

61998C0055

Conclusie van advocaat-generaal Saggio van 10 juni 1999. - Skatteministeriet tegen Bent Vestergaard. - Verzoek om een prejudiciële beslissing: Højesteret - Denemarken. - Vrij verrichten van diensten - Inkomstenbelasting - Belastbaar inkomen - Aftrek van uitgaven voor cursussen voor beroepsopleiding - Verschil naargelang het land waar de cursussen worden gegeven. - Zaak C-55/98.

Jurisprudentie 1999 bladzijde I-07641

Conclusie van de advocaat generaal

Inleiding

1 Bij beschikking van 18 februari 1998 heeft het Højesteret (Denemarken) het Hof twee prejudiciële vragen gesteld over de uitlegging van de artikelen 6 en 59 EG-Verdrag (thans, na wijziging, de artikelen 12 EG en 49 EG) inzake het vrij verrichten van diensten. Met deze vragen wenst het Højesteret te vernemen, of deze artikelen zich verzetten tegen een Deense administratieve praktijk en rechtspraak waarbij uitgaven voor cursussen voor beroepsopleiding in toeristenoorden in het buitenland worden vermoed niet van het belastbaar inkomen aftrekbaar te zijn, terwijl dit vermoeden niet geldt voor in Denemarken gegeven cursussen.

De nationale regeling

2 De aftrek van kosten van het belastbaar inkomen is in Denemarken geregeld in wet nr. 149 van 10 april 1922 op de rijksbelastingen, zoals gewijzigd. Volgens artikel 4 van deze wet is in geld genoten of in geld waardeerbaar inkomen belastbaar. Volgens artikel 6 zijn de in de loop van het afgelopen jaar gemaakte kosten voor verwerving, inning en behoud van het inkomen aftrekbaar van het inkomen.

3 De aftrekmogelijkheden worden nader bepaald door de administratieve praktijk en in handleidingen van de belastingadministratie. Voor de uitgaven voor deelneming door werknemers aan cursussen voor beroepsopleiding bepaalt de handleiding van 1996 het volgende: "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 (...). 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."

4 Wanneer de werkgever deze kosten draagt, worden zij bij niet-aftrekbaarheid geacht in de plaats te komen van particuliere uitgaven, zodat zij als deel van de beloning van de werknemer worden belast.

5 Volgens de Deense rechtspraak die dit vermoeden meermaals bevestigde, is het weerlegbaar, mits de belastingplichtige aan de hand van aanvullende gegevens over de inhoud van de cursus en de duur ervan in verhouding tot de verblijfsduur aantoonde, dat de cursuslocatie gerechtvaardigd was uit overwegingen van professionele aard.

6 Wordt de beroepsopleiding daarentegen in een toeristenoord in Denemarken gegeven, bestaat geen enkel vermoeden van een sterk toeristische inslag, zodat de kosten daarvoor steeds aftrekbaar zijn. Noch de rechtspraak, noch de administratie weigerde ooit de aftrek van de kosten voor in toeristenoorden in Denemarken gegeven cursussen.

De feiten en de prejudiciële vragen

7 B. Vestergaard is Deens onderdaan en registeraccountant. Hij bezit alle aandelen in het kapitaal van de vennootschap Bent Vestergaard A/S, die accountantscontroles verricht. Van 3 tot en met 10 oktober 1988 volgde Vestergaard een belastingcursus op het eiland Kreta, die een groep Deense accountants samen met een reisagentschap had georganiseerd. Van de zeven dagen daadwerkelijk verblijf in Griekenland waren drie volledige dagen en twee halve dagen aan de cursus gewijd. Vestergaard nam deel aan alle cursussen. De verblijfskosten ten bedrage van 5 516 DKK werden gedragen door de vennootschap Bent Vestergaard, die de kosten voor het volgen van de cursussen door een van haar werknemers vervolgens van haar belastbaar inkomen aftrok.

8 Bij beschikking van 29 juni 1993 verklaarde het Landsskatteret (hoogste bestuursorgaan in belastingzaken in Denemarken), dat het door de vennootschap Bent Vestergaard voor de cursus op Kreta betaalde bedrag niet als kosten voor beroepsopleiding, maar als loontoeslag voor Vestergaard in zijn hoedanigheid van enig aandeelhouder van de vennootschap kon worden afgetrokken. Het bedrag van 5 516 DKK werd dus bij het belastbaar inkomen van Vestergaard gevoegd.

9 Van deze beschikking stelde Vestergaard beroep in bij het Vestre Landsret; bij arrest van 3 mei 1995 wees deze rechterlijke instantie met een meerderheid van twee rechters tegen één het beroep toe, omdat verzoeker erin geslaagd was het vermoeden te weerleggen, dat de cursus een sterk toeristische inslag had. Volgens het Vestre Landsret moest Vestergaard dus geen belasting betalen over het bedrag van 5 516 DKK.

10 Van dit arrest stelde Skatteministeriet (Deens Ministerie van Financiën) hoger beroep in bij het Højesteret (Deens Hoger Hof). Daar Vestergaard in deze procedure voor het eerst stelde dat de belasting over de cursuskosten als deel van zijn inkomen onverenigbaar was met de artikelen 6 en 59 van het Verdrag, heeft het Højesteret de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende twee prejudiciële vragen gesteld:

"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

De eerste prejudiciële vraag

11 Met zijn eerste prejudiciële vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen, of een administratieve praktijk en rechtspraak volgens welke de uitgaven voor deelneming aan cursussen voor beroepsopleidingen in toeristenoorden in het buitenland worden vermoed niet-afrekbaar van het belastbaar inkomen te zijn, moeten worden beschouwd als onverenigbaar met het discriminatieverbod inzake het vrij verrichten van diensten van artikel 59 van het Verdrag en meer in het algemeen met het verbod van discriminatie op grond van nationaliteit van artikel 6 van het Verdrag.

12 In de eerste plaats zij gepreciseerd, dat artikel 6 van het Verdrag waarnaar de nationale rechter verwijst, volgens vaste rechtspraak⁽¹⁾ slechts autonoom kan worden toegepast op door het gemeenschapsrecht beheerste situaties waarvoor geen specifieke regels zijn. Inzake het vrij verrichten van diensten is het verbod van discriminatie op grond van nationaliteit neergelegd in artikel 59 van het Verdrag dat dus een specifieke regel is ten opzichte van artikel 6 van het Verdrag. Hierna zal ik dus alleen over artikel 59 van het Verdrag spreken.

13 Wederom betreft de zaak directe belastingen. Dienaangaande heeft het Hof meermaals gepreciseerd, 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".⁽²⁾

Wanneer de belastingplichtigen zoals in casu bij de bepaling van hun belastbaar inkomen op basis van de belastingregeling van een lidstaat verschillend worden behandeld, alleen omdat zij een dienst in een andere lidstaat hebben genoten, moet dus worden nagegaan of zulks, doordat het vrij verrichten van diensten wordt belemmerd, in strijd is met het in artikel 59 van het Verdrag neergelegde discriminatieverbod.

14 Volgens Skatteministeriet houdt de praktijk van de belastingadministratie geen enkele discriminatie in, aangezien voor beroepsopleidingen in Denemarken en in een andere lidstaat in beginsel in de regel dezelfde fiscale voordelen en aftrekmogelijkheden gelden. Het enige verschilpunt is, dat het vermoeden van niet-afrekbaarheid geldt, wanneer de opleiding in het buitenland wordt gevolgd. Onder verwijzing naar het reeds door het Hof geformuleerd beginsel volgens hetwelk "(...) er sprake van discriminatie [is], wanneer verschillende regels worden toegepast op vergelijkbare situaties of wanneer dezelfde regel wordt toegepast op verschillende situaties"⁽³⁾, stelt het Ministerie, dat de verschillende behandeling wordt toegepast, omdat een in een toeristenoord in het buitenland gegeven opleidingscursus niet is te vergelijken met een verblijf voor opleiding in Denemarken. In dit laatste geval overschrijdt het verblijf nooit de duur van de cursus en staan geen typische toeristische activiteiten op het programma.

15 De Nederlandse regering die opmerkingen heeft ingediend, is het eens met Skatteministeriet, dat het vermoeden van niet-afrekbaarheid alleen tot gevolg heeft de bewijslast met het oog op aftrek op de particulier te leggen. Haars inziens verzwaart dit vermoeden slechts marginaal de bewijslast, die in beginsel op de belastingplichtige rust die moet aantonen dat hij gerechtigd is op aftrek van de uitgaven van zijn belastbaar inkomen. Deze onbeduidende verzwaring is in casu ook gegrond, doordat het vermoeden slechts geldt, wanneer de cursussen worden gegeven in bijzonder bekende en aantrekkelijke toeristenoorden.

16 Daarmee ben ik het niet eens. In de eerste plaats, wat het vermoeden van niet-afrekbaarheid betreft, is in de verwijzingsbeschikking nergens steun te vinden voor het betoog van Skatteministeriet, dat er een verschil zou zijn tussen de in Denemarken en in het buitenland gegeven cursussen. Sommige verklaringen in de verwijzingsbeschikking wijzen veeleer op het

tegendeel. Blijkens de verklaringen van het hoofd beroepsopleidingen van de Deense vereniging van juristen en economen wordt bij de keuze van de cursuslocatie - ongeacht waar de cursus wordt gegeven - steeds rekening gehouden met de technische voorzieningen en andere voorzieningen zoals sauna en zwembad en worden meestal hotels in bekende toeristenoorden gekozen. In casu verklaarde de organisator van de opleidingscursus in Griekenland, dat hij zowel Deense als buitenlandse reisbureaus offertes had gevraagd en de keuze ten slotte op Kreta viel, omdat dat de laagste offerte was.

Geenszins blijkt dus van wezenlijke verschillen tussen de kenmerken van cursussen in het buitenland en in Denemarken, zodat het enige verschilpunt de cursuslocatie is.

17 Evenmin kan het door de Nederlandse regering inzake het vermoeden van niet-aftrekbaarheid ingenomen standpunt worden gevolgd, dat de door de betrokken praktijk berokkende schade onbeduidend is, zodat het in casu gaat om een de-minimisvraag. Dienaangaande hoeft er alleen te worden aan herinnerd dat het Hof meermaals heeft verklaard, dat "(...) de artikelen in het Verdrag betreffende het vrij verkeer van goederen en personen, het vrij verrichten van diensten en het vrije kapitaalverkeer (...) fundamentele regels voor de Gemeenschap [vormen] en (...) elke belemmering van deze vrijheden, hoe gering ook, verboden [is]."(4)

18 Ten slotte moet nog een ander aspect worden besproken. Volgens Skatteministeriet gelden voor in het buitenland en in Denemarken gegeven cursussen in beginsel dezelfde aftrekmogelijkheden. Deze stelling strookt evenmin met de werkelijkheid. Blijkens de door het Ministerie zelf aangehaalde nationale rechtspraak kon een belastingplichtige slechts in één geval het vermoeden van niet-aftrekbaarheid weerleggen, namelijk een geschiedenisleraar voor deelneming aan een cursus in Griekenland. In dat geval was de aftrek volgens de Deense rechter toegestaan, omdat de cursuslocatie uit overwegingen van professionele aard was gekozen. Bijzonder betekenisvol in dit opzicht is het arrest van het Højesteret van 19 oktober 1994 betreffende een elektriciteitsinstallateur die op Majorca een cursus had gevolgd. Zoals een van de rechters verklaarde moest aftrek worden geweigerd, aangezien de opleiding was gegeven in een buitenlands toeristenoord dat als zodanig niet uit overwegingen van professionele aard viel te rechtvaardigen.

19 Uit een en ander volgt duidelijk, dat het vermoeden van niet-aftrekbaarheid slechts kan worden weerlegd mits een rechtstreeks verband tussen de keuze van de cursuslocatie en de inhoud daarvan wordt aangetoond. Van aftrek kan, zoals Vestergaard stelt, dus slechts sprake zijn, indien de materie van de cursus in verband staat met de locatie of met de specifieke situatie in de lidstaat waar de cursus wordt gegeven. De aftrekbare uitgaven voor beroepsopleiding in het buitenland hangt dus vrijwel uitsluitend af van een voorwaarde die niet geldt wanneer de cursus in Denemarken wordt gegeven.

20 De Deense belastingplichtige die deelneemt aan een beroepsopleiding in het buitenland, wordt dus om ten minste twee redenen minder gunstig behandeld dan degene die cursus volgt in eigen land. In de eerste plaats moet deze belastingplichtige, wil hij recht op aftrek hebben, wegens het vermoeden van niet-aftrekbaarheid procedures volgen die veel bezwarender zijn. In de tweede plaats maakt hij ook minder kans op aftrek, omdat bij de toekenning van de aftrek strengere beoordelingscriteria worden gehanteerd. Daarbij komt nog dat de kans op een weigering van de aftrek een niet onaanzienlijke invloed op de keuze van de belastingplichtige kan hebben. De niet-aftrekbaarheid van de uitgaven maakt de deelneming aan cursussen in het buitenland namelijk duurder, hetgeen nu juist van invloed is op het voornaamste voordeel van deze laatste, namelijk bijzonder concurrerende prijzen.

21 De Deense praktijk belet de belastingplichtigen dus weliswaar niet om deel te nemen aan beroepsopleidingen in het buitenland, doch werkt ongetwijfeld ontradend doordat zij de belastingplichtigen ertoe aanzet de voorkeur te geven aan cursussen in Denemarken. Degenen die deze diensten aanbieden, ondervinden daar onvermijdelijk de weerslag van. Het strekt tot

voordeel van degenen die in Denemarken zijn gevestigd, en tot nadeel van degenen die in andere lidstaten zijn gevestigd. Zij beperkt dus het vrij verrichten van diensten.

22 Zoals het Hof reeds verklaarde verzet "(...) die vrijheid zich ook tegen de toepassing van een nationale regeling die ertoe leidt, dat het verrichten van diensten tussen lidstaten moeilijker wordt dan het verrichten van diensten binnen een enkele lidstaat".(5) Ook verklaarde het Hof meermaals, dat een lidstaat die belastingplichtigen die diensten in het buitenland ontvangen, fiscaal ongunstiger behandelt, zodat zij ervoor terugdeinzen zich tot in een andere lidstaat gevestigde dienstverrichters te wenden, het vrij verrichten van diensten voor laatstgenoemden belemmert op een wijze die althans in de regel onverenigbaar is met artikel 59 van het Verdrag. Het Hof kwam voor het eerst tot die conclusie in de zaken Bachmann en Commissie/België.(6) In die twee zaken verklaarde het Hof een Belgische regeling waarbij premies aan de verzekering tegen ziekte en invaliditeit en premies aan de verzekering tegen ouderdom en overlijden niet van het belastbaar inkomen konden worden afgetrokken, wanneer zij worden betaald aan niet in België gevestigde maatschappijen, in strijd met artikel 59 van het Verdrag. Meer bepaald verklaarde het Hof in het arrest Bachmann, dat "bepalingen die de vestiging van een verzekeringsmaatschappij in een lidstaat impliceren opdat de verzekerden in die staat in aanmerking kunnen komen voor bepaalde fiscale aftrekken, (...) de verzekerden (...) af[schrikken] om zich te wenden tot in een andere lidstaat gevestigde verzekeringsmaatschappijen en (...) laatstgenoemden derhalve [belemmeren] bij het vrij verrichten van diensten".(7)

23 Laatstelijk verklaarde het Hof in het arrest Safir dat zelfs administratieve procedures die alleen een drempeleffect hebben, op de ontvangers van diensten ontradend kunnen werken. Daarbij ging het om de verenigbaarheid met het gemeenschapsrecht van een Zweedse belastingregeling volgens welke natuurlijke of rechtspersonen die in Zweden woonachtig c.q. gevestigd zijn of aldaar permanent verblijven en die een levensverzekering bij een niet in Zweden gevestigde verzekeringsmaatschappij hebben afgesloten, belasting over de door hen voldane premies moeten betalen en zich bij de centrale belastingdienst moeten laten inschrijven en de premiebetaling moeten aanmelden. De centrale belastingdienst kon op verzoek van de verzekeringnemer onder bepaalde voorwaarden vrijstelling of vermindering met de helft van deze belasting verlenen. Voor zover hier relevant, verklaarde het Hof: "In de eerste plaats moeten, anders dan verzekeringnemers die een kapitaalverzekering hebben afgesloten bij in Zweden gevestigde verzekeringsmaatschappijen, verzekeringnemers die dergelijke verzekeringen hebben afgesloten bij niet aldaar gevestigde verzekeringsmaatschappijen, zich laten inschrijven en van de betaling van de premie aangifte doen (...). Ofschoon die verplichtingen als zodanig niet in strijd met het gemeenschapsrecht kunnen worden geacht, moet worden vastgesteld dat zij, gevoegd bij de noodzaak om een gecentraliseerde procedure te volgen, de betrokkenen ervan kunnen weerhouden om kapitaalverzekeringen bij niet in Zweden gevestigde verzekeringsmaatschappijen af te sluiten; zij hoeven immers geen bijzondere stappen te ondernemen indien zij die verzekeringen aangaan bij in Zweden gevestigde verzekeringsmaatschappijen, daar de belasting in dat geval van de verzekeringsmaatschappij wordt geheven. (...) In de derde plaats, wanneer de verzekeringnemer die een verzekering bij een niet in Zweden gevestigde verzekeringsmaatschappij heeft afgesloten, om vrijstelling of vermindering van de premiebelasting verzoekt, verlangt Skattemyndigheten nauwkeurige informatie over de inkomstenbelasting waaraan die maatschappij is onderworpen, tenzij dit orgaan reeds over die informatie beschikt. (...) een dergelijk vereiste [is] bijzonder zwaar voor de verzekeringnemer (...)"(8)

24 Ten slotte zijn de conclusies van het Hof in het arrest Kohll(9) mijns inziens van bijzonder belang, ook al betrof die zaak geen fiscale bepalingen, doch een Luxemburgse regeling die de terugbetaling van bepaalde medische behandelingen door in een andere lidstaat gevestigde gespecialiseerde artsen afhankelijk stelde van toestemming van een nationaal socialezekerheidsorgaan. Het Hof herhaalde dat "de (...) regeling (...) de verzekerden weliswaar niet [belet], zich tot een in een andere lidstaat gevestigde dienstverrichter te wenden, maar zij stelt de vergoeding van de in die staat gemaakte kosten wel afhankelijk van een vooraf verleende

toestemming, zonder welke geen vergoeding mogelijk is. Voor de vergoeding van in de staat van verzekering gemaakte kosten is deze toestemming echter niet vereist. Een dergelijke regeling schrikt de sociaalverzekerden af om zich tot medische hulpverleners in een andere lidstaat te wenden, en vormt zowel voor laatstgenoemden als voor hun patiënten een belemmering van het vrij verrichten van diensten."(10)

25 Mijns inziens bevat het arrest Kohll een belangrijk nieuw punt van overweging. Het Hof beoordeelt namelijk de negatieve gevolgen van de afschrikkende werking niet alleen op basis van het nadeel voor in andere lidstaten gevestigde dienstverrichters, doch aanvaardt dat een regeling die de belanghebbenden ervan weerhoudt artsen te raadplegen die hun beroep in andere lidstaten uitoefenen, ook vanuit het standpunt van de ontvangers van de dienst als een belemmering voor het vrij verrichten van diensten is te beschouwen.

26 De in voormelde rechtspraak vastgestelde beginselen laten geen twijfel bestaan aan het op de eerste prejudiciële vraag te geven antwoord, namelijk dat een administratieve praktijk en een rechtspraak volgens welke uitgaven voor deelneming aan cursussen voor beroepsopleiding in toeristenoorden in het buitenland worden vermoed niet aftrekbaar van het belastbaar inkomen te zijn, een belemmering kunnen zijn voor het vrij verrichten van diensten zowel voor de in een andere lidstaat gevestigde dienstverrichters als voor de ontvangers zelf van de dienst. Deze praktijk moet dus, althans in beginsel, als onverenigbaar met artikel 59 van het Verdrag worden beschouwd.

De tweede prejudiciële vraag

27 Met zijn tweede vraag wenst de nationale rechter te vernemen, of de Deense praktijk, ingeval zij het vrij verrichten van diensten kan belemmeren, althans een rechtvaardigingsgrond kan vinden in de communautaire rechtspraak en met name in de arresten Bachmann en Futura Participations en Singer.(11)

28 In deze twee door de verwijzende rechter vermelde zaken is de verenigbaarheid van nationale regelingen met het beginsel van het vrij verrichten van diensten beoordeeld tegen de achtergrond van twee dwingende redenen van algemeen belang: de doeltreffendheid van de fiscale controles en de handhaving van de samenhang van de belastingregelingen. In het arrest Bachmann betreffende een Belgische regeling die de aftrek van het belastbaar inkomen van premies aan de verzekering tegen ziekte en invaliditeit of tegen ouderdom afhankelijk stelde van de voorwaarde, dat deze premies werden betaald aan in de lidstaat gevestigde maatschappijen, ging het Hof na, of de betrokken regeling gerechtvaardigd kon zijn door de noodzaak doeltreffende fiscale controles te garanderen of de samenhang van het Belgische belastingstelsel te beschermen. Het arrest Futura Participations en Singer betrof daarentegen een Luxemburgse regeling die de overbrenging van verliezen uit eerdere jaren van het filiaal van een niet in het land gevestigde belastingplichtige afhankelijk stelde van de voorwaarde dat de verliezen economisch verband hielden met de inkomsten die de belastingplichtige in dat land had verworven, en dat het filiaal een boekhouding overeenkomstig de Luxemburgse regels had gevoerd. In dit geval zijn de litigieuze bepalingen alleen getoetst aan de eis een doeltreffende fiscale controle te garanderen.

29 In de eerste plaats zij eraan herinnerd, dat het Verdrag, zoals voor alle fundamentele vrijheden, slechts uitzonderlijk en alleen in specifieke gevallen afwijkingen op het vrij verrichten van diensten toestaat. Ingevolge artikel 56 EG-Verdrag (thans, na wijziging, artikel 46 EG) waarnaar artikel 66 EG-Verdrag (thans artikel 55 EG) verwijst, zijn nationale bepalingen waarbij een bijzondere regeling is vastgesteld voor vreemdelingen, welke bepalingen uit hoofde van de openbare orde, de openbare veiligheid en de volksgezondheid gerechtvaardigd zijn, verenigbaar met het gemeenschapsrecht. Zoals het Hof herhaaldelijk verklaarde, moet dit artikel eng worden uitgelegd zonder dat met name doelstellingen van economische aard in aanmerking kunnen komen.(12) Volgens deze rechtspraak is in casu ongetwijfeld geen beroep mogelijk op de in artikel 56 van het Verdrag genoemde redenen.

30 Bovendien heeft het Hof zijn rechtspraak inzake bescherming van dwingende vereisten sinds lang uitgebreid tot diensten. Het Hof verklaarde, dat bij gebreke van harmonisatie van wetgevingen nationale regelingen die zonder onderscheid van toepassing zijn op de onderdanen van alle lidstaten en het vrij verrichten van diensten beperken, verenigbaar met artikel 59 van het Verdrag moeten worden geacht, indien zij gerechtvaardigd zijn om dwingende redenen van algemeen belang.(13) Daarop kan dus slechts een beroep worden gedaan, mits de nationale regelingen, althans formeel, voor alle gemeenschapsonderdanen gelden en de discriminatie die zoals hier gebaseerd is op de oorsprong van de dienst, alleen een indirect gevolg is van de toepassing ervan. Deze regelingen moeten ook objectief noodzakelijk zijn ter bereiking van het ermee beoogde doel en evenredig zijn en mogen niet verder gaan dan met het oog daarop noodzakelijk is.(14)

Het Hof heeft voormelde rechtspraak evenwel slechts schoorvoetend op diensten toegepast en hanteerde daarbij criteria aan de hand waarvan niet steeds duidelijk viel op te maken, of de betrokken nationale bepalingen al dan niet zonder onderscheid toepasselijk en dus indirect of direct discriminerend waren. Zo achtte het Hof namelijk nationale regelingen die voorzagen in een verschillende behandeling naar gelang van de oorsprong van de dienst, formeel discriminerend(15), doch in het arrest Svensson en Gustavsson(16) ook een Luxemburgse regeling die de toekenning van een sociale steun voor huisvesting in de vorm van een rentesubsidie afhankelijk stelde van de voorwaarde dat de door particulieren aangegane leningen voor de financiering van de bouw, de aankoop of de verbetering van een woning bij een in Luxemburg gevestigde bank worden aangegaan.(17) In één adem verklaarde het Hof evenwel dat de Luxemburgse regeling kon worden gerechtvaardigd op basis van dwingende redenen en met name van de noodzaak de samenhang van de betrokken belastingregeling te waarborgen.

Ook al wordt in het onderhavige geval de minder strikte uitlegging gevolgd en de Deense praktijk slechts als een indirecte discriminatie beschouwd, aangezien zij formeel geldt voor alle in Denemarken gevestigde of woonachtige belastingplichtigen, waarbij de eventuele toepassing van het vermoeden van aftrekbaarheid afhankelijk wordt gesteld van de plaats waar de belastingplichtige de dienst heeft genoten, blijft de conclusie hoe dan ook in wezen dezelfde. Deze praktijk is namelijk in elk geval onverenigbaar met artikel 59 van het Verdrag, aangezien zij mijns inziens geen rechtvaardigingsgrond kan vinden in de door de verwijzende rechter genoemde dwingende vereisten.

31 Aangaande om te beginnen het dwingende vereiste van een doeltreffende belastingcontrole wijzen alle partijen eenstemmig op 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(18) die hier inderdaad van belang is. Krachtens deze richtlijn moeten de belastingadministraties van de lidstaten alle inlichtingen verstrekken die voor hen van nut kunnen zijn om het juiste bedrag van de inkomstenbelasting te bepalen.

32 Volgens Skatteministeriet is het vermoeden van niet-aftrekbaarheid van de uitgaven voor beroepsopleidingen in het buitenland noodzakelijk om te voorkomen, dat de staat via aftrek

onterecht moet opdraaien voor vakanties die doorgaan voor opleidingen. Het vermoeden heeft dus tot doel de belastingplichtige te verplichten alle inlichtingen te verstrekken ten bewijze dat de opleiding in het buitenland geen toeristische inslag heeft. Om dat doel te bereiken kan volgens het Ministerie niet worden volstaan met het uitwisselen van inlichtingen tussen nationale belastingadministraties krachtens richtlijn 77/799, aangezien de Deense belastingadministratie de aard van de in het buitenland gevolgde opleiding en de duur ervan ten opzichte van de verblijfsduur in het licht van de nationale regeling en rechtspraak moet kunnen beoordelen. Daartoe kan dus alleen de Deense belastingdienst overgaan.

33 Volgens Vestergaard en de Commissie daarentegen is in casu niet voldaan aan de voorwaarden om een beroep te kunnen doen op het dwingende vereiste van doeltreffende belastingcontrole. Met name, aldus de Commissie, blijkt nergens uit de verwijzingsbeschikking, dat het vermoeden van niet-afrekbaarheid van bepaalde soorten uitgaven noodzakelijk zou zijn ter voorkoming van fiscaal misbruik. Bovendien, aldus Vestergaard, kan van de belastingplichtige die in Denemarken of in het buitenland een opleiding heeft gevolgd, op basis van de Deense wet op de fiscale controle de overlegging worden verlangd van bewijsstukken en kan de fiscus krachtens deze wet ook de met deze opleiding belaste organisatie om inlichtingen verzoeken. Ten slotte herinnert Vestergaard eraan, dat de bevoegde autoriteiten van de lidstaten op basis van richtlijn 77/799 kunnen worden verzocht om alle dienstige inlichtingen over de activiteiten in het buitenland.

34 Dit laatste overtuigt mij het meest. Ik deel de opvatting, dat Skatteministeriet zich niet kan beroepen op het soort vereiste waaraan het zegt te willen voldoen, ter rechtvaardiging van een vermoeden van niet-afrekbaarheid, zoals dat welk hier in het geding is.

35 In de eerste plaats, zoals volgt uit vaste rechtspraak⁽¹⁹⁾, kunnen alle voor een lidstaat noodzakelijke inlichtingen over de activiteiten in andere lidstaten om het belastbaar inkomen van zijn belastingplichtigen vast te stellen in het kader van het door voormelde richtlijn ingestelde samenwerkingssysteem bij de fiscale autoriteiten van de andere lidstaten worden opgevraagd. Ook wanneer niet kan worden volstaan met deze samenwerkingsplicht, kan een nationale regeling, als die welke waar het hier om gaat, zoals het Hof verklaarde, toch worden beschouwd als discriminerend, aangezien de fiscale autoriteiten van de belastingplichtige steeds alle bewijzen kunnen verlangen die zij nodig achten om uit te maken of bepaalde fiscale voordelen al dan niet moeten worden verleend.⁽²⁰⁾ Ten slotte ben ik het niet eens met de bezwaren van Skatteministeriet over de toepasselijkheid van de betrokken richtlijn. De inlichtingen bijvoorbeeld over de doeleinden van de opleiding en over een eventuele toeristische inslag die Skatteministeriet acht te moeten kennen om de aard van de door de belastingplichtige in het buitenland gevolgde opleiding afdoende te kunnen beoordelen, vertonen mijns inziens geen kenmerken die buiten voormelde rechtspraak vallen.

36 Samengevat kan dus worden gesteld, dat een regel volgens welke de uitgaven voor deelneming aan beroepsopleidingen in het buitenland worden vermoed niet-afrekbaar te zijn van het belastbaar inkomen, niet kan worden gerechtvaardigd door het vereiste van doeltreffende belastingcontrole, aangezien het ter bereiking van het beoogde doel niet noodzakelijk is te voldoen aan dit vereiste.

37 Het tweede dwingende vereiste betreft de handhaving van de fiscale samenhang. Skatteministeriet verwijst daarnaar slechts kort in het laatste deel van zijn opmerkingen. Aangezien sprake is van dit vereiste in een van de door de verwijzende rechter genoemde arresten en aangezien zowel de Commissie als Vestergaard deze rechtspraak aanhalen, is het mijns inziens volledigheidshalve noodzakelijk hierover enkele opmerkingen te maken.

Het begrip van de fiscale samenhang als dwingende vereiste is voor het eerst in het arrest *Bachmann* gedefinieerd. Dienaangaande erkende het Hof, dat "(...) in de Belgische regeling een verband bestaat tussen de afrekbaarheid van de premies en de heffing van belasting over de

bedragen die de verzekeringsmaatschappijen ingevolge verzekeringscontracten tegen ouderdom en overlijden uitkeren. (...) Hieruit volgt, dat in een dergelijk belastingstelsel de derving van inkomsten waartoe de aftrek van de premies voor levensverzekeringen - de verzekeringen tegen ouderdom en overlijden daaronder begrepen - van het totale belastbare inkomen leidt, wordt gecompenseerd door de heffing van belasting over de door de verzekeringsmaatschappijen uitgekeerde pensioenen, renten of kapitalen. Wordt geen aftrek van dergelijke premies toegekend, dan zijn deze bedragen vrijgesteld van belasting. De samenhang van een dergelijk belastingstelsel (...) veronderstelt dus, dat die staat belasting kan innen over de door de verzekeringsmaatschappijen uitgekeerde bedragen, wanneer hij verplicht zou zijn de aftrek van in een andere lidstaat betaalde levensverzekeringspremies te accepteren".(21)

38 Na het arrest Bachmann heeft het Hof verduidelijkt onder welke voorwaarden een beroep op het dwingende vereiste betreffende de handhaving van de fiscale samenhang mogelijk is. Met name in de arresten Svensson en Gustavsson(22) en Asscher(23) verklaarde het Hof, dat tussen de belasting en de aftrek een rechtstreeks verband moest bestaan in die zin dat het moest gaan om een compensatie tussen door de staat in het kader van de belasting geïnde bedragen en die welke aan de belastingplichtige in de vorm van aftrek werden terugbetaald.

39 In casu hoeft alleen te worden vastgesteld, dat geenszins is voldaan aan de voorwaarden van deze rechtspraak. Er is immers geen belasting die in rechtstreeks verband staat met de aftrek krachtens de Deense regeling van de uitgaven voor beroepsopleiding.

40 Mitsdien stel ik voor de twee naar het Hof verwezen vragen te beantwoorden als volgt:

"1) Artikel 59 EG-Verdrag (thans, na wijziging, artikel 49 EG) verzet zich tegen een regeling als de Deense regeling volgens welke een in een toeristenoord in het buitenland gegeven beroepsopleiding, waarbij de keuze van deze locatie niet is gerechtvaardigd uit overwegingen van professionele aard, wordt vermoed een sterke toeristische inslag te hebben, zodat de kosten voor deze opleiding niet als beroepskosten van het belastbaar inkomen kunnen worden afgetrokken.

2) Een nationale belastingregeling, zoals in punt 1 beschreven, kan geen rechtvaardigingsgrond vinden in de dwingende vereisten waarnaar wordt verwezen in de rechtspraak van het Hof, onder meer in de arresten in de zaken Bachmann (C-204/90) en Futura Participations en Singer (C-250/95)."

(1) - Zie arresten van 30 mei 1989, Commissie/Griekenland (305/87, Jurispr. blz. 1461, punten 12 en 13); 23 februari 1994, Scholz (C-419/92, Jurispr. blz. I-505, punt 6); 17 mei 1994, Corsica Ferries (C-18/93, Jurispr. blz. I-1783); 14 juli 1994, Peralta (C-379/92, Jurispr. blz. I-3453, punt 18); 29 februari 1996, Skanavi en Chryssanthakopoulos (C-193/94, Jurispr. blz. I-929, punt 20); 25 juni 1997, Mora Romero (C-131/96, Jurispr. blz. I-3659, punt 10), en 12 mei 1998, Gilly (C-336/96, Jurispr. blz. I-2793, punt 37).

(2) - Arrest van 28 april 1998, Safir (C-118/96, Jurispr. blz. I-1897, punt 21). Zie onder meer arresten van 8 mei 1990, Biehl (C-175/88, Jurispr. blz. I-1779, punt 12), en 14 februari 1995, Schumacker (C-279/93, Jurispr. blz. I-225, punt 21).

(3) - Arrest van 11 augustus 1995, Wielockx (C-80/94, Jurispr. blz. I-2493, punt 17).

(4) - Arrest van 13 december 1989, Corsica Ferries France I (C-49/89, Jurispr. blz. 4441, punt 8).

(5) - Arrest van 5 oktober 1994, Commissie/Frankrijk (C-381/93, Jurispr. blz. I-5145, punt 17).

(6) - Arresten van 28 januari 1992, *Bachmann* (C-204/90, Jurispr. blz. I-249, punt 31), en *Commissie/België* (C-300/90, Jurispr. blz. I-305, punt 22).

(7) - Arrest *Bachmann*, reeds aangehaald, punt 31.

(8) - Arrest *Safir* (reeds aangehaald, punten 26 en 28).

(9) - Arrest van 28 april 1998 (C-158/96, Jurispr. blz. I-1931, punten 34 en 35).

(10) - Deze uitlegging, zoals geherformuleerd door advocaat-generaal Tesauro in zijn conclusie in de zaken *Kohll* (C-158/96) en *Decker* (arrest van 28 april 1998, C-120/95, Jurispr. blz. I-1831, blz. I-1834, punten 40-43) lijkt te zijn gebaseerd op het arrest *Luisi en Carbone*, waarin het volgende staat te lezen: "om het verrichten van de dienst mogelijk te maken, kan er een verplaatsing nodig zijn, hetzij doordat de dienstverrichter zich begeeft naar de lidstaat waarin degene is gevestigd voor wie de dienst is bestemd, hetzij doordat laatstbedoelde zich begeeft naar de lidstaat waarin de dienstverrichter is gevestigd (...) De vrijheid van dienstverrichting impliceert bijgevolg de vrijheid van degenen te wier behoefte diensten worden verricht, om zich met het oog daarop naar een andere lidstaat te begeven zonder daarbij door betalingsbeperkingen te worden gehinderd; als personen te wier behoefte een dienst wordt verricht, zijn mede te beschouwen toeristen alsmede zij die geneeskundige behandeling behoeven, en zij die zich voor studie of zaken op reis begeven" (arrest van 31 januari 1984, *Luisi en Carbone*, 286/82 en 26/83, Jurispr. blz. 377, punten 10-16). Met name in de zaak *Kohll* stelde de advocaat-generaal, dat de betrokken regeling twee soorten discriminatie veroorzaakte. De eerste en voornaamste betrof de verschillende behandeling van de patiënten als ontvangers van diensten. De tweede die een uitvloeisel was van de eerste, lag in de verschillende behandeling waarmee de in een andere lidstaat gevestigde dienstverrichters in feite te maken kregen.

(11) - Arresten *Bachmann* (reeds aangehaald) en van 15 mei 1997, *Futura Participations en Singer* (C-250/95, Jurispr. blz. I-2471).

(12) - Zie arresten van 26 april 1988, *Bond van Adverteerders e.a.* (352/85, Jurispr. blz. 2085, punt 34) en 25 juli 1991, *Collectieve Antennevoorziening Gouda* (C-288/89, Jurispr. blz. I-4007, punt 11).

(13) - Arresten van 26 februari 1991, *Commissie/Frankrijk* (C-154/89, Jurispr. blz. I-659, punten 14 en 15); *Collectieve Antennevoorziening Gouda* (reeds aangehaald, punten 11 en 12), en van 25 juli 1991, *Säger* (C-76/90, Jurispr. blz. I-4221, punt 15).

(14) - Arrest van 30 november 1995, *Gebhard* (C-55/94, Jurispr. blz. I-4165, punt 37).

(15) - Zie arresten *Bond van Adverteerders e.a.* (reeds aangehaald, punt 32); 16 december 1992, *Commissie/België* (C-211/91, Jurispr. blz. I-6757, punt 11); *Collectieve Antennevoorziening Gouda* (reeds aangehaald, punt 11), alsook van 4 mei 1993, *Distribuidores Cinematográficos* (C-17/92, Jurispr. blz. I-2239, punt 13).

(16) - Arrest van 14 november 1995 (C-484/93, Jurispr. blz. I-3955, punt 15).

(17) - In die zaak ging het Hof (zoals advocaat-generaal Elmer in zijn conclusie, Jurispr. 1995, blz. I-3955, punten 14-18, die betoogde dat de Luxemburgse regeling slechts een indirecte discriminatie inhield) niet in op de gevolgen van de betrokken regeling op basis van haar afschrikkende werking op de verzekerden voor wie de diensten waren bestemd, doch verklaarde dat er discriminatie was wegens het vestigingsvereiste, wat een afdoende reden was om de betrokken regeling slechts in het licht van de afwijkingen van artikel 56 van het Verdrag rechtvaardigbaar te verklaren.

(18) - PB L 336, blz. 15. Deze richtlijn is achteraf gewijzigd bij richtlijnen 79/1070/EEG (PB L 331, blz. 8) en 92/12/EEG (PB L 76, blz. 1).

(19) - Arrest van 28 januari 1992, Commissie/België (reeds aangehaald, punt 10). Arresten van 12 april 1994, Halliburton Services (C-1/93, Jurispr. blz. I-1137, punt 22); Schumacker (reeds aangehaald, punt 45); Wielockx (reeds aangehaald, punt 26), en Futura Participations en Singer (reeds aangehaald, punt 41).

(20) - Arresten Bachmann (reeds aangehaald, punt 20), en Commissie/België (reeds aangehaald, punt 13).

(21) - Arrest reeds aangehaald, punten 21-23.

(22) - Arrest reeds aangehaald, punten 16-18.

(23) - Arrest van 27 juni 1996 (C-107/94, Jurispr. blz. I-3089, punten 56-60). Zie onder andere arrest van 16 juli 1998, ICI (C-264/96, Jurispr. blz. I-4695, punt 29).