

DOMSTOLENS DOM (Store Afdeling)

3. oktober 2006 \*

I sag C-290/04,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Bundesfinanzhof (Tyskland) ved afgørelse af 28. april 2004, indgået til Domstolen den 7. juli 2004, i sagen:

**FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH**

mod

**Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel,**

har

DOMSTOLEN (Store Afdeling)

sammensat af præsidenten, V. Skouris, afdelingsformændene P. Jann, C.W.A. Timmermans, A. Rosas og J. Makarczyk samt dommerne J.-P. Puissochet, R. Schintgen, P. Küris, U. Löhmus, E. Levits (refererende dommer) og A. Ó Caoimh,

\* Processprog: tysk.

generaladvokat: P. Léger  
justitssekretær: ekspeditionssekretær L. Hewlett,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 6. juli 2005,

efter at der er afgivet indlæg af:

- FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH ved Rechtsanwälte A. Cordewener og H. Grams samt ved belastingsadviseur D. Molenaar
  
- den tyske regering ved M. Lumma, U. Forsthoff og A. Tiemann, som befuldmægtigede
  
- den belgiske regering ved E. Dominkovits, som befuldmægtiget
  
- den spanske regering ved F. Díez Moreno, som befuldmægtiget
  
- den italienske regering ved I.M. Braguglia, som befuldmægtiget, bistået af avvocato dello Stato G. de Bellis

- Det Forenede Kongeriges regering ved C. Jackson, som befuldmægtiget, bistået af G. Barling, QC, og barrister J. Stratford
  
- Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved R. Lyal og B. Eggers, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 16. maj 2006,

afsagt følgende

### **Dom**

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af EØF-traktatens artikel 59 (senere EF-traktatens artikel 59, efter ændring nu artikel 49 EF) og EØF-traktatens artikel 60 (senere EF-traktatens artikel 60, nu artikel 50 EF).
  
- 2 Anmodningen er blevet indgivet under en sag mellem FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH (herefter »Scorpio«) og Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel i forbindelse med dette selskabs indkomstskattepåligning i Tyskland for året 1993.

## Retsforskrifter

### *Fællesskabsbestemmelser*

- 3 EØF-traktatens artikel 58 (senere EF-traktatens artikel 58, nu artikel 48 EF) har følgende ordlyd:

»Selskaber, som er oprettet i overensstemmelse med en medlemsstats lovgivning, og hvis vedtægtsmæssige hjemsted, hovedkontor eller hovedvirksomhed er beliggende inden for Fællesskabet, ligestilles, for så vidt angår anvendelsen af bestemmelserne i dette kapitel, med personer, der er statsborgere i medlemsstaterne.

[...]«

- 4 Samme traktats artikel 59 fastslår:

»Inden for rammerne af nedennævnte bestemmelser skal restriktioner, der hindrer fri udveksling af tjenesteydelser inden for Fællesskabet, gradvis afskaffes i løbet af overgangsperioden, for så vidt angår statsborgere i medlemsstaterne, der er bosat i et andet af Fællesskabets lande end modtageren af den pågældende ydelse.

På forslag af Kommissionen kan Rådet med kvalificeret flertal vedtage at udstrække anvendelsen af bestemmelserne i dette kapitel til tjenesteydere, der er statsborgere i tredjeland og bosat inden for Fællesskabet.«

5 Denne traktats artikel 60 har følgende ordlyd:

»Som tjenesteydelser i denne traktats forstand betragtes de ydelser, der normalt udføres mod betaling, i det omfang de ikke omfattes af bestemmelserne vedrørende den frie bevægelighed for varer, kapital og personer.

Tjenesteydelserne omfatter især:

- a) virksomhed af industriel karakter
  
- b) virksomhed af handelsmæssig karakter
  
- c) virksomhed af håndværksmæssig karakter
  
- d) de liberale erhvervs virksomhed.

Med forbehold af bestemmelserne i kapitlet om etableringsretten kan tjenesteyderen midlertidigt udøve sin virksomhed i det land, hvor ydelsen præsteres, på samme vilkår, som det pågældende land fastsætter for sine egne statsborgere.«

- 6 EØF-traktatens artikel 66 (senere EF-traktatens artikel 66, nu artikel 55 EF) har følgende ordlyd:

»Bestemmelserne i artik[el] 55-58 finder anvendelse på det i dette kapitel omhandlede sagsområde.«

#### *De nationale bestemmelser*

- 7 Lov om indkomstbeskatning (Einkommensteuergesetz), som affattet ved skatteændringsloven (Steueränderungsgesetz) af 25. februar 1992 (BGBl. 1992 I, s. 297, herefter »EStG«), der fandt anvendelse på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen, bestemmer i § 1, stk. 4, at fysiske personer, der hverken har bopæl eller sædvanligt opholdssted i Tyskland — bortset fra visse undtagelser, der ikke er relevante i hovedsagen — er undergivet begrænset indkomstskattepligt, såfremt de har indenlandske indtægter i EStG's § 49's forstand. I medfør af EStG's § 49, stk. 1, nr. 2, litra d), omfatter den skattepligtige indkomst handelsmæssig indkomst, der modtages for kunstneriske, artistiske eller lignende ydelser præsteret i denne stat, uanset hvem disse indtægter udbetales til.

- 8 I EStG's § 50a, stk. 4, første punktum, nr. 1, bestemmes det, at for personer, der er begrænset skattepligtige, opkræves indkomstkatten for denne form for indtægter ved indeholdelse af skat. Skatteindeholdelsen udgør 15% af indtægternes fulde beløb. I henhold til EStG's § 50a, stk. 4, tredje, femte og sjette punktum, er fradrag for erhvervsmæssige udgifter udelukket. Indtægterne omfatter også merværdiafgiften af de ydelser, der er præsteret i indlandet af erhvervsdrivende, der er begrænset indkomstskattepligtige.

- 9 Indkomstskatten skal betales på det tidspunkt, hvor vederlaget betales til kreditor. På dette tidspunkt skal debitor i henhold til EstG's § 50a, stk. 5, første og andet punktum, foretage skatteindeholdelsen i vederlaget på vegne af den begrænset skattepligtige vederlagskreditor, da denne er den skattepligtige.
- 10 Vederlagsdebitor skal indbetale den inden for et kvartal indeholdte skat til det kompetente Finanzamt senest den tiende dag i måneden, der følger efter kvartalet. I henhold til EStG's § 50a, stk. 5, tredje og femte punktum, hæfter nævnte vederlagsdebitor for indeholdelsen og indbetalingen af skatten. Bortset fra visse undtagelser, som ikke finder anvendelse i den foreliggende sag, da den i EStG's § 50, stk. 5, fastsatte kildeskat er en endelig skat, anses skatten af den begrænset skattepligtiges indkomst for at være erlagt ved skatteindeholdelsen.
- 11 Endvidere indeholder EStG's § 50d særlige regler, der gælder, såfremt en dobbeltbeskatningsoverenskomst finder anvendelse.
- 12 EStG's § 50d, stk. 1, første punktum, bestemmer således, at såfremt indtægter, hvoraf der i henhold til § 50a skal indeholdes skat, ifølge en sådan overenskomst er skattefrie, finder bestemmelserne om vederlagsdebitors indeholdelse af kildeskat alligevel anvendelse uden hensyn til en sådan overenskomst. Det er først i det tilfælde, hvor Bundesamt für Finanzen efter anmodning har attesteret, at de herfor opstillede betingelser i dobbeltbeskatningsoverenskomsten er opfyldt, at nævnte debitor — i henhold til skattefritagelsesproceduren i EStG's § 50d, stk. 3, tredje

punktum — ikke er forpligtet til at foretage skatteindeholdelse. Foreligger en sådan attest ikke, er vederlagsdebitor forpligtet til at foretage skatteindeholdelse.

- 13 Det følger dog ikke af bestemmelsen i EStG's § 50d, stk. 1, første punktum, at vederlagskreditor mister sine rettigheder til skattefritagelse i medfør af dobbeltbeskatningsoverenskomsten. I overensstemmelse med EStG's § 50d, stk. 1, andet punktum, skal rettighedshaveren tværtimod efter anmodning derom have godtgjort den indeholdte og indbetalte skat, i det omfang det følger af dobbeltbeskatningsoverenskomsten.
  
- 14 I medfør af EStG's § 50d, stk. 1, sidste punktum, kan denne debitor, såfremt denne pålægges ansvar for manglende skatteindeholdelse, ikke i forbindelse med denne procedure gøre vederlagskreditors rettigheder i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst gældende.
  
- 15 Indtægten for de i hovedsagen omhandlede kunstneriske ydelser var ifølge den forelæggende rets oplysninger ikke skattepligtig i Tyskland, men kun i Nederlandene, nemlig i henhold til overenskomsten af 16. juni 1959 mellem Forbundsrepublikken Tyskland og Kongeriget Nederlandene til undgåelse af dobbeltbeskatning for så vidt angår indkomst- og formueskatter samt visse andre skatter og om regulering af andre skattemæssige spørgsmål (BGBl. 1960 II, s. 1782, herefter den »tysk-nederlandske dobbeltbeskatningsoverenskomst«).
  
- 16 Til sammenligning bør endelig den situation, der gælder for en tjenesteyder, der har bopæl eller sædvanligt opholdssted i Tyskland og derfor er fuldt indkomstskattepligtig i denne stat, beskrives.



- 17 Denne tjenesteyder har en generel forpligtelse til at indgive en opgørelse af sin indtægt som led i proceduren med indkomstskatteansættelse. Da debitoren for det vederlag, der betales denne tjenesteyder, ikke har pligt til at indeholde skat, kan han på ingen måde gøres ansvarlig for manglende skatteindeholdelse. Vederlagsdebitor hæfter heller ikke for den indkomstskat, som skal betales af vederlagskreditor.

### **Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål**

- 18 Scorpio, hvis hjemsted er i Tyskland, er et selskab, der organiserer koncerter. I 1993 indgik selskabet en aftale med en fysisk person, der kalder sig Europop, som stillede en musikgruppe til rådighed for selskabet. Europop var på daværende tidspunkt bosiddende i Nederlandene og havde hverken bopæl, sædvanligt opholdssted eller noget fast driftssted i Tyskland. Den forelæggende ret har angivet, at den ikke kender Europops nationalitet.
- 19 I første og tredje kvartal 1993 betalte Scorpio i alt 438 600 DEM til Europop for præsterede ydelser. Scorpio foretog ikke indeholdelse af kildeskat i dette beløb i henhold til EStG's § 50a, stk. 4, første punktum, nr. 1, selv om Europop ikke havde forelagt den i EStG's § 50d, stk. 3, første punktum, omhandlede attest for skattefritagelse.
- 20 Efter at den kompetente skattemyndighed havde fået kendskab til disse omstændigheder, pålagde den Scorpio ved hæftelsespålæg af 21. marts 1997 at

indbetale 70 395,30 DEM, svarende til det skattebeløb, som Scorpio skulle have indeholdt af vederlaget til Europop, dvs. 15% af bruttovederlaget.

- 21 Scorpios klage over dette hæftelsespålæg, indgivet til Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel, blev afvist. Heller ikke Finanzgericht Hamburg, hvor Scorpio herefter anlagde sag, gav selskabet medhold, da Scorpio ikke havde forelagt den i henhold til EStG's § 50d, stk. 3, første punktum, påkrævede skattefritagelsesattest.
  
- 22 Scorpio iværksatte revisionsanke ved Bundesfinanzhof med påstand om ophævelse af Finanzgerichts afgørelse og annullation af det omtvistede hæftelsespålæg.
  
- 23 Til støtte for sin revisionsanke har Scorpio for det første anført, at EStG's § 50a, stk. 4, sjette punktum, er i strid med EF-traktatens artikel 59 og 60, eftersom den ikke tillader, at erhvervsmæssige udgifter fradrages i det beløb, hvoraf der indeholdes indkomstskat. Dette fremgår af Domstolens dom af 12. juni 2003, Gerritse (sag C-234/01, Sml. I, s. 5933).
  
- 24 For det andet har Scorpio anført, at den omstændighed, at selskabet — som er pålagt hæftelsesforpligtelser i henhold til EStG's § 50a, stk. 5, femte punktum — ved EStG's § 50d, stk. 1, fjerde punktum, afskæres fra at påberåbe sig den skattefritagelse, der ifølge den tysk-nederlandske dobbeltbeskatningsoverenskomst tilkommer vederlagskreditor, som i nærværende sag er Europop, også er i strid med EF-traktaten.

25 Bundesfinanzhof ønsker oplyst, hvorledes EF-traktatens artikel 59 og 60 skal fortolkes i forhold til princippet om indeholdelse af kildeskat, samt udstrækningen af det af Finanzamt anlagte erstatningssøgsmål, som er afledt heraf. Bundesfinanzhof har præciseret, at det navnlig er afgørende for sagens udfald at få afklaret, om disse artikler fortolkes på samme måde, hvis ikke Europapop var hjemmehørende i en medlemsstat på tidspunktet, da han leverede sine tjenesteydelser.

26 På denne baggrund har Bundesfinanzhof besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal EF-traktatens artikel 59 og 60 fortolkes således, at det er i strid med disse bestemmelser, såfremt en i Tyskland (indlandet) hjemmehørende person, der er debitor for et vederlag til en i et andet EU-land (konkret Nederlandene) hjemmehørende vederlagskreditor, der er statsborger i en medlemsstat, i medfør af § 50a, stk. 5, femte punktum, i [EStG] 1990, i den i 1993 gældende version, kan pålægges en hæftelse, fordi han ikke har indeholdt skat i medfør af EstG's § 50a, stk. 4, hvorimod der i vederlag til en vederlagskreditor, der er undergivet ubegrænset indkomstskattepligt i indlandet (= indlænding), ikke foretages nogen skatteindeholdelse i medfør af EstG's § 50a, stk. 4, og derfor heller ikke opstår nogen hæftelse for vederlagsdebitor, fordi skatteindeholdelse er undladt eller foretaget med et for lille beløb?

2) Bliver svaret på første spørgsmål et andet, såfremt den i et andet EU-land bosiddende vederlagskreditor på det tidspunkt, hvor han leverer tjenesteydelsen, ikke er statsborger i en medlemsstat?

- 3) Såfremt første spørgsmål besvares benægtende:
- a) Skal EF-traktatens artikel 59 og 60 fortolkes således, at erhvervsmæssige udgifter, som en i en anden medlemsstat bosiddende vederlagskreditor har haft i en økonomisk forbindelse med sine aktiviteter i indlandet, der begrunder vederlagene, skal tages i betragtning af vederlagsdebitor ved et skattnedslag allerede i forbindelse med skatteindeholdelsesproceduren i henhold til EstG's § 50a, stk. 4, fordi også indlændinge kun indkomst-beskattes af de nettoindtægter, der fremkommer efter fradrag af de erhvervsmæssige udgifter?
  
  - b) Er det tilstrækkeligt til at udelukke en tilsidesættelse af EF-traktatens artikel 59 og 60, såfremt der i forbindelse med skatteindeholdelsesproce-duren i henhold til EstG's § 50a, stk. 4, kun foretages et skattnedslag under hensyn til de erhvervsmæssige udgifter, der er økonomisk forbundet med den virksomhed i indlandet, der begrunder vederlagskravet, og som den i en anden medlemsstat bosiddende vederlagskreditor har dokumenteret over for vederlagsdebitor, og at eventuelle yderligere erhvervsmæssige udgifter kan tages i betragtning under en efterfølgende godtgørelsesprocedure?
  
  - c) Skal EF-traktatens artikel 59 og 60 fortolkes således, at det er i strid med disse bestemmelser, såfremt en skattefritagelse, der i Tyskland tilkommer den i Nederlandene bosiddende vederlagskreditor, ifølge dobbeltbeskat-ningsoverenskomsten (mellem Forbundsrepublikken Tyskland og Konge-riget Nederlandene) i første omgang ikke tages i betragtning i forbindelse med skatteindeholdelsesproceduren i medfør af EstG's § 50a, stk. 4, sammenholdt med § 50d, stk. 1, og først i tages i betragtning under en efterfølgende fritagelses- eller godtgørelsesprocedure, og at heller ikke

vederlagsdebitor under hæftelsesproceduren kan gøre skattefritagelsen gældende, hvorimod indlændinges skattefritagne indtægter ikke er undergivet nogen skatteindeholdelse, og der følgelig heller ikke opstår nogen hæftelse som følge af, at skatteindeholdelse ikke er foretaget eller foretaget med et for lille beløb?

- d) Bliver besvarelsen af tredje spørgsmål 3, litra a)-c), en anden, såfremt den i et andet EU-land bosiddende vederlagskreditor på det tidspunkt, hvor han leverer sin tjenesteydelse, ikke er statsborger i en medlemsstat?»

### Om de præjudicielle spørgsmål

- 27 Henset til den omstændighed, at de faktiske omstændigheder i hovedsagen indtrådte før den 1. november 1993, hvilket vil sige før tidspunktet for ikrafttrædelsen af traktaten om Den Europæiske Union, som blev undertegnet i Maastricht den 7. februar 1992, skal det indledningsvis bemærkes, at den af den forelæggende ret anmodede fortolkning vedrører EØF-traktatens artikel 59 og 60.

#### *Det første spørgsmål*

- 28 Med sit første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, hvorvidt EØF-traktatens artikel 59 og 60 skal fortolkes således, at bestemmelserne er til hinder for en national lovgivning, hvorefter der i forhold til vederlag til tjenesteydere, som ikke er hjemmehørende i den medlemsstat, hvor tjeneste-

ydelse præsteres, anvendes en skatteindeholdelsesprocedure, mens vederlag til tjenesteydere, som er hjemmehørende i denne medlemsstat, ikke er genstand for en sådan indeholdelse. Den forelæggende ret har også anmodet Domstolen om at udtale sig om den logiske konsekvens af en sådan lovgivning, nemlig den hæftelse, som tjenesteydelsesmodtageren, der ikke har foretaget indeholdelse af skatten i overensstemmelse med hans forpligtelse til at opkræve den, pådrager sig.

29 Ved den i hovedsagen omtvistede lovgivning er der indført en beskatningsordning, som er forskellig, alt efter om tjenesteyderen er bosiddende i Tyskland eller i en anden medlemsstat.

30 I denne forbindelse skal det indledningsvis fastslås, at selv om bestemmelser om direkte skatter ikke som sådanne henhører under Fællesskabets kompetence, skal medlemsstaterne dog overholde fællesskabsretten under udøvelsen af deres kompetence (jf. navnlig dom af 14.2.1995, sag C-279/93, Schumacker, Sml. I, s. 225, præmis 21).

31 Dernæst bemærkes, at EØF-traktatens artikel 59 efter Domstolens praksis kræver ophævelse af alle restriktioner, der hindrer den frie udveksling af tjenesteydelser, og som er indført med den begrundelse, at tjenesteyderen er etableret i en anden medlemsstat end den, hvor ydelsen præsteres (dom af 4.12.1986, sag 205/84, Kommissionen mod Tyskland, Sml. s. 3755, præmis 25, og af 26.2.1991, sag C-180/89, Kommissionen mod Italien, Sml. I, s. 709, præmis 15).

32 Endelig tillægger EØF-traktatens artikel 59 efter fast retspraksis ikke alene tjenesteyderen selv, men også tjenesteydelsesmodtageren rettigheder (jf. bl.a. dom af 31.1.1984, forenede sager 286/82 og 26/83, Luisi og Carbone, Sml. s. 377, af 28.1.1992, sag C-204/90, Bachmann, Sml. I, s. 249, af 28.4.1998, sag C-158/96, Kohll, Sml. I, s. 1931, af 29.4.1999, sag C-224/97, Ciola, Sml. I, s. 2517, og af 26.10.1999, sag C-294/97, Eurowings Luftverkehr, Sml. I, s. 7447).

- 33 I det foreliggende tilfælde, og som den forelæggende ret har påpeget, kan tjenesteydelsesmodtagerens pligt til at foretage indeholdelse af kildeskat i vederlaget til en tjenesteyder, som er hjemmehørende i en anden medlemsstat, samt denne modtagers risiko for eventuelt at blive pålagt hæftelse, afholde selskaber som Scorpio fra at anvende tjenesteydere, som er hjemmehørende i andre medlemsstater.
- 34 Heraf følger, at en lovgivning som den i hovedsagen omhandlede udgør en hindring for den frie udveksling af tjenesteydelser, som principielt er i strid med EØF-traktatens artikel 59 og 60.
- 35 Som de regeringer, der har afgivet indlæg, samt Kommissionen og generaladvokaten i dennes forslag til afgørelse med rette har påpeget, er en sådan lovgivning imidlertid begrundet i kravet om at sikre en effektiv opkrævning af indkomstskat.
- 36 Skatteindeholdelsesproceduren og den dertil knyttede pligtordning udgør nemlig et lovligt og hensigtsmæssigt middel til at sikre den skattemæssige behandling af indkomst for en person, som er bosiddende uden for beskatningsstaten, og til at undgå, at de pågældende indtægter unddrages beskatning i såvel bopælsstaten som i den stat, hvor tjenesteydelserne leveres. I denne forbindelse skal det påpeges, at på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen, dvs. i 1993, var der ingen fællesskabsdirektiver eller andre instrumenter, som er nævnt i sagsakterne, der nævnte gensidig bistand ved inddrivelsen af skattekrav mellem Kongeriget Nederlandene og Forbundsrepublikken Tyskland.
- 37 Brugen af skatteindeholdelse udgør desuden et proportionelt middel til at sikre inddrivelse af beskatningsstatens skattekrav.

- 38 Dette gælder også den eventuelle hæftelsespådragelse for tjenesteydelsesmodtageren, som har pligt til at foretage en sådan indeholdelse, da dette gør det muligt eventuelt at sanktionere den manglende skatteindeholdelse. I det omfang, hvor denne pligt udgør den logiske følge af teknikken til inddrivelse af indkomstskat, bidrager den også til på proportionel vis at sikre effektiviteten af denne inddrivelse.
- 39 Det følger af ovenstående betragtninger, at EØF-traktatens artikel 59 og 60 skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for:
- en national lovgivning, hvorefter der i forhold til vederlag til tjenesteydere, som ikke er hjemmehørende i den medlemsstat, hvor tjenesteydelserne præsteres, anvendes en skatteindeholdelsesprocedure, mens vederlag til tjenesteydere, som er hjemmehørende i denne medlemsstat, ikke er genstand for en sådan indeholdelse
  
  - en national lovgivning, hvorefter tjenesteydelsesmodtageren, der ikke har foretaget indeholdelse af skatten i overensstemmelse med hans forpligtelse til at opkræve den, pådrager sig hæftelse.

*Det andet spørgsmål*

- 40 Da dette spørgsmål hviler på samme forudsætning som tredje spørgsmål, litra d), nemlig på at vederlagskreditor er hjemmehørende i et tredjeland, vil det blive efterprøvet i forbindelse med dette sidstnævnte spørgsmål.



*Det tredje spørgsmål, litra a)*

- 41 Bundesfinanzhof har forelagt Domstolen spørgsmålet, om EØF-traktatens artikel 59 og 60 skal fortolkes således, at bestemmelserne er til hinder for en national lovgivning, der udelukker, at ydelsesmodtageren, debitor for vederlaget til en ikke-hjemmehørende tjenesteyder, i forbindelse med skatteindeholdelsen kan foretage fradrag for de erhvervsmæssige udgifter, som tjenesteyderen har haft i forbindelse med sin økonomiske virksomhed i den stat, hvor tjenesteydelsen præsteres, hvorimod en tjenesteyder, der er hjemmehørende i denne stat, kun indkomst-beskattes af sin nettoindtægt, dvs. indtægten efter fradrag af de erhvervsmæssige udgifter.
- 42 Indledningsvis bemærkes, at Domstolen allerede tidligere har taget stilling til, hvorvidt EF-traktatens artikel 59 og 60 er til hinder for en national skattelovgivning, der generelt beskatter ikke-hjemmehørende på grundlag af bruttoindkomsten uden fradrag af erhvervsmæssige udgifter, hvorimod hjemmehørende beskattes af deres nettoindkomst efter fradrag af disse udgifter (Gerritse-dommen, præmis 55).
- 43 I Gerritse-dommen fastslog Domstolen indledningsvis, at de i denne dom omhandlede erhvervsmæssige udgifter var umiddelbart forbundet med den virksomhed, der havde givet anledning til den indkomst, der var skattepligtig, således at hjemmehørende og ikke-hjemmehørende i denne forbindelse befandt sig i en sammenlignelig situation. Herefter besvarede Domstolen det præjudicielle spørgsmål, den var blevet forelagt, bekræftende, idet den fastslog, at en national lovgivning, der nægter ikke-hjemmehørende samme skattefradrag af erhvervsmæssige udgifter som hjemmehørende, indebærer en indirekte forskelsbehandling på grundlag af nationalitet, der som udgangspunkt er i strid med EF-traktatens artikel 59 og 60. Domstolen udtalte sig imidlertid ikke om, på hvilket stadium af skatteproceduren de erhvervsmæssige udgifter, som tjenesteyderen har haft, skal fradrages, hvis forskellige stadier kan komme i betragtning.

- 44 Med henblik på at give den forelæggende ret en hensigtsmæssig besvarelse skal begrebet »erhvervsmæssige udgifter i forbindelse med den økonomiske virksomhed« i henhold til den praksis, der var indledt med Gerritse-dommen, forstås således, at det tager sigte på udgifter, som er umiddelbart forbundne med den økonomiske virksomhed, der har givet anledning til den indkomst, der er skattepligtig.
- 45 Bundesfinanzhof ønsker således oplyst, hvorvidt EØF-traktatens artikel 59 og 60 også er til hinder for en national lovgivning, som udelukker, at erhvervsmæssige udgifter fradrages i den skattepligtige indtægt på det tidspunkt, da vederlagsdebitor foretager skatteindeholdelse, men åbner mulighed for, at en ikke-hjemmehørende person under en af denne indledt procedure, der gennemføres efter afslutningen af proceduren for indeholdelse af skat, kan blive beskattet på grundlag af vedkommendes nettoindkomst i Tyskland og således få godtgjort det eventuelle forskelsbe-  
løb i forhold til det indeholdte skattebeløb.
- 46 På baggrund af hvad Bundesfinanzhof har lagt til grund — nemlig at der på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen var en procedure med tilbagebetaling, som gjorde det muligt efterfølgende at tage en ikke-hjemmehørende tjenesteyders erhvervsmæssige udgifter i betragtning — skal det bemærkes, at det af Domstolens faste praksis følger, at anvendelsen af værtsmedlemsstatens nationale lovgivning på tjenesteydere kan være til hinder for, indebære ulemper for eller gøre tjenesteydelser mindre tiltrækkende, i det omfang denne lovgivning medfører udgifter samt yderligere administrative og økonomiske omkostninger (jf. dom af 15.3.2001, sag C-165/98, Mazzoleni og ISA, Sml. I, s. 2189, præmis 24, og af 25.10.2001, forenede sager C-49/98, C-50/98, C-52/98 — C-54/98 samt C-68/98 — C-71/98, Finalarte m.fl., Sml. I, s. 7831, præmis 30).
- 47 I hovedsagen kan pligten til at indlede en procedure med efterfølgende tilbagebetaling af disse udgifter indebære ulempe for præstationen af tjenesteydelser, selv når den ikke-hjemmehørende tjenesteyder har meddelt vederlagsdebitor sine

erhvervsmæssige udgifter, der er umiddelbart forbundne med hans virksomhed. I det omfang, hvor iværksættelsen af en sådan procedure medfører yderligere administrative og økonomiske omkostninger og uundgåeligt påhviler tjenesteyderen, udgør den omhandlede skattelovgivning nemlig en hindring for den frie udveksling af tjenesteydelser, som principielt er i strid med EØF-traktatens artikel 59 og 60.

48 Der er ikke fremført nogen argumenter til støtte for den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning, i det omfang denne lovgivning udelukker, at ydelsesmodtageren, debitor for vederlaget til en ikke-hjemmehørende tjenesteyder, i forbindelse med skatteindeholdelsen kan foretage fradrag for de erhvervsmæssige udgifter, der er umiddelbart forbundet med den økonomiske virksomhed, som udøves af den ikke-hjemmehørende tjenesteyder i den medlemsstat, hvor tjenesteydelsen præsteres, såfremt tjenesteyderen har underrettet debitoren om udgifterne.

49 Det tredje spørgsmål, litra a), må derfor besvares med, at EØF-traktatens artikel 59 og 60 skal fortolkes således, at bestemmelserne er til hinder for en national lovgivning, der udelukker, at ydelsesmodtageren, debitor for vederlaget til en ikke-hjemmehørende tjenesteyder, i forbindelse med skatteindeholdelsen kan foretage fradrag for de erhvervsmæssige udgifter, som tjenesteyderen har underrettet debitor om, og som er umiddelbart forbundet med tjenesteyderens økonomiske virksomhed i den stat, hvor tjenesteydelsen præsteres, hvorimod en tjenesteyder, der er hjemmehørende i denne stat, kun indkomstbeskattes af sin nettoindtægt, dvs. indtægten efter fradrag af de erhvervsmæssige udgifter.

*Det tredje spørgsmål, litra b)*

50 Med dette spørgsmål, der er knyttet til det foregående, ønsker Bundesfinanzhof nærmere bestemt oplyst, hvorvidt EØF-traktatens artikel 59 og 60 skal fortolkes

således, at bestemmelserne ikke er til hinder for en national lovgivning, hvorefter alene de erhvervsmæssige udgifter, der er umiddelbart forbundet med den virksomhed i medlemsstaten, hvor ydelsen præsteres, og som tjenesteyderen, der er bosiddende i en anden medlemsstat, har underrettet vederlagsdebitor om, fradrages under skatteindeholdelsesproceduren, og hvorefter eventuelle yderligere erhvervsmæssige udgifter kan tages i betragtning under en efterfølgende godtgørelsesprocedure.

51 Dette spørgsmål skal besvares i lyset af betragtningerne til det foregående spørgsmål og under hensyntagen til, at Domstolen ikke har oplysninger, som gør det muligt at sammenligne situationen for hjemmehørende og ikke-hjemmehørende tjenesteydere. Hvis de af tjenesteyderen til debitor meddelte udgifter skal fradrages under skatteindeholdelsesproceduren, er EØF-traktatens artikel 59 og 60 ikke til hinder for, at udgifter, som ikke er umiddelbart forbundne med den økonomiske virksomhed, der har givet anledning til den indkomst, der er skattepligtig, kan tages i betragtning under en efterfølgende godtgørelsesprocedure.

52 Det tredje spørgsmål, litra b), må derfor besvares med, at EØF-traktatens artikel 59 og 60 skal fortolkes således, at bestemmelserne ikke er til hinder for en national lovgivning, hvorefter alene de erhvervsmæssige udgifter, der er umiddelbart forbundet med den virksomhed, der har givet anledning til den indkomst, der er skattepligtig, i medlemsstaten, hvor ydelsen præsteres, og som tjenesteyderen, der er bosiddende i en anden medlemsstat, har underrettet vederlagsdebitor om, fradrages under skatteindeholdelsesproceduren, og hvorefter udgifter, som ikke er umiddelbart forbundne med den økonomiske virksomhed, i givet fald kan tages i betragtning under en efterfølgende godtgørelsesprocedure.

*Det tredje spørgsmål, litra c)*

- 53 Med dette spørgsmål ønsker Bundesfinanzhof oplyst, hvorvidt EØF-traktatens artikel 59 og 60 skal fortolkes således, at bestemmelserne er til hinder for, at skattefritagelsen for en ikke-hjemmehørende tjenesteyder, som har udøvet virksomhed i Tyskland, i medfør af den tysk-nederlandske dobbeltbeskatningsoverenskomst kun kan tages i betragtning under vederlagsdebitors skatteindeholdelsesprocedure eller under en senere skattefritagelsesprocedure eller også kun tages i betragtning på baggrund af de i denne doms præmis 21 nævnte forhold i forbindelse med en hæftelsesprocedure, som er iværksat mod sidstnævnte, såfremt den kompetente skattemyndighed har udstedt en fritagelsesattest om, at de i dobbeltbeskatningsoverenskomsten opstillede betingelser herfor er opfyldt.
- 54 Det bemærkes indledningsvis, at det af fast retspraksis følger, at medlemsstaterne har bevaret kompetencen til at fastlægge kriterierne for indkomst- og formuebeskatning med henblik på, eventuelt gennem indgåelse af overenskomster, at undgå dobbeltbeskatning, når der ikke på fællesskabsplan er truffet foranstaltninger til at fastsætte ensartede eller harmoniserede regler (jf. dom af 21.9.1999, sag C-307/97, Saint-Gobain ZN, Sml. I, s. 6161, præmis 57).
- 55 Med hensyn til udøvelsen af beskatningskompetencen, som fordelt på denne måde, er medlemsstaterne dog forpligtet til at overholde fællesskabsreglerne (jf. i denne retning Saint-Gobain ZN-dommen, præmis 58, samt dom af 12.12.2002, sag C-385/00, De Groot, Sml. I, s. 11819, præmis 94, og af 19.1.2006, sag C-265/04, Bouanich, Sml. I, s. 923, præmis 50).
- 56 Selv om det er godtgjort, som anført i nærværende doms præmis 15, at indtægten for de i hovedsagen omhandlede kunstneriske ydelser i henhold til den tysk-nederlandske dobbeltbeskatningsoverenskomst ikke var skattepligtig i Tyskland, men kun i Nederlandene, skal det fastslås, således som generaladvokaten har anført i

punkt 88 i forslaget til afgørelse, at en i Nederlandene hjemmehørende tjenesteyders forpligtelse til hos den kompetente tyske skattemyndighed at indhente en fritagelsesattest for at undgå yderligere beskatning af sin indtægt i Tyskland bør — som nævnt i nærværende doms præmis 44 — anses for en restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser på grund af de administrative foranstaltninger, som denne forpligtelse indebærer for den pågældende tjenesteyder.

- 57 Tilsvarende kan den forpligtelse, der påhviler tjenesteydelsesmodtageren til at fremlægge den nævnte fritagelsesattest i forbindelse med en mod denne iværksat hæftelsesprocedure, afholde tjenesteydelsesmodtageren fra at benytte en tjenesteyder, der er bosiddende i en anden medlemsstat. Som Scorpio har gjort gældende skal vederlagsdebitor nemlig sikre sig, at dennes medkontrahenter enten selv har iværksat en fritagelses- eller godtgørelsesprocedure (og i givet fald tilbagebetaler debitor det godtgjorte beløb), eller at denne har givet fuldmagt til at iværksætte en sådan procedure på hans vegne. Det må frygtes, at tjenesteyderen, som er bosiddende i en anden medlemsstat, har begrænset interesse i at tage disse skridt, eller at man efter kontraktforholdets udløb ikke længere kan komme i kontakt med ham.
- 58 Følgelig udgør det en hindring for den frie udveksling af tjenesteydelser som sikret ved EØF-traktatens artikel 59 og 60, hvis den omhandlede skattefritagelse under de af Bundesfinanzhof nævnte forskellige stadier af skatteproceduren kun kan tages i betragtning ved fremlæggelse af en attest, som den kompetente skattemyndighed har udstedt om, at de i den tysk-nederlandske dobbeltbeskatningsoverenskomst opstillede betingelser herfor er opfyldt.
- 59 Denne hindring er imidlertid begrundet i hensynet til at sikre, at skatteindeholdelsesproceduren fungerer tilfredsstillende.

60 Som navnlig den belgiske regering samt generaladvokaten i punkt 90 i sit forslag til afgørelse har påpeget, er det vigtigt, at vederlagsdebitor kun kan undlade at indeholde skat, hvis han er sikker på, at tjenesteyderen opfylder betingelserne for at kunne opnå fritagelse. Det kan således ikke kræves af vederlagsdebitor, at han selv, i hvert enkelt tilfælde, skal undersøge, om de pågældende indtægter er fritaget i medfør af en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Endelig kunne det, hvis vederlagsdebitor ensidigt kunne frigøre sig fra forpligtelsen til at indeholde skat, og såfremt denne begik en fejl, gøre det vanskeligere at inddrive skatten fra vederlagskreditor.

61 Henset til de ovenstående bemærkninger skal tredje spørgsmål, litra c), besvares med, at EØF-traktatens artikel 59 og 60 skal fortolkes således, at bestemmelserne ikke er til hinder for, at skattefritagelsen for en ikke-hjemmehørende tjenesteyder, som har drevet virksomhed i Tyskland, i medfør af den tysk-nederlandske dobbeltbeskatningsoverenskomst kun kan tages i betragtning i forbindelse med vederlagsdebitors skatteindeholdelsesprocedure eller under en senere skattefritagelsesprocedure eller også kun tages i betragtning i forbindelse med en hæftelsesprocedure, som er iværksat mod sidstnævnte, såfremt den kompetente skattemyndighed har udstedt en fritagelsesattest om, at de i dobbeltbeskatningsoverenskomsten opstillede betingelser herfor er opfyldt.

*Det andet spørgsmål og det tredje spørgsmål, litra d)*

62 Med disse spørgsmål ønsker Bundesfinanzhof nærmere bestemt oplyst, om EØF-traktatens artikel 59 skal fortolkes således, at den finder anvendelse, hvis tjenesteydelsesmodtageren, som påberåber sig denne artikel for at blive omfattet af den frie udveksling af tjenesteydelser inden for Fællesskabet, er hjemmehørende i en medlemsstat og bosiddende i Fællesskabet, og hvis hans medkontrahent, tjenesteyderen, er bosiddende i et andet land i Fællesskabet, men hjemmehørende i et tredjeland.

- 63 Indledningsvis skal det påpeges, at EØF-traktatens artikel 59, som allerede anført i nærværende doms præmis 37, og ifølge fast retspraksis ikke blot tillægger tjenesteyderen rettigheder, men også tillægger modtageren af disse tjenesteydelser sådanne.
- 64 Hvis disse rettigheder indebærer en frihed for modtagere af tjenesteydelser til at begive sig til en anden medlemsstat for at modtage en tjenesteydelse dér uden at blive mødt af restriktioner (Ciola-dommen, præmis 11, og dom af 28.10.1999, sag C-55/98, Vestergaard, Sml. I, s. 7641, præmis 20), følger det tilsvarende af Domstolens faste praksis, at modtagere af tjenesteydelser kan drage fordel af disse rettigheder, uanset at hverken denne eller tjenesteyderen flytter inden for Fællesskabet (jf. i denne retning Eurowings Luftverkehr-dommen, præmis 34, og dom af 6.11.2003, sag C-243/01, Gambelli m.fl., Sml. I, s. 13031, præmis 55 og 57, samt af 14.10.2004, sag C-36/02, Omega, Sml. I, s. 9609, præmis 25).
- 65 Dette er tilfældet i hovedsagen. Det Forenede Kongeriges regerings argumentation, hvorefter Scorpio som tjenesteydelsesmodtager ikke kan påberåbe sig de friheder, der er sikret i EØF-traktatens artikel 59, eftersom selskabet ikke har begivet sig til eller forsøgt at begive sig til en anden medlemsstat for at modtage den i hovedsagen omhandlede tjenesteydelse, kan således ikke tiltrædes.
- 66 Hvis det af det ovenstående følger, at Scorpio, der i kraft af at være et selskab som omhandlet i EØF-traktatens artikel 58, stk. 1, sidestilles med en fysisk person hjemmehørende i en medlemsstat, i princippet og i medfør af EØF-traktatens artikel 66 skulle kunne påberåbe sig rettighederne, som det er blevet tillagt ved EØF-traktatens artikel 59, skal det efterprøves, om den omstændighed, at Europop som tjenesteyder bosiddende i en anden medlemsstat er hjemmehørende i et tredjeland, er til hinder for, at Scorpio kan påberåbe sig disse rettigheder.



67 Det skal herved fastslås, at det i EØF-traktaten er fastsat, at eftersom Rådet ikke har gjort brug af den i EØF-traktatens artikel, 59, stk. 2, fastsatte mulighed, finder bestemmelserne om den frie udveksling af tjenesteydelser anvendelse, når følgende betingelser er opfyldt:

- ydelsen skal præsteres inden for Fællesskabet
  
- tjenesteyderen skal være hjemmehørende i en medlemsstat og bosiddende i et land inden for Fællesskabet.

68 Heraf følger, at EØF-traktaten ikke udstrækker sig til at lade tjenesteydere hjemmehørende i et tredjeland være omfattet af disse bestemmelser, uanset at disse tjenesteydere er bosiddende inden for Fællesskabet, og at det drejer sig om en tjenesteydelse inden for Fællesskabet.

69 Følgelig skal andet spørgsmål og tredje spørgsmål, litra d), besvares med, at EØF-traktatens artikel 59 skal fortolkes således, at den ikke kan påberåbes af en tjenesteyder hjemmehørende i et tredjeland.

### **Sagens omkostninger**

70 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Store Afdeling) for ret:

1) EØF-traktatens artikel 59 og 60 skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for:

— en national lovgivning, hvorefter der i forhold til vederlag til tjenesteydere, som ikke er hjemmehørende i den medlemsstat, hvor tjenesteydelserne præsteres, anvendes en skatteindeholdelsesprocedure, mens vederlag til tjenesteydere, som er hjemmehørende i denne medlemsstat, ikke er genstand for en sådan indeholdelse

— en national lovgivning, hvorefter tjenesteydelsesmodtageren, der ikke har foretaget indeholdelse af skatten i overensstemmelse med hans forpligtelse til at opkræve den, pådrager sig hæftelse.

2) EØF-traktatens artikel 59 og 60 skal fortolkes således,

— at bestemmelserne er til hinder for en national lovgivning, der udelukker, at ydelsesmodtageren, debitor for vederlaget til en ikke-hjemmehørende tjenesteyder, i forbindelse med skatteindeholdelsen kan foretage fradrag for de erhvervs-mæssige udgifter, som tjenesteyderen har underrettet debitor om, og som er umiddelbart forbundet med tjenesteyderens økonomiske virksomhed i den stat, hvor tjenesteydelsen præsteres, hvorimod en tjenesteyder, der er hjemmehørende i denne stat, kun indkomstbeskattes af sin nettoindtægt, dvs. indtægten efter fradrag af de erhvervs-mæssige udgifter

- at bestemmelserne ikke er til hinder for en national lovgivning, hvorefter alene de erhvervs-mæssige udgifter, der er umiddelbart økonomisk forbundet med den virksomhed, der har givet anledning til den indkomst, der er skattepligtig i medlemsstaten, hvor ydelsen præsteres, og som tjenesteyderen, der er bosiddende i en anden medlemsstat, har underrettet vederlagsdebitor om, fradrages under skatteindeholdelsesproceduren, og hvorefter udgifter, som ikke er umiddelbart forbundet med den økonomiske virksomhed, i givet fald kan tages i betragtning under en efterfølgende godtgørelsesprocedure
  
  - at bestemmelserne ikke er til hinder for, at skattefritagelsen for en ikke-hjemmehørende tjenesteyder, som har drevet virksomhed i Tyskland, i medfør af overenskomsten af 16. juni 1959 mellem Forbundsrepublikken Tyskland og Kongeriget Nederlandene til undgåelse af dobbeltbeskatning for så vidt angår indkomst- og formueskatter samt visse andre skatter og om regulering af andre skattemæssige spørgsmål kun kan tages i betragtning i forbindelse med vederlagsdebitors skatteindeholdelsesprocedure eller under en senere skattefritagelsesprocedure eller også kun tages i betragtning i forbindelse med en hæftelsesprocedure, som er iværksat mod sidstnævnte, såfremt den kompetente skattemyndighed har udstedt en fritagelsesattest om, at de i dobbeltbeskatningsoverenskomsten opstillede betingelser herfor er opfyldt.
- 3) EØF-traktatens artikel 59 skal fortolkes således, at den ikke kan påberåbes af en tjenesteyder hjemmehørende i et tredjeland.

Underskrifter