DOMSTOLENS DOM (Sjette Afdeling)

28. oktober 1999 *

I sag C-55/98,

angående en anmodning, som Højesteret (Danmark) i medfør af EF-traktatens artikel 177 (nu artikel 234 EF) har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag,

Skatteministeriet

mod

Bent Vestergaard,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af EF-traktatens artikel 6 og 59 (efter ændring nu artikel 12 EF og 49 EF),

har

* Processprog: dansk.

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling)

sammensat af formanden for Anden Afdeling, R. Schintgen (refererende dommer), som fungerende formand for Sjette Afdeling, og dommerne P.J.G. Kapteyn og G. Hirsch,

generaladvokat: A. Saggio
justitssekretær: assisterende justitssekretær H. von Holstein,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

— Skatteministeriet ved advokat P. Biering, København

— Bent Vestergaard ved advokat T.V. Christiansen, Åbyhøj

— den nederlandske regering ved juridisk konsulent A. Bos, Udenrigsministeriet, som befuldmægtiget

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved juridisk konsulent H.P. Hartvig og H. Michard, Kommissionens Juridiske Tjeneste, som befuldmægtigede,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at der i retsmødet den 11. marts 1999 er afgivet mundtlige indlæg af Skatteministeriet ved advokat P. Biering, af Bent Vestergaard ved advokat L. Henriksen, Åbyhøj, og af Kommissionen ved H.P. Hartvig,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 10. juni 1999,

afsagt følgende

Dom

1 Ved kendelse af 18. februar 1998, indgået til Domstolen den 24. februar 1998, har Højesteret i medfør af EF-traktatens artikel 177 (nu artikel 234 EF) forelagt to præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af EF-traktatens artikel 6 og 59 (efter ændring nu artikel 12 EF og 49 EF).

2 Spørgsmålene er blevet rejst under en sag, der føres mellem Skatteministeriet og Bent Vestergaard. Sagen drejer sig om Skatteministeriets nægtelse af at anerkende nogle udgifter til Bent Vestergaards deltagelse i et fagligt kursus, der blev afholdt i udlandet, som en fradragsberettiget driftsomkostning i den skattepligtige indkomst for selskabet Bent Vestergaard A/S, hvori Bent Vestergaard er eneaktionær.

De nationale retsregler

3 I Danmark bestemmes det i § 4 i statsskatteloven (lov nr. 149 af 10.4.1922, herefter »loven«), at indtægter er skattepligtige, hvad enten de består i penge eller formuegoder af pengeværdi.

4 Lovens § 6 har følgende ordlyd:

»1) Ved beregningen af den skattepligtige indkomst bliver at fradrage:

a) Driftsomkostninger, dvs. de udgifter, som i årets løb er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten, herunder ordinære afskrivninger

...

2) Den beregnede skatteindtægt er skattepligtig uden hensyn til, hvorledes den anvendes, altså hvad enten den benyttes til egen eller families underhold, betjening, nytte eller behagelighed, eller til formueforøgelse, til forbedring af ejendom, til udvidelse af næring eller drift, henlæggelse til reserve- eller andre lignende fonds, til gaver eller på anden måde.«

5 Det er i administrativ praksis og retspraksis fastlagt, hvilke driftsomkostninger der kan fradrages i medfør af lovens § 6, stk. 1, litra a). I Skatteministeriets ligningsvejledning for indkomståret 1988 blev der således bl.a. anført følgende:

»Udgifter ved deltagelse i faglige kurser er fradragsberettigede, når der er tale om kurser, der har til formål at vedligeholde og ajourføre deltagernes faglige viden og uddannelse ...

Når et fagligt møde eller et kursus henlægges til et fremmed land (typisk almindelige turiststeder) medfører dette fradragsrettens bortfald, medmindre rejsemålet/-kursusstedet som sådan kan siges at være fagligt begrundet.«

6 I ligningsvejledningen for senere indkomstår end det, hovedsagen angår, f.eks. indkomståret 1996, tilføjes følgende:

»Der antages således at være en formodning for, at der med kursets afholdelse på et udenlandsk turiststed er forbundet et så betydeligt turistmæssigt islæt, at kursusudgiften ikke kan anses som en fradragsberettiget driftsomkostning.«

7 Det fremgår af sagens akter, at tilføjelsen skyldes en praksis ved Vestre Landsret (dom af 17.4.1984 og af 8.10.1984, trykt i *Tidsskrift for Skatteret* 1984, nr. 238 og nr. 471), som senere er blevet bekræftet af Højesteret (dom af 19.10.1994, trykt i *Ugeskrift for Retsvæsen* 1994, s. 970). I forelæggelseskendelsen har den nationale ret udtalt følgende herom:

»Når et kursus afholdes på et almindeligt turiststed i udlandet, og kursusstedet ikke som sådan er fagligt begrundet, er der en formodning for, at der med kursets afholdelse er forbundet et så betydeligt turistmæssigt islæt, at kursusudgiften ikke kan anses som en fradragsberettiget driftsomkostning.

Formodningen kan afkræftes ved fremlæggelse af oplysninger om navnlig kursets indhold og længde i forhold til opholdets længde ....

Såfremt der afholdes kursus på et almindeligt turiststed i Danmark, opstilles ingen formodning om, at der med kursets afholdelse er forbundet et så betydeligt turistmæssigt islæt, at kursusudgiften ikke kan anses som en fradragsberettiget driftsomkostning.

Der foreligger ikke, hverken i form af domstolsafgørelser eller afgørelser truffet af administrative myndigheder, praksis, hvorefter fradragsret i forbindelse med deltagelse i kurser afholdt i Danmark tilsidesættes med henvisning til, at kurset er afholdt på et almindeligt turiststed.«

De faktiske omstændigheder og hovedsagen

8 Bent Vestergaard er registreret revisor og ansat i selskabet Bent Vestergaard A/S, der driver revisionsvirksomhed. Bent Vestergaard ejer den fulde aktiekapital i selskabet.

9 Fra den 3. til den 10. oktober 1988 deltog Bent Vestergaard i et skattekursus, der blev afholdt på Kreta. Alle kursusdeltagerne var danske, og kurset var tilrettelagt af et dansk revisionsfirma i samarbejde med et rejsebureau. Af de syv dage, der blev tilbragt i Grækenland, medgik tre hele og to halve dage til selve kurset.

10 Udgiften til Bent Vestergaards deltagelse i kursus, rejse og ophold på i alt 5 516 DKK blev afholdt af selskabet Bent Vestergaard A/S. Bent Vestergaards hustru deltog i rejse og ophold, idet hun privat afholdt udgiften på 3 700 DKK.

11 Den 29. juni 1993 afsagde Landskatteretten — den øverste administrative skattemyndighed — kendelse om, at udgifterne til Bent Vestergaards deltagelse i kurset på Kreta skulle anses for løntillæg for Bent Vestergaard i hans egenskab af eneaktionær i selskabet Bent Vestergaard A/S og dermed ikke kunne fradrages i selskabets skattepligtige indkomst i henhold til lovens § 6, stk. 1, litra a).

12 Bent Vestergaard indbragte afgørelsen for Vestre Landsret, som ved dom af 3. maj 1995 fandt, at han havde afkræftet formodningen for, at kurset var forbundet med et så betydeligt turistmæssigt islæt, at udgifterne ved deltagelsen i kurset ikke kunne anses som en fradragsberettiget kursusudgift, og at ligningsmyndighederne derfor havde været uberettigede til at anse kursusudgiften som et løntillæg for Bent Vestergaard.

13 Skatteministeriet ankede Vestre Landsrets dom til Højesteret. Under sagens behandling for den nationale ret har Bent Vestergaard fremsat det nye anbringende, at beskatningen af den pågældende kursusudgift som et løntillæg er i strid med traktatens artikel 6 og 59, og Højesteret har herefter besluttet at udsætte sagen og forelægge følgende to præjudicielle spørgsmål for Domstolen:

»1) Er det i overensstemmelse med EF-traktatens artikel 6 og 59, at der i dansk retspraksis, jf. Højesterets dom af 19. oktober 1994 (gengivet i *Ugeskrift for Retsvæsen* 1994, s. 970) er en formodning for, at et kursus i tilfælde, hvor kurset afholdes på et almindeligt turiststed i udlandet, og hvor kursusstedet ikke som sådant er fagligt begrundet, er forbundet med et så betydeligt turistmæssigt islæt, at kursusafgiften ikke kan anses som en fradragsberettiget driftsomkostning?

2) Hvis det ikke er tilfældet, kan den nationale retstilstand på skatteområdet, som er beskrevet ovenfor..., retfærdiggøres under henvisning til EF-Domstolens praksis, navnlig sag C-204/90, Bachmann, og sag C-250/95, Futura Participations SA?«

De præjudicielle spørgsmål

14 Med de to spørgsmål, som skal behandles under ét, ønsker den nationale ret nærmere bestemt oplyst, om traktatens artikel 6 og 59 er til hinder for retsregler i en medlemsstat, hvorefter der med henblik på opgørelsen af den skattepligtige indkomst er en formodning for, at faglige kurser, der afholdes på almindelige turiststeder i andre medlemsstater, er forbundet med et så betydeligt turistmæssigt islæt, at kursusudgifterne ikke kan anses som fradragsberettigede driftsomkostninger, mens der ikke gælder en sådan formodning for faglige kurser, der afholdes på almindelige turiststeder i den pågældende medlemsstat.

15 Indledningsvis bemærkes, for det første, at selv om direkte beskatning på fællesskabsrettens nuværende udviklingstrin ikke som sådan henhører under Fællesskabets kompetence, skal medlemsstaterne dog overholde fællesskabsretten under udøvelsen af deres kompetence (jf. bl.a. dom af 28.4.1998, sag C-118/96, Safir, Sml. I, s. 1897, præmis 21).

16 For det andet bemærkes, at traktatens artikel 6, stk. 1, der indeholder det almindelige forbud mod forskelsbehandling på grundlag af nationalitet, efter fast retspraksis kun kan anvendes selvstændigt på forhold omfattet af fællesskabsretten, for hvilke traktaten ikke indeholder særlige bestemmelser om forbud mod forskelsbehandling (jf. bl.a. dom af 16.9.1999, sag C-22/98, Becu m.fl., Sml. I, s. 5665, præmis 32).

17 For så vidt angår fri udveksling af tjenesteydelser er princippet imidlertid blevet iværksat og konkretiseret ved traktatens artikel 59. Der er derfor ikke anledning til at træffe afgørelse om fortolkningen af traktatens artikel 6.

18 For det tredje bemærkes, at for at tjenesteydelser som dem, hovedsagen angår, dvs. afholdelse af faglige kurser, falder ind under anvendelsesområdet for traktatens artikel 59, er det tilstrækkeligt, at de udføres for statsborgere i en medlemsstat på en anden medlemsstats område, uafhængigt af, hvor tjenesteyderen eller modtageren af tjenesteydelsen er etableret.

19 Dels finder traktatens artikel 59 ikke blot anvendelse, når yderen og modtageren af tjenesteydelsen er etableret i forskellige medlemsstater, men også i alle tilfælde, hvor en tjenesteyder tilbyder tjenesteydelser i en anden medlemsstat end den, hvor han er etableret (jf. bl.a. dom af 5.10.1994, sag C-381/93, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 5145, præmis 14), i øvrigt uanset hvor modtagerne af tjenesteydelserne er hjemmehørende (jf. bl.a. dom af 5.6.1997, sag C-398/95, SETTG, Sml. I, s. 3091, præmis 8).

20 Dels indebærer retten til fri udveksling af tjenesteydelser en frihed for modtagere af tjenesteydelser til at rejse til en anden medlemsstat for dér at modtage en tjenesteydelse uden at blive mødt af restriktioner (jf. bl.a. dom af 29.4.1999, sag C-224/97, Ciola, Sml. I, s. 2517, præmis 11).

21 Med hensyn til spørgsmålet om, hvorvidt retsregler i en medlemsstat, som dem hovedsagen angår, indebærer en restriktion, som er forbudt i henhold til traktatens artikel 59, må det konstateres, at reglerne undergiver de tjenesteydelser, som afholdelse af faglige kurser udgør, en forskellig skattemæssig behandling, alt efter om tjenesteydelserne udføres i andre medlemsstater eller i den pågældende medlemsstat, idet reglerne gør retten til skattefradrag for udgifter til deltagelse i faglige kurser, der afholdes på et almindeligt turiststed i udlandet, afhængig af, at den skattepligtige afkræfter en formodning for, at

sådanne kurser er forbundet med et så betydeligt turistmæssigt islæt, at udgifterne ikke kan anses som fradragsberettigede driftsomkostninger, mens der ikke gælder en sådan formodning for faglige kurser, der afholdes på et almindeligt turiststed i den pågældende medlemsstat.

22 Retsregler i en medlemsstat, der — som de regler, hovedsagen angår — gør det vanskeligere at opnå fradrag for udgifter til deltagelse i faglige kurser, der afholdes i udlandet, end for udgifter til faglige kurser, der afholdes i den pågældende medlemsstat, indebærer en forskellig behandling på grundlag af det sted, hvor tjenesteydelsen udføres, som er forbudt i henhold til traktatens artikel 59.

23 En sådan forskellig behandling er hverken retfærdiggjort i det hensyn til at opretholde sammenhængen i en beskatningsordning eller til skattekontrollens effektivitet, som i de to domme, den forelæggende ret har henvist til — dom af 28. januar 1992, sag C-204/90, Bachmann, Sml. I, s. 249, og dom af 15. maj 1997, sag C-250/95, Futura Participations og Singer, Sml. I, s. 2471 — er anerkendt som hensyn, der vil kunne retfærdiggøre bestemmelser, der kan begrænse de grundlæggende friheder, der er sikret ved traktaten.

24 Det skal bemærkes, at der i de sager, der førte til afsigelsen af Bachmann-dommen, og i dommen af samme dato i sagen Kommissionen mod Belgien (sag C-300/90, Sml. I, s. 305) var direkte sammenhæng mellem på den ene side fradragsretten for præmier og på den anden side beskatningen af forsikringsselskabernes ydelser i henhold til kontrakter om alderspensionsforsikring og forsikring mod risikoen for dødsfald, og denne sammenhæng måtte beskyttes for at sikre sammenhængen i den omhandlede beskatningsordning (jf. herom dom af 14.11.1995, sag C-484/93, Svensson og Gustavsson, Sml. I, s. 3955, præmis 18, af 27.6.1996, sag C-107/94, Asscher, Sml. I, s. 3089, præmis 58, og af 16.7.1998, sag C-264/96, ICI, Sml. I, s. 4695, præmis 29). I det foreliggende

tilfælde er der imidlertid, som generaladvokaten har anført i punkt 39 i sit forslag til afgørelse, ingen direkte forbindelse af denne karakter mellem på den ene side en beskatning og på den anden side fradragsret for udgifter til deltagelse i faglige kurser.

25 Selv om en medlemsstat af hensyn til en effektiv skattekontrol kan anvende foranstaltninger, der gør det muligt med klarhed og præcision at kontrollere de beløb, der er fradragsberettigede i medlemsstaten som driftsomkostninger, herunder udgifter til deltagelse i faglige kurser (jf. dommen i sagen Futura Participations og Singer, præmis 31, og dom af 8.7.1999, sag C-254/97, Baxter m.fl., Sml. I, s. 4809, præmis 18), kan hensynet dog ikke i øvrigt berettige, at medlemsstaten kan lade fradragsretten afhænge af forskellige betingelser, alt efter om de faglige kurser afholdes i den pågældende medlemsstat eller i en anden medlemsstat.

26 I denne henseende bemærkes, at en medlemsstat kan påberåbe sig Rådets direktiv 77/799/EØF af 19. december 1977 om gensidig bistand mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder inden for området direkte skatter (EFT L 336, s. 15) med henblik på, fra de kompetente myndigheder i en anden medlemsstat at fremskaffe alle oplysninger, der vil kunne sætte den i stand til at foretage en korrekt indkomstskatteansættelse. Der er i øvrigt intet til hinder for, at de kompetente skattemyndigheder afkræver skatteyderen selv de beviser, som de finder nødvendige for at kunne afgøre, om det krævede fradrag skal anerkendes (jf. Bachmann-dommen og dommen i sagen Kommissionen mod Belgien, henholdsvis præmis 18 og 20 samt præmis 11 og 13).

27 Skatteministeriet har gjort gældende, at udveksling af oplysninger mellem de nationale skattemyndigheder i henhold til direktiv 77/799 er utilstrækkelig til at sætte skattemyndighederne i stand til at løse problemstillinger som dem, der foreligger i hovedsagen, idet dette kræver en vurdering bl.a. af kursets karakter og dets længde i forhold til opholdets varighed set i relation til de gældende regler og retspraksis i den medlemsstat, skattemyndighederne hører under.

28 Hertil bemærkes imidlertid, at de oplysninger, som de kompetente myndigheder i en medlemsstat kan anmode om at få meddelt i henhold til direktiv 77/799, netop er alle de oplysninger, som de finder nødvendige for at foretage en korrekt indkomstskatteansættelse af et skattesubjekt i relation til den lovgivning, myndighederne selv skal anvende (jf. dommen i sagen Futura Participations og Singer, præmis 41), og at direktivet på ingen måde påvirker myndighedernes kompetence til at vurdere, bl.a. om lovgivningens betingelser for fradrag af bestemte udgifter er opfyldt.

29 De forelagte spørgsmål skal herefter besvares med, at traktatens artikel 59 er til hinder for retsregler i en medlemsstat, hvorefter der med henblik på opgørelsen af den skattepligtige indkomst er en formodning for, at faglige kurser, der afholdes på almindelige turiststeder i andre medlemsstater, er forbundet med et så betydeligt turistmæssigt islæt, at kursusudgifterne ikke kan anses som fradragsberettigede driftsomkostninger, mens der ikke gælder en sådan formodning for faglige kurser, der afholdes på almindelige turiststeder i den pågældende medlemsstat.

Sagens omkostninger

30 De udgifter, der er afholdt af den nederlandske regering og af Kommissionen, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling)

vedrørende de spørgsmål, der er forelagt af Højesteret ved kendelse af 18. februar 1998, for ret:

EF-traktatens artikel 59 (efter ændring nu artikel 49 EF) er til hinder for retsregler i en medlemsstat, hvorefter der med henblik på opgørelsen af den skattepligtige indkomst er en formodning for, at faglige kurser, der afholdes på almindelige turiststeder i andre medlemsstater, er forbundet med et så betydeligt turistmæssigt islæt, at kursusudgifterne ikke kan anses som fradragsberettigede driftsomkostninger, mens der ikke gælder en sådan formodning for faglige kurser, der afholdes på almindelige turiststeder i den pågældende medlemsstat.

Schintgen Kapteyn Hirsch

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 28. oktober 1999.

R. Grass

Justitssekretær

J.C. Moitinho de Almeida

Formand for Sjette Afdeling