

**Kolozs Borbála**

**A kettős adóztatás elkerüléséről szóló korai magyar egyezmények<sup>1</sup>**

TM 56.sz. műhelytanulmány

VERSENYKÉPESSÉG KUTATÁSOK MŰHELYTANULMÁNY-SOROZAT



BCE VÁLLALATGAZDASÁGTAN INTÉZET  
VERSENYKÉPESSÉG KUTATÓ KÖZPONT

---

<sup>1</sup> A műhelytanulmány a TÁMOP-4.2.1.B-09/1/KMR-2010-0005 azonosítójú projektje, *A nemzetközi gazdasági folyamatok és a hazai üzleti szféra versenyképessége* címet viselő alprojektjének kutatási tevékenysége eredményeként készült.

Jelen műhelytanulmány *A versenyképesség és a gazdaságpolitika* c. műhelyben készült.

Műhelyvezető: Boda György

Budapest, 2012

A tanulmány szakmai tartalma a forrás megjelölésével és a hivatkozási szokások betartásával felhasználható és hivatkozható.

## Tartalomjegyzék

ABSTRACT - EARLIER TAX TREATIES OF HUNGARY .....	4
ABSZTRAKT - A KETTŐS ADÓZTATÁS ELKERÜLÉSÉRŐL SZÓLÓ KORAI MAGYAR EGYEZMÉNYEK .....	4
BEVEZETÉS.....	5
A KETTŐS ADÓZTATÁS FELOLDÁSÁNAK MÓDSZEREI .....	7
A KETTŐS ADÓZTATÁS ELKERÜLÉSÉRŐL SZÓLÓ EGYEZMÉNYEK ÉS A NEMZETKÖZI JOG VISZONYA.....	10
A MAGYAR ADÓEGYEZMÉNYEK TÖRTÉNETE – TÖRTÉNETI PERSPEKTÍVA .....	11
KETTŐS ADÓZÁS ELKERÜLÉSÉRŐL SZÓLÓ EGYEZMÉNYEK A XIX. SZÁZAD VÉGÉN ÉS A XX. SZÁZAD ELEJÉN.....	12
NEMZETKÖZI ADÓPOLITIKA AZ ELSŐ VILÁGHÁBORÚT KÖVETŐEN .....	14
NEMZETKÖZI ADÓPOLITIKA A MÁSODIK VILÁGHÁBORÚT KÖVETŐEN.....	17
A KGST EGYEZMÉNYEK.....	19
ÖSSZEGZÉS .....	20

## **Abstract - Earlier tax treaties of Hungary**

This paper intends to review the history of the double taxation agreements concluded by Hungary. The introduction, the first and the second chapters clear some basic definitions in the field of international taxation. The third chapter describes the political and economic history of Hungary back in the 17-18 centuries. The next chapters deal with the tax treaties concluded before the First World War, between the two Wars and after the Second World War. One chapter touches upon the COMECON multilateral tax treaties. The paper concludes that the economic importance of old tax treaties was not always the strongest commanding force during the negotiations. Sometimes political (especially foreign policy) reasons seemed much more relevant for the treaty party countries. The paper also provides an overview of the most interesting features of the tax treaties negotiated before the fall of the Iron Curtain for the first time in the Hungarian literature.

Keywords: tax treaties, international tax policy, international taxation

## **Absztrakt - A kettős adóztatás elkerüléséről szóló korai magyar egyezmények**

Ennek a dolgozatnak az a célja, hogy bemutassa Magyarország történeti kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezményeit. A bevezetés, az első és a második fejezet a nemzetközi adózással kapcsolatos alapfogalmakat tisztázza. A harmadik fejezet Magyarország XVII-XVIII. századi gazdasági és politikai helyzetét írja le. Az ezt követő fejezetek a világháborúk előtti, közötti és utánuk következő időszak adóegyezményeinek történetével foglalkoznak. Az egyik fejezet a KGST tagállamok által kötött kettős adóztatás elkerüléséről szóló multilaterális egyezményt tárgyalja. Az összegzésben megállapításra kerül, hogy az adóegyezmények megkötésének a múltban nem feltétlenül gazdasági okai voltak. Bizonyos esetekben sokkal erőteljesebb volt a politikai (elsősorban külpolitikai) motiváció. A tanulmány számos olyan érdekes adalékkal szolgál a Vasfüggöny előtt letárgyalt adóegyezményekről, amelyek eddig még nem kerültek publikálásra a magyar szakirodalomban.

Kulcsszavak: adóegyezmény, nemzetközi adópolitika, nemzetközi adózás

## Bevezetés

Amióta a nemzetközi gazdasági kapcsolatok egyre intenzívebbek, és mindennapossá váltak a határon átnyúló gazdasági ügyletek, azóta egyre fontosabb szerepe van az ezekhez a határon átnyúló eseményekhez kapcsolódó adózási helyzetek megítéléséhez is. Már a huszadik század elején felismerték, hogy a jövedelem nemzetközi kettős adóztatása gátolja a nemzetközi gazdasági kapcsolatok kialakulását és erősödését. „Számos olyan vonása van az adózásnak, amivel elégedetlenek lehetünk, de semmit sem utálnak és tartanak idegesítőnek annyira széles körben, mint a (nemzetközi) kettős adóztatást.”<sup>2</sup> Ez A. C. Miller tanulmányának bevezető gondolata, amit 1902-ben írt az Osztrák-Magyar Monarchia és a Porosz Birodalom között megkötött kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény üdvözlésére. A nemzetközi kettős adóztatás elkerülésének módszerei természetesen sokat változtak 1902 óta, de a jelenség kiküszöbölésére tett kísérletek mindezekig nem hoztak teljes sikert.

A nemzetközi kettős adóztatás azt jelenti, hogy egy meghatározott jövedelem két vagy több országban is adófizetési kötelezettséget keletkeztet ugyanannál az adóalanynál. A legtipikusabb kettős adóztatási helyzet az, amikor az egyik országban belföldi illetőséggel rendelkező (például állampolgár vagy lakos) személy a másik országból kap jövedelmet, és ebben a másik országban (a forrás országban) levonják a forrásadót. Ilyenkor általában az következik be, hogy a magánszemély adózó jövedelme először a forrás országában, majd utána az illetőség országában is adófizetési kötelezettség alá esik.<sup>3</sup> Ez a helyzet a kezdetben valóban csak „idegesítő” volt, ahogyan Miller nevezte, de a globalizáció megjelenésével, a nemzetközi, határon átnyúló ügyletek hétköznapivá válásával kiderült, hogy jóval többről van szó. A magánszemélyek adóbevételeik nagyságát tekintve idővel háttérbe szorultak és a nemzetközi kettős adóztatás fő áldozataivá a gazdasági társaságok váltak. A nemzetközi kettős adózás manapság multinacionális vállalatok komoly gazdasági döntéseit befolyásolja és egy

---

<sup>2</sup> A. C. Miller, Fiscal Reciprocity, *The Journal of Political Economy*, Vol. 10, No. 2 (Mar. 1902), pp. 255-258 „There is much that is unsatisfactory in existing conditions of taxation, but it is doubtful whether there is any other thing that has given rise to such widespread irritation and annoyance as the particular evil known under the name of double taxation.” (p. 255)

<sup>3</sup> A legtipikusabb nemzetközi kettős adóztatási scenáriók felsorolására lásd R. Rohatgi, *Basic International Taxation Vol.1 Principles*, BNA, 2007

rosszul kialakított adópolitikai lépés elvileg számos befektetéstől riaszthatja el a külföldi befektetőket (FDI), illetve foghatja vissza a külföldön befektetni kívánó belföldieket.<sup>4</sup>

A kettős adóztatás feloldására több lehetőség is kínálkozik. Az egyik legkézenfekvőbb az, hogy az országok a nemzeti jogrendszereikben olyan szabályokat alkalmaznak, amelyek lehetővé teszik a külföldön megfizetett adó beszámítását a belföldi illetőség országában fizetendő adóba, azaz a saját nemzeti joguk hatálya alá tartozó személyek tekintetében biztosítsák egyoldalúan (unilaterálisan) a feloldást. Számos szerző emellett a módszer mellett tette le a garast, de legalábbis megkérdőjelezte az adóegyezmények fontosságát.<sup>5</sup> Tény, hogy az országok jelentős részének nemzeti adójogszabályai tartalmazznak ilyen jellegű rendelkezéseket. A kizárólag a nemzeti jogra való támaszkodás azonban bizonyos szempontból nem kielégítő és egyes helyzetekre nem is alkalmazható. Ha például nem lennének egyezmények, akkor a jövedelem forrásának országa olyan magas forrásadót tudna alkalmazni, amelyet csak akar. Ezért van az, hogy az országok inkább a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmények megkötését preferálják, amelyek lehetnek bilaterálisak (két ország között) vagy multilaterálisak<sup>6</sup> (kettőnél több ország köt egy egyezményt). Ma a bilaterális egyezmények száma meghaladta a kétezret, és számuk napról napra nő.<sup>7</sup> Ezeknek a bilaterális egyezményeknek az a lényege, hogy meghatározzák, hogy az adott jövedelemkategória tekintetében melyik ország tartózkodik az adóztatás jogától a szerződést aláíró országok közül. Így elméletileg elkerülhető az egyes jövedelmek kettős adóztatása.

---

<sup>4</sup> B. A. Blonigen and R. B. Davies, Do Bilateral Tax Treaties Promote Foreign Direct Investment?, in: Handbook of International Trade, Volume II, E. Kwan Choi and J. C. Hartigan (eds.) eISBN: 9781405120623 vagy R. B. Davies, Tax Treaties and Foreign Direct Investment: Potential versus Performance, *International Tax and Public Finance*, Volume 11, Number 6, pp. 775-802. vagy The Effect of Treaties on Foreign Direct Investment: Bilateral Investment Treaties, Double Taxation Treaties, and Investment Flows, K. P. Sauvant, and L. E. Sachs. (eds.) OUP 2009, ISBN 9780195388534, vagy D. L. Millimet and A. Kumas, Reassessing the Effects of Bilateral Tax Treaties on US FDI Activity, <http://faculty.smu.edu/millimet/pdf/tt.pdf>

<sup>5</sup> Például J. Avery Jones, The David R. Tillinghast Lecture – Are Tax Treaties Necessary?, *Tax Law Review*, 1999-2000, pp. 1-38, vagy T. Dagan, The Tax Treaty Myth, [http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=379181](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=379181)

<sup>6</sup> Például Nordic Convention. A többi multilaterális egyezményre lásd: H. Loukota, Multilateral Tax Treaty Versus Bilateral Treaty Network, in: Lang, Loukota, Rädler, Schuch, Toifl, Urtz, Wassermeyer and Züger (eds.) *Multilateral Tax Treaties*, Kluwer, 1998, pp. 83-103

<sup>7</sup> B. Arnold, J. Li, China's Tax Treaty Policy, in *China's Tax Reform Options*, Fulton, Li and Xu (eds.) World Scientific Publishing, 1998 (76)

Magyarország meglehetősen szerteágazó adóegyezmény-hálózattal rendelkezett már a második világháború előtt is, aminek javarészt külpolitikai okai voltak. A második világháború után a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmények letárgyalása az adóztatással és az adópolitikával együtt háttérbe szorult. Az 1970-es években azonban gazdasági paradigmaváltás következett be, melynek következtében Magyarország (és a többi volt szocialista gazdaság is) kaput nyitott a nyugati világ felé. Ennek a gazdaságpolitikai iránynak köszönhetően számos adóegyezményt tárgyalt le Magyarország az 1970-es évek végén, például Ausztriával, Németországgal, Franciaországgal, Angliával és az Amerikai Egyesült Államokkal. Az egyezmények adópolitikája egyértelműen arra utal, hogy a magyar fél akkoriban még nem volt felkészülve a külföldi tőke „becsalogatására”, inkább egyfajta technológia-transzfer lehetett a cél. Sem a jogszabályi, sem a gazdasági környezet nem volt alkalmas arra, hogy itt például külföldi vállalkozások telephelyeket létesítsenek.<sup>8</sup> Ezeknek a korai egyezményeknek egy része még ma is hatályban van, jóllehet az idő múlásával egyes rendelkezéseket át kellene fogalmazni, ezért a közelmúltban több egyezményi partnerország is kezdeményezte a régi egyezmények újratárgyalását.

Ennek a tanulmánynak az a célja, hogy bemutassa Magyarország korai kettős adóztatás elkerüléséről kötött egyezményeit. A tanulmány elején a kettős adóztatás jelensége kerül bemutatásra általánosságban. Ezek után következik a magyar egyezmények történeti háttérének bemutatása. Az ezt követő részben bemutatásra kerül a magyar nemzetközi adópolitika a Habsburg Monarchia idején, az első világháború előtt, a két világháború között és a második világháború után.

## **A kettős adóztatás feloldásának módszerei**

A gazdasági liberalizáció előnyeinek évezése érdekében a kormányoknak közös érdeke az, hogy kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezményeket kössenek.<sup>9</sup> Más szóval a kettős adóztatás elkerülése mindenki érdeke a termelési tényezők szabad mozgása érdekében. Az idők során, ahogyan a határon átnyúló gazdasági mozgás nem kimondottan adójogi jellegű korlátozásai egyre inkább

---

<sup>8</sup> B. Kolozs, Hungary's Tax Treaty Policy in: P. Braccioni, C. Garbarino, M. Lang, W. Schönstein, European Union: Tax Treaties of the CEE Countries, Linde, Vienna, 2008 pp. 69-84

<sup>9</sup> T. Rixen, A Politico-Economic Perspective on International Double Taxation Avoidance, *Tax Notes International*, 2008, pp. 559-617 (601)

háttérbe szorultak, úgy vált egyre fontosabbá az adójogi jellegű akadályok leküzdése.<sup>10</sup> Talán ez az a pont, ameddig minden ország és minden szerző egyetért. Ezen túlmenően számos ötlet merült fel a kettős adóztatás problematikájának megoldására. A huszas-harmincas években elvileg még elképzelhetőnek tartották egy nemzetközi döntőbizottság felállítását, ami egyesével megvizsgálta volna a kettős adóztatási eseteket és esetenként egyedi döntéseket hozott volna. Az országok alávetették volna magukat ennek a hatalmas nemzetközi szerv döntéseinek. Az elmúlt száz évben azonban jelentősen megnőtt a határon átnyúló ügyletek száma. Ma már az is teljesen hétköznapi, hogy az egyszerű természetes személyek az egyik országban laknak és egy másik országba járnak át dolgozni, és nyilvánvaló, hogy a nemzetközi döntőbizottság létrehozatala soha sem volt reális opció. A kettős adóztatás kikerülésére a legjobb megoldásnak tehát az mutatkozik, ha az országok egymással szerződéses kapcsolatba lépnek, amelyekben megállapodnak az egyes jövedelmekhez kapcsolódó adóztatási jogról, és gondoskodnak arról, hogy felruházzák ezeket a szerződéseket jogi kötőerővel.

Ezek a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmények lehetnek bilaterálisak (két ország között) vagy multilaterálisak (kettőnél több ország köt egy egyezményt és azt alkalmazza). Multilaterális egyezmények egyre ritkábban születnek. Ezeknek a letárgyalása és közös álláspont kidolgozása viszonylag hosszadalmasabb és nehezekebb feladat. Általánosságban véve igaz az az állítás, hogy a multilaterális egyezményt aláíró országok gazdasági érdekei, földrajzi elhelyezkedése vagy társadalmi rendje, kultúrája hasonló. Ilyenek például a *Caricom* egyezmény a Karib-térség államai között, vagy a *Nordic convention*, amelyet Norvégia, Dánia, Izland, Svédország és Finnország hoztak létre.<sup>11</sup> Egyes elképzelések szerint egy egész világot átfogó, generális multilaterális egyezményt kellene létrehozni, amely lefedné nemcsak az egyenes adókat, hanem a fogyasztási adókat, az ajándékozási illetékeket és egyéb más jellegű állami bevételeket is.<sup>12</sup>

A nemzetközi adóegyezmények nemcsak multilaterálisak lehetnek, hanem bilaterálisak is. Egy-egy bilaterális egyezmény letárgyalása is meglehetősen sok idő, akár 5-10 év is eltelhet, mire sikerül

---

<sup>10</sup> A. Easson and E. Zolt, Tax Incentives, World Bank Institute, <http://sitesources.worldbank.org/INTTPA/Resources/EassonZoltPaper.pdf>

<sup>11</sup> A multilaterális egyezményeket összegyűjtötte és felsorolja Helmut Loukota. H. Loukota, Multilateral Tax Treaty Versus Bilateral Treaty Network, in: Lang, Loukota, Rädler, Schuch, Toifl, Urtz, Wassermeyer and Züger (eds.) Multilateral Tax Treaties (1998) Kluwer, pp. 83-103

<sup>12</sup> V. Thuronyi, International Tax Cooperation and a Multilateral Treaty, *Brook. L. Int'l L.* 2000-2001, pp. 1641-1682



letárgyalni egy kettős adózási egyezményt és beilleszteni a nemzeti jogrendbe. A nemzetközi szakirodalom jelentős része szerint a bilaterális egyezmények a jelenleg rendelkezésre álló leghatásosabb eszköz a nemzetközi kettős adózás feloldására. A bilaterális egyezmények ellenzői szerint ezek az egyezmények egyrészt tág teret hagynak az adóversenynek, amely elvonhatja más országok adóalapját. Másrészt a bilaterális egyezmények hálójában rejlő inkonzisztenciákat alaposan tanulmányozó adózók és adótanácsadók nagyobb nehézség nélkül meg tudják azt oldani, hogy a világon sehol se fizessenek adót.<sup>13</sup> Ma a bilaterális egyezmények száma meghaladta a kétezret, és számuk napról napra nő.

A harmadik megoldás a kettős adóztatás problematikájának feloldására az egyoldalú (unilaterális) módszer. Az egyes országok nemzeti adórendszerei általában már önmagukban véve is tartalmazzak szabályokat a kettős adóztatás feloldására.<sup>14</sup> Ilyenek például a magyar személyi jövedelemadó törvény 32. §-a alatt található rendelkezések, amelyek a beszámítós módszer használatával akkor is fel tudják oldani a kettős adóztatást, ha nincs az adott állammal egyezményünk. Számos szerző az unilaterális módszer mellett tette le a garast, de legalábbis megkérdőjelezte az adóegyezmények jelentőségét.<sup>15</sup> Tény, hogy az országok jelentős részének nemzeti adójogszabályai tartalmazzak ilyen jellegű rendelkezéseket. Az is tény, hogy a nagyobb erőforrásokkal rendelkező országok gyakran használják ki tudásbeli vagy gazdasági fölényüket az adóegyezmények letárgyalása során és ráveszik kevésbé fejlett országot egy olyan egyezmény aláírására, amely elsősorban a fejlettebb ország számára előnyös. Az ENSZ például ennek kiküszöbölésére alkotta meg az adóegyezmény-tárgyalók kézikönyvét,<sup>16</sup> amely pont ezeknek a kisebb, gazdaságilag gyengébb országoknak próbál meg tanácsokat adni az adóegyezmények tárgyalásához. Az unilaterális változat általános alkalmazandósága ellen viszont az szól, hogy a kettős adózási egyezmények nemcsak az adóztatási jogot limitálják, hanem tartalmazzak az adóhatóságok közötti információcserére vonatkozó rendelkezéseket is, amelyek jelentősen csökkenthetik az országok adóadminisztrációs költségeit illetve

---

<sup>13</sup> Thuronyi, ibid

<sup>14</sup> T. Rixen, A Politico-Economic Perspective on International Double Taxation Avoidance, *Tax Notes International*, 2008, pp. 559-617, A. Easson, Do We Still Need Tax Treaties? *Bulletin for International Fiscal Documentation*, 2000, pp. 619-625, T. Dagan, The Tax Treaty Myth, [http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=379181](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=379181)

<sup>15</sup> Például J. Avery Jones, The David R. Tillinghast Lecture – Are Tax Treaties Necessary?, *Tax Law Review*, 1999-2000, pp. 1-38, vagy T. Dagan, The Tax Treaty Myth, [http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=379181](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=379181)

<sup>16</sup> Manual for the Negotiation of Bilateral Tax Treaties between Developed and Developing Countries, UN Economic & Social Affairs

– a befektetők szempontjából nem utolsósorban – növelik a jogbiztonságot is.<sup>17</sup> A magas forrásadók pedig semmilyen más eszközzel nem védhetőek ki, csak a bilaterális vagy a multilaterális egyezmények megkötésével.

## **A kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmények és a nemzetközi jog viszonya**

Az adóegyezmények tartalmát adójogi rendelkezések adják ugyan, de a formájukat a nemzetközi jog általánosan elismert szabályai határozzák meg. Az adóegyezmények tehát tárgyukat tekintve különös nemzetközi egyezmények. Az adóegyezmények olyan írásban lefektetett megállapodások, amelyek az aláíró országok viszonylatában kötelező rendelkezéseket tartalmaznak. Az adóegyezmények az ún. „treaty-contracts” egyezmények csoportjába tartoznak, amelyek csak arra a két, vagy több országra nézve kötelezőek, amelyek aláírták, szemben a „law-making contracts”-szal azaz jogalkotó egyezményekkel, amelyek egyetemes, általános érvényű szerződések.

Szükségképpen felmerül a kérdés, hogy milyen a viszony a nemzeti jog és a nemzetközi jog között. Erre a kérdésre számos elméleti megközelítés adott különböző válaszokat, itt azonban a teljesség igénye nélkül csak a két legfontosabb elméletcsoportot tárgyaljuk. Az egyes országok a nemzetközi jog és a nemzeti jog kapcsolatának szempontjából minősülhetnek monista vagy pedig dualista elméletet követő országoknak. A monista felfogást követő országokra az jellemző, hogy a nemzetközi szerződés automatikusan a nemzeti jogrend részévé válik. A monista elmélet szerint ugyanis a jog egységes, és nem lehet megkülönböztetni nemzeti és nemzetközi szinteket. A dualista felfogást követő országokra ezzel szemben az jellemző, hogy különálló szabályrendszerként fogják fel a nemzeti és a nemzetközi jogrendszert. Így ezekben az országokban egy külön procedúra szükséges a nemzetközi jogszabály nemzetivé tételéhez. Ilyen például a magyar rendszer. A kazah-magyar kettős adózási egyezményt például Magyarországon az 1999. évi XIV. törvénnyel emelte be a parlament a magyar jogrendbe. A kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmények értelmezésére a szerződések jogáról szóló, Bécsben az 1969. évi május hó 23. napján kelt szerződés, Magyarországon az 1987. évi 12. törvényerejű rendelettel kihirdetett egyezmény rendelkezései irányadóak.

---

<sup>17</sup> T. Rixen, A Politico-Economic Perspective on International Double Taxation Avoidance, *Tax Notes International*, 2008, pp. 559-617 (605)

## A magyar adóegyezmények története – történeti perspektíva

Ebben az alfejezetben Magyarország adóegyezményeinek történeti bemutatása következik. Ki fog derülni, hogy jóllehet az adóegyezmények letárgyalása leginkább adópolitikai döntésnek tűnik, számos más oka is lehet egy egyezmény megkötésének.

A magyar társadalom az 1800-as évek kezdetén három rétegből tevődött össze. Egyrészt voltak a parasztok, akik meglehetősen szerény körülmények között éltek és nem igazán voltak jogaik. Másrészt létezett a polgárság, akik az akkori társadalom egy viszonylag csekély szeletét alkották csak. A polgárok városokban éltek és nyugat-európai társaikkal ellentétben nem sok kivívott joggal büszkélkedhettek. Harmadrészt léteztek a nemesek, akik a vezető politikai réteget alkották és általában jó kapcsolatban álltak a Habsburg dinasztiával, mivel kiváltságaik egy jelentős része tőlük származott. El lehet mondani, hogy az 1800-as évek nemességének jelentős része viszonylag műveletlen, vidéken élő konzervatív ember volt, akik foggal-körömmel ragaszkodtak eredeti jogaikhoz és mindenféle újítást helyből elleneztek. Fontos tudni, hogy nagyjából minden huszadik ember nemes volt Magyarországon, ugyanez az arány Franciaországban 1:180.<sup>18</sup> A gazdasági reformok kezdeményezése ezeknek az embereknek a kezében volt, akiknek viszont eszük ágában sem volt változtatni a fennálló helyzeten.

Magyarországon 1848 előtt nem volt lehetséges a nemesség tulajdonában álló ingatlan vagyon adásvétele, a földbirtok öröklés útján szállt át. A Habsburg ház több uralkodója is arra törekedett, hogy a magyar részeket gazdasági szempontból fejletlen állapotban tartsa. A mai értelemben vett adórendszer sem létezett. Egész egyszerűen nem volt mit megadóztatni. Mivel nem volt jövedelem (sem aktív, sem pedig passzív), nem lehetett jövedelemadót bevezetni. Nem voltak társaságok, amelyekre társasági adót lehetett volna kivetni. A vagyontárgyak (ideértve az ingatlanokat is) pedig a nemesség kezében voltak, akiket kiváltságaiknál fogva nem lehetett adók megfizetésére kötelezni. Jó példa a nemesség adókkal szembeni ellenállására a mindenki által ismert Lánchíd-vita, amikor a nemességet mélységesen felháborította a hídon történő átkeléshez kapcsolódó általános adófizetés. A nemesség adófizetéshez való hozzáállása kivételesen nem magyar találmány, például már az ókori Görögországban is sem lehetett személyi adókat kivetni a polgárokra, csak forgalmi adókat lehetett velük megfizettetni.

---

<sup>18</sup> D Kosáry, Újjáépítés és polgárosodás 1711-1867, Háttér, 1990. p. 250.

Adózási szempontból az 1848-49-es szabadságharc és az utána következő pár évtized teljesen eseménytelenül telt el egészen a kiegyezésig. 1867 után a költségvetés is bizonyos mértékig két részre vált, és a magyar fél is visszakapta fiskális szuverenitását. A hadsereget és a külügyeket viszont a két országrész közösen finanszírozta, a Magyar Királyság a közös költségvetés 30 (később 36,4) százalékát adta.<sup>19</sup> Az osztrák és a magyar országrészek vámuniót alkottak. A gazdaság fejlődésnek indult. Új, fejlett technológiák jöttek be az országba, megjelent a vasút, a telefon, a gőzhajózás. Ezek nem csupán a gazdaság hosszas stagnálásának vetettek véget, hanem egyidejűleg új nemzetközi kereskedelmi kapcsolatokat is teremtettek. A magyar országrészben számos új adónem jelent meg, ilyenek voltak például a dohányadó,<sup>20</sup> a lottózásra kivetett adó,<sup>21</sup> a szeszadó,<sup>22</sup> a bor- és húsadó,<sup>23</sup> a söradó,<sup>24</sup> a cukoradó,<sup>25</sup> a jövedelemadó,<sup>26</sup> a házadó<sup>27</sup> vagy a földadó.<sup>28</sup> Ezeknek az adónemeknek a jelentős része a fogyasztáshoz illetve a forgalomhoz kapcsolódik és nagy valószínűséggel nem biztosítottak kellő fedezetet a költségvetés kiadásaira.

## **Kettős adózás elkerüléséről szóló egyezmények a XIX. század végén és a XX. század elején**

1867 után felpetzdült a gazdasági élet. Átalakult a költségvetési bevételek rendszere, új adónemek születtek. Az új gazdasági kapcsolatok egyben új nemzetközi együttműködési formákat is jelentettek. Ezeknek a nemzetközi egyezményeknek a jelentős része a kereskedelmi kapcsolatokhoz kapcsolódott, például vámegezmények, hajózási egyezmények, postai szolgáltatásokról szóló egyezmények, de voltak közöttük kiadatási egyezmények is. Az adóegyezmények megjelenése a

---

<sup>19</sup> Kosáry, p. 314.

<sup>20</sup> 1868. évi XIV. törvénycikk

<sup>21</sup> 1868. évi XV. törvénycikk

<sup>22</sup> 1868. évi XVI. törvénycikk

<sup>23</sup> 1868. évi XVII. törvénycikk

<sup>24</sup> 1868. évi XIX. törvénycikk

<sup>25</sup> 1868. évi XX. törvénycikk

<sup>26</sup> 1868. évi XXVI. törvénycikk

<sup>27</sup> 1868. évi XXII. törvénycikk

<sup>28</sup> 1868. évi XXV. törvénycikk

nemzeti adórendszer kiépüléséig várattott magára. Az első kettős adózás elkerüléséről szóló egyezmény egy Monarchián belüli megállapodás volt a „szabadalmazott osztrák államvaspálya-társulat adójáról és azon vállalatok által fizetendő adó felosztásáról, melyek igazgatósági székhelye vagy a magyar, vagy az osztrák állam területén fekszik, de üzletüket a másik állam területére is kiterjesztik.”<sup>29</sup> Az egyezmény viszonylag egyszerű szabályokat tartalmazott az egyezmény hatálya alá tartozó három vasútvonal használatából származó jövedelem után. A másik jelentős egyezmény ebből az időszakból az 1868. évi egyezmény az első dunagőzhajózási társulat által fizetendő közadókról, amely az 1873. évi XIII. törvénycikkkel került beemelésre a magyar jogrendbe. Ez utóbbi egyezmény mai szemmel nézve olyan, mintha egy multinacionális vállalatra szabtak volna egy egész nemzetközi egyezményt. A társaság nyereségéből származó adót egyedül Ausztria volt jogosult beszedni, mivel itt volt található a társaság székhelye. Az adóbevétel beszedése után az osztrák pénzügyminisztérium átutalta a Dunán hajózott szakasz szerinti arányos részt a magyar pénzügyminisztériumnak. A rapid gazdasági fejlődésnek, az 1875-ös magyar és az 1896-os osztrák adóreformnak köszönhetően az 1870-es években kötött adóegyezmények az 1900-as évek elejére már használhatatlanná váltak, ezért szükséges volt az újratárgyalásuk. Egy jóval átfogóbb (komprehenzív) adóegyezményt sikerült kötni, amelyet az 1908. évi XIV., a „magyar szent korona országainak pénzügyministere és a birodalmi tanácsban képviselt királyságok és országok pénzügyministere között a kétszeres megadóztatások elkerülése végett, valamint az egyenes adók körébe tartozó némely más ügy iránt létrejött egyezményről” törvénycikk emelt be a magyar jogrendbe.

Érdemes megfigyelni, hogy a kettős adóztatás veszélye kezdetben majdnem kizárólagosan csak a gazdasági társaságokat fenyegette, magánszemélyekre mindösszesen három paragrafust rendel alkalmazni a törvény, amelyek például a birodalmi tanácsban, a legfelső udvarnál, a közös hadseregben vagy közös tengerészetnél szolgálatot teljesítő személyekre vonatkoznak. Ebben az időszakban keletkezett az első igazi, két független állam között alkalmazandó kettős adózás elkerüléséről szóló egyezmény is 1899-ben Poroszország és Ausztria között. A közép-európai térség tehát úttörő szerepet töltött be az adóegyezmények történetében. A gazdasági fellendülést és az adórendszer fokozatos fejlődését viszont megállította egy előre nem látható esemény, az első világháború.

---

<sup>29</sup> 1870. évi XVII törvénycikk

## Nemzetközi adópolitika az első világháborút követően

Az első világháború után a teljesen elszigetelt Magyarország a gazdasági és társadalmi problémákon túl állami szinten egy nagyon súlyos diplomáciai válságot is át kellett hogy vészeljen. Az ifjú Osztrák Köztársaság kivételével nagyjából egyetlen szomszédunk sem folytatott barátságos külpolitikát Magyarországgal. A nemzetközi kapcsolatok helyreállítására tett első lépés a Népszövetségbe való felvételi jelentkezés 1922-ben és a népszövetségi kölcsön felvétele volt 1924-ben. Az első háború utáni adóegyezményt 1923-ban kötötte Magyarország Németországgal. Ezt követte számos másik adóegyezmény, például 1923-ban Csehszlovákiával, 1924-ben Ausztriával, 1925-ben Olaszországgal, 1928-ban Szerbiával, Horvátországgal és Szlovéniával, majd szintén 1928-ban Lengyelországgal, 1936-ban Svédországgal, 1938-ban a Holland Királysággal és 1942-ben Svájcjal. Érdekességképpen megemlítendő, hogy az öröklési adók terén a kettős adóztatás megakadályozásáról kötött 1936-os svéd-magyar egyezmény még mind a mai napig hatályban van.

A két világháború között kötött adóegyezmények megkötésének okai eléggé változatos képet adnak. Bármilyen meglepő, de az adóegyezmények egyik csoportjának megkötésére a Monarchia szétesése miatt került sor. Ausztria és Csehszlovákia továbbra is szoros gazdasági kapcsolatban maradt Magyarországgal, jóllehet területileg már nem tartoztak össze. Az 1919-es forradalom és a rendezetlen belpolitikai helyzet miatt Magyarországnak nem igazán marad kapacitása az adórendszer kialakítására és az adóegyezmények tárgyalására. A körülöttünk levő, belpolitikailag jóval rendezettebb viszonyokat magukénak mondható országok már alig várták, hogy végre Magyarországon is sikerüljön véghezvinni az adórendszer átfogó reformját.<sup>30</sup> Ez a legvalószínűbb magyarázat arra, hogy mind a Csehszlovákiával, mind az Ausztriával kötött adóegyezmények visszaható hatállyal, 1919. január 1-vel léptek hatályba, pedig csak 1923-ban illetve 1924-ben sikerült ezeket aláírni. Az olasz tárgyalópartnert teljesen más okok motiválták az adóegyezmények megkötésére. Olaszország külpolitikájának fő csapása azidőtájt a külföldi szövetségesek felkutatása volt, a puhatólózást pedig érdemes volt Magyarországgal kezdeni, hiszen a közép-európai térségben egyedül Magyarország nem tartozott az Entente Cordiale-hoz, azaz a Kisantanthoz.

---

<sup>30</sup> E. Kolm, A kettős adózásról szóló megállapodások rendszerének kialakulása és fejlődése a 19. század végén és a 20. században, *Fejlesztés és finanszírozás*, 2005. pp.

Ezek a két világháború között kötött adóegyezmények komprehenzív, azaz több jövedelemkategóriára is kiterjedő, átfogó egyezmények voltak, melyeknek célja a kettős adóztatás megakadályozása volt. Talán a legátfogóbb egyezmény a csehszlovák-magyar megállapodás, amely a kettős adóztatás megakadályozásán túl kiterjedt a biztosítók pénzügyi szabályozására, a zálogjogi szabályozásra, illetve a korábbi pénznemben kifejezett követelések kezelésére is.

A két világháború közötti adóegyezményeket illetően néhány általános megállapítás tehető. Egyrészt a megfogalmazás tekintetében megfigyelhető, hogy az akkori adóegyezmények tárgya nem a jövedelem és a vagyonadó volt, mint mostanság, hanem az egyenes adók. Ennek a fő oka az, hogy akkoriban nem léteztek a szó mai értelmében vett jövedelemadók. Ehelyett különféle jövedelemforrásokra megállapított adófajták, az úgynevezett „impôt reals” típusú adók uralták az adórendszer legnagyobb részét,<sup>31</sup> amire inkább a személyes és nem személyes (tárgyi) adófajták kategorizálást lehetne alkalmazni. Az eredeti elképzelés szerint a tárgyi adók esetében a forrás, a személyi adók esetében pedig az illetőség országé lett volna elsődlegesen az adóztatás joga.<sup>32</sup> Az első modellegyezmény 1927-ben még használta ezt a kategorizálást, de az 1928-as módosítással kikerültek a modellegyezmény szövegéből,<sup>33</sup> valószínűleg azért, mert országonként más és más volt a két kategória jelentése, egységes nemzetközi definíció pedig nem létezett.<sup>34</sup> Fontos tudni, hogy akkoriban a vagyon legjelentősebb részét a föld és az ingatlanvagyon jelentette. Ebből következően az egyezményekben található allokációs szabályok között általában elsőként kerül megemlítésre az ingatlan vagyon. A régi olasz-magyar kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény elsősorban az ingatlan vagyon különböző típusaira vonatkozó allokációs szabályokat tartalmaz, és csak érintőlegesen foglalkozik más jövedelemkategóriákkal. Másrészt szerkezetüket tekintve az adóegyezmények jóval komplexebbek és bizonyos mértékig jóval rendezetlenebbek voltak, mint a mai egyezmények. Ma már, bizonyos kivételektől eltekintve, az összes egyezmény majdnem ugyanúgy néz ki szerkezetileg. A régi egyezmények egyáltalán nem hasonlítottak egymásra, a különféle allokációs szabályok össze-vissza helyezkedtek el, akár az egyezmény más szabályai között is. A szerkezeti sajátosságoknál járva

---

<sup>31</sup> J. Avery Jones, The David R. Tillinghast Lecture – Are Tax Treaties Necessary?, *Tax Law Review*, 1999-2000, pp. 1-38

<sup>32</sup> A. Warren, Income Tax Discrimination Against International Commerce, *Tax Law Review*, 2000-2001, pp. 131-169

<sup>33</sup> J. Avery Jones, The David R. Tillinghast Lecture – Are Tax Treaties Necessary?, *Tax Law Review*, 1999-2000, pp. 1-38

<sup>34</sup> W. H. Coates, Double Taxation and Tax Evasion, *Journal of the Royal Statistical Society*, 1929, pp. 585-593

érdeemes megemlíteni az egyezmény és az egyezményt aláíró személyek közötti speciális kapcsolatot. Míg a jelenkori egyezményeknél sosem derül ki, hogy pontosan melyik magánszemély is tárgyalta le a szerződést, a régi egyezményeknél mindig megemlítették név szerint, hogy ki vett részt a tárgyalásokon. Harmadrészt az adóegyezmények a jelenlegi OECD ajánlásokkal ellentétben inkább a forrás ország adóztatási jogát helyezték előtérbe. Az OECD adópolitikája pont az illetőség országának adóztatási jogát tartja szem előtt. Végül érdemes megjegyezni, hogy a mostani adóegyezményekkel ellentétben az adókikerülés megakadályozása egyáltalán nem volt cél. Ma már egyes szerzők azt állítják, hogy az adókikerülés megakadályozása a fő ok, amiért az országok közötti adóztatás elkerüléséről szóló egyezményeket kötnek, vélhetően száz évvel ezelőtt ezek az adómenekülési technikák ismeretlenek voltak.

Az előbb felsorolt eltérések ellenére azonban a két világháború közötti adóegyezmények nagyon sok ponton hasonlítanak is a ma használatos egyezményekhez. Az 1920-as évekből származó egyezményekben például már használták az állandó telephely koncepciót. A német-magyar vagy az osztrák-magyar adóegyezmény részletesen felsorolja azokat az eseteket, amikor a gazdasági tevékenység folytatása adójogi szempontból állandó telephelynek minősül. Érdekes, hogy ezekben az egyezményekben a raktározás és tárolás kifejezetten példa a telephely definíciójára, míg a mai adóegyezményekben már egyik sem.

A régi egyezmények továbbá számos olyan jövedelemkategóriát említenek az allokációs szabályok között, amelyek ma már nem használatosak, ilyenek például a *tantième*. A német-magyar és az osztrák-magyar egyezmények külön jövedelemkategóriaként kezelték a Dunán hajózó gőzhajók jövedelmét, ami valószínűleg egy jelentős állami adóbevétel lehetett azidőtájt. Ma már elképzelhetetlen, hogy egy vállalkozás vagy egy vállalat érdekeire vagy jövedelmére tekintettel egy külön cikkelyt nyissanak egy nemzetközi egyezményben. A régi egyezményekben még némiképp tisztázatlan az egyezmény értelmezésével kapcsolatos probléma is. Az alapkérdés a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmények esetében az, hogy az értelmezés pillanatában (azaz amikor a kettős adóztatás ténye felmerül és az adózó vagy az adóhatóság az egyezmény szövegéhez fordul) melyik verziót kell az értelmezés alapjául venni.<sup>35</sup> Az egyik elmélet az, hogy az egyezmény szövegét az egyezmény megkötésének időpontja szerinti állapotában kell értelmezni. Ez az értelmezési módszer akkor jelent problémát, ha időközben megváltozik a nemzeti jog. Az adóegyezmény önmagában nem mondja meg,

---

<sup>35</sup> K. Vogel, *On Double Tax Conventions*, Kluwer, 1997 (64)



hogy az adott jövedelem hogyan fog adózni, csak azt határozza meg, hogy egyes jövedelemkategóriák esetében melyik ország tartózkodik az adóztatás jogától. Ezért ha az egyezmény értelmezését rögzítjük egy múltbéli időponthoz, akkor lehet, hogy azt találjuk, hogy olyan adónem már nincs is hatályban az adott ország jelen pillanatban hatályos jogrendszerében és ezáltal az egyezmény alkalmazhatatlan lesz. Éppen ezért tanácsos a másik elmélet szerinti értelmezési módszert alapul venni, aminek az a lényege, hogy az egyezmény aláírásának időpontjától teljesen függetlenül, mindig a jelen helyzetre kivetítve kell az egyezményt értelmezni. Ez a fajta értelmezés lehetőséget ad arra, hogy az egyezmény későbbi, megváltozott jogrendszerekre is alkalmazható legyen, és ne kelljen minden egyes nemzeti jogszabály változtatáskor új egyezményt letárgyalni vagy módosító záradékokat készíteni. A régi egyezményekben még nem élt ez a felfogás, az egyezmények szövege ugyanis direkt utalásokat tartalmazott helyenként a nemzeti jogszabály egyes cikkelyeire.

## Nemzetközi adópolitika a második világháborút követően

A második világháború véget vetett ennek a viszonylag virágzó korszaknak. Az 1945 utáni korszak adójogi szempontból egyfajta visszafejlődést jelent. Az 1970-es évekig Magyarországnak nem igazán voltak nyugati kapcsolatai és igény sem mutatkozott adóegyezmény letárgyalására, de ez valahol érthető, hiszen még élt a külföldi befektetőkben az államosítás emléke. Az 1970-es éveken azonban hirtelen megváltozott a Szovjetunió gazdaságpolitikája és lehetővé vált a nyitás a nyugati országok irányába. Ez a nyitás adóegyezmények letárgyalásához (is) vezetett.

Két nagyon fontos dolgot kell itt az elején leszögezni. Egyrészt nagyon hosszú volt az út, mire Magyarország eljutott addig, hogy adóegyezményeket kössön. Az államosítás miatt először befektetésvédelmi egyezményeket kellett kötni azokkal az országokkal, akiket potenciális adóegyezményi partnerországként kezeltünk. A nemzeti jog nem volt összehasonlítható állapotban az akkori nyugati jogrendekkel ezért szükséges volt a nemzetközi egyezményekkel egyidejűleg a belső jog modernizációjára is.<sup>36</sup> Abba is bele kell gondolni, hogy ma már nagyjából mindenféle erőforrás az egyezményeket letárgyaló minisztérium rendelkezésére állhat: vannak könyvek, folyóiratok, adatbázisok. A hetvenes évek elején az adóegyezményeket letárgyaló delegáció küldötteinek valószínűleg saját erejükből kellett kitanulni és megérteni a nemzetközi adózás rendkívül bonyolult és komplex világát.

---

<sup>36</sup> E. van der Bruggen, *Tax Treaty Renegotiations by Developing Countries: A Case Study Using Comparative Analysis to Assess the Feasibility of Achieving Policy Objectives*, *Asia-Pacific Tax Bulletin*, 2002, pp. 255-272.

Ezeknek a szakemberek a szűkös erőforrások ellenére is sikerült olyan hosszú távon is jól alkalmazható adóegyezményeket letárgyalniuk, amelyek mind a mai napig hatályban vannak. A folyamat tehát jóval tovább tartott, mint egy akkori átlagos adóegyezmény letárgyalása. Másrészt ezek az adóegyezmények az akkori helyzetben egy kicsit illuzórikusnak mondhatóak. Valójában senki sem gondolta komolyan, hogy osztrák vagy német befektetők fogják előzőlni a hetvenes-nyolcvanas évek Magyarországot. Egy 1972-es jogszabály lehetővé tette ugyan külföldi befektetők magyar társaságokban történő részesedésszerzését, de a regisztrációval kapcsolatos adminisztrációs szabályok olyan bonyolultak voltak, hogy szinte lehetetlenség volt egy külföldi számára az előírásokat teljesíteni. Magyarországon a hetvenes években még nem létezett olyan állami apparátus sem (például egy elkülönült adóhatóság) amely a külföldi befektetőkkel kapcsolatos adójogi kérdésekre választ tudott volna adni. A nemzeti jog komplexitásán és a fejletlen apparátuson túl az egyezmények szövege maga is arra enged következtetni, hogy nem volt valós gazdasági indok az adóegyezmények letárgyalása mögött. Erre a legjobb példa az állandó telephely szabály. Az állandó telephely megléte vagy meg nem léte a nemzetközi adójogi szakirodalom egyik legkomplexebb problematikája. Amennyiben egy természetes vagy jogi személy egy másik országban vállalkozási tevékenységet folytat egy meghatározott időn keresztül, elképzelhető, hogy adókötelessé válik e tevékenysége után abban a másik országban. Ilyenkor állandó telephely jön létre. Az állandó telephely megléte nem jogi (tehát nem kell hozzá semmiféle cégbírósági bejegyzés vagy hatósági engedély), hanem ténykérdés (azaz az adott tevékenységet ténylegesen folytatják-e vagy sem). Az állandó telephely fizikai megjelenése általában bármi lehet, vannak azonban speciális telephely kategóriák, mint például az építési vagy szerelési munkálatok (tipikusan egy építkezés). Az OECD modellegyezmény szerint az építési szerelési munkálatok esetében akkor keletkezik telephely, ha a munkálatok időtartama meghaladja a 12 hónapot. Ha tehát két ország az OECD modellt veszi alapul adóegyezménye letárgyalása során, akkor ha az egyik országban belföldi illetőségű vállalkozó a másik országban egy építkezésbe fog, 12 hónap után a vállalkozó ebben a másik országban lesz adóköteles az építési szerelési munkálatokhoz kapcsolódó jövedelem után. Természetesen a többi jövedelme után továbbra is a belföldi illetőségének országában lesz adóköteles. Az ENSZ modell javaslata az építési szerelési munkálatok esetére a 6 hónap, azaz feleannyi, amennyit az OECD modell javasol. Ennek az az indoka, hogy az ENSZ modell elsősorban a fejlődő országok érdekeire van tekintettel. A fejlett országok fejlődő országokba történő beruházásai kapcsán tehát megpróbálja mihamarabb az adóztatási jogot a fejlődő országhoz telepíteni. Az összefüggés tehát az, hogy minél rövidebben határozza meg az adóegyezmény az építési szerelési munkálatok időtartamát, annál több adóbevételt tud beszerezni az ország. Innentől kezdve érthetetlen, hogy a hetvenes évek magyar adóegyezményei miért határozták meg 24 hónapban az építési szerelési munkálatok időtartamát. Ez a szokatlanul hosszú idő nyilvánvalóan nem azt a célt szolgálta, hogy a magyar állam mihamarabb

költségvetési bevételre tegyen szert e külföldi beruházók építkezései kapcsán. Ebből arra lehet következtetni, hogy a magyar félnek egyáltalán nem állt érdekében a befektetések becsalogatása az országba.

## A KGST egyezmények

A hetvenes évek másik jelentős eseménye nemzetközi adózási szempontból a KGST egyezmények aláírása volt. A volt KGST országok költségvetései szempontjából a magánszemélyek adóztatása egyáltalán nem, a társaságok adóztatása pedig csekély jelentőséggel bírt, mivel az állami vállalatok száz százalékos tulajdonosa az állam volt. A hetvenes években azonban megjelentek a KGST államok közös vállalatai, ahol már nem feltétlenül volt mindegy, hogy melyik országé az „adóztatási” jog. Ezért 1977-ben a KGST tagállamok megkötötték a természetes személyekre,<sup>37</sup> és 1978-ban pedig a jogi személyekre<sup>38</sup> vonatkozó multilaterális adóegyezményeket. Ezek igazi multilaterális adóegyezmények voltak, ami nagyon ritka jelenség.<sup>39</sup> A KGST egyezmények kapcsán a legszembetűnőbb érdekesség az, hogy külön egyezmény született a magánszemélyek és külön a jogi személyek kettős adóztatási problémáinak kezelésére, ami eléggé szokatlan gyakorlat. Az egyezmények tárgya a jövedelem és a vagyon, de nem az adókikerülés megakadályozása. A két egyezmény célja csupán annyi volt, hogy a KGST országok közötti gazdasági-kulturális együttműködéshez összehangoltabb szabályokat biztosítson.<sup>40</sup> A magánszemélyekről szóló egyezmény tárgyát képezi az öröklési és ajándékozási adó (illeték) is. Vélhetően az egyezményt nem sokan használták ténylegesen, nehéz elképzelni nagy jelentőségű vagy nagyszámú határon átnyúló ügyleteket a vasfüggöny előtti időszakban. Az illetőségi szabályokból is arra lehet következtetni (az első és egyetlen belföldi illetőségi kapcsolat az állampolgárság), hogy nem nagyon lehetett sok KGST magánszemély, akit a határon átnyúló kettős adóztatás veszélye fenyegetett. Az allokációs szabályok közül érthető okokból hiányoznak az osztalék, a kamat és a tőkenyereség kategóriák. Az adóegyezmények autentikus nyelve az orosz volt. Érdekességképpen meg kell jegyezni, hogy a Szovjetunió felbomlása után a volt szovjet tagállamok (a balti országok kivételével, akik nem használták

---

<sup>37</sup> 1977. május 27.

<sup>38</sup> 1978. május 19.

<sup>39</sup> H. Loukota, *Multilateral Tax Treaty Versus Bilateral Treaty Network*, in: Lang, Loukota, Rädler, Schuch, Toifl, Urtz, Wassermeyer and Züger (eds) *Multilateral Tax Treaties* (1998) Kluwer, pp. 83-103

<sup>40</sup> Preambulum, KGST egyezmény

tovább a Szovjetunió által megkötött nemzetközi egyezményeket) és más KGST államok közül néhány tovább alkalmazta a KGST egyezményeket, például Bulgária egyoldalúan az Azerbajdzsánnal, Kirgizisztánnal, Tádzsikisztánnal és Türkmenisztánnal való kapcsolataira még 2008-ban is.<sup>41</sup>

## Összegzés

A korai magyar adóegyezmények jóval megelőzték az OECD és az ENSZ modell őseinek, a Népszövetség égisze alatt kidolgozott modell egyezmények születését. El lehet mondani, hogy Magyarország nemzetközi adópolitikai szempontból nagyon aktív volt és úttörő szerepet töltött be a térségben, jóllehet meg kell azt is jegyezni, hogy a korai adóegyezmények egy bizonyos százalékának megkötésére nem kimondottan gazdasági, hanem inkább külpolitikai okból kifolyólag került sor.<sup>42</sup> A kezdeti adóegyezményekről a nemzetközi szakirodalom is úgy vélekedik, hogy még más volt a fontosságuk és a jelentőségük, mint később.<sup>43</sup> Ma már egy ország nemzeti adórendszere és nemzetközi adópolitikája fontos szempont egy multilaterális cég letelepedése előtt. A nemzeti adópolitikai döntéseknek nem csak egy ország, hanem egy régió vagy egy kontinens többi országának adórendszerére és adópolitikájára is kihatása lehet. Az adóegyezmények hálózata a globalizálódó világban egyre sűrűbb. A nemzetközi adómenekülés elleni küzdelem fontos részévé vált az adóegyezményeknek és ma már elmondható, hogy van olyan ország, amelyik inkább az információcsere, mint a kettős adóztatás elkerülése miatt köt egyezményt.

---

<sup>41</sup> D. Hristov, Bulgaria's Tax Treaty Policy in: Braccioni/Garbarino/Lang/Schönstein (eds.) European Union: Tax Treaties of the Central and Easter European Countries, 2008, Linde, pp. 11-36.

<sup>42</sup> K. Vogel, On Double Tax Conventions, Kluwer, 1977 (17)

<sup>43</sup> J. Avery Jones, The David R. Tillinghast Lecture – Are Tax Treaties Necessary?, *Tax Law Review*, 1999-2000, pp. 1-38

Jelen tanulmány a VERSENYKÉPESSÉG KUTATÁSOK MŰHELYTANULMÁNY-SOROZAT kötetét képezi.

BCE Versenyképesség Kutató Központ

Kiadásért felelős: Chikán Attila igazgató

ISSN 1787-6915