

# Az ingatlantulajdon visszterhes vagyontáruházási illetéke az osztrák szabályozás tükrében, különös tekintettel az elkerülésének társasági jogi lehetőségeire

Dobos István

Témavezető: Dr. Pardavi László főiskolai docens  
Dr. Szegedi András egyetemi docens

*„Minden korok törvényhozói és bölcsei, akik a társadalom kiépítésén fáradoznak, legfőképpen arra törekedtek, hogy az irányításuk alatt élőkkel elhívessek, miszerint számukra is előnyösebb kívánásaikat legyőzni, mintsem kielégíteni, s a köz javát tekinteni saját érdekeik helyett.”*

Bernard Mandeville

## I. Bevezetés

A magyarországi vagyonszerzési illetékszabályok problémáival először a bécsi Schönherr Ügyvédi Irodában töltött szakmai gyakorlat során találkoztam, ahol a potenciális befektetőknek tartottak egy előadást a magyar gazdaság helyzetéről, befektetési lehetőségekről, nem elhanyagolva a jogi környezet pozitívumainak, illetve gyengeségeinek a megemlítését.

Az előadás keretében komoly kritika fogalmazódott meg a visszterhes vagyontáruházási illeték 10 százalékos mértéke kapcsán. Az Európai Unió tagállamait tekintve ez a második legmagasabb érték, amelyet ingatlan megszerzésekor fizetni kell (Magyarországot csupán Belgium „előzi meg”), a többi tagországban ugyanezt a funkciót betöltő jogintézmények jelentősen mérsékeltebb adókulcsot alkalmaznak.<sup>1</sup> Az irodai munkám során kerültem kapcsolatba az osztrák adójogszabályokkal, különösen az ingatlanszerzési adóval kapcsolatos szabályokat tanulmányoztam. Az első pillanattól kezdve feltűnt a magyar szabályozáshoz viszonyítva az osztrák rendszer cizellált, körültekintő rendelkezései.

Magyarországon a visszterhes tulajdonszerzési illetékkulcs európai viszonylatban kiugróan magas volta mellett a szabályozás véleményem szerint hiányos, illetve helyenként túlságosan is „nagyvonalú”, hiszen a gazdasági társaságok tulajdonában lévő, jellemezően nagy értékű ingatlanok átruházása könnyedén megoldható a társaság átalakulásának a segítségével, így kerülve ki az illetékfizetést.

A téma súlyát jól mutatja a dolgozat mellékletéhez csatolt statisztika, amely szerint a központi költségvetés és az önkormányzatok között megosztandó

---

<sup>1</sup> A „Grunderwerbsteuer” magyar megfelelője (ingatlanszerzési adó) miatt a külföldi (főképp osztrák) szabályok bemutatásánál következetesen az „adókulcs” kifejezést használom, a magyar illetékjogszabályok vonatkozásában pedig az „illetékkulcs” kifejezést.

illetékbevételek háromnegyedét (114 milliárd forintból 85 milliárd forint)<sup>2</sup> az ingatlan visszerthes vagyónátruházási illeték teszi ki.

Dolgozatomban a magyar szabályozás bemutatása során kiemelem a kritikus pontokat, az osztrák szabályozás felvázolása segítségével pedig *de lege ferenda* javaslatokat teszek a hazai illetékszabályok megváltoztatására.

## **II. A magyarországi illetékszabályozás**

### **1. Az illeték fogalma**

Illetéken olyan központi és önkormányzati költségvetési bevételt értünk, amelyet mind a természetes személyek, mind pedig a jogi személyek, jogi személyiséggel nem rendelkező szervezetek fizetnek, ha egyrészt az illetéktörvényben meghatározott vagyont az ott meghatározott módon szerzik meg, másrészt ha közigazgatási vagy bírósági eljárást kezdeményeznek. Az illetékfizetési kötelezettséget az állam egyoldalúan, törvényben írja elő, a beszédéséről szükség esetén állami kényszer útján is gondoskodik.<sup>3</sup>

Az illetékeknek az adóktól való elhatárolása elvileg azon alapul, hogy az illeték esetében az egyén vagy a szervezet állami (közigazgatási, bírói) szerv nem gazdasági természetű ellenszolgáltatást vesz igénybe. Gyakran említett másik elhatárolási szempont az illetékfizetés eseti jellege.<sup>4</sup> Ez az elhatárolás talán védhetőbb, hiszen az ellenszolgáltatás ismérve formailag csupán az illetékek egyik csoportjára, az eljárási illetékekre igaz, a vagyonszerzési illetékekre nem. Ezért is nevezte az eljárási illetékeket Takács György valódi illetékeknek.<sup>5</sup>

### **2. A magyar illetékszabályozás rövid története**

A magyar illetékrendszer szabályait először az 1850-ben kiadott császári nyílt parancs tartalmazta. Az 1920-as évekre kialakult a négyes tagozódású illetékrendszer, mely a törvénykezési és közigazgatási illetékek mellett a vagyónátruházási és az okirati illetéket foglalta magában. 1950-től az illetékrendszer hármas tagozódású volt: vagyónátruházási, okirati és eljárási illetékek szerepeltek az illetékrendszerben. Az 1986. évi illetéktörvény az okirati illetékeket megszüntette, vagy beolvasztotta a másik két illeték valamelyikébe.

---

<sup>2</sup> 2008. januártól szeptemberig vizsgált időszakban, lásd: 1. számú melléklet.

<sup>3</sup> Simon, 2007, 295.

<sup>4</sup> Simon, 2007, 349.

<sup>5</sup> Takács, 1959, 134.

### **3. Az illetékfizetési kötelezettség alkotmányos alapja**

Az illetékfizetés alkotmányos alapját az alaptörvény 70/I. § teremt meg, amely szerint a Magyar Köztársaság minden állampolgára köteles jövedelmi és vagyoni viszonyainak megfelelően a közterhekhez hozzájárulni.<sup>6</sup>

A közfeladatokhoz való arányos hozzájárulás két módon valósul meg. Szorosabb értelemben azok vállalnak részt a központi terhekből, akik valamelyik közigazgatási szerv vagy bíróság szolgáltatását veszik igénybe. Az eljárást kezdeményezők illeték formájában történő hozzájárulása biztosítja, hogy az említett szervek tevékenységével felmerülő költségek egy részét nem a társadalom egésze, hanem azok viselik, akiknek érdekében tevékenykednek. Tágabb értelemben az illetékalanyok befizetései nem kapcsolódnak konkrét eljárások költségeihez, hanem az Alkotmány 70/I. § alapján „jövedelmi és vagyoni viszonyainak megfelelően“ vagyonszerzési illeték megfizetésével járulnak hozzá a közterhekhez.

Az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény (továbbiakban: illetéktörvény) preambuluma kifejezi, hogy az Országgyűlés a törvényt az állami és társadalmi feladatokhoz való arányos hozzájárulás, valamint az önkormányzatok saját bevételi forrásainak gyarapítása érdekében alkotta meg.

Az illetékek gazdasági funkciója tehát az állami, valamint az önkormányzati feladatok megvalósításához szükséges bevételi források gyarapítása. Ennek megfelelően az illetékbevételek az államháztartás két alrendszeré, a központi költségvetés és a helyi önkormányzatok költségvetése között oszlanak meg,<sup>7</sup> a megosztás szabályait évente a központi költségvetésről szóló törvény határozza meg.

A Magyar Köztársaság 2009. évi költségvetéséről szóló törvényjavaslat 20. § szerint a beszedett illeték 50 százaléka a központi költségvetést, 50 százaléka a fővárosi, a megyei, illetve a megyei jogú városi önkormányzatokat illeti meg.

Ez a szabályozási elv a Magyar Köztársaság 1994. évi költségvetéséről szóló 1993. évi CXI. törvényben jelent meg először. A Magyar Köztársaság 1993. évi költségvetéséről szóló 1992. évi LXXX. törvény még nem biztosított a központi költségvetés számára a megyei illetékhivatalok által beszedett illetékekből bevételi forrást. Így a növekvő illetékterhek mellett az ebből a forrásból származó önkormányzati bevételek 1994 óta csökkentek.<sup>8</sup>

### **4. Az illetékrendszer tagozódása**

Az illetékrendszer kettős tagozódását (vagyonszerzési és eljárási illetékek) a jelenleg hatályos törvényünk is megtartotta.

Az illetékek körében különböző jellegű elvonási formákat találunk. Az eljárási illetékeket az állam valamely szerve előtt indított eljárásért kell fizetni. A vagyonszerzési illetékek speciális — a vagyoni érték mobilizálódásához kötődő

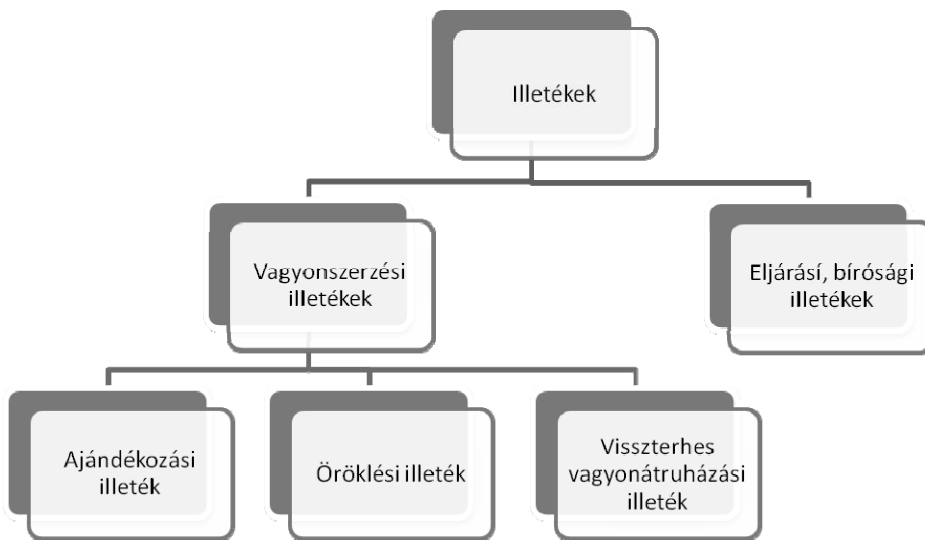
<sup>6</sup> 1949. évi XX. törvény a Magyar Köztársaság Alkotmánya 70/I. §

<sup>7</sup> Balogh – Dobay – Röschenhaler, 2001, 15.

<sup>8</sup> Herjavec, 1994, 60.

„dinamikus“ — vagyonadó, adójellegű elvonások, hiszen ezeknek a fizetése nem eredményez ellenszolgáltatást az állam részéről.<sup>9</sup>

A törvény az illetékek teljes körét szabályozza. A rendszer két részre tagolódik: a vagyonszerzési illetékekre, amelyek a vagyon öröklés, ajándékozás útján, valamint visszterher ellenében, vagy egyéb módon történő megszerzéséhez kapcsolódnak, illetve az államigazgatási és a bírósági eljáráshoz kötődő eljárás illetékekre.



1. ábra: Az illetékrendszer tagozódása

Az eljárásí illetékeket az államigazgatási szervek és bíróságok eljárásáért, illetve eljárásí cselekményeiért kell fizetni. Ezen a módon az intézményeknek a működtetéséhez az eljárásí illetékek fizetésével azok járulnak hozzá, akik e szerveknek a szolgáltatásait igénybe veszik.

Ezzel szemben az illetékrendszer másik fontos eleme, a vagyonszerzési illeték nem viseli magán az illetéknek e klasszikus jegyeit. Az öröklés és az ajándékozás útján, valamint a visszterher ellenében történő vagyonszerzés után fizetendő vagyonszerzési illeték tartalmilag eseti jellegű, a vagyon megszerzéséhez kötődő, adóelven nyugvó kötelezettség, amelyek az arányos közteherviselés elvének megfelelően — a vagyonszerzésre felhalmozott jövedelem (nyereség) egy részét egyszeri alkalommal fizetendő „vagyonadóként” vonja le. Az így keletkező bevétel a társadalmi közkiadásokhoz való hozzájárulás alkotmányos követelményét szolgálja.<sup>10</sup>

A dolgozatom témájából adódóan a vagyonszerzési illetékekkel foglalkozom, azon belül is az öröklési, ajándékozási illeték rövid bemutatása után a visszterhes vagyonátruházási illetékekkel.

<sup>9</sup> Kónya, 2002, 23.

<sup>10</sup> Lomniczi, 2008, 18.

## 5. Az öröklési és ajándékozási illeték

A vagyonszerzési illetékek körébe tartozó öröklési, ajándékozási és visszterhes vagyonátruházási illetékek szabályai a szerzés gazdasági háttérétől függően jelentősen különböznek. A haláleset folytán bekövetkező vagyonátszállás, valamint az ajándékozás útján történő vagyonszerzés közös jellemzője az ingyenesség. Tehát az öröklés vagy ajándékozás jogcímén vagyoni előnyhöz jutónak e vagyongyarapodást jellemzően nem kell semmilyen vizsontszolgáltatással ellentételeznie. Ennek megfelelően az öröklési és az ajándékozási illetékre vonatkozó szabályok jelentős része megegyezik, így nem meglepő, hogy a törvény egy fejezet keretein belül szabályozza a két illetékfajtát.<sup>11</sup>

Az öröklési és az ajándékozási illeték tárgya a haláleset folytán, illetve az ajándékozással történő vagyonszerzés.<sup>12</sup>

Lényeges tehát, hogy az illetéktörvény mit tekint vagyonnak, melyek azok a javak, amelyeknek szerzése illetékjogi következményekkel jár. Erre nézve az illetéktörvény. 102. § (1) bekezdése ad egyértelmű választ, amely szerint vagyon az ingatlan, az ingó és a vagyoni értékű jog.

Az illetéktörvény alkalmazásában ingó a fizetőeszköz, az értékpapír, valamint minden ingatlannak nem minősülő dolog. A vagyoni értékű jog a földhasználat, a haszonélvezet, a használat joga, további a vagyonkezelői jog és az önálló orvosi tevékenység működtetési joga.

### 5.1. Öröklési illeték

Az öröklési illetéket a haláleset folytán bekövetkező vagyonszerzésért kell fizetni, függetlenül attól, hogy törvényesen vagy végintézkedésen alapul az öröklés. Az öröklési illeték tárgya: az örökség, a hagyomány, a meghagyás alapján történő vagyonszerzés, a kötelesrész szerzése, továbbá a halál esetére szóló ajándékozás. Fontos megjegyezni, hogy novemberben elfogadták az illetéktörvény módosítását, amely az egyenes ági leszármazottak számára 20 millió forintos értékhatárig eltörli az örökösödési illetéket. A gyermek, a házastárs és a szülő részére illetékmentessé teszi az öröklött vagyonnak azt a részét, amelynek tiszta (terhekkal csökkentett) értéke nem több 20 millió forintnál. Ezt a szabályt a jövő év első napján illetékkiszabásra benyújtott ügyekben kell alkalmazni, de megengedi a módosítás azt is, hogy a még jogerősen el nem bírált ügyekben is a kedvezőbb szabályt alkalmazza a hatóság.

### 5.2. Ajándékozási illeték

Az ajándékozási illeték tárgya az ingatlan ajándékozása, ingó ajándékozása, vagyoni értékű jognak ingyenes alapítása, ilyen jognak vagy gyakorlásának ingyenes átengedése, továbbá az ilyen jogról ellenszolgáltatás nélkül történő lemondás.<sup>13</sup>

<sup>11</sup> Balogh – Dobay – Röschenhaler, 2001, 39.

<sup>12</sup> Illetéktörvény 7. §.

Az ajándékozás abban az esetben illetékköteles, ha arról okirat készül. Kivétel ez alól a 150 000 forintot meghaladó ingóajándék, mely okirat hiányában is tárgya az ajándékozási illetéknek. Ingatlan ajándékozását minden esetben írásba kell foglalni.<sup>14</sup>

Az öröklési és az ajándékozási illetéket egy-egy örökös (hagyományos), illetőleg megajándékozott által megszerzett vagyon terhekkel csökkentett (tisztá) értéke után — a vagyont juttató és szerző közötti rokoni kapcsolat szerint differenciált — sávosan progresszív kulcs táblázat<sup>15</sup> alkalmazásával kell megállapítani, amely kulcs táblázat már figyelembe veszi az örökölt és az ajándékba kapott értékét is, ellentétben a régi lineáris kulcs táblázattal.<sup>16</sup>

## **6. Visszterhes vagyonátruházási illeték**

### *6.1. A visszterhes vagyonátruházási illeték tárgyi hatálya*

Nem csupán a visszterhes, azaz ellenérték vagy szolgáltatás fejében történő vagyonszerzések tartoznak ide. Hatóköre a visszterhes szerzéseken túlmenően kiterjed mindazokra a vagyonszerzésekre, amelyek nem esnek öröklési vagy ajándékozási illeték alá. Így például a jogszabályi rendelkezéssel, hatósági határozattal vagy bírósági ítélettel bekövetkező vagyonszerzések szintén a visszterhes vagyonátruházási illeték tárgyát képezik.

A visszterhes vagyonszerzéssel érintett vagyon köre érthető módon szűkebb, mint az ingyenes ügyletek esetében. Azonban nem csak az ingatlanok esnek a visszterhes vagyonátruházási illeték tárgyi hatálya alá. Az ingatlanon kívül a törvény 18. § (2) bekezdésében taxatívan felsorolt ingók, illetve vagyoni értékű jogok is idetartoznak.

Így az illetékfizetési kötelezettség a következő vagyoni értékű jogokra és ingókra terjed ki:

- az ingatlanhoz kapcsolódó vagyoni értékű jog megszerzése, továbbá e jognak a megszüntetése folytán bekövetkező vagyonszerzés
- az ingatlanon fennálló haszonélvezet gyakorlásának átengedése
- az ingónak hatósági árverésen történő megszerzése
- gépjármű, illetőleg pótkocsi tulajdonának, haszonélvezetének megszerzése
- közterületen álló, ingatlanak nem minősülő felépítmény tulajdonjogának, vagyoni értékű jogának megszerzése
- az önálló orvosi tevékenység működtetési jogának megszerzése
- az értékpapír öröklési szerződéssel való megszerzése

A taxatív felsorolásban nem szereplő vagyontárgyak (például gépjármű és pótkocsi kivételével az ingóság, amennyiben nem hatósági árverésen kerül sor a

---

<sup>13</sup> Illetéktörvény 11.§.

<sup>14</sup> 1959. évi IV. törvény a Polgári Törvénykönyvről 579. § (2) bekezdés.

<sup>15</sup> Kónya, 2002, 23.

<sup>16</sup> 1990. évi XCIII. törvény indokolása az illetékekről szóló törvényjavaslathoz.

szerzésére) visszterher ellenében, illetve öröklési vagy ajándékozási illeték alá nem eső más módon történő megszerzése illetékkötelezettséget nem eredményez.<sup>17</sup>

A szabályozás nem a tulajdonátszálláshoz köti az illetékfizetési kötelezettség keletkezését, hiszen például egy ingatlanon fennálló használati, vagy haszonélvezeti jog megszerzése esetében az ingatlan vonatkozásában a tulajdoni viszonyok változatlanok maradnak.

Jelentős kérdés, hogy a megszerzett vagyontárgy ingatlanak vagy ingóságnak minősül-e. Az elhatároláshoz nyújt segítséget az illetéktörvény 102. § (1) bekezdésének b) és c) pontja, amely a földet és a földdel alkotórészi kapcsolatban álló dolgokat ingatlanak, minden más javat ingóságnak tekint.

Az alkotórész a dologgal olyannyira tartósan van egyesítve, hogy az elválasztással a dolog vagy elválasztott része elpusztulna, illetőleg az elválasztással értéke vagy használhatósága számottevően csökkenne.<sup>18</sup> Az ítélezési gyakorlat a tartós egyesítés értelmezésénél a fizikai kapcsolódáson túl a dolog jogi jellegére is figyelemmel van. Például a közterületi pavilon esetében rámutat a bíróság arra, hogy a közterület jogi minősége nem az, hogy ott építményeket emeljenek, hanem, hogy a területet szabadon használják.<sup>19</sup> A közterületen emelt pavilon, mint ingatlanak nem minősül felépítmény megszerzését az illetéktörvény külön nevesíti és a 18. § (2) bekezdés e) pontja a visszterhes vagyonátruházási illeték tárgykörébe vonja.

A gazdasági társaságokról szóló 2006. évi IV. törvény (a továbbiakban: gazdasági társaságokról szóló törvény) 13. § (1) bekezdése szerint a gazdasági társaság tagjai (részvényesek) pénzbeli hozzájáruláson (pénzbetét) túlmenően, nem pénzbeli hozzájárulást (nem pénzbeli betét) bocsátanak a társaság tulajdonába.

A visszterhes vagyonátruházási illeték tárgykörére tekintettel — öröklési vagy ajándékozási illeték alá nem eső más módon történő vagyonszerzésről lévén szó — az ingatlan, a gépjármű, a pótkocsi, valamint a közterületen létesített, ingóságnak nem minősülő építmény formájában nyújtott nem pénzbeli hozzájárulás a társaság (mint vagyonszerző) oldalán visszterhes vagyonátruházási illetékkötelezettséget keletkeztet. 2000. január 1-jétől megszűnt az ingatlanapport illetékmentessége.

Minthogy a visszterhes illetéknek az ingatlanon kívül csak a 18. § (2) bekezdésében felsorolt ingók és vagyoni értékű jogok megszerzése képezi tárgyát, a felsorolásban nem szereplő javak, például üzletrész, ellenérték, illetve öröklési vagy ajándékozási illeték alá nem eső, más módon történő megszerzése nem keletkeztet visszterhes vagyonátruházási illetékkötelezettséget.

A visszterhes vagyonátruházási illeték alá eső leggyakoribb szerződéstípus az adásvétel. Ebbe a körbe tartozik ugyanakkor az öröklési szerződés alapján történő vagyonszerzés, a tartási és életjáradéki szerződés alapján történő vagyonszerzés is. Az adásvétellel vegyes vállalkozási szerződés esetén az illetékfizetési kötelezettség a vállalkozási szerződés alapján nem áll fenn.<sup>20</sup>

<sup>17</sup> Balogh – Dobay – Röschenhaler, 2001, 72.

<sup>18</sup> 1959. évi IV. törvény a Polgári Törvénykönyvről 95. § (1).

<sup>19</sup> BH 1991/372.

<sup>20</sup> Lomniczi, 2008, 86.

## *6.2. A visszterhes vagyonátruházási illeték kulcs mértéke*

A törvény eltérő rendelkezése hiányában a visszterhes vagyonátruházási illeték mértéke a megszerzett vagyon terhekkal nem csökkentett forgalmi értékének 10 százaléka. Forgalmi érték az a pénzben kifejezett érték, amely a vagyontárgy eladása esetén az illetékkötelezettség keletkezésekor volt állapotában — a vagyontárgyat terhelő adósságok, továbbá az ingatlanon a vagyonszerző javára az elidegenítéskor megszűnő bérleti jog figyelembevételével — árként általában elérhető.<sup>21</sup> A vagyon forgalmi értékét a fizetésre kötelezettnek kell bejelentenie.

A jog valós értékét azonban az illetékhivatal az illetéktörvény 70. § szerint becsléssel is megállapíthatja, ha úgy ítéli meg, hogy a bejelentett érték eltér a valós értéktől, vagy a fél a bejelentést elmulasztja. A forgalmi érték megállapítására helyszíni szemle lefolytatásával, az ügyfél nyilatkozata, valamint összehasonlító értékadatok figyelembevételével kerül sor.

A továbbiakban a visszterhes vagyonátruházási illeték mértéke az ingatlanvásárlás vonatkozásában kerül vizsgálatra.

Az ingatlanvásárlásokat céljuk alapján két csoportba oszthatjuk. Saját célra vásárolt ingatlanok, illetve a rendszeres ingatlanforgalmazási tevékenységet folytatók által üzleti célokat szolgáló ingatlanszerzések.

Az ingatlan tulajdonjogának cégjegyzék, illetve vállalkozói igazolvány alapján az illetékkötelezettség keletkezésekor a főtevékenysége szerint ingatlan-forgalmazásra jogosult vállalkozó, ha a vagyonszerzés illetékkiszabásra bejelentésekor tett nyilatkozata szerint az ingatlant továbbadás céljából vásárolta, és az illetékkötelezettség keletkezésekor ingatlanok pénzügyi lízingjét főtevékenységként végző vállalkozó, ha a vagyonszerzés illetékkiszabásra bejelentésekor tett nyilatkozata szerint az ingatlant pénzügyi lízingbeadás céljából vásárolta, továbbá az ingatlanalap által történő megszerzésekor az illeték mértéke az ingatlan — terhekkal nem csökkentett — forgalmi értékének két százaléka. A főtevékenységként folytatott ingatlanforgalmazást cégbizonyítvánnyal kell igazolni.<sup>22</sup>

Ingatlanvásárláskor főszabály szerint tehát az illeték mértéke a forgalmi érték tíz százaléka. A 10 százalékos visszterhes vagyonátruházási illeték európai viszonylatban túlzottan magas. Ezen állítás alátámasztásaként szolgál a következő táblázatot, amely tartalmazza az ingatlanvásárlások alkalmával az Európai Unió egyes tagállamaiban fizetendő adót, amelyek nálunk a visszterhes vagyonátruházási illetéknek felelnek meg. Az adott adók mértéke a forgalmi érték meghatározott százalékaként került megadásra.

---

<sup>21</sup> Illetéktörvény 102. § e).

<sup>22</sup> Hidasi – Horváth – Kószegi – Urbán, 2007, 310.



Ausztria	3,5%
Belgium	12%
Bulgária	2–5%
Ciprus	3%
Csehország	3%
Dánia	2,5%
Finnország	4%
Franciaország	4–5%
Görögország	7–11%
Hollandia	6%
Horvátország	5%
Írország	3%
Lengyelország	2%
Litvánia	1,5%
Luxemburg	6%
Magyarország	10%
Nagy Britannia	1–4%
Németország	3,5%
Norvégia	2,5%
Olaszország	7–10%
Portugália	2–8%
Románia	0,5–3%
Svájc	2%
Szlovákia	0%
Szlovénia	2%
Spanyolország	6%
Svédország	1,5%

1. táblázat: Ingatlanszerzési adókulcsok az Európai Unió tagállamaiban

A táblázatból egyértelműen megállapítható, hogy a magyarországi 10 százalékos illeték magasan az Európai Unió átlag fölött van, kizárólag Belgiumban alkalmaznak magasabb adókulcsot.

### *6.3. Lakástulajdon szerzése*

A főszabály szerinti 10 százalékos mérték alól az ingatlanforgalmazási célú vagyonszerzés mellett kivételnek számít a lakástulajdon megszerzése.

Illetékjogi szempontból csakis a lakás céljára létesített és az ingatlannyilvántartásban lakóház vagy lakás megnevezéssel nyilvántartott, vagy ilyenként feltüntetésre váró ingatlan minősül lakástulajdonnak, a hozzá tartozó földrészlettel együtt. A lakóépülethez tartozó földrészleten létesített, a lakás rendeltetésszerű használatához nem szükséges helyiség még akkor sem minősül lakástulajdonnak, ha az a lakóépülettel egybe épült (például garázs, műhely, üzlet).<sup>23</sup>

Lakástulajdon megszerzése esetén a főszabálytól eltérően a visszterhes vagyonátruházási illeték alapja a lakástulajdon forgalmi értéke. Ebben az esetben tehát az illetékalap a tulajdonon fennálló terhek értékével csökkenthető. Az illeték mértéke — lakásonként — 4 millió forintig 2 százalék, a forgalmi érték ezt meghaladó összege után 6 százalék. Lakás résztulajdonának szerzése esetén a 4 millió forintnak a szerzett tulajdoni hányaddal arányos összegére alkalmazható a 2 százalékos illeték, a forgalmi érték ezt meghaladó része után 6 százalékos illetéket kell fizetni.<sup>24</sup>

A jogalkotói szándék e szabály tekintetében nyilvánvaló, támogatni a kisebb értékű ingatlanok szerzőit. A mérték egy kissé elgondolkodtató, hiszen a lakáshoz kapcsolódó kedvezményes mértéket még az 1993. évi XCIII. törvény állapította meg, az akkori ingatlanárakhoz viszonyítva. Azóta azonban budapesti viszonylatban egy 40 négyzetméteres lakás ára meghaladja a 12–14 millió forintot, így egyértelmű a 4 millió forintos értékhatár alacsony volta.

Egy másik példával szemléltetve a problémát: 2000 és 2002 között a lakások forgalmi értéke átlagosan 82 százalékkal emelkedtek, így átruházáskor az illetékalap nagyobb hányada a 6 százalékos kulcs alá esett. Ennek tudható be, hogy a 82 százalékos lakásárváltozás mellett a kiszabott illeték összege 123 százalékkal emelkedett.<sup>25</sup> A 4 millió forintos értékhatár felemelése így indokoltnak tűnik, annak érdekében, hogy a törvény hatékonyan enyhítse az otthoneremtéssel járó kiadásokat.<sup>26</sup>

A lakásokhoz kapcsolódó kedvezményes kulcsú illeték alapjának alacsony voltát a szakirodalomban is számos szerző kritikával illette.<sup>27</sup>

---

<sup>23</sup> Balogh – Dobai – Röschenhaler, 2001, 82.

<sup>24</sup> 1990. évi XCIII. törvény az illetékekről 21. § (1) bekezdés.

<sup>25</sup> Lóránt – Sallai – Dankó, 2002, 720.

<sup>26</sup> 1990. évi XCIII. törvény indokolása az illetékekről szóló törvényjavaslatához.

<sup>27</sup> Törő – Károlyi, 2002.; Szilovics, 1995, 30–33.; Laposné – Pomázi – Szép, 2000, 742.

### III. Az osztrák ingatlanszerzési adóra vonatkozó szabályok

#### 1. Bevezető gondolatok

Az osztrák jog szerint az ingatlanok megszerzése után ingatlanszerzési adót (*Grunderwerbsteuer*) kell fizetni. A magyar szabályozással ellentétben, ahol a visszterhes tulajdonátruházási illeték nem csupán ingatlanokra, hanem az illetéktörvény 18. §-ban meghatározott ingókra, illetve vagyoni értékű jogokra is vonatkozik, az osztrák adónem külön törvényi szabályozást nyert az 1987. július 2-án elfogadott ingatlanszerzési adóról szóló törvényben (*Grunderwerbsteuergesetz 1987*) (továbbiakban: ingatlanszerzési adóról szóló törvény) és csupán az ingatlanszerzések tartoznak a jogszabály tárgyi hatálya alá.

#### 2. A szabályozás rövid története

Először az 1850-ben elfogadott illetékekről szóló törvény — több más illetékfajta között — szabályozta az ingatlanszerzések fizetendő illetékét is. Ekkor tehát az ingatlanszerzési adó nem külön törvényben, hanem hasonlóan a jelenlegi magyar szabályozáshoz egy kódexszerű illetéktörvényben kapott helyet. Ez a törvény 1940-ig volt hatályban, amikor is a német ingatlanszerzési adóról szóló törvény lépett hatályba, amely a második világháború végéig volt hatályos. 1955-ben alkották meg az osztrák ingatlanszerzési adóról szóló törvényt, amely teljes mértékben a német törvényt vette alapul. Ezt a törvényt váltotta fel a jelenleg is hatályos 1987. július 2-án elfogadott ingatlanszerzési adóról szóló törvény.

#### 3. Az ingatlanszerzési adó jogpolitikai indoka

Az osztrákok az ingatlanszerzési adófizetési kötelezettség jogpolitikai indokát a keletkező értéknövekedés egy részének „lefölözésében“ látják: Egy jogügylet megkötésével minden félnek a saját szemszögéből előnye származik.<sup>28</sup> Ezt, a jogügylet megkötésével keletkező előnyt terhelik adóval.<sup>29</sup>

#### 4. A szabályozás szelleme

A magyar szabályozáshoz hasonlóan, ha valaki ajándékozás, vagy öröklés útján szerez ingatlantulajdont, akkor a fizetési kötelezettség az ajándékozási adó (*Schenkungssteuer*), illetve öröklési adó (*Erbschaftssteuer*) alapján keletkezik és nem az ingatlanszerzési adó (*Grunderwerbsteuer*) alapján.

<sup>28</sup> Különben a szerződéskötési szabadság értelmében nem jönne létre szerződés a felek között.

<sup>29</sup> Doralt – Ruppe, 2006, 74.

#### 4.1. Az adófizetési kötelezettség keletkezése és a kötelmi jogi ügylet

A 2.1 pont első mondatában szándékosan kerültem az „ingatlan tulajdonának megszerzése“ kifejezést, hiszen az osztrák szabályozás nem ehhez köti az ingatlanszerzési adó fizetését, hanem a törvény a gazdasági értelemben vett rendelkezési jog megszerzését, illetve a közvetett tulajdonosi pozíciót veszi alapul az adófizetés kötelezettség keletkezéséhez. Az Osztrák Polgári Törvénykönyv (ABGB) 914. § alapján a szerződések értelmezésénél mindig vizsgálni kell a szerződő felek akaratát, célját. Ez az elv összekapcsolódva a gazdasági értelemben vett rendelkezési joggal megjelenik az ingatlanszerzési adó szabályozásánál is, hiszen ez nem csupán az ingatlantulajdon átszállásához kötődik, hanem az adófizetési kötelezettség megállapításánál messzemenően tekintettel van a felek által kötött jogügylet céljára.

Az adófizetési kötelezettség keletkezése tehát nem mindig esik egybe a tulajdonszerzés polgári jogi fogalmával. Ezen állítás alátámasztására szolgálnak a következő esetek:

Főszabály szerint az adófizetési kötelezettség keletkezése a jogcímként szolgáló jogügylet megkötéséhez (a kötelmi jogi ügylet – *Verpflichtungsgeschäft*) kapcsolja.<sup>30</sup>

Az ingatlanszerzési adókötelezettség azonban már a jogügylet megkötésekor keletkezik, tehát még az előtt, hogy a tulajdonátruházást az ingatlannyilvántartásba bejegyeznék. Az ingatlanszerzési adóról szóló törvény 1. bekezdés 1. § 1. pontja alapján az adófizetési kötelezettség már az adásvételi szerződés megkötésekor, vagy más jogügylet létrejöttekor keletkezik.

Ebben az esetben, tehát míg a polgári jog szerinti tulajdonátszállás az ingatlannyilvántartásba való bejegyzéssel történik meg, az ingatlanszerzési adó szempontjából azonban a „szerzés“ már a pl. adásvételi szerződés megkötésekor következik.<sup>31</sup>

Ez a szabályozási módszer a magyar jogrendszerben is megtalálható, hiszen az illetéktörvény 3. § (3) bekezdés a) pontja szerint az illetékfizetési kötelezettség a szerződés megkötésének a napján keletkezik.

---

<sup>30</sup> A kötelmi jogi ügylet („elkötelező szerződés” – *Verpflichtungsgeschäft*) és a dologi ügylet („véghéztívó szerződés” – *Verfügungsgeschäft*) megkülönböztetése jelentős kérdés az egyetemes magánjogi dogmatikában. A tulajdonátruházás esetén a jogcímet alkotó adásvételi szerződés (a kötelmi jogi ügylet) csak a szerződő felek közötti jogok és kötelezettségek szülője. A joghatást, a dologi jogi hatást a tradíció váltja ki, hiszen a tradíciós ügylet elengedhetetlen elemét képezi az átadás, illetve az ingatlannyilvántartásba bejegyzés mindenkire kiható, tulajdonváltoztató aktsa. Az ingatlanok esetében a traditio az ingatlannyilvántartásba történő bejegyzéshez történő hozzájárulásban (bejegyzési engedélyben) valósul meg. lásd: Vékás, 2001, 209–213.; Az ingatlant közvetlenül átruházó dologi szerződés abban áll, hogy az eddigi tulajdonos a szerző részére kiadja a bekebelezési engedélyt, a szerző pedig ezt az engedélyt elfogadja és a telekkönyvi hatósághoz bekebelezés végett benyújtja. Általában a két szerződés egy okiratban jelenik meg, úgy hogy a felek az elidegenítő (kötelmi) szerződésbe mindjárt belefoglalják a bekebelezési engedélyt is. Lehetséges azonban, hogy az átruházó a bekebelezési engedélyt külön engedélyben adja meg. lásd: Szladits, 1937, 272.

<sup>31</sup> VwGH 19.5.1988, 87/16/0162, VwGH 23.1.1976, 731/74.

#### 4.2. *A gazdasági értelemben vett rendelkezés joga*

Szintén a fenti állítás alátámasztásaként szolgál az ingatlanszerzési adóról szóló törvény 1. § 2. bekezdésében szabályozott eset, amikor a törvény a gazdasági rendelkezés jogának a megszerzéséhez köti az ingatlanszerzési adó fizetési kötelezettségét. Ezen bekezdés az 1. bekezdés kiegészítő tényállása. A polgári jog a jogügyletek kialakításánál olyan nagymértékű szabadságot nyújt, amelynek kihasználásával lehetőség nyílna az ingatlan „saját részre történő hasznosítására“ (*Verwertung auf eigene Rechnung*) anélkül, hogy e személy tulajdonjogot szerezne az ingatlan fölött.<sup>32</sup>

A saját célra történő hasznosítás fogalmát a törvény nem határozza meg. Ilyennek tekinthető, ha valaki építési jogot (*Baurecht*) enged az ingatlanán vagy például bányászati jogot biztosít azon. Az építési jog az osztrák polgári jog szerint egy átruházható dologi jog, amely arra irányul, hogy egy „idegen“ ingatlanon az építési jog jogosultja ráépítsen. Az ingatlannyilvántartásba az ingatlanon történő bejegyzéssel keletkezik, legkevesebb tíz, maximum száz évre lehet alapítani. A bejegyzéstől kezdve az ingatlanon teherként jelenik meg az ingatlannyilvántartásban.

Ebben az esetben tehát az ingatlan és az építési jog alapján létrehozott épület tulajdonosa elválík egymástól.<sup>33</sup> Így az építési jog jogosultja oldalán a tulajdoni viszonyok változatlanága ellenére ingatlanszerzési adó keletkezik.

Egy bérleti szerződés megkötése azonban természetesen nem vezethet ingatlanszerzési adó keletkezéséhez az osztrák jog szerint se.<sup>34</sup>

A magyar illetérendszerben is található olyan eset, amikor az illetékfizetési kötelezettség alapjául a rendelkezési jog alanya tekintetében történő változás szolgál, mint például az ingatlanhoz tartozó vagyoni értékű jog megszerzése esetén.

<sup>35</sup>

#### 4.3. *Az üzletrész egyesítés, az egyesített üzletrészek átruházása*

Harmadik eset az üzletrész egyesítés és átruházás esete, amikor is az ingatlan vonatkozásában a tulajdonviszonyokban nem következik be változás. A gazdasági társaság üzletrészeinek egy kézben történő egyesítése, illetve az egyesített üzletrészek átruházása a szerző fél vonatkozásában az ingatlan fölötti rendelkezési jog megszerzését jelenti, amely ingatlanszerzési adót von maga után. Ez az eset később részletesen bemutatásra kerül.

Általánosságban tehát kijelenthető, hogy az osztrák szabályozás nem csak azon jogügyleteket vonja be az ingatlanszerzési adó tárgyi hatálya alá, amelyek az ingatlanl kapcsolatos tulajdonátszálláshoz köthetőek, hanem azokat is, amelyek

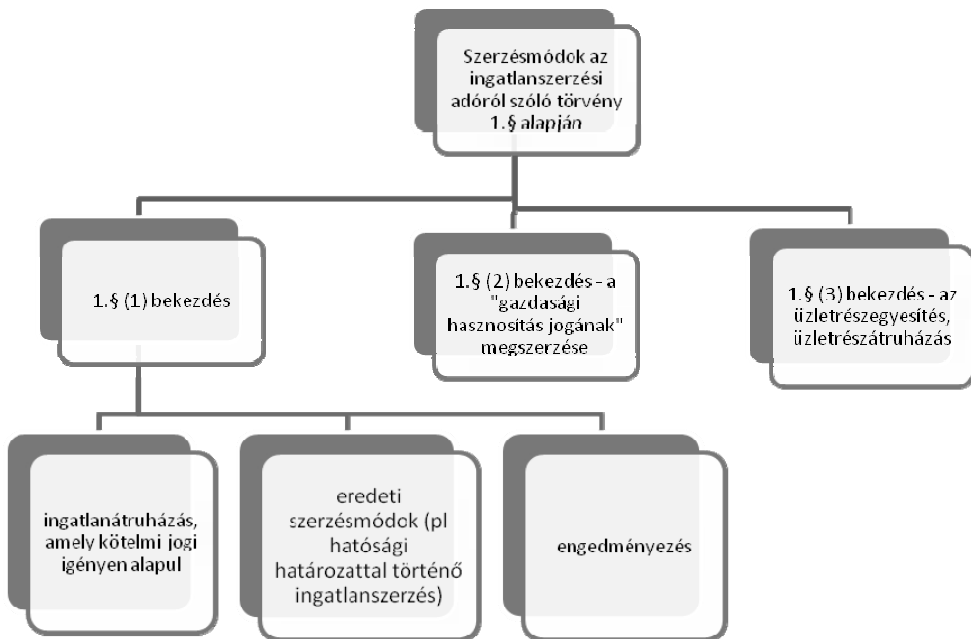
<sup>32</sup> Arnold – Arnold, 1987, 287.

<sup>33</sup> Ebben az esetben tehát nem érvényesül az osztrák jogban is alkalmazandó, római jogból származó *superficiés solo cedit* alapelv.

<sup>34</sup> Dorazil – Takacs, 2004, 94.

rendelkezési jogot engednek az ingatlannal kapcsolatban. Ahogy fentebb említettem ez a szabályozási elv részben a magyar rendszerre is jellemző, azonban nálunk az üzletrész egyesítés, illetve üzletrészáttruházás osztrák modelljének nincs megfelelője.

## 5. Ingatlanszerzési adófizetési kötelezettséget keletkeztető tényállások



2. ábra: Adóköteles ingatlanszerzések az ingatlanszerzési adóról szóló törvény 1. §-a szerint

### 5.1. Ingatlanszerzési adóról szóló törvény 1. § (1) bekezdés

Az ingatlanszerzési adóról szóló törvény első szakasza határozza meg az adófizetési kötelezettséget megalapozó tényállásokat. Az első szakasz első bekezdéséhez viszonyítva a második és harmadik bekezdés kiegészítő jellegű, tehát kizárólag csak abban az esetben alapozhatnak meg adófizetési kötelezettséget, ha az első szakasz alapján nincs olyan tényállás, amely ezt megtenné.

Az első bekezdés első pontjában említi a törvény az adásvételi szerződést, vagy más olyan jogügyletet (például: csereszerződés, tartási és életjáradéki szerződés), amely tulajdon megszerzésére való igényt alapoz meg. Ezek a kötelmi jogi ügyletek (*Verpflichtungsgeschäft*), amelyek önmagukban még nem vezetnek a tulajdonjog megszerzéséhez, hiszen ahhoz ingatlanoknál szükséges az ingatlannyilvántartásba történő bejegyzés is.

A bekezdés második pontja rendelkezik az eredeti szerzés módok esetén fizetendő ingatlanszerzési adóról. Ezekben az esetekben a tulajdonszerzést nem

kötelmi jogi ügylet alapozza meg. Itt a jogcím tehát nem szerződés, hanem a tulajdonszerzésre hatósági határozat, vagy a törvény erejénél fogva kerül sor. Ezekben az esetekben tehát a nélkül szerez valaki tulajdont az ingatlan felett, hogy a tulajdonszerzése kötelmi jogi igényen alapulna. Az elbirtoklással történő tulajdonszerzés esetében is e tényállás alapján kell ingatlanszerzési adót fizetni.

A harmadik pont az engedményezés esetét vonja adófizetési kötelezettség alá. Abban az esetben kétszer keletkezik adófizetési kötelezettség, ha „A” megvesz egy ingatlant „B”-től, majd eladja „C”-nek. A tényállás alapján akkor is két alkalommal kell az illetékszerzési adót megfizetni, ha „B” a megvásárolt ingatlannal kapcsolatos tulajdonátruházásra irányuló igényét „C”-re engedményezi.

## 5.2. Ingatlanszerzési adóról szóló törvény 1. § (2) bekezdés

A második szakasz egy kiegészítő tényállás, amely a polgári jog által biztosított széleskörű jogügyletalakítási lehetőségekkel történő adóelkerülést hivatott meggátolni.<sup>36</sup> Az adófizetési kötelezettség e szakasz alapján történő megállapításának sine qua non-ja, hogy a „szerző” félnek ebben az esetben nincs érvényes jogcíme a tulajdonjog átruházására, hiszen ebben az esetben az előbb említett első szakasz lenne releváns. Ebben az esetben tehát a tulajdoni viszonyok érintetlenül maradnak.

A szerző fél a második szakasz alapján a „gazdasági hasznosítás jogát” (*wirtschaftliche Verwertungsbefugnis*) szerzi meg.

Ahogy fentebb említettem, ilyennek tekinthető, ha valaki építési jogot (*Baurecht*) enged az ingatlanán, vagy az ingatlannal kapcsolatos haszonélvezeti jogot szerez.

## 6. Üzletrész egyesítés

A törvény első szakasz (3) bekezdése foglalkozik az egy kézben történő üzletrész egyesítés, illetve az egyesített üzletrészek átruházásának eseteivel. Ezek a szabályok a társasági jog terepébe tartozó jogügyleteket fognak át, ezekhez a jogügyletekhez kapcsolják az ingatlanszerzési adó keletkezését, ezzel feladva az ingatlanszerzési adó és a tulajdoni viszonyokban beálló változás közötti kapcsolatot.<sup>37</sup>

Ezek a szabályok az adóelkerülést hivatottak meggátolni, amelyek olyan jogügyletek segítségével valósulhatnak meg, amik üzletrész egyesítésre, egyesített üzletrészek átruházásra vonatkoznak közvetlenül, de közvetetten az ingatlanhoz kapcsolódnak.<sup>38</sup> Az összes üzletrész tulajdonlása azt eredményezi, hogy a tulajdonos rendelkezik a gazdasági társaság tulajdonában álló ingatlan fölött. Valamennyi üzletrész egy kézben való egyesítése, vagy ezeknek az átruházása esetén a megszerzőjük gyakorolja az ingatlan fölötti rendelkezési jogot. E szabály

<sup>36</sup> Dorazil – Takacs, 2004, 89.

<sup>37</sup> Gassner, 1970, 33.

<sup>38</sup> Arnold – Arnold, 1987, RN 1.

hiányában a nélkül cserélődhetne az ingatlan fölött a rendelkezési jogot gyakorló személy,<sup>39</sup> hogy ingatlanszerzési adót kellene fizetni.

A gazdasági társaság tulajdonában álló ingatlannal kapcsolatos tulajdonviszonyok nem változnak, változatlanul a társaság tulajdonában marad az ingatlan. Az üzletrészek megszerzője a társaság tulajdonában álló ingatlanok fölött közvetett módon rendelkezhet.

Azt mondhatjuk, hogy itt nem másról van szó, mint az ingatlan fölötti rendelkezési jog megszerzésének a megadóztatásáról, ami felfogható közvetett ingatlanszerzésként is. Az üzletrészek átruházásával, egyesítésével a tulajdonos személyében gazdasági nézőpontból alanyváltozás következik be.

A szabályozás itt szinte áttöri a jogi személyiséget, az önálló jogalanyiség mögé megy, és aki az üzletrészek fölött megszerezte a tulajdonjogot, azt egyúttal az ingatlan új tulajdonosának tekinti.<sup>40</sup>

---

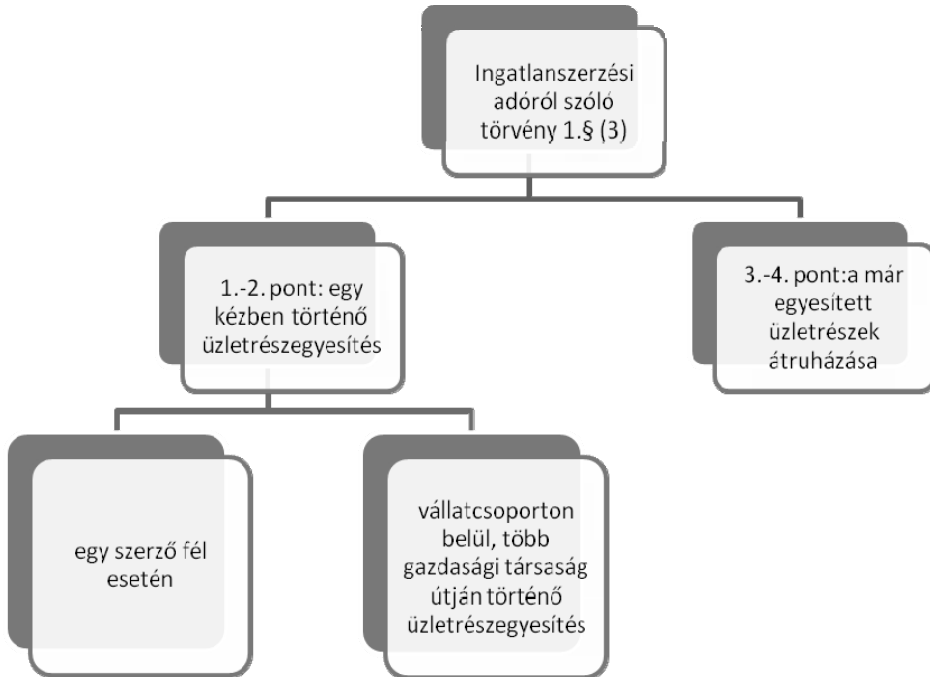
<sup>39</sup> Ahogy Magyarországon könnyedén cserélődik is.

<sup>40</sup> Ezen szabályozási elvre, hogy a jogalkotó nem a jogi értelemben vett önálló jogalanyiséget veszi valamely szabályozás alapjául, a magyar jogrendszerben is találunk példát: a versenyjog területén. A tisztességtelen piaci magatartás és versenykorlátozás tilalmáról szóló 1996. évi LVII. törvény (továbbiakban: Tpv.) tényállászerű magatartásait nem csak az önálló vállalkozások valósíthatják meg, hanem a Tpv. 15. § szerinti nem független vállalkozások is. A más vállalkozás által irányított vállalkozás és irányítója, továbbá az irányító által irányított másik vállalkozás jogi értelemben ugyan önálló jogalany, közgazdaságilag azonban összetartozó egységet képez. Ebben az esetben tehát a jogilag elkülönülő, de gazdaságilag nem autonóm vállalkozásokat a Tpv. egyetlen gazdasági egységnek tekinti. lásd: Miskolczi Bodnár, 2002, 189.; Szervezeti értelemben a vállalkozás fogalma tehát magában foglal minden jogalanyt, amely felett, közvetlenül vagy közvetve, ugyanazon döntési centrum — gazdasági társaság, magánszemély — gyakorol meghatározó befolyást. lásd: Nagy, 2008, 75.; lásd. még: Szegedi, 2005, 343–351.



### 6.1. Az üzletrész egyesítést megalapozó tényállások

Ezen szakaszban a törvényalkotó 4 tényállást határozott meg, amelyekből kettő az üzletrész egyesítésre, kettő a már egyesített üzletrészek átruházásához kapcsolódik. Valamennyi tényállás megvalósulása ingatlanszerzési adót keletkeztet.



3. ábra: Az ingatlanszerzési adóról szóló törvény 1.§ (3) bekezdésében szabályozott egy kézben történő üzletrész egyesítés, üzletrészáttruházás tényállásai

A 3. bekezdés első két pontja az üzletrészek egyesítésével, 3. és 4. pontja az egyesített üzletrészek átruházásával foglalkozik.

Az 1. pont azon kötelmi jogi jogügylet alapján rendeli el az adófizetési kötelezettséget, amelyek az üzletrészek egyesítését rendelik el. Ebben az esetben tehát a gazdasági társaság egyik tagja válik az összes üzletrész tulajdonosává, így a korlátolt felelősségű társaság egyszemélyes társasággá alakul, a részvénytársaság pedig egyszemélyes részvénytársasággá.

A gazdasági társaság tagjai közötti üzletrészáttruházás kötelmi jogi jogcímen (például adásvételi szerződéssel) történik ebben az esetben.

Ezen tényállás (valamennyi üzletrész egy tag kezében történő egyesítése) fogalmilag csak a jogi személyiséggel rendelkező társaságok esetén valósulhat meg. Azon társaságoknál, amelyek jogi személyiséggel nem rendelkeznek (pl. betéti társaság – *Kommanditgesellschaft*) az egy kézben történő üzletrész egyesítés fogalmilag

kizárt. A jogi személyiséggel nem rendelkező gazdasági társaságoknál<sup>41</sup> kizárt, hogy egy tag kezében egyesüljön az összes üzletrész, mivel a jogi személyiséggel nem rendelkező gazdasági társaság tagjainak egy főre való csökkenése a társaság megszűnését vonja maga után. Mivel tehát ezeknél a társaságoknál az üzletrész egyesítés fogalmilag kizárt, így természetesen adófizetési kötelezettség se keletkezhet az ingatlanszerzési adóról szóló törvény 1. § 3. bekezdése alapján.

Az első pont második fordulata szabályozza azt az esetet, amikor egy gazdasági társaság üzletrészeit egy vállalatcsoport tagjai szerzik meg.

A vállalatcsoporton belül az egyes tagok formálisan és jogilag önállóak. A vállalatcsoport léte tehát nem érinti az egyes tagok jogi önállóságát, jogalanyiségát, és nem hoz létre a részes társaságoktól elkülönült új jogalanyt sem.<sup>42</sup> A formális jogi önállósága ellenére azonban gazdaságilag az uralkodó társaság akaratának van alávetve.<sup>43</sup>

Az ingatlanszerzési adóról szóló törvény nem határozza meg a konszern fogalmát, hanem az 1994-től hatályos *Umsatzsteuergesetz* 2. § (2) bekezdésére utal, amely szerint akkor beszélhetünk konszernről, ha az ellenőrzött társaságok anyagilag, gazdaságilag és szervezetileg (nem jogi,<sup>44</sup> hanem közgazdaságtani értelemben) betagozódnak az uralkodó gazdasági társaságba.

Gazdasági szempontból nézve tehát a konszern egy gazdasági egységet testesít meg. Az üzletrész egyesítés a vállalatcsoport egyes tagjai által megy végbe, akként, hogy egy, a vállalatcsoporthoz nem tartozó gazdasági társaság üzletrészeinek száz százalékát a vállalatcsoport tagjai egymás között különböző arányban felosztva szerzik meg.

A törvény itt tehát egy fikcióval él, hogy a konszernhez tartozó gazdasági társaságok „egy kéznek” számítanak, gazdasági egységet képeznek.<sup>45</sup> Az ingatlantulajdonnal rendelkező gazdasági társaság üzletrészeinek az egyesítése tehát az uralkodó és az ellenőrzött társaság között történik meg. Ebben az esetben tehát az üzletrészek megosztásra kerülnek a jogilag önálló gazdasági társaságok között, azonban ezek vállalatcsoportot alkotnak, egy gazdasági egységnek minősülnek az ingatlanszerzési adó szabályozása a szellemében.

Az 1. § (3) bekezdés 2. pontja abban az esetben rendeli az egy kézben történő üzletrész egyesítéshez adófizetési kötelezettség keletkezését, ha az üzletrész egyesítés nem kötelmi jogi jogcímen alapul, hanem például bírósági határozaton.

A 3. és 4. pont esetében a már egyesített üzletrészek átruházására kerül sor olyan személyre, aki az összes üzletrész átruházásáig nem volt tagja a gazdasági társaságnak.

Ezzel tagcserére kerül sor, az új tag — aki a gazdasági társaság összes üzletrészeinek a tulajdonosa — rendelkezhet innentől a változatlanul a gazdasági

---

<sup>41</sup> A magyar jogban ilyen a betéti és közkereseti társaság.

<sup>42</sup> Horváth – Szalay – Szalay – Szegedi, 2007, 107.

<sup>43</sup> *Umsatzsteuergesetz* 1994 2. § (2), a magyar jogban: gazdasági társaságokról szóló törvény V. fejezet 2.-3. cím

<sup>44</sup> Hiszen jogilag továbbra is az uralkodó társaságtól elkülönülő, önálló jogalanynak számítanak.

<sup>45</sup> Arnold – Arnold, 1987, RN 388.

társaság tulajdonában álló ingatlan fölött, így e tényállás megvalósulása is ingatlanszerzési adófizetési kötelezettséget von maga után.

Ezen szabály célja annak az elkerülése, hogy az esetleg tagcserék folytán a gazdasági társaságban kikerülhetővé váljon az ingatlanszerzési adó.<sup>46</sup>

Tehát a szabályozás egészen végigvonuló elv, hogy a törvényalkotó nem magához a tulajdonátszálláshoz köti az adófizetési kötelezettség keletkezését, hanem az ingatlan fölötti rendelkezési joghoz, ezen szabály útján egyértelműen kifejezésre jut. Hiszen itt az ingatlannal kapcsolatos tulajdonviszonyban nem áll be változás, „csupán“ a rendelkezési jog alanyának a személye változik meg. Az ingatlan változatlanul a gazdasági társaság tulajdonában marad tehát, azonban az összes üzletrész egy kézben történő egyesítése miatt az a személy rendelkezik az ingatlan fölött, aki (amely) az üzletrészek 100 százaléka fölött a tulajdonjogát megszerezte.

## *6.2. A rendelkezési jog és az egyszemélyes gazdasági társaság*

Ahogy fentebb említettem az osztrák szabályozás tehát a változatlanul maradó tulajdoni viszonyok ellenére adókötelezettséget keletkeztető tényállásként szabályozza az egy kézben történő üzletrész egyesítést. Üzletrész egyesítés esetén a korlátolt felelősségű társaság egyszemélyes korlátolt felelősségű társasággá, a részvénytársaság egyszemélyes részvénytársasággá alakul át. Ebben az esetben a gazdasági társaság tagja a jogi személyiséggel rendelkező egyszemélyes gazdasági társaság tulajdonában álló ingatlan fölött a gazdasági társaság útján rendelkezési jogot gyakorolhat.

Az egyszemélyes gazdasági társaság létének egyetlen indoka, hogy ez által a tulajdonos a gazdálkodási tevékenysége során kockáztatott vagyont le tudja választani saját vagyonáról. Az egyszemélyes társaság nem a társasági formáció lényegéhez tartozó jelenség, azaz az erőforrások egyesítésének funkciója ebben az esetben csak másodlagos, a felelősség korlátozása a döntő tényező. Az egyszemélyes gazdasági társaság a tulajdonos összvagyonának része, ebből következően a társaság tulajdona közvetetten ugyan, de ugyanúgy a tag tulajdona. Az egyszemélyes gazdasági társaság egy jogi fikció (tulajdonképpen ebben az esetben áltársaságról beszélhetünk), amely a tag tulajdoni viszonyait kettőzi meg.<sup>47</sup>

Ezért ebben az esetben logikus szabályozás az illeték megfizetésére kötelezni a tagot, hiszen az ingatlan fölött — a gazdasági társaság útján — kizárólag ő rendelkezik.

Ahogy említettem, a szabályozás kizárólag a jogi személyiséggel rendelkező társaságoknál lehet releváns. Azon társaságoknál, amelyek jogi személyiséggel nem rendelkeznek az egy kézben történő üzletrész egyesítés fogalmilag kizárt.

<sup>46</sup> Verwaltungsgerichtshof (VwGH), 86/16/0122, 01.12.1987.

<sup>47</sup> Kisfaludi, 2007, 26.

### 6.3. Az összes üzletrész egyesítése, törpeüzletrész

Csak az összes üzletrész egyesítése, illetve az összes üzletrész átruházása esetén keletkezik adófizetési kötelezettség. Az ún. „törpeüzletrészek” (*Zwerganteile*) megléte tehát kizárja az adófizetési kötelezettséget, erre a következtetésre jutott a közigazgatási bíróság a jogszabály nyelvtani értelmezése alapján.<sup>48</sup>

Ezen a ponton az osztrák szabályozást következetlennek tartom. Míg az ingatlanszerzési adóról szóló törvény 1. § (2) bekezdés a gazdasági rendelkezés jogát veszi alapul, az üzletrész egyesítés esetén már nem a rendelkezési jogot tekinti mérvadónak, hanem az összes üzletrész egyesítését tekinti az illetékfizetési kötelezettség alapjának.

Az üzletrész egyesítés megtörténhet gazdasági és jogi értelemben. A gazdasági értelemben vett üzletrész egyesítés esetén nem kell az összes üzletrészt egyesíteni. A döntési jogosítványok egy személy által történő gyakorolhatósága miatt az üzletrész egyesítés gazdasági értelemben már a minősített befolyás megszerzésekor bekövetkezik. Jogi értelemben vett üzletrész egyesítés alatt az osztrák szabályozás valamennyi üzletrész egyesítését érti.<sup>49</sup> Itt tehát a jogalkotó már nem a rendelkezési jogot veszi alapul, amelyet a gazdasági társaság tagja az üzletrészek 75 százalékának a tulajdonlása esetében már szinte korlátlanul gyakorolhat.

A német jog ebben a kérdésben az egész szabályozás szellemével koherensebb választ ad a törpeüzletrészek kérdésére. Ha egy tag minősített befolyást szerez, abban az esetben a szabályozás egy kézben történő üzletrész egyesítést lát, ami pedig már adókötelezettséget keletkeztető tényállás.

A német jog tehát az üzletrészek „gazdasági” egyesítéséhez köti az ingatlanszerzési adófizetési kötelezettséget, míg az osztrák jog a jogszabály nyelvtani értelmezése alapján a „jogi”, tehát száz százalékos mértékű üzletrész egyesítést veszi alapul.<sup>50</sup>

Az osztrák jogban a „törpeüzletrész” kérdésénél azonban releváns lehet a *Bundesabgabeordnung*<sup>51</sup> (BAO) 22. §. Ez a szakasz a polgári jog által biztosított jogügyletalakítási lehetőségekkel adóelkerülés céljából való visszaéléseket szabályozza. Egy gazdasági társaság üzletrészeinek felosztása egy „törpeüzletrészre” (például 1-5 százalék), illetve egy üzletrészre, amelynek a tulajdonosa minősített befolyást szerez, kimeríti a *Bundesabgabeordnung* 22. §-ban meghatározott tényállást, hiszen az üzletrész ilyen módon való felosztása egyértelműen a jogi<sup>52</sup> üzletrész egyesítést hivatott elkerülni, ennek segítségével pedig az adófizetési kötelezettséget megkerülni.

---

<sup>48</sup> VwGH 14. 6. 1984, 82/16/0069.

<sup>49</sup> Arnold – Arnold, 1987, RN 361.

<sup>50</sup> VwGh 83/16/0157, 30.05.1985.

<sup>51</sup> 1961. június 28-án elfogadott az adózás rendjéről szóló törvény (*Bundesabgabeordnung*).

<sup>52</sup> A jogi üzletrész egyesítés (*rechtliche Vereinigung aller Anteile*) fogalma alatt az osztrák terminológia az összes üzletrész egy kézben történő egyesítését érti.

Ebben az esetben a törvény a felek valós céljának megfelelő jogkövetkezményeket rendel, tehát e szakasz segítségével keletkezhet ingatlanszerzési adó, anélkül is, hogy az üzletrészek jogilag egyesítve lennének.

## 7. Az ingatlanszerzési adó kiszámítása

Az ingatlanszerzési adóról szóló törvény 4. § (1) bekezdés alapján, főszabály szerint az ingatlanszerzési adó alapja az ellenszolgáltatás mértéke.

Az adóalap kiszámításakor üzletrész egyesítés esetén a főszabálytól eltérően az ingatlan értékéből kell kiindulni. (4. § (2) bekezdés 3. pont) Az egy kézben történő üzletrész egyesítés, illetve üzletrészátruházás esetén a társaság tulajdonában lévő valamennyi ingatlant figyelembe kell venni.

A törvény két ingatlanszerzési adókulcsot ismer. Főszabály szerint az adókulcs 3,5 százalék, a kedvezményes adókulcs mértéke 2 százalék. A kedvezményes adókulcs abban az esetben használható, ha az ingatlanszerzés a 7. § 1. pontjában meghatározott személyek között történik, tehát:

- házastársak vagy,
- felmenők és lemenők között.

## 8. Főszabály és a kiegészítő tényállások egymáshoz való viszonya

Az eddig leírtakból egyértelműen látszik, hogy az ingatlanszerzési adó nem csak akkor keletkezik, ha jogilag tulajdonosváltás következik be az ingatlanra vonatkozóan, hanem akkor is, ha a gazdasági rendelkezés joga változik ezzel kapcsolatban.

A főszabályként megjelenő tényállás kimerülése esetén mind a kiegészítő tényállások valamelyikének a megvalósulása esetén adófizetési kötelezettség keletkezik, akkor is, ha a jogügyletek tárgya ugyanaz az ingatlan.<sup>53</sup>

Ha először a gazdasági rendelkezés joga száll át a szerzőre, majd utóbb a tulajdon is ugyanerre a személyre, akkor a második esetben már nem keletkezik adófizetési kötelezettség. Először tehát a kiegészítő tényállás alapján keletkezik adófizetési kötelezettség, majd a tulajdonátszálláskor a főszabályként szabályozott tulajdonátszállás is megvalósul. Mivel mindkét jogügylet ugyanazon felek között valósul meg, csak az első alkalommal kell adót fizetni, elkerülve ezzel a kettős adóztatást.

Csupán akkor, és olyan mértékben keletkezik adófizetési kötelezettség, ha a két jogügylet közül az időben később bekövetkező olyan ellenszolgáltatás ellenében történik, amelynek az összege meghaladja azt az értéket, amely az első esetben az illetékalapot adta. Az osztrákok ezt a megfizetendő adót nevezik „*Differenzsteuer*”-nek.

<sup>53</sup> Ingatlanszerzési adóról szóló törvény 1.§ (4) bekezdés.

## 9. Az ingatlanszerzési adó fizetésére kötelezettek

A magyar szabályozástól eltérően<sup>54</sup> az osztrák ingatlanszerzési adóról szóló törvény csak az eredeti szerzőmódok esetében és az üzletrész egyesítésnél határozza meg, hogy ki viseli az adóterhet.

Eredeti szerzőmód esetében a szerző fél, üzletrész egyesítés, illetve az egyesített üzletrészek átruházása esetén pedig az a személy, akinek (amelynek) kezében az összes üzletrész van köteles megfizetni az ingatlanszerzési adót.

Az ingatlanszerzési adóról szóló törvény 9. § 4. pontja szerint a többi esetben a jogügylet megkötésében részt vevő személyeket (tehát a szerző felet és az átruházó felet egyaránt) egyetemlegesen terheli az adófizetési kötelezettség.

Ezért célszerű a szerződésben meghatározni, hogy melyik felet terheli a fizetési kötelezettség.<sup>55</sup>

## IV. Ingatlantulajdonnal rendelkező gazdasági társaságok alapításával, átalakulásával összefüggő visszterhes vagyónátruházási illetékszabályok Magyarországon és Ausztriában

### 1. Gazdasági társaságok ingatlanszerzése Magyarországon

A gazdasági társaságok ingatlantulajdon szerzése alatt két esetet lehet megkülönböztetni. Az egyik az alapításkori tulajdonszerzés, amikor is a társasági szerződésben, vagy alapító okiratban a tagok ingatlan formájában nem pénzbeli hozzájárulást szolgáltatnak a gazdasági társaság részére.

A másik eset, amikor nem alapításkor, hanem a már fennálló társaság szerez tulajdonjogot egy ingatlan felett, például egy adásvételi szerződés keretében. Ebben az esetben egyértelmű a visszterhes vagyónátruházási illetékfizetés kötelezettsége az illetéktörvény 18. § (1) bekezdése alapján.

Ha gazdasági társaság alapításakor a tagok nem pénzbeli hozzájárulás formájában ingatlant bocsátanak a társaság rendelkezésére, akkor az ingatlannal kapcsolatos tulajdoni viszonyokban változás áll be, a gazdasági társaság tulajdonjogot szerez az ingatlan fölött. Az alapításkori ingatlanapport az illetéktörvény 18. § (1) bekezdése alapján ma már szintén illetékköteles, azonban 2000. január 1. előtt ez nem volt így. Addig a társaság alapítása során a tag által rendelkezésre bocsátott nem pénzbeli hozzájárulás mentes volt a visszterhes vagyónátruházási illeték alól.

Az illetéktörvény 26. § 1. bekezdésének g) pontja rendelkezett úgy, hogy „mentes a visszterhes vagyónátruházási illeték alól a közös gazdálkodás céljára a tag által szolgáltatott ingatlanapport megszerzése.”

Az ingatlanapportról a társaság alapításakor a társasági szerződésben,<sup>56</sup> vagy alapszabályban<sup>57</sup> rendelkeznek. 2000. január 1-jétől tehát a társaságba apportált

---

<sup>54</sup> Illetéktörvény. 27.§ (1): A vagyonszerzési illetéket a szerző fél köteles megfizetni.

<sup>55</sup> Bruckner – Widinski, 2008, 498.

ingatlan miatt a társaság oldalán (mint szerző fél) a társasági szerződés megkötésének napján visszterhes vagyónátruházási illetékfizetési kötelezettség keletkezik.

## 2. Gazdasági társaságok ingatlanszerzése Ausztriában

Ausztriában a gazdasági társaság ingatlanszerzésekor az ingatlanszerzési adóról szóló törvény 1. § (1) bekezdés 1. pontja alapján adófizetési kötelezettség keletkezik.

A 2002-től hatályos *Neugründungs-Förderungsgesetz*<sup>58</sup> szerint azonban meghatározott feltételek fennállása esetén a gazdasági társaság alapításakor illetékmentesen lehet ingatlant apportálni.

A jogalkotó e módon is támogatja az új gazdasági társaságok alakulását, amelyeknek igen magas költségvonzata van. Az alapításkori ingatlanapport utáni adómentesség a kezdetben felmerülő költségek lefaragását szolgálja.<sup>59</sup> Az alapításkori illetékmentességet a következő feltételek fennállása esetén lehet igénybe venni:<sup>60</sup>

gazdasági társaság alapítása<sup>61</sup>

a gazdasági társaság vezető tisztségviselője nem végzett még ilyen, vagy hasonló üzleti tevékenységet

az alapítástól számított egy éven belül a gazdasági társaság nem egyesül más gazdasági társasággal

Amennyiben alapításkor fennálltak az illetékmentesség feltételei, de az alapítást követő egy évben a gazdasági társaság más gazdasági társasággal egyesül, akkor az ingatlanszerzési adó visszamenőleges hatállyal keletkezik.

Ebben a vonatkozásban tehát a jelenlegi magyar és osztrák szabályozás között párhuzamok, illetve különbségek is felfedezhetők. Főszabály szerint mindkét nemzeti jogban a gazdasági társaságok ingatlanszerzésekor illetékfizetési kötelezettség keletkezik. Azonban az osztrák jog meghatározott feltételek esetén a társaság alapításkori ingatlanapportot privilegizált helyzetbe hozza, a gazdasági társaság alapítási költségeinek lefaragása érdekében. Magyarországon azonban az ingatlanapport illetékmentessége 2000. január 1-jétől megszűnt.

---

<sup>56</sup> Korlátolt felelősségű társaság alapítása esetén.

<sup>57</sup> Részvénytársaság alapítása esetén.

<sup>58</sup> A gazdasági társaságok alapításakor igénybe vehető kedvezményeokről szóló törvény.

<sup>59</sup> Ulrik – Fritz-Schmied, 2006, 62.

<sup>60</sup> *Neugründungs-Förderungsgesetz (Steuerreformgesetz 2000)* 2.§.

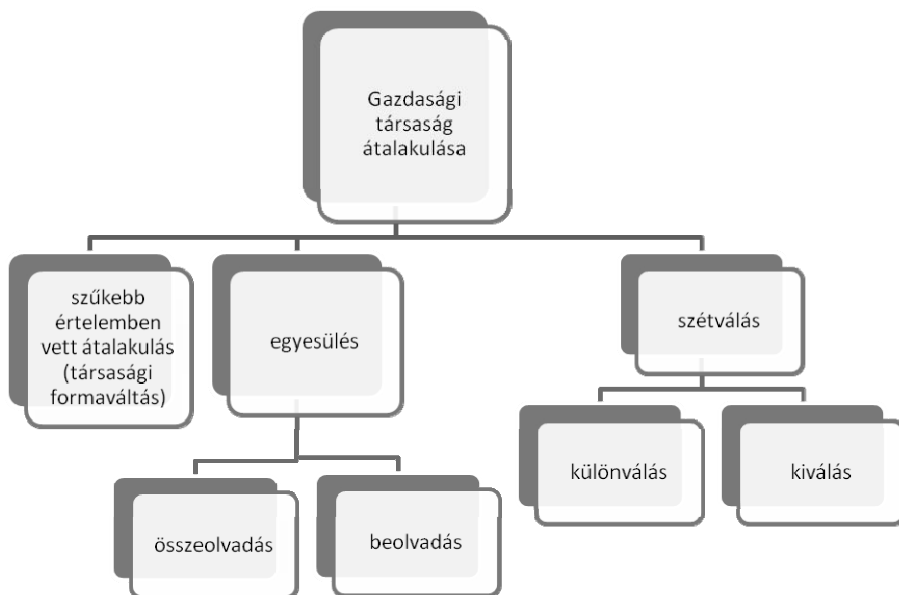
<sup>61</sup> A kedvezmény kizárólag a társaság alapításra vonatkozik, így nem lehet igénybe venni meglévő társaság átalakulása esetén.

### 3. Az ingatlantulajdonnal rendelkező gazdasági társaságok átalakulása Magyarországon

#### 3.1. A gazdasági társaságok átalakulása

Magyarországon a gazdasági társaságok tulajdonában található ingatlanok visszterhes vagyónátruházási illeték megfizetése nélkül történő „megszerzésének” egelterjedtebb módja a gazdasági társaságok szétválása.

A szétválás a gazdasági társaságok átalakulásának egyik lehetséges módja, a szűkebb értelemben vett átalakulás (társasági formaváltás) illetve az egyesülés mellett.



4. ábra: A gazdasági társaságok átalakulásának lehetséges módjai

A szétválás különválással, illetve kiválással történhet. Kiválás esetében az eredeti gazdasági társaság fennmarad, belőle egy új gazdasági társaság válik ki. Különválás esetében az eredeti gazdasági társaság megszűnik, helyébe két vagy több új gazdasági társaság lép.

A gazdasági társaságokról szóló 69. § (1) bekezdése alapján a gazdasági társaságok más társasággá való átalakulása során a gazdasági társaság alapítására vonatkozó szabályokat kell alkalmazni, kivéve, ha törvény másként nem rendelkezik. Eltérő szabályokat tartalmaz a törvény VI. fejezet 3. címétől, „az



átalakulás közös szabályai”-tól kezdődően.<sup>62</sup> Továbbá a részvénytársaságra vonatkozóan a különös részi szabályok között is találunk eltérést a főszabályokhoz képest.

Szemléletesen mutatja az alapítási szabályoktól való eltérést az illetéktörvény is, amely a gazdasági társaságok ingatlanmozgással járó átalakulását (az alapítással ellentétben) nem terheli illetékkel.

### *3.2. Az illetéktörvény 26. § (1) bekezdés h) pontja: az átalakulás illetékmentessége*

Az illetékekről szóló törvény 26. § (1) bekezdése tartalmazza a visszterhes vagyonátruházási illetékmentesség eseteit. Ezen szakasz h) pontja szerint mentes a visszterhes vagyonátruházási illeték alól a gazdálkodó szervezet olyan szervezeti átalakulással (egyesülés, szétválás) bekövetkező vagyonszerzése, amikor a létrejövő gazdálkodó szervezet(ek) a korábbiak jogutóda(i) lesz(nek).

Az illetékmentesség tehát nem szorítkozik az általános jogutódlásra, hanem az átalakulás minden formájára, a társaságok egyesülésére, és szétválására is kiterjed.

Az Alkotmánybíróság több alkalommal is vizsgálta<sup>63</sup> az ebben a pontban lefektetett szabályt, amely alapján a gazdasági társaságok átalakulása az ingatlanl kapcsolatos visszterhes vagyonátruházási illeték alól mentesítve van. Mind a 458/B/1991., mind a 207/B/2001. alkotmánybírósi határozatban megállapította, hogy az illetéktörvény 26. § 1. bekezdés h) pontja nem alkotmányellenes.

Amíg a közterhekhez való hozzájárulás az állampolgároknak az Alkotmány 70/I §-ból<sup>64</sup> eredő alapvető kötelezettsége, addig az e kötelezettség alóli mentesülésre, vagyis kedvezményekre senkinek sincs az Alkotmányon alapuló alanyi joga. A mentességek és kedvezmények megállapítására a jogalkotónak van széles körű mérlegelési joga. E joga gyakorlása során érvényre juttathatja a gazdaságpolitikai, életszínvonal- és szociálpolitikai, illetve egyéb céljai megvalósítását célzó döntéseit. A mérlegelése során azonban kötik az Alkotmányban meghatározott jogi korlátok.<sup>65</sup>

A kifejtett álláspontból következik tehát, hogy az Alkotmánybíróság a kedvezmények és mentességek kivételes szabályai alkotmányos felülvizsgálata során csak azt vizsgálja, hogy a jogalkotó a mérlegelési joga gyakorlása során nem került-e ellentétbe az Alkotmány valamely rendelkezésével. Az Alkotmánybíróság vizsgálata során tehát magának a mentességi szabálynak alapjául szolgáló gazdaságpolitikai szempontokat nem bírálhatja felül. Az indítványokkal érintett rendelkezések mindegyike gazdaságpolitikai célokat szolgáló jogalkotói döntés. Az Alkotmánybíróság azt tehát nem vizsgálta felül, hogy a jogalkotó milyen gazdaságpolitikai megfontolások alapján biztosít a gazdasági társaságok átalakulásának illetékmentességet.

<sup>62</sup> Gazdasági társaságokról szóló 2006. évi IV. törvény 69.§ - 87.§.

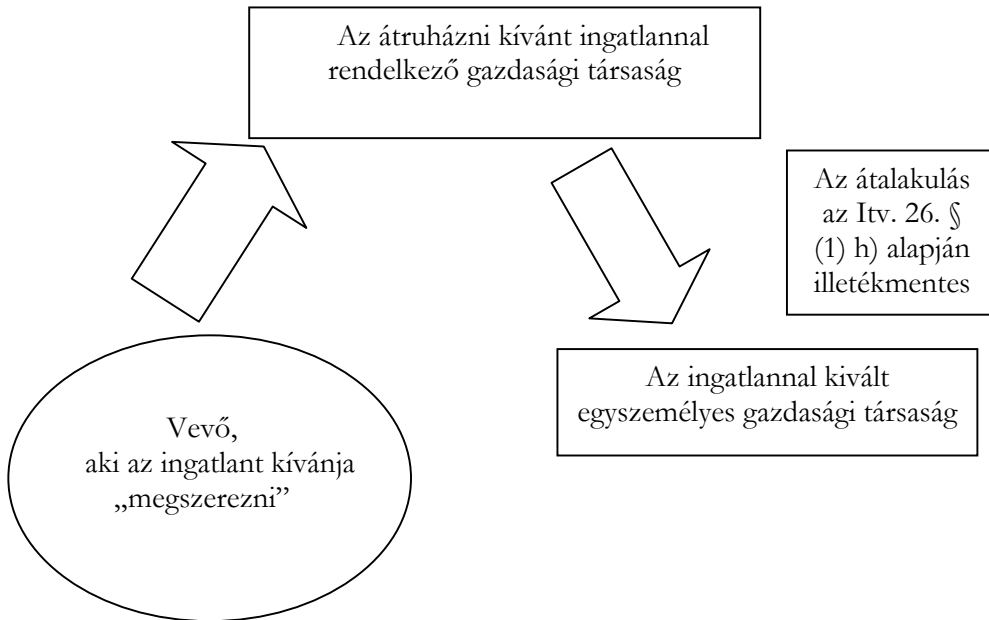
<sup>63</sup> 458/B/1991. AB határozat, 207/B/2001. AB határozat.

<sup>64</sup> A Magyar Köztársaság Alkotmánya 70/I. §: „Minden természetes személy, jogi személy és jogi személyiséggel nem rendelkező gazdasági szervezet köteles jövedelmi és vagyoni viszonyainak megfelelően a közterhekhez hozzájárulni”.

<sup>65</sup> 458/B/1991. AB határozat.

### 3.3. Az ingatlannal kapcsolatos visszterhes vagyónátruházási illeték kikerülése

Ahogy fentebb említettem az ingatlanszerzés esetén fizetendő 10 százalékos visszterhes vagyónátruházási illeték fizetésének legnépszerűbb elkerülési módjait a társasági jog intézményei biztosítják.



5. ábra: A visszterhes vagyónátruházási illeték elkerülésének sematikus ábrája

A gyakorlatban az ingatlantulajdonát elidegeníteni kívánó gazdasági társaság nem adásvételi szerződés útján ruházza át az ingatlana tulajdonjogát, tehát a vevő és a gazdasági társaság között nem adásvételi szerződés köttetik, hiszen ebben az esetben meg kellene fizetni a tíz százalékos visszterhes vagyónátruházási illetéket. Ezért a társasági jog segítségével kerülik el az illetékfizetést, a kiválás<sup>66</sup> és a törzstőke felemelés<sup>67</sup> jogintézményén keresztül.

Első lépésként a gazdasági társaság legfőbb szerve döntést hoz az ingatlan vételárának megfelelően a pénzbeli hozzájárulással történő törzstőke felemelésről.<sup>68</sup> Erre azért van szükség, mivel módot kell teremteni az ingatlan vételárának társasági jogi jogintézmény útján történő teljesítéséről. Ebben a határozatban már kijelölik a tőkeemelésben részt vevő külső személyt, aki ebben az esetben az „ingatlan vevője”. A tagok nem élnek az elsőbbségi jogukkal a tőkeemelésben való részvétel

<sup>66</sup> Gazdasági társaságokról szóló törvény 86. §.

<sup>67</sup> Gazdasági társaságokról szóló törvény IX. fejezet 4. cím.

<sup>68</sup> A törzstőke felemelésének a folyamatát a 2. számú mellékletben részletesen bemutatom.

kapcsán. A nyitva álló határidő, vagy a nyilatkozatok<sup>69</sup> után nyílik lehetősége a vevőnek, hogy a törzstőkeemelés vagyoni hozzájárulását (az ingatlan vételárát) rendelkezésre bocsássa, és ezután lesz a társaság tagja.

Második lépésben nyúlnak a tagok a kiválás jogintézményéhez.<sup>70</sup> A szétválási szerződés keretében rendelkeznek egy új gazdasági társaság kiválásáról akként, hogy az új tag az ingatlannal együtt kiválik a jogelőd gazdasági társaságból. Ennek következtében a „vevő” egy egyszemélyes gazdasági társaság tulajdonosa lesz, amelynek tulajdona a megvenni kívánt ingatlan. Mivel 100 százalékban az ő tulajdonában van a gazdasági társaság, ezért közvetetten a tulajdonosi jogokat is ő gyakorolja az ingatlan fölött.

A másik, egyszerűbb lehetőség az illeték kikerülésére, hogy a kiválás új tag (az „ingatlan vevője”) az ingatlantulajdonnal rendelkező gazdasági társaságba történő belépése nélkül megy végbe. Ebben az esetben az ingatlantulajdonnal rendelkező gazdasági társaság tagjai kiválás útján létrehozhatnak egy új gazdasági társaságot, amelybe a szétválási szerződés alapján csak az eladni kívánt ingatlant viszik, amelyben a korábbi üzletrészarányoknak megfelelően tulajdonjogot szereznek. Ekkor nem szükséges a vevő belépése a jogelőd gazdasági társaságba, csupán az új gazdasági társaság üzletrészeinek száz százalékát vásárolja meg és válik így az ingatlannal rendelkező gazdasági társaság egyedüli tagjává.

Ezekkel a lehetőséggel élve, ha Magyarországon egyszer egy nagy értékű ingatlan gazdasági társaság tulajdonába kerül, akkor az átalakulás szabályainak és az átalakulás illetéktörvényben biztosított illetékmentességének a felhasználásával minden további ingatlanátruházás az illetékfizetési kötelezettség megkerülésével történik a gyakorlatban. Ha figyelembe vesszük azt a tényt, hogy az alapításkori ingatlanapport 2000. január 1-ig illetékmentes volt (4.1), bőven volt arra idő és lehetőség, hogy minden jelentős értékű ingatlan illetékmentesen kerüljön gazdasági társaságok tulajdonába.

Így ezen nagy értékű ingatlanok tekintetében a nélkül cserélődik az ingatlan tulajdonosa (amely mindig az ingatlannal együtt kivált gazdasági társaság lesz), hogy a 10 százalékos visszterhes vagyonátruházási illeték megfizetésre kerülne. Amennyiben az illetéktörvény a továbbiakban is biztosítja az illetékmentes átalakulást, akkor ezek a nagy értékű, már a gazdasági társaságok tulajdonába került ingatlanok vonatkozásában a tulajdonosváltás ellenére se jelentenek a központi költségvetés és az önkormányzatok számára bevételi forrást.

---

<sup>69</sup> A gazdasági társaság tagjai nyilatkoznak arról, hogy a tőkefelemelésben való részvételt biztosító elsőbbségi jogukkal nem kívánnak élni.

<sup>70</sup> A gazdasági társaság szétválásának folyamatát a 3. számú mellékletben részletesen bemutatom.

#### 4. Az ingatlantulajdonnal rendelkező gazdasági társaságok átalakulása az osztrák jog szerint

A gazdasági társaságok átalakulásával kapcsolatos adójogi szabályok külön törvényi szabályozást nyertek a 2005-től hatályos, átalakulások adójogi szabályairól szóló törvényben.<sup>71</sup>

Az osztrák jog a gazdasági társaságok számára lehetőséget nyújt egyesülésre (*Verschmelzung*), szűkebb értelemben vett alakulásra<sup>72</sup> (*Umwandlung*) és szétválásra (*Spaltung*).

Az osztrák jog szerint az ingatlantulajdonnal rendelkező gazdasági társaságoknál az átalakulás összes esetében ingatlanszerzési adót kell fizetni, kivéve a szűkebb értelemben vett átalakuláskor (társasági formaváltás), hiszen ebben az esetben a jogelőd és jogutód gazdasági társaság között egyetemes jogutódlás történik, így nem keletkezik ingatlanszerzési adófizetési kötelezettség.<sup>73</sup>

Az osztrák szabályozás tehát a magyartól eltérően az ingatlanvagyonnal rendelkező gazdasági társaságok átalakulása mögött illetékjogi szempontból is vagyonmozgást lát.<sup>74</sup> Számomra ez a nézőpont logikusabbnak tűnik, hiszen például a gazdasági társaság kiválásakor szétválási szerződésben rendelkeznek az ingatlan sorsáról, amely az átalakulás során egy új gazdasági társaság tulajdonába kerül, tehát egyértelműen változás történik a tulajdoni viszonyokban. Innentől az ingatlannyilvántartásban megjelenő tulajdonos ez a társaság. Nem érezhető a karakteres különbség, hogy jogi személyek cserélődnek az ingatlan tulajdonosi pozíciójában, vagy természetes személyek.

#### 5. A gazdasági társaság alapításával, átalakulásával összefüggő illetékszabályok konklúziója

A magyar jog szerint társaság alapításkor az ingatlanapport után fizetendő 10 százalékos vagyonátruházási illeték és az átalakulás illetékmentessége az osztrák szabályozás inverze, hiszen ahogy említettem az ausztriai társaság alapításkor meghatározott feltételek esetén nem kell az ingatlanapport után ingatlanszerzési adót fizetni, viszont az ingatlanmozgással járó átalakulások nem illetékmentesek.

Az osztrák szabályozás számomra sokkal ésszerűbb ebből a szempontból, hiszen Magyarországon egyszer keletkezik illetékfizetési kötelezettség, amikor a társaság alapítással amúgy is jelentős költségek merülnek fel. Viszont a gazdasági társaság tulajdonába került ingatlan fölött a kiválás jogintézményének a felhasználásával úgy változhat az ingatlan felett tulajdonjogot gyakorló alany, hogy a jogalkotó minden ilyen változáskor lemond az illetékről. Így Magyarországon az egyszeri illetékfizetési kötelezettség után átalakulások százai mehetnek végbe úgy, hogy abból nem keletkezik illetékbevitel, míg Ausztriában a szabályozás fordítottja

---

<sup>71</sup> *Umgründungssteuergesetz* 2004.

<sup>72</sup> Társasági formaváltás.

<sup>73</sup> Walter, 2008, 25.

<sup>74</sup> Wundsam – Zöchling – Huber, 2007, 67.

érvényesül: alapításkor nem keletkezik adóbevétel, azonban az gazdasági társaság ingatlanmozgással járó átalakulásakor minden esetben illetékfizetési kötelezettség áll fent.

A gazdasági társaságok átalakulásának az illetéktörvény által biztosított illetékmentességét véleményem szerint csupán a társasági formaváltás esetén kellene biztosítani, hiszen ebben az esetben egyetemes jogutódlás történik a jogelőd és jogutód gazdasági társaság között. Azonban a kiválás esetében nem beszélhetünk egyetemes jogutódlásról, hiszen a szétválási szerződésben rendelkeznek a jogok és kötelezettségek megosztásáról.

A 2000. január 1. előtt illetékmentesen apportált ingatlanok esetében se a gazdasági társaság alapításakor, se azóta a fentebb leírt módszerrel történő átruházásakor nem keletkezett illetékfizetési kötelezettség, és ha az átalakulás továbbra is illetékmentességet élvez, akkor ez a jövőben is így marad.

Kijelenthető tehát, hogy Magyarországon egy jelentős ingatlanvagyon van a piaci forgalomban, amelyek esetében az említett módon kikerülnek az illetékfizetési kötelezettséget.

## V. Záró gondolatok és *de lege ferenda* javaslatok

A magyar szabályozás hiányosságainak, gyengeségeinek, illetve az osztrák szabályozás körültekintő jellegének a bemutatása után felmerül a kérdés, mit lenne érdemes a szabályozásukból mintának tekinteni, melyek azok az elemek, amelyek a magyar rendszerben is koherensek lennének, illetve azok, amelyek az osztrák rendszerbe jól illeszkednek, de Magyarországon „idegen testként” lennének jelen a jogrendszerben.

Egy gazdasági társaság összes üzletrészének egyesítése során keletkező adófizetési kötelezettség Ausztriában jól működő gátja az illetékkikerülésnek, de a jogi személy egyik leglényegesebb ismérvét, az elkülönült vagyon létét kérdőjelezi meg. A jelenlegi magyar illetékszabályozásban egy hasonló megoldás kizárólag „dogmatikai bakugrások” révén érvényesülhetne.

A gazdasági társaságok átalakulása során keletkező illetékfizetési kötelezettség *de lege ferenda* megvalósíthatóbb lenne a jelenlegi magyar viszonyok között, hiszen a jelenlegi illetékmentességet az illetéktörvény 26. § (1) bekezdésének h) pontja tartalmazza, amelynek hatályon kívül helyezése gátat szabna a bemutatott illetékkikerülési módszereknek.

Az Alkotmánybíróság a gazdasági társaságok átalakulásának illetékmentességét nem találta alkotmányellenesnek, azonban egyértelműen megfogalmazta, hogy „az Alkotmánybíróság a kedvezmények és mentességek kivételes szabályai alkotmányos felülvizsgálata során csak azt vizsgálja, hogy a jogalkotó a mérlegelési joga gyakorlása során nem került-e ellentétbe az Alkotmány valamely rendelkezésével. Az Alkotmánybíróság vizsgálata során tehát magának a mentességi szabálynak alapjául szolgáló gazdaságpolitikai szempontokat nem bírálhatja felül.”<sup>75</sup>

<sup>75</sup> 458/B/1991. AB határozat.

A gazdasági társaságok átalakulása illetékmentességének a megszüntetése jelentős, társadalmilag elfogadott bevételi forrást jelentene a központi költségvetés és az önkormányzatok számára. Ennek a jelentős forrásnak egy részét fel lehetne használni az általános visszterhes vagyonátruházási illetékkulcs csökkentésére, illetve a lakástulajdon szerzése esetén a kedvezményes illetékkulcs hatálya alá eső négy millió forintos értékhatár emelésére.

Ha a gazdasági társaságok átalakulásának illetékmentessége megszűnne, azonban az üzletrész egyesítéshez, illetve üzletrészátruházáshoz kötött illetékfizetési modell változatlanul nem kap helyet a hazai illetékszabályok között, akkor első pillantásra úgy tűnhet, hogy az illetékfizetési kötelezettség változatlanul elkerülhető marad.

Ez elméletileg lehetséges, a gyakorlatban azonban nagyon csekély számban fordulna elő, hiszen egy gazdasági társaság gazdálkodó tevékenységet folytat, számos jogviszonyban kötelezett, illetve jogosulti pozícióban van. Valamennyi üzletrész átruházása esetén a megszerezni kívánt ingatlanon kívül természetesen ezek a jogok, kötelezettségek is közvetetten, a gazdasági társaságon keresztül az összes üzletrész megszerzőjét illelnék. A feleknek természetesen ez nem célja, ők csupán az ingatlant kívánják ezen személy rendelkezési szférájába juttatni. Így az üzletrészátruházással az illetékfizetési kötelezettség nem kerülhető el, csupán az esetek kis százalékában, amelyeknél úgynevezett „projekt cégek”<sup>76</sup> üzletrészeinek átruházásáról van szó.

Véleményem szerint a gazdasági társaságok átalakulásával kapcsolatos illetékmentesség megszüntetésének a segítségével biztosítható lenne, hogy az Alkotmány 70/I. §-ban meghatározott közteherviselés általános követelménye igazságosabban megvalósuljon.

Egyetértek Gadó Gábor gondolatával, hogy gazdasági szabályt nem lehet íróasztal mellett írni, legyen az Londonban vagy Budapesten. A gazdasági jogalkotás nem elvont tételeket törvénybe foglaló elméleti tevékenység, hanem olyan gyakorlati célokat megvalósító munka, amelynek értékéről, hasznáról a piaci szereplők mondanak ítéletet.<sup>77</sup>

---

<sup>76</sup> A projekt cégek hosszú távon általában nem folytatnak gazdálkodó tevékenységet, csupán egy-egy beruházás megvalósítása céljából alapítják őket.

<sup>77</sup> Fischer – Gadó – Gál, 2007, 15.

## Melléklet

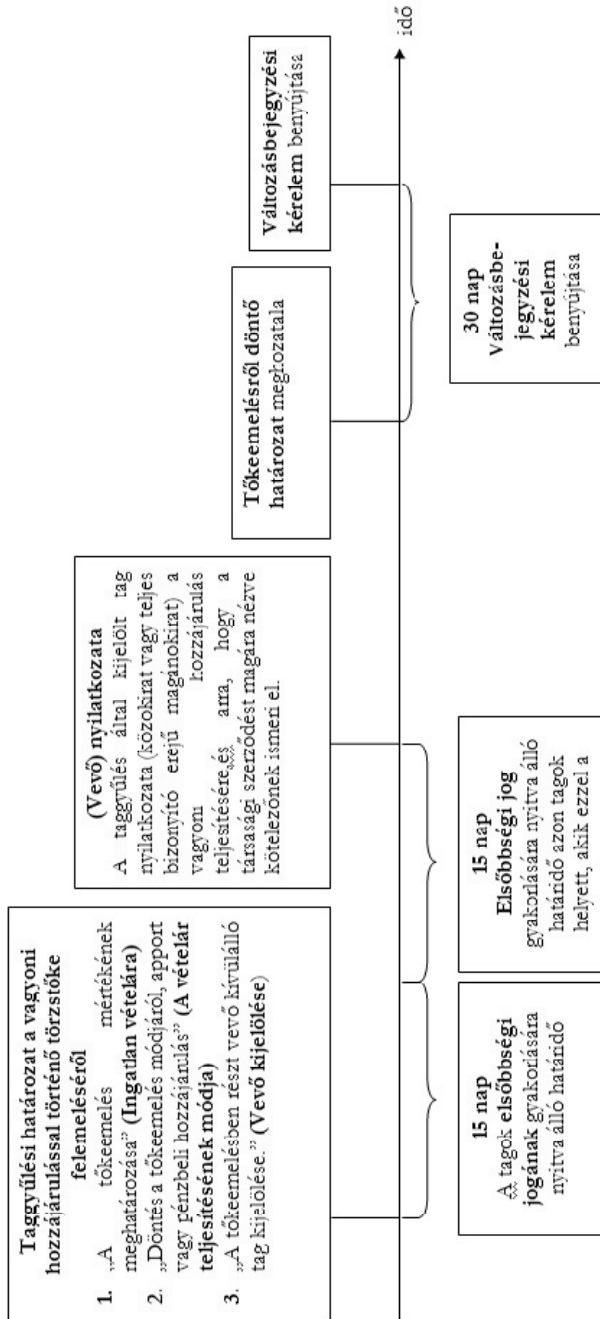
### 1. melléklet

#### 2008. januártól szeptemberig tartó időszakban képződött illetékbevételek<sup>78</sup>

A központi költségvetés és az önkormányzatok között megosztandó illetékek	Bevétel
öröklési illeték (gépjármű nélkül)	5 666 270 930 Ft
ajándékozási illeték (gépjármű nélkül)	1 644 278 961 Ft
gépjármű öröklési és ajándékozási illetéke	188 280 376 Ft
visszterhes ingatlan-átruházási illeték	85 202 484 812 Ft
visszterhes gépjármű-átruházási illeték	17 169 801 081 Ft
bírósági eljárási illeték	3 140 687 153 Ft
felügyeleti illeték	2 929 273 Ft
államigazgatási eljárási illeték	1 305 531 885 Ft

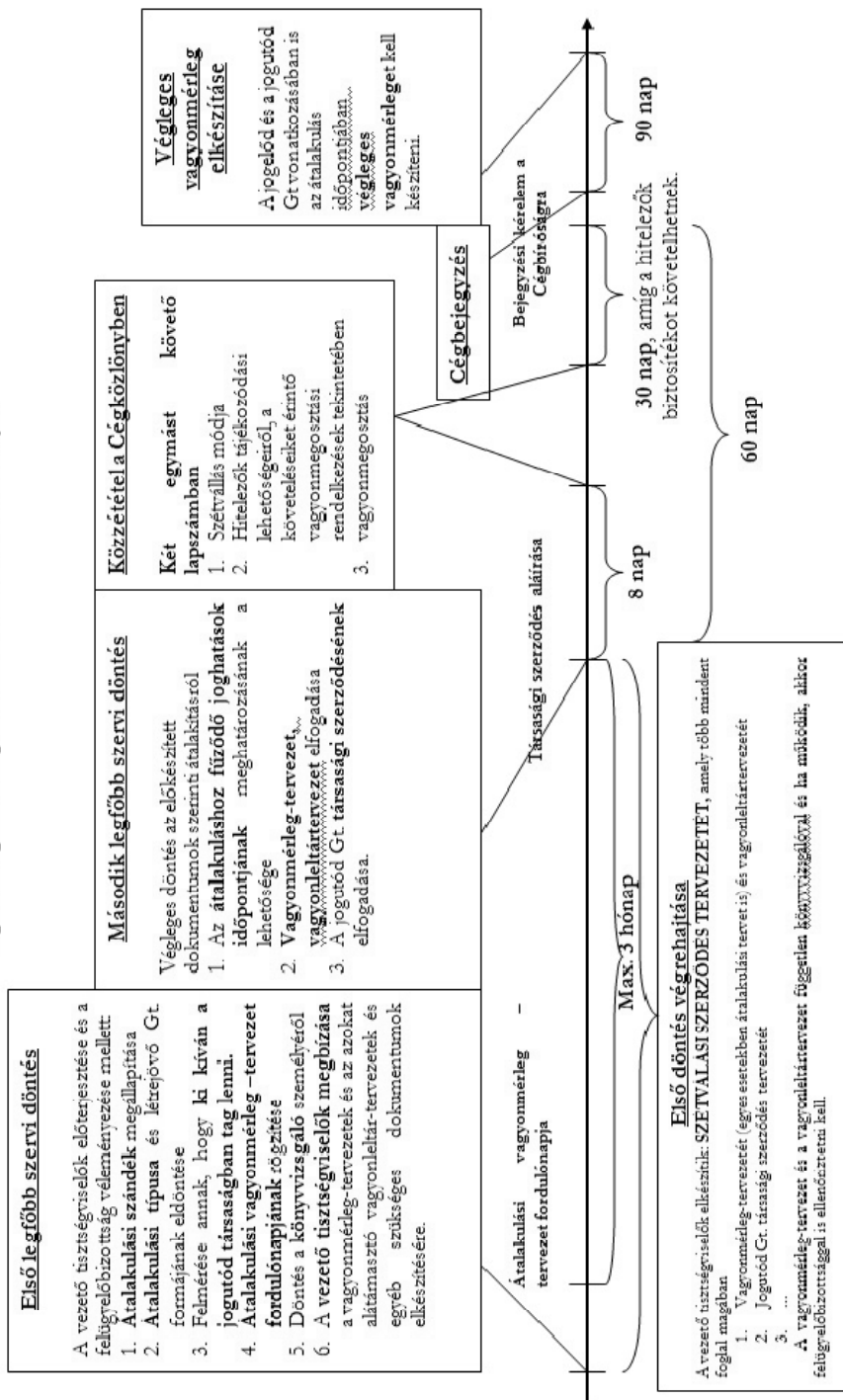
<sup>78</sup> <http://www.apch.hu/adoinfo/illetek/illetekfelosztas.html>, (letöltés időpontja: 2008. október 10)

2. melléklet  
A korlátolt felelősségű társaság törzstőkéjének felemelése





3. melléklet  
A gazdasági társaság szertrválásának általános szabályai



## Felhasznált irodalom

- Arnold, Wolf-Dieter – Arnold, Nikolaus (1987): *Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz*, 1987, Wien, Orac.
- Balogh Olga – Dobay Péterné – Röschenthaler Mária (2001): *Azt illetéktörvény magyarázata*, Budapest, KJK Kerszöv.
- Bruckner, Karl – Widinski, Margit (2008): *Steuer-Berater*, Wien, Linde.
- Doralt, Werner – Ruppe, Hans Georg (2006): *Steuerrecht*, Band II. Wien, Manz'sche Verlag.
- Dorazil, Wilfried – Takacs, Peter (2004): *Grunderwerbsteuergesetz*, Wien, Manz'sche Verlag.
- Fischer Judit – Gadó Gábor – Gál Judit et al. (2007): *Társasági törvény, cégtörvény 2006-2007*, Budapest, HVG Orac.
- Gassner, Wolfgang (1970): *Anteilvereinigung im Grunderwerbsteuerrecht*, Wien, Wirtschafts-Verlag Dr. Anton Orac.
- Herjavec Klára (1994): Növekvő illetékterhek, csökkenő önkormányzati bevételek, In: *Comitatus*, 4. szám, 60–65.
- Hidasi Gábor – Horváth Gyula – Kőszegi Gábor – Urbán András (2007): *Az ingatlan jog nagy kézikönyve*, Budapest, Complex.
- Horváth Gergely – Szalay Gyula – Szalay László – Szegedi András (2007): *Az üzleti jog alapjai*, Győr, Universitas-Győr Kht.
- Kisfaludi András (2007): *Társasági jog*, Budapest, Complex Kiadó.
- Kónya László (2002): Az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény változásai, In: *Cég és Jog*, december, 23–24.
- Laposné Harakály Éva – Pomázi Miklós – Szép Orsolya (2000): Az illetéktörvény egyes kérdései, In: *Magyar Közigazgatás*, 12. szám, 741–748.
- Lomniczi Zoltán (2008): *Azt illetéktörvény magyarázata és gyakorlata*, Budapest, HVG Orac.
- Lóránt Zoltán – Sallai Antal – Dankó Géza (2002): A helyi adók és illetékek az Állami Számvevőszék helyi önkormányzatoknál végzett ellenőrzése tükrében, In: *Magyar Közigazgatás*, 12. szám, 714–724.
- Miskolczi Bodnár Péter (2002): *A versenytörvény magyarázata*, Budapest, KJK Kerszöv.
- Nagy Csongor István (2008): *Kartelljogi Kézikönyv*, Budapest, HVG Orac.
- Simon István (2007): *Pénzügyi jog I-II.* Budapest, Osiris Kiadó.

- Szegedi András (2005): Az európai versenyjog új szabályozása, In: *Magyar jog*, 6. szám, 343–351.
- Szilovics Csaba (1995): Néhány gondolat az 1990. évi XCIII. illetéktörvényt módosító T/237.sz. törvényjavaslathoz, In: *Jura*, 1. szám, 30–33.
- Szladits Károly (1937): *A magyar magánjog vázlat*, Budapest, Grill Károly Könyvkiadóvállalata.
- Takács György (1959): Adótani problémák. In: *Az adózás alapkérdései*, Budapest, Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó.
- Törő Emese – Károlyi Géza (2002): Az ingatlan megszerzésével összefüggő illetékfizetési kérdésekről, In: *Gazdaság és Jog*, 2. szám, 8–9.
- Ulrik, Sabine – Fritz-Schmied, Gudrun (2006): *Steuroptimierung*, Wien, LexisNexis.
- Vékás Lajos (2001): *Az új Polgári Törvénykönyv elméleti előkérdései*, Budapest, HVG Orac.
- Walter, Thomas (2008): *Umgründungssteuerrecht*, Wien, facultas.wuv.
- Wundsam, Walter – Zöchling, Hans – Huber, Paul (2007): *Umgründungssteuergesetz*, Wien, Manz'sche Verlag.
- [www.apoh.hu/adoinfo/illetek/illetekfelosztas.html](http://www.apoh.hu/adoinfo/illetek/illetekfelosztas.html), letöltés időpontja: 2008. október 10.