

Zaak C-290/04

FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH

tegen

Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel

(verzoek van het Bundesfinanzhof om een prejudiciële beslissing)

„Artikelen 59 EEG-Verdrag (nadien artikel 59 EG-Verdrag, thans, na wijziging, artikel 49 EG) en 60 EEG-Verdrag (nadien artikel 60 EG-Verdrag, thans artikel 50 EG) – Belastingwetgeving – Inkomstenbelasting – Diensten die door niet-ingezetene zijn verricht in kader van artistieke voorstellingen – Beginsel van bronheffing – Dienstverrichter die geen onderdaan van lidstaat is”

Conclusie van advocaat-generaal P. Léger van 16 mei 2006

Arrest van het Hof (Grote kamer) van 3 oktober 2006

Samenvatting van het arrest

1. *Vrij verrichten van diensten – Beperkingen – Belastingwetgeving*

[EEG-Verdrag, art. 59 (nadien art. 59 EG-Verdrag, thans, na wijziging, art. 49 EG) en art. 60 (nadien art. 60 EG-Verdrag, thans art. 50 EG)]

2. *Vrij verrichten van diensten – Beperkingen – Belastingwetgeving*

[EEG-Verdrag, art. 59 (nadien art. 59 EG-Verdrag, thans, na wijziging, art. 49 EG) en art. 60 (nadien art. 60 EG-Verdrag, thans art. 50 EG)]

3. *Vrij verrichten van diensten – Beperkingen – Belastingwetgeving*

[EEG-Verdrag, art. 59 (nadien art. 59 EG-Verdrag, thans, na wijziging, art. 49 EG) en art. 60 (nadien art. 60 EG-Verdrag, thans art. 50 EG)]

4. *Vrij verrichten van diensten – Verdragsbepalingen – Personele werkingssfeer*

[EEG-Verdrag, art. 59 (nadien art. 59 EG-Verdrag, thans, na wijziging, art. 49 EG)]

1. De artikelen 59 EEG-Verdrag (nadien artikel 59 EG-Verdrag, thans, na wijziging, artikel 49 EG) en 60 EEG-Verdrag (nadien artikel 60 EG-Verdrag, thans artikel 50 EG) moeten aldus worden uitgelegd dat zij zich niet verzetten tegen een nationale wettelijke regeling waarbij een bronheffingsprocedure wordt toegepast op de vergoeding van dienstverrichters die geen ingezetene zijn van de lidstaat waar de diensten zijn verricht, terwijl geen belasting wordt ingehouden op de vergoeding die wordt betaald aan dienstverrichters die wel ingezetene van deze lidstaat zijn, en waarbij de dienstontvanger aansprakelijk wordt gesteld wanneer hij de bronheffing waartoe hij verplicht was, niet heeft verricht.

Een dergelijke wettelijke regeling kan dienstontvangers ervan weerhouden een beroep te doen op dienstverrichters die ingezetene van andere lidstaten zijn, en vormt dus een door de artikelen 59 en 60 EEG-Verdrag, in beginsel, verboden beperking van het vrij verrichten van diensten.

Zij is echter gerechtvaardigd door de noodzaak om de doeltreffendheid van de inning van de inkomstenbelasting te waarborgen. Bij gebreke van een gemeenschapsrichtlijn of een ander instrument tot regeling van de wederzijdse administratieve bijstand inzake de inning van belastingvorderingen vormen de bronheffingsprocedure en de daartoe als garantie dienende aansprakelijkheidsregeling immers een wettig en passend middel voor de fiscale behandeling van de inkomsten van een buiten de heffingsstaat gevestigde persoon en ter voorkoming dat op de betrokken inkomsten geen belasting wordt betaald in de woonstaat en evenmin in de staat waar de diensten zijn verricht. Bovendien vormen de bronheffing en de eventuele aansprakelijkheid van de dienstontvanger die een dergelijke bronheffing moet verrichten, welke aansprakelijkheid de consequentie is van deze techniek tot inning van de inkomstenbelasting doordat het mogelijk is om in voorkomend geval een sanctie te verbinden aan het niet-verrichten van de bronheffing, evenredige middelen voor de inning van de belastingvordering van de heffingsstaat.

(cf. punten 33-39, dictum 1)

2. De artikelen 59 EEG-Verdrag (nadien artikel 59 EG-Verdrag, thans, na wijziging, artikel 49 EG) en 60 EEG-Verdrag (nadien artikel 60 EG-Verdrag, thans artikel 50 EG) moeten aldus worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale wettelijke regeling die uitsluit dat de dienstontvanger, zijnde de schuldenaar van de aan een niet-ingezeten dienstverrichter betaalde vergoeding, de beroepskosten die deze dienstverrichter hem heeft gemeld en die rechtstreeks verband houden met zijn activiteiten in de lidstaat waar de dienst is verricht, aftrekt bij de bronheffing, terwijl een dienstverrichter die wel ingezetene van deze lidstaat is, slechts wordt belast op zijn netto-inkomsten, dat wil zeggen op zijn ontvangen inkomsten na aftrek van de beroepskosten.

Dat door de teruggaafprocedure a posteriori rekening kan worden gehouden met de beroepskosten van een niet-ingezeten dienstverrichter, is in dit opzicht niet relevant. Aangezien het instellen van een dergelijke procedure bijkomende administratieve en economische lasten meebrengt en voor de dienstverrichter onvermijdelijk is, vormt de betrokken fiscale wettelijke regeling immers een door de artikelen 59 en 60 EEG-Verdrag in beginsel verboden belemmering van het vrij verrichten van diensten.

Deze bepalingen verzetten zich daarentegen niet tegen een nationale regeling waarbij alleen de beroepskosten die rechtstreeks verband houden met de activiteiten waarmee de belastbare inkomsten zijn verworven in de lidstaat waar de dienst is verricht, en die de in een andere lidstaat gevestigde dienstverrichter aan de schuldenaar van de vergoeding heeft gemeld, worden afgetrokken bij de bronheffing, en waarbij eventuele andere kosten, die niet rechtstreeks zijn verbonden met deze economische activiteit, in voorkomend geval in aanmerking kunnen worden genomen in het kader van een latere teruggaafprocedure.

(cf. punt 46-47, 49, 52, dictum 2)

3. De artikelen 59 EEG-Verdrag (nadien artikel 59 EG-Verdrag, thans, na wijziging, artikel 49 EG) en 60 EEG-Verdrag (nadien artikel 60 EG-Verdrag, thans artikel 50 EG) verzetten zich er niet tegen dat in het kader van de bronheffing door de schuldenaar van de vergoeding of van een latere vrijstellings- of teruggaafprocedure of ook in het kader van een aansprakelijkheidsvordering tegen deze laatste slechts dan een beroep kan worden gedaan op de belastingvrijstelling die krachtens het Verdrag tot het vermijden van dubbele belasting tussen de Bondsrepubliek

Duitsland en het Koninkrijk der Nederlanden wordt toegekend aan een niet-ingezeten dienstverrichter die zijn activiteit in Duitsland uitoefent, wanneer door de bevoegde belastingdienst een vrijstellingsbewijs is afgegeven waaruit blijkt dat is voldaan aan de door dat verdrag daartoe gestelde voorwaarden.

Hoewel een dergelijke maatregel een belemmering van het door de artikelen 59 en 60 EEG-Verdrag gewaarborgde vrij verrichten van diensten vormt, is hij gerechtvaardigd om de goede werking van de bronheffingsprocedure te waarborgen. Het is immers belangrijk dat de schuldenaar van de vergoeding zich slechts aan de bronheffing kan onttrekken wanneer hij de zekerheid heeft dat de dienstverrichter voldoet aan de voorwaarden voor vrijstelling. Van de schuldenaar van de vergoeding kan echter niet worden verlangd dat hij uit eigen beweging uitzoekt, of in elk specifiek geval de betrokken inkomsten vrijgesteld zijn krachtens een overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting. Wanneer de schuldenaar van de vergoeding wordt toegestaan, zich eenzijdig te onttrekken aan de bronheffing, kan dit ten slotte – in geval van een vergissing zijnerzijds – tot gevolg hebben dat de inning van de belasting bij de schuldeiser van de vergoeding in het gedrang komt.

(cf. punten 58-61, dictum 2)

4. Artikel 59 EEG-Verdrag (nadien artikel 59 EG-Verdrag, thans, na wijziging, artikel 49 EG) moet aldus worden uitgelegd dat het niet kan worden toegepast ten behoeve van een dienstverrichter die onderdaan is van een derde staat.

Het EEG-Verdrag bepaalt immers dat, wanneer de Raad geen gebruik heeft gemaakt van de in de tweede alinea van artikel 59 van dat Verdrag geopende mogelijkheid, de bepalingen betreffende het vrij verrichten van diensten van toepassing zijn indien aan de volgende voorwaarden is voldaan. Ten eerste moet de dienst zijn verricht binnen de Gemeenschap. Ten tweede moet de dienstverrichter onderdaan zijn van een lidstaat en gevestigd zijn in een land van de Gemeenschap. Het EEG-Verdrag strekt bijgevolg de werking van deze bepalingen niet uit tot dienstverrichters die onderdaan zijn van een derde land, ook al zijn dezen binnen de Gemeenschap gevestigd en gaat het om een dienst die binnen de Gemeenschap wordt verricht.

(cf. punten 67-69, dictum 3)

ARREST VAN HET HOF (Grote kamer)

3 oktober 2006 (*)

„Artikelen 59 EEG-Verdrag (nadien artikel 59 EG-Verdrag, thans, na wijziging, artikel 49 EG) en 60 EEG-Verdrag (nadien artikel 60 EG-Verdrag, thans artikel 50 EG) – Fiscale wetgeving – Inkomstenbelasting – Diensten die door niet-ingezetene zijn verricht in kader van artistieke voorstellingen – Beginsel van bronheffing – Dienstverrichter die geen onderdaan van lidstaat is”

In zaak C-290/04,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door het Bundesfinanzhof (Duitsland) bij beslissing van 28 april 2004, ingekomen bij het Hof op 7 juli 2004, in de procedure

FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH

tegen

Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Grote kamer),

samengesteld als volgt: V. Skouris, president, P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas en J. Makarczyk, kamerpresidenten, J. P. P. Puissochet, R. Schintgen, P. K?ris, U. L?hmus, E. Levits (rapporteur) en A. Ó Caoimh, rechters,

advocaat-generaal: P. Léger,

griffier: L. Hewlett, hoofdadministrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 6 juli 2005,

gelet op de opmerkingen van:

- FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH, vertegenwoordigd door A. Cordewener en H. Grams, Rechtsanw?lte, alsmede door D. Molenaar, belastingadviseur,
- de Duitse regering, vertegenwoordigd door M. Lumma, U. Forsthoff en A. Tiemann als gemachtigden,
- de Belgische regering, vertegenwoordigd door E. Dominkovits als gemachtigde,
- de Spaanse regering, vertegenwoordigd door F. Díez Moreno als gemachtigde,
- de Italiaanse regering, vertegenwoordigd door I. M. Braguglia als gemachtigde, bijgestaan door G. de Bellis, avvocato dello Stato,
- de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door C. Jackson als gemachtigde, bijgestaan door G. Barling, QC, en door J. Stratford, barrister,
- de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door R. Lyal en B. Eggers als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 16 mei 2006,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 59 EEG-Verdrag (nadien artikel 59 EG-Verdrag, thans, na wijziging, artikel 49 EG) en 60 EEG-Verdrag (nadien artikel 60 EG-Verdrag, thans artikel 50 EG).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH (hierna: „Scorpio”) en het Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel over de inkomstenbelasting waaraan deze vennootschap over het jaar 1993 in Duitsland is onderworpen.

Het rechtskader

De communautaire regeling

3 Artikel 58 EEG-Verdrag (nadien artikel 58 EG-Verdrag, thans artikel 48 EG) bepaalt:

„De vennootschappen welke in overeenstemming met de wetgeving van een lidstaat zijn opgericht en welke hun statutaire zetel, hun hoofdbestuur of hun hoofdvestiging binnen de Gemeenschap hebben, worden voor de toepassing van de bepalingen van dit hoofdstuk gelijkgesteld met de natuurlijke personen die onderdaan zijn van de lidstaten.

[...]”

4 Artikel 59 van dat Verdrag bepaalt:

„In het kader van de volgende bepalingen worden de beperkingen van het vrij verrichten van diensten binnen de Gemeenschap in de loop van de overgangperiode geleidelijk opgeheven ten aanzien van de onderdanen der lidstaten die in een ander land van de Gemeenschap zijn gevestigd dan dat, waarin degene is gevestigd te wiens behoeve de dienst wordt verricht.

De Raad kan met gekwalificeerde meerderheid van stemmen op voorstel van de Commissie de bepalingen van dit hoofdstuk van toepassing verklaren ten gunste van de onderdanen van een derde staat die diensten verrichten en binnen de Gemeenschap zijn gevestigd.”

5 Artikel 60 van dat Verdrag luidt als volgt:

„In de zin van dit Verdrag worden als diensten beschouwd de dienstverrichtingen welke gewoonlijk tegen vergoeding geschieden, voor zover de bepalingen, betreffende het vrije verkeer van goederen, kapitaal en personen op deze dienstverrichtingen niet van toepassing zijn.

De diensten omvatten met name werkzaamheden:

- a) van industriële aard,
- b) van commerciële aard,
- c) van het ambacht,
- d) van de vrije beroepen.

Onverminderd de bepalingen van het hoofdstuk betreffende het recht van vestiging, kan degene die de diensten verricht, daartoe zijn werkzaamheden tijdelijk uitoefenen in het land waar de dienst wordt verricht, onder dezelfde voorwaarden als die welke dat land aan zijn eigen onderdanen oplegt.”

6 Artikel 66 EEG-Verdrag (nadien artikel 66 EG-Verdrag, thans artikel 55 EG) luidt als volgt:

„De bepalingen van de artikelen 55 tot en met 58 zijn van toepassing op het onderwerp dat in dit hoofdstuk is geregeld.”

De nationale regeling

7 § 1, lid 4, van de wet op de inkomstenbelasting (Einkommensteuergesetz), in de versie zoals die voortvloeit uit de wet tot wijziging van de belastingen (Steueränderungsgesetz) van 25 februari 1992 (BGBl. 1992 I, blz. 297; hierna: „EStG”) en van toepassing was ten tijde van de feiten in het hoofdgeding, bepaalt dat natuurlijke personen die in Duitsland noch hun woonplaats noch hun gebruikelijke verblijfplaats hebben – afgezien van in het hoofdgeding niet relevante uitzonderingen – beperkt aan de inkomstenbelasting zijn onderworpen wanneer zij in deze lidstaat inkomsten ontvangen in de zin van § 49 EStG. Overeenkomstig § 49, lid 1, punt 2, sub d, EStG behoren tot deze inkomsten, inkomsten van commerciële aard ontvangen als vergoeding voor culturele, artistieke of daarmee in deze lidstaat gelijkgestelde prestaties, ongeacht de persoon aan wie de ontvangsten worden betaald.

8 § 50a, lid 4, eerste volzin, punt 1, EStG bepaalt dat voor beperkt belastingplichtigen de op dit soort van inkomsten toepasselijke belasting wordt geïnd door een bronheffing. Deze bedraagt 15 % van de totale ontvangsten. Krachtens § 50a, lid 4, derde, vijfde en zesde volzin, EStG is aftrek voor beroepskosten niet toegestaan. Tot de inkomsten behoort ook de belasting over de toegevoegde waarde over de door de beperkt belastingplichtige ondernemer in Duitsland verrichte diensten.

9 De inkomstenbelasting moet worden voldaan op het tijdstip van betaling van de vergoeding aan de schuldeiser. Op dat tijdstip moet de schuldenaar van deze vergoeding, overeenkomstig § 50a, lid 5, eerste en tweede volzin, EStG, de belasting bij de bron inhouden voor rekening van de beperkt belastingplichtige schuldeiser, die de belasting verschuldigd is (belastingsschuldenaar).

10 De schuldenaar van deze vergoeding moet aan het bevoegde Finanzamt de in het afgelopen kwartaal ingehouden belasting afdragen uiterlijk de tiende dag van de op dat kwartaal volgende maand. Krachtens § 50a, lid 5, derde en vijfde volzin, EStG is deze schuldenaar aansprakelijk voor de bronheffing en de afdracht van de belasting. Afgezien van uitzonderingen die in casu niet van toepassing zijn, wordt de belasting op het inkomen van beperkt belastingplichtigen, aangezien de in § 50, lid 5, EStG bedoelde bronheffing bevrijdend werkt, geacht te zijn voldaan wanneer de bronheffing is verricht.

11 Verder bevat § 50d EStG een aantal specifieke regels ingeval een overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting van toepassing is.

12 Zo bepaalt § 50d, lid 1, eerste volzin, EStG dat, wanneer inkomsten waarop krachtens § 50a EStG een belasting bij de bron wordt ingehouden, op grond van een dergelijke overeenkomst niet belastbaar zijn, de bepalingen inzake de door de schuldenaar van de vergoeding te verrichten bronheffing toch moeten worden toegepast, onverminderd deze overeenkomst. Slechts wanneer het Bundesamt für Finanzen (Federale belastingdienst) op verzoek verklaart dat is voldaan aan de voorwaarden die daartoe zijn gesteld in de overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting, is deze schuldenaar, overeenkomstig de vrijstellingsprocedure van § 50d, lid 3, eerste volzin, EStG, niet verplicht, de bronheffing te verrichten. Wanneer er geen vrijstellingsbewijs van het Bundesamt für Finanzen is afgegeven, moet de schuldenaar van de vergoeding deze bronheffing verrichten.

13 Overeenkomstig § 50d, lid 1, eerste volzin, EStG verliest de schuldeiser van de vergoeding evenwel niet de rechten op belastingvrijstelling die hem worden toegekend door de overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting. Overeenkomstig § 50d, lid 1, tweede volzin, EStG moet de ingehouden en afgedragen belasting integendeel aan de betrokkene op zijn verzoek worden teruggestort in de mate waarin dat in deze overeenkomst is voorzien.

14 Wanneer tegen de schuldenaar een aansprakelijkheidsvordering wegens het niet-verrichten van de bronheffing wordt ingesteld, kan deze zich krachtens § 50d, lid 1, laatste volzin, EStG in het kader van deze procedure niet beroepen op de rechten die een overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting aan de schuldeiser van de vergoeding verleent.

15 Volgens de door de verwijzende rechter verschaftte gegevens waren de inkomsten uit de in het hoofdgeding aan de orde zijnde artistieke prestaties niet belastbaar in Duitsland, maar alleen in Nederland, krachtens de Overeenkomst tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Bondsrepubliek Duitsland tot het vermijden van dubbele belasting op het gebied van belastingen van het inkomen en van het vermogen alsmede van verscheidene andere belastingen en tot het regelen van andere aangelegenheden op belastinggebied van 16 juni 1959 (BGBl. 1960 II, blz. 1782; hierna: „Duits-Nederlands belastingverdrag”).

16 Ten slotte dient, ter vergelijking, te worden beschreven wat de situatie is van een dienstverrichter die in Duitsland zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats heeft en die bijgevolg onbeperkt belastingplichtig is voor de inkomstenbelasting in deze lidstaat.

17 Voor deze dienstverrichter geldt de algemene plicht tot het indienen van een belastingaangifte in het kader van de procedure tot betaling van de inkomstenbelasting. Aangezien de schuldenaar van de aan deze dienstverrichter betaalde vergoeding geen bronheffing behoeft te verrichten, kan hij niet aansprakelijk worden gesteld wanneer hij deze bronheffing niet heeft verricht. De schuldenaar van de vergoeding kan ook niet aansprakelijk worden geacht voor de door de schuldeiser van de vergoeding verschuldigde inkomstenbelasting.

Het hoofdgeding en de prejudiciële vragen

18 De vennootschap Scorpio, gevestigd in Duitsland, organiseert concerten. In 1993 heeft zij met een natuurlijke persoon die met de naam Europop ondertekende, een overeenkomst gesloten waarbij deze haar een muziekgroep ter beschikking stelde. Europop was toentertijd in Nederland gevestigd en had in Duitsland geen woonplaats of gebruikelijke woonplaats of vestiging. De nationaliteit van Europop is de verwijzende rechter niet bekend.

19 In het eerste en het derde kwartaal van 1993 heeft Scorpio aan Europop een totaalbedrag van 438 600 DEM voor verrichte diensten betaald. Scorpio heeft op dat bedrag de in § 50a, lid 4, eerste volzin, EStG bedoelde bronheffing niet verricht, hoewel Europop haar het in § 50d, lid 3, eerste volzin, EStG bedoelde vrijstellingsbewijs niet heeft overgelegd.

20 Nadat de bevoegde financiële autoriteit van deze feiten had vernomen, heeft zij tegen Scorpio een aansprakelijkheidsvordering ingesteld en bij naheffingsaanslag van 21 maart 1997 betaling gevorderd van 70 395,30 DEM, zijnde de belasting die Scorpio bij de bron had moeten inhouden op de aan Europop betaalde vergoeding, of 15 % van het brutobedrag van deze vergoeding.

21 Het bezwaar dat Scorpio tegen deze naheffingsaanslag heeft gemaakt bij het Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel, werd afgewezen. Het Finanzgericht Hamburg, waarbij verzoekster in het hoofdgeding beroep heeft ingesteld, heeft haar beroep eveneens verworpen op grond dat Scorpio

het in § 50d, lid 3, eerste volzin, EStG geëiste vrijstellingsbewijs niet had overgelegd.

22 Scorpio heeft bij het Bundesfinanzhof „Revision” ingesteld strekkende tot nietigverklaring van de beslissing van het Finanzgericht en van de betwiste naheffingsaanslag.

23 Ter ondersteuning van haar „Revision” stelt Scorpio dat § 50a, lid 4, zesde volzin, EStG in strijd is met de artikelen 59 en 60 EG-Verdrag, voor zover daarbij de aftrek van beroepskosten van het bedrag van de bronheffing niet is toegestaan. Dat blijkt volgens haar uit het arrest van het Hof van 12 juni 2003, Gerritse (C-234/01, Jurispr. blz. I-5933).

24 Ook in strijd met het EG-Verdrag is het feit dat § 50d, lid 1, vierde volzin, EStG niet toestaat dat een partij die overeenkomstig § 50a, lid 5, vijfde volzin, EStG aansprakelijk kan worden gesteld, zich beroept op de belastingvrijstelling waarop de schuldeiser van de vergoeding – in casu Europop – recht heeft krachtens het Duits-Nederlandse belastingverdrag.

25 Het Bundesfinanzhof vraagt zich af hoe de artikelen 59 en 60 EG-Verdrag dienen te worden uitgelegd, gelet op het beginsel van bronheffing, en wat alsdan de omvang is van de door het Finanzamt ingestelde aansprakelijkheidsvordering. Deze rechterlijke instantie preciseert dat de uitkomst van het hoofdgeding met name afhangt van het antwoord op de vraag of deze artikelen in dezelfde zin dienen te worden uitgelegd ingeval Europop – de dienstverrichter – geen onderdaan van een lidstaat is.

26 Derhalve heeft het Bundesfinanzhof de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de hierna volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Moeten de artikelen 59 en 60 EG-Verdrag aldus worden uitgelegd dat zij zich ertegen verzetten dat een in Duitsland gevestigde persoon die een vergoeding verschuldigd is aan een in een andere staat van de Europese Unie (in casu: Nederland) gevestigde schuldeiser van deze vergoeding – die onderdaan van een lidstaat is –, overeenkomstig § 50a, lid 5, vijfde volzin, [EStG] 1990, in de versie van 1993, aansprakelijk kan worden gesteld omdat hij geen belasting volgens § 50a, lid 4, EStG heeft ingehouden, terwijl op vergoedingen aan een in Duitsland onbeperkt belastingplichtige (Duitse onderdaan) geen belasting volgens § 50a, lid 4, EStG wordt ingehouden en de schuldenaar van de vergoeding dus ook niet aansprakelijk kan worden gesteld wegens geen of te weinig bronheffing?

2) Luidt het antwoord op de eerste vraag anders indien de in een ander land van de Europese Unie gevestigde schuldeiser van de vergoeding bij het verrichten van zijn diensten geen onderdaan van een lidstaat is?

3) Indien de eerste vraag ontkennend wordt beantwoord:

a) Moeten de artikelen 59 en 60 EG-Verdrag aldus worden uitgelegd dat de schuldenaar van een vergoeding bij de procedure van bronheffing overeenkomstig § 50a, lid 4, EStG de beroepskosten van de in een andere lidstaat gevestigde schuldeiser van de vergoeding die economisch verband houden met zijn activiteiten in Duitsland waarvoor de vergoeding wordt betaald, in aftrek moet brengen, omdat, zoals ook voor Duitse onderdanen geldt, alleen de netto-inkomsten na aftrek van de beroepskosten aan de inkomstenbelasting zijn onderworpen?

b) Volstaat het ter voorkoming van een inbreuk op de artikelen 59 en 60 EG-Verdrag dat in de procedure van bronheffing overeenkomstig § 50a, lid 4, EStG alleen de door de in een andere lidstaat gevestigde schuldeiser aan de schuldenaar van de vergoeding bewezen beroepskosten die economisch verband houden met de activiteit in Duitsland waarvoor de vergoeding wordt betaald, voor aftrek in aanmerking komen, en dat eventuele andere beroepskosten in een

daaraanvolgende teruggaafprocedure in aanmerking kunnen komen?

c) Moeten de artikelen 59 en 60 EG-Verdrag aldus worden uitgelegd dat zij zich ertegen verzetten dat de belastingvrijstelling waarop de in Nederland gevestigde schuldeiser van een vergoeding krachtens [het Duits-Nederlandse belastingverdrag] in Duitsland recht heeft, bij de procedure van bronheffing overeenkomstig § 50a, lid 4, juncto § 50d, lid 1, EStG aanvankelijk buiten beschouwing blijft en pas in een daaraanvolgende vrijstellingen? of teruggaafprocedure in aanmerking wordt genomen, en dat de schuldenaar van de vergoeding zich in het kader van een aansprakelijkheidsvordering niet kan beroepen op de belastingvrijstelling, terwijl op vrijgestelde inkomsten van Duitse onderdanen geen belasting bij de bron wordt ingehouden en er dus geen sprake kan zijn van aansprakelijkheid wegens geen of te weinig bronheffing?

d) Luidt het antwoord op de derde vraag, sub a tot en met c, anders indien de in een ander land van de Europese Unie gevestigde schuldeiser van de vergoeding bij het verrichten van zijn diensten geen onderdaan van een lidstaat is?"

De beantwoording van de prejudiciële vragen

27 Vooraf zij vastgesteld dat, aangezien de aan het hoofdgeding ten grondslag liggende feiten dateren van vóór 1 november 1993, dus van vóór de inwerkingtreding van het Verdrag betreffende de Europese Unie, ondertekend te Maastricht op 7 februari 1992, de door de verwijzende rechter gevraagde uitlegging de artikelen 59 en 60 EEG-Verdrag betreft.

De eerste vraag

28 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de artikelen 59 en 60 EEG-Verdrag aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling waarbij een bronheffingsprocedure wordt toegepast op de vergoeding van dienstverrichters die geen ingezetene zijn van de lidstaat waarin de diensten zijn verricht, terwijl geen belasting wordt ingehouden op de vergoeding die wordt betaald aan dienstverrichters die wel ingezetene van deze lidstaat zijn. De verwijzende rechter verzoekt het Hof zich uit te spreken over de consequenties van deze wettelijke regeling op het vlak van de aansprakelijkheid van de dienstontvanger wanneer hij de bronheffing waartoe hij verplicht was, niet heeft verricht.

29 Het belastingstelsel dat is ingevoerd bij de in het hoofdgeding aan de orde zijnde wettelijke regeling, verschilt naargelang de dienstverrichter in Duitsland dan wel in een andere lidstaat gevestigd is.

30 In dit verband zij allereerst vastgesteld dat, ofschoon de directe belastingen als zodanig niet tot de bevoegdheidssfeer van de Gemeenschap behoren, de lidstaten niettemin verplicht zijn de bij hen verbleven bevoegdheden in overeenstemming met het gemeenschapsrecht uit te oefenen (zie met name arrest van 14 februari 1995, Schumacker, C-279/93, Jurispr. blz. I-225, punt 21).

31 Voorts verlangt artikel 59 EEG-Verdrag volgens de rechtspraak van het Hof de afschaffing van elke beperking van het vrij verrichten van diensten die wordt opgelegd op grond dat de dienstverrichter is gevestigd in een andere lidstaat dan die waar de dienst wordt verricht (arresten van 4 december 1986, Commissie/Duitsland, 205/84, Jurispr. blz. 3755, punt 25, en 26 februari 1991, Commissie/Italië, C-180/89, Jurispr. blz. I-709, punt 15).

32 Ten slotte verleent artikel 59 EEG-Verdrag volgens vaste rechtspraak niet alleen rechten aan de dienstverrichter zelf, maar ook aan de ontvanger van de dienst (zie met name arresten van 31 januari 1984, Luisi en Carbone, 286/82 en 26/83, Jurispr. blz. 377; 28 januari 1992, Bachmann, C-204/90, Jurispr. blz. I-249; 28 april 1998, Kohll, C-158/96, Jurispr. blz. I-1931; 29 april 1999,

Ciola, C?224/97, Jurispr. blz. I?2517, en 26 oktober 1999, Eurowings Luftverkehr, C?294/97, Jurispr. blz. I?7447).

33 Zoals de verwijzende rechter heeft opgemerkt, kunnen de verplichting voor de dienstontvanger om bij de bron belasting in te houden op de vergoeding die wordt betaald aan een dienstverrichter die ingezetene van een andere lidstaat is, en het feit dat deze dienstontvanger in voorkomend geval aansprakelijk kan worden gesteld, vennootschappen zoals Scorpio ervan weerhouden om een beroep te doen op dienstverrichters die ingezetene van andere lidstaten zijn.

34 Een wettelijke regeling zoals die in het hoofdgeding vormt bijgevolg een door de artikelen 59 en 60 EEG-Verdrag, in beginsel, verboden beperking van het vrij verrichten van diensten.

35 Zoals de regeringen die opmerkingen hebben ingediend, de Commissie alsmede de advocaat-generaal in zijn conclusie terecht hebben opgemerkt, is een dergelijke wettelijke regeling echter gerechtvaardigd door de noodzaak om de doeltreffendheid van de inning van de inkomstenbelasting te waarborgen.

36 De bronheffingsprocedure en de daartoe als garantie dienende aansprakelijkheidsregeling vormen immers een wettig en passend middel voor de fiscale behandeling van de inkomsten van een buiten de heffingsstaat gevestigde persoon en ter voorkoming dat op de betrokken inkomsten geen belasting wordt betaald in de woonstaat en evenmin in de staat waar de diensten zijn verricht. In dit verband zij eraan herinnerd dat ten tijde van de feiten in het hoofdgeding, in 1993, geen gemeenschapsrichtlijn of ander in het dossier genoemd instrument bestond tot regeling van de wederzijdse administratieve bijstand inzake de inning van belastingvorderingen tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Bondsrepubliek Duitsland.

37 Bovendien vormt de bronheffing een evenredig middel voor de inning van de belastingvordering van de heffingsstaat.

38 Hetzelfde geldt voor een eventuele aansprakelijkheid van de dienstontvanger die een dergelijke bronheffing moet verrichten, aangezien deze het mogelijk maakt om in voorkomend geval een sanctie te verbinden aan het niet-verrichten van de bronheffing. Voor zover deze aansprakelijkheid de consequentie is van deze techniek tot inning van de inkomstenbelasting, draagt zij ook, op evenredige wijze, ertoe bij dat de belasting doeltreffend wordt geïnd.

39 Uit het voorgaande volgt dat de artikelen 59 en 60 EEG-Verdrag aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich niet verzetten tegen:

- een nationale regeling waarbij een procedure van bronheffing wordt toegepast op de vergoeding van dienstverrichters die geen ingezetene zijn van de lidstaat waar de diensten zijn verricht, terwijl geen belasting wordt ingehouden op de vergoeding die wordt betaald aan dienstverrichters die wel ingezetene van deze lidstaat zijn;
- een nationale regeling waarbij de dienstontvanger aansprakelijk kan worden gesteld wanneer hij de bronheffing waartoe hij verplicht is, niet heeft verricht.

De tweede vraag

40 Aangezien deze vraag op hetzelfde uitgangspunt berust als de derde vraag, sub d, namelijk dat de schuldeiser van de vergoeding onderdaan is van een derde staat, zal zij tezamen met laatstgenoemde vraag worden beantwoord.

De derde vraag, sub a

41 Het Bundesfinanzhof stelt het Hof de vraag of de artikelen 59 en 60 EEG-Verdrag aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling waarbij niet is toegestaan dat de dienstontvanger, zijnde de schuldenaar van de vergoeding voor een niet-ingezeten dienstverrichter, bij de bronheffing de beroepskosten van deze dienstverrichter die economisch verband houden met zijn activiteiten in de lidstaat waar de dienst is verricht, aftrekt, terwijl een dienstverrichter die wel een ingezetene van deze lidstaat is, slechts op zijn netto-inkomsten wordt belast, dat wil zeggen op zijn inkomsten na aftrek van de beroepskosten.

42 Allereerst zij opgemerkt dat het Hof zich reeds heeft uitgesproken over de vraag of de artikelen 59 en 60 EG-Verdrag zich verzetten tegen een nationale fiscale regeling waarbij als algemene regel bij de belastingheffing van niet-ingezetenen rekening wordt gehouden met de bruto-inkomsten zonder aftrek van beroepskosten, terwijl ingezetenen worden belast op hun netto-inkomsten na aftrek van die kosten (arrest Gerritse, reeds aangehaald, punt 55).

43 In het arrest Gerritse heeft het Hof allereerst vastgesteld dat de beroepskosten waarom het in die zaak ging, rechtstreeks verband hielden met de activiteit waardoor de belastbare inkomsten waren verworven, zodat ingezetenen en niet-ingezetenen in dat opzicht in een vergelijkbare situatie verkeerden. Vervolgens heeft het bevestigend geantwoord op de hem gestelde prejudiciële vraag en geoordeeld dat een nationale regeling die bij de belastingheffing geen aftrek van beroepskosten toestaat aan niet-ingezetenen maar wel aan ingezetenen, een in beginsel met de artikelen 59 en 60 EG-Verdrag strijdige indirecte discriminatie op grond van nationaliteit inhoudt. Het Hof heeft zich echter niet uitgesproken over de vraag in welk stadium van de heffingsprocedure de beroepskosten van een dienstverrichter moeten worden afgetrokken indien daarvoor verschillende stadia in aanmerking kunnen komen.

44 Om de verwijzende rechter een bruikbaar antwoord te kunnen geven, moet het begrip „economisch gebonden beroepskosten” aldus worden begrepen dat daarmee bedoeld zijn de kosten die, in de zin van de met het arrest Gerritse ingeleide rechtspraak, rechtstreeks verbonden zijn met de economische activiteit waarmee de belastbare inkomsten zijn verworven.

45 Het Bundesfinanzhof wenst dus te vernemen of de artikelen 59 en 60 EEG-Verdrag zich ook verzetten tegen een nationale fiscale regeling waarbij de aftrek van beroepskosten van het belastbare inkomen niet is toegestaan op het tijdstip waarop de schuldenaar van de vergoeding de bronheffing verricht, maar de niet-ingezetene de mogelijkheid wordt geboden om op verzoek op zijn in Duitsland ontvangen netto-inkomsten te worden belast in een procedure die volgt op de bronheffingsprocedure, en om het eventuele verschil tussen dat bedrag en het bedrag van de bronheffing terugbetaald te krijgen.

46 Gelet op de premisse van het Bundesfinanzhof, namelijk dat ten tijde van de feiten in het hoofdgeding door de teruggaafprocedure a posteriori rekening kon worden gehouden met de beroepskosten van een niet-ingezeten dienstverrichter, zij eraan herinnerd dat, volgens vaste rechtspraak van het Hof, de toepassing van de nationale regelingen van de ontvangende lidstaat op dienstverrichters de verrichting van diensten kan verbieden, belemmeren of minder aantrekkelijk maken, voor zover deze toepassing kosten en bijkomende administratieve en economische lasten meebrengt (zie arresten van 15 maart 2001, Mazzoleni en ISA, C-165/98, Jurispr. blz. I-2189, punt 24, en 25 oktober 2001, Finalarte e.a., C-49/98, C-50/98, C-52/98–C-54/98 en C-68/98–C-71/98, Jurispr. blz. I-7831, punt 30).

47 In het hoofdgeding kan het feit dat met betrekking tot deze kosten een teruggaafprocedure a posteriori moet worden ingesteld, ook al heeft de niet-ingezeten dienstverrichter het bedrag van zijn rechtstreeks met zijn activiteiten verbonden beroepskosten aan de schuldenaar van zijn vergoeding gemeld, het verrichten van diensten belemmeren. Aangezien het instellen van een

dergelijke procedure bijkomende administratieve en economische lasten meebrengt en voor de dienstverrichter onvermijdelijk is, vormt de betrokken fiscale regeling immers een door de artikelen 59 en 60 EEG-Verdrag in beginsel verboden belemmering van het vrij verrichten van diensten.

48 Er zijn geen argumenten aangevoerd ter rechtvaardiging van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale regeling, waar deze uitsluit dat de dienstontvanger, zijnde de schuldenaar van de aan een niet-ingezeten dienstverrichter betaalde vergoeding, de beroepskosten die rechtstreeks verband houden met de activiteiten van de dienstverrichter die een niet-ingezetene is van de lidstaat waar de dienst is verricht, aftrekt bij de bronheffing, indien de dienstverrichter hem deze kosten heeft gemeld.

49 Op de derde vraag, sub a, dient dus te worden geantwoord dat de artikelen 59 en 60 EEG-Verdrag aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling die uitsluit dat de dienstontvanger, zijnde de schuldenaar van de aan een niet-ingezeten dienstverrichter betaalde vergoeding, de beroepskosten die deze dienstverrichter hem heeft gemeld en die rechtstreeks verband houden met zijn activiteiten in de lidstaat waar de dienst is verricht, aftrekt bij de bronheffing, terwijl een dienstverrichter die wel ingezetene van deze lidstaat is, slechts wordt belast op zijn netto-inkomsten, dat wil zeggen op zijn ontvangen inkomsten na aftrek van de beroepskosten.

De derde vraag, sub b

50 Met deze vraag, die met de vorige verband houdt, wenst het Bundesfinanzhof in wezen te vernemen of de artikelen 59 en 60 EEG-Verdrag aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich niet verzetten tegen een nationale regeling waarbij alleen de beroepskosten die rechtstreeks verband houden met de activiteiten in de lidstaat waar de dienst is verricht en die de in een andere lidstaat gevestigde dienstverrichter aan de schuldenaar van de vergoeding heeft gemeld, worden afgetrokken bij de bronheffing, en waarbij eventuele andere beroepskosten in het kader van een latere teruggaafprocedure in aanmerking kunnen worden genomen.

51 Deze vraag moet worden beantwoord in het licht van de overwegingen in de vorige vraag, en onder het voorbehoud dat het Hof niet beschikt over gegevens op grond waarvan het de situatie van ingezetenen en niet-ingezetenen dienstverrichters kan vergelijken. Hoewel de kosten die de dienstverrichter aan zijn schuldenaar heeft gemeld, bij de bronheffing moeten worden afgetrokken, verzetten de artikelen 59 en 60 EEG-Verdrag zich er niet tegen dat in voorkomend geval in het kader van een latere teruggaafprocedure rekening wordt gehouden met kosten die, in de zin van de reeds aangehaalde rechtspraak *Gerritse*, niet rechtstreeks verbonden zijn met de economische activiteit waarmee de belastbare inkomsten zijn verworven.

52 Op de derde vraag, sub b, dient dus te worden geantwoord dat de artikelen 59 en 60 EEG-Verdrag aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich niet verzetten tegen een nationale regeling waarbij alleen de beroepskosten die rechtstreeks verband houden met de activiteiten waarmee de belastbare inkomsten zijn verworven en die zijn verricht in de lidstaat waar de dienst is verricht, en die de in een andere lidstaat gevestigde dienstverrichter aan de schuldenaar van de vergoeding heeft gemeld, worden afgetrokken bij de bronheffing, en waarbij eventuele andere kosten, die niet rechtstreeks zijn verbonden met deze economische activiteit, in voorkomend geval in aanmerking kunnen worden genomen in het kader van een latere teruggaafprocedure.

De derde vraag, sub c

53 Met deze vraag wenst het Bundesfinanzhof van het Hof te vernemen of de artikelen 59 en 60 EEG-Verdrag aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich ertegen verzetten dat slechts dan een beroep kan worden gedaan op de belastingvrijstelling die krachtens het Duits-Nederlandse

belastingverdrag wordt toegekend aan een niet-ingezeten dienstverrichter die zijn activiteiten in Duitsland uitoefent, in het kader van de procedure van bronheffing door de schuldenaar van de vergoeding of van een latere vrijstellings- of teruggaafprocedure of ook, op basis van de in punt 21 van het onderhavige arrest genoemde gegevens in het dossier, in het kader van een tegen laatstgenoemde ingestelde aansprakelijkheidsvordering, wanneer door de bevoegde belastingdienst een vrijstellingsbewijs is afgegeven waaruit blijkt dat is voldaan aan de daartoe door dat verdrag gestelde voorwaarden.

54 Vooraf zij eraan herinnerd dat, volgens vaste rechtspraak, bij gebreke van communautaire unificatie- of harmonisatiemaatregelen, de lidstaten bevoegd blijven om de criteria voor de belasting van de inkomsten en het vermogen vast te stellen teneinde, in voorkomend geval door het sluiten van een overeenkomst, dubbele belastingen af te schaffen (zie arrest van 21 september 1999, *Saint-Gobain ZN*, C-307/97, Jurispr. blz. I-6161, punt 57).

55 Bij de uitoefening van de aldus verdeelde heffingsbevoegdheid dienen de lidstaten zich niettemin te houden aan de gemeenschapsregels (zie in die zin arrest *Saint-Gobain ZN*, reeds aangehaald, punt 58; arresten van 12 december 2002, *De Groot*, C-385/00, Jurispr. blz. I-11819, punt 94, en 19 januari 2006, *Bouanich*, C-265/04, Jurispr. blz. I-923, punt 50).

56 Hoewel vaststaat dat, zoals in punt 15 van het onderhavige arrest is uiteengezet, de inkomsten uit de in het hoofdgeding aan de orde zijnde artistieke prestaties krachtens het Duits-Nederlandse belastingverdrag niet belastbaar waren in Duitsland, doch alleen in Nederland, vormt – zoals de advocaat-generaal in punt 88 van zijn conclusie heeft opgemerkt – de verplichting voor een dienstverrichter die een ingezetene van Nederland is, om aan de bevoegde Duitse belastingdienst een vrijstellingsbewijs te vragen om te voorkomen dat hij in Duitsland extra wordt belast – zoals in punt 47 van het onderhavige arrest is uiteengezet – evenwel een beperking van het vrij verrichten van diensten wegens de administratieve stappen die dit voor deze dienstverrichter meebrengt.

57 Ook de verplichting voor de dienstontvanger om dat vrijstellingsbewijs over te leggen wanneer tegen hem een aansprakelijkheidsvordering wordt ingesteld, kan hem ontmoedigen om een beroep te doen op een in een andere lidstaat gevestigde dienstverrichter. Zoals *Scorpio* stelt, moet de schuldenaar van de vergoeding immers ervoor zorgen dat zijn contractpartner de vrijstellings- of teruggaafprocedure zelf instelt (en hem in voorkomend geval het bedrag van de teruggaaf terugschikt), dan wel dat hem een volmacht wordt verleend waarbij hij wordt gemachtigd deze procedure in diens naam in te stellen. Het valt te vrezen dat de in een andere lidstaat gevestigde dienstverrichter voor deze stappen weinig belangstelling toont of na beëindiging van de contractuele verhouding niet meer te bereiken is.

58 Bijgevolg vormt het feit dat in de verschillende door het Bundesfinanzhof genoemde stadia van de heffingsprocedure slechts een beroep op de betrokken belastingvrijstelling kan worden gedaan na overlegging van een bewijs van de bevoegde belastingdienst waaruit blijkt dat is voldaan aan de daartoe door het Duits-Nederlandse belastingverdrag gestelde voorwaarden, een belemmering van het door de artikelen 59 en 60 EEG-Verdrag gewaarborgde vrij verrichten van diensten.

59 Deze belemmering is evenwel gerechtvaardigd om de goede werking van de bronheffingsprocedure te waarborgen.

60 Zoals met name de Belgische regering en de advocaat-generaal in punt 90 van zijn conclusie hebben opgemerkt, is het immers belangrijk dat de schuldenaar van de vergoeding zich slechts aan de bronheffing kan onttrekken wanneer hij de zekerheid heeft dat de dienstverrichter voldoet aan de voorwaarden voor vrijstelling. Van de schuldenaar van de vergoeding kan echter

niet worden verlangd dat hij uit eigen beweging uitzoekt of in elk specifiek geval de betrokken inkomsten vrijgesteld zijn krachtens een overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting. Wanneer de schuldenaar van de vergoeding wordt toegestaan, zich eenzijdig te onttrekken aan de bronheffing, kan dit ten slotte – in geval van een vergissing zijnerzijds – tot gevolg hebben dat de inning van de belasting bij de schuldeiser van de vergoeding in het gedrang komt.

61 Uit het voorgaande volgt dat op de derde vraag, sub c, dient te worden geantwoord dat de artikelen 59 en 60 EEG-Verdrag aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich niet ertegen verzetten dat in het kader van de bronheffing door de schuldenaar van de vergoeding of van een latere vrijstellings- of teruggaafprocedure of ook in het kader van een aansprakelijkheidsvordering tegen deze laatste slechts dan een beroep kan worden gedaan op de belastingvrijstelling die krachtens het Duits-Nederlandse belastingverdrag wordt toegekend aan een niet-ingezeten dienstverrichter die zijn activiteit in Duitsland uitoefent, wanneer door de bevoegde belastingdienst een vrijstellingsbewijs is afgegeven waaruit blijkt dat is voldaan aan de daartoe door dat verdrag gestelde voorwaarden.

De tweede vraag en de derde vraag, sub d

62 Met deze vragen wenst het Bundesfinanzhof in wezen te vernemen of artikel 59 EEG-Verdrag aldus moet worden uitgelegd dat het ook geldt indien degene te wiens behoefte de dienst wordt verricht en die zich op dit artikel beroept teneinde gebruik te kunnen maken van de vrijheid van dienstverrichting binnen de Gemeenschap, onderdaan is van een lidstaat en gevestigd in de Gemeenschap, terwijl zijn contractpartner die de dienst verricht, in een ander land van de Gemeenschap gevestigd is maar onderdaan is van een derde staat.

63 Om te beginnen moet erop worden gewezen dat artikel 59 EEG-Verdrag, zoals aangegeven in punt 32 van dit arrest en volgens vaste rechtspraak, niet alleen rechten verleent aan de dienstverrichter maar ook aan de ontvanger van de dienst.

64 Tot deze rechten behoort niet alleen de vrijheid van de dienstontvanger om zich met het oog daarop naar een andere lidstaat te begeven zonder daarbij door beperkingen te worden gehinderd (zie arrest Ciola, reeds aangehaald, punt 11, en arrest van 28 oktober 1999, Vestergaard, C?55/98, Jurispr. blz. I?7641, punt 20), maar eveneens is vaste rechtspraak van het Hof dat de dienstontvanger zich ook op die rechten kan beroepen wanneer noch hijzelf noch de dienstverrichter zich binnen de Gemeenschap verplaatst (zie in die zin arrest Eurowings Luftverkehr, reeds aangehaald, punt 34; arresten van 6 november 2003, Gambelli e.a., C?243/01, Jurispr. blz. I?13031, punten 55 en 57, en 14 oktober 2004, Omega, C?36/02, Jurispr. blz. I?9609, punt 25).

65 Dit is in het hoofdgeding het geval. Het betoog van de regering van het Verenigd Koninkrijk dat Scorpio als dienstontvanger niet de in artikel 59 EEG-Verdrag gegarandeerde vrijheden geniet, daar hij zich niet naar een andere lidstaat heeft begeven of heeft getracht te begeven teneinde de in geding zijnde dienst aangeboden te krijgen, kan dus niet worden aanvaard.

66 Uit het voorgaande volgt weliswaar dat Scorpio, als vennootschap gelijkgesteld in de zin van artikel 58, lid 1, EEG-Verdrag met een natuurlijk persoon die onderdaan is van een lidstaat, in beginsel krachtens artikel 66 EEG-Verdrag aanspraak zou moeten kunnen maken op de rechten die hem worden verleend bij artikel 59 EEG-Verdrag, maar er dient te worden nagegaan of het feit dat Europop, als in een andere lidstaat gevestigde dienstverrichter, onderdaan is van een derde staat, eraan in de weg staat dat Scorpio op deze rechten een beroep kan doen.

67 Geconstateerd moet worden dat het EEG-Verdrag bepaalt dat, nu de Raad geen gebruik heeft gemaakt van de in de tweede alinea van artikel 59 van dat Verdrag geopende mogelijkheid,

de bepalingen betreffende het vrij verrichten van diensten van toepassing zijn indien aan de volgende voorwaarden is voldaan:

- de dienst moet zijn verricht binnen de Gemeenschap;
- de dienstverrichter moet onderdaan zijn van een lidstaat en gevestigd in een land van de Gemeenschap.

68 Het EEG-Verdrag strekt bijgevolg de werking van deze bepalingen niet uit tot dienstverrichters die onderdaan zijn van een derde land, ook al zijn zij binnen de Gemeenschap gevestigd en gaat het om een dienst die binnen de Gemeenschap wordt verricht.

69 Mitsdien moet op de tweede vraag en de derde vraag, sub d, worden geantwoord dat artikel 59 EEG-Verdrag aldus moet worden uitgelegd dat het niet kan worden toegepast ten behoeve van een dienstverrichter die onderdaan is van een derde staat.

Kosten

70 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 van Justitie (Grote kamer) verklaart voor recht:

1) De artikelen 59 en 60 EEG-Verdrag moeten aldus worden uitgelegd dat zij zich niet verzetten tegen:

- een nationale regeling waarbij een procedure van bronheffing wordt toegepast op de vergoeding van dienstverrichters die geen ingezetene zijn van de lidstaat waar de diensten zijn verricht, terwijl geen belasting wordt ingehouden op de vergoeding die wordt betaald aan dienstverrichters die wel ingezetene van deze lidstaat zijn;
- een nationale regeling waarbij de dienstontvanger aansprakelijk kan worden gesteld wanneer hij de bronheffing waartoe hij verplicht is, niet heeft verricht.

2) De artikelen 59 en 60 EEG-Verdrag moeten aldus worden uitgelegd:

- dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling die uitsluit dat de dienstontvanger, zijnde de schuldenaar van de aan een niet-ingezeten dienstverrichter betaalde vergoeding, de beroepskosten die deze dienstverrichter hem heeft gemeld en die rechtstreeks verband houden met zijn activiteiten in de lidstaat waar de dienst is verricht, aftrekt bij de bronheffing, terwijl een dienstverrichter die wel ingezetene van deze lidstaat is, slechts wordt belast op zijn netto-inkomsten, dat wil zeggen op zijn ontvangen inkomsten na aftrek van de beroepskosten;
- dat zij zich niet verzetten tegen een nationale regeling waarbij alleen de beroepskosten die rechtstreeks verband houden met de activiteiten waarmee de belastbare inkomsten zijn verworven in de lidstaat waar de dienst is verricht, en die de in een andere lidstaat gevestigde dienstverrichter aan de schuldenaar van de vergoeding heeft gemeld, worden afgetrokken bij de bronheffing, en waarbij eventuele andere kosten, die niet rechtstreeks zijn verbonden met deze economische activiteit, in voorkomend geval in aanmerking kunnen worden genomen in het kader van een latere teruggaafprocedure;

– dat zij zich niet ertegen verzetten dat in het kader van de bronheffing door de schuldenaar van de vergoeding of van een latere vrijstellings? of teruggaafprocedure of ook in het kader van een aansprakelijkheidsvordering tegen deze laatste slechts dan een beroep kan worden gedaan op de belastingvrijstelling die krachtens de Overeenkomst tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Bondsrepubliek Duitsland tot het vermijden van dubbele belasting op het gebied van belastingen van het inkomen en van het vermogen alsmede van verscheidene andere belastingen en tot het regelen van andere aangelegenheden op belastinggebied van 16 juni 1959 wordt toegekend aan een niet-ingezeten dienstverrichter die zijn activiteit in Duitsland uitoefent, wanneer door de bevoegde belastingdienst een vrijstellingsbewijs is afgegeven waaruit blijkt dat is voldaan aan de daartoe door dat verdrag gestelde voorwaarden.

3) Artikel 59 EEG-Verdrag moet aldus worden uitgelegd dat het niet kan worden toegepast ten behoeve van een dienstverrichter die onderdaan is van een derde staat.

ondertekeningen

* Procestaal: Duits.