YVES BOT
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2010. december 9.[1]

1. A jelen előzetes döntéshozatali eljárás tárgya újfent olyan tagállami adójogszabály közösségi joggal való összeegyeztethetőségének megítélése, amely valamely előny kedvezményét a belföldi illetőségű adózók részére tartja fenn.

2. Azon német jogszabályról van szó, amelynek értelmében kizárólag a belföldi illetőségű adózók jogosultak adóköteles jövedelmükből levonni a családtagnak – valamely ingatlan tulajdonjogának átengedés útján vagy öröklési szerződés alapján történő átruházását követően – fizetendő járadékot. E jogszabály értelmében az a külföldi illetőségű adózó, aki ilyen ingatlan után Németországban bérleti díjakból származó jövedelmet szerez, amennyiben e díjak teljes jövedelmének csak csekély részét teszik ki, nem jogosult e járadékot a Németországban adóköteles, bérleti díjakból származó jövedelméből levonni.

3. A német adóhatóságok ugyanis úgy vélik, hogy az említett járadékot nem a Németországban megszerzett bérleti díjakhoz közvetlenül kapcsolódó költségeknek, hanem olyan személyes kötelezettségnek kell tekinteni, amelyet az adózó által a lakóhelye szerinti országban fizetendő adó kiszámítása során kell figyelembe venni.

4. A jelen indítványban először rámutatok, hogy az alapeljárás körülményei között a szóban forgó jogszabálynak a közösségi joggal való összeegyeztethetőségét a tőke szabad mozgására tekintettel kell megítélni. Ezt követően bemutatom azon indokokat, amelyek miatt álláspontom szerint a családtagnak – valamely ingatlan tulajdonjogának átszállását követően – abban az esetben fizetendő járadékot, ha az utóbbi kiváltó oka e tulajdonváltozás, az említett ingatlan által termelt bérleti díjakhoz közvetlenül kapcsolódó költségnek kell tekinteni, és ily módon a külföldi illetőségű adózók e járadék vonatkozásában a belföldi illetőségű adózókkal összehasonlítható helyzetbe kerülnek.

5. A fentiekből azt a következtetést vonom le, hogy a szóban forgó szabályozás ily módon közvetett hátrányos megkülönböztetést valósít meg, amely azt igazolás hiányában a tőke szabad mozgásával ellentétessé teszi.

1 – Eredeti nyelv: francia.

I – Jogi háttér

6. Az EK 56. cikk (1) bekezdése szerint tilos a tagállamok közötti tőkemozgásra vonatkozó minden korlátozás.

7. Az EK 58. cikk (1) bekezdésének a) pontja úgy rendelkezik, hogy az EK 56. cikk rendelkezései nem érintik a tagállamoknak azt a jogát, hogy alkalmazzák az adójoguk azon vonatkozó rendelkezéseit, amelyek a lakóhely alapján az adózók között különbséget tesznek.

8. Az EK 58. cikk (3) bekezdése szerint azonban e rendelkezések nem szolgálhatnak az EK 56. cikkben meghatározott szabad tőkemozgásra vonatkozó önkényes megkülönböztetés vagy rejtett korlátozás eszközéül.

II – Az alapjogvita alapjául szolgáló tényállás és a nemzeti jog

9. A felperes német állampolgár Belgiumban rendelkezik lakóhellyel, és az utóbbi tagállamban folytat kereső tevékenységet. A 2002. év során e tevékenység folytán 67 679,03 euró bruttó jövedelmet szerzett.

10. 1992-ben és 2002-ben a felperes szüleitől megszerezte, illetve öröklési szerződés alapján az utóbbiaktól megkapta különböző ingatlanok teljes tulajdonjogát, illetve fivérével közös tulajdonjogát, és ezt követően mind ő, mind fivére kötelesek voltak 2002. december 1-jétől 1000 euró havi járadékot fizetni.

11. E műveleteket a Niedersächsisches Finanzgericht (Alsó-Szászország tartomány adóügyi bírósága) (Németország) a következőképpen írja le:

„Az 1992. április 27-i közjegyzői okirattal a felperes megszerezte szüleitől a Hameln, Wilhelmplatz 7. sz. alatti ingatlant, amelyet az utóbbiak javára haszonélvezeti jog terhelt. Egy 2002. december 2-án kelt másik okirattal a felperes anyja további ingatlanokat ruházott át a felperes és annak fivére, Hermann részére, öröklési szerződés jogcímén. A Hameln, Pyrmonter Str. 28. sz. alatti ingatlan a felperes fivérének tulajdonába került. 1000 euró összegű havi járadék fizetésében állapodtak meg. A tulajdonjog és a kötelezettségek átruházásának időpontjául 2002. november 1-jét határozták meg. A felperes fivére a Pötzen és Dorfe helységekben, valamint Höxter településen az 1, 1 A. alatt található ingatlanok tekintetében tulajdonostárs volt. 2002. november 1-jén a felperes a fivére tulajdonrészét is megvásárolta. Az anyját eddig az időpontig több ingatlan vonatkozásában megillető haszonélvezeti jogokat járadékfizetéssé alakították, amelynek alapján mind a felperes, mind

pedig fivére 2002. december 1-jétől havonta 1000 eurót köteles fizetni az anya részére."

12. A 2002. év során a felperes ezen ingatlanok bérbeadásából 2785 és 749,50 euró bérbeadásból származó jövedelmet szerzett. E bérbeadásból származó jövedelmek németországi adóztatása során a felperes által fizetett 1000 euró összegű járadék nem került levonásra.

13. Az alkalmazandó német jognak megfelelően e járadék az Einkommensteuergesetz (a jövedelemadóról szóló törvény)[2] 10. §-a (1) bekezdésének 1a. pontja értelmében rendkívüli kiadásként levonható. Az EStG 50. §-a (1) bekezdése negyedik mondatának alkalmazásában e levonás a Németországi Szövetségi Köztársaság területén korlátozott adókötelezettség alá tartozó személyekre, azaz a külföldi illetőségű adózókra nem alkalmazható.

14. A kérdést előterjesztő bíróság pontosítja:

„A felperes kizárólagos lakóhelye Belgiumban található. Ebből fakadóan a felperest Németországban mindössze Németországból származó jövedelmei után terheli […] adófizetési kötelezettség. Az EStG 49. §-a (1) bekezdésének 6. pontja értelmében a […] Németországban adóköteles jövedelmek körébe tartoznak mind a közös tulajdont képező ingatlan, mind pedig a felperes kizárólagos tulajdonát képező, Wilhelmplatz 7. szám alatt található ingatlan bérbeadásából származó jövedelmek. A […] Németországban teljes körű adókötelezettség alá tartozó adózóval ellentétben azonban az EStG 50. §-a (1) bekezdésének negyedik mondata szerint a felperes nem jogosult jövedelméből a járadékot – az EStG 10. §-a (1) bekezdésének 1a. pontja alapján vett rendkívüli kiadásként – levonni."

15. A német kormány az alábbi kiegészítő tájékoztatást nyújtotta.

16. Az EStG 50. §-a (1) bekezdésének első és negyedik mondata az alábbiak szerint rendelkezik:

„A korlátozott adókötelezettséggel rendelkező adózók csak abban az esetben vohatják le a működési költségeket (a 4. § (4)–(8) bekezdése) vagy az üzemi költségeket (9. §), ha e költségek gazdaságilag németországi jövedelmekhez kapcsolódnak. […] A 34. § további rendelkezései, továbbá a 9a. §, a 10. §, a 10a. §, a 10c. §, a 16. § (4) bekezdése, a 20. § (4) bekezdése, a 24a. §, a 32. §, a 32a. § (6) bekezdése, a 33. §, a 33a. §, a 33b. § és a 33c. § nem alkalmazandók."

17. A működési költségeket az EStG 4. §-ának (4) bekezdése úgy határozza meg, hogy azok „a működés következtében felmerült kiadások". Az üzemi költségek az EStG

2 – BGBl. 2002 I, 4245. o., a továbbiakban: EStG.

9. §-a (1) bekezdésének első mondata szerint „a jövedelmek megszerzése, védelme és megőrzése érdekében felmerült kiadások”.

18. A rendkívüli kiadásokat az EStG 10. §-a (1) bekezdésének 1a. pontja az alábbiak szerint határozza meg:

„rendkívüli kiadásnak minősülnek az alábbi költségek, amennyiben nem tekinthetők sem működési, sem pedig üzemi költségnek:

[…]

1a. az egyéni kötelezettségvállalásból származó járadékok és azon időszakos kötelezettségek, amelyek nincsenek gazdasági kapcsolatban az adóalapot nem képező jövedelmekkel.”

19. A tartási járadékok (járadékok vagy időszakosan ismétlődő kötelezettségek) olyan ismétlődő szolgáltatások, amelyek egy vagy több vagyontárgy öröklési szerződés jogcímén történő átruházásához (vagyonátruházás) kapcsolódnak. A szolgáltatások nem az átruházás ellenértékének, sem pedig a tulajdonszerzés költségeinek, hanem adott esetben az EStG 10. §-a (1) bekezdésének 1a. pontja szerint rendkívüli költségeknek minősülnek.

20. E művelet során az átruházót a felek akaratának megfelelően legalább részlegesen, ingyenes jogcímű juttatással kell megajándékozni (ajándékozás). A járadékot vagy időszakosan ismétlődő kötelezettséget az átruházó tartási szükségleteinek függvényében kell meghatározni.

21. A családtagok közötti átruházások esetén az időszakosan ismétlődő szolgáltatásokat ellenkező bizonyításig olyannak kell tekinteni, mint amelyeket a vagyontárgy értékétől függetlenül és kizárólag a kedvezményezett tartási szükségleteinek, valamint a kötelezett általános gazdasági teljesítőképességének függvényében határoztak meg. A családtagok az e tekintetben megkövetelt „tartási szolidaritás” tipikus esetét képviselik.

22. A Bundesfinanzhof (szövetségi adóügyi bíróság) a tartási járadék fejében történő átruházást a következőképpen jellemezte:

„A polgári jogban az öröklési szerződés olyan megállapodás, amellyel a szülők a jövőbeli öröklésre tekintettel vagyonukat – különösen vállalkozásukat vagy saját ingatlanukat – egy vagy több örökös részére átruházzák azzal, hogy a maguk részére fenntartják […] a megélhetéshez elegendő anyagi eszközöket. Az öröklési szerződés sajátossága abban áll, hogy lehetővé teszi a következő nemzedék számára, hogy az örökség megnyílását megelőzően olyan gazdasági egység előnyeit élvezzék, amely legalább részben lehetővé teszi anyagi szükségleteik kielégítését, miközben az átruházott vagyontárgy kiaknázásával legalábbis részben biztosítják az átruházó megélhetését. Amennyiben az öröklési szerződés egyben ajándékozás is, az eltér az olyan megállapodástól, amelyben visszterhességi alapon vállalnak kötelezettséget ellátás fizetésére

(BFHE 161, 317, 326f., BStBl. II 1990, 8472. C. II. 1.a pont)."

23. Egyébiránt a Bundesfinanzhof ítélkezési gyakorlatából az következik, hogy a valamely átruházáshoz objektíve kapcsolódó tartási járadékok (az EStG 10. §-a (1) bekezdésének 1a. pontja) és az ismétlődő kifizetések (az EStG 22. §-ának (1) bekezdése) a rendkívüli kiadások körébe tartoznak, amennyiben az átruházó tartási járadék formájában valójában fenntartja magának vagyontárgya jövedelmeit, amelyeket a jövőben a vagyontárgy megszerzőjének kell termelnie. E szolgáltatások eltérnek az EStG 12. §-ának (1) bekezdésében említett egyszerű tartási ellátásoktól, mivel a vagyontárgy fenntartott jövedelmeinek minősülnek. Mivel a tartási járadékok nem a vagyonszerző ellenszolgáltatásai, azokat nem kell az átruházott vagyontárgy értékének függvényében megállapítani (BFHE 161, 317, 328f, BStBl. II 1990, 8472 C. II. 1.c pont).

III – Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem

24. A kérdést előterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy a nemzeti joga által ily módon előírt, a belföldi illetőségű adózók és a külföldi illetőségű adózók közötti eltérő bánásmód összeegyeztethető-e a közösségi joggal. Rámutat, hogy a járadékfizetési kötelezettség olyan kötelezettség, amely ugyanúgy terheli mind a felperes, mind az utóbbi belföldi illetőségű adózónak minősülő fivérének jövedelmeit, amennyiben mind az előbbi, mind az utóbbi azonos módon köteles adóbevallást benyújtani a németországi fekvésű ingatlanokból származó jövedelmei tekintetében.

25. A Niedersächsisches Finanzgericht tehát az eljárás felfüggesztéséről határozott, és a következő kérdést terjesztette előzetes döntéshozatalra a Bíróság elé:

„Ellentétes-e az [EK] 56. cikkel, illetve az [EK] 12. cikkel, ha a Németországi Szövetségi Köztársaság területén korlátozott adókötelezettség alá tartozó családtag a bérbe- és haszonbérbeadásból származó jövedelmeiből nem vonhatja le rendkívüli kiadásként az általa fizetett járadékokat, míg az összjövedelme tekintetében teljes körű adókötelezettség alá tartozó adózó ezt megteheti?"

IV – Elemzés

A – *Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem elfogadhatóságáról*

26. A német kormány azt állítja, hogy a jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelem elfogadhatatlan. E kormány szerint egyrészről a kérdést előterjesztő bíróság nem határozta meg kellőképpen a tényállást a felperes felé irányuló ingatlanátruházások, a fennálló

haszonélvezeti jogok megszüntetésének és a havi járadék fizetésének feltételeit illetően. Másrészről nem szolgáltatott elegendő információt a rendkívüli kiadásokra vonatkozó nemzeti szabályozás tartalmáról és értelmezéséről, valamint arról, hogy mi különbözteti meg az utóbbiakat a működési és az üzemi költségektől.

27. Nem értek egyet a német kormány kifogásaival.

28. Kétségtelen, hogy – ahogyan arra az említett kormány emlékeztetett – az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a közösségi jog nemzeti bíróság számára hasznos értelmezésének szüksége megköveteli, hogy a nemzeti bíróság meghatározza az általa felvetett kérdés ténybeli és jogszabályi hátterét, vagy legalábbis kifejtse azokat a ténybeli körülményeket, amelyeken e kérdés alapul. Az sem vitatott, hogy az előzetes döntéshozatalra utaló határozatokban szolgáltatott információknak nemcsak azt kell lehetővé tenniük a Bíróság számára, hogy hasznos választ adhasson, hanem lehetőséget kell adniuk a tagállamok kormányainak, valamint más érdekelt feleknek is arra, hogy – az Európai Unió Bírósága alapokmánya 23. cikkének megfelelően – előterjeszthessék észrevételeiket. A Bíróságra hárul e lehetőség védelmének biztosítása, tekintettel arra, hogy az említett rendelkezés értelmében az érdekelt felekkel csak az előzetes döntéshozatalra utaló határozatokat közlik. [3]

29. Szintén igaz, hogy az előzetes döntéshozatal iránti kérelem nem szolgáltat túlzottan részletes információkat azon feltételekről, amelyek mellett az ingatlanátruházásokat teljesítették, és a haszonélvezeti jogokat havi járadékká alakították. A nemzeti jognak is kevésbé részletes bemutatását adja, mint amelyet a német kormány írásbeli észrevételeiben benyújtott.

30. Mindazonáltal azon a véleményen vagyok, hogy az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban az alapeljárás jogi és ténybeli hátterével kapcsolatban szereplő információk elegendők mind ahhoz, hogy a jelen eljárásba való beavatkozásra jogosult felek a Bíróság előtt előterjeszthessék észrevételeiket, mind pedig ahhoz, hogy az utóbbi a kérelmet előterjesztő nemzeti bíróság részére az említett jogvita megoldásához hasznos választ adhasson.

31. Ezen információk tehát lehetővé teszik annak megértését, hogy a szóban forgó nemzeti szabályozás a belföldi illetőségű adózók részére tartja fenn azt az előnyt, hogy adóköteles jövedelmükből levonhatják a szüleiknek valamely ingatlan átengedését vagy öröklési szerződés alapján való átruházását követően fizetendő járadék összegét. A tényállás leírásából az a következtetés is levonható, hogy a szóban forgó járadék összege nem felel meg az átruházott vagy ajándékozott ingatlan gazdasági értékének. Ebből végül az következik,

3 – A C-67/96. sz. Albany-ügyben 1999. szeptember 21-én hozott ítélet (EBHT 1999., I-5751. o.) 39. és 40. pontja, valamint a C-293/03. sz. My-ügyben 2004. december 16-án hozott ítélet (EBHT 2004., I-12013. o.) 17. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

hogy a kérdést előterjesztő bíróság előtt olyan jogvita vagy folyamatban, amelynek a megoldása attól függ, hogy a belföldi és a külföldi illetőségű adózó közötti ilyen eltérő bánásmód összeegyeztethető-e a közösségi joggal.

32. Ezenfelül azt is hangsúlyozni kell, hogy a felperesen és a német kormányon kívül a francia kormány, valamint az Európai Bizottság is nyújtott be olyan írásbeli észrevételeket, amelyek tartalma tanúsítja, hogy e beavatkozók képesek voltak az alapeljárás ténybeli és jogi hátterének megértésére.

33. Az tehát a véleményem, hogy a jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelmet pontatlanságai ellenére elfogadhatónak kell nyilvánítani.

B – *Az ügy érdeméről*

34. A kérdést előterjesztő bíróság arra szeretne választ kapni, hogy a szóban forgó szabályozás összeegyeztethető-e az EK 12. és az EK 56. cikkel. Lényegében tehát azt kérdezi, hogy e cikkeket úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely alapján az e tagállamban a jövedelemadó szempontjából korlátozott adókötelezettséggel rendelkező olyan leszármazó, aki szülei részére ingatlanok tulajdonjogának átruházását követően járadékot fizet, nem jogosult e járadéknak az említett ingatlanok által termelt, bérbeadásból származó jövedelmekből való levonására, míg e lehetőség az összjövedelme tekintetében adókötelezett adózó részére rendelkezésre áll.

35. Előzetesen megjegyzem, hogy e szabályozásnak a közösségi joggal való összeegyeztethetőségét kizárólag az EK-Szerződésnek a tőke szabad mozgására vonatkozó rendelkezései fényében kell értékelni. Ezt követően kifejtem azon indokokat, amelyek miatt az ilyen szabályozás véleményem szerint az említett mozgási szabadsággal ellentétes korlátozásnak minősül.

1. Az alkalmazandó mozgási szabadság

36. Előzetesen emlékeztetni kell arra, hogy bár a tagállamok eddig megőrizték hatásköreiket a közvetlen adózás területén, az állandó ítélkezési gyakorlat szerint azokat az Európai Közösség keretében vállalt kötelezettségek, és különösen a Szerződés alapelvei és az abban

előírt mozgási szabadságok tiszteletben tartásával kell gyakorolniuk. [4]

37. Az állampolgárságon alapuló hátrányos megkülönböztetés tilalmának alapelvét kimondó EK 12. cikk jelen ügyben történő alkalmazása kapcsán az ítélkezési gyakorlatból következik, hogy e cikk csak a közösségi jog által szabályozott azon esetekben alkalmazható önállóan, amelyekre a Szerződés nem tartalmaz hátrányos megkülönböztetést tiltó különös szabályt. [5]

38. Márpedig a kérdést előterjesztő bíróság kérdésében is említett, a hátrányos megkülönböztetés formáit a tőkemozgások külön területén tiltó EK 56. cikk az alapeljárásban alkalmazandó. Az ítélkezési gyakorlatból következik ugyanis, hogy a külföldi illetőségű adózó által szerzett, bérbeadásból származó jövedelmekkel kapcsolatos tagállami adószabályozás a tőke szabad mozgásának alkalmazási körébe tartozik. [6]

39. Ezen ítélkezési gyakorlat azon alapul, hogy az ingatlanbefektetések a 88/361/EGK tanácsi irányelv [7] I. mellékletében szereplő nómenklatúrában felsorolt tőkemozgások között szerepelnek, amely nómenklatúra tájékoztató jelleggel bír az EK 56. cikk hatályának meghatározása érdekében. [8] Németországi fekvésű ingatlanoknak a belgiumi lakóhellyel rendelkező felperes általi megszerzése tehát tőkemozgásnak minősül. [9]

40. Szintén e nómenklatúrából és az ítélkezési gyakorlatból következik, hogy valamely ingatlan tulajdonjogának öröklés vagy ajándékozás útján valamely más tagállamban lakóhellyel rendelkező uniós állampolgár részére történő átruházása is tőkemozgásnak minősül. [10] Ezen ítélkezési gyakorlatból logikusan következik, hogy ingatlanok tulajdonjogának öröklési szerződés útján történő átruházása abban az esetben, ha abban a jelen ügyhöz hasonlóan olyan külföldi elem van jelen, amely a kedvezményezettnek az említett ingatlanok fekvése szerinti tagállamtól különböző tagállamban található lakóhelyéhez kötődik, az EK 56. cikk hatálya alá tartozik.

4 – A C-279/93. sz. Schumacker-ügyben 1995. február 14-én hozott ítélet (EBHT 1995., I-225. o.) 21. pontja, valamint a C-101/05. sz. A-ügyben 2007. december 18-án hozott ítélet (EBHT 2007., I-11531. o.) 19. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

5 – A C-443/06. sz. Hollmann-ügyben 2007. október 11-én hozott ítélet (EBHT 2007., I-8491. o.) 28. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

6 – A C-386/04. sz. Centro di Musicologia Walter Stauffer ügyben 2006. szeptember 14-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-8203. o.) 24. pontja.

7 – A Szerződés 67. cikkének végrehajtásáról szóló 1988. június 24-i irányelv (HL L 178., 5. o.; magyar nyelvű különkiadás 10. fejezet, 1. kötet, 10. o.) (az EK 67. cikket az Amszterdami Szerződés hatályon kívül helyezte).

8 – Lásd a C-463/04. és C-464/04. sz., Federconsumatori és társai egyesített ügyekben 2007. december 7-én hozott ítélet (EBHT 2007., I-10419. o.) 20. pontját)ó, valamint a C-11/07. sz., Eckelkamp és társai ügyben 2008. szeptember 11-én hozott ítélet (EBHT 2008., I-6845. o.) 38. pontját.

9 – A C-364/01. sz. Barbier-ügyben 2003. december 11-én hozott ítélet (EBHT 2003., I-15013. o.) 58. pontja.

10 – Lásd öröklés kapcsán a C-513/03. sz. van Hilten-van der Heijden ügyben 2006. február 23-án hozott ítélet (EBHT 2006., I-1957. o.) 42. pontját és a C-256/06. sz. Jäger-ügyben 2008. január 17-én hozott ítélet (EBHT 2008., I-123. o.) 25–27. pontját. Lásd ajándékozás kapcsán a C-318/07. sz. Persche-ügyben 2009. január 27-én hozott ítélet (EBHT 2009., I-359. o.) 27. pontját.

41. Következésképpen – ahogyan abban valamennyi beavatkozó egyetért – e cikk valóban alkalmazandó a jelen ügyben, és azt javasoljuk a Bíróságnak, hogy az előterjesztett kérdés vizsgálatát e cikk értelmezésére korlátozza.

2. A nem igazolt korlátozás fennállásáról

42. A jelen ügy középpontjában álló kérdés arra vonatkozik, hogy a felperes által fizetendő járadékot úgy kell tekinteni, mint amely közvetlenül kapcsolódik az általa a Németországban szedett bérleti díjakhoz, vagy pedig azt személyes kötelezettségként kell értékelni.

43. E kérdés azért merül fel, mert az EK 56–EK 58. cikk megtiltja a tagállam részére, hogy eltérő bánásmódot írjon elő a belföldi illetőségű és a külföldi illetőségű adózók vonatkozásában, amennyiben az adózók e két csoportja azonos helyzetben van.

44. Márpedig, ahogyan arra a francia kormány is emlékeztet, a közvetlen adózás területén elismert, hogy a belföldi illetőségű adózók és a külföldi illetőségű adózók főszabály szerint különböző helyzetben vannak. [11]

11 – A fent hivatkozott Schumacker-ügyben hozott ítélet 31. pontja és a C-440/08. sz. Gielen-ügyben 2010. március 18-án hozott ítélet (EBHT 2010., I-2323. o.) 43. pontja.

Így a külföldi illetőségű adózó által szerzett jövedelem leggyakrabban e személy összes jövedelmének – ami főként e személy lakóhelyén központosul – csak egy részét képezi. Ezenfelül az adózó személyes és családi körülményeinek megismerésére, illetve ezek alapján teherviselő képességének meghatározására a lakóhelye szerinti tagállam a legalkalmasabb. A külföldi illetőségű adózó tehát főszabály szerint nem róhatja fel azon tagállamnak, ahol jövedelmének csupán egy csekély részét szerzi, hogy az megtagad tőle a személyes és családi helyzetétől függő valamely adóelőnyt, például az őt terhelő járadék levonását, mivel e kötelezettség a lakóhelye szerinti tagállamot terheli. [12]

45. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a külföldi illetőségű adózó személyes és családi helyzete figyelembevételének kötelezettsége csak akkor terheli a jövedelmek származási helye szerinti tagállamot, ha ezen adózó adóköteles bevételeinek teljes vagy közel teljes összegét ez utóbbi tagállamban szerzi. [13]

46. A jelen ügyben nem vitatott, hogy a felperes által Németországban megszerzett bérleti díjak adóköteles jövedelmének csupán csekély részét képezik, mivel a kérdést előterjesztő bíróság által szolgáltatott információk szerint bevételeinek több mint 90%-át Belgiumban szerezte, ahol a lakóhelye is található. Ebből az következik, hogy amennyiben a szóban forgó járadékot a tartási járadékhoz hasonló

12 – A fent hivatkozott Schumacker-ügyben hozott ítélet 32. pontja és a C-385/00. sz. de Groot-ügyben 2002. december 12-én hozott ítélet (EBHT 2002., I-11819. o.) 99–102. pontja.

13 – A fent hivatkozott Schumacker-ügyben hozott ítélet 36. pontja és a C-527/06. sz. Renneberg-ügyben 2008. október 16-án hozott ítélet (EBHT 2008., I-7735. o.) 61. pontja.

személyes kötelezettségnek kell tekinteni, a felperes nem róhatja fel a német adóhatóságnak, hogy az megtagadta e járadéknak a Németországban adóköteles, bérbeadásból származó jövedelmeiből való levonását.

47. Ezzel szemben a felperes megalapozottan kérheti e levonást, ha az említett járadék olyan költségnek tekinthető, amely közvetlenül kapcsolódik a fenti bérleti díjakhoz. Az ítélkezési gyakorlatból ugyanis az következik, hogy az ilyen költségek tekintetében a belföldi illetőségű és a külföldi illetőségű adózók összehasonlítható helyzetben vannak, és ezért velük szemben azonos bánásmódot kell alkalmazni. [14]

48. A német és a francia kormány azt állítja, hogy ezen ítélkezési gyakorlat az alábbiak szerint összefoglalható okok miatt a szóban forgó járadék esetében nem alkalmazható.

49. A német kormány arra hivatkozik, hogy nemzeti joga a közvetlen kapcsolat kritériumát alkalmazza. Az EStG 50. §-a (1) bekezdésének első mondata szerint ugyanis a korlátozott adókötelezettségű személy jogosult a működési költségek, azaz a működése következtében felmerült kiadások, valamint az üzemi költségek, azaz a jövedelmek megszerzésével, védelmével és megőrzésével kapcsolatos kiadások levonására.

50. Márpedig a jelen ügyben kétségtelen, hogy a szóban forgó járadék nem üzemi költségnek, hanem az EStG 10. §-a értelmében vett rendkívüli kiadásnak minősül. E járadék ugyanis nem képezi az ingatlanok megszerzésének ellenértékét. Összegét azok értékétől függetlenül, a kedvezményezett tartási szükségletei és a kötelezett általános gazdasági teljesítőképessége szerint állapították meg. Családi körben létrejött megállapodás eredménye. Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból tehát az következik, hogy a felperes anyja ezen ingatlanokat úgy kívánta átruházni, hogy közben biztosítani akarta tartási szükségletei kielégítését.

51. A német kormány ebből arra a következtetésre jut, hogy a jelen esetben egyáltalán nem áll fenn közvetlen kapcsolat az U. Schröder által megszerzett, bérbeadásból származó jövedelmek és az általa az anyjának fizetett járadék között, mivel e járadék nem elválaszthatatlan e jövedelmektől a fent hivatkozott Centro Equestre da Lezíria Grande ügyben hozott ítélet 25. pontja értelmében.

52. Azzal is érvel, hogy a fent hivatkozott Conijn-ügyben hozott ítélet 22. pontjában a Bíróság kétségtelenül úgy ítélte, hogy az EStG 10. §-a értelmében szintén rendkívüli kiadásnak minősülő adótanácsadási költségek

14 – A C-234/01. sz. Gerritse-ügyben 2003. június 12-én hozott ítélet (EBHT 2003., I-5933. o.) 27. pontja; a C-346/04. sz. Conijn-ügyben 2006. július 6-án hozott ítélet (EBHT 2006., I-6137. o.) 20–24. pontja és a C-345/04. sz. Centro Equestre da Lezíria Grande ügyben 2007. február 15-én hozott ítélet (EBHT 2007., I-1425. o.) 23–25. pontja.

közvetlenül kapcsolódnak a korlátozott adókötelezettség címén adóztatott jövedelmek megszerzéséhez. Mindazonáltal az említett ítélet alapjául szolgáló ügyben olyannyira szükségszerű kapcsolat állt fenn, hogy e kiadásoknak szinte elkerülhetetlenül fel kellett merülniük e jövedelmek megszerzése érdekében, és inkább az üzemi költségek, mint a rendkívüli költségek körébe tartoztak. Ezzel szemben az alapügyben szóban forgó járadék nem a bérbeadásból származó jövedelmek megszerzésének sajátosságából eredő vagy jogi következménye, hanem U. Schröder családi kapcsolatain alapul.

53. A francia kormány szintén vitatja a felperes által fizetett járadék és az utóbbi bérbeadásból származó jövedelmei közötti közvetlen kapcsolat fennállását.

54. Azt állítja, hogy tekintettel az EStG 10. §-a (1) bekezdése 1a. pontjának tartalmára, az e rendelkezés hatálya alá tartozó járadék nem tekinthető a felperes anyja által a bérbe adott ingatlanokon fennálló haszonélvezeti jogáról történő lemondás közvetlen gazdasági ellenértékének. A francia kormány azt is hangsúlyozza, hogy a felperes által fizetett járadék összege nincs közvetlen összefüggésben a bérbeadásból származó jövedelmével. E kormány szerint a felperes által fizetett járadék összege és a megszerzett, bérbeadásból származó jövedelmek között egyáltalán nem áll fenn közvetlen gazdasági kapcsolat, mivel lehetséges, hogy e vagyontárgyak nem termelnek ilyen jövedelmeket, vagy az említett járadék összegével kapcsolatban nem álló, igen magas összegű jövedelmet is termelhetnek.

55. Nem osztom a fenti kormányok álláspontját. A Bizottsághoz hasonlóan az a véleményem, hogy a felperes által – több németországi fekvésű ingatlan tulajdonjogának a részére történő átruházását követően – az anyjának fizetett járadék olyannak tekinthető, mint amely közvetlenül kapcsolódik az ezen ingatlanok által termelt bérleti díjakhoz, mégpedig az alábbi okokból.

56. A felek által írásbeli észrevételeikben hivatkozott ítéletek vizsgálatából az következik, hogy a Bíróság az alábbi körülmények között fogadta el, hogy közvetlen kapcsolat áll fenn a külföldi illetőségű adózó jövedelmei és kiadásai között.

57. A fent hivatkozott Gerritse-ügyben egy holland illetőségű zenésznél egy németországi rádióállomás részére nyújtott szolgáltatás keretében felmerült és e tagállamban adóztatott üzemi költségekről volt szó. A Bíróság úgy vélte, hogy ezen üzemi költségek „oly módon kapcsolódnak közvetlenül a Németországban adóköteles jövedelmet eredményező tevékenységhez, hogy a belföldi és a külföldi illetőségű személyek e tekintetben hasonló helyzetben vannak” [15].

58. A fent hivatkozott Conijn-ügyben hozott ítéletben a Bíróság e vizsgálatot kiterjesztette

15 – A hivatkozott ítélet 27. pontja.

a németországi illetőséggel nem rendelkező adózónál az e tagállamban szerzett jövedelmeivel kapcsolatos adóbevallás elkészítése érdekében felmerült adótanácsadási költségekre. Rámutatott, hogy a bevallási kötelezettség abból ered, hogy e személy jövedelmet szerez e tagállamban. Ebből azt a következtetést vonja le, hogy e költségek közvetlenül kapcsolódnak a Németországban adóztatott jövedelmekhez oly módon, hogy azok ugyanúgy terhelik valamennyi – akár belföldi, akár külföldi illetőségű – adóalany jövedelmét. [16] A Bíróság hozzátette, hogy a belföldi illetőségű és külföldi illetőségű adóalanyok összehasonlítható helyzetben vannak a nemzeti adójog összetettsége tekintetében, és hogy a belföldi illetőségű adóalanyok számára megállapított levonási jognak, amely az adótanácsadás során felmerült költségek megtérítésére irányul, alkalmazhatónak kell lennie a nemzeti adórendszer ugyanazon összetettségével szembesülő külföldi illetőségű adóalanyokra is. [17]

59. Végül a fent hivatkozott Centro Equestre da Lezíria Grande ügyben hozott ítéletben a Bíróság pontosította, hogy „[a] tevékenység végzésének helye szerinti tagállamban szerzett bevétellel közvetlen kapcsolatban álló üzemi költségeken" azon költségeket kell érteni, amelyek közvetlen gazdasági kapcsolatban állnak az e tagállamban adókötelezettséggel járó ügylettel, és ily módon – az utazási és szállásköltségekhez hasonlóan – elválaszthatatlanok attól, függetlenül a költségek felmerülésnek helyétől és idejétől. [18]

16 – A hivatkozott ítélet 22. pontja.

17 – Ugyanott, 23. pont.

18 – A hivatkozott ítélet 25. pontja.

60. Ezen ítélkezési gyakorlat vizsgálata során arra az álláspontra helyezkedem, hogy annak megállapítása érdekében, hogy valamely kiadást személyes kötelezettségnek vagy az adóköteles jövedelmekhez közvetlenül kapcsolódó költségnek kell-e tekinteni, a meghatározó kritériumot az említett kiadás kiváltó oka képezi. Azt az említett jövedelmekhez közvetlenül kapcsolódó költségeknek kell tekinteni, amennyiben kiváltó oka az e jövedelmek megszerzését lehetővé tévő tevékenység, és nem az adózó személyes helyzete.

61. A jelen ügyben – ahogyan azt a Bizottság hangsúlyozza – a bérbeadásból származó jövedelmeket a felperes csak a szóban forgó ingatlanok átruházásának köszönhetően szerezhette meg, és ezen átruházásra csak a szóban forgó járadék fizetése fejében kerülhetett sor.

62. Kétségtelen, hogy e járadék összege – ahogyan az ügy adataiból következik – nem egyezik meg az átruházott ingatlanok gazdasági értékével. Ahogyan a német kormány rámutat, összegét a felek családi körben közös megegyezéssel határozhatták meg mind az ajándékozó szükségletei, mind pedig a megajándékozott gazdasági teljesítőképességének függvényében. E körülmény azonban semmivel sem csökkenti az utóbbinak az említett járadék fizetésére vonatkozó kötelezettségvállalásának ahhoz való elengedhetetlenségét, hogy megszerezhesse szülei ingatlanainak tulajdonjogát, és ennek következtében az említett ingatlanok által termelt bérleti díjakat.

63. Más szavakkal, a járadék nélkül a felperes nem lett volna képes megszerezni a bérbe adott ingatlanok tulajdonjogát, és ennek következtében az általuk termelt, bérbeadásból származó jövedelmeket sem.

64. A jelen ügyben tehát álláspontunk szerint a meghatározó körülmény az a tény, hogy a szóban forgó járadék kiváltó oka a Németországban adóköteles, bérbeadásból származó jövedelmet termelő ingatlanok tulajdonjogának átruházása, nem pedig kizárólag a gyermekeknek a szüleik irányában fennálló segítségnyújtási kötelezettsége. Amennyiben a szóban forgó járadék kiváltó oka a bérbe adott ingatlanok tulajdonjogának átruházása – aminek a vizsgálata a nemzeti bíróság feladata –, azon az álláspontom vagyunk, hogy azt az említett ingatlanok által termelt bérleti díjakhoz közvetlenül kapcsolódó költségnek kell tekinteni.

65. Ezen értékelésnek véleményünk szerint nem mond ellent az a körülmény, hogy a fent hivatkozott Gerritse-ügyben és Conijn-ügyben hozott ítéletekben említett üzemi és adótanácsadási költségektől eltérően a szóban forgó járadék még akkor is fizetendő, ha a felperes az ingatlanokat nem adja bérbe, és ily módon egyáltalán nem szerez adóköteles jövedelmet Németországban.

66. Álláspontom szerint az bír jelentőséggel, hogy a külföldi illetőségű adózók e bérbeadásból származó jövedelmek megszerzésekor a belföldi illetőségű adózókkal megegyező módon adóznak, és hogy az ingatlanok átruházója részére történő járadékfizetésre vonatkozó kötelezettségvállalás hiányában nem szerezhették volna meg azok tulajdonjogát, és ily módon azokat nem adhatták volna bérbe.

67. A fentiekből következik, hogy amennyiben a Bíróság is elfogadja ezen értékelést, a külföldi illetőségű adózók, mint a felperes is, az ilyen járadék tekintetében a belföldi illetőségű adózókéval azonos helyzetben vannak. A nemzeti szabályozás tehát, amennyiben e járadéknak a Németországban adóköteles jövedelemből történő levonásának lehetőségét kizárólag a belföldi illetőségű adózók részére tartja fenn, ellentétesnek tűnik az EK 56. cikkel.

68. Ezenfelül a német kormány nem terjeszt elő semmiféle igazolást ezen eltérő bánásmód vonatkozásában.

69. Következésképpen azt javasoljuk, hogy a Bíróság a kérdést előterjesztő bíróság kérdésére azt a választ adja, hogy az EK 56. cikket úgy kell értelmezni, hogy az a tagállami szabályozás, amely alapján az e tagállam területén a jövedelemadó szempontjából korlátozott adókötelezettséggel rendelkező olyan leszármazó, aki szülei részére ingatlanok tulajdonjogának átengedés vagy öröklési szerződés alapján történő átruházását követően járadékot fizet, a belföldi illetőségű adózóval ellentétben nem vonhatja le e járadék összegét az említett ingatlanok által termelt, bérbeadásból származó jövedelmekből, ellentétes az említett cikk rendelkezéseivel, mivel e járadék kiváltó oka a tulajdonjog említett átruházása.

V – Végkövetkeztetések

70. A fenti megfontolásokra tekintettel azt javaslom, hogy a Bírósága Niedersächsisches Finanzgericht által előterjesztett kérdésre a következő választ adja:

„Az EK 56. cikket úgy kell értelmezni, hogy az a tagállami szabályozás, amely alapján az e tagállam területén a jövedelemadó szempontjából korlátozott adókötelezettséggel rendelkező olyan leszármazó, aki szülei részére ingatlanok tulajdonjogának átengedés vagy öröklési szerződés alapján történő átruházását követően járadékot fizet, a belföldi illetőségű adózóval ellentétben nem vonhatja le e járadék összegét az említett ingatlanok által termelt, bérbeadásból származó jövedelmekből, ellentétes az említett cikk rendelkezéseivel, mivel e járadék kiváltó oka a tulajdonjog említett átruházása."