ARREST VAN HET HOF (Zesde kamer)
28 oktober 1999 *

In zaak C-55/98,

betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 177 EG-Verdrag (thans artikel 234 EG) van het Højesteret (Denemarken), in het aldaar aanhangig geding tussen

Skatteministeriet

en

B. Vestergaard,

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van de artikelen 6 en 59 EG-Verdrag (thans, na wijziging, artikelen 12 EG en 49 EG),

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Zesde kamer),

samengesteld als volgt: R. Schintgen (rapporteur), president van de Tweede kamer, waarnemend voor de president van de Zesde kamer, P. J. G. Kapteyn en G. Hirsch, rechters,

* Procestaal: Deens.

advocaat-generaal: A. Saggio
griffier: H. von Holstein, adjunct-griffier

gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

— Skatteministeriet, vertegenwoordigd door P. Biering, advocaat te Kopenhagen,

— B. Vestergaard, vertegenwoordigd door T. V. Christiansen, advocaat te Åbyhøj,

— de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door A. Bos, juridisch adviseur bij het Ministerie van Buitenlandse zaken, als gemachtigde,

— de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door H. P. Hartvig, juridisch adviseur, en H. Michard, lid van haar juridische dienst, als gemachtigden,

gezien het rapport ter terechtzitting,

gehoord de mondelinge opmerkingen van Skatteministeriet, vertegenwoordigd door P. Biering; B. Vestergaard, vertegenwoordigd door L. Henriksen, advocaat te Åbyhøj, en de Commissie, vertegenwoordigd door H. P. Hartvig, ter terechtzitting van 11 maart 1999,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 10 juni 1999,

het navolgende

Arrest

1 Bij arrest van 18 februari 1998, ingekomen bij het Hof op 24 februari daaraanvolgend, heeft het Højesteret krachtens artikel 177 EG-Verdrag (thans artikel 234 EG) twee prejudiciële vragen gesteld over de uitlegging van de artikelen 6 en 59 EG-Verdrag (thans, na wijziging, artikelen 12 EG en 49 EG).

2 Die vragen zijn gerezen in een geding tussen Skatteministeriet (Ministerie van Financiën) en B. Vestergaard, ter zake van de weigering van dit ministerie om de uitgaven van Vestergaard voor deelneming aan in het buitenland gegeven cursussen voor beroepsopleiding, te aanvaarden als van het belastbaar inkomen van de vennootschap Bent Vestergaard A/S, waarvan Vestergaard enig aandeelhouder is, aftrekbare verwervingskosten.

Het nationale rechtskader

3 Volgens § 4 van de Deense statsskattelov (wet nr. 149 van 10 april 1922 op de rijksbelastingen; hierna: „wet") is in geld genoten of in geld waardeerbaar inkomen belastbaar.

4 § 6 van de wet luidt:

„1) Van het belastbaar inkomen zijn aftrekbaar:

a) de verwervingskosten, dat wil zeggen de kosten die in de loop van het afgelopen jaar zijn gemaakt voor verwerving, inning en behoud van het inkomen, met inbegrip van de gewone afschrijvingen;

(...)

2) Het vastgestelde fiscaal inkomen is belastbaar, ongeacht of het wordt besteed om in het persoonlijk dan wel gezinsonderhoud te voorzien, ter verkrijging van diensten of nuttige goederen, dan wel voor vrijetijdsbesteding, voor vermogensaanwas, voor verbetering van goederen, voor uitbreiding van een bedrijf of onderneming, voor reserves en dergelijke dan wel aan schenkingen of anderszins."

5 Welke verwervingskosten krachtens artikel 6, lid 1, sub a, van de wet aftrekbaar zijn, blijkt uit de administratieve praktijk en de rechtspraak. Aldus preciseerde de handleiding van Skatteministeriet voor het belastingjaar 1988 onder meer:

„De uitgaven voor deelneming aan cursussen voor beroepsopleiding zijn aftrekbaar, indien de cursussen tot doel hebben de praktische en theoretische kennis van de deelnemers in stand te houden en op peil te brengen (...)

Wanneer een bijeenkomst of cursus voor vakgenoten in het buitenland (inzonderheid in een toeristenoord) plaatsvindt, vervalt het recht op aftrek, tenzij het reisdoel of de cursuslocatie gerechtvaardigd kan worden geacht uit overwegingen van professionele aard."

6 Handleidingen over latere belastingjaren dan het jaar dat in het hoofdgeding aan de orde is, zoals die voor 1996, voegen daaraan toe:

„Derhalve geldt het vermoeden, dat het volgen van opleidingen in een toeristenoord in het buitenland een sterk toeristische inslag heeft, zodat de kosten voor deze opleiding geen aftrekbare verwervingskosten zijn."

7 Blijkens het dossier vindt deze aanvulling haar oorsprong in de rechtspraak van het Vestre Landsret (arresten van 17 april 1984 en 8 oktober 1984, gepubliceerd in *Tidsskrift for Skatteret* 1984, nr. 238 respectievelijk nr. 471), zoals bevestigd door het Højesteret (arrest van 19 oktober 1994, gepubliceerd in *Ugeskrift for Retsvæsen* 1994, blz. 970). Dienaangaande preciseert de nationale rechter in zijn verwijzingsbeschikking:

„Wanneer een cursus wordt gegeven in een toeristenoord in het buitenland en de cursuslocatie als zodanig niet kan worden gerechtvaardigd uit overwegingen van professionele aard, wordt vermoed dat de cursus een sterk toeristische inslag heeft, zodat de cursuskosten geen aftrekbare verwervingskosten zijn.

Ter weerlegging van dit vermoeden kunnen gegevens over met name de inhoud van de cursus en de duur ervan in verhouding tot de verblijfsduur worden overgelegd. (...)

Wanneer de cursus wordt gegeven in een gewoon toeristenoord in Denemarken, geldt dit vermoeden niet.

Er zijn geen rechterlijke of administratieve beslissingen, dat het recht op aftrek bij deelneming aan cursussen in Denemarken vervalt, omdat de cursus wordt gegeven in een toeristenoord."

De feiten en het hoofdgeding

8 Vestergaard, registeraccountant, is in dienst van de vennootschap Bent Vestergaard A/S, die accountantscontroles verricht en waarvan hij enig eigenaar is.

9 Van 3 tot en met 10 oktober 1988 volgde Vestergaard een belastingcursus op het eiland Kreta, waaraan alleen Denen deelnamen en die in samenwerking met een reisagentschap was georganiseerd door een Deens accountantskantoor. Van de zeven dagen daadwerkelijk verblijf in Griekenland waren drie volledige dagen en twee halve dagen aan de cursus gewijd.

10 Vestergaards kosten voor deelneming aan de cursus, de reis en het verblijf, ten bedrage van 5 516 DKK, werden vergoed door de vennootschap Bent Vestergaard A/S. Vestergaards echtgenote nam deel aan de reis en het verblijf en nam daarvoor een bedrag van 3 700 DKK voor eigen rekening.

11 Bij beschikking van 29 juni 1993 stelde het Landsskatteret (hoogste bestuursorgaan in belastingzaken) de vergoeding van Vestergaards kosten voor deelneming aan de beroepsopleiding op het eiland Kreta gelijk met een loontoeslag aan laatstgenoemde in zijn hoedanigheid van enig aandeelhouder van de vennootschap Bent Vestergaard A/S, zodat zij niet krachtens artikel 6, lid 1, sub a, van de wet aftrekbaar waren van het belastbaar inkomen van de vennootschap.

12 Van deze beschikking ging Vestergaard in beroep bij het Vestre Landsret, dat in zijn arrest van 3 mei 1995 tot de slotsom kwam, dat Vestergaard erin geslaagd was het vermoeden te weerleggen, dat de cursus een sterk toeristische inslag had en de cursuskosten geen aftrekbare opleidingskosten waren, zodat de fiscus de vergoeding van de litigieuze opleidingskosten ten onrechte als een loontoeslag aan Vestergaard had aangemerkt.

13 Skatteministeriet ging van het arrest van het Vestre Landsret in hoger beroep bij het Højesteret. Wegens een door Vestergaard aangevoerd nieuw middel, volgens hetwelk de belasting over de vergoeding van de betrokken cursuskosten, aangemerkt als loontoeslag, onverenigbaar zou zijn met de artikelen 6 en 59 van het Verdrag, heeft de nationale rechter besloten de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof de volgende twee prejudiciële vragen te stellen:

„1) Is de Deense rechtspraak (zie arrest van 19 oktober 1994 van het Højesteret, gepubliceerd in Ugeskrift for Retsvæsen, blz. 970) volgens welke het vermoeden geldt, dat een cursus die in een gewoon toeristenoord in het buitenland plaatsvindt, zonder dat de cursuslocatie is gekozen uit overwegingen van professionele aard, een sterk toeristische inslag heeft zodat de cursuskosten niet als aftrekbare verwervingskosten kunnen worden aangemerkt, verenigbaar met de artikelen 6 en 59 EG-Verdrag?

2) Zo neen, kan de hiervoor (...) omschreven nationale belastingregeling een rechtvaardiging vinden in de rechtspraak van het Hof, met name in de arresten Bachmann (C-204/90) en Futura Participations SA (C-250/95)?"

De prejudiciële vragen

14 Met zijn twee vragen, die tezamen moeten worden onderzocht, wenst de nationale rechter in wezen te vernemen, of de artikelen 6 en 59 van het Verdrag zich verzetten tegen een regelgeving van een lidstaat, die, ter bepaling van het belastbaar inkomen, uitgaat van het vermoeden dat in gewone toeristenoorden in andere lidstaten gegeven cursussen voor beroepsopleiding een sterk toeristische inslag hebben, zodat de kosten voor deelneming aan die cursussen niet als aftrekbare verwervingskosten kunnen worden aangemerkt, terwijl een dergelijk vermoeden niet geldt voor in gewone toeristenoorden in het binnenland gegeven cursussen voor beroepsopleiding.

15 Om te beginnen zij erop gewezen, dat ofschoon bij de huidige stand van het gemeenschapsrecht de directe belastingen als zodanig niet tot de bevoegdheidssfeer van de Gemeenschap behoren, de lidstaten niettemin verplicht zijn de bij hen verbleven bevoegdheden in overeenstemming met het gemeenschapsrecht uit te oefenen (zie, onder meer, arrest van 28 april 1998, Safir, C-118/96, Jurispr. blz. I-1897, punt 21).

16 In de tweede plaats zij eraan herinnerd, dat volgens vaste rechtspraak artikel 6, eerste alinea, van het Verdrag, waarin het algemene beginsel van non-discriminatie op grond van nationaliteit is neergelegd, slechts autonoom toepassing kan vinden in onder het gemeenschapsrecht vallende situaties waarvoor het Verdrag geen bijzondere non-discriminatieregel bevat (zie, onder meer, arrest van 16 september 1999, Becu e.a., C-22/98, Jurispr. blz. I-5665, punt 32).

17 Wat de vrijheid van dienstverrichting betreft, is dit beginsel nader uitgewerkt in artikel 59 van het Verdrag. Artikel 6 van het Verdrag behoeft dus niet te worden uitgelegd.

18 In de derde plaats volstaat het, opdat diensten zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde zijn, namelijk de organisatie van cursussen voor beroepsopleiding, onder het toepassingsgebied van artikel 59 van het Verdrag vallen, dat zij ten behoeve van onderdanen van een lidstaat worden verricht op het grondgebied van een andere lidstaat, ongeacht de plaats van vestiging van de dienstverrichter of van de ontvanger van de dienst.

19 Artikel 59 van het Verdrag is immers niet enkel van toepassing wanneer de dienstverrichter en degene te wiens behoeve de dienst wordt verricht, in verschillende lidstaten zijn gevestigd, maar ook in alle gevallen waarin een dienstverrichter zijn diensten aanbiedt op het grondgebied van een andere lidstaat dan die waar hij is gevestigd (zie, met name, arrest van 5 oktober 1994, Commissie/Frankrijk, C-381/93, Jurispr. blz. I-5145, punt 14), ongeacht de plaats van vestiging van degenen te wier behoeve deze diensten worden verricht (zie, met name, arrest van 5 juni 1997, SETTG, C-398/95, Jurispr. blz. I-3091, punt 8).

20 Voorts omvat de vrijheid van dienstverrichting ook de vrijheid van degenen te wier behoeve diensten worden verricht, zich met het oog daarop vrijelijk naar een andere lidstaat te begeven zonder daarbij door beperkingen te worden gehinderd (zie, met name, arrest van 29 april 1999, Ciola, C-224/97, Jurispr. blz. I-2517, punt 11).

21 Aangaande de vraag of een regelgeving van een lidstaat zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde is, een ingevolge artikel 59 van het Verdrag verboden beperking inhoudt, zij opgemerkt, dat wanneer die regelgeving het recht op fiscale aftrek van de kosten van deelneming aan in een gewoon toeristenoord in het buitenland gegeven cursussen voor beroepsopleiding afhankelijk stelt van de weerlegging, door de belastingplichtige, van het vermoeden dat deze cursussen een sterk toeristische inslag hebben, zodat deze kosten geen aftrekbare verwervingskosten zijn, terwijl dat vermoeden niet geldt voor in een gewoon toeristen-

oord in die lidstaat gegeven cursussen voor beroepsopleiding, zij diensten bestaande in de organisatie van cursussen voor beroepsopleiding aan een verschillende fiscale regeling onderwerpt naargelang zij in andere lidstaten dan wel in de betrokken lidstaat worden verricht.

22 Een regelgeving van een lidstaat, die, zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde is, de aftrek van kosten voor deelneming aan cursussen voor beroepsopleiding moeilijker maakt wanneer die cursussen in het buitenland worden gegeven dan wanneer zij in het binnenland worden gegeven, leidt tot een door artikel 59 van het Verdrag verboden verschil in behandeling op grond van de plaats waar de dienst wordt verricht.

23 Dit verschil in behandeling is niet gerechtvaardigd door de noodzaak, de samenhangendheid van een fiscaal stelsel te handhaven of de doeltreffendheid van de fiscale controles te waarborgen, op grond waarvan volgens de arresten van 28 januari 1992, Bachmann (C-204/90, Jurispr. blz. I-249), respectievelijk 15 mei 1997, Futura Participations en Singer (C-250/95, Jurispr. blz. I-2471), die de verwijzende rechter vermeldt, regelingen die de door het Verdrag gewaarborgde fundamentele vrijheden beperken, gerechtvaardigd kunnen zijn.

24 In de zaken die hebben geleid tot het arrest Bachmann, reeds aangehaald, en het arrest van dezelfde dag, Commissie/België (C-300/90, Jurispr. blz. I-305), bestond namelijk een rechtstreeks verband tussen de aftrekbaarheid van premies en de heffing van belasting over door de verzekeraars uit hoofde van ouderdoms- en overlijdensverzekeringen uit te keren bedragen, welk verband behouden moest blijven om de samenhangendheid van het betrokken fiscaal stelsel te verzekeren (zie, met name, arresten van 14 november 1995, Svensson en Gustavsson, C-484/93, Jurispr. blz. I-3955, punt 18; 27 juni 1996, Asscher, C-107/94, Jurispr. blz. I-3089, punt 58, en 16 juli 1998, ICI, C-264/96, Jurispr. blz. I-4695, punt 29). Zoals de advocaat-generaal in punt 39 van zijn conclusie opmerkt,

bestaat er in casu evenwel geen rechtstreeks verband van dien aard tussen enigerlei belastingheffing en de aftrekbaarheid van kosten voor de deelneming aan cursussen voor beroepsopleiding.

25 Voor het overige zij opgemerkt, dat al mag een lidstaat met het oog op doeltreffende fiscale controles maatregelen treffen om het bedrag van in die staat als verwervingskosten aftrekbare kosten, met name kosten voor deelneming aan cursussen voor beroepsopleiding, duidelijk en nauwkeurig te kunnen controleren (zie, in die zin, arrest Futura Participations en Singer, reeds aangehaald, punt 31, en arrest van 8 juli 1999, Baxter e.a., C-254/97, Jurispr. blz. I-4809, punt 18), zulks die lidstaat niet het recht geeft, die aftrek afhankelijk te stellen van verschillende voorwaarden alnaargelang de cursussen voor beroepsopleiding binnenslands dan wel in een andere lidstaat worden gegeven.

26 In dit verband zij eraan herinnerd, dat een lidstaat op grond van richtlijn 77/799/EEG van de Raad van 19 december 1977 betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de lidstaten op het gebied van de directe belastingen (PB L 336, blz. 15), de bevoegde autoriteiten van een andere lidstaat kan verzoeken hem alle inlichtingen te verstrekken die voor hem van nut kunnen zijn om het juiste bedrag van de inkomstenbelasting te bepalen. Bovendien belet niets de betrokken fiscale autoriteiten om van de belastingplichtige zelf de bewijzen te verlangen die zij noodzakelijk achten om te beoordelen, of de gevraagde aftrek al dan niet moet worden toegestaan (zie, in die zin, arresten Bachmann en Commissie/België, reeds aangehaald, respectievelijk punten 18 en 20 en punten 11 en 13).

27 Volgens Skatteministeriet is de in richtlijn 77/799 geregelde informatieuitwisseling tussen nationale belastingdiensten ontoereikend om deze diensten in staat te stellen problemen op te lossen waarvoor, zoals voor de thans in geding zijnde, volgens de regelgeving en de rechtspraak van de lidstaat waaronder zij ressorteren met name de aard van de betrokken opleiding en de duur ervan in verhouding tot de verblijfsduur moeten worden beoordeeld.

28 Evenwel moet worden beklemtoond, dat de inlichtingen waarvan de bevoegde autoriteiten van een lidstaat krachtens richtlijn 77/799 de verstrekking kunnen verlangen, juist alle inlichtingen zijn die zij noodzakelijk achten om aan de hand van de door hen toe te passen wetgeving het juiste bedrag van de inkomstenbelasting van een belastingplichtige te bepalen (zie, in die zin, arrest Futura Participations en Singer, punt 41), en dat de richtlijn de bevoegdheid van deze autoriteiten om onder meer te beoordelen of aan de voorwaarden waarvan deze wetgeving de aftrek van bepaalde uitgaven afhankelijk stelt, is voldaan, onverlet laat.

29 Mitsdien moet op de gestelde vragen worden geantwoord, dat artikel 59 van het Verdrag zich verzet tegen een regelgeving van een lidstaat, die, ter bepaling van het belastbaar inkomen, uitgaat van het vermoeden, dat in gewone toeristenoorden in andere lidstaten gegeven cursussen voor beroepsopleiding een sterk toeristische inslag hebben, zodat de kosten voor deelneming aan die cursussen niet als aftrekbare verwervingskosten kunnen worden aangemerkt, terwijl een dergelijk vermoeden niet geldt voor cursussen voor beroepsopleiding die in gewone toeristenoorden in het binnenland worden gegeven.

Kosten

De kosten door de Nederlandse regering en de Commissie wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakt, kunnen niet voor vergoeding in aanmerking komen. Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen.

HET HOF VAN JUSTITIE (Zesde kamer),

uitspraak doende op de door het Højesteret bij arrest van 18 februari 1998 gestelde vragen, verklaart voor recht:

Artikel 59 EG-Verdrag (thans, na wijziging, artikel 49 EG) verzet zich tegen een regelgeving van een lidstaat, die, ter bepaling van het belastbaar inkomen, uitgaat van het vermoeden dat in gewone toeristenoorden in andere lidstaten gegeven cursussen voor beroepsopleiding een sterk toeristische inslag hebben, zodat de kosten voor deelneming aan die cursussen niet als aftrekbare verwervingskosten kunnen worden aangemerkt, terwijl een dergelijk vermoeden niet geldt voor cursussen voor beroepsopleiding die in gewone toeristenoorden in het binnenland worden gegeven.

Schintgen Kapteyn Hirsch

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 28 oktober 1999.

De griffier

R. Grass

De president van de Zesde kamer

J. C. Moitinho de Almeida