

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

P. LÉGER

van 16 mei 2006 (1)

Zaak C-290/04

FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH

tegen

Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel

[verzoek van het Bundesfinanzhof (Duitsland) om een prejudiciële beslissing]

„Fiscale wetgeving – Inkomstenbelasting – 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) – Diensten in kader van artistieke voorstellingen – Verplichting van ontvanger van diensten om bronbelasting in te houden op vergoeding van niet-ingezeten dienstverrichter – Onmogelijkheid om beroepskosten af te trekken in stadium van bronheffing – Vrijstelling voortvloeiende uit overeenkomst tot vermijden van dubbele belasting – Gevolgen van nationaliteit van dienstverrichter”

1. Met deze prejudiciële verwijzing verzoekt het Bundesfinanzhof (Duitsland) het Hof om enkele bepalingen van de Duitse fiscale wetgeving inzake de inkomstenbelasting van niet-ingezeten dienstverrichters die in Duitsland werkzaam zijn in het kader van muziekvoorstellingen te toetsen aan de voorschriften van het EG-Verdrag inzake de vrijheid van dienstverrichting.

2. In deze zaak rijst inzonderheid de vraag of de in een dergelijke situatie van toepassing zijnde procedure van inning van de belasting door middel van bronheffing en bepaalde modaliteiten voor de toepassing van deze procedure verenigbaar zijn met 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).

I – Nationale regeling

3. § 1, lid 4, van de Duitse wet op de inkomstenbelasting (Einkommensteuergesetz) van 1990(3), die 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. Tot deze inkomsten behoren inkomsten, ontvangen als vergoeding voor culturele, sportieve, artistieke of daarmee in deze lidstaat gelijkgestelde prestaties, met inbegrip van inkomsten uit andere daarmee verband houdende prestaties, ongeacht de persoon aan wie de ontvangsten worden betaald.(4)
4. Overeenkomstig § 50a, lid 4, punt 1, EStG wordt de op dit soort van inkomsten toepasselijke belasting voor beperkt belastingplichtigen geïnd door middel van een bronheffing. Deze bedraagt 15 % van de ontvangsten. Deze bronheffing wordt toegepast op het volledige bedrag van de ontvangsten; aftrek van bijvoorbeeld beroepskosten en speciale uitgaven is niet toegestaan.(5)
5. 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 de belasting bij de bron inhouden voor rekening van de beperkt belastingplichtige schuldeiser, die de belasting verschuldigd is (belastingsschuldenaar).(6)
6. 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. Hij is aansprakelijk voor de bronheffing en de afdracht van de belasting.(7)
7. Afgezien van uitzonderingen die in casu niet van toepassing zijn, wordt de belasting op het inkomen van beperkt belastingplichtigen geacht te zijn voldaan wanneer de bronheffing is verricht.(8)
8. Verder bevat § 50d EStG een aantal specifieke regels ingeval een overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting van toepassing is.
9. Zo is bepaald dat, wanneer inkomsten waarop krachtens § 50a een belasting bij de bron wordt ingehouden, op grond van een overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting niet of slechts tegen een lager tarief belastbaar zijn, de bepalingen inzake de inhouding, de betaling en de aangifte van de belasting door de schuldenaar van de vergoeding toch moeten worden toegepast, onverminderd deze overeenkomst. In een dergelijk geval wordt aan het recht van de schuldeiser van deze vergoeding op volledige of gedeeltelijke terugbetaling van de ingehouden en betaalde belasting geen afbreuk gedaan.(9)
10. De schuldenaar kan echter, op grond van een dergelijke overeenkomst, de bronheffing niet of tegen een verminderd tarief verrichten wanneer het Bundesamt für Finanzen (Federale belastingdienst)(10) desgevraagd verklaart dat is voldaan aan de daartoe gestelde voorwaarden (vrijstellingsprocedure).(11) Wanneer het BfF geen vrijstellingsbewijs heeft afgegeven, moet de schuldenaar van de vergoeding dus de belasting aan de bron inhouden.
11. Wanneer tegen de schuldenaar een aansprakelijkheidsvordering wegens het niet-verrichten van de bronheffing wordt ingesteld, kan deze zich 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.(12)
12. Ik wijs erop dat volgens de door de verwijzende rechter verschaft gegevens de inkomsten uit de in het hoofdgeding aan de orde zijnde artistieke prestaties niet belastbaar waren in

Duitsland, maar alleen in Nederland, krachtens de tussen deze twee lidstaten gesloten Overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting.(13)

13. 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.

14. 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.

II – Feiten en hoofdgeding

15. FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH (hierna: „Scorpio”) is een vennootschap die concerten organiseert. Haar zetel en directie bevinden zich in Duitsland. In 1993 heeft zij een overeenkomst gesloten met een handelspartner die ondertekende met de naam Europop en een muziekgroep te harer beschikking stelde. Europop is een natuurlijke persoon die toentertijd in Nederland was gevestigd en in Duitsland geen woonplaats of gebruikelijk verblijfplaats of vestiging had. De nationaliteit van Europop is de verwijzende rechter niet bekend.

16. In het eerste en het derde kwartaal van 1993 heeft Scorpio aan Europop in totaal 438 600 DEM voor verrichte diensten betaald. Scorpio heeft op dat bedrag de in § 50a, lid 4, punt 1, EStG bedoelde bronheffing niet verricht, hoewel Europop haar het in § 50d, lid 3, EStG bedoelde vrijstellingsbewijs niet heeft overgelegd.

17. Nadat de bevoegde financiële autoriteit 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, te weten 15 % van het brutobedrag van de vergoeding.

18. Het bezwaar dat Scorpio tegen deze naheffingsaanslag heeft gemaakt bij het Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel, werd afgewezen. Het Finanzgericht, waarbij verzoekster in het hoofdgeding beroep heeft ingesteld, heeft ook haar beroep verworpen, op grond dat Scorpio in strijd met § 50d, lid 3, EStG, nog steeds niet het vrijstellingsbewijs van het BfF had overgelegd.

19. Scorpio heeft bij het Bundesfinanzhof beroep tot „Revision” ingesteld strekkende tot nietigverklaring van het vonnis van het Finanzgericht en van de naheffingsaanslag.

20. Ter ondersteuning van haar beroep tot „Revision” heeft verzoekster in wezen de volgende argumenten aangevoerd.

21. Enerzijds is § 50a, lid 4, zesde volzin, EStG in strijd met de artikelen 59 en 60 van het 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.(14) Volgens verzoekster heeft het Hof in dat arrest namelijk beslist dat met de beroepskosten al bij het verrichten van de bronheffing en niet pas in de latere teruggaafprocedure rekening moet worden gehouden.

22. Anderzijds is volgens haar § 50d, lid 1, vierde volzin, EStG, dat niet toestaat dat verzoekster als 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 de Overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting, eveneens in strijd met het Verdrag.

III – Verwijzingsbeschikking

23. Gelet op het aldus beschreven feitelijk en juridisch kader, vraagt het Bundesfinanzhof zich af hoe de artikelen 59 en 60 van het Verdrag moeten worden uitgelegd.

24. Het wijst er om te beginnen op dat het Hof zich in het arrest Gerritse niet heeft uitgelaten over de vraag of de belastingheffing door middel van heffing bij de bron, berekend op grond van de bruto-inkomsten, en het daarmee gepaard gaande aansprakelijkheidsstelsel, ook een tegen de artikelen 59 en 60 van het Verdrag indruisende indirecte discriminatie vormen wanneer aan een niet-ingezetene de mogelijkheid wordt geboden, wat zijn netto-inkomsten in Duitsland betreft, te worden belast in het kader van een procedure volgende op de bronheffingsprocedure, en om aldus terugbetaling te verkrijgen van een eventueel verschil tussen het bedrag van die belasting en dat van de bronheffing. Met betrekking tot deze teruggaafprocedure beroept de verwijzende rechter zich op een brief van het Bondsministerie van Financiën van 3 november 2003.

25. Aangaande de heffing van de belasting door middel van inhouding bij de bron en het risico dat degene die een dergelijke inhouding moet verrichten aansprakelijk wordt gehouden, wijst het Bundesfinanzhof erop dat zij de niet-ingezeten dienstverrichter in vergelijking met de ingezeten dienstverrichter kunnen benadelen en aldus bij de artikelen 59 en 60 van het Verdrag verboden indirecte discriminaties kunnen vormen. Volgens deze rechterlijke instantie kan de inhouding van de belasting aan de bron bijvoorbeeld voor de niet-ingezetene liquiditeitsproblemen veroorzaken, terwijl de bedrijfsinkomsten van de ingezetene in beginsel niet aan een dergelijke inhouding zijn onderworpen. De bronheffing zou voor niet-ingezetenen eveneens het risico inhouden dat zij geen terugbetaling van de belasting overeenkomstig § 50d, lid 1, tweede volzin, EStG kunnen verkrijgen ingeval de schuldenaar van de vergoeding de ingehouden belasting niet aan de belastingdienst heeft afgedragen.

26. Bovendien wijst de verwijzende rechter erop dat de inhoudingsplicht van de schuldenaar van de vergoeding alsmede het risico dat hij aansprakelijk wordt gehouden voor de omstandigheid dat hij geen dan wel een te lage bronheffing heeft verricht, voor de niet-ingezeten dienstverrichters concurrentienadelen kunnen vormen, daar deze factoren ertoe kunnen leiden dat de ontvangers van deze diensten liever gebruikmaken van de diensten van ingezetenen dan van soortgelijke diensten van niet-ingezetenen. Die dienstontvangers zouden aldus de kosten en de risico's die aan de bronheffing van de belasting verbonden zijn, ontlopen.

27. De verwijzende rechter leidt hieruit af dat de procedure van broninhouding en het daarmee verband houdende aansprakelijkheidsstelsel de dienstverrichtingen tussen de lidstaten meer kunnen bemoeilijken dan zuiver interne dienstverrichtingen in een lidstaat, en daardoor in strijd zijn met de doelstelling van artikel 59 van het Verdrag.

28. Naar zijn oordeel zouden de nadelen voor de niet-ingezeten dienstverrichter en de op de schuldenaar van de vergoeding drukkende lasten die zijn verbonden aan de procedure van broninhouding en het aansprakelijkheidsstelsel, evenwel gerechtvaardigd kunnen zijn.

29. Het Bundesfinanzhof zet dienaangaande uiteen dat deze procedure en dit stelsel rechtmatig en geschikt zijn voor de fiscale behandeling van de in Duitsland door niet-ingezeten dienstverrichters verworven inkomsten en om te voorkomen dat die inkomsten in deze lidstaat en in de lidstaat waar de dienstverrichter is gevestigd niet worden belast. Volgens hem moet eveneens rekening worden gehouden met het feit dat voor de wijziging van richtlijn

76/308/EEG(15) bij richtlijn 2001/44/EG(16) en voor de inwerkingtreding van het verdrag tussen de Bondsrepubliek Duitsland en het Koninkrijk der Nederlanden van 21 mei 1999 inzake de wederzijdse administratieve bijstand bij de invordering van belastingschulden en de uitreiking van documenten(17) op 23 juni 2001, het Koninkrijk der Nederlanden in een geval als in het hoofdgeding aan de orde is, niet verplicht was Duitse vorderingen uit hoofde van inkomstenbelasting te innen.

30. Bovendien zou de vaststelling van de inkomstenbelasting die bij wijze van inhouding aan de bron wordt geheven over de bruto-ontvangsten, volgens de verwijzende rechter niet in strijd zijn met de artikelen 59 en 60 van het Verdrag, mits op verzoek van de niet-ingezeten dienstverrichter een latere teruggaafprocedure mogelijk is. In het algemeen informeert de schuldeiser van de vergoeding de schuldenaar die de bronheffing moet toepassen namelijk niet over het bedrag van zijn beroepskosten, met name om zijn berekeningsgrondslagen en winstmarge alsmede eventuele beroepsgeheimen niet te onthullen. Het Bundesfinanzhof is daarom van mening dat wanneer men verlangt dat de niet-ingezeten dienstverrichter aan zijn klant de met zijn dienst economisch verbonden kosten meedeelt, zodat de bronbelasting kan worden berekend op grond van de netto-ontvangsten, dit het grensoverschrijdende dienstenverkeer aanzienlijk zou kunnen bemoeilijken.

31. De verwijzende rechter vraagt zich eveneens af of er sprake zou zijn van een met de artikelen 59 en 60 van het Verdrag strijdige indirecte discriminatie, wanneer de niet-ingezeten dienstverrichter krachtens een Overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting een vrijstelling van de belastingheffing bij de bron of de teruggaaf daarvan overeenkomstig de relevante bepalingen van de Duitse fiscale wetgeving kan verkrijgen, of zou hebben kunnen verkrijgen indien hij daartoe tijdig een verzoek had ingediend.

32. Ten slotte wijst die rechterlijke instantie erop dat de uitkomst van het hoofdgeding ervan zou kunnen afhangen of Europop in het betrokken jaar al dan niet onderdaan van een lidstaat was. Zij verwijst met name naar de rechtspraak van het Hof volgens welke artikel 59 van het Verdrag niet alleen rechten verleent aan de dienstverrichter, maar ook aan de ontvanger van de diensten.(18) Volgens de rechtsleer dienaangaande zou deze zogenoemde „passieve” dienstverrichtingsvrijheid niet vereisen dat de dienstverrichter onderdaan van een lidstaat is.

33. Op grond van artikel 59, tweede alinea, van het Verdrag twijfelt de verwijzende rechter aan de juistheid van deze uitlegging van het Verdrag.

34. Derhalve heeft het Bundesfinanzhof de procedure geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Moeten de artikelen 59 en 60 [EEG]-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], 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 [EEG]-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 [EEG]-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 [EEG]-Verdrag aldus worden uitgelegd dat zij zich ertegen verzetten dat de belastingvrijstelling waarop de in Nederland gevestigde schuldeiser van een vergoeding krachtens de Overeenkomst tussen de Bondsrepubliek Duitsland en het Koninkrijk der Nederlanden tot het vermijden van dubbele belasting 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 vrijstellings- 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?"

35. De verwijzende rechter zet in wezen uiteen dat de antwoorden op deze vragen hem in staat zullen stellen te bepalen of de aansprakelijkheidsvordering die tegen verzoekster in het hoofdgeding is ingesteld omdat zij de bronbelasting niet heeft ingehouden, al dan niet in strijd is met het gemeenschapsrecht, en zo niet, in welke omvang zij aansprakelijk is.

IV – Onderzoek

A – Eerste prejudiciële vraag

36. Met zijn eerste vraag wenst het Bundesfinanzhof van het Hof te vernemen of de artikelen 59 en 60 van het Verdrag aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling waarbij in het kader van een grensoverschrijdende dienstverrichting een in een lidstaat gevestigde dienstontvanger in diezelfde lidstaat aansprakelijk kan worden gesteld omdat hij geen bronbelasting heeft ingehouden op de vergoeding die als tegenprestatie is betaald aan een in een andere lidstaat gevestigde dienstverrichter, terwijl de aan een in de eerste staat gevestigde dienstverrichter betaalde vergoeding niet aan een dergelijke inhouding is onderworpen en de schuldenaar van deze vergoeding, tevens ontvanger van de dienstverrichting, bijgevolg niet aansprakelijk kan worden gehouden wegens niet-inhouding van de belasting.

37. De verwijzende rechter verzoekt het Hof aldus zich uit te spreken aangaande de bepalingen van het Verdrag betreffende de vrijheid van dienstverrichting, zowel wat de toepassing van een

bronheffingsprocedure op niet-ingezeten dienstverrichters als wat de gevolgen daarvan betreft, te weten de mogelijke aansprakelijkheid van de ontvanger van een dienst die verzuimt een dergelijke bronheffing te verrichten op de aan een dienstverlener betaalde vergoeding.

38. Alle deelnemers die in de onderhavige procedure opmerkingen hebben ingediend, te weten Scorpio, de Bondsrepubliek Duitsland, het Koninkrijk België, het Koninkrijk Spanje, de Italiaanse Republiek, het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland, en de Commissie van de Europese Gemeenschappen, stellen voor deze eerste vraag ontkennend te beantwoorden.

39. Ook ik ben van mening dat de artikelen 59 en 60 van het Verdrag zich niet verzetten tegen een inning door middel van inhouding aan de bron van een belasting die door een niet-ingezeten dienstverrichter is verschuldigd, en evenmin tegen een eventuele aansprakelijkheid van een dienstontvanger die het gevolg kan zijn van zijn nalaten de belasting in te houden.

40. Ten aanzien van het eventuele bestaan van een beperking van de vrijheid van dienstverrichting zij herinnerd aan de vaste rechtspraak van het Hof dat „ofschoon de directe belastingen tot de bevoegdheid van de lidstaten behoren, deze niettemin verplicht zijn die bevoegdheid in overeenstemming met het gemeenschapsrecht uit te oefenen”.(19)

41. Volgens het Hof staat artikel 59 van het Verdrag in de weg „aan de toepassing van een nationale regeling die de mogelijkheid voor een dienstverrichter om daadwerkelijk van die vrijheid gebruik te maken, zonder objectieve rechtvaardiging beperkt”.(20) In de optiek van de interne markt en om de verwezenlijking van de doelstellingen daarvan mogelijk te maken, verzet artikel 59 van het Verdrag zich bovendien ook tegen de 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.(21)

42. Overigens zij eraan herinnerd dat volgens artikel 60, laatste alinea, van het Verdrag „[...] degene die de diensten verricht, daartoe zijn werkzaamheden tijdelijk [kan] uitoefenen in het land waar de dienst wordt verricht, onder dezelfde voorwaarden als die welke dat land aan zijn eigen onderdanen oplegt”.

43. De bepalingen van de nationale fiscale wetgeving waarom het in de onderhavige zaak gaat, betreffen de invorderingsprocedure van de inkomstenbelasting die van toepassing is wanneer een niet in Duitsland wonende dienstverrichter een vergoeding ontvangt. Ik herinner er in dit verband aan dat het Hof de procedures die van toepassing zijn op de inkomstenbelasting voor niet-ingezeten belastingplichtigen, al herhaaldelijk heeft moeten toetsen aan de bepalingen van het Verdrag betreffende het vrije verkeer van werknemers.(22) Naar mijn mening verzet zich niets ertegen dat dit ook geschiedt met betrekking tot de vrijheid van dienstverrichting.

44. In deze zaak moet worden vastgesteld dat er krachtens de nationale fiscale wetgeving een verschil in behandeling bestaat tussen ingezetenen en niet-ingezetenen dienstverrichters ter zake van de voor hen geldende procedure betreffende de invordering van de inkomstenbelasting. Terwijl namelijk de inkomsten van in Duitsland gevestigde dienstverrichters aan het eind van elk jaar worden belast bij wege van aanslag, wordt bij niet-ingezetenen van die lidstaat bronbelasting ingehouden op de vergoeding.

45. Deze ongelijke behandeling kan tot gevolg hebben dat niet-ingezetenen dienstverrichters ten opzichte van ingezetenen dienstverrichters worden benadeeld, met name nu eerstgenoemden een cashflowvoordeel wordt ontzegd. Daardoor kunnen niet-ingezetenen dienstverrichters ervan worden weerhouden hun werkzaamheden te verrichten in Duitsland.

46. Bovendien kan de ongelijke behandeling bij de invordering van de belasting voor een

dienstontvanger aanleiding zijn om zich tot een in Duitsland wonende dienstverrichter te wenden, liever dan tot een in een andere lidstaat gevestigde dienstverrichter. Het ligt namelijk voor de hand dat sommige dienstontvangers, tevens schuldenaren van de vergoeding, er de voorkeur aan geven een situatie te vermijden waarin zij kosten en administratieve lasten in verband met de invordering van de belasting door middel van inhouding aan de bron moeten dragen en waarin zij riskeren aansprakelijk te worden gehouden voor een ontbrekende of te lage bronheffing.

47. De ongelijke behandeling die het gevolg is van de Duitse fiscale wetgeving, is mijns inziens evenwel als zodanig niet in strijd met de artikelen 59 en 60 van het Verdrag, omdat enerzijds de ingezeten en niet-ingezeten dienstverrichters zich in een objectief verschillende situatie bevinden ten aanzien van de vereisten van de inning van de belasting, en anderzijds de bronheffingsprocedure voor niet-ingezeten dienstverrichters gerechtvaardigd wordt door de noodzaak om de doeltreffendheid van de inning van de inkomstenbelasting te waarborgen.

48. Zoals de verwijzende rechter heeft beklemtoond, en zoals ook Scorpio meent⁽²³⁾, dient in dit opzicht rekening te worden gehouden met de in het bewuste tijdperk, te weten in 1993, voor een lidstaat van heffing bestaande moeilijkheid om een fiscale vordering te innen in een andere lidstaat, gezien de juridische instrumenten die toen bestonden. Eerst met richtlijn 2001/44 is de werkingssfeer van de wederzijdse bijstand op het gebied van de fiscale invordering, zoals vastgesteld in richtlijn 76/308, namelijk uitgebreid tot Vorderingen betreffende inkomstenbelasting. Bovendien bevatte de Overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting in de relevante periode geen regeling voor wederzijdse administratieve bijstand op het gebied van de inning van belastingvorderingen, aangezien de twee betrokken lidstaten pas in mei 1999 een overeenkomst daartoe hebben gesloten.

49. Derhalve meen ik dat, waar het gaat om de door een niet-ingezeten dienstverrichter in de relevante periode verschuldigde inkomstenbelasting, de toepassing van de techniek van de bronheffing werd gerechtvaardigd door de noodzaak de doeltreffendheid van de inning van deze belasting te waarborgen, en dat deze techniek een evenredig middel vormde om de inning van de belastingvordering van de heffingsstaat te verzekeren.

50. Ditzelfde geldt mijns inziens voor de eventuele aansprakelijkheid van een dienstontvanger die een dergelijke inhouding moet verrichten, die in voorkomend geval de sanctie kan vormen voor een verzuimde inhouding. Voor zover deze aansprakelijkheid namelijk de consequentie is van deze techniek tot inning van de inkomstenbelasting, draagt zij er op evenredige wijze ook toe bij dat de belasting doeltreffend wordt geïnd.

51. Derhalve meen ik dat met betrekking tot een voor de litigieuze periode verschuldigde inkomstenbelasting de artikelen 59 en 60 van het Verdrag aldus moeten worden uitgelegd, dat zij zich niet verzetten tegen een nationale regeling waarbij in het kader van een grensoverschrijdende dienstverrichting een in een lidstaat gevestigde dienstontvanger in diezelfde lidstaat aansprakelijk kan worden gesteld omdat hij geen bronbelasting heeft ingehouden op de vergoeding die als tegenprestatie is betaald aan een in een andere lidstaat gevestigde dienstverrichter, terwijl de aan een in de eerste staat gevestigde dienstverrichter betaalde vergoeding niet aan een dergelijke inhouding is onderworpen en de schuldenaar van deze vergoeding, tevens ontvanger van de dienstverrichting, bijgevolg niet aansprakelijk kan worden gehouden wegens het niet-verrichten van de broninhouding.

52. Aangezien ik in overweging geef de eerste vraag ontkennend te beantwoorden, behoeft de tweede vraag niet te worden beantwoord.

53. Thans moet worden onderzocht of bepaalde modaliteiten van de bronheffing, zoals in de Duitse fiscale wetgeving voorzien, beantwoorden aan de vereisten van de artikelen 59 en 60 van

het Verdrag. Dit is het voorwerp van de derde prejudiciële vraag, sub a.

B – Derde prejudiciële vraag, sub a

54. Met deze vraag wenst het Bundesfinanzhof van het Hof te vernemen of de artikelen 59 en 60 van het Verdrag aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale fiscale regeling die niet toestaat dat de schuldenaar van de aan een niet-ingezetene dienstverrichter betaalde vergoeding bij de inhouding van de bronbelasting de verschuldigde vergoeding vermindert met de beroepskosten van deze dienstverrichter die economisch verband houden met zijn activiteiten in de lidstaat waar de dienst is verricht, terwijl een dienstverrichter die wel een ingezetene van deze lidstaat is, alleen op zijn netto-inkomsten wordt belast, dat wil zeggen op zijn inkomsten na aftrek van de beroepskosten.

55. Voor de beantwoording van deze vraag dient om te beginnen nauwkeurig te worden vastgesteld welke bijdrage het arrest Gerritse aan de kwestie van de aftrekbaarheid van beroepskosten heeft geleverd.

56. In die zaak had Gerritse, van Nederlandse nationaliteit en woonachtig in Nederland, in 1996 een vergoeding ontvangen voor zijn optreden als drummer bij een radiostation in Berlijn. Voor deze vergoeding gold een inkomstenbelasting van 25 %, die werd ingehouden aan de bron. Voor het Hof betoogden Gerritse en de Commissie met name dat in het geval van onbeperkt belastingplichtige zelfstandigen enkel inkomstenbelasting over de opbrengst wordt geheven, terwijl de beroepskosten in het algemeen niet in de heffingsgrondslag worden betrokken, terwijl bij beperkt belastingplichtigen de belasting van 25 % wordt geheven over de inkomsten en de beroepskosten niet aftrekbaar zijn.⁽²⁴⁾ Gerritse had eveneens gewezen op de ernst van de gevolgen van de litigieuze bepalingen van de Duitse fiscale wetgeving voor niet-ingezetene kunstenaars die in Duitsland op tournee zijn, die vaak zeer hoge beroepskosten hebben.

57. In zijn arrest verklaarde het Hof voor recht dat „een nationale regeling die bij de belastingheffing geen aftrek van beroepskosten toestaat aan niet-ingezetenen maar wel aan ingezetenen, in het nadeel [kan] werken van hoofdzakelijk onderdanen van andere lidstaten en dus een in beginsel met de artikelen 59 en 60 van het Verdrag strijdige indirecte discriminatie op grond van nationaliteit [kan] inhouden”.⁽²⁵⁾

58. Om tot een dergelijke conclusie te komen, moest het Hof zich ervan vergewissen dat de situatie van ingezetenen en die van niet-ingezetenen ten aanzien van de mogelijkheid om beroepskosten af te trekken, vergelijkbaar was. Dienaangaande stelde het vast dat „de betrokken beroepskosten rechtstreeks verband houden met de activiteit waardoor de in Duitsland belastbare inkomsten zijn verworven, zodat ingezetenen en niet-ingezetenen in dat opzicht in een vergelijkbare situatie verkeren”.⁽²⁶⁾

59. Het criterium van de vergelijkbaarheid van ingezetenen en niet-ingezetenen berust hier op de gedachte dat, waar het gaat om inkomsten die voor eenzelfde in Duitsland uitgeoefende beroepsactiviteit worden ontvangen, deze twee categorieën van belastingplichtigen op dezelfde wijze moeten dulden dat deze inkomsten worden vermindert met de beroepskosten die zij in rechtstreeks verband met de betrokken activiteit hebben moeten maken. Aangezien vanuit deze optiek geen enkel objectief verschil tussen hen bestaat, vormt een verschillende behandeling aangaande de mogelijkheid om dergelijke kosten af te trekken, een indirecte discriminatie op grond van nationaliteit, die in strijd is met de artikelen 59 en 60 van het Verdrag.

60. Het Hof heeft aldus erkend dat ingezetene en niet-ingezetene dienstverrichters op gelijke wijze moeten worden behandeld met betrekking tot de grondslag van hun aanslag. Aan het Hof was echter niet uitdrukkelijk de vraag voorgelegd in welk stadium van de aanslagprocedure de door

een dienstverrichter gemaakte beroepskosten in aanmerking moeten worden genomen, en het heeft zich daarom daarover niet expliciet uitgelaten.

61. Thans wenst het Bundesfinanzhof dat het Hof expliciet verklaart of de artikelen 59 en 60 van het Verdrag zich ertegen verzetten dat dergelijke beroepskosten niet van het belastbare inkomen kunnen worden afgetrokken op het ogenblik dat de schuldenaar van de vergoeding de bronheffing verricht.

62. Het is duidelijk dat wanneer de nationale fiscale regeling voor een niet-ingezeten dienstverrichter niet voorziet in een procedure van jaarlijkse regularisatie of van teruggave, waardoor achteraf, dat wil zeggen nadat de bronheffing is verricht, rekening wordt gehouden met zijn beroepskosten, de artikelen 59 en 60 van het Verdrag, zoals het Hof die in het arrest Gerritse heeft uitgelegd, zich noodzakelijkerwijs ertegen verzetten dat deze kosten niet van het belastbare inkomen kunnen worden afgetrokken op het ogenblik dat de schuldenaar van de vergoeding de bronheffing verricht.

63. In een dergelijk geval zou het feit dat in het stadium van de bronheffing geen rekening wordt gehouden met de beroepskosten immers neerkomen op de handhaving van een verschillende behandeling van ingezeten en niet-ingezeten dienstverrichters ten aanzien van de mogelijkheid om dergelijke kosten af te trekken, hetgeen, zoals het Hof in dat arrest heeft geoordeeld, een indirecte discriminatie op grond van nationaliteit vormt, die in strijd is met de artikelen 59 en 60.

64. Aangaande de mogelijkheid voor de beperkt belastingplichtigen om achteraf rekening te doen houden met hun beroepskosten, herinner ik eraan dat het Hof in het arrest Schumacker tegen de achtergrond van de verdragsbepalingen betreffende het vrije verkeer van werknemers de bepalingen van de Duitse fiscale wetgeving heeft onderzocht, volgens welke procedures zoals de jaarlijkse correctie van de aan de bron geheven loonbelasting en de mogelijkheid om in de inkomstenbelasting te worden aangeslagen ter zake van de inkomsten uit arbeid in dienstbetrekking, alleen aan ingezetenen zijn voorbehouden.

65. Het Hof heeft om te beginnen vastgesteld dat volgens de door de verwijzende rechter verschaftte inlichtingen, wegens het bevrijdende karakter van de bronheffing „de niet-ingezetenen om redenen van administratieve vereenvoudiging de mogelijkheid wordt onthouden om door middel van de procedure van de jaarlijkse correctie van de ingehouden loonbelasting of de vaststelling van de belasting op inkomsten uit arbeid in dienstbetrekking bij wege van aanslag, op het belastbare inkomen drukkende lasten in aftrek te brengen (*zoals verwervingskosten*, bijzondere uitgaven of zogenoemde ‘buitengewone lasten’) en aldus restitutie van een deel van de ingehouden loonbelasting te verkrijgen”.(27) Volgens het Hof kon hieruit „een nadeel voor de niet-ingezetenen voortvloeien ten opzichte van ingezetenen”, daar de Duitse fiscale regeling voor deze laatsten voorzag in een „belastingheffing [waarbij] met alle op het belastbare inkomen drukkende lasten rekening wordt gehouden”.(28)

66. In deze context is de overweging van het Hof dat „artikel 48 van het Verdrag [...] een gelijke behandeling [verlangt] van niet-ingezeten gemeenschapsonderdanen en ingezeten nationale onderdanen op procedureel vlak”(29) nauw verbonden met de verplichting van de lidstaten om eerstgenoemden niet zonder objectieve reden zwaarder te belasten dan laatstgenoemden.

67. Op grond van deze redenering heeft het Hof voor recht verklaard dat „artikel 48 van het Verdrag aldus moet worden uitgelegd, dat het zich ertegen verzet, dat de wetgeving van een lidstaat inzake directe belastingen procedures als de jaarlijkse correctie van de ingehouden loonbelasting en de vaststelling van de belasting op inkomsten uit arbeid in dienstbetrekking bij wege van aanslag, voorbehoudt aan ingezetenen, met uitsluiting van natuurlijke personen die in die staat weliswaar niet hun woonplaats of gewone verblijfplaats hebben, doch aldaar inkomsten

uit arbeid in dienstbetrekking verwerven".(30)

68. Deze redenering kan heel wel worden toegepast op het vrij verrichten van diensten, zodat daaruit naar mijn mening kan worden afgeleid dat de artikelen 59 en 60 van het Verdrag zich er eveneens tegen verzetten dat met de beroepskosten van niet-ingezeten dienstverrichters niet achteraf rekening wordt gehouden, wanneer een dergelijke mogelijkheid voor ingezeten dienstverrichters wél bestaat.

69. Aangaande de in het Duitse fiscale recht bestaande procedure door middel waarvan niet-ingezeten dienstverrichters kunnen verlangen dat met hun beroepskosten achteraf rekening wordt gehouden, en waardoor zij de teruggaaf kunnen verkrijgen van een eventueel verschil tussen het bedrag van hun in Duitsland ontvangen netto-inkomsten en dat van de bronheffing(31), refereert de verwijzende rechter aan een brief van het Bondsministerie van Financiën van 3 november 2003.(32)

70. In haar schriftelijke opmerkingen(33) benadrukt Scorpio daarentegen dat, anders dan gold voor de ingezeten dienstverrichters, voor de beperkt belastingplichtigen in het ter zake relevante jaar 1993 geen mogelijkheid bestond om achteraf rekening te doen houden met hun beroepskosten. Scorpio verduidelijkt eveneens dat de mogelijkheid om achteraf de terugbetaling van teveel ingehouden belasting te verlangen, in het kader van een zogenoemde „vereenvoudigde teruggaafprocedure" pas in 1996 werd ingevoerd.(34)

71. Zo op grond van deze elementen kan worden betwijfeld of in 1993 een teruggaafprocedure bestond waarin achteraf rekening kon worden gehouden met de beroepskosten van niet-ingezeten dienstverrichters, moet toch worden benadrukt dat het aan de verwijzende rechter staat om vast te stellen welk nationaal recht op het hoofdgeding van toepassing is. Het is derhalve de taak van het Bundesfinanzhof na te gaan of de Duitse fiscale wetgeving die ten tijde van de litigieuze feiten van kracht was, wel voorzag in een teruggaafprocedure ten behoeve van niet-ingezeten dienstverrichters. Mocht bij dit onderzoek worden vastgesteld dat het voor deze laatste onmogelijk was om achteraf rekening te doen houden met hun beroepskosten, terwijl die mogelijkheid voor ingezeten dienstverrichters wel bestond, dan behoort deze rechterlijke instantie te concluderen dat de toentertijd geldende wetgeving op dit punt in strijd was met de artikelen 59 en 60 van het Verdrag, zoals het Hof die in de arresten Schumacker en Gerritse heeft uitgelegd.

72. Na deze preciseringen merk ik op dat uit de verwijzingsbeschikking van het Bundesfinanzhof blijkt dat dit, uitgaande van een andere premisse, wenst te vernemen of, gelet op hetgeen het Hof in het arrest Gerritse heeft beslist, de belastingheffing door middel van inhouding aan de bron, berekend op grond van bruto-inkomsten, en het aansprakelijkheidsstelsel dat daaruit voortvloeit, ook een met de artikelen 59 en 60 van het Verdrag strijdige indirecte discriminatie vormen, wanneer aan de niet-ingezeten dienstverrichter de mogelijkheid wordt geboden achteraf terugbetaling te verkrijgen van het eventuele verschil tussen het bedrag van zijn in Duitsland ontvangen netto-inkomsten en dat van de bronheffing.(35)

73. Anders gezegd, zou het Hof zo ver moeten gaan dat het een uitlegging geeft krachtens welke – zelfs wanneer de nationale fiscale wetgeving voorziet in de mogelijkheid achteraf rekening te houden met de door een niet-ingezeten dienstverrichter gemaakte beroepskosten – de artikelen 59 en 60 van het Verdrag zich ertegen verzetten dat de schuldenaar van de vergoeding op grond van diezelfde wetgeving die kosten niet kan aftrekken op het ogenblik waarop hij de bronheffing verricht?

74. Ik meen van niet.

75. Aangezien immers een niet-ingezeten dienstverrichter in het aldus beschreven nationale

procedurekader uiteindelijk de mogelijkheid heeft zijn beroepskosten af te trekken van zijn belastbare inkomsten, is het naar mijn mening en gelet op de hiervoor onderzochte rechtspraak doorslaggevend dat deze dienstverrichter uiteindelijk niet zwaarder wordt belast dan een in Duitsland gevestigde dienstverrichter. Aangezien deze twee categorieën van belastingplichtigen derhalve op vergelijkbare wijze worden behandeld ten aanzien van de hun geboden mogelijkheid om beroepskosten van hun belastbaar inkomen af te trekken, ben ik van mening dat de enkele omstandigheid dat deze kosten niet van de belastbare inkomsten van de niet-ingezeten dienstverrichter kunnen worden afgetrokken op hetzelfde tijdstip als dat waarop de bronbelasting wordt ingehouden, geen schending van de artikelen 59 en 60 van het Verdrag oplevert.

76. Bijgevolg ben ik van mening dat aan het Bundesfinanzhof moet worden geantwoord dat de artikelen 59 en 60 van het Verdrag aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich niet verzetten tegen een nationale fiscale regeling die niet toestaat dat de schuldenaar van de aan een niet-ingezeten dienstverrichter betaalde vergoeding bij de inhouding van de bronbelasting de verschuldigde vergoeding vermindert met de beroepskosten van deze dienstverrichter die economisch verband houden met zijn activiteiten in de lidstaat waar de dienst is verricht, op voorwaarde echter dat achteraf met deze kosten rekening kan worden gehouden en de niet-ingezeten dienstverrichter derhalve uiteindelijk niet zwaarder wordt belast dan een ingezeten dienstverrichter.

77. Aangezien ik derhalve het Hof in overweging geef de derde prejudiciële vraag, sub a, ontkennend te beantwoorden, behoeft de derde vraag, sub b, niet te worden beantwoord. Ik zal dus terstond overgaan tot het onderzoek van de derde vraag, sub c.

C – Derde prejudiciële vraag, sub c

78. Met deze vraag wenst het Bundesfinanzhof van het Hof te vernemen of de artikelen 59 en 60 van het Verdrag aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich er enerzijds tegen verzetten dat de belastingvrijstelling die krachtens de Overeenkomst tussen de Bondsrepubliek Duitsland en het Koninkrijk der Nederlanden tot het vermijden van dubbele belasting wordt toegekend aan een niet-ingezeten dienstverrichter die zijn activiteiten in Duitsland heeft uitgeoefend, niet reeds in aanmerking kan worden genomen bij de procedure van bronheffing door de schuldenaar van de vergoeding, maar pas in een latere vrijstellings- of teruggaafprocedure, en anderzijds dat de schuldenaar van de vergoeding zich in het kader van een tegen hem ingestelde aansprakelijkheidsvordering niet op die belastingvrijstelling kan beroepen.

79. Ik herinner eraan dat volgens de door de verwijzende rechter verschaftte gegevens de inkomsten uit de in het hoofdgeding aan de orde zijnde artistieke prestaties niet belastbaar waren in Duitsland, maar alleen in Nederland, krachtens de tussen deze twee lidstaten gesloten Overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting.⁽³⁶⁾

80. Ik herinner er eveneens aan dat § 50d, lid 1, EstG bepaalt dat wanneer inkomsten waarop krachtens § 50a van die wet een belasting aan de bron wordt ingehouden, op grond van een overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting niet of slechts tegen een lager tarief belastbaar zijn, de bepalingen van de nationale fiscale regeling inzake de inhouding, de betaling en de aangifte van de belasting door de schuldenaar van de vergoeding ongeacht deze overeenkomst toch moeten worden toegepast. In dat geval wordt aan het recht van de schuldeiser van de vergoeding op volledige of gedeeltelijke terugbetaling van de ingehouden en betaalde belasting geen afbreuk gedaan.

81. Uit § 50d, lid 3, eerste volzin, EStG blijkt evenwel dat de schuldenaar van de vergoeding op grond van een dergelijke overeenkomst de bronheffing niet of tegen een verminderd tarief kan verrichten wanneer het BfF desgevraagd verklaart dat is voldaan aan de daartoe gestelde voorwaarden (vrijstellingsprocedure). De debiteur is derhalve verplicht de belasting aan de bron in

te houden, behoudens wanneer het BfF een vrijstellingsbewijs heeft afgegeven.

82. Het eerste gedeelte van de derde vraag, sub c, moet derhalve aldus worden begrepen dat de verwijzende rechter in wezen wenst te vernemen of de artikelen 59 en 60 van het Verdrag zich verzetten tegen een nationale fiscale wetgeving volgens welke een uit een overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting voortvloeiende vrijstelling in het stadium van de inhouding aan de bron slechts in aanmerking kan worden genomen wanneer de bevoegde fiscale autoriteit een vrijstellingsbewijs heeft afgegeven.

83. Het Hof heeft reeds beslist, „dat bij gebreke van unificatie? of harmonisatiemaatregelen, met name ter uitvoering van artikel 220, tweede streepje, EG-Verdrag (thans artikel 293, tweede streepje, EG), de lidstaten bevoegd blijven om de criteria voor de belasting van het inkomen en het vermogen vast te stellen teneinde, in voorkomend geval door het sluiten van een verdrag, dubbele belastingen af te schaffen. Daarbij staat het de lidstaten vrij om in het kader van bilaterale verdragen ter vermindering van dubbele belasting de aanknopingsfactoren ter verdeling van de heffingsbevoegdheid vast te stellen”.(37)

84. Eveneens heeft het Hof gepreciseerd dat „[b]ij de uitoefening van de aldus verdeelde heffingsbevoegdheid [...] de lidstaten niettemin niet de gemeenschapsregels naast zich neer [mogen] leggen”(38), aangezien zij hun bevoegdheid op het gebied van de directe belastingen moeten uitoefenen met inachtneming van het gemeenschapsrecht.

85. Een van de problemen in de onderhavige zaak bestaat daarin dat moet worden vastgesteld of de procedure die een niet-ingezeten dienstverrichter moet inleiden teneinde van het BfF een vrijstellingsbewijs te verkrijgen, voor zover zij ertoe strekt na te gaan of de in de Overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting vastgestelde criteria voor de inkomstenbelasting in acht zijn genomen, onder de verdragsregels betreffende de vrijheid van dienstverrichting valt.

86. Voor zover de toepassing van deze procedure nauw verband houdt met de definitie van de aanknopingsfactoren voor de verdeling van de fiscale bevoegdheid tussen de Bondsrepubliek Duitsland en het Koninkrijk der Nederlanden, zou kunnen worden verdedigd dat deze niet onder het gemeenschapsrecht valt en slechts betrekking heeft op de bilaterale verhouding waarin deze twee staten met elkaar zijn getreden teneinde dubbele belastingen te vermijden.

87. De vraag van de verwijzende rechter betreft evenwel niet de definitie van de belastingheffingscriteria op grond waarvan de heffingsbevoegdheid tussen deze twee staten kan worden verdeeld, maar wel de uitoefening door de Bondsrepubliek Duitsland van wat zij als haar heffingsbevoegdheid beschouwt ten opzichte van een niet-ingezeten dienstverrichter die niet om een vrijstellingsbewijs heeft verzocht en dat ook niet heeft verkregen. Bij de uitoefening van die bevoegdheid dient de Bondsrepubliek Duitsland zich echter te houden aan het gemeenschapsrecht, en inzonderheid aan de artikelen 59 en 60 van het Verdrag.

88. Mijns inziens vormt de verplichting van een niet-ingezeten dienstverrichter om bij het BfF een vrijstellingsbewijs aan te vragen teneinde te voorkomen dat zijn inkomsten in Duitsland worden belast, een beperking van het vrij verrichten van diensten wegens de administratieve stappen die dit voor deze dienstverrichter meebrengt.

89. Ik ben evenwel van mening dat deze belemmering objectief gerechtvaardigd is om de goede werking van de bronheffingsprocedure te waarborgen.

90. Zoals het Koninkrijk België opmerkt, 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.(39) Bovendien lijkt het mij

gerechtvaardigd de bevoegde belastingautoriteit het recht toe te kennen om na te gaan of aan de voorwaarden voor een vrijstelling is voldaan, aangezien, zoals de Bondsrepubliek Duitsland opmerkt, van de schuldenaar van de vergoeding niet kan worden verlangd dat hij uit eigen beweging uitzoekt of in elk specifiek geval de betrokken inkomsten al dan niet zijn vrijgesteld krachtens een overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting.(40) Wanneer de schuldenaar van de vergoeding wordt toegestaan zich eenzijdig te onttrekken aan de bronbelasting, kan dit ten slotte tot gevolg hebben dat indien hij zich vergist, de inning van de belasting bij de schuldeiser van de vergoeding in het gedrang komt.

91. Bijgevolg ben ik van mening dat de artikelen 59 en 60 van het Verdrag zich niet verzetten tegen een nationale fiscale regeling volgens welke een uit een overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting voortvloeiende vrijstelling in het stadium van de inhouding aan de bron slechts in aanmerking kan worden genomen wanneer de bevoegde fiscale autoriteit een vrijstellingsbewijs heeft afgegeven.

92. Teneinde het tweede gedeelte van de derde vraag, sub c, te kunnen beantwoorden, moet nog worden vastgesteld of artikel 59 van het Verdrag zich ertegen verzet dat de schuldenaar van de vergoeding zich in het kader van een tegen hem ingestelde aansprakelijkheidsvordering niet op de uit de Overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting voortvloeiende belastingvrijstelling kan beroepen.(41)

93. Zoals ik bij het onderzoek van de eerste vraag al zei, moeten de artikelen 59 en 60 van het Verdrag naar mijn mening aldus worden uitgelegd dat zij zich niet verzetten tegen een nationale regeling waarbij in het kader van een grensoverschrijdende dienstverrichting een in een lidstaat gevestigde dienstontvanger in diezelfde staat aansprakelijk kan worden gesteld omdat hij geen bronbelasting heeft ingehouden op de vergoeding die als tegenprestatie is betaald aan een in een andere lidstaat gevestigde dienstverrichter.

94. Deze aansprakelijkstelling, die het correlaat vormt van de bronheffingsprocedure, draagt namelijk op evenredige wijze bij aan de doelstelling, bestaande in het verzekeren van een doeltreffende inning van de belasting.

95. Wat evenwel de uitvoeringsmodaliteiten van die aansprakelijkstelling betreft, komt het mij ten aanzien van die doelstelling onevenredig voor dat de schuldenaar van de vergoeding zich in het kader van de aansprakelijkheidsvordering niet kan beroepen op een belastingvrijstelling die voortvloeit uit een overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting.

96. Wanneer de schuldeiser van de vergoeding geen vrijstellingsbewijs heeft aangevraagd en de schuldenaar van die vergoeding desondanks heeft besloten de bronheffing niet te verrichten, als gevolg waarvan hij door de Duitse belastingdienst aansprakelijk wordt gesteld, is het naar mijn mening in strijd met de vrijheid van dienstverrichting dat hem geen enkele mogelijkheid wordt gelaten een beroep te doen op de rechten van de schuldeiser die voortvloeien uit een overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting. Een dergelijk verbod kan hem namelijk ervan weerhouden zich tot een in een andere lidstaat gevestigde dienstverrichter te wenden, en gaat verder dan voor de doelstelling, bestaande in het verzekeren van een doeltreffende inning van de belasting, nodig is.

97. In dit opzicht, en zoals Scorpio opmerkt, dient te worden bedacht dat de Duitse belastingadministratie in dit stadium van de aansprakelijkheidsprocedure kan nagaan of is voldaan aan de voorwaarden voor de vrijstelling als vermeld in de Overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting; zo dat het geval is, behoort zij af te kunnen zien van de voortzetting van deze procedure tegen de schuldenaar van de vergoeding betreffende een belasting waarvan vaststaat dat zij niet in Duitsland hoeft te worden betaald.(42) Met verzoekster in het hoofdgeding moet er

ook op worden gewezen dat zo het BfF een dergelijke verificatie kan verrichten in het kader van een aan de inhouding aan de bron voorafgaande vrijstellingsprocedure, de Duitse belastingdienst dit ook in een latere aansprakelijkheidsprocedure moet kunnen doen.(43)

98. Derhalve stel ik voor aan het Bundesfinanzhof te antwoorden dat de artikelen 59 en 60 van het Verdrag aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich niet verzetten tegen een nationale fiscale regeling volgens welke een uit een overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting voortvloeiende vrijstelling in het stadium van de inhouding aan de bron slechts in aanmerking kan worden genomen wanneer de bevoegde fiscale autoriteit een vrijstellingsbewijs heeft afgegeven. Daarentegen verzet artikel 59 van het Verdrag zich ertegen dat de schuldenaar van de vergoeding zich in het kader van een tegen hem ingestelde aansprakelijkheidsvordering niet kan beroepen op een belastingvrijstelling die voortvloeit uit een overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting.

D – Derde prejudiciële vraag, sub d

99. Met deze laatste vraag wenst het Bundesfinanzhof van het Hof te vernemen of de derde vraag, sub a tot en met c, anders moet worden beantwoord indien de in een andere lidstaat gevestigde schuldeiser van de vergoeding ten tijde van het verrichten van zijn diensten geen onderdaan van een lidstaat was.(44)

100. Daarmee wordt de principiële vraag aan de orde gesteld of de verdragsregels inzake de vrijheid van dienstverrichting van toepassing zijn wanneer de dienstontvanger die zich op deze regels beroept, onderdaan van een lidstaat is en de dienstverrichter onderdaan van een derde land.

101. Om te beginnen moet worden nagegaan of deze vraag ontvankelijk is.

102. De verwijzende rechter wijst er namelijk op dat de nationaliteit van Europop hem niet bekend is. Zijn vraag berust derhalve op een nog te verifiëren hypothese. Volgens vaste rechtspraak kan het Hof evenwel weigeren uitspraak te doen over een prejudiciële vraag van een nationale rechter „wanneer het vraagstuk van hypothetische aard is”.(45)

103. Ik ben van mening dat het Hof desondanks de door het Bundesfinanzhof gestelde vraag kan beantwoorden, aangezien laatstgenoemde oordeelt over het recht en niet over de feiten, zodat het zich onthoudt van feitelijke vaststellingen. Zijn taak bestaat in het beslissen van principiële kwesties, op grond van feiten die door het Finanzgericht, als rechter in eerste aanleg, zijn vastgesteld. Het bevoegde Finanzgericht, waarnaar de zaak zou worden verwezen, zou daarom, gelet op het door het Hof op deze vraag te geven antwoord moeten vaststellen of Europop onderdaan was van een lidstaat in de periode waarin hij zijn diensten verrichtte.

104. Rekening houdende met het feit dat het hier bovendien een principiële kwestie betreft waarover het Hof, voor zover mij bekend, nog geen standpunt heeft bepaald, leg ik ter overweging mijn analyse over, zodat het desgewenst deze vraag kan beantwoorden.

105. Daartoe moet er om te beginnen aan worden herinnerd dat volgens vaste rechtspraak artikel 59 van het Verdrag niet alleen aan de dienstverrichter zelf rechten toekent doch eveneens aan de ontvanger van die diensten.(46) In het bijzonder verleent dit artikel aan de ontvanger van diensten het recht om zich ter verkrijging van een dienst naar een andere lidstaat te begeven zonder daarbij door beperkingen te worden gehinderd.(47)

106. Naast het intracommunautaire verkeer van de verrichter of ontvanger van diensten, beschermt artikel 59 van het Verdrag eveneens het „verkeer” van de diensten zelf. Als voorbeeld

hiervan verwijst ik naar het arrest *Alpine Investments*(48) waaruit volgt dat onder dit artikel ook de activiteit van de zogenoemde „cold calling” valt, waarbij een dienstverrichter in een andere lidstaat gevestigde personen telefonisch benadert om hun verschillende financiële diensten aan te bieden die hij verricht zonder de lidstaat waar hij is gevestigd te verlaten.(49)

107. Dienaangaande is erop gewezen dat „het doel van een liberalisering van het handelsverkeer, dat door het Verdrag wordt nagestreefd met het oog op de verwezenlijking van een interne markt, de draagwijdte verklaart van de door het Hof aan het begrip dienstverrichting in de zin van [artikel 60 van het Verdrag] toegekende betekenis. Deze omvat namelijk de diensten die vanuit een lidstaat naar een andere worden verricht, ook wanneer noch de verrichters noch de daadwerkelijke of potentiële ontvangers grenzen overschrijden”.(50)

108. Deze uitlegging geldt naar mijn mening eveneens voor het geval dat het de ontvanger van de diensten is die zich beroept op de bepalingen van het Verdrag betreffende de vrijheid van dienstverrichting. Wat in een geval als dat van het hoofdgeding van belang is, is dat de dienst, namelijk de terbeschikkingstelling van een muziekgroep, wordt verricht door een in een lidstaat gevestigde verrichter ten behoeve van een in een andere lidstaat gevestigde ontvanger en derhalve het voorwerp is van intracommunautair „verkeer”. Nog tastbaarder dan een aanbieding van diensten per telefoon of internet, wordt het „verkeer” van de dienst hier geconcretiseerd door de fysieke verplaatsing van de muziekgroep.

109. Uit deze overwegingen volgt dat verzoekster in het hoofdgeding de mogelijkheid moest hebben om zich als ontvanger van de door *Europop* verleende dienst te beroepen op de subjectieve rechten die artikel 59 van het Verdrag haar toekent.

110. Betekent dit echter dat dit ook geldt wanneer zou blijken dat de dienstverrichter onderdaan is van een derde land?

111. Naar mijn mening moet deze vraag bevestigend worden beantwoord.

112. Wij hebben zojuist gezien dat artikel 59 van het Verdrag rechtstreeks rechten verleent aan zowel de dienstverrichter als de dienstontvanger. In de huidige stand van het gemeenschapsrecht kunnen alleen onderdanen van de lidstaten zich op deze rechten beroepen.(51)

113. Met betrekking tot de dienstverrichter volgt uit de tekst van artikel 59, eerste en tweede alinea, van het Verdrag uitdrukkelijk dat deze, om te kunnen profiteren van de vrijheid van dienstverrichting, niet alleen in een lidstaat van de Europese Gemeenschap moet zijn gevestigd, maar ook onderdaan van een van die staten moet zijn.

114. Artikel 59, tweede alinea, van het Verdrag voorziet evenwel in de tot heden niet geconcretiseerde mogelijkheid dat de Raad met gekwalificeerde meerderheid van stemmen op voorstel van de Commissie de bepalingen van het hoofdstuk betreffende het vrij verrichten van diensten van toepassing verklaart ten gunste van de onderdanen van een derde staat die diensten verrichten en binnen de Gemeenschap zijn gevestigd.(52)

115. Ik wijs erop dat een dergelijke mogelijkheid niet is voorzien ten gunste van dienstontvangers die binnen de Gemeenschap gevestigde onderdanen van een derde land zijn.(53) Dat geen dergelijke bepaling bestaat, pleit mijns inziens voor de stelling dat alleen dienstontvangers die onderdaan zijn van een lidstaat zich kunnen beroepen op de verdragsregels betreffende het vrij verrichten van diensten.(54) Bovendien zie ik niet in waarom onderdanen van derde landen als dienstontvangers gunstiger zouden moeten worden behandeld dan als verrichters van diensten.(55)

116. De twijfels van het Bundesfinanzhof hebben evenwel betrekking op een geheel andere situatie.

117. Zoals wij hebben gezien, gaat het om een geval waarin de ontvanger van de diensten, waarvan vaststaat dat hij onderdaan van een lidstaat is, een verzoek indient om te kunnen profiteren van de rechten die voortvloeien uit de verdragsregels betreffende de vrijheid van dienstverrichting, in het kader van een relatie die hij onderhoudt met een dienstverrichter wiens nationaliteit de verwijzende rechter niet bekend is.

118. In een dergelijke situatie is de nationaliteit van de dienstverrichter volgens mij niet van belang voor de rechten die aan de ontvanger van de diensten toekomen.

119. Daarbij past de opmerking dat noch uit de tekst van artikel 59 van het Verdrag, noch uit de rechtspraak van het Hof volgt dat de in dit artikel voorziene vrijheid ten gunste van een dienstverrichter afhangt van de voorwaarde dat hij aantoont dat zijn handelspartner, ontvanger van de dienst, onderdaan van een lidstaat is.

120. Een dergelijke opvatting gaat evenmin op wanneer het de dienstontvanger is die zich op dit artikel beroept. Om een voorbeeld te herhalen dat door advocaat-generaal Elmer in zijn conclusie in de reeds aangehaalde zaak Svensson en Gustavsson is gegeven: aan het recht om als toerist in een andere lidstaat binnen te komen teneinde diensten te ontvangen zonder te worden gediscrimineerd, kan mijns inziens niet de voorwaarde worden gesteld dat de ontvanger van de diensten bewijst dat de dienstverrichters, bijvoorbeeld de eigenaren van een hotel, onderdanen van een lidstaat zijn.(56)

121. Zoals de Commissie opmerkt, is bovendien het toepassen van een onderscheid naar de nationaliteit van de dienstverrichter gerechtvaardigd noch realiseerbaar, omdat dit de ontvanger van de dienst ertoe zou verplichten systematisch inlichtingen over de nationaliteit van zijn in een andere lidstaat gevestigde handelspartners in te winnen en te verifiëren.(57)

122. Zoals ten slotte Scorpio naar mijn mening terecht opmerkt, zou de stelling dat de bescherming van de dienstontvanger afhangt van de nationaliteit van zijn medecontractant erop neerkomen dat aan de vrijheid van dienstverrichting aanzienlijk afbreuk wordt gedaan.(58)

123. Derhalve geef ik het Hof in overweging op de derde vraag, sub d, te antwoorden dat artikel 59 van het Verdrag aldus moet worden uitgelegd dat het van toepassing is indien de dienstontvanger die zich op dit artikel beroept, onderdaan is van een lidstaat en de dienstverrichter onderdaan van een derde land.

V – Conclusie

124. Gelet op het voorgaande geef ik het Hof in overweging de prejudiciële vragen van het Bundesfinanzhof te beantwoorden als volgt:

„1) Met betrekking tot een voor de litigieuze periode verschuldigde inkomstenbelasting moeten 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) aldus worden uitgelegd, dat zij zich niet verzetten tegen een nationale regeling waarbij in het kader van een grensoverschrijdende dienstverrichting een in een lidstaat gevestigde dienstontvanger in diezelfde lidstaat aansprakelijk kan worden gesteld omdat hij geen bronbelasting heeft ingehouden op de vergoeding die als tegenprestatie is betaald aan een in een andere lidstaat gevestigde dienstverrichter, terwijl de aan een in de eerste staat gevestigde dienstverrichter betaalde

vergoeding niet aan een dergelijke inhouding is onderworpen en de schuldenaar van deze vergoeding, tevens ontvanger van de dienstverrichting, bijgevolg niet aansprakelijk kan worden gehouden wegens het niet-verrichten van de broninhouding.

2) De artikelen 59 en 60 van het Verdrag moeten aldus worden uitgelegd dat zij zich niet verzetten tegen een nationale fiscale regeling die niet toestaat dat de schuldenaar van de aan een niet-ingezeten dienstverrichter betaalde vergoeding bij de inhouding van de bronbelasting de verschuldigde vergoeding vermindert met de beroepskosten van deze dienstverrichter die economisch verband houden met zijn activiteiten in de lidstaat waar de dienst is verricht, op voorwaarde echter dat achteraf met deze kosten rekening kan worden gehouden en de niet-ingezeten dienstverrichter derhalve uiteindelijk niet zwaarder wordt belast dan een ingezeten dienstverrichter.

3) De artikelen 59 en 60 van het Verdrag moeten aldus worden uitgelegd dat zij zich niet verzetten tegen een nationale fiscale regeling volgens welke een uit een overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting voortvloeiende vrijstelling in het stadium van de inhouding aan de bron slechts in aanmerking kan worden genomen wanneer de bevoegde fiscale autoriteit een vrijstellingsbewijs heeft afgegeven. Daarentegen verzet artikel 59 van het Verdrag zich ertegen dat de schuldenaar van de vergoeding zich in het kader van een tegen hem ingestelde aansprakelijkheidsvordering niet kan beroepen op een belastingvrijstelling die voortvloeit uit een overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting.

4) Artikel 59 van het Verdrag moet aldus worden uitgelegd dat het van toepassing is indien de dienstontvanger die zich op dit artikel beroept, onderdaan is van een lidstaat en de dienstverrichter onderdaan van een derde land.”

1 – Oorspronkelijke taal: Frans.

2 – Aangezien de feiten van het hoofdgeding, zoals wij zullen zien, dateren van het eerste en het derde kwartaal van 1993, en dus van voor de inwerkingtreding van het Verdrag van Maastricht, is op deze feiten het EEG-Verdrag van toepassing.

3 – Zoals gewijzigd bij de wet tot wijziging van de belastingen van 25 februari 1992 (Steueränderungsgesetz, BGBl. 1992 I, blz. 297, hierna: „EStG”).

4 – § 49, lid 1, punt 2, sub d, EStG.

5 – § 50a, lid 4, derde, vijfde en zesde volzin, EStG.

6 – § 50a, lid 5, eerste en tweede volzin, EStG.

7 – § 50a, lid 5, derde en vijfde volzin, EStG.

8 – § 50, lid 5, EStG. Het betreft de zogenoemde „bevrijdende” werking van de bronheffing.

9 – § 50d, lid 1, eerste en tweede volzin, EStG. Op dit recht moet aanspraak worden gemaakt door middel van een op een officieel voorgeschreven formulier gesteld verzoek.

10 – Hierna: „BfF”.

11 – § 50d, lid 3, eerste volzin, EStG.

12 – § 50d, lid 1, laatste volzin, EStG.

- 13 – Overeenkomst van 16 juni 1959 tussen de Bondsrepubliek Duitsland en het Koninkrijk der Nederlanden 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 (BGBl. 1960 II, blz. 1782; hierna: „Overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting”). De verwijzende rechter verwijst naar de bepalingen van artikel 5, lid 1, juncto artikel 1, lid 2, punt 1, sub a, artikel 2, lid 1, punten 1, 2 en 5, en artikel 20, lid 1, van deze overeenkomst (zie verwijzingsbeschikking, blz. 7).
- 14 – C-234/01, Jurispr. blz. I-5933.
- 15 – Richtlijn van de Raad van 15 maart 1976 betreffende de wederzijdse bijstand inzake de invordering van schuldvorderingen die voortvloeien uit verrichtingen die deel uitmaken van het financieringsstelsel van het Europees Oriëntatie- en Garantiefonds voor de Landbouw, alsmede van landbouwheffingen en douanerechten (PB L 73, blz. 18).
- 16 – Richtlijn van de Raad van 15 juni 2001 tot wijziging van richtlijn 76/308/EEG, en betreffende de belasting over de toegevoegde waarde en bepaalde accijnzen (PB L 175, blz. 17). De derde overweging van richtlijn 2001/44 vermeldt dat „schuldvorderingen betreffende bepaalde belastingen op inkomen en vermogen [...] ook tot de werkingssfeer van de wederzijdse bijstand als bepaald in richtlijn [76/308 dienen] te worden gebracht”.
- 17 – BStBl. 2000 I, blz. 66.
- 18 – De verwijzende rechter noemt het arrest van 26 oktober 1999, Eurowings Luftverkehr (C-294/97, Jurispr. blz. I-7447).
- 19 – Zie met name arrest van 3 oktober 2002, Danner (C-136/00, Jurispr. blz. I-8147, punt 28, en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 20 – Zie met name arresten van 5 oktober 1994, Commissie/Frankrijk (C-381/93, Jurispr. blz. I-5145, punt 16), en 28 april 1998, Safir (C-118/96, Jurispr. blz. I-1897, punt 22).
- 21 – Zie bijvoorbeeld reeds aangehaalde arresten Commissie/Frankrijk (punt 17), Safir (punt 23) en Danner (punt 29).
- 22 – Zie met name arresten van 8 mei 1990, Biehl (C-175/88, Jurispr. blz. I-1779); 14 februari 1995, Schumacker (C-279/93, Jurispr. blz. I-225), en 26 oktober 1995, Commissie/Luxemburg (C-151/94, Jurispr. blz. I-3685).
- 23 – Schriftelijke opmerkingen (blz. 17).
- 24 – Blijkens punt 25 van het arrest Gerritse, bestond in de EStG van 1996 evenwel een uitzondering op deze niet-aftrekbaarheid wanneer de beroepskosten meer bedroegen dan de helft van de inkomsten, in welk geval de belasting werd teruggegeven voor zover zij 50 % van het verschil tussen de inkomsten en de beroepskosten overschreed.
- 25 – Punt 28.
- 26 – Punt 27.
- 27 – Arrest Schumacker, reeds aangehaald (punt 51, cursivering van mij).

28 – Ibidem (punt 52).

29 – Ibidem (punt 58).

30 – Ibidem (punt 59).

31 – Deze procedure lijkt niet overeen te komen met die van § 50d, lid 1, tweede volzin, EStG. Deze laatste bepaling betreft namelijk het bijzondere geval van de volledige of gedeeltelijke terugbetaling van de ingehouden en betaalde belasting, wanneer krachtens een overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting de betrokken inkomsten in Duitsland niet of slechts tegen een lager tarief kunnen worden belast.

32 – Volgens de verklaringen in punt 50 van de schriftelijke opmerkingen van de Bondsrepubliek Duitsland vormt deze brief een maatregel die naar aanleiding van het arrest Gerritse is genomen teneinde een „corrigerende berekening” in het kader van een procedure tot terugbetaling van de belasting mogelijk te maken.

33 – Schriftelijke opmerkingen (blz. 13).

34 – Scorpio verwijst in dit verband naar § 50, lid 5, vierde volzin, punt 3, EStG van 1996.

35 – Ik wijs er in dit verband op dat uit het feitelijke en juridische kader van de zaak Gerritse volgt dat de verzoeker in het hoofdgeding volgens de in 1996 geldende Duitse fiscale wetgeving geen procedure van jaarlijkse correctie of vereffening ter beschikking stond die het mogelijk zou hebben gemaakt met zijn beroepskosten achteraf, dat wil zeggen na het verrichten van de inhouding aan de bron, rekening te houden. Bovendien voldeed Gerritse niet aan de voorwaarden om gebruik te maken van de teruggaafprocedure van § 50, lid 5, vierde volzin, punt 3, EStG van 1996, aangezien deze procedure slechts van toepassing is wanneer de beroepskosten meer bedragen dan de helft van de inkomsten, in welk geval de belasting kan worden terugbetaald wanneer zij meer bedraagt dan 50 % van het verschil tussen deze inkomsten en die kosten.

36 – Zie punt 12 en voetnoot 13 van deze conclusie.

37 – Arrest van 21 september 1999, Saint-Gobain ZN (C-307/97, Jurispr. blz. I-6161, punt 57). Zie in deze zin ook arrest van 12 mei 1998, Gilly (C-336/96, Jurispr. blz. I-2793, punten 24 en 30).

38 – Arrest Saint-Gobain ZN (reeds aangehaald, punt 58).

39 – Schriftelijke opmerkingen (punt 12).

40 – Schriftelijke opmerkingen (punt 77).

41 – Ik herinner eraan dat § 50d, lid 1, laatste volzin, EStG, bepaalt dat wanneer tegen de schuldenaar van de vergoeding een aansprakelijkheidsvordering wegens het niet-verrichten van de inhouding wordt ingesteld, deze zich in het kader van deze procedure niet kan beroepen op de rechten die een overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting aan de schuldeiser van deze vergoeding verleent.

42 – Schriftelijke opmerkingen (blz. 31).

43 – Zij kan daartoe gebruikmaken van de mogelijkheden die worden geboden door richtlijn 77/799/EEG van de Raad van 19 december 1977 betreffende de wederzijdse bijstand van de

bevoegde autoriteiten van de lidstaten op het gebied van de directe belastingen (PB L 336, blz. 15).

44 – Gezien de door mij voorgestelde antwoorden op de derde prejudiciële vraag, sub a en c, eerste gedeelte, is de beantwoording van de onderhavige vraag alleen relevant voor de derde vraag, sub c, tweede gedeelte.

45 – Zie met name arresten van 5 februari 2004, *Schneider* (C-380/01, Jurispr. blz. I-1389, punt 22), en 30 juni 2005, *Längst* (C-165/03, Jurispr. blz. I-5637, punt 32).

46 – Zie met name arresten van 31 januari 1984, *Luisi en Carbone* (286/82 en 26/83, Jurispr. blz. 377); 2 februari 1989, *Cowan* (186/87, Jurispr. blz. 195); 9 augustus 1994, *Vander Elst* (C-43/93, Jurispr. blz. I-3803, punt 13); 14 november 1995, *Svensson en Gustavsson* (C-484/93, Jurispr. blz. I-3955), en 28 april 1998, *Kohl* (C-158/96, Jurispr. blz. I-1931, punt 35), en arrest *Eurowings Luftverkehr* (reeds aangehaald, punt 34).

47 – Zie met name arrest *Luisi en Carbone* (reeds aangehaald, punt 16); arresten van 28 oktober 1999, *Vestergaard* (C-55/98, Jurispr. blz. I-7641, punt 20), en 17 februari 2005, *Oulane* (C-215/03, Jurispr. blz. I-1215, punt 37).

48 – Arrest van 10 mei 1995 (C-384/93, Jurispr. blz. I-1141).

49 – Zie voor een ander voorbeeld betreffende de aanbidding van diensten via het internet, arrest van 6 november 2003, *Gambelli e.a.* (C-243/01, Jurispr. blz. I-13031, punten 53 en 54).

50 – Zie Truchot, L., „Articles 49 et 50 CE”, *Commentaire article par article des traités UE et CE*, Helbing & Lichtenhahn, Dalloz, Bruylant, 2000, blz. 447, punt 33.

51 – Artikel 58, eerste alinea, EEG-Verdrag (nadien artikel 58, eerste alinea, EG-Verdrag, thans artikel 48, eerste alinea, EG), dat overeenkomstig artikel 66 EEG-Verdrag (nadien artikel 66 EG-Verdrag, thans artikel 55 EG) van toepassing is op de vrijheid van dienstverrichting, 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 [...] gelijkgesteld met de natuurlijke personen die onderdaan zijn van de lidstaten”.

52 – Het voorstel voor een richtlijn van de Raad tot uitbreiding van het vrij verrichten van grensoverschrijdende diensten tot in de Gemeenschap gevestigde onderdanen van een derde land (PB 1999, C 67, blz. 17) is door de Commissie ingetrokken: zie mededeling van de Commissie – Intrekking van voorstellen van de Commissie die niet meer actueel zijn, van 1 oktober 2004 [COM(2004) 542 def/2].

53 – Dit is ongetwijfeld de reden waarom artikel 1, lid 2, van de bovengenoemde richtlijn bepaalde: „Deze richtlijn heeft geen betrekking op onderdanen van een derde land voor wie grensoverschrijdende diensten worden verricht [...]”.

54 – Deze stelling, volgens welke een onderdaan van een derde land zich niet „op grond van een eigen recht” op artikel 59 van het Verdrag kan beroepen, werd verdedigd door advocaat-generaal Elmer in zijn conclusie in de reeds aangehaalde zaak Svensson en Gustavsson (punten 35 e.v.). Het Hof is in zijn arrest op deze problematiek evenwel niet ingegaan, wellicht omdat ook richtlijn 88/361/EEG van de Raad van 24 juni 1988 voor de uitvoering van artikel 67 van het Verdrag (PB L 178, blz. 5) van toepassing was, die geldt voor de in de lidstaten gevestigde personen zonder de voorwaarde dat zij de nationaliteit van een lidstaat bezitten: zie in deze zin Huglo J.?G., „Droit d’établissement et libre prestation de services”, *Jurisclasseur Europe*, fasc. 710, punt 29.

55 – Zie in dezelfde zin conclusie van advocaat-generaal Elmer in de reeds aangehaalde zaak Svensson en Gustavsson (punt 40).

56 – Punt 38.

57 – Schriftelijke opmerkingen (punt 49).

58 – Schriftelijke opmerkingen (blz. 35).