PHILIPPE LÉGER
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2006. március 9. [1]

1. A jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelemben arra kérik a Bíróságot, hogy nyilatkozzon arról, hogy a közösségi joggal ellentétes-e, hogy valamely tagállam olyan állampolgára, aki egy másik tagállamban – jelen esetben a Német Szövetségi Köztársaságban – korlátozott jövedelemadó-kötelezettséggel rendelkezik, nem vonhatja le adóköteles jövedelméből az ebben a tagállamban az adókötelezettsége teljesítése érdekében felmerült adótanácsadási költségeket, ugyanakkor az ugyanebben a tagállamban teljes körű adókötelezettséggel rendelkező adóalany az ilyen költségek levonására jogosult.

I – A nemzeti jogi háttér

2. A jövedelemadóról szóló törvény (Einkommensteuergesetz) 1997-ben hatályos szövege (a továbbiakban: 1997. évi EStG) [2] szerint különbséget kell tenni azok között az adóalanyok között, akiknek a teljes jövedelme adóköteles és azok között, akik korlátozott adókötelezettséggel rendelkeznek. Az első csoporttól eltérően, a korlátozott adókötelezettséggel rendelkező adóalanyoknak sem a lakóhelyük, sem a szokásos tartózkodási helyük nem Németországban van, és csak az ebben a tagállamban szerzett jövedelmük után adókötelesek itt.

3. A belföldi jövedelmek között az 1997. évi EStG 49. § (1) bekezdése 2. pontjának a) alpontja az iparűzésből származó jövedelmet említi.

4. Az 1997. évi EStG 50. §-ának (1) bekezdése tartalmazza a Németországban korlátozottan adóköteles adóalanyokra alkalmazandó különös rendelkezéseket. Ebből többek között az következik, hogy ezek az adóalanyok nem vonhatják le az olyan „rendkívüli költségeket", mint az adótanácsadási költség, [3] míg a teljes körű adókötelezettséggel rendelkező adóalanyok az 1997. évi EstG 10. §-a (1) bekezdésének 6. pontja alapján levonhatják azokat.

1 – Eredeti nyelv: francia.

2 – BGBl. 1997. I., 26. szám, 823. és azt követő oldalak.

3 – Lásd az 1997. évi EStG 50. §-a (1) bekezdésének ötödik mondatát.

5. Pontosítani kell továbbá, hogy ez utóbbi cikk a „rendkívüli költségek" csoportjától megkülönbözteti a „működési kiadásokat" és a „bevételszerző tevékenységhez kapcsolódó kiadásokat."

II – Az alapügy

6. R. H. Conijn, aki holland állampolgár, és Hollandiában lakik, 1998-ban egy német jog szerint alapított betéti társaságban – örököstársi közösségen keresztül – fennálló részesedése alapján Németországból származó, 146 373,50 DEM összegű iparűzési jövedelmet szerzett. Ezen összeg tette ki világjövedelmének valamivel kevesebb, mint 90%-át.

7. Az 1998. évi adóbevallásában R. H. Conijn az 1997. évi EStG 10. §-a (1) bekezdésének 6. pontja alapján „rendkívüli költség" címén 1 046 DEM összeget vont le, amely a fenti adóbevallás Németországban való elkészítése érdekében adótanácsadásra fordított költség összegének felelt meg.

8. A Finanzamt Hamburg-Nord (a továbbiakban: Finanzamt) az 1997. évi EStG 50. §-a (1) bekezdésének ötödik mondatára hivatkozva elutasította e költségek levonását.

9. R. H. Conijn keresetet nyújtott be Finanzgericht Hamburghoz a Finanzamt határozatával szemben. E keresetet a 2003. november 11-i ítéletben elutasították.

10. Az alapügy felperese ekkor felülvizsgálatot kezdeményezett a Bundesfinanzhof előtt, és e bíróságtól kérte a fenti ítélet hatályon kívül helyezését, valamint az adótanácsadási költségek levonhatóságának megállapítását. A Finanzamt a felülvizsgálati kérelem elutasítását kérte.

III – Az előzetes döntéshozatalra utalás

11. Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatában a Bundesfinanzhof kifejti, hogy a belföldi és a külföldi illetőségű adóalanyok közötti eltérő bánásmód, mely az 1997. évi EStG fent említett rendelkezéseiből ered, ellentétes lehet az EK-Szerződés 52. cikkében (jelenleg, módosítást követően, EK 43. cikk) elismert alapvető szabadsággal, a letelepedési szabadsággal.

12. Először is megállapítja, hogy a Bíróság több alkalommal kimondta, hogy a belföldi és a külföldi illetőségű személyek helyzete az általános szabály szerint nem hasonlítható össze, következésképpen a jövedelem forrása szerinti országban az adóalany személyes

helyzetéhez kapcsolódóan biztosított levonási jogokat nem kötelező kiterjeszteni a külföldi illetőségű személyekre.

13. Ezt követően megjegyzi, hogy – a Bíróság ítélkezési gyakorlata alapján – csak abban az esetben követeli meg az egyenlő bánásmód elve azt, hogy a személyes vagy családi helyzetéhez kapcsolódó adókedvezményeket kiterjesszék a korlátozott adókötelezettséggel rendelkező adóalanyokra, ha jövedelmük majdnem teljes egészét az adóköteles jövedelem forrása szerinti országban szerzik. A kérdést előterjesztő bíróság szerint ez a kivétel csak az adóalany személyes vagy családi helyzetéhez kapcsolódó adókedvezmények szűk csoportjára vonatkozik közvetlenül, és nem „minden, a magánéletben felmerülő kiadásra".

14. A Bundesfinanzhof e tekintetben megjegyzi, hogy az adótanácsadási költségek levonhatóságát lényegében a támogatás és az ösztönzés célja igazolja, amelynek semmi köze sincs az adóalany személyes helyzetéhez. Az adóalanyt ugyanis ellentételezni kell azért, mert az adójog összetettsége miatt adótanácsadóhoz kellett fordulnia; ezzel az ellentételezéssel figyelembe veszik azokat a „kötelező költségeket", melyeket ki kellett fizetnie, és amelyek csökkentették a jövedelmét. Ezek a megfontolások azonban nem magyarázzák meg, hogy miért nem részesítik ebben az adóelőnyben a külföldi illetőségű személyeket legalább abban az esetben, amikor az adótanácsadás nem az adóalany lakóhelye szerinti országban, hanem kizárólag a jövedelem forrása szerinti országban történő adóbevallásra vonatkozik.

15. A kérdést előterjesztő bíróság szerint, még ha az adótanácsadási költség esetében a magánélethez kapcsolódó költségről is lenne szó, meg kell állapítani, hogy ha a német jogalkotó lehetővé teszi ennek a költségnek a levonhatóságát, akkor ezt ellentmondásmentesen kell tennie. Ezek a költségek olyan terhek, melyek ugyanúgy sújtják a külföldi illetőségű személy jövedelmét, mint a belföldi illetőségűét, ugyanis mindkettő ugyanúgy köteles adóbevallást készíteni.

16. A fenti indokok miatt a Bundesfinanzhofnak kétségei támadtak a jelen esetben alkalmazandó német adójogszabálynak a közösségi joggal való összeegyeztethetőségét illetően, így az eljárás felfüggesztéséről határozott, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjesztette a Bíróság elé:

„Ellentétes-e az Európai Közösséget létrehozó szerződés 52. cikkével (jelenleg, módosítást követően, EK 43. cikk) az, ha valamely másik tagállam olyan állampolgára, aki a Németországi Szövetségi Köztársaság területén korlátozott adókötelezettséggel rendelkezik, a teljes körű adókötelezettséggel rendelkező személytől eltérően nem csökkentheti összjövedelmét rendkívüli költség címén a felmerült adótanácsadói költségekkel?"

IV – Elemzés

17. Ezzel a kérdéssel a Bundesfinanzhof lényegében arra keresi a választ, hogy a Szerződés 52. cikkével (jelenleg, módosítást követően, EK 43. cikk) ellentétes-e az, ha valamely tagállam olyan állampolgára, aki egy másik tagállam – jelen esetben Németország – területén korlátozott adókötelezettséggel rendelkezik, nem vonhatja le az adóköteles jövedelméből azokat az adótanácsadási költségeket, amelyek adóügyi kötelezettségeinek ebben a tagállamban való teljesítése érdekében merültek fel, ugyanakkor az ebben a tagállamban teljes körű adókötelezettséggel rendelkező személy jogosult az ilyen költségek levonására.

18. Előzetesen meg kell jegyezni – amint a Bizottság is megjegyezte –, hogy a a kérdést előterjesztő bíróság által ismertetett tényállási háttérből nem lehet tudni, hogy mekkora R. H. Conijn részesedésének nagysága a német jog szerint alapított betéti társaságban.

19. Ennek ismerete azonban hasznos lehetne annak meghatározásához, hogy a Szerződés mely releváns cikkei alkalmazandók az alapügyre: a letelepedés szabadságára vagy pedig a tőke szabad mozgására vonatkozók.

20. A Szerződés 52. cikke második bekezdésének értelmében ugyanis „[a] szabad letelepedés magában foglalja a jogot gazdasági tevékenység önálló vállalkozóként történő megkezdésére és folytatására, vállalkozások [...] alapítására és irányítására, a letelepedés országának joga által a saját állampolgáraira előírt feltételek szerint [...]". A Bíróság szerint „[a] letelepedési jogát gyakorolja tehát valamely tagállam azon állampolgára, akinek egy másik tagállamban alapított társaságban olyan részesedése van, amely meghatározott befolyással ruházza fel a társaság döntései fölött, és lehetővé teszi számára tevékenységének meghatározását" [4].

21. Ezzel szemben, ha ez az utolsó feltétel nem teljesül, a tőke szabad mozgására vonatkozó szabályokat kell alkalmazni.

22. A Szerződés 52. cikkének az alapügyben való alkalmazhatóságát illető kétségekre válaszolva, az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban e kérdésre vonatkozó megfelelő pontosítások hiányában emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság szerint „az EK 234. cikkben említett eljárás keretében, amely a nemzeti bíróságok és a Bíróság feladatainak világos szétválasztásán alapul, az ügy konkrét tényállásának megítélése a

4 – A C-251/98. sz. Baars-ügyben 2000. április 13-án hozott ítélet (EBHT 2000., I-2787. o.) 22. pontja. Ebben az értelemben lásd továbbá a C-208/00. sz. Überseering-ügyben 2002. november 5-én hozott ítélet (EBHT 2002., I-9919. o.) 77. pontját és a C-436/00. sz., X és Y ügyben 2002. november 21-én hozott ítélet (EBHT 2002., I-10 829. o.) 37. pontját.

nemzeti bíróság hatáskörébe tartozik"[5]. Elegendő azt megállapítani tehát, hogy jelen esetben a kérdést előterjesztő bíróság a Szerződés 52. cikkének az előtte folyó ügyre történő alkalmazhatóságára következtetett, és így a tőke szabad mozgására vonatkozó szabályok alkalmazhatósága javára szóló tényezők hiányában a Bíróságnak a nemzeti bíróság által hivatkozott jogszabályt kell értelmeznie.

23. Figyelembe véve azt, ahogyan a Bíróság a jelen ügyben a Szerződés 52. cikkét értelmezi, a nemzeti bíróságnak kell majd megvizsgálnia, hogy a német jog szerint alapított betéti társaságban való részesedése biztosít-e R. H. Conijnnak meghatározott befolyást a fenti társaság döntései fölött, és lehetővé teszi-e számára azt, hogy meghatározza annak tevékenységét. Amennyiben nem ez az eset áll fenn, akkor az alapügyben kérdéses nemzeti jogszabály a tőke szabad mozgására vonatkozik az EK-Szerződés 73b. cikke (jelenleg EK 56. cikk) értelmében, és nem a Szerződés 52. cikke által védelemben részesített letelepedési szabadságra.[6] Mindenekelőtt hangsúlyozni kell azonban, hogy ebben ez utóbbi esetben a Bírósának a jelen előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre adandó válasza a tőke szabad mozgásának területére egyaránt érvényes lenne, amennyiben a jelenlegi probléma középpontjában az áll, hogy az a német szabályozás, amely kizárja, hogy a korlátozott adókötelezettségel rendelkező személyek levonhassák a magáncélból igénybe vett adótanácsadási költségeket, a közösségi jog által tiltott megkülönböztetést valósít-e meg, vagy sem.

24. Most pedig a Bundesfinanzhof által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdést kell konkrétan megválaszolni.

25. E célból először is érdemes emlékeztetni arra, hogy a tagállam számára a letelepedési szabadság korlátozására vonatkozóan előírt tilalom az adórendelkezésekre is alkalmazandó. A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint ugyanis, jóllehet a közösségi jog jelenlegi állása szerint maguk a közvetlen adók nem tartoznak a Közösség hatáskörébe, mindazonáltal a tagállamok a közösségi jog tiszteletben tartásával kötelesek gyakorolni e hatáskörüket.[7]

26. Ez többek között azt jelenti, hogy kötelesek „tartózkodni minden, az állampolgárságon alapuló nyílt vagy leplezett megkülönböztetéstől"[8]. Az egyenlő bánásmódra vonatkozó jogszabályok ugyanis megtiltják nemcsak az állampolgárságon alapuló nyílt

5 – A C-9/02. sz., De Lasteyrie du Saillant ügyben 2004. március 11-én hozott ítélet (EBHT 2004., I-2409. o.) 41. pontja. Ebben az értelemben lásd továbbá a C-326/00. sz. IKA-ügyben 2003. február 25-én hozott ítélet (EBHT 2003., I-1703. o.), 27. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

6 – Ebben az értelemben lásd a Bíróság C-268/03. sz. De Baeck-ügyben 2004. június 8-án hozott végzésének (EBHT 2004., I-5961. o.) 25. és 26. pontját.

7 – Lásd különösen a fent hivatkozott De Lasteyrie du Saillant ügyben hozott ítélet 44. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

8 – Lásd különösen a C-80/94. sz. Wielockx-ügyben 1995. augusztus 11-én hozott ítélet (EBHT 1995., I-2493. o.) 16. pontját és a C-385/00. sz. De Groot-ügyben 2002. december 12-én hozott ítélet (EBHT 2002., I-11819. o.) 75. pontját.

megkülönböztetést, hanem a megkülönböztetés minden rejtett formáját is, amelyek a megkülönböztetés más ismérve alkalmazásával voltaképpen azonos eredményre vezetnek. [9] Így a Bíróság kimondta, hogy az olyan tagállami jogszabályok, amelyek az adóelőnyöket kizárólag a nemzeti területen letelepedett személyek számára tartják fenn, azt kockáztatják, hogy főként más tagállamok állampolgárai számára jelentenek hátrányt, a nem letelepedett személyek ugyanis az esetek nagy részében külföldiek. Ily módon az ilyen szabályozás állampolgárságon alapuló közvetett megkülönböztetésnek minősülhet. [10]

27. Szintén a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint, „hátrányos megkülönböztetés különböző szabályoknak hasonló helyzetekre való alkalmazásából, vagy pedig ugyanazon szabálynak különböző helyzetekre történő alkalmazásából áll" [11]. A hátrányos megkülönböztetés fennálltának megállapításkor a Bíróság hagyományosan abból a tételből indul ki, hogy „a közvetlen adók esetében a valamely államban belföldi, illetve külföldi illetőséggel rendelkező személyek helyzete nem hasonlítható össze, amennyiben a külföldi illetőségű személy által az adott állam területén szerzett jövedelem leggyakrabban csak egy része az összjövedelmének, amelynek súlypontja a lakóhelyén van, továbbá a külföldi illetőségű személy – összjövedelméből, illetve személyes, valamint családi körülményeinek összességéből következő – személyes teherviselő képessége ott ítélhető meg a legkönnyebben, ahol személyes és családi érdekeinek központja található, és ez általában megegyezik az illető szokásos tartózkodási helyével" [12].

28. Továbbá „az a tény, hogy egy tagállam a külföldi illetőségű személyeket nem részesíti bizonyos, a belföldi illetőségű személyeknek biztosított adókedvezményekben, az általános szabály szerint nem minősül hátrányos megkülönböztetésnek, tekintettel a belföldi illetőségű személyek és a külföldi illetőségű személyek helyzete közötti különbségekre, amelyek a jövedelmeik forrását, személyes teherviselő képességüket, valamint személyes és családi körülményeiket illetik" [13].

29. Miután kimondta ezt az elvet, a Bíróság a fent hivatkozott Schumacker-ügyben hozott ítéletétől kezdve azonban pontosította, hogy egy külföldi és egy belföldi illetőségű személy helyzete között nincs objektív különbség, ha „a külföldi illetőségű személy a lakóhelye szerinti államban nem tesz jelentős jövedelemre szert, és adóköteles jövedelme nagy részét az alkalmazás helye szerinti államban végzett tevékenységből szerzi úgy, hogy a lakóhelye szerinti állam nincs abban a helyzetben, hogy biztosítsa számára a személyes és családi helyzetének figyelembevételéhez kapcsolódó kedvezményeket" [14]. A Bíró-

9 – Lásd különösen a 152/73. sz. Sotgiu-ügyben 1974. február 12-én hozott ítélet (EBHT 1972., 153. o.) 11. pontját, a C-27/91. sz. Le Manoir-ügyben 1991. november 21-én hozott ítélet (EBHT 1991., I-5531. o.) 10. pontját és a C-279/93. sz. Schumacker-ügyben 1995. február 14-én hozott ítélet (EBHT 1995., I-225. o.) 26. pontját.

10 – Lásd különösen a fent hivatkozott Schumacker-ügyben hozott ítélet 28. és 29. pontját, valamint a C-107/94. sz. Asscher-ügyben 1996. június 27-én hozott ítélet (EBHT 1996., I-3089. o.) 38. pontját.

11 – Lásd különösen a fent hivatkozott Wielockx-ügyben hozott ítélet 17. pontját.

12 – Lásd különösen a C-169/03. sz. Wallentin-ügyben 2004. július 1-jén hozott ítélet (EBHT 2004., I-6443. o.) 15. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

13 – Ugyanott, 16. pont és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

14 – A fent hivatkozott Schumacker-ügyben hozott ítélet 36. pontja. A Bíróság továbbá a fent hivatkozott Wielockx-ügyben hozott ítéletének 20. pontjában elismerte, hogy „a nem letelepedett adóalany – munkavállaló vagy önálló vállalkozó –, aki jövedelmének egészét vagy majdnem az egészét azon államban szerzi, ahol a keresőtevékenységet folytatja, objektíven tekintve ugyanazon helyzetben található a jövedelemadót illetően, mint az ezen államban letelepedett azon személy, aki ott ugyanazt a tevékenységet folytatja".

ság szerint „[a]z ilyen külföldi illetőségű személy és egy hasonló [...] belföldi illetőségű személy helyzete között nincs olyan objektív különbség, amely az eltérő bánásmódot indokolná a tekintetben, hogy az adóalany személyes és családi helyzetét adózási célból figyelembe vegyék." [15].

30. Ezt az ítélkezési gyakorlatot az adóalanyok személyes és családi helyzetének figyelembevételéhez kapcsolódó adókedvezmények tekintetében többször alkalmazták, így a jövedelemadó fokozatosságát a házas személyek javára enyhítő rendszer, [16] a nyugdíjtartalék létrehozására fordított nyereségnek az adóköteles jövedelemből történő levonásához való jog, [17] illetve olyan személyes kötelezettségekhez kapcsolódó adókedvezmények esetén, mint a tartásdíjfizetés. [18]

31. A német kormánnyal ellentétben úgy ítélem meg, hogy a fent hivatkozott Schumacker-ügyben hozott ítéletet követő gyakorlat nem alkalmazható a Bundesfinanzhof által a Bírósághoz előterjesztett esetre.

32. Egyrészt ugyanis ezen ítélkezési gyakorlat értelmében a külföldi és a belföldi illetőségű adóalanyoknak a jövedelemadó tekintetében történő összehasonlíthatósága azon a tényen alapul, hogy az előbbiek – az utóbbiakhoz hasonlóan – adóköteles jövedelmének teljes vagy majdnem teljes összege az adót kivető államban végzett tevékenységből származik. Nem ilyen azonban az olyan tagállambeli állampolgárnak – mint R. H. Conijnnak – az esete, akinek az adót kivető államban szerzett jövedelme a kérdést előterjesztő bíróság által ismertetett adatok alapján a világjövedelmének kevesebb mint 90%-a. [19]

33. Ez az ítélkezési gyakorlat másrészt már kezdettől fogva az adóalanyok személyes és családi helyzetének figyelembevételéhez kapcsolódó adókedvezményekre korlátozódott. Nem gondolom azonban, hogy az adótanácsadási költségek az adókedvezmények e csoportjába tartozhatnak, mivel semmilyen kapcsolatban sincsenek azzal, ami az adóalany személyes és családi helyzetét jellemzi.

34. Csekély jelentőséggel bír szerintem e tekintetben az, hogy az adótanácsadó segítségével elkészített adóbevallás megemlít néhány, az adóalany személyi állapotára és családi helyzetére vonatkozó adatot. Az ilyen megállapítás ugyanis véleményem szerint nem kérdőjelezi meg azt a tényt, hogy az

15 – A fent hivatkozott Schumacker-ügyben hozott ítélet 37. pontja.

16 – A fent hivatkozott Schumacker-ügyben hozott ítélet.

17 – A fent hivatkozott Wielockx-ügyben hozott ítélet.

18 – A fent hivatkozott De Groot-ügyben hozott ítélet.

19 – Lásd e tekintetben a C-391/97. sz. Gschwind-ügyben 1999. szeptember 14-én hozott ítéletet (EBHT 1999., I-5451. o.), melynek 32. pontjában a Bíróság elismerte, hogy a tagállam a személyes és családi helyzet figyelembevételén alapuló adókedvezmény külföldi illetőségű személyeknek való biztosítását ahhoz a feltételhez köti, hogy az összes jövedelmüknek legalább a 90%-a adózás alá essen ebben a tagállamban.

adótanácsadási költségek levonhatóságának nem az adóalany személyes és családi helyzetének figyelembevétele a célja.

35. Mivel úgy ítélem meg tehát, hogy az ilyen költségek levonhatósága nem minősül a külföldi illetőségű adóalany személyes és családi helyzetének figyelembevételéhez kapcsolódó adókedvezménynek, azt kell a következőkben megvizsgálni, hogy az ilyen jellegű adókedvezmény értékelhető-e, és ha igen, hogyan értékelhető a közösségi jog, és különösen a Szerződés 52. cikke szempontjából.

36. Az adókedvezmény jellegét illetően a német kormány az írásbeli észrevételeiben kifejtette, hogy a német jogban a „rendkívüli költségek" csoportjába tartozó adótanácsadási költségek a „magánélethez kapcsolódó költségeknek" minősülnek, mivel az adóalany maga határoz arról, hogy adótanácsadóhoz fordul-e. [20]

37. A német kormány azt is kifejti, hogy ezek az adótanácsadási költségek, melyek magánkiadásaként jelennek meg, különböznek a bevételszerző tevékenység során felmerülőktől. Ha ugyanis ezek a költségek jövedelemszerző tevékenységből erednek, működési költségként vagy a bevételszerző tevékenységhez kapcsolódó kiadásként levonhatók az adóból. Ez a lehetőség egyaránt fennáll a természetes személyek és a társaságok számára is, függetlenül attól, hogy korlátozott vagy teljes körű adókötelezettséggel rendelkeznek-e Németországban. Egy – R. H. Conijn helyzetében lévő – külföldi illetőségű adóalany tehát teljes mértékben levonhatja az adókötelezettség alá eső jövedelméből a bevételszerző tevékenységgel kapcsolatos adótanácsadási költségeket. [21]

38. A német kormány végül kifejti, hogy a német jogban a magánélethez kapcsolódó kiadások általában nem alapozzák meg az adólevonást. A magánkiadások azonban kivételesen levonhatók a jövedelemadóból, ha a törvény azt kifejezetten előírja, mert az adóalany „gazdasági teljesítőképességére nézve elkerülhetetlen terhet jelent". E kormány szerint erről az esetről van szó az 1997. évi EStG 10. §-a (1) bekezdésének 6. pontjában. Ezeket a költségeket ugyanis a teljes körű adókötelezettséggel rendelkező adóalanyok „rendkívüli költségeinek" tekintik, „mivel ilyen költségek gyakran felmerülhetnek az adójog összetettsége miatt, és ennek

20 – Az írásbeli észrevételek 22. pontja. A költségek e csoportját illetően a C-209/01. sz., Schilling és Fleck-Schilling ügyben 2003. november 13-án hozott ítéletet (EBHT 2003., I-13389. o.) kell megemlíteni, mely a háztartási alkalmazottak alkalmazására fordított költségek levonását biztosító adókedvezményre vonatkozott. Megjegyzem ugyanakkor, hogy ezen ítélet háttere sajátos, melyet különösen az a tény jellemez, hogy „az Európai Közösségek tisztviselői és egyéb alkalmazottai az adózás terén különleges szabályok hatálya alá tartoznak, ami megkülönbözteti őket egyéb munkavállalóktól" (29. pont).

21 – Az írásbeli észrevételek 21. pontja.

megfelelően hatással vannak az adóalany gazdasági teljesítőképességére" [22].

39. Elismerem, hogy e magyarázat alapján nem nyer igazolást a kérdéses adójogi rendelkezés közösségi joggal, és különösen a Szerződés 52. cikkével való összeegyeztethetősége.

40. Nem vitatott ugyanis, hogy az 1997. évi EStG értelmében az adótanácsadási költség „rendkívüli költség" címén történő levonása kizárólag a Németországban lakóhellyel rendelkező adóalanyok számára van fenntartva. A külföldi illetőségű adóalanyok e téren kedvezőtlenebb helyzetben vannak, mint a belföldi illetőségűek, ami visszatarthatja őket attól, hogy Németországban telepedjenek le. [23]

41. Vajon ez a belföldi és a külföldi illetőségű adóalanyok közötti eltérő bánásmód az adóalanyok e két csoportjának helyzete közötti objektív különbségen alapul, és ily módon nem minősíthető állampolgárságon alapuló közvetett megkülönböztetésnek?

42. Nem így gondolom.

43. Úgy ítélem meg ugyanis, hogy az adótanácsadási költségek levonhatóságát illetően a belföldi és a külföldi illetőségű adóalanyok objektív módon összehasonlítható helyzetben vannak, ily módon e tekintetben eltérő bánásmódban való részesítésük állampolgárságon alapuló megkülönböztetésnek minősül.

44. A jelen ügyben a belföldi és a külföldi illetőségű adóalanyok helyzete közötti hasonlóságot véleményem szerint ahhoz hasonló érvelés alapján kell vizsgálni, mint amelyet a Bíróság a Gerritse-ügyben 2003. június 12-én hozott ítéletében elfogadott. [24]

45. Emlékeztetek arra, hogy a Bíróság ebben az ítéletben kimondta, hogy „olyan nemzeti szabályozás esetén, mely az adózás területén

22 – Az írásbeli észrevételek 23. pontja. A német kormány pontosítja, hogy ez a szabály nemcsak a nemzeti adórendszerrel kapcsolatos adótanácsadási költségekre vonatkozik, hanem a külföldi adórendszerekre vonatkozó adótanácsadási költségekre is. Véleménye szerint ugyanis, „a külföldi adórendszerek nagyon gyakran legalább annyira összetettek, mint a német adórendszer" (ugyanezen pont).

23 – Kétségtelen, hogy az adótanácsadási költségek – csakúgy, mint az alapügyben – az adóköteles jövedelemnek mindössze csekély részét képezik. Emlékeztetek azonban arra, hogy a Bíróság szerint „ugyanis a Szerződés 52. cikke a letelepedés szabadságának még a kis terjedelmű és csekély jelentőségű korlátozását is tiltja" (lásd különösen a fent hivatkozott De Lasteyrie du Saillant ügyben hozott ítélet 43. pontját).

24 – C-234/01. sz. ügy (EBHT 2003., I-5933. o.).

a külföldi illetőségű személyeknek megtiltja a bevételszerző tevékenységhez kapcsolódó költségek levonását, míg a belföldi illetőségűeknek ugyanezt lehetővé teszi, fennáll annak kockázata, hogy a szabályozás más tagállamok polgárai hátrányára érvényesül, és ez az állampolgárságon alapuló közvetett hátrányos megkülönböztetéshez vezet [...]" [25].

46. Mielőtt erre a megállapításra jutott, a Bíróságnak először is meg kellett bizonyosodnia arról, hogy a belföldi és a külföldi illetőségű személyek helyzete hasonló a bevételszerző tevékenységhez kapcsolódó költségek levonásának lehetőségét illetően. E vonatkozásban úgy ítélte meg, hogy „a szóban forgó bevételszerző tevékenységhez kapcsolódó költségek közvetlenül kapcsolódnak a Németországban adóköteles jövedelmet eredményező tevékenységhez oly módon, hogy a belföldi és a külföldi illetőségű személyek e tekintetben hasonló helyzetben vannak" [26].

47. A belföldi és a külföldi illetőségű személyek összehasonlíthatóságának feltétele itt azon az elven alapul, mely szerint a Németországban végzett, ugyanazon jövedelemszerző tevékenységért kapott jövedelmet illetően, az adóalanyok e két csoportja ugyanolyan módon csökkentheti a fenti jövedelmét a bevételszerző tevékenységhez kapcsolódó olyan költségekkel, melyek közvetlenül a kérdéses tevékenységgel kapcsolatban merültek fel. Mivel e tekintetben nincs semmilyen objektív különbség közöttük, az ilyen költségek levonhatóságát illetően eltérő bánásmódban való részesítésük állampolgárságon alapuló közvetett megkülönböztetésnek minősül.

48. Így a Bíróság a fent hivatkozott Schumacker-ügyben hozott ítéletével párhuzamosan elismerte, hogy az olyan adókedvezményeket illetően, melyek nem kapcsolódnak az adóalany személyes és családi helyzetének figyelembevételéhez, a belföldi és a külföldi illetőségű személyek összehasonlíthatóságának más szempontjai is alkalmazhatók.

49. A jelenlegi ügyben az a véleményem, hogy a belföldi és a külföldi illetőségű személyek helyzetének összehasonlíthatósága a következő tényezőkből következik.

50. Először is, a Németországban akár belföldi, akár külföldi illetőségű adóalany által az ebben a tagállamban az adóbevallás elkészítése érdekében adótanácsadásra fordított költségek közvetlenül kapcsolódnak az ebben a tagállamban adóköteles jövedelemhez oly módon, hogy ugyanúgy terhelik az adóalanyok e két csoportja által megszerzett jövedelmet.

25 – Ugyanott, 28. pont.
26 – Ugyanott, 27. pont.

51. Másodsorban a belföldi és a külföldi illetőségű adóalanyok véleményem szerint hasonló helyzetben vannak az adójog összetettsége tekintetében is.

52. E tekintetben emlékeztetek arra, hogy a német kormány szerint az adótanácsadási költségek levonhatóságát az magyarázza, hogy azok gyakran felmerülhetnek az adójog összetettsége miatt, és ennek megfelelően hatással vannak az adóalany gazdasági teljesítőképességére. E kormány véleménye szerint „ellentételezni kell az adóalanyt a jövedelmét az adójog miatt csökkentő kiadásokért" [27].

53. Úgy ítélem meg, hogy e megállapítások feltétlenül vonatkoznak arra a külföldi illetőségű adóalanyra is, aki – csakúgy, mint a belföldi illetőségű adóalany – köteles jövedelembevallást készíteni, és ennek során hasonlóképpen szembesül az adójog összetettségével.

54. Következésképpen úgy ítélem meg, hogy az adótanácsadási költségek „rendkívüli költségek" címén történő levonásának lehetőségét illetően a belföldi és a külföldi illetőségű adóalanyok hasonló helyzetben vannak, egyrészt azért, mert ezek a költségek közvetlenül kapcsolódnak a Németországban adóköteles jövedelemhez, másrészt pedig azért, mert a jövedelembevallásuk elkészítése érdekében az adóalanyok mindkét csoportja szembesül az adójog összetettségével.

55. Ezért a belföldi és a külföldi illetőségű adóalanyok közötti olyan eltérő bánásmódot, mint amilyen az 1997. évi EStG fent említett rendelkezéseiből ered, véleményem szerint a Szerződés 52. cikkével ellentétes, állampolgárságon alapuló közvetett megkülönböztetésnek kell tekinteni.

56. Mivel a jelen eljárás keretében semmilyen igazolást nem hoztak fel a letelepedési szabadság e korlátozásának igazolására, úgy ítélem meg, hogy a Bíróságnak arra a következtetésre kell jutnia, hogy a Szerződés 52. cikkével ellentétes az, ha valamely tagállam olyan állampolgára, aki egy másik tagállamban korlátozott jövedelemadó-kötelezettséggel rendelkezik, nem vonhatja le az adóköteles jövedelméből az ebben a tagállamban az adókötelezettsége teljesítése érdekében felmerült adótanácsadási költségeket, ugyanakkor az ugyanebben a tagállamban teljes körű adókötelezettséggel rendelkező adóalany jogosult az ilyen költségek levonására.

27 – Az írásbeli észrevételek 29. pontja.

V – Végkövetkeztetések

57. A fenti megállapítások összességére tekintettel azt javasolom a Bíróságnak, hogy a következőképpen válaszoljon a Bundesfinanzhof által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre:

„Az EK-Szerződés 52. cikkével (jelenleg, módosítást követően, EK 43. cikk) ellentétes az, ha valamely tagállam olyan állampolgára, aki egy másik tagállamban korlátozott jövedelemadó-kötelezettséggel rendelkezik, nem vonhatja le az adóköteles jövedelméből az ebben a tagállamban az adókötelezettsége teljesítése érdekében felmerült adótanácsadási költségeket, ugyanakkor az ugyanebben a tagállamban teljes körű adókötelezettséggel rendelkező adóalany jogosult az ilyen költségek levonására."