

Mål C-290/04

FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH

mot

Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel

(begäran om förhandsavgörande från Bundesfinanzhof)

”Artiklarna 59 i EEG-fördraget (sedermera artikel 59 i EG-fördraget, nu artikel 49 EG i ändrad lydelse) och 60 i EEG-fördraget (sedermera artikel 60 i EG-fördraget, nu artikel 50 EG – Skattelagstiftning – Inkomstskatt – En i landet ej bosatt person tillhandahåller tjänster inom scenkonsten – Principen om innehållande av källskatt – Den som tillhandahåller tjänsterna är inte medborgare i någon medlemsstat”

Förslag till avgörande av generaladvokat P. Léger föredraget den 16 maj 2006

Domstolens dom (stora avdelningen) av den 3 oktober 2006

Sammanfattning av domen

1. *Frihet att tillhandahålla tjänster – Restriktioner – Skattelagstiftning*

(EEG-fördraget, artikel 59 (sedermera artikel 59 i EG-fördraget, nu artikel 49 EG i ändrad lydelse) och artikel 60 (sedermera artikel 60 i EG-fördraget, nu artikel 50 EG))

2. *Frihet att tillhandahålla tjänster – Restriktioner – Skattelagstiftning*

(EEG-fördraget, artikel 59 (sedermera artikel 59 i EG-fördraget, nu artikel 49 EG i ändrad lydelse) och artikel 60 (sedermera artikel 60 i EG-fördraget, nu artikel 50 EG))

3. *Frihet att tillhandahålla tjänster – Restriktioner – Skattelagstiftning*

(EEG-fördraget, artikel 59 (sedermera artikel 59 i EG-fördraget, nu artikel 49 EG i ändrad lydelse) och artikel 60 (sedermera artikel 60 i EG-fördraget, nu artikel 50 EG))

4. *Frihet att tillhandahålla tjänster – Fördragets bestämmelser – Personkrets som omfattas av tillämpningsområdet*

(EEG-fördraget, artikel 59 (sedermera artikel 59 i EG-fördraget, nu artikel 49 EG i ändrad lydelse))

1. Artiklarna 59 i EEG-fördraget (sedermera artikel 59 i EG-fördraget, nu artikel 49 EG i ändrad lydelse) och 60 i EEG-fördraget (sedermera artikel 60 i EG-fördraget, nu artikel 50 EG) skall tolkas så, att de inte utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken källskatt skall innehållas på ersättning för tjänster som tillhandahålls av personer som inte är bosatta i den medlemsstat där tjänsterna tillhandahålls, trots att så inte skulle ske om de vore bosatta i den medlemsstaten, och som föreskriver sanktioner för den som erhåller tjänsterna om denne inte innehåller föreskriven källskatt.

Visserligen innebär en sådan lagstiftning att tjänsteköpare avskräcks från att anlita personer som är bosatta i andra medlemsstater, och den utgör således ett hinder för friheten att tillhandahålla

tjänster som i princip är förbjudet enligt artiklarna 59 och 60 i EEG-fördraget.

Nämnda lagstiftning rättfärdigas emellertid av behovet av att säkerställa en effektiv uppbörd av inkomstskatt. Källskatteförfarandet och utbetalarens därtill knutna ansvar utgör nämligen ett legitimt och lämpligt medel för att se till att skatt erläggs för de inkomster som en person som är bosatt utanför beskattningsstaten förvärvar och för att undvika att dessa inkomster varken beskattas i den stat där den berörde är bosatt eller den stat där tjänsterna tillhandahålls, i en situation där det inte föreligger något gemenskapsdirektiv eller annan handling som reglerar ömsesidigt bistånd rörande skatteuppbörd. Innehållande av källskatt och det eventuella ansvar som den som erhåller tjänsterna har för att innehålla källskatt, vilket är ett nödvändigt led i denna uppbördsteknik som gör det möjligt att i förekommande fall sanktionera uteblivet innehållande av källskatt, utgör för övrigt ett proportionerligt medel för att säkerställa uppbörd av den beskattningsstatens skattefordringar.

(se punkterna 33–39 samt punkt 1 i domslutet)

2. Artiklarna 59 i EEG-fördraget (sedermera artikel 59 i EG-fördraget, nu artikel 49 EG i ändrad lydelse) och 60 i EEG-fördraget (sedermera artikel 60 i EG-fördraget, nu artikel 50 EG) skall tolkas så, att de utgör hinder för en nationell lagstiftning som innebär att den som erhåller tjänsterna, tillika den som skall betala ersättning till en i landet ej hemmahörande tillhandahållare av dessa tjänster, inte vid sitt innehållande av källskatt får göra avdrag för de kostnader för intäkternas förvärvande om vilka han underrättats och som har ett direkt samband med den verksamhet som den i landet ej hemmahörande tillhandahållaren av tjänsterna har bedrivit i den medlemsstat där tjänsten tillhandahålls, om tillhandahållaren av tjänsterna har underrättat den som erhåller tjänsterna om dessa kostnader.

Det saknar härvid betydelse att det finns ett återbetalningsförfarande med en möjlighet att i efterhand beakta de utgifter för intäkternas förvärvande som en i landet ej bosatt person som tillhandahåller tjänster har haft. I den mån ett sådant förfarande medför ytterligare administrativa och ekonomiska bördor och är obligatoriskt för tillhandahållaren, utgör den nationella skattelagstiftningen nämligen ett hinder för friheten att tillhandahålla tjänster, som i princip är förbjudet enligt artiklarna 59 och 60 i EEG-fördraget.

Dessa bestämmelser utgör däremot inte hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken det endast är de kostnader för intäkternas förvärvande som har ett direkt samband med den verksamhet som genererat den skattepliktiga inkomsten, och som bedrivs i den medlemsstat där tjänsten tillhandahålls och om vilka den i en annan medlemsstat hemmahörande tillhandahållaren av tjänsterna har underrättat den som skall utge ersättningen, som dras av vid den tidpunkt när källskatten innehålls, och enligt vilken andra eventuella kostnader som inte har något direkt samband med nämnda rörelse i förekommande fall kan beaktas inom ramen för ett senare återbetalningsförfarande.

(se punkt 46, -47, 49 och 52 samt punkt 2 i domslutet)

3. Artiklarna 59 i EEG-fördraget (sedermera artikel 59 i EG-fördraget, nu artikel 49 EG i ändrad lydelse) och 60 i EEG-fördraget (sedermera artikel 60 i EG-fördraget, nu artikel 50 EG) utgör inte hinder för en lösning som innebär att det undantag från skatteplikt som enligt avtalet mellan Förbundsrepubliken Tyskland och Konungariket Nederländerna om undvikande av dubbelbeskattning gäller för en i landet ej hemmahörande tillhandahållare av tjänster som har bedrivit sin verksamhet i Tyskland inte kan beaktas vid det förfarande där den som betalar ersättning för sådana tjänster innehåller källskatt eller vid ett senare förfarande för undantag från skatteplikt eller för återbetalning, eller vid ett förfarande där den senare hålls ansvarig för underlåtenhet att innehålla källskatt, annat än om den behöriga skattemyndigheten i

skattebefrielseintyg anger att härför relevanta villkor i detta dubbelbeskattningsavtal är uppfyllda.

En sådan åtgärd utgör visserligen en inskränkning i friheten att tillhandahålla tjänster som garanteras i artiklarna 59 och 60 i EEG-fördraget. Det finns dock sakliga skäl för denna inskränkning, nämligen behovet av att säkerställa ett korrekt genomförande av förfarandet för innehållande av källskatt. Det verkar nämligen vara viktigt att den person som skall betala ersättning endast kan underlåta att innehålla källskatt om tillhandahållaren av tjänster med säkerhet uppfyller kriterierna för att åtnjuta ett undantag från skatteplikt. Det kan dock inte krävas av den person som skall utbetala ersättning att han själv skall utreda huruvida de ifrågavarande inkomsterna i varje enskilt fall skall undantas från skatteplikt enligt ett dubbelbeskattningsavtal. Slutligen skulle verkan av att tillåta den som skall utbetala ersättning att ensidigt befria sig från skyldigheten att innehålla källskatt, i händelse av en missbedömning från dennes sida, kunna bli att uppbördens av ersättningsmottagarens skatt äventyras.

(se punkterna 58–61 samt punkt 2 i domslutet)

4. Artikel 59 i EEG-fördraget (sedermera artikel 59 i EG-fördraget, nu artikel 49 EG i ändrad lydelse) skall tolkas så, att den inte är tillämplig när det gäller en tillhandahållare av tjänster som är medborgare i tredjeland. Enligt EEG-fördraget skall nämligen, när rådet inte har konkretiserat den möjlighet som föreskrivs i artikel 59 andra stycket i nämnda fördrag, de bestämmelser som styr friheten att tillhandahålla tjänster tillämpas om följande villkor är uppfyllda. Dels skall tjänsten tillhandahållas inom gemenskapen, dels skall tillhandahållaren av tjänsten vara medborgare i en medlemsstat och hemmahörande i ett land inom gemenskapen. Härav följer att EEG-fördraget inte utsträcker förmånen av dessa bestämmelser till tillhandahållare av tjänster som är medborgare i tredjeland, även om dessa är hemmahörande i gemenskapen och även om det rör sig om en tjänst som tillhandahålls inom gemenskapen

(se punkterna 67–69 samt punkt 3 i domslutet)

DOMSTOLENS DOM (stora avdelningen)

3 oktober 2006 (*)

”Artikel 59 i EEG-fördraget (sedermera artikel 59 i EG-fördraget, nu artikel 49 EG i ändrad lydelse) och artikel 60 i EEG-fördraget (sedermera artikel 60 i EG-fördraget, nu artikel 50 EG – Skattelagstiftning – Inkomstskatt – En i landet ej bosatt person tillhandahåller tjänster inom scenkonsten – Principen om innehållande av källskatt – Den som tillhandahåller tjänsterna är inte medborgare i någon medlemsstat”

I mål C-290/04,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, som framställts av Bundesfinanzhof (Tyskland), genom beslut av den 28 april 2004, som inkom till domstolen den 7 juli 2004, i målet

FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH

mot

Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel,

meddelar

DOMSTOLEN

sammansatt av ordföranden V. Skouris, avdelningsordförandena P. Jann, C.W.A. Timmermans, A. Rosas och J. Makarczyk samt domarna J.-P. Puissochet, R. Schintgen, P. K?ris, U. L?hmus, E. Levits (referent) och A. Ó Caoimh,

generaladvokat: P. Léger,

justitiesekreterare: förste handläggaren L. Hewlett,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 6 juli 2005,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH genom A. Cordewener och H. Grams, Rechtsanw?lte, samt D. Molenaar, belastingsadviseur,
- Tysklands regering, genom C.-D. Quassowski, U. Forsthoff och A. Tiemann, alla i egenskap av ombud,
- Belgiens regering, genom E. Dominkovits, i egenskap av ombud,
- Spaniens regering, genom F. Díez Moreno, i egenskap av ombud,
- Italiens regering, genom I.M. Braguglia, i egenskap av ombud, biträdd av G. de Bellis, avvocato dello Stato,
- Förenade kungarikets regering, genom C. Jackson, i egenskap av ombud, biträdd av G. Barling, QC, och J. Stratford, barrister,
- Europeiska gemenskapernas kommission, genom R. Lyal och B. Eggers, båda i egenskap av ombud

och efter att den 16 maj 2006 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 59 i EEG?fördraget (sedermera artikel 59 i EG?fördraget, nu artikel 49 EG i ändrad lydelse) och artikel 60 i EEG?fördraget (sedermera artikel 60 i EG-fördraget, nu artikel 50 EG).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH (nedan kallat Scorpio) och Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel angående inkomstskatt som påförts detta företag i Tyskland för år 1993.

Tillämpliga bestämmelser

Gemenskapslagstiftningen

3 Artikel 58 i EEG-fördraget har följande lydelse:

”Bolag som bildats i överensstämmelse med en medlemsstats lagstiftning och som har sitt säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom gemenskapen skall vid tillämpningen av bestämmelserna i detta kapitel likställas med fysiska personer som är medborgare i medlemsstaterna.

...”

4 I artikel 59 i samma fördrag föreskrivs följande:

”Inom ramen för nedanstående bestämmelser skall inskränkningar i friheten att tillhandahålla tjänster inom gemenskapen förbjudas beträffande medborgare i medlemsstater som har etablerat sig i en annan stat inom gemenskapen än den som erhåller tjänsten.

Rådet får med kvalificerad majoritet på förslag från kommissionen besluta att bestämmelserna i detta kapitel skall tillämpas även på medborgare i tredjeland som tillhandahåller tjänster och som har etablerat sig inom gemenskapen.”

5 Artikel 60 i nämnda fördrag har följande lydelse:

”Som ’tjänster’ i detta fördrags mening skall anses prestationer som normalt utförs mot ersättning, i den utsträckning de inte faller under bestämmelserna om fri rörlighet för varor, kapital och personer.

Med tjänster skall särskilt avses verksamhet

- a) av industriell natur,
- b) av kommersiell natur,
- c) inom hantverk,
- d) inom fria yrken.

Utan att det påverkar tillämpningen av bestämmelserna i kapitlet om etableringsrätt får den som tillhandahåller en tjänst tillfälligt utöva sin verksamhet i det land där tjänsten tillhandahålls på samma villkor som landet uppställer för sina egna medborgare.”

6 Artikel 66 i EEG-fördraget har följande lydelse:

”Bestämmelserna i artiklarna 55–58 skall tillämpas på de sakområden som regleras i detta kapitel.”

A – Den nationella lagstiftningen

7 Enligt 1 § fjärde stycket i den tyska inkomstskattelagen (Einkommensteuergesetz) (nedan kallad EStG), i dess lydelse enligt lagen om skatteändringar av den 25 februari 1992 (BGBl. 1992 I, s. 297), som var i kraft vid tidpunkten för tvisten vid den nationella domstolen, är fysiska personer som varken är bosatta eller stadigvarande vistas i Tyskland – utom i de undantagsfall som inte är aktuella i målet vid den nationella domstolen – begränsat skattskyldiga för inkomstskatt på inkomster som de uppbär i denna medlemsstat, i den mening som avses i 49 § i EStG. Enligt 49 § första stycket punkt 2 d i EStG räknas till sådana inkomster de som härrör från

kulturella, konstnärliga eller liknande prestationer inom landet, oberoende av vem som mottar inkomsten.

8 För begränsat skattskyldiga personer uppbärs skatten för denna typ av inkomst genom innehållande av källskatt, i enlighet med 50a § fjärde stycket, första meningen, punkt 1 i EStG. Denna uppgår till 15 procent av de totala intäkterna. Enligt 50a § fjärde stycket, tredje, femte och sjätte meningarna i EStG får avdrag för kostnader för intäkternas förvärvande inte göras. Den mervärdesskatt som läggs på de tjänster som den begränsat skattskyldige företagaren tillhandahåller i Tyskland ingår också i inkomsten.

9 Inkomstskatten skall erläggas vid den tidpunkt då ersättningen betalas till ersättningsmottagaren. Vid denna tidpunkt är den person som skall betala ersättningen enligt 50a § femte stycket första och andra meningarna EStG skyldig att innehålla källskatt för den begränsat skattskyldige som mottar ersättningen, vilken är skattskyldig för densamma (skattegäldenär).

10 Den person som skall betala ersättning är skyldig att till behörig Finanzamt inbetala den skatt som har innehållits under ett visst kvartal senast tio dagar efter utgången av detta kvartal. Enligt 50a § femte stycket tredje och femte meningarna EStG är denne ansvarig för att skatten innehålls och inbetalas. Såvida inte något av de i förevarande mål icke aktuella undantagen föreligger, anses begränsat skattskyldiga personer ha erlagt sin inkomstskatt när källskatten innehålls, då innehållandet sker med befriande verkan enligt 50 § femte stycket EStG.

11 Dessutom föreskrivs i 50d § EStG vissa särskilda regler för de fall då ett dubbelbeskattningsavtal skall tillämpas.

12 Sålunda föreskrivs i 50d § första stycket första meningen EStG att när inkomster på vilka det enligt 50a § EStG skall innehållas källskatt inte får beskattas till följd av bestämmelserna i ett sådant avtal, skall bestämmelserna om innehållande av källskatt som ombesörjs av utbetalaren ändå tillämpas, utan inverkan av detta avtal. Det är bara i fall då Bundesamt für Finanzen (den federala skattemyndigheten) efter ansökan har utfärdat intyg på att kriterierna enligt dubbelbeskattningsavtalet är uppfyllda som nämnde utbetalare enligt 50d § tredje stycket första meningen EStG inte är skyldig att innehålla källskatt. När Bundesamt für Finanzen inte har utfärdat något skattebefrielseintyg har utbetalaren således skyldighet att innehålla källskatt.

13 Ersättningsmottagaren förlorar på grund av bestämmelsen i 50d § första stycket första meningen EStG emellertid inte sin rätt till skattebefrielse enligt dubbelbeskattningsavtalet. Enligt 50d § första stycket andra meningen EStG skall tvärtom den innehållna och inbetalade skatten efter ansökan återbetalas till honom i den utsträckning som följer enligt dubbelbeskattningsavtalet.

14 Dessutom saknar enligt 50d § första stycket sista meningen EStG utbetalaren rätt att, inom ramen för ett förfarande mot honom själv avseende ansvar för underlåtenhet att innehålla källskatt, göra gällande de rättigheter som ersättningsmottagaren har enligt dubbelbeskattningsavtalet.

15 Enligt den nationella domstolens upplysningar var inkomsten från de konstnärliga prestationerna som är i fråga i målet vid den nationella domstolen inte skattepliktiga i Tyskland utan endast i Nederländerna enligt avtal av den 16 juni 1959 mellan Förbundsrepubliken Tyskland och Konungariket Nederländerna om undvikande av dubbelbeskattning beträffande inkomstskatt och förmögenhetsskatt samt vissa andra skatter och reglering av andra skatterelaterade frågor (BGBl. 1960 II, s. 1782) (nedan kallat det tysk-nederländska dubbelbeskattningsavtalet).

16 Det bör slutligen i jämförande syfte anges vilken situation som gäller för en tillhandahållare av tjänster som är bosatt eller stadigvarande vistas i Tyskland och som följaktligen är obegränsat skattskyldig för inkomstskatt i denna medlemsstat.

17 Denne tillhandahållare av tjänster har en allmän skyldighet att lämna in en inkomstdeklaration inom ramen för uppbördsförfarandet för inkomstskatt. Den som skall utbetala ersättning till denna tillhandahållare är inte skyldig att innehålla källskatt, varför det är uteslutet att denne görs ansvarig för att källskatt inte har innehållits. Det är även uteslutet att utbetalaren hålls ansvarig för den inkomstskatt som skall betalas av den berättigade ersättningsmottagaren.

Twisten vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

18 Scorpio, som har sitt säte i Tyskland är ett bolag som arrangerar konserter. År 1993 ingick bolaget ett avtal med en fysisk person med firman Europop, vilken tillhandahöll denne arrangör en musikgrupps tjänster. Europop var vid denna tidpunkt bosatt i Nederländerna och hade varken bostad, stadigvarande hemvist eller fast driftställe i Tyskland. Enligt den nationella domstolen är det inte känt vad Europop har för nationalitet.

19 Scorpio betalade under första och tredje kvartalen år 1993 sammanlagt 438 600 DEM till Europop för dennes tjänster. Scorpio innehöll inte källskatt på detta belopp enligt 50a § fjärde stycket punkt 1 EStG, trots att Europop inte hade företett något skattebefrielseintyg enligt 50d § tredje stycket EStG.

20 Efter det att den behöriga skattemyndigheten hade fått kännedom om dessa omständigheter höll den Scorpio betalningsansvarig och krävde i beslut om efterbeskattning av den 21 mars 1997 betalning med ett belopp av 70 395,30 DEM, vilket motsvarar det belopp med vilket Scorpio skulle ha innehållit källskatt på den till Europop utbetalade ersättningen, det vill säga 15 procent av bruttoersättningen.

21 Den begäran om omprövning av detta beslut som Scorpio lämnade in till Finanzamt Hamburg?Eimsbüttel föranledde inte någon ändring. Sökanden i målet vid den nationella domstolen väckte därefter talan vid Finanzgericht Hamburg, som beslutade att inte bifalla talan på grund av att Scorpio fortfarande inte hade företett något skattebefrielseintyg, såsom krävs enligt 50d § tredje stycket i EStG.

22 Scorpio väckte revisionstalan vid Bundesfinanzhof och yrkade att Finanzgerichts dom skulle upphävas och att beslutet om efterbeskattning skulle ogiltigförklaras.

23 Som grund för sin talan i revisionsmålet anförde Scorpio för det första att 50a § fjärde stycket sjätte meningen i EStG, enligt vilken bestämmelse kostnader för intäkternas förvärvande inte får dras av från det belopp på vilket källskatt skall innehållas, strider mot artiklarna 59 och 60 i EG-fördraget. Detta framgår av domstolens dom av den 12 juni 2003 i mål C-234/01, Gerritse, REG 2003, s. I?5933).

24 Mot fördraget strider för det andra även 50d § första stycket fjärde meningen EStG, enligt vilken sökanden inte i egenskap av en part som kan ådra sig betalningsansvar enligt 50a § femte stycket femte meningen EStG kan göra gällande en skattebefrielse som den berättigade mottagaren av ersättningen – i förevarande fall Europop – har rätt till enligt det tysk-nederländska dubbelbeskattningsavtalet.

25 Bundesfinanzhof är osäker på hur artiklarna 59 och 60 i EG-fördraget skall tolkas vad avser principen om källskatt och hur långt det därav följande betalningsansvaret, som Finanzamt kan

göra gällande, sträcker sig. Bundesfinanzhof har preciserat att målets avgörande bland annat beror på om dessa artiklar skall tolkas på samma sätt, även om Europop, när denne tillhandhöll tjänsterna, inte hade varit medborgare i en medlemsstat.

26 Under dessa omständigheter har Bundesfinanzhof beslutat att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

1) Skall artiklarna 59 och 60 i EG-fördraget tolkas så, att de utgör hinder för att ansvar för skatt i enlighet med 50a § femte stycket femte meningen [EStG] från år 1990, i dess lydelse från år 1993, utkrävs av en person med hemvist i Tyskland som skall betala ersättning till en person med hemvist i ett annat land inom Europeiska unionen (i detta fall Nederländerna) – vilken är medborgare i en medlemsstat – på grund av att den förstnämnda personen har underlåtit att innehålla källskatt enligt 50a § fjärde stycket EStG, fastän källskatt inte behöver innehållas enligt 50a § fjärde stycket i EStG för ersättning som utbetalas till en berättigad mottagare som är obegränsat skattskyldig för inkomstskatt i Tyskland (tysk medborgare) och något ansvar för skatten på grund av att källskatt inte har innehållits eller har innehållits med för lågt belopp alltså inte kan komma i fråga för den person som skall betala ersättning?

2) Skall den första frågan besvaras annorlunda om den berättigade ersättningsmottagaren, som har sitt hemvist i ett annat land inom Europeiska unionen, inte är medborgare i en medlemsstat vid den tidpunkt då han tillhandahåller tjänsten?

3) För det fall den första frågan besvaras nekande:

a) Skall artiklarna 59 och 60 i EG-fördraget tolkas så, att de kostnader för intäkternas förvärvande som har ett ekonomiskt samband med den verksamhet i Tyskland som en berättigad ersättningsmottagare – som har sitt hemvist i en annan medlemsstat – bedriver, och som genererar ersättningen, måste beaktas av den person som skall betala ersättningen, så att denne redan under det förfarande för innehållande av källskatt som föreskrivs i 50 a § fjärde stycket EStG drar av kostnaderna från beskattningsunderlaget, eftersom det även för i landet bosatta personer förhåller sig så, att endast de nettoinkomster som återstår när kostnaderna för intäkternas förvärvande dragits av är inkomstskattepliktiga?

b) Är det, för att undvika att artiklarna 59 och 60 i EG-fördraget åsidosätts, tillräckligt att endast de kostnader för intäkternas förvärvande som har ett ekonomiskt samband med den verksamhet i Tyskland som genererar ersättningen, och som den berättigade ersättningsmottagaren med hemvist i en annan medlemsstat har styrkt inför den person som skall betala ersättningen, beaktas för att minska beskattningsunderlaget, och att eventuella övriga kostnader för intäkternas förvärvande beaktas inom ramen för ett senare återbetalningsförfarande?

c) Skall artiklarna 59 och 60 i EG-fördraget tolkas så, att de utgör hinder för att en i [det tysk-nederländska dubbelbeskattningsavtalet] föreskriven skattebefrielse för en i Nederländerna bosatt person som skall betala ersättning inte redan från början kan beaktas inom ramen för förfarandet för innehållande av källskatt enligt 50a § fjärde stycket jämförd med 50d § första stycket i EStG, utan beaktas först inom ramen för ett senare skattebefrielse- eller återbetalningsförfarande, när den person som skall betala ersättning inte heller kan göra gällande skattebefrielsen inom ramen för förfarandet avseende ansvar för skatten, fastän källskatt inte innehålls på i landet bosatta personers skattefria inkomster, och något ansvar för skatten på grund av att källskatt inte har innehållits eller har innehållits med ett för lågt belopp således inte heller kan komma i fråga i ett sådant fall?

d) Skall frågorna 3 a, 3 b och 3 c besvaras på annat sätt om den berättigade ersättningsmottagaren, som har sitt hemvist i ett annat land inom Europeiska unionen, inte är

medborgare i en medlemsstat vid den tidpunkt då han eller hon utför tillhandahållandet?”

Tolkningsfrågorna

27 Domstolen konstaterar inledningsvis att de bestämmelser som den nationella domstolen önskar få tolkade är artiklarna 59 och 60 EEG, eftersom de omständigheter som målet rör inträffade före den 1 november 1993, det vill säga innan Fördraget om Europeiska unionen, som undertecknades i Maastricht den 7 februari 1992, trädde i kraft.

Den första frågan

28 Den nationella domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artiklarna 59 och 60 i EEG-fördraget skall tolkas så, att de utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken källskatt skall innehållas på ersättning för tjänster som tillhandahålls av personer som inte är bosatta i den medlemsstat där tjänsterna tillhandahålls, trots att så inte skulle ske om de var bosatta i den medlemsstaten. Den nationella domstolen har även bett domstolen att uttala sig om vad denna lagstiftning innebär i de fall då den som erhåller tjänsterna inte har innehållit föreskriven källskatt.

29 Den lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen innebär att skattereglerna skiljer sig beroende på om den som tillhandahåller tjänsterna är bosatt i Tyskland eller i en annan medlemsstat.

30 Domstolen konstaterar härvid inledningsvis att även om direkta skatter som sådana inte omfattas av gemenskapens behörighet, är medlemsstaterna emellertid ändå skyldiga att utöva sin kvarstående behörighet med iakttagande av gemenskapsrätten (se bland annat dom av den 14 februari 1995 i mål C-279/93, Schumacker, REG 1995, s. I-225, punkt 21).

31 Domstolen vill därefter erinra om att artikel 59 i EEG-fördraget, enligt domstolens rättspraxis, innebär ett krav på att alla hinder för friheten att tillhandahålla tjänster som grundar sig på att tillhandahållaren har hemvist i en annan medlemsstat än den i vilken tjänsten tillhandahålls skall avskaffas (dom av den 4 december 1986 i mål 205/84, kommissionen mot Tyskland, REG 1986, s. 3755, punkt 25, svensk specialutgåva, volym 8, s. 741, och av den 26 februari 1991 i mål C-180/89, kommissionen mot Italien, REG 1991, s. I-709, punkt 15).

32 Det framgår slutligen av fast rättspraxis att de rättigheter som följer av artikel 59 i EEG-fördraget inte endast gäller den som tillhandahåller tjänster utan även den som erhåller dessa tjänster (se bland annat dom av den 31 januari 1984 i de förenade målen 286/82 och 26/83, Luisi och Carbone, REG 1984, s. 377, av den 28 januari 1992 i mål C-204/90, Bachmann, REG 1992, s. I-249, svensk specialutgåva, tillägg, s. 31, av den 28 april 1998 i mål C-158/96, Kohll, REG 1998, s. I-1931, av den 29 april 1999 i mål C-224/97, Ciola, REG 1999, s. I-2517, och av den 26 oktober 1999 i mål C-294/97, Eurowings Luftverkehr, REG 1999, s. I-7447).

33 I förevarande fall medför, såsom den nationella domstolen har anmärkt, skyldigheten för den som erhåller tjänster att innehålla källskatt på den ersättning som denne betalar till den som tillhandahåller tjänsterna, om den senare är bosatt i en annan medlemsstat, och risken att den förre hålls ansvarig för underlåtenhet att så göra, att företag som Scorpio avskräcks från att anlita personer som är bosatta i andra medlemsstater för att tillhandahålla tjänster.

34 Av detta följer att en lagstiftning av det slag som är i fråga i målet vid den nationella domstolen utgör ett hinder för friheten att tillhandahålla tjänster som i princip är förbjudet enligt artiklarna 59 och 60 i EEG-fördraget.

35 De regeringar som har inkommit med yttranden och kommissionen samt generaladvokaten har rätt i att en sådan lagstiftning emellertid kan rättfärdigas av behovet av att säkerställa en effektiv uppbörd av inkomstskatt.

36 Källskatteförfarandet och utbetalarens därtill knutna ansvar utgör nämligen ett legitimt och lämpligt medel för att se till att skatt erläggs för de inkomster som en person som är bosatt utanför beskattningsstaten förvärvar och för att undvika att dessa inkomster varken beskattas i den stat där den berörde är bosatt eller den stat där tjänsterna tillhandahålls. Domstolen vill härvid erinra om att vid den tidpunkt då de omständigheter som är aktuella i målet vid den nationella domstolen inträffade, det vill säga år 1993, fanns det inget gemenskapsdirektiv eller annan handling som har tagits upp i det målet som reglerar ömsesidigt bistånd rörande skatteuppbörd mellan Kungariket Nederländerna och Förbundsrepubliken Tyskland.

37 Innehållande av källskatt utgör för övrigt ett proportionerligt medel för att säkerställa uppbörd av den beskattningsstatens skattefordringar.

38 Samma sak gäller det eventuella ansvar som den som erhåller tjänsterna har för att innehålla källskatt, varvid underlåtenhet att så göra i förekommande fall kan leda till sanktioner. Detta ansvar utgör nämligen ett led i denna uppbördsteknik och bidrar också på ett proportionerligt sätt till att garantera att denna uppbörd blir effektiv.

39 Av ovanstående överväganden följer att artiklarna 59 och 60 i EEG-fördraget skall tolkas så, att de inte utgör hinder för

- en nationell lagstiftning enligt vilken källskatt skall innehållas på ersättning för tjänster som tillhandahålls av personer som inte är bosatta i den medlemsstat där tjänsterna tillhandahålls, trots att så inte skulle ske om de var bosatta i den medlemsstaten, eller
- en nationell lagstiftning som föreskriver sanktioner för den som erhåller tjänsterna om denne inte innehåller föreskriven källskatt.

Den andra tolkningsfrågan

40 Eftersom denna fråga vilar på samma grunder som fråga 3d, nämligen att om den som har en fordran på betalningen är medborgare i tredjeland, skall den prövas tillsammans med sistnämnda fråga.

Fråga 3 a

41 Bundesfinanzhof har ställt fråga 3 a för att få klarhet i huruvida artiklarna 59 och 60 i EEG-fördraget skall tolkas så, att de utgör hinder för en nationell lagstiftning som innebär att den som erhåller tjänsterna, tillika den som skall betala ersättning till en i landet ej hemmahörande tillhandahållare av dessa tjänster, inte vid sitt innehållande av källskatt får göra avdrag för de kostnader för intäkternas förvärvande som tillhandahållaren har haft i den medlemsstat där tjänsten tillhandahålls, medan en tillhandahållare av tjänster som är hemmahörande i den medlemsstaten endast är skattskyldig för sin nettoinkomst, det vill säga den inkomst som kvarstår efter avdrag för kostnader för intäkternas förvärvande.

42 Domstolen anmärker inledningsvis att domstolen redan har ombetts att uttala sig i frågan huruvida artiklarna 59 och 60 i EG-fördraget utgör hinder för en nationell skattelagstiftning enligt vilken bruttoinkomster utan avdrag för kostnader för intäkternas förvärvande som regel läggs till grund för beskattningen av i landet ej hemmahörande personer, medan i landet hemmahörande personer beskattas för sina nettoinkomster efter avdrag för sådana kostnader (domen i det

ovannämnda målet Gerritse, punkt 55).

43 I domen i det ovannämnda målet Gerritse konstaterade domstolen inledningsvis att de kostnader för intäkternas förvärvande som det rörde sig om i det ifrågavarande målet hade ett direkt samband med den verksamhet som hade genererat de skattepliktiga intäkterna, varför i landet hemmahörande respektive i landet ej hemmahörande personer i detta avseende befann sig i jämförbara situationer. Domstolen svarade därefter jakande på tolkningsfrågan och ansåg att nationella bestämmelser enligt vilka i landet ej bosatta personer vid beskattningen inte har rätt till avdrag för kostnader för intäkternas förvärvande, medan i landet bosatta personer har en sådan avdragsrätt, innefattar en indirekt diskriminering på grund av nationalitet, som i princip är förbjuden enligt artiklarna 59 och 60 i fördraget. Domstolen tog emellertid inte ställning till i vilket led under skatteförfarandet som avdragsrätten för tjänstetillhandahållarens kostnader för intäkternas förvärvande skall inträda för det fall flera sådana led kan vara aktuella.

44 För att ge ett användbart svar på den hänskjutande domstolens fråga skall alltså med begreppet kostnader för intäkternas förvärvande som har ett ekonomiskt samband, förstås de kostnader som har ett direkt samband – på det sätt som avses i den rättspraxis som inleddes med domen i det ovannämnda målet Gerritse – med den rörelse som genererat de skattepliktiga inkomsterna.

45 Bundesfinanzhof vill således få reda på om artiklarna 59 och 60 i EEG-fördraget även utgör hinder för en nationell skattelagstiftning som innebär att avdrag för intäkternas förvärvande inte får göras när den som erhållit tjänsterna innehåller källskatt och i landet ej bosatta personer endast ges möjlighet att efter ansökan beskattas för sina nettoinkomster i Tyskland genom ett förfarande som sker efter innehållandet av källskatt, varigenom de kan återfå den eventuella skillnaden mellan det därvid fastställda skattebeloppet och det belopp som innehållits som källskatt.

46 Domstolen vill, utifrån Bundesfinanzhofs utgångspunkt, det vill säga att det vid den tidpunkt då omständigheterna i målet vid den nationella domstolen inträffade fanns ett återbetalningsförfarande som med en möjlighet att i efterhand beakta de utgifter för intäkternas förvärvande som en i landet ej bosatt person som tillhandahåller tjänster har haft, erinra om att enligt domstolens fasta rättspraxis kan tillämpningen av värdmedlemsstatens nationella bestämmelser på personer som tillhandahåller tjänster medföra att de tjänster som tillhandahålls förbjuds, hindras eller blir mindre tilltalande i den mån de medför ytterligare kostnader samt ytterligare administrativa och ekonomiska bördor (se dom av den 15 mars 2001 i mål C-165/98, Mazzoleni och ISA, REG 2001, s. I-2189, punkt 24, och av den 25 oktober 2001 i de förenade målen C-49/98, C-50/98, C-52/98–C-54/98 och C?68/98–C?71/98, Finalarte m.fl., REG 2001, s. I-7831, punkt 30).

47 Omständigheten att den i landet ej hemmahörande tillhandahållaren måste använda sig av ett förfarande för återbetalning i efterhand för att kunna utnyttja sin rätt att göra avdrag för de kostnader för intäkternas förvärvande som har ett direkt samband med hans verksamhet, även i fall då denne har informerat den som betalar ut ersättning för dessa tjänster om hur stora dessa kostnader är, leder i målet vid den nationella domstolen till att tillhandahållarens verksamhet försvåras. I den mån ett sådant förfarande medför ytterligare administrativa och ekonomiska bördor och är obligatoriskt för tillhandahållaren, utgör den nationella skattelagstiftningen nämligen ett hinder för friheten att tillhandahålla tjänster, som i princip är förbjudet enligt artiklarna 59 och 60 i EEG-fördraget.

48 Det har inte framförts något argument till stöd för den nationella lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen till den del denna lagstiftning innebär att den som erhåller tjänsterna, tillika den som skall betala ersättning till en i landet ej hemmahörande tillhandahållare av dessa tjänster, inte vid sitt innehållande av källskatt får göra avdrag för de kostnader för

intäkternas förvärvande som har ett direkt samband med den verksamhet som den i landet ej hemmahörande tillhandahållaren av tjänsterna har bedrivit i den medlemsstat där tjänsten tillhandahålls, om tillhandahållaren av tjänsterna har underrättat den som erhåller tjänsterna om dessa kostnader.

49 Svaret på fråga 3 a blir således att artiklarna 59 och 60 i EEG-fördraget skall tolkas så, att de utgör hinder för en nationell lagstiftning som innebär att den som erhåller tjänsterna, tillika den som skall betala ersättning till en i landet ej hemmahörande tillhandahållare av dessa tjänster, inte vid sitt innehållande av källskatt får göra avdrag för de kostnader för intäkternas förvärvande om vilka han underrättats och som har ett direkt samband med den verksamhet som den i landet ej hemmahörande tillhandahållaren av tjänsterna har bedrivit i den medlemsstat där tjänsten tillhandahålls, om tillhandahållaren av tjänsterna har underrättat den som erhåller tjänsterna om dessa kostnader.

Fråga 3 b

50 Bundesfinanzhof har ställt denna fråga med anknytning till den förra frågan för att få klarhet i huruvida artiklarna 59 och 60 i EEG-fördraget skall tolkas så, att de inte utgör hinder för en nationell lagstiftning som innebär att det endast är de kostnader för intäkternas förvärvande som har ett direkt samband med verksamhet i den medlemsstat där tjänsten tillhandahålls och om vilka den som tillhandahåller tjänsten har informerat den som betalar ersättning för tjänsten, som dras av när källskatt innehålls, medan andra eventuella kostnader för intäkternas förvärvande kan beaktas i ett senare återbetalningsförfarande.

51 Domstolen besvarar denna fråga mot bakgrund av de överväganden som gjorts med avseende på den förra frågan och med förbehåll för det faktum att domstolen inte har tillgång till några omständigheter som medger en jämförelse av situationerna för en i landet hemmahörande respektive en i landet ej hemmahörande tillhandahållare av tjänster. Även om avdrag för de kostnader som tillhandahållaren av tjänsterna upplyser den som tillhandahåller en tjänst om skall göras vid den tidpunkt då källskatten innehålls, utgör inte artiklarna 59 och 60 i EEG-fördraget något hinder för att andra eventuella kostnader – vilka inte i den mening som avses i rättspraxis avseende domen i det ovannämnda målet Gerritse har något direkt samband med den rörelse som genererat den skattepliktiga inkomsten – som denne inte har informerats om i förekommande fall beaktas vid ett senare återbetalningsförfarande.

52 Svaret på fråga 3 b blir således att artiklarna 59 och 60 i EEG-fördraget skall tolkas så, att de inte utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken det endast är de kostnader för intäkternas förvärvande som har ett direkt samband med den verksamhet som genererat den skattepliktiga inkomsten och som bedrivs i den medlemsstat där tjänsten tillhandahålls och om vilka den i en annan medlemsstat hemmahörande tillhandahållaren av tjänsterna har underrättat den som skall utge ersättningen, dras av vid den tidpunkt när källskatten innehålls, och enligt vilken andra eventuella kostnader som inte har något direkt samband med nämnda rörelse i förekommande fall kan beaktas inom ramen för ett senare återbetalningsförfarande.

Fråga 3 c

53 Bundesfinanzhof har ställt denna fråga för att få klarhet i huruvida artiklarna 59 och 60 i EEG-fördraget skall tolkas så, att de utgör hinder för att det undantag från skatteplikt som enligt det tysk-nederländska dubbelbeskattningsavtalet gäller för en i landet ej hemmahörande tillhandahållare av tjänster som har bedrivit sin verksamhet i Tyskland varken kan beaktas när den som betalar ersättning för sådana tjänster innehåller källskatt eller vid ett senare förfarande för undantag från skatteplikt eller återbetalning och inte heller, enligt de uppgifter i målet som anges i punkt 21 ovan, vid ett förfarande där den senare hålls ansvarig för underlåtenhet att innehålla källskatt, annat än

om den behöriga skattemyndigheten i skattebefrielseintyg anger att härför relevanta villkor i detta dubbelbeskattningsavtal är uppfyllda.

54 Domstolen erinrar inledningsvis om att enligt fast rättspraxis är medlemsstaterna, i avsaknad av enhetliggörande eller harmoniserande åtgärder på gemenskapsnivå, fortfarande behöriga att själva fastställa kriterierna för beskattning av inkomst och förmögenhet i syfte att undvika dubbelbeskattning, i förekommande fall genom avtalsslutande (se dom av den 21 september 1999 i mål C-307/97, Saint-Gobain ZN, REG 1999, s. I-6161, punkt 57).

55 Vid utövandet av den så fördelade beskattningsbehörigheten är medlemsstaterna emellertid skyldiga att iakta gemenskapsreglerna (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Saint-Gobain ZN, punkt 58, dom av den 12 december 2002 i mål C-385/00, de Groot, REG 2002, s. I-11819, punkt 94, och av den 19 januari 2006 i mål C-265/04, Bouanich, REG 2006, s. I-923, punkt 50).

56 Domstolen anmärker att även om det, såsom anges i punkt 15 ovan, är utrett att inkomsten från de konstnärliga prestationerna som är i fråga i målet vid den nationella domstolen inte är skattepliktiga i Tyskland utan endast i Nederländerna enligt det tysk-nederländska dubbelbeskattningsavtalet, kan domstolen, i likhet med vad generaladvokaten har gjort i punkt 88 i sitt förslag till avgörande, konstatera att den skyldighet som åligger en i Nederländerna bosatt tillhandahållare av tjänster, att hos den behöriga tyska skattemyndigheten ansöka om ett skattebefrielseintyg för att undgå ytterligare inkomstbeskattning i Tyskland, enligt vad som domstolen har erinrat om i punkt 49 ovan, utgör en inskränkning av friheten att tillhandahålla tjänster på grund av den administrativa omgång som detta medför för denna tillhandahållare.

57 På samma sätt kan skyldigheten för den som erhåller tjänsterna att förete detta skattebefrielseintyg om denne ställs till ansvar för underlåtenhet att innehålla källskatt avskräcka densamme från att anlita en tillhandahållare av tjänster som är hemmahörande i en annan medlemsstat. Den som betalar ut ersättningen måste, såsom Scorpio har anmärkt, ta reda på om motparten har erhållit undantag från skatteplikt eller fått beslut om återbetalning (varvid utbetalaren i förekommande fall skall vidarebefordra återbetalningen till den senare) eller be denne om fullmakt att vidta sådana åtgärder för dennes räkning. Det finns anledning att anta att en tillhandahållare av tjänster som är hemmahörande i en annan medlemsstat har måttligt intresse av sådana förfaranden eller inte går att nå efter det att parterna har uppfyllt sina respektive skyldigheter enligt deras avtal.

58 Omständigheten att förevarande undantag från skatteplikt endast kan beaktas, i de olika led i skatteförfarandet som Bundesfinanzhof har tagit upp, om den skattskyldige förete ett intyg från den behöriga skattemyndigheten i vilket anges att härför relevanta villkor i det tysk-nederländska dubbelbeskattningsavtalet är uppfyllda utgör således ett hinder för friheten att tillhandahålla tjänster enligt artiklarna 59 och 60 i EEG-fördraget.

59 Det finns dock sakliga skäl för denna inskränkning, nämligen behovet av att säkerställa ett korrekt genomförande av förfarandet för innehållande av källskatt.

60 Det synes nämligen, såsom bland andra den belgiska regeringen har anmärkt och generaladvokaten har anmärkt i punkt 90 i sitt förslag till avgörande, vara viktigt att den person som skall betala ersättning endast kan underlåta att innehålla källskatt om tillhandahållaren av tjänster med säkerhet uppfyller kriterierna för att åtnjuta ett undantag från skatteplikt. Det kan dock inte krävas av den person som skall utbetala ersättning att han själv skall utreda huruvida de ifrågavarande inkomsterna i varje enskilt fall skall undantas från skatteplikt enligt ett dubbelbeskattningsavtal. Slutligen skulle verkan av att tillåta den som skall utbetala ersättning att ensidigt befria sig från skyldigheten att innehålla källskatt, i händelse av en missbedömning från

dennes sida, kunna bli att uppbörden av ersättningsmottagarens skatt äventyras.

61 Med hänsyn till ovanstående överväganden blir svaret på denna fråga att artiklarna 59 och 60 i EEG-fördraget skall tolkas så, att de inte utgör hinder för att det undantag från skatteplikt som enligt det tysk-nederländska dubbelbeskattningsavtalet gäller för en i landet ej hemmahörande tillhandahållare av tjänster som har bedrivit sin verksamhet i Tyskland inte kan beaktas vid det förfarande där den som betalar ersättning för sådana tjänster innehåller källskatt eller vid ett senare förfarande för undantag från skatteplikt eller för återbetalning, eller vid ett förfarande där den senare hålls ansvarig för underlåtenhet att innehålla källskatt, annat än om den behöriga skattemyndigheten i skattebefrielseintyg anger att härför relevanta villkor i detta dubbelbeskattningsavtal är uppfyllda.

Frågorna 2 och 3d

62 Bundesfinanzhof har ställt dessa frågor för att få klarhet i huruvida artikel 59 i EEG-fördraget skall tolkas så, att den är tillämplig om den tillhandahållare av tjänster som åberopar denna artikel för att kunna utnyttja det fria tillhandahållandet av tjänster inom gemenskapen är medborgare i en medlemsstat och etablerad inom gemenskapen samtidigt som hans avtalspart, tillika den som tillhandahåller tjänsterna, är hemmahörande i ett annat land inom gemenskapen men medborgare i tredjeland.

63 Domstolen erinrar inledningsvis om att artikel 59 i EEG-fördraget, i likhet med påpekandet i punkt 37 i förevarande dom och enligt fast rättspraxis, ger rättigheter inte bara åt den som tillhandahåller tjänster, utan även åt den som erhåller dessa.

64 Även om dessa rättigheter omfattar en frihet för den som erhåller tjänsterna att bege sig till en annan medlemsstat för att där utan hinder kunna åtnjuta en tjänst (domen i det ovannämnda målet Ciola, punkt 11, och dom av den 28 oktober 1999 i mål C-55/98, Vestergaard, REG 1999, s. I-7641, punkt 20), framgår det också av domstolens fasta rättspraxis att den som erhåller tjänsterna kan åberopa nämnda rättigheter även när varken han eller tillhandahållaren av tjänsterna genomför några förflyttningar inom gemenskapen (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Eurowings, punkt 34, samt dom av den 6 november 2003 i mål C-243/01, Gambelli m.fl. REG 2003, s. I-13031, punkterna 55 och 57, och av den 14 oktober 2004 i mål C-36/02, Omega, REG 2004, s. I-9609, punkt 25).

65 Så är fallet i målet vid den nationella domstolen. Den argumentation som Förenade kungarikets regering har framfört om att Scorpio i egenskap av den som erhåller tjänsterna inte kan åtnjuta de friheter som garanteras i artikel 59 EEG då det inte sökt sig till en annan medlemsstat eller ens försökt att göra det för att erhålla den tjänst som är i fråga i målet vid den nationella domstolen kan inte godtas.

66 Även om det framgår av ovan gjorda överväganden att Scorpio, som i egenskap av bolag i den mening som avses i artikel 58.1 i EEG-fördraget (sedermera artikel 58 i EG-fördraget, nu artikel 48 EG) likställs med en fysisk person som är medborgare i en medlemsstat, i princip med tillämpning av artikel 66 i EEG-fördraget (sedermera artikel 66 i EG-fördraget, nu artikel 55 EG) borde kunna åberopa de rättigheter som det har enligt artikel 59 i EEG-fördraget, prövar domstolen huruvida det faktum att Europop i egenskap av en tillhandahållare av tjänster som är hemmahörande i en annan medlemsstat, eller i egenskap av medborgare i tredjeland, innebär att Scorpio inte kan åberopa dessa rättigheter.

67 Domstolen konstaterar i detta avseende att när rådet inte har konkretiserat den möjlighet som föreskrivs i andra stycket i artikel 59 i EEG-fördraget skall enligt det fördraget de bestämmelser som styr friheten att tillhandahålla tjänster tillämpas om följande villkor är uppfyllda:

- Tjänsten skall tillhandahållas inom gemenskapen.
- Tillhandahållaren av tjänsten skall vara medborgare i en medlemsstat och hemmahörande i ett land inom gemenskapen.

68 Härav följer att EEG-fördraget inte utsträcker förmånen av dessa bestämmelser till tillhandahållare av tjänster som är medborgare i tredjeland, även om dessa är hemmahörande inom gemenskapen och även om det rör sig om en tjänst som tillhandahålls inom gemenskapen.

69 Följaktligen skall frågorna 2 och 3d besvaras så, att artikel 59 i EEG-fördraget skall tolkas så, att den inte är tillämplig till förmån för en tillhandahållare av tjänster som är medborgare i tredjeland.

Rättegångskostnader

70 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen följande:

1) **Artiklarna 59 och 60 i EEG-fördraget skall tolkas så, att de inte utgör hinder för**

- en nationell lagstiftning enligt vilken källskatt skall innehållas på ersättning för tjänster som tillhandahålls av personer som inte är bosatta i den medlemsstat där tjänsterna tillhandahålls, trots att så inte skulle ske om de var bosatta i den medlemsstaten, eller
- en nationell lagstiftning som föreskriver sanktioner för den som erhåller tjänsterna om denne inte innehåller föreskriven källskatt.

2) **Artiklarna 59 och 60 i EEG-fördraget skall tolkas så, att**

- de utgör hinder för en nationell lagstiftning som innebär att den som erhåller tjänsterna, tillika den som skall betala ersättning till en i landet ej hemmahörande tillhandahållare av dessa tjänster, inte vid sitt innehållande av källskatt får göra avdrag för de kostnader för intäkternas förvärvande om vilka han underrättats och som har ett direkt samband med den verksamhet som den i landet ej hemmahörande tillhandahållaren av tjänsterna har bedrivit i den medlemsstat där tjänsten tillhandahålls, om tillhandahållaren av tjänsterna har underrättat den som erhåller tjänsterna om dessa kostnader,

- de inte utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken det endast är de kostnader för intäkternas förvärvande som har ett direkt samband med den verksamhet som genererat den skattepliktiga inkomsten och som bedrivs i den medlemsstat där tjänsten tillhandahålls och om vilka den i en annan medlemsstat hemmahörande tillhandahållaren av tjänsterna har underrättat den som skall utge ersättningen dras av vid den tidpunkt då källskatten innehålls, och enligt vilken andra eventuella kostnader som inte har något direkt samband med nämnda rörelse i förekommande fall kan beaktas inom ramen för ett senare återbetalningsförfarande,
 - de inte utgör hinder för att det undantag från skatteplikt som enligt det tysk-nederländska dubbelbeskattningsavtalet gäller för en i landet ej hemmahörande tillhandahållare av tjänster som har bedrivit sin verksamhet i Tyskland inte kan beaktas vid det förfarande där den som betalar ersättning för sådana tjänster innehåller källskatt eller vid ett senare förfarande för undantag från skatteplikt eller för återbetalning, eller vid ett förfarande där den senare hålls ansvarig för underlåtenhet att innehålla källskatt, annat än om den behöriga skattemyndigheten i skattebefrielseintyg anger att härför relevanta villkor i detta dubbelbeskattningsavtal är uppfyllda.
- 3) Artikel 59 i EEG-fördraget skall tolkas så, att den inte är tillämplig till förmån för en tillhandahållare av tjänster som är medborgare i tredjeland.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: tyska.