A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2006. július 6. *

A C-346/04. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Bundesfinanzhof (Németország) a Bírósághoz 2004. augusztus 12-én érkezett, 2004. május 26-i határozatával terjesztett elő az előtte

Robert Hans Conijn

és

a **Finanzamt Hamburg-Nord**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

tagjai: A. Rosas tanácselnök, J.-P. Puissochet, S. von Bahr, U. Lõhmus (előadó) és A. Ó Caoimh bírák,

* Az eljárás nyelve: német.

főtanácsnok: P. Léger,
hivatalvezető: R. Grass,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a német kormány képviseletében C. D. Quassowski és A. Tiemann, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Közösségek Bizottsága képviseletében R. Lyal és K. Gross, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2006. március 9-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem az EK 52. cikk (jelenleg, módosítást követően, EK 43. cikk) értelmezésére irányul.

2 Jelen kérelmet az R. H. Conijn és a Finanzamt Hamburg Mitte Altstadt közötti jogvitában terjesztették elő, amely utóbbi hatáskörét 2005. március 1-jétől a Finanzamt Hamburg-Nord (a továbbiakban: Finanzamt) vette át. R. H. Conijn annak megállapítását kéri, hogy jogosult levonni az adóköteles jövedelméből a Németországban korlátozott adókötelezettséggel rendelkező adóalanyként szerzett jövedelme bevallásának elkészítésével kapcsolatban felmerült adótanácsadási költséget.

Nemzeti jogi háttér

3 Az Einkommensteuergesetz (a jövedelemadóról szóló törvény) 1997-ben hatályos szövege (a továbbiakban: 1997. évi EStG) szerint különbséget kell tenni a Németországban lakó adóalanyok között, akiknek a teljes jövedelme adóköteles, és a korlátozott adókötelezettséggel rendelkező adóalanyok között, akik ugyan nem Németországban laknak, mégis ezen államban adókötelesek az itt szerzett jövedelmük után.

4 Az 1997. évi EStG 15. §-a (1) bekezdésének 2. pontja, amely az iparűzésből származó jövedelemre vonatkozik, így szól:

„(1) Iparűzésből származó jövedelemnek minősül

1. [...]

2. az olyan Offene Handelsgesellschaft [közkereseti társaság], Kommanditgesellschaft [betéti társaság] és más társaság tagjának osztaléka, amelyben a tag vállalkozónak (társvállalkozónak) minősül, valamint az a díjazás, amelyet a társaság tagja a társaság részére végzett tevékenységéért, az általa nyújtott kölcsönért vagy anyagi javak általa történt rendelkezésre bocsátásáért a társaságtól kapott. Az egy vagy több személyegyesítő társaságon keresztül közvetett részesedéssel rendelkező társasági tag azonos elbírálás alá esik a közvetlen részesedéssel rendelkező társasági taggal; az előbbi társvállalkozónak tekintendő azon társaságban, amelyben közvetett részesedéssel rendelkezik, ha ő maga és a részesedését közvetítő személyegyesítő társaság is társvállalkozónak minősül azon személyegyesítő társaságban, amelyben közvetlenül részesedik."

5 Az 1997. évi EStG 49. §-a (1) bekezdése 2. pontjának a) alpontja előírja, hogy az iparűzésből származó jövedelem adóköteles jövedelemnek minősül.

6 Az 1997. évi EstG 50. §-ának (1) bekezdése szerint a Németországban korlátozott adókötelezettséggel rendelkező adóalany nem vonhatja le rendkívüli költségként a felmerült adótanácsadási költséget, ellentétben a teljes körű adókötelezettséggel rendelkező adóalannyal, aki azt levonhatja az 1997. évi EstG 10. §-a (1) bekezdésének 6. pontja alapján.

Az alapügy és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

7 A holland állampolgárságú és Hollandiában lakó R. H. Conijn 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.

8 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 az adóköteles jövedelméből, amely az adótanácsadás költségének felelt meg, és amelyet azért vett igénybe, hogy elkészítse adóbevallását Németországban. A Finanzamt az 1997. évi EstG 50. §-ének (1) bekezdésére hivatkozva elutasította e költségek levonását.

9 R. H. Conijn keresetet nyújtott be Finanzgericht Hamburghoz ezen elutasító határozattal szemben. E keresetet a 2003. november 11-i ítéletben elutasították. R. H. Conijn ekkor felülvizsgálatot kezdeményezett ezen ítélettel szemben a Bundesfinanzhof előtt és kérte annak hatályon kívül helyezését, valamint az adótanácsadási költségek levonhatóságának megállapítását. A Finanzamt a felülvizsgálati kérelem elutasítását kérte.

10 Ilyen feltételek mellett a Bundesfinanzhof az eljárás felfüggesztéséről határozott, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjesztette a Bíróság elé:

„Ellentétes-e a [...] Szerződés 52. cikkével 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?"

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

11 A kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy ellentétes-e a Szerződés 52. cikkével az alapügyben érintetthez hasonló nemzeti szabályozás, amely nem teszi lehetővé a korlátozott adókötelezettséggel rendelkező adóalany számára, hogy – ugyanazon a címen, mint a teljes körű adókötelezettséggel rendelkező adóalany – az adóköteles jövedelméből rendkívüli költségként levonja a jövedelembevallása elkészítésével kapcsolatban felmerült adótanácsadási költséget.

12 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint valamely tagállam állampolgára más tagállam területén való letelepedésének szabadsága 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 (lásd különösen a 270/83. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 1986. január 28-án hozott ítélet [EBHT 1986., 273. o.] 13. pontját, a C-311/97. sz., Royal Bank of Scotland ügyben 1999. április 29-én hozott ítélet [EBHT 1999., I-2651. o.] 22. pontját és a C-251/98. sz. Baars-ügyben 2000. április 13-án hozott ítélet [EBHT 2000., I-2787. o.] 27. pontját).

13 R. H. Conijn az EStG 49. §-a alapján Németországban adóköteles az e tagállamban folytatott iparűzési tevékenységéből származó jövedelme után. Úgy tűnik, hogy e tevékenységek alapján közvetlenül adóztatják a betéti társaságból származó osztalék után, és ezen a címen a nemzeti adójog szerint maga is vállalkozói tevékenységet végző személynek minősül.

14 Bár a közvetlen adók a tagállamok hatáskörébe tartoznak, az utóbbiak kötelesek ezt a hatáskört a közösségi jog tiszteletben tartásával gyakorolni (a C-80/94. sz. Wielockx-ügyben 1995. augusztus 11-én hozott ítélet [EBHT 1995., I-2493. o.] 16. pontja, a

C-35/98. sz. Verkooijen-ügyben 2000. június 6-án hozott ítélet 32. pontja és a C-422/01. sz., Skandia és Ramstedt ügyben 2003. június 26-án hozott ítélet [EBHT 2003., I-6817. o.] 25. pontja).

15 Ennélfogva a nemzeti adórendelkezések nem tartalmazhatnak az állampolgárságon alapuló nyílt vagy leplezett megkülönböztetést (lásd különösen a fent hivatkozott Wielockx-ügyben hozott ítélet 16. pontját és a C-385/00. sz. De Groot-ügyben 2002. december 12-én hozott ítélet [EBHT 2002., I-11819. o.] 75. pontját).

16 Továbbá az a tény, hogy valamely 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, amely a jövedelmeik forrását, adóalanyiságukat, valamint személyes és családi körülményeiket illeti (a C-279/93. sz. Schumacker-ügyben 1995. február 14-én hozott ítélet [EBHT 1995., I-225. o.] 34. pontja és a C-391/97. sz. Gschwind-ügyben 1999. szeptember 14-én hozott ítélet [EBHT 1999., I-5451. o.] 23. pontja).

17 A lakóhely egyébiránt olyan kapcsoló elv, amelyre főszabály szerint a hatályos nemzetközi adójog, és különösen a Gazdasági Együttműködési és Fejlesztési Szervezet (OECD) modellegyezménye (a jövedelem és a vagyon kettős adóztatásának elkerüléséről szóló modellegyezmény, az OECD adóügyi bizottságának jelentése, 1977., 2000. április 29-i változat) támaszkodik nemzetközi vonatkozású ügyekben az adószuverenitás államok között megosztása érdekében.

18 Jelen esetben az eljárási iratokból következik, hogy a Hollandiában lakó R. H. Conijn német területen jutott világjövedelmének valamivel kevesebb, mint 90%-ához.

19 A kérdés tehát arra irányul, hogy az ilyen külföldi illetőségű személy és a belföldi illetőségű személy helyzete közötti objektív különbség lehetővé teszi-e, hogy az alapügyben érintetthez hasonló nemzeti szabályozás úgy rendelkezzen, hogy míg az utóbbi levonhatja az adótanácsadás költségét a jövedelembevallása keretében, az előbbi ezt nem teheti meg.

20 A korlátozott adókötelezettséggel rendelkező személynek a jövedeleméhez közvetlenül kapcsolódó költségeit illetően a Bíróság úgy ítélte meg, hogy a korlátozott adókötelezettséggel rendelkező személy az olyan költség tekintetében, mint a másik tagállamban folytatott bevételszerző tevékenységhez kapcsolódó költség, ugyanúgy kezelendő, mint a teljes körű adókötelezettséggel rendelkező személy (lásd a C-234/01. sz. Gerritse-ügyben 2003. június 12-én hozott ítélet [EBHT 2003., I-5933. o.] 27. pontját).

21 A német kormány megítélése szerint az adótanácsadás költségének „rendkívüli költség" címén történő levonhatósága a teljes körű adókötelezettséggel rendelkező személy részéről azzal magyarázható, hogy a nemzeti adójog összetettsége miatt e költség szükségképpen felmerül.

22 Az alapügyben érintett adótanácsadási költség R. H. Conijnnál a Németországban szerzett jövedelmére vonatkozó adóbevallásának elkészítésével kapcsolatban merült fel. A bevallási kötelezettség abból ered, hogy e személy jövedelmet szerez e tagállamban. Az adótanácsadás költsége tehát közvetlenül az e tagállamban adóztatott jövedelemhez kapcsolódik oly módon, hogy az ugyanúgy terheli valamennyi – akár belföldi, akár külföldi illetőségű – adóalany jövedelmét.

23 Ráadásul a belföldi illetőségű és külföldi illetőségű adóalanyok összehasonlítható helyzetben vannak a nemzeti adójog összetettsége tekintetében. Így tehát 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.

24 E körülmények között, figyelemmel az adótanácsadás költségének rendkívüli költségként való levonhatóságára, a belföldi és külföldi illetőségű adóalanyok összehasonlítható helyzetben vannak, és a Szerződés 52. cikke értelmében tiltott korlátozásnak minősül az a nemzeti rendelkezés, amely megtagadja e levonás lehetőségét a külföldi illetőségű személyektől.

25 Miután a Bíróság előtt nem hoztak fel alapos érvet ezen eltérő bánásmód igazolására, meg kell állapítani, hogy fennáll annak kockázata, hogy a nemzeti rendelkezés főként más tagállamok polgárai hátrányára érvényesül, ezért a nemzeti rendelkezés az állampolgárságon alapuló közvetett hátrányos megkülönböztetést tartalmaz.

26 Következésképpen azt kell válaszolni az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre, hogy ellentétes a Szerződés 52. cikkével az a nemzeti szabályozás, amely nem teszi lehetővé a korlátozott adókötelezettséggel rendelkező adóalany számára, hogy – ugyanazon a címen, mint a teljes körű adókötelezettséggel rendelkező adóalany – rendkívüli költségként levonja az adóköteles jövedelméből a jövedelembevallása elkészítésével kapcsolatban felmerült adótanácsadási költséget.

A költségekről

27 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (harmadik tanács) a következőképpen határozott:

Ellentétes az EK-Szerződés 52. cikkével (jelenleg, módosítást követően, EK 43. cikk) az a nemzeti szabályozás, amely nem teszi lehetővé a korlátozott adókötelezettséggel rendelkező adóalany számára, hogy – ugyanazon a címen, mint a teljes körű adókötelezettséggel rendelkező adóalany – az adóköteles jövedelméből rendkívüli költségként levonja a jövedelembevallása elkészítésével kapcsolatban felmerült adótanácsadási költséget.

Aláírások