

## PHILIPPE LÉGER

## FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2006. július 13.<sup>1</sup>

1. Jelen eljárásban a Bundesfinanzhof (Németország) azt kérdezi a Bíróságtól, hogy az EK 52. cikket (jelenleg, módosítást követően EK 43. cikk) úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétesek azok a nemzeti rendelkezések, amelyek alapján a belföldi illetőségű adóalany házastársával közös adózását megtagadják arra hivatkozva, hogy ez utóbbi egy másik tagállamban lakik, ahol olyan jövedelmet szerzett, amely ott adómentesnek minősül.

3. Az EStG 1997 1. cikkének (1) bekezdése értelmében azon természetes személyek, akiknek állandó lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye Németországban található, a jövedelemadó a német jogszabályok szerint kötelesek megfizetni. Az 1. cikk (3) bekezdése értelmében azon természetes személyek, akiknek állandó lakóhelye és szokásos tartózkodási helye nem Németországban található, akkor kérhetik, hogy teljes körű adókötelezettként kezeljék őket, ha az EStG 1997 49. cikke értelmében németországi jövedelemmel rendelkeznek, és a jövedelem legalább 90%-ban a német jövedelemadó hatálya alá tartozik (a továbbiakban: relatív mennyiségi küszöb), illetve a nem ezen adó alá tartozó jövedelmek nem haladják meg a 12 000 DEM összeget (a továbbiakban: abszolút mennyiségi küszöb).

**I – A nemzeti jogszabályok**

2. Az alapeljárás idején a természetes személyekre vonatkozó német adórendszert a jövedelemadóról szóló törvény 1997-ben hatályos szövege (Einkommensteuergesetz 1997, a továbbiakban: EStG 1997) szabályozta.

4. Emellett az EStG 1997 1a. cikke (1) bekezdésének 2. pontja az Európai Unió vagy az Európai Gazdaság Térség (EGT) valamely tagállamának állampolgára esetében lehetővé teszi, hogy az EStG 1997 26. cikke alkalmazásában az EStG 1997 1. cikkének (1) bekezdése vagy 1. cikkének (3) bekezdése szerint teljes körű adókötelezettséggel rendelkező személy házastársa is teljes körűen adókötelezett legyen, feltéve hogy e személy állandó

1 – Eredeti nyelv: francia.

lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye az Európai Unió vagy az EGT egy másik tagállamában található.

5. Emellett az EStG 1997 1. cikkének (3) bekezdésében felsorolt feltételek arra a házastársra is kiterjednek, aki Németországban nem rendelkezik állandó lakóhellyel vagy szokásos tartózkodási hellyel. Ennek megfelelően a külföldi illetőségű házastárs akkor rendelkezik teljes körű adókötelezettséggel, ha a házastársak világjövedelme legalább 90%-ban a német jövedelemadó hatálya alá tartozik, vagy a nem ezen adó alá tartozó jövedelmek nem haladják meg az abszolút mennyiségi küszöböt, azaz a 24 000 DEM összeget.

6. A házastársak világjövedelmének meghatározása során a német jogot kell alkalmazni, függetlenül attól, hogy a jövedelmet Németországban vagy külföldön szerezték-e. Mivel az EStG 1997 1. cikke (3) bekezdése második mondatának és 1a. cikke (1) bekezdése 2. pontjának együttes rendelkezése nem ír elő külön szabályt a jövedelmek meghatározása tekintetében, a kérdést előterjesztő bíróság szerint a jövedelmek fogalma a német jövedelemadó-szabályozásból következik még akkor is, ha e jövedelem az illetőség szerinti állam által kiállított igazolásban nem szerepel, vagy aszerint adómentes.

7. Az EStG 1997 26. cikke alapján a nem tartósan különélő házastársak, akik az EStG 1997 1. cikkének (1) bekezdése és 1a. cikke alapján mindketten teljes körű adókötelezettséggel rendelkeznek, közös adózást kérelmezhetnek.

8. Ebben az esetben az EStG 1997 26b. cikke előírja, hogy a házastársak jövedelmét össze kell adni, és azt mindkettőjük esetében együtt veszik figyelembe. Ezért a házastársak közösen minősülnek adóalanyoknak.

9. E módszer célja, hogy figyelembe vegye a házastársak személyes és családi körülményeit, amelynek eredményeként az adó csökken, ha a házastársak jövedelme között jelentős különbség van, illetve ha a két házastárs egyikének egyáltalán nincs jövedelme. Így biztosítható a létfenntartáshoz szükséges minimum, mivel a házastársak esetében az adómentes jövedelemadó-alap kétszeresen vehető figyelembe.

10. Emellett emlékeztetni kell arra, hogy az EStG 1997 22. cikkének 1. pontja szerint a rendszeres juttatásokból származó jövedelmek, amelyek nem tartoznak az EStG 1997 2. cikke (1) bekezdése 1–6. pontjának

hatálya alá,<sup>2</sup> az „egyéb jövedelem” kategóriájába tartoznak, amelyet az EStG 1997 1. és 1a. cikkében hivatkozott jövedelmi küszöb kiszámításánál vesznek figyelembe.

11. Végezetül az EStG 1997 3. cikke 1. pontjának d. alpontja és 3. cikkének 67. pontja szerint a német jogszabályok szerint kifizetett anyasági támogatást és gyermeknevelési támogatást adómentes belföldi jövedelemnek kell tekintetni.

## II – A tényállás és az alapeljárás

12. Az 1997. év folyamán G. Meindl németországi illetőségű osztrák állampolgár, szabadfoglalkozású és kézműves tevékenységből származó, 138 422 DEM összegű jövedelmet szerzett. A kérdéses év folyamán az Ausztriában lakó felesége, C. Meindl-Berger nem dolgozott, azonban az osztrák állam 142 586 ATS szülési támogatásban, 47 117 ATS speciális anyasági támogatásban és 15 600 ATS családi támogatásban részesítette, ami 26 994,73 DEM összegnek felel meg.

2 – Ilyen jövedelemnek minősül az EStG 1997 2. cikkének (1) bekezdése értelmében a mezőgazdasági és az erdészeti tevékenységből, kézműves és kereskedelmi tevékenységből, az önálló tevékenységből, a nem önálló tevékenységből, valamint a tőkejövedelemből, illetve a bérbe- és haszonbérbeadásból származó jövedelem.

13. Az osztrák adójogszabályok értelmében a C. Meindl-Berger által szerzett „jövedelem” adómentes.

14. A német jogszabályok értelmében G. Meindl az illetékes német adóhatóságnál, a Finanzamt-nál, közös adózást kérelmezett. Kérelmét e hatóság elutasította, és G. Meindl-t – egyedülállónak tekintve – egyéni adózás alá vonta, és jövedelemadójának összegét 45 046 DEM-ben állapította meg.

15. A Finanzamt szerint egyrészt nem teljesültek az EStG 1997 1a. cikke (1) bekezdésének 2. pontjában, valamint az 1. cikke (3) bekezdésében meghatározott feltételek, mivel Németországban a házaspár által szerzett jövedelem a teljes összeg 90%-ánál alacsonyabb volt. Másrészt pedig a C. Meindl-Berger által Ausztriában szerzett jövedelem meghaladta a 24 000 DEM küszöböt, amelyet az EStG 1997 1. cikke (3) bekezdésének második mondata, valamint az 1a. cikke (1) bekezdése 2. pontjának utolsó mondata előír.

16. A Finanzamt megállapítása szerint ugyanis, mivel a C. Meindl-Berger által kapott támogatásokat nem a német jogszabályok alapján fizették ki, az EStG 1997 3. cikke 1. pontjának d. alpontja értelmében azok nem mentesek az adó alól.

Erre tekintettel az EStG 1997 22. cikkének 1. pontja alapján e juttatásokat a mennyiségi küszöb vizsgálata szempontjából külföldi jövedelemként kell figyelembe venni.

17. A Finanzamt e határozata ellen benyújtott eredménytelen panaszt követően G. Meindl a Finanzgerichthez jogorvoslati kérelmet nyújtott be a Finanzamt határozata ellen. A Finanzgericht helyt adott G. Meindl keresetének, és úgy ítélte meg, hogy jogosult a közös adózás igénybevételére, mivel a „jövedelem” kifejezést a közösségi jognak megfelelően megszorítóan kell értelmezni.

18. A Finanzamt felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a Bundesfinanzhofhoz.

### **III – Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés**

19. A Bundesfinanzhof úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Megvalósul-e [a Szerződés 52. cikkének] megsértése abban az esetben, ha valamely belföldi illetőségű adóalanytól arra hivat-

kozva tagadják meg az Ausztriában lakó, nem különélő házastárssal történő közös adózást, hogy a közös jövedelem több mint 10%-át az utóbbi szerezte, amely egyidejűleg meghaladja a 24 000 DEM összeget, amennyiben ezek a jövedelmek az osztrák jog szerint adómentesek?”

### **IV – Elemzés**

20. Előjáróban azt kell megítélni, hogy G. Meindl esete a Szerződés 52. cikkének hatálya alá tartozik-e.

21. A német kormány álláspontjával szemben nem látok semmilyen okot a Bundesfinanzhof elemzésében megállapítottak megkérdőjelezésére, amely szerint G. Meindl esete a Szerződés 52. cikkének hatálya alá tartozik.

22. Egyrészt a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint a Szerződés 52. cikke nem alkalmazható az egyetlen tagállamra korlátozódó helyzetekre.<sup>3</sup> Jelen esetben az osztrák állampolgárságú G. Meindl Németországban dolgozik és él, ami jelzi, hogy a helyzet nem korlátozódik egyetlen tagál-

3 – Lásd például a C-41/90. sz., Höfner és Elser ügyben 1991. április 23-án hozott ítélet (EBHT 1991., I-1979. o.) 37. pontját, a C-332/90. sz. Steen-ügyben 1992. január 28-án hozott ítélet (EBHT 1992., I-341. o.) 9. pontját, valamint a C-134/95. sz., USSL n° 47 di Biella ügyben 1997. január 16-án hozott ítélet (EBHT 1997., I-195. o.) 19. pontját).

lamra. Másrészt a Szerződés 52. cikkének (2) bekezdése értelmében a letelepedés szabadsága magában foglalja a jogot gazdasági tevékenység önálló vállalkozóként történő megkezdésére és folytatására. Márpedig a kérdést előterjesztő bíróság határozata szerint G. Meindl Németországban szabadfoglalkozásuként végzett tevékenységet. Ezért a letelepedés szabadságával élt.

23. Kérdésével az előterjesztő bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy a Szerződés 52. cikkét úgy kell-e értelmezni, hogy az megtiltja, hogy valamely németországi illetőségű adóalanytól arra hivatkozva tagadják meg az osztrák illetőségű házastárral történő közös adózást, hogy a közös jövedelem több mint 10%-át az utóbbi házastárs szerezte, és amely egyidejűleg meghaladja a 24 000 DEM összeget, noha e jövedelmek adómentesek az osztrák jogszabályok alapján.

24. A német kormány álláspontja szerint e kérdésre nemleges választ kell adni.

25. Ezzel a véleménnyel nem értek egyet.

26. Először is emlékeztetni kell arra, hogy a közvetlen adók ugyan a tagállamok hatáskörébe tartoznak, ez utóbbiak azonban e hatáskörüket a közösségi jog tiszteletben tartásával kötelesek gyakorolni.<sup>4</sup> Következésképpen a tagállamok a hatáskörüik gyakorlása során nem akadályozhatják meg a szerződésben garantált alapvető szabadság, úgymint a letelepedés szabadságának érvényesülését.<sup>5</sup>

27. Ez különösen azt jelenti, hogy a tagállamoknak nemcsak minden, az állampolgárságon alapuló hátrányos megkülönböztetéstől kell tartózkodniuk, hanem a hátrányos megkülönböztetés valamennyi leplezett formájától is, ez utóbbiak más megkülönböztető ismérvek alkalmazásával valójában ugyanahhoz az eredményhez vezetnek.<sup>6</sup>

28. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint azonban a hátrányos megkülönböztetés kizárólag különböző szabályoknak hasonló helyzetekre való alkalmazásából vagy pedig ugyanazon szabálynak különböző helyzetekre történő alkalmazásából állhat.<sup>7</sup>

29. A közvetlen adókkal összefüggésben a Bíróság a fent hivatkozott Schumacker-ügy-

4 – Lásd különösen a C-436/00. sz., X és Y ügyben 2002. november 21-én hozott ítélet (EBHT 2002., I-10829. o.) 32. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot, valamint a C-209/01. sz., Schilling és Fleck-Schilling ügyben 2003. november 13-án hozott ítélet (EBHT 2003., I-13389. o.) 22. pontját.

5 – Lásd különösen a 270/83. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 1986. január 28-án hozott ítélet (EBHT 1986., 273. o.) 13. pontját, valamint a C-9/02. sz., De Lasteyrie du Saillant ügyben 2004. március 11-én hozott ítélet (EBHT 2004., I-2409. o.) 40. pontját.

6 – Lásd különösen a 152/73. sz. Sotgiu-ügyben 1974. február 12-én hozott ítélet (EBHT 1974., 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, valamint a C-279/93. sz. Schumacker-ügyben 1995. február 14-én hozott ítélet (EBHT 1995., I-225. o.) 26. pontját.

7 – Lásd például a C-80/94. sz. Wielockx-ügyben 1995. augusztus 11-én hozott ítélet (EBHT 1995., I-2493. o.) 17. pontját.

ben hozott ítéletben, valamint a Gerritse-ügyben 2003. június 12-én hozott ítéletben<sup>8</sup> megállapította, hogy az adott államban bel-földi, illetve külföldi illetőséggel rendelkező személyek helyzete főszabályként nem hasonlítható össze. A külföldi illetőségű személy által az adott állam területén szerzett jövedelem leggyakrabban összes jövedelmének csak egy részét képezi, amely e személy lakóhelyén összpontosul. Ezen túlmenően jövedelmeinek, illetve személyes, valamint családi körülményeinek összességéből következő adóalanyisága a legkönnyebben ott bírálható el, ahol személyes és vagyoni érdekeinek központja található, amely általában az illető személy állandó lakóhelye.<sup>9</sup>

30. A jelen ügyben, noha G. Meindl osztrák állampolgár, németországi illetőségű, és jövedelmét teljes egészében ott szerzi.

31. Ennek ellenére olyan németországi illetőségű adóalannal összehasonlítva, akinek jövedelemmel nem rendelkező házastársa ugyanebben a tagállamban lakik, más elbárársban részesítik.

32. Az EStG 1997 értelmében a német hatóságok nem veszik figyelembe G. Meindl személyes és családi körülményeit, arra

hivatkozva, hogy házastársa osztrák illetőségű, és az általa szerzett jövedelem meghaladja a háztartási jövedelem 10%-át, valamint a 24 000 DEM összeget. A német adóhatóságok G. Meindl-t tehát egyedülállónak tekintik.

33. Mégis, ahogyan azt korábban láttuk, ugyanezen EStG 1997 értelmében az az adóalany, aki németországi illetőségű, és akinek nem dolgozó házastársa szintén e tagállamban lakik, jogosult a közös adózásra.

34. Objektíven más helyzeten alapulónak tekinthető-e e megkülönböztetés két németországi illetőségű adóalany között, akinek nem dolgozó házastársa egy másik tagállamban lakik, illetve akinek nem dolgozó házastársa is e tagállamban lakik, aminek eredményeként az nem tekinthető állampolgárságon alapuló közvetett hátrányos megkülönböztetésnek?

35. Álláspontom szerint nem.

36. Megítélésem szerint egy olyan osztrák állampolgár, aki Németországban lakik, és akinek egy másik tagállamban lakó házastársa nem dolgozik, objektíve ugyanabban a helyzetben van, mint azon németországi

8 – A C-234/01. sz. ügyben hozott ítélet (EBHT 2003., I-5933. o.).

9 – A fent hivatkozott Schumacker-ügyben hozott ítélet 31. és 32. pontja és a fent hivatkozott Gerritse-ügyben hozott ítélet 43. pontja.

illetőségű és ugyanott dolgozó adóalany, akinek ugyanabban a tagállamban lakó házastársa nem dolgozik. Mindkét esetben közös jövedelem csak a házastársak egyikének kereső tevékenységéből származik.

37. A nem dolgozó házastárs lakóhelyére vonatkozó követelmény, amelyből az eltérő bánásmód fakad, álláspontom szerint olyan feltétel, amelynek a helyi lakosok könnyebben meg tudnak felelni, mint más tagállamok azon állampolgárai, akiknek családtagjai leggyakrabban Németországon kívül laknak.

38. Véleményem szerint e két helyzet összehasonlíthatóságát a Bíróság a Zurstrassen-ügyben 2000. május 16-án hozott ítéletében<sup>10</sup> megfogalmazott indokolásához hasonlóan kell megvizsgálni.

39. Ebben az ítéletben a Bíróság ugyanis megállapította, hogy egy belföldi illetőségű adóalanyal szemben nem tagadható meg a közös adózás engedélyezése azzal az indokkal, hogy a házastársa, akitől nem él külön, egy másik tagállamban lakik.

40. Igaz, hogy P. Zurstrassennel szemben C. Meindl-Berger a lakóhelye szerinti államtól olyan jövedelemben részesül, amely a német jogszabályok értelmében adóköteles.

41. Ennek ellenére a kérdést előterjesztő bíróság határozata szerint e jövedelem olyan kifizetés, amely *jellegénél fogva* Ausztriában nem adóköteles.

42. A Wallentin-ügyben 2004. július 1-jén hozott ítéletében<sup>11</sup> a Bíróság kimondta, hogy az adómentes jövedelem nem minősült számottevő jövedelemnek, amelynek eredményeként a jövedelemszerzés szerinti állam nem képes megadni az adóalanynak a személyes és családi körülményein alapuló előnyöket.

43. Ezen ítéletben elfogadott megközelítés számomra jelen ügyben is alkalmazhatónak tűnik. Először is, ha C. Meindl-Berger jövedelmét a német jogszabályok alapján szerezte volna, az Németországban adómentes lett volna, amely alátámasztja, hogy a német jogszabályok szerint az ilyen jövedelmet jellegénél fogva adómentesnek lehet tekintetni. A kifizetéseket ezért nem lehetett volna a házaspár világijövedelmének kiszámí-

10 – A C-87/99. sz. ügyben hozott ítélet (EBHT 2000., I-3337. o.) 23. pontja.

11 – A C-169/03. sz. ügyben hozott ítélet (EBHT 2004., I-6443. o.) 17. és 18. pontja.

tásakor figyelembe venni. Másodszor, ha a német kormány észrevételeit elfogadnánk, a németországi illetőségű adóalany személyes és családi körülményeit sem Németországban, sem Ausztriában nem lehetne figyelembe venni.

44. Ennek az az oka, hogy G. Meindl, aki Németországban lakik, Ausztriában nem rendelkezik jövedelemmel, és az e tagállamban szerzett egyedüli közös jövedelem olyan kifizetés, amely Ausztriában adómentes. Ezért G. Meindl személyes és családi körülményeit Ausztriában nem lehet figyelembe venni.

45. Márpedig megállapítható, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint hátrányos megkülönböztetés valósul meg, ha az adóalany személyes és családi körülményeit sem a lakóhelye szerinti, sem a munkavégzés helye szerinti államban nem veszik figyelembe.<sup>12</sup>

12 – A fent hivatkozott Schumacker-ügyben hozott ítélet 38. pontja. Felhívom a figyelmet arra is, hogy a C-385/00. sz. De Groot-ügyben 2002. december 11-én hozott ítélet (EBHT 2002., I-11819. o.) 101. pontjában a Bíróság úgy határozott, hogy a tagállamoknak figyelembe kell venniük az adóalanyok személyes és családi körülményeit, függetlenül attól, hogyan osztották meg e kötelezettséget az államok egymás között.

46. Jelen ügyben a Németországi Szövetségi Köztársaság, az az állam, amelyben G. Meindl lakóhellyel rendelkezik, ahol a háztartás jövedelmét majdnem teljes egészében megszerzi, és ahol adót köteles fizetni, a leginkább alkalmas arra, hogy a személyes és családi körülményeit figyelembe vegye.

47. Ebből következően álláspontom szerint az EStG 1997 alkalmazásának eredményeként a megkülönböztetést két németországi illetőségű adóalany között, akinek nem dolgozó házastársa egy másik tagállamban lakik, illetve akinek nem dolgozó házastársa is e tagállamban lakik, állampolgárságon alapuló közvetett hátrányos megkülönböztetésnek kell tekinteni, amely ellentétes a Szerződés 52. cikkével.

48. A fentiek fényében álláspontom szerint azt a választ kell adni, hogy a Szerződés 52. cikkét úgy kell értelmezni, hogy a németországi illetőségű adóalany esetében nem lehet megtagadni az Ausztriában lakó, de tőle nem különélő házastárral közös adózást arra hivatkozva, hogy e házastárs jövedelme mind a közös jövedelem 10%-át, mind a 24 000 DEM összeget meghaladja, noha e jövedelem az osztrák jogszabályok szerint adómentes.



## V – Véggövetkeztetések

49. A fenti megfontolások alapján javaslom, hogy a Bíróság a Bundesfinanzhof által előterjesztett kérdést az alábbiak szerint válaszolja meg:

„Az EK-Szerződés 52. cikkét (jelenleg, módosítást követően EK 43. cikk) úgy kell értelmezni, hogy a németországi illetőségű adóalany esetében nem lehet megtagadni az Ausztriában lakó, de tőle nem különélő házastárssal közös adózást arra hivatkozva, hogy e házastárs jövedelme mind a közös jövedelem 10%-át, mind a 24 000 DEM összeget meghaladja, noha e jövedelem az osztrák jogszabályok szerint adómentes.”