

A kettős adóztatás elkerülése – változások a Modellegyezményben és Kommentárban

A cikk a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmények mintájául szolgáló, az OECD által megalkotott ún. Modellegyezmény és az ahhoz kapcsolódó, az egyezmények értelmezéséhez segítséget nyújtó Kommentár 2014 őszi módosításait elemzi, a változások alkalmazását példákon keresztül is bemutatva.

Az OECD modellegyezménye, pontos elnevezése alapján Modellegyezmény a jövedelem és a vagyon adóztatásáról kettős cél figyelembe vétele mellett került összeállításra, célja egyrészt a jogi kettős adóztatás elkerülése, másrészt az adóztatás kijátszásának megakadályozása, azaz a kettős adózás és kettős nem adózás problémáinak kezelése. A Modellegyezmény amellet, hogy az OECD tagállamai által történő egyezménykötések kiindulópontjaként szolgál, hatással van számos más állam egyezménykötési gyakorlatára is. A Modellegyezményt magyarázatok egészítik ki, ezt nevezzük Kommentárnak, amely a Modellegyezmény és az egyes államok által kötött egyezmények egyes cikkeinek értelmezéséhez nyújt segítséget.

A már a '60-as években megalkotott modell, illetve annak magyarázatai, azonban igazodva a gazdasági környezet változásához és a nemzetközi adózás fejlődéséhez, egy változó, bővülő dokumentum. Az OECD által szakmunkacsoportjaiban, tagállamai részvételével kidolgozott újabb és újabb, továbbfejlesztett kiadásokban jelenik meg a Modellegyezmény és Kommentár. A 2010-es változatot követően, amely magyar nyelven is elérhető, 2014 őszi jelent meg a legújabb kiadás.

Magyarország 2015. január 1-jével 75 állammal rendelkezik hatályos és alkalmazható kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezménnyel (az egyezmények listáját az adóhatóság honlapján elérhető Adózoói tájékoztató is tartalmazza). OECD tagállamként Magyarország egyezményei az OECD által meghatározott normák alapján kerülnek előkészítésre, és az egyezmények értelmezése során az OECD Modellje és annak magyarázata, Kommentárja kiemelt jelentőség-

gel bír. OECD csatlakozásunkkal a Modellegyezményhez és Kommentárhoz történő igazodás a tagságunkból eredő kötelezettséggé vált, attól való eltérés csak az egyezmény egyes cikkeihez és a Kommentár megállapításaihoz fűzött észrevételek és fenntartások alapján lehetséges.

A nemzetközi adózási ügyletek megítélése, az adóegyezményeink értelmezése során az OECD kiadványa – bár annak teljes szövege a hazai jogba nem épült be, maga a modell és kommentárja jogszabályi kihirdetésre nem került, de – mind a jogalkotó és az adóhatóság, mind a jogalkalmazó oldaláról elfogadott és követett iránymutatásnak minősül.

A 2014-es kiadású Modellegyezmény és Kommentár módosítást tartalmaz a Modellegyezmény egyes cikkei vonatkozásában, a Kommentár számos cikkhez tett megállapításaiban és a tagállamok által a szöveghez tett észrevételekben és fenntartásokban.

A kiadvány bevezetése tisztázza, hogy a módosult, kiegészült magyarázatokat nem csak az újonnan megkötésre kerülő, hanem a már hatályos egyezmények vonatkozásában is alkalmazni kell, mert azok az OECD tagállamok egyetértését tükrözik a rendelkezések megfelelő értelmezésére és speciális helyzetekre való alkalmazására tekintettel. Az olyan új magyarázatok, amelyek egy régi egyezményben még nem szereplő rendelkezéshez kapcsolódnak, értelem szerűen nem alkalmazandóak. Ez alapján a módosult, kibővült Kommentárt Magyarország valamennyi hatályos egyezménye értelmezése során – adott egyezmény eltérő rendelkezése hiányában – a 2015-ös évtől alkalmazni kell.

A kiadvány bevezetése hozzáteszi, a Kommentár szövegén jellemzően csak pontosítások történnek, amely a mögöttes tartalmat, annak értelmezését nem változtatja meg a korábbiakhoz képest, csak bővebben, érhetőbben magyaráz el adott gondolatot. Így a magyarázatoknak inkább a kiegészüléséről, mintsem megváltozásáról van szó. Egy esetleges olyan változás esetén azonban, amelynél a korábbi és az új kommentárszöveg teljesen eltérő adóbeli következményekhez vezet, a visszamenőlegességtől elhatárolódik.

A 2014-es kiadásban a módosítások által érintett legfőbb területek – a Kommentárban való említésük sorrendjében

– a szennyezési jogok kereskedelmének adózási vonatkozásai, a tényleges haszonhúzó fogalmának értelmezése, a munkaviszony megszűnésével összefüggésben történő kifizetések adózási szabályai, művészek és sportolók adózása, továbbá az adóügyi információcsere.

Szennyezési jogok kereskedelmének adózása

A Kommentár a vállalkozási nyereségről szóló 7. cikknél foglalja össze a szennyezési jogok (kibocsátási kvóták) kereskedelméből származó nyereség adózására vonatkozó új megállapításait. Ez alapján a szennyezési jogok kereskedelméből származó nyereség elsősorban a vállalkozási nyereségről szóló 7. cikk alá tartozik, de más cikk alkalmazása is vizsgálható. A Kommentár a tőkenyereségről szóló 13. cikk magyarázatában a szennyezési jogokat a telephely ingó eszközei közé sorolja. Felmerülhet továbbá az ingatlan vagyonból származó jövedelemtől szóló 6. cikk, a hajózásról, belvízi és légi szállításról szóló 8. cikk vagy az egyéb jövedelemtől rendelkező 21. cikk szabályainak alkalmazhatósága is. Ha a szennyezési jogok kereskedelme ugyanis például mezőgazdasági tevékenységhez kapcsolódik, akkor az ebből származó jövedelem az ingatlan vagyonból származó jövedelemtől szóló 6. cikk alá tartozik, ha a vízi vagy légi járművek üzemeltetéséhez kapcsolódik, akkor a hajózás, belvízi szállítás és légi szállításról szóló 8. cikk alá tartozik.

Példa

A építkezési alapanyagot gyártó, magyar illetőségű vállalkozás román telephelyen is végez gyártó tevékenységet. A vállalkozás a telephelyen végzett tevékenységhez rendelt széndioxid kibocsátási jogot értékesít **B** román illetőségű vállalkozásnak, amely ügylet révén nyereségre tesz szert.

A kommentár kiegészült magyarázatai alapján a kibocsátási jog a telephely ingó vagyonának tekintendő, és azon szabály alapján, miszerint a telephely üzleti vagyonának részét képező ingó vagyon értékesítéséből származó nyereség a telephely államában adóztatható (Modellegyezmény 13. cikk 2. bekezdés), az ügylet során keletkező nyereség Romániában adózik.

A tényleges haszonhúzó fogalma

A tényleges haszonhúzó a hazai adójogban nem megjelenő, és nem definiált fogalom, az csak az adóegyezményeinkben (azok nagy részében) fordul elő. Az osztalékról szóló 10. cikk-

ben, a kamatról szóló 11. cikkben és a jogdíjról szóló 12. cikkben jelenhet meg a kifejezés azzal, hogy amennyiben az adott juttatás címzettje annak tényleges haszonhúzója, akkor a kifizetés államában (forrásnál) kivethető adó mértéke korlátozott (adott esetben nulla, tehát csak a másik, a jövedelemben részesülő illetősége szerinti állam adóztatható). Arról azonban, hogy kit kell tényleges haszonhúzónak tekinteni az egyezmények alkalmazása során, a Modell definíciót nem adott, és a Kommentár sem tartalmazott kimerítő iránymutatást.

Az új kiadás ezt pótolva a 10., 11. és 12. cikk magyarázatai között hosszan elemzi, ki minősül és ki nem tényleges haszonhúzónak. A kiegészült magyarázatoknak megfelelően a haszonhúzó fogalmát az egyezmény céljának is figyelembe vételével szükséges alkalmazni, ami a kettős adóztatás elkerülése és az adókijátszás megakadályozása.

E szerint egyes esetekben a juttatás (osztalék, kamat, jogdíj) közvetlen címzettjét nem lehet tényleges haszonhúzónak tekinteni, mert a címzettnek korlátozott joga van arra, hogy használja és élvezze az általa közvetlenül kapott juttatást. A korlátozás lehet szerződéses vagy jogi kötelezettség, amely szerint a kifizetést más személynek tovább kell adnia (ilyen az ügynök, meghatalmazott, vagyongazdálkodó). Ez a kötelezettség következhet jogi dokumentumokból, de akár a tények és körülmények vizsgálata alapján is megállapítható, hogy valójában a juttatás címzettjének nincs joga korlátozások nélkül használni és élvezni a jövedelmet. A vizsgálat során azonban figyelmen kívül kell hagyni a juttatástól teljesen független, visszaélésre nem utaló kötelezettségeket. A Kommentár összegzése alapján az a juttatásban részesülő személy nem tekinthető tényleges haszonhúzónak, akinek nincs joga azon korlátozás nélkül használni vagy élvezni a jövedelmet, amely szerint a kapott kifizetést szerződéses vagy jogi kötelezettség alapján más személynek át kell adnia.

A tényleges haszonhúzó fogalmát az olyan adóelkerülésre találták ki, amikor a jövedelmet (osztalékot, kamatot, jogdíjat) juttató és abban részesülő közé egy harmadik személy épül be. Az azonban, hogy a juttatás címzettjét a juttatás haszonhúzójának tekintjük, még nem jelenti azt, hogy a 10-12. cikkekben a forrásadóztatás korlátozására vonatkozó rendelkezést automatikusan alkalmazni kell, mert másféle adóelkerülési technika, vagy az egyezmény rendelkezéseivel történő egyéb visszaélés esetén is megtagadható a korlátozott adóztatás kedvezménye.

A Kommentár alapján a tényleges haszonhúzónak e cikkeken bemutatott, nemzetközi adójogbeli jelentését meg kell különböztetni a fogalomhoz más szakterületeken, például a pénzmosás területén kapcsolódó jelentéstől.

Példa 1

A magyar illetőségű vállalkozás osztalékot fizet B vállalkozásnak, amely luxemburgi illetőségű, és A vállalkozás vagyonkezelőjeként működik.

A Kommentár kiegészült magyarázatai alapján a vagyonkezelőt nem lehet tényleges haszonhúzónak tekinteni, mert a joga arra, hogy használja és élvezze a jövedelmet, a vagyonkezelés jogi természetéből adódóan korlátozott. Emiatt a magyar-luxemburgi egyezmény, illetve annak osztalékról szóló cikkében megfogalmazottak, miszerint egy vállalkozás által egy másik államban illetőséggel bíró vállalkozás részére történő osztalékfizetés esetén a levonható forrásadó korlátozott mértékű, nem alkalmazható. Amennyiben a vagyonkezelő mögött azonosítható tényleges tulajdonos például egy magyar magánszemély, az osztalékból a hazai szabályok alapján kell az adókötelezettséget meghatározni, mint magánszemélynek történő osztalékfizetés.

Példa 2

Egy kanadai magánszemély kölcsönt nyújt B ír cég részére. B ír cég azonos összegű kölcsönt nyújt A magyar illetőségű vállalkozásnak. Az ír cég által kapott és fizetett kamat megegyezik, és a kanadai magánszemély felé történő kamatfizetés egy nappal mindig a magyar cégtől érkező kamatfizetést követően történik.

A kiegészült magyarázatok alapján a fenti ügyletről a következő állapítható meg. A magyar vállalkozás által fizetett kamat közvetlen címzettje az ír vállalkozás. Azonban a tények és körülmények vizsgálata alapján megállapítható, hogy a kamat tekintetében az ír cég valójában ügynöknek minősül, mert a kapott kamatot azonnal továbbadja a kanadai magánszemély felé. Az ír cég joga arra, hogy használja és élvezze a kapott kamatot, korlátozott. Ez alapján B ír céget nem lehet tényleges haszonhúzóként tekinteni, a magyar-ír egyezmény, illetve ennek az a rendelkezése,

miszerint a másik államban illetőséggel bíró személynek fizetett kamatból nem lehet forrásadót vonni, nem alkalmazható. A kamatjövedelem tényleges haszonhúzója a kanadai magánszemély, a kamatkifizetés során a magánszemélynek történő kamatfizetés szabályai szerint kell eljárni. Illetőség igazolása esetén a kanadai-magyar egyezmény szerinti, korlátozott mértékű, 10 százalékos forrásadót kell levonnia a kifizetőnek, amennyiben pedig az illetőség nem kerül igazolásra, akkor 16 százalékos.

A példák egyebek mellett azt is szemléltetik, hogy a nemzetközi adóügyletek felderítéséhez, a körülmények teljes körű megismeréséhez az érintett államok hatóságainak együttműködése kiemelt jelentőségű.

A munkaviszony megszűnésével összefüggésben kapott juttatások adózása

A munkaviszonyból származó jövedelemről szóló 15. cikk kommentárja az új kiadásban kibővült a munkaviszony megszűnésével összefüggésben történő kifizetések adóztatásához kapcsolódó magyarázatokkal. Az új magyarázatok alkalmazhatóak többek között ingázók, kiküldöttek, több államban munkát végzők adózási problémáinak megoldásában.

A 15. cikk a munkaviszonyból származó jövedelmet mint „bér, fizetés és más hasonló díjazás” jelöli meg, és adóztatását elsősorban a magánszemély illetőségétől, illetve a munkavégzés helyétől teszi függővé. A kiegészült Kommentár általánosságban megállapítja, hogy a juttatással kapcsolatos tények és körülmények egyedileg történő vizsgálata szükséges annak eldöntéséhez, hogy adott juttatás ezen cikk alá tartozik-e, és hogy annak mekkora része származik adott államban kifejtett munkavégzésből.

A kiegészült Kommentár a munkaviszony megszűnésével összefüggésben kifizetett juttatásokat érintően jogcímenként külön elemzi a juttatás adóztatásának mikéntjét, körülményeit. Ennek megfelelően bemutatásra kerülnek a korábban elvégzett munkáért járó díjazás; a ki nem vett szabadságra tekintettel kifizetett összeg; a felmondási időre fizetett bér; a végkielégítés; a jogellenes elbocsátás miatt kapott kártérítés; a versenytalalmi megállapodás alapján kapott kifizetés; a nyugdíj-jogokhoz kapcsolódó kifizetés; a halasztott kifizetések; a munkavállalói ösztönző-rendszer keretében kapott juttatás; a munkaviszony megszűnése utáni időszakra kapott természetbeni juttatás; a munkahelyi baleset miatt, vagy a jövőbeni keresetkiesésre te-

kintettel fizetett összeg; az elvesztett jövőbeni jutalék miatti kifizetés és a munkával nem töltött időszakra járó bér adóztatásának szabályai.

A részletesen bemutatott szabályok alapján a munkaviszony megszűnését követően, de *korábban elvégzett munkáért fizetett díjazás* abból az államból származónak minősül, és ott adóztatható, ahol a munkát abban az időszakban végezték, amelyre vonatkozóan a díjazás történik.

Példa 1

Egy német illetőségű magánszemély munkaviszonya német munkáltatójánál megszűnik. A magánszemély a munkaviszony megszűnését közvetlenül megelőzően 1,5 évig Magyarországon dolgozott a cég egy leányvállalatánál kiküldetésben. A magánszemély a munkaviszonyának megszűnésével összefüggésben utolsó három éve alatt végzett munkájára tekintettel bónusz kifizetést kap a német cégtől.

A kiegészült Kommentár alapján, figyelemmel a Magyarországon végzett munka időtartamára, a bónusz kifizetést fele arányban Magyarországról származónak kell tekinteni, és az felerészben Magyarországon adóztatható.

A munkaviszony alatt *ki nem vett szabadságra, betegszabadságra tekintettel kifizetett összeg* esetén a jogosultság keletkezésének időpontjában történő munkavégzés helye alapján adóztatható a juttatás. Több év alatt felhalmozódott szabadságot más alátámasztható megosztás hiányában a munkaviszony utolsó 12 hónapjához kapcsolódóként kell kezelni.

A *felmondási idő alatt* munkával töltött időszak az általános szabályok szerint adóztatható. A munkavégzés alól mentesített időszak pedig abban az államban adózik, amelyben a munkavállaló feltételezhetően dolgozott volna ez idő alatt.

A *végkielégítést*, ha nem igazolható más a körülmények alapján, a munkaviszony megszűnésének időpontját megelőző 12 hónapra tekintettel adott juttatásnak kell tekinteni, és ezen időszak szerinti munkavégzés államaihoz kell kötni.

Példa 2

Egy magyar illetőségű magánszemély 2 éves szlovák kiküldetésből hazatér. A kiküldetést a munkáltatója szlovák telephelyén töltötte, ez időszakra járó bérének költségeit a telephely viselte. A magánszemélyt a hazatértét követő 8

hónap elteltével elbocsájtják. A magánszemély munkaviszonyának megszűnésével összefüggésben végkielégítésben részesül.

A kiegészült Kommentár alapján a végkielégítést – más igazolható megosztás hiányában – az utolsó 12 hónapra kapott juttatásnak kell tekinteni. A magánszemély munkaviszonya utolsó évében 4 hónapot a munkáltatója szlovák telephelyén, 8 hónapot Magyarországon dolgozott, így végkielégítésének 4/12-ed része Szlovákiában, 8/12-ed része Magyarországon adóztatható.

A *jogellenes elbocsátás miatti kártérítés* esetén az vizsgálendő, a juttatás milyen jövedelmet pótol, és az adóztatási jog meghatározása szempontjából azzal azonos megítélés alá kell eszen.

Példa 3

A 2. példában szereplő magánszemély jogellenes elbocsátás miatt munkaügyi pert indít. A pert megnyeri, és a bíróság többek között a személyhez fűződő jogainak megsértése miatt nem vagyoni kártérítést is megítél a magánszemélynek.

Az új magyarázatok szerint a büntető jellegű (nem vagyoni) kártérítéseket az egyezmény egyéb jövedelemről rendelkező cikke alapján kell megítélni, hiszen azok nem az elvégzett munkához kapcsolódnak, hanem a munkáltató jogellenes cselekményéhez. Tekintettel arra, hogy a Modellegyezmény egyéb jövedelemről rendelkező cikke alá tartozó juttatások csak a magánszemély illetősége államában adóztathatóak, ez a kártérítés Magyarországon adóköteles.

Az ún. *versenytilalmi megállapodás jellegű kifizetés* rendszerint a 15. cikk alá tartozik, de jellemzően nem tekinthető olyan kifizetésnek, amely a munkaviszony megszűnése előtt kifejtett tevékenységből származik, emiatt kizárólag a magánszemély illetősége szerinti állam adóztathatja.

Példa 4

Egy magyar illetőségű magánszemély egy multinacionális cég magyar leányvállalatánál áll alkalmazásban, és vezeti a közép-kelet európai régióban történő értékesítéseket. Munkája során – munkaszerződésében foglaltaknak meg-

felelően – a négy felügyelt országban arányosan tölt el időt, bérének arányos részét ennek megfelelően a többi államban lévő leányvállalatok viselik. A magánszemély versenytilalmi megállapodást köt cégével, hogy munkaviszonyának megszűnését követően 2 évig nem dolgozhat versenytárs cég vezetőjeként. A magánszemély 2014-ben felmond munkáltatójánál. A felmondásával kapcsolatos költségeket is megosztva viseli a négy állam (felmondási időre járó bér, ki nem vett szabadság díja, versenytilalmi megállapodás alapján járó összeg).

A kiegészült Kommentár alapján a felmondási időre járó bért a munkával töltött időszak tekintetében ott lehet adóztatni, ahol a munkavégzés történik, a munka alól mentesített időszakot pedig annak megfelelően, hol dolgozott volna feltételezhetően a magánszemély ez idő alatt. Ha a konkrét példában a magánszemély a felmondási idő alatt nem dolgozik, igazolható lehet, hogy a felmondási időt is arányosan megosztva töltötte volna a négy államban, így a felmondási időre járó bér adóztatási joga is négyfelé oszlik.

A ki nem vett szabadságra járó összeg tekintetében a jogosultság keletkezése időpontjában történő munkavégzés helye számít. Mivel a munkaszerződésben foglaltak alapján a magánszemély arányosan dolgozik négy államban, az éves szabadságára való jogosultság keletkezése is megosztható a négy állam között. Ez alapján a ki nem vett szabadságra járó összeg tekintetében is igazolható a négyfelé osztott adóztatási jog.

A versenytilalmi megállapodás alapján kapott kifizetés azonban nem az elvégzett munkához kapcsolható, ezen juttatás adóztatási joga kizárólag az illetőség szerint államot, azaz Magyarországot illeti meg.

Nyugdíj-hozzájárulásként vagy nyugdíjra való jogosultságra tekintettel a munkaviszony megszűnése után fizetett összeg esetén, ha az nyugdíjnak tekinthető, adózására a nyugdíjról szóló 18. cikk alkalmazandó. Ha a juttatás nem minősül nyugdíjnak, akkor azt a magánszemély korábban elvégzett munkájáért kapott, 15. cikk szerinti juttatásként lehet kezelni, és adózását e szerint meghatározni.

Halasztott kifizetések megítélése az alapján történik, hogy milyen kifizetés utólagos juttatásáról van

szó. Amennyiben a kifizetés egy adott államban, meghatározott időszakban elvégzett korábbi munka ellenértékének tekinthető, akkor azt a 15. cikk szerint, ennek megfelelően kell adóztatni.

A *munkavállalói ösztönző rendszer keretében történő juttatások* változatosak lehetnek, a juttatás tartalma határozza meg a kapcsolódó adózási szabályokat. A Kommentárban már korábban is szereplő, részvényopció-juttatással összefüggésben a 15. cikkhez kapcsolódóan bemutatott ajánlások megfelelően alkalmazhatóak egyéb juttatásokra is.

A munkaviszony megszűnését követő időszakra juttatott biztosítást (egészség-, vagy életbiztosítást) és más *természetbeni juttatást* a 15. cikk alá tartozónak kell tekinteni, ha a körülményekből más nem következik, és a juttatás abban az államban adóztatható, ahol a munkavégzés a munkaviszony megszűnése idején történt.

A munkaviszony alatt történt *sérülésre, rokkantságra tekintettel* a munkaviszony megszűnésekor vagy azt követően fizetett összeg adóztatása a kifizetés jogalapjától függ, az lehet 15., 18., 19. vagy 21. cikk alá tartozó juttatás. Az általános kártérítés-jellegű kifizetés az egyéb jövedelemről szóló 21. cikk alatt ítéltető meg, így csak az illetőség államában adóztatható.

A munkaviszony megszűnésekor *jövőbeli kieső jutalék pótlása* címén kapott összeg a juttatás jogi alapja szerint kezelendő (az halasztott kifizetés vagy munkaszerződés alapján járó végkielégítés-jellegű juttatás vagy kártérítéshez hasonló kifizetés stb.). Minden esetben az adózási szabályok követik a juttatás tartalma szerinti kifizetés megítélését.

Magyarországon nem jellemző, de egyes államokban előforduló megállapodás vagy belső jog szerint járó juttatás (jellemzően nyugdíj előtt), hogy a *munkavállaló munkavégzésének hiányában* is kap teljes vagy részleges fizetést. Ha a munkaviszony fennáll, a juttatás erre tekintettel kapott kifizetés, így a 15. cikk alatt kezelhető. Ekkor a kifizetés abból az államból származónak minősül, amelyben okkal feltételezhető, hogy a munkavállaló ebben az időszakban a munkát végezte volna.

Művészek és sportolók adózása

A Modellegezmény művészek és sportolók adózásáról szóló 17. cikkében és a cikkhez kapcsolódó kommentárban is történtek változások, a magyarázatok több példával

kiegészültek, változatlanul hagyva azt a fő szabályt, hogy művészek és sportolók e minőségben végzett tevékenységéből származó jövedelme a tevékenység kifejtésének államában adóztatható.

A cikk előírásai már egyetlen fellépés díja esetén is alkalmazandóak, és a művészeti, sportolói tevékenységhez kapcsolódó tevékenységekre is alkalmazni lehet. A kibővült magyarázat szerint ugyanis amennyiben szoros kapcsolat van egy jövedelem és a kifejtett művészeti, sportolói tevékenység között, ez megalapozza a jövedelem művészek és sportolók ekként folytatott tevékenységéből származóként, így e cikk alá tartozóként való kezelését. Szoros kapcsolat jellemzően akkor áll fenn, ha a jövedelem a tevékenység végzése nélkül nem keletkezett volna, példaként a Kommentár a fellépéshez kapcsolódó reklámtevékenység, interjú díját, továbbá a próbákra, tréningre tekintettel kapott juttatást említi, ugyanakkor kimondja, hogy az imázsjogok (például névhasználat) ellenértéke nem minősül művészek és sportolók e minőségben szerzett jövedelmének.

A több államban kifejtett tevékenység esetén a jövedelmet megfelelően (például az adott államban a tevékenység kifejtésével töltött napok száma alapján) meg kell osztani. A Kommentár továbbá segítséget nyújt ahhoz, hogyan lehet elkülöníteni a terjesztési díjak vagy a közvetítési jogok tekintetében a 12. cikk alá tartozó jogdíjnak és a 17. cikk alá tartozó művészek és sportolók jövedelmének minősülő részt.

Példa 1

Egy osztrák operaénekes Budapest 12. kerületének meghívására karácsonyi koncertet ad Magyarországon. A fellépéséhez kapcsolódóan interjút készít vele a Blikk. Az operaénekes díjazást kap mind a fellépésért (a kerülettől), mind az interjúért (az újságtól).

A kiegészült magyarázatok egyértelművé teszik, hogy a fellépés díja mellett az interjúért kapott összeg is Magyarországon adóztatható a művész magyarországi fellépése és az interjú készítése közötti szoros kapcsolat okán.

Példa 2

Egy orosz judo sportoló szerződést kötött a francia Noris sportruha-gyártó céggel, hogy 2014 során minden hivatalos versenyen a cég ruháiban jelenik meg. A sportoló az év során négy versenyen vett részt, az egyik a budapesti judo világbajnokság volt.

A kiegészült magyarázatok szerint a sportoló által a Noris cégtől a ruháinak reklámozásáért kapott éves díjból a magyarországi versenyzésre (például a versenynapok száma szerinti megosztás arányában) jutó rész Magyarországon adóztatható, tekintettel a versenyzés és a ruha viselésén keresztül megvalósuló reklámtevékenység szoros kapcsolatára.

Az adóügyi információcsere

Az információcsereéről szóló 26. cikk esetében is módosult mind a Modellegyezmény szövege, mind a kapcsolódó Kommentár, igazodva az elmúlt időszakban a hatóságok közötti együttműködés, adóügyi információcsere jelentőségének növekedéséhez, az adóügyi információcsere nemzetközi sztenderdjének fejlődéséhez. A modell kiegészült azzal az – eddig csak a magyarázatok között alternatív szövegeként szereplő, némely egyezményünkben emiatt megjelenő – rendelkezéssel, hogy az információcsere keretében kapott információ felhasználható más, azaz nem adózási célra is, ha azt mindkét állam joga megengedi, és az információt szolgáltató állam hatósága hozzájárul.

A kiegészült magyarázat egyértelművé teszi, hogy a behajtási jogsegély (27. cikk) és a kölcsönös egyeztető eljárás (25. cikk) keretében történő információcsere is a 26. cikk alapján történik, az alá tartozik.

A módosult magyarázat meghatározza, mi tekinthető „előre láthatóan fontos” információnak, amire vonatkozóan az információcsere indítható. E szerint az információt akkor lehet kérni, ha a kérdés feltevésekor megalapozott esély van arra, hogy az információ releváns lesz. Ugyanakkor nem lehet információt kérni akkor, ha a kérdés nem kapcsolódik konkrét ellenőrzéshez, vizsgálathoz, azaz az ún. adathalászat nem megengedett (például nem lehet arra kérdezni, mely magyar illetőségű személyeknek van bankbetéte az adott államban).

A megkeresést azonban, ha konkrét vizsgálathoz kapcsolódik és előre láthatóan fontos, lehet az adózó nevének és címének ismerete nélkül is indítani, ekkor az adózó azonosításához szükséges más információkat kell közölni. Lehet továbbá több személyre, csoportra irányulóan kérdést feltenni, ekkor a csoport tekintetében részletes leírást kell adni. A cikk célja a lehető legszélesebb körben megvalósuló információcsere.

A magyarázat szól az információ nyújtásának elvárt időigényéről. E szerint az információt a lehető leggyorsabban kell

szolgáltatni, ami azt jelenti, hogy amennyiben az a hatóság rendelkezésére áll, akkor két hónapon belül, ha nem áll rendelkezésére és be kell szereznie, akkor hat hónapon belül kell megküldenie. A magyarázat ugyanakkor elismeri, hogy bizonyos esetekben ennél hosszabb időt is igényelhet az információ beszerzése.

A Kommentár megerősíti, hogy az adott állam szerinti elévülési időn túli információszolgáltatásra az államok nem kötelesek, de elvárja, hogy ha ennek ellenére a kért információ rendelkezésre áll, azt át kell adni.

A magyar fenntartások és észrevételek

A Kommentár az OECD tagállamainak a Modellegyezmény egyes rendelkezéseire vagy a Kommentár egyes megállapításaihoz fűzött, egyet nem értést kifejező fenntartásait, észrevételeit is tartalmazza. *Fenntartás* a Modellegyezmény valamely rendelkezésével történő egyet nem értést jelent. *Észrevétel* a Kommentár megállapításaival összefüggésben, az abban foglaltakkal összhangban nem lévő vélemény esetén tehető.

Magyarország fenntartásai és észrevételei a korábbi kiadásban megjelentekhez képest részben változtak. Az új kiadásban szereplő magyar vonatkozású megjegyzések a következők.

- A belföldi illetőség meghatározásáról szóló 4. cikk kommentárjához fűzött magyar észrevétel a 2014-es kiadásban változatlanul szerepel. E szerint a tényleges üzletvezetés helyének meghatározásához nem csak azt a helyet kell figyelembe venni, ahol az entitás egészére vonatkozóan az üzleti tevékenységének folytatáshoz 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 felső szintű napi menedzsmentje általában történik.

- Változatlan továbbá a hajózásról, belvízi és légi szállításról szóló 8. cikkhez kapcsolódóan tett fenntartás, miszerint Magyarország fenntartja a jogot, hogy belföldi szállításként kezelje és adóztassa az utasok és rakomány adott országon belül történő szállítását (még ha az a nemzetközi szállításhoz kapcsolódik is).
- Módosult a kapcsolt vállalkozásokról szóló 9. cikkhez tett magyar megjegyzés. Az új kiadásban foglaltak szerint Magyarország csatlakozott a Szlovénia által tett fenntartáshoz, így most Magyarország a 9. cikk vonatkozásában arra tartja fenn a jogot, hogy egyezményeiben rögzítse, a partnerállam által tett adóalap-kiigazításnak megfelelő viszonthelyesbítést a kapcsolt félnél csak akkor végzi el, ha az első kiigazítást indokoltnak tartja. Ez a fenntartás megfelel Magyarország számos elmúlt évben kötött egyezményében foglaltaknak.

Maradt a kamatról szóló 11. cikkhez kapcsolódó magyar fenntartás, amely alapján Magyarország a kamat forrásadója tekintetében a Modellegyezményben foglalt 10 százalékos mértéktől eltérhet. Az egyezményeink többségében ennek megfelelően jellemzően alacsonyabb forrásadó kerül meghatározásra.

Továbbá változatlanok maradtak a kölcsönös egyeztető eljárásról szóló 25. cikk kapcsán meglévő magyar megjegyzések, egyrészt az a fenntartás, hogy Magyarországnak nem áll módjában lefolytatni az eljárást az elévülési időn túl érkező kérelmek esetében, másrészt az az észrevétel, miszerint a magyar bíróság által már megítélt ügyben sem áll módunkban kölcsönös egyeztető eljárást folytatni.

SIKLÓSNÉ ANTAL GYÖNGYI

MINDEN, AMIT AZ EKAER-RŐL TUDNI KELL!

A konferencia időpontja: 2015. március 25. 10:00-15:00

A konferencia helyszíne: Konferencia Központ 1114. Bp. Villányi út 11-13.

KOMP KONZULT[®]

A konferencia előadói: Sinkáné dr. Csendes Ágnes, Horváth Gábor és Sike Olga

A konferencia díja: 16.000,- + áfa/fő étkezéssel, 13.000,- + áfa/fő étkezés nélkül

Bővebb információ honlapunkon olvasható: www.kompkonzult.hu