

SUSTAV PROCJENE U NJEMAČKOM POREZNOM PRAVU

*Prof. dr. sc. Nikola Mijatović **

UDK 336.226.2(430)
Pregledni znanstveni rad
Primljeno: studeni 2008.

Imovinski su porezi porezni oblici čija je najčešća porezna osnovica vrijednost imovine. Budući da vrijednost imovine nije uvijek moguće utvrditi prema tržišnim kriterijima, nameće se potreba njezine procjene. U Njemačkoj je sustav procjene uređen Zakonom o procjeni (Bewertungsgesetz) koji sadržava opće i posebne propise o procjeni. Posebni propisi o procjeni sadržani su i u ostalim relevantnim zakonima (npr. Zakonu o porezu na dohodak, Einkommensteuergesetz). Zakon gospodarsku jedinicu određuje kao predmet procjene. Pritom razlikuje imovinu poljoprivrednih i šumskih gospodarstava, zemljišnu imovinu i poduzetničku imovinu. Kao mjere procjene vrijednosti imovine poznaje opću vrijednost i prateće vrijednosti, djelomičnu i poreznobilančnu vrijednost te prihodovnu vrijednost. Ističe se jedinična vrijednost kao vrijednost koja tvori poreznu osnovicu za više poreznih oblika. Unatoč pozitivnim ocjenama njemačkog sustava procjene koji pruža uvjete za ravnomjerno i objektivno prosuđivanje vrijednosti predmeta oporezivanja, kao prigovor ističe se da osnovu procjene, uz određene modifikacije, čine podatci iz 1964. odnosno 1935. godine.

Ključne riječi: gospodarska jedinica, mjere procjene vrijednosti, jedinična vrijednost.

1. UVOD

Imovinski su porezi porezni oblici koji se mogu prikazati kao vrijednosni porezi, tj. u određenim slučajevima za poreznu osnovicu imaju vrijednost

* Dr. sc. Nikola Mijatović, profesor Pravnog fakulteta Sveučilišta u Zagrebu, Trg maršala Tita 14, Zagreb

imovine.¹ Obveza plaćanja imovinskih poreza udara na imovinsko stanje. Kako najčešće nije riječ o jednokratnim porezima, već porezima koji se ubiru periodično ili u određenim, vremenski determiniranim situacijama, poseban problem predstavlja upravo utvrđivanje vrijednosti imovine za potrebe oporezivanja.² Cilj je propisa o procjeni stvaranje pravne osnove za ravnomjerno i objektivno prosuđivanje vrijednosti predmeta oporezivanja.³ Budući da se vrijednost imovine (porezne osnovice) za potrebe oporezivanja ne može uvijek orijentirati prema njezinoj tržišnoj vrijednosti – nemogućnost svakodobnog utvrđivanja tržišne cijene za pojedine oblike imovine – nameće se potreba korištenja ostalih postupaka procjene.⁴ U njemačkom je poreznopravnom sustavu zadaća razradbe i propisivanja postupaka procjene u slučajevima kada nedostaje relevantna vrijednost porezne osnovice dodijeljena *Zakonu o procjeni (Bewertungsgesetz)*, kao općem zakonskom tekstu koji uređuje pitanja procjene

¹ Poreznu osnovicu imovinskih poreza, uz vrijednost imovine (npr. u slučaju poreza na nasljedstva i darove), u određenim slučajevima može činiti i njezina veličina (npr. u slučaju poreza na kuće za odmor). Po svojoj naravi imovinski su porezi *prihodovno neutralni porezi*, tj. porezna obveza (dug) može nastati čak i ako je u poreznom razdoblju prihod (dohodak) od imovine iznosio nula ili je čak pretrpljen gubitak. Ako imovina ne stvara prihode (ili su neznatni), imovinski se porez plaća iz dohotka koji ostvari porezni obveznik (vlasnik imovine).

Opširnije o imovinskim porezima v. Mijatović, Nikola: *Oporezivanje imovine s posebnim osvrtom na oporezivanje nasljedstva i darova*, Pravni fakultet, Zagreb, 2004.

² Kada bi se imovinski porezi ubirali jednokratno, primjerice prilikom kupoprodaje nekretnine, ne bi se postavljalo pitanje utvrđivanja vrijednosti porezne osnovice jer bi ona bila utvrđena kupoprodajnom cijenom nekretnine navedenom u ugovoru o kupoprodaji.

³ Objektivna procjena vrijednosti u načelu bi trebala biti lišena subjektivnih predodžbi poreznog obveznika, odnosno poreznog dužnika.

V. Doralt, Werner / Ruppe, Hans Georg: *Grundriß des österreichischen Steuerrechts*, Manz-sche Verlags- und Universitätsbuchhandlung, Verlag Orac, Wien, 2001., str. 2.

⁴ Zbog nemogućnosti svakodobnog utvrđivanja tržišne cijene za imovinske predmete, zadaća procjene njihove vrijednosti dana je Zakonu o procjeni.

V. Reding, Kurt / Müller, Walter: *Einführung in die Allgemeine Steuerlehre*, Verlag Vahlen, München, 1999., str. 342.

za potrebe oporezivanja.^{5, 6} Pritom individualni gospodarski i osobni odnosi vlasnika po pravilu nemaju nikakvog utjecaja na visinu porezne obveze jer su imovinski porezi najčešće objektni porezi.

2. PRAVNA OSNOVA

Pravnu osnovu njemačkog sustava procjene za potrebe oporezivanja čini spomenuti *Zakon o procjeni (Bewertungsgesetz; u nastavku BewG)*, kao opći zakonski propis koji uređuje pitanja procjene.⁷ Uz navedeni *Zakon o procjeni*,⁸ važni

⁵ Većini je poreza porezna osnovica određeni novčani iznos. Ako porezni predmet nije izražen u novcu, slijedi postupak njegova preračunavanja u novčanu vrijednost, tj. mora se procijeniti njegova vrijednost. Na taj se način, primjerice, procjenjuje dohodak u naravi za potrebe poreza na dohodak (*Einkommensteuer*), vrijednost nekretnine za potrebe poreza na nekretnine (*Grundsteuer*) i sl. Prilikom procjene utvrđuju se vrsta, opseg i obilježja predmeta procjene te trenutak mjerodavan za procjenu i prikladna mjera procjene.

V. Doralt, Werner / Ruppe, Hans Georg: *Grundriß des österreichischen Steuerrechts*, Manzsche Verlags- und Universitätsbuchhandlung, Verlag Orac, Wien, 2001., str. 1.

⁶ U trenutku donošenja Zakona o procjeni ciljalo se na potrebe poreza na ukupnu imovinu (*Vermögenssteuer*) i poreza na obrtni kapital (*Gewerbekapitalsteuer*). Ukidanjem tih poreznih oblika, *Zakon o procjeni* dijelom je izgubio na značenju. Za potrebe poreza na nasljedstvo (*Erbschaftssteuer*) od 1. siječnja 1968., kao i za potrebe poreza na promet nekretnina (*Grunderwerbsteuer*) od 1. siječnja 1997. Zakonskim su izmjenama i dopunama BewG-u dodane nove odredbe o procjeni sadržane u § 138. do § 150. BewG-a. Propisi o procjeni sadržani u BewG-u primjenjuju se samo kada je to nužno za potrebe procjene. Primjerice, prema BewG-u, vrijednost izgrađene građevine u starim saveznm zemljama za potrebe poreza na nasljedstva i darove utvrđuje se prema stanju 1. siječnja 1996., odnosno u novim saveznm zemljama prema stanju 1. siječnja 1935. (§ 138. st. 1. reč. 1. BewG-a). Prema Zakonu o porezu na nasljedstva i darove, trenutak oporezivanja ipak nije 1. siječnja 1996., odnosno 1. siječnja 1945., nego dan smrti, odnosno dan darovanja (§ 9. u svezi s § 11. ErbStG-a). Za procjenu vrijednosti nekretnina kao trenutak oporezivanja vrijedi dan smrti / dan darovanja zato jer pojedini zakoni o porezima (ErbStG) imaju prednost pred općim poreznim propisima (BewG).

Prema: Bornhofen, Manfred / Bornhofen, Martin C.: *Steuerlehre 2 (Rechtslage 2006)* (27. Auflage), Gabler, Wiesbaden, 2007., str. 459.

⁷ Riječ je o Zakonu o procjeni iz 1934. godine (posljednje izmjene i dopune 20. prosinca 2007.). Prethodno se primjenjivao carski *Zakon o procjeni (Reichsbewertungsgesetz)* iz 1925., kao prvi zakon koji je sadržavao opće propise o procjeni.

⁸ Uz BewG, postoji i nekoliko pravilnika koji uređuju pitanje procjene.

Vidi: Horschitz, Harald / Groß, Walter / Schnur, Peter: *Bewertungsrecht, Grundsteuer, Erbschaft- und Schenkungsteuer*, Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart, 2001., str. 4. – 5.

su i neki drugi zakonski tekstovi koji sadržavaju posebne propise o procjeni,⁹ primjerice, *Zakon o porezu na nekretnine* (*Grundsteuergesetz*, u nastavku GStG),¹⁰ *Zakon o porezu na nasljedstva i darove* (*Erbschaftssteuergesetz*, u nastavku ErbSt),¹¹ *Zakon o porezu na promet nekretnina* (*Grunderwerbsteuergesetz*, u nastavku GewStG), *Zakon o porezu na dohodak* (*Einkommensteuergesetz*, u nastavku EStG), *Zakon o porezu na dobit* (*Körperschaftsteuergesetz*, u nastavku KStG).

Dok BewG uglavnom predstavlja opće porezno pravo,¹² tj. sadržava opće propise o procjeni (*lex generalis*),¹³ svi ostali navedeni zakoni predstavljaju posebno porezno pravo, tj. sadržavaju posebne propise kojima se podrobnije uređuje pitanje procjene za potrebe pojedinih poreznih oblika (*lex specialis*).

Iako BewG predstavlja opće porezno pravo, uz opće odredbe koje uređuju pitanja procjene dobara,¹⁴ on sadržava i posebne propise o oporezivanju koji

⁹ Iako je teorijski moguće sustav procjene propisati u svakom pojedinom poreznom zakonu, kao opći propis služi jedinstveni Zakon o procjeni. S obzirom na to da procjena gospodarskih dobara ne ovisi o pojedinom poreznom obliku o kojemu je u određenom trenutku riječ, dolazi do skupine istovrsnih problema te je vrijednost pojedinih gospodarskih dobara bitna za više poreza. Stoga je smislenim ocijenjeno donošenje općih propisa o procjeni u jedinstvenom zakonskom tekstu.

¹⁰ U literaturi je djelomično argumentirano kako se porezi na promet (*Verkehrsteuern*) vežu za subjektivno poimanje razlike u procjeni vrijednosti (*Bewertungsdifferenz*). To se načelno može smatrati točnim jer se u kupoprodajni ugovor stavlja vrijednost koju ugovore kupac i prodavatelj. Međutim, kupoprodajnim ugovorom utvrđena vrijednost nipošto ne mora predstavljati stvarnu dodanu vrijednost jer je tržišna vrijednost predmeta kupoprodaje neovisna o ugovorenoj vrijednosti (ugovorena vrijednost često se razlikuje od tržišne vrijednosti).

Prema: Homburg, Stefan: *Allgemeine Steuerlehre*, Verlag Franz Vahlen, München, 2000., str. 14.

¹¹ O posebnom postupku procjene imovine za potrebe poreza na nasljedstva i darove v. Fehrenbacher, Oliver: *Steuerrecht*, Nomos Verlag, Baden Baden, 2005., str. 206. – 209.; Bornhofen, Manfred / Bornhofen, Martin C.: *Steuerlehre 2 (Rechtslage 2006) (27. Auflage)*, Gabler, Wiesbaden, 2007., str. 477. – 481.

¹² Opće porezno pravo predstavlja, primjerice, i Zakon o javnim davanjima (*Abgabenordnung*, u nastavku AO), kao zakonski tekst koji sadržava opća postupovna porezna pravila.

¹³ Opći propisi sadržani u Zakonu o procjeni sadržavaju opće odredbe koje vrijede za sva javnopravna davanja, koja su uređena saveznom zakonima, primjerice, porez na dohodak, porez na nasljedstva, porez na nekretnine.

¹⁴ Zakon o procjeni uređuje, primjerice, sljedeća pitanja: predmet procjene, mjerila procjene vrijednosti, metode procjene, trenutak procjene, utvrđivanje vrijednosti za pojedine porezne oblike i sl.

imaju prednost pred općim propisima o oporezivanju (§ 1. st. 2. BewG-a). S obzirom na višestrukost pravnih izvora i pravne materije koja uređuje pitanje procjene u njemačkom poreznom pravu, potrebno je odrediti njihovu pravnu hijerarhiju, odnosno redoslijed primjene njihovih odredbi. Pritom se vodi sljedećim načelom. Najprije se primjenjuju posebni porezni zakoni koji sadržavaju specifične odredbe o oporezivanju imovinskih predmeta (npr. Zakon o porezu na dohodak – *Einkommensteuergesetz*, EStG). Zatim se primjenjuju posebni propisi o procjeni sadržani u BewG-u, a tek zatim, kada je nužno, opći propisi o procjeni sadržani u BewG-u (supsidijarna primjena BewG-a).

3. ODREĐIVANJE OSNOVNIH INSTITUTA PREMA ZAKONU O PROCJENI

3.1. Opći i posebni propisi o procjeni

Opći propisi o procjeni uređeni su § 1. do § 16. BewG-a (Prvi dio BewG-a). Primjenjuju se kada pojedinim poreznim zakonima ili ostalim posebnim propisima nije uređen sustav procjene (podredna primjena općih odredbi BewG-a). Odnose se na sva javnopravna davanja koja su uređena saveznom pravom, a njima upravlja savezna financijska vlast ili financijske vlasti pojedinih saveznih zemalja (§ 1. BewG-a).

Posebni propisi o procjeni uređeni su § 17. do § 150. BewG-a (Drugi dio BewG-a). Ako drugačije ne proizlazi iz njihova sadržaja, uz te se propise primjenjuju i opći propisi sadržani u § 1. do § 16. BewG-a (§ 17. st. 3. BewG-a). Posebni propisi o procjeni primjenjuju se u skladu s odredbama pojedinih poreznih zakona (§ 17. st. 1. BewG-a).^{15, 16}

¹⁵ Primjerice, odredbe sadržane u § 18. do § 94., § 122. i § 125. do § 132. vrijede za porez na nekretnine (*Grundsteuer*); odredbe sadržane u § 121. a do § 133. vrijede za porez na obrt (*Gewerbesteuer*, § 17. st. 2. BewG-a).

¹⁶ Primjer: porezni obveznik A vlasnik je obrta. Snagom § 2. st. 1. BewG-a (opći propisi o procjeni) vrijednost gospodarske jedinice (obrtničkog pogona) utvrđuje se u cjelini. Snagom § 98.a reč. 1. BewG-a (posebni propisi o procjeni) gospodarska se dobra prilikom utvrđivanja vrijednosti pogonske imovine utvrđuju odvojeno i pojedinačno, a ne kao cjelina. Budući da posebni propisi o procjeni imaju prednost pred općim propisima o procjeni, gospodarska se dobra prilikom utvrđivanja vrijednosti pogonske imovine procjenjuju odvojeno.

3.2. Predmet procjene

Predmet procjene (najmanja jedinica procjene) je svaka gospodarska jedinica (*wirtschaftliche Einheit*) koja se može procijeniti.¹⁷ Gospodarska jedinica može biti: a) svako pojedino gospodarsko dobro¹⁸ koje se može samostalno rabiti,¹⁹ b) više (skup) gospodarskih dobara čija se vrijednost načelno u cjelini utvrđuje.²⁰

Prema: Bornhofen, Manfred / Bornhofen, Martin C.: *Steuerlehre 2 (Rechtslage 2006)* (27. Auflage), Gabler, Wiesbaden, 2007., str. 459.

¹⁷ Procjena predmeta oporezivanja ima odlučujuće značenje za poreznu osnovicu i visinu poreznog tereta. Iako svaka u poreznom pravu utvrđena vrijednost ima svoju zadaću (npr. prilikom likvidacije društva, gospodarskih dobara), ona ne mora uvijek biti u suglasju sa stvarnom ili činjeničnom vrijednošću. Ne postoji vrijednost sama za sebe, već je ona uvjetovana svojom funkcijom ili ciljem. Razmjerno pouzdane vrijednosti jesu stvarno postignuta cijena (npr. prilikom otuđenja), a fiktivne su vrijednosti spekulativne (npr. djelomična vrijednost ili opća vrijednost u njemačkom poreznom pravu).
V. Weber-Grellet, Heinrich: *Steuern im modernen Verfassungsstaat*, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 2001., str. 280.

¹⁸ Iako se pojam „gospodarsko dobro” upotrebljava na više mjesta u BewG-u, ne postoji njegova zakonska definicija. Ipak, na osnovi sudske prakse, pisanih radova i različitih zakonskih obrazloženja proizlazi da se gospodarsko dobro u smislu BewG-a odnosi na stvari, prava i gospodarske vrijednosti svake vrste, koji imaju samostalnu prometnu sposobnost i sposobnost procjene, tj. prema prometnom shvaćanju predstavljaju pojedinost gospodarske vrijednosti.

Prema: Rose, Gerd: *Erbschaftsteuer (mit Schenkungsteuer und Bewertungsrecht)* (11. Auflage), Erich Schmidt Verlag, Bielefeld, 2002., str. 62.

¹⁹ Pojedino gospodarsko dobro kao predmet procjene može biti, primjerice, obiteljska kuća, motorno vozilo, polica životnog osiguranja. Kao gospodarsko dobro u obzir ne dolaze samo fizički (materijalni) predmeti, nego i prava i nematerijalna gospodarska dobra (npr. vrijednost trgovačkog društva). Dugovi se smatraju negativnim gospodarskim dobrom.
Prema: Huber-Jilg, Peter / Kahl, Andreas / Lutz, Karl: *Steuerlehre* (8. Auflage), Verlag Europa-Lehrmittel, Haan-Gruiten, 2005., str. 490.

²⁰ Više (skup) gospodarskih dobara tvori gospodarsku jedinicu ako su zajednički namijenjeni provođenju određene svrhe, pripadaju istom vlasniku (§ 2. st. 2. BewG-a) te se mogu uračunati u istu vrstu imovine (npr. specijalistička ordinacija liječnika, mesnica i ugostiteljski objekt istog vlasnika na njegovu zemljištu). Jedna gospodarska jedinica može se odnositi samo na jednu vrstu imovine. Moguće je uračunavanje više gospodarskih dobara u jednu gospodarsku jedinicu na primjeru zemljišne imovine, i to kada zemljište dijelom pripada jednom supružniku, a dijelom drugome. Vrijednost gospodarske jedinice načelno se utvrđuje u cjelini, osim kada je propisana odvojena procjena pojedinoga gospodarskog dobra, kao što je, primjerice, utvrđivanje vrijednosti pogonske

Sam BewG ne definira pojam gospodarske jedinice, već upućuje na shvaćanja koja vrijede na tržištu (*Verkehrsanschauung*). Pritom se u obzir uzimaju mjesni običaji, činjenično obavljanje djelatnosti, određivanje svrhe i gospodarska pripadnost pojedinih gospodarskih dobara (§ 2. st. 1. BewG-a).

Imovina koja se procjenjuje snagom odredbi Drugog dijela BewG-a podrazumijeva sljedeće vrste imovine (§ 18. BewG-a):

1. imovinu poljoprivrednih i šumskih gospodarstava (§ 33. do § 67., § 31. BewG-a),
2. zemljišnu imovinu (§ 68. do § 94., § 31. BewG-a),
3. poduzetničku imovinu (§ 95 do § 109., § 31. BewG-a).

3.2.1. Imovina poljoprivrednih i šumskih gospodarstava

U imovinu poljoprivrednoga i šumskoga gospodarstva ubrajaju se sva gospodarska dobra koja su namijenjena trajnom korištenju za potrebe pogona poljoprivrednoga i šumskoga gospodarstva. Navedeni pogoni predstavljaju gospodarsku jedinicu u sklopu imovine poljoprivrednoga i šumskoga gospodarstva (§ 33. st. 1. BewG-a).

U gospodarska dobra koja su namijenjena trajnom korištenju za potrebe pogona poljoprivrednoga i šumskoga gospodarstva osobito se ubrajaju zemljište i tlo,²¹ stambene i gospodarske građevine,²² samostalna pogonska sredstva²³ i

imovine (§ 98.a BewG-a). Procjena gospodarske jedinice u cjelini provodi se također i kada se jedno gospodarsko dobro nalazi u vlasništvu više osoba. Ako jedno gospodarsko dobro pripada više osoba, njegova se vrijednost utvrđuje u cijelosti. Dio vrijednosti zatim se pripisuje svakom pojedinom vlasniku razmjerno njegovu udjelu, ako se poreznim obveznikom u skladu s mjerodavnim poreznim propisima ne smatraju zajednički svi vlasnici (zajednica vlasnika) (§ 3. BewG-a).

V. Huber-Jilg, Peter / Kahl, Andreas / Lutz, Karl: *Steuerlehre (8. Auflage)*, Verlag Europa-Lehrmittel, Haan-Gruiten, 2005., str. 490.

Načelo da samo gospodarsko dobro koje pripada istom vlasniku ili više vlasnika kao suvlasnicima može tvoriti jedinstvenu gospodarsku jedinicu poznaje određene iznimke. Opširnije: Horschitz, Harald / Groß, Walter / Schnur, Peter: *Bewertungsrecht, Grundsteuer, Erbschaft – und Schenkungsteuer*, Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart, 2001., str. 15. – 17.

²¹ Primjer: livade, pašnjaci, oranice, šume, vinogradi, dvorišne površine, vrtovi.

²² Primjer: stambene kuće, stambeni objekti za smještaj starih članova obitelji, štale, žitnice, štagljevi, spremišta za strojeve, silosi.

²³ Riječ je o pogonskim sredstvima koja su namijenjena trajnom korištenju za potrebe poduzetničke imovine (npr. strojevi, uređaji, tegleća stoka i rasplodna stoka, krave muzare).

redovna zaliha obrtnih pogonskih sredstava²⁴ (§ 33. st. 2. BewG-a). Imovinom poljoprivrednoga i šumskoga gospodarstva ne smatraju se: sredstva plaćanja, novčana potraživanja, poslovna potraživanja i vrijednosni papiri, novčani dugovi, pogonska sredstva koja nadilaze redovno stanje zalihe obrtnih pogonskih sredstava (prekomjerne zalihe), stoka i pripadajuća gospodarska dobra (npr. građevine i pripadajuće površine) ako nisu namijenjena poljoprivrednom korištenju ni ostalim korištenjima u svrhe poljoprivrednoga i šumskoga gospodarstva (§ 33. st. 3. BewG-a).

3.2.2. Zemljišna imovina

U gospodarsku jedinicu zemljišne imovine (*Grundvermögen*) ubraja se svaka pojedina nekretnina (§ 70. st. 1. BewG-a). Zemljišnom se imovinom smatraju (§ 68. st. 1. BewG-a): zemljište, građevine, ostali sastavni dijelovi i pripadajući pribor, vlasništvo stana, djelomično vlasništvo, nasljedno pravo gradnje i nasljedno pravo djelomične gradnje prema Zakonu o vlasništvu stanova (*Wohnungseigentumsgesetz*). Sve to pod uvjetom da nije riječ o imovini poljoprivrednoga i šumskoga gospodarstva (§ 33.) ili o pogonskim zemljištima (§ 99.).

Zemljišnom se imovinom smatraju i izgrađena i neizgrađena zemljišta. Neizgrađenim zemljištima smatraju se zemljišta na kojima se ne nalazi nikakva uporabiva (za useljenje spremna) građevina^{25, 26} (§ 72. st. 1. reč. 1. BewG-a). Nasuprot tome, izgrađenim zemljištima smatraju se zemljišta na kojima se nalazi uporabiva (za useljenje spremna) građevina (§ 74. st. 1. reč. 1. BewG-a).

²⁴ Redovnom zalihom obrtnih pogonskih sredstava smatraju se sredstva koja su nužna za nesmetano vođenje pogona u bližoj budućnosti, tj. normalno stanje potrošnih pogonskih sredstava (npr. sjemena, stoke za tov i uzgoj, gnojiva, proizvoda poput žita, mlijeka, jaja, povrća i voća koji su nužni za vođenje (održavanje) gospodarstva).

²⁵ Građevine se smatraju uporabivima kada se od budućih stanovnika i ostalih korisnika može očekivati njihovo korištenje. Primopredaja građevinskoga nadzornog tijela pritom nije nužna (§ 72. st. 1. reč. 2. i 3. BewG-a).

²⁶ Građevinama za potrebe porezne procjene smatraju se građevinski objekti koji ljudima omogućuju boravak, čvrsto su povezani sa zemljištem i tlom te ljudima ili stvarima korištenjem prostorne ograđenosti pružaju zaštitu od vremenskih utjecaja.

Prema: Bornhofen, Manfred / Bornhofen, Martin C.: *Steuerlehre 2 (Rechtsslage 2006)* (27. Auflage), Gabler, Wiesbaden, 2007., str. 461.

Izgrađenim se zemljištima smatra sljedećih šest vrsta nekretnina (§ 75. st. 1 BewG-a): 1. nekretnine sa stanovima za najam,²⁷ 2. poslovne nekretnine,²⁸ 3. nekretnine koje se upotrebljavaju mješovito.²⁹ 4. obiteljske kuće,³⁰ 5. dvojni objekti (objekt za dvije obitelji),³¹ 6. ostala izgrađena zemljišta.³²

U zemljišnu imovinu ne ubrajaju se, primjerice, strojevi i ostali uređaji svake vrste koji pripadaju poduzetničkoj opremi (poduzetnički uređaji),³³ čak i kada se smatraju sastavnim dijelovima nekretnine (§ 68. st. 2 BewG-a). Nekretnine čijih više od 50% vrijednosti služi za potrebe vlastitih poduzetničkih pogona

²⁷ Građevine sa stanovima za najam (*Mietwohngrundstücke*) su nekretnine koje u više od 80% dijela – obračunato prema godišnjoj bruto-najamnini – služe u stambene svrhe, isključivši obiteljske kuće kao i dvojne objekte (§ 75. st. 2. BewG-a).

²⁸ Poslovne građevine (*Geschäftsgrundstücke*) su nekretnine koje u više od 80% dijela – obračunato prema godišnjoj bruto-zakupnini – služe za vlastite ili tuđe poduzetničke ili javne svrhe (§ 75. st. 3 BewG-a).

²⁹ Nekretnine mješovite upotrebe (*gemischtgenutzte Grundstücke*) su nekretnine koje dijelom služe za stambene svrhe, a dijelom za vlastite ili tuđe poduzetničke ili javne svrhe. Stoga nisu stambene nekretnine, poslovne nekretnine te obiteljske kuće i dvojni objekti (§ 75. st. 4. BewG-a). Primjerice, porezni obveznik 40% izgrađene nekretnine upotrebljava za vlastite obrtničke svrhe, a 60 % za stambene potrebe. Tada se nekretnina pri procjeni smatra nekretninom mješovite upotrebe.

³⁰ Obiteljska kuća (*Einfamilienhäuser*) stambena je nekretnina koja sadržava samo jedan stan (§ 75. st. 5. reč. 1 BewG-a). Obiteljskom kućom smatra se i stambena nekretnina namijenjena stanovanju samo jedne obitelji, čak i kada se takva nekretnina dijelom upotrebljava za poduzetničke djelatnosti (obrtničke djelatnosti, djelatnosti slobodnih zanimanja) ili javne potrebe, a time se u bitnome ne utječe na obilježja nekretnine kao stambenog objekta (§ 75. st. 5. reč. 4. BewG-a).

Primjer, porezni obveznik 80% površine svoje kuće upotrebljava za stanovanje, a 20% služi mu kao korisna površina, tj. uredski prostor. Za potrebe oporezivanja takva se kuća smatra obiteljskom kućom jer sadržava samo jedan stan, a njezinim djelomičnim korištenjem za poduzetničke svrhe u bitnome nije izmijenjeno njezino obilježje stambenog objekta namijenjenog stanovanju jedne obitelji.

Prema: Bornhofen, Manfred / Bornhofen, Martin C.: *Steuerlehre 2 (Rechtslage 2006)* (27. Auflage), Gabler, Wiesbaden, 2007., str. 462.

³¹ Dvojni objekt (*Zweifamilienhäuser*) stambena je nekretnina koja sadržava samo dva stana, tj. namijenjena je stanovanju dviju obitelji (§ 75. st. 6. BewG-a).

³² Ostalim izgrađenim zemljištima (*sonstige bebaute Grundstücke*) smatraju se sva ostala zemljišta na kojima su izgrađene građevine, primjerice, športske dvorane, prostorije udruga (§ 75. st. 7. BewG-a).

³³ Poduzetnički uređaji (*Betriebsvorrichtungen*) za potrebe oporezivanja smatraju se poduzetničkom imovinom (*Betriebsvermögen*).

smatraju se poduzetničkim nekretninama te se stoga smatraju poduzetničkom, a ne zemljišnom imovinom (§ 99. BewG-a).³⁴

3.2.3. Pogonska imovina

Gospodarsku jedinicu pogonske imovine (*Betriebsvermögen*) čine svi dijelovi obrtničke djelatnosti u smislu § 15. Zakona o porezu na dohodak (EstG),³⁵ koji se prilikom utvrđivanja dobiti za potrebe oporezivanja pribrajaju pogonskoj imovini (§ 95. st. 1. reč. 1. BewG-a). Privatna imovina obrtnika ne smije služiti poduzetničkom pogonu za potrebe njegove glavne djelatnosti. Gospodarska dobra koja tvore gospodarsku jedinicu pogonske imovine moraju neprestano služiti poduzetničkom pogonu za potrebe njegove glavne djelatnosti. Uračunavaju se u pogonsku imovinu, ako više od 50% služe za obavljanje gospodarske djelatnosti.³⁶

3.3. Mjere procjene vrijednosti

Postoje različite mogućnosti procjene gospodarskih dobara za potrebe oporezivanja.³⁷ S jedne strane, takve mogućnosti procjene moraju biti jednostavne, a s druge strane, gospodarska dobra koja su predmet procjene moraju biti jedinstveno i ravnomjerno procijenjena. Sâm postupak procjene vrijednosti ne može uvijek biti jednak jer se mora ravnati prema različitim vrstama gospodarskih dobara. U skladu s time, Zakon o procjeni poznaje sljedeće mjere procjene vrijednosti:

³⁴ Primjer: porezni obveznik 60% svoje izgrađene nekretnine upotrebljava za vlastite obrtničke potrebe, a 40% za stambene potrebe. Time se cijela nekretnina ubraja u poduzetničku nekretninu jer se više od 50% upotrebljava za poduzetničke potrebe.

³⁵ Obrtnička je djelatnost po svojoj naravi izjednačena obavljanju slobodnog zanimanja u smislu § 18. st. 1. br. 1. EStG (§ 96. BewG-a).

³⁶ Prema: Huber-Jilg, Peter / Kahl, Andreas / Lutz, Karl: *Steuerlehre (8. Auflage)*, Verlag Europa-Lehrmittel, Haan-Gruiten, 2005., str. 495.

Primjer: porezni obveznik A upotrebljava 80% svojega osobnoga motornog vozila za potrebe svoga obrta, a 20% za privatne potrebe. Osobno motorno vozilo ubraja se u pogonsku imovinu.

³⁷ Primjerice, ostvarena ili ostvariva kupoprodajna cijena, stvarni troškovi nabave odnosno proizvodnje gospodarskog dobra, kapitalizirana vrijednost i sl.

1. opću vrijednost i ostale vrijednosti koje se izvode iz opće vrijednosti (§ 9. BewG-a),
2. djelomičnu i poreznobilančnu vrijednost (§ 10. BewG-a),
3. prihodovnu vrijednost (§ 36. BewG-a).

3.3.1. Opća vrijednost i ostale vrijednosti koje se izvode iz opće vrijednosti

Opća vrijednost (*gemeiner Wert*), poznata i kao prometna vrijednost (*Verkehrswert*), opća je i primarna mjera procjene prema BewG-u.³⁸ Opća vrijednost određena je cijenom koja se u uobičajenom poslovnom prometu može postići prilikom otuđenja pojedinoga gospodarskog dobra,³⁹ ovisno o svojstvima koje to dobro ima prilikom otuđenja.⁴⁰ Pritom se u obzir uzimaju sve okolnosti koje

³⁸ BewG poznaje dvije središnje vrijednosti: a) „opću vrijednost” za predmete procjene, koji ne služe trgovačkom društvu (poduzetniku), b) „djelomična vrijednost” za predmete procjene, koji služe trgovačkom društvu (poduzetniku).

V. Rose, Gerd: *Erbschaftsteuer (mit Schenkungsteuer und Bewertungsrecht) (11. Auflage)*, Erich Schmidt Verlag, Bielefeld, 2002., str. 73.

³⁹ Za utvrđivanje opće vrijednosti mjerodavna je cijena koja se može postići na tržištu, a ne stvarno postignuta kupoprodajna cijena. Takvim se određivanjem želi isključiti slučajnosti koje trenutačno mogu utjecati na formiranje cijene. Ipak, kupoprodajna cijena postignuta neposredno prije ili nakon dana mjerodavnoga za procjenu služi kao uporište za opću vrijednost, od kojega se bez uvjerljivog razloga ne može odstupiti. Pretpostavljena kupoprodajna cijena jest cijena koja se može ostvariti u uobičajenom poslovnom prometu, tj. u dobrovoljnoj prodaji na slobodnom tržištu. Prodaja koja se osvaruje u nekim nužnim ili subjektivnim okolnostima (npr. hitna prodaja stana radi troškova liječenja, prodaja između bliskih srodnika) nije mjerodavna jer takve okolnosti utječu na visinu kupoprodajne cijene.

⁴⁰ Opća vrijednost osobito se primjenjuje na udjele u društvima s ograničenom odgovornošću, kao i na papire koji ne kotiraju na burzi, a tiču se udjela (vlasništva) u nekom društvu. Usto, opća se vrijednost primjenjuje na pokretne materijalne predmete poput kućnih potrepština, rublja, odjeće, umjetničkih predmeta, zbirki, kovanica, plemenitih metala, nakita, luksuznih predmeta (npr. privatnih jedrilica, privatnih zrakoplova) i sl.

Opširno o procjeni udjela u društvima kapitala koja ne kotiraju na burzi v. Hölzer, Lars: *Die Bewertung von Anteilen an nicht notierten Kapitalgesellschaften nach § 11 Bewertungsgesetz*, Verlag Dr. Kovač, Hamburg, 2006.; Rose, Gerd: *Erbschaftsteuer (mit Schenkungsteuer und Bewertungsrecht) (11. Auflage)*, Erich Schmidt Verlag, Bielefeld, 2002., str. 115.

Vežano za procjenu udjela u društvima kapitala treba naglasiti da, ako stjecatelj udjela posjeduje više od 25% vlasništva, takav udio tvori dodatnu vrijednost ako je opća vri-

moгу utjecati na cijenu gospodarskih dobara. Neuobičajeni ili privatni odnosi⁴¹ nemaju utjecaja na opću vrijednost gospodarskog dobra (§ 9. st. 2. BewG-a). Ako Zakon o procjeni ne upućuje na primjenu neke druge mjere procjene vrijednosti, primjenjuje se opća vrijednost gospodarskog dobra.^{42, 43}

Korištenjem opće vrijednosti gospodarskog dobra moguće je izvesti i neke druge vrijednosti, osobito tečajnu vrijednost (*Kurswert*),⁴⁴ nominalnu vrijed-

jednost njegova sudjelovanja veća od vrijednosti koja proizlazi iz tečajne vrijednosti, odnosno vrijednosti izvedene iz prodajne cijene.

V. Koltermann, Jörg: *Fallsammlung Bewertungsrecht und Erbschaftsteuer*, Verlag Neue Wirtschafts-Briefe, Herne / Berlin, 2002., str. 42.

⁴¹ Neuobičajeni ili privatni odnosi koji ne utječu na opću vrijednost gospodarskog dobra su, primjerice, srodnički odnosi između prodavatelja i kupca ili dobit ostvarena od prodaje na osnovi prisilne dražbe. Privatnim odnosima smatraju se i ograničena raspolaganja koja se tiču bilo osobe poreznog obveznika bilo njegova pravnog prethodnika. To osobito vrijedi za ograničena raspolaganja, koja počivaju na oporučnom očitovanju (§ 9- st. 3. BewG-a).

⁴² Prema: Huber-Jilg, Peter / Kahl, Andreas / Lutz, Karl: *Steuerlehre (8. Auflage)*, Verlag Europa-Lehrmittel, Haan-Gruiten, 2005., str. 491.

⁴³ Primjer: privatna osoba nekretninu koju je prije nekoliko godina kupila za 100 000 eura prodaje poznaniku po „prijateljskoj cijeni” od 50 000 eura. Kada bi tu istu nekretninu prodao nekom trećem, cijena nekretnine iznosila bi 200 000 eura. Opća vrijednost nekretnine iznosi 200 000 eura zato što privatni odnosi prilikom izračuna vrijednosti nisu važni. Prilikom utvrđivanja opće vrijednosti mjerodavna je predodžba koju stjecatelj (u ovom primjeru treća osoba) ima o vrijednosti pojedinoga gospodarskog dobra koje stječe u uobičajenom poslovnom prometu.

Prema: Bornhofen, Manfred / Bornhofen, Martin C.: *Steuerlehre 2 (Rechtslage 2006) (27. Auflage)*, Gabler, Wiesbaden, 2007., str. 465.

⁴⁴ Tečajna vrijednost odnosi se na vrijednosne papire koji kotiraju na burzi, primjerice, dionice (*Aktien*), rudarski udjeli (*Kuxe*), vjerovnički papiri poput pozajmica (*Anleihen*), založnica (*Pfandbriefe*), obveznica (*Obligationen*) i ostalih vjerovničkih potraživanja prema Savezu, odnosno pojedinim saveznm zemljama. Vrijednost, odnosno cijena vrijednosnih papira (*Wertpapiere*) i potraživanja iz knjige dugova (*Schuldbuchforderungen*), koja na dan procjene kotiraju na njemačkoj burzi radi prodaje na uređenom tržištu, procjenjuje se prema njihovoj najnižoj cijeni na burzi na dan procjene. Ako se na dan procjene na burzi nije trgovalo vrijednosnim papirima, mjerodavnom cijenom smatra se cijena vrijednosnih papira ostvarena posljednji dan trgovanja unutar roka od 30 dana prije dana procjene. Na odgovarajući se način provodi i procjena vrijednosnih papira kojima se trgovalo na slobodnom tržištu (§ 11. st. 1. BewG-a).

Opširnije o tečajnim vrijednostima v. Rose, Gerd: *Erbschaftsteuer (mit Schenkungsteuer und Bewertungsrecht) (11. Auflage)*, Erich Schmidt Verlag, Bielefeld, 2002., str. 78.

nost (*Nennwert*),⁴⁵ otkupnu vrijednost (*Rückkaufwert*)⁴⁶ i kapitalnu vrijednost (*Kapitalwert*).⁴⁷

3.3.2. Djelomična i poreznobilančna vrijednost

Djelomična vrijednost (*Teilwert*), ako nije drugačije utvrđeno, primjenjuje se za gospodarska dobra koja služe trgovačkom društvu (§ 10. reč. 1. BewG-a). To je iznos koji bi stjecatelj (kupac) cijeloga trgovačkog društva (pogona) u sklopu ukupne prodajne cijene iskazao za pojedino gospodarsko dobro koje je sastavni dio toga trgovačkog društva (pogona).⁴⁸ Pritom se polazi od pretpostavke

⁴⁵ Vrijednost kapitalnih potraživanja (*Kapitalforderungen*) koja nisu spomenuta u § 11. BewG-a, primjerice, zajmovi (*Darlehen*), zahtjevi za povratom poreza (*Steuererstattungsansprüche*), štedna pisma (*Sparbriefe*), jednako kao i vrijednost dugova (*Schulden*), iskazuje se u nominalnoj vrijednosti (*Nennwert*), ako ne postoje posebne okolnosti koje opravdavaju višu, odnosno nižu vrijednost (§ 12. st. 1. BewG-a). Ako potraživanja i dugovi pripadaju pogonskoj imovini, tada se njihova vrijednost procjenjuje korištenjem poreznobilančne vrijednosti.

Prema: Huber-Jilg, Peter / Kahl, Andreas / Lutz, Karl: *Steuerlehre (8. Auflage)*, Verlag Europa-Lehrmittel, Haan-Gruiten, 2005., str. 492.

⁴⁶ Vrijednost nedospjelih potraživanja iz životnoga, kapitalnoga ili mirovinskog osiguranja utvrđuje se u visini dvije trećine uplaćene premije ili kapitalnih doprinosa. Ako porezni obveznik dokaže visinu otkupne cijene, dokazana cijena smatra se mjerodavnom. Otkupna je cijena iznos koji osiguravajuće društvo nadoknađuje osiguraniku u slučaju prijevremenog raskida ugovornog odnosa. Obračun vrijednosti, osobito uzimanje u obzir isplaćenih i odobrenih udjela u dobiti, može biti uređeno posebnim pravilnikom (§ 12. BewG-a).

Opširnije o otkupnoj vrijednosti: Rose, Gerd: *Erbschaftsteuer (mit Schenkungsteuer und Bewertungsrecht) (11. Auflage)*, Erich Schmidt Verlag, Bielefeld, 2002., str. 78.

⁴⁷ Korištenja i usluge koje se ponavljaju, primjerice, mirovine, dobrovoljne usluge uzdržavanja, kamate na nasljedno pravo gradnje (*Erbbauszinsen*), procjenjuju se korištenjem kapitalne vrijednosti. Kapitalna vrijednost tih korištenja ili usluga, ograničenih na određeno vrijeme, procjenjuje se primjenom višekratnika godišnje vrijednosti iskazanih u posebnom Prilogu 9a na kraju Zakona o procjeni. Ako je trajanje tih prava, uz ostalo, uvjetovano i životom jedne ili više osoba, ne smije se prekoračiti kapitalna vrijednost koja se obračunava prema § 14. BewG-a (§ 13. st. 1. BewG-a).

Opširnije o kapitalnoj vrijednosti: Rose, Gerd: *Erbschaftsteuer (mit Schenkungsteuer und Bewertungsrecht) (11. Auflage)*, Erich Schmidt Verlag, Bielefeld, 2002., str. 83.

⁴⁸ Djelomična vrijednost počiva na fiktivnim relacijama, tj. procjeni. Donju granicu prilikom procjene gotovo uvijek predstavlja opća vrijednost, a gornju granicu predstavl-

da stjecatelj nastavlja s radom trgovačkog društva (§ 10. BewG-a).⁴⁹ Tom se vrijednošću, prema tome, procjenjuju gospodarska dobra koja služe potrebama trgovačkog društva (pogona).⁵⁰ Djelomična vrijednost za gospodarska dobra koja služe potrebama trgovačkog društva uvelike je izgubila važnost uvođenjem poreznobilančne vrijednosti.⁵¹ Naime, porezni obveznik koji svoju dobit utvrđuje primjenom odgovarajućih odredbi Zakona o porezu na dohodak (§ 4. st. 1. ili § 5. EstG-a), vrijednost gospodarskih dobara koja pripadaju obrtničkoj djelatnosti (pogonu) umjesto primjenom djelomične vrijednosti, načelno mora utvrditi i iskazati primjenom poreznobilačne vrijednosti (§ 109. st. 1. BewG-a).⁵²

3.3.3. Prihodovna vrijednost

Prihodovna vrijednost (*Ertragswert*) uzima se u obzir samo prilikom procjene prihoda pogona poljoprivrednoga i šumskoga gospodarstva. Prilikom izračuna prihodovne vrijednosti polazi se od prihodovne sposobnosti. Prihodovnom

jaju troškovi ponovne nabave dobara. Djelomična se vrijednost zamjenjuje općom vrijednosti, osobito kada je riječ o gospodarskim dobrima koja u svakom trenutku mogu biti nadoknađena, odnosno gospodarskim dobrima koja nisu nužna. Razlog tome jest činjenica da takva gospodarska dobra gotovo nikad nemaju nikakvu dodanu vrijednost koja bi počivala na pripadnosti nekom pogonu (obrtu). Primjena spomenute fikcije, tj. određivanje djelomične vrijednosti, u praksi izaziva brojne teškoće. Pritom se za određivanje djelomične vrijednosti služi odgovarajućim pretpostavkama koje utječu na njezinu visinu, a koje su se tijekom vremena razvile u sudskoj praksi. Porezni obveznik može se usprotiviti primjeni takvih pretpostavki, ali u tom slučaju teret dokazivanja stvarne djelomične vrijednosti leži na samom poreznom obvezniku.

V. Birk, Dieter: *Steuerecht (9. Auflage)*, Verlag C. F. Müller, Heidelberg, 2006., str. 253.

⁴⁹ Pojam djelomične vrijednosti za potrebe procjene utvrđen § 10. reč. 2. i 3. BewG-a podudara se s pojmom djelomične vrijednosti unutar sustava poreza na dohodak (§ 6. st. 1. br. 1. reč. 1 EstG-a).

⁵⁰ Prilikom izračuna djelomične vrijednosti postoje određene granične (najniža i najviša) vrijednosti.

V. Horschitz, Harald / Groß, Walter / Schnur, Peter: *Bewertungsrecht, Grundsteuer, Erbschaft- und Schenkungsteuer*, Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart, 2001., str. 35.

⁵¹ Prema: Bornhofen, Manfred / Bornhofen, Martin C.: *Steuerlehre 2 (Rechtslage 2006) (27. Auflage)*, Gabler, Wiesbaden, 2007., str. 465.

⁵² Opširnije o poreznobilančnoj vrijednosti: Rose, Gerd: *Erbschaftsteuer (mit Schenkungsteuer und Bewertungsrecht) (11. Auflage)*, Erich Schmidt Verlag, Bielefeld, 2002., str. 87.

spособnošću smatra se trajno ostvarivi čisti prihod koji se postiže redovnim i uobičajenim gospodarenjem bez dugova, uz korištenje tuđe radne snage koja se plaća. Tako ostvareni čisti prihod uvećan osamnaest puta smatra se prihodnom vrijednošću.⁵³ Prilikom procjene prihodovne sposobnosti uzimaju se u obzir bitni uvjeti ostvarivanja prihoda (§ 36. BewG-a).

3.4. Utvrđivanje jedinične vrijednosti

Jedinična vrijednost (*Einheitswert*) jest vrijednost koja tvori poreznu osnovicu za više poreznih oblika.^{54, 55} Opširno je uređena odredbama sadržanima u § 19. do § 109. Zakona o procjeni (Prvi odlomak Drugog dijela Zakona § 20.

⁵³ Prihodovna vrijednost čini osamnaest puta uvećan čisti iznos, koje pogon poljoprivrednoga, odnosno šumskoga gospodarstva može trajno ostvariti pri redovnom gospodarenju i gospodarenju bez zaduživanja, uzevši pritom u obzir tuđu radnu snagu koju plaća. Faktor kapitaliziranja 18 u podlozi ima kamatnu stopu od 5,5% ($100 : 5,5 = 18$).

Prema: Huber-Jilg, Peter / Kahl, Andreas / Lutz, Karl: *Steuerlehre (8. Auflage)*, Verlag Europa-Lehrmittel, Haan-Gruiten, 2005., str. 490.

⁵⁴ Uvođenjem instituta jedinične vrijednosti htjelo se zajamčiti da, u slučaju postojanja različitih metoda procjene vrijednosti, isti predmet oporezivanja ne bi podlijegao različitim visinama porezne obveze, ovisno o poreznom obliku koji ga tereti. Jedinična vrijednost prvotno je zamišljena kao porezna osnovica za više poreznih oblika, primjerice, porez na ukupnu imovinu (*Vermögensteuer*), porez na obrtni kapital (*Gewerbekapitalsteuer*), porez na nekretnine (*Grundsteuer*), porez na nasljedstva i darove (*Erbschaftsteuer*). Ukiđanjem poreza na ukupnu imovinu i poreza na obrtni kapital 1998. godine, kao i novim uređivanjem sustava procjene za potrebe poreza na nasljedstvo 1996. godine (riječ je o odredbama sadržanima u Četvrtom odlomku Drugog dijela BewG-a), utvrđivanje jedinične vrijednosti bitno je još samo radi utvrđivanja porezne osnovice poreza na promet nekretnina (*Grunderwerbsteuer*).

O posebnostima procjene za potrebe poreza na promet nekretnina v. Schnitter, Georg: *Grunderwerbsteuerrecht*, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 2005., str. 140. i dalje.

⁵⁵ Budući da odluka o utvrđivanju jedinične vrijednosti ujedno predstavlja i odluku o poreznoj osnovici za neke druge porezne oblike, takva se odluka naziva i osnovnom odlukom. Stoga se ona može samostalno pobijati. Ako dođe do izmjene odluke o utvrđivanju jedinične vrijednosti (npr. u povodu izjavljenog prigovora), takva izmjena za sobom povlači i izmjene ostalih poreznih odluka koje se zasnivaju na njoj (npr. odluke o visini poreza na nekretnine).

O (ne)prikladnosti pojma jedinična vrijednost v. Koltermann, Jörg: *Fallsammlung Bewertungrecht und Erbschaftsteuer*, Verlag Neue Wirtschafts-Briefe, Herne / Berlin, 2002., str. 78.

reč. 1. BewG-a). Od 1998. godine jedinična vrijednost utvrđuje se za sljedeće tuzemne nekretnine (§ 19. st. 1. BewG-a)⁵⁶:

1. pogone poljoprivrednoga i šumskoga gospodarstva (§ 33., 48.a i 51.a BewG-a),
2. zemljišta (§ 66. do 70. BewG-a),⁵⁷
3. pogonska (poslovna) zemljišta (§ 99. BewG-a).

3.4.1. Jedinična vrijednost za pogone poljoprivrednoga i šumskoga gospodarstva

U imovinu poljoprivrednoga i šumskoga gospodarstva pripadaju sva gospodarska dobra koja su namijenjena trajnom korištenju za potrebe pogona poljoprivrednoga i šumskoga gospodarstva.⁵⁸ Pogon poljoprivrednoga i šumskoga

⁵⁶ Za potrebe poreza na nekretnine (*Grundsteuer*) jedinična vrijednost poreznih objekata u starim saveznm zemljama u skladu s odredbama Zakona o procjeni utvrđuje se na osnovi vrijednosnih odnosa 1964. godine. Za potrebe procjene u novim saveznm zemljama također su mjerodavni vrijednosni odnosi iz 1964. godine, a u određenim primjerima i vrijednosni odnosi iz 1935. godine. Postavlja se pitanje smisla utvrđivanja imovinske vrijednosti na osnovi njezine jedinične vrijednosti iz 1964., odnosno 1935. godine, iako je vrijednost imovine na tržištu kontinuirano rasla i višestruko nadmašila ukupnu nominalnu stopu gospodarskog rasta. Štoviše, u određenim primjerima vrijednosni je porast imovine bio još viši zahvaljujući povoljnijem položaju, komunalnim priključcima i sl. Takav pristup vrijednosnoj procjeni posljedično isključuje ravnomjerno oporezivanje imovine. Na pitanje zašto se porez na nekretnine, unatoč zahtjevima Zakona o procjeni da se jedinična vrijednost svaki put iznova utvrđuje, zasniva na vrijednosnim procjenama iz 1964., odnosno 1935. godine, odgovor uglavnom leži u znatnim troškovima koje bi izazvalo provođenje novog postupka procjene.

V. Reding, Kurt / Müller, Walter: *Einführung in die Allgemeine Steuerlehre*, Verlag Vahlen, München, 1999., str. 343.

⁵⁷ Prema § 138. st. 5 BewG-a vrijednost zemljišnog posjeda (*Grundbesitzwerte*) utvrđuje se samo ako je to nužno za porez na nasljedstva i porez na obrtni kapital (dok nije bio ukinut). Riječ je o tzv. nužnoj procjeni (*Bedarfsbewertung*). Opširnije o tzv. nužnoj procjeni v. Arndt, Hans-Wolfgang / Jenzen, Holger: *Grundzüge des Allgemeinen Steuer- und Abgabenrechts (2. Auflage)*, Verlag Vahlen, München, 2005., str. 301.

⁵⁸ U gospodarska dobra namijenjena trajnom korištenju za potrebe pogona poljoprivrednoga i šumskoga gospodarstva pripadaju osobito zemljište i tlo, stambene i gospodarske građevine, samostalna pogonska sredstva i redovna zaliha obrtnih pogonskih sredstava. Redovnom se zalihom smatraju sredstva koja su nužna radi sigurnoga daljnjeg vođenja pogona. U imovinu poljoprivrednoga i šumskoga gospodarstva ne ubrajaju se:

gospodarstva predstavlja samostalnu gospodarsku jedinicu u sklopu imovine poljoprivrednoga i šumskoga gospodarstva (§ 33. st. 1. BewG-a). Obuhvaća gospodarski i stambeni dio (§ 34. st. 1. BewG-a). U skladu s time, jedinična vrijednost za pogone poljoprivrednoga i šumskoga gospodarstva dobiva se zbrajanjem vrijednosti gospodarskog dijela (gospodarska vrijednost) i vrijednosti stambenog dijela (stambena vrijednost).⁵⁹

3.4.2. Jedinična vrijednost za zemljišta

Svaka gospodarska jedinica zemljišne imovine (*Grundvermögen*) tvori zasebno zemljište u smislu Zakona o procjeni (§ 70. st. 1. BewG-a). Zemljište može biti neizgrađeno i izgrađeno.

3.4.2.1. Jedinična vrijednost za neizgrađena zemljišta

Prilikom izračuna jedinične vrijednosti neizgrađenog zemljišta rabi se postupak utvrđivanja usporedive vrijednosti (*Vergleichswertverfahren*). Pritom se polazi od veličine zemljišta i prosječne vrijednosti četvornog metra koja vrijedi za to područje odnosno ulicu (dio ulice).⁶⁰ Prosječna vrijednost četvornog me-

1. sredstva plaćanja, novčana potraživanja, poslovna potraživanja i vrijednosni papiri, 2. novčani dugovi, 3. zalihe (prekomjerne zalihe) koje nadilaze redovne zalihe obrtnih pogonskih sredstava. 4. brojno stanje životinja ili i s tim povezana gospodarska dobra (npr. građevine i dijelovi zgrada koji se mogu razgraničiti te s tim povezane pripadajuće površine i pogonska sredstva), ako životinje ni prema § 51. ili § 51.a ne pripadaju poljoprivrednom korištenju ni prema § 62. ostalim korištenjima u svrhe poljoprivrednoga i šumskoga gospodarstva. Time se ne zadire u pripadnost površina koje se upotrebljavaju u svrhe imovine poljoprivrednoga i šumskoga gospodarstva (§ 33. st. 2. i 3. BewG-a).

⁵⁹ Mjera procjene za gospodarski dio prihodovna je vrijednost, a mjera procjene za stambeni dio opća je vrijednost. Pojediničnosti u svezi s izračunom prihodovne vrijednosti gospodarskog dijela proizlaze iz § 37. i dalje BewG-a. Nasuprot tome, pojedinosti u svezi s izračunom opće vrijednosti stambenog dijela proizlaze iz § 47. BewG-a, tj. izračun opće vrijednosti obavlja se prema propisima u svezi s procjenom nekretnina namijenjenih iznajmljivanju. Prema: Bornhofen, Manfred / Bornhofen, Martin C.: *Steuerlehre 2 (Rechtsslage 2006)* (27. Auflage), Gabler, Wiesbaden, 2007., str. 466.

⁶⁰ Utvrđivanje vrijednosti zemljišta provodi se prema Dijelu 7. st. 1. posebne *Smjernice za procjenu zemljišne imovine (Richtlinien zur Bewertung des Grundvermögens, BerRGr)*.

tra izračunava se prema karti vrijednosti (*Richtwertkarte*), koja je utvrđena 1. siječnja 1996. i vodi se pri financijskom uredu koji obavlja procjenu. Pritom se u obzir uzimaju posebnosti, primjerice, u svezi s položajem i oblikom zemljišta, prirodnim pokrovom ili građevinskim tlom.⁶¹ Tako utvrđena vrijednost zemljišta zatim se umanjuje za 20 % vrijednosti utvrđene prema karti vrijednosti (§ 145. st. 3. reč. 1. BewG-a).⁶² Ako porezni obveznik dokaže da je stvarna vrijednost niža, pozivajući se pritom na stručno mišljenje vještaka ili stvarno postignutu kupovnu cijenu, poštovat će se tako dokazana niža vrijednost.⁶³

3.4.2.2. Jedinična vrijednost za izgrađena zemljišta

Jedinična je vrijednost izgrađenog zemljišta iznos 12,5-erostruke godišnje najamnine ugovorene u trenutku oporezivanja,^{64, 65} umanjena za vrijednosno smanjenje zbog starosti građevine (§ 146. st. 2. reč. 1. BewG-a).⁶⁶ Umjesto godišnje najamnine primjenjuje se uobičajena najamnina za takva zemljišta ili dijelove zemljišta, i to ona: 1. koja se upotrebljavaju za vlastite potrebe, odnosno

⁶¹ Vanjska su ulaganja koja mogu utjecati na porast vrijednosti zemljišta, primjerice, postavljena ograda, izgrađen pristupni put, namješten stol i stolac.

⁶² Umanjivanje vrijednosti neizgrađenog zemljišta za 20% obavlja se radi uzimanja u obzir svih okolnosti koje vode smanjivanju njegove vrijednosti, poput neatraktivnoga građevinskog zemljišta, kutnog položaja, nepovoljnih oblika, buke, mirisa i sl.

⁶³ Prema: Huber-Jilg, Peter / Kahl, Andreas / Lutz, Karl: *Steuerlehre (8. Auflage)*, Verlag Europa-Lehrmittel, Haan-Gruiten, 2005., str. 501.

⁶⁴ Utvrđena jedinična vrijednost izgrađenog zemljišta obuhvaća vrijednost kako sâmog zemljišta, tako i vrijednost građevine i vrijednost vanjskih uređaja (ulaganja).

⁶⁵ Ako je riječ o iznajmljenim/zakupljenim izgrađenim zemljištima, za potrebe obračuna vrijednosti građevine polazi se od ostvarene godišnje neto (hladne) najamnine/zakupnine, koja je prosječno ostvarena u posljednje tri godine koje su prethodile razdoblju oporezivanja. Ako je riječ o kraćem vremenskom razdoblju, tada je to razdoblje mjerodavno. Godišnja je najamnina ukupna naknada koju je najmoprimac/zakupoprimac na osnovu ugovora trebao platiti za vremensko razdoblje od 12 mjeseci (*Sollmiete*), bez obzira na to je li on stvarno i platio taj iznos najamnine/zakupnine. Pogonski troškovi poput troškova grijanja, opskrbe vodom, odvoza otpada, čišćenja kuće, osiguranja građevine, uređivanja vrsta i poreza na nekretnine ne ubrajaju se u najmininu/zakupninu.

⁶⁶ Godišnja najamnina iznos je ukupne naknade koju najmoprimac (zakupnik) mora platiti za korištenje izgrađenog zemljišta na osnovi ugovornog sporazuma za razdoblje od dvanaest mjeseci. Pritom u cijenu najamnine nisu uključeni pogonski troškovi (§ 146. st. 2. reč. 2. i 3. BewG-a).

ne upotrebljavaju se ili su preneseni na kratkotrajno korištenje ili bez naknade,⁶⁷ 2. koje je vlasnik prenio najmoprimcu za stvarnu najamninu koja za više od 20% odstupa od uobičajene najamnine (§ 146. st. 3. reč. 1. BewG-a).

Vrijednosno smanjivanje zbog starosti građevine za svaku godinu koja je navršena od dovršenja za preuzimanje građevine pa sve do trenutka njezina oporezivanja iznosi 0,5%, ali najviše 25% vrijednosti. Ako su nakon dovršetka građevine za preuzimanje provedene građevinske preinake, koje uobičajeni vijek korištenja građevine produljuju za najmanje 25%, prilikom vrijednosnog smanjivanja zbog starosti treba to uzeti u obzir i produljiti uobičajeno trajanje korištenja (§ 146. st. 4. BewG-a). Ne sadržava li izgrađeno zemljište koje služi isključivo stambenim svrhama više od dva stana, utvrđenu vrijednost prema prethodnim odredbama treba povisiti za 20% (§ 146. st. 5. BewG-a). Vrijednost koja se procjenjuje za izgrađeno zemljište ne smije biti niža od vrijednosti kojom bi sâmo zemljište bilo procijenjeno kao neizgrađeno zemljište (tzv. najniža vrijednost – *Mindestwert*; § 146. st. 6. BewG-a).

Opisani postupak utvrđivanja jedinične vrijednosti izgrađenog zemljišta zapravo je postupak obračuna prihodovne vrijednosti (*Ertragswertverfahren*).⁶⁸ Utvrđivanje prihodovne vrijednosti gotovo se uvijek primjenjuje za nekretnine sa stanovima za najam, poslovne nekretnine, nekretnine mješovite uporabe, stambene (obiteljske) kuće te dvojne objekte. Nasuprot tome, u svim ostalim primjerima izgrađenih zemljišta primjenjuje se postupak izračuna stvarne vrijednosti (*Sachwertverfahren*; § 76. st. 1. i 2. BewG-a).^{69 70}

⁶⁷ Ako je riječ o besplatnom korištenju građevine, mjerodavna je najamnina/zakupnina koja se uobičajeno za tu vrstu građevine plaća u mjestu u kojemu se ona nalazi. To vrijedi i ako se građevina ne upotrebljava u vrijeme utvrđivanja najamnine. Ako razdoblje najma traje kraće od 12 mjeseci, tada se najamnina preračunava u godišnju najamninu.

⁶⁸ Postupak izračuna prihodovne vrijednosti v. Bornhofen, Manfred / Bornhofen, Martin C.: *Steuerlehre 2 (Rechtslage 2006) (27. Auflage)*, Gabler, Wiesbaden, 2007., str. 468.

⁶⁹ Postupak izračuna stvarne vrijednosti v. Bornhofen, Manfred / Bornhofen, Martin C.: *Steuerlehre 2 (Rechtslage 2006) (27. Auflage)*, Gabler, Wiesbaden, 2007., str. 469.

⁷⁰ U posebnim primjerima, navedenima u § 76. st. 3. BewG-a, i u prvih se pet vrsta izgrađenog zemljišta primjenjuje postupak izračuna stvarne vrijednosti. Izračun stvarne vrijednosti tako se, primjerice, rabi za stambenu kuću namijenjenu stanovanju jedne obitelji, odnosno stambenu kuću namijenjenu stanovanju dviju obitelji s neuobičajenim uređajima ili opremom (npr. stan ima više od 220 m² stambene površine) te nekretnine namijenjene najmu, poslovne nekretnine, odnosno nekretnine koje se rabe u mješovite svrhe, za koje se ne može izračunati godišnji iznos najamnine niti se može procijeniti uobičajena najamnina.

3.4.2.3. Posebni slučajevi izgrađenih zemljišta

Ako se za izgrađena zemljišta ne može utvrditi uobičajena najamnina, njezina se vrijednost, odstupajući od § 146., izračunava prema zbroju vrijednosti zemljišta i tla i vrijednosti građevine (postupak bilančne vrijednosti, *Bilanzwertverfahren*). To osobito vrijedi kada je građevina sagrađena radi provođenja određenih postupaka dovršenja, posebnoga korištenja ili prihvata određene tehničke opreme (npr. tvorničke građevine, staklenici, benzinske postaje, natkrivena kupališta), a ne može se ili se može samo uz znatne troškove rabiti za ostale svrhe (§ 147. st. 1. BewG-a). Vrijednost zemljišta i tla izračunava se prema propisima koji vrijede za izračun vrijednosti neizgrađenih zemljišta (stanje 1. siječnja 1996.; § 145. BewG-a), usto da se umjesto odbitka od 20% rabi odbitak od 30%. Vrijednost građevine određuje se prema propisima o procjeni koji vrijede za poreze na prihode; mjerodavna je vrijednost u trenutku oporezivanja (§ 147. st. 2. BewG-a).

3.4.3. Jedinična vrijednost za pogonske nekretnine

Za potrebe poreza na obrt (*Gewerbesteuer*) vrijednost pogonskih nekretnina (§ 99. st. 1. br. 1. BewG-a) izračunava se primjenom 140% jedinične vrijednosti (§ 121.a BewG-a). U novim saveznm zemljama za potrebe utvrđivanja jedinične vrijednosti pogonskih nekretnina primjenjuju se posebni propisi sadržani u § 133. BewG-a.⁷¹ Postoje određene dvojbe vezane za određivanje onoga što je to pogonska nekretnina. Ako se samo 50% vrijednosti nekretnine ili manje upotrebljava za potrebe obrtničkog pogona, cijela se nekretnina promatra kao osnovna imovina poreznog obveznika (§ 99. st. 2. reč. 2. BewG-a). Ako se nekretnina nalazi u suvlasništvu vlasnika obrtničkog pogona i drugih osoba, takva se nekretnina u svezi s udjelom vlasnika pogona ne smatra njegovom pogonskom nekretninom (§ 99. st. 2. reč. 2. BewG-a). Ako, primjerice, nekretninu dioničar prenese društvu osoba na korištenje, ona se tada smatra pogonskom imovinom društva (§ 97. st. 1. br. 5. BewG-a).

S obzirom na porezne promjene koje su se dogodile 1998. godine (ukidanje poreza na ukupnu imovinu i poreza na obrtni kapital), više se ne utvrđuje jedinična

⁷¹ Primjerice, jedinična vrijednost za potrebe poreza na obrt za poslovne nekretnine na području novih saveznih zemalja utvrđuje se obračunom jedinične vrijednosti prema stanju iz 1935. godine uvećanome za 400%.

vrijednost pogonske imovine (§ 19. st. 1. BewG-a). Slijedom toga, u Zakonu o procjeni – u § 97. st. 1. i § 98.a reč. 1. BewG-a – riječ „jedinična vrijednost pogonske imovine” zamijenjena je riječju „vrijednost pogonske imovine”. Vrijednost pogonske imovine, koja je od 1998. godine važna još samo za potrebe poreza na nasljedstva i darove, izračunava se tako da se od ukupne imovine (bruto-pogonske imovine) oduzmu dugovi. Tako utvrđen iznos predstavlja vrijednost pogonske imovine, odnosno čistu vrijednost pogonske imovine.⁷²

4. VRSTE UTVRĐIVANJA JEDINIČNE VRIJEDNOSTI

Jedinična vrijednost za gospodarske jedinice ne utvrđuje se godišnje, već u dužim vremenskim razmacima. Ovisno o opsegu prosudbe, Zakon o procjeni prilikom procjene jedinične vrijednosti razlikuje sljedeće vrste utvrđivanja:

1. glavno utvrđivanje jedinične vrijednosti (§ 21. BewG-a),
2. nastavljeno utvrđivanje jedinične vrijednosti (§ 22. BewG-a),
3. naknadno utvrđivanje jedinične vrijednosti (§ 23. BewG-a).

4.1. Glavno utvrđivanje jedinične vrijednosti

Glavno utvrđivanje jedinične vrijednosti (*Hauptfeststellung*), počevši od 1998. godine, općenito se utvrđuje u vremenskim razdobljima od po šest godina.⁷³ Pritom kao podloga glavnom utvrđivanju služe odnosi s početka kalendarske godine (trenutak glavnog utvrđivanja), tj. stanje na dan 1. siječnja (§ 21. BewG-a).⁷⁴

⁷² Prema § 12. st. 5. Zakona o porezu na nasljedstva (ErbStG), za stanje i procjenu pogonske imovine (s iznimkom pogonskih nekretnina) mjerodavni su odnosi u trenutku nastanka poreza na nasljedstva i darove (dan smrti/dan darovanja).

⁷³ Jedinična vrijednost kao porezna osnovica za potrebe oporezivanja može ispuniti svoju zadaću samo ako vrijednost predmeta u trenutku utvrđivanja poreza odgovara stvarnim i pravnim odnosima. Budući da se vrijednosni odnosi, osobito vrijednost nekretnina, stalno mijenja, potrebno je redovno prilagođavanje jedinične vrijednosti izmijenjenim okolnostima. U idealnom bi slučaju prilagodbu trebalo obavljati svake godine. Međutim, kako takva godišnja prilagodba zahtijeva znatan utrošak rada, vremena i troškova, vrijednosna prilagodba obavlja se svakih šest godina.

O tijeku vrijednosne prilagodbe od 1934. godine pa nadalje v. Kreuziger, Stefan / Lindberg, Klaus: *Bewertungsgesetz (Kommentar)*, Verlag C. H. Beck, München, 2002., str. 145.

⁷⁴ Glavno utvrđivanje jedinične vrijednosti obavlja se prema stanju na dan 1. siječnja u 00,00 sati. Ako nekretnina, primjerice 2. siječnja, bude srušena, takvo rušenje nema nikakav

4.2. Nastavljeno utvrđivanje jedinične vrijednosti

Jedinična vrijednost utvrđena tijekom glavnog utvrđivanja načelno treba vrijediti tijekom cijelog razdoblja glavnog utvrđivanja. Ako se u tom razdoblju dogode bitne promjene vezane za vrijednost, vrstu ili računanje predmeta nad kojim je obavljeno glavno utvrđivanje, pojavljuje se potreba detaljnijeg razmatranja jedinične vrijednosti u sklopu nastavljenog utvrđivanja jedinične vrijednosti (*Fortschreibung*).^{75, 76, 77} Pritom se razlikuju tri glavne vrste nastavljenog utvrđivanja:⁷⁸

1. nastavljeno utvrđivanje jedinične vrijednosti s obzirom na vrijednost imovine (*Wertfortschreibung*), koje se događa ako su prekoračene zakonom određene promjene vrijednosne granice imovine (§ 22. st. 1 BewG-a),
2. nastavljeno utvrđivanje jedinične vrijednosti s obzirom na vrstu imovine (*Artfortschreibung*), koje se događa ako vrsta imovine koja je predmet jedinične procjene u bitnome odstupa od vrste imovine u trenutku posljednjeg utvrđivanja (§ 22. st. 2 BewG-a),

utjecaj na glavno utvrđivanje provedeno prema stanju na dan 1. siječnja. Izmijenjeni odnosi na dan 2. siječnja mogu biti uzeti u obzir tek poslije, prilikom naknadnog utvrđivanja.

⁷⁵ Trenutak nastavljenog utvrđivanja jedinične vrijednosti načelno je početak kalendarske godine koja slijedi nakon godine u kojoj su se dogodile promjene koje su predmet razmatranja (§ 22. st. 4. BewG-a).

⁷⁶ Jedinična vrijednost ustanovljena tijekom nastavljenog utvrđivanja ima učinak samo za ubuduće (*ex nunc*), tj. od trenutka nastavljenog utvrđivanja. Provođenjem nastavljenog utvrđivanja ne ukida se dotadašnja odluka o jediničnoj vrijednosti, već se dopunjuje novom odlukom o jediničnoj vrijednosti donesenoj u povodu nastavljenog utvrđivanja. V. Horschitz, Harald / Groß, Walter / Schnur, Peter: *Bewertungsrecht, Grundsteuer, Erbschaft- und Schenkungsteuer*; Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart, 2001., str. 64.

⁷⁷ Nastavljeno utvrđivanje vrijednosti može se dogoditi i zbog dopuštenog uklanjanja pogriješaka sadržanih u odluci o utvrđivanju jedinične vrijednosti (§ 22. st. 3. BewG-a). Pritom nije mjerodavan datum koji je naveden na odluci o jediničnoj vrijednosti koja sadržava pogriješku jer bi tada bila riječ o ispravci odluke. Stoga se nastavljeno utvrđivanje vrijednosti radi uklanjanja pogriješke u odluci o jediničnoj vrijednosti može provesti najranije sljedećeg 1. siječnja, koji slijedi trenutak donošenja pogriješne odluke o utvrđivanju jedinične vrijednosti.

Opširnije: Kreuzziger, Stefan / Lindberg, Klaus: *Bewertungsgesetz (Kommentar)*, Verlag C. H. Beck, München, 2002., str. 154. i dalje.

⁷⁸ Sve tri vrste nastavljenog utvrđivanja jedinične vrijednosti provode se samostalno (ne ovisе jedna o drugoj). Unatoč tome, moguće je istodobno provođenje svih triju vrsta nastavljenog utvrđivanja te sažimanje njihovih ocjena u jedinstvenoj odluci o jediničnoj vrijednosti (u praksi često).

3. nastavljeno utvrđivanje jedinične vrijednosti s obzirom na uračunavanje imovine (*Zurechnungsfortschreibung*), koje se događa kada je imovina koja je bila predmet glavnog utvrđivanja jedinične vrijednosti naknadno postala vlasništvo neke druge osobe (§ 22. st. 2. BewG-a).

4.2.1. Nastavljeno utvrđivanje jedinične vrijednosti s obzirom na vrijednost imovine

Nastavljeno utvrđivanje jedinične vrijednosti s obzirom na vrijednost imovine (*Wertfortschreibung*) provodi se ako su dosegnute, odnosno prekoračene određene vrijednosne granice. Pritom se uzima u obzir odnos granice idealnog dijela imovine prema najmanjim i zakonski fiksno utvrđenim granicama. Drugim riječima, jedinična se vrijednost iznova utvrđuje ako vrijednost određena u početku kalendarske godine za više od 10% odstupa od odgovarajuće vrijednosti posljednjeg trenutka utvrđivanja.⁷⁹ Postoje zakonske granice najmanjega i najvećeg iznosa vrijednosnog odstupanja do kojih smije doći da bi se primijenio postupak naknadnog utvrđivanja jedinične vrijednosti (§ 22. st. 1. BewG-a).

	Vrijednosno odstupanje	
	prema gore	prema dolje
Granica idealnog dijela ili	više od 1/10 (10%) (najmanje 5 000 DM-a)	više od 1/10 (10%) (najmanje 500 DM-a)
fiksno utvrđena granica	više od 100 000 DM-a	više od 5 000 DM-a

4.2.2. Nastavljeno utvrđivanje jedinične vrijednosti s obzirom na vrstu imovine

Nastavljeno utvrđivanje jedinične vrijednosti imovine (*Artfortschreibung*) događa se kada vrsta imovine u trenutku glavnog utvrđivanja jedinične vrijednosti u bitnome građevinski odstupa od vrste imovine u trenutku posljednjeg utvrđivanja jedinične vrijednosti (§ 22. st. 2. BewG-a).⁸⁰ Gotovo je uvijek riječ o zemljištima,

⁷⁹ Primjerice, izvršene su građevinske preinake na kući. Za potrebe procjene najprije se utvrđuje nova vrijednost kuće, a ako se utvrdi da je došlo do zakonski relevantnog porasta njezine vrijednosti, obavlja se nastavljeno utvrđivanje jedinične vrijednosti.

⁸⁰ To će se dogoditi ako se mijenja vrsta nekretnine koja je bila predmet glavnog utvrđivanja, primjerice, kada neizgrađeno zemljište postane izgrađeno zemljište, kada nekretnina ulazi u pogonsku imovinu i obratno, kada poduzetnička imovina postane privatna imovina, odnosno kada se poljoprivredno zemljište prenamijeni u građevinsko zemljište. Prilikom provođenja nastavljenog utvrđivanja jedinične vrijednosti s obzirom na vrstu imovine ne postoje nikakve granične vrijednosti.

ali postoje i ostali primjeri.⁸¹ Naime, u odluci o utvrđivanju vrijednosti zemljišta navodi se i vrsta zemljišta. Budući da ne samo postupak procjene, već i višekratnik (indeksni broj) koji se rabi za potrebe poreza na nekretnine ovise o vrste zemljišta, pojavljuje se potreba nastavljenog utvrđivanja njihove jedinične vrijednosti s obzirom na promijenjenu vrstu imovine (promjena gospodarske jedinice).

4.2.3. Nastavljeno utvrđivanje jedinične vrijednosti s obzirom na uračunavanje imovine

Nastavljeno utvrđivanje jedinične vrijednosti (*Zurechnungsfortschreibung*) provodi se ako se imovina koja je bila predmet glavnog utvrđivanja jedinične vrijednosti naknadno uračunava u imovinu nekoga drugoga poreznog obveznika (mijenjaju se vlasnički odnosi, a time i utvrđivanje novoga poreznog obveznika) (§ 22. st. 2. BewG-a).^{82 83}

V. Kreutziger, Stefan / Lindberg, Klaus: *Bewertungsgesetz (Kommentar)*, Verlag C. H. Beck, München, 2002., str. 152.

⁸¹ Primjerice, u trenutku glavnog utvrđivanja imovina čija se vrijednost utvrđuje predstavlja obiteljsku kuću (namijenjenu stanovanju jedne obitelji), ali se poslije, zahvaljujući građevinskim preinakama koje obavlja vlasnik kuće, njezina namjena mijenja u poslovni objekt što se odražava i na njezinu vrijednost i nužnu potrebu nastavljenog utvrđivanja jedinične vrijednosti s obzirom na vrstu imovine.

⁸² Nastavljeno utvrđivanje jedinične vrijednosti s obzirom na uračunavanje imovine pretpostavlja da su se promijenili vlasnički odnosi, odnosno da gospodarska jedinica više ne pripada „starom” vlasniku. Primjerice, kuća se u trenutku glavnog utvrđivanja jedinične vrijednosti nalazi u vlasništvu jedne osobe, a nakon toga njezino se vlasništvo prenosi na drugu imovinu. S obzirom na to da se kuća sada ubraja u imovinu neke druge osobe, pojavljuje se potreba nastavljenog utvrđivanja njezine jedinične vrijednosti. Drugim riječima, postojeća gospodarska jedinica kao cjelina prelazi na novog stjecatelja te nastavlja biti samostalna gospodarska jedinica. To se najčešće događa prilikom otuđenja, nasljeđivanja ili besplatnog prijenosa vlasništva neke nekretnine te kada samostalno vlasništvo nad nekretninom prelazi u suvlasništvo ili kad se mijenjaju suvlasnički odnosi. Prilikom provođenja nastavljenog utvrđivanja jedinične vrijednosti s obzirom na uračunavanje imovine, jednako kao i prilikom provođenja nastavljenog utvrđivanja s obzirom na vrstu imovine, ne postoje nikakve granične vrijednosti.

V. Kreutziger, Stefan / Lindberg, Klaus: *Bewertungsgesetz (Kommentar)*, Verlag C. H. Beck, München, 2002., str. 153.

⁸³ Ako ugovorne strane u ugovoru o kupoprodaji ugovore da posjed, korištenje i teret otuđene nekretnine s 1. siječnja kalendarske godini prelazi na stjecatelja (kupca), takva se nekretnina priračunava vlasništvu stjecatelja s tim datumom.

V. Koltermann, Jörg: *Fallsammlung Bewertungsrecht und Erbschaftsteuer*, Verlag Neue Wirtschafts-Briefe, Herne / Berlin, 2002., str. 81.

4.3. Naknadno utvrđivanje jedinične vrijednosti

Potreba naknadnog utvrđivanja jedinične vrijednosti (*Nachfestellung*) pojavljuje se kada: a) nakon trenutka glavnog utvrđivanja jedinične vrijednosti neke imovine nastane nova (podređena) gospodarska jedinica,⁸⁴ b) postojeću gospodarsku jedinicu treba prvi puta oporezivati (§ 23. st. 1. BewG-a).⁸⁵ Načelno se naknadno utvrđivanje jedinične vrijednosti provodi prema stanju na početku kalendarske godine koja slijedi godinu u kojoj su se dogodile relevantne promjene (§ 23. st. 2. reč. 2. i 3. BewG-a).

5. ZAKLJUČAK

U poreznom pravu jedno od ključnih pitanja pri određivanju porezne obveze jest pravilno utvrditi i novčano izraziti poreznu osnovicu. Naime, porezi su javni prihod koji se utvrđuje i ubire u novcu. Zato se od određenih poreznih oblika traži i novčano izražavanje porezne osnovice za koju se provodi postupak utvrđivanja porezne obveze.⁸⁶ Zbog toga se gospodarska dobra, vrijednost

⁸⁴ Naknadno utvrđivanje zapravo je naknadno utvrđivanje jedinične vrijednosti u trenutku kasnijem negoli je to trenutak glavnog utvrđivanja. Prilikom naknadnog utvrđivanja prvi se put odlučuje o vrijednosti, vrsti i uračunavanju gospodarske jedinice. Stoga naknadno utvrđenje vrijedi samo za ubuduće, a ne i retroaktivno (*ex nunc*). Riječ je zapravo o tome da gospodarska jedinica u trenutku glavnog utvrđivanja još nije postojala. To se događa ako je nakon trenutka glavnog utvrđivanja nastala nova gospodarska jedinica. Primjerice, ako dio nekretnine bude otuđen i razdijeljen i pritom bude stvorena nova gospodarska jedinica koja nije više povezana s postojećem gospodarskom jedinicom, ako građevinsko zemljište bude podijeljeno u više parcela, ako na tuđem zemljištu bude sagrađena građevina, ako poljoprivredno zemljište koje tvori dio poljoprivrednoga, odnosno šumskoga poduzetničkoga gospodarstva bude izdvojeno u samostalnu zemljišnu jedinicu.

⁸⁵ Postojeća gospodarska jedinica prvi se put oporezuje kada otpadnu dotad važeća porezna oslobođenja. Ako je gospodarska jedinica u trenutku glavnog utvrđivanja već postojala, ali je bila oslobođena plaćanja poreza na nekretnine (*Grundsteuer*), jedinična vrijednost zapravo nije utvrđena. Tek otpadanjem poreznog oslobođenja (npr. zgrada u državnom vlasništvu koja se upotrebljavala za potrebe porezne uprave mijenja namjenu u stambenu zgradu i rabi se u tu svrhu), treba utvrditi jediničnu vrijednost nekretnine u postupku naknadnog utvrđivanja.

⁸⁶ Potreba novčanog utvrđivanja porezne osnovice ne postoji u svim poreznim oblicima. Primjerice, trošarine za poreznu osnovicu najčešće uzimaju neku specifičnu mjernu je-

kojih nije novčano izražena, kako bi se nad njima moglo provesti oporezivanje, moraju novčano izraziti. Ostvarivanju te zadaće služi postupak procjene, često mukotrpan i skup postupak povezan s nizom teškoća, podlozan tržišnim kretanjima i stoga ne potpuno pouzdan parametar za pravilno utvrđivanje porezne obveze. Unatoč tim jasnim nedostacima, razborito utvrđen i strukturiran sustav procjene pridonosi stvaranju pravne i porezne sigurnosti i pravednosti te je stoga nužan u suvremenom poreznom pravu.

U njemačkom je poreznom pravu kamen temeljac sustava procjene Zakon o procjeni, kao opći pravni propis koji uređuje pitanja procjene, dopunjen nizom ostalih propisa koji dograđuju sustav procjene za potrebe oporezivanja. Sadržava jedinstvene postavke propisa koji uređuju sustav procjene za načelno sve poreze Saveza, pojedinih saveznih zemalja ili općina. Njegova je glavna zadaća ujednačenje postupaka procjene vezanih za pojedine porezne oblike. Time se želi zajamčiti da će isti predmet, koji podliježe različitim poreznim obvezama, svaki put po mogućnosti biti procijenjen na jednaku vrijednost. Stoga je donošenjem i primjenom toga zakonskog teksta uvelike podignuta razina pravne sigurnosti njemačkoga poreznog sustava, kako s gledišta porezne uprave koja propisanim metodama može jednostavno utvrditi prikladnu novčanu vrijednost porezne osnovice, tako i s gledišta poreznih obveznika koji utvrđivanjem čvrstih parametara procjene izbjegavaju možebitnu samovolju poreznih službenika prilikom utvrđivanja porezne obveze. Glavni prigovor upućen njemačkom Zakonu o procjeni sastoji se u tome da su tako utvrđene vrijednosti samo fiktivne opće vrijednosti. Naime, u osnovi procjene jedinične vrijednosti nekretnina stoje podatci iz davne 1964. godine (za stare savezne zemlje) odnosno 1935. godine (za nove savezne zemlje), čime su stvarne vrijednosti nekretnina u trenutku glavnog utvrđivanja mnogo niže od njihove stvarne vrijednosti.⁸⁷ Utvrđivanje novog sustava procjene zahtijevalo bi cjelovitu novu procjenu nekretnina koje podliježu poreznoj obvezi na njemačkom području,

dinicu (npr. kilogram, hektolitar, snaga motora u kW) te stoga ne iziskuju postupak procjene i utvrđivanje novčanog ekvivalenta porezne osnovice.

⁸⁷ Treba naglasiti da je vrijednosti nekretnine utvrđena u postupku utvrđivanja stvarne vrijednosti (*Sachwertverfahren*) bliža općoj vrijednosti nekretnine. Nepovoljniji je slučaj s vrijednošću nekretnine utvrđene u postupku procjene prihodovne vrijednosti (*Ertragswertverfahren*), pri čemu je utvrđena vrijednost nekretnine niža za 20 – 80% od opće vrijednosti nekretnine koja se postiže na tržištu.

Prema: Horschitz, Harald / Groß, Walter / Schnur, Peter: *Bewertungsrecht, Grundsteuer, Erbschaft- und Schenkungsteuer*, Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart, 2001., str. 30.

što je opsežan posao. Stoga se i postojeći sustav do trenutka donošenja novog sustava čini prikladnim rješenjem jer pruža valjanu pravnu osnovu i uhodane metode procjene za potrebe oporezivanja te se jednom utvrđena jedinična vrijednost može rabiti za više različitih poreznih oblika. Nasuprot tom pozitivnom njemačkom rješenju, u hrvatskom poreznom sustavu ne postoji pravno uređen sustav procjene koji bi na jedinstven način uređivao pitanje utvrđivanja novčane vrijednosti za potrebe oporezivanja te se preuzimanje odgovarajućih njemačkih rješenja, uz određene prilagodbe, može učiniti prikladnom mjerom procjene do donošenja samostalnog sustava procjene.

Summary

Nikola Mijatović*

THE SYSTEM OF ASSESSMENT IN THE GERMAN TAX LAW

The tax base of property taxes is most often the value of property. Since it is not always possible to determine the value of property according to the market criteria, it has to be assessed. The system of assessment in Germany is regulated by the Law on Assessment (Bewertungsgesetz) containing general and special regulations on assessment. Special regulations on assessment are contained in other relevant legislation, such as Law on Income Tax, Einkommensteuergesetz). The Law takes the economic unit as the object of assessment, distinguishing agricultural and forest property, land property and trader's property. General value, accompanying values, partial and tax balance value as well as income value are recognised as measures for the assessment of the property value. It is pointed out that the unit value is the value establishing the tax base for several forms of tax. In spite of the positive evaluations of the German system of assessment enabling uniform and objective determination of value of the object of taxation, the author criticises the fact that data from 1964, or even 1935, form the basis for assessment.

Key words: economic unit, measures for the assessment of value, unit value

* Nikola Mijatović, Ph. D., Professor, Faculty of Law, University of Zagreb, Trg maršala Tita 14, Zagreb

Zusammenfassung

Nikola Mijatović **

DAS BEWERTUNGSSYSTEM IM DEUTSCHEN STEUERRECHT

Vermögenssteuern sind Steuerarten, bei denen meist der Wert eines Vermögens als Bemessungsgrundlage zugrunde gelegt wird. Da sich der Wert des Vermögens nicht immer nach Marktkriterien ermitteln lässt, ist es erforderlich, diesen zu bewerten. In Deutschland ist das entsprechende Bewertungssystem durch das Bewertungsgesetz geregelt, das allgemeine und besondere Vorschriften zur Bewertung enthält. Sondervorschriften zur Bewertung sind auch in anderen einschlägigen Gesetzen zu finden (z. B. im Einkommensteuergesetz). Als Gegenstand der Bewertung bestimmt das Gesetz die wirtschaftliche Einheit. Dabei werden das Vermögen land- und forstwirtschaftlicher Betriebe, Grundvermögen und Betriebsvermögen unterschieden. Als Vermögensbewertungsmaßstäbe gelten der gemeine Wert und Nebenwerte, Teilwert und Steuerbilanzwert sowie Ertragswert. Als Wert, der die Bemessungsgrundlage für verschiedene Steuerarten bildet, wird der Einheitswert bestimmt. Trotz positiven Urteilen über das deutsche Bewertungssystem, das die Voraussetzungen für einen gleichmäßigen und objektiven Wertansatz beim Besteuerungsgegenstand schafft, wird beanstandet, dass die Bewertungsgrundlage in lediglich modifizierten Angaben aus den Jahren 1964 beziehungsweise 1935 besteht.

Schlüsselwörter: wirtschaftliche Einheit, Bewertungsmaßstäbe, Einheitswert.

** Dr. Nikola Mijatović, Professor an der Juristischen Fakultät in Zagreb, Trg maršala Tita 14, Zagreb