

62017CJ0548

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Sechste Kammer)

29. November 2018 ( \*1 )

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Steuerrecht – Mehrwertsteuer – Besteuerung von Vermittlern von Profifußballspielern – Unter einer Bedingung stehende Ratenzahlung – Steuertatbestand, Steueranspruch und Steuererhebung“

In der Rechtssache C-548/17

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Bundesfinanzhof (Deutschland) mit Entscheidung vom 21. Juni 2017, beim Gerichtshof eingegangen am 21. September 2017, in dem Verfahren

Finanzamt Goslar

gegen

baumgarten sports & more GmbH

erlässt

DER GERICHTSHOF (Sechste Kammer)

unter Mitwirkung des Präsidenten der Ersten Kammer J.-C. Bonichot (Berichterstatter) in Wahrnehmung der Aufgaben des Präsidenten der Sechsten Kammer sowie der Richter E. Regan und C. G. Fernlund,

Generalanwalt: M. Szpunar,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

—

der baumgarten sports & more GmbH, vertreten durch A. Brennecke,

—

der deutschen Regierung, vertreten durch T. Henze und R. Kanitz als Bevollmächtigte,

—

der Europäischen Kommission, vertreten durch L. Lozano Palacios und A. C. Becker als Bevollmächtigte,

aufgrund des nach Anhörung des Generalanwalts ergangenen Beschlusses, ohne Schlussanträge über die Rechtssache zu entscheiden,

folgendes

Urteil

1

Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung der Art. 63 und 90 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1, im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie).

2

Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen dem Finanzamt Goslar (Deutschland) und der baumgarten sports & more GmbH (im Folgenden: Gesellschaft) wegen der Mehrwertbesteuerung von Ratenzahlungen.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

3

Art. 63 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

„Steuertatbestand und Steueranspruch treten zu dem Zeitpunkt ein, zu dem die Lieferung von Gegenständen bewirkt oder die Dienstleistung erbracht wird.“

4

Art. 64 Abs. 1 dieser Richtlinie lautet:

„Geben Lieferungen von Gegenständen, die nicht die Vermietung eines Gegenstands oder den Ratenverkauf eines Gegenstands im Sinne des Artikels 14 Absatz 2 Buchstabe b betreffen, und Dienstleistungen zu aufeinander folgenden Abrechnungen oder Zahlungen Anlass, gelten sie jeweils als mit Ablauf des Zeitraums bewirkt, auf den sich diese Abrechnungen oder Zahlungen beziehen.“

5

Art. 65 der Richtlinie sieht vor:

„Werden Anzahlungen geleistet, bevor die Lieferung von Gegenständen bewirkt oder die Dienstleistung erbracht ist, entsteht der Steueranspruch zum Zeitpunkt der Vereinnahmung entsprechend dem vereinnahmten Betrag.“

6

Art. 66 der Mehrwertsteuerrichtlinie hat folgenden Wortlaut:

„Abweichend von den Artikeln 63, 64 und 65 können die Mitgliedstaaten vorsehen, dass der Steueranspruch für bestimmte Umsätze oder Gruppen von Steuerpflichtigen zu einem der

folgenden Zeitpunkte entsteht:

a)

spätestens bei der Ausstellung der Rechnung;

b)

spätestens bei der Vereinnahmung des Preises;

c)

im Falle der Nichtausstellung oder verspäteten Ausstellung der Rechnung binnen einer bestimmten Frist nach dem Eintreten des Steuertatbestands.“

7

Art. 90 dieser Richtlinie lautet:

„(1) Im Falle der Annullierung, der Rückgängigmachung, der Auflösung, der vollständigen oder teilweisen Nichtbezahlung oder des Preisnachlasses nach der Bewirkung des Umsatzes wird die Steuerbemessungsgrundlage unter den von den Mitgliedstaaten festgelegten Bedingungen entsprechend vermindert.

(2) Die Mitgliedstaaten können im Falle der vollständigen oder teilweisen Nichtbezahlung von Absatz 1 abweichen.“

Deutsches Recht

8

§ 13 Abs. 1 Nr. 1 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) bestimmt:

„Die Steuer entsteht

1.

für Lieferungen und sonstige Leistungen

a)

bei der Berechnung der Steuer nach vereinbarten Entgelten (§ 16 Abs. 1 Satz 1) mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Leistungen ausgeführt worden sind. Das gilt auch für Teilleistungen. Sie liegen vor, wenn für bestimmte Teile einer wirtschaftlich teilbaren Leistung das Entgelt gesondert vereinbart wird. Wird das Entgelt oder ein Teil des Entgelts vereinnahmt, bevor die Leistung oder die Teilleistung ausgeführt worden ist, so entsteht insoweit die Steuer mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem das Entgelt oder das Teilentgelt vereinnahmt worden ist,

b)

bei der Berechnung der Steuer nach vereinnahmten Entgelten (§ 20) mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Entgelte vereinnahmt worden sind.“

9

§ 17 UStG sieht vor:

„(1) Hat sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 geändert, hat der Unternehmer, der diesen Umsatz ausgeführt hat, den dafür geschuldeten Steuerbetrag zu berichtigen. ...

(2) Absatz 1 gilt sinngemäß, wenn

1.

das vereinbarte Entgelt für eine steuerpflichtige Lieferung, sonstige Leistung oder einen steuerpflichtigen innergemeinschaftlichen Erwerb uneinbringlich geworden ist. Wird das Entgelt nachträglich vereinnahmt, sind Steuerbetrag und Vorsteuerabzug erneut zu berichtigen.

...“

10

§ 20 Satz 1 UStG lautet:

„Das Finanzamt kann auf Antrag gestatten, dass ein Unternehmer,

1. dessen Gesamtumsatz (§ 19 Abs. 3) im vorangegangenen Kalenderjahr nicht mehr als 500000 Euro betragen hat, oder

2. der von der Verpflichtung, Bücher zu führen und auf Grund jährlicher Bestandsaufnahmen regelmäßig Abschlüsse zu machen, nach § 148 der Abgabenordnung befreit ist, oder

3. soweit er Umsätze aus einer Tätigkeit als Angehöriger eines freien Berufs im Sinne des § 18 Abs. 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes ausführt,

die Steuer nicht nach den vereinbarten Entgelten (§ 16 Abs. 1 Satz 1), sondern nach den vereinnahmten Entgelten berechnet.“

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

11

Die Gesellschaft erbringt als Spielervermittlerin Dienstleistungen im Bereich des Profifußballs.

12

Bei erfolgreicher Vermittlung eines Spielers an einen Verein erhält die Gesellschaft von diesem Verein eine Provision, vorausgesetzt, der Spieler unterschreibt anschließend einen Arbeitsvertrag und ist Inhaber einer von der Deutschen Fußball Liga GmbH erteilten Lizenz.

13

Diese Provision wird halbjährlich an die Gesellschaft ausgezahlt, solange der Spieler bei dem betreffenden Verein unter Vertrag bleibt und die Lizenz der Deutschen Fußball Liga fortbesteht.

14

Die Gesellschaft versteuerte ihren Umsatz des Jahres 2012 nach vereinbarten Entgelten gemäß §

13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a UStG.

15

Im Jahr 2015 ging das Finanzamt Goslar im Anschluss an eine Außenprüfung davon aus, dass die Gesellschaft in Anbetracht des „Grundsatzes der Sollbesteuerung“ ab dem Jahr 2012 Provisionen, die befristete, im Jahr 2015 auslaufende Spielerverträge betrafen, der Umsatzsteuer hätte unterwerfen müssen, und erließ insoweit einen geänderten Steuerbescheid.

16

Da die Gesellschaft mit dieser Besteuerungsmethode nicht einverstanden war, erhob sie Klage beim Finanzgericht, das dieser Klage stattgab. Sie machte erfolgreich geltend, dass die in Rede stehenden Provisionen nicht sicher gewesen seien und dass die Umsatzsteuer darauf erst zu dem Zeitpunkt fällig sein dürfe, zu dem diese Provisionen tatsächlich vereinnahmt würden.

17

Das Finanzamt Goslar legte beim Bundesfinanzhof (Deutschland) Revision ein.

18

Der Bundesfinanzhof hat Zweifel hinsichtlich der Auslegung von Art. 63 der Mehrwertsteuerrichtlinie, der die Regel aufstellt, dass der Steueranspruch bezüglich einer Dienstleistung zu dem Zeitpunkt eintritt, zu dem die Dienstleistung erbracht wird. Er möchte wissen, ob diese Regel dahin einschränkend ausgelegt werden kann, dass die Leistung im Wesentlichen als noch nicht erbracht angesehen wird, solange das Entgelt nicht fällig ist oder unter einer Bedingung steht, wie dies im Ausgangsverfahren der Fall ist.

19

Je nach der Antwort auf diese erste Frage möchte das vorlegende Gericht außerdem wissen, ob der Umstand, dass der Steuerpflichtige für den Fiskus eine „Vorfinanzierung“ leistet, mit bestimmten Grundsätzen des Mehrwertsteuerrechts sowie mit den allgemeinen Grundsätzen der Gleichbehandlung und der Verhältnismäßigkeit vereinbar ist. Seine Fragestellung beruht im Wesentlichen auf dem den Kern der Erörterungen vor dem Tatsachengericht bildenden Vergleich zwischen der Situation eines Steuerpflichtigen wie des im Ausgangsverfahren betroffenen und der Situation eines Steuerpflichtigen, der nach der Methode der „Istbesteuerung“ besteuert wird.

20

Außerdem stellt das vorlegende Gericht im Zusammenhang mit der erbetenen Auslegung von Art. 63 der Mehrwertsteuerrichtlinie eine Auslegungsfrage zu Art. 90 dieser Richtlinie, der das Recht auf Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen, u. a. im Fall der Nichtbezahlung der Leistung, betrifft. Es möchte insoweit wissen, ob die Mitgliedstaaten in dem Fall, dass die Mehrwertsteuerrichtlinie dem nicht entgegensteht, dass der Steuerpflichtige die Steuer über mehrere Jahre vorfinanziert, diesen Abzug bereits für den laufenden Besteuerungszeitraum gewähren können und nicht erst, wie aus dem Wortlaut dieser Vorschrift hervorzugehen scheint, nach Erbringung der Leistung.

21

Unter diesen Umständen hat der Bundesfinanzhof beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

Zu den Vorlagefragen

22

Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass es nach ständiger Rechtsprechung im Rahmen des durch Art. 267 AEUV eingeführten Verfahrens der Zusammenarbeit zwischen den nationalen Gerichten und dem Gerichtshof Aufgabe des Gerichtshofs ist, dem nationalen Gericht eine für die Entscheidung des bei diesem anhängigen Verfahrens sachdienliche Antwort zu geben. Hierzu hat er die ihm vorgelegten Fragen gegebenenfalls umzuformulieren. Außerdem kann der Gerichtshof veranlasst sein, unionsrechtliche Vorschriften zu berücksichtigen, die das nationale Gericht in seiner Frage nicht angeführt hat (Urteil vom 1. Februar 2017, *Município de Palmela*, C-144/16, EU:C:2017:76, Rn. 20 und die dort angeführte Rechtsprechung).

23

Im vorliegenden Fall liegen den Fragestellungen des vorlegenden Gerichts Zweifel dahin zugrunde, ob Art. 63 der Mehrwertsteuerrichtlinie in der Weise einschränkend ausgelegt werden kann, dass eine Dienstleistung dann nicht als im Sinne dieser Vorschrift „erbracht“ anzusehen ist, wenn die entsprechende Vergütung weder fällig noch unbedingt geschuldet ist, was zu einer teilweisen Entstehung des Mehrwertsteueranspruchs führen würde.

24

Insoweit ist aber offenbar auch Art. 64 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie, da er den Zeitpunkt bestimmt, zu dem die Dienstleistungen als „bewirkt“ anzusehen sind, wenn sie „zu aufeinander folgenden Abrechnungen oder Zahlungen Anlass [geben]“, für die Anwendung der mehrwertsteuerlichen Vorschriften auf eine Situation wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende relevant.

25

Es ist daher davon auszugehen, dass das vorlegende Gericht mit seinen Fragen, die zusammen zu prüfen sind, wissen möchte, ob Art. 63 in Verbindung mit Art. 64 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass er der Annahme entgegensteht, dass der Steuertatbestand und der Steueranspruch bezüglich einer von einem Vermittler erbrachten Dienstleistung der Vermittlung von Profifußballspielern wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende, die Gegenstand von unter einer Bedingung stehenden Ratenzahlungen über mehrere Jahre nach der Vermittlung ist, im Zeitpunkt der Vermittlung eintreten.

26

Hierzu ist zum einen darauf hinzuweisen, dass nach Art. 63 der Mehrwertsteuerrichtlinie Steuertatbestand und Steueranspruch zu dem Zeitpunkt eintreten, zu dem die Dienstleistung erbracht wird.

27

Zum anderen gelten Dienstleistungen, wenn sie zu aufeinanderfolgenden Zahlungen Anlass geben, nach Art. 64 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie als mit Ablauf des Zeitraums im Sinne des genannten Art. 63 erbracht, auf den sich diese Zahlungen beziehen.

28

Aus der Anwendung dieser beiden Bestimmungen in Verbindung miteinander ergibt sich, dass bei Leistungen, die zu aufeinanderfolgenden Zahlungen Anlass geben, der Steuertatbestand und der Steueranspruch mit Ablauf des Zeitraums entstehen, auf den sich diese Zahlungen beziehen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 3. September 2015, Asparuhovo Lake Investment Company, C?463/14, EU:C:2015:542, Rn. 50).

29

Es ist grundsätzlich Sache des vorlegenden Gerichts, zu prüfen, ob die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Leistung tatsächlich zu den Leistungen zählt, die im Sinne von Art. 64 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie „zu aufeinander folgenden Abrechnungen oder Zahlungen Anlass [geben]“.

30

Allerdings ist, um dem vorlegenden Gericht eine sachdienliche Antwort zu geben, darauf hinzuweisen, dass dies bei einer Leistung wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden, die in der Vermittlung eines Spielers an einen Verein für eine bestimmte Anzahl von Spielzeiten besteht und durch unter einer Bedingung stehende Ratenzahlungen über mehrere Jahre nach der Vermittlung vergütet wird, der Fall zu sein scheint (vgl. entsprechend Urteil vom 3. September 2015, Asparuhovo Lake Investment Company, C?463/14, EU:C:2015:542, Rn. 49).

31

Aus dem Vorstehenden folgt, dass vorbehaltlich der dem vorlegenden Gericht obliegenden Prüfungen davon auszugehen ist, dass der Steuertatbestand und der Steueranspruch bezüglich einer Leistung wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden nicht zum Zeitpunkt der Vermittlung, sondern mit Ablauf des Zeitraums eintreten, auf den sich die vom Verein geleisteten Zahlungen beziehen.

32

Nach alledem ist auf die Vorlagefragen zu antworten, dass Art. 63 in Verbindung mit Art. 64 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass er der Annahme entgegensteht, dass der Steuertatbestand und der Steueranspruch bezüglich einer von einem Vermittler erbrachten Dienstleistung der Vermittlung von Profifußballspielern wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende, die Gegenstand von unter einer Bedingung stehenden Ratenzahlungen über mehrere Jahre nach der Vermittlung ist, im Zeitpunkt der Vermittlung eintreten.

Kosten

33

Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem beim vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Sechste Kammer) für Recht erkannt:

Art. 63 in Verbindung mit Art. 64 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ist dahin auszulegen, dass er der Annahme entgegensteht, dass der Steuertatbestand und der Steueranspruch bezüglich einer von einem Vermittler erbrachten Dienstleistung der Vermittlung von Profifußballspielern wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende, die Gegenstand von unter einer Bedingung stehenden Ratenzahlungen über mehrere Jahre nach der Vermittlung ist, im Zeitpunkt der Vermittlung eintreten.

Bonichot

Regan

Fernlund

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 29. November 2018.

Der Kanzler

A. Calot Escobar

Der Präsident

K. Lenaerts

( \*1 ) Verfahrenssprache: Deutsch.