



# Jurisprudentie

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL  
J. KOKOTT  
van 21 december 2011<sup>1</sup>

**Zaak C-498/10**

**X**

(verzoek van de Hoge Raad der Nederlanden om een prejudiciële beslissing)

„Vrij verrichten van diensten — Verplichting voor ingezetene ontvanger van dienst om bronbelasting op vergoeding in te houden wanneer dienstverrichter in andere lidstaat is gevestigd — Discriminatie — Beperking — Rechtvaardigingsgronden — Doeltreffende heffing en inning van belastingen — Richtlijn 76/308”

## I – Inleiding

1. In de onderhavige zaak wordt opnieuw de vraag opgeworpen of de belasting van buitenlandse dienstverleners door middel van een bronbelasting die bij de ingezetene ontvanger van de dienst op de vergoeding in mindering moet worden gebracht en aan de belastingdienst moet worden afgedragen, met het vrij verrichten van diensten verenigbaar is.

2. Deze vraag rijst in de context van vriendschappelijke wedstrijden die twee Britse betaaldvoetbalorganisaties op diens uitnodiging tegen een Nederlandse betaaldvoetbalorganisatie in Nederland hebben gespeeld. De Nederlandse betaaldvoetbalorganisatie had verzuimd om op de vergoeding die zij de Britse organisaties had betaald voor hun deelname aan de wedstrijden bronbelasting in te houden, waartoe zij krachtens het Nederlandse recht wel verplicht was. De belastingdienst heeft thans een naheffingsaanslag opgelegd. De Nederlandse organisatie is evenwel van mening dat de bronbelasting in strijd is met het vrij verrichten van diensten. De plicht om bronbelasting in te houden geldt namelijk alleen wanneer de betaaldvoetbalorganisatie die is uitgenodigd in het buitenland is gevestigd. Een nationale betaaldvoetbalorganisatie had zelf zijn belastingzaken moeten regelen.

3. Het verzoek om een prejudiciële beslissing dat de Hoge Raad der Nederlanden in dit verband aan het Hof heeft voorgelegd, biedt het Hof de gelegenheid om zijn rechtspraak over de bronbelasting tot dusverre, zoals die met name voortvloeit uit de arresten FKP Scorpio Konzertproduktionen<sup>2</sup> en Truck Center<sup>3</sup>, te verduidelijken. Daarbij dient het ermee rekening te houden dat, anders dan in deze zaken, in het onderhavige geval een beroep kan worden gedaan op de instrumenten in het recht van de Unie inzake wederzijdse bijstand bij de grensoverschrijdende invordering van belastingen.

1 — Oorspronkelijke taal: Duits.

2 — Arrest van 3 oktober 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen (C-290/04, Jurispr. blz. I-9461).

3 — Arrest van 22 december 2008, Truck Center (C-282/07, Jurispr. blz. I-10767).

## II – Rechtskader

4. Het Unierechtelijke kader van deze zaak wordt gevormd door de voorschriften over het vrij verrichten van diensten en door richtlijn 76/308<sup>4</sup> inzake wederzijdse bijstand bij invordering, zoals gewijzigd bij richtlijn 2001/44<sup>5</sup> (hierna: „richtlijn 76/308”). Omdat het in het hoofdgeding om de beoordeling van de rechtmatigheid van een belastingaanslag over de belastingjaren 2002 en 2004 gaat, moet bij de beantwoording van de prejudiciële vraag nog worden uitgegaan van de Verdragsbepalingen in de versie van het Verdrag van Amsterdam. Meer bepaald moet worden afgegaan op artikel 49 EG, en niet op artikel 56 VWEU. Daarnaast zijn de bepalingen van de Nederlandse wet op de loonbelasting en een verdrag tot vermindering van dubbele belastingen relevant.

### A – Nationaal recht

5. Krachtens artikel 1 van de Wet op de loonbelasting 1964 (hierna: „Wet LB 1964”) wordt van onder meer „buitenlandse gezelschappen” een directe belasting geheven onder de naam loonbelasting. Onder een „buitenlands gezelschap” wordt ingevolge artikel 5b, lid 1, van de Wet LB 1964, in de op het hoofdgeding toepasselijke versie, verstaan: een groep van hoofdzakelijk niet in Nederland wonende natuurlijke personen of gevestigde rechtspersonen waarbij de leden van de groep individueel of gezamenlijk ingevolge een overeenkomst van korte duur als beroep een tak van sport in Nederland beoefenen.

6. Krachtens artikel 8a, lid 1, sub a, van de Wet LB 1964 is de persoon met wie het optreden of de sportbeoefening is overeengekomen, voor zover deze de gage betaalt, verplicht om loonbelasting in te houden. Ingevolge artikel 35h, lid 1, van de Wet LB 1964 bedraagt deze 20 %.

7. Wanneer de sportbeoefening echter met een „binnenlands gezelschap” wordt overeengekomen, bestaat voor degene die de gage betaalt, geen plicht om loonbelasting aan de bron in te houden. Een dergelijk gezelschap valt namelijk wat de ontvangen gage betreft, die voor hem onderdeel is van de winst, onder de vennootschapsbelasting. Voor de betrokken jaren 2002 en 2004 bedroeg het tarief van de vennootschapsbelasting 34,5 %, met dien verstande dat tot een belastbaar bedrag van 22 689 EUR een percentage van 29 gold.

### B – Overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting tussen Nederland en het Verenigd Koninkrijk

8. Artikel 17, lid 1, van de tussen het Koninkrijk der Nederlanden en het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland gesloten Overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen en naar vermogenswinsten van 7 november 1980 (hierna: „DBO”) bepaalt samengevat dat inkomsten van artiesten en sportbeoefenaars uit hun persoonlijke werkzaamheden in Nederland, daar worden belast. Ingevolge artikel 17, lid 2, geldt dit ook indien die inkomsten niet aan de artiest of sportbeoefenaar zelf, maar aan een andere (rechts)persoon toekomen.

9. Artikel 22 van de DBO voorziet in de mogelijkheid om de in Nederland op de gage ingehouden belasting te verrekenen met de in het Verenigd Koninkrijk voor die gage vastgestelde en te betalen belasting.

4 — Richtlijn 76/308/EEG van de Raad van 15 maart 1976 betreffende de wederzijdse bijstand inzake de invordering van schuldvorderingen die voortvloeien uit bepaalde bijdragen, rechten en belastingen, alsmede uit andere maatregelen (PB L 73, blz. 18). Deze richtlijn werd gecodificeerd bij richtlijn 2008/55/EG van de Raad van 26 mei 2008 (PB L 150, blz. 28), die op haar beurt bij richtlijn 2010/24/EU van de Raad van 16 maart 2010 betreffende de wederzijdse bijstand inzake de invordering van schuldvorderingen die voortvloeien uit belastingen, rechten en andere maatregelen (PB L 84, blz. 1) is ingetrokken en vervangen.

5 — Richtlijn 2001/44/EG van de Raad van 15 juni 2001 tot wijziging van richtlijn 76/308/EEG (PB L 175, blz. 17).

### III – Feiten en prejudiciële vragen

10. X is een Nederland gevestigde betaaldvoetbalorganisatie. In juli 2002 respectievelijk maart 2004 is X met twee in het Verenigd Koninkrijk gevestigde betaaldvoetbalorganisaties (hierna: „Britse organisaties”) overeengekomen een vriendschappelijke wedstrijd te spelen. In verband met deze wedstrijden, die in augustus 2002 respectievelijk augustus 2004 in Nederland hebben plaatsgevonden, betaalde X aan de Britse organisaties 133 000 respectievelijk 50 000 EUR. De Britse organisaties hebben deze gages niet doorbetaald aan de spelers.

11. Aangezien X ter zake van deze gages geen loonbelasting had ingehouden of afgedragen, ontving zij van de Nederlandse belastingdienst naheffingsaanslagen ten bedrage van 26 050 respectievelijk 9 450 EUR (20 % van de gages, na aftrek van bepaalde kosten). Daartegen stelde X met succes beroep in eerste aanleg in. In tweede aanleg werd de organisatie echter in het ongelijk gesteld, waarop zij beroep in cassatie instelde bij de Hoge Raad der Nederlanden. Daarbij voert zij in wezen aan dat de litigieuze Nederlandse bronbelasting onverenigbaar is met het vrij verrichten van diensten.

12. De Hoge Raad verzoekt het Hof in dit verband om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

- 1) Moet artikel 56 VWEU aldus worden uitgelegd dat sprake is van een beperking van het vrije verkeer van diensten als de ontvanger van een dienst, verricht door een in een andere lidstaat gevestigde dienstverrichter, is gehouden op grond van de wetgeving van de lidstaat waar de dienstontvanger is gevestigd en waar de dienst wordt verricht, over de voor deze dienst verschuldigde vergoeding belasting in te houden, terwijl deze inhoudingsplicht niet aan de orde is indien het een dienstverrichter betreft die in dezelfde lidstaat als de dienstontvanger is gevestigd?
- 2a) Indien het antwoord op de voorgaande vraag meebrengt dat een regeling die voorziet in een heffing van een dienstontvanger tot een belemmering van het vrije verkeer van diensten leidt, kan een dergelijke belemmering dan worden gerechtvaardigd door de behoefte om de heffing en invordering van een belasting te waarborgen van buitenlandse gezelschappen die kortstondig in Nederland verblijven en moeilijk controleerbaar zijn, met als gevolg een problematische uitvoering van de aan Nederland toegewezen heffingsbevoegdheid?
- 2b) Is in dat geval nog van belang dat de regeling in een later stadium voor situaties als de onderhavige is gewijzigd, in die zin dat eenzijdig van heffing wordt afgezien, omdat de uitvoering ervan niet eenvoudig en efficiënt toepasbaar leek?
- 3) Gaat de regeling verder dan noodzakelijk gelet op de mogelijkheden die met name richtlijn 76/308/EEG biedt voor de wederzijdse bijstand bij de invordering van belastingen?
- 4) Is voor de beantwoording van de voorgaande vragen van belang of de belasting, die over de vergoeding is verschuldigd in de lidstaat waar de dienstontvanger is gevestigd, kan worden verrekend met belasting die in die andere lidstaat over die vergoeding verschuldigd is?

13. Aan de procedure voor het Hof hebben X, de Nederlandse, de Belgische, de Duitse, de Franse, de Italiaanse en de Zweedse regering evenals de regering van het Verenigd Koninkrijk en de Europese Commissie deelgenomen, waarbij de Belgische, de Franse en de Italiaanse regering evenals die van het Verenigd Koninkrijk alleen schriftelijke opmerkingen hebben ingediend.

## IV – Beoordeling

### A – Eerste vraag

14. Met zijn eerste vraag wenst de Hoge Raad der Nederlanden te vernemen of sprake is van een beperking van het vrij verrichten van diensten, wanneer een op het nationale grondgebied gevestigde ontvanger van een eveneens daar verrichte dienst, op de overeengekomen vergoeding een bronbelasting moet inhouden indien de dienstverrichter in een andere lidstaat is gevestigd, terwijl deze plicht niet aan de orde zou zijn wanneer de dienstverrichter op het nationale grondgebied zou zijn gevestigd.

15. De Britse organisaties hebben door middel van hun deelname tegen vergoeding aan de vriendschappelijke wedstrijden in Nederland, aan X een dienst geleverd in de zin van de artikelen 49 EG en volgende.<sup>6</sup> Aangezien het vrij verrichten van diensten niet alleen ten gunste van de verrichter ervan, maar ook voor de ontvanger van de dienst geldt<sup>7</sup>, kan X zich op deze bepalingen beroepen.

16. Overeenkomstig de Wet LB 1964 moest X, omdat de Britse organisaties in het buitenland gevestigd waren, loonbelasting aan de bron inhouden en afdragen. Aangezien zij dit niet heeft gedaan, wordt de belasting nu door middel van een naheffingsaanslag ingevorderd. Indien X de vriendschappelijke wedstrijden met nationale organisaties zou zijn overeengekomen, had een dergelijke plicht en aansprakelijkheid niet op haar gerust. Het grensoverschrijdende gebruik van diensten is derhalve met aanvullende verplichtingen en aansprakelijkheidsrisico's ten opzichte van de belastingdienst verbonden.

#### 1. Te hanteren toets: discriminatie of beperking?

17. Volgens vaste rechtspraak vormen nationale regelingen die het verrichten van diensten tussen lidstaten moeilijker maken dan het verrichten van diensten binnen één enkele lidstaat, een in beginsel verboden beperking van het vrij verrichten van diensten.<sup>8</sup> Daarvoor volstaat het dat de litigieuze regeling de uitoefening van die vrijheid minder aantrekkelijk kan maken.<sup>9</sup>

18. Wat concreet de bronbelasting over grensoverschrijdend verrichte diensten betreft, heeft het Hof in het arrest FKP Scorpio Konzertproduktionen vastgesteld dat een verplichting voor de dienstontvanger om bij de bron belasting in te houden op de vergoeding die wordt betaald aan een dienstverrichter die ingezetene van een andere lidstaat is, en het feit dat deze dienstontvanger in voorkomend geval voor de belasting aansprakelijk kan worden gehouden, ondernemingen ervan kan weerhouden om een beroep te doen op dienstverleners die ingezetene van andere lidstaten zijn.<sup>10</sup> Een dergelijke verplichting en

6 — Zie arresten van 15 december 1995, Bosman (C-415/93, Jurispr. blz. I-4921, punt 73), en 16 maart 2010, Olympique Lyonnais (C-325/08, Jurispr. blz. I-2177, punten 27 e.v.).

7 — Arrest van 17 februari 2005, Viacom Outdoor (C-134/03, Jurispr. blz. I-1167, punt 35); arrest FKP Scorpio Konzertproduktionen (aangehaald in voetnoot 2, punt 32), en arresten van 8 september 2009, Liga Portuguesa de Futebol Profissional en Bwin International (C-42/07, Jurispr. blz. I-7633, punt 51), en 4 oktober 2011, Football Association Premier League e.a. (C-403/08 en C-429/08, Jurispr. blz. I-9083, punt 85).

8 — Arresten van 28 april 1998, Kohll (C-158/96, Jurispr. blz. I-1931, punt 33); 11 september 2007, Schwarz en Gootjes-Schwarz (C-76/05, Jurispr. blz. I-6849, punt 67), en 20 mei 2010, Zanotti (C-56/09, Jurispr. blz. I-4517, punt 42).

9 — Arresten van 11 juni 2009, X en Passenheim-van Schoot (C-155/08 en C-157/08, Jurispr. blz. I-5093, punten 32 en 39 e.v.), en 22 december 2010, Tankreederei I (C-287/10, Jurispr. blz. I-14233, punt 15), en arrest Football Association Premier League e.a. (aangehaald in voetnoot 7, punt 85).

10 — Arrest FKP Scorpio Konzertproduktionen (aangehaald in voetnoot 2, punt 33).

eventuele aansprakelijkheid vormden een in beginsel verboden beperking van het vrij verrichten van diensten.<sup>11</sup> Pas bij een volgende stap in de toetsing kwam het Hof tot de conclusie dat deze beperking gerechtvaardigd werd door de noodzaak om de doeltreffendheid van de invordering van inkomstenbelasting te waarborgen.<sup>12</sup>

19. In het licht van het twee jaar later gewezen arrest *Truck Center*<sup>13</sup> over de vrijheid van vestiging heeft de Hoge Raad der Nederlanden echter twijfels of het Hof ook vandaag nog tot een dergelijke beoordeling zou zijn gekomen, of dat het ondertussen niet een andere richting is ingeslagen. Volgens dit arrest is er namelijk geen sprake van een beperking van de vrijheid van vestiging, wanneer het verschil in behandeling tussen de op het nationale grondgebied en de daarbuiten gevestigde vennootschappen gelegen is in de toepassing van verschillende heffingstechnieken, ervan afhankelijk of de vennootschap haar zetel in de bronstaat of in een andere lidstaat heeft.

20. In de zaak *Truck Center* ging het om een nationale regeling krachtens welke de rente op een lening die een ingezeten vennootschap aan een buitenlandse ontvanger van diensten betaalt, aan een bronbelasting onderworpen was, terwijl dergelijke rente bij een ingezeten ontvanger van diensten (slechts) in het kader van de vennootschapsbelasting werd belast.

21. Het Hof toetste in genoemde zaak in wezen of in deze toepassing van verschillende heffingstechnieken discriminatie op grond van de zetel van de vennootschap besloten lag. Het benadrukte weliswaar dat bovendien als beperkingen van de vrijheid van vestiging moeten worden beschouwd, alle maatregelen die de uitoefening van deze vrijheid verbieden, belemmeren of minder aantrekkelijk maken<sup>14</sup>, maar werkte dit niet verder uit. Het zette eerder uitvoerig uiteen waarom de situaties objectief niet met elkaar vergelijkbaar waren.<sup>15</sup> Voordat het tot de eindconclusie kwam dat er geen sprake was van een „beperking” van de vrijheid van vestiging, stelde het nog vast dat uit de verschillende behandeling in het belastingrecht voor de ingezeten ontvangers van diensten niet noodzakelijkerwijs een voordeel voor de ingezeten renteontvangende vennootschappen voortvloeide.<sup>16</sup>

22. De arresten *FKP Scorpio Konzertproduktionen* en *Truck Center* berusten daarmee op verschillende toetsingskaders. In het eerste is een beperkingstoets gevolgd, waarbij reeds het bestaan van een benadeling van de grensoverschrijdende situatie ten opzichte van de nationale situatie volstond om een in beginsel verboden beperking van de fundamentele vrijheid aan te nemen. In het tweede is daarentegen in wezen een discriminatietoets uitgevoerd, waarbij pas bij vergelijkbare situaties een in beginsel verboden discriminatie kan worden aangenomen.

23. Hieruit kan echter niet worden geconcludeerd dat het arrest *Truck Center* een afwijking van het arrest *FKP Scorpio Konzertproduktionen* is of algemeen een kentering in de rechtspraak vormt. Eerder is het zo dat reeds sinds langere tijd de beide toetsingskaders in de rechtspraak te vinden zijn, zonder dat precies lijkt te zijn verduidelijkt hoe zij zich onderling verhouden.<sup>17</sup> Historisch gezien is in ieder geval de beperkingstoets het recentere toetsingskader. Meer bepaald heeft het Hof ook na het arrest *Truck Center* nationale belastingregelingen reeds dan als in beginsel verboden beperkingen van het vrij verrichten van diensten beschouwd, wanneer de grensoverschrijdende situatie ten opzichte van de nationale situatie nadeliger wordt behandeld.<sup>18</sup>

11 — *Ibid.*, punt 34.

12 — *Ibid.*, punt 35.

13 — Aangehaald in voetnoot 3.

14 — *Ibid.*, punt 33.

15 — *Ibid.*, punten 41-48.

16 — *Ibid.*, punt 49.

17 — Zie mijn conclusie van 4 september 2008 in de zaak *UTECA* (C-222/07, *Jurispr.* 2009, blz. I-1407, punt 77 en aldaar aangehaalde rechtspraak) alsmede Kokott/Ost, „Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht”, *Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht*, 2011, blz. 496, 497 e.v.

18 — Arresten *X* en *Passenheim-van Schoot* (aangehaald in voetnoot 9, punten 32 en 39 e.v.), *Zanotti* (aangehaald in voetnoot 8, punten 42 e.v.) en *Tankreederei I* (aangehaald in voetnoot 9, punten 15 e.v.).

24. Afgaand op hun resultaat komen beide arresten, los van het onderscheiden toetsingskader, tot de Unierechtelijke toelaatbaarheid van de in beide gevallen slechts voor de grensoverschrijdende situatie geldende bronbelasting. In dat verband moet worden benadrukt dat het Hof in beide arresten de behoefte van de staat aan een doeltreffende belastingheffing en -inning heeft erkend. In het eerste arrest heeft het dit echter pas in het stadium van de rechtvaardiging gedaan, nadat het reeds had geoordeeld dat van een in beginsel verboden beperking sprake was.<sup>19</sup> In het tweede toetste het dit aspect reeds in het kader van de vergelijkbaarheid en behandelde het dus als voorwaarde voor discriminatie/beperking.<sup>20</sup>

25. De onderhavige zaak vertoont duidelijk meer parallellen met de zaak FKP Scorpio Konzertproduktionen dan met de zaak Truck Center. Zoals in Scorpio gaat het hier namelijk om een verschillende behandeling van ingezetenen, al naargelang zij gebruikmaken van de diensten van een ingezetene of een buitenlandse dienstverrichter. In een dergelijke situatie moet worden onderzocht of in de verschillende behandeling een benadeling van de ingezetene die over grenzen heen van de dienst gebruikmaakt, besloten ligt. Is dit het geval, dan is sprake van een in beginsel verboden beperking van het vrij verrichten van diensten.

26. Het arrest Truck Center spitte zich daarentegen toe op de vraag of de situatie van ingezetenen en buitenlanders die op het nationale grondgebied rente ontvangen, vergelijkbaar is. Ervan uitgaand dat ingezetenen en buitenlanders zich doorgaans niet in een vergelijkbare situatie bevinden<sup>21</sup>, kwam het Hof tot de conclusie dat hun situatie wat de bronbelasting betreft, inderdaad niet objectief vergelijkbaar was.

27. Voor het overige moet erop worden gewezen dat de voorheen in het EG-Verdrag en thans in het VWEU opgenomen hoofdbestanddelen van de vrijheid van vestiging, het vrij verrichten van diensten en het vrije kapitaalverkeer<sup>22</sup> in de eerste plaats van een beperking en niet van discriminatie spreken.<sup>23</sup>

28. Tegen deze achtergrond geef ik er de voorkeur aan om in het onderhavige geval de beperkingstoets te volgen. Deze toets mag echter niet worden verward met de algemene beperkingstoets die het Hof buiten het belastingrecht toepast, waar het ook zonder een ongelijke behandeling aanneemt dat van een beperking sprake is wanneer de nationale regeling de uitoefening van een fundamentele vrijheid minder aantrekkelijk kan maken.<sup>24</sup> Tegenover een dermate ruime toets moet in het belastingrecht afwijzend worden gestaan, omdat anders uiteindelijk alle heffingen van de staat, ongeacht hun aard, Unierechtelijk zouden moeten worden getoetst.<sup>25</sup> Het recht van de Unie waarborgt een burger van de Unie echter niet dat de overbrenging van zijn werkzaamheden naar een andere lidstaat dan de lidstaat waar hij tot dan woonde, fiscaal neutraal is. Gelet op de verschillen tussen de belastingwetgevingen van de lidstaten kan een dergelijke overbrenging naargelang van het geval voor de burger fiscaal meer of minder voordelig of nadelig uitvallen.<sup>26</sup>

19 — Arrest FKP Scorpio Konzertproduktionen (aangehaald in voetnoot 2, punten 3 e.v.).

20 — Arrest Truck Center (aangehaald in voetnoot 3, punten 41-48).

21 — *Ibid.*, punt 38 en aldaar aangehaalde rechtspraak.

22 — Zie de artikelen 43, eerste alinea, EG, 49, eerste alinea, EG en 56, lid 1, EG alsook de artikelen 49, eerste alinea, VWEU 56, eerste alinea, VWEU en 63, lid 1, VWEU.

23 — Zie ook mijn conclusie van 4 september 2008 in de zaak UTECA (aangehaald in voetnoot 17, punt 77).

24 — Arrest van 5 oktober 2004, CaixaBank France (C-442/02, Jurispr. blz. I-8961, punt 11), arrest Liga Portuguesa de Futebol Profissional en Bwin International (aangehaald in voetnoot 7, punt 51) en arrest van 17 maart 2011, Peñarroja Fa (C-372/09 en C-373/09, Jurispr. blz. I-1785, punt 50).

25 — Zie mijn conclusies van 28 oktober 2004 in de zaak Viacom Outdoor (aangehaald in voetnoot 7, punt 62) en 2 juli 2009 in de zaak Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, Jurispr. blz. I-10821, punten 48-53) alsmede Kokott/Ost, aangehaald in voetnoot 17, blz. 498.

26 — Arresten van 12 juli 2005, Schempp (C-403/03, Jurispr. blz. I-6421, punt 45), en 26 april 2007, Alevizos (C-392/05, Jurispr. blz. I-3505, punt 76).

29. De hier toegepaste fiscale beperkingstoets onderscheidt zich ook van een discriminatietoets die ook feitelijke discriminatie omvat, met name op het punt van de stelplicht en de bewijslast: de fiscale benadeling van de grensoverschrijdende situatie moet in alle gevallen gerechtvaardigd worden.

## 2. Toepassing van de beperkingstoets op het onderhavige geval

30. In het onderhavige geval leidt het geen twijfel dat de plicht tot belastinginhouding en het daaraan verbonden aansprakelijkheidsrisico het gebruik van grensoverschrijdend verrichte diensten voor de ingezeten ontvangers minder aantrekkelijk kan maken dan het gebruik van diensten van ingezeten dienstverleners, die hun belastingaangelegenheden zelf moeten afwikkelen.

31. De Nederlandse regering is evenwel van mening dat een eventuele administratieve last op de ontvanger alleen niet tot de aanneming van een beperking van het vrij verrichten van diensten kan leiden. Eerder moet de grensoverschrijdende dienstverlening in zijn geheel worden beschouwd. Aangezien in het onderhavige geval tegenover de eventuele last op de ontvanger een aanzienlijke administratieve verlichting voor de dienstverlener staat, en bovendien een lager belastingtarief wordt toegepast dan voor zuiver nationale situaties, is er geen sprake van een beperking.

32. Een dergelijke benadering brengt echter een ongeoorloofde inperking van de draagwijdte van het vrij verrichten van diensten met zich mee. Zij gaat er namelijk aan voorbij dat de ontvanger van de dienst en de verrichter van die dienst twee afzonderlijke rechtssubjecten zijn die ieder hun eigen belangen hebben. Eenieder moet zich op het vrij verrichten van diensten kunnen beroepen wanneer zijn rechten worden aangetast. Dit is echter niet gewaarborgd wanneer alleen daarom geen sprake van een beperking zou zijn, wanneer de maatregel een belasting voor de ene contractpartner (hier: X) zou zijn, maar een voordeel voor de andere (hier: de Britse organisaties). In een situatie als de onderhavige moet bij de toetsing of sprake is van een beperking – in navolging van de rechtspraak krachtens welke een fiscale benadeling die in strijd is met een fundamentele vrijheid niet wegens het bestaan van andere voordelen als met het recht van de Unie verenigbaar kan worden beschouwd<sup>27</sup> – er afwijzend tegenover worden gestaan dat met eventuele voordelen voor de dienstverlener rekening wordt gehouden. Daaraan kan pas in een later stadium van de toetsing, namelijk bij de toetsing van de evenredigheid, betekenis toekomen.

33. In het onderhavige geval is dus sprake van een in beginsel verboden beperking van het vrije verkeer van diensten, zulks in overeenstemming met de vaste rechtspraak over het vrij verrichten van diensten en meer bepaald het arrest FKP Scorpio Konzertproduktionen.

## 3. Bestaan van een verdere beperking wegens hogere belasting?

34. Een verdere beperking zou kunnen liggen in feit dat de nationale belasting die drukt op de buitenlandse dienstverlener uiteindelijk hoger is dan die op de ingezeten dienstverlener, dus als de bronbelasting tot een hogere belasting zou leiden dan de door de nationale dienstverleners te betalen belasting.<sup>28</sup> De Hoge Raad heeft in zijn verwijzingsbeslissing weliswaar verschillende belastingtarieven genoemd, maar heeft de mogelijk verschillende hoge belastingen niet in zijn vragen betrokken of anderszins als probleem beschouwd. Omdat echter verschillende deelnemers aan de procedure bij het Hof op dit punt zijn ingegaan, verdient het kort bespreking.

27 — Arresten van 21 september 1999, Saint-Gobain ZN (C-307/97, Jurispr. blz. I-6161, punt 53); 12 december 2002, De Groot (C-385/00, Jurispr. blz. I-11819, punt 97), en 20 oktober 2011, Commissie/Duitsland (C-284/09, Jurispr. blz. I-9879, punt 71).

28 — Arrest van 12 juni 2003, Gerritse (C-234/01, Jurispr. blz. I-5933, punt 55); zie ook arrest Commissie/Duitsland (aangehaald in voetnoot 27, punt 94) en mijn conclusie van 18 september 2008 in de zaak Truck Center (arrest aangehaald in voetnoot 3, punt 66).

35. Om te beginnen moet worden vastgesteld dat het tarief van de bronbelasting in de desbetreffende belastingjaren 20 % van de gage bedroeg. In de aan X gerichte naheffingsaanslag werd dit belastingtarief pas „na aftrek van bepaalde kosten” op de door hem betaalde gages toegepast. Tijdens de mondelinge behandeling heeft de Nederlandse regering toegelicht dat de eventuele lonen die een organisatie uit een dergelijke gage aan haar spelers betaalt, geen aftrekbare kosten in deze zin zijn.

36. Ook al lijkt de definitie van „buitenlands gezelschap” in de relevante Nederlandse belastingbepalingen in feite ruimer te zijn en meer bepaald niet alleen de buitenlandse organisatie, maar ook alle aan de wedstrijd deelnemende buitenlandse spelers te kunnen omvatten, worden in de verwijzingsbeslissing als dienstverlener alleen de Britse organisaties genoemd, waarmee de wedstrijden zijn overeengekomen en waaraan de gages zijn betaald. Aangezien deze gages bovendien niet aan de spelers zijn doorbetaald, duidt dit erop dat - in het onderhavige geval althans - alleen de Britse organisaties zelf als dienstverlener moeten worden beschouwd en in die hoedanigheid aan „loonbelasting” waren onderworpen.

37. Onder het voorbehoud van de door de verwijzende rechter te verrichten nadere toetsing, lijkt het dus een consequente aanpak te zijn om de hoogte van de aan de orde zijnde bronbelasting te meten aan de hoogte van de vennootschapsbelasting die een „nationaal gezelschap” zou hebben moeten betalen, in plaats van aan de inkomstenbelasting die op ingezeten spelers zou zijn toegepast. Het toepasselijke tarief van de vennootschapsbelasting lag volgens opgave van de verwijzende rechter bij een belastingbedrag tot 22 689 EUR bij 29 %, en anders bij 34 %.

38. Zuiver nominaal gezien ligt het tarief van de bronbelasting dus duidelijk onder dat van de vennootschapsbelasting. Op basis van de loutere vergelijking van de nominale tarieven kan echter nog niet de conclusie worden getrokken dat de totale belasting op buitenlandse dienstverleners uiteindelijk inderdaad lager is dan de vennootschapsbelasting die een „nationaal gezelschap” zou hebben moeten betalen. De deelnemers aan de procedure voor het Hof zijn zo tot geheel uiteenlopende resultaten gekomen. Eindelijk is het zaak van de nationale rechter om dit na te gaan. Daarbij moet hij er in het bijzonder rekening mee houden, in welke mate vóór toepassing van het desbetreffende belastingtarief bedrijfsuitgaven in aftrek kunnen worden gebracht.<sup>29</sup>

#### 4. Beantwoording van de eerste prejudiciële vraag

39. Ongeacht tot welke conclusie de verwijzende rechter met betrekking tot de hoogte van de belastingdruk komt, moet op de eerste prejudiciële vraag in elk geval worden geantwoord dat sprake is van een in beginsel verboden beperking van het vrij verrichten van diensten, wanneer de op het nationale grondgebied gevestigde ontvanger van een eveneens daar verrichte dienst op de overeengekomen vergoeding een bronbelasting moet inhouden indien de dienstverlener in een andere lidstaat is gevestigd, terwijl een dergelijke plicht niet aan de orde zou zijn indien de dienstverlener op het nationale grondgebied zou zijn gevestigd.

#### B – Tweede vraag

40. De verwijzende rechter wenst in de tweede plaats te vernemen of een dergelijke beperking kan worden gerechtvaardigd door de noodzaak om de heffing en invordering van belastingen te waarborgen van buitenlandse dienstverleners die slechts kortstondig in Nederland verblijven en moeilijk controleerbaar zijn. Uit de wetgevingsgeschiedenis volgt dat de Nederlandse wetgever de bronbelasting ook met dit doel heeft ingevoerd.

<sup>29</sup> — Zie voor de Unierechtelijk verplicht in aanmerking te nemen bedrijfsuitgaven arresten Gerritse (aangehaald in voetnoot 28, punt 55) en FKP Scorpio Konzertproduktionen (aangehaald in voetnoot 2, punt 49) en arrest van 15 februari 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande (C-345/04, Jurispr. blz. I-1425, punt 23).



41. In het arrest FKP Scorpio Konzertproduktionen heeft het Hof de doeltreffende belastinginvordering erkend als een dwingend vereiste van algemeen belang dat een beperking van het vrij verrichten van diensten kan rechtvaardigen. De bronheffing en de daartoe als garantie dienende aansprakelijkheidsregeling vormen een wettig en passend middel voor de fiscale behandeling van de inkomsten van een buiten de heffingsstaat gevestigde persoon en ter voorkoming dat op de betrokken inkomsten geen belasting wordt betaald in de woonstaat en evenmin in de staat waar de diensten zijn verricht. Bovendien vormt de bronheffing een evenredig middel voor de invordering van de belastingvordering van de heffingsstaat.<sup>30</sup> Ook in het arrest Truck Center heeft het Hof de behoefte van de bronbelasting heffende staat aan doeltreffende belastinginvordering erkend.<sup>31</sup>

42. De omstandigheid dat, anders dan in het onderhavige geval, richtlijn 76/308 inzake wederzijdse bijstand bij invordering in genoemde zaken nog niet op het gebied van de directe belastingen van toepassing was<sup>32</sup>, verandert er niets aan dat deze rechtvaardigingsgrond geheel legitiem is. Dit moet in het kader van de derde prejudiciële vraag over de evenredigheid in aanmerking worden genomen.

43. Bijgevolg moet worden vastgesteld dat de aan de orde zijnde bronbelasting een erkend dwingend vereiste van algemeen belang is en dat zij alleszins geschikt is om het ermee nagestreefde doel te bereiken.

44. De verwijzende rechter vraagt in dit verband nog in hoeverre van belang is, dat ondertussen in situaties als de onderhavige van heffing wordt afgezien, omdat de uitvoering ervan niet eenvoudig en efficiënt toepasbaar was. „Buitenlandse gezelschappen”, met de zetelstaat waarvan een overeenkomst ter vermijding van dubbele belasting is gesloten, zijn namelijk sinds een wetwijziging in 2007 van de bronbelasting uitgesloten.

45. De beslissing van de nationale wetgever om in gevallen waarin een overeenkomst ter vermijding van dubbele belasting met de zetelstaat van de dienstverlener is gesloten, geheel van belasting over het op het nationale grondgebied verworven inkomen af te zien, trekt de geschiktheid van de bronbelasting voor een efficiënte belastingheffing als zodanig echter niet in twijfel. Meer bepaald laat zij niet de conclusie toe dat de bronbelasting voor de belastingdienst geen voorkeur geniet boven een directe heffing van belasting van buitenlandse dienstverleners. Het gaat eerder om een afweging die is gemaakt, waartoe de lidstaat een zekere beoordelingsvrijheid heeft, en die veel ingewikkelder kan zijn dan het lijkt. Zo was volgens de Nederlandse regering de reden voor deze wijziging het streven om Nederland aantrekkelijker te maken voor topsporters.

46. Op de tweede prejudiciële vraag moet derhalve worden geantwoord dat de beperking van het vrij verrichten van diensten waartoe de aan de orde zijnde bronbelasting leidt, kan worden gerechtvaardigd door de noodzaak om de heffing en invordering van belastingen te waarborgen van buitenlandse dienstverleners die slechts kortstondig in Nederland verblijven en moeilijk controleerbaar zijn. Dat in deze lidstaat ondertussen in situaties als de onderhavige van belastingheffing wordt afgezien, is in dat verband van geen belang.

### C – Derde vraag

47. De verwijzende rechter wenst in de derde plaats te vernemen of de litigieuze bronbelasting verder gaat dan noodzakelijk is, gelet op de mogelijkheden die met name de richtlijn 76/308 biedt voor de wederzijdse bijstand bij invordering.

30 — Arrest FKP Scorpio Konzertproduktionen (aangehaald in voetnoot 2, punten 35-38).

31 — Arrest Truck Center (aangehaald in voetnoot 3, punten 47 e.v.).

32 — In het arrest FKP Scorpio Konzertproduktionen (aangehaald in voetnoot 2, punt 36) heeft het Hof daarop uitdrukkelijk gewezen. Voor de zaak Truck Center zie mijn conclusie van 18 september 2008 in die zaak (arrest aangehaald in voetnoot 3, punt 41).

48. Een beperkende maatregel kan volgens vaste rechtspraak slechts gerechtvaardigd zijn, indien hij in overeenstemming is met het evenredigheidsbeginsel en dus geschikt is om het ermee nagestreefde doel te bereiken en niet verder gaat dan ter bereiking van dit doel nodig is.<sup>33</sup>

49. Richtlijn 76/308 stelt gemeenschappelijke regels voor de wederzijdse bijstand vast, teneinde de invordering te verzekeren van onder de nationale jurisdictie vallende schuldvorderingen.<sup>34</sup> De bijstandsmaatregelen reiken van de verstrekking van inlichtingen die van nut zijn voor de invordering<sup>35</sup>, via de notificatie van schriftelijke stukken<sup>36</sup> tot de tenuitvoerlegging van buitenlandse titels, die de lidstaat van tenuitvoerlegging moet erkennen en in beginsel als de zijne moet behandelen.<sup>37</sup>

50. De richtlijn heeft tot doel de hindernissen voor de instelling of de werking van de gemeenschappelijke markt op te heffen, die een gevolg zijn van de geografisch tot het desbetreffende grondgebied beperkte werkingssfeer van de nationale bepalingen op het gebied van de invordering.<sup>38</sup> Vóór de vaststelling van richtlijn 76/308 was het niet mogelijk om een schuldvordering die in een door de autoriteiten van een andere lidstaat opgestelde titel was belichaamd, in een andere lidstaat te innen.<sup>39</sup>

51. Om, gelet op de toenemende belastingfraude, de financiële belangen van de lidstaten en de neutraliteit van de gemeenschappelijke markt beter te beschermen, werd de werkingssfeer van de richtlijn, die aanvankelijk in wezen slechts voor bepaalde bijdragen en douanerechten gold, uitgebreid tot bepaalde belastingen, waaronder inkomstenbelasting.<sup>40</sup>

52. Ook als de richtlijn daarmee de grensoverschrijdende invordering van belastingvorderingen mogelijk heeft gemaakt, mag zij noch wat betreft haar ambities noch wat betreft haar slagkracht worden overschat.

53. Een bronbelasting op een in het buitenland gevestigde dienstverlener kan zij reeds daarom niet volledig vervangen, omdat een verzoek om bijstand pas vanaf een totaal te vorderen bedrag van 1 500 EUR kan worden gedaan.<sup>41</sup> De richtlijn had dus zelfs niet de pretentie om in de plaats van een dergelijke heffingstechniek te treden.

54. Bovendien is gebleken dat het succes dat met de krachtens de richtlijn verleende wederzijdse bijstand is behaald, meer dan te wensen overliet. In haar voorstel voor de latere richtlijn 2010/24<sup>42</sup> alsook in haar verslag van 4 april 2009<sup>43</sup> over de jaren 2005 tot en met 2008 stelt de Commissie namelijk vast dat de daadwerkelijk ingevorderde bedragen slechts 5 % vertegenwoordigen van de bedragen waarvoor om administratieve bijstand bij de invordering werd verzocht.

33 — Arrest van 18 december 2007, Jundt (C-281/06, Jurispr. blz. I-12231, punt 58), arrest X en Passenheim-van Schoot (aangehaald in voetnoot 9, punt 47) en arrest van 26 oktober 2010, Schmelz (C-97/09, Jurispr. blz. I-10465, punt 58).

34 — Arrest van 14 januari 2010, Kyrian (C-233/08, Jurispr. blz. I-177, punt 34); zie ook arresten van 7 september 2006, N (C-470/04, Jurispr. blz. I-7409, punt 53), en 9 november 2006, Turpeinen (C-520/04, Jurispr. blz. I-10685, punt 37).

35 — Artikel 4 van de richtlijn.

36 — Artikel 5 van de richtlijn.

37 — Artikelen 6 tot en met 8 van de richtlijn.

38 — Eerste tot en met derde overweging van de considerans van de richtlijn; zie arrest Kyrian (aangehaald in voetnoot 34, punt 3).

39 — Eerste overweging van de considerans van de richtlijn.

40 — Punten 1 tot en met 3 van de considerans van richtlijn 2001/44.

41 — Artikel 25, lid 2, van richtlijn 2002/94/EG van de Commissie van 9 december 2002 tot vaststelling van de praktische maatregelen die nodig zijn voor de tenuitvoerlegging van sommige bepalingen van richtlijn 76/308/EEG (PB L 337, blz. 41) respectievelijk artikel 20, lid 2, van richtlijn 77/794/EEG van de Commissie van 4 november 1977 tot vaststelling van de praktische maatregelen die nodig zijn voor de tenuitvoerlegging van sommige bepalingen van richtlijn 76/308/EEG van de Commissie (PB L 333, blz. 11).

42 — Voorstel van de Commissie van 2 februari 2009 voor een richtlijn betreffende de wederzijdse bijstand inzake de invordering van schuldvorderingen die voortvloeien uit belastingen, rechten en andere maatregelen [COM(2009) 28 def.], blz. 2.

43 — Verslag van de Commissie aan de Raad en het Europees Parlement over de toepassing van de regeling betreffende de wederzijdse bijstand inzake de invordering van schuldvorderingen die voortvloeien uit bepaalde bijdragen, rechten en belastingen alsmede andere maatregelen in de periode 2005-2008 [COM(2009) 451 def.], punt 2.4.

55. Ook als de lidstaten zich in beginsel niet op de tekortkomingen bij de samenwerking van hun belastingautoriteiten kunnen beroepen, om daaraan een rechtvaardiging voor beperkingen van de fundamentele vrijheden te ontnemen<sup>44</sup>, tonen deze realiteit en de consequenties die de wetgever van de Unie daaruit heeft getrokken doordat hij richtlijn 2010/24 heeft vastgesteld, aan dat richtlijn 76/308 geen aan de bronbelasting gelijkwaardig instrument voor belastingheffing en -invordering vormt.

56. Anders dan verscheidene regeringen stellen, is de bronbelasting niet reeds noodzakelijk om in het geval van een buitenlandse dienstverlener die zich slechts kortstondig en mogelijk ook slechts eenmaal op het nationale grondgebied verblijft, zelfs maar kennis te nemen van het belastbare feit. Daartoe zou het volstaan om de op het nationale grondgebied gevestigde ontvanger van de diensten een aangifteplicht ten opzichte van de belastingautoriteiten op te leggen.

57. Wat echter de heffing en de invordering van de belasting aanbelangt, moet, in elk geval gezien richtlijn 76/308, een gerechtvaardigd belang bij de lidstaten worden erkend om deze langs de weg van de bronbelasting zeker te stellen.

58. In dit verband moet ook in aanmerking worden genomen dat het afzien van de bronbelasting slechts gecompenseerd kan worden door een directe belasting op de buitenlandse dienstverlener. Dan zou weliswaar de aan de orde zijnde beperking worden opgeheven, maar deze directe heffing van een aanzienlijke belasting van een buitenlandse dienstverlener zou ook kunnen betekenen, zoals verschillende regeringen hebben aangevoerd, dat deze zijn belastingaangifte in een vreemde taal moet doen en wegwijs moet raken in een vreemd belastingstelsel. Aangezien de buitenlandse dienstverlener er daardoor van zou kunnen worden afgeschrikt om de dienst op het nationale grondgebied te verrichten, zou het voor de ontvanger van de dienst uiteindelijk zelfs nog moeilijker kunnen worden om op buitenlandse dienstverlening een beroep te doen.

59. Nog afgezien van de aanzienlijke bijkomende administratieve last die de grensoverschrijdende belastinginvordering bij het grote aantal slechts eenmalig verrichte diensten voor de belastingautoriteiten met zich mee zou brengen, zou een directe belastingheffing van de buitenlandse dienstverlener daarmee niet noodzakelijkerwijs een minder vergaande maatregel zijn dan de bronbelasting.<sup>45</sup>

60. Op de derde prejudiciële vraag moet derhalve worden geantwoord dat de in onderhavige zaak aan de orde zijnde bronbelasting, ook wanneer de mogelijkheden tot wederzijdse bijstand bij invordering krachtens richtlijn 76/308 in aanmerking worden genomen, niet verder gaat dan noodzakelijk is, mits de beperking van het vrij verrichten van diensten slechts in de bronbelasting als zodanig besloten ligt en niet in een hogere belastingdruk.

#### D – Vierde vraag

61. Met zijn vierde vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of voor de beantwoording van de eerste drie vragen van belang is of de buitenlandse dienstverlener de belasting die op het nationale grondgebied verschuldigd is, in de lidstaat waar hij gevestigd is in aftrek kan brengen op de daar vastgestelde en te betalen belasting.

44 — Zie mijn conclusie van 30 maart 2006 in de zaak N (arrest aangehaald in voetnoot 34, punt 114).

45 — Zie ook mijn conclusie van 18 september 2008 in de zaak Truck Center (arrest aangehaald in voetnoot 3, punten 45 e.v.).

62. Daar de hier vastgestelde beperking van het vrij verrichten van diensten erin bestaat dat de ontvanger van de diensten in de uitoefening van die vrijheid wordt beperkt door de aan hem opgelegde plicht om de belasting aan de bron in te houden en aan de belastingdienst af te dragen, alsook door het daarmee samenhangende aansprakelijkheidsrisico, kan het voor de voorgaande vragen in wezen geen rol spelen of de dienstverlener de op het nationale grondgebied verschuldigde belasting in zijn thuisland op zijn overige belastingschulden daar in aftrek kan brengen.

63. Slechts wanneer de verwijzende rechter tot de conclusie zou komen dat de bronbelasting tot een hogere belasting zou leiden dan de voor de ingezeten dienstverleners geldende vennootschapsbelasting, en dus tot een aanvullende beperking van het vrij verrichten van diensten, kan aan de verrekenbaarheid betekenis toekomen.

64. De verwijzende rechter verwijst in dit verband naar het arrest *Amurta*<sup>46</sup>, waarin het Hof niet heeft uitgesloten dat een lidstaat erin slaagt de eerbiediging van zijn uit het Verdrag voortvloeiende verplichtingen te verzekeren door met een andere lidstaat een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting te sluiten. Zoals verschillende deelnemers aan de procedure te kennen hebben gegeven, heeft dit arrest betrekking op het voorkomen van economische dubbele belasting, terwijl het in het onderhavige geval hoogstens tot een juridische dubbele belasting zou kunnen komen, tot de opheffing waarvan de lidstaten bij de huidige stand van het recht van de Unie niet verplicht zijn.<sup>47</sup> Tegelijkertijd lijken mij de overwegingen van het Hof echter conform te kunnen worden toegepast, daar het er hier uiteindelijk ook om gaat of het te veel gehevene in de ene lidstaat door verrekening in de andere lidstaat kan worden gecompenseerd.

65. Een dergelijke compensatie kan echter alleen dan aan de Unierechtelijke voorwaarden voldoen, wanneer de toepassing van de overeenkomst het mogelijk maakt om de gevolgen van de verschillende behandeling naar nationaal recht volledig op te heffen.<sup>48</sup> Dit vereist met name dat de verrekening in de zetelstaat ook dan wordt toegestaan wanneer de buitenlandse inkomsten daar in het geheel niet of slechts aan een geringe belasting worden onderworpen. Deze moet derhalve ongeacht de inrichting van de belasting van inkomsten door de zetelstaat worden toegestaan. Of de DBO eventueel aan deze voorwaarden voldoet, moet de verwijzende rechter nagaan.

66. Op de vierde vraag moet derhalve worden geantwoord dat het voor de beantwoording van de eerste drie vragen van geen belang is of de buitenlandse dienstverlener de op het nationale grondgebied verschuldigde belasting op de in zijn thuisland verschuldigde belasting in aftrek kan brengen, mits de beperking van het vrij verrichten van diensten slechts in de bronbelasting als zodanig besloten ligt en niet in een hogere belastingdruk.

## V – Conclusie

67. Derhalve geef ik het Hof in overweging de vragen van de Hoge Raad der Nederlanden te beantwoorden als volgt:

„1) Er is sprake van een in beginsel verboden beperking van het vrij verrichten van diensten, wanneer de op het nationale grondgebied gevestigde ontvanger van een eveneens daar verrichte dienst op de overeengekomen vergoeding een bronbelasting moet inhouden indien de dienstverlener in een andere lidstaat is gevestigd, terwijl een dergelijke plicht niet aan de orde zou zijn indien de dienstverlener op het nationale grondgebied zou zijn gevestigd.

46 — Arrest van 8 november 2007, *Amurta* (C-379/05, Jurispr. blz. I-9569, punt 79).

47 — Arresten van 14 november 2006, *Kerckhaert en Morres* (C-513/04, Jurispr. blz. I-10967, punten 20-24); 16 juli 2009, *Damseaux* (C-128/08, Jurispr. blz. I-6823, punten 25 e.v.), en 3 juni 2010, *Commissie/Spanje* (C-487/08, Jurispr. blz. I-4843, punt 56).

48 — Arrest van 19 november 2009, *Commissie/Italië* (C-540/07, Jurispr. blz. I-10983, punten 37-39), en arrest *Commissie/Spanje* (aangehaald in voetnoot 47, punten 59-64).

- 2) Deze beperking van het vrij verrichten van diensten kan worden gerechtvaardigd door de noodzaak om de heffing en invordering van belastingen te waarborgen van buitenlandse dienstverleners die slechts kortstondig in Nederland verblijven en moeilijk controleerbaar zijn. Dat in deze lidstaat ondertussen in situaties als de onderhavige van belastingheffing wordt afgezien, is in dat verband van geen belang.
- 3) Ook wanneer de mogelijkheden tot wederzijdse bijstand bij invordering krachtens richtlijn 76/308 in aanmerking worden genomen, gaat de in onderhavige zaak aan de orde zijnde bronbelasting niet verder dan noodzakelijk is, mits de beperking van het vrij verrichten van diensten slechts in de bronbelasting als zodanig besloten ligt en niet in een hogere belastingdruk.
- 4) Het is voor de beantwoording van de eerste drie vragen van geen belang of de buitenlandse dienstverlener de op het nationale grondgebied verschuldigde belasting op de in zijn thuisland verschuldigde belasting in aftrek kan brengen, mits de beperking van het vrij verrichten van diensten slechts in de bronbelasting als zodanig besloten ligt en niet in een hogere belastingdruk.”