

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

A német helyi adók rendszere I.¹

Alkotmányos alapok és a helyi iparűzési adó

1. Bevezetés

A német helyi adók rendszerének kutatása során több cél is megfogalmazódott. Egyfelől az, hogy átfogó képet kapjak a német helyi adókról. Másfelől az, hogy feltérképezzem azokat a megoldásokat, amelyek esetlegesen a magyar helyi adók rendszerét illetően is alkalmazhatók lehetnek.

A német rendszer részletes elemzése azért lényeges, mert bár számos különbséget mutat a hazai rendszer felépítéséhez képest – itt elég csupán a Német Szövetségi Köztársaság föderalista államberendezkedésből fakadó jogalkotási, igazgatási, bevételi hatásköröket érintő eltérésekre utalnunk –, alapvető hasonlóságokkal is rendelkezik a két rezsím. Így például bevételi szempontból mindkettőben kiemelkedő jelentőséggel bír az iparűzési adó (*Gewerbesteuer*). A német ingatlanadó (*Grundsteuer*) pedig a magyar telekadóhoz és építményadóhoz hasonlítható. A helyi fényűzési- és fogyasztási adók (*örtliche Aufwand- und Verbrauchsteuern*; összefoglaló megnevezéssel: kis helyi adók, bagatelladók) a magyar települési adóval állíthatók párhuzamba.

A német helyi adók rendszerét két részletben mutatom be. Az első tanulmányban a bevezetést követően a 2. fejezetben a német Alaptörvénynek a helyi adókat érintő releváns rendelkezéseit ismertetem. A 3. fejezetben az iparűzési adót elemzem. E körben kitérek az adónemnek a német rendszerben elfoglalt helyére, jelentőségére, alkotmányos alapjaira, valamint az általános jellemzőinek – így különösen kötelező alkalmazásának, és vagyonadó jellegének – áttekintésére. Ezt követően az iparűzési adót az adótényállás elemei szerint is feldolgozom.

¹ A tanulmány második része a Themis 2020. májusi számában jelenik meg.

A német bírósági joggyakorlat segítségül hívásával rámutatok arra is, mely területeken merülnek fel a jogalkalmazás számára jogértelmezési problémák.

A második tanulmány 1. fejezetében az ingatlanadóra vonatkozó német szabályozást dolgozom fel az iparűzési adóhoz hasonlóan. Az adóalap megállapításának folyamatában kiemelten foglalkozom a földbirtok becsült értékének (*Einheitswert*), megállapításának szabályaival, ugyanis ez jogértelmezési vitákat eredményezett az elmúlt időszakban. E körben áttekintem a felmerült alkotmányossági aggályokat is, melynek következtében a jogalkotónak 2019. december 31-ig módosítania szükséges a jelenlegi szabályozást. A 2. fejezetben a kis helyi adókra vonatkozó szabályozást ismertetem. A kis helyi adók bemutatása során kitérek az említett adók általános jellemzőinek ismertetésére, 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 alaposabban vizsgállok.

2. A német helyi adórendszer alapjai

2.1. A helyi adók a Grundgesetz szabályozásában

A helyi adók rendszerére, illetve a helyi önkormányzatok pénzügyi szabályaira vonatkozó legfőbb szabályokat a német alaptörvény, a Grundgesetz (GG) tartalmazza. E körben a szabályozás két fő részre bontható. Egyfelől a GG jelenleg hatályos 28. cikke rendelkezik a pénzügyi autonómiáról a helyi önkormányzathoz való jog nevesítése mellett. A települési önkormányzatok (*Gemeinden*), illetve önkormányzati közösségek (*Gemeindeverbände*) a címzettjei ezeknek az alapvető fontosságú rendelkezéseknek. Másfelől a GG Pénzügyek (*Finanzwesen*) című fejezetének 105-108. cikkei részletesen meghatározzák a szövetségi állam (*Bund*), a szövetségi tartományok (*Bundesländer*), valamint a települések (*Gemeinden*) közötti jogalkotási, bevételi, valamint igazgatási hatásköri viszonyokat.

2.1.1. Alkotmányos alapok: a GG 28. cikkének (2) bekezdése

E bekezdés első mondata biztosítja a jogot a települési önkormányzatok számára, hogy a helyi közösséget érintő ügyeket – törvényben meghatározott keretek szerint – a saját hatáskörükben szabályozzák.² Ennek a finanszírozási hátterét a GG 28. cikk (2) bekezdésének harmadik mondata teremti meg. Abban ugyanis az alkotmányozó nevesítette, hogy az önkormányzatiság biztosítása magában foglalja a helyi önkormányzatok pénzügyi önállóságát is. E szakasz harmadik mondatának második fele még azt is rögzíti, hogy a települési önkormányzatok pénzügyi önállóságát *az általuk meghatározott adómérték megállapításával, a gazdasági teljesítőképességen alapuló adóból származó bevételek útján* biztosítják.

A GG 28. cikk (2) bekezdésének harmadik mondatának alaptörvényi rögzítését egyébként az indokolta, hogy az egyes települések terhei – amelyek sokrétű állami feladatok teljesítéséből adódtak – az elmúlt század utolsó évtizedeiben jelentősen megnövekedtek, ezért a helyi önkormányzatiság megvalósulásának garanciájaként a települési önkormányzatoknak az adóbevételekből való részesedését az alkotmányozó hatalom a legmagasabb szinten kívánta rögzíteni.³ A GG-ben nevesített pénzügyi fennhatóság (*Finanzhoheit*)⁴ alapján tehát a települési önkormányzatok többek között jogosultak adókat megállapítani az illetékességi területükön élő személyek tekintetében.⁵ A települések a GG 28. cikk (2) bekezdésben foglaltak következtében válnak jogosulttá saját maguk az adómérték megállapítására az iparüzési adó területén.⁶ A GG 106. cikk (6) bekezdésében szavatolt, az ingatlanadó érintő települési adómérték megállapítási jog viszont nem vezethető le a GG 28. cikk (2) bekezdéséből.⁷ A GG 28. cikk (2) bekezdésének harmadik mondata egyebekben nem határozza meg a települési bevételi rendszert, azaz

² E szakasz második mondata ezt a jogot az önkormányzati közösségek részére is szavatolja.

³ A pénzügyi önállóság fogalma a GG-be annak 1994-es módosításával, a gazdasági teljesítőképességen alapuló adóbevételekre való jogosultság pedig a GG-nek annak 1997-es módosításával került be. https://www.bundestag.de/blob/272508/ce09e9d7668619e296ef1ef4ae0cf34/kapitel_13_02_grundgesetz-__nderungsgesetze-pdf-data.pdf, Lásd még itt: BURGHART 2017. 326. margószám

⁴ Sente Zoltán megfogalmazásában a pénzügyi fennhatóság tartalmilag azt jelenti, hogy az önkormányzatok közigazgatási területükön, a törvény keretei között saját költségvetéssel rendelkeznek, feladatkörükben önállóan döntenek bevételeikről és kiadásairól. SZENTE 2012. 21.

⁵ Az adók megállapításából származó bevételek alapvetően a települési önkormányzatoknak a (kötelező) feladataik teljesítéséből fakadó terheik finanszírozására szolgálnak. BURGHART 2017. 321. margószám

⁶ Lényeges megállapítás viszont, hogy amennyiben az iparüzési adó nem tölti be a gazdasági teljesítőképességen alapuló adóból származó bevétel szerepét, akkor is szükséges más adóbevételek révén biztosítani a települések pénzügyi autonómiáját a GG 28. cikk (2) bekezdéséből fakadóan. BURGHART 2017. 327. margószám és CHRIST – OEBBECKE 2016. 51.

⁷ CHRIST – OEBBECKE 2016. 52.

ebből a bekezdésből nem következik, hogy az iparűzési adót intézményesíteni kell Németországban.⁸

A települések számára a GG 28. cikk (2) bekezdésének harmadik mondata második felében nevesített adómérték megállapítási jog (*Hebesatzrecht*) tekintetében már most érdemes utalni arra, hogy az szoros kapcsolatban áll a GG 106. cikk (6) bekezdésével. Ez utóbbi tölti meg tartalommal az adómérték megállapításának a jogát.

2.1.2. A helyi önkormányzatok finanszírozási rendszere

A német rendszer alapján a helyi önkormányzatok finanszírozása egyrészt *átadott források*, másrészt *saját bevételek* alapján valósul meg a GG Pénzügyek fejezetének rendelkezései szerint, amit gyakran definiál a német szaknyelv a GG *pénzügyi alkotmányaként*.⁹ Az átadott források közül a megosztott adók, a saját bevételek körében pedig a közjogi saját bevételek rendszerének áttekintésével foglalkozom hangsúlyosan. A következőkben megvizsgálom a német rendszer felépítését egyfelől a helyi adóztatás szempontjából jelentős hatáskörök megosztásának a szabályai mentén (jogalkotás, bevételezés, igazgatás) haladva.¹⁰ Másfelől röviden áttekintem és összefoglalom – annak kiemelt jelentőségére tekintettel – a pénzügyi kiegyenlítés szabályait a német helyi önkormányzatok tekintetében.

a) A jogalkotási hatáskörök alakulása: a helyi adók köre

A jogalkotás körében a helyi adókat is érintő lényeges 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 tekintetében, amennyiben az említett adók bevétele részben vagy egészben a szövetségi államot illeti meg, vagy a GG 72. cikk (2) bekezdésében meghatározott előfeltételek fennállnak.¹¹

⁸ Entscheidungen der amtlichen Sammlung (a továbbiakban: BVerfGE) 125, 141, 159.; lásd még itt: BURGHART 2017. 321 margószám

⁹ Az önkormányzatok finanszírozási eszközeinek típusai körében a Kecső Gábor által kidolgozott elméleti csoportosítás fogalmait használom. Lásd itt: KECSŐ 2016, 230.

¹⁰ Az említett hatáskörök nem feltétlenül esnek egybe. Erre jó példa lehet az iparűzési adó, amely esetén ugyanis a jogalkotási hatáskör a szövetségi államot, az abból származó bevételek a településeket illetik meg, az adóigazgatási feladatok pedig megoszlanak az állami és a helyi adóhatóság között.

¹¹ A GG 72. cikk (2) bekezdése értelmében akkor tartozik a jogalkotás a szövetségi állam hatáskörébe, ha és

Az adójogalkotás szövetségi szinten koncentráliódik, mivel az adóbevételekből jelentős részben vagy egészben a szövetségi állam részesül. A két legjelentősebb helyi adót, az iparűzési és az ingatlanadót is szövetségi szinten szabályozzák, ugyanis azok tekintetében – a GG 72. cikk (2) bekezdésében meghatározottak okán – fennállnak a GG 105. cikk (2) bekezdésében meghatározott feltételek.¹² Mindössze a GG 105. cikk (2a) bekezdése jelent kivételt a központi jogalkotás alól a helyi adók körében. Eszerint a jogalkotási hatáskör a szövetségi tartományokat illeti meg a helyi fogyasztási és fényűzési adók tekintetében, ameddig és amennyiben azt az adót nem szabályozza egyidejűleg szövetségi törvény.

Szólni kell arról is, hogy a szövetségi jogalkotás ellenére a helyi szintek érdekeinek képviselőjét a GG 105. cikk (3) bekezdése biztosítja azon adók esetében, amelyek bevétele részben vagy egészben a tartományokhoz, településekhez (önkormányzati közösségekhez) folyik be. Ezek elfogadásához ugyanis a Bundesrat jóváhagyása szükséges.¹³ A teljes képhez azonban hozzátartozik az is, hogy e szabály a szövetségi állam és a tartományok döntési jogosultságát jelenti a helyi adók kialakításának rendszeréről. A GG rendelkezései ugyanis nem teszik lehetővé a települési önkormányzatok közvetlen ráhatását a helyi bevételeket érintő központi jogalkotási folyamatokra, a települési önkormányzatoknak mindössze tanácskozási joga van az őket érintő szövetségi jogalkotás kapcsán.¹⁴

Lényeges utalni arra is, hogy valamennyi tartomány a kis helyi adókat érintő jogalkotási hatáskörét – a GG-ben biztosított joguk alapján – átruházza a területén lévő települési önkormányzatokra. Ebből következően a helyi önkormányzatok pénzügyei, – így különösen a helyi fogyasztási és fényűzési adók területén –, a tartományi alkotmányok, illetve törvények bírnak kiemelt jelentőséggel, amelyek megteremtik ezeknek a kereteit. Az önkormányzati ügyek egyebekben tartományi hatáskörbe tartoznak, ezért az önkormányzati pénzügyekért is azok felelősek.¹⁵ A legfontosabb pénzügyi szabályokat a tartományi alkotmányok tartalmazzák.¹⁶ A helyi adókat érintő tartományi szabályozások főbb jellemzőit, illetve az általuk többségében bevezetett

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.

¹² Ennek alapvető okaként azt jelölik meg, hogy a szövetségi államon belül az eltérő tagállami szabályozások a gazdasági fejlődés egyenlőségét eredményeznék. SCHWARTING 2007. 42. és 46. margószámok

¹³ A GG 50. cikke alapján a tartományok a Bundesrat által működnek közre többek között a szövetségi jogalkotásban. Tagjai a GG 51. cikke értelmében a tagállamok kormányainak tagjaiból kerülnek ki.

¹⁴ SCHWARTING 2007. 48. margószám

¹⁵ SZENTE 2012. 27.

¹⁶ Erről részletesen lásd a második tanulmányban „a települési önkormányzatok (önkormányzati közösségek) kis helyi adókat érintő adómegállapítási jogának alapjai Németországban” elnevezésű táblázatot.

lényegesebb helyi fogyasztási és fényűzési adókat részletesebben a második tanulmány 2. alfejezetében tárgyalom.

A fentiekből könnyen belátható, hogy helyi adóknak a kis helyi adók, illetve az 1976-os Abgabenordnung (AO) szerinti vagyoadók (az iparűzési adó, valamint az ingatlanadó) tekinthetők.¹⁷ Utóbbi kettő azért, mert bár az adótényállásnak nem az összes elemét határozzák meg a települési önkormányzatok, az adómérték megállapítás jogával az GG 106. cikk (6) bekezdése, valamint a releváns szövetségi törvények rendelkezései alapján ők rendelkeznek. Ezzel pedig megfelelnek a Helyi Önkormányzatok Európai Chartája 9. cikk 3 pontjában foglalt, a helyi adók minimális kritériumaira vonatkozó feltételeknek.¹⁸

b) Igazgatási hatáskörök megoszlása

Az adóigazgatásra vonatkozó legfontosabb szabályokat a GG 108. cikke határozza meg. Az abban definiáltak szerint az adóigazgatási feladatok túlnyomó része az állami – tehát a tartományi (*Landesfinanzbehörden*), illetve szövetségi (*Bundesfinanzbehörden*) – adóhatóságokat illeti meg.¹⁹ Az adóigazgatási feladatoknak a települési önkormányzatokra való részben vagy egészben való átruházására a GG 108. cikk (4) bekezdése alapján akkor van lehetősége az egyes tartományoknak, amennyiben az érintett adónemből származó adóbevételek teljes egészében a települési önkormányzathoz folynak be. Az adóigazgatási feladatok átruházásának lehetőségével az érintett adónemek körében a tartományok alapvetően élnek is, mégpedig az egyes helyi adó törvényeikben.²⁰

Megjegyzendő az adóigazgatási hatáskörök gyakorlásáról, hogy az adóigazgatási eljárás során komoly problémák merülnek fel a gyakorlatban az iparűzési adó, valamint az ingatlanadóra vonatkozó egyes hatáskörök megosztásában. Az egyes települési önkormányzatok ugyanis rá vannak utalva az adóketési eljárásokban az állami adóhatóságok döntéseire. Az iparűzési adónál az adóalap megállapítása, illetve annak megosztása, az ingatlanadónál pedig a becslési eljárás lefolytatása, valamint az adóalap megállapítása mindenképpen az állami adóhatóságok

¹⁷ AO 3. § (2) bekezdése.

¹⁸ A helyi adónak nem fogalmi feltétele különösen az, hogy az önkormányzat döntsön a bevezetéséről, az adóbevétel felett szabadon rendelkezzen, vagy, hogy az önkormányzati adóhatóság feladat- és hatáskörébe tartozzon az adónem adminisztrációja. Kecső 2016. 239.

¹⁹ Az egyes tartományi és szövetségi adóhatóságok felsorolását, és hatásköreik részletezését az FVG, az adóigazgatási eljárás során ellátandó feladataikat pedig az AO tartalmazza.

²⁰ Erre példa a BayKAG 18. cikke, az NRWKAG 5. §-a, vagy éppen a SächsKAG 7. § (4) bekezdése.

hatáskörébe tartozik. Ebből következően csak ezt követően tudják megállapítani a települési önkormányzatok határozatukkal az adómértéket, ezért lehetséges, hogy az ezen adónemekből származó adóbevételeik csak jelentős késedelemmel folynak be költségvetésükbe.²¹

c) Bevételi hatáskörök szabályai

A német finanszírozási rendszer mind általánosságban, az adóbevételek megosztását, mind a települési önkormányzatokat tekintve *vegyes rendszernek* minősül. Bizonyos adónemekből származó bevételek ugyanis kizárólag a szövetségi államot, vagy a szövetségi tartományokat, vagy a települési önkormányzatokat illetik meg (*szétosztott rendszer*), más adónemekből származó bevételekből viszont minden egyes szint részesül (*közösségi rendszer*).²² Érdekes adat, hogy az adóbevételek majdnem 70 százaléka a közösségi rendszer alapján oszlik meg.

részesedés az adóbevételekből		szövetségi állam	szövetségi tartományok	települési önkormányzatok
vegyes rendszer	<i>szétosztott rendszer szerinti részesedés</i>	<ul style="list-style-type: none"> vámok (<i>Zölle</i>) biztosítási adó (<i>Versicherungssteuer</i>) váltó adó (<i>Wechselsteuer</i>) 	<ul style="list-style-type: none"> söradó (<i>Biersteuer</i>) öröklési adó (<i>Erbschaftsteuer</i>) 	<ul style="list-style-type: none"> iparűzési adó ingatlanadó helyi fényűzési és fogyasztási adók
	<i>közösségi rendszer szerinti részesedés</i>	<ul style="list-style-type: none"> áfa (<i>Umsatzsteuer</i>) szja (<i>Einkommensteuer</i>) társasági adó (<i>Körperschaftsteuer</i>) 	<ul style="list-style-type: none"> áfa szja társasági adó 	<ul style="list-style-type: none"> áfa szja

1. táblázat: A német adórendszer bevételeinek szintek szerinti megosztása a GG Pénzügyek fejezetének rendelkezései alapján²³

²¹ SCHWARTING 2007. 53. margószám

²² A német rendszer az idő előrehaladtával vált folyamatosan vegyes rendszerre. A GG kezdetben szigorú szétosztott rendszerrel rendelkezett. Viszont már 1951-ben megjelent a szövetségi tartományokra kiterjedően a személyi jövedelemadó, illetve a társasági adóbevételek tekintetében a közösségi rendszer. A települési önkormányzatok a személyi jövedelemadóból származó bevételek meghatározott hányadára 1969 óta, az általános forgalmi adóból befolyó bevételek egy részére pedig 1998 óta jogosultak. SCHWARTING 2007. 58. margószám és SCHWARZ 2010. 1289.

²³ A GG rendelkezései alapján saját szerkesztés. A szövetségi államot, illetve a szövetségi tartományokat megillető adónemekből származó bevételeket példálózó jelleggel tüntettem fel.

Amint az 1. táblázatból jól látszik, a települési önkormányzatokat a szétosztott rendszer²⁴ jellemzői alapján illetik meg az iparűzési adóból, az ingatlanadóból, illetve a helyi fogyasztási és fényűzési adókból származó bevételek. Ezek a bevételek a települési önkormányzatok közjogi saját bevételeit képezik. A német szakirodalom a települési önkormányzatoknak az iparűzési adó és az ingatlanadó bevételeik feletti rendelkezését nevezi vagyonadó garanciának. (*Realsteuergarantie*)²⁵

A települési önkormányzatok a közösségi rendszer alapján részesülnek – a szövetségi állam, illetve a szövetségi tartományok mellett – többek között a személyi jövedelemadó, valamint az általános forgalmiadó-bevételekből.²⁶ Ezek a bevételek értelemszerűen az átadott források, tehát a megosztott adók (*Gemeinschaftsteuern*) körébe tartoznak.²⁷

A GG szabályai alapján az egyes települési önkormányzatok a személyi jövedelemadó bevételnek azt a részét kapják meg az érintett szövetségi tartományoktól, ami a területükön élő lakosok személyi jövedelemadó képessége alapján őket megilleti. E körben érdemes utalni egy speciális jogintézményre, mégpedig a személyi jövedelemadóból való, az adómérték megállapítással összefüggő települési önkormányzati részesedés lehetőségére. Ez tehát a pótaxáció lehetőségét teremti meg, amelynek a jogalapját a GG 106. cikk (5) bekezdés harmadik mondata biztosítja. Ezzel a lehetőséggel azonban mindeddig egyetlen önkormányzati település sem élt.²⁸

Az általános forgalmi adóból eredő bevételekből a települési önkormányzatok helyi és gazdasági érintettségén alapuló kulcs alapján

²⁴ A szétosztott rendszert illetően megjegyzem, hogy az egyes szinteket megillető bevételi fennhatóság (*Ertragshoheit*) alapvetően taxatív természetű.

²⁵ E körben viszont érdemes utalni arra, hogy a vagyonadó-garancia elvét már maga a GG is áttöri. A GG 106. cikke (6) bekezdése ugyanis akként rendelkezik, hogy a szövetségi állam, illetve a szövetségi tartományok a jutalék (*Umlage*) révén maguk is részesülhetnek a települési önkormányzatokat megillető iparűzési adó bevételekből. SCHWARZ 2010. 1286.

²⁶ A szövetségi tartományoknak a GG 106. cikk (7) bekezdése alapján kötelezettsége az őt megillető közös adóbevételeknek a szövetségi törvényben meghatározott hányadát a települési önkormányzatoknak (önkormányzati közösségeknek) átadni. Viszont azt, hogy milyen mértékben kötelező ez, a GG konkrétan nem meghatározza meg.

²⁷ A GG 106. cikk (3) bekezdése alapján a közös adók közé jelenleg a személyi jövedelemadó, a társasági adó, továbbá az általános forgalmi adó tartozik. A közös adók egyebekben két további csoportra oszthatók. Az egyik csoport, az ún. nagy adóközösség (*der große Steuerverbund*) körét jelenleg a személyi jövedelemadó, illetve az általános forgalmi adó teszi ki. Az ezen adónemekből származó bevételekből ugyanis mind a három szint szereplői – szövetségi állam, szövetségi tartományok, települési önkormányzatok – részesülnek. Ezzel szemben a kis adóközösségbe (*der kleine Steuerverbund*) tartozó adónemekből származó bevételekből, például a társasági adóból, mindössze a szövetségi állam és a szövetségi tartományok részesülnek. SCHWARTING 2007. 56. margószám

²⁸ SCHWARZ 2010. 1322.

részesülnek az adott tartományoktól.²⁹ A megosztás részletszabályairól szövetségi törvények rendelkeznek.

Érdekesség, hogy annak ellenére, hogy a közös adókból származó bevételek átadott forrásoknak minősülnek, Németországban a települési önkormányzatoknak az ezekből származó bevételeit is a helyi adóbevételek között tartják számon.³⁰

A közös adók egyebekben a pénzügyi kiegyenlítés rendkívül fontos eszközét is jelentik a települési önkormányzatok tekintetében.

d) Pénzügyi kiegyenlítés rendszere a GG-ben

A pénzügyi kiegyenlítésre a német rendszerben is azért van szükség, mivel az egyes szintek – így a települési önkormányzatok – nem minden esetben rendelkeznek a feladataik ellátásához szükséges finanszírozási eszközökkel, ezért annak megfelelő kereteit meg kell teremteni.³¹ A GG ezt egy négyszintű rendszer kialakításával valósítja meg, amelyből az első kettő kapcsolódik szorosan az adóbevételek elosztásához.³²

Az első szint az *elsődleges vertikális pénzügyi kiegyenlítés*, amely lényegében az adóknak a GG 106. cikkében foglaltak szerinti megosztását jelenti a szövetségi állam, a szövetségi tartományok, továbbá az egyes települési önkormányzatok között. E körben különösen hangsúlyos a megosztott adók szerepe. A megosztott adók a helyi adók mellett a települési önkormányzatok finanszírozási rendszerében egyfajta komplementer elemet képeznek. Ezek ugyanis a települések feladatainak megfelelő ellátásához szükséges további pénzügyi forrásokat képesek biztosítani.³³ Erre jó például szolgálnak az általános forgalmi adóból származó bevételek, amelyek egyfajta „mozgó puffer”-ként működnek, mivel a bevételek megosztásának arányát szövetségi törvény szabályozza, de elfogadásához a *Bundesrat* hozzájárulása is szükséges. Ebből következően az említett adónemből származó bevételek megosztásával a szövetségi állam és a szövetségi tartományok (települési

²⁹ A települési önkormányzatokat megillető áfa megosztás jogalkotói célja az volt, hogy azzal kompenzálja a települési önkormányzatok bevételekiesését az üzemi tőkeadó (*Gewerbesteuer*) eltörlése miatt. SCHWARZ 2010. 1323.

³⁰ SZENTE 2012. 28.

³¹ A hazai jogrendszerben a pénzügyi kiegyenlítési eljárások alkalmazhatóságát a szolidaritási hozzájárulást érintően az Alkotmánybíróság is vizsgálta a közelmúltban a 3383/2018 (XII.14.) AB határozatában.

³² A pénzügyi kiegyenlítés rendszerét illetően Schwarz terminológiáját követtem. SCHWARZ 2010. 1283.; lásd még itt: LEIBHOLZ-RINCK 2017. GG 106. cikk, 1-2. margószám

³³ SCHWARZ 2010. 1329.

önkormányzatok) megváltozott pénzügyi igényeinek rugalmas kezelése lehetséges.³⁴

A második szint, amely a GG. 107. cikk (1) bekezdésében meghatározott *elsődleges horizontális pénzügyi kiegyenlítés* az egyes szövetségi tartományok közötti adómegosztásról rendelkezik, azaz megteremti az említett szint bevételeit. Eszerint azt a tartományt illeti meg a személyi jövedelemadóból, valamint társasági adóból származó bevétel, amelynek területén azt az állami adóhatóság bevételezte.

A GG 107. cikk (2) bekezdés első mondata definiálja a *másodlagos horizontális pénzügyi kiegyenlítést*, amely a kiegyenlítés harmadik szintjét jelenti. E kiegyenlítési típus a szövetségi törvényben meghatározott pénzügyi eszközökkel a különböző pénzügyi erővel rendelkező tartományok helyzetét egyenlíti ki. E körben az érintett tartomány települési önkormányzatait, illetve önkormányzati közösségeit is figyelembe veszik.

A kiegyenlítés negyedik szintjén, a *másodlagos vertikális pénzügyi kiegyenlítés keretében* a szövetségi állam a GG 107. cikk (2) bekezdése alapján a különböző teljesítési erővel rendelkező tartományok részére a pénzügyi kiegyenlítés végett kiegészítő utalásokat foganatosíthat. Itt szintén figyelembe veszik az adott tartományban lévő, gyengébb pénzügyi erővel rendelkező települési önkormányzatokat és önkormányzati közösségeket.

Végül a pénzügyi kiegyenlítés körében – amelyre már 24. lábjegyzetben utaltam – a *jutalék* intézménye is sajátos szerepet tölt be. A jutalék egyfajta *fordított vertikális pénzügyi kiegyenlítő* funkcióval rendelkezik, mivel annak segítségével a kiegyenlítés a szintenkénti megosztásban nem „fentről lefelé”, hanem „lentől felfelé” történik. A GG 106. cikk (6) bekezdésében foglaltak szerint a jutalékok két csoportra oszthatók. Egyfelől arra a szövetségi állam, illetve a szövetségi tartományok jogosultak a települési önkormányzatokat megillető iparűzési adó bevételekből. Másfelől az önkormányzati közösségek (*Gemeindeverbänden, Kreisen*) jogosultak jutalékokra a települési önkormányzatokat megillető közös adóbevételekből, az iparűzési adóból, és az ingatlanadóból. Utóbbit „járás jutalék”-nak (*Kreiseumlage*) is nevezik.³⁵

³⁴ SCHWARZ 2010. 1285.

³⁵ A jutalékok a jutalékfizetésre köteles települési önkormányzatok pénzügyi mozgásterét csökkentik, ezért például a járási jutalékoknak alkotmányos határai vannak. Egyrészt annak a mértéke a járások által vállalt feladatok finanszírozási szükségleteihez kell, hogy igazodjon. Másrészt a mértéke sem lehet önkényes. A német Alkotmánybíróság (*Bundesverfassungsgericht*; a továbbiakban: BVerfG) gyakorlata szerint amennyiben a

A települési önkormányzatok bevételi rendszerére vonatkozó alkotmányos rendelkezések áttekintését követően a következőkben a helyi adók közül elsőként a több szempontból is kiemelkedő iparűzési adót érintő szabályozást ismertetem.

3. Az iparűzési adó (die Gewerbesteuer)

3.1. Az iparűzési adó kiemelt szerepe

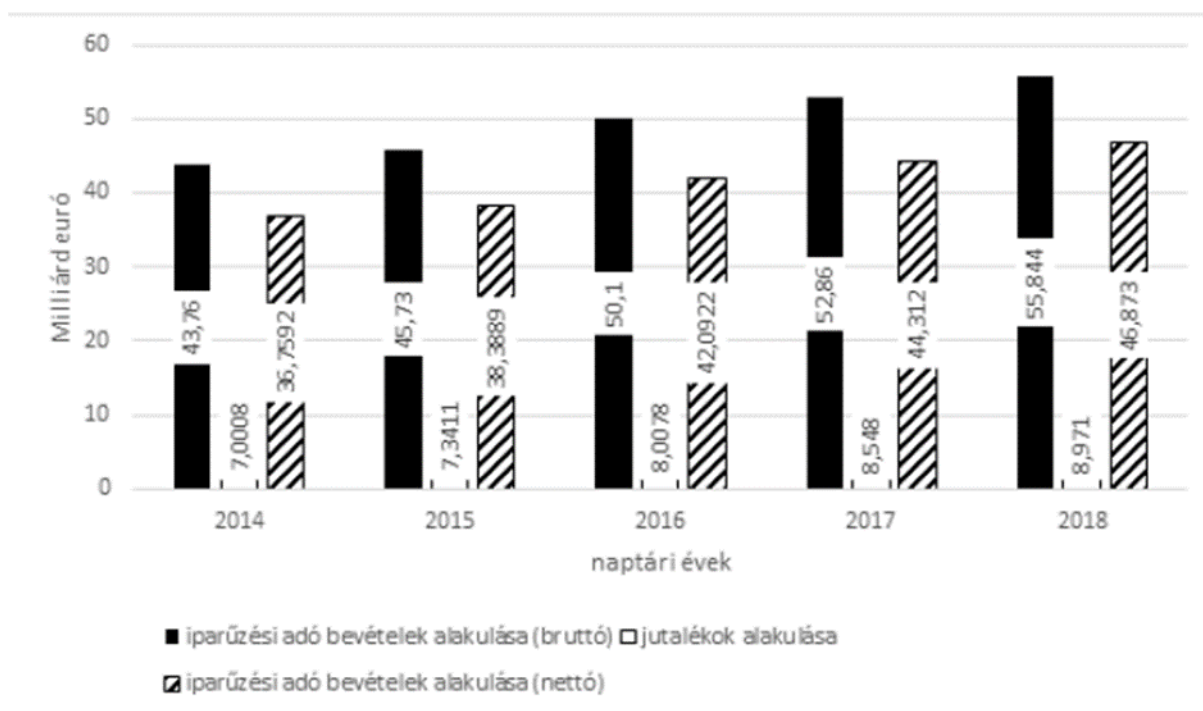
Az iparűzési adó kiemelkedő jelentősége – hasonlóan hazánkban a helyi iparűzési adóhoz – a német települési önkormányzatok bevételei között megkérdőjelezhetetlen. Bevezetése óta ugyanis rendkívül fontos szerepet tölt be a települések finanszírozási igényeinek kielégítésében, habár az idők folyamán számos módosításon esett át, ezért az egyes települések életében a pénzügyi szerepe is hektikusan változott.³⁶ Kiemelt szerepét három ok is igazolja.³⁷

Jelentősége egyfelől a települési önkormányzatokat érintő *bevételek* szintjén jelenik meg. Ahogyan arra már utaltam a 2.1.2. c) alcímben, az iparűzési adóból származó bevételek alapvetően a települési önkormányzatokat illetik meg, és ezek hivatottak megteremteni a GG 28. cikk (2) bekezdése alapján a települések pénzügyi autonómiáját. Ez már önmagában alkalmas az adónem kiemelkedő jelentőségének alátámasztására a települési önkormányzatok bevételi oldalát érintően. Ezt a gyakorlatban az elmúlt években befolyt adóbevételek is igazolták.

jutalék az adott adóbevétel települési önkormányzatra jutó részének több mint felét kiteszi, az már alkotmányellenes. SCHWARZ 2010. 1327-1328.

³⁶ Az iparűzési adóból származó bevételek Miquel pénzügyi reformja idején (1891-1893) teljes egészében még a német államot illették meg, majd 1893-tól – amikor jogszabályváltozások következtében már nem birodalmi adónak minősültek – az iparűzési adóbevételekből az egyes megyei önkormányzatok is részesültek. Az Erzberger-féle pénzügyi reform (1919-1920) során ismét jelentős központosítás történt: az iparűzési adót érintő hatáskörök tartományi szintre kerültek. Azok viszont a pénzügyi kiegyenlítési törvénynek köszönhetően már 1923-ben a települési és megyei önkormányzatokhoz kerülhettek. Végül Popitz 1936-1938-as adóreformja során került az iparűzési adó – az ingatlanadóhoz hasonlóan – végérvényesen a települési önkormányzatokat megillető helyi adók körébe. A megyei önkormányzatok járási jutalék formájában részesültek az iparűzési adóbevételekből. CHRIST-OEBBECKE 2016. 49-50.

³⁷ A rendszerezésemhez alapul szolgált: CHRIST-OEBBECKE 2016 49.



1. ábra: A német iparűzési adóbevételek és jutalékok alakulása 2014-2018³⁸

Amint a 1. ábrán jól látható, az iparűzési adóból származó nettó bevételek abszolút értéken számítva nagyon komoly bevételt jelentenek a települési önkormányzatok számára, és egyben évről évre növekvő tendenciát mutatnak. E bevételek a teljes önkormányzati bevételi oldalon százalékos arányban kifejezve is jelentős hányadot képviselnek. Beszédes adat, hogy például 2016-ban az összes települési önkormányzati adóbevételhez és megosztott adóhoz viszonyítva, kerekítve 47 százalékot tettek ki az iparűzési adóból származó bevételek.³⁹

Másfelől a szövetségi állam és a szövetségi tartományok számára – illetve a járási jutalék esetén az önkormányzati közösségeknek – az iparűzési adóból származó *jutalék* komoly bevételi forrást jelent. Az 1. ábra alapján megfigyelhető, hogy a fordított vertikális pénzügyi kiegyenlítés eszköze évente nagyjából 15-16 százalék körüli értéket tett ki az adónemből származó összes bevételből, ami igen jelentős összeget jelentett. Belátható, hogy ez viszont komoly mértékben csökkentette a települési önkormányzatok pénzügyi mozgásterét.

³⁸ Saját szerkesztés a Finanzen und Steuern Realsteuervergleich 2016 2017. 7. oldalán, a Finanzen und Steuern Realsteuervergleich 2017 2018. 10. oldalán és a Finanzen und Steuern Realsteuervergleich 2018 2019. 9-10. oldalán található adatok alapján.

³⁹ Amennyiben a települési önkormányzatokat megillető adóbevételek közé nem sorolnánk be a megosztott adókból származó bevételeket, ez az érték már közel 77 százalékot jelentene. *Finanzen und Steuern Realsteuervergleich 2016 2017*. 9-10.; *Statistisches Jahrbuch 2017 2017*. 275.

Végül az iparűzési adó kiemelt szerepét támasztja alá az is, hogy annak teljesítése *komoly terhet* jelent az adóalanyok számára. Az iparűzési adó ugyanis az elmúlt évtizedek során egyre inkább egyfajta „*jövedelem különadóvá*” fejlődött.⁴⁰ Az ezzel kapcsolatos alkotmányossági aggályokat, problémákat már a következő alcímben érintem.

3.2. Az iparűzési adó jellemzői

3.2.1. Vagyonadó vagy jövedelem-különadó?

Az iparűzési adó a települési önkormányzatok számára *kötelezően bevezetendő vagyonadó* a német tételes jogon (AO) alapuló szakirodalmi álláspont szerint. E besorolás jelentős különbséget jelent a hazai iparűzési adóhoz képest.⁴¹ *Kötelezően alkalmazandó* számukra, mivel az 1936-os GewStG 1. §-a akként rendelkezik, hogy a települések bevezetik az iparűzési adót. Az iparűzési adó tehát az *egyik zárt listás* német helyi adó⁴². Az iparűzési adó kötelező alkalmazása szoros kapcsolatban áll a „minimum adómérték” (*Mindesthebesatz*) intézményével, ugyanis azzal együtt válik valóban kötelezően alkalmazandóvá.⁴³ A bevezetési kötelezettség a minimum adómérték intézményével együtt viszont – *Montag* véleménye szerint – alkotmányjogilag problematikus, mivel ezzel végérvényesen elfordult a jogalkotó az adónem bevezetésének alapjául

⁴⁰ TIPKE-LANG 2010. 468.

⁴¹ A magyar helyi iparűzési adó a helyi adókról szóló 1990. évi C. törvény rendelkezései szerint ugyanis egyfelől nem kötelezően bevezetendő adónem a települési önkormányzatok számára. Másfelől nem minősül vagyonadónak sem, hanem leginkább egyfajta – az adóalap csökkentő tételek következtében – fogyasztási típusú adóként írható le, ami viszont számos lényeges szempont alapján eltér a hozzáadott érték adónak nevezett adómentől. KECSŐ 2019. 251.

⁴² A tanulmányban a helyi adók adómegállapítási hatásköri szabályainak rendszerezését illetően a Kecső Gábor által korábban 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.

⁴³ A minimum adómértéket a GewStG 16. § (4) bekezdése szabályozza, amely szerint az adómértéknek a számított adóalap (*Steuermessbetrag*) legalább 200%-át el kell érnie. A GewStG az iparűzési adó kötelező alkalmazásáról, illetve a minimum adómértékről 2004. január 1-je óta rendelkezik. A jogszabály módosítás oka az volt, hogy a jogalkotó ezáltal az ún. „iparűzési adó paradicsomok”-at (*Gewerbesteueroasen*) korlátozza. Az adóparadicsomok közül az egyik legismertebb eset az alig 50 lakossal rendelkező Norderfriedrichskoog településé volt, amely nem alkalmazott iparűzési adót, ezért többek között a Deutsche Bank, az Unilever, a Commerzbank, a Lufthansa hozott létre itt leányvállalatokat. Lásd itt: Gesetz zur Änderung des Gewerbesteuergesetzes und anderer Gesetze vom 23. Dezember 2003 2. cikk 1. és 5. pontjai és CLORIUS 2008

szolgáltató ekvivalencia elvtől.⁴⁴ Utóbbi elv pedig már szorosan kapcsolódik az adó vagyoni típusú jellegéhez is.

Az iparűzési adó alapvetően ugyanis a német jogrendszer rendelkezései szerint *vagyoni típusú adónem*.⁴⁵ Az iparűzési adót és így a GewStG-t történelmileg az ekvivalencia elv mentén alkották meg, amely szerint azt az adóalanyoknak azért kell megfizetniük, mivel iparűzési tevékenységükkel az érintett települési önkormányzatoknak közvetlen és közvetett költségeket okoztak.⁴⁶ Ennek megfelelően az adófizetési kötelezettség alapvetően nem az adóalanyok egyéni teljesítőképességéhez kapcsolódott. A jogalkotó ezt az adóalap szintjén egyfajta hármas pillérrendszerrel jelenítette meg, amely szerint az adó alapját az üzemi nyereség (*Gewerbeertrag*), az üzemi tőke (*Gewerbekapital*), illetve az adóalanynál kifizetett bérek összessége (*Lohnsummen*) képezte.⁴⁷ Hangsúlyozandó azonban, hogy az évek során az iparűzési adó egyre inkább egy *jövedelem-különadó* jellemzőit öltötte magára. Ezt az eredményezte, hogy a hármas pillér két elemét is – a kifizetett béreket és az üzemi tőkét – hatályon kívül helyezték.⁴⁸ Mivel ennek következtében az adó alapját már csupán az üzemi nyereség képezi, ezért felmerül az iparűzési adónemnek az adóalanyok túlterhelésének tilalmába, valamint az általános megkülönböztetés tilalmába való ütközése is.⁴⁹ A pillérrendszer módosítását követően az iparűzési adó vagyonadó jellegét, ún. „objektívizálását” a GewStG-ben meghatározott adóalapot növelő és csökkentő (*Hinzurechnungen und Kürzungen*) tételek hivatottak biztosítani.⁵⁰

3.2.2. Az irányadó jogszabályok rendszere

Az iparűzési adó legfontosabb szabályai – a GG már ismertetett rendelkezésein túl – a GewStG-ben található. Ebből következően az

⁴⁴ TIPKE-LANG 2010. 467. lásd még itt: LENSKI-STEINBERG 2017. 7. § 5. margószám

⁴⁵ AO 3. § (2) bekezdése. A BVerfG joggyakorlata alapján is kimeríti az iparűzési adó – és az ingatlanadó – a vagyonadó fogalmát. BVerfGE 3,348; KLEIN 2014. 18.

⁴⁶ TIPKE-LANG 2010. 467.

⁴⁷ Az ún. üzemi tőkeadó (*Gewerbekapitalsteuer*) lényegében arra szolgált, hogy az adóalanyok üzemi tevékenységétől – annak nyereséges, vagy veszteséges voltától – függetlenül a települési önkormányzatok számára minimális bevételt biztosítson. Az ún. béradó (*Lohnsummensteuer*) esetén az adó alapját az adóalanynál kifizetett teljes bérösszeg képezte. LENSKI-STEINBERG 2017. 12. § 5. margószám és *Lohnsummensteuer*; A hármas pillérrendszert érintően lásd: SCHWARTING 2007. 175. margószám és TIPKE-LANG 2010. 467.

⁴⁸ Az összes kifizetett bér 1980. január 1-jével, az üzemi tőke pedig 1998. január 1-jével került hatályon kívül helyezésre. SCHWARTING 2007. 176. margószám

⁴⁹ A diszkrimináció általános tilalmának elvét a GG 3. cikke, az adóalanyok túlterhelésének tilalma elvét a GG 106. cikk (3) bekezdés 2. pontja tartalmazza. TIPKE-LANG 2010. 468.

⁵⁰ LENSKI-STEINBERG 2017. 8. § 1. margószám

iparűzési adót szövetségi szinten szabályozzák.⁵¹ Ennek oka az adónemet érintően a jogi-gazdasági egység megőrzése volt.⁵² A központi szintű szabályozás nem volt ellentétes a GG szabályaival sem, ugyanis a GG 28. cikk (2) bekezdése alapján a települési önkormányzatokat az adómérték megállapítása illeti meg, az adótényállás további elemeinek meghatározása nem. A GewStG szabályozza többek között az adótényállás valamennyi elemét, az adóalap kiszámításának folyamatát, az adómegosztás (*Zerlegung*) releváns szabályait, az adó megfizetésére vonatkozó lényeges rendelkezéseket. Az iparűzési adó szempontjából szintén nagyon fontos a törvény végrehajtási rendelete, a GewStDV. A GewStDV fontos támasztékként szolgál a GewStG egyes szakaszainak értelmezéséhez.

A szövetségi állami szint mellett viszont – a GG 28. cikk (2) bekezdéséből és 106. cikk (6) bekezdéséből kifolyólag – a települési önkormányzatok is rendelkeznek jogalkotási hatáskörrel az adómérték megállapítása területén.⁵³ Az egyes települési önkormányzatok *rendeletükben* (*Satzung*) határoznak róla. A gyakorlatban a települési önkormányzatok az adómértékről vagy önálló rendeletet alkotnak, amelyben az ingatlanadó és az iparűzési adó mértékét egyaránt lefektetik, vagy költségvetési rendeletükben határozzák meg mindkettőt.

3.2.3. Az iparűzési adó „igazgatása”

Az adóigazgatási feladatok – így az adómegállapítás – a GG 108. cikk (2) bekezdése alapján alapvetően a tartományi adóhatóságokat illeti meg. Az adóigazgatáshoz fűződő jogosultságaikat viszont az iparűzési adónemet érintően az egyes tartományok átruházhatják a települési önkormányzatokra.⁵⁴ Ezzel a gyakorlatban valamennyi szövetségi tartomány élt is. Ez azonban nem terjed ki valamennyi, az egyes tartományi adóhatóságokat megillető feladat- és hatáskörre. Az AO rendelkezései szerint ugyanis például az adóalap, a számított adóalap

⁵¹ Erre már utaltam a 2.1.2. a) alcímben.

⁵² Az egyes adóalanyok ugyanis a szövetségi tartományokon átnyúlóan is végezhetik iparűzési tevékenységüket, ezért – az adómérték megállapítás jogát leszámítva – indokolt volt a GG 72. § (2) bekezdése szerinti szövetségi állami szinten való szabályozás. A jutalék intézménye egyebekben azért nem igazolhatta a központi szinten történő jogalkotást, mivel a szövetségi állam csupán származékosan részesül az iparűzési adó bevételekből. CHRIST-OEBBECKE 2016. 60-61.

⁵³ Az adómérték megállapítás jogának települési önkormányzati gyakorlását a GewStG 16. § (1) bekezdése (is) rögzíti.

⁵⁴ Erre már felhívtam a figyelmet a 2.1.2. b) alcímben is.

megállapítása, az adóalap megosztása a feladatok átruházását követően is a tartományi adóhatóságokhoz tartoznak.⁵⁵

Az igazgatási feladatok gyakorlásának szabályai azért hangsúlyozottan lényegesek, mert azoknak a jogorvoslati eljárás szempontjából kiemelkedő jelentősége van. Amennyiben ugyanis az adóügyről szóló közigazgatási jogvita alapjául szolgáló adónemet szövetségi törvény szabályozza, és az adónemre vonatkozó igazgatási feladatok szövetségi, vagy tartományi adóhatósághoz tartoznak, akkor a jogvitát a pénzügyi bíróságok bírálják el.⁵⁶ Ebből következően például a jelenlegi szabályozás mellett a számított adóalap megállapításáról szóló határozat (*Gewerbsteuermessbescheid*), vagy az adóalap megosztásról szóló határozat (*Zerlegungsbescheid*) ellen – ahol a tartományi adóhatóságok hoznak döntést – jogorvoslattal a hatáskörrel és illetékességgel rendelkező pénzügyi bíróság előtt, az adót megállapító határozattal (*Gewerbsteuerbescheid*) szemben viszont – amelyről a települési önkormányzati adóhatóságok határoznak – a közigazgatási bíróságok előtt lehet élni.⁵⁷ Mivel a neuralgikus kérdések az iparűzési adó területén az adóalap megállapítása, az adóalapot növelő és csökkentő tételek, az adómentességek, valamint a számított adóalap megosztása körében merülnek fel, ezért a Szövetségi Pénzügyi Felsőbíróság (*Bundesfinanzhof*; a továbbiakban: BFH), mint legfelső pénzügyi bírói fórum határozatai lesznek azok, amelyek kiemelt figyelmet igényelnek.

3.3. Az iparűzési adó tényállása

3.3.1. Az adótárgy

Az iparűzési adó esetén az adónem tárgyi hatályát az *iparűzési tevékenység* végzése jelenti. Az iparűzési tevékenység fogalmát a GewStG nem definiálja. A szövetségi törvény mindössze azt rögzíti, hogy az iparűzési tevékenység iparűzési vállalkozást jelent, és a fogalma körében a szövetségi szinten szabályozott 1934-es EStG vonatkozó rendelkezései az irányadók.⁵⁸ A GewStG a fogalom-meghatározás hiánya ellenére mégis

⁵⁵ Lásd itt: AO 1. § (2) bekezdése, 22. §, 184-190.§

⁵⁶ 1965-ös FGO 33. § (1) bekezdés 1. pontja

⁵⁷ 1960-as VwGO 40. § (1) bekezdése. Lásd itt: GRÄBER 2015. 104.

⁵⁸ GewStG 2. § (1) bekezdése. Számos más jogszabály (AO, 1976-os KStG) is rendelkezik saját fogalomrendszerrel az iparűzési tevékenységet érintően, azonban azok nem irányadók a GewStG iparűzési tevékenység fogalma körében. LENSKI-STEINBERG 2017. 2. § 40-47. margószám

tartalmaz egy rendkívül fontos szabályt az adónem tárgyi hatályát illetően. A vagyonegyesítő társaságok (*Kapitalgesellschaften*; például a gazdasági társaságok közül a korlátolt felelősségű társaságok, részvénytársaságok) tevékenysége – függetlenül az EstG-ben foglalt fogalom alá való tartozástól – teljes mértékben iparúzési tevékenységnek minősül.⁵⁹ A GewStG adótárgyat érintő rendszerét illetően megemlítendő az is, hogy a GewStG az iparúzési tevékenység két fajtát, az helyhez kötött (*stehende („álló”) Gewerbebetrieb*), illetve utazó (*mozgó) iparúzési tevékenységet (Reisegewerbebetrieb)* különbözteti meg.⁶⁰ A két fajta közül a helyhez kötött iparúzési tevékenység jelenti az iparúzési tevékenység általános előfordulási formáját.⁶¹ Az adóalany adófizetési kötelezettsége egyebekben minden egyes üzem tekintetében keletkezik, amit a megosztás intézményével rendeznek. Végül rendkívül fontos előírás, hogy mindkét fajta iparúzési tevékenység esetében a tevékenység végzése abban esetben keletkeztet adófizetési kötelezettséget az adóalanyok számára, amennyiben az belföldön történik.⁶²

Az EStG rendelkezései alapján az iparúzési tevékenység egyfajta *nyolcas, konjunktív feltételrendszerrel* írható körbe.

pozitív ismérvek (15. § (2); 15-17. §)	negatív ismérvek (13. §-14a. §; 18-23. §)
1. önállóan végzett tevékenység	1. mezőgazdasági, fagazdálkodási tevékenység
2. folyamatosan fennálló tevékenység	2. az EstG szerinti önálló és nem önálló tevékenység
3. nyereség elérésére irányuló cél	3. magántőke vagyongazgatás
4. részvétel az általános gazdasági forgalomban	4. magándologi vagyongazgatás

2. táblázat: Az iparúzési tevékenység EstG szerinti fogalmi elemei⁶³

⁵⁹ GewStG 2. § (2) bekezdése.

⁶⁰ A GewStDV segítségével hívásával a különbség a két iparúzési tevékenységi forma között a helyhez kötöttséget érintően fogható meg. A helyhez kötött iparúzési tevékenység (GewStG 2. §) középpontjában az üzem – ahol a vállalkozás tevékenysége folyik (AO 12. §) – áll. Nem játszik szerepet az, hogy a tevékenységének eredménye esetleg egy másik település területén következik be. Ebből fakad egyébként a tevékenység régies megnevezése is. Ezzel szemben az utazó iparúzési tevékenység (GewStG 35a. §) fő motívumát az képezi, hogy az iparúzési tevékenység középpontja mely települési önkormányzat területén zajlik. LENSKI-STEINBERG 2017. 2. § 52. margószám és TIPKE-LANG 2010. 470.

⁶¹ LENSKI-STEINBERG 2017. 2. § 37. margószám

⁶² A helyhez kötött iparúzési tevékenység esetén ezt a GewStG 2. § (1) bekezdése, a mozgó iparúzési tevékenységet érintően a GewStG 35a. § (1) bekezdése határozza meg. A GewStG 2. § (7) bekezdése egyebekben a belföld fogalmát kibővíti.

⁶³ A táblázat szerkesztéséhez az EStG releváns rendelkezései mellett a LENSKI-STEINBERG 2017. 2. § 68-69. margószámai is alapul szolgáltak.

Egy adott tevékenység – a 2. táblázatban foglaltak áttekintése alapján – akkor minősülhet iparúzési tevékenységnek, ha a négy pozitív ismerv fennáll, a négy negatív ismerv pedig nem jellemzi azt. A jogalkalmazás számára a legkomolyabb problémát a pozitív ismérvek fennállása esetén azoknak a negatív ismérvektől, a más jellegű tevékenységektől való elhatárolása jelenti. Ezek közül is kiemelkedik az önálló tevékenységektől való elhatárolás. Az EStG szerinti önálló tevékenységek körébe tartoznak ugyanis az egyes szabadfoglalkozású tevékenységek (*freiberufliche Tätigkeiten*), amelyek szintén rendelkeznek az iparúzési tevékenységre vonatkozó négy pozitív ismervvel.⁶⁴

Az elhatárolás során felmerülő nehézségekre jó példát jelent a BFH azon döntése,⁶⁵ amely során a legfőbb pénzügyi bírói fórumnak arról kellett határoznia, hogy a vakvezető kutyaiskolákban történő kutyaidomítás, nevelés, majd e kutyák értékesítése szabadfoglalkozású, vagy iparúzési tevékenységnek minősül-e.⁶⁶ Ennek során a BFH megállapította, hogy az ilyen tevékenységből származó bevétel iparúzési tevékenységnek számít, és az az iparúzési adó tárgyát képezte. A BFH a korábbi joggyakorlata, illetve a német szakirodalom alapján ugyanis arra a következtetésre jutott, hogy a német nyelv szerint a kutyák idomítása, oktatása (*Dressur und Training der Hunde*) nem azonos az emberek oktatásával, nevelésével (*Unterrichten und Erziehung der Menschen*).⁶⁷ Mivel az EStG 18. § (1) bekezdés 1. pontja szerint csak az emberek oktatása, nevelése minősülhetett szabadfoglalkozású tevékenységnek, ezért a felperes tevékenysége iparúzési tevékenységnek számít, és így elutasította a felperes felülvizsgálati kérelmét.

3.3.2. Az adóalany

Az iparúzési adó esetén az adó alanya *a vállalkozó*. Vállalkozónak az számít a GewStG rendelkezései értelmében, akinek a kockázatára az

⁶⁴ Az EStG 18. § (1) bekezdés 1. pontja értelmében szabadfoglalkozású tevékenységnek minősülnek az önállóan gyakorolt tudományos, művészeti, oktatási, nevelési tevékenységek. Az EStG e szakasza példálózó jelleggel a szabadfoglalkozású tevékenységek körébe sorolja az önállóan gyakorolt ügyvédi, közjegyzői, orvosi fogászati, állatorvosi, építési és más hasonló tevékenységeket is. Lásd itt: SCHMIDT, 2016. 1140.

⁶⁵ BFH vom 9.5.2017. VIII R 11/15 (a továbbiakban: BFHU I)

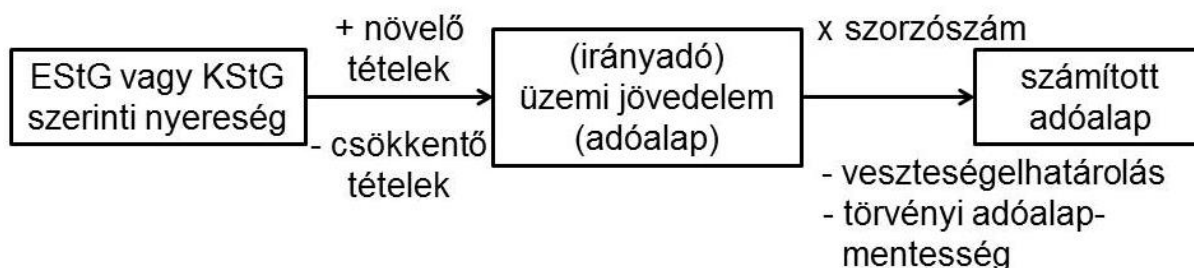
⁶⁶ Az ügy tényállása szerint a felperes – aki vakvezető kutyaiskolát vezetett – saját felelősségére látássérült személyek számára megrendelésre vakvezető kutyákat nevelt és képzett ki. A kiképzésüket követően meghatározott procedúra után azokat a látássérült személyek számára a betegbiztosító pénztár megvásárolta és használatra átadta a látássérült személyeknek. A felperes a vitatott adóévben (2011) az adóbevallásában az e tevékenységből származó nyereséget nem iparúzési tevékenységből származóként jelölte meg. Az adóhatóságok, illetve az elsőfokú bíróság azonban e bevételét annak minősítette.

⁶⁷ BFHU I 12-16. pontjai

iparúzési tevékenység ténylegesen megvalósul.⁶⁸ A vagyonegyesítő társaságoknál, illetve az olyan személyegyesítő társaságoknál, amelyeknél több tag is van, az adóalany természetesen maga a társaság. Az egyszemélyes vállalkozásoknál (*Einzelbetrieb*) azonban elkülönült vállalkozás hiányában az adó alanya a természetes személy lesz.⁶⁹ Amennyiben a vállalkozó személyében változás történik az adóév során, a korábbi vállalkozó az iparúzési tevékenység átengedéséig marad az adó alanya, az átvétel időpontjától kezdődően az már az új vállalkozó.⁷⁰

3.3.3. Az adóalap meghatározása

Az iparúzési adó esetén az adó alapjának meghatározása soktényezős folyamat eredménye.



2. ábra: Az adóalap megállapításának folyamata a német iparúzési adó esetén

a) A kiinduló pont: nyereség

Az adó alapját – 1998 óta már egyedülállóként – a vállalkozó *üzemi jövedelme* (*Gewerbeertrag*) képezi. A GewStG rendelkezései szerinti üzemi jövedelem az iparúzési tevékenységből származó, az EStG, vagy a KStG rendelkezései szerint megállapított *nyereség* (*Gewinn*) alapján, a GewStG-ben meghatározott *növelő és csökkentő tételek figyelembe vételével* kapható meg.⁷¹ A jövedelemhez hozzá kell számítani bizonyos esetekben a vállalat, illetve a részesedés értékesítéséből származó bevételeket is.⁷² A GewStG szerinti nyereség már tartalmazza az EStG-

⁶⁸ GewStG 5. § (1) bekezdése.

⁶⁹ TIPKE-LANG 2010. 475. és *Wer ist der Steuerschuldner bei der Gewerbesteuer?*

⁷⁰ GewStG 5. § (2) bekezdése.

⁷¹ A nyereség megállapítása tekintetében az EstG 4. §-, 15-17.§, illetve a KStG 8-10. § az irányadók.

⁷² GewStG 7. §

ben, valamint KStG-ben meghatározott, adóalapot módosító tételeket is. Ezek a GewStG-ben definiált növelő és csökkentő tételek.⁷³ A nyereség az említett szakági törvények szerint éves összeget jelent. Ezzel egyébként a GewStG rendelkezései is összhangban vannak, ugyanis az iparüzési adó megállapítási időszaka a naptári évhez igazodik.⁷⁴

A GewStG adóalapot érintő rendelkezései jelentős különbséget jelentenek a hazai szabályozáshoz képest, ahol az állandó jelleggel végzett iparüzési tevékenység esetén az adó alapját, kiindulási pontját nem a nyereség, hanem a nettó árbevétel képezi.⁷⁵

b) A nyereséget növelő és csökkentő tételek

Amint arra a 3.2.1. alpontban már utaltam, az iparüzési adónem esetén kiemelt jelentőséggel bírnak a GewStG 8-9. §-aiban meghatározott, a nyereséget növelő és csökkentő tételek. Az *üzemi eredmény objektív jellegét* ugyanis e tételek fogják megalapozni azáltal, hogy azok nem tesznek különbségétel aszerint, hogy az adóalany a jövedelmét saját, vagy idegen tőke igénybevételével érte el, tehát az adóztatás középpontjába valóban maga az iparüzési tevékenység folytatása kerül.⁷⁶ A GewStG-ben foglalt módosító tételek kritikáját képezi viszont az, hogy nehezen áttekinthető szabályhalmazt alkotnak.⁷⁷

⁷³ Így például amíg a „jó célokért történő kiadások”, azaz az adományok a KStG 9. § (1) bekezdés 2. pontja szerint csökkentik az adóalapot, addig e kiadások a GewStG 8. § 9. pontja szerint már növelik a nyereséget. LENSKI-STEINBERG 2017. 7. § 83. margószám

⁷⁴ GewStG 14. §

⁷⁵ A Htv. 39. § (1) bekezdésében nevesített adóalap csökkentő tételek sem arra szolgálnak, hogy az adóalap kiindulópontját objektivizálják, hanem – 39. § (1) bekezdés d) pontját leszámítva – az adóalany tényleges forgalmát kívánják adóztatni. KECSŐ 2019. 251.

⁷⁶ LENSKI-STEINBERG 2017. 7. § 5. margószám és 8. § 1. margószám

⁷⁷ TIPKE-LANG 2010. 476-477.

növelő tételek (8. §)		csökkentő tételtek (9. §)
adósságok ellenértéke (1/4)	<i>adóalap mentesség 100.000 euróig</i>	az adóalany vállalati vagyonához tartozó, az ingatlanadó alól nem mentes földbirtok becsült értékének 1,2%-a
csendestárs osztaléka (1/4)		a belföldi vagy külföldi kkt-től, bt-től, vagy más gazdasági társaságtól nyereségében való részesedés (ahol a tag adóalanynak minősül)
a más tulajdonában álló, ingó befektetett eszközök használatának bérleti díja (1/5)		nem alanyi adómentes belföldi gazdasági társaságtól kapott osztalékból származó nyereség
a más tulajdonában álló, ingatlan befektetett eszközök használatának bérleti díja (1/2)		meghatározott hozzájárulások (az AO 52-54. §-aiban nevesített adományok, tagsági befizetések)
meghatározott feltételek esetén fizetett osztalékok		
alapítványok részére fizetett összegek		

3. táblázat: A nyereséget befolyásoló tételek a német iparüzési adó esetében⁷⁸

A nyereséget növelő tételekről a GewStG 8. §-a rendelkezik. A megnevezésével ellentétben a BFH gyakorlata szerint e tételek viszont az EStG és a KStG rendelkezéseihez viszonyítva inkább egyfajta részleges levonási tilalomnak tekintendők, amelyeket csak jogtechnikailag minősítettek növelő tételként.⁷⁹ A nyereséget növelő tételként csak az olyan meghatározott összegeket lehet figyelembe venni, amelyek az EStG és a KStG szerinti nyereség megállapítása során már levonásra kerültek. Ezen összegeknek a visszaszámításával objektívizálódik az adóalap.⁸⁰

Az egyes nyereséget növelő tételek közül a 8. § 1 pontja szerinti két szempontból is különlegeseek. Egyfelől e tételek esetén azoknak csak meghatározott része fogja megnövelni a nyereséget.⁸¹ Másfelől azok esetén egyfajta speciális adóalap kedvezmény, az ún. „szabad összeg” (*Freibetrag*) is létezik. A kedvezménnyel érintett egyes növelő tételek tekintetében ugyanis csak a 100.000 eurót meghaladó összeg emeli meg a nyereséget. A jogalkotó e speciális adóalap kedvezményt azért vezette be a 2008-as pénzügyi reform során, hogy a kis-és középvállalkozások

⁷⁸ A GewStG 8-9. §-ai alapján saját szerkesztés. A növelő-és csökkentő tételek nem taxatív módon kerültek feltüntetésre. A kiválasztott tételeket szubjektív módon találtam fontosnak.

⁷⁹ BFH vom 7.7.2004, XI R 65/03

⁸⁰ GewStG 8. §-ának első mondata. LENSKI-STEINBERG 2017. 8. § 2. margószám

⁸¹ A 3. táblázatból könnyen kiolvasható, hogy az e körbe tartozó, a vállalkozó által, az öt terhelő adósságok ellenértékéként kifizetett összegek esetén annak egynegyedét, a más tulajdonában álló, ingó befektetett eszközök használatának bérleti díja esetén annak egyötödét, a más tulajdonában álló ingatlan befektetett eszközök használatának bérleti díja esetén pedig annak a felét fogja jelenteni.

gazdasági önállóságát erősítse.⁸² A GrStG 8.§ 1. pontja szerinti növelő tételek csökkentése akként történik, hogy a növelő tétel összegéből először le kell vonni a szabad összeg értékét, majd ezt követően a fennmaradt összegre határozzák meg a megfelelő hányadot, amellyel növelni kell a nyereséget. Amennyiben a szabad összeg nem teljes mértékével csökkenthető a növelő tétel, a fennmaradó összeggel nem csökkenthető sem az előző, sem az azt követő adómegállapítási időszakokban keletkező növelő tétel.⁸³

A GewStG 9. §-ában szabályozott, a *nyereséget csökkentő tételek* a nyereség, illetve a már esetlegesen hozzászámított nyereséget növelő tételek összegét csökkentik. E tételek céljuk szerint lényegében két csoportra oszthatók.⁸⁴ Egy részüket azért nevesítették, hogy azok alkalmazásával a kettős adóztatást kiküszöböljék.⁸⁵ A tételek másik jelentős hányada pedig azért jelent meg, hogy egyfajta „tárgyi adóalap mentességet” jelentsen az iparűzési adó tekintetében, tehát az adóalany tényleges nyeresége semmiféleképpen se essen iparűzési adófizetési kötelezettség alá.⁸⁶

A német joggyakorlatban jelentős számban merültek fel értelmezési kérdések a nyereséget módosító tételekkel kapcsolatban. Ezzel a hazai joggyakorlat komoly hasonlóságot mutat, ugyanis a 2012-2017 közötti időszakban meghozott, a helyi iparűzési adót érintő kúriai határozatok közül közel 66 százalék foglalkozott az adóalapot csökkentő tételekkel.⁸⁷

c) Az irányadó üzemi jövedelem és a számított adóalap kiszámítása

A nyereségnek a meghatározott tételekkel való növelését, majd csökkentését követően elérjük az adóalapot, az ún. (*irányadó*) *üzleti jövedelmet*. Az adóalaphoz a 100 euróra való kerekítését követően, a 3,5 százalékát kitevő szorzószámmal (*Steuermessbetrag*) megkapjuk a

⁸² LENSKI-STEINBERG 2017. 8. § Nr.1. 10. margószám

⁸³ LENSKI-STEINBERG 2017. 8. § Nr.1. 13. margószám

⁸⁴ LENSKI-STEINBERG 2017. 9. § Nr.1. 1. margószám

⁸⁵ E körbe tartoznak például a földbirtok meghatározott becsült értékével, illetve az adóalany által kapott meghatározott osztalékkal való, a 3. táblázatban nevesített csökkentő tételek. Az előbbi esetén az okot az ingatlanadó, az utóbbi vonatkozásában a társasági adó már megtörtént megfizetése jelenti. LENSKI-STEINBERG 2017. 9. § Nr.1. 1. margószám

⁸⁶ Erre jelentenek jó példát a GewStG 9. § 5. pontjában meghatározottak, amely szerint az AO 52-54. §-aiban nevesített juttatások (adományok, tagsági befizetések) meghatározott hányaddal csökkentik a GewStG 8. § 9. pontja szerinti értékkel már megnövelt nyereséget.

⁸⁷ A Kecső Gáborral folytatott saját kutatásunk alapján a Kúria a vizsgált időszakban összesen 38 érdemi határozatot hozott helyi iparűzési adóval kapcsolatos jogvitákban. Azokból összesen 25 érintette az állandó iparűzési tevékenységre vonatkozó adóalap csökkentésének kérdéskörét.

számított adóalapot. Az üzleti jövedelmet érintően két intézményre szükséges utalni. Az üzleti jövedelemnél ugyanis egyrészt lehetőség van a *veszteségelhatárolásra*.⁸⁸ A veszteségelhatárolás az iparűzési adó esetén is lehetővé teszi az adóalanyoknak, hogy az elmúlt időszakokban felhalmozott veszteségeiket az üzemi jövedelem javára elszámolják. Ezt viszont az adóalanyok sávosan tehetik meg a „minimum adóztatás” (*Mindestbesteuerungsprinzip*) elvére tekintettel. Az említett elv alapján az adóalanyok a veszteségük (*Fehlbetrag*) összegével legfeljebb 1 millió euró összegig csökkenthetik korlátlanul az üzemi jövedelmüket. Az ezt meghaladó üzemi jövedelem összegét annak 60 százalékáig csökkenthetik a fennmaradt veszteséggel.⁸⁹ Szükséges megjegyezni, hogy a veszteségelhatárolás intézményével – ami a jövedelemadó jellemzője – nincs veszélyben az iparűzési adó vagyoadó jellege, mivel azt az adótárgy határozza meg. Az adónem tárgya pedig az iparűzési tevékenység, és nem az adóalany jövedelme.⁹⁰

Másrészt a GewStG az üzleti jövedelmet érintően is rendelkezik *speciális adóalap kedvezményről*. Eszerint az üzleti jövedelem – legfeljebb annak összegéig – a természetes személy, a személyegyesítő társaság adóalanyok esetén összesen 24.500 euróval, a közjogi jogi személyek, a GewStG 2. § (3) bekezdésében meghatározott egyéb jogi személyek, valamint a GewStG 3. §-ában meghatározott adómentesség alá végül nem eső adóalanyok tekintetében pedig összesen 5.000 euróval csökken.⁹¹ A gazdasági társaságnak minősülő adóalanyokat e különleges adóalap kedvezmény nem illeti meg.

d) A számított adóalap megosztása

A fizetendő adónak a százalékos adómértékkel való kiszámítását megelőzően *a számított adóalap megosztására* is sor kerülhet. Amennyiben ugyanis az adóalany az iparűzési tevékenységét az adómegállapítási időszakon belül több üzemében több települési önkormányzat területén, vagy egy üzemében több települési önkormányzat területén folytatja, akkor a számított adóalapot az érintett települések között meg kell osztani.⁹² Az adóalap megosztásának célja az

⁸⁸ A veszteség fogalma az elmúlt évek negatív előjelű irányadó üzleti jövedelmét jelenti. LENSKI-STEINBERG 2017. 10a. § 7. margószám

⁸⁹ GewStG 10a. §

⁹⁰ LENSKI-STEINBERG 2017. 10a. § 5. margószám

⁹¹ GewStG 11. § (1) bekezdése.

⁹² GewStG 28. § (1) bekezdése.

volt, hogy meghatározott módszer alkalmazásával valamennyi iparüzési tevékenységgel érintett település valóban részesüljön az iparüzési adóból származó bevételekből.⁹³ A megosztás módszere a megosztást eredményező két alapesettől függően eltérően alakul. Amennyiben az egy üzemben folytatott iparüzési tevékenység több települési önkormányzat területére „nyúlik át”, akkor a megosztás alapját az képezi, hogy az adott üzem mely település számára, mekkora terhet okoz.⁹⁴ Az adóalany több üzemben, több településen végzett iparüzési tevékenysége esetén a megosztás alapvetően a munkabérek figyelembevételével történik. Többek között arra kell tekintettel lenni, hogy a munkavállalót hol foglalkoztatják, és a bért hol fizetik ki számára.⁹⁵ Kivételt jelentenek a megosztás e módszere alól például a szélerőművek, ahol a megosztás során a tárgyi eszközök könyv szerinti értékét is figyelembe veszik.⁹⁶ A GewStG egyebekben annak a lehetőségét is megteremti, hogy az érintett települési önkormányzatok megállapodjanak az adóalannyal a megosztás szabályairól.⁹⁷

A megosztás módszerének érdekessége a GewStG-ben definiált azon rendelkezés is, miszerint, ha a megosztás előbb ismertetett általános szabályai alapján az nyilvánvalóan méltánytalan lenne, az adóhatóság olyan módszer alapján oszthatja meg a számított adóalapot, amely a ténylegesen fennálló viszonyokat jobban képes követni.⁹⁸ Erre jelent jó példát a Deutsche Telekom 1996-os esete. A német telefontársaság esetében – ami minden települési önkormányzat területén felelős volt a telefonhálózatok üzemeltetéséért – ugyanis vegyes módszer alkalmazásával – a forgalom és a munkabérek alapján – került sor a számított adóalap megosztásra. Ennek oka az volt, hogy a társaság értelemszerűen nem minden településen rendelkezett munkavállalóval, és ezért kizárólag a munkabérek szerinti megosztás nyilvánvalóan méltánytalan lett volna az érintett települési önkormányzatokkal szemben.⁹⁹

⁹³ LENSKI-STEINBERG 2017. 28. § 3. margószám

⁹⁴ GewStG 30. §

⁹⁵ A GewStG 31. § (1) bekezdése alapján a munkabérek fogalmába – a GewStG 31. § (2)-(5) bekezdésben nevesített kivételekkel – az EStG 19. § (1) bekezdése szerinti nem önálló tevékenységből származó jövedelmek tartoznak.

⁹⁶ GewStG 29. § (1) bekezdés 1. és 2. pontjai.

⁹⁷ GewStG 33. § (2) bekezdése.

⁹⁸ GewStG 33. §

⁹⁹ SCHWARTING 2007. 205. margószám

3.3.4. Az adómérték

Az iparűzési adó esetén az adómérték kiemelt jelentősége abban áll, hogy ez alapozza meg a helyi adónak való minősülését.¹⁰⁰ A települési önkormányzati rendeletekben meghatározott százalékos adómértékről a GewStG releváns szakaszai két fontos rendelkezést is tartalmaznak. A szövetségi törvény egyrészt konkrétan nevesíti a *diszkrimináció tilalmát*.¹⁰¹ Másrészt meghatározza a *minimum adómérték intézményét* is. Ennek mértéke a számított adóalap 200 százaléka, bevezetésének oka pedig – ahogyan azt fentebb egy lábjegyzetben említettem – az adóparadicsomok kialakulásának megakadályozása volt.¹⁰² Természetesen az egyes települési önkormányzatok a minimum adómérték összegénél magasabb értéket is meghatározhatnak az adómértékről szóló rendeletükben.

Az adómértéket érintően érdemes még utalni arra, hogy a statisztikák alapján megfigyelhető az a tendencia, amely szerint a nagyobb lakosságszámú településeken az adómérték jelentősen magasabb értéket ér el, mint a kisebb lakosságszámú településeken.¹⁰³ Ez alapvetően két okból fakad. Egyrészt a nagyobb lélekszámú, központi települések magasabb pénzügyi szükségletekkel rendelkeznek a feladataik ellátásához, ezért több iparűzési adóbevételt igényelnek. Másrészt a településeknek a jó infrastruktúrájukra tekintettel megvan a lehetőségük arra, hogy az adóalanyok adóelkerülésének, illetve a „lábbal való szavazásnak”, azaz a telephely megváltoztatásának kockázata nélkül magasabb adómértéket alkalmazhassanak.¹⁰⁴

3.3.5. Az adómentességek

A GewStG 3. §-a külön felsorolásban rendelkezik adómentességek köréről.¹⁰⁵ Érdekességet jelent, hogy a GewStG rendelkezésein kívül

¹⁰⁰ Ezt már megjegyeztem a 2.1.2. a) alcímben is.

¹⁰¹ A GewStG 16. § (4) bekezdésében definiált diszkrimináció tilalom szerint egy adott település területén az ott iparűzési tevékenységet folytató adóalanyok tekintetében az adómértéknek azonosnak kell lennie.

¹⁰² GewStG 16. § (4) bekezdése.

¹⁰³ Így például amíg országos összesítésben 2018-ban a nem megyei jogú, 1000-3000 lakos közötti településeken 348 százalék, a 3000-5000 lakos közötti településeken 345 százalék volt az adómérték átlagos értéke, addig a nem megyei jogú, 100.000 lakost meghaladó települések esetén ennek értéke 467 százalékot, a megyei jogú, 500.000 lakos feletti településeken 458 százalékot ért el. Országosan egyebekben 2016-ban az átlagos iparűzési adó mérték 402 százalék volt. *Finanzen und Steuern Realsteuervergleich 2018 2019*, 39.

¹⁰⁴ SCHWARTING 2007. 183. margószám

¹⁰⁵ A jogértelmezés szempontjából itt a GewStDV 12a-13. §-ai is jelentőséggel bírnak.

egyéb jogszabályok is – így például a 2016-os InvStG a befektetési alapok számára – megteremtik az alanyi adómentesség lehetőségét az iparúzési adó nem esetében.¹⁰⁶ A GewStG-ben meghatározott adómentességek körében alapvetően az alanyi adómentességek dominálnak, bár azok mellett több tárgyi jellegű mentesség is megjelenik. Az alanyi adómentességek többnyire meghatározott jogi személyeket, vagy jogi személyek csoportjait érintik.¹⁰⁷ A tárgyi adómentesség általában a közérdek számára hasznos célok elérését folytató adóalanyokat illeti meg.¹⁰⁸ Különbséget kell tenni azonban a teljes körű, illetve a korlátozott adómentesség között.¹⁰⁹ A GewStG rendelkezései alapján ugyanis több esetben is addig illeti meg az adóalanyokat az adómentesség, ameddig az adott adómentességre okot adó körülmény rájuk nézve fennáll. Amennyiben az adóalanyok már adókötelezettség alá eső tevékenységet folytatnak, adómentesség nem illeti meg őket.

Az adómentességeket illetően ki kell emelni a GewStG és a Htv. szabályozása közötti eltéréseket. E két törvényben ugyanis bizonyos esetekben megegyezik az adómentességek köre, így például a meghatározott jótékony célt végző alapítványok mentessége. A GewStG-ben a meghatározott adóalanyokra érvényes alanyi adómentesség helyett azonban a Htv. – például a Magyar Nemzeti Bank vagy az egyházi jogi személyek tekintetében – az adóalanyiság hiányát rögzíti.¹¹⁰

Végül megjegyzem, hogy az adómentesség szabályainak alkalmazása körében is számos jogértelmezési probléma merült fel a bírósági gyakorlatban. Így történt ez a BFH előtt abban az ügyben is¹¹¹, amelyben arról kellett dönteni, hogy a művesekezelések során a páciensek gondozását végző dialízis központok megfelelnek-e a GewStG-ben nevesített adómentességeknek.¹¹² A BFH határozatában megállapította, hogy az ilyen intézményekre nem vonatkozik a GewStG 3.§ 20. pontjában meghatározott egyik adómentességi ok sem. Az ügyben érintett dialízis központok ugyanis nem minősültek sem a mentességre jogosító, a

¹⁰⁶ LENSKI-STEINBERG 2017. 3. § 5a. margószám

¹⁰⁷ E körbe tartozik többek között a 3. § 2. pontja alapján a Német Nemzeti Bank (*Deutsche Bundesbank*), a 3. § 9. pontja szerint meghatározott közjogi, egyházi betegbiztosító, nyugdíjbiztosító, életbiztosító társaságok, valamint a 3. § 13. pontjában meghatározott magániskolák.

¹⁰⁸ Ilyennek minősülnek például a 3. § 6. pontjában meghatározott, kizárólagosan és közvetlenül folytatott közösségi, jótékony, egyházi célú tevékenységek, vagy a 3. § 12. pontjában rögzített, közösségi állattartás folytatása.

¹⁰⁹ LENSKI-STEINBERG 2017. 3. § 8. margószám

¹¹⁰ Htv. 3. § (2)-(5) bekezdései.

¹¹¹ BFH vom 25.1.2017. I R 74/14

¹¹² Az ügy tényállása alapján a felperes kft. (*GmbH*) a jogvitával érintett időszakban (2004-2009) két dialízis központot üzemeltetett, ahol betegápolókat foglalkoztatott abból a célból, hogy gondozzák a művesekezelés alatt álló pácienseket. Az adóhatóságok, majd később az elsőfokú bíróság is arra a következtetésre jutott, hogy a felperes intézményeiről nem vonatkoznak a GewStG 3. § 20. pontjában nevesített adómentességi feltételek. A felperes ezt követően felülvizsgálati kérelmet terjesztett elő az elsőfokú bíróság határozatával szemben.

GewStG 3.§ 20. b) pontjában nevesített kórháznak, sem a GewStG 3.§ 20. d) pontja szerinti, a gondozásra szoruló személyek átmeneti felvételére szolgáló intézménynek. Az indokolás szerint az intézmények azért nem feleltek meg a kórház fogalmának, mert azokban nem állt fenn a teljes körű kórházi ellátás lehetősége, azaz például a gyógyulása.¹¹³ A GewStG 3.§ 20. d) pontjában meghatározott mentességi ok pedig azért nem illette meg a felperest, mert a dialízis központokban nyújtott ápolási szolgáltatások nem elsődleges szolgáltatások voltak, hanem csupán másodlagosak a művesekezelésekhez kapcsolódó gondozások mellett. Mindezek alapján a BFH elutasította a felperes felülvizsgálati kérelmét.

Az iparűzési adó ismertetését követően a következő tanulmányomban a többi helyi adónak minősülő vagyonadóra, az ingatlanadóra, valamint a kis helyi adókra vonatkozó legfontosabb szabályokat mutatom be.

¹¹³ A kórház fogalmának értelmezése során – a GewStG-beli definíció hiánya miatt – a GewStG 3. § 20. b) pontjára és az AO 67. §-ára tekintettel az 1972. évi KHG 2. § (1) bekezdésében, valamint az 1988. évi SGB V 107. § (1) bekezdésében rögzített kórház fogalom-meghatározásokat vették figyelembe.

Rövidítések jegyzéke

AO: Abgabenordnung (adózási rendjéről szóló törvény)

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

EStG: Einkommensteuergesetz (személyi jövedelemadóról szóló törvény)

FGO: Finanzgerichtsordnung (pénzügyi perrendtartásról szóló törvény)

GewStDV: Gewerbesteuer-Durchführungsverordnung (iparűzési adó végrehajtási rendelete)

GewStG: Gewerbesteuerengesetz (iparűzési adóról szóló szövetségi törvény)

GG: Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland (Németország Alaptörvénye)

GrStG: Grundsteuergesetz (szövetségi szinten szabályozott ingatlanadóról szóló törvény)

InvStG: Investmentsteuergesetz (befektetési adóról szóló törvény)

KHG: Krankenhausfinanzierungsgesetz (kórházak finanszírozásáról szóló törvény)

KStG: Körperschaftsteuergesetz (társasági adóról szóló törvény)

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

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

SGB V: Sozialgesetzbuch: Fünftes Buch V (szociális törvénykönyvről szóló törvény ötödik könyve)

VwGO: Verwaltungsgerichtsordnung (közigazgatási perrendtartásról szóló törvény)

Felhasznált irodalom

BOVELETH, Karl-Heinz (2016): *Veranlagunshandbuch Gewerbesteuer 2015*, Düsseldorf, IDW Verlag

BURGHART, Axel (2017): Artikel 28-Länder-und Gemeindeverfassung. In LEIBHOLZ, Gerhard – RINCK, Hans-Justus szerk.: *Grundgesetz-Rechtsprechung des Bundesverfassungsgericht Kommentar*, Köln, Verlag dr. Otto Schmidt

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

CLORIUS, Sina (2008): *Dreizehn Höfe, fünfhundert Firmen*. Forrás: <https://www.zeit.de/2008/45/LS-Norderfriedrichskoog> (2018. 09. 13.)

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 (2019.10.26.)

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 (2019.10.26.)

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> (2019. 10. 26.)

GRÄBER, Fritz szerk. (2015): *Finanzgerichtsordnung Kommentar*, München, Verlag C.H. Beck,

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 (2019): A helyi iparűzési adó az adórendszerben – közpénzügyi kérdések és felsőbb bírósági döntések. In: Halász Zsolt szerk.: *Magistra et Fautrix – Halustyik Anna emlékére*, Budapest, Pázmány Press 237-254.

KLEIN, Franz szerk. (2014): *Abgabenordnung Kommentar*, München, Verlag C.H. Beck

LENSKI, Edgar- STEINBERG, Wilhelm szerk. (2017): *Kommentar zum Gewerbesteuer*, Köln, Verlag C.H. Beck

Lohnsummensteuer. Forrás: <http://www.betriebswirtschaftlernen.net/erklaerung/lohnsummensteuer/> (2019.10.26.)

SCHMIDT, Ludwig szerk. (2016): *Einkommensteuergesetz Kommentar*, München, Verlag C.H. Beck

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 2017 2017, Wiesbaden, Statistisches Bundesamt. Elérhető:

https://www.destatis.de/DE/Publikationen/StatistischesJahrbuch/Finanzen/Steuern.pdf?__blob=publicationFile (2019. 10.26.)

Steuereinnahmen nach Steuerarten in den Jahren 2010-2017., Forrás: [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/The men/Steuern/Steuerschaeztungen und Steuereinnahmen/2018-08-28-steuereinnahmen-nach-steuerarten-2010-2017.pdf?__blob=publicationFile&v=2](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/The+men/Steuern/Steuerschaeztungen+und+Steuereinnahmen/2018-08-28-steuereinnahmen-nach-steuerarten-2010-2017.pdf?__blob=publicationFile&v=2) (2019.10.27.)

SZENTE Zoltán (2012): *A Német Szövetségi Köztársaság önkormányzati rendszere*, Új Magyar Közigazgatás, 2012/9.

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

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

Wer ist der Steuerschuldner bei der Gewerbesteuer? Forrás: <https://www.foerderland.de/managen/steuer/faqs-gewerbesteuer/frage/2319/wer-ist-der-steuerschuldner-bei-der-gewerbesteuer/> (2019.10.29.)

The Structure of the Local Tax System in Germany I.

Summary

In my two-parts paper I present the German local tax system which is according to some reasons similar to the Hungarian system. In the first paper I deal with two topics. First of all, the basic constitutional rules in the field of German local taxes will be introduced. In this chapter I review especially the relevant articles of the Basic Law for the Federal Republic of Germany (*Grundgesetz*). Secondly, I analyse the structure of the German local business tax (*Gewerbesteuer*) along the components of the facts of taxation in details. The local business tax is the most important wealth tax in Germany for more reasons, which are discussed in this chapter.