak minősül-e? Hát nem. Ebben az esetben nem beszélhetünk osztalékról annak ellenére, hogy a kvázi függetlenség elve ez utóbbit kívánná. Az egyezmények osztalék cikkelye helyett a vállalkozási tevékenységből származó jövedelem szabályait kell alkalmazni, vagyis az átutalt összegre nem vethető ki osztalék forrásadó akkor sem, ha a telephely éves beszámolójában az összeg az osztalék soron szerepel.

A haszonhúzó egy olyan fogalom, amit az egyezmény maga egyáltalán nem határoz meg. A modell egyezményhez fűzött kommentárok ugyan elmagyarázzák, hogy a haszonhúzó az a személy, aki a jövedelemmel ténylegesen rendelkezhet, de a jogi norma nem tartalmaz semmilyen definíciót. A legtöbb esetben a hazai jog sem ismeri a

haszonhúzó fogalmát, ez a helyzet a magyar jogban is. Ilyenkor felmerül a kérdés, hogy egy adott egyezmény tekintetében kell-e egyáltalán a haszonhúzóval foglalkozni, hiszen a magyar jog nem ismer ilyet és az egyezmény sem ad meghatározást. Lehet úgy érvelni, hogy kell a haszonhúzó fogalommal foglalkozni, mert ugyan a kötelező jogi norma nem ismer ilyet, de a modell egyezményhez kapcsolódó magyarázatok mégis csak adnak egy kapaszkodót arra nézve, hogy mi a fogalom tartalma. Harmadik lehetőségként akár az is felvethető, hogy amennyiben az egyik szerződő fél joga nem ismeri a fogalmat, de a másiké igen, az egyezmény szempontjából a másik belső jog megfogalmazását kelljen használni. Ennek van egy praktikus nehézsége, ugyanis azt feltételezi, hogy bármely magyar adófizető otthon van a világ 150 országának jogrendszerében, tudja van-e ott haszonhúzó fogalom, és hogyan kell értelmezni. A fentiekből jól látható tehát, hogy az egyezmények alkalmazásának általános problémája az, hogy a fogalmakat túl sokféleképpen lehet értelmezni. Túl sok olyan eset van, amikor az országok között egyértelműen megosztott adóztatási jog mellett is felmerülhet vitás kérdés a jövedelem típusával és az ehhez kapcsolódó adóztatási jog eltérő értelmezésével kapcsolatban.

Az adóegyezmény a kettős adózást az adóztatási jog megosztásával kerüli el. Arra az egy kérdésre ad választ, hogy az illetőség és a forrás ország között hogyan oszlik meg az adóztatási jog, és amennyiben a forrás országnak is van valamilyen terjedelmű adóztatási joga, akkor az illetőség országa hogyan kerüli el a kettős adózást. Nem beszél egyáltalán arról, hogy mi történik akkor, ha több mint egy országban van jelen a vállalkozás, például telephelyeken keresztül, és a különböző országokban másképpen számolják az adóalapot. Példaként tekintsünk egy magyar céget, amelynek van egy külföldi fióktelepe. A jogi személy az összes jövedelmét kizárólag a külföldi fióktelepén keresztül éri el, Magyarországon nem végez semmilyen termelő vagy eladási tevékenységet, csak a stratégiai irányítást gyakorolja. A fióktelepnek van egy eszköze, ennek a segítségével végezi azt a tevékenységet, amivel a jövedelmet eléri. Azon elv alapján, hogy a külföldi fióktelep része a magyar jogi személynek, a magyar könyvekben, a magyar adótörvény és a számviteli törvény szabályai szerint kell elszámolni a fióktelep eszközének az értékcsökkenését. Tegyük fel az egyszerűség kedvéért, hogy ez egy 20%-os értékcsökkenés, és erre az adott évre 80 egység értékcsökkenés esik, a fióktelep bevétele pedig 100 egység. Ebben az esetben 20 egységnyi pozitív adóalap keletkezik Magyarországon, amelyen a jogi személy társasági adót fizet. A fióktelep országában semmi más különbség nincsen a magyar szabályokhoz képest csak annyi, hogy ott ennek az adott eszköznek az értékcsökkenése 30%, és nem 20%. Ebből máris az következik, hogy a telephely országában az adóalap tökéletesen más lesz. Míg Magyarországon nyereséget fog a jogi személy kimutatni a fióktelep működése után, addig a külföldi államban a fióktelepnek a magasabb értékcsökkenési költség miatt nincs nyeresége. Látszólag nincs kettős adózás, mi okozza mégis a gondot? A probléma abban áll, hogy az ötödik évben, amikor az eszköz már külföldön a fióktelep szempontjából az ottani értékcsökkenési szabályok szerint leírásra került, a fióktelep adóalapja 100 lesz - feltételezve, hogy minden évben ugyanannyi jövedelmet szerzett - míg Magyarországon még mindig csak 20, hisz ott még mindig tart az értékcsökkenési leírás. Ekkor a jogi személy beleütközi abba a problémába, hogy megfizeti a teljes



külföldi adót, de Magyarországon annak csak egy részét tudja beszámítani, mert a magyar adóalap sokkal kisebb, mint a külföldi adóalap lesz abban az évben. Tehát fel fog merülni egy kettős adózás, hiszen fizet Magyarországon adót, és fizet a telephely országában is adót, és a kettős adózást nem fogja tudni elkerülni az egyezmény segítségével, mert az nem az adóztatási jogok ütközése miatt merül fel, hanem amiatt, hogy a két országban más az adóalap számítás módja. Ez egy nagyon gyakorta felmerülő probléma nemcsak az értékcsökkenés körében, hanem bármely adóalap módosító tételnél. Attól az egyszerű tényről, hogy, hogy más devizában könyvel a központ és a telephely, már önmagában is különbözhet a két adóalap. Az adóalapok különbözősége nem kivételes tehát sőt, az a csoda, ha az adóalap véletlenül egyforma a központ és a telephely országának a szemszögéből.

Kettős adózás felmerülhet az adóztatás eltérő időpontja miatt is. Klasszikus példa erre az ellenőrzött külföldi társaságok adóztatása. Az adóelkerülés megakadályozása érdekében a szabály azt mondja, hogy ne csak a kiosztott eredmény legyen adóköteles az anyavállalat országában, hanem a ki nem osztott eredmény is, hiszen egy ilyen ellenőrzött külföldi társaságban, egy adóparadicsomban azért halmozódik fel az ottani eredmény, mert ott nem, vagy csak nagyon kevés adót kell utána fizetni. Vegyünk egy példát, ahol az első évben a magyar társaság a külföldi ellenőrzött társaságának a ki nem osztott eredménye után társasági adót fizet. Két évvel később, a harmadik évben kiosztják a felhalmozott jövedelmet, és a forrás ország, az ellenőrzött külföldi társaság országa forrásadót von le. Ebben az esetben nem tudja az anyavállalat beszámítani a forrásadót, hiszen abban az évben, amikor levonták a forrásadót, nem merül fel a leányvállalattal kapcsolatban adókötelezettség az illetőség országában, ott az adóztatás két évvel korábban történt.

Hasonló példákat lehet bemutatni magánszemélyek esetén is. Legyen egy holland munkavállaló, aki Magyarországon dolgozik néhány évig. Ez idő alatt a munkáltatója Hollandiában továbbra is fizeti a hozzájárulást a nyugdíjalaphoz, hiszen továbbra is azt szeretné, hogy a dolgozója, ha majd egyszer otthon nyugdíjba megy, élvezhesse a nyugdíj előnyeit, hiszen a szolgálati ideje attól még, hogy most Magyarországon teljesíti a munkaviszonyának a követelményeit, megvan. Azonban a magyar és a holland adójog másképpen kezeli a hozzájárulásokat, illetve a nyugdíjat. A magyar adójog szerint alapesetben a nyugdíj-hozzájárulás nem vonható le a személyi jövedelemadóból, viszont, amikor az államtól az illető megkapja az állami nyugdíjat, akkor az egy adómentes lesz. Ezzel ellentétben a holland szabályok azt mondják, hogy a befizetést a magánszemély levonhatja az adóalapból, viszont, a nyugdíj adóköteles jövedelem lesz. A mi esetünkben a holland magánszemély nem fogja tudni levonni sehol a Magyarországon befizetett hozzájárulást. Hollandiában azért nem, mert nem lesz jövedelme, amiből levonhatná, hiszen minden jövedelmét Magyarországon szerzi. Magyarországon pedig azért nem, mert a magyar szabályok ezt nem engedik meg. Amikor viszont nyugdíjas lesz Hollandiában, akkor nem tud arra hivatkozni, hogy a le nem vonhatóság miatt a nyugdíját a másik országban már adóztatták. Az adóegyezmény sem tud segíteni ebben a kérdésben, hiszen a két országban az adóztatás időpontja eltér. Tehát a kettős adózás fenn fog maradni a jövedelem tekintetében annak ellenére, hogy Hollandia és Magyarország között van adóegyezmény.

A központi adók, helyi adók témája, illetve az egyezmény megkötése után bevezetett adók témájának irodalma kötetekre rúg. Az egyik kedvenc példám a régi köztségfejlesztési hozzájárulás. Ez az adónem helyi adó, azonban ha megnézzük a régi (ma már nem hatályos) osztrák-magyar egyezményt, akkor ez a '70-es években kötött egyezmény minden akkori helyi adót tartalmaz. Próbáljuk most megválaszolni ennek alapján azt a kérdést, hogy a helyi iparüzési adót, amelyet a 2000-es években vezettek be, és azon kívül, hogy az is helyi adó nem sok köze van a régi községfejlesztési hozzájáruláshoz, az egyezmény tárgyi hatálya alá tartozónak kell-e tekinteni. Nagyon sokszor előfordul az, hogy az újonnan bevezetett modernebb adó nem hasonló, vagy legalábbis nem tökéletesen hasonló az előző adóhoz, és ilyenkor az egyezmény tárgyi hatályát kell részletesebb elemzés alá vonni. Folytassuk tovább a példát. Ha elkezdjük olvasni a tárgyi hatályát az adóegyezménynek, akkor először azt látjuk, hogy az egyezmény jövedelemadókra vonatkozik. Itt már felmerülhet a kérdés, hogy a helyi iparüzési adóval mennyire jövedelemadó. Aztán azt látjuk, hogy az egyezmény azokra az adókra vonatkozik, amelyeket a paragrafus felsorol. A felsorolásban megtaláljuk a községfejlesztési hozzájárulást, de természetesen a helyi iparüzési adó nincs benne. Azt is mondja a tárgyi hatály, hogy az egyezmény azokra az adókra is vonatkozik, amelyek hasonlóak azokhoz, amelyek a listában fel vannak sorolva, de az egyezmény megkötése után kerülnek bevezetésre. Felmerül tehát a kérdés, mennyire hasonlít a helyi iparüzési adó és a községfejlesztési hozzájárulás. Mondhatjuk-e azt, hogy a jogalkotó szándéka az volt, hogy minden helyi adó az egyezmény hatálya alá essék, ezért azt a helyi iparüzési adóra is alkalmazni kell, vagy éppen ellenkező következtetésre kellene jutnunk azon az alapon, hogy a két adó adóalapja tökéletesen eltérő. Ha egy picit a jövedelemadó kérdésre visszatérünk a helyi iparüzési adó kapcsán, az is nagyon érdekes lehet, hiszen mit tudunk felhozni ellene és érte? A helyi iparüzési adó esetén mindenképpen elmondható, hogy köze van a forgalomhoz, hiszen az értékesítés nettó árbevétele után kell fizetni. Az is igaz, hogy nem feltétlenül csak a forgalomhoz van köze, hiszen nem minden értékesítés után kell fizetni és egy adott időszak árbevételét terheli. Mondjuk, ha a cég egy tárgyi eszközt értékesít, az nem helyi iparüzési adó köteles. Nem is mindenhol kell fizetni, van olyan önkormányzat, amely nem vet ki helyi iparüzési adót. Az Európai Unió Bírósága az adónemmel kapcsolatban kimondta, hogy az nem hozzáadott érték adó. Megkérdezhetjük, hogy jövedelemadó-e. Nem feltétlenül, mert nem a nyereségen vetik ki. Ugyanakkor, ha megnézzük, mondjuk a lengyel-magyar egyezményt, megtaláljuk az iparüzési adót a tárgyi hatály alatt, tehát tudunk példát felhozni arra is, hogy jövedelemadóként kezeli a magyar adóegyezmény. Az új osztrák adóegyezmény viszont nem sorolja fel az iparüzési adót a hatálya alá eső adók között. Az, hogy egy adó jövedelemadó szükséges, de nem elégséges feltétele annak, hogy az egyezmény hatálya alá essen. A felmerülő kérdések bemutatására nézzünk meg két klasszikus példát az Egyesült Államokat és Svájcot. Az Egyesült Államokat azért szokták felhozni, mert az Egyesült Államoknak nagyon sokszintű az adórendszere. Vannak szövetségi adók, vannak állami adók, és vannak a helyi adók. Felmerülhet a kérdés, hogy mire vonatkozik az adóegyezmény Magyarország és az USA között? Csak a szövetségi szintű adókra, a szövetségi és az állami szintű adókra, vagy pedig a helyi adókra is. Azért, hogy a kérdés egyértelműen eldönthető legyen, az egyezmények tárgyi hatálya taxatív

felsorolja a hatály alá tartozó adónemeket. Jelen esetben sem az állami, sem a helyi szintű adók nincsenek benne a tárgyi hatályban, és annak ellenére, hogy van Magyarországnak adóegyezménye az Egyesült Államokkal, ezen adók esetében nem tudjuk elkerülni a kettős adózást akkor sem, ha azok jövedelemadók. Ehhez hasonló a helyzet kicsiben, ám annál szerteágazóbban Svájc esetében, ahol az a mintegy 26 kanton mindegyike vet ki jövedelemadót, illetve a nyereség és vagyonadók különféle kombinációját. Ezeket az adóegyezmény nem fedi le, hacsak külön nem említi. A magyar egyezmények tárgyi hatálya változó. A legtöbb egyezményben a helyi adók nincsenek benne, de vannak kivételek.

Bár számtalan esetet lehetne még megemlíteni, úgy gondolom ennyi példa elegendő ahhoz, hogy lássuk azt, hogy az adóalap különbözősége, az adóztatás időbeni eltérése és a fogalmak részleges és eltérő meghatározása mennyi az egyezmény által nem orvosolható kettős adózási problémát vet fel. Hogyan lehet ezeket a problémákat orvosolni, amikor az egyezmény nem segít? Amikor az egyezmény nem ad kielégítő megoldást, akkor még fennáll az adóhatóságok közötti egyeztető eljárás lehetősége. Az egyezmény alapján az adóhatóságok kötelesek az egyeztető eljárást megkezdeni, de az eljárás befejezésének nincs határideje, tehát előfordul, hogy adott esetben 8 évig nem tudnak megegyezni. Előfordulhat, hogy véglegesen fennmarad a kettős adózás pusztán azért, mert az ellentétes értelmezéseket nem lehet feloldani egy egyeztető eljárás segítségével.

A kedvenc példám egy tényleges jogeset, ahol egy német igazgató, aki nyugdíjba ment, Svájcban telepedett le és vált belföldi illetőségűvé. Az igazgató egy aranytárgyat kapott nyugdíjba vonulása alkalmából. Az a kérdés merült fel, hogy ezután hol és milyen jogcímen kell adót fizetni. A német álláspont szerint a tárgy egy munkaviszonyból származó természetben adott jövedelem, amely az elmúlt 20 év a munkásságának az elismerése, tehát természetesen Németországban, és a munkaviszonyból származó jövedelem szabályai szerint kell rá adót fizetni. A svájci álláspont ezzel szemben az volt, hogy ha még dolgozna 10 évet, akkor nem kapott volna semmit, vagyis a tárgy egy ajándék, amit azért kapott, mert nyugdíjba megy. Mivel a magánszemély belföldi illetőségű volt Svájcban, amikor a szobrot megkapta, így az ügyletet ajándékozási illetékköteleesség terheli Svájcban. A két adóhatóság nem tudott megegyezni, és így más-más jogcímen, de mindkét helyen meg kellett fizetni az adót.

A másik klasszikus terület, ahol az adóhatóságok nem szoktak egyetérteni a transzferáraknak a területe. A transzferárak kérdésköre nagyon komplex, bár az elborzasztóan egyszerű, a gyakorlat komoly statisztikai elemzéseket kíván. Független vállalkozások esetén a piaci viszonyok határozzák meg, hogy mennyi az ár egy adott ügyletben két vállalkozás között. Ha túl drágán adja a cég a terméket, akkor senki nem veszi meg. Ha túl olcsón adja, akkor ugyan jönnek vevők, de esetleg tönkre megy, mert veszteséges. Ha egy anya-leány viszonyról van szó, akkor nem biztos, hogy csak a piac határozza meg az árat, hiszen a vevő egyben tulajdonos is és ez a kapcsolat eltérítheti az árat a piaci ártól.

Az elmélet egyszerű, a gyakorlat nem annyira. Bármely termékre igaz, hogy a független felek között nem egy, hanem rengeteg piaci ár van, csak egy statisztikai

sokaságot lehet bemutatni, és egy piaci árnak mondható ársávot. Könnyen belátható, hogy az adóhatása nem ugyanakkora az ügyletnek, ha az ársáv alján, vagy a tetején került rá sor, ezért nem mindegy, hogy a kapcsolt vállalkozások közötti árat mihez kell hasonlítani. Emellett szembe kell nézni az összehasonlíthatóság problémájával is.

A piaci ár meghatározásához összehasonlítható ügyleteket kell keresni, tehát a termék lehetőleg legyen ugyanolyan, az eladás lehetőleg történjen ugyanabban a piaci szegmensben, hasonló szállítási, fizetési feltételek mellett, stb. Az ügyletek összehasonlíthatóságára vonatkozó információt nagyon nehéz szerezni, hiszen az ilyen típusú az információ egy helyen található meg igazán, a versenytársnál, aki garantáltan nem kívánja ezt az információt megosztani. Tehát a gyakorlati alkalmazásnál már a legelején, az összehasonlíthatóság bizonyításánál gondok vannak.

Ha ezen az akadályon mind az adózó, mind az adóhatóság sikerrel túljutott keletkezik egy minta, ahol az ügyletek megadnak egy ársávot. Ezután azt kell meghatározni, hogy az adott termék ára benne van-e ebben a sávban. Ennek a meghatározására különféle módszerek szolgálnak, és bár az OECD mind a tranzakciós mind a profitmegosztáson, nettó nyereségen alapuló módszereket felsorolja, Európában inkább tranzakciós módszereket, azon belül is legtöbbször a költség-haszon módszert használják a piaci ár meghatározására, míg Amerikában inkább a profit-megosztáson alapuló módszerek az elterjedtebbek. Mivel ez két teljesen másféle megközelítési mód, ezért definíció szerint más piaci árat fog eredményezni. Bőven előfordulhat olyan eset, hogy amikor az amerikai anyavállalat vásárolt a magyarországi leányvállalatától egy terméket, akkor az amerikai adóhatóság azt mondja, hogy ez a beszerzési ár alacsonyabb kell, hogy legyen 10 forinttal. Az egyezmény alapján a magyar hatóságnak meg kell engednie az ellenirányú módosítást a magyar adóalapban, de a magyar adóhatóságnak nem kötelező elfogadnia az amerikai cég által alkalmazott és az ottani adóhatóság által jóváhagyott módszert és statisztikai mintát. Előfordulhat tehát, hogy szerinte nem 10 forinttal, hanem csak 7 forinttal kell lefele módosítani az adóalapot, mert mondjuk a viszonteladási módszerek alapján csak 7 forinttal tér el az ár a piaci ártól. Ekkor részlegesen továbbra is fennmarad a kettős adózás, annak ellenére, hogy az adóegyezmény kilencedik cikkelye szerint a kapcsolt vállalkozások között, ha az egyik állam módosít a piaci áron, akkor a másik vállalkozás államának meg kell tenni az ellenirányú módosítást. Amiről nem beszél az adóegyezmény, az itt is az, hogy az adóalapnak nem kell ugyanakkorának lenni, tehát a módszerek különbözősége miatt eltérhet a mértéke a módosításnak, bár a módosítás megtörténik. Ilyen esetben is egy egyeztető eljárásba torkollik a véleménykülönbség, ahol majdnem garantáltan az adóhatóságok nem fognak egyetérteni. Ez annyira majdnem garantált, hogy ezt az országok fel is ismerték, és ez a gondolat vezetett az arbitrációs egyezmény megalkotásához. Az arbitrációs egyezmény célja az, hogy legyen egy olyan választott bíróság és egy olyan intézményesített választott bírósági eljárás, amely a vitás kérdést harmadik fél bevonásával adott határidőn belül megoldja. A választott bíróság intézménye lehetővé teszi, hogy a felek előre megállapodjanak egy olyan harmadik félben, akit megbíznak a kérdés rendezésére, és akinek a megoldását követni fogják, függetlenül attól, hogy a két vitázó fél korábbi álláspontjával az mennyire van összhangban. Ezt a fajta egyezményt nem meglepő módon néhány állam, pl. az Egyesült Államok nem írta alá. Ezért az alkalmazhatósága korlátozott, ugyanakkor az

igény fennáll. A jelenlegi nemzetközi trendek arra mutatnak, hogy az egyezmények megpróbálnak maguk arbitrációs klauzulákat is bevezetni. Az amerikaiak által kedvezményezett, ún. baseball arbitráció azonban egy olyan arbitrációs forma, amit az európaiak nem részesítenek előnyben, mivel ott az arbitrátor feladata arra korlátozódik, hogy egyik vagy a másik véleményt elfogadja. Az európai álláspont szerint az arbitrátor feladata az, hogy egy független véleményt alakítson ki, amit majd az érdekelt felek elfogadnak.

Az egyezmények alkalmazhatóságát korlátozza az is, ha ütközik az egy nála magasabb rendű jog alkalmazásával. Ilyen például az Európai Unió joga, amely egy nemzetek feletti jog, tehát adott esetben felül tudja írni az adóegyezményeket. Itt egy nehéz, és jelenleg az Európai Unió által sem megválaszolt kérdésbe ütközünk bele. Nevezetesen abba, hogy az a tény, hogy vannak egyezmények nem jelent-e már önmagában is diszkriminációt a tagállamok között, hiszen az egyik egyezmény egyféle módon oldja meg a kétoldalú problémát, egy másik egyezmény, egy másik tagállammal másféle módon. Előfordulhat az, hogy a magánszemély esetén az osztrák adóegyezmény Magyarországgal 10%-os forrásadót enged meg levonni, Németországgal szemben pedig 15%-ot. Ez már önmagában felfogható, mint uniós tagállamok közötti diszkrimináció, amit az Európai Unió alapszabályai nem engednek meg. Hasonlóképpen felmerülhet a diszkrimináció az egyezmény alapelvéből adódóan, hiszen minden adóegyezmény az illetőség elvére épül, és ez alapján tesz különbséget az adóalanyok között. Az Európai Bíróság magánszemélyekkel kapcsolatos döntéseinek kb. a fele arról szól, hogy van egy olyan magánszemély, aki ugyan nem belföldi illetőségű, de a körülményei tökéletesen hasonlóak egy belföldi illetőségűhöz. Tipikus élethelyzet az, hogy a határ hollandiai oldalán élő fogorvos a teljes fogorvosi tevékenységét Németországban végzi, és csak onnan szerez jövedelmet. Ha belföldi illetőségű lenne, jogosult lenne a gyerekkedvezményhez, illetve a családi pótlékhoz, de mivel nem az, nem jogosult. Van-e diszkrimináció? Ezeket az eseteket az egyezmények nem tudják megoldani, és alapelvileg ellentétben vannak ezen a ponton az uniós joggal, hiszen különbséget tesznek az illetőség alapján, holott az Európai Unió jog nem az illetőséget, hanem a körülmények hasonlóságát vizsgálja.

Minden olyan esetben, amikor az adóegyezmény az adóztatási jogot megosztja az illetőség és a forrás országa között ellentétbe kerül az uniós jogelvekkel. Az OECD egyezmény tőkejövedelmek, például osztalék, jogdíjak esetén megengedi a forrásadóztatást. Ez önmagában ellentétes a szabad tőkemozgás elvével. Bizonyos esetekben az Európai Unió ezt felül is írja. Amikor az anya-leányvállalati irányelvet alkalmazza a magyar anyavállalat hollandiai forrású osztalékára, akkor pontosan ez történik. A magyar-holland egyezmény megenged egy 5% forrásadót, az anya-leányvállalati irányelv pedig azt fogja mondani, hogy forrásadót nem lehet kivetni, feltéve, ha az egyéb feltételek is teljesülnek. Az uniós esetjog már ennél is tovább ment, a bíróság döntése szerint nemcsak az anya-leányvállalati viszonyban lévő vállalkozások között kivetett forrásadó ellentétes az alapelvekkel, hanem bármilyen forrásadó gátolja a letelepedés szabadságának érvényesülését. Hasonló konfliktus keletkezhet a letelepedés szabadságának elve és a telephelyek adóztatásának kérdésében vagy a külföldi veszteségek beszámíthatóságának kérdésében. Az

elméletileg jó megoldás a multilaterális egyezmény, vagy legalábbis azonos szövegezésű kétoldalú egyezmények rendszere lenne. Ha multilaterális egyezményben gondolkodunk, akkor exponenciálisan nő a problémák száma. Annyira bonyolult jogi dokumentumot kapunk, aminek nagyon nehéz lesz az alkalmazása. A kétoldalú egyezmények korlátairól pedig fentebb már esett szó. A kettős adózás, amely ellentétes az uniós szabadságelvekkel az egyezmények ellenére is fennmaradhat.

A fentiek annak illusztrálására szolgáltak, hogy az adóegyezményeket nem lehet csodafegyvernek tekinteni, amelyek a kettős adózást minden esetben meg tudják szüntetni. Mindig lesznek az adózásnak olyan különös esetei, amelynek megoldására az egyezmények nem alkalmasak. Mivel az egyezmények maguk is részei a komplex nemzetközi jognak, alkalmazásuk során a nemzetközi jog egyéb elemeivel való kölcsönhatásukat sem lehet figyelmen kívül hagyni.