DOMSTOLENS DOM (sjätte avdelningen)
den 28 oktober 1999 *

I mål C-55/98,

angående en begäran enligt artikel 177 i EG-fördraget (nu artikel 234 EG), från Højesteret (Danmark), att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i det vid den nationella domstolen anhängiga målet mellan

Skatteministeriet

och

Bent Vestergaard,

angående tolkningen av artiklarna 6 och 59 i EG-fördraget (nu artiklarna 12 EG och 49 EG i ändrade lydelser),

meddelar

* Rättegångsspråk: danska.

DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

sammansatt av ordföranden på andra avdelningen R. Schintgen (referent), tillförordnad ordförande på sjätte avdelningen, samt domarna P.J.G. Kapteyn och G. Hirsch,

generaladvokat: A. Saggio,
justitiesekreterare: biträdande justitiesekreteraren H. von Holstein,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

— Skatteministeriet, genom advokaten P. Biering, Köpenhamn,

— Bent Vestergaard, genom advokaten T.V. Christiansen, Åbyhøj,

— Nederländernas regering, genom juridiske rådgivaren A. Bos, utrikesministeriet, i egenskap av ombud,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom juridiske rådgivaren H.P. Hartvig och H. Michard, rättstjänsten, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att muntliga yttranden har avgivits vid sammanträdet den 11 mars 1999 av: Skatteministeriet, företrätt av advokaten P. Biering, Bent Vestergaard, företrädd av advokaten L. Henriksen, Åbyhøj, och kommissionen, företrädd av H.P. Hartvig,

och efter att den 10 juni 1999 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Højesteret har genom beslut av den 18 februari 1998, som inkom till domstolens kansli den 24 februari 1998, i enlighet med artikel 177 i EG-fördraget (nu artikel 234 EG) ställt två frågor om tolkningen av artiklarna 6 och 59 i EG-fördraget (nu artiklarna 12 EG och 49 EG i ändrade lydelser).

2 Frågorna har uppkommit i en tvist mellan Skatteministeriet och Bent Vestergaard angående ministeriets beslut att inte medge avdrag, såsom driftskostnader, från de skattepliktiga inkomsterna i bolaget Bent Vestergaard A/S, i vilket Bent Vestergaard äger samtliga aktier, för de kostnader som Bent Vestergaard haft för att delta i yrkesinriktade kurser utomlands.

Tillämplig nationell rätt

3 I 4 § i den danska statsskatteloven (lag nr 149 av den 10 april 1992 om statlig inkomstskatt, nedan kallad lagen) föreskrivs att inkomster i form av såväl pengar som egendom som kan värderas i pengar är skattepliktiga.

4 I 6 § i lagen föreskrivs följande:

"1) Vid beräkningen av den skattepliktiga inkomsten skall avdrag göras för:

a) Driftskostnader, det vill säga utgifter som under året har använts för att förvärva, säkra eller bevara inkomster, däribland ordinarie avskrivningar.

...

2) Den beräknade skattepliktiga inkomsten är skattepliktig oberoende av hur den används, vare sig det är för personligt eller för familjens bruk, för tjänster, nytta eller nöjen, förmögenhetstillväxt, förbättring av egendom, utvidgning av näring eller drift, reservfonden eller liknande fonder, gåvor eller för något annat."

5 I förvaltningspraxis och rättspraxis anges vilka driftskostnader som är avdragsgilla enligt 6 § första stycket a i lagen. I Skatteministeriets vägledning för inkomståret 1988 föreskrevs således bland annat följande:

"Kostnader för deltagande i yrkesinriktade kurser är avdragsgilla när det rör sig om kurser som syftar till att upprätthålla och uppdatera deltagarnas praktiska och teoretiska yrkeskunskaper...

När ett yrkesrelaterat möte eller en yrkesinriktad kurs äger rum utomlands (i synnerhet på allmänna turistorter) bortfaller avdragsrätten, om inte resmålet som sådant eller kursorten som sådan kan anses vara yrkesmässigt motiverad."

6 I vägledningarna för senare inkomstår än det aktuella i målet vid den nationella domstolen, till exempel år 1996, har följande tillägg gjorts:

"Det antas således föreligga en presumtion för att hållandet av en kurs på en utländsk turistort är förenat med ett så betydande inslag av turism att kurskostnaden inte kan anses vara en avdragsgill driftskostnad."

7 Av handlingarna i målet framgår att detta tillägg har föranletts av Vestre Landsrets rättspraxis (domar av den 17 april 1984 och av den 8 oktober 1984, publicerade i *Tidsskrift for Skatteret* 1984, nr 238 respektive nr 471), vilken senare fastställdes av Højesteret (dom av den 19 oktober 1994, publicerad i *Ugeskrift for Retsvæsen* 1994, s. 970). I begäran om förhandsavgörande har den nationella domstolen härvid uppgivit följande:

"När en kurs hålls på en allmän turistort i utlandet, och kursorten inte som sådan är yrkesmässigt motiverad, presumeras det att kursens hållande är förenat med ett så betydande inslag av turism att kurskostnaden inte kan anses vara en avdragsgill driftskostnad.

Presumtionen kan hävas genom uppgifter om i synnerhet kursens innehåll och längd i förhållande till vistelsen...

Denna presumtion gäller inte om kursen hålls på en allmän turistort i Danmark.

Det finns inte någon praxis, vare sig i form av domstolsavgöranden eller i form av förvaltningsbeslut, som utesluter avdragsrätt för deltagande i kurser som hålls i Danmark av det skälet att kurserna har hållits på en allmän turistort."

De faktiska omständigheterna och tvisten vid den nationella domstolen

8 Bent Vestergaard är auktoriserad revisor och anställd i bolaget Bent Vestergaard A/S, en revisionsbyrå som han är ensam ägare till.

9 Mellan den 3 och den 10 oktober 1988 deltog Bent Vestergaard i en skattekurs på Kreta. Det var endast danskar som deltog i kursen, som anordnades av en grupp danska revisorer i samarbete med en resebyrå. Vistelsen i Grekland varade i sju dagar, varav tre hela och två halva dagar ägnades åt kursverksamhet.

10 Kostnaderna för Bent Vestergaards deltagande i kursen, resa och uppehälle uppgick till 5 516 DKK och bekostades av bolaget Bent Vestergaard A/S. Bent Vestergaards maka följde med på resan och betalade själv 3 700 DKK för resa och uppehälle.

11 Den 29 juni 1993 beslutade Landsskatteretten (högsta förvaltningsmyndighet i skattefrågor) att kostnaderna för Bent Vestergaards deltagande i kursen på Kreta skulle anses vara ett lönetillägg till honom i hans egenskap av majoritetsägare i bolaget Bent Vestergaard A/S och därför inte kunde dras av från bolagets skattepliktiga inkomst med stöd av 6 § första stycket a i lagen.

12 Bent Vestergaard väckte talan mot detta avgörande vid Vestre Landsret, som i dom av den 3 maj 1995 fastslog att han hade lyckats häva presumtionen att kursen var förenad med ett så betydande inslag av turism att kurskostnaden inte kunde anses som en avdragsgill kostnad, och att skattemyndigheten följaktligen oriktigt hade ansett att kurskostnaden var ett lönetillägg till honom.

13 Skatteministeriet överklagade Vestre Landsrets dom till Højesteret. Eftersom Bent Vestergaard framförde en ny grund vid Højesteret, som går ut på att beskattningen av kurskostnaden som lönetillägg strider mot artiklarna 6 och 59 i fördraget, har Højesteret beslutat att vilandeförklara målet för att ställa följande två frågor till EG-domstolen:

"1) Är det förhållandet att det i dansk rättspraxis — se Højesterets dom av den 19 oktober 1994 (publicerad i Ugeskrift for Retsvæsen 1994, s. 970) — finns en presumtion för att en kurs, som anordnas på en allmän turistort i utlandet utan att det finns någon yrkesmässig grund för valet av kursort, är förenad med ett så betydande inslag av turism att kursavgiften inte kan anses som en avdragsgill driftskostnad, förenligt med artiklarna 6 och 59 i EG-fördraget?

2) Om så inte är fallet, kan det nationella rättsläget, som har beskrivits ovan ... motiveras med hänvisning till EG-domstolens rättspraxis, i synnerhet domarna i målen C-204/90, Bachmann, och C-250/95, Futura Participations SA?"

Tolkningsfrågorna

14 Den nationella domstolen har ställt de två frågorna, som skall prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida artiklarna 6 och 59 i fördraget utgör hinder mot att en medlemsstat tillämpar regler enligt vilka det vid fastställandet av den skattepliktiga inkomsten presumeras att yrkesinriktade kurser som äger rum på allmänna turistorter i andra medlemsstater är förenade med ett så betydande inslag av turism att kostnaderna för att delta i dessa kurser inte kan anses vara avdragsgilla driftskostnader, samtidigt som det inte finns någon sådan presumtion för yrkesinriktade kurser som hålls på allmänna turistorter i ifrågavarande medlemsstat.

15 För det första erinrar domstolen om att även om frågor om direkta skatter, på gemenskapsrättens nuvarande stadium, i och för sig inte omfattas av gemenskapens behörighet, skall medlemsstaterna inte desto mindre iaktta gemenskapsrätten när de utövar sin behörighet (se bland annat dom av den 28 april 1998 i mål C-118/96, Safir, REG 1998, s. I-1897, punkt 21).

16 För det andra framgår det av fast rättspraxis att artikel 6 första stycket i fördraget — i vilken det allmänna förbudet mot icke-diskriminering på grund av nationalitet slås fast — endast kan tillämpas självständigt i situationer som omfattas av gemenskapsrätten, men för vilka det inte har föreskrivits några särskilda regler om icke-diskriminering i fördraget (se bland annat dom av den 16 september 1999 i mål C-22/98, Becu m.fl., REG 1999, s. I-5665, punkt 32).

17 Vad beträffar friheten att tillhandahålla tjänster har denna princip genomförts och konkretiserats genom artikel 59 i fördraget. Anledning saknas därför att ta ställning till tolkningen av artikel 6 i fördraget.

18 För det tredje skall det framhållas att för att sådana tjänster som de aktuella i målet vid den nationella domstolen, det vill säga anordnandet av yrkesinriktade kurser, skall omfattas av tillämpningsområdet för artikel 59 i fördraget, är det tillräckligt att de har utförts för en medlemsstats medborgare inom en annan medlemsstats territorium, oberoende av var den som tillhandahåller tjänsterna och mottagaren av dessa är etablerade.

19 Artikel 59 i fördraget är nämligen inte endast tillämplig när den som tillhandahåller tjänsten och mottagaren av denna är etablerade i olika medlemsstater, utan även i alla de fall då den som tillhandahåller tjänster erbjuder dessa inom en annan medlemsstats territorium än den medlemsstat där han är etablerad (se bland annat dom av den 5 oktober 1994 i mål C-381/93, kommissionen mot Frankrike, REG 1994, s. I-5145, punkt 14; svensk specialutgåva, volym 16), oberoende av var mottagarna av dessa tjänster är etablerade (se bland annat dom av den 5 juni 1997 i mål C-398/95, SETTG, REG 1997, s. I-3091, punkt 8).

20 Vidare inbegriper friheten att tillhandahålla tjänster frihet för mottagare av tjänster att bege sig till en annan medlemsstat för att där motta en tjänst utan att hindras av restriktioner (se bland annat dom av den 29 april 1999 i mål C-224/97, Ciola, REG 1999, s. I-2517, punkt 11).

21 Vad beträffar frågan huruvida sådana regler i en medlemsstat som de aktuella i målet vid den nationella domstolen innebär en förbjuden inskränkning enligt artikel 59 i fördraget, konstaterar domstolen att reglerna gör rätten till skatteavdrag för kostnader för yrkesinriktade kurser som äger rum på en allmän turistort i utlandet beroende av att den skattskyldige häver presumtionen för att sådana kurser är förenade med ett så betydande inslag av turism att kostnaden inte kan anses vara en avdragsgill driftskostnad, samtidigt som det inte finns

någon sådan presumtion för yrkesinriktade kurser som hålls på en allmän turistort i ifrågavarande medlemsstat. Därigenom innebär de att sådana tjänster som anordnandet av yrkesinriktade kurser omfattas av olika skattesystem beroende på om de utförs i andra medlemsstater eller i den berörda medlemsstaten.

22 Regler i en medlemsstat som, i likhet med de aktuella reglerna i målet vid den nationella domstolen, gör det svårare att dra av kostnader för deltagande i yrkesinriktade kurser som anordnas utomlands än för motsvarande kurser som anordnas i medlemsstaten innebär emellertid en enligt artikel 59 i fördraget förbjuden särbehandling på grundval av var tjänsten tillhandahålls.

23 En sådan särbehandling är varken motiverad av behovet av att bibehålla kongruens i skattesystemet eller av en effektiv skattekontroll, två omständigheter som i de av den nationella domstolen nämnda domarna av den 28 januari 1992 i mål C-204/90, Bachmann (REG 1992, s. I-249; svensk specialutgåva, volym 12), och av den 15 maj 1997 i mål C-250/95, Futura Participations och Singer (REG 1997, s. I-2471), ansågs kunna motivera regler som inskränkte de grundläggande friheterna enligt fördraget.

24 I det ovannämnda målet Bachmann och i dom av samma dag i mål C-300/90, kommissionen mot Belgien (REG 1992, s. I-305), fanns det nämligen ett direkt samband mellan möjligheten att dra av avgifter och beskattningen av de belopp som försäkringsgivarna var skyldiga att utge på grundval av försäkringsavtalen vid ålderdom och dödsfall. Detta samband skulle bevaras för att värna om kongruensen i ifrågavarande skattesystem (se i detta hänseende dom av den 14 november 1995 i mål C-484/93, Svensson och Gustavsson, REG 1995, s. I-3955, punkt 18, av den 27 juni 1996 i mål C-107/94, Asscher, REG 1996, s. I-3089, punkt 58, och av den 16 juli 1998 i mål C-264/96, ICI, REG 1998, s. I-4695, punkt 29). Såsom generaladvokaten har konstaterat i punkt 39 i sitt förslag till avgörande, finns i förevarande fall inget sådant direkt samband mellan

någon slags beskattning och möjligheten att dra av kostnader för deltagande i yrkesinriktade kurser.

25 Även om en effektiv skattekontroll ger en medlemsstat rätt att vidta åtgärder som gör det möjligt att på ett klart och tydligt sätt kontrollera de avdragsgilla driftskostnaderna i medlemsstaten och i synnerhet driftskostnader på grund av deltagande i yrkesinriktade kurser (se i detta hänseende domen i det ovannämnda målet Futura Participations och Singer, punkt 31, och dom av den 8 juli 1999 i mål C-254/97, Baxter m.fl., REG 1999, s. I-4809, punkt 18), kan detta inte motivera att medlemsstaten uppställer olika villkor för detta avdrag beroende på om de yrkesinriktade kurserna hålls i den staten eller i en annan medlemsstat.

26 En medlemsstat kan åberopa rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningens område (EGT L 336, s. 15; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 64) för att av de behöriga myndigheterna i en annan medlemsstat erhålla alla uppgifter som gör det möjligt för den att fastställa den korrekta inkomstskatten. Vidare finns det inget som hindrar de berörda skattemyndigheterna att kräva att den skattskyldige själv skall lägga fram de bevis som myndigheterna anser nödvändiga för bedömningen av huruvida det begärda avdraget skall beviljas (se i detta hänseende domarna i de ovannämnda målen Bachmann, punkterna 18 och 20, och kommissionen mot Belgien, punkterna 11 och 13).

27 Skatteministeriet har gjort gällande att informationsutbytet mellan de nationella skattemyndigheterna enligt direktiv 77/799 inte är tillräckligt för att myndigheterna skall kunna lösa sådana problem som, i likhet med de som är aktuella i målet vid den nationella domstolen, kräver en bedömning av bland annat den ifrågavarande utbildningens innehåll och dess längd i förhållande till vistelsens längd, mot bakgrund av reglerna och rättspraxis i den medlemsstat där problemen har uppkommit.

28 Domstolen vill dock framhålla att de uppgifter som direktiv 77/799 ger de behöriga myndigheterna i en medlemsstat rätt att begära att få ta del av är just de uppgifter som de anser nödvändiga för att, utifrån den lagstiftning som de har att tillämpa, fastställa den korrekta storleken på en skattskyldigs inkomstskatt (se i detta hänseende domen i det ovannämnda målet Futura Participations och Singer, punkt 41). Direktivet påverkar på intet sätt dessa myndigheters behörighet att bedöma bland annat huruvida villkoren som denna lagstiftning uppställer för vissa kostnadsavdrag är uppfyllda.

29 Svaret på de ställda frågorna blir följaktligen att artikel 59 i fördraget utgör hinder mot att en medlemsstat tillämpar regler enligt vilka det vid fastställandet av den skattepliktiga inkomsten presumeras att yrkesinriktade kurser som äger rum på allmänna turistorter i andra medlemsstater är förenade med ett så betydande inslag av turism att kostnaderna för att delta i dessa kurser inte kan anses vara avdragsgilla driftskostnader, samtidigt som det inte finns någon sådan presumtion för yrkesinriktade kurser som hålls på allmänna turistorter i ifrågavarande medlemsstat.

Rättegångskostnader

De kostnader som har förorsakats den nederländska regeringen och kommissionen, vilka har inkommit med yttranden till domstolen, är inte ersättningsgilla. Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna.

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

— angående de frågor som genom beslut av den 18 februari 1998 har ställts av Højesteret — följande dom:

Artikel 59 i EG-fördraget (nu artikel 49 EG i ändrad lydelse) utgör hinder mot att en medlemsstat tillämpar regler enligt vilka det vid fastställandet av den skattepliktiga inkomsten presumeras att yrkesinriktade kurser som äger rum på allmänna turistorter i andra medlemsstater är förenade med ett så betydande inslag av turism att kostnaderna för att delta i dessa kurser inte kan anses vara avdragsgilla driftskostnader, samtidigt som det inte finns någon sådan presumtion för yrkesinriktade kurser som hålls på allmänna turistorter i ifrågavarande medlemsstat.

Schintgen Kapteyn Hirsch

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 28 oktober 1999.

R. Grass

Justitiesekreterare

J.C. Moitinho de Almeida

Ordförande på sjätte avdelningen