

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

PHILIPPE LÉGER

föredraget den 16 maj 2006¹

1. Bundesfinanzhof (Tyskland) har, genom förevarande beslut om hänskjutande, begärt att domstolen, mot bakgrund av fördragets regler om frihet att tillhandahålla tjänster, skall undersöka vissa bestämmelser i tysk lagstiftning rörande inkomstskatt för i landet ej bosatta tillhandahållare av tjänster som utövar en verksamhet i Tyskland inom ramen för musikföreställningar.

2. Detta mål ger bland annat upphov till frågan huruvida 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 utgör hinder, dels för förfarandet för indrivning av skatt i form av innehållande av källskatt vilket skall tillämpas i denna situation, dels för vissa tillämpningsbestämmelser avseende detta förfarande.

I — Tillämpliga nationella bestämmelser

3. I enlighet med 1 § punkt 4 i den tyska inkomstskattelagen (Einkommensteuergesetz) från år 1990,³ som var i kraft vid tidpunkten för tvisten vid den nationella domstolen, är fysiska personer som varken är bosatta eller stadigvarande vistas i Tyskland begränsat inkomstskattskyldiga för inkomster som de uppbär i denna medlemsstat, i den mening som avses i 49 § i EStG, såvida inte något av de i förevarande mål icke aktuella undantagen är för handen. Till sådana inkomster räknas de som härrör från kulturella, idrottsliga, konstnärliga eller liknande prestationer inom landet eller genom aktiviteter som hänger samman med dessa, oberoende av vem som mottar inkomsten.⁴

4. För begränsat skattskyldiga personer drivs skatten för denna typ av inkomst i genom innehållande av källskatt, i enlighet med 50 a § fjärde stycket punkt 1 EStG. Inne-

1 — Originalspråk: franska.

2 — Eftersom, som anges nedan, de faktiska omständigheterna i tvisten vid den nationella domstolen ägde rum under det första och tredje kvartalet år 1993, det vill säga före ikraftträdandet av Maastrichtavtalet, skall EEG-avtalet tillämpas på dessa faktiska omständigheter.

3 — Lag i ändrad lydelse genom lagen om ändring av skatt av den 25 februari 1992 (Steueränderungsgesetz, BGBl. 1992 I, s. 297) (nedan kallad EStG).

4 — 49 § första stycket punkt 2 d EStG.

hållen källskatt uppgår till 15 procent av inkomsterna. Innehållen källskatt skall beräknas på den totala summan av intäkterna och några avdrag för kostnader för intäkternas förvärvande och särskilda kostnader får inte göras.⁵

5. Inkomstskattekravet uppstår vid den tidpunkt då ersättningen görs tillgänglig för den berättigade mottagaren av densamma. Vid denna tidpunkt är den person som skall betala ersättningen skyldig att innehålla källskatt för den begränsat skattskyldiga berättigade mottagaren av ersättningen. Sistnämnda person är skattskyldig för ersättningen.⁶

6. Den person som skall betala ersättning är skyldig att till behörig skattemyndighet inbetala den skatt som har innehållits under ett visst kvartal senast tio dagar efter utgången av detta kvartal, och är ansvarig för att skatten innehålls och betalas.⁷

7. Genom innehållandet av källskatten anses inkomstskatt, såvida inte något av de i förevarande mål icke aktuella undantagen föreligger, ha erlagts för inkomsterna.⁸

8. Dessutom föreskrivs i 50 d § vissa särskilda regler för de fall när ett dubbelbeskattningsavtal skall tillämpas.

9. Sålunda föreskrivs att när inkomster på vilka det enligt 50 a § skall innehållas källskatt inte får beskattas eller skall beskattas med en reducerad skattesats till följd av bestämmelserna i ett dubbelbeskattningsavtal, skall bestämmelserna om innehållande, inbetalning och deklaration av skatt som ombesörjs av gäldenären för inkomsterna trots allt tillämpas utan inverkan av dubbelbeskattningsavtalet. I sådant fall påverkas inte rätten för den berättigade mottagaren av ersättningen att erhålla total eller partiell återbetalning av den innehållna och inbetalade skatten.⁹

10. Den person som skall utbetala ersättningen får emellertid i enlighet med ett sådant avtal underlåta att innehålla källskatt eller innehålla sådan skatt enligt den lägre skattesatsen förutsatt att Bundesamt für Finanzen (den federala skattemyndigheten)¹⁰ efter ansökan har utfärdat intyg på att kriterierna enligt dubbelbeskattningsavtalet är uppfyllda (skattebefrielseförfarande).¹¹ När BfF inte har utfärdat något skattebefrielseintyg har den person som skall utbetala ersättningen således skyldighet att innehålla källskatt.

5 — 50 a § fjärde stycket tredje, femte och sjätte meningarna EStG.

6 — 50 a § femte stycket första och andra meningarna EStG.

7 — 50 a § femte stycket tredje och femte meningarna EStG.

8 — 50 § femte stycket EStG. Det rör sig om källskattens "befriande" verkan.

9 — 50 d § första stycket första och andra meningarna EStG. Denna rätt måste göras gällande genom en ansökan som görs på ett officiellt formulär.

10 — Nedan kallat BfF.

11 — 50 d § tredje stycket första meningen EStG.

11. Dessutom saknar den person som skall betala ersättning rätt att, inom ramen för ett förfarande mot honom själv avseende ansvar för underlåtenhet att innehålla källskatt, göra gällande de rättigheter som den berättigade ersättningsmottagaren har enligt dubbelbeskattningsavtalet.¹²

12. Det skall preciseras att den inkomst av konstnärliga prestationer som är aktuell i tvisten vid den nationella domstolen enligt den hänskjutande domstolens uppgifter inte var skattepliktig i Tyskland utan endast i Nederländerna, enligt det dubbelbeskattningsavtal som slutits mellan dessa två länder.¹³

13. 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.

14. Denne tillhandahållare av tjänster har en allmän skyldighet att lämna in en inkomstdeklaration inom ramen för betalningsförfarandet 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 den som skall utbetala ersättning hålls ansvarig för den inkomstskatt som skall betalas av den berättigade ersättningsmottagaren.

II — Bakgrund och tvisten vid den nationella domstolen

15. FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH (nedan kallat Scorpio) är ett bolag som anordnar konserter och som har sitt säte och sin ledning i Tyskland. Detta bolag ingick år 1993 ett avtal med en avtalspart vid namn Europop som ställde en musikgrupp till bolagets förfogande. Europop är en fysisk person som vid den relevanta tidsperioden var bosatt i Nederländerna. Han hade då varken bostad, stadigvarande vistelseort eller något driftsställe i Tyskland. Den hänskjutande domstolen har uppgivit att den saknar uppgift beträffande Europops nationalitet.

16. Scorpio betalade under det första och det tredje kvartalet år 1993 438 600 DEM till

¹² — 50 d § första stycket sista meningen EStG.

¹³ — 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 dubbelbeskattningsavtalet). Den hänskjutande domstolen hänvisar till en kombination av artiklarna 5.1, 1.2 punkt 1a, 2.1 punkterna 1, 2 och 5 samt artikel 20.1 i detta avtal (se beslutet om hänskjutande, s. 7).

Europop för tillhandahållanden från denna avtalspart. Scorpio innehöll därvid inte någon källskatt enligt 50 a § fjärde stycket punkt 1 EStG, trots att Europop inte hade uppvisat något sådant skattebefrielseintyg som föreskrivs i 50 d § tredje stycket EStG.

20. Som grund för sin talan anförde klaganden i revisionsmålet i huvudsak följande.

17. Efter det att den behöriga skattemyndigheten fått kännedom om dessa omständigheter höll den Scorpio för betalningsansvarig och krävde i beskattningsbeslut 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. För det första strider 50 a § fjärde stycket sjätte meningen EStG, enligt vilken bestämelse kostnader för intäkternas förvärvande inte får dras av från det belopp på vilket källskatt skall innehållas, mot artiklarna 59 och 60 i fördraget. Detta framgår av domen av den 12 juni 2003 i målet Gerritse.¹⁴ Enligt klaganden i revisionsmålet slog domstolen i detta mål fast att kostnaderna för intäkternas förvärvande skall beaktas i avdragshänseende redan vid innehållandet av källskatt och inte först vid ett senare återbetalningsförfarande.

18. Den begäran om omprövning av detta beslut som Scorpio lämnade in till Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel föranledde inte någon ändring. Sökanden väckte därefter talan vid Finanzgericht som beslutade att inte bifalla talan på grund av att Scorpio fortfarande inte hade uppvisat något skattebefrielseintyg från BfF, i motsats till vad som krävs enligt 50 d § tredje stycket EStG.

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

19. Scorpio väckte revisionstalan vid Bundesfinanzhof och yrkade att Finanzgerichts dom skulle upphävas och att beskattningsbeslutet skulle ogiltigförklaras.

¹⁴ — Dom av den 12 juni 2003 i mål C-234/01, Gerritse (REG 2003, s. I-5933).

III — Beslutet om hänskjutande

23. Bundesfinanzhof är mot bakgrund av de faktiska och rättsliga omständigheter som ovan angetts tveksam beträffande hur artiklarna 59 och 60 i fördraget skall tolkas.

24. Bundesfinanzhof har inledningsvis gjort gällande att domstolen i sin dom i det ovannämnda målet Gerritse inte uttalade sig i frågan huruvida uttag av skatt som sker genom innehållande av källskatt beräknad på bruttointkomsterna, och den ansvarsordning som hänger samman därmed, utgör en indirekt diskriminering som strider mot artiklarna 59 och 60 i fördraget även när i utlandet bosatta personer ges möjlighet att efter ansökan beskattas för sina nettointkomster i Tyskland genom ett förfarande som sker efter innehållandet av källskatt, och på så vis återfå den eventuella skillnaden mellan det därvid fastställda skattebeloppet och det belopp som innehållits som källskatt. Den hänskjutande domstolen har avseende detta återbetalningsförfarande hänvisat till en skrivelse från federala finansministeriet av den 3 november 2003.

25. Bundesfinanzhof har beträffande skatteuttag i form av innehållande av källskatt och risken för att den som är skyldig att innehålla skatten ådrar sig ansvar, påpekat att dessa omständigheter kan missgynna i landet ej bosatta tillhandahållare av tjänster i förhållande till i Tyskland bosatta personer och således utgöra indirekt diskriminering som

är otillåten enligt artiklarna 59 och 60 i fördraget. Enligt denna domstol kan innehållandet av källskatten exempelvis leda till en likviditetsnackdel för en i landet ej bosatt person, medan det för en i landet bosatt person i regel inte innehålls någon källskatt på dennes driftsinkomster. Innehållandet av källskatt innebär även en risk för att en i landet ej bosatt person inte erhåller någon återbetalning enligt 50 d § första stycket andra meningen EStG, när den person som skall betala ersättning inte har betalat in den innehållna källskatten till skattemyndigheten.

26. Den hänskjutande domstolen har vidare anmärkt att skyldigheten för den person som skall betala ersättning att innehålla källskatt, samt risken att drabbas av ansvar för skatten om ingen eller för liten skatt innehålls, utgör konkurrensnackdelar för i landet ej bosatta tillhandahållare av tjänster, eftersom de kan förmå mottagarna av dessa tjänster att anlita i landet bosatta personer för att tillhandahålla tjänsterna i stället för i landet ej bosatta tillhandahållare av motsvarande tjänster. Dessa mottagare av tjänster undviker på så sätt de kostnader och risker som innehållandet av källskatt medför.

27. Den hänskjutande domstolen har härav dragit slutsatsen att förfarandet med innehållande av källskatt och den ansvarsordning som hänger samman därmed kan medföra

att det blir svårare att tillhandahålla gränsöverskridande tjänster mellan medlemsstater än att tillhandahålla tjänster inom en och samma medlemsstat, vilket skulle kunna strida mot ändamålet med artikel 59 i fördraget.

28. Enligt samma domstol kan emellertid de nackdelar som en i utlandet bosatt tillhandahållare får utstå och de kostnader som åligger den som skall betala ersättningen till följd av innehållandet av källskatt och ansvarsordningen vara berättigade.

29. Bundesfinanzhof har i detta avseende påpekat att detta förfarande och denna ordning utgör legitima och ändamålsenliga medel för att beskatta i landet ej bosatta tillhandahållare för deras inkomster i Tyskland och för att förhindra att de undgår beskattning för inkomster såväl i denna medlemsstat som i den stat där tillhandahållaren av tjänsterna är hemmahörande. Enligt denna domstol skall hänsyn även tas till att Konungariket Nederländerna före ändringen av direktiv 76/308/EEG¹⁵ genom direktiv 2001/44/EG¹⁶ och ikraftträdandet den 23 juni 2001 av avtalet den 21 maj 1999 mellan Förbundsrepubliken Tyskland och Konungariket Nederländerna om ömsesidigt

bistånd mellan myndigheterna vad gäller indrivning av skatt och delgivning av handlingar¹⁷, inte var skyldigt att i ett sådant fall som det förevarande hjälpa till att driva in tysk inkomstskatt.

30. Enligt den hänskjutande domstolen strider inte heller beräkningen av den inkomstskatt som skall innehållas som källskatt på bruttointkomsten mot artiklarna 59 och 60 i fördraget, med förbehåll för ett senare återbetalningsförfarande som inleds på ansökan av den i landet ej bosatta personen. Den rättmätige ersättningsmottagaren informerar nämligen i regel inte den person som skall betala ersättning — som har att innehålla källskatt — om storleken på sina kostnader för intäkternas förvärvande. Detta beror främst på att mottagaren av ersättningen inte vill offentliggöra underlaget för sina beräkningar, vinstmarginaler och eventuella affärshemligheter. Bundesfinanzhof anser således att om man skulle fordra att en i landet ej bosatt tillhandahållare av tjänster skall meddela sina kunder vilka kostnader som uppkommit i samband med tjänsten, för att innehållen källskatt skall kunna beräknas mot bakgrund av nettoinkomsten, skulle gränsöverskridande tillhandahållanden av tjänster kunna bli betydligt svårare.

31. Den hänskjutande domstolen är även tveksam till huruvida det föreligger en indirekt diskriminering i strid med artiklarna

15 — Rådets direktiv 76/308/EEG av den 15 mars 1976 om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar uppkomna till följd av verksamhet som utgör en del av finansieringssystemet för Europeiska utvecklings- och garantifonden för jordbruket och av jordbruksavgifter och tullar samt med avseende på mervärdesskatt (EGT L 73 s. 18; svensk specialutgåva, område 2, volym 2, s. 66).

16 — Rådets direktiv 2001/44/EG av den 15 juni 2001 om ändring av direktiv 76/308 samt med avseende på mervärdesskatt och vissa punktskatter (EGT L 175 s. 17). Det föreskrivs i tredje skälet i direktiv 2001/44 att "tillämpningsområdet för det ömsesidiga bistånd som fastställs i direktiv [76/308] [bör] utvidgas till att omfatta fordringar avseende vissa skatter på inkomst och förmögenhet [...]".

17 — BStBl. 2000 I, s. 66.

59 och 60 i fördraget när en i landet ej bosatt tillhandahållare av tjänster med stöd av ett dubbelbeskattningsavtal kan erhålla eller, om han hade inkommit med en rättidig ansökan därom, skulle ha kunnat åtnjuta ett undantag från innehållandet av källskatt eller återbetalningen av densamma i enlighet med de relevanta bestämmelserna i den tyska skattelagstiftningen.

32. Nämnade domstol har slutligen preciserat att utgången i målet skulle kunna vara avhängig av huruvida Europop var medborgare eller ej i en medlemsstat under det omtvistade året. Den har bland annat hänvisat till domstolens fasta rättspraxis enligt vilken artikel 59 i fördraget medför rättigheter inte bara för den som tillhandahåller tjänster utan även för den som mottar tjänsterna.¹⁸ I doktrinen har den uppfattningen framförts, att denna så kallade passiva frihet att tillhandahålla tjänster inte förutsätter att den som tillhandahåller tjänsterna är medborgare i en medlemsstat.

33. Den hänskjutande domstolen är mot bakgrund av artikel 59 andra stycket i fördraget tveksam till om denna tolkning av fördraget är korrekt.

34. Bundesfinanzhof har mot bakgrund av dessa omständigheter beslutat att vilande-förklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

"1. Skall artiklarna 59 och 60 i [EEG]-fördraget tolkas så, att de utgör hinder för att ansvar för skatt i enlighet med 50 a § femte stycket femte meningen [EStG] 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 50 a § fjärde stycket EStG, fastän källskatt inte behöver innehållas enligt 50 a § fjärde stycket EStG för ersättning som utbetalas till en berättigad mottagare (inom landet) 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?

¹⁸ — Den hänskjutande domstolen har hänvisat till domstolens dom av den 26 oktober 1999 i mål C-294/97, Eurowings Luftverkehr (REG 1999, s. I-7447).

3. För det fall den första frågan besvaras nekande:
 - a) Skall artiklarna 59 och 60 i [EEG]-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 nettointkomster som återstår när kostnaderna för intäkternas förvärvande dragits av är inkomstskattepliktiga?
 - b) Är det, för att undvika att artiklarna 59 och 60 i [EEG]-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 [EEG]-fördraget tolkas så, att de utgör hinder för att en i dubbelbeskattningsavtalet mellan Förbundsrepubliken Tyskland och Konungariket Nederländerna 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 50 a § fjärde stycket jämförd med 50 d § första stycket 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?"

35. Den hänskjutande domstolen har i huvudsak angivit att svaren på dessa frågor kommer att avgöra huruvida den talan om ansvar för skatt som har väckts mot sökanden i målet vid den nationella domstolen för att denne har underlåtit att innehålla källskatt strider mot gemenskapsrätten och, om denna fråga skall besvaras nekande, vilken omfattning detta ansvar skall anses ha.

37. Den hänskjutande domstolen har således önskat få klarhet i, mot bakgrund av fördragets bestämmelser angående friheten att tillhandahålla tjänster, såväl huruvida förfarandet för innehållande av källskatt skall tillämpas avseende i landet ej bosatta tillhandahållare av tjänster som vilka konsekvenser detta skall få, det vill säga vilket ansvar som åvilar en mottagare av tjänster om denne underlåter att innehålla sådan källskatt avseende ersättning som har utbetalats till den person som har tillhandahållit tjänsterna.

IV — Bedömning

A — Den första tolkningsfrågan

36. Bundesfinanzhof har ställt sin första tolkningsfråga för att domstolen skall fastställa huruvida artiklarna 59 och 60 i fördraget skall tolkas så, att de inte utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken en mottagare av tjänster som är hemmahörande i en medlemsstat kan göras ansvarig i den medlemsstaten i samband med ett gränsöverskridande tillhandahållande av tjänster, på grund av underlåtenhet att innehålla källskatt på den ersättning som har beviljats en i en annan medlemsstat bosatt person för nämnda tillhandahållande, medan sådan källskatt inte innehålls på ersättning som utbetalats till en tillhandahållare av tjänster i den förstnämnda staten, varför den som skall betala denna ersättning och som är mottagare av tjänsterna följaktligen inte kan göras ansvarig för underlåtenhet att innehålla källskatt.

38. Samtliga parter som har inkommit med yttranden i förevarande mål, det vill säga Scorpio, Förbundsrepubliken Tyskland, Konungariket Spanien, Republiken Italien, Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland liksom Europeiska gemenskapernas kommission, har föreslagit att domstolen skall besvara denna första tolkningsfråga nekande.

39. Jag är också av uppfattningen att artiklarna 59 och 60 i fördraget varken utgör hinder för indrivning via innehållande av källskatt avseende skatt som skall betalas av en i landet ej bosatt tillhandahållare av tjänster, eller för det eventuella ansvar för skatt som uppkommer för en mottagare av tjänster om denne har underlåtit att innehålla källskatt.

40. Det skall, beträffande frågan huruvida det föreligger en inskränkning beträffande

friheten att tillhandahålla tjänster, erinras om domstolens fasta rättspraxis där det stadgas att "även om det är medlemsstaterna som är behöriga i frågor avseende direkta skatter skall de dock respektera gemenskapsrätten vid utövandet av sina befogenheter".¹⁹

41. Enligt domstolen utgör artikel 59 i fördraget "hinder för tillämpning av all nationell lagstiftning som, utan att vara berättigad av objektiva hänsyn, inskränker möjligheten för en tillhandahållare av tjänster att effektivt utöva denna frihet".²⁰ Mot bakgrund av den inre marknaden och för att göra det möjligt att förverkliga målen med denna marknad, utgör artikel 59 i fördraget även hinder för tillämpning av varje nationell lagstiftning som medför att det blir svårare att tillhandahålla tjänster mellan medlemsstater än att tillhandahålla tjänster inom en och samma medlemsstat.²¹

42. Det skall för övrigt erinras om att enligt artikel 60 sista stycket i fördraget "[...] 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".

43. Bestämmelserna i den nationella skattelagstiftning som har ifrågasatts i det förevarande målet rör det förfarande för indrivning av inkomstskatt som tillämpas beträffande ersättning som har erhållits av en tillhandahållare av tjänster som inte är bosatt i Tyskland. Det skall i detta avseende påpekas att domstolen vid flera tillfällen har haft anledning att mot bakgrund av fördragets bestämmelser angående den fria rörligheten för arbetstagare undersöka inkomstskatteförfaranden som tillämpas på i landet ej bosatta skattskyldiga personer.²² Det finns enligt min uppfattning ingenting som hindrar att domstolen även prövar sådana förfaranden mot bakgrund av reglerna om friheten att tillhandahålla tjänster.

44. Det skall i det förevarande fallet påpekas att det enligt den nationella skattelagstiftningen föreligger en skillnad i behandling mellan i landet bosatta respektive ej bosatta tillhandahållare av tjänster när det gäller det tillämpliga förfarandet för indrivning av inkomstskatt. De tillhandahållare av tjänster som är bosatta i Tyskland inkomstbeskattas nämligen i slutet av varje år genom ett förfarande för uttag av inkomstskatt, medan ersättningen för dem som inte är bosatta i landet beskattas för sina inkomster via innehållande av källskatt.

45. Denna skillnad i behandling kan missgynna i landet ej bosatta tillhandahållare av

19 — Se bland annat domstolens dom av den 3 oktober 2002 i mål C-136/00, Danner (REG 2002, s. I-8147), punkt 28 och där nämnda rättspraxis.

20 — Se bland annat domstolens dom av den 5 oktober 1994 i mål C-381/93, kommissionen mot Frankrike (REG 1994, s. I-5145; svensk specialutgåva volym 16, s. 223), punkt 16, och av den 28 april 1998 i mål C-118/96, Safir (REG 1998, s. I-1897), punkt 22.

21 — Se exempelvis domarna i de ovannämnda målen kommissionen mot Frankrike, punkt 17, Safir, punkt 23, och Danner, punkt 29.

22 — Se bland annat domstolens dom av den 8 maj 1990 i mål C-175/88, Biehl (REG 1990, s. I-1779; svensk specialutgåva, volym 10, s. 399), av den 14 februari 1995 i mål C-279/93, Schumacker (REG 1995, s. I-225), och av den 26 oktober 1995 i mål C-151/94, kommissionen mot Luxemburg (REG 1995, s. I-3685).

tjänster i förhållande till i landet bosatta personer, bland annat genom att de förstnämnda inte åtnjuter den likviditetsfördel som tillkommer de senare. I landet ej bosatta tillhandahållare av tjänster kan därför avhållas från att utöva sin verksamhet i Tyskland.

46. Skillnaden i behandling avseende indrivning av skatt kan utgöra en omständighet som föranleder en mottagare av tjänster att vända sig till en i Tyskland bosatt tillhandahållare av tjänster, snarare än till en tillhandahållare av tjänster som är bosatt i en annan medlemsstat. Det är nämligen troligt att vissa av dem som mottar tjänster, och som betalar ersättning för dem, föredrar att undvika en situation där de ådrar sig kostnader och administrativa skyldigheter i samband med indrivning av skatt genom innehållande av källskatt och där de riskerar att ådra sig ansvar på grund av att de har underlåtit att innehålla källskatt eller på grund av att de har innehållit för litet källskatt.

47. Den skillnad i behandling som föreskrivs i den tyska skattelagstiftningen förefaller emellertid inte i sig strida mot artiklarna 59 och 60 i fördraget eftersom i landet bosatta respektive i landet ej bosatta tillhandahållare av tjänster befinner sig i objektivt sett olika situationer när det gäller de skyldigheter som är knutna till indrivningen av skatt, och eftersom det förfarande för innehållande av källskatt som är tillämpligt på i landet ej

bosatta tillhandahållare motiveras av behovet att säkerställa en effektiv indrivning av inkomstskatt.

48. Som den hänskjutande domstolen har betonat och som även har påpekats av Scorpio,²³ skall i detta avseende hänsyn tas till svårigheterna vid den omtvistade perioden, det vill säga år 1993, för en medlemsstat med beskattningsbefogenhet att driva in en skatteskuld i en annan medlemsstat, mot bakgrund av de rättsliga medel som då var i kraft. Jag erinrar om att det var först genom direktiv 2001/44 som tillämpningsområdet för det ömsesidiga bistånd vid indrivning av skatt som hade införts genom direktiv 76/308 utvidgades till att gälla inkomstskatteskulder. Dubbelbeskattningsavtalet omfattade för övrigt inte under den omtvistade perioden ömsesidigt bistånd avseende indrivning av skatteskulder, eftersom de båda staterna ingick avtal om detta först i maj 1999.

49. Jag anser därför att användandet av metoden med innehållande av källskatt avseende inkomstskatt som skall betalas av en i landet ej bosatt tillhandahållare av tjänster var berättigad genom behovet av att säkerställa en effektiv indrivning av denna

23 — Skriftligt yttrande, s. 17.

skatt och att den utgjorde ett proportionerligt medel för att säkerställa indrivningen av beskattningsstatens fordran.

52. Eftersom jag föreslår att domstolen skall besvara den första tolkningsfrågan nekande saknas anledning att besvara den andra tolkningsfrågan.

50. Detsamma gäller enligt min uppfattning det eventuella ansvar som kan utkrävas av den person som tar emot tjänster och som är skyldig att innehålla källskatt, vilket i förekommande fall medför påföljder för underlåtenhet att innehålla sådan källskatt. Eftersom detta ansvar står i samband med denna metod för indrivning av inkomstskatt bidrar det även på ett proportionerligt sätt till att säkerställa att denna indrivning blir effektiv.

53. Det skall nu undersökas huruvida vissa av de metoder för innehållande av källskatt som föreskrivs i den tyska skattelagstiftningen är förenliga med bestämmelserna i artiklarna 59 och 60 i fördraget. Detta är syftet med tolkningsfråga 3 a.

B — Den tredje tolkningsfrågan, punkt a

51. Enligt min mening följer härav när det gäller inkomstskatt som skulle betalas under den omtvistade perioden att artiklarna 59 och 60 i fördraget skall tolkas så, att de inte utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken en mottagare av tjänster som är hemmahörande i en medlemsstat kan göras ansvarig i den medlemsstaten i samband med ett gränsöverskridande tillhandahållande av tjänster, på grund av underlåtenhet att innehålla källskatt på den ersättning som har beviljats en i en annan medlemsstat bosatt person för nämnda tillhandahållande, medan sådan källskatt inte innehålls på ersättning som utbetalats till en i den förstnämnda staten bosatt tillhandahållare av tjänster, varför den som skall betala denna ersättning och som är mottagare av tjänsterna följaktligen inte kan göras ansvarig för underlåtenhet att innehålla källskatt.

54. Bundesfinanzhof har ställt denna till domstolen för att få klarhet i huruvida artiklarna 59 och 60 i fördraget skall tolkas så att de utgör hinder för en nationell skattelagstiftning enligt vilken den person som skall betala ersättning till en i landet ej bosatt tillhandahållare av tjänster inte vid innehållandet av källskatten kan minska den skattepliktiga inkomsten med tillhandahållarens kostnader för intäkternas förvärvande som har ett ekonomiskt samband med dennes verksamhet i den stat där tillhandahållandet har skett, medan en i den förstnämnda staten bosatt person som tillhandahåller tjänster endast är skyldig att betala inkomstskatt på sin nettoinkomst, det vill säga efter avdrag för kostnader för intäkternas förvärvande.

55. För att besvara denna fråga fordras inledningsvis en exakt avgränsning av innehållet i domen i det ovannämnda målet Gerritse när det gäller avdrag för kostnader för intäkternas förvärvande.

56. I det målet hade Arnoud Gerritse, som var nederländsk medborgare och bosatt i Nederländerna, år 1996 erhållit en ersättning för arbete som trumslagare vid en radiostation i Berlin. Denna ersättning inkomstbeskattades med en skattesats på 25 procent som innehölls som källskatt. Arnoud Gerritse och kommissionen gjorde gällande vid domstolen att för obegränsat skattskyldiga egenföretagare omfattades endast vinsten av inkomstskatt, eftersom kostnader för intäkternas förvärvande i allmänhet dragits av från den skattepliktiga inkomsten, medan inkomsterna för begränsat skattskyldiga personer beskattades med 25 procent utan rätt till avdrag för kostnader för intäkternas förvärvande.²⁴ Arnoud Gerritse hade även åberopat de allvarliga följderna av de omtvistade bestämmelserna i den tyska lagstiftningen för i landet ej bosatta konstnärer som turnerar i Tyskland och som ofta har mycket höga kostnader för intäkternas förvärvande.

57. Domstolen fastställde i sin dom att "nationella bestämmelser enligt vilka perso-

ner som är bosatta utanför landet vid beskattningen inte har rätt till avdrag för kostnader för intäkternas förvärvande, medan personer som är bosatta i landet har en sådan avdragsrätt, riskerar att till största delen vara till förfång för medborgare från andra medlemsstater. Bestämmelserna innefattar således en indirekt diskriminering på grund av nationalitet, som i princip är förbjuden enligt artiklarna 59 och 60 i fördraget.²⁵

58. För att komma till detta slut var domstolen först tvungen att försäkra sig om att situationerna för i landet bosatta respektive i landet ej bosatta personer var jämförbara med hänsyn till möjligheten att dra av kostnader för intäkternas förvärvande. Domstolen konstaterade i detta hänseende att "de ifrågavarande kostnaderna för intäkternas förvärvande är direkt kopplade till den verksamhet som givit upphov till inkomster som är skattepliktiga i Tyskland, vilket innebär att personer som är bosatta i landet och personer som är bosatta utanför landet i detta avseende befinner sig i en jämförbar situation".²⁶

59. Kriteriet avseende jämförbarhet mellan i landet bosatta respektive i landet ej bosatta personer grundar sig här på uppfattningen att båda dessa kategorier av skattebetalare får se sin ersättning för en och samma slags yrkesverksamhet som utövats i Tyskland minskad på exakt samma sätt, då de har kostnader för intäkternas förvärvande i direkt anknytning till den ifrågavarande verksamheten. Eftersom det i detta avseende

24 — Såsom anges i punkt 25 i domen i det ovannämnda målet Gerritse fanns i 1996 års EStG ett undantag från regeln att dessa kostnader för intäkternas förvärvande inte var avdragsgilla, nämligen när dessa kostnader översteg hälften av inkomsterna, i vilket fall skatten återbetalades i den mån som den överstiger 50 procent av skillnaden mellan inkomsterna och kostnaderna för intäkternas förvärvande.

25 — Punkt 28.

26 — Punkt 27.

inte föreligger någon objektiv skillnad mellan dessa båda kategorier utgör en åtskillnad i behandling av dem i fråga om möjligheten till avdrag för sådana kostnader en indirekt diskriminering på grund av nationalitet, i strid med artiklarna 59 och 60 i fördraget.

och 60 i fördraget, såsom de tolkades av domstolen i domen i det ovannämnda målet *Gerritse*, utan tvekan hinder för ett förbud mot avdrag för sådana kostnader från den skattepliktiga inkomsten vid den tidpunkt när den som skall utbetala ersättningen innehåller källskatten.

60. Domstolen slog således fast att i landet bosatta respektive i landet ej bosatta tillhandahållare av tjänster skall behandlas lika när det gäller deras beskattningsunderlag. Domstolen hade emellertid inte uttryckligen tillfrågats om i vilket skede under beskattningsförfarandet som kostnader som en tillhandahållare av tjänster har för intäkternas förvärvande skall beaktas. Domstolen gav därför inte heller något uttryckligt svar på denna fråga.

63. Att i ett sådant fall inte beakta kostnaderna för intäkternas förvärvande vid innehållandet av källskatten vore nämligen likvärdigt med att vidmakthålla en åtskillnad i behandling av i landet bosatta respektive i landet ej bosatta tillhandahållare av tjänster, beträffande möjligheten att göra avdrag för sådana kostnader, vilket såsom domstolen slog fast i nämnda mål utgör en sådan indirekt diskriminering på grund av nationalitet som är förbjuden enligt artiklarna 59 och 60.

61. Bundesfinanzhof har i förevarande fall bett att domstolen uttryckligen skall ta ställning till huruvida artiklarna 59 och 60 i fördraget utgör hinder för att avdrag för sådana kostnader för intäkternas förvärvande från de beskattningsbara inkomsterna inte får göras vid den tidpunkt då den som skall betala ersättning skall innehålla källskatt.

64. Vidare skall det, beträffande möjligheten för begränsat skattskyldiga personer att i efterhand få sina kostnader för intäkternas förvärvande beaktade, erinras om att domstolen i sin dom i det ovannämnda målet *Schumacker*, mot bakgrund av fördragets regler om fri rörlighet för arbetstagare, prövade de bestämmelser i den tyska skattelagstiftningen enligt vilka endast i landet bosatta personer har rätt till sådana förfaranden som den årliga avstämningen av innehållen källskatt på lön och skattemyndighetens fastställelse av slutlig skatt att betala avseende inkomst av tjänst.

62. Klart är att om den nationella skattelagstiftningen inte ger en i landet ej bosatt tillhandahållare av tjänster rätt till en årlig avstämning eller till en återbetalning där kostnader för intäkternas förvärvande beaktas i efterhand, det vill säga efter det att källskatt ha innehållits, utgör artiklarna 59

65. Domstolen konstaterade inledningsvis med hänvisning till den hänskjutande domstolens uppgifter att på grund av att källskatten innehållits med befriande verkan "[ser] de utomlands bosatta i första hand [...] sig berövade möjligheten att inom ramen för en årlig avstämning av innehållen källskatt eller inom ramen för myndighetens skattefastställelse avseende inkomster av löneursprung, göra gällande vissa delar av beskattningsunderlaget (*som till exempel utgifter för intäkternas förtjänande, exceptionella utgifter eller de så kallade 'extraordinära' kostnaderna*) som skulle kunna medföra en återbetalning av en del av den avdragna källskatten".²⁷ Enligt domstolen kunde av detta följa "en nackdel för de utomlands bosatta i förhållande till de inom landet bosatta" för vilka det i den tyska skattelagstiftningen föreskrevs "en beskattning som beaktar samtliga omständigheter i beskattningsunderlaget".²⁸

66. Mot denna bakgrund är domstolens konstaterande, att "artikel 48 i fördraget påbjuder en likabehandling vad avser förfarandet mellan de medborgare inom gemenskapen som bor utomlands och de som bor inom landet"²⁹, nära knutet till den skyldighet som åligger medlemsstaterna att inte utan objektiva skäl beskatta de förstnämnda hårdare än de senare.

67. Detta resonemang föranledde domstolen att fastställa att "artikel 48 i fördraget skall tolkas så att den inte tillåter att en medlemsstats lagstiftning om direkta skatter föreskriver att endast de inom landet bosatta skall komma i åtnjutande av sådana förfaranden som den årliga avstämningen av innehållen källskatt på lön och myndighetens skattefastställande avseende inkomster av löneursprung, med uteslutande av de fysiska personer som vare sig har hemvist eller är stadigvarande bosatta inom statens territorium men som där uppbär medel av löneursprung".³⁰

68. Detta resonemang kan även tillämpas beträffande friheten att tillhandahålla tjänster och därav kan enligt min mening därför den slutsatsen dras, att artiklarna 59 och 60 i fördraget även utgör hinder för att de kostnader som i landet ej bosatta tillhandahållare av tjänster har för intäkternas förvärvande, inte får beaktas i efterhand trots att en sådan möjlighet finns för i landet bosatta tillhandahållare av tjänster.

69. Vad gäller möjligheten enligt tysk skattelagstiftning till ett förfarande som tillåter ett beaktande av kostnader som i landet ej bosatta tillhandahållare av tjänster har haft för intäkternas förvärvande, varigenom de återfår den eventuella skillnaden mellan beloppet av de nettointäkter som uppburits i Tyskland och det belopp som innehållits

27 — Domen i det ovannämnda målet Schumacker, punkt 51 (min kursivering).

28 — Ibidem, punkt 52.

29 — Ibidem, punkt 58.

30 — Ibidem, punkt 59.

som källskatt,³¹ har den hänskjutande domstolen hänvisat till en skrivelse från federala finansministeriet av den 3 november 2003.³²

70. Scorpio har i sitt skriftliga yttrande³³ däremot påpekat att möjligheten för begränsat skattskyldiga personer att få sina kostnader för intäkternas förvärvande beaktade inte, till skillnad från vad som gällde för i landet bosatta personer som tillhandahåller tjänster, existerade år 1993, det år som tvisten gäller. Scorpio har även preciserat att möjligheten att i efterhand begära återbetalning av för mycket inbetald skatt inom ramen för det förfarande som benämns förenklad återbetalning infördes först år 1996.³⁴

71. Även om det enligt dessa omständigheter är tveksamt huruvida det år 1993 fanns något återbetalningsförfarande som innebar att kostnader som i landet ej bosatta tillhandahållare av tjänster hade för intäkternas

förvärvande kunde beaktas, får det inte glömmas att det är den hänskjutande domstolen som har att fastställa vilken nationell lagstiftning som skall tillämpas på tvisten vid den domstolen. Det är således Bundesfinanzhofs uppgift att undersöka huruvida det i den tyska skattelagstiftning som var i kraft vid tidpunkten för de omtvistade händelserna verkligen föreskrevs ett återbetalningsförfarande till förmån för i landet ej bosatta personer som tillhandahöll tjänster. Om den domstolen vid en sådan undersökning skulle finna det omöjligt för de senare att få sina kostnader för intäkternas förvärvande beaktade i efterhand, medan en sådan möjlighet fanns för i landet bosatta tillhandahållare av tjänster, skulle denna domstol tvingas konstatera att den då gällande lagstiftningen på denna punkt strider mot artiklarna 59 och 60 i fördraget, såsom domstolen tolkade dessa i sina domar i de ovannämnda målen Schumacker och Gerritse.

72. Efter att ha gjort dessa preciseringar vill jag påpeka att det av Bundesfinanzhofs beslut om hänskjutande framgår att den domstolen, med utgångspunkt från en annan förutsättning, söker få klarhet i huruvida uttag av skatt genom innehållande av källskatt som beräknas på bruttoinkomsten och de ansvarsregler som följer härav, mot bakgrund av domstolens avgörande i det ovannämnda målet Gerritse även utgör en indirekt diskriminering i strid med artiklarna 59 och 60 i fördraget, när i landet ej bosatta personer erbjuds att i efterhand erhålla återbetalning av den eventuella skillnaden mellan beloppet för de nettoinkomster som uppburits i

31 — Ett sådant förfarande förefaller inte överensstämma med det som föreskrivs i 50 d § första stycket andra meningen EStG. Den senare bestämmelsen avser nämligen det specifika fall då den skatt som har innehållits och inbetalats helt eller delvis återbetalas på grund av att inkomsterna enligt ett dubbelbeskattningsavtal inte får beskattas eller endast beskattas med en lägre skattesats i Tyskland.

32 — Enligt de förklaringar som Förbundsrepubliken Tyskland har gett i punkt 50 i sitt skriftliga yttrande utgör denna skrivelse en åtgärd till följd av domen i det ovannämnda målet Gerritse, som vidtagits för att möjliggöra en "kompenserande beräkning" inom ramen för ett förfarande för återbetalning av skatten.

33 — Det skriftliga yttrandet, punkt 13.

34 — Scorpio har i detta avseende hänvisat till 50 § femte stycket fjärde meningen punkt 3 i 1996 års EStG.

Tyskland och det belopp som har innehållits som källskatt.³⁵

73. Skall domstolen med andra ord sträcka sig till en tolkning enligt vilken artiklarna 59 och 60 i fördraget utgör hinder för en nationell lagstiftning i vilken det stadgas att den som skall betala en ersättning till en i landet ej bosatt tillhandahållare av tjänster inte vid innehållandet av källskatt får minska beskattningsunderlaget med kostnader som tillhandahållaren har haft för intäkternas förvärvande, och så även i det fall där det enligt den nationella skattelagstiftningen är möjligt att i efterhand beakta sådana kostnader?

74. Jag anser inte det.

75. Eftersom det sålunda beskrivna nationella förfarandet nämligen ger en i landet ej bosatt tillhandahållare av tjänster rätt att slutgiltigt från sin skattepliktiga inkomst dra av sina kostnader för intäkternas förvärvande, blir den avgörande omständigheten,

35 — Jag vill i detta avseende påpeka att det följer av de faktiska och rättsliga omständigheterna i det ovannämnda målet *Gerritse* att sökanden i målet vid den nationella domstolen inte med stöd av den tyska skattelagstiftning som tillämpades år 1996 erbjöds någon årlig avstämning av innehållen källskatt eller någon fastställelse av slutlig skatt att betala som hade kunnat medge att kostnaderna för intäkternas förvärvande beaktades i efterhand, det vill säga efter det att källskatten innehållits. Dessutom uppfyllde inte *Arnoud Gerritse* de villkor som hade kunnat göra det möjligt för honom att utnyttja det återbetalningsförfarande som föreskrivs i 50 § femte stycket fjärde meningen punkt 3 i 1996 års EStG, eftersom detta förfarande endast skall tillämpas när kostnaderna för intäkternas förvärvande överstiger hälften av intäkterna, i vilket fall skatten kan återbetalas om den överstiger 50 procent av skillnaden mellan dessa intäkter och kostnader.

enligt min mening och med hänsyn till ovannämnda rättspraxis, att denne tillhandahållare i slutändan inte beskattas hårdare än en i Tyskland bosatt tillhandahållare av tjänster. Eftersom dessa två kategorier av skattskyldiga personer således behandlas på jämförbart när det gäller möjligheten att från sina skattepliktiga inkomster dra av kostnader för intäkternas förvärvande, anser jag att bara den omständigheten att dessa kostnader inte kan dras av från den skattepliktiga inkomsten för en i landet ej bosatt tillhandahållare av tjänster vid innehållandet av källskatten inte utgör ett åsidosättande av artiklarna 59 och 60 i fördraget.

76. Jag anser följaktligen att domstolen skall besvara Bundesfinanzhofs med att artiklarna 59 och 60 i fördraget skall tolkas så, att de inte utgör hinder för en nationell skattelagstiftning enligt vilken den person som skall betala ersättning till en i landet ej bosatt tillhandahållare av tjänster inte vid innehållandet av källskatten kan minska den skattepliktiga inkomsten med tillhandahållarens kostnader för intäkternas förvärvande som har ett ekonomiskt samband med dennes verksamhet i den stat där tillhandahållandet har skett. Detta gäller dock endast under förutsättning att dessa kostnader får beaktas i efterhand och att en i landet ej bosatt tillhandahållare av tjänster i slutändan inte beskattas hårdare än en i landet bosatt tillhandahållare av tjänster.

77. Eftersom jag föreslår att domstolen skall besvara den tredje tolkningsfrågan 3 a

nekande, saknas det anledning att besvara tolkningsfråga 3 b. Jag skall därför direkt gå över till prövningen av tolkningsfråga 3 c.

landen inte var skattepliktiga i Tyskland utan endast i Nederländerna enligt det dubbelbeskattningsavtal som ingåtts mellan dessa två medlemsstater.³⁶

C — Den tredje tolkningsfrågan, punkt c

78. Bundesfinanzhof har ställt denna fråga till domstolen för att få klarhet i huruvida artiklarna 59 och 60 i fördraget skall tolkas så, att de utgör hinder för dels att den skattebefrielse som en i landet ej bosatt tillhandahållare av tjänster som har utövat sin verksamhet i Tyskland åtnjuter, enligt det avtal om undvikande av dubbelbeskattning som ingåtts mellan Förbundsrepubliken Tyskland och Konungariket Nederländerna, inte kan beaktas vid det innehållande av källskatt som företas av den som skall betala ersättningen, utan först vid ett senare förfarande för skattebefrielse eller återbetalning, dels att den person som skall betala ersättning inte kan göra gällande denna skattebefrielse inom ramen för ett förfarande avseende ansvar för skatten som har inletts mot denne.

79. Jag erinrar om den hänskjutande domstolens uppgifter enligt vilka de i målet vid den nationella domstolen ifrågavarande inkomsterna från konstnärliga tillhandahåll-

80. Enligt 50 d § första stycket EStG gäller vidare att även om inkomster för vilka källskatt skall innehållas med stöd av 50 a § i denna lag inte får beskattas eller endast får beskattas efter en lägre skattesats till följd av bestämmelserna i ett dubbelbeskattningsavtal, så är bestämmelserna i den nationella skattelagstiftningen angående innehållande, inbetalning och redovisning av skatten som skall ombesörjas av den som skall utbetala ersättningen trots allt tillämpliga, oberoende av dubbelbeskattningsavtalet. I det fallet påverkas inte rätten för den som skall erhålla ersättningen att helt eller delvis återfå den innehållna och inbetalda skatten.

81. Det följer emellertid av bestämmelserna i 50 d § tredje stycket första meningen EStG att den person som skall betala ersättningen med stöd av ett sådant avtal kan underlåta att innehålla källskatt eller innehålla sådan skatt efter en lägre skattesats, om BfF efter ansökan har utfärdat ett intyg på att kriterierna för detta är uppfyllda (skattebefrielseförfarande). Den person som skall betala ersättning är således skyldig att innehålla källskatt, utom för det fall ett skattebefrielseintyg har utfärdats av BfF.

36 — Se punkt 12 och fotnot 13 i detta förslag.

82. Den första delen av tolkningsfråga 3 c får alltså i huvudsak anses gälla huruvida artiklarna 59 och 60 i fördraget utgör hinder för en nationell skattelagstiftning enligt vilken det vid innehållandet av källskatt är tillåtet att beakta en skattebefrielse som följer av ett dubbelbeskattningsavtal bara om ett skattebefrielseintyg har utfärdats av den behöriga skattemyndigheten.

83. Som domstolen tidigare har fastställt har medlemsstaterna "eftersom det inte har angivits några enhetliga eller harmoniserande gemenskapsbestämmelser, i synnerhet med stöd av artikel 220 andra strecksatsen i EG-fördraget (nu artikel 293 andra strecksatsen EG), [...] fortfarande behörighet att bestämma, i förekommande fall genom avtal, enligt vilka kriterier som inkomst och förmögenhet skall beskattas i syfte att avskaffa dubbelbeskattning. I fråga om bilaterala dubbelbeskattningsavtal har medlemsstaterna frihet att fastställa kriterierna för anknytning vid fördelningen av beskattningsbehörigheten".³⁷

84. Domstolen har även preciserat att "[v]id utövandet av den så fördelade beskattningsbehörigheten kan medlemsstaterna emeller-

tid inte underlåta att beakta gemenskapsreglerna"³⁸, eftersom de skall beakta gemenskapsrätten vid utövandet av sin behörighet avseende direkt beskattning.

85. En av svårigheterna i förevarande fall är att fastställa huruvida fördragets regler om friheten att tillhandahålla tjänster skall tillämpas på det förfarande som en i landet ej bosatt tillhandahållare av tjänster måste genomgå för att erhålla ett skattebefrielseintyg från BfF, i den mån detta förfarande syftar till att kontrollera om de kriterier för inkomstbeskattning som anges i dubbelbeskattningsavtalet har uppfyllts.

86. Eftersom genomförandet av detta förfarande är nära knutet till definitionen av kriterierna för anknytning vid fördelningen av beskattningsbehörighet mellan Förbundsrepubliken Tyskland och Konungariket Nederländerna, skulle det kunna hävdas att gemenskapsrätten inte skall tillämpas på förfarandet och att detta förfarande endast berör de bilaterala relationer som dessa två stater har etablerat sinsemellan i syfte att undvika dubbelbeskattning.

87. Den hänskjutande domstolens tolkningsfråga avser emellertid inte själva definitionen av de beskattningskriterier enligt vilka dessa båda staters beskattningsbehörig-

37 — Domstolens dom av den 21 september 1999 i mål C-307/97, Saint-Gobain ZN (REG 1999, s. I-6161), punkt 57. Se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 maj 1998 i mål C-336/96, Gilly (REG 1998, s. I-2793), punkterna 24 och 30.

38 — Domen i det ovannämnda målet Saint-Gobain ZN, punkt 58.

het skall fördelas, utan Förbundsrepubliken Tysklands utövande av vad denna stat anser falla inom dess beskattningsbefogenheter avseende en i landet ej bosatt tillhandahållare av tjänster, när den senare varken har ansökt om eller erhållit ett skattebefrielseintyg. Förbundsrepubliken Tyskland har dock vid utövandet av denna behörighet skyldighet att iaktta gemenskapsrätten, bland annat artiklarna 59 och 60 i fördraget.

88. Det finns i detta avseende enligt min uppfattning anledning att anse att den skyldighet som åligger en i utlandet bosatt tillhandahållare av tjänster, att hos BfF ansöka om ett skattebefrielseintyg för att undgå inkomstbeskattning i Tyskland, utgör en inskränkning av friheten att tillhandahålla tjänster på grund av den administrativa omgång som detta medför för denna tillhandahållare.

89. Jag anser emellertid att det finns sakliga skäl för denna inskränkning, nämligen behovet av att säkerställa ett korrekt genomförande av förfarandet för innehållande av källskatt.

90. Som Konungariket Belgien har gjort gällande synes det nämligen vara viktigt att den person som skall betala ersättning endast kan underlåta att innehålla källskatt om tillhandahållaren av tjänster med säker-

het uppfyller kriterierna för att åtnjuta en skattebefrielse.³⁹ Vidare förefaller det motiverat att den behöriga skattemyndigheten tillåts att kontrollera huruvida villkoren för skattebefrielse är uppfyllda, eftersom det, såsom Förbundsrepubliken Tyskland har gjort gällande, inte kan krävas av den person som skall utbetala ersättning att han själv skall utreda huruvida de ifrågavarande inkomsterna i varje enskilt fall skall befrias från skatt enligt ett dubbelbeskattningsavtal.⁴⁰ 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 uppbörderna av ersättningsmottagarens skatt äventyras.

91. Jag är följaktligen av den uppfattningen att artiklarna 59 och 60 i fördraget inte utgör hinder för en nationell skattelagstiftning enligt vilken det vid innehållandet av källskatt är tillåtet att beakta en skattebefrielse som följer av ett dubbelbeskattningsavtal bara om ett skattebefrielseintyg har utfärdats av den behöriga skattemyndigheten.

92. För att kunna besvara den andra delen av tolkningsfråga 3 c, återstår det nu att avgöra huruvida artikel 59 i fördraget utgör hinder

39 — Skriftligt yttrande, punkt 12.

40 — Skriftligt yttrande, punkt 77.

för att den person som skall betala ersättning inte kan utnyttja den skattebefrielse som följer av dubbelbeskattningsavtalet när ett förfarande avseende ansvar för skatt har inletts mot denne.⁴¹

93. Som jag angav vid undersökningen av den första tolkningsfrågan skall artiklarna 59 och 60 i fördraget enligt min mening tolkas så att de inte utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken en mottagare av tjänster som är hemmahörande i en medlemsstat kan göras ansvarig i den medlemsstaten i samband med ett gränsöverskridande tillhandahållande av tjänster, på grund av underlåtenhet att innehålla källskatt på den ersättning som har beviljats en i en annan medlemsstat bosatt person för nämnda tillhandahållande.

94. Detta ansvarsförfarande, som är följden av förfarande för innehållande av källskatt, medverkar nämligen till att på ett proportionerligt sätt nå ändamålet att säkerställa en effektiv indrivning av skatten.

41 — Det skall erinras om att enligt 50 d § första stycket sista meningen saknar den person som skall betala ersättning rätt att inom ramen för ett förfarande avseende ansvar för skatten, som inletts till följd av dennes underlåtenhet att innehålla källskatt, göra gällande de rättigheter som den berättigade ersättningsmottagaren har enligt dubbelbeskattningsavtalet.

95. Vad gäller tillämpningsbestämmelserna beträffande nämnda förfarande förefaller det med hänsyn till ett sådant ändamål oproportionerligt att den som skall betala ersättning inom ramen för ett förfarande avseende ansvar för skatt inte kan utnyttja en skattebefrielse enligt ett dubbelbeskattningsavtal.

96. För det fall den berättigade ersättningsmottagaren inte har ansökt om ett skattebefrielseintyg och den som utbetalar ersättningen ändå har beslutat att inte innehålla källskatt och därför är föremål för den tyska skattemyndighetens förfarande avseende ansvar för skatt, strider det enligt min uppfattning mot friheten att tillhandahålla tjänster att totalt vägra den som har utbetalat ersättningen möjlighet att göra gällande de rättigheter som ersättningsmottagaren har till följd av ett dubbelbeskattningsavtal. Ett sådant förbud kan nämligen avhålla den som mottar tjänsterna att vända sig till en i en annan medlemsstat hemmahörande tillhandahållare av tjänster, och detta i större utsträckning än vad som är nödvändigt med hänsyn till ändamålet att säkerställa en effektiv indrivning av skatten.

97. Som Scorpio har anmärkt skall det i detta avseende påpekas att den tyska skattemyndigheten vid ansvarsförfarandet har möjlighet att kontrollera huruvida de villkor för skattebefrielse som föreskrivs i dubbelbeskattningsavtalet är uppfyllda, och om så är fallet borde den myndigheten kunna avstå från att fullfölja det förfarande mot den som har utbetalat ersättning som avser en skatt

som enligt slutligt beslut inte skall betalas i Tyskland.⁴² Som sökanden i målet vid den nationella domstolen har anmärkt bör det även noteras att om BfF kan utföra en sådan kontroll inom ramen för ett skattebefrielseförfarande som föregår innehållandet av källskatt, borde även den tyska skattemyndigheten kunna göra detta inom ramen för ett senare förfarande avseende ansvar för skatten.⁴³

98. Mot bakgrund av dessa omständigheter föreslår jag att domstolen besvarar Bundesfinanzhofs fråga med att artiklarna 59 och 60 i fördraget skall tolkas så, att de inte utgör hinder för en nationell skattelagstiftning enligt vilken det vid innehållandet av källskatt är tillåtet att beakta en skattebefrielse som följer av ett dubbelbeskattningsavtal bara om ett skattebefrielseintyg har utfärdats av den behöriga skattemyndigheten. Där emot utgör artikel 59 i fördraget hinder mot att den person som skall betala ersättning inte kan göra gällande den skattebefrielse som följer av ett dubbelbeskattningsavtal inom ramen för ett förfarande avseende ansvar för skatten som har inletts mot denne.

D — *Den tredje tolkningsfrågan, punkt d*

99. Bundesfinanzhof har ställt sin sista fråga för att få klarhet i huruvida tolkningsfrågorna 3 a, 3 b och 3 c skall besvaras på annat sätt om den berättigade ersättningsmottagaren, som har sitt hemvist i en annan medlemsstat, inte är medborgare i en medlemsstat vid den tidpunkt då han eller hon tillhandahåller tjänsten.⁴⁴

100. Härigenom uppkommer alltså principfrågan huruvida fördragets regler om friheten att tillhandahålla tjänster skall tillämpas för det fall då den mottagare av tjänster som åberopar dessa regler är medborgare i en medlemsstat, medan tillhandahållaren av nämnda tjänster är medborgare i ett tredjeland.

101. Det skall inledningsvis undersökas huruvida denna fråga kan tas upp till sakprövning.

102. Den hänskjutande domstolen har uppgivit att den saknar uppgifter om Europops nationalitet. Den grundar således sin fråga på

42 — Det skriftligt yttrandet, s. 31.

43 — Den kan i detta avseende utnyttja de möjligheter som erbjuds i rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningsens område (EGT L 336, s. 15; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 64).

44 — Mot bakgrund av de svar som jag har föreslagit att domstolen skall ge på tolkningsfråga 3 a, 3 b och 3 c första delen är svaret på denna fråga endast relevant i förhållande till andra delen i tolkningsfråga 3 c.

en hypotes som det återstår att kontrollera. Det följer emellertid av domstolens fasta rättspraxis att den har möjlighet att underlåta att besvara en tolkningsfråga som en nationell domstol har ställt "när frågan är hypotetisk".⁴⁵

103. Jag anser att domstolen ändå kan välja att besvara Bundesfinanzhofs tolkningsfråga eftersom den i egenskap av rättsligt och inte faktiskt prövningsorgan inte fastställer faktiska omständigheter. Den har till uppgift att avgöra principfrågor mot bakgrund av de faktiska omständigheter som Finanzgericht, som är domstol i första instans, har fastställt. Med hänsyn till det svar som domstolen ger på denna fråga, ankommer det således på den behöriga Finanzgericht till vilken målet återförvisas att avgöra huruvida Europop var medborgare i en medlemsstat vid tidpunkten då han tillhandahöll tjänsten.

104. Eftersom det rör sig om en principfråga som domstolen veterligen ännu inte har tagit ställning till, presenterar jag vidare min nedanstående bedömning för domstolen för det fall den väljer att besvara denna fråga.

45 — Se bland annat domstolens dom av den 5 februari 2004 i mål C-380/01, Schneider (REG 2004, s. I-1389), punkt 22, och av den 30 juni 2005 i mål C-165/03, Längst, (REG 2005 s. I-5637), punkt 32.

105. Det skall ur detta perspektiv inledningsvis erinras om att artikel 59 i fördraget enligt fast rättspraxis inte endast medför rättigheter för den som tillhandahåller tjänsterna, men även för mottagaren av dessa.⁴⁶ I synnerhet ger denna artikel mottagaren av tjänsterna en rätt att bege sig till en annan medlemsstat för att där motta en tjänst, utan att hindras av inskränkningar.⁴⁷

106. Förutom rätten för den som tillhandahåller eller mottar tjänsterna att förflytta sig inom gemenskapen skyddar artikel 59 i fördraget även "förflyttningen" av själva tillhandahållandet av tjänsterna. Som en illustration kan nämnas domstolens dom i målet Alpine Investments⁴⁸, enligt vilken nämnd artikel skall anses vara tillämplig på "cold calling"-verksamhet, vilket innebär att en tillhandahållare av tjänster per telefon erbjuder finansiella tjänster till potentiella mottagare hemmahörande i andra medlemsstater, som personen i fråga tillhandahåller utan att förflytta sig från den medlemsstat i vilken han är hemmahörande.⁴⁹

46 — Se bland annat domstolens dom av den 31 januari 1984 i de förenade målen 286/82 och 26/83, Luisi och Carbone (REG 1984, s. 377; svensk specialutgåva volym 7 s. 473), av den 2 februari 1989 i mål 186/87, Cowan (REG 1989, s. 195; svensk specialutgåva volym 10 s. 1), av den 9 augusti 1994 i mål C-43/93, Vander Elst (REG 1994, s. I-3803; svensk specialutgåva, volym 16, s. I-59), punkt 13, av den 14 november 1995 i mål C-484/93, Svensson och Gustavsson (REG 1995, s. I-3955), av den 28 april 1998 i mål C-158/96, Kohll (REG 1998, s. I-1931), punkt 35, och domen i det ovan nämnda målet Eurowings Luftverkehr, punkt 34.

47 — Se bland annat domen i det ovan nämnda målet Luisi et Carbone, punkt 16, dom av den 28 oktober 1999 i mål C-55/98, Vestergaard (REG 1999, s. I-7641), punkt 20, och av den 17 februari 2005 i mål C-215/03, Oulane (REG 2005, s. I-1215), punkt 37.

48 — Domstolens dom av den 10 maj 1995 i mål C-384/93 (REG 1995, s. I-1141).

49 — För ett annat exempel, beträffande tillhandahållande av tjänster via Internet, se domstolens dom av den 6 november 2003 i mål C-243/01, Gambelli m.fl. (REG 2003, s. I-13031), punkterna 53–54.

107. Det har i detta avseende kunnat konstateras att "ändamålet med den avreglering av gemenskapshandeln som eftersträvas med fördraget för att den inre marknaden skall kunna genomföras, utgör förklaringen till den räckvidd som domstolen har gett begreppet tillhandahållande av tjänster i den mening som avses i [artikel 60 i fördraget]. Detta begrepp omfattar nämligen tjänster som tillhandahålls från en medlemsstat till en annan, inklusive de fall då varken tillhandahållaren av tjänsterna eller mottagaren av dessa förflyttar sig över gränserna".⁵⁰

108. Denna tolkning gäller enligt min uppfattning även när det är mottagaren av tjänsterna som gör gällande rättigheter enligt fördragets regler om friheten att tillhandahålla tjänster. Det som är av vikt i ett sådant fall som det som är aktuellt i målet vid den nationella domstolen är att tjänsterna, vilka består i tillhandahållande av en musikgrupp, tillhandahålls av en person med hemvist i en medlemsstat till en mottagare med hemvist i en annan medlemsstat, och således är föremål för en "förflyttning" inom gemenskapen. "Förflyttningen" är i förvarande fall ännu mer påtaglig än när det gäller tillhandahållande av en tjänst via telefon eller Internet, eftersom tillhandahållandet av tjänsten här utgörs av en fysisk förflyttning av musikgruppen.

109. Av dessa omständigheter följer att sökanden i målet vid den nationella domstolen i egenskap av mottagare av den tjänst

som Europop tillhandahållit, bör kunna åberopa de subjektiva rättigheter som denne har enligt artikel 59 i fördraget.

110. Skall dock detta anses gälla även för det fall tillhandahållaren av tjänsten visar sig vara medborgare i ett tredjeland?

111. Jag anser att denna fråga bör besvaras jakande.

112. Jag har angett ovan att artikel 59 i fördraget medför direkta rättigheter för såväl den som tillhandahåller som den som mottar tjänster. Enligt gemenskapsrätten på dess nuvarande stadium får endast medborgare i medlemsstaterna utnyttja dessa rättigheter.⁵¹

113. När det gäller en tillhandahållare av tjänster följer således uttryckligen av ordalydelsen i första och andra styckena i artikel

51 — Med stöd av artikel 58 första stycket i EEG-fördraget (sedermera artikel 58 första stycket i EG-fördraget, nu artikel 48 första stycket EG) som skall tillämpas på friheten att tillhandahålla tjänster i enlighet med artikel 66 i EEG-fördraget (sedermera artikel 66 i EG-fördraget, nu artikel 55 EG) skall "[b]olag som bildats i överensstämmelse med en medlemsstats lagstiftning och som har sitt säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom gemenskapen [...] likställas med fysiska personer som är medborgare i medlemsstaterna".

50 — Se Truchot L., *Articles 49 et 50 CE, Commentaire article par article des traités UE et CE*, Helbing & Lichtenhahn, Dalloz, Bruylant, 2000, s. 447, punkt 33.

59 i fördraget att denne, för att kunna utnyttja friheten att tillhandahålla tjänster, inte bara måste ha etablerat sig i en medlemsstat inom Europeiska gemenskapen utan också vara medborgare i någon av dessa stater.

114. I artikel 59 andra stycket i fördraget föreskrivs emellertid den ännu inte utnyttjade möjligheten för rådet att med kvalificerad majoritet på förslag från kommissionen besluta att bestämmelserna i kapitlet om tjänster skall tillämpas även på tillhandahållare av tjänster som är medborgare i tredjeland och som har etablerat sig inom gemenskapen.⁵²

115. Det skall påpekas att en sådan möjlighet inte föreskrivs för mottagare av tjänster som är medborgare i tredjeland och som har etablerat sig inom gemenskapen.⁵³ Avsaknaden av en sådan bestämmelse ger enligt min mening stöd för uppfattningen att endast de mottagare av tjänster som är medborgare i en medlemsstat kan utnyttja fördragets

regler om frihet att tillhandahålla tjänster.⁵⁴ Dessutom kan jag inte se varför medborgare i tredjeland skulle ha en mer gynnad ställning som mottagare av tjänster än som tillhandahållare av tjänster.⁵⁵

116. Den situation som Bundesfinanzhof anser vara oklar är emellertid en helt annan.

117. Det rör sig som jag har angett ovan om det fall då en mottagare av tjänster, som obestriddligen är medborgare i en medlemsstat, i samband med ett affärsförhållande mellan denne och en tillhandahållare av tjänster, vars nationalitet är okänd för den hänskjutande domstolen, gör anspråk på de rättigheter enligt fördraget som avser friheten att tillhandahålla tjänster.

52 — Förslaget till rådets direktiv om en utvidgning av friheten att tillhandahålla tjänster över gränserna till att även omfatta tredjelandsmedborgare som har etablerat sig inom gemenskapen (EGT 1999, C 67, s. 17) har dragits tillbaka av kommissionen; se kommissionens meddelande — Återkallande av kommissionens förslag som numera är obsolet, av den 1 oktober 2004 (KOM (2004) 542 slutlig/2).

53 — Detta är troligen skälet till varför det i artikel 1.2 i det ovannämnda förslaget till direktiv angavs att "[d]etta direktiv omfattar inte tredjelandsmedborgare som tar emot tjänster som tillhandahålls över gränserna [...]".

54 — Denna teori, enligt vilken en medborgare i tredjeland inte kan åberopa artikel 59 i fördraget som en "självständig rätt", åberopades av generaladvokaten Elmer i dennes förslag till avgörande i det ovannämnda målet Svensson och Gustavsson, punkt 35 och följande punkter. Domstolen behandlade dock inte denna fråga i sin dom, kanske på grund av att även rådets direktiv 88/361/EEG av den 24 juni 1988 för genomförandet av artikel 67 i fördraget (EGT L 178, s. 5) var tillämpligt, enligt vilket med förmånstagare avses personer med hemvist i medlemsstaterna utan krav på medborgarskap i en medlemsstat. Se, för ett liknande resonemang, Huglo, J.-G., *Droit d'établissement et libre prestation de services*, Jurisclasseur Europe, häfte 710, punkt 29.

55 — Se, för ett liknande resonemang, generaladvokaten Elmers förslag till avgörande i det ovannämnda målet Svensson och Gustavsson, punkt 40.

118. Jag anser i en sådan situation att nationaliteten hos tillhandahållaren av tjänsterna saknar betydelse när det gäller de rättigheter som mottagaren av tjänsterna har.

121. Vidare är det, som kommissionen har anmärkt, varken motiverat eller genomförbart att göra en åtskillnad på grund tillhandahållarens av tjänsten nationalitet, eftersom det då skulle krävas att mottagaren av tjänsterna systematiskt inhämtar och kontrollerar uppgifter om nationaliteten på sina handelspartners, vilka är hemmahörande i en annan medlemsstat.⁵⁷

119. Det är i detta avseende viktigt att påpeka att det varken av artikel 59 i fördraget eller av domstolens rättspraxis framgår att tillhandahållaren av tjänsterna endast kan utnyttja den frihet som föreskrivs i nämnda artikel under förutsättning att denna tillhandahållare visar att hans eller hennes motpart, tillika mottagare av tjänsterna, är medborgare i en medlemsstat.

122. Slutligen skulle ett godtagande av uppfattningen att skyddet för mottagaren av tjänsterna beror på vilken nationalitet hans eller hennes avtalspart har leda till att friheten att tillhandahålla tjänster förlorar en stor del av sin verkan, något som Scorpio enligt min mening på goda grunder har påpekat.⁵⁸

120. Ett sådant förhållningssätt kan inte heller anses gälla när det är mottagaren av tjänsterna som åberopar nämnda artikel. För att återge ett exempel som anges i generaladvokaten Elmers förslag till avgörande i det ovannämnda målet Svensson och Gustavsson, förutsätter inte rätten att i egenskap av turist resa in i en annan medlemsstat för att där motta en tjänst utan att utsättas för diskriminering, enligt min mening, att denna mottagare av tjänster kan bevisa att de personer som tillhandahåller tjänsterna, till exempel hotellinnehavare, är medborgare i en medlemsstat.⁵⁶

123. Mot bakgrund av dessa omständigheter föreslår jag att domstolen skall besvara tolkningsfråga 3 d med att artikel 59 i fördraget skall tolkas så, att den är tillämplig när den mottagare av tjänster som har åberopat denna artikel är medborgare i en medlemsstat och tillhandahållaren av nämnda tjänster är medborgare i tredjeland.

56 — Punkt 38.

57 — Skriftligt yttrande, punkt 49.

58 — Skriftligt yttrande, punkt 35.

V — Förslag till avgörande

124. Med hänsyn till vad som har angetts ovan föreslår jag att domstolen skall besvara de tolkningsfrågor som Bundesfinanzhof har ställt på följande sätt:

1. När det gäller en inkomstskatt avseende den omtvistade perioden skall 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) tolkas så att de inte utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken en mottagare av tjänster som är hemmahörande i en medlemsstat kan göras ansvarig i den medlemsstaten i samband med ett gränsöverskridande tillhandahållande av tjänster, på grund av underlåtenhet att innehålla källskatt på den ersättning som har beviljats en i en annan medlemsstat bosatt person för nämnda tillhandahållande, medan sådan källskatt inte innehålls på ersättning som utbetalats till en i den förstnämnda staten bosatt tillhandahållare av tjänster, varför den som skall betala denna ersättning och som är mottagare av tjänsterna följaktligen inte kan göras ansvarig för underlåtenhet att innehålla källskatt.

2. Artiklarna 59 och 60 i fördraget skall tolkas så, att de inte utgör hinder för en nationell skattelagstiftning enligt vilken den person som skall betala ersättning till en i landet ej bosatt tillhandahållare av tjänster inte vid innehållandet av källskatten kan minska den skattepliktiga inkomsten med tillhandahållarens kostnader för intäkternas förvärvande som har ett ekonomiskt samband med dennes verksamhet i den stat där tillhandahållandet har skett. Detta gäller dock endast under förutsättning att dessa kostnader får beaktas i efterhand och att en i landet ej bosatt tillhandahållare av tjänster i slutändan inte beskattas hårdare än en i landet bosatt tillhandahållare av tjänster.

3. Artiklarna 59 och 60 i fördraget skall tolkas så, att de inte utgör hinder för en nationell skattelagstiftning enligt vilken det vid innehållandet av källskatt är tillåtet att beakta en skattebefrielse som följer av ett dubbelbeskattningsavtal bara om ett skattebefrielseintyg har utfärdats av den behöriga skattemyndigheten. Däremot utgör artikel 59 i fördraget hinder mot att den person som skall betala ersättning inte kan göra gällande den skattebefrielse som följer av ett dubbelbeskattningsavtal inom ramen för ett förfarande avseende ansvar för skatten som har inletts mot denne.
4. Artikel 59 i fördraget skall tolkas så, att den är tillämplig när den mottagare av tjänster som har åberopat denna artikel är medborgare i en medlemsstat och tillhandahållaren av nämnda tjänster är medborgare i tredjeland.