

## 7. CIKK SZÖVEGMAGYARÁZATA A VÁLLALKOZÁSI NYERESÉG ADÓZÁSÁT ILLETŐEN

### 1. Bevezető rendelkezések

1. Ez a cikk sok szempontból az 5. cikk folytatása és kiegészítése a telephely koncepció meghatározását illetően. A telephelyet mint feltételt a kettős adóztatás elkerüléséről szóló nemzetközi egyezmények általánosan használják annak meghatározására, hogy egy bizonyos jövedelemfajta adóköteles-e vagy sem abban az országban, ahonnan származik, de ez a feltétel önmagában nem nyújt teljes megoldást a vállalkozási nyereség kettős adóztatásának problémájára; az ilyen kettős adóztatás megelőzése érdekében ki kell egészíteni a telephely meghatározást egy olyan egyetértésen alapuló szabályrendszerrel, amely szerint a telephely vagy az ugyanazon vállalatcsoport külföldi tagjával üzleti kapcsolatban álló vállalkozás nyereségét ki kell számítani. Egy kissé más megvilágításba helyezve a dolgot, amikor az egyik szerződő állam vállalkozása a másik szerződő államban folytat üzleti tevékenységet, az utóbbi állam hatóságai két kérdést kell, hogy feltegyenek maguknak, mielőtt megadóztatnák a vállalkozás nyereségét. Az első az, hogy a vállalkozásnak van-e telephelye országukban, s ha a válasz igenlő, akkor a második az, hogy mi az a nyereség – ha egyáltalán van -, amely után a telephely adót köteles fizetni. A 7. cikk a második kérdés megválaszolásához használandó szabályokkal foglalkozik. Az egyik szerződő állam olyan vállalkozása nyereségének a meghatározására vonatkozó szabályokkal, amely a másik szerződő állam azonos vállalatcsoporthoz tartozó vállalkozásával tart fenn üzleti kapcsolatot, vagy mindketten ugyanazon tényleges ellenőrzés alatt állnak, a 9. cikk foglalkozik.

2. A 7. és 9. cikk nem különösebben részletes, és forradalmi újdonságot sem jelentett az OECD általi elfogadásakor. Azzal a kérdéssel, hogy milyen ismérvek alapján kell a nyereséget a telephelyhez rendelni, illetve hogyan kell megosztani a kapcsolt vállalkozások tranzakcióiból származó nyereséget, számos, a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény és a Nemzetek Ligája által kidolgozott modellegyezmény volt kénytelen foglalkozni mielőtt az OECD kezelni kezdte volna a kérdést. Az alkalmazott megoldások általában szabványos formát követnek.

#### 2.1. *(Átszámozva és módosítva 2008. július 17-én)*

3. Általánosan elismert tény, hogy a legfőbb elvek, amelyekre ez a szabványos forma épül, jól megalapozottak, és, amikor az OECD először vizsgálta a kérdést, elengedő volt azokban kisebb – elsősorban a jobb érthetőséget célzó – módosításokat és változtatásokat végrehajtani. A két cikk számos irányelvet fektet le. Nem írnak elő olyan pontos szabályrendszert – ez a dolgok természetéből adódóan nem is várható el tőlük –, amely minden lehetséges problémára megoldást nyújt az egyik állam vállalkozásának a másik államban történő nyereségszerzésével kapcsolatban. A modern kereskedelem végtelen számú módon szerveződik, és elég kilátástalan volna egy kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény egyetlen cikkének viszonylag szűkös keretei között mindenre kiterjedő szabályrendszert lefektetni az összes lehetséges probléma kezelésére.

4. Tagadhatatlan ugyanakkor, hogy a 7. cikkben szereplő általános irányelveknek – csakúgy, mint a 7. cikk szövegének alapját adó korábbi egyezményeknek és modellegyezményeknek – számos különböző értelmezése ismeretes. A 7. cikk egységes értelmezésének e hiánya kettős adóztatáshoz vagy bizonyos nyereségek adóztatásának elmulasztásához vezethet. Éppen ezért nagyon fontos, hogy az adóhatóságok kölcsönösen következetes módszerekben állapodjanak

meg e problémák kezelését illetően – ahol lehetséges, a 25. cikkben előírt egyeztető eljárást alkalmazva.

5. Az elmúlt évek során az Adóügyi Bizottság jelentős erőfeszítéseket tett a 7. cikk szabályainak egységesebb értelmezése és alkalmazása érdekében. Ennek megfelelően az 1977-es modellegezmény elfogadásakor a 7. cikk szövegének és kommentárjának kisebb módosításaira került sor, 1984-ben pedig megjelent egy jelentés<sup>1</sup>, amely kifejezetten a bankok vonatkozásában foglalkozott a kérdéssel. 1987-ben a bizottság, felismerve, hogy a telephelyekhez rendelhető nyereség meghatározását bizonytalanság nehezíti, felülvizsgálta a problémát, aminek eredményeként 1993-ban elfogadásra került *A jövedelem hozzárendelése a telephelyhez* című jelentés<sup>2</sup>, és a kommentár szövege is módosult.

6. Az erőfeszítések ellenére azonban mind az OECD tagországai, mind a szervezethez nem csatlakozott államok között jelentős eltérések tapasztalhatók a nyereségek telephelyekhez rendelése és a 7. cikk értelmezése tekintetében. A Bizottság felismerte, hogy nagyobb biztonságot kell nyújtania az adófizetőknek: az 1995-ben elfogadott *A transzferárak megállapításának irányelvei multinacionális vállalkozások és adóhatóságok számára* című jelentésében közölte, hogy további erőfeszítéseket tesz a „független felek közötti piaci ár elvének” telephelyekre történő alkalmazása vonatkozásában. E munka eredményeként született meg *A nyereségek hozzárendelése a telephelyhez* című jelentés. A jelentésben kialakított megközelítést nem szorította korlátok közé sem a 7. cikk eredeti célja, sem korábbi alkalmazási gyakorlata vagy értelmezése. E helyett arra fektette a hangsúlyt, hogy a 21. századi multinacionális ügyleteket és kereskedelmi folyamatokat figyelembe véve találja meg a legmegfelelőbb megoldást a nyereségek – 7. cikk szerinti – telephelyekhez rendelésének problémájára.

7. A jelentésben ismertetett megközelítés egyrészt általánosságban foglalkozik a nyereségek telephelyekhez rendelésével (a jelentés I. részében), másrészt konkrétan a pénzügyi szektorban – ahol elterjedt a telephelyeken keresztül történő kereskedelem – működő vállalkozások telephelyei vonatkozásában vizsgálja a kérdést (a jelentés II. részében, amely a bankok telephelyeivel foglalkozik, a jelentés III. részében, amely a globális kereskedelmi tevékenységet folytató vállalkozások telephelyire vonatkozik, valamint a jelentés IV. részében, amelynek tárgyát a biztosítási tevékenységet végző vállalkozások telephelyei képezik). A bizottság úgy ítéli meg, hogy a jelentésben foglalt iránymutatás a korábbiaknál jobb megoldást kínál a nyereségek telephelyekhez történő hozzárendelésének problémájára. Ugyanakkor felismerte, hogy a jelentés egyes végkövetkeztetései és a 7. cikknek a jelen kommentár korábbi verzióiban adott értelmezése között bizonyos eltérések tapasztalhatók. Ezért úgy módosította a kommentárt, hogy az magában foglalhassa a jelentés egyes olyan következtetéseit, amelyek nem ütköznek a kommentár előző verziójával (amely egyes területekre vonatkozóan egészen konkrét megoldásokat tartalmazott, míg másokon meglehetősen cselekvési szabadságot engedélyezett). A jelentés tehát nemzetközileg elfogadott alapelveket fogalmaz meg, és – amíg nem ütközik jelen kommentárral – iránymutatásokat kínál a független felek közötti piaci ár 7. cikkben foglalt elvének alkalmazására vonatkozóan.

8. 2000 előtt a szakmai szolgáltatásokból és egyéb önálló jellegű tevékenységekből származó jövedelemmel külön cikk – a 14. – foglalkozott. A cikk rendelkezései hasonlítottak az üzleti haszonra alkalmazottakhoz, de az állandó bázis fogalmat használták a telephely helyett, mivel

---

<sup>1</sup> „A multinacionális banki vállalkozások adóztatása” (Transzferárazás és multinacionális vállalkozások – Három adózási kérdés. OECD, Párizs, 1984)

<sup>2</sup> Az OECD *Modell-adóegyzmény* szabadlappos változata II. kötetének R(13)-1. oldalán reprodukálva.

eredetileg úgy vélték, hogy az utóbbit a kereskedelmi és ipari tevékenység számára kell fenntartani. Ám nem volt mindig világos, hogy mely tevékenységek tartoznak a 14. cikk hatálya alá a 7. cikk helyett. A 14. cikk 2000. évi elhagyása azt a tényt tükrözte, hogy nem volt szándékos különbség a 7. cikkben használt telephely és a 14. cikkben használt állandó bázis között, illetve a 7. és a 14. cikk által alkalmazott nyereség- és adószámítási módszerek között. Ezért a 14. cikk törléséből kifolyólag a szakmai szolgáltatásokból és egyéb önálló jellegű tevékenységekből származó jövedelemmel – mint vállalkozási nyereséggel – most a 7. cikk foglalkozik. Ezt erősítette meg az Egyezmény kibővítése az „üzlet” meghatározásával, amely egyértelműen leszögezi, hogy ez a fogalom a szakmai szolgáltatásokat és az egyéb önálló jellegű tevékenységeket foglalja magában.

## **II. A cikk rendelkezéseinek szövegmagyarázata**

### *1. bekezdés*

9. Ez a bekezdés két kérdéssel foglalkozik. Először is újra leszögezi a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezményeknek azt az általánosan elfogadott alapelvét, hogy az egyik állam vállalkozása nem adóztatható meg a másik államban, kivéve, ha a vállalkozás a másik állambeli üzleti tevékenységét az ott lévő telephelyén keresztül fejt ki. Ezen alapelv érdemei aligha vitathatók el. Elegendő talán annyit mondani, hogy elfogadottá vált a nemzetközi adóügyekben az az elv, hogy mindaddig, amíg egy állam vállalkozása nem hoz létre telephelyet egy másik államban, nem helyes úgy tekinteni, hogy a vállalkozás olyan mértékben vesz részt a másik állam gazdasági életében, hogy annak adóztatási joghatósága alá kerüljön.

10. A második alapelv, amelyre a bekezdés második mondata utal, kimondja, hogy a telephelynek otthont adó állam adóztatási joga nem terjed ki a telephelyet fenntartó vállalkozás azon nyereségeire, amelyeket ugyan ebben az államban, de nem a telephelyen keresztül realizált. Ezzel a kérdéssel kapcsolatban a múltban megoszlottak a vélemények. Egyes államok nemrégiben még az általános kényszerelvonás (force of attraction) alapelvét követték, miszerint a területükön található forrásból származó egyéb üzleti nyereséget, osztalékot, kamatot, jogdíjat és hasonló jövedelmeket teljes egészében megadóztathatják, amennyiben a jövedelmet realizáló személy a területükön telephelyet tart fenn, akkor is, ha a szóban forgó jövedelem egyáltalán nem rendelhető ehhez a telephelyhez. Egyes kétoldalú adóegyezmények tartalmazznak is olyan adóelkerülés elleni szabályt, amely a kényszerelvonás alapelvének „korlátozott” változatára épül – ez csak az adott telephely által végzetekhez hasonló tevékenységekből származó üzleti nyereségekre vonatkozik –, az általános kényszerelvonás alapelvét azonban a nemzetközi adóegyezmények nem alkalmazzák. A kettős adóztatás elleni egyezményekben jelenleg elfogadott alapelv azon az elgondoláson alapul, miszerint a külföldi vállalkozás adott országból származó nyereségeinek megadóztatásakor az érintett ország adóhatóságának külön kell megvizsgálnia a vállalkozás nyereségeinek országon belüli forrásait, és mindegyik esetében vizsgálni kell, hogy a nyereséget a telephelyen keresztül realizálta-e, fenntartva annak lehetőségét, hogy az egyezmény más cikkeit kell alkalmazni. Ez a megoldás egyszerűbbé és hatékonyabbá teszi az adóhatóság munkáját és az adózási szabályok betartását egyaránt, valamint jobban illeszkedik az üzleti tevékenységek tényleges gyakorlatához. A mai kor vállalkozásainak felépítése rendkívül összetett. Sok olyan vállalat van, amely a világ számos országában folytat intenzív – és szerteágazó – üzleti tevékenységet. Könnyen előfordulhat, hogy egy cég telephelyet hoz létre egy másik országban azzal a céllal, hogy gyártási tevékenységet folytasson rajta keresztül, miközben egy másik részlege ugyanebben az országban független ügynökökön

keresztül értékesít vagy gyárt valamilyen más terméket. Mindez üzleti szempontból teljesen indokolt lehet: következhet a cég üzletviteli hagyományából, vagy történhet azért, mert így a legegyszerűbb és leghatékonyabb. Ha a telephelynek otthont adó ország megkísérelné megállapítani, – és megadóztatni – a független ügynökökön keresztül végrehajtott ügyletek nyereségtartalmát azzal a céllal, hogy ezt a nyereséget a telephely nyereségéhez hozzáadhassa, ez súlyos beavatkozást jelentene a kereskedelem szokásos gyakorlatába, és nem felelne meg az egyezmény célkitűzéseinek.

#### 10.1 *(Átszámozva és módosítva 2008. július 17-én)*

11. Amikor az első bekezdés második mondata a vállalkozás nyereségének a telephelyhez rendelhető részére utal, akkor a második bekezdésre hivatkozik, amely kimondja, minek alapján határozandó meg, hogy mely nyereségeket kell a telephelyhez rendelni. Mivel pedig ennek a mondatnak a kontextusát, többek között, a második bekezdés adja, nem lehet a második bekezdésnek ellentmondóan értelmezni, pl. oly módon, amely a telephelyhez rendelhető nyereséget a vállalkozás egészének nyereségére korlátozza. Ezért, bár az első bekezdés mondja ki, hogy az egyik szerződő állam csak olyan mértékig adóztathatja meg egy másik szerződő állam vállalkozásának nyereségét, amilyen mértékig az az első államban lévő telephelyhez hozzárendelhető, a második bekezdés az, amely a „telephelyhez rendelhető nyereség” fogalmát meghatározza. Más szóval a második bekezdésben lefektetett irányelv alapján megtörténhet, hogy egyes nyereségeket annak ellenére a telephelyhez rendelnek, hogy a vállalkozás egésze nem is ért el nyereséget, illetve az is előfordulhat, hogy nem rendelnek nyereséget a telephelyhez, pedig a vállalkozás egészének voltak nyereségei.

12. Mindazonáltal a vállalkozás szerződő államának érdekében áll, hogy a telephelynek otthont adó állam helyesen alkalmazza a második bekezdésben foglalt irányelvet. Mivel az irányelv mindkét szerződő államra vonatkozik, a vállalkozás állama a 23. cikk alapján köteles kiküszöbölni azoknak a nyereségeknek a kettős adóztatását, amelyek jogszerűen a telephelyhez rendelhetők. Más szóval, ha a telephelynek otthont adó állam olyan nyereséget próbál megadóztatni, amely a 7. cikk szerint nem rendelhető a telephelyhez, ez olyan nyereségek kettős adóztatását eredményezheti, amelyeket jogszerűen kizárólag a vállalkozás államában lehetne megadóztatni.

#### 12.1 *(Átszámozva és módosítva 2008. július 17-én)*

#### 12.2. *Törölve 2008. július 17-én)*

Az első bekezdés célja, hogy korlátozza az egyik szerződő állam jogát a másik szerződő állam vállalkozásai nyereségének megadóztatására vonatkozóan. A szerződő államok azon jogát azonban nem korlátozza ez a bekezdés, hogy az ellenőrzött külföldi társaságokra vonatkozó belföldi törvényi rendelkezések alapján megadóztassák a területükön honos személyeket, még akkor sem, ha az ilyen személyekre kivetett adót egy, a másik szerződő államban honos vállalkozás nyereségének arra a részére hivatkozva számítják ki, amely az említett személyeknek az adott vállalkozásban való részvételéhez kapcsolható. Adott állam által a területén honos személyekre ily módon kivetett adó nem csökkenti a másik állam vállalkozásának nyereségét, így nem is állítható, hogy erre a nyereségre vetették volna ki (lásd még az 1. cikk magyarázatának 23. és a 10. cikk magyarázatának 37-39. bekezdését).

## 2. bekezdés

14. Ez a bekezdés azt az alapvető irányelvet határozza meg, amelyre a szerződő felek a nyereség telephelyhez való hozzárendelését alapozni szándékozzák. A bekezdés azon az elgondoláson alapul, miszerint adott telephelyhez az a nyereség rendelhető hozzá, amelyet akkor ért volna el, ha a vállalkozás többi része helyett egy teljesen különálló vállalkozással kötött volna üzletet a nyílt piacon uralkodó feltételekkel és árakkal; ez az elgondolás megfelel a független felek közötti piaci ár elvének, amelyet a 9. cikk szövegmagyarázata tárgyal. Az így meghatározott nyereség rendesen meg kell, hogy egyezzen azzal, amelyet a helyes üzleti számvitel szokásos alkalmazásával határoznak meg.

15. A bekezdés előírja, hogy ezt az alapelvet valamennyi szerződő államnak alkalmaznia kell. Ez természetesen nem jelenti azt, hogy az az összeg, amely után a nyereség forrásának állama a vállalkozást megadóztatja – adott időszakban – pontosan megegyezik majd azzal a jövedelemösszeggel, amelyre vonatkozóan a másik tagállamnak a 23 A. és 23 B. cikk alapján adókedvezményt kell adnia. A két állam törvényei közötti olyan eltérések okán, amelyek például az értékcsökkenési levonások mértékét, a jövedelmek elismerésének időpontját, vagy a jelen cikk 3. bekezdésének megfelelő költségek levonhatóságának korlátait érintik, rendszerint minden érintett államban eltérő lesz az adóköteles jövedelem összege.

15.1 *(Átszámozva és módosítva 2008. július 17-én)*

15.2 *(Törölve 2008. július 17-én)*

15.3 *(Törölve 2008. július 17-én)*

15.4 *(Törölve 2008. július 17-én)*

16. Az érintett adóhatóságok az esetek döntő többségében a telephely üzleti számláit használják az adott telephelynek jogszerűen betudható nyereség megállapításához, hiszen ezek általában rendelkezésre állnak, ha másért nem, azért, mert egy jól vezetett üzleti szervezet általában tisztában kíván lenni egyes fiókjainak nyereségességével. Kivételes esetekben előfordulhat, hogy nem léteznek külön számlák. (vö. a lenti 51-55. bekezdéssel.) Ha azonban vannak ilyen számlák, természetesen ezek képezik a kiindulópontot a telephelynek a 2. bekezdés alapján jogszerűen betudható nyereség összegének megállapításával kapcsolatos bármely helyesbítési eljárásban, amennyiben ilyen helyesbítésre szükség van. Talán nem felesleges annak hangsúlyozása, hogy ez az irányelv nem ad felhatalmazást üres feltételezésekre alapozott nyereségszámok konstruálására, hanem mindig a telephely üzleti nyilvántartásaiban szereplő valós tényekből kell kiindulni, szükség szerint módosítva az azokból következő nyereségszámokat. Amint azonban azt a lenti 19. bekezdés említi és *A jövedelem hozzárendelése a telephelyhez* című jelentés I. részének 39. bekezdése kifejti, az üzleti nyilvántartások csak akkor tekinthetők a valós tényeket tükrözőnek, ha bizonyos követelményeknek megfelelnek.

17. Annak eldöntése érdekében, hogy szükség van-e a 2. bekezdés szerinti helyesbítésre, meg kell állapítani, mekkora nyereséget ért volna el a telephely, ha teljesen önálló vállalkozásként, ugyanolyan vagy hasonló feltételek mellett vett volna részt ugyanazon vagy hasonló tevékenységekben, és teljesen önálló entitásként üzletelt volna a vállalkozás többi részével. *A jövedelem hozzárendelése a telephelyhez* című jelentés I. részének D-2. és D-3. fejezete két lépcsőből álló módszert ismeret az ilyen nyereségek megállapítására. A módszer

segítségével a telephelyen keresztül végzett valamennyi tevékenységhez kapcsolható nyereség kiszámítható – a 2. bekezdésben foglalt irányelvnek megfelelően –, beleértve a más független és kapcsolt vállalkozásokkal bonyolított ügyletek nyereségét, valamint a vállalkozás más részlegeivel (a fent említett második lépcső szerint) bonyolított ügyletek nyereségét (pl. tőke vagy vagyon belső átadását, illetve belső szolgáltatásnyújtást – lásd például a 31. és 32. bekezdést).

17.1 *(Átszámozva 2008. július 17-én)*

17.2 *(Átszámozva 2008. július 17-én)*

17.3 *(Átszámozva 2008. július 17-én)*

17.4 *(Átszámozva és módosítva 2008. július 17-én)*

17.5 *(Átszámozva 2008. július 17-én)*

17.6 *(Átszámozva 2008. július 17-én)*

17.7 *(Átszámozva 2008. július 17-én)*

18. Az első lépcsőhöz azonosítani kell a telephelyen keresztül folytatott tevékenységeket, aminek érdekében meg kell vizsgálni a tényeket és az elvégzett feladatokat. (Erre a vizsgálatra vonatkozóan *A transzferárak megállapításának irányelvei multinacionális vállalkozások és adóhatóságok számára* című jelentés<sup>3</sup> tartalmaz iránymutatást). Az első lépcsőben a telephelyen keresztül vállalt, gazdasági jelentőséggel bíró tevékenységek és felelőségek azonosítására kerül sor. Ennek a vizsgálatnak a keretében a telephelyen keresztül vállalt tevékenységeket és felelőségeket a vállalkozás egésze, és különösen a telephellyel ügyleteket bonyolító részlegei által vállalt tevékenységek és felelőségek fényében kell értékelni. A második lépcsőben az ilyen ügyletek ellenértékének megállapítása történik a független felek közötti piaci ár kapcsolt vállalkozások közötti alkalmazásához kialakított alapelvek – analógia révén történő – használatával (ezek az alapelvek *A transzferárak megállapításának irányelvei multinacionális vállalkozások és adóhatóságok számára* című jelentésben találhatók meg), és hivatkozással a vállalkozás által a telephelyen, illetve a vállalkozás más részein keresztül elvégzett feladatokra, használt eszközökre és vállalt kockázatokra.

18.1. *(Törölve 2008. július 17-én)*

18.2. *(Törölve 2008. július 17-én)*

18.3. *(Törölve 2008. július 17-én)*

19. Ezzel összefüggésben felmerülhet a kérdés, hogy mennyire lehet támaszkodni a számlákra, ha azok a központ és annak telephelyei közötti (vagy az egyes telephelyek közötti) megállapodásokon alapulnak. Nyilvánvaló, hogy az ilyen belső megállapodások nem minősülhetnek jogilag kötelező erejű szerződéseknek. Addig a mértékig azonban, ameddig a

---

<sup>3</sup> A jelentés eredeti változatát az OECD tanácsa 1995. június 27-én fogadta el. Szabadlapos kiadása a következő címmel jelent meg: *A transzferárak megállapításának irányelvei multinacionális vállalkozások és adóhatóságok számára*, OECD, Párizs, 1995.

központ és a telephely üzleti számláit az ilyen megállapodások alapján szimmetrikusan vezetik, és az adott megállapodások a vállalkozás különféle részlegei által ellátott feladatokat tükrözik, az adóhatóságok elfogadhatják a számlákat. Ebben a vonatkozásban csak akkor tekinthetők a számlák szimmetrikusan vezetettnek, ha a telephely könyveiben a tranzakciók értéke vagy a nyereség, illetve a költség hozzárendelésének a módszerei pontosan megegyeznek a központ könyveiben szereplő értékekkel vagy hozzárendelési módszerekkel, nemzeti valutában – vagy abban a valutában, amelyben a vállalkozás a tranzakcióit könyveli – kifejezve. Ezen kívül a számlák és nyilvántartások – a 16. bekezdésben foglaltak szerint – csak akkor tekinthetők a valós helyzetet tükrözőnek, ha megfelelnek bizonyos feltételeknek. Ha például az üzleti számlák olyan belső megállapodásokon alapulnak, amelyek csupán mesterséges konstrukciókat tükröznek a vállalkozás egyes részlegeinek valóságos gazdasági funkciója helyett, ezeket a megállapodásokat egyszerűen figyelmen kívül kell hagyni, és a számlákat ennek megfelelően helyesbiteni. Ez a helyzet áll fenn, ha például egy értékesítéssel foglalkozó telephely – belső megállapodás alapján – a megbízó szerepét játssza (viseli az értékesítés összes kockázatát, és jogot formál annak minden hasznára), amikor valójában nem más, mint közvetítő vagy ügynök (korlátozott kockázatot visel, és a keletkező jövedelemnek is csak korlátozott részére van jogosultsága), vagy fordítva: közvetítő vagy ügynöki szerepet játszik, holott valójában ő a megbízó.

20. Mindebből az a következtetés vonható le, hogy a fenti feltételeknek megfelelő számlák és párhuzamos nyilvántartások használható kiindulópontot jelentenek a nyereségek telephelyhez történő hozzárendelése szempontjából. Az adófizetőknek is érdeke az ilyen jellegű nyilvántartások elkészítése, hiszen ezek jelentősen csökkenthetik az esetleges viták kialakulását. *A jövedelem hozzárendelése a telephelyhez* című jelentés I. részének D-2 (vi) b) fejezete ismerteti azokat a feltételeket, amelyek fennállása esetén az adóhatóság az ilyen nyilvántartásokat elfogadja.

21. Létrejöhet adóköteles nyereség akkor, amikor az adott állam területén található telephely üzleti vagyonát képező eszközt – legyen az kereskedelmi készlet vagy más – átadják ugyanazon vállalkozás másik államban lévő telephelyének vagy központjának. A 7. cikk lehetővé teszi az előbbi állam számára, hogy megadóztassa az ilyen átadással kapcsolatban vélelmezett felmerülő nyereséget. Ez a nyereség az alábbiak szerint határozható meg. Azokban az esetekben, amikor ilyen átadás történik – függetlenül attól, hogy ez végleges vagy sem –, felmerül a kérdés, hogy mikor jön létre az adóköteles nyereség. Ha az adott vagyon jelentős piaci értékkel bír, és feltehetően az átadást követő adóévben megjelenik az importáló telephelynek vagy a vállalkozás más részlegének a mérlegében, az adóköteles nyereség realizálása – ami a vállalkozás egészét illeti – a gyakorlatban nem feltétlenül a vizsgált átadás adóévében történik. Ám az a pusztán tény, hogy a vagyon kikerül egy adójoghatóság hatásköréből, maga utána vonhatja a vagyonhoz kapcsolható nyereség adóztatását, mivel a nyereség realizálása fogalmának értelmezése az egyes országok belföldi törvényeitől függ.

22. Ha az az ország, ahol a telephely működik, az ilyen belső átadásból származó nyereséget az átadás lebonyolításakor azonnal megadóztatja – akkor is, ha az ténylegesen nem realizálódik a következő kereskedelmi évig –, akkor szükségszerűen időeltolódás keletkezik az adó külföldön történő megfizetése és azon időpont között, amikor az figyelembe vehető a vállalkozás központjának országában. Ebben az időeltolódásban komoly problémák rejlenek, különösen akkor, ha a telephely tárgyi eszközeit vagy (felszámolása esetén) teljes üzemi berendezésállományát átadja a vállalkozás egy másik részlegének. Ilyenkor a központ szerinti ország feladata, hogy – eseti jelleggel – kétoldalú megoldást találjon a másik országgal, ha a túladóztatás komoly veszélye áll fenn.

23. Az 5. cikk 3. bekezdése külön szabályokat tartalmaz a vállalkozói tevékenység építési terület, illetve építési vagy szerelési projekt által megtestesített állandó helyszínére vonatkozóan. A vállalkozói tevékenység ilyen állandó helyszíne csak abban az esetben minősül telephelynek, ha 12 hónapnál hosszabb ideig fennáll. A tapasztalat szerint a jövedelem ilyen telephelyekhez – a 7. cikk alapján történő – hozzárendelése sajátos problémákat vethet fel.

24. Ezek a problémák rendszerint akkor merülnek fel, amikor a vállalkozás más részlegei vagy kapcsolt felek termékeket vagy szolgáltatásokat értékesítenek az építési területtel, illetve építési vagy szerelési projekttel kapcsolatban. Bár ilyen problémákra bármely telephely esetében sor kerülhet, az építési területek, illetve építési vagy szerelési projektek esetében az átlagosnál is komolyabb gondot jelentenek. Éppen ezért ilyenkor még nagyobb figyelmet szükséges fordítani arra az általános alapelvre, miszerint a jövedelmek csak abban az esetben rendelhetők hozzá a telephelyhez, ha a vállalkozás által a telephelyen keresztül folytatott tevékenységből származnak.

25. Abban az esetben például, ha az említett termékeket a vállalkozás más részlegei értékesítik, akkor az értékesítésből származó nyereség nem a telephelyen keresztül folytatott tevékenységből származik, ezért nem is rendelhető hozzá. Ugyanígy, a vállalkozásnak a telephely államán kívül működő részlegei által nyújtott szolgáltatásokból (tervezés, tervrajzok készítése, műszaki tanácsadás) származó nyereségek sem a telephelyen keresztül folytatott tevékenységből származnak, ezért ezek sem rendelhetők hozzá a telephelyhez.

26. Ha az 5. cikk 5. bekezdése alapján az egyik szerződő állam vállalkozása – egy ún. függő ügynök (lásd az 5. cikk szövegmagyarázatának 32. bekezdését) tevékenysége okán – vélelmezetten telephellyel rendelkezik a másik szerződő államban, akkor a nyereségek ilyen vélelmezett telephelyhez történő hozzárendelésekor ugyanazokat az alapelveket kell alkalmazni, amelyek a nyereségek más típusú telephelyekhez történő hozzárendelésénél is alkalmazandók. Első lépésként a tények és feladatok vizsgálatával meg kell határozni a függő ügynök által a vállalkozás érdekében végzett tevékenységeket. A vizsgálat az ügynök által a saját számlájára és a vállalkozás megbízásából vállalt feladatokat egyaránt feltárja. A függő ügynök és a vállalkozás, amelynek javára az ügynök tevékenykedik, potenciálisan két különálló adófizető. Egyrészt az ügynök jövedelemre vagy nyereségre tesz szert azokból a tevékenységekből, amelyeket saját számlájára végez a vállalkozás érdekében – amennyiben az ügynök a két szerződő állam valamelyikében honos, akkor ezt a jövedelmet, illetve nyereséget az egyezmény (beleértve annak 9. cikkét is, ha az ügynök az őt megbízó vállalkozás kapcsolt vállalkozása) alapján kell adóztatni. Másrészt a vállalkozás vélelmezett telephelyéhez hozzárendelésre kerülnek a vállalkozás azon eszközei és kockázatai, amelyek a függő ügynök által a vállalkozás érdekében elvégzett feladatokhoz (vagyis az ügynök által a vállalkozás érdekében vállalt tevékenységekhez) kapcsolódnak, valamint az ilyen eszközök és kockázatok finanszírozásához szükséges tőke is. A nyereségeket ezután az említett eszközök, kockázatok és tőke alapján rendelik hozzá a vélelmezett telephelyhez. Ezek a nyereségek elkülönülnek attól a jövedelemtől, illetve nyereségtől (és nem is tartalmazzák azt), amelyet jogszerűen a függő ügynöknek kell tulajdonítani (lásd *A nyereségek hozzárendelése a telephelyhez* című jelentés I. részének D-5. fejezetét).

### 3. bekezdés



27. Ez a bekezdés tisztázza a telephelyek költségeire vonatkozóan a 2. bekezdésben meghatározott általános irányelvet. A bekezdés kifejezetten elismeri, hogy a telephely nyereségének számításakor le kell vonni a telephely érdekében bárhol felmerült költségeket. Nyilvánvaló, hogy a beszámítandó költségek összegét olykor becsülni kell, vagy hagyományos módszerekkel kell kiszámolni. Például a vállalkozás központjában felmerülő általános igazgatási költségekből helyénvaló lehet a telephely forgalmának (vagy esetleg bruttó nyereségének) a vállalkozás összes forgalmához (vagy nyereségéhez) viszonyított arányában megállapított rész figyelembevétele. Ennek fenntartásával – az általános vélemény szerint – a telephely érdekében felmerült költségként a ténylegesen felmerülő összeget kell tekintetbe venni. A vállalkozás költségeiből a telephelynek betudott összegre megengedett levonás független az ezen költségek telephely által való tényleges megtérítésétől.

28. Többször felmerült, hogy a 2. és a 3. bekezdés összeegyeztetése nehézségeket támaszt a gyakorlatban, mivel a 2. bekezdés előírja, hogy a telephely és a központ közötti árakat a független felek közötti árak alapján határozzák meg annak érdekében, hogy az olyan nyereséget eredményezzen az átadó entitásnak, amelyre egy független vállalkozással kötött üzlet során számíthatna, miközben a 3. bekezdés szövegezése azt sugallja, hogy a telephelyek érdekében felmerült költségek levonásakor a tényleges összegből kell kiindulni, bármiféle nyereségtartalom hozzáadása nélkül.

29. Bár a 3. bekezdés alkalmazása felvethet bizonyos gyakorlati nehézségeket, különösen a 2. bekezdés mögött húzódó – önálló vállalkozás és független felek közötti tranzakció – elv tekintetében, valójában a két bekezdés elvei nem különböznek. A 3. bekezdés azt jelzi, hogy a telephely nyereségének meghatározásakor meg kell engedni bizonyos költségek levonását, míg a 2. bekezdés úgy rendelkezik, hogy a 3. bekezdés költségek levonására vonatkozó szabályával összhangban meghatározott nyereségnek meg kell egyeznie azzal a nyereséggel, amelyet egy azonos, vagy hasonló tevékenységet folytató független és önálló vállalkozás azonos, vagy hasonló körülmények között érne el. Ily módon, míg a 3. bekezdés meghatározza a telephelyek nyereségének megállapításához alkalmazandó szabályt, a 2. bekezdés arról rendelkezik, hogy az így kiszámított nyereségnek meg kell egyeznie azzal, amelyet egy önálló és független vállalkozás ért volna el.

30. A 3. bekezdés csupán azt határozza meg, mely költségeket kell a telephelyhez rendelni a neki tulajdonítható nyereség meghatározása érdekében. Azzal a kérdéssel viszont nem foglalkozik, hogy ezek a költségek, miután a telephelyhez rendelték őket, levonhatók-e a telephely adóköteles jövedelmének kiszámításakor, mivel a költségek levonhatóságának feltételeit – a diszkrimináció tilalmáról szóló 24. cikk (különösen a 3. és 4. bekezdés) szabályai alapján – a belföldi jog határozza meg.

31. Amikor a telephely nyereségének gyakorlati meghatározásakor ezen elveket alkalmazzák, felvetődhet a kérdés, hogy a vállalkozásnál felmerült adott költség ténylegesen tekinthető-e a telephely érdekében felmerült költségnek, figyelembe véve a 2. bekezdés „önálló és független vállalkozás” elvét. Jóllehet a független társaságok az egymással folytatott kereskedésben általában nyereség realizálására törekednek, és amikor egymásnak eszközt adnak el vagy szolgáltatást nyújtanak, olyan árakat alkalmaznak, amilyeneket a szabadpiac lehetővé tesz, mégis adódhatnak olyan körülmények, amikor nem feltételezhető, hogy egy adott eszköz vagy szolgáltatás beszerezhető lett volna egy független vállalkozástól, vagy amikor a független vállalkozások megállapodnak bizonyos olyan tevékenységek költségeinek megosztásában, amelyeket közösen végeznek egymás kölcsönös használatára. Az ilyen különleges esetekben helyénvaló lehet a vállalkozásnál felmerülő vonatkozó költségeket a telephely érdekében

elszenvedett költségként kezelni. A nehézség azon körülmények és esetek megkülönböztetésében rejlik, amikor a vállalkozásnál keletkező költségek nem tekinthetők a telephely költségének, és – az önálló és független vállalkozás elve alapján – úgy kell felfogni, mintha a vonatkozó eszköz vagy szolgáltatás átadása a központ és a telephely között olyan áron történt volna, amelynek a nyereségtartalma is van. A kérdést úgy kell feltenni, hogy vajon az eszközök és szolgáltatások belső átadása – legyen az átmeneti vagy végleges – tekinthető-e olyannak, mint amit a vállalkozás rendes üzletmenete részeként egy harmadik félnek független felek közötti áron – azaz az eladási árba megfelelő nyereségtartalmat beépítve – adott volna el.

32. Az erre a kérdésre adott válasz egyfelől igenlő, ha a költség eredetileg egy olyan tevékenység ellátása során merül fel, amelynek közvetlenül célja bizonyos áruk vagy szolgáltatások telephelyen keresztül történő értékesítése és ennek révén nyereség realizálása volt. Másfelől tagadó, ha – az adott eset konkrét tényezői és körülményei alapján – a költség eredetileg egy olyan feladat ellátása során merült fel, amelynek alapvető célja a vállalkozás teljes költségének ésszerűsítése, vagy áruforgalmának általános növelése volt.<sup>4</sup>

33. Ha az árut – legyen az készáru, nyersanyag vagy félkészáru – továbbértékesítés céljából szállítják, általában helyénvaló a 2. bekezdés rendelkezéseinek alkalmazása, és a független felek közötti tranzakció elve alapján kiszámított nyereség hozzárendelése a vállalkozás szállító részlegéhez. Ám még itt is lehetnek kivételek. Az egyik példa erre az, amikor az áruszállítás nem továbbértékesítés céljából, hanem átmeneti üzleti használatra történik; ilyenkor helyénvaló lehet, hogy a vállalkozás azon részlegei, amelyek közösen használják az anyagot, az ilyen anyag költségeiknek, csak a rájuk eső részét viselik – pl. a gépek értékcsökkenésének azt a részét, amelyik a gépek adott részlegek által történő használatához köthető. Természetesen nem szabad elfelejteni, hogy az áruvásárlás önmagában nem hoz létre telephelyet (5. cikk, 4. bekezdés, d. albekezdés), ezért ilyen esetben nem vetődik fel a nyereségfelosztás kérdése.

34. Az immateriális javakat tekintve az egyazon csoporton belüli vállalkozások közötti kapcsolatra érvényes szabályok (pl. szerzői jogdíjak fizetése vagy költségmegosztási megállapodások) nem alkalmazhatók az egyazon vállalkozás különféle részlegei közötti kapcsolatra. Valóban rendkívül nehéz volna az immateriális jog „tulajdonát” kizárólag a vállalkozás egy bizonyos részlegéhez rendelni, és azzal érvelni, hogy a vállalkozás e részlege szerzői jogdíjra jogosult a többi részlegtől úgy, mintha független vállalkozás lenne. Mivel csak egy jogi személy létezik, nem lehetséges a törvényes tulajdonjognak a vállalkozás egy bizonyos részlegéhez való rendelése, és gyakorlati szempontból is gyakran nehézségbe ütközne a létrehozás költségeit a vállalkozás egy bizonyos részlegének betudni. Ezért célszerűbb lehet az immateriális jogok létrehozási költségét úgy tekinteni, hogy az a vállalkozás minden olyan részlegének betudható, amelyek azokat használni fogják, és hogy az a vállalkozás azon különféle részlegei javára merültek fel, amelyekhez ennek megfelelően tartoznak. Ebben az esetben helyénvaló az ilyen immateriális jogok tényleges létrehozási költségeit a vállalkozás különféle részlegei között felosztani, bármiféle árrés vagy szerzői jogdíj nélkül. Ennek során azonban az adóhatóságoknak tudatában kell lenniük annak a ténynek, hogy a kutatás-fejlesztési tevékenységből eredő esetleges negatív következményeket (pl. a termékhez kötődő felelősség és környezeti károsodások) szintén a vállalkozás különféle

---

<sup>4</sup>A pénzügyi eszközök belső átadása, ami elsősorban a bankokat és az egyéb pénzügyi vállalkozásokat érinti, sajátos kérdéseket vet fel, amelyeket *A nyereségek hozzárendelése a telephelyhez* című jelentés II. és III. része már tárgyalta.

részeihez kell hozzárendelni, és ezáltal – adott esetben – kártérítési kötelezettségek jelentkehetnek.

35. A szolgáltatások területe az, ahol nehézségek adódhatnak annak meghatározásakor, hogy adott esetben egy szolgáltatás annak tényleges költségén vagy a vállalkozás szolgáltatást nyújtó részlegének nyereségét képező haszonkulccsal megnövelt költségén kell-e egyazon vállalkozás különféle részlegei között elszámolni. A szabványos áruszolgáltatások nyújtása a vállalkozásnak vagy egy részének tevékenységét képezheti. Ilyenkor általában helyénvaló a szolgáltatást ugyanolyan áron elszámolni, mint amilyen az egy külső ügyfélnek számlázzák.

36. Amennyiben egy telephely főtevékenysége konkrét szolgáltatások nyújtása azon vállalkozásnak, amelyikhez tartozik, és ha ezek a szolgáltatások tényleges hasznot hajtanak az adott vállalkozásnak, továbbá annak költségei a vállalkozás költségeinek jelentős részét teszik ki, a befogadó ország megkívánhatja, hogy a költségeket egy haszonkulccsal megnöveljék. Amennyire lehetséges, a befogadó országnak kerülnie kell a sematikus megoldásokat és az adott szolgáltatások értékére kell támaszkodnia, figyelembe véve konkrét körülményeket.

37. Mindazonáltal gyakoribb, hogy a szolgáltatásnyújtás csupán az egész társaság általános igazgatási tevékenységének része, pl. amikor a vállalkozás olyan általános képzési rendszert működtet, amelyben minden részleg alkalmazottai részesülnek. Ilyenkor általában helyénvaló a szolgáltatásnyújtás költségét a teljes vállalkozás általános igazgatási költségeinek részeként kezelni, amelyet a ténylegesen felmerült költségen – a vállalkozás másik részlegének nyereségét képező bármilyen haszonkulcs nélkül – kell a vállalkozás különféle olyan részeihez rendelni, amelyek érdekében az adott költségek felmerültek.

38. A vállalkozás általános igazgatási tevékenységeinek keretében nyújtott szolgáltatások kezelése kapcsán felmerül a kérdés, hogy a vállalkozás összes nyereségének bármely részére vonatkozóan úgy kell-e vélelmezni, hogy az a jó vállalatigazgatási gyakorlatnak tudható be. Vegyük például egy olyan vállalkozás példáját, amelynek központja az egyik országban van, azonban valamennyi üzleti tevékenységét egy másik országban fejti ki. Szélsőséges esetben könnyen előfordulhat, hogy a központban csak az igazgatósági üléseket tartják meg, és a vállalkozás minden egyéb tevékenységét – a tisztán hivatalos, jogi tevékenységeket kivéve – a telephelyen hajtják végre. Ilyen esetben jogosnak tekinthető az az elgondolás, miszerint az egész vállalkozás nyereségének legalább egy része a hatékony ügyvezetésnek és az igazgatók üzleti intelligenciájának tudható be, így az összes nyereség egy részét ahhoz az országhoz kell rendelni, amelyben a központ található. Ha a vállalkozást menedzsmentügynökség vezetné, az szolgáltatásaiért minden kétséget kizáróan díjat számítana fel, és könnyen lehet, hogy díját a vállalkozás összes nyereségének egy meghatározott százalékában határozná meg. Bármennyire is vonzó azonban ez a megközelítés elméleti szempontból, az idézethez hasonló esetekben a gyakorlati megfontolások ellene szólnak. A vállalatvezetés költségeit természetesen a 3. bekezdés rendelkezéseinek megfelelően a telephely nyereségéből kell levonni, és – ha egészében tekintjük a problémát – nem is volna helyes ennél tovább menve az „igazgatás nyeresége” címén levonni és figyelembe venni bármilyen spekulatív összeget. A fenti szélsőséges szituációhoz hasonló esetekben tehát semmilyen spekulatív összeget, pl. az igazgatás nyereségét, nem szabad figyelembe venni a telephely adóköteles nyereségének megállapításakor.

39. Természetesen előfordulhat, hogy azok az országok, amelyekben szokás volt a vállalkozás teljes nyereségének bizonyos részét a vállalat központjának tulajdonítani a jó irányítás

nyereségének tükrözése céljából, folytatni kívánják az ilyen elosztási gyakorlatot. A cikknek egyetlen rendelkezése sem tiltja ezt. Mindazonáltal a fenti 21. cikkben mondottakból az következik, hogy az az ország, ahol a telephely található, a telephelynek betudható nyereség kiszámításakor semmiképpen sem köteles levonni azt az összeget, amelyik az irányításnak betudható nyereség címén a nyereség arányos részét a központhoz rendelné.

40. Könnyen előfordulhat, hogy ha az az ország, ahol a vállalkozás központja található, pusztán a jó irányítás címén a vállalkozás nyereségének egy bizonyos százalékát a központhoz rendeli, míg az az ország, ahol a telephely található nem teszi ezt, a végeredményként kapott adóköteles összeg a két országban a szükségesnél magasabb lesz. Bármely ilyen esetben a vállalkozás központja szerinti országnak kell kezdeményeznie, hogy az adókötelezettség megállapításakor abban az országban elvégezzék a kettős adóztatás elkerüléséhez szükséges helyesbítéseket.

40.1 *(Átszámozva 2008. július 17-én)*

40.2 *(Átszámozva 2008. július 17-én)*

40.3 *(Átszámozva 2008. július 17-én)*

41. A kamatok kezelésének kérdése különösen érdekes probléma. Vannak ugyanis olyan összegek, amelyeket a központ kamat címén számít fel az állandó telephelynek a részére nyújtott belső „hitelek” után. Általánosan elfogadott nézet azonban, hogy a pénzügyi vállalkozások, pl. bankok esetétől eltekintve az ilyen belső „kamatok” nem kell figyelembe venni. Ennek oka, hogy

- jogi szempontból a kamatfizetés ellenében történő tőkejuttatás és az esedékességkori teljes összegű visszafizetés vállalása valójában egy formális aktus, amely nem egyeztethető össze a telephely valóságos jogi természetével;

- gazdasági szempontból a belső tartozások és követelések nem léteznek bizonyulhatnak, mivel ha egy vállalkozás kizárólag vagy döntő részben sajáttőke-finanszírozású, nem indokolt megengedni olyan kamatköltségek levonását, amelyeket nyilvánvalóan nem kell kifizetnie. Míg a vállalkozáson belüli szimmetrikus költségek és bevételek kétségkívül nem torzítják a vállalkozás teljes nyereségét, addig a részeredményeket önkényesen módosíthatják.

42. Ezen okok miatt a belső tartozásokra és követelésekre vonatkozó levonások általános tilalma továbbra is érvényben kell, hogy maradjon, a bankokkal kapcsolatos, alább említett speciális problémák figyelembevételével.

43. Eltérő a helyzet azonban a vállalkozás által a tartozásai után ténylegesen megfizetett kamat esetében, ugyanis az ilyen tartozások egy része vagy egésze ténylegesen a telephelyhez lehet köthető, hiszen a vállalkozás által felvett hitelek a vállalkozás, a telephely, vagy mindkettő érdekeit szolgálják. Az ilyen tartozásokkal kapcsolatban az a kérdés merül fel, hogy hogyan kell meghatározni a kamatnak azt a részét, amelyet a telephelynek tulajdonítható nyereségek kiszámításakor le kell vonni.

44. Az e szövegmagyarázatban 1994 előtt javasolt megközelítés, azaz a tényleges hitelköltségek közvetlen és közvetett felosztása, nem bizonyult célszerű megoldásnak, elsősorban az egységes alkalmazás csekély valószínűsége miatt. Továbbá köztudott, hogy a teljes kamatköltség közvetett felosztása – illetve a kamat azon részének közvetett felosztása, amely bizonyos közvetlen felosztások után fennmarad – gyakorlati nehézségekbe ütközik. Az

is jól ismert tény, hogy a teljes kamatköltség közvetlen felosztása nem feltétlenül tükrözi pontosan a telephely finanszírozásának költségét, mert az adóalanynak módjában állhat befolyásolni, hogy hova könyvelik a hiteleket, és ezért helyesbítésekre lehet szükség a gazdasági valóság hű tükrözése és különösen annak a ténynek az érzékeltetése érdekében, hogy egy független vállalkozás általában rendelkezik valamekkora „szabad” tőkével.

45. Következésképpen a tagországok többsége úgy véli, hogy kívánatosabb volna olyan gyakorlati megoldást találni, amely a szervezetnek és az általa végzett feladatoknak egyaránt megfelelő tőkeszerkezetet vesz figyelembe. Az ilyen megfelelő tőkeszerkezet tekintettel van arra a tényre, hogy tevékenységei végrehajtása érdekében a telephelynek szüksége van valamekkora anyagi forrásra, amely részben „szabad” tőkéből, részben pedig kamattal terhelt hitelből tevődik össze. A cél tehát az, hogy a megfelelő összegű „szabad” tőke telephelyhez való hozzárendelése után a független felek közötti viszonyoknak megfelelő kamatösszeget is a telephelyhez kell rendelni a feladatai, eszközei és kockázatai finanszírozásához. A független felek közötti piaci ár elve alapján a telephelynek elegendő tőkével kell rendelkeznie az általa vállalt feladatok és kockázatok, illetve a gazdasági tulajdonában lévő eszközök finanszírozásához. A pénzügyi szektor szabályai meghatározzák a szavatoló tőke minimumát, amelynek célja, hogy védelmet biztosítson arra az esetre, ha a vállalkozáshoz szervesen hozzátartozó kockázatok pénzügyi veszteségben realizálódnak. A tőke a pénzügyitől eltérő szektorokban is ugyanilyen védelmet jelent a kockázatok realizálódása esetén.

46. Amint ezt *A nyereségek hozzárendelése a telephelyhez* című jelentés I. részének D-2. (v) b) fejezete kifejti, több olyan elfogadható módszer is van a „szabad” tőke hozzárendelésére, amelynek eredménye megfelel a független felek közötti árképzés elvének. Mindegyik módszernek megvannak az erősségei és gyenge pontjai, amelyek a konkrét eset körülményeitől függően lehetnek jelentősek vagy kevésbé lényegesek. A különböző módszerek eltérő kiindulópontokat használnak a telephelyhez rendelhető „szabad” tőke összegének meghatározásához: vagy a telephelyt is magában foglaló vállalkozás tényleges szerkezetére fektetnek nagyobb hangsúlyt, vagy a hasonló független vállalkozások tőkeszerkezetére. A „szabad” tőke hozzárendelésének kulcsa annak megértése, hogy

– minden alkalmazott módszernek vannak erős és gyenge oldalai, illetve, hogy milyen esetben lehet ezeknek jelentősége;

– nem csupán egyetlen független felek közötti szabadtóke-összeg létezik, hanem a lehetséges tőke-hozzárendelések egész sora rendelkezésre, amelyek valamelyikével azonban meghatározható a fenti alapelveknek megfelelő szabadtóke-összeg.

47. Elismert tény ugyanakkor, hogy a „szabad” tőke telephelyhez rendelése céljára használható, a független felek közötti árképzés elvének megfelelő eredményre vezető módszerek a kettős adóztatás szempontjából problémákat vethetnek fel. A fő gond – amely különösen a pénzügyintézetek esetében jelentős –, hogy amennyiben a telephelynek otthont adó állam törvényi szabályozása és a vállalkozás állama eltérő módszereket tekintenek elfogadhatónak a független felek közötti viszonyoknak megfelelő szabadtóke-összeg telephelyhez rendelésére, akkor a telephelynek a telephely állama által kiszámított nyeresége magasabbnak bizonyulhat annál, amelyet a vállalkozás állama számít ki a kettős adóztatás elkerülését szolgáló adókedvezmény meghatározásakor.

48. Felismerve a kérdés komolyságát a bizottság gyakorlati megoldást keresett a problémára. Az OECD tagországai ennek megfelelően – a kettős adóztatás elkerülését szolgáló

adókedvezmény kiszámításánál alkalmazott kamatlevonás összegének meghatározására – a tőke hozzárendelésének azt a módszerét fogadják el, amelyet a telephely állama használ, amennyiben teljesül a következő két feltétel: először is, hogy a tőke-hozzárendelésnek a telephely és a vállalkozás állama között fennálló különbségeit a tőke-hozzárendelés választható módszereire vonatkozó belföldi jogszabályok eltérései okozzák, és másodsor, hogy egyetértés van a tekintetben, hogy a telephelynek otthont adó állam az engedélyezett módszert alkalmazta a tőke hozzárendelésére, valamint egyetértés van a tekintetben is, hogy a módszer alkalmazása az adott konkrét esetben a független felek közötti viszonyoknak megfelelő eredményhez vezet. Az OECD tagországai úgy ítélik meg, hogy képesek elérni ezt az eredményt akár saját belföldi törvényeik szerint, akár a 7. és 23. cikk értelmezésén keresztül, akár a 25. cikkben foglalt egyeztetési eljárás alapján, különösen pedig azon lehetőség révén, amelyet a 25. cikk nyújt a tagországok adóegyezményeinek alkalmazását és értelmezését érintő bármely kérdés megoldása tekintetében.

49. Amint már fentebb említésre került, a pénzügyi vállalkozások (pl. bankok) különféle részlegei által egymásnak nyújtott hitelek terhelő kamatok külön mérlegelést igényelnek, tekintettel arra, hogy a hitelek nyújtása és felvétele szorosan kapcsolódik az ilyen vállalkozások rendes üzletmenetéhez. Ezt a kérdést, valamint más, a 7. cikknek a bankok és globális szintű kereskedést végző vállalkozások telephelyeire történő alkalmazásának problémáit *A nyereségek hozzárendelése a telephelyhez* című jelentés II. és III. része tárgyalja.

50. A befektetési eszközök olyan telephelyekhez történő hozzárendelése, amelyeken keresztül biztosítási tevékenységet végeznek, szintén külön kérdéseket vet fel, amelyeket a jelentés IV. része tárgyal.

51. Általában az a tapasztalat, hogy a vállalkozás minden egyes részlegére vagy területére vonatkozóan léteznek – vagy összeállíthatók – megfelelő könyvelések ahhoz, hogy a nyereség és a költségek – a szükséges helyesbítések elvégzése után – nagyfokú pontossággal legyenek hozzárendelhetők a vállalkozás adott részéhez. Az a vélemény alakult ki, hogy az ilyen elosztási módszert általában akkor részesítik előnyben, amikor az ésszerűen alkalmazható. Erre azonban nem mindig van mód, s a 2. és a 3. bekezdés semmiképp sem szándékozik azt sugallani, hogy az adott esetben más módszerek nem alkalmazhatók jogszerűen a telephely nyereségének „önálló vállalkozás” alapon történő megállapításához. Megeshet, hogy pl. a biztosítási vállalkozások nyereségét a legkényelmesebben különleges számítási módszerekkel lehet megállapítani, pl. az érintett országban a kötvénytulajdonosoktól beszedett bruttó biztosítási díjakra megfelelő szorzószám alkalmazásával. Hasonlóképpen egy viszonylag kis vállalkozás esetében, amely a két országot elválasztó határ mindkét oldalán működik, nem feltétlenül lesz megfelelő könyvelés a telephelyre vonatkozóan, és eszközök sem feltétlenül állnak rendelkezésére ahhoz. Lehetnek továbbá más esetek is, amikor egy telephely ügyei annyira szorosan kötődnek a központhoz, hogy lehetetlenség volna azokat kibogozni szigorúan vett fiókkönyvelési alapon. Amennyiben az ilyen esetekben az volt a gyakorlat, hogy a telephely piaci alapon számított nyereségét megfelelő feltételekre való hivatkozással becsülték meg, ésszerű lehet e módszer alkalmazásának folytatása, annak ellenére, hogy az így elvégzett becslés nem mérheti a nyereséget olyan pontosan, mint a megfelelő könyvelés. Még ott is, ahol az ez a módszer korábban nem volt használatos, gyakorlati szempontból – kivételes esetekben – szükségessé válhat a piaci alapú nyereség becslése.

#### 4. bekezdés

52. Bizonyos esetekben az a gyakorlat, hogy a telephelynek betudható nyereséget nem külön könyveléssel, vagy a piaci alapú nyereség becslésével határozzák meg, hanem – különféle formulák alkalmazása révén – a vállalkozás teljes nyereségének egyszerű megosztásával. Ez a módszer eltér a 2. bekezdésben kitűzött módszerektől, mivel nem a nyereség önálló vállalkozási alapon történő elosztására törekszik, hanem a teljes nyereség elosztására; és valójában olyan számszerű eredményhez vezethet, amely különbözik a különálló könyvelésen alapuló eredménytől. A 4. bekezdés világossá teszi, hogy az adott szerződő államban ez volt az elfogadott, a szerződő állam folytathatja ennek a módszernek az alkalmazását, még akkor is, ha a kapott eredmény időnként bizonyos fokig különbözhet attól, amire a különálló könyvelésből jutottak volna, feltéve, hogy az eredményről tárgyilagosan megállítható, hogy összhangban van a cikkben megfogalmazott alapelvekkel. Hangsúlyozni kell azonban, hogy a telephelynek betudható nyereséget általában a telephely könyvelésére való hivatkozással kell megállapítani, amennyiben az valós tényeket tükröz. Az a vélemény alakult ki, hogy a teljes nyereség elosztásán alapuló megosztási módszer általában nem annyira helyes, mint az a módszer, amelyik csak a telephely tevékenységét veszi figyelembe, és csak kivételesen ajánlatos használni, akkor, ha a múltban történeti alapon szokásos volt, és az érintett országban az adóhatóságok és az adóalanyok egyaránt általánosan kielégítőnek fogadják el. Magától értetődő, hogy ha egyik állam sem alkalmazza ezt a módszert, a 4. bekezdés törölhető. Ha azonban a szerződő államok olyan módszert kívánnak alkalmazni, amelyik nem volt szokásos a múltban, a kétoldalú tárgyalások során úgy kell megváltoztatni a bekezdést, hogy ez nyilvánvalóvá váljék.

53. Nem tartjuk indokoltnak e szövegmagyarázat keretében kísérletet tenni a számos különböző teljes nyereségfelosztási módszer részletes ismertetésére. Ezeket a módszereket jól dokumentálják a nemzetközi adóegyezmények. Am helyénvaló talán röviden összefoglalni a legfőbb típusokat és használatukra vonatkozóan meghatározni néhány nagyon általános irányelvet.

54. A teljes nyereség felosztását alkalmazó módszer alapvető jellemzője, hogy a teljes vállalkozás nyereségének arányos részét a vállalkozás egy-egy részéhez rendelik, azt feltételezve, hogy az elfogadott ismérv vagy ismérvek alapján a vállalkozás minden része hozzájárult az egész nyereségességéhez. Az e csoporton belül alkalmazott módszerek között lévő eltérés legtöbbször a teljes nyereség helyes felosztási arányainak meghatározására használt ismérvek különbözőségéből adódik. Elmondható, hogy az általánosan használt kritériumok három főcsoportba sorolhatók: a vállalkozás bevételeivel, kiadásaival, vagy tőkeszerkezetével kapcsolatos feltételek csoportjával. Az első kategóriába a forgalom vagy jutalékon alapuló felosztási módszerek tartoznak, a másodikba a béreken alapuló, míg a harmadikba a vállalkozás teljes forgótőkéjének egyes fiókokhoz, vagy részlegekhez való rendelésén alapuló. Természetesen nem állítható *in vacuo*, hogy e módszerek bármelyike pontosabb, mint a másik; bármelyik konkrét módszer megfelelősége alkalmazásának körülményeitől függ. Néhány vállalkozásnál, pl. azoknál, amelyek magas árréssel nyújtanak szolgáltatásokat, vagy állítanak elő szabadalmaztatott cikkeket, a nettó nyereség erősen függ a forgalomtól. A biztosítási vállalkozásoknál megfelelőbb lehet a teljes nyereséget a kötvénytulajdonosoktól az egyes érintett országokban beszedett biztosítási díjak alapján felosztani. Az olyan árukat előállító vállalkozásoknál, amelyeknek magas a nyersanyag – vagy a munkaerőigényük, a nyereség esetleg jobban kapcsolódik a költségekhez. A bankoknál és a pénzügyi konszerneknél a teljes forgótőke aránya lehet a legalkalmasabb feltétel. Általános megítélés szerint a teljes nyereség felosztására irányuló bármely módszer általános célja az kell, hogy legyen, hogy olyan adóköteles nyereséget eredményezzen, amelyik a lehető legjobban közelíti meg a különálló könyvelésen alapuló módszerrel kapott számokat, s nem

kívánatos ezzel kapcsolatban kíséretet tenni konkrét irányelvek meghatározására azon túlmenően, hogy az adóhatóság felelőssége – tanácskozva más országok hatóságaival – azt a módszert használni, amelyik az összes ismert tényező fényében a legmegfelelőbbnek tűnik ezen eredmény eléréséhez.

55. Bármely olyan módszer használata, amelyik az egész vállalkozás teljes nyereségének egy részét a vállalkozás valamely részlegéhez rendeli, természetesen felveti a kérdést, hogy milyen módszert kell alkalmazni a vállalkozás teljes nyereségének kiszámításához. Könnyen lehet, hogy ezt a kérdést a különféle országok törvényei eltérően kezelik. Ez nem tűnik olyan problémának, amelynek megoldását célszerű szigorú szabályokkal megkísérelni. Nemigen várható el annak elfogadása, hogy a felosztandó nyereséget egy bizonyos ország törvényei szerint kelljen kiszámolni; minden egyes országnak meg kell adni a jogot arra, hogy saját törvényeinek rendelkezéseivel összhangban számolja ki a nyereséget.

#### *5. bekezdés*

56. Az 5. cikk 4. bekezdése példaképpen felsorol néhány olyan tevékenységet, amelyeket – annak ellenére, hogy azokat állandó üzleti tevékenységi helyen végzik – a „telephely” kifejezés nem foglal magában. A nyereség telephelyhez való rendelésének szabályai szempontjából e példák közül a cikk 5. bekezdésében említett tevékenység, azaz a beszerzési iroda a legfontosabb.

57. Az 5. bekezdés természetesen nem olyan szervezet problémáját veti fel, amelyet kizárólag beszerzési célból létesítettek; az ilyen szervezet nem telephely, ezért a cikk nyereségelosztási rendelkezései nem vonatkoznak rá. A bekezdés témája az olyan telephely, amelyik más tevékenységek mellett beszerzéseket is végez központja számára. A bekezdés ilyenkor azt írja elő, hogy a telephely nyeresége nem növelhető a beszerzésből eredő nyereségre számított feltételezett értékkel. Ebből természetesen az következik, hogy a telephely adóköteles nyereségének kiszámításakor a beszerzési tevékenységhez kapcsolódó költségeket sem kell figyelembe venni.

#### *6. bekezdés*

58. Ez a bekezdés azt szándékozik egyértelműen kimondani, hogy egy már alkalmazott elosztási módszert nem célszerű megváltoztatni csupán azért, mert egy adott évben egy másik módszer kedvezőbb eredményeket hozna ki. A kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény egyik célja az, hogy az egyik szerződő állam vállalkozása számára valamilyen fokú biztonságot garantáljon telephelyének másik szerződő államban – valamint a telephellyel üzleti kapcsolatban álló részlegének a saját államában – való adóelbírálását illetően; ezen okból kifolyólag a 6. bekezdés garantálja a folyamatos és következetes adóelbírálást.

#### *7. bekezdés*

59. Bár nem találtuk szükségesnek a „nyereség” kifejezés meghatározását az Egyezményben, mindazonáltal amikor e cikk vagy az Egyezmény bárhol használja e kifejezést, azt nagyon tágan kell értelmezni, vagyis úgy, hogy magában foglalja a vállalkozás folytatásából származó összes jövedelmet. Ez a tág értelmezés megfelel a kifejezés legtöbb OECD-tagország adótörvényeiben alkalmazott meghatározásnak.



60. A „nyereség” kifejezés ilyen értelmezése ugyanakkor némi bizonytalanságra adhat okot az Egyezmény alkalmazásakor. Ha egy vállalkozás nyeresége olyan jövedelemkategóriákat is magában foglal, amelyeket az Egyezmény más cikkei külön kezelnek (például osztalék), felmerülhet a kérdés, hogy vajon az ilyen nyereség adóztatására az osztalékokról szóló külön cikk vagy e cikk rendelkezései vonatkoznak.

61. Abban az esetben, ha e cikk és az érintett különös, valamely külön említett jövedelemkategóriára vonatkozó cikk alkalmazása ugyanazt az adóelbánást vonná maga után, a kérdés gyakorlati jelentősége elhanyagolható. Meg kell jegyezni továbbá, hogy a külön cikkek közül néhány konkrét rendelkezéseket tartalmaz, elsőbbséget adva egy adott cikknek. (Vö. a 6. cikk 4. bekezdésével, a 10. és a 11. cikk 4. bekezdésével, a 12. cikk 3. bekezdésével és a 21. cikk 2. bekezdésével.)

62. Kívánatosnak tűnt azonban meghatározni az értelmezés szabályát e cikknek az egyes jövedelemkategóriákkal foglalkozó cikkekhez viszonyított tárgyi hatályának tisztázása érdekében. Összhangban a meglévő kétoldalú egyezményekben általában bekövetkezett gyakorlattal, a 7. bekezdés az osztalékról, kamatról stb. szóló különös rendelkezéseket részesíti előnyben. A szabályból következik, hogy ez a cikk az olyan vállalkozási nyereségre alkalmazandó, amelyek nem tartozik a külön cikkek által lefedett jövedelemkategóriákba, valamint az osztalékra, kamatra stb., amelyek a 10. és a 11. cikk 4. bekezdése, a 12. cikk 3. bekezdése, valamint a 21. cikk 2. bekezdése szerint e cikk hatálya alá tartoznak. (Vö. a 12. szövegmagyarázatának 12-18. cikkeivel, amelyek a számítógépes szoftver konkrét példáját véve azokat az elveket tárgyalják, amelyek meghatározzák, hogy a bevételeket a 7. cikk alá tartozó jövedelemnek, avagy egyrészt a 13. cikk alá tartozó tőkenyereségnek, másrészt a 12. cikk alá tartozó jogdíjnak kell-e minősíteni.) Tudott dolog, hogy a külön cikkek hatálya alá tartozó tételek – az Egyezmény rendelkezéseitől függően – megadóztathatók külön vagy vállalkozási nyereségként, a szerződő államok adótörvényeinek megfelelően.

63. A szerződő államok szabadon dönthetnek abban, hogy kétoldalúan megállapodnak a „nyereség” kifejezés külön magyarázatában vagy meghatározásában azzal a céllal, hogy tisztázzák a különbséget e kifejezés és például az osztalék fogalma között. Ez kiváltképp akkor ajánlatos, ha a tárgyalás alatt lévő egyezményben eltérnek az osztalékról, kamatról és jogdíjról szóló külön cikkekben lévő meghatározásoktól. Akkor is célszerű lehet, ha a szerződő államok fel kívánják hívni a figyelmet arra, hogy a „nyereség” kifejezés különleges jövedelemkategóriákat is tartalmaz, például az üzlet vagy az üzletben használt ingóság elidegenítéséből vagy bérbeadásából származó jövedelmet. Ezzel kapcsolatban fontolóra vehető, hogy nem lenne-e hasznos további szabályok megalkotása az ilyen különleges nyereség megosztását illetően.

64. Meg kell jegyezni, hogy míg a „jogdíjak” meghatározása az 1963-as Egyezménytervezet 12. cikkének 2. bekezdésében és az 1997-es Modellegyezményben magában foglalta az „ipari, kereskedelmi és tudományos eszközök használatáért vagy használati jogáért” járó kifizetéseket, az ezekre vonatkozó hivatkozást később törölték a meghatározásból, annak biztosítása érdekében, hogy az ICS-eszközök bérbeadásából – ideértve a tartályok bérbeadását – származó jövedelem a 7. cikk alá tartozzon a 12. cikk helyett. Ezt a változást az Adóügyi Bizottság – tekintettel az ilyen jövedelem természetére – helyénvalónak is tartja.

### **Észrevételek a szövegmagyarázattal kapcsolatban**

65. *Olaszország és Portugália* elengedhetetlennek tartja annak figyelembevételét, hogy – tekintet nélkül a 8. bekezdés negyedik mondatának tulajdonított jelentésre – a modell új szövege, azaz a 14. cikk elhagyása az adószámítási módszereket illetően nem érinti a nemzetközi rendszereket.

66. *Belgium* nem tud azonosulni a szövegmagyarázat 13. bekezdésében kifejezett nézetekkel. Úgy véli, hogy az ellenőrzött külföldi vállalatokra vonatkozó jogszabály ellentétben áll a 7. cikk 1. bekezdésének rendelkezéseivel. Különösen ez a helyzet, ha egy szerződő állam megadóztatja valamely belföldi illetőségű személyét egy olyan jövedelem után, amelyet egy külföldi entitás szerzett, oly módon, hogy a külföldi személy által szerzett jövedelmet a belföldi illetőségű személyhez rendeli feltételezések alapján, arányosan annak részvételével a külföldi jogi személy tőkéjében. Ezáltal az állam felemeli belföldi illetőségű személyének adóalapját, belevéve olyan jövedelmet is, amelyet nem az adott belföldi szerzett meg, hanem egy külföldi entitás, amely az adott államban – a 7. cikk 1. bekezdése értelmében – nem adóztatható. Ily módon a szerződő állam figyelmen kívül hagyja a külföldi entitás jogi személyiségét, ezért a 7. cikk 1. bekezdésével ellentétesen jár el.

67. *Luxemburg* nem osztja a 13. bekezdésben szereplő értelmezést, amely szerint a 7. cikk 1. bekezdése nem korlátozza az egyik szerződő állam azon jogát, hogy megadóztassa saját belföldi illetőségű személyét a belső törvényeiben az ellenőrzött külföldi társaságokra vonatkozó rendelkezések értelmében, mivel ez a fajta értelmezés megkérdőjelezi a 7. cikk 1. bekezdésében foglalt alapelvet.

68. *Írország* a 13. bekezdéshez kapcsolódó általános észrevételét az 1. cikk szövegmagyarázatának 27.5 bekezdésében fejti ki.

69. *Görögország* a 45. bekezdéssel kapcsolatban azt a megjegyzést teszi, hogy a görögországi jog semmilyen szabályról vagy módszerről nem rendelkezik a „szabad” tőke telephelyekhez történő hozzárendelésére vonatkozóan. A vállalkozás által felvett olyan hitelek tekintetében, amelyek részben vagy egészben a telephely tevékenységeihez kapcsolódnak, a görög jog a kamat azon részének levonását engedélyezi, amely a központ által felvett hitelnek ahhoz a részéhez kapcsolható, amelyet a központ a telephelynek ténylegesen átadott.

70. *Portugália* fenn kívánja tartani a jogot, hogy ne a 7. cikk szövegmagyarázatának 45. bekezdésében foglalt álláspontnak megfelelően járjon el, kivéve azokat az eseteket, ahol konkrét belföldi rendelkezések írják elő, hogy a telephelynek rendelkeznie kell bizonyos mértékű „szabad” tőkével.

71. *Svédország* a 46. bekezdés vonatkozásában rá kíván mutatni arra, hogy a „szabad” tőke hozzárendelésének azok a módszerei, amelyeket a bekezdés „elfogadhatóként” említ, megítélése szerint nem feltétlenül vezetnek a független felek közötti piaci árképzés elvének megfelelő eredményre. Ezért, amikor adott konkrét esetek tényállását és körülményeit vizsgálja annak megállapítása céljából, hogy a kamatlevonásnak az említett módszerek alkalmazásából következő összege megfelel-e a független felek közötti piaci árképzés elvének, Svédország az esetek jelentős részében nem gondolja úgy, hogy a másik állam által alkalmazott módszer megfelel ennek az elvnek. Véleménye szerint e miatt gyakran kerül majd sor kettős adóztatásra, ami az egyeztetési eljárás alkalmazását teszi szükségessé.

72. *Portugália* fenn kívánja tartani a jogot, hogy ne kövesse a 7. cikk szövegmagyarázatának 48. bekezdésében ismertetett „szimmetrikus” módszert, amennyiben a portugál törvények

nem fektetnek le szabályokat és módszereket a „szabad” tőke telephelyekhez történő hozzárendelésére vonatkozóan. A kettős adóztatás 23. cikk szerinti elkerülése érdekében tett intézkedések során Portugália a telephelyekhez rendelhető nyereség összegét a belföldi törvények alapján határozza meg.

73. Az Egyesült Államok, Japán és Németország, bár egyetértene a 48. cikkben lefektetett gyakorlati megoldással, szeretnék tisztázni, hogyan valósul meg az ott ismertetett megállapodás. Sem az Egyesült Államok, sem Japán, sem Németország nem tud automatikusan minden célra elfogadni minden olyan kalkulációt, amelyet a telephelynek otthont adó állam végez. A Németországot vagy Japánt érintő ügyekben a 48. bekezdésben ismertetett második feltételnek a 25. cikk szerinti egyeztetési eljárás alapján kell megfelelni. Az Egyesült Államok és Japán esetében az az adófizető, aki további külföldiadó-jóváírásért folyamodik (itt a szövegben a külföldiadó-jóváírás korlátozása szerepel, de elképzelhetetlennek tartom, hogy az adózó azért folyamodna, hogy még jobban korlátozzák az adójóváírás mértékét), ezt egyeztetési eljárás keretében kell tennie, amelynek során, adott esetben, igazolnia kell az illetékes amerikai vagy japán hatóság felé, hogy a telephely nyereségének kettős adóztatása – amelyre azért került sor, mert a tőke-hozzárendelésnek a belföldi szabályozás által előírt módszerei a két érintett országban eltérnek egymástól – feloldatlan marad, miután működésbe lépnek az érintett ország belföldi adótörvényei által előírt mechanizmusok, például a külföldiadó-jóváírás más ügyletek okán alkalmazott korlátozása (Hát, nem teljesen értem mire akar kilyukadni, pedig a külföldiadó-jóváírás korlátozását megtaláltam, és értem is a koncepciót. Ha gondolod, Iván, akkor majd beszéljünk erről.)

74. Új-Zéland a 6. és 7. bekezdés vonatkozásában azt a megjegyzést teszi, hogy a nyereségek telephelyhez rendelésének általános érvényű, *A nyereségek hozzárendelése a telephelyhez* című jelentés I. részében foglalt módszerével nem ért egyet.

#### **A cikkekre vonatkozó fenntartások**

75. Ausztrália és Új-Zéland fenntartják a jogot egy olyan rendelkezés beillesztésére, amelyik megengedi nemzeti törvényük alkalmazását a biztosítás bármely formájából származó jövedelem adóztatásában.

76. Ausztrália és Új-Zéland fenntartják a jogot egy olyan rendelkezés beillesztésére, amelyik tisztázza azt a jogukat, hogy megadóztassák a vállalkozási nyereségnek azt a részét, amelynek a másik szerződő állam belföldi illetőségű személye a haszonhúzója, ha az ilyen nyereséget vagyongondnokságban lévő vagyon (trust estate) – kivéve azokat a befektetési társaságokat, amelyek az ausztráliai és új-zélandi adózás céljából társaságnak minősülnek – vagyongazdálkodója szerzi meg az Ausztráliában, illetve az esettől függően Új-Zélandban lévő telephelyén keresztül folytatott tevékenységéből.

77. Korea, Portugália és Spanyolország fenntartják a jogot, hogy adóztassák a szakmai szolgáltatásokat nyújtó vagy más önálló jellegű tevékenységet folytató magánszemélyeket, ha területükön bármely tizenkét hónapos időszakban összesen 183 napot meghaladó időszakot vagy időszakokat töltenek, még akkor is, ha nem áll rendelkezésükre telephely (vagy állandó bázis) a szolgáltatások nyújtása vagy a tevékenység folytatása céljából.

78. *Olaszország és Portugália* fenntartják a jogot, hogy adóztassák az önálló szabadfoglalkozású személyeket egy külön cikk értelmében, amely megfelel 2000-ben törölt 14. cikknek.

79. Az Egyesült Államok fenntartja a jogot a 7. cikk megváltoztatására annak érdekében, hogy a cikk 1. és 2. bekezdésének alkalmazásakor a telephelynek fennállása alatt betudható bármely jövedelem vagy nyereség adóköteles legyen abba a szerződő államban, ahol a telephely található, még akkor is, ha a fizetéseket elhalasztják a telephely megszüntetéséig. Az Egyesült Államok azt is meg kívánja jegyezni, hogy fenntartja a jogot ugyanezen szabály alkalmazására a 11. 12. 13. és 21. cikkeken.

80. *Törökország* fenntartja a jogot, hogy a tartályok bérbeadásából származó jövedelemre minden esetben forrásadót vessen ki. Az 5. és a 7. cikk ilyen jövedelemre való alkalmazásakor a telephelyekkel kapcsolatos szabályt kívánja alkalmazni az egyszerű lerakatokra, raktárügynökökre és az operatív fiókokra (*operational branches*).

81. *Norvégia és az Egyesült Államok* fenntartják a jogot, hogy a 8. cikkben meghatározott nemzetközi közlekedésben alkalmazott tartályok használatából, karbantartásából és bérbeadásából származó jövedelmet ugyanúgy adóztassák meg, mint a vízi és a légi szállításból származó jövedelmet.

82. *Ausztrália és Portugália* fenntartják a jogot, hogy kétoldalú tárgyalásokon olyan rendelkezést javasoljanak, hogy ha egy szerződő állam illetékes hatóságának nem áll rendelkezésre elégséges információ egy vállalkozás telephelyének betudható nyereség meghatározásához, akkor az illetékes hatóság ebből a célból az adott állam adótörvényének rendelkezéseit alkalmazhassa a vállalkozásra, azzal a fenntartással, hogy az ilyen törvények alkalmazásának – amennyire azt az illetékes hatóság rendelkezésére álló információk lehetővé teszik – összhangban kell állnia e cikk elveivel.

83. *Mexikó* fenntartja a jogot, hogy a telephely szerinti államban megadóztassa a javaknak és áruknak közvetlenül a másik szerződő államban található központja által történő értékesítéséből származó vállalkozási nyereséget, feltéve, hogy az említett javak és áruk egyformák vagy hasonló típusúak, mint a telephelyen keresztül értékesített áruk. Mexikó kormánya ezt a szabályt csak a visszaélések elleni óvintézkedésként alkalmazza, nem pedig általános kényszerelvonási („force of attraction”) elvként; így nem folyamodik ehhez a szabályhoz, ha a vállalkozás bizonyítja, hogy az értékesítés mással indokolható, mint az Egyezmény biztosította kedvezmények megszerzésével.