

Tombor Csaba

„Grundsteuerreform” – A német helyi ingatlanadó újraszabályozásának folyamata és következményei

1. Bevezetés

2018. április 10-én a német Szövetségi Alkotmánybíróság (*Bundesverfassungsgericht*; a továbbiakban: BVerfG) 1 BvL 11/14, 1 BvR 889/12, 1 BvR 639/2011, 1 BvL 1/15, 1 BvL 12/14 egyesített ügyekben meghozott határozatával (a továbbiakban: Határozat)⁵⁹³ megállapította, hogy a német ingatlanadó (*Grundsteuer*) adóalapjának meghatározása körében kiemelkedő jelentőséggel bíró becslött érték (*Einheitswert*) szabályozása bizonyos részeiben ellentétes a német Alaptörvény, a *Grundgesetz* (a továbbiakban: GG) általános diszkrimináció tilalmát érintő rendelkezésével. Utóbbi úgy szól, hogy a törvény előtt minden ember egyenlő.⁵⁹⁴

A döntés rendkívül komoly következményekkel járt a legjelentősebb német helyi adók egyikének⁵⁹⁵ vonatkozásában: a szabályozásának alapjai szorultak megreformálásra. Annak ellenére, hogy egy hasonló tartalmú BVerfG döntés „eljövetelére” már évek óta sok szakértő számított, a kialakult helyzet váratlanul érte a német jogalkotót, és komoly jogalkotási feladatok elé állította.

Tanulmányom célja, hogy a Határozat következtében előállt helyzetre adott jogalkotási válaszokat, így a 2025. január 1-jével hatályos új rendszert bemutassam. Ennek folyamán felvázolom az alkotmányellenes állapothoz vezető „utat”, majd elemzem a bevezetésre kerülő új szabályokat. Végül állást foglalom az újonnan kialakított rendszer vonatkozásában.

⁵⁹³ BverfGE 148, 147 - 217

⁵⁹⁴ GG 3. cikk (1) bekezdése.

⁵⁹⁵ Ezen állítás több okból is helytálló. Egyrészt a helyi ingatlanadó az egyik leghosszabb múltra – egészen a középkorig – visszatekintő adónem a német adójogban. Másrészt a települési önkormányzatok részére bevételi szempontból is kiemelt jelentőséggel bír. Annak teljes összege 2018-ban 14,2 milliárd eurót tett ki, ami a klasszikus helyi adókból származó bevételek 20,2 százalékát jelentette. Roman SEER: „§ 13 Bewertungsgesetzabhängige Steuerarten” in Klaus TIPKE – Joachim LANG (szerk): *Steuerrecht*, (Köln: dr. Otto Schmidt 2020) 547.

www.destatis.de/DE/Themen/Staat/Steuern/Steuereinnahmen/Publikationen/Downloads-Realsteuern/realsteuervergleich-2141010187004.pdf?__blob=publicationFile, 9.

2. Az ingatlanadó és az alkotmányossági probléma

2.1. Az ingatlanadó tényállása⁵⁹⁶

A szövetségi szinten, az 1973-as *Grundsteuergesetz* (a továbbiakban: GrStG) által szabályozott német helyi ingatlanadó a települési önkormányzatok által évente megállapított⁵⁹⁷, fakultatívan alkalmazható⁵⁹⁸, vagyoni típusú⁵⁹⁹ adó. Az ingatlanadó helyi adó jellegét az alapozza meg, hogy a GG 106. cikk (6) bekezdése szavatolja a települési önkormányzatok számára az adómérték szabad megállapításának jogát.⁶⁰⁰ Megjegyzendő viszont, hogy az adómérték megállapításához való jog biztosítása nem vezethető le a GG 28. cikk (2) bekezdésében rögzített pénzügyi fennhatóság (*Finanzhoheit*)⁶⁰¹ tartalmából.⁶⁰²

Az adó tárgyát az adott települési önkormányzat területén fekvő földbirtok (*Grundbesitz*) képezi. A GrStG rendelkezései felosztják a földbirtokok körét, és annak értelmében külön-külön földbirtoknak minősülnek mind az üzletszerű hasznosítás alatt álló mezőgazdasági- és erdészeti területek (*Betriebe der Land- und Forstwirtschaft* – ún. A” típusú ingatlanadó), valamint a telkek (*Grundstücke* – „B” típusú ingatlanadó) is.⁶⁰³ Az adótárgyak fogalmainak értelmezése körében a GrStG rendelkezései alapján az 1934-es *Bewertungsgesetz* (a továbbiakban: BewG) releváns szabályai irányadók.⁶⁰⁴

Az „A” típusú ingatlanadó tárgyai körébe tartozik minden olyan föld és építmény, amelyek nyereség elérésére irányuló folyamatos használata a növénytermesztést és az állattenyésztést szolgálják.⁶⁰⁵

A „B” típusú ingatlanadó, azaz a telkek alapja a földből származó vagyonokból (*Grundvermögen*) áll össze, és képez meghatározott külön-külön gazdasági egységeket.⁶⁰⁶ A

⁵⁹⁶ A következő alponthan az adótényállás elemeinek ismertetését a jelenleg is alkalmazandó, legutoljára a 2008. december 19-én meghozott *Jahressteuergesetz 2009* 38. §-ával módosított GrStG szabályozása mentén végzem el. Az adótényállás elemei tekintetében részleteiben azokat ismertetem, amelyek a Határozat meghozatalának eredményeként változásokon mentek keresztül. Ezek az adótárgyra és adóalapra vonatkozó szabályok. Szükséges utalnom arra is, hogy az adótényállás bemutatása során nagy mértékben támaszkodom a TOMBOR Csaba: „A német helyi adók rendszere II. Az ingatlanadó és a kis helyi adók” *Themis* 2020/1. 128-139. foglaltakra.

⁵⁹⁷ GrStG 27. § (1) bekezdése.

⁵⁹⁸ GrStG 1. § (1) bekezdése.

⁵⁹⁹ 1976-os *Abgabenordnung* (a továbbiakban: AO) 3. § (2) bekezdése.

⁶⁰⁰ Ezáltal teljesültek a Helyi Önkormányzatok Európai Chartája 9. cikk 3. pontjában rögzített, a helyi adók minimális kritériumaira vonatkozó feltételek. TOMBOR Csaba: „A helyi adórendszer Németországban” in KECSŐ Gábor, TOMBOR Csaba: *A helyi adók szabályozása és joggyakorlata Magyarországon külföldi kitekintéssel – különös figyelemmel az iparüzési adóra és a helyi vagyonadók arányosságára* (Budapest: NKE Közigazgatási Továbbképző Intézet 2020) 98.

⁶⁰¹ A pénzügyi fennhatóság tartalmát illetően ld.: SZENTE Zoltán: „A Német Szövetségi Köztársaság önkormányzati rendszere” *Új Magyar Közigazgatás* 2012/9. 21. és Axel BURGHART: „Artikel 28.- Länder- und Gemeindeverfassung” in Gerhard LEIBHOLZ – Hans-Justus RINCK (szerk.): *Grundgesetz-Rechtsprechung des Bundesverfassungsgericht Kommentar* (Köln: dr. Otto Schmidt 73 2017) 321. és 326-327. margószámok

⁶⁰² TOMBOR (600. lj) 95-96.

⁶⁰³ GrStG 2. § 1. és 2. pontjai. Fontos megjegyezni a földbirtoktípusok eltérő jelentőségét illetően, hogy amíg az „A” típusú ingatlanadóból mindössze az ingatlanadó bevételeinek 3 százaléka, addig a „B” típusú ingatlanadóból annak 97 százaléka származik.

⁶⁰⁴ Az „A” típusú ingatlanadó tárgyának értelmezése esetén a jelenleg alkalmazandó BewG 33. §-a, 48a. §-a, 51a. §-a, a „B” típusú ingatlanadó tárgya tekintetében a BewG 68-70. §-ai irányadók.

⁶⁰⁵ Szabó TROLL – Dirk EISELE: *Grundsteuergesetz Kommentar* (München: Franz Vahlen ¹¹2014) 50-51.

⁶⁰⁶ Így például a BewG 68. § (1) bekezdése szerint a földdel kapcsolatos vagyonok körébe tartozik a föld, a talaj, az épület, és azok tartozékai.

BewG a telkek két csoportját különíti el, amelyeknek kiemelt jelentősége az adóalap meghatározása tekintetében jelentkezik. 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.⁶⁰⁷

A telkek másik csoportjába a *beépített telkek* (*bebaute Grundstücke*) tartoznak. Beépítettnek minősül egy telek, ha az nem üzletszerű mező- és erdőgazdálkodás alatt álló vagyon, valamint, ha azon beköltözhető, használható épület található.⁶⁰⁸ Az alkalmazandó BewG a beépített telkeket ezek domináns jellemzői alapján hat csoportra osztja fel, amelyek a következők: bérlakások (*Mietwohngrundstücke*), üzlethelyiségek (*Geschäftsgrundstücke*), vegyes célt szolgáló telkek (*gemischtgenutzte Grundstücke*), családi házak (*Einfamilienhäuser*), ikerházak (*Zweifamilienhäuser*), egyéb beépített telkek (*sonstige bebaute Grundstücke*). E csoportoknak az adóalap meghatározására van jelentősége, ugyanis azok tekintetében más-más értékelési eljárás alapján határozzák meg a becsült értéket.

Az adó alanya az a személy, akinek az adótárgy a becsült érték megállapításakor betudható.⁶⁰⁹ Az AO 39. § (1) bekezdése értelmében a gazdasági jószág alapvetően a *tulajdonosnak* tudható be.

Az adó alapja egy összetett folyamat eredményeként határozható meg. Ennek két lényeges mozzanata van, a becsült érték meghatározása, valamint ezt követően a számított adóalap kiszámítása. A becsült érték⁶¹⁰ elérése körében a BewG rendelkezései nélkülözhetetlen szerepet játszanak, ugyanis annak meghatározását e jogszabály tölti meg tartalommal. Az adó alapját az ingatlanadó mindkét típusa esetén a *földbirtok becsült értéke* képezi, amely a BewG szerinti *általános értékmegállapítás* (*Hauptfeststellung*) időpontjában fennálló értéket jelenti. A becsült értéket minden hatodik évben újra meg kellene határozni.⁶¹¹ Ez jelentené az értékmegállapítási időpontot. A BewG célja alapvetően arra irányult, hogy az ingatlanadó tárgyát képező földbirtokok becsült értéke a valódi forgalmi értékükhöz igazodjon (ún. *valódi értékviszonyoknak való megfelelés követelménye; Gebot der realitätsgerechten Wertrelation*). Ez az elv ugyanis, amely a BewG rendszerének lényeges elemét képezi és 9. §-ában explicit kimondásra is kerül, megköveteli, hogy a vagyoni állapotot időszakosan ismétlődően terhelő adó esetén az adóalapot képező vagyontárgy folyamatosan és időszerűen, a valódi forgalmi értékhez igazodóan kerüljön értékelésre.⁶¹² Hangsúlyozandó azonban, hogy erre 1965 óta nem

⁶⁰⁷ BewG 69. § és 72. § (1) bekezdése. Lásd még itt: TROLL-EISELE (605. lj.) 65.

⁶⁰⁸ BewG 69. §-a és 74. §-a.

⁶⁰⁹ GrStG 10. § (1) bekezdése.

⁶¹⁰ A „becsült érték” kifejezés használatkor utalnom kell a fordítás körülményeire. Az „*Einheitswert*” kifejezés ugyanis szó szerinti fordításban egységes értéket jelent. A kifejezés eredetileg tartalommal is bírt, ugyanis ez arra utalt, hogy a BewG-ben nevesített valamennyi vagyoni értékhez kapcsolódó adónem esetén azok értékei gazdasági-igazgatási megfontolásokból egységes értéken kerüljenek meghatározásra. Ez a szempont azonban létjogosultságát veszítette a vagyonadó (*Vermögensteuer*), valamint a vagyonátruházási- és ajándékozási adó (*Erbschaft- und Schenkungsteuer*) alapját érintő értékelési szabályoknak az ún. „*Einheitswertbeschlüssen*” (BVerfGE 93,121 és 93,165) határozataira tekintettel történt hatályon kívül helyezésével. Így meglátásom szerint a becsült érték használata közérthetőbb a magyar szaknyelvben. Roman SEER: „Grundsteuer nach dem Urteil des BVerfG vom 10.04.2018 – Analyse und Folgerungen” *Der Betrieb* 2018/25. 1488.

⁶¹¹ BewG 21. § (1) bekezdése.

⁶¹² Ezen elv fogalmát fejtette ki BVerfG is a Határozata 104. bekezdésében, amely körben utalt a BewG 1965-ös Módosító Törvényéhez fűzött miniszteri indokolására is.

került sor. Következésképpen a becsült érték – az új szövetségi tartományokra vonatkozó eltérő rendelkezéseket leszámítva⁶¹³ – az 1964. január 1-jei értékviszonyokat tükröző értékmegállapítási időpont alapján kerül megállapításra.⁶¹⁴ A múlt század közepéhez közel eső legutóbbi értékmegállapítási időpont már évek óta intenzív tudományos és politikai viták kiindulási pontját képezte, és egyidejűleg „megágyazott” a BVerfG Határozatának is.

A becsült érték fő szabály szerint a *szokásos forgalmi érték (gemeiner Wert)*.⁶¹⁵ A becsült érték megállapítása viszont – azok speciális jellegére tekintettel – alapvetően a fő szabálytól eltérően alakul az ingatlanok tekintetében. Az üzletszerű hasznosítás alatt álló mező- és erdőgazdálkodási területek esetén a becsült értéket az adóalany szerzési képességét alapul vevő *összehasonlító eljárás (vergleichendes Verfahren)* által megkapott a *haszonérték (Ertragswert)* jelenti.⁶¹⁶

A telkek körében, a *beépítetlen telkek* tekintetében a BewG a becsült érték meghatározására kivételes rendelkezéseket nem tartalmaz, ezért az a *szokásos forgalmi érték*.

A *beépített telkek* esetén a becsült érték a jelenleg még fennálló szabályozás alapján két eljárás alapján kerül megállapításra. Az alkalmazandó eljárást az adótárgy vonatkozásában már ismertetett épületfajta határozza meg. A *haszonérték eljárás (Ertragswertverfahren)* alapján kerül kiszámításra a becsült érték – amely az ún. *telekérték (Grundstückswert)* lesz – a bérlakások, az üzlethelyiségek, a vegyes célt szolgáló építmények, a családi házak, valamint az ikerházak esetén. Az eljárás során – amely az alapvető becsült érték megállapítási eljárásnak számít a beépített ingatlanok vonatkozásában – a becsült érték a meghatározott *szorzószámoknak az éves bruttó bérleti díjra (Jahresrohmiete)* való vetítésével kapható meg.⁶¹⁷ Amennyiben annak a BewG-ben meghatározott feltételei fennállnak, a kiszámított telekérték még tovább csökkenhet, vagy növekedhet.⁶¹⁸ Az egyéb beépített telkek, valamint a BewG 76. § (3) bekezdésében definiált ingatlanok esetén a becsült érték a *tárgyi érték eljárás*

⁶¹³ Az „új” szövetségi tartományok körébe a Német Szövetségi Köztársasághoz az 1990-es újraegyesülést követően csatlakozott tartományok tartoznak. Ezek a következők: Brandenburg, Mecklenburg-Elő-Pomeránia, Szász-Anhalt, Szászország, Thüringia. Az említett eltérő értékelési szabályokat a későbbiek folyamán szintén a 2.1. alponban mutatom be.

⁶¹⁴ A teljes képhez hozzátartozik, hogy az 1964-ben megállapított értékek 1974. január 1-jén egy 40 százalékos átalány felárral megemelkedtek. Szabó SCHWARTING: *Kommunale Steuern- Grundlage, Verfahren, Entwicklungstendenzen* (Berlin: Erich Schmidt 2007) 150. margószám.

⁶¹⁵ 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.

⁶¹⁶ BewG 36-37. §-ai.

⁶¹⁷ A BewG 79. § (1) bekezdése alapján az éves bruttó bérleti díj az az összeg, amelyet a bérlő a telekért (telekrészért) az értékmegállapítás időpontjában a szerződéses viszony alapján kifizet. A rezsi költségei nem kerülnek figyelembevételre a bruttó bérleti díj meghatározása során, viszont a települési önkormányzatok által megállapított költségek (díjak) igen. Utóbbi okán nevezzük az éves bruttó bérleti díjat bruttó összegűnek. A szorzószámok a BewG 3-8 mellékleteiben kerültek részletesen szabályozásra. Lásd itt: TROLL-EISELE (605. l.) 69-70. és KECSŐ Gábor: „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 2018) 1556.

⁶¹⁸ BewG 82. § (2) bekezdése.

(*Sachwertverfahren*) eredményeként kerül meghatározásra. Ennek folyamán az egy értékszám (Wertzahl) a kiindulási értékre (Ausgangswert) való alkalmazásával érhető el.⁶¹⁹

Az előbbiektől eltérnek az „új” szövetségi tartományokra vonatkozó értékelési szabályok. Az egykori kelet-német tartományokat érintő speciális rendelkezések oka 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.⁶²⁰ A különleges rendelkezések lényege abban ragadható meg, hogy az értékmegállapítás időpontja – szemben a „rég” tartományokra vonatkozó 1964. január 1-jei időponttal – 1935. január 1-jei értékviszonyokon alapul.⁶²¹

Az adóalap második mozzanata, a számított adóalap (*Bemessungsgrundlage*) a GrStG-ban meghatározott szorzószámnak (*Steuermaßzahl*) a becsült értékre való alkalmazásával érhető el. A szorzószámok alapvetően a földbirtok fajtája mentén térnek el. A „B” típusú ingatlanadó vonatkozásában továbbá az egyes épület fajtákként is eltérően alakul a szorzószámok mértéke. Az adómérték meghatározása a települési önkormányzatok hatáskörébe tartozik, amelyet adókulcs alkalmazásával, rendeleteikben (*Satzungen*) tehetnek meg.

Az ingatlanadó tekintetében a GrStG számos adómentességi okot is nevesít, amelyek annak 3-8. §-aiban kerültek rögzítésre.

A német ingatlanadó jelenleg hatályos szabályozásának ismertetését követően érdemes utalni arra, hogy az jelentős mértékű azonosságot mutat a hazai telek-és építményadó rendszerével. Az adótárgyak ugyanis lényegében szinte megegyeznek a két ország szabályozásában annak ellenére, hogy a német rendszer azokat egy adónem keretében rendezi, a hazai kettővel szemben.⁶²² Az egyetlen jelentős különbség abban jelölhető meg, hogy az adóalap meghatározása körében a jelenleg hatályos német szabályozás nem ismeri az értékalapú adóztatás intézménye mellett a területalapú adóztatás lehetőségét. Az adómentességek köre vonatkozásában pedig megállapítható azok alapvető egyezősége mellett, hogy különbség mutatkozik a magyar és a német rendszer között abban, hogy a hazai szabályozás több szervet, jogi személyt „kivesz” a Htv. hatálya alól, így számukra adókötelezettség sem keletkezhet.⁶²³

2.2. „A viharfelhők gyülekezése”

Az elmúlt évtizedekben azonban egyre komolyabb alkotmányossági probléma merült fel az ingatlanadó szabályozásával, különösen az adóalap meghatározásával kapcsolatban. Ennek központi elemét az jelentette, hogy a valódi értékviszonyoknak való megfelelés követelményét a BewG rendelkezései már nem tudták teljesíteni.⁶²⁴

⁶¹⁹ BewG 83. §-a.

⁶²⁰ BFH v. 18.10.2006 II B 11/06; lásd itt: TROLL-EISELE (605. lj.) 50.

⁶²¹ Az ingatlanadó tekintetében az „új” tartományokat érintő speciális rendelkezések a BewG 125-132. §-aiban kerültek szabályozásra.

⁶²² A „B” típusú ingatlanadón belül a beépítetlen telkek adóztatása a telekadó tárgyának, a beépített telkek adóztatása az építményadó szabályozásának feleltethető meg.

⁶²³ TOMBOR (596. lj.) 139.

⁶²⁴ A BewG és a valódi értékviszonyoknak való megfelelés elvének kapcsolata körében feltétlenül szükséges utalnom a BVerfG korábban hozott és a 15. lj.-ben említett ún. „Einheitswertbeschlüssen” (BVerfGE 93,121 és 93,165) határozataira. Ezekben mondták ki, hogy a vagyonadónak (*Vermögensteuer*) és vagyonátruházási-és ajándékozási adónak (*Erbschaft-und Schenkungsteuer*) az alapját képező értéknek az értékelési eljárás során

A diszkriminatív értéktorzulás (*gleichheitswidrige Wertzerrung*) mindenekelőtt abból következett, hogy a telkek becsült értéke a BewG-ben meghatározott értékmegállapítási időpontok alapján lényegében az 1964. január 1-jei („rég” szövetségi tartományok) és az 1935. január 1-jei („új” tartományok) időpontokhoz kapcsolódtak. Ezen a tárgyi érték eljárás során alkalmazandó szorzószámok sem tudtak segíteni, ugyanis már 1992-ben egy, a Szövetségi Pénzügyminisztérium (*Bundesfinanzministerium*) által felállított munkacsoport is kimutatta, hogy egy földből származó vagyon valódi forgalmi értékének megállapításához 288 többletfaktort kell figyelembe venni. Az értékmegállapítási időponthoz képest bekövetkezett időmúlás olyan abszurd helyzeteket is eredményezett, hogy egy 1964-ben épített, azóta már szükségszerűen felújított ház az értékmegállapítási időpontra vetített szorzószámok alkalmazásával ugyanolyan minősítés alá esett, mint egy 2008-ban, a legmodernebb technikai megoldások kivitelezésével megépített ház.⁶²⁵ Az értéktorzulások eredményeként pedig felmerült az általános diszkrimináció tilalmának esetleges sérelme.⁶²⁶

A helyi ingatlanadó alapjának, különösen a beépített telkeknek a megállapítása során keletkezett anomáliákat a jogalkotó is érzékelte, ezért az ingatlanadó reformja így már az 1970-es évek óta folyamatosan napirendre volt. A probléma kezelésére több szövetségi pénzügyminiszteri munkacsoport tevékenysége során különböző elképzelések láttak napvilágot. Így például felmerült, hogy a telkek értékét az 1960-as *Baugesetzbuch*-ban (a továbbiakban: BaugGB) definiált *szokásos földértékhez* (*Bodenrichtwert*) hasonlóan kellene megállapítani.⁶²⁷ Felmerült még többek között az „A” típusú ingatlanadó kivezetésének szükségessége, illetve egy, a területalapú ingatlanadóztatást előtérbe helyező modell bevezetésének lehetősége is.⁶²⁸ Az egyes szövetségi tartományok igyekezetének következtében azonban valamennyi kezdeményezés elbukott.⁶²⁹ Egyebekben, tudományos körökben több érvelés elhangzott amellet is, hogy az ingatlanadót a maga egészében ki kellene vezetni a német adórendszerből.⁶³⁰

megállapított és a valódi forgalmi értéke között fennálló jelentős mértékű aránytalanság alaptörvényellenesnek minősült. Ennek következtében az ingatlanadó maradt az egyetlen, az adó alapját képező vagyontárgyat periodikusan (elvileg) értékelő adó. SEER (595. lj.) 490.

⁶²⁵ SEER (595. lj.) 551.

⁶²⁶ A BVerfG szerint a GG. 3. cikk (1) bekezdésében meghatározott törvény előtti egyenlőség kiindulópontját az adójogban a teheregylőség (*Lastengleichheit*) jelenti, amelyhez szorosan kapcsolódik a valódi értékviszonyoknak való megfelelés követelménye. Az említett elv alapján az azonos helyzetben lévő adóalanyokat egy adótörvény alapján jogilag és ténylegesen is azonos mértékben lehet adókötelezettséggel terhelni. Mivel az ismételt értékmegállapítás elmaradása következtében a becsült értékeket illetően torzulások következtek be, ezért azonos helyzetben lévő telkek kerültek eltérő módon, és eltérő helyzetben lévő telkek azonos mértékben adóztatásra. Határozat 93-97 bekezdései.

⁶²⁷ A BauGB 196. §-ának rendelkezései szerint a szokásos földérték lényegben a beépített telkek ingatlanforgalmi szakértői vételárgyűjteményben megállapított szokásos forgalmi értékét jelenti. A javaslat szerint a beépített telkek esetén a szokásos forgalmi értékhez hozzászámításra került volna szorzószámok alkalmazásával a telken álló épület értéke is. SEER (595. lj.) 551.

⁶²⁸ A 2000-es évek első évtizedének végén az egyes szövetségi államok az ingatlanadó újraszabályozásának irányát lényegében két irányból közelítették meg. Az ún. *északi-modellt* (*Nord-Modell*) támogató tartományok (Berlin, Bréma, Alsó-Szászország, Szászország, Schleswig-Holstein) abban látták a rendszer jövőjét, ha továbbra is a több tényezőt figyelembe vevő forgalmi érték képezné az ingatlanadó alapját. Ezzel szemben az ún. *déli-modellt* (*Süd-Modell*) pártoló tartományok (Baden-Württemberg, Bajorország és Hessen) a megoldást egy tisztán területalapú vagyondóztatás bevezetésében keresték. SEER (610. lj.) 1491-1492.

⁶²⁹ Lásd itt részletesen: Határozat 18-23. bekezdései.

⁶³⁰ SEER (595. lj.) 548.

Az ingatlanadó alapját illetően fennálló alkotmányossági aggály megszüntetése érdekében a jogalkotó az évek folyamán érdemben nem tett lépéseket, amely viszont szükségszerűen vezetett a Határozat meghozatalához.

3. A „kenyértörés pillanata” – a BVerfG Határozata⁶³¹

A BVerfG a Határozatban állapította meg a GG sérelmét.⁶³² A Határozat rendelkező részének 1. pontjában ugyanis a BVerfG kimondta, hogy a BewG-nek a földdel kapcsolatos vagyonokra vonatkozó becsült érték rendelkezései a „régí” szövetségi tartományokat illetően 2002 óta alkotmányellenesek, mégpedig a GG 3. cikk (1) bekezdésében meghatározott általános diszkrimináció tilalom elvébe való ütközés okán.⁶³³

Határozatában hangsúlyozta, hogy bár az adótárgy, adóalap, adómérték megállapítása során a jogalkotó széles jogalkotási hatáskörrel rendelkezik, azonban csak különleges ok igazolhatja az egyes adótárgyak közötti megkülönböztetést. A GG 3. cikk (1) bekezdésének rendelkezései ugyanis a BewG értékelési szempontjai tekintetében a gazdasági javak egymáshoz való viszonyában egy reális értékelési rendszer kialakítását követelik meg.⁶³⁴ A BewG-ben meghatározott 1964. január 1-jei értékmegállapítási időpont viszont nem volt alkalmas erre, és értéktorzító eredményre vezetett.⁶³⁵ A BVerfG nézete szerint ez jelentős, és kiterjedt diszkriminatív állapotot eredményezett. A megkülönböztetés szükségessége igazolható lett volna, azonban a vizsgált indokok – magas igazgatási költségek, a közigazgatás egyszerűsítése miatti egységesítés, alacsony adóteher – ezt nem támasztották alá.⁶³⁶

⁶³¹ Az alkotmányos aggály ismertetése körében figyelembe vettem a TOMBOR (596. Ij.) 136-137. oldalain leírtakat is.

⁶³² A Határozat alapját három szövetségi pénzügyi felsőbbbíróági (*Bundesfinanzhof*) bírói kezdeményezés, illetve két alkotmányjogi panasz képezte. Az egyes bírói ügyekben valamennyi bírói kezdeményezés arra irányult, hogy a telek becsült értékének megállapítása a GG-ben meghatározott általános diszkrimináció tilalom elvébe ütközött-e. Az alkotmányjogi panaszokban a panaszosok azt sérelmezték, hogy tekintetükben a telek becsült értékének megállapítása diszkriminatív volt. Határozat 24-29. bekezdései.

⁶³³ 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. Azért a 2002 évet határozta meg az alkotmányos sérelm állapot kezdő időpontjaként, mivel addigra érte el azt a szintet a jogtalan diszkrimináció a telek valódi forgalmi értéke és becsült értéke között, amely az általános megkülönböztetés tilalma szempontjából már nem volt „elviselhető”. Határozat 150. bekezdése.

⁶³⁴ Határozat 96-97. bekezdései.

⁶³⁵ A Határozat indokolásában a BVerfG rámutatott arra is, hogy maga a BewG 21. § (1) bekezdése rendelkezik arról, hogy a korábbi értékmegállapítást a beépített telek esetén hatévente felül kell vizsgálni. A becsült érték ismételt időszaki megállapítása az értékelési rendszer központi elemét képezi. Ezt azonban a jogalkotó 1965 óta a mai napig nem végezte el. Az újramegállapítás késedelmével pedig az értéktorzító hatás évről évre nőtt a telek tényleges forgalmi értéke és a becsült értéke között. Határozat 105-108. bekezdései.

⁶³⁶ A BVerfG egyfelől rámutatott arra, hogy az ismételt értékmegállapításról való lemondást a különleges igazgatási költségek elkerülése indokolhatja, de ez egy diszfunkcionális értékelési eljáráshoz nem szolgálhat alapul. Másfelől az értékmegállapítás megismétlése elmaradásának indokát az igazgatás egyszerűsítése sem igazolhatta. Nem azért nem történt meg ugyanis az értékmegállapítás 6 évente, hogy a jogalkotó az igazgatást egyszerűsíthesse. Sőt, ennek elmulasztásával elhagyta az értékelési rendszer egyik központi elemét, amivel valóságközelí értékelést lehetett volna elérni. Végül a BVerfG álláspontja szerint sem az ingatlanvagyonnak a forgalmi értékhez képest való általános alulértékelése, sem pedig az ingatlanadó csekély mértékű terhelési hatására való hivatkozás nem bírhatott jelentőséggel az értéktorzulást érintően. Az ugyanis nem volt igaz, hogy az ingatlanadó csekély jelentőségű lett volna, mivel az már közel 14 milliárd euró bevételt jelentett a települési önkormányzatok számára. Azt is megjegyezte, hogy az adóalanyok jelentős részére nézve az adó mértéke sem minősült jelentéktelennek, tekintettel a települési önkormányzatok által alkalmazott adómértékekre. Határozat 132, 138 és 142 bekezdései.

A BVerfG a jogellenes megkülönböztetésre tekintettel akként rendelkezett, hogy a jogalkotónak a „régí” 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.⁶³⁷

4. A megújulás folyamata

A Határozat következtében a szövetségi jogalkotónak lényegében a beépített telkek becsült értékének megállapítását érintő szabályozás újrastrukturálására keletkezett kötelezettsége. Az ún. „*ingatlanadó reform*” (*Grundsteuerreform*) folyamata során, a GG konform kialakítással összhangban azonban számos szempontra figyelemmel kellett lennie. Többek között arra, hogy a kialakítandó új szabályozást követően a települési önkormányzatok ingatlanadóból származó bevételei továbbra is biztosítottak legyenek, viszont ezzel egyidejűleg az adóalanyoknak se emelkedjen kirívóan az adóterhelése.⁶³⁸

Már a reform kezdeti időszakában felmerült, hogy olyan intézményeket vezessenek be, amelyeket régóta a lehetséges megoldások között tartottak számon: így például a területalapú adóztatást, illetve „C” típusú ingatlanadót.⁶³⁹

Habár a szövetségi pénzügyminisztérium továbbra is egy tiszta értékalapú ingatlanadót kívánt fenntartani, a szövetségi tartományok, különösen Bajorország, ellenállása miatt ennek kivitelezése nem volt lehetséges, ezért egy vegyes, az északi és a déli modell elemeit⁶⁴⁰ is ötvöző modell kialakítása vált szükségessé.⁶⁴¹

A vegyes modellt tartalmazó kormányzati törvényjavaslat 2019. június 24-én került benyújtásra a *Bundestaghoz*. A hosszas parlamenti vitákat követően⁶⁴² az új szabályozást a Bundestag 2019. október 18-án fogadta el, amelyet a *Bundesrat* végül 2019. november 8-án hagyott jóvá.

⁶³⁷ Az alaptörvényellenes szabályozás átmenetileg való alkalmazhatóságának engedélyezése abból fakadt, hogy a BVerfG ezzel biztosítani kívánta a települési önkormányzatok működőképességét. Ezáltal került biztosításra, hogy időlegesen se maradjanak az ingatlanadóból származó jelentős összegű adóbevétel nélkül, így vonatkozásukban elkerülhetők lettek a vélhetően felmerülő költségvetési hiány okozta problémák. Határozat 173. bekezdése.

⁶³⁸ www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/FAQ/2019-06-21-faq-die-neue-grundsteuer.html.

⁶³⁹ Az ifo gazdaságkutató intézet (*ifo Institut*) például egyértelműen a területalapú adóztatás lehetővé tételét ajánlotta a jogalkotó figyelmébe, annak egyszerűségére, és költséghatékonyságára tekintettel. [www.beck-](http://www.beck-online.beck.de/Dokument?vpath=bibdata%2Freddok%2Fbecklink%2F2010947.htm&pos=1&hlwords=on)

[online.beck.de/Dokument?vpath=bibdata%2Freddok%2Fbecklink%2F2010947.htm&pos=1&hlwords=on](http://www.beck-online.beck.de/Dokument?vpath=bibdata%2Freddok%2Fbecklink%2F2010947.htm&pos=1&hlwords=on).

⁶⁴⁰ A modellek körében lásd a 622. lj.-ben foglaltakat.

⁶⁴¹ Ez konkrétan egy fakultatívan alkalmazandó vegyes modellt jelent. Az 5. pontban részletesen kifejtem, hogy a szövetségi szintű szabályozás az értékalapú adóztatás mentén kerül kialakításra a továbbiakban is, viszont a szövetségi tartományoknak önkéntes választás útján lehetőségük van egy, a területalapú adóztatáson alapuló modell bevezetésére

[www.beck-](http://www.beck-online.beck.de/Dokument?vpath=bibdata%2Freddok%2Fbecklink%2F2011950.htm&pos=16&hlwords=on)

[online.beck.de/Dokument?vpath=bibdata%2Freddok%2Fbecklink%2F2011950.htm&pos=16&hlwords=on](http://www.beck-online.beck.de/Dokument?vpath=bibdata%2Freddok%2Fbecklink%2F2011950.htm&pos=16&hlwords=on).

⁶⁴² A parlamenti képviselőkkel rendelkező pártoknak a benyújtott törvényjavaslattal kapcsolatban elfoglalt álláspontját lásd: www.bundestag.de/dokumente/textarchiv/2019/kw26-de-grundsteuer-648982.

5. A hosszú vita gyümölcse: az új szabályozás sarokkövei

Az „ingatlanadó reform” három nagyon lényeges változást eredményezett az ingatlanadó szabályozásában: az értékalapú adóztatás újraszabályozását; a területalapú adóztatás megteremtését; és a „C” típusú ingatlanadó bevezetését.⁶⁴³

5.1. Az értékalapú adóztatás újraszabályozása

Az újraszabályozás során a szövetségi jogalkotó alapvetően nem kívánta érinteni a fennálló szabályozás struktúráját, hanem a hibák korrigálására törekedett.⁶⁴⁴ A kialakításnál egyidejűleg kívánta biztosítani az ingatlanadó rendszerének alkotmánykonformitását, a jogbiztonság követelményének való megfelelést és időszerűségét, a települési önkormányzatok megbízható bevételi forrásának további szavatolása mellett.⁶⁴⁵ A neuralgikus pontot az jelentette, hogy az adóalap meghatározása teljesítse a valódi értékviszonyoknak való megfelelés követelményét.

Összességében megállapítható, hogy az értékalapú adóztatás körében az adóalap megállapításának folyamatában nem következett be jelentős változás.⁶⁴⁶ Az újraszabályozás eredményének⁶⁴⁷ leglényegesebb elemét az képezi, hogy az adóalap megállapítása folyamán a korábbi kiindulási pont, a becsült érték helyébe az *ingatlanadó-érték* (*Grundsteuerwert*) lép.⁶⁴⁸ Az elnevezés megváltozása mellett ez tartalmilag is komoly változást hoz, ugyanis mind az „A” típusú, mind pedig „B” típusú ingatlanadót érintően újraszabályozásra kerülnek az értékelési eljárások, amelyek útján az adóalapot pénzértékben kifejezik.⁶⁴⁹ Fontos rögzíteni viszont, hogy az ingatlanadó továbbra is külön-külön kerül megállapításra az „A” típusú és a „B” típusú ingatlanadó esetében.⁶⁵⁰

5.1.1. Az értékelés általános szabályai

A földbirtokok értékelésére vonatkozó általános szabályok között az egyik legfontosabb rendelkezés az *általános értékmegállapítási időpont* (*Hauptfeststellungszeitpunkt*) ismételt rögzítése. Eszerint az ingatlanadó-érték 7 éves időközönként általánosan megállapításra

⁶⁴³ Érdekes, hogy amíg az ingatlanadó alapját érintő módosító rendelkezések, illetve a GG módosítások is már a módosító törvények kihirdetésével hatályba léptek, alkalmazási hatályuk a 3. pontban kifejtettek okán azonban 2025. január 1-jére tolódik el. Ezzel szemben a „C” típusú ingatlanadót érintő adómérték megállapítási szabályokra vonatkozó módosítások tekintetében a hatályba lépés és az alkalmazási hatály is azonos időpontot, 2025. január 1-jét jelenti majd.

⁶⁴⁴ Ennek ellenére a szövetségi szinttől való tagállami szabályozás lehetősége is biztosításra került a GG-ben. Ezt részletesen az 5.2. alponthoz fejttem ki. A reform jogi keretei egyebekben a *Gesetz zur Reform des Grundsteuer- und Bewertungsrechts* (*Grundsteuer-Reformgesetz*; a továbbiakban: GrStRefG) vom 26. November 2019-ban kerültek lefektetésre.

⁶⁴⁵ *Entwurf eines Gesetzes zur Reform des Grundsteuer- und Bewertungsrechts* (GrStRefG) – A.I: Allgemeiner Teil-Zielsetzung der Regelungen

⁶⁴⁶ Ugyanis az adóalap megállapítása folyamatának hármasszempontja továbbra is megmaradt: az adótárgy értékének meghatározása a BewG rendelkezései alapján; a GrStG-ben definiált szorzószámok segítségével a számított adóalap meghatározása; a települési önkormányzatok által alkalmazott adómértéknek a számított adóalapra való vetítésével a fizetendő adó elérése.

⁶⁴⁷ Az új szabályok a BewG 7. fejezetében, különösen kerültek definiálásra.

⁶⁴⁸ GrStG 13. §

⁶⁴⁹ Ez azért különösen érdekes, mert – amint arra már a 629. lábjegyzetben utaltam – a BVerfG a Határozatában például az „A” típusú ingatlanadó szabályozásának Grundgesetz-be való ütközését nem állapította meg. Fontos utalni arra is, hogy az GrStG 2. §-a az adótárgy, a földbirtok körében továbbra is fenntartotta az „A” típusú és „B” típusú ingatlanadó tárgyak elválasztását.

⁶⁵⁰ BewG 219. § (1) bekezdése.

kerül.⁶⁵¹ Ez változást jelent a korábbi szabályozáshoz képest, amely elméletileg 6 évente írt elő értékmegállapítási kötelezettséget. Amennyiben egy új ingatlan keletkezik az értékmegállapítás időpontját követően, akkor annak ingatlanadó-értéke *utólagos értékmegállapítás* (*Nachfestellung*) alapján, a keletkezés évét követő év első napjával kerül megállapításra.⁶⁵² Fontos még megemlíteni az *értékaktualizálás* (*Wertforschreibung*) intézményét is. Eszerint amennyiben az ingatlanadó-érték egy naptári év kezdetén a legutóbbi értékmegállapítási időponthoz képest lefelé vagy felfelé több, mint 15.000 euróval eltér, akkor azt újra kell értékelni.⁶⁵³ Fontos utalni rá, hogy az ingatlanadó-értékek első általános értékmegállapításának 2022. január 1-je és 2025. január 1-je között meg kell történnie.⁶⁵⁴

5.1.2. Az üzletszerű hasznosítás alatt álló mezőgazdasági- és erdészeti területek értékelése

Az üzletszerű hasznosítás alatt álló mezőgazdasági- és erdészeti területek esetén az adótárgy definíciója a korábbi szabályozáshoz képest lényegében változatlan maradt. E tárgyak ingatlanadó-értékének meghatározásakor a megállapítás keretei szintén azonosak a korábbiakkal⁶⁵⁵: azok értékelése a *haszonértéken* (*Ertragswert*) alapul. A haszonérték meghatározása során pedig a *jövedelmezőképességből* (*Ertragsfähigkeit*) kell kiindulni.

Az ingatlanadó-érték összegének, azaz lényegében a haszonérték megállapításának folyamata azonban eltér a korábbiaktól, amely a következő képlet alapján kapható meg: az üzletszerű hasznosítás alatt álló mezőgazdasági- és erdészeti területeknek meg kell határozni a BewG 237-238. §-aiban nevesített szempontok (*Zuschläge*) alkalmazásával elért tiszta hozadékanak összegét (*Reinertrag*), amelyet egy 18,6-szoros tényezővel kell többszörözni.⁶⁵⁶

5.1.3. A telkek értékelése

A Határozat meghozatalát kiváltó, a telkekre vonatkozó becsült érték megállapítási eljárások újrászabályozása volt a szövetségi jogalkotó egyik legsürgősebb feladata, és egyben legnagyobb kihívása azzal, hogy eleget tegyen a valódi értékviszonyoknak való megfelelés követelményének.

A jelenleg még hatályos szabályozáshoz hasonlóan a telkek továbbra is a földből származó vagyonokból (*Grundvermögen*) állnak össze, és képeznek külön-külön gazdasági egységeket.⁶⁵⁷ A BewG a telkek csoportosítását érintően a jövőben szintén fenntartja a beépítetlen és a beépített telkek elkülönítését.

A) Beépítetlen telkek

A beépítetlen telkek⁶⁵⁸ körében az ingatlanadó-értékének meghatározása alapjaiban eltér a korábbi becsült érték meghatározásának szabályaitól. Az új szabályozás értelmében, amelynek

⁶⁵¹ BewG 221. § (1) bekezdése.

⁶⁵² BewG 223. § (1)-(2) bekezdései.

⁶⁵³ Ez nem minősül új intézménynek, viszont beszédes annak korábbi alkalmazásával kapcsolatban, hogy a BewG 22. § (1) bekezdésében foglalt rendelkezések az eltérés tekintetében a mai napig a német Márkát (*Deutsche Mark*) veszik alapul.

⁶⁵⁴ BewG 266. § (1) bekezdése.

⁶⁵⁵ Vö.: BewG 36. §-a és 236. §-a.

⁶⁵⁶ A jelenleg még hatályos szabályozáshoz hasonlóan a tiszta hozadék képezi a jövedelmezőképesség alapját.

⁶⁵⁷ Vö.: BewG 68-70. §-ai és 243-244. §-ai.

⁶⁵⁸ A korábbi fogalommal teljesen azonos az új beépítetlen telkek fogalom. Vö.: BewG 72. §-a és 247. §-a.

alkalmazása a 2.2. alpontban ismertetettek szerint már korábban is felmerült, ugyanis a beépítetlen telkek ingatlanadó-értéke a telek mindenkor, a BauGB 196. §-ában meghatározott *szokásos földértékének*⁶⁵⁹ a telek m²-ben meghatározott *többszörözésével* kapható meg. Ebből következően a továbbiakban a kiindulási pontot nem a korábbi szokásos forgalmi érték, hanem a szokásos földérték jelenti majd.

A szokásos földértéket a BauGB 192. §-a szerinti szakértői bizottságok (*Gutachterausschüsse*) fogják az általános értékmegállapítási időpontban meghatározni, majd nyilvánosságra hozni, és azt az illetékes adóhatóságnak a hivatalosan előírt adattartalommal továbbítani.⁶⁶⁰ Érdekesség, hogy amennyiben a szokásos forgalmi érték a szakértői bizottságok által nem kerülne meghatározásra, akkor az ingatlanadó-érték összehasonlítható területű beépítetlen telkek értékéből lenne levezethető.⁶⁶¹

B) Beépített telkek

A beépített telkek⁶⁶² esetén bár megmarad a korábbi értékelési struktúra, viszont több szempontból is jelentős korszerűsítésen esik át. Egyrészt a telekfajták (*Grundstücksarten*) csoportja tovább differenciálódik, amelynek továbbra is az értékelési eljárások alkalmazása szempontjából van jelentősége. A családi házak, az ikerházak, a bérlakások, üzlethelyiségek, vegyes célt szolgáló telkek, egyéb beépített telkek mellett az új szabályozás a továbbiakban nevesíti a társasházi lakástulajdon (*Wohnungseigentum*), illetve a résztulajdon (*Teileigentum*) csoportját is.⁶⁶³

Másrészt az értékelési eljárások folyamatai is jelentős mértékben módosulnak. A *haszonérték eljárás* (*Ertragswertverfahren*) esetén, amelyet a családi házak, az ikerházak, bérlakások, valamint társasházi lakástulajdonok értékelése esetén kell alkalmazni és egyben a fő értékmegállapítási eljárás a beépített telkek vonatkozásában, a kiindulási pontot a jelenleg még hatályos szabályozás alapját képező bruttó bérleti díj helyett a *többszörözött tiszta haszon* (*kapitalisierter Reinertrag*) és a *kamatcsökkentett szokásos földérték* (*abgezinsten Bodenwert*) együttes összege fogja képezni.⁶⁶⁴

A többszörözött tiszta haszon megállapításához⁶⁶⁵ a beépített telek *tiszta hasznából* (*Reinertrag*) szükséges kiindulni. Ez a telek BewG 255. §-a szerinti *üzemeltetési költségeivel* (*Bewirtschaftungskosten*) csökkentett bruttó nyereségéből (*Rohertrag*) érhető el. Az éves bruttó nyereség a havi nettó bérleti díj (*monatliche Nettokaltmiete*) összegéből indul ki. Utóbbi értéke a BewG 39 mellékletének segítségével határozható meg, amelynek folyamán a következő tényezők játszanak szerepet: a beépített telken álló épület fajtája, a lakóterület nagysága, az építési éve, tartományi elhelyezkedése, illetve az a körülmény, hogy a fekvési helyzetétől függően milyen lehetőség van az adott ingatlan kiadására (*Mietniveaustufe*).⁶⁶⁶ Megállapítható,

⁶⁵⁹ A szokásos földérték fogalma körében lásd 623. l.j.-t.

⁶⁶⁰ A nyilvánosság számára a szokásos földértékek minden bizonnyal a BORIS rendszerek alapján lesznek elérhetők. Lásd itt még: BewG 247. § (2) bekezdése.

⁶⁶¹ BewG 247. § (3) bekezdése.

⁶⁶² A beépített telkek fogalma a jelenleg még hatályos régi és az új szabályozás szerint azonos. Vö.: BewG 74. §-a és 248. §-a.

⁶⁶³ Az egyes telekfajták fogalmi meghatározásait lásd: BewG 249. § (2)-(9) bekezdései.

⁶⁶⁴ BewG 252. §-a.

⁶⁶⁵ BewG 253. §-a.

⁶⁶⁶ BewG 254. §-a.

hogy a jövőben jelentős változás következik majd be abban, hogy a nettó bérleti díj alapjául szolgáló adatok már a valódi értékviszonyoknak megfelelő értékeket kívánnak tükrözni.⁶⁶⁷ Az így elért tiszta érték vonatkozásában továbbá *többszöröző számokat* is figyelembe kell még venni,⁶⁶⁸ amelyek alkalmazásával végül a többszörözött tiszta haszon megállapíthatóvá válik.

A másik értékmegállapítási eljárás, a *tárgyi érték eljárás (Sachwertverfahren)*⁶⁶⁹ esetén a kiindulási pontot a beépítetlen telkekre irányadó *szokásos földérték* és rajta álló, a BewG 259. §-a szerint meghatározott *épület értéke*⁶⁷⁰ jelenti. Az így megkapott összeget, az ún. *telek ideiglenes tárgyi értékét (vorläufiger Wert)* meg kell többszörözni a BewG 260. §-ában nevesített *értékszámmal (Wertzahl)*⁶⁷¹, amelynek alkalmazásával az érintett beépített telek ingatlanadó-értékét megkapjuk.

5.1.4. A szorzószámok változása

Mindenképpen szükséges utalni még a számított adóalap meghatározásának módosulására is. Erre az ingatlanadó-értéknek az új, a jelenkori értékviszonyoknak való megfelelésből bekövetkező értékelkedése miatt volt szükség, ahol a szorzószám (*Steuermaßzahl*) a továbbiakban egyfajta „értékkiegyenlítő”, „értékellensúlyozó” funkcióval kerül felruházásra.⁶⁷² A gyakorlatban ez azt fogja jelenteni, hogy a 2025. január 1-jétől hatályos szabályozásban alkalmazandó szorzószámok a jelenleg még hatályos értékei nagyjából egy tizeddel csökkennek majd.⁶⁷³

Ezen felül a jogalkotó még további speciális típusú ingatlanok – szociális, önkormányzati tulajdonú, illetve szövetkezeti lakások – tekintetében további kedvezményes szorzószámokat határozott meg.⁶⁷⁴

5.2. A területalapú adóztatás megteremtése

A korábbi szabályozáshoz képest viszont a leghangsúlyosabb változásnak az minősült, hogy az alkotmányozó hatalom 2025. január 1-jével az értékalapú vagyonadóztatás mellett megteremti a területalapú adóztatás lehetőségét is. E körben feltétlenül szükséges megemlítenem, hogy ez explicit módon a GG-ben nem került kimondásra, viszont annak rendelkezései közvetett módon lehetőséget biztosítanak a szövetségi tartományok részére, hogy az ingatlanadót saját jogalkotási hatáskörükben a szövetségi szinttől eltérően szabályozzák, azaz *saját ingatlanadó modellt* vezethessenek be.

⁶⁶⁷ Így például az épületek építési évének meghatározásakor 5 kategória került kialakításra, amelyek között a legújabb csoportba a 2001-et követően építettek tartoznak. A jelenleg még hatályos szabályozás körében a legfrissebb körbe az 1948-ban épített épületek számítanak.

⁶⁶⁸ Ezek főként az épületek használati éveihöz, avulási idejéhez (*Restnutzungsdauer*) kapcsolódnak. Lásd itt: BewG 253. § (2) bekezdése és BewG 37. melléklete.

⁶⁶⁹ Az eljárás lefolytatásáról a BewG 258. §-a rendelkezik.

⁶⁷⁰ Az épület értékének megállapítása alapvetően az épület általános előállítási költségein alapul.

⁶⁷¹ Az alkalmazandó értékszám kiválasztása a BewG 43. melléklete alapján az érintett telek előzetes tárgyi értékétől és a szokásos földértékétől függ.

⁶⁷² www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/FAQ/2019-06-21-faq-die-neue-grundsteuer.html.

⁶⁷³ Ennek megfelelően a szorzószám a GrStG 14-15. §-ai alapján az üzletszerű hasznosítás alatt álló mezőgazdasági- és erdészeti területek esetén 0,026%-ra csökkent, a beépítetlen és a beépített telkek esetén pedig 0,034%-os értéken került megállapításra.

⁶⁷⁴ Lásd itt: GrStG 15. § (4) bekezdése.

A területalapú adóztatás lehetőségének jogi kereteit így a GG módosítások teremtették meg.⁶⁷⁵ A GG jelenleg is alkalmazandó rendelkezései értelmében az ingatlanadót érintő jogalkotási szabályozás a GG 105. cikkében található. E szakasz (2) bekezdése szerint a szövetségi államnak versengő jogalkotása van a vámok és pénzügyi monopóliumok körébe nem tartozó adók, így az ingatlanadó tekintetében is, amennyiben az említett adók bevétele részben vagy egészben a szövetségi államot illeti meg, vagy a GG 72. cikk (2) bekezdésében meghatározott előfeltételek fennállnak.⁶⁷⁶ Az ingatlanadó esetén a központi szinten való szabályozást a szövetségi államban azonosan szabályozott életviszonyok megteremtésének szükségessége indokolta.⁶⁷⁷

E szabályozást váltja fel 2025. január 1-jével a GG módosítása következtében létrejött új rendszer.⁶⁷⁸ A kétlépcsős módosítást követően a GG 105. cikk (2) bekezdése az ingatlanadót a versengő jogalkotás tekintetében már külön kiemeli a többi adónem köréből, ugyanis azt érintően a szövetségi államnak általános versengő jogalkotási hatásköre lesz, tekintet nélkül a bevételi és a GG 72. cikk (2) bekezdésében nevesített körülmények meglétére. Az említett GG szakasz viszont a GG 72. cikk (3) bekezdés 7. pontjával összhangban, együttesen értelmezendő. Eszerint pedig amennyiben, ha a szövetségi állam élt is az őt megillető jogalkotási hatáskörrel az ingatlanadó területén, *a szövetségi tartományok törvény útján attól eltérő szabályozást alkalmazhatnak. (Öffnungsklausel)*

Az „*Öffnungsklausel*” intézményének segítségével az egyes szövetségi tagállamok lényegében „szabad kezet” kapnak a jövőben a saját ingatlanadó rendszerük megalkotásához.⁶⁷⁹ Az ingatlanadó tényállása körében így a továbbiakban az adómérték megállapításának joga az egyetlen, amelyre a tagállamok jogalkotási hatásköre a továbbiakban sem terjedhet ki.⁶⁸⁰

Az eddig elhangzott tagállami nyilatkozatok alapján jelenleg úgy tűnik, hogy számos tagállam élni kíván a „külön utas” szerepével. A saját szabályozásuk központi elemét az képezné, hogy az eddig tisztán értékalapú központi szabályozást egy tiszta, vagy éppen különféle helyi jellemzők figyelembevételére is alkalmas területalapú ingatlanadóval váltanák fel.⁶⁸¹ Az

⁶⁷⁵ Gesetz zur Änderung des Grundgesetzes (Artikel 72, 105 und 125b) vom 15. November 2019.

⁶⁷⁶ A GG 72. cikk (2) bekezdése értelmében akkor tartozik a jogalkotás a szövetségi állam hatáskörébe, ha és amennyiben a szövetségi államban az adott területen azonosan szabályozott életviszonyok megteremtése szükséges, vagy a jogi-gazdasági egység megőrzése összállami érdekből szövetségi törvényi szabályozást tesz szükségessé.

⁶⁷⁷ Josef CHRIST – Janbernd OEBBECKE (szerk): *Handbuch Kommunalabgabenrecht. Steuern-Gebühren-Beiträge* (München: C.H. Beck 2016) 62.

⁶⁷⁸ Az új rendszer hatálybalépésének időpontját a GG átmeneti- és záró rendelkezéseiről szóló fejezet 125b. cikkének (3) bekezdése rögzíti.

⁶⁷⁹ Ez persze nem jelenti azt, hogy e tartományi szabályozásoknak nem kellene teljes mértékben GG konformnak lenniük, az abban foglalt alapelvekkel továbbra sem lehetnek ellentétesek.

⁶⁸⁰ E korlát a GG-ben foglaltak okán áll fenn. A GG 106. cikk (6) bekezdése értelmében ugyanis az adómérték megállapításának joga a települési önkormányzatok részére került átengedésre. Ezáltal válik egyebekben az ingatlanadó helyi adóvá, amint arra már a 2.1 alpontban utaltam. TOMBOR Csaba: „A német helyi adók rendszere I. Alkotmányos alapok és a helyi iparüzési adó” *Themis* 2019/2. 51.

⁶⁸¹ Egyelőre Bajorország, Baden-Württemberg, Hamburg, Hessen, Alsó-Szászország, illetve Szászország nyilatkoztak akként, hogy saját szabályozást alkalmaznának. Ezzel szemben Berlin, Brandenburg, Bréma, Schleswig-Holstein, valamint Thüringia előljárói a központi modell mellett döntöttek. Mecklenburg-Elő-Pomeránia, Észak-Rajna-Vesztfália, Rajnavidék-Pfalz, Saar-vidék és Szász-Anhalt még nem döntött. www.haufe.de/immobilien/wirtschaft-politik/grundsteuer-reform-nicht-am-ziel-aber-eckpunkte-stehen_84342_483246.html.

viszont rögzíthető, hogy a területalapú vagyonaadóztatás mellett valamilyen fokban elkötelezett tartományok közül egyelőre még egyik sem alkotta meg a saját ingatlanadó rendszerét szabályozó tartományi törvényét.⁶⁸²

5.3. A „C” típusú ingatlanadó bevezetése

A „C” típusú ingatlanadó bevezetését érintően helytállóbb az „ismételt bevezetés” megfogalmazást használni. Az ugyanis korábban egy rövid időre már az ingatlanadó szabályozás részét képezte.⁶⁸³

A „C” típusú ingatlanadó⁶⁸⁴ ismételt bevezetésének oka, ami lényegében a beépítetlen, de beépíthető ingatlanoknak a többi beépítetlen ingatlantól eltérő, magasabb adókulccsal való adóztatását teszi majd lehetővé, az, hogy jelenleg Németországban – különösen az agglomerációs részeken – jelentős mértékű lakáshiány áll fenn. A befektetők ezért az egyes települési önkormányzatok területén található beépíthető telkeket az elmúlt időszakban felvásárolták, és csak azt követően értékesítették azokat, ha már megfelelő értéknövekményt értek el. Így a beépíthető ingatlanok spekuláció tárgyává váltak. Mindezek alapján a szövetségi jogalkotó a „C” típusú ingatlanadó bevezetésével és az ehhez szükséges GrStG módosítással azt kívánja elérni, hogy a települési önkormányzatoknak az ingatlanadó területén való adóztatási ösztönzésével előmozdítsa a beépíthető ingatlanok beépítését.⁶⁸⁵

A GrStG-t módosító törvény rendelkezései⁶⁸⁶ folytán alkalmazandó, 2025. január 1-jétől hatályos új szabályozás értelmében⁶⁸⁷ a települési önkormányzatoknak lehetősége lesz arra, hogy városépítési okból⁶⁸⁸ a beépíthető telkeket (*baureife Grundstücke*)⁶⁸⁹ a beépítetlen telkek csoportján belül speciális csoportként határozzák meg, és az önkormányzat területén fekvő telkeket illetően érvényesülő egységes elbánás elvének⁶⁹⁰ figyelmen kívül hagyásával rájuk *egy külön adómértéket állapíthassanak meg*.

⁶⁸² A saját rendszert felállítani kívánó tagállamok elsőként a bajor szabályozás elkészültében bíznak, és ezt is kívánják majd zsinórmértékül használni saját szabályozásuk kialakításához. Ennek oka az, hogy a bajor vezetés az „ingatlanadó reform” során konzekvensen a tiszta területalapú vagyonaadóztatás megteremtésének lehetőségét tűzte ki célul. www.haufe.de/immobilien/wirtschaft-politik/grundsteuer-reform-nicht-am-ziel-aber-eckpunkte-stehen_84342_483246.html.

⁶⁸³ 1961-62-ben már létezett egy harmadik kategória az „A” és „B” típusú ingatlanadó mellett, a beépítetlen, de beépíthető telkeké. SCHWARTING (614. l.j.) és VOGELPOTH, Andreas: „Die neue Grundsteuer C auf „baureife” Grundstücke” *Deutsches Steuerrecht* 2020/20. 1026.

⁶⁸⁴ Érdekes, hogy amíg az „A” és „B” típusú ingatlanadó szétválasztására az adótárgy meghatározása mentén került sor, addig a „C” típusú ingatlanadó a „B” típusú adótól az adómérték megváltoztatásának lehetőségével válhat majd el.

⁶⁸⁵ *Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Grundsteuergesetzes zur Mobilisierung von baureifen Grundstücken für die Bebauung* – A. Problem und Ziel.

⁶⁸⁶ Gesetz zur Änderung des Grundsteuergesetzes zur Mobilisierung von baureifen Grundstücken für die Bebauung vom 30. November 2019 1. cikke.

⁶⁸⁷ GrStG 25. § (5) bekezdése.

⁶⁸⁸ A „városépítészeti ok” fogalmát maga a GrStG 25. § (5) bekezdése határozza meg. Ennek értelmében a várostervezési okok között kerül figyelembevételre különösen a megnövekedett lakó- és munkahely, valamint a közösségi és szociális intézményi igények fedezése, a meglévő települési struktúrák sűrűsítése.

⁶⁸⁹ A GrStG 25. § (5) bekezdése értelmében beépíthető teleknek az a BewG 246. §-a szerinti beépítetlen telek minősül majd, amely a fekvése, típusa, nagysága, tényleges állapota, valamint a közjogi előírások alapján azonnal beépíthető.

⁶⁹⁰ Az egységes elbánás elve alapján, a jelenleg is hatályos GrStG 25. § (4) bekezdés 2. pontjának értelmében is, a települési önkormányzat által alkalmazott adómértéknek mindenkor egységesnek kell lennie a területén fekvő telkek vonatkozásában.

A települési önkormányzat a külön adómérték alkalmazását egyes településrészekre is korlátozhatja. Ennek azonban konjunktív feltételei vannak: egyrészt e területnek el kell érnie legalább az érintett település teljes területének 10%-át. Másrészt a településrésznek, amelyen a beépíthető telkekre a külön adómértéket alkalmazzák, több telket is magában kell foglalnia.⁶⁹¹ E kettős feltételrendszer vélhetően azért került felállításra, hogy a GrStG adómértéket érintő speciális rendelkezései a GG általános diszkrimináció tilalmának elvét rögzítő rendelkezéseibe továbbra se ütközzenek bele.

6. Összegzés – Előremutató változások az ingatlanadó területén?

Az „ingatlanadó reformját” követően mindenekelőtt kijelenthető, hogy habár a szövetségi jogalkotó eleget tett a Határozatban foglalt változtatási kötelezettségének és igyekezett kielégíteni a valódi értékviszonyoknak való megfelelés követelményét,⁶⁹² a szövetségi szinten szabályozott helyi ingatlanadó korábbi struktúrája alapvetően változatlan marad. Az ugyanis továbbra is egy háromlépcsős folyamat eredményeként kerül megállapításra: a földbirtok értékének meghatározása; a számított adóalap szorzószám segítségével történő kiszámítása az ingatlanadó-értékből; végül pedig az ingatlanadó elérése a települési önkormányzatok által alkalmazott kulcsos adómértékkel.

Az értékalapú adóztatás rendszerének állandóságával szemben rendkívül fontos változást jelent, hogy az újraszabályozás következtében már nem kizárólag szövetségi szinten van lehetőség az ingatlanadó szabályozására, hanem tartományi szinten is. Ezáltal a szövetségi tartományok autonómiája nőtt az adóztatás területén. Eddig csupán a helyi fényüzési-és fogyasztási adók körében rendelkeztek jogalkotási hatáskörrel, a GG módosításokat követően 2025. január 1-jével viszont lényegében az egyik legjelentősebb helyi adót illetően is, az ingatlanadó mértékét leszámítva, korlátlan jogalkotási hatáskörrel rendelkeznek majd.

Meglátásom szerint a „C” típusú ingatlanadó (ismételt) bevezetése véleményes. A jogalkotó célja mindenképpen üdvözlendő, hogy a fennálló lakáshiányt kívánja csökkenteni, ezáltal az emelkedő ingatlanárak további elszabadulását is megfékezve. Szintén pozitív változás, hogy a települési önkormányzatok a külön adómérték alkalmazásának segítségével a saját helyi igényeik szerint alakíthatják ki a telkek adóztatását.⁶⁹³ Ez a szabályozás azonban egy olyan következménnyel is járhat, hogy az adóalanyok által egyelőre például környezetvédelmi okból (jobb levegő elérésre, zsúfoltság megakadályozása) be nem épített ingatlanok beépítését fogja kikényszeríteni az illetékes települési önkormányzat a magasabb adókulcs alkalmazásával.

Az szinte bizonyosan elkönnyvelhető, hogy a reform következtében az ingatlanok után a fizetendő adó összege emelkedni fog. Ezt a szövetségi jogalkotó akként kívánja megakadályozni, hogy alapvetően felszólítja a települési önkormányzatokat, hogy az

⁶⁹¹ Gesetz zur Änderung des Grundsteuergesetzes zur Mobilisierung von baureifen Grundstücken für die Bebauung vom 30. November 2019 1. cikke.

⁶⁹² Érdekesség viszont, hogy továbbra is akadnak olyan álláspontok, amelyek szerint az új szabályozás is GG ellenesnek minősül. Gregor Kirchhof megítélése szerint például ugyanis a kialakítás, annak rendkívüli bonyolultsága okán nem felel meg sem az alkotmányos követelményeknek, sem pedig az adókötelezettség előírása indokoltasága követelményének (*Belastungsgrund*), mivel utóbbi meghatározása kimaradt a GrStG-ből. KIRCHHOF, Gregor: *Der Belastungsgrund von Steuern – zum verfassungsrechtlichen Auftrag, die Grundsteuer zu reformieren* (Augsburg: Gutachten im Auftrag des ZIA Zentraler Immobilien Ausschusses e. V. 2020) 51-53.

⁶⁹³ VOGELPOTH (683. lj) 1029.

adóalanyok terhére várhatóan bekövetkező tehereltolódást az általuk meghatározott adómérték megállapításával egyenlítsék ki.⁶⁹⁴ Ennek eredményessége azonban erősen kétséges. Egyrészt ugyanis a szövetségi szintnek egyelőre semmilyen jogszabályi lehetősége nincs arra, hogy a települési önkormányzatokat megillető adómérték megállapítási jogot korlátok közé szorítsák. Másrészt utóbbiak sem szívesen mondanának le olyan többletbevételekről, amelyekért a politikai felelősséget nem ők viselik.

Összegezve megállapítható, hogy a helyi ingatlanadó rendszerét érintő több előremutató intézkedés is született, azonban a korábbi problémákat újrakódolták a szabályozásba. Meglátásom szerint az „ingatlanadó reform”-jának egy nagy értékét képviseli a tartományi jogalkotási hatáskörök bővítésének megteremtése. A szövetségi tartományok részére elérhetővé tett széles jogalkotási szabadság következtében ugyanis az ingatlanadó területén lehetővé válik a területalapú adóztatás partikuláris alkalmazása. Ennek következtében pedig az egyes szövetségi tartományok egy még egyszerűbb, gazdaságosabb, a lokális viszonyokhoz jobban illeszkedő ingatlanadó rendszert alakíthatnak ki. Viszont a hazai tapasztalatokból is tudjuk, hogy a területalapú vagyondóztatásnak is megvannak a maga törvényességi/alkotmányossági játékszabályai: így például felértékelődnek azok a szabályok, amelyek az arányosság biztosítására szolgálnak.⁶⁹⁵

Az új kialakítás hátrányai közé sorolható azonban a központi szabályozás szerinti adóalap meghatározása folyamatának jelentős költségterhe. Amint arra a jogalkotási folyamatok során már a szövetségi jogalkotó is kitért, a valós idejű ingatlanadó-érték megállapításának jelentős költségvonzata van, ugyanis az egyes ingatlanok szokásos földértékének meghatározása, illetve a *Mietniveaustufe* besorolása komoly humán-erőforrást és informatikai rendszer kiépítését igényli. A központi szintű szabályozás fenntartásának várhatóan emelkedő és magas költségei mellett az is kétséges azonban, hogy maga a rendszer hosszútávon mennyire lesz képes egyáltalán a GG konform működésre. Az ugyanis óvatosságra intő jel, hogy a korábbi és jelenleg még hatályos szabályozás is tartalmazta, tartalmazza az általános értékmegállapítás ciklikus időközönként való ismételt lefolytatását. Ennek ellenére arra lényegében sosem került sor, ami pedig megalapozta a BVerfG Határozatának meghozatalát.

⁶⁹⁴ *Entwurf eines Gesetzes zur Reform des Grundsteuer- und Bewertungsrechts* – A. Problem und Ziel.

⁶⁹⁵ KECSŐ (617. lj.) 1557.