ARREST VAN HET HOF (Tweede kamer)

20 mei 2010 *

In zaak C-56/09,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door de Commissione tributaria provinciale di Roma (Italië) bij beslissing van 14 januari 2009, ingekomen bij het Hof op 9 februari 2009, in de procedure

Emiliano Zanotti

tegen

Agenzia delle Entrate — Ufficio Roma 2,

* Procestaal: Italiaans.

wijst HET HOF (Tweede kamer),

samengesteld als volgt: J. N. Cunha Rodrigues, kamerpresident, A. Rosas, U. Lõhmus, A. Ó Caoimh (rapporteur) en A. Arabadjiev, rechters,

advocaat-generaal: J. Kokott,
griffier: R. Şereş, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 4 februari 2010,

gelet op de opmerkingen van:

— E. Zanotti, vertegenwoordigd door C. Romano en E. Zanotti, avvocati,

— de Italiaanse regering, vertegenwoordigd door G. Palmieri als gemachtigde, bijgestaan door D. Del Gaizo, avvocato dello Stato,

— de Europese Commissie, vertegenwoordigd door A. Aresu en R. Lyal als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 49 EG en 18 EG betreffende het vrij verrichten van diensten respectievelijk het burgerschap van de Unie.

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen E. Zanotti en de Agenzia delle Entrate — Ufficio Roma 2 (hierna: „Agenzia") inzake het in mindering brengen op de brutobelasting van de kosten voor het volgen van universitaire cursus in een andere lidstaat.

Toepasselijke nationale bepalingen

3 Artikel 15, lid 1, sub e, van decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, relativo all'approvazione del testo unico delle imposte sui redditi (besluit nr. 917 van de president van de Republiek van 22 december 1986 tot goedkeuring van de eenvormige tekst betreffende de inkomstenbelasting; hierna: „TUIR") bepaalt:

„Op de brutobelasting wordt een bedrag in mindering gebracht gelijk aan 19 % van de hierna genoemde uitgaven die de belastingplichtige heeft gedaan, indien deze niet reeds aftrekbaar zijn bij de vaststelling van de afzonderlijke inkomsten die samen het totale inkomen vormen:

[…]

e) de kosten voor het volgen van cursussen op middelbaar of universitair niveau, tot maximaal de voor binnenlandse instellingen vastgelegde heffingen en bijdragen."

4 Uit de bij het Hof ingediende opmerkingen blijkt dat in circulaires van het ministerie van Financiën wordt aangeven hoe de bepalingen van de TUIR moeten worden uitgelegd en toegepast.

5 Punt 1.5.1 van circulaire nr. 95 van het ministerie van Financiën van 12 mei 2000 (hierna: „circulaire nr. 95/2000") bepaalt dat kosten voor onderwijs aan particuliere of buitenlandse instellingen of universiteiten aftrekbaar zijn voor zover zij niet meer bedragen dan het maximum dat is vastgesteld voor de heffingen en bijdragen die worden betaald voor door Italiaanse openbare instellingen verrichte gelijksoortige diensten. Voor de aftrek van de kosten voor het volgen van cursussen op universitair

niveau in het buitenland moet worden uitgegaan van de overeenkomstige kosten voor het volgen van gelijksoortige cursussen aan de Italiaanse openbare universiteit die zich het dichtst bij de fiscale woonplaats van de belastingplichtige bevindt.

6 In circulaire nr. 11 van het ministerie van Financiën van 23 mei 1987 (hierna: „circulaire nr. 11/1987") worden „laureacursussen" aan particuliere universiteiten in Italië voor de aftrek van de bijdragen die worden betaald door bij de genoemde universiteiten ingeschreven studenten, gelijkgesteld met identieke of gelijksoortige cursussen aan de Italiaanse openbare universiteit in dezelfde stad als de particuliere universiteit of in een stad in dezelfde regio.

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

7 In het academiejaar 2003-2004 volgde verzoeker in het hoofdgeding, die een te Rome wonende advocaat-fiscalist is, een master internationaal belastingrecht aan het International Tax Center (hierna: „ITC") te Leiden (Nederland).

8 In zijn aangifte voor aanslagjaar 2003 bracht verzoeker overeenkomstig artikel 15, lid 1, sub e, TUIR een bedrag van 19 % van de kosten voor het volgen van deze master in mindering op de brutobelasting als aftrekbare kosten voor het volgen van universitair onderwijs. Deze kosten bedroegen 12 000 EUR.

9 Uit de verwijzingsbeslissing blijkt dat de Agenzia heeft geweigerd leergeld voor de door Zanotti in Nederland gevolgde specialisatiecursus als aftrekpost in aanmerking te nemen en de aftrekbaarheid zelfs volledig heeft uitgesloten zonder daarvoor enige

passende rechtvaardiging te geven, in het bijzonder waarom het aftrekbare bedrag niet kon worden vastgesteld op basis van het bedrag dat een vergelijkbare binnenlandse onderwijsinstelling eventueel zou vragen, zulks overeenkomstig de nationale regeling.

10 Uit de verwijzingsbeschikking blijkt ook dat aan verzoeker in het hoofdgeding op 8 augustus 2007 een belastingaanslag van 2 621,84 EUR werd opgelegd met betrekking tot de afhandeling van de aangifte voor aanslagjaar 2003.

11 Op 14 december 2007 kwam hij tegen deze aanslag op bij de Commissione tributaria provinciale di Roma; hij betwistte dat de betrokken aftrek werd geweigerd en hij beriep zich daartoe op de onverenigbaarheid met het gemeenschapsrecht van de door de Italiaanse regeling voorgeschreven beperkingen van de aftrek.

12 Daarop heeft de Commissione tributaria provinciale di Roma de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag gesteld:

„Verzetten de algemene beginselen van het Verdrag en van het gemeenschapsrecht inzake een doeltreffende en volledige rechterlijke bescherming, gelijke behandeling en vrij verkeer zich tegen toepassing van artikel 15, [lid 1,] sub e, [TUIR] en van punt 1.5.1 van circulaire nr. 95[/2000], en is de beperking van de aftrek van de in voornoemde bepalingen genoemde uitgaven in strijd met het gemeenschapsrecht?”

Ontvankelijkheid van het beroep

13 De Italiaanse regering werpt weliswaar geen formele exceptie van niet-ontvankelijkheid op, maar is van mening dat de prejudiciële vraag irrelevant is voor de beslechting van de voor de nationale rechter aanhangige zaak. Anders dan de verwijzende rechter verklaart, heeft de Italiaanse belastingadministratie de aftrek van de kosten die verzoeker in het hoofdgeding heeft gemaakt voor in het buitenland verstrekte onderwijscursussen, niet volledig uitgesloten, maar zij heeft het aftrekbare bedrag alleen maar verminderd overeenkomstig de op grond van de Italiaanse regeling geldende kwantitatieve en territoriale beperkingen. Derhalve moet in het hoofdgeding de nationale rechter alleen uitmaken of de belastingdienst correct en adequaat heeft bepaald welke soortgelijke cursus als maatstaf dient voor de berekening van het bedrag van de terugbetaling, en welke de daarop betrekking hebbende cursus is.

14 Deze tegenwerping kan niet worden aanvaard.

15 Volgens vaste rechtspraak rust er een vermoeden van relevantie op de vragen betreffende de uitlegging van het gemeenschapsrecht die de nationale rechter heeft gesteld binnen het onder zijn eigen verantwoordelijkheid geschetste wettelijke en feitelijke kader, ten aanzien waarvan het niet aan het Hof is de juistheid te onderzoeken. Het Hof kan slechts weigeren uitspraak te doen op een verzoek van een nationale rechter wanneer duidelijk blijkt dat de gevraagde uitlegging van het gemeenschapsrecht geen verband houdt met een reëel geschil of met het voorwerp van het hoofdgeding, of wanneer het vraagstuk van hypothetische aard is of het Hof niet beschikt over de gegevens, feitelijk en rechtens, die noodzakelijk zijn om een zinvol antwoord te geven op de gestelde vragen (arrest van 7 juni 2007, van der Weerd e.a., C-222/05–C-225/05, Jurispr. blz. I-4233, punt 22 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

16 Hoewel de verwijzingsbeslissing onvoldoende duidelijk is aangaande de vraag of de gevraagde aftrek van de brutobelasting werd geweigerd of gewoon werd verminderd,

blijkt in casu niet duidelijk dat de gevraagde uitlegging van het gemeenschapsrecht geen verband houdt met een reëel geschil of met het voorwerp van het hoofdgeding.

17 Uit het dossier blijkt immers dat verzoeker in het hoofdgeding opkomt tegen hetzij de weigering om de in een particuliere instelling in een andere lidstaat gemaakte onderwijskosten in mindering te brengen op de brutobelasting met name op grond dat er in Italië geen specialisatiecursus met vergelijkbare kenmerken bestaat, hetzij de beperking van de belastingaftrek waarop hij aanspraak meent te kunnen maken overeenkomstig de opgelegde kwantitatieve en territoriale beperkingen die variëren naargelang de betrokken onderwijscursus wordt verstrekt door een particuliere instelling in Italië dan wel door een instelling in een andere lidstaat.

18 De prejudiciële vraag strekt ertoe te bepalen of een nationale regeling als de TUIR, zoals uitgelegd en toegepast door de bevoegde nationale autoriteiten, strookt met het gemeenschapsrecht. In het kader van het hoofdgeding is zij kennelijk niet irrelevant.

19 De Italiaanse regering stelt voorts dat de verwijzingsbeslissing onvoldoende duidelijk is aangaande de betrokken bepalingen van gemeenschapsrecht. Op basis van de stukken in het nationale dossier en deze beslissing kan uit geen enkel element worden afgeleid dat er een verband bestaat tussen de situatie van verzoeker in het hoofdgeding en de uitoefening van de vrijheid van vestiging en het vrij verrichten van diensten.

20 Ook dit bezwaar moet worden afgewezen.

21 Zoals verzoeker in het hoofdgeding heeft betoogd, blijkt uit de verwijzingsbeslissing duidelijk dat de nationale rechter wenst te vernemen of het recht van vrij verkeer voor burgers van de Unie en het vrij verrichten van diensten, die zijn vastgelegd in de artikelen 18 EG respectievelijk 49 EG, in de weg staan aan een nationale regeling waarbij de aftrek van de brutobelasting van de kosten voor het volgen van universitaire cursussen in een andere lidstaat wordt geweigerd of in elk geval deze kosten worden beperkt tot de overeenkomstige kosten voor het volgen van soortgelijke cursussen aan de openbare universiteit die zich het dichtst bij de fiscale woonplaats van de belastingplichtige bevindt.

22 Hieruit volgt dat de prejudiciële vraag ontvankelijk is.

Beantwoording van de prejudiciële vraag

23 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de artikelen 18 EG en 49 EG aldus moeten worden uitgelegd dat zij in de weg staan aan een nationale regeling, zoals uitgelegd en toegepast door de bevoegde nationale autoriteiten, waarbij kosten voor het volgen van cursussen op universitair niveau in een andere lidstaat niet kunnen worden afgetrokken van de brutobelasting, terwijl deze kosten wel aftrekbaar zijn indien het gaat om cursussen op universitair niveau die worden verstrekt door in deze lidstaat gevestigde instellingen, of waarbij de aftrek van de kosten voor het volgen van dergelijke cursussen slechts wordt toegestaan voor zover zij niet meer bedragen dan het maximum dat is vastgesteld voor de overeenkomstige kosten voor het volgen van soortgelijke cursussen aan de binnenlandse openbare universiteit die zich het dichtst bij de fiscale woonplaats van de belastingplichtige bevindt.

Voorafgaande opmerkingen met betrekking tot de toepasselijke bepalingen van het Unierecht

24 Vooraf zij eraan herinnerd dat artikel 18 EG, waarin het recht van elke burger van de Unie om op het grondgebied van de lidstaten vrij te reizen en te verblijven in algemene termen is geformuleerd, een bijzondere uitdrukking vindt in de bepalingen die het vrij verrichten van diensten verzekeren. Indien het hoofdgeding onder artikel 49 EG valt, behoeft het Hof derhalve geen uitspraak te doen over de uitlegging van artikel 18 EG (zie met name arresten van 6 februari 2003, Stylianakis, C-92/01, Jurispr. blz. I-1291, punt 18, en 11 september 2007, Schwarz en Gootjes-Schwarz, C-76/05, Jurispr. blz. I-6849, punt 34).

25 Over artikel 18, lid 1, EG behoeft dus alleen uitspraak te worden gedaan voor zover het hoofdgeding niet binnen de werkingssfeer van artikel 49 EG valt.

26 Dienaangaande zij er om te beginnen aan herinnerd dat hoewel artikel 50, derde alinea, EG alleen melding maakt van de actieve vrijheid van dienstverrichting, in het kader waarvan de dienstverrichter zich verplaatst naar de ontvanger van de diensten, uit vaste rechtspraak blijkt dat de vrijheid van dienstverrichting de vrijheid van de ontvangers van de diensten omvat om zich te begeven naar een andere lidstaat waarin de dienstverrichter zich bevindt teneinde daar van deze diensten gebruik te maken (zie arrest van 31 januari 1984, Luisi en Carbone, 286/82 en 26/83, Jurispr. blz. 377, punten 10 en 16).

27 Het hoofdgeding betreft de fiscale behandeling in de lidstaat van verblijf van de ontvanger van de dienst van de onderwijskosten die werden gemaakt aan een universitaire instelling in een andere lidstaat.

28 Derhalve moet worden nagegaan of onderwijs dat door een universitaire instelling als het ITC wordt gegeven, „dienstverrichtingen welke gewoonlijk tegen vergoeding geschieden" vormen in de zin van artikel 50, eerste alinea, EG.

29 Volgens de opmerkingen van de Europese Commissie, ondersteund door verzoeker in het hoofdgeding, is het ITC een particuliere instelling die samenwerkt met de openbare universiteit te Leiden. De Italiaanse regering stelt daarentegen dat uit het dossier niet duidelijk blijkt of deze instelling een particuliere dan wel een openbare instelling is.

30 Er is reeds geoordeeld dat het wezenlijke kenmerk van de vergoeding in de zin van artikel 50, eerste alinea, EG, hierin bestaat dat zij de economische tegenprestatie voor de betrokken dienst vormt (zie met name arresten van 27 september 1988, Humbel en Edel, 263/86, Jurispr. blz. 5365, punt 17; 12 juli 2001, Smits en Peerbooms, C-157/99, Jurispr. blz. I-5473, punt 58, en arrest Schwarz en Gootjes-Schwarz, reeds aangehaald, punt 38).

31 Het Hof heeft aldus het onderwijs dat wordt gegeven door bepaalde instellingen die deel uitmaken van een openbaar onderwijsstelsel en volledig of hoofdzakelijk uit de staatskas worden gefinancierd, uitgesloten van het begrip „diensten" in de zin van artikel 50 EG. Het Hof heeft gepreciseerd dat de staat bij de organisatie en de handhaving van een dergelijk openbaar onderwijsstelsel, dat in de regel wordt gefinancierd uit de staatskas en niet door de leerlingen of hun ouders, niet de bedoeling heeft werkzaamheden tegen vergoeding te verrichten, maar zijn sociale, culturele en opvoedkundige taak jegens zijn bevolking vervult (zie in die zin arrest Humbel en Edel, reeds aangehaald, punten 17 en 18, en arrest van 7 december 1993, Wirth, C-109/92, Jurispr. blz. I-6447, punten 15 en 16).

32 Daarentegen heeft het Hof geoordeeld dat onderwijs dat wordt gegeven door onderwijsinstellingen die hoofdzakelijk uit particuliere middelen worden gefinancierd, met name door studenten of hun ouders, „diensten" in de zin van artikel 50 EG vormen, daar het door deze instellingen nagestreefde doel er immers in bestaat, tegen vergoeding diensten aan te bieden (reeds aangehaalde arresten Wirth, punt 17, en Schwarz en Gootjes-Schwarz, punt 40).

33 Derhalve moeten cursussen die hoofdzakelijk worden gefinancierd door personen die een beroepsopleiding of -specialisatie willen volgen, als een dienstverrichting in de zin van artikel 50 EG worden beschouwd.

34 Het staat aan de verwijzende rechter om de feiten, in het bijzonder de voorwaarden en de omstandigheden van de door verzoeker in het hoofdgeding gevolgde specialisatiecursus, te beoordelen.

35 Hieruit vloeit voort dat artikel 49 EG van toepassing is op feiten als die in het hoofdgeding, waarin een belastingplichtige van een lidstaat studeert aan een universitaire instelling in een andere lidstaat, waarvan kan worden aangenomen dat zij diensten tegen vergoeding verricht, dat wil zeggen dat zij hoofdzakelijk uit particuliere middelen wordt gefinancierd, hetgeen door de nationale rechter moet worden nagegaan.

Bestaan van een belemmering voor het vrij verrichten van diensten

36 Volgens de verwijzingsbeslissing heeft de Agenzia geweigerd de onderwijskosten voor de door Zanotti in Nederland gevolgde specialisatiecursus in aanmerking te nemen, zonder daarvoor enige passende rechtvaardiging te geven.

37 Zanotti heeft aangevoerd dat ten tijde van de feiten in het hoofdgeding de master die hij aan het ITC volgde, aan geen enkele openbare of particuliere instelling in Italië kon worden behaald. Nu geen enkele Italiaanse universiteit bijscholingscursussen organiseert die in wezen gelijkwaardig zijn wat de inhoud en de structuur van de opleiding betreft, zijn, aldus Zanotti, op grond van de toepasselijke Italiaanse regeling de kosten voor het volgen van universitaire of postuniversitaire cursussen in het buitenland totaal niet aftrekbaar.

38 Volgens de door de Italiaanse regering bij het Hof ingediende opmerkingen werd verzoeker in het hoofdgeding echter niet de aftrek waarin de TUIR voorziet geweigerd, maar werd het bedrag van de aftrek gewoon gecorrigeerd, namelijk van 2 481 EUR in 676 EUR. Ook de Commissie stelt dat ingevolge de Italiaanse belastingregeling, uitgelegd en toegepast volgens circulaires nrs. 95/2000 en 11/1987, de aftrek van de onderwijskosten niet is uitgesloten, maar er gelden kwantitatieve en territoriale beperkingen voor de berekening van het bedrag van de aftrekbare kosten.

39 Het staat aan de nationale rechter om vast te stellen of de Italiaanse belastingregeling, zoals uitgelegd en toegepast door de bevoegde autoriteiten, ertoe leidt dat de door verzoeker in het hoofdgeding gevraagde aftrek van de brutobelasting van de kosten voor een opleiding op universitair niveau in een andere lidstaat wordt geweigerd, dan wel of het bedrag van de aftrekbare kosten overeenkomstig de voornoemde beperkingen wordt beperkt.

40 Zo aan een belastingplichtige die aan een particuliere instelling in een andere lidstaat heeft gestudeerd een aftrek wordt geweigerd, moet worden opgemerkt dat een nationale regeling waarbij het recht om de kosten voor het volgen van in een andere lidstaat aangeboden cursussen op universitair niveau in mindering te brengen op de brutobelasting op algemene wijze wordt uitgesloten, terwijl deze mogelijkheid wel bestaat voor de kosten voor het volgen van in deze lidstaat aangeboden cursussen op universitair niveau, voor belastingplichtigen die aan universitaire instellingen in het buitenland studeren, een zwaardere fiscale last meebrengt.

41 Een dergelijke regeling leidt ertoe dat in Italië wonende belastingplichtigen ervan worden afgebracht onderwijscursussen op universitair niveau te volgen aan in een andere lidstaat gevestigde instellingen. Zij vormt verder ook een belemmering voor het onderwijsaanbod van in andere lidstaten gevestigde particuliere onderwijsinstellingen dat is gericht op in Italië wonende belastingplichtigen (zie in die zin arrest Schwarz en Gootjes-Schwarz, reeds aangehaald, punt 66, en arrest van 11 september 2007, Commissie/Duitsland, C-318/05, Jurispr. blz. I-6957, punt 40).

42 Een dergelijke regeling belemmert de door artikel 49 EG gewaarborgde vrijheid van dienstverrichting. Dit artikel verzet zich immers tegen toepassing van elke nationale regeling die ertoe leidt dat het verrichten van diensten tussen lidstaten moeilijker wordt dan het verrichten van diensten binnen een enkele lidstaat (zie met name reeds aangehaalde arresten Smits en Peerbooms, punt 61, en Schwarz en Gootjes-Schwarz, punt 67 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

43 Een dergelijke belemmering is naar gemeenschapsrecht alleen gerechtvaardigd indien zij is gebaseerd op objectieve overwegingen die losstaan van de nationaliteit van de betrokken personen en evenredig is aan de door het nationale recht nagestreefde legitieme doelstelling.

44 Dienaangaande zij vastgesteld dat in casu geen enkele rechtvaardiging werd aangevoerd.

45 Zo wordt toegestaan dat de kosten voor in een andere lidstaat aangeboden cursussen op universitair niveau in mindering worden gebracht op de brutobelasting zij het overeenkomstig kwantitatieve en territoriale beperkingen, zij eraan herinnerd dat uit artikel 15, lid 1, sub e, TUIR volgt dat op de brutobelasting een bedrag gelijk aan 19 % van de kosten voor het volgen van cursussen op middelbaar en universitair niveau in mindering wordt gebracht, voor zover dat niet meer bedraagt dan het voor heffingen en bijdragen van binnenlandse instellingen vastgestelde maximum.

46 Terwijl de kosten voor het volgen van cursussen in een andere lidstaat aftrekbaar zijn voor zover zij niet meer bedragen dan het maximum dat is vastgesteld voor de heffingen en bijdragen die worden betaald voor het volgen van soortgelijke cursussen aan de Italiaanse openbare universiteit die zich het dichtst bij de fiscale woonplaats van de belastingplichtige bevindt, zijn de aan een particuliere instelling in Italië gemaakte kosten aftrekbaar voor zover zij niet meer bedragen dan het maximum dat is vastgesteld voor heffingen en bijdragen die worden betaald om aan de Italiaanse openbare universiteit in dezelfde stad of, bij ontstentenis, in dezelfde regio als de particuliere instelling te studeren.

47 Blijkens de schriftelijke opmerkingen van de Commissie zijn deze kwantitatieve en territoriale beperkingen neergelegd in artikel 15, lid 1, sub e, TUIR, zoals uitgelegd en toegepast door de bevoegde belastingautoriteiten volgens circulaires nrs. 95/2000 en 11/1987.

48 Ter terechtzitting werden de waarde en de toepasselijkheid van de genoemde circulaires door verzoeker in het hoofdgeding betwist met het argument dat zij geen bindende kracht hadden en dat, hoe dan ook, circulaire nr. 11/1987 een andere bepaling van de TUIR dan artikel 15, lid 1, sub e, betrof en niet op de feiten in het hoofdgeding van toepassing was.

49 Ongeacht de bindende kracht van deze circulaires en de toepasselijkheid ervan op het hoofdgeding, — hetgeen de verwijzende rechter, en niet het Hof, dient na te gaan — hebben alle partijen voor het Hof evenwel erkend dat voor de toepassing van artikel 15, lid 1, sub e, TUIR, en de berekening van het bedrag van de aftrekbare kosten de bevoegde Italiaanse autoriteiten de bovenvermelde kwantitatieve en territoriale beperkingen toepassen.

50 Volgens verzoeker in het hoofdgeding treffen deze beperkingen personen die opteren voor een cursus in een andere lidstaat, zwaarder dan personen die een cursus in Italië kiezen.

51 Gelet op de overwegingen in punt 49 blijkt echter dat de betrokken kwantitatieve beperking zowel voor particuliere instellingen in Italië als voor die in andere lidstaten geldt.

52 Wat voorts de territoriale beperking betreft, zijn, zoals uit punt 46 van het onderhavige arrest blijkt, de kosten van een Italiaanse belastingplichtige die cursussen op

universitair niveau in een andere lidstaat volgt, aftrekbaar voor zover zij niet meer bedragen dan het maximum dat is vastgesteld voor de heffingen en bijdragen van de Italiaanse openbare universiteit die zich het dichtst bij zijn fiscale woonplaats in Italië bevindt en die soortgelijke cursussen aanbiedt, terwijl indien dezelfde belastingplichtige een soortgelijke cursus volgt aan een particuliere universitaire instelling in Italië, de beperking wordt vastgesteld op basis van de heffingen en bijdragen van de Italiaanse openbare universiteit in de stad of, bij ontstentenis, in de regio waar de particuliere instelling zich bevindt.

53 Gesteld dat de voorwaarden voor toepassing van artikel 15, lid 1, sub e, TUIR correct worden weergegeven, beschikt een belastingplichtige die beslist aan een particuliere universitaire instelling in Italië te studeren, bijgevolg, anders dan verzoeker in het hoofdgeding stelt, niet over het uitgebreide aanbod aan openbare universitaire instellingen op het gehele nationale grondgebied als referentiepunt om het maximum van de aftrekbare kosten vast te stellen, terwijl een belastingplichtige die opteert voor een cursus in het buitenland, daarentegen gebonden is door het maximum dat overeenstemt met de kosten van de soortgelijke cursus aan de openbare instelling die zich het dichtst bij zijn fiscale woonplaats bevindt.

54 Het Hof heeft reeds vastgesteld dat het een lidstaat, teneinde een overdreven financiele last te vermijden, vrij staat om de aftrekbaarheid van de onderwijskosten te beperken tot een bepaald bedrag dat overeenstemt met de belastingaftrek die deze lidstaat, rekening houdend met zekere waarden die hem eigen zijn, toekent voor het volgen van onderwijs op zijn grondgebied (zie arrest Schwarz en Gootjes-Schwarz, reeds aangehaald, punt 80).

55 In casu hebben verzoeker, de Italiaanse regering en de Commissie in antwoord op door het Hof gestelde vragen uiteengezet dat de heffingen en bijdragen die worden betaald aan de Italiaanse openbare universiteiten, van universiteit tot universiteit kunnen verschillen naargelang van de toepasselijke regionale belastingen en doordat de raad van bestuur van elke openbare universiteit de rechten voor het volgen van de cursussen zelfstandig bepaalt.

56 Dit neemt niet weg dat deze verschillen niet alleen een invloed hebben op de vaststelling van het maximum aan kosten die kunnen worden afgetrokken door een belastingplichtige die studeert aan een particuliere instelling in een andere lidstaat, maar ook op de vaststelling van het maximum aan kosten die kunnen worden afgetrokken door een belastingplichtige die cursussen volgt aan een particuliere instelling in Italië.

57 Een nationale regeling die dergelijke verschillen teweegbrengt, die een invloed hebben zowel op belastingplichtigen die onderwijscursussen in Italië volgen, als op belastingplichtigen die hun recht van vrij verkeer uitoefenen om dergelijke cursussen in andere lidstaten te volgen, en die blijken uit de in punt 55 van het onderhavige arrest genoemde factoren, vormt geen beperking van het vrij verrichten van diensten in de zin van artikel 49 EG.

58 De aftrek van de door de belastingplichtige gemaakte onderwijskosten wordt immers niet aan een verschillende belastingregeling onderworpen naargelang het gevolgde onderwijs wordt gegeven in andere lidstaten dan wel in de betrokken lidstaat. In casu bevond verzoeker, door onderwijs te volgen aan een universitaire instelling in een andere lidstaat, zich wat de bestreden belastingaftrek betreft niet noodzakelijk in een minder gunstige positie dan indien hij zou hebben gestudeerd aan een particuliere universiteit in Italië. Naargelang van de particuliere universiteit die hij zou hebben gekozen in Italië, zou het bedrag van de aftrekbare kosten immers hoger of minder hoog zijn geweest vergeleken met het bedrag berekend op basis van de kosten om te studeren aan de Italiaanse openbare universiteit die zich het dichtst bij zijn fiscale woonplaats bevindt, namelijk het referentiepunt dat wordt toegepast voor onderwijscursussen in andere lidstaten.

59 Deze referentiepunten dienen ter bepaling van het bedrag dat de belastingplichtige mag aftrekken voor de kosten die hij heeft betaald voor het volgen van onderwijs aan een particuliere instelling in Italië of een andere lidstaat.

60 Zoals de Commissie heeft aangevoerd, heeft het referentiepunt voor particuliere instellingen in Italië geen enkel nut in het geval van een particuliere instelling die zich in een andere lidstaat bevindt.

61 Ook al zou worden beslist om voor alle particuliere instellingen in of buiten de betrokken lidstaat bij de berekening van de aftrekbare kosten de kosten voor het volgen van soortgelijke cursussen aan de Italiaanse openbare universiteit die zich het dichtst bij de fiscale woonplaats van de belastingplichtige bevindt, als enig referentiepunt te nemen, dit neemt niet weg dat het bedrag van de aftrekbare kosten van een belastingplichtige als verzoeker in het hoofdgeding die aan een universitaire instelling in het buitenland heeft gestudeerd, ongewijzigd blijft.

62 Bijgevolg kan uit het oogpunt van het bij artikel 15, lid 1, sub e, TUIR toegepaste belastingstelsel geen element worden vastgesteld waardoor in Italië wonende belastingplichtigen ervan kunnen worden afgebracht, cursussen op universitair niveau te volgen aan instellingen in een andere lidstaat.

63 Deze conclusie wordt niet betwist door de Commissie, die na de terechtzitting van mening was dat de beste manier om aan de vereisten van het gemeenschapsrecht te voldoen, erin bestond de heffingen en bijdragen die worden betaald aan de Italiaanse openbare universiteit die de met de door de belastingplichtige in een andere lidstaat gevolgde vergelijkbare cursus van het hoogste niveau aanbiedt, als referentiepunt te nemen.

64 Bij gebrek aan harmonisatiemaatregelen staat het immers aan de lidstaten om, in de uitoefening van hun bevoegdheden, de criteria voor de berekening van de aftrekbare kosten voor cursussen op universitair niveau vast te stellen, op voorwaarde dat de desbetreffende regels in overeenstemming zijn met de bepalingen van het EG-Verdrag, en met name, in een geval als in het hoofdgeding, in Italië wonende belastingplichtigen er niet van afbrengen cursussen op universitair niveau te volgen aan instellingen in andere lidstaten.

65 Hoe dan ook, voor zover de Italiaanse regeling, zoals uitgelegd en toegepast door de bevoegde autoriteiten, een maximum oplegt voor de binnen de bovenvermelde kwantitatieve en territoriale beperkingen aftrekbare kosten, vormt deze regeling, op gronden die zijn uiteengezet in de punten 51 tot en met 62 van het onderhavige arrest, geen belemmering in de zin van artikel 49 EG, zodat het door de Commissie als meer passend voorgestelde alternatieve criterium niet dient te worden beoordeeld.

66 Gelet op een en ander moet artikel 49 EG aldus worden uitgelegd dat:

— het in de weg staat aan een nationale regeling volgens welke belastingplichtigen de kosten voor cursussen op universitair niveau aan universitaire instellingen op het grondgebied van deze lidstaat kunnen aftrekken van de brutobelasting, maar deze mogelijkheid op algemene wijze wordt uitgesloten voor kosten voor cursussen op universitair niveau aan een particuliere universitaire instelling in een andere lidstaat;

— het niet in de weg staat aan een nationale regeling volgens welke belastingplichtigen de kosten voor cursussen op universitair niveau aan een particuliere universitaire instelling in een andere lidstaat kunnen aftrekken van de brutobelasting voor zover zij niet meer bedragen dan het maximum dat is vastgesteld voor de overeenkomstige kosten voor het volgen van soortgelijke cursussen aan de binnenlandse openbare universiteit die zich het dichtst bij de fiscale woonplaats van de belastingplichtige bevindt.

Bestaan van een belemmering voor het burgerschap van de Unie

67 Zoals blijkt uit de punten 24 tot en met 35 van het onderhavige arrest, moet een regeling als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, mocht de verwijzende rechter concluderen dat artikel 49 EG niet van toepassing is op de feiten van het hoofdgeding, ook aan artikel 18 EG worden getoetst.

68 De hoedanigheid van burger van de Unie dient de primaire hoedanigheid van de staatsburgers van de lidstaten te zijn, en verleent degenen onder deze staatsburgers die zich in dezelfde situatie bevinden, ongeacht hun nationaliteit en onverminderd de uitdrukkelijk vastgestelde uitzonderingen, binnen de werkingssfeer ratione materiae van het Verdrag aanspraak op een gelijke behandeling rechtens (zie met name arrest van 20 september 2001, Grzelczyk, C-184/99, Jurispr. blz. I-6193, punt 31, en arrest Schwarz en Gootjes-Schwarz, reeds aangehaald, punt 86).

69 Tot de situaties die binnen de werkingssfeer van het gemeenschapsrecht vallen, behoren die waarin gebruik wordt gemaakt van de door het Verdrag gewaarborgde fundamentele vrijheden, met name de in artikel 18 EG neergelegde vrijheid om op het grondgebied van de lidstaten te reizen en te verblijven (zie met name reeds aangehaalde arresten Grzelczyk, punt 33, en Schwarz en Gootjes-Schwarz, punt 87).

70 Aangezien een burger van de Unie in elke lidstaat recht heeft op dezelfde behandeling rechtens als de staatsburgers van deze lidstaat die zich in dezelfde situatie bevinden, zou het onverenigbaar zijn met het beginsel van het vrije verkeer indien deze burger in de lidstaat waarvan hij de nationaliteit heeft, minder gunstig wordt behandeld dan wanneer hij geen gebruik zou hebben gemaakt van de door het Verdrag verleende rechten inzake vrij verkeer (arrest van 11 juli 2002, D'Hoop, C-224/98, Jurispr. blz. I-6191, punt 30, en arrest Schwarz en Gootjes-Schwarz, punt 88).

71 Deze rechten kunnen hun volle werking niet ontplooien indien een staatsburger van een lidstaat ervan kan worden afgebracht deze rechten uit te oefenen, door belemmeringen die bij zijn verblijf in de lidstaat van ontvangst worden opgeworpen door een regeling van zijn staat van herkomst die hem benadeelt om de enkele reden dat hij deze rechten heeft uitgeoefend (arrest Schwarz en Gootjes-Schwarz, reeds aangehaald, punt 89 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

72 Verzoeker in het hoofdgeding heeft door het volgen van cursussen aan een universitaire instelling in een andere lidstaat gebruikgemaakt van zijn recht van vrij verkeer.

73 Indien een nationale regeling door de bevoegde belastingautoriteiten aldus wordt uitgelegd en toegepast dat de belastingaftrek voor kosten voor cursussen op universitair niveau op algemene wijze wordt uitgesloten op grond dat deze kosten aan een universitaire instelling in een andere lidstaat werden gemaakt, terwijl deze mogelijkheid wel bestaat voor kosten voor het volgen van cursussen op universitair niveau die in deze lidstaat worden aangeboden, dan benadeelt deze regeling de belastingplichtigen om de enkele reden dat zij hun recht van vrij verkeer hebben uitgeoefend door zich naar een andere lidstaat te begeven om er een cursus op universitair niveau te volgen.

74 Een dergelijke uitsluiting vormt een belemmering voor de vrijheden die iedere burger van de Unie op grond van artikel 18, lid 1, EG geniet.

75 De uitsluiting van het recht op aftrek van de kosten voor het volgen van cursussen op universitair niveau die worden aangeboden door instellingen in andere lidstaten, kan niet worden gerechtvaardigd door het enkele feit dat Italiaanse openbare universiteiten geen soortgelijke prestaties verrichten.

76 In casu werd geen enkele rechtvaardiging aangevoerd voor de beweerde uitsluiting van het recht op aftrek waarnaar de verwijzingsbeslissing verwijst. Weliswaar staat het de lidstaten vrij, objectieve criteria vast te stellen op basis van beginselen die eigen zijn aan elke lidstaat en aan de hand waarvan kan worden vastgesteld welke types onderwijskosten recht geven op belastingaftrek, maar een dergelijke algemene uitsluiting van het recht op aftrek door het enkele feit dat de onderwijscursus in een andere lidstaat wordt aangeboden en/of er geen equivalent voor bestaat in de lidstaat waar de belastingplichtige woont, is in strijd met artikel 18 EG.

77 Met betrekking tot de in de punten 46 en 47 van het onderhavige arrest vermelde kwantitatieve en territoriale beperkingen die worden opgelegd bij de berekening van het bedrag van de onderwijskosten die mogen worden afgetrokken, moet worden opgemerkt dat, op dezelfde gronden als die welke reeds in de punten 51 tot en met 62 van het onderhavige arrest zijn uiteengezet, deze beperkingen wat het vrij verrichten van diensten aangaat geen met artikel 18 EG strijdige belemmeringen voor het vrije verkeer voor burgers van de Unie vormen.

78 Gelet op een en ander moet artikel 18 EG aldus worden uitgelegd dat:

— het in de weg staat aan een nationale regeling volgens welke belastingplichtigen de kosten voor cursussen op universitair niveau aan instellingen op het grondgebied van deze lidstaat kunnen aftrekken van de brutobelasting, maar deze mogelijkheid op algemene wijze wordt uitgesloten voor kosten voor cursussen op universitair niveau aan een universitaire instelling in een andere lidstaat;

— het niet in de weg staat aan een nationale regeling volgens welke belastingplichtigen de kosten voor cursussen op universitair niveau aan een universitaire instelling in een andere lidstaat kunnen aftrekken van de brutobelasting voor zover zij niet meer bedragen dan het maximum dat is vastgesteld voor de overeenkomstige kosten voor het volgen van soortgelijke cursussen aan de binnenlandse openbare

universiteit die zich het dichtst bij de fiscale woonplaats van de belastingplichtige bevindt.

Kosten

79 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. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Tweede kamer) verklaart voor recht:

1) Artikel 49 EG moet aldus worden uitgelegd dat:

— **het in de weg staat aan een nationale regeling volgens welke belastingplichtigen de kosten voor cursussen op universitair niveau aan universitaire instellingen op het grondgebied van deze lidstaat kunnen aftrekken van de brutobelasting, maar deze mogelijkheid op algemene wijze wordt uitgesloten voor kosten voor cursussen op universitair niveau aan een particuliere universitaire instelling in een andere lidstaat;**

— **het niet in de weg staat aan een nationale regeling volgens welke belastingplichtigen de kosten voor cursussen op universitair niveau aan een particuliere universitaire instelling in een andere lidstaat kunnen aftrekken van de brutobelasting voor zover zij niet meer bedragen dan het maximum dat is vastgesteld voor de overeenkomstige kosten voor het volgen van soortgelijke cursussen aan de binnenlandse openbare universiteit die zich het dichtst bij de fiscale woonplaats van de belastingplichtige bevindt.**

2) Artikel 18 EG moet aldus worden uitgelegd dat:

— **het in de weg staat aan een nationale regeling volgens welke belastingplichtigen de kosten voor cursussen op universitair niveau aan instellingen op het grondgebied van die lidstaat kunnen aftrekken van de brutobelasting, maar deze mogelijkheid op algemene wijze wordt uitgesloten voor kosten voor cursussen op universitair niveau aan een universitaire instelling in een andere lidstaat;**

— **het niet in de weg staat aan een nationale regeling volgens welke belastingplichtigen de kosten voor cursussen op universitair niveau aan een universitaire instelling in een andere lidstaat kunnen aftrekken van de brutobelasting voor zover zij niet meer bedragen dan het maximum dat is vastgesteld voor de overeenkomstige kosten voor het volgen van soortgelijke cursussen aan de binnenlandse openbare universiteit die zich het dichtst bij de fiscale woonplaats van de belastingplichtige bevindt.**

ondertekeningen