

Tombor Csaba
Pénzügyi Jogi Tanszék
Témavezető: Kecő Gábor PhD, egyetemi adjunktus

A német helyi adók rendszere II. Az ingatlanadó és a kis helyi adók¹

1. Bevezetés

A német helyi adók rendszeréről szóló második tanulmányomban folytatom a téma részletes bemutatását. E körben elsőként az ingatlanadóra vonatkozó német szabályozást dolgozom fel, kitérve többek között annak kiemelt jelentőségére, hatásköri szabályaira és adótényállásának ismertetésére. Az adóalap megállapításának folyamatában kiemelten foglalkozom a földbirtok becsült értéke (*Einheitswert*) megállapításának szabályaival, ugyanis e kérdésben komoly alkotmányossági aggályok merültek fel az elmúlt időszakban, amelyeket 2018-ban a német Alkotmánybíróság (*Bundesverfassungsgericht*; a továbbiakban: BVerfG) zárt le. Döntésének következtében a jogalkotónak az elmúlt év végéig a jelenleg is hatályos szabályozást alapjaiban kellett megváltoztatnia. A 3. fejezetben a kis helyi adókra vonatkozó szabályozást ismertetem részleteiben. A kis helyi adók bemutatása során kitérek az említett adók általános jellemzőire, speciális helyzetükre, a különböző tartományi megoldások hasonlóságaira és különbségeire. Hangsúlyosan tárgyalom a bagatelladókat érintően a települési önkormányzatok (önkormányzati közösségek) adómegállapítási jogának terjedelmét és annak korlátait is. Három, rendszerint előforduló kis helyi adót pedig az adótényállás elemei mentén, az egyes települési önkormányzatok által alkalmazott rendelkezések útján mutatok be.

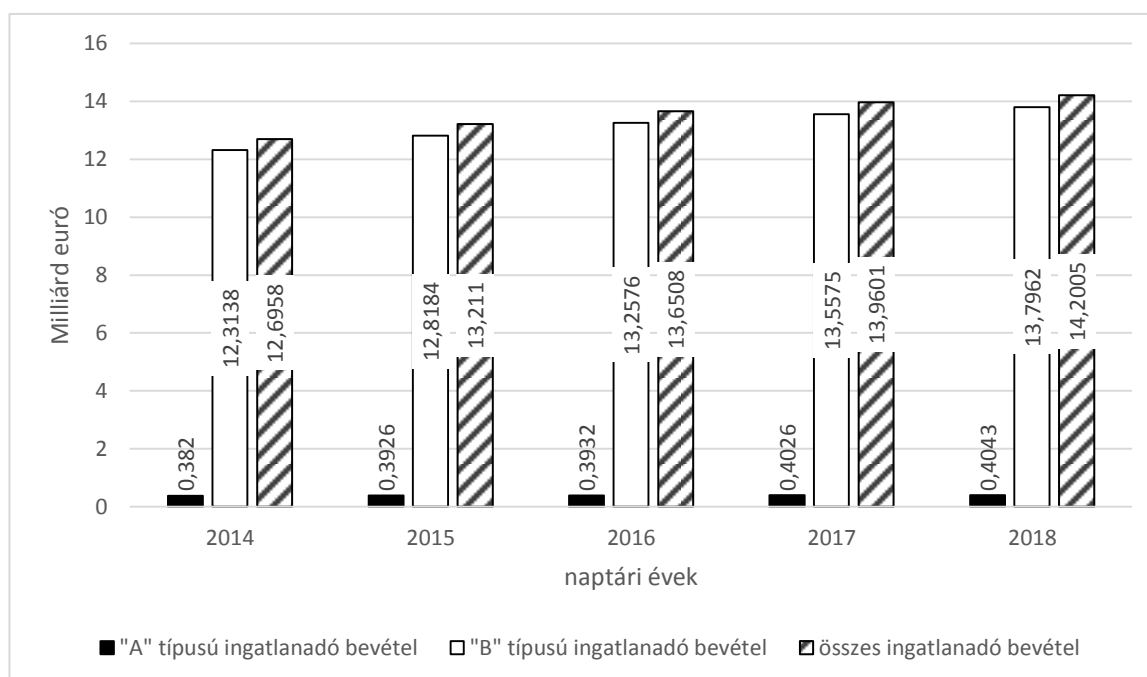
¹ A jelen tanulmány, valamint a Themis 2019. decemberi számában közölt „*A német helyi adók rendszere I. Alkotmányos alapok és a helyi iparűzési adó*” című írás alapját képező mű a KÖFOP-2.1.2-VEKOP-15-2016-00001 azonosítószámú, „*A jó kormányzást megalapozó közszolgálat-fejlesztés*” elnevezésű kiemelt projekt keretében, a Nemzeti Közszolgálati Egyetem felkérésére készült. A két tanulmány együtt tárja fel a német helyi adók rendszerét. Az I. részben a német helyi adókra vonatkozó általános szabályokat, illetve alaptörvényi rendelkezéseket, valamint az iparűzési adót elemeztem. A II. rész támaszkodik az elsöben tett megállapításokra azok megismétlése nélkül.

2. Az ingatlanadó

2.1. Bevezetés: az ingatlanadó jelentősége

Az ingatlanadó – amely lényegében a magyar helyi adórendszerrel összehasonlítva a telek- és építményadónak feleltethető meg – a német helyi adók rendszerében az iparűzési adó mellett (mögött) kitüntetett helyet foglal el. Ennek okai több tőről fakadnak. Az ingatlanadó egyfelől ugyanis az egyik legradicionálisabb, leghosszabb múltra visszatekintő adónem Németországban.² Másfelől a bevételi szempontok játszanak szerepet az adónem jelentőségében.³

1. ábra: Az ingatlanadó bevételek alakulása 2014-2018



Forrás: saját szerkesztés⁴

Az ingatlanadóból származó bevételek ugyanis az iparűzési adóból származó bevételek után a második legfontosabb helyi adóbevételt jelentik a települési önkormányzatok számára.⁵ Az 1. ábra alapján

² Lényegében a középkortól kezdve a 19. század végéig az ingatlanadó volt a legfőbb adónem valamennyi német területen. TIPKE-LANG 2010. 547.

³ Az ingatlanadó hasonló utat járt be bevételi hatásköri szempontból a másik vagyondárhoz, az iparűzési adóhoz képest. Az adónemből származó bevételek alakulását azonos módon érintette Miquel, Erzberger, illetve Popitz reformja. TOMBOR 2019. 56. és CHRIST-OEBBECKE 2016. 49-50.

⁴ Saját szerkesztés a Finanzen und Steuern Realsteuervergleich 2016 (2017) 9. oldalán, a Finanzen und Steuern Realsteuervergleich 2017 (2018) 9. oldalán és a Finanzen und Steuern Realsteuervergleich 2018 (2019), 9. oldalán található adatok alapján.

⁵ E megállapítás megtételekor csak a „klasszikus” helyi adókat vettem figyelembe, a megosztott adókat nem. Lásd itt: TOMBOR 2019. 52-54.

megállapítható, hogy az összes ingatlanadóból származó bevétel túlnyomó részét a telkek (*Grundstücke*) adóztatásából származó bevételek teszik ki, amelyet a német szakirodalom a „B” típusú ingatlanadó (*Grundsteuer B*) megnevezéssel illet. A „B” típusú ingatlanadóból származó bevételek mellett az üzletszerű hasznosítás alatt álló mezőgazdasági- és erdészeti területek adóztatásából, az ún. „A” típusú ingatlanadóból (*Grundsteuer A*) származó bevételek az összes adóbevétel csak elenyésző részét jelentik.⁶ Habár arányaiban az összes helyi adóbevételen belül 2018-ban az ingatlanadó annak megközelítőleg csupán 13 százalékát tette ki, abszolút értéken mégis komoly összeget képezett a települési önkormányzatok gazdálkodásában, és rendkívül fontos szerepet játszott és játszik azóta is az önkormányzati feladatok pénzügyi ellátása körében.⁷ E pozícióját erősíti az is, hogy az ingatlanadó vagyoni jellegű adó, tehát nincs jelentősen kitéve a gazdasági ciklusok hullámvásának, és így stabil, folyamatos bevételt jelent a települési önkormányzatok számára. Az ingatlanadó vagyonadó jellegét a következő alpontban ismertetem.

2.2. Az ingatlanadó jellemzői

2.2.1. Az általános jellemzők

A német ingatlanadó a települési önkormányzatok által évente megállapított⁸, *fakultatívan alkalmazható, vagyoni típusú* adónem. Az egyes települési önkormányzatoknak tehát – szemben az iparűzési adóval – *nincs alkalmazási kötelezettségük* az ingatlanadót érintően. Az 1973. évi GrStG jelenleg hatályos rendelkezései⁹ ugyanis mindössze azt írják elő, hogy a települési önkormányzat határoz afelől, hogy a területén fekvő földbirtok (*Grundbesitz*) tekintetében az ingatlanadót bevezeti-e, vagy sem.¹⁰ Ezt pedig az egyes települési önkormányzatok az adómértékről szóló rendeletük elfogadásával tudják kifejezésre juttatni.¹¹

⁶ Az „A” és „B” típusú ingatlanadó elhatárolására a 2.3.1. alpontban, az adótárgy ismertetése körében térek ki részletesen.

⁷ Amennyiben a helyi adóbevételeket a megosztott adóbevételek nélkül vesszük figyelembe, akkor 2018-ban az ingatlanadóból származó bevétel a helyi adóbevételek már közel 20,2 százalékát tette ki. Az adatokról lásd: Finanzen und Steuern Realsteuervergleich 2018 (2019), 9-10.

⁸ GrStG 27. § (1) bekezdése.

⁹ Ez a legutóbb a 2008. december 19-én meghozott JStG 38. §-ával módosított GrStG-t jelenti.

¹⁰ GrStG 1. § (1) bekezdése.

¹¹ TROLL-EISELE 2014. 46.

Az ingatlanadó az 1976-os AO rendelkezései szerint¹² az iparúzési adó mellett a másik vagyoni típusú adónem. Az ingatlanadó megalkotására – az iparúzési adóhoz hasonlóan – az ekvivalencia elv szolgált alapul. Az említett elv értelmében a települések az infrastruktúrájuk használatáért cserébe az egyes adóalanyokkal szemben – akik a területén lévő földbirtokok használói – adóbevételekre váltak jogosulttá.¹³ A törvénymódosítások sorozatát követően az ingatlanadó maradt az egyetlen, annak minden ismérével vitathatatlanul rendelkező, központilag szabályozott vagyonadó.¹⁴

Az elmúlt időszakban az ingatlanadó alapja, a becsült érték meghatározása kérdésében komoly alkotmányossági aggályok merültek fel. Ezek megoldása a BVerfG 2018. április 10-én meghozott határozata volt.¹⁵ A döntést és annak indokait az 2.3.3.b) alpontban, a becsült érték megállapításának szabályai körében ismertetem részletesen.

2.2.2. A releváns jogszabályok

Az ingatlanadóra vonatkozó legjelentősebb szabályok – a GG-ben meghatározottakon felül – a GrStG-ben kaptak helyt. Ebből következően az iparúzési adó mellett az ingatlanadó is szövetségi szinten került kialakításra.¹⁶ A központi szabályozás oka azonban az iparúzési adótól eltérő volt. Az ingatlanadó esetén ezt ugyanis a szövetségi államban azonosan szabályozott életviszonyok megteremtésének szükségessége indokolta.¹⁷ A GrStG határozza meg többek között az adótényállás valamennyi elemét, az adóalap kiszámításának folyamatát, az adómegosztás releváns szabályait, az adómérték-maximum intézményét, illetve az adó megfizetésére vonatkozó lényeges szabályokat is.

A GrStG mellett másik szövetségi törvény, az 1934. évi BewG is rendkívül fontos szerepet játszik az ingatlanadó szabályozásában. A BewG rendelkezései töltik meg ugyanis tartalommal az adótárgy fogalmát. A sokat vitatott, az adóalapot képező becsült érték meghatározásának szabályait is e törvény fekteti le.

¹² AO 3. § (2) bekezdése.

¹³ TIPKE-LANG 2010. 547.

¹⁴ CHRIST-OEBBECKE 2016. 47.

¹⁵ A BVerfG 2018. április 10-én 1 BvL 11/14, 1 BvR 889/12, 1 BvR 639/2011, 1 BvL 1/15, 1 BvL 12/14 egyesített ügyekben meghozott határozata (a továbbiakban: Határozat)

¹⁶ A jelenleg hatályos GrStG-t megelőzően már az 1936. évi, és az 1951. évi GrStG is központi szinten szabályozta az adónemet.

¹⁷ CHRIST-OEBBECKE 2016. 62.

A központi jogalkotási szint mellett – a GG 106. cikk (6) bekezdéséből fakadóan – a települési önkormányzatok is rendelkeznek jogalkotási hatáskörrel, mégpedig az adómérték megállapítását érintően.¹⁸ Az egyes települési önkormányzatok, amennyiben élnek az ingatlanadó bevezetésének lehetőségével, arról rendeletükben határoznak. Hasonlóan az iparűzési adónemhez, a települési önkormányzatok is kétféle módon, költségvetési vagy önálló rendeletükben szabályozzák az adó mértékét.

2.2.3. Az ingatlanadó „igazgatása”

Az ingatlanadót érintő adóigazgatási feladatok megosztásának rendszere lényegében megegyezik az iparűzési adóra vonatkozó szabályokkal.¹⁹ Valamennyi szövetségi tartomány átruházta az ingatlanadót érintő adóigazgatáshoz fűződő jogosultságát a területén fekvő települési önkormányzatokra. Ez azonban – hasonlóan az iparűzési adóra vonatkozó szabályokhoz – nem terjed ki valamennyi, a tartományi adóhatóságokat megillető adóigazgatáshoz kapcsolódó feladatra. Az AO és a BewG rendelkezései szerint ugyanis például a becsült érték meghatározásáról, a számított adóalap megállapításáról, az adóalap megosztásáról való döntés az átruházást követően is a tartományi adóhatóságoknál marad.²⁰

Az előző bekezdésben említettek okán a jogorvoslati eljárások is eltérően alakulnak az igazgatási feladatok megosztása szerint. Az adóalap kiindulási pontját jelentő becsült értéket meghatározó döntés (*Einheitswertbescheid*), a számított adóalap megállapításáról szóló határozat (*Grundsteuermessbescheid*) ellen a hatáskörrel és illetékességgel rendelkező pénzügyi bíróság előtt, az adót megállapító határozattal (*Grundsteuerbescheid*) szemben viszont a közigazgatási bíróságok előtt élhetnek perorvoslattal az érintett adóalanyok. Az iparűzési adóhoz hasonlóan az ingatlanadó esetén is az adóalap megállapításáról, az adómentességek körébe való tartozásról hozott határozatok képviselik a jogviták túlnyomó többségét.

¹⁸ GrStG 25.§ (1) bekezdése határozza meg konkretizálva azt, hogy az egyes települési önkormányzatokat megilleti az adómérték megállapításának joga.

¹⁹ E körben lásd: Tombor 2019. 60-61.

²⁰ Az iparűzési adóhoz hasonlóan lásd itt: AO 1. § (2) bekezdése, 22.§-a, 184-190.§-ai; az ingatlanadóhoz speciálisan lásd itt: BewG: 29.§ (2) bekezdése.

2.3. Az ingatlanadó tényállása

2.3.1. Az adótárgy: az „A” és „B” típusú ingatlanadó

Az ingatlanadó esetén az adó tárgyát az adott települési önkormányzat területén fekvő földbirtok képezi. A GrStG rendelkezései felosztják a földbirtokok körét, és annak értelmében külön-külön földbirtoknak minősülnek az üzletszerű hasznosítás alatt álló mezőgazdasági- és erdészeti területek („A” típusú ingatlanadó), valamint a telkek („B” típusú ingatlanadó).²¹ Érdekes, hogy 1961-62-ben létezett egy harmadik kategória is, a beépítetlen, de beépíthető telkeké („C” típusú ingatlanadó).²² Ez azonban ma már a „B” típusú ingatlanadó tárgyai közé tartozik. Az adótárgyak fogalmainak értelmezése körében a GrStG rendelkezései alapján a BewG releváns szabályai irányadók.²³ Az „A” típusú ingatlanadó tárgyai körébe tartozik a BewG rendelkezései értelmében minden olyan föld és építmény, amelyek nyereség elérésére irányuló folyamatos használata a növénytermesztést és az állattenyésztést szolgálják.²⁴ A 2.1. alpontban említett kiemelt jelentőségre tekintettel a továbbiakban hangsúlyosabban „a B” típusú ingatlanadóra vonatkozó szabályokkal foglalkozom.

A BewG rendelkezései alapján a „B” típusú ingatlanadó alapja a földből származó vagyonokból (*Grundvermögen*) áll össze, és képez külön-külön gazdasági egységeket.²⁵ A BewG a telkek két csoportját különíti el, amelyek az adóalap meghatározása során van kiemelt jelentősége. Az egyik csoportot a beépítetlen telkek (*unbebaute Grundstücke*) jelentik. A telkek beépítetlennek minősül, amennyiben nem tartozik az üzletszerű mező- és erdőgazdálkodási vagyonok körébe, és a telken nem áll beköltözhető vagy lakhatásra használható épület.²⁶ A BewG rendelkezései szerint egy épület akkor minősül beköltözhetőnek, ha a jövőbeni lakó vagy használó már alappal feltételezheti, hogy a lakás vagy a helyiség már beköltözhető és használható.²⁷ Amennyiben a telken még zajlik beépítés, és nincs beköltözhető állapotban az épület, a telkek beépítetlennek

²¹ GrStG 2.§ 1. és 2. pontjai.

²² SCHWARTING 2007 142. margószám

²³ Az „A” típusú ingatlanadó tárgyának értelmezése esetén a jelenleg még hatályos BewG 33.§-a, 48a.§-a, 51a.§-a, a „B” típusú ingatlanadó tárgya tekintetében a BewG 68-70.§-ai irányadók.

²⁴ TROLL-EISELE 2014. 50-51.

²⁵ Így például a BewG 68.§ (1) bekezdése szerint a földdel kapcsolatos vagyonok körébe tartozik a föld, a talaj, az épület, és azok tartozékai.

²⁶ BewG 69.§ és 72.§ (1) bekezdése. Lásd még itt: TROLL-EISELE 2014. 65.

²⁷ BewG 72.§ (1) bekezdése.

minősül.²⁸ Ha egy telken álló épületben már hosszabb ideje nincs – például jelentős mértékű lepusztulás következtében – használható helyiség, e telket is beépítetlen telekként kell értékelni.²⁹ Az olyan telkek, amelyekeken mindössze külső eszközök – medence, terasz – találhatóak, szintén beépítetlennek számítanak.³⁰

A telkek másik csoportjába a beépített telkek (*bebaute Grundstücke*) tartoznak. Beépítettnek minősül a telek, ha az nem üzletszerű mező-és erdőgazdálkodási alatt álló vagyon, valamint, ha azon beköltözhető, használható épület található.³¹ Az épület fogalma alá az olyan építmény tartozik, amely az emberek és tárgyak védelmére külső behatásoktól alkalmas módon körülzárt, és a földdel – amelyen áll – összekapcsolt.³² Az olyan eszközök, amelyek alkotórészi kapcsolatban vannak a beépített telekkel, annak részét képezik. A mozgatható eszközök, berendezések a BewG rendelkezései értelmében nem esnek az ingatlanadó tárgyi hatálya alá.³³ A BewG a beépített telek fogalmát az értékelési eljárások alkalmazása szerint hat csoportra osztja fel, amelyek a következők: bérlakások (*Mietwohngrundstücke*), üzlethelyiségek (*Geschäftsgrundstücke*), vegyes célt szolgáló építmények (*gemischtgenutzte Grundstücke*), családi házak (*Einfamilienhäuser*), ikerházak (*Zweifamilienhäuser*), egyéb beépített telkek (*sonstige bebaute Grundstücke*). E csoportoknak szintén az értékelés szempontjából van jelentősége, ugyanis az egyes csoportok esetében más-más értékelési eljárás alapján határozzák meg a becsült értéket.

Az adótárgyra vonatkozó GrStG és BewG rendelkezések alapján látható, hogy a német szabályozás a hazai jogrendszerben külön-külön meghatározott telek-és építményadót egy adónemen belül alakította ki. Ez viszont nem jelenti egyben azt, hogy ne különböztetnék meg az említett két adónemet az ingatlanadón belül. Amint azt majd a 2.3.3. alpontban kifejtem, a beépítetlen és a beépített telkek esetén más-más eljárás alapján határozzák meg a becsült értéket, és eltérő szorzószámok lesznek alkalmazandók rájuk.

²⁸ BewG 91. § (1) bekezdése.

²⁹ BewG 72. § (3) bekezdése.

³⁰ TROLL-EISELE 2014. 66.

³¹ BewG 69. §-a és 74. §-a.

³² TROLL-EISELE 2014. 67.

³³ TROLL-EISELE 2014. 67.

2.3.2. Az adóalany

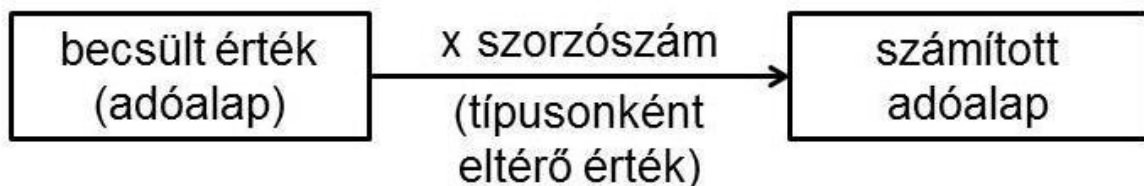
Az ingatlanadó esetén az adó alanya az a személy, akinek az adótárgy a becsült érték megállapításakor betudható.³⁴ Az AO 39.§ (1) bekezdése értelmében a gazdasági jószág alapvetően a tulajdonosnak tudható be. Több tulajdonos esetén csoportos adóalanyiság keletkezik.³⁵ A tulajdonos fogalma viszont inkább a gazdasági, mint a jogi fogalmat takarja.³⁶ Az AO rendelkezései szerint ugyanis, aki a tulajdonost a szokásos használati időre a gazdasági jószágra történő befolyásából ki tudja zárni, a jog szerinti tulajdonossal szemben neki kell betudni.³⁷ Az adóalanyiság tekintetében egyébként komoly különbség jelentkezik a másodiklakás-adóhoz képest, ahol az adóalanyok köre jóval tágabb.

Az adóalanyiságról a GrStG 11. §-a is fontos rendelkezéseket tartalmaz. E szakasz értelmében a polgári jog szerinti haszonélvezet (*Nießbrauch*) esetén is a tulajdonos marad az adó alanya, viszont a haszonélvezeti jogviszony alapján a haszonélvező (*Nießbraucher*) felel valójában az adófizetési kötelezettség teljesítéséért.

2.3.3. Az adóalap megállapításának folyamata

Az ingatlanadó esetén az adóalap meghatározása – hasonlóan az iparűzési adóhoz – komplex folyamat eredménye, amelynek alapvető kereteit a GrStG 13-15.§-ai jelölik ki.

2. ábra: Az adómegállapítás folyamata az ingatlanadó esetén



³⁴ GrStG 10. § (1) bekezdése.

³⁵ AO. 39. § (2) bekezdés 2.) pontja.

³⁶ TIPKE-LANG 2010. 550.

³⁷ AO 39. § (2) bekezdés 1.) pontja.

a) A becsült érték kiszámítása

Az adó alapját az ingatlanadó mindkét típusa esetén a *földbirtok becsült értéke* képezi. A becsült érték a BewG szerinti értékmegállapítási időpontban fennálló értéket jelenti. A becsült értéket a BewG rendelkezései alapján minden hatodik évben újra meg kellene határozni.³⁸ Ez jelentené ugyanis az értékmegállapítási időpontot. Erre a megállapításra azonban 1965 óta nem került sor. Következésképpen a becsült értéket – az új tartományokra vonatkozó eltérő rendelkezéseket leszámítva – az 1964. január 1-jei értékviszonyokat tükröző értékmegállapítási időpont alapján állapítják meg.³⁹ Ez viszont komoly alkotmányossági aggályt keltett, amit a következő alponban részletezek.

A BewG értelmében a becsült érték főszabály szerint a szokásos forgalmi érték (*gemeiner Wert*).⁴⁰ Ez egyebekben jelentős különbséget jelent a magyar szabályozáshoz képest. Hazánk telek- és építményadóira vonatkozó rendelkezései ugyanis lehetővé teszik az adóalap körében a választás lehetőségét az értékalapú és a területalapú adóztatás között. Az adónem alapját ugyanis a telek, építmény korigált forgalmi értéke helyett – szemben a német rendszerrel – azok m²-ben meghatározott hasznos alapterülete is képezheti.⁴¹

A becsült érték megállapítása viszont a főszabálytól eltérően alakul az ingatlanok esetében, azok speciális jellege szerint. Az üzletszerű hasznosítás alatt álló mező- és erdőgazdálkodási területek esetén a becsült értéket az adóalany szerzési képességét alapul vevő összehasonlító eljárás (*vergleichendes Verfahren*) révén megkapott szerzési érték (*Ertragswert*) jelenti.⁴²

A telkek körében, a beépítetlen telkekre a BewG nem tartalmaz kivételes rendelkezéseket a becsült érték meghatározására, ezért ez rájuk vonatkozóan a szokásos forgalmi érték.

A beépített telkek esetén a becsült értéket két eljárás alapján állapítják meg. Az alkalmazandó eljárást a beépített telek fajtája határozza meg. A szerzési érték eljárás (*Ertragwertverfahren*) alapján számítják ki a becsült értéket – ami az ún. *telekérték* (*Grundstückswert*) lesz – a bérlakások, az

³⁸ BewG 21. § (1) bekezdése.

³⁹ Az 1964-ben megállapított értékek 1974. január 1-jén 40 százalékos átalány felárral megemelkedtek. SCHWARTING 2007, 150. margószám

⁴⁰ A BewG 9.§ (2) bekezdése szerint a szokásos forgalmi érték azt az árat jelenti, amelyet a gazdasági jószág jellemzői alapján annak értékesítésénél a szokásos üzleti forgalomban el lehet érni. Az ár megállapításánál – leszámítva a nem szokásos, illetve személyes viszonyokat – minden befolyásoló körülményt figyelembe kell venni.

⁴¹ V.ö.: Htv 21.§ a) és 15. § a)

⁴² BewG 36-37.§-ai.

üzlethelyiségek, a vegyes célt szolgáló építmények, a családi házak, valamint az ikerházak körébe tartozó beépített telkek esetén. Az eljárás során – amely az alapvető becsült érték megállapítási eljárásnak számít a beépített ingatlanok esetén – a becsült érték a BewG-ben nevesített szorzószámoknak az éves bruttó bérleti díjra (*Jahresrohmiete*) való vetítésével kapható meg.⁴³ Amennyiben annak a BewG-ben meghatározott feltételei fennállnak, az így kiszámított telekérték még csökkenhet vagy növekedhet.⁴⁴ Az egyéb beépített telkek, valamint a BewG 76.§ (3) bekezdésében definiált ingatlanok esetén a tárgyi érték eljárás (*Sachwertverfahren*) eredményeként határozzák meg a becsült értéket. Ennek folyamán a becsült érték egy értékszámnak (*Wertzahl*) a kiindulási értékre (*Ausgangswert*) való alkalmazásával érhető el.⁴⁵ Az értékszám intézményének célja az, hogy használatával a kiindulási érték közelítsen a szokásos forgalmi értékhez.⁴⁶

Az előbbiektől eltérnek az „új” szövetségi tartományokra vonatkozó értékelési szabályok.⁴⁷ Az egykori kelet-német tartományokat érintő speciális rendelkezések célja az, hogy a német egység megfelelő helyreállítása érdekében rájuk átmeneti időtartamra kedvezőbb szabályok vonatkozzanak a „rég” tartományokkal szemben. Ez a szabályozás – tekintettel az eltérő jogi állapotok közötti különbségek kezelésének indokaira – nem ütközött a GG-ben nevesített általános diszkrimináció tilalmába.⁴⁸ Az említett tartományokat érintő különleges BewG rendelkezések lényege abban ragadható meg, hogy a becsült érték értékmegállapítási időpontja – szemben a „rég” tartományokra irányadó 1964. január 1-jei időponttal – az 1935. január 1-jei értékviszonyokon alapul.⁴⁹

⁴³ Az éves bruttó bérleti díj a BewG 79.§ (1) bekezdése alapján az az összeg, amelyet a bérlő a telekért (telekrészért) az értékmegállapítás időpontjában a szerződéses viszonyban kifizet. A rezszi költségeit nem kell figyelembe venni a bruttó bérleti díj meghatározása során, viszont a települési önkormányzatok által megállapított költségeket (díjakat) igen. Utóbbi okán nevezzük az éves bruttó bérleti díjat bruttó összegűnek. A szorzószámok a BewG 3-8. mellékletei szabályozzák részletesen. Lásd itt: TROLL-EISELE 2014. 69-70. és KECSŐ 2018. 1556.

⁴⁴ BewG 82.§ (2) bekezdése.

⁴⁵ BewG 83.§

⁴⁶ BewG 90.§ (1) bekezdése.

⁴⁷ Az „új” szövetségi tartományok körébe a Német Köztársasághoz az 1990-es újraegyesülést követően csatlakozott tartományok tartoznak. Ezek a következők: Brandenburg, Mecklenburg-Elő-Pomeránia, Szász-Anhalt, Szászország, Thüringia.

⁴⁸ BFH v. 18.10.2006 II B 11/06; lásd itt: TROLL-EISELE 2014. 50.

⁴⁹ Az „új” tartományokat érintő speciális rendelkezések a BewG 125-132.§-aiban találhatók.

b) Alkotmányossági aggályok

A most ismertetett becsült értékkel kapcsolatban a BVerfG 2018. április 10-én meghozta Határozatát, amely rendkívül jelentősnek bizonyult.⁵⁰ A Határozat rendelkező részének 1. pontjában ugyanis a BVerfG kimondta, hogy a BewG-nek a földdel kapcsolatos vagyonokra vonatkozó becsült érték rendelkezései a „régii” szövetségi tartományokat illetően 2002 óta alkotmányellenesek, mert a GG 3.§ (1) bekezdésében meghatározott, a diszkrimináció általános tilalmának elvébe ütköznek.⁵¹ A BVerfG Határozatában hangsúlyozta, hogy bár az adótárgy, az adóalap, az adómérték megállapítása során a jogalkotó széles jogalkotási hatáskörrel rendelkezik, azonban csak különleges ok igazolhatja az egyes adótárgyak közötti megkülönböztetést. A GG 3.§ (1) bekezdésének rendelkezései ugyanis a BewG értékelési szempontjai körében is a gazdasági javak egymáshoz való viszonyában reális értékelési rendszer kialakítását követelnek meg. Az értékelési eljárásoknak az a célja, hogy az ingatlanok értékét a becsült érték alapján meghatározott időállapotban a valódi forgalmi értékhez igazodóan állapítsák meg. A BewG-ben meghatározott 1964. január 1-jei értékmegállapítási időpont viszont nem volt alkalmas erre, és értéktorzító eredményre vezetett.⁵² A BVerfG nézete szerint ez jelentős és kiterjedt diszkriminatív állapotot eredményezett. Ennek szükségessége igazolható lett volna, azonban a vizsgált indokok – nagy igazgatási költségek, a közigazgatás egyszerűsítése miatti egységesítés, alacsony adóteher – ezt nem támasztották alá. A BVerfG a jogellenes megkülönböztetésre tekintettel akként rendelkezett, hogy a jogalkotónak a „régii” szövetségi államokra vonatkozó becsült értéket illetően legkésőbb 2019. december 31-ig új szabályozást kell megalkotnia. Annyi „könnyítést” viszont adott a jogalkotónak, hogy az elfogadott új szabályozást csak legkésőbb 2024. december 31-ig kell hatályba léptetnie.⁵³

⁵⁰ A BVerfG Határozatának alapját három szövetségi pénzügyi felsőbbbírósági (*Bundesfinanzhof*) bírói kezdeményezés, illetve két alkotmányjogi panasz képezte. Az egyes bírósági ügyekben valamennyi bírói kezdeményezés arra irányult, hogy a telkek becsült értékének megállapítása a GG-ben meghatározott általános diszkrimináció tilalom elvébe ütközik-e. Az alkotmányjogi panaszokban a panaszosok azt sérelmezték, hogy telkük becsült értékének megállapítása diszkriminatív volt.

⁵¹ A BVerfG Határozatában a BewG-nek az üzletszerű hasznosítás alatt álló mező- és erdőgazdálkodás alatt álló területekre, illetve az „új” szövetségi tartományokra vonatkozó becsült értéket érintő rendelkezéseit nem vizsgálta. A BVerfG azért a 2002. évet határozta meg az alkotmánysértő állapot kezdő időpontjaként, mivel addigra érte el azt a szintet a jogtalan diszkrimináció a telkek valódi forgalmi értéke és becsült értéke között, amely az általános megkülönböztetés tilalma szempontjából már nem volt „elviselhető”.

⁵² A Határozat indokolásában a BVerfG rámutatott arra is, hogy maga a BewG 21. § (1) bekezdése rendelkezik arról, hogy az értékmegállapítási időpontot a beépítetlen és a beépített telkek esetén hatévente felül kell vizsgálni. Ezt azonban a jogalkotó 1965 óta a mai napig nem végezte el. Az újramegállapítás késedelmével pedig az értéktorzító hatás évről évre nőtt a telkek tényleges forgalmi értéke és a becsült értéke között.

⁵³ Mivel a jelen tanulmány célja az, hogy a jelenleg hatályos és működő német helyi adórendszert mutassa be, ezért csupán utalok rá, hogy a szövetségi jogalkotásért felelős szerv, a *Bundestag* eleget tett a Határozatban

A Határozatban foglaltak is rámutatnak arra, hogy az értékalapú vagyonadóztatás komoly alkotmányossági aggályokat is magában hordoz. Arról nem is beszélve, hogy egy valódi értékalapú vagyonadó kiszámítható működtetése mind az adóhatóságok, mind az adóalanyok szempontjából komoly költségeket jelent. A jelenleg alkalmazandó német rendszerhez képest a hazai szabályozás sokkal egyszerűbb és kiszámíthatóbb, ugyanis lehetőséget biztosít a települési önkormányzatok számára a területalapú adóztatáshoz a telek- és építményadó esetében.⁵⁴ Az ilyen szabályozás esetén viszont felértékelődnek azok a szabályok, amelyek az arányosság biztosítására szolgálnak.⁵⁵

c) A számított adóalap elérése

A becsült érték meghatározását követően a számított adóalap a szorzószámnak (*Steuermeßzahl*) a becsült értékre való alkalmazásával érhető el. A szorzószámokat a GrStG-ben meghatározott szabályok szerint, földbirtok típusonként, illetve azon belül fajtánként külön-külön határozták meg.

1. táblázat: A szorzószámok értékének alakulása a GrStG rendelkezései alapján

típusok		kulcsos érték
„A” típusú ingatlanadó		0,006
„B” típusú ingatlanadó	családi házak	38.346,89 euró becsült értékig: 0,0026
		38.346,89 euró becsült értéket meghaladó rész esetén: 0,0035
	ikerházak	0,0031
	minden más telekfajta	0,0035

Forrás: saját szerkesztés⁵⁶

foglaltaknak, és az ingatlanadó reformjához szükséges jogszabály, illetve GG módosításokat 2019. október 18-án elfogadta. Ezeket a Bundesrat 2019. november 8-án hagyta jóvá. A megalkotott szabályok a GrStG 37.§ (2) bekezdésének figyelembevétele alapján lényegében 2025. január 1-jétől alkalmazandók, addig az előbb ismertetett szabályok alapján határozzák meg az ingatlandó tárgyát és az adó alapját.

⁵⁴ E körben feltétlenül szükséges utalnom arra, hogy a német ingatlanadó tekintetében elfogadott új szabályozás keretében a GG-be rögzített, ún. „*Öffnungsklausel*” már megteremti 2025. január 1-jét követően a lehetőséget az egyes szövetségi tartományok részére a területalapú adóztatás lehetőségét is.

⁵⁵ KECSŐ 2018. 1557.

⁵⁶ Saját szerkesztés a GrStG 15. §-ában foglaltak alapján.

Végül a számított adóalap meghatározását illetően megemlítendő még a megosztás intézménye is. A számított adóalap megosztására – hasonlóan az első tanulmányban az iparűzési adónemnél már ismertettekhez – abban az esetben kerül sor, amennyiben az adótárgy több települési önkormányzat területére terjed ki. A megosztás mértékének alapját a GrStG szabályai alapján a területi viszonyok megoszlása képezi.⁵⁷

2.3.4. Az adómérték

A GrStG szabályai szerint az adómérték adókulcs alapján kerül megállapításra. Nagy különbséget jelent viszont az iparűzési adót érintő szabályozáshoz képest, hogy a törvény az ingatlanadó esetén nem ismeri a minimum adómérték intézményét, tehát nem határoz meg kötelező legkisebb adómértéket. Ebből következően a települési önkormányzatok akár 0 százalékos adókulcsot is elfogadhatnak az adómértéket tartalmazó rendeletükben. Az átlagos adómérték egyebekben 2018-ban országos szinten az „A” típusú ingatlanadó esetén 339 százalék, a „B” típusú ingatlanadó vonatkozásában 472 százalék volt.⁵⁸

Szólni kell az adómértéket érintő szabályozás körében az iparűzési adóhoz fűződő ún. „összekapcsolódó előírások” (*Koppelungsvorschriften*), illetve az adómérték maximum (*Höchsthebesätze*) intézményéről is. A GrStG 26.§-ának rendelkezései értelmében ugyanis a tartományi jogalkotás meghatározza, hogy a települési önkormányzatok által az „A” típusú és a „B” típusú ingatlanadó, valamint az iparűzési adó tekintetében alkalmazott adómértékeknek milyen viszonyban kell állniuk egymással, milyen adómértéket nem léphetnek túl, illetve mely esetekben engedélyezhetnek kivételt ezek alól a települési önkormányzatok számára a felügyeleti szerveik. Ezzel a megoldással a két helyi vagyonadó együttes terhelésének a szintjét korlátozza a német adójog, ami úgy is értelmezhető, hogy a túladóztatás kizárására törekszik.

2.3.5. Az adómentességek

Az adómentesség eseteit a GrStG 3-8. §-ai szabályozzák. Szemben az iparűzési adóra vonatkozó GewStG rendelkezésekkel, a GrStG-ben csak

⁵⁷ GrStG 22. §-a.

⁵⁸ Az elmúlt évek vizsgálata alapján megállapítható, hogy az települési önkormányzatok által alkalmazott adómérték folyamatosan emelkedik. Lásd itt: Finanzen und Steuern Realsteuervergleich 2018 (2019) 8.

tárgyi adómentességek vannak. A tárgyi adómentességek körét a jogalkotó alapvetően a közérdekű, jótékony célokhoz kötötte. Így például mentesek az adó alól a köztulajdonú földbirtokok, a közvetlenül közcélra vagy jótékony célra használt földbirtokok, az egyházi vagy vallási tevékenységet végző szervezetek tulajdonában álló földbirtokok, valamint az oktatási, nevelési, tudományos célra szolgáló földbirtokok.⁵⁹

Az adótárgyakat érintő adómentességi problémák akkor merülnek fel, ha az adóalany az érintett földbirtokon ingatlanadó-köteles és -mentes tevékenységet is folytat egyidejűleg.⁶⁰ Amennyiben a földbirtoknak mindössze egy meghatározható részén folyik az adómentességre jogosító tevékenység, akkor csak e területre áll fenn az adóalany adómentessége.⁶¹ Ha az adóalany az érintett földbirtokon adómentességre jogosító, illetve azt nem eredményező tevékenységet is végez, és azok területileg nem határolhatók el, akkor abban az esetben illeti meg őt az adómentesség, amennyiben a tevékenységek közül az adómentes cél a meghatározó.⁶²

Az adómentesség tárgykörében a német szabályozásnak a hazaival történő összevetése során megállapítható, hogy azok egymáshoz hasonlóak. A Htv. rendelkezéseiben is dominálnak a tárgyi adómentességek.⁶³ Lényeges különbség viszont – ahogyan az iparűzési adót érintően is – a magyar és a német rendszer között, hogy a hazai szabályozás több szervet, jogi személyt „kivesz” a Htv. hatálya alól, így számukra adókötelezettség nem keletkezhet.⁶⁴ Ilyen megoldást a GrStG nem ismer.

⁵⁹ GrStG 3-4.§

⁶⁰ Lásd itt: TIPKE-LANG 2010, 549-550.

⁶¹ GrStG 8. § (1) bekezdése.

⁶² GrStG 8. § (2) bekezdése.

⁶³ Érdekesség, hogy a tárgyi adómentességek körét illetően a magyar szabályozás sokkal tágabb, ugyanis a Htv. 3.§ (2)-(3) bekezdései a telek- és építményadó alóli adómentességet az egyes jogosított adóalanyoknak (alapítvány, egyesület) a létesítő okiratukban foglalt alap-, illetve főtevékenységeihez kötik.

⁶⁴ Htv. 3.§ (5) bekezdése.

3. A kis helyi adók

3.1. A kis helyi adók (*die kleinen Geimendesteuern*) köre

Az ún. kis helyi adók körébe a helyi fényűzési, valamint fogyasztási adók tartoznak. Az említett adók megítélése azonban nagyon változó több okból is, mivel azok sajátos „kétarcúság” jellemzőit mutatják.⁶⁵

Egyfelől a kis helyi adókat gyakran a „bagatelladók” megnevezéssel illetik. Ennek oka az, hogy a kis helyi adók pénzügyi jelentősége az elmúlt időszakban folyamatosan csökkent a települési önkormányzatokat megillető adóbevételek körében. Amíg például 1970-ben az adóbevételek közel 6 százalékát tették ki a kis helyi adókból származó bevételek, addig 2016-ban már annak csupán 2,4 százalékát képviselték.⁶⁶ Az is hozzátartozik azonban a teljes képhez, hogy bár százalékos arányban kifejezve a bagatelladók valóban jelentéktelennek tűnhetnek a többi helyi adókból származó bevételhez képest, viszont abszolút mértéken számítva nem azok. A kis helyi adókból ugyanis 2016-ban összesen 1.710.000.000 euró bevételük keletkezett a települési önkormányzatoknak.⁶⁷ Másfelől a helyi fényűzési és fogyasztási adók rendkívül fontos szerepet töltenek be a német helyi adórendszerben, ugyanis ezek növelik a helyi önkormányzatok pénzügyi autonómiáját.

Az elmúlt időszakban a kis helyi adók többször is pénzügyi politikai viták alapkérdésévé váltak. A vita leginkább arról folyt, hogy szükséges-e esetleg azoknak kivezetése a helyi adórendszerből. A jelenleg ismert álláspont alapján a válasz: nem. Habár nem biztosítanak érdemi bevételt az önkormányzatoknak, eltörlésük sem vezetne jóval egyszerűbb adózáshoz Németországban.⁶⁸

⁶⁵ KASPER 2006. 8. és SCHWARTING 2007. 250. margószám

⁶⁶ És ez az érték is már jóval magasabb, mint amelyet a kis helyi adók kitétek a 2000-es évek derekán. Akkor mindössze az összes adóbevétel kicsivel több mint 1 százalékát tették ki. Az összes adóbevétel itt a települési önkormányzatokat megillető megosztott adóbevételekből való részesedés nélkül értendő. Az adatoknál lásd: SCHWARTING 2007. 257. margószám és *Statistisches Jahrbuch 2019* 2019. 281.

⁶⁷ *Statistisches Jahrbuch 2019* 2019. 281.

⁶⁸ SCHWARTING 2007. 254. margószám

3.2. Fő ismérvek és típusok

Egy általános, valamint két speciális fogalmi elem határozza meg azt, mi alapján tartozik egy adónem a helyi fényűzési vagy éppen a fogyasztási adók körébe. Az egyes tartományi helyi bevételekről szóló törvények (*Kommunalabgabengesetzen*; a továbbiakban: KAG) ugyanis alapvetően nem határozzák meg az adótényállások elemeit a kis helyi adók esetében.⁶⁹ Ez pedig azt eredményezi, hogy számos, részleteiben eltérő kis helyi adónem alakult ki.⁷⁰ Az általános követelményt a helyi vonatkozás, a speciálisat pedig a két fő csoport neve, tehát a fényűzési, valamint a fogyasztási jelleg jelenti. Ezek fogalmát sem a GG, sem pedig szövetségi vagy tartományi törvény nem rendezi. Ezeket a BVerfG, illetve a német Szövetségi Közigazgatási Felsőbíróság (*Bundesverwaltungsgericht*) joggyakorlata határozza meg. A három ismérv értelmezése során mindkét említett intézmény a tradicionális német adójogi fogalmakat vette alapul.⁷¹

A helyi jelleg alapján – amellyel a GG 105. cikk (2a) bekezdése szerint mind a fényűzési, mind pedig a fogyasztási adóknak rendelkezniük kell ahhoz, hogy kis helyi adónak minősülhessenek – a bagatelladóknak helyi vonatkozású hatókörrel kell rendelkezniük, és egyben arra is kell korlátozódniuk. A helyi hatókör jelentése eltér a fényűzési és a fogyasztási adók körében. A fényűzési adók esetében az eseménynek, folyamatnak mindig adott települési önkormányzat területéhez kell szorosan kapcsolódnia.⁷² A fogyasztási adók esetén pedig a helyi érintettség akkor valósul meg, ha az adókötelezettséggel terhelt fogyasztás az önkormányzat területén történik.⁷³

Egy adónem fogyasztási jellegű, ha az meghatározott, állandó szükségletekre szolgáló, helyettesíthető javak vagy rövid fogyasztási határidejű cikkek elfogyasztását terheli.⁷⁴ E fogalommeghatározásból következően nem csupán a nagy értékű, hanem a mindennapi fogyasztásra használt javak is a helyi fogyasztási adók körébe

⁶⁹ Ismereteim szerint e megállapítás alól mindössze a saar-vidéki, a szórakozási adókról szóló törvény (*Vergnügungssteuergesetz von Saarland*) jelent kivételt, amelyben a szórakozási adót (*Vergnügungssteuer*) érintően több adótényállási elemet is szabályoztak.

⁷⁰ Kecső Gábor már korábban felhívta a figyelmet erre a veszélyre a nyílt listás módszer alkalmazását illetően. KECSŐ 2016. 245. A nyílt listás módszer fogalmi meghatározása körében lásd a 86. lábjegyzetet.

⁷¹ KASPER 2006. 183. és CHRIST-OEBBECKE 2016. 91.

⁷² Így például az ebadó mindig adott település meghatározott háztartásához vagy gazdasági üzeméhez kapcsolódik. Az, hogy az eb az ebtartóval ideiglenesen éppen melyik településen tartózkodik, nem játszik szerepet az adókötelezettség keletkezése szempontjából. CHRIST-OEBBECKE 2016, 97.

⁷³ CHRIST-OEBBECKE 2016, 97.

⁷⁴ BVerfGE 98, 106 (123)

tartozhatnak. Kivételt mindössze az alapvető életszükségletek fedezésére szolgáló javak képeznek.⁷⁵

A fényűzési adók jellemzője, hogy bár az is a fogyasztáshoz kapcsolódik, viszont nem a fogyasztható jószág elfogyasztásához, hanem a tényleges vagy jogi helyzetnek a – pénzügyi eszköz felhasználásával történt – fenntartásához kapcsolódik.⁷⁶ A fényűzési adók tekintetében nem bír jelentőséggel az adóalanyok személyes vagyoni viszonya, illetve a fogyasztás célja sem.⁷⁷ Ebből következően megállapítható, hogy a fényűzési adók a vagyoadók ismérveivel is rendelkeznek. A fényűzési adók megnevezésükkel szemben nem csupán luxus kiadásokat terhelhetnek. Azok ugyanis kapcsolódhatnak az „átlagpolgárok” általános életvezetéséhez is.⁷⁸ Kivételt az adó tárgya alól – a fogyasztási adókhoz hasonlóan – csupán az alapvető életszükségletek kielégítésére szolgáló javak jelentenek.

Az elmúlt idők során a német rendszerben számos kis helyi adót vezettek be és ki. A jogi dogmatika ezért azok rendszerezésére egyfajta kronologikus csoportosítást állított fel. A tradicionális, első generációs fényűzési adók csoportjába tartozik – többek között – az ebadó, a szórakozási adó, a vadászati adó (*Jagdsteuer*), a fogyasztási adók csoportjába pedig az italadó (*Getränkesteuer*). A második generációs adók körét – amelyek az 1970-es évek elején jelentek meg – például a másodiklakás adó (fényűzési adó), valamint a csomagolási adó (*Verpackungssteuer*; fogyasztási adó) alkotják.⁷⁹

3.3. A jogalkotási hatáskörök alakulása

A GG rendelkezései szerint a helyi fényűzési és fogyasztási adókra vonatkozó jogalkotásra a szövetségi tartományok jogosultak.⁸⁰ Az GG tehát nem rögzíti, hogy ezen adók szabályozására a települési önkormányzatok van-e jogalkotási hatáskörük. Ennek ellenére e hatáskörüket a szövetségi tartományok alapvetően átruházzák a települési önkormányzatokra (önkormányzati közösségekre).⁸¹ Ennek magyarázata

⁷⁵ CHRIST-OEBBECKE 2016. 96.

⁷⁶ BVerfGE 16,64, 74; lásd még itt: SCHWARZ 2010. 1325.

⁷⁷ CHRIST-OEBBECKE 2016. 92-93.

⁷⁸ Erre jó példaként szolgál az ebadó, az idegenforgalmi adó (*Übernachtsteuer, Bettensteuer*), vagy akár az egyes szórakozási adók.

⁷⁹ A csoportosításhoz KASPER 2006. 9. oldalán foglaltakat vettem alapul.

⁸⁰ TOMBOR 2019. 50-51.

⁸¹ Az adómegállapítási jog a települési önkormányzatok mellett általában az önkormányzati közösségeket, így például a megyei önkormányzatokat (*Kreisen*) is megilleti. Ez alól Brandenburg jelent kivételt, ahol az

az, hogy a települési önkormányzatoknak a GG-ben foglaltak szerint feladataik ellátásához megfelelő pénzügyi fedezettel kell rendelkezniük, és ez elsődlegesen – a GG rendelkezéseiből fakadóan – a tartományokat terheli. Praktikusabb viszont, hogy a települési önkormányzatok gyakorolják közvetlenül az adóztatás hatáskörét a feladataik ellátásához szükséges források biztosítása érdekében, mintha a tartományok adóztatnának az önkormányzatok érdekében. Ezért a tartományok átengedik az adómegállapítást az önkormányzatoknak.⁸²

2. táblázat: A települési önkormányzatok (önkormányzati közösségek) kis helyi adókat érintő adómegállapítási jogának alapjai Németországban

Szövetségi tartományok	Tartományi alkotmány (<i>Verfassung</i>) rendelkezése a települési önkormányzatok számára a saját adóforrás biztosítására	Kis helyi adókra vonatkozó adómegállapítási jog garantálása az egyes KAG-okban a települési önkormányzatok számára
Alsó-Szászország	58. cikk	3.§ (1) bekezdés (NdsKAG)
Baden-Württemberg	73. cikk (2) bekezdés	9. § (1) bekezdés (BWKAG)
Bajorország	83. cikk (2) bekezdés	3. cikk (1) bekezdés (BayKAG)
Brandenburg	99. cikk	3. § (1) bekezdés (BbgKAG)
Észak-Rajna-Vesztfália	79. cikk	3.§ (1) bekezdés (NRWKAG)
Hessen	137. cikk (5) bekezdés	7.§ (1) bekezdés (HKAG)
Mecklenburg-Elő-Pomeránia	73. cikk (1) bekezdés	3.§ (1) bekezdés (M-VKAG)
Rajna-vidék-Pfalz	49. cikk (6) bekezdés	5.§ (2) bekezdés (RhPfkAG)
Saar-vidék	119. cikk (1) bekezdés	3.§ (1) bekezdés (SaarKAG)
Szászország	87. cikk (2) bekezdés	7.§ (2) bekezdés (SächsKAG)
Szász-Anhalt	88. cikk (3) bekezdés	3.§ (1) bekezdés (LSA-KAG)
Schleswig-Holstein	56. cikk	3.§ (1) bekezdés (SchlHKAG)
Tübingia	93. cikk (2) bekezdés	5.§ (1) bekezdés (TKAG)

Saját szerkesztés⁸³

önkormányzati közösségeket nem illeti meg az adómegállapítási jog. A jelen alfejezetben, amikor a települési önkormányzatok adómegállapítási jogáról, illetve annak korlátozásáról írok, és attól eltérően mást nem emelek ki, a települési önkormányzatok alatt az önkormányzati közösségeket is értem.

⁸² CHRIST-OEBBECKE 2016. 86-87.

⁸³ A táblázat a SCHWARTING 2007. 12. ábra figyelembevételével, saját szerkesztés alapján készült. A hivatkozott normák tartalmi lényegében azonosak egymással. Az egyes tartományi KAG-ok lehetővé teszik a települési önkormányzatok számára a díjak, hozzájárulások bevezetését is a kis helyi adók megállapításán felül. A tartományok közül kihagytam az egyes városállamokat (Berlin, Hamburg, Bréma) a vizsgálat köréből, azoknak különösen speciális jellegére tekintettel.

Az 2. táblázat jól szemlélteti, hogy minden egyes szövetségi tartomány a saját alkotmányában teremti meg a települési önkormányzatai számára a feladataik ellátásának finanszírozásához szükséges bevételezési hatásköröket. Ezt követően pedig az egyes tartományok KAG-jai konkretizálják a tartományok területén lévő települési önkormányzatok számára a kis helyi adókra vonatkozó adómegállapítási jogot. Minden egyes tartományi KAG az általános rendelkezései között fekteti le, hogy a települési önkormányzatok (települési közösségek) az egyes bagatelladókat rendeletekben (*Satzungen*) vezethetik be. Az egyes rendeleteket a települési önkormányzatok képviselő-testülete fogadja el.⁸⁴ A kis helyi adóról szóló rendeletben meg kell határozni az adótényállás elemeit, így az adótárgyat, az érintett adóalanyok körét, az adóalapot, az adómértéket, valamint a lehetséges adókönyvitések eseteit, továbbá az adókötelezettség keletkezésének és esedékességének időpontját is.⁸⁵

Az adómegállapítási jog tartalmát érintően végül megjegyzendő, hogy annak átengedése a szövetségi tartományok részéről a települési önkormányzatoknak nem jelent korlátlan adómegállapítási jogot. Az ugyanis számos tartomány esetén meghatározott tilalmakkal, illetve előírásokkal terhelt meg a települési önkormányzatokat. Az alapvető jogalkotási szabályok vizsgálatát követően ezért érdemes áttekinteni azt, hogy a helyi fényűzési és fogyasztási adók bevezetése milyen módszer alapján történik Németországban, illetve pontosan milyen korlátai vannak a kis helyi adókra vonatkozó adómegállapítási jognak. Ezek adják ugyanis kis helyi adók legfőbb jellemzőit, jóllehet egyúttal azok akadályai is.

3.4. Az adómegállapítás hatáskörének jellemzői

A kis helyi adók adómegállapítási hatáskörének szabályozása – a GG 105. cikk (2a) bekezdése értelmében – alapvetően nyílt listás módszerrel történik, meghatározott korlátokkal.⁸⁶ A nyílt listás módszerrel történő hatásköri szabályozás azért érdekes, mivel az alkalmazására kevés példa

⁸⁴ KASPER 2006. 190.

⁸⁵ V.ö.: BayKAG 2. cikk (1) bekezdése, HKAG 2.§-a, BbgKAG 2.§ (1) bekezdése

⁸⁶ A helyi adók adómegállapítási hatásköri szabályainak rendszerezésekor a Kecső Gábor által meghatározottakat vettem alapul. Eszerint a jogalkotó közvetlenül két technikával szabályozhatja a helyi adók megállapításának jogát. Az egyik alaptípus, a *nyílt listás módszer* szerint a helyi önkormányzatok fő szabály szerint bármilyen adót bevezethetnek, amelyet a központi jogszabály nem tilt. A másik alaptípus, a *zárt listás módszer* esetén központi jogszabály sorolja fel a lehetséges helyi adókat, és rögzíti az egyes adótényállások lényeges tartalmi elemeit. Utóbbi alaptípus esetén tehát a helyi önkormányzat a központi jogforrásban felsoroltakon kívül más adót nem vezethet be. KECSŐ 2016. 244-245.

van jelenleg.⁸⁷ A hatályos tartományi szabályozások közül egyedül Hessen az a tartomány, ahol nincs semmilyen korlátozás a kis helyi adókat érintő adómegállapítási hatáskörök tekintetében. Ezzel szemben Bajorország az a szövetségi tartomány, ahol a települési önkormányzatok adómegállapítási joga a legszűkebb.⁸⁸ A német kis helyi adómegállapítási rendszert érintő korlátozások összesen négy különböző csoportba sorolhatók.⁸⁹

1) Az első korlátot az adóazonosság/kettős adóztatás tilalma jelenti. A többi korlátozással szemben – amelyek az egyes szövetségi tartományok KAG-jaiban szerepelnek – ezt a tilalmat a GG definiálja.⁹⁰ Speciális helyzetét erősíti az is, hogy ez képezi a nyílt listás módszerek alapvető jellemzőjét is. Érdekességet jelent, hogy e tilalom nemcsak a szövetségi szinten szabályozott adók, illetve helyi fényűzési és fogyasztási adók közötti relációban nyer értelmet, hanem a települési önkormányzatok és az önkormányzati közösségek viszonyában is komoly relevanciával bír. Bizonyos tartományok ugyanis a szubszidiaritás elvének alkalmazásával adnak lehetőséget vagy vonják meg az önkormányzati közösségek az adómegállapítási jogát.⁹¹ Eszerint amennyiben egy érintett települési önkormányzat a meghatározott helyi kis adót bevezeti, akkor annak bevezetése az önkormányzati közösségek számára tilalmazott. Ezzel szemben más tartományok az egyes települési önkormányzatok számára állítanak tilalmat olyan adónemek bevezetésével szemben, amelyeket az egyes tartományi KAG-ok az önkormányzati közösségek hatáskörébe utalnak.⁹²

2) A tartományi KAG-ban meghatározott adónemre vonatkozó adómegállapítási kötelezettség esetén az érintett önkormányzatoknak be kell vezetniük az adót. Erre jó példát jelent az ebadó.⁹³ Az adómegállapítási kötelezettség révén egyébként a kis helyi adók megállapítási szabályai körében megjelenik a zárt listás módszer

⁸⁷ Hazánkban – a Htv. rendelkezései szerint, bizonyos megszorításokkal – a 2015. január 1-jével bevezetett települési adók megállapítása történik a nyílt listás módszer alapján. Lásd itt: KECSŐ 2016. 245.

⁸⁸ A BayKAG 3. cikk (3) bekezdése alapján többek között például sem az italadó, sem a vadászati adó, sem a fagylaltadó (*Speiseeissteuer*), sem szórakozási adó nem vezethető be. Lásd itt még: SCHWARTING 2007. 253. margószám

⁸⁹ A korlátok rendszerezése körében nagymértékben támaszkodtam a CHRIST – OEBBECKE 2016. 85-90. oldalakon található megállapításaira. A következőkben részletezett korlátokon kívül természetesen alapvető alkotmányossági kritériumoknak, anyagi jogi követelményeknek is meg kell felelniük a bevezetett kis helyi adóknak. Ezek körébe, amelyeket a GG nevesít, többek között a visszaható hatályú jogalkotás tilalma (*Rückwirkungsverbot*), a diszkrimináció tilalma (*azonos terhelés követelménye - Belastungsgleichheit*), vagy az adómérték konfiskáló jellegének tilalma (*Erdrosselungsverbot*) tartozik.

⁹⁰ GG 105. cikk (2a) bekezdése.

⁹¹ Erre jelent példát a BayKAG 3. cikk (2) bekezdésében, valamint a TKAG 5. § (2) bekezdésében található szabályozás. Lásd még itt: CHRIST – OEBBECKE 2016. 90.

⁹² Ilyen szabályozás található például BWKAG-ban, továbbá a HKAG-ban is.

⁹³ Az ebadót ilyen módon szabályozza a BWKAG 9.§ (3) bekezdése, illetve SaarLKAG 3.§ (3) bekezdése is.

jellemzője is. A második korlát ellentett párját az adómegállapítási jog kizárása képezi. Ebben az esetben a települési önkormányzatok számára meghatározott bagatelladók bevezetését, illetve egyes adótényállási elemek alkalmazását a KAG rendelkezései kizárják. Ilyen adónem több szövetségi tartományban is a vadászati adó vagy az italadó.⁹⁴

3) Szintén korlátozza a kis helyi adók megállapítását az engedélyeztetési kötelezettség. A települési önkormányzatok e korlátozás esetén a korábban még be nem vezetett bagatelladót csak meghatározott engedély megszerzését követően vezethetik be.⁹⁵ Számos esetben a tartományi KAG-ok az ott megnevezett közigazgatási szerv engedélyének megadásához az adott szövetségi tartományi minisztérium hozzájárulását is előírják kritériumként.⁹⁶ Az engedély megadására hatáskörrel rendelkező közigazgatási szerv alapvetően csak abban az esetben tagadhatja meg az engedély megadását az új kis helyi adó bevezetésére, ha annak bevezetése magasabb jogszabálynak ellentmondana, vagy a közérdek, és így különösen az állam nemzetgazdasági vagy adóügyi érdekeinek sérelmét eredményezné.⁹⁷

4) Végül meghatározott szövetségi tartományokban akadályt jelent a települési önkormányzatok adómegállapítási jogát érintően a kis helyi adók szubszidiaritása más bevételekkel szemben.⁹⁸ E korlátozás esetén ugyanis amennyiben az egyes települési önkormányzatok kiadásai más bevételekkel – így különösen illetékekkel és hozzájárulásokkal – fedezhetők, az érintett települési önkormányzatok nem vezethetnek be helyi fényűzési és fogyasztási adókat.⁹⁹ A szubszidiaritás elvének

⁹⁴ A vadászati adóra vonatkozóan tartalmaz ilyen rendelkezést a BayKAG 3. cikk (3) bekezdése, és az NRWKAG 3.§ (1) bekezdése. Az italadót érintően e rendelkezést szintén a BayKAG 3. cikk (3) bekezdése, valamint NdsKAG 3. § (3) bekezdése nevesíti.

⁹⁵ Bajorországban a BayKAG 2. cikk (3) bekezdése szerint az engedély megadására a felügyeleti hatóság (*Rechtsaufsichtsbehörde* - tartományi hivatal) jogosult. Ezzel szemben Brandenburgban a BbgKAG 2.§ (2) bekezdése, Mecklenburg-Előpomerániában pedig az M-VKAG 3.§ (2) bekezdése alapján a Belügyminisztérium engedélye szükséges a tartományban az addig még nem alkalmazott bagatelladó bevezetéséhez.

⁹⁶ Az egyetértési jog Bajorországban a BayKAG 2. cikk (2) bekezdése alapján a belügyért, sportért és integrációért felelős minisztériumot, Brandenburgban a BbgKAG 2.§ (2) bekezdése, Mecklenburg-Előpomerániában az M-VKAG 3.§ (2) bekezdése értelmében a Pénzügyminisztériumot illeti meg.

⁹⁷ Az említett előírást például BayKAG 2. cikk (3) bekezdése tartalmazza.

⁹⁸ Ennek oka az, hogy a jogalkotó az egyénektől a közintézmények és közléstézmények költségeit, amelyek egészben vagy túlnyomóan az ő előnyükre történt felhasználás során merültek fel, az ekvivalencia elmélet alapján inkább a szolgáltatás-ellenszolgáltatás elve mentén, adók helyett illetékekkel és hozzájárulásokkal kívánja fedezni. CHRIST – OEBBECKE 2016. 89.

⁹⁹ Az egyes szövetségi tartományok KAG-jai lényegében azonos szöveggel, az illetékek és díjak nevesítésével határozzák meg a kis helyi adók szubszidiaritását. Erre találunk példát többek között az NRWKAG-ban, az NdsKAG-ban, a SaarlKAG-ban, valamint a BbgKAG-ban is. Arra viszont szükséges utalnom, hogy a „más bevételek” fogalomba a hitelfelvétel nem tartozik bele. Az ugyanis azt eredményezné, hogy a települési önkormányzatok lényegében arra lennének rákényszerítve, hogy a feladataik ellátásához szükséges bevételeik megteremtése során eladósodjanak. Ez viszont nem egyeztethető össze sem a GG 28. cikk (2) bekezdésben foglaltakkal, sem pedig az egyes tartományi alkotmányok által a saját KAG-jaikban meghatározott adómegállapítási autonómiájukkal. CHRIST – OEBBECKE 2016. 89.

alkalmazása alól viszont az érintett szövetségi tartományokban az ebadó, illetve túlnyomó többségükben a szórakozási adó bevezetése is kivételt jelent.¹⁰⁰

A helyi kis adók megállapítási korlátainak ismertetését követően három, más-más szempontból lényeges kis helyi adónemet mutatok be az adótényállás egyes elemeinek meghatározása mentén.¹⁰¹

3.5. Az egyes kis helyi adók (ebadó; másodiklakás adó; vadászati adó)

3.5.1. Ebadó (Hundesteuer)¹⁰²

Az ebadó az egyik legrégebbi helyi fényűzési adó. Kitüntetett helyét a kis helyi adók körében egyfelől az eredményezi, hogy több KAG-ban is az érintett települési önkormányzatoknak kötelező bevezetni ezt az adónemet.¹⁰³ Másfelől a tartományi jogalkotók a szubszidiaritás elvének alkalmazása alól több esetben is kiveszik az ebadót. Ezáltal az adónemet sok települési önkormányzatnál bevezették.

Az ebadó esetén az adótárgyat az érintett önkormányzat területén történő ebtartás jelenti. Ebtartásnak minősül az ebnek a települési önkormányzat területén fekvő háztartáshoz vagy gazdasági üzemhez személyes céllal történő befogadása. A tartás esetén szükséges a tartó és az eb között meghatározott időtartamot elérő kapcsolat.¹⁰⁴

Az adó alanya az ebtartó. Ez nem a tulajdonost jelenti, hanem azt, akinek a háztartásába, gazdasági üzemébe az ebet befogadták. Ennek megállapítása körében különös jelentőséggel bír az, hogy ki viseli az ebbel

¹⁰⁰ Így például a Saar-vidéken az ebadó, Brandenburgban, Alsó-Szászországban, valamint Észak-Rajna Vesztfáliában az ebadó és szórakozási adó jelent kivételt a szubszidiaritás elvének alkalmazása alól.

¹⁰¹ Az egyes adónemek ismertetését a valamennyi szövetségi tartományban alkalmazott általános jellemzők alapján végeztem el. A tárgyalat adónemek bemutatása során nagymértékben támaszkodtam a SCHWARTING 2007. 260-265. margószámában, a KASPER 2006. 247-269., valamint a CHRIST – OEBBECKE 2016. 108-116. és 132-140. foglaltakra.

¹⁰² Lásd itt: CHRIST – OEBBECKE 2016. 132-138. és SCHWARTING 2007. 206-261. margószámok

¹⁰³ Az ebadó adómegállapítási kötelezettségére az érintett szövetségi tartományokban azért került sor, mert a jogalkotók azzal meghatározott jogpolitikai célokat kívántak elérni. A tartományi jogalkotók ugyanis azzal indokolták az ebadó kötelező jellegű bevezetését, hogy az ebtartásból fakadó nagyobb zavaró körülményeket – szemben a lótartással, vagy a macskatartással, amely kisebb kockázatot jelent – és a jelentős veszélyeket – piszok a játszótereken, gyalogutakon; egészségügyi veszélyek – korlátozzák. CHRIST – OEBBECKE 2016. 87., 132.

¹⁰⁴ Így például sem a nyaralás idejéig tartó felügyelet, sem az ebnek a rövid időre történő ideiglenes befogadása nem eredményezhet adókötelezettséget. CHRIST – OEBBECKE 2016. 132.

kapcsolatban felmerült költségeket, ki az, aki a rendelkezési jogot gyakorolja az eb felett.¹⁰⁵

Az adó alapját a tartott ebek száma jelenti. Az adó mértékét a tartott ebek száma után az egyes települési önkormányzatok tételesen határozzák meg. Itt két érdekességre hívom fel a figyelmet. Egyrészt, amennyiben az adóalany több ebet tart, akkor – tekintettel a jogalkotói célokra – a második, illetve további ebek tartása esetén az adómérték progresszív mértékben növekszik.¹⁰⁶ Másrészt számos esetben ebfajták szerint differenciálják az adómértéket. A harci ebek tartását ugyanis – minden más, egyéb ebbel szemben – jóval magasabb adómérték terheli. Ennek oka az, hogy e fajták tartása az ember és más állat életére és egészségére potenciálisan jóval magasabb veszélyt jelent.¹⁰⁷

Az adókönyvitések köre településenként nagyon széles, és sokszínű skálán mozog. Alapvetően két nagy körbe sorolhatók az adómentességek és az adókedvezmények. Egyfelől a közérdek – bűnözés visszaszorítása, vadászati kötelezettség teljesítése – eredményezheti azok bevezetését. E körbe tartozik például a mentési feladatot ellátó ebeket, valamint a vadászebeket érintő adómentesség.¹⁰⁸ Másfelől az adókönyvitéseket szociális indokok alapján határozzák meg a települési önkormányzatok. Így például valamennyi települési önkormányzatnál az adómentesség körébe tartozik a vak, a süket, illetve az egyéb okból segítségre szoruló személyek segítését és védelmét szolgáló ebek tartása.¹⁰⁹

3.5.2. Másodiklakás adó (Zweitwohnungsteuer)¹¹⁰

A másodiklakás adó különlegességét az adja, hogy e fényűzési adót nevezhetjük bevételi szempontból talán a legsikeresebb kis helyi adónak.

¹⁰⁵ KASPER 2006. 249.

¹⁰⁶ Erre található rendelkezés például a Freiburg város ebadó bevezetéséről szóló rendeletében. A rendelet 5.§ (1) bekezdése szerint az első eb tartása esetén az adó mértéke naptári évenként 102 euró, a második és további ebeknél pedig 204 euró naptári évenként.

¹⁰⁷ Az egyes települési önkormányzatok az ebadóról szóló rendeleteikben taxatív módon, listaszerűen határozzák meg azokat a fajtákat, amelyek harci kutyáknak minősülnek. A differenciált adómértékre a München tartományi főváros ebadó bevezetéséről szóló önkormányzati rendelete jelent jó példát. Annak 4. §-a szerint ugyanis amíg az adó mértéke évente az egyéb ebek tartása esetén 100 eurót tesz ki, addig a harci ebek tartásakor az adó mértéke 800 euró.

¹⁰⁸ Ekként szabályoz az Unterhaching város ebadó bevezetéséről szóló rendeletének 2.§ 2. pontja, a Tübingen város ebadó bevezetéséről szóló rendeletének 7.§ (1) bekezdés 3. pontja.

¹⁰⁹ Többek között ezeket nevesíti a Nürnberg város ebadó bevezetéséről szóló rendeletének 2.§ (1) bekezdés 3. pontja, illetve a Schwerin tartományi főváros ebadóról szóló rendeletének 5.§ 1. és 2. pontja.

¹¹⁰ Lásd itt: CHRIST – OEBBECKE 2016. 108-116., SCHWARTING 2006. 264-265. margószámok, és KASPER 2016. 247-262.

Az adónemet eredetileg tipikusan az üdülőtelepeken alkalmazták.¹¹¹ Az adó bevezetésének jogpolitikai céljai közé tartozott – a pénzügyi szempontok mellett – az, hogy az adóval a második lakástulajdon szerzését visszaszorítsák, melynek révén a helyi lakosok számára bővíthet a lakáskínálat.¹¹² Szintén az adónem speciális helyzetét tükrözi az, hogy 2005. augusztus 1. óta ismét valamennyi szövetségi tartományban lehetséges – bizonyos tartományokban (például Bajorországban) viszont korlátokkal – a települési önkormányzatok számára a másodlakás adó bevezetése, alkalmazási kötelezettség nélkül.¹¹³

A másodlakás adó esetében érdemes még utalni az ingatlanadóval kapcsolatos viszonyára, illetve az adónemmel szemben felmerült alkotmányossági aggályokra is. A másodlakás adót érintően ugyanis felmerült a kérdés, hogy alkotmányos volt-e az adónem alkalmazása az ingatlanadó fennállása mellett. A két adónem nem azonos, azonban a gazdasági következmények – lényegében azonos adótárgyak adóztatása – hasonlóak. A BVerfG viszont több döntésében is elhatárolta az említett adónemeket, és kimondta, hogy a másodlakás adó nem minősült olyan adónak, amelyet szövetségi törvény szabályoz, tehát jogszerűen vezethető be a kis helyi adók körében.¹¹⁴

A másodlakás adó esetén az adótárgy az adott településen fekvő második lakás birtoklása, amelyet legalább időnként lakhatásra szükséges használni. Az adó alanya az, aki a második lakást birtokolja. A második lakás birtokos fogalmának körében az a lényeges elem, hogy az említett személy számára meghatározott ideig jogszerűen saját használatra rendelkezésére álljon a második lakás. Ennek következtében az adó alanya lehet akár a második lakás tulajdonosa, bérbevevője, egyéb használati joggal rendelkező személy is.¹¹⁵ Mivel jogi személy ténylegesen nem tudja használni a második lakást, ezért nem is válhat az adó alanyává.¹¹⁶

Az adóalapot bérleti jogviszony esetén az éves nettó bérleti díj (*Kaltmiete*) képezi, saját tulajdonú használat esetén pedig az az összeg jelenti, amennyiért a második lakás az érintett települési önkormányzat

¹¹¹ SCHWARTING 2007. 264. margószám

¹¹² KASPER, 2006. 249.

¹¹³ 1988 és 2005 között Bajorországban a másodlakás adó tekintetében a bajor KAG-ban ideiglenesen adómegállapítás tilalom állt fenn. KASPER 2006. 248.

¹¹⁴ BVerfGE 65, 325, és BVerfGE 58, 230. Lásd itt: TROLL-EISELE 2014. 46.

¹¹⁵ Így rendelkezik többek között a Magdeburg Tartományi Főváros másodlakás adóról szóló rendeletének 2. § (1) bekezdése.

¹¹⁶ CHRIST – OEBBECKE 2016. 110.

területén általában bérbe adóható.¹¹⁷ Az adó mértékét az adóalap után százalékos adókulccsal írják elő.¹¹⁸

Az adókönyvitéseket többnyire szociális célok indokolják. Szociális okot jelent például a lakásnak a gyógyászati, betegápolási feladatok ellátására való használata, valamint meghatározott személyek (jövedelemmel nem rendelkező egyetemisták, katonák közösségi szálláson való) lakhatásának adómentes, kedvezményes elősegítése.¹¹⁹

3.5.3. Vadászati adó (Jagdsteuer)¹²⁰

A vadászati adó kiemelt helyzetét több ok is alátámasztja. Egyrészt az említett fényűzési adónem bevezetésének lehetősége számos esetben mindössze az önkormányzati közösségeket (bizonyos esetekben a megyei jogú városokat) illeti meg. Másrészt – amint arra már utaltam az 3.4.2. alpontban – több szövetségi tartományban a bevezetése teljes mértékében kizárt. Ezért lényegesen kevesebb települési önkormányzat, önkormányzati közösség alkalmazza a vadászati adót, mint például az ebadót vagy a másodiklakás adót. Végül szintén jelentős eltérés más bagatelladókhöz képest az, hogy több KAG is az adómérték körében konkrét rendelkezéseket tartalmaz.¹²¹

Az adótárgyat a település (megye) területén fekvő vadászati területen biztosított vadászati jog gyakorlása jelenti. A vadászati jog tartalmát a BJagdG határozza meg.¹²²

Az adó alanya a vadászati jog gyakorlására jogosított személy. Ez elváltik aszerint, hogy milyen formában illeti meg a meghatározott személyt a vadászati jog gyakorlása. Önálló vadászati jog esetén, amikor a vadászati jogot saját vadászati területen (*Eigenjagdbezirk*) gyakorolják,

¹¹⁷ Az adóalaphoz a rezszi és más mellékköltségek nem tartoznak hozzá. Ezt tükrözi a Magdeburg tartományi főváros másodiklakás adóról szóló rendeletének 7.§-a, illetve Dortmund város másodiklakás adó bevezetéséről szóló rendeletének 4.§-a is.

¹¹⁸ Így például Koblenz város másodiklakás adóról szóló rendeletének 6.§-a szerint az adó mértéke az adóalap 10 százaléka, Lipcse város másodiklakás adóról szóló rendeletének 6.§-a értelmében pedig 16 százaléka.

¹¹⁹ Az említett adómentességi okok közül nevesít többet például Stuttgart tartományi főváros másodiklakás adó bevezetéséről szóló rendeletének 3.§-a, valamint a Hannover tartományi főváros másodiklakás adó bevezetéséről szóló rendeletének 3.§-a is.

¹²⁰ Lásd itt: CHRIST – OEBBECKE 2016. 138-140. és KASPER 2006. 263-269.

¹²¹ Így rendelkezik többek között a BWKAG, a SächsKAG, illetve a RhPfKAG is, amelyek az adómértékre százalékos maximumot határoznak meg.

¹²² BJagdG 1. §

az adó alanya e terület tulajdonosa lesz. A vadászati jognak bérlet alapján való gyakorlása esetén pedig a bérbevevő lesz az adó alanya.¹²³

Az adóalapot a vadászati jog éves értéke képezi. Ez – amint az adóalanyánál már látható volt – elvállik az önálló vadászati jog gyakorlása, valamint a vadászati jognak a bérlet alapján való gyakorlása esetén. A bérlet alapján történő vadászat esetén a vadászati jog éves értékét a bérleti díj határozza meg. Az önálló vadászati jog gyakorlása esetén az adó alapja az az érték lesz, amely a vadászati jog bérbeadásával elérhető lenne.¹²⁴ Adómértékként a települési önkormányzatok (önkormányzati közösségek) az adóalapra vetítve százalékos adókulcsot alkalmaznak.¹²⁵

Az adókönnyítések általában ahhoz igazodnak az adónem esetén, hogy a nem bérbevett vadászati jog esetén a vadászati jog jogosultja a szövetségi állam vagy szövetségi tartomány.¹²⁶

4. Összegzés

A német helyi adók rendszerének ismertetését követően kijelenthető, hogy azok rendkívül fontos szerepet játszanak a német települési önkormányzatok finanszírozásában. Az egyes adónemekből származó bevételek teremtik meg ugyanis azok számára jelentős részben az autonóm öngazgatás lehetőségét. Ez a magyar szabályozás esetében is így van.

Általánosságban elmondható, hogy mindkét helyi adórendszer hasonló komplexitásúnak számít, illetve a helyi adókból származó bevételeken belül az egyes adónemek hasonló százalékos aránnyal jelennek meg. A számos azonosság mellett az eltérések, amelyek főként jogalkotási, hatásköri, igazgatási jellegűek, az államszerkezetből fakadó eltérésekből származnak. Az azonosságok főként az egyes adónemek tényállási elemeiben fedezhetők fel.

A pénzügyi kiegyenlítés körében szükséges szót ejteni arról, hogy a német rendszerben a települési önkormányzatok jóval nagyobb mértékében részesednek a központi adóbevételekből (általános forgalmi

¹²³ Érdekesség, hogy a hazai vadászati szabályozással szemben a BJagdG 11.§ (5) bekezdése alapján az éves vadászati engedéllyel rendelkező magánszemélyek is lehetnek a vadászati jog bérbevevői.

¹²⁴ Az adóalaphoz egyebekben az adott évben felmerülő mellékköltségek (*Nebenleistungen*) is hozzátartoznak, így például a vadak etetése, a vadvédelem költségei. KASPER 2006. 266-267.

¹²⁵ Így például Mainz város vadászati adó megállapításáról szóló rendeletének 4.§ (1) bekezdése alapján az adómérték 15 százalék, Göttingen megye vadászati adóról szóló rendeletének 6.§-a szerint szintén 15 százalék.

¹²⁶ Ekként rendelkezik Schleswig-Flensburg megye vadászati adó bevezetéséről szóló rendeletének 4.§-a, valamint a Segeberg megye vadászati adó bevezetéséről szóló rendeletének 3.§-a is.

adó; személyi jövedelemadó), mint a magyar társaik. Ez számukra komoly finanszírozási előnyt, költségvetési kiegyensúlyozottságot jelent a hazai települési önkormányzatokkal szemben.

Az összegzés során pro és kontra érvek alapján mindenképpen érdemes számot vetni a német és a magyar helyi adók rendszerének összehasonlítása körében. Meglátásom szerint a hazai szabályozás előnyét jelenti a némettel szemben az, hogy magyar a jelentős helyi adónemek (helyi iparűzési adó; telek-és építményadó) adómegállapítását tekintve szabadabb, rugalmasabb szabályozással rendelkezik. Amíg ugyanis a német rendszerben az említett adónemek (*Gewerbesteuer*, *Grundsteuer*) esetében a települési önkormányzatok saját hatáskörükben lényegében az adómértékről dönthetnek, addig a hazai települési önkormányzatok számára a jogalkotó az adótényállás meghatározott elemeinek meghatározása körében jóval szélesebbre tárta a kapukat. E körben különösen érdemes kiemelni azt, hogy a magyar rendszerben a telek- és építményadót illetően a települési önkormányzatoknak lehetősége van a komoly alkotmányossági aggályokat is magában hordozó értékalapú adóztatás mellett a területalapú adóztatásra is.¹²⁷ Ez az adóalap meghatározási mód viszont szintén magában hordozhat problémákat is. Ugyanis a hazai joggyakorlat tapasztalataiból az látható, hogy a területalapú adóztatás körében számos esetben az egyes helyi önkormányzatok által bevezetett adónemek nem feleltek meg az arányosság követelményének.

A magyar rendszer rugalmasságát bizonyítja az, hogy a települési önkormányzatok saját elhatározásuk szerint dönthetnek valamennyi helyi adó bevezetéséről. Ezzel szemben Németországban a települési önkormányzatoknak kötelező bevezetni az iparűzési adót (*Gewerbesteuer*), és még az adómértéket sem állapíthatják meg szabadon.

A német rendszer előnyét jelenti viszont például az iparűzési adók körében az, hogy a *Gewerbesteuer* inkább vagyoni típusú adónem, ami a bevételek szempontjából kiegyensúlyozottabbnak számít, mint a hazai helyi iparűzési adó, amely nehezen kategorizálható adónem.¹²⁸

Végül a német kis helyi adók és a települési adók összevetésében megállapítható, hogy a német rendszer működése jelentős előnyben van a hazaival szemben. Előbbi ugyanis – köszönhetően például a több évtizedes

¹²⁷ Azt viszont ismételtelen szükséges megjegyezni, hogy 2025. január 1-jétől a területalapú adóztatás lehetőségét az „*Öffnungsklausel*” már megteremti a német települési önkormányzatok számára is.

¹²⁸ A Covid-19 járvány következtében az év végi német bevételi adatokból fény derülhet majd arra, hogy a *Gewerbesteuer* valóban megmaradt-e vagyonadónak, vagy – ahogyan arra már több német tudományos szakember is rámutatott – inkább egyfajta jövedelem-különadóvá válik.

időbeli előnyének, vagy éppen a BVerfG számos alkotmányossági vizsgálatának – sokkal kiforrottabb, így az idők során kialakulhatott az, mely helyi adók működőképeseek alkotmányossági, jogszerűségi, fiskális és társadalmi szempontból.

Rövidítések jegyzéke

AO: Abgabenordnung (adózási rendjéről szóló törvény)

BWKAG: Kommunalabgabengesetz von Baden-Württemberg (Baden-Württemberg helyi bevételekről szóló törvénye)

BayKAG: Kommunalabgabengesetz von Bayern (Bajorország helyi bevételekről szóló törvénye)

BbgKAG: Kommunalabgabengesetz von Brandenburg (Brandenburg helyi bevételekről szóló törvénye)

BewG: Bewertungsgesetz (értékelésről szóló törvény)

BJagdG: Bundesjagdgesetz (szövetségi vadászati törvény)

GewStG: Gewerbesteuerengesetz (iparüzési adóról szóló szövetségi törvény)

GG: Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland (Németország Alaptörvénye)

GrStG: Grundsteuergesetz (szövetségi szinten szabályozott ingatlanadóról szóló törvény)

HKAG: Kommunalabgabengesetz von Hessen (Hessen helyi bevételekről szóló törvénye)

JStG: Jahressteuergesetz 2009 (2009 évi módosító adótörvény)

LSA-KAG: Kommunalabgabengesetz von Sachsen-Anhalt (Szász-Anhalt helyi bevételekről szóló törvénye)

M-VKAG: Kommunalabgabengesetz von Mecklenburg-Vorpommern (Mecklenburg-Elő-Pomeránia helyi bevételekről szóló törvénye)

NdsKAG: Kommunalabgabengesetz von Niedersachsen (Alsó-Szászország helyi bevételekről szóló törvénye)

NRWKAG: Kommunalabgabengesetz von Nordrhein-Westfalen (Észak Rajna-Vesztfália helyi bevételekről szóló törvénye)

RhPfkAG: Kommunalabgabengesetz Rheinland-Pfalz (Rajna-vidék-Pfalz helyi bevételekről szóló törvénye)

SächsKAG: Kommunalabgabengesetz von Sachsen (Szászország helyi bevételekről szóló törvénye)

SaarLKAG: Kommunalabgabengesetz von Saarland (Saar-vidék helyi bevételekről szóló törvénye)

SchlHKAG: Kommunalabgabengesetz von Schleswig-Holstein (Schleswig-Holstein helyi bevételekről szóló törvénye)

TKAG: Kommunalabgabengesetz von Thüringen (Türingia helyi bevételekről szóló törvénye)

Felhasznált irodalom

CHRIST, Josef – OEBBECKE, Janbernd szerk. (2016): *Handbuch Kommunalabgabenrecht. Steuern-Gebühren-Beiträge*, München, Verlag C.H. Beck

Finanzen und Steuern Realsteuervergleich - Realsteuern, kommunale Einkommen- und Umsatzsteuerbeteiligungen 2016 (2017), Wiesbaden, Statistisches Bundesamt

https://www.destatis.de/GPStatistik/servlets/MCRFileNodeServlet/DEHeft_derivate_00033199/2141010167004_Korr08092017.pdf (2020. 04. 05.)

Finanzen und Steuern Realsteuervergleich- Realsteuern, kommunale Einkommen- und Umsatzsteuerbeteiligungen 2017 (2018), Wiesbaden, Statistisches Bundesamt

https://www.destatis.de/GPStatistik/servlets/MCRFileNodeServlet/DEHeft_derivate_00041271/2141010177004.pdf (2020. 04. 05.)

Finanzen und Steuern Realsteuervergleich- Realsteuern, kommunale Einkommen- und Umsatzsteuerbeteiligungen 2018 (2019), Wiesbaden, Statistisches Bundesamt

<https://www.destatis.de/DE/Themen/Staat/Steuern/Steuereinnahmen/Publikationen/Downloads-Realsteuern/realsteuervergleich-2141010187004.pdf?blob=publicationFile> (2020. 04. 05.)

KASPER, Andreas (2006): *Kommunale Steuern: Grundlagen des Gemeindesteuerrechts*, Stuttgart, Deutscher Gemeindeverlag GmbH und Verlag W. Kohlhammer GmbH

KECSŐ Gábor (2016): *A helyi önkormányzatok pénzügyi jogi jogállása, a jogállást meghatározó jogintézmények modelljei a bevételi oldalon, Anglia-USA-Magyarország*, Budapest, ELTE Eötvös Kiadó

KECSŐ Gábor (2018): *Az arányos helyi közteherviselés a területalapú vagyoadók körében* In: Menyhárd, Attila; Varga, István (szerk.): 350 éves az Eötvös Loránd Tudományegyetem Állam- és Jogtudományi Kara 2. kötet. A jubileumi év konferenciasorozatának tanulmányai. Budapest, ELTE Eötvös Kiadó, 1544-1558.

SCHWARTING, Gunnar (2007): *Kommunale Steuern – Grundlage, Verfahren, Entwicklungstendenzen*, Berlin, Erich Schmidt Verlag

SCHWARZ, Kyrill-Alexander (2010): Artikel 106. In MANGOLDT, Hermann – KLEIN, Friedrich – STARCK, Christian szerk: *Kommentar zum Grundgesetz, Band 3., Artikel 83-146.*, München, Verlag Vahlen, 1277-1333.

Statistisches Jahrbuch 2019 2019, Wiesbaden, Statistisches Bundesamt. https://www.destatis.de/DE/Themen/Querschnitt/Jahrbuch/statistisches-jahrbuch-2019-dl.pdf?__blob=publicationFile (2020. 04. 09.)

TIPKE, Klaus – LANG, Joachim szerk. (2010): *Steuerrecht*, Köln, Verlag dr. Otto Schmidt

TOMBOR Csaba (2019): A német helyi adók rendszere I. Alkotmányos alapok és a helyi iparűzési adó. *Themis* 2019/2. 46-76.

TROLL, Max – EISELE, Dirk (2014): *Grundsteuergesetz Kommentar*, München, Verlag Franz Vahlen

The structure of the local tax system in Germany II.¹²⁹ **Summary**

In my second paper, I continue presenting the structure of the German local tax system. First, I deal with the regulation of the German property tax. In this relation, I analyse the special role of the mentioned type of tax within the German local tax system and the characteristics of this tax through the components of the facts of taxation as well. Concerning the tax base of the property tax, the existing constitutional concerns will be

¹²⁹ Part I of the article was published in Themis in December 2019
https://www.ajk.elte.hu/media/c2/4c/854641d00f5f1265b0b1a2a4a99ff2346961e83dfc21981f3033a57fc559/THEMIS_2019_dec.pdf

reviewed in the light of the recent decision of *the Bundesverfassungsgericht* (German Constitutional Court), which is closely related to this constitutional problem. Finally, in the last chapter of my paper the main general rules of the German „small local taxes“ (*die kleine Gemeindesteuern*) are presented. As part of this legal analysis, I would like to point out the similarities and differences of solutions applied by each federal state by using three different types of such „small local taxes“.

II. RÉSZ
POLITIKATUDOMÁNYI TANULMÁNYOK