

C-450/09. sz. ügy

Ulrich Schröder

kontra

Finanzamt Hameln

(a Niedersächsisches Finanzgericht [Németország] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„A tőke szabad mozgása – Közvetlen adózás – Ingatlan bérbeadásából származó jövedelem adóztatása – Öröklési szerződés alapján valamely szülő részére fizetett járadékok levonhatósága – Az érintett tagállamban teljes körű adókötelezettséggel való rendelkezésre vonatkozó feltétel”

Az ítélet összefoglalása

1. *Előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések – Elfogadhatóság – Annak szükségessége, hogy kellő részletességgel ismertessék a Bírósággal a ténybeli és szabályozási hátteret – Terjedelem és korlátok*

(EUMSZ 267. cikk; a Bíróság alapokmánya, 23. cikk)

2. *A tőke szabad mozgása – Korlátozások – Adójogszabályok – Jövedelemadó – Bérbeadásból származó jövedelmek*

(EUMSZ 63. cikk)

1. Figyelemmel a nemzeti bíróságok és a Bíróság közötti feladatmegosztásra, amelyen az EUMSZ 267. cikkben említett eljárás alapul, nem várható el, hogy a kérdést előterjesztő bíróság – még mielőtt a Bírósághoz fordulna – elvégezze az igazságszolgáltatási feladata keretében rá háruló valamennyi ténymegállapítást és jogi értékelést. Elegendő ugyanis, ha az előzetes döntéshozatal iránti kérelemből kitűnik az alapügy tárgya és a közösségi jogrendet érintő főbb pontjai annak érdekében, hogy a tagállamoknak lehetőségük legyen észrevételeiknek a Bíróság alapokmányának 23. cikke szerinti előterjesztésére, és a Bíróság előtti eljárásban való hatékony részvételre.

(vö. 19. pont)

2. Az EUMSZ 63. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely lehetővé teszi a belföldi illetőségű adózó számára, hogy a – részére az ezen tagállam területén fekvő ingatlanokat átruházó – valamely szülőjének fizetett járadékokat az említett javak révén létrejött, bérbeadásból származó jövedelmekből levonja, e levonás lehetőségét a külföldi illetőségű adózó részére azonban nem biztosítja, amennyiben e járadékok fizetésének kötelezettsége az említett javak átruházásából következik.

Ugyanis, amennyiben valamely külföldi illetőségű adóalany arra vonatkozó kötelezettségvállalása, hogy szülője részére járadékot fizet, abból ered, hogy a részére az érintett tagállamban található ingatlanokat ruháztak át – aminek a vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata –, e járadék az említett javak hasznosításához közvetlenül kapcsolódó kiadásnak minősül oly módon, hogy az említett adóalany e vonatkozásban a belföldi illetőségű adózókéval összehasonlítható helyzetbe

kerül.

E feltételek mellett az olyan nemzeti szabályozás, amely a jövedelemadók területén a külföldi illetőségűektől megtagadja az ilyen kiadás levonását, a belföldi illetőségűek számára ugyanakkor engedélyezi, érvényes igazolás hiányában ellentétes az EUMSZ 63. cikkel.

(vö. 46–47., 49. pont és a rendelkezés rész)

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (második tanács)

2011. március 31.(*)

„A tőke szabad mozgása – Közvetlen adózás – Ingatlan bérbeadásából származó jövedelem adóztatása – Öröklési szerződés alapján valamely szülő részére fizetett járadékok levonhatósága – Az érintett tagállamban teljes körű adókötelezettséggel való rendelkezésre vonatkozó feltétel”

A C-450/09. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Niedersächsisches Finanzgericht (Németország) a Bírósághoz 2009. november 19-én érkezett, 2009. október 14-i határozatával terjesztett elő az előtte

Ulrich Schröder

és

a **Finanzamt Hameln**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (második tanács),

tagjai: J. N. Cunha Rodrigues tanácselnök, A. Arabadjiev, U. Lõhmus (előadó), A. Ó Caoimh és P. Lindh bírák,

előtanácsnok: Y. Bot,

hivatalvezető: Fülöp B. tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2010. november 10-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- U. Schröder képviselőjében R. Geck Rechtsanwalt,
- a Finanzamt Hameln képviselőjében P. Klose, meghatalmazotti minőségben,

- a német kormány képviselőjében C. Blaschke, meghatalmazotti minőségben,
 - a francia kormány képviselőjében G. de Bergues és J.-S. Pilczner, meghatalmazotti minőségben,
 - az Európai Bizottság képviselőjében R. Lyal és W. Mölls, meghatalmazotti minőségben,
- a főtanácsnok indítványának a 2010. december 9-i tárgyaláson történt meghallgatását követően, meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem az EUMSZ 18. és az EUMSZ 63. cikk értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet az U. Schröder és a Finanzamt Hameln között annak tárgyában folyamatban lévő eljárásban terjesztették elő, hogy az utóbbi megtagadta annak engedélyezését, hogy U. Schröder levonja az anyja részére fizetett járadékot a Németországban fekvő azon ingatlanok bérbeadásából származó jövedelemből, amelyek tulajdonjogát öröklési szerződés keretében szerezte meg.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A Szerződés 67. cikkének [az Amszterdami Szerződés által hatályon kívül helyezett cikk] végrehajtásáról szóló, 1988. június 24-i 88/361/EGK tanácsi irányelv (HL L 178., 5. o.; magyar nyelvű különkiadás 10. fejezet, 1. kötet, 10. o.) 1. cikkének (1) bekezdése az alábbiak szerint rendelkezik:

„A következő rendelkezések sérelme nélkül a tagállamok eltörlik a tagállamokban honos személyek közötti tőkemozgásokra vonatkozó korlátozásokat. Az irányelv alkalmazásának megkönnyítése érdekében a tőkemozgások osztályozása az I. mellékletben foglalt nomenklatúrával összhangban történik.”

4 A 88/361 irányelv I. mellékletében felsorolt tőkemozgások között, e melléklet XI. részében szerepelnek a személyes tőkemozgások, amelyek magukban foglalják többek között az örökségeket és hagyatékot.

A nemzeti jog

5 A jövedelemadóról szóló törvénynek (Einkommensteuergesetz, a továbbiakban: EStG) az alapügy tényállása idején hatályos változata (BGBl. 2002 I, 4210. o.) 1. §-ában különösen úgy rendelkezik, hogy a Németországban lakóhellyel vagy szokásos tartózkodási hellyel rendelkező természetes személyek a jövedelemadó szempontjából teljes körű adókötelezettség alá tartoznak, míg azokra, akiknek Németország területén nincs lakóhelyük vagy szokásos tartózkodási helyük, ezen adó szempontjából korlátozott adókötelezettség vonatkozik, amennyiben az EStG 49. §-a értelmében belföldi jövedelmet szereznek. Az említett 49. §-ban említett jövedelmek között szerepelnek a Németország területén fekvő ingatlanok bérbeadásából származó jövedelmek.

6 Az EStG 10. §-ának címe „Rendkívüli kiadások”. E cikk (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„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; [...]

7 Az EStG 50. §-a különös rendelkezéseket tartalmaz a korlátozott adókötelezettség alá tartozó személyek vonatkozásában. E rendelkezés (1) bekezdése szerint:

„A korlátozott adókötelezettséggel rendelkező adózók csak abban az esetben vonhatják le a működési költségeket (a 4. § (4)–(8) bekezdése) vagy az üzemi költségeket (9. §), ha e költségek gazdaságilag belföldi jövedelmekhez kapcsolódnak. [...] A [...] 10. § nem alkalmazandó[...].”

Az alapeljárás és az elzeteres döntéshozatalra elterjesztett kérdés

8 U. Schröder német állampolgár Belgiumban rendelkezik lakóhellyel, ahol keresőtevékenységet folytat.

9 Egy 1992. április 27-én kelt közjegyzői okirattal szüleitől egy németországi fekvésű ingatlant szerzett, amelyet az utóbbiak javára haszonélvezeti jog terhelt. Egy 2002. december 2-án kelt közjegyzői okirattal anyjuk további ingatlanokat ruházott át U. Schröder és annak fivére részére, öröklési szerződés jogcímén. Az anyát eddig az időpontig több ingatlan vonatkozásában megillető haszonélvezeti jogokat járadékfizetéssé alakították, amelynek alapján mind U. Schröder, mind pedig fivére 2002. december 1-jétől havonta 1000 eurót köteles fizetni anyjuk részére.

10 A 2002. év során U. Schröder az 1992-ben megszerzett ingatlanok bérbeadásából 2785 euró jövedelmet, a közötte és fivére között fennálló tulajdonközösség jogcímén pedig 749,50 euró jövedelmet szerzett Németországban.

11 A Finanzamt Hameln az U. Schröderre vonatkozó 2002. évi adómegállapító végzését e két összegre alapította, és megtagadta az utóbbi által 2002 decemberében fizetett 1000 euró összeg járadék figyelembevételét.

12 U. Schröder jogorvoslattel élt ezen elutasítással szemben a Niedersächsisches Finanzgericht előtt. Az utóbbi rámutat, hogy az olyan személy számára, mint U. Schröder fivére – aki Németországban rendelkezik lakóhellyel, és ennek folytán a teljes körű jövedelemadó-kötelezettség alá tartozik – annak lehetősége, hogy az adóköteles összegből az ilyen járadékot az EStG 10. §-a (1) bekezdésének 1a. pontja értelmében vett rendkívüli kiadásként levonja, a Bundesfinanzhof ítélkezési gyakorlata egyértelműen rendelkezik. Az utóbbi ugyanis kimondja, hogy amennyiben öröklési szerződés jogcímén átruházott ingatlanokról van szó, az adott esetben járadék formájában megállapított ellenszolgáltatások nem minősülnek visszerhes vagy részben visszerhes ügyleteknek, továbbá teljes mértékben kizárja ezen ellenszolgáltatásokat a jövedelmek megszerzésének köréből.

13 A kérdést elterjesztő bíróság szerint azonban az olyan személy, mint U. Schröder, aki külföldi illetőségként Németországban csupán korlátozott jövedelemadó-kötelezettséggel rendelkezik, nem jogosult ilyen járadéknak az adóköteles jövedelméből történő levonására, mivel az ő vonatkozásában az EStG 50. §-ának (1) bekezdése kizárja az EStG 10. §-ának

alkalmazását.

14 A kérdést elterjeszt? bíróság kételkedik ennek a belföldi illet?ség? és a külföldi illet?ség? adózók közötti adójogi eltér? bánásmódnak az uniós joggal és különösen az EUMSZ 63. cikkel való összeegyeztethet?ségében.

15 E feltételek mellett a Niedersächsisches Finanzgericht az eljárás felfüggesztése mellett döntött, és a következ? kérdést terjesztette elzetes döntéshozatalra a Bíróság elé:

„Ellentétes?e az [EUMSZ] 63. cikkel, illetve az [EUMSZ] 18. cikkel, ha a Németországi Szövetségi Köztársaság területén korlátozott adókötelezettség alá tartozó családtag a bérbe- és haszonbérbeadásból származó jövedelmeib?l nem vonhatja le rendkívüli kiadásként az általa fizetett járadékokat, míg az összjövedelme tekintetében teljes kör? adókötelezettség alá tartozó adózó ezt megteheti?”

Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdés?l

Az elfogadhatóságról

16 A német kormány úgy véli, hogy az elzetes döntéshozatali kérelem elfogadhatatlan azon okból, hogy a kérdést elterjeszt? bíróság nem szolgáltat elegend? információt a ténybeli és jogi háttér?l ahhoz, hogy különösen a tagállamok számára lehetővé váljon, hogy a jelen eljárás tárgyának ismeretében kifejtsek álláspontjukat. A kérelem ugyanis egyrészt?l nem tartalmaz pontos információkat az U. Schröder részére történ? ingatlanátruházások, a fennálló haszonélvezeti jogok törlésének, valamint a havi járadék fizetésének feltételei vonatkozásában. Másrészt?l a rendkívüli kiadásokkal kapcsolatos, az EStG 10. §?a szerinti nemzeti szabályozás tartalmával és értelmezésével, sem pedig az e kiadások és a kiadások más csoportjai – például a működési és az üzemi költségek – közötti különbségekkel kapcsolatos felvilágosítás nem kielégít?. E pontos információk hiányában a valamely külföldi illet?ség? adózó bizonyos kiadásai és az utóbbi adóköteles jövedelme közötti kapcsolat nem ítélt? meg annak meghatározása céljából, hogy ezen adózóval szemben megvalósul?e jogellenes hátrányos megkülönböztetés.

17 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a valamely nemzeti bíróság által elterjesztett elzetes döntéshozatal iránti kérelem Bíróság általi elutasítása csak abban az esetben lehetséges, amennyiben nyilvánvaló, hogy az uniós jog kért értelmezése nem függ össze az alapeljárás tényállásával vagy tárgyával, illetve ha a szóban forgó probléma hipotetikus jelleg?, vagy a Bíróság nem rendelkezik azon ténybeli és jogi elemek ismeretével, amelyek szükségesek ahhoz, hogy a feltett kérdésekre hasznos választ adhasson (lásd különösen a C?415/93. sz. Bosman?ügyben 1995. december 15?én hozott ítélet [EBHT 1995., I?4921. o.] 61. pontját, valamint a C?97/09. sz. Schmelz?ügyben 2010. október 26?án hozott ítélet [az EBHT?ban még nem tették közzé] 29. pontját).

18 Közelebbre?l azon információkat illet?en, amelyeket az el?zetes döntéshozatalra utaló határozatban közölni kell a Bírósággal, azok nemcsak arra szolgálnak, hogy a Bíróság a kérdést el?terjeszt? bíróság számára hasznos válaszokat adhasson, hanem arra is, hogy a tagállamok kormányai, valamint az egyéb érdekelt felek a Bíróság alapokmánya 23. cikkének megfelelően el?terjeszthessék észrevételeiket. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a fentiek érdekében a nemzeti bíróságnak egyrészt?l meg kell határoznia az általa feltett kérdések ténybeli és jogszabályi háttérét, vagy legalábbis ki kell fejtenie azokat a ténybeli körülményeket, amelyeken e kérdések alapulnak. (lásd ebben az értelemben a C?345/06. sz. Heinrich?ügyben 2009. március 10?én hozott ítélet [EBHT 2009., I?1659. o.] 30. és 31. pontját, valamint a C?42/07. sz., Liga Portuguesa de Futebol Profissional és Bwin International ügyben 2009. szeptember 8?án hozott ítélet [EBHT 2009., I?7633. o.] 40. pontját).

19 Figyelemmel azonban a nemzeti bíróságok és a Bíróság közötti feladatmegosztásra, amelyen az EUMSZ 267. cikkben említett eljárás alapul, nem várható el, hogy a kérdést el?terjeszt? bíróság – még mielőtt a Bírósághoz fordulna – elvégezze az igazságszolgáltatási feladata keretében rá háruló valamennyi ténymegállapítást és jogi értékelést. Elegend? ugyanis, ha az el?zetes döntéshozatal iránti kérelemb?l kit?nik az alapügy tárgya és a közösségi jogrendet érint? főbb pontjai annak érdekében, hogy a tagállamoknak lehet?ségük legyen észrevételeiknek a Bíróság alapokmányának 23. cikke szerinti el?terjesztésére, és a Bíróság el?tti eljárásban való hatékony részvételre (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Liga Portuguesa de Futebol Profissional és Bwin International ügyben hozott ítélet 41. pontját, valamint a C?439/08. sz. VEBIC?ügyben 2010. december 7?én hozott ítélet [az EBHT?ban még nem tették közzé] 47. pontját).

20 A jelen ügyben – ahogyan a jelen ítélet 8–13. pontjából következik – az el?zetes döntéshozatalra utaló határozat egyértelm?en utal egyrészt?l az U. Schröder tulajdonában álló németországi ingatlanok származására, valamint az anyja részére fizetend? járadék eredetére, másrészt?l pedig azon hatásra, amelyet az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás az említett járadéknak az adóköteles jövedelmekb?l való levonására gyakorol. Egyébiránt a kérdést el?terjeszt? bíróság rámutat, hogy az el?tte folyamatban lév? jogvita megoldása attól függ, hogy a belföldi illet?ség? és a külföldi illet?ség? adózó közötti eltér? bánásmód összeegyeztethet?e az uniós joggal.

21 A fenti információk elegend?k az alapeljárás tárgyának, valamint az uniós jogrend szempontjából lényeges megfontolások bemutatásához, továbbá annak lehetővé tételéhez, hogy a Bíróság a kérdést el?terjeszt? bíróság részére hasznos választ adjon. Azt is meg kell említeni, hogy a francia kormány és az Európai Bizottság az el?terjesztett kérdéssel kapcsolatban részletes írásbeli észrevételt terjesztett a Bíróság elé.

22 A fentiekre tekintettel az el?zetes döntéshozatal iránti kérelmet elfogadhatónak kell tekinteni.

Az ügy érdemér?l

23 A kérdést el?terjeszt? bíróság kérdésével lényegében arra kíván választ kapni, hogy az EUMSZ 18. cikket és az EUMSZ 63. cikket úgy kell?e értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely lehetővé teszi a belföldi illet?ség? adózó számára, hogy a – részére az ezen tagállam területén fekv? ingatlanokat átruházó – valamely szül?jének fizetett járadékokat az említett javak által termelt, bérbeadásból származó jövedelmekb?l levonja, de e levonás lehetőségét a külföldi illet?ség? adózó részére nem biztosítja.

24 El?ször is meg kell határozni az EUM?Szerződés azon rendelkezését, amely az alapügyben

felmerülthöz hasonló helyzetben alkalmazandó.

25 Az EUMSZ 63. cikk vonatkozásában állandó ítélkezési gyakorlat, hogy mivel az e cikk (1) bekezdése szerinti „t?kemozgások” fogalmának meghatározása hiányzik a Szerz?désb?l, a 88/361 irányelv I. mellékletét képez? nómenklátúra iránymutató szerepet tölt be, még akkor is, ha ezen irányelv elfogadására az EGK?Szerz?dés 67. cikke és 70. cikkének (1) bekezdése (az EGK?Szerz?dés 67–73. cikkének helyébe az EK?Szerz?dés 73B.–73G. cikke lépett, mely utóbbiakat kés?bb az EK 56–EK 60. cikk váltotta fel) alapján került sor, és figyelembe véve, hogy az említett melléklet bevezetésének harmadik bekezdése szerint a benne foglalt nómenklátúra nem ad kimerít? felsorolást a t?kemozgásokról (lásd különösen a C?318/07. sz. Persche?ügyben 2009. január 27?én hozott ítélet [EBHT 2009., I?359. o.] 24. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot; a C?182/08. sz. Glaxo Wellcome ügyben 2009. szeptember 17?én hozott ítélet [EBHT 2009., I?8591. o.] 39. pontját; a C?35/08. sz., Busley és Cibrian Fernandez ügyben 2009. október 15?én hozott ítélet [EBHT 2009., I?9807. o.] 17. pontját, valamint a C?25/10. sz. Missionswerk Werner Heukelbach ügyben 2011. február 10?én hozott ítélet [az EBHT?ban még nem tették közzé] 15. pontját).

26 E tekintetben a Bíróság korábban már úgy ítélte meg, hogy a 88/361 irányelv I. mellékletének „Személyes t?kemozgások” cím? XI. része alá tartozó örökségek és hagyatékok t?kemozgásnak min?sülnek az EUMSZ 63. cikk értelmében, azon eseteket kivéve, amikor a t?kemozgás összetev?i egyetlen tagállamon belülre korlátozódnak (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Persche?ügyben hozott ítélet 72. pontját, a fent hivatkozott Busley és Cibrian Fernandez ügyben hozott ítélet 18. pontját, valamint a fent hivatkozott Missionswerk Werner Heukelbach ügyben hozott ítélet 16. pontját).

27 Következésképpen meg kell állapítani, hogy a Németországban található ingatlanoknak ajándékozás vagy öröklési szerz?dés jogcímén valamely Belgiumban lakóhellyel rendelkező természetes személy részére történ? átruházása az EUMSZ 63. cikk hatálya alá tartozik.

28 Az EUMSZ 18. cikket illet?en, amely az állampolgárság alapján történ? bármely hátrányos megkülönböztetés tilalmának általános elvét fogalmazza meg, emlékeztetni kell arra, hogy e rendelkezés csak az uniós jog által szabályozott azon esetekben alkalmazható önállóan, amelyekre nézve a Szerz?dés nem tartalmaz hátrányos megkülönböztetést tiltó különös szabályt (lásd különösen a C?443/06. sz. Hollmann?ügyben 2007. október 11?én hozott ítélet [EBHT 2007., I?8491. o.] 28. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot, a C?311/08. sz. SGI?ügyben 2010. január 21?én hozott ítélet [az EBHT?ban még nem tették közzé] 31. pontját, valamint a fent hivatkozott Missionswerk Werner Heukelbach ügyben hozott ítélet 18. pontját).

29 Mivel a t?ke szabad mozgására vonatkozó rendelkezések alkalmazandók, és azok a hátrányos megkülönböztetésre vonatkozó különös szabályokat írnak el?, az alapügyben az EUMSZ 18. cikket nem kell alkalmazni (lásd a fent hivatkozott Hollmann?ügyben hozott ítélet 29. pontját, valamint a fent hivatkozott Missionswerk Werner Heukelbach ügyben hozott ítélet 19. pontját).

30 Másodszor emlékeztetni kell arra, hogy az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdése szerint tiltott, t?kemozgást korlátozó intézkedések azon intézkedéseket foglalják magukban, amelyek alkalmasak arra, hogy eltántorítsák a külföldieket attól, hogy valamely tagállamban beruházásokat hajtsanak végre, vagy ilyen beruházásokat fenntartsanak (lásd ebben az értelemben a C?377/07. sz. STEKO Industriemontage ügyben 2009. január 22?én hozott ítélet [EBHT 2009., I?299. o.] 23. és 24. pontját, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

31 Az alapügyben szóban forgó jogszabályt illet?en az a személy, aki Németországban sem lakóhellyel, sem szokásos tartózkodási hellyel nem rendelkezik, az EStG 49. §-ának megfelel?en

e tagállamban a jövedelemadó alá tartozik a Németországban fekvő ingatlanok bérbeadásából származó jövedelme vonatkozásában. A belföldi illetőségű adózóval szemben az ilyen külföldi illetőségű adózó nem képes az EStG 50. §a alapján e jövedelméből olyan járadékot – az EStG 10. §a (1) bekezdésének 1a. pontja értelmében vett rendkívüli kiadásként – levonni, mint amelyet U. Schröder öröklési szerződés jogcímén az anyjának fizetett.

32 A külföldi illetőségű személyekkel szemben alkalmazott hátrányosabb adójogi bánásmód visszatarthatja őket attól, hogy németországi fekvő ingatlanokat szerezzenek vagy tartsanak fenn (lásd analógia útján a C-512/03. sz. Blanckaert-ügyben 2005. szeptember 8-án hozott ítélet [EBHT 2005., I-7685. o.] 39. pontját). A német illetőségű személyeket attól is visszatarthatja, hogy öröklési szerződés keretében jogosultként a Németországi Szövetségi Köztársaságtól eltérő tagállamban lakóhellyel rendelkezőket nevezzenek meg (lásd analógia útján a fent hivatkozott Missionswerk Werner Heukelbach ügyben hozott ítélet 25. pontját).

33 Az ilyen szabályozás tehát a tőke szabad mozgása korlátozásának minősül, amelyet az EUMSZ 63. cikk főszabály szerint tilt.

34 Igaz, hogy az EUMSZ 65. cikk (1) bekezdésének a) pontja értelmében az EUMSZ 63. cikk rendelkezései nem érintik a tagállamoknak azt a jogát, hogy alkalmazzák adójoguk azon vonatkozó rendelkezéseit, amelyek a lakóhely alapján az adózók között különbséget tesznek.

35 Különbséget kell azonban tenni az EUMSZ 65. cikk (1) bekezdésének a) pontja értelmében megengedett egyenlőtlen bánásmód és az e cikk (3) bekezdése által tiltott önkényes megkülönböztetés vagy rejtett korlátozás között. Az olyan nemzeti adójogi szabályozás ugyanis, mint az alapügybeli, amely különbséget tesz a belföldi illetőségű és a más tagállami illetőségű adózók között, csak akkor egyeztethető össze a Szerződésnek a tőke szabad mozgásáról szóló rendelkezéseivel, ha az eltérő bánásmód olyan helyzetekre vonatkozik, amelyek egymással objektíve nem összehasonlíthatóak, vagy azt közérdeken alapuló kényszerítő ok indokolja. Ezenfelül ahhoz, hogy az egyenlőtlen bánásmód igazolt legyen, nem lépheti túl a kérdéses szabályozás céljának eléréséhez szükséges mértéket (lásd a fent hivatkozott Persche-ügyben hozott ítélet 41. pontját és a C-510/08. sz. Mattner-ügyben 2010. április 22-én hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 34. pontját).

36 Meg kell tehát vizsgálni, hogy az alapeljárás körülményei között a külföldi illetőségűek helyzete összehasonlítható-e a belföldi illetőségűekével.

37 E vonatkozásban állandó ítélkezési gyakorlat, hogy a közvetlen adók esetében az adott államban belföldi, illetve külföldi illetőséggel rendelkező személyek helyzete főszabály szerint nem hasonlítható össze, mivel a külföldi illetőségű személy által az adott állam területén szerzett jövedelem leggyakrabban összes jövedelmének csak egy részét képezi, amely e személy lakóhelyén összpontosul, és jövedelmeinek, illetve személyes, valamint családi körülményeinek összességéből következően teherviselő képessége a legkönnyebben ott bírálható el, ahol személyes és vagyoni érdekeinek központja található, amely általában az illető személy állandó lakóhelye (a C-279/93. sz. Schumacker-ügyben 1995. február 14-én hozott ítélet [EBHT 1995., I-225. o.] 31. és 32. pontja, a C-234/01. sz. Gerritse-ügyben 2009. október 6-án hozott ítélet [EBHT 2009., I-5933. o.] 43. pontja, valamint a C-562/07. sz., Bizottság kontra Spanyolország ügyben 2009. október 6-án hozott ítélet [EBHT 2009., I-9553. o.] 46. pontja).

38 Továbbá, az a tény, hogy egy tagállam a külföldi illetőségűeket nem részesíti a belföldi illetőségűeknek biztosított bizonyos adókedvezményekben, nem minősül főszabály szerint hátrányos megkülönböztetésnek, tekintettel a belföldi illetőségűek és a külföldi illetőségűek helyzete közötti, a jövedelmeik forrását, a teherviselő képességeiket, valamint személyes és családi körülményeiket illető objektív különbségekre (a fent hivatkozott Schumacker-ügyben

hozott ítélet 34. pontja, a fent hivatkozott Gerritse-ügyben hozott ítélet 44. pontja és a fent hivatkozott Bizottság kontra Spanyolország ügyben hozott ítélet 47. pontja).

39 A jelen ügyben kétségtelen, hogy a 2002. év során létrejött, az U. Schröder tulajdonában álló, németországi fekvésű ingatlanok bérbeadásából származó jövedelmek az utóbbi által az említett évben szerzett teljes jövedelemnek csupán csekély részét képezi.

40 A Bíróság azonban megállapította, hogy az olyan kiadások vonatkozásában, mint a valamely tagállamban adóköteles jövedelmet eredményező tevékenységgel közvetlen összefüggésben lévő működési költségek, a belföldi illetések és az említett tagállamban külföldi illetések összehasonlítható helyzetben találhatók, és ezért e tagállam azon szabályozása, amely a külföldi illetések esetében az adózáskor megtagadja az ilyen kiadások levonását, jöllehet ezt a lehetőséget megadja a belföldi illetéseknek, főként a más tagállamok állampolgárai számára okozhat hátrányt, és ily módon állampolgárságon alapuló közvetett hátrányos megkülönböztetést ír elő (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Gerritse-ügyben hozott ítélet 27. és 28. pontját; a C-346/04. sz. Conjin-ügyben 2006. július 6-án hozott ítélet [EBHT 2006., I-6137. o.] 20. pontját; a C-290/04. sz. FKP Scorpio Konzertproduktionen ügyben 2006. október 3-án hozott ítélet [EBHT 2006., I-9461. o.] 49. pontját; a C-345/04. sz. Centro Equestre da Lezíria Grande ügyben 2007. február 15-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-1425. o.] 23. pontját; valamint a C-11/07. sz. Eckelkamp és társai ügyben 2008. szeptember 11-én hozott ítélet [EBHT 2008., I-6845. o.] 50. pontját és a C-43/07. sz. Arens-Sikken-ügyben 2008. szeptember 11-én hozott ítélet [EBHT 2008., I-6887. o.] 44. pontját).

41 A fentiekből következik, hogy az olyan szabályozás, mint amelyről az alapügyben is szó van, fyszabály szerint ellentétes az EUMSZ 63. cikkel, amennyiben az U. Schröder által az anyjának fizetett járadékot az elbbinek a szülei által a részére átruházott, németországi fekvésű ingatlanok bérbeadásában álló tevékenységéhez közvetlenül kapcsolódó kiadásnak kell tekinteni.

42 A német kormány úgy véli, hogy a jelen esetben nem áll fenn közvetlen kapcsolat. Álláspontja szerint e járadék, amely az EStG 10. §a (1) bekezdésének 1a. pontja szerinti rendkívüli kiadásnak minősül, eltér a működési vagy üzemi költségektől, amelyek az EStG 50. §ának (1) bekezdése szerint a korlátozott adókötelezettség alá tartozó adózó által levonhatók, amennyiben valamely jövedelemforrás megszerzésének ellenértékét képezik. Az ilyen járadék fizetése ugyanis nem jellemző vagy jogi következménye a bérbeadásból származó jövedelmek megszerzésének, hanem valamely családi közösség keretében történő támogatás alapján létrejött megállapodásnak minősül, és összegét nem az átruházott javak értéke alapján, hanem a jogosult tartási szükségleteinek, továbbá a kötelezett általános gazdasági teherviselő képessége függvényében határozzák meg, amelyet kizárólag az utóbbi lakóhelye szerinti tagállam képes megfeleően megítélni. Ugyanezen összefüggésben a francia kormány megjegyzi, hogy a járadék összegét sem a bérbeadásból származó jövedelmek hiánya, sem pedig a rendkívül magas jövedelmek megszerzése nem érinti.

43 Ezeket az érveket azonban nem lehet elfogadni. Még ha az olyan járadék összegét, amelyet U. Schröder fizet, a kötelezett teherviselő képességéhez és a jogosult tartási szükségleteihez mérten is állapítják meg, a jelen ítélet 40. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlat értelmében vett közvetlen kapcsolat fennállása nem a szóban forgó kiadás és az adóköteles jövedelmek összege közötti bármilyen összefüggésből, hanem azon körülményből következik, hogy e kiadás elválaszthatatlan az említett jövedelmeket létrehozó tevékenységtől (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Centro Equestre da Lezíria Grande ügyben hozott ítélet 25. pontját).

44 Így a Bíróság megállapította, hogy a szóban forgó tevékenységgel közvetlen kapcsolatban állnak az e tevékenység által előidézett (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Gerritse-ügyben hozott ítélet 9–27. pontját, valamint a fent hivatkozott Centro Equestre da Lezíria

Grande ügyben hozott ítélet 25. pontját), tehát annak gyakorlásához szükséges kiadások. Hasonlóképpen ilyen közvetlen kapcsolat fennállását ismerte el az adóbevallás elkészítése céljából igénybe vett adótanácsadói díjak vonatkozásában, mivel az ilyen bevallás elkészítésének kötelezettsége abból a körülményből ered, hogy az érintett tagállamban jövedelmet szereztek (lásd a fent hivatkozott Conijn-ügyben hozott ítélet 22. pontját).

45 Márpedig az elzeteres döntéshozatalra utaló határozatból kitnik, hogy az U. Schröder részére átruházott ingatlan javakat legalábbis részben haszonélvezeti jogok terhelték, amelyeket egyetlen, az utóbbi által az anyjának fizetendő havi járadékká alakították. Így tnik tehát, hogy az említett járadék fizetésére vonatkozó kötelezettség az említett javak átruházásából következik, mivel e kötelezettségvállalás szükséges volt ahhoz, hogy U. Schröder rendelkezessen azok tulajdonjogával, és ennek következtében az alapügyben vitatott, Németországban adóköteles, bérbeadásból származó jövedelmeket termeljen.

46 Meg kell tehát állapítani, hogy amennyiben U. Schröder arra vonatkozó kötelezettségvállalása, hogy anyja részére járadékot fizet, abból ered, hogy a részére németországi fekvő ingatlanokat ruháztak át – aminek a vizsgálata a kérdést elterjesztő bíróság feladata –, e járadék az említett javak hasznosításához közvetlenül kapcsolódó kiadásnak minősül oly módon, hogy U. Schröder e vonatkozásban a belföldi illetőségű adózókéval összehasonlítható helyzetbe kerül.

47 E feltételek mellett az olyan nemzeti szabályozás, amely a jövedelemadók területén a külföldi illetőségűektől megtagadja az ilyen kiadás levonását, a belföldi illetőségűek számára ugyanakkor engedélyezi, érvényes igazolás hiányában ellentétes az EUMSZ 63. cikkel.

48 Márpedig sem a német kormány nem hivatkozott, sem a kérdést elterjesztő bíróság nem utalt közérdeken alapuló kényszerítő okra.

49 A fentiekre tekintettel az elterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy az EUMSZ 63. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely lehetővé teszi a belföldi illetőségű adózó számára, hogy a – részére az ezen tagállam területén fekvő ingatlanokat átruházó – valamely szülőjének fizetett járadékokat az említett javak révén létrejött, bérbeadásból származó jövedelmektől levonja, e levonás lehetőségét a külföldi illetőségű adózó részére azonban nem biztosítja, amennyiben e járadékok fizetésének kötelezettsége az említett javak átruházásából következik.

A költségekről

50 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést elterjesztő 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 (második tanács) a következőképpen határozott:

Az EUMSZ 63. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely lehetővé teszi a belföldi illetőségű adózó számára, hogy a – részére az ezen tagállam területén fekvő ingatlanokat átruházó – valamely szülőjének fizetett járadékokat az említett javak révén létrejött, bérbeadásból származó jövedelmektől levonja, e levonás lehetőségét a külföldi illetőségű adózó részére azonban nem biztosítja, amennyiben e járadékok fizetésének kötelezettsége az említett javak átruházásából következik.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: német.