

Preliminär utgåva

DOMSTOLENS DOM (sjätte avdelningen)

den 29 november 2018 (\*)

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Mervärdesskatt – Beskattning av agenturer för förmedling av professionella fotbollsspelare – Successiva och villkorade betalningar – Beskattningsgrundande händelse, mervärdesskattens utkrävbarhet och indrivning”

I mål C-548/17,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Bundesfinanzhof (federal skattedomstol, Tyskland), genom beslut av den 21 juni 2017, som inkom till domstolen den 21 september 2017, i målet

**Finanzamt Goslar**

mot

**baumgarten sports & more GmbH,**

meddelar

DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

sammansatt av ordföranden på första avdelningen J.-C. Bonichot (referent), tillika tillförordnad ordförande på sjätte avdelningen, samt domarna E. Regan och C.G. Fernlund,

generaladvokat: M. Szpunar,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- baumgarten sports & more GmbH, genom A. Brennecke,
- Tysklands regering, genom T. Henze och R. Kanitz, båda i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom L. Lozano Palacios och A. C. Becker, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

**Dom**

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 63 och 90 i rådets direktiv

2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Finanzamt Goslar (skattemyndighet i Goslar, Tyskland) och baumgarten sports & more GmbH (nedan kallat bolaget), angående krav på inbetalning av mervärdesskatt på successiva betalningar.

## **Tillämpliga bestämmelser**

### **Unionsrätt**

3 I artikel 63 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Den beskattningsgrundande händelsen inträffar och mervärdesskatt blir utkrävbar vid den tidpunkt då leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna äger rum.”

4 I artikel 64.1 i nämnda direktiv föreskrivs följande:

”När andra leveranser av varor än sådana som avser uthyrning av en vara under en viss period eller avbetalningsförsäljning av varor i enlighet med artikel 14.2 b och tillhandahållanden av tjänster ger upphov till successiva avräkningar eller successiva betalningar, skall dessa leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster anses äga rum vid utgången av de perioder som dessa avräkningar eller betalningar hänför sig till.”

5 Artikel 65 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

”Om förskottsbetalningar görs innan leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna äger rum, skall mervärdesskatten på förskottsbetalningen vara utkrävbar vid mottagandet av betalningen och på det mottagna beloppet.”

6 Artikel 66 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

”Med avvikelse från artiklarna 63, 64 och 65 får medlemsstaterna föreskriva att mervärdesskatten för vissa transaktioner eller vissa kategorier av beskattningsbara personer blir utkrävbar vid någon av följande tidpunkter:

- a) Senast när fakturan utfärdas.
- b) Senast vid mottagandet av betalningen.
- c) Om någon faktura inte har utfärdats, eller om fakturan utfärdas för sent, inom en angiven period från dagen för den beskattningsgrundande händelsen.”

7 I artikel 90 i detta direktiv föreskrivs följande:

”1. Vid avbeställning, hävning, icke godkännande, helt eller delvis utebliven betalning eller nedsättning av priset efter det att transaktionen ägt rum, skall beskattningsunderlaget nedsättas i motsvarande omfattning på de villkor som medlemsstaterna bestämmer.

2. Om betalningen helt eller delvis uteblir, får medlemsstaterna avvika från bestämmelsen i punkt 1.”

### **Tysk rätt**

8 I 13 § första stycket punkt 1 i 1980 års Umsatzsteuergesetz (lag om omsättningsskatt,

nedan kallad UStG) föreskrivs följande:

"Mervärdesskatten blir utkrävbar

1. för leveranser och andra tjänster

a) vid beräkning av skatten utifrån avtalade ersättningar (16 § första stycket första meningen) vid utgången av beskattningsperioden under vilken tjänsterna har utförts. Detta gäller även för deltjänster. En sådan föreligger om ersättning har avtalats separat för vissa delar av en ekonomiskt delbar tjänst. Om ersättningen eller en del av ersättningen tas emot innan tjänsten eller deltjänsten har utförts, blir skatten i det avseendet utkrävbar vid utgången av den beskattningsperiod under vilken ersättningen eller delersättningen har tagits emot,

b) vid beräkning av skatten utifrån avtalade ersättningar (20 §) vid utgången av den beskattningsperiod under vilken ersättningarna har tagits emot."

9 I 17 § UStG föreskrivs följande:

"1) När beskattningsunderlaget för en skattepliktig transaktion i den mening som avses i 1 § första stycket punkt 1 har ändrats, ska den näringsidkare som genomförde transaktionen justera det belopp som ska betalas i skatt. ...

2) Första stycket ska tillämpas i tillämpliga delar för det fall

1. den avtalade ersättningen för en beskattningsbar leverans, annan tjänst eller ett beskattningsbart gemenskapsinternt förvärv inte kan drivas in. Om ersättningen tas emot i efterhand, ska skattebeloppet och avdraget för mervärdesskatten justeras på nytt.

..."

10 I 20 § första meningen UStG föreskrivs följande:

"Skattemyndigheten kan på begäran godkänna att skatten inte beräknas efter avtalad ersättning (16 § första stycket första meningen) utan efter mottagen ersättning för näringsidkare

1. vars sammanlagda omsättning (19 § tredje stycket) under det föregående kalenderåret inte uppgick till mer än 500 000 euro, eller

2. som är befriad från skyldigheten att upprätta bokföring och regelbundna räkenskaper på grund av årliga inventeringar enligt 148 § Abgabenordnung (skattelag), eller

3. såvitt denne genomför transaktioner inom en verksamhet som hör till de fria yrkena i den mening som avses i 18 § första stycket punkt 1 i Einkommensteuergesetz (lagen om inkomstskatt)."

### **Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna**

11 Bolaget är en agentur för förmedling av professionella fotbollsspelare.

12 När bolaget med framgång har förmedlat en spelare till en klubb erhåller det provision från denna klubb, under förutsättning att spelaren därefter ingår ett anställningsavtal och innehar ett av Deutsche Fußball Liga GmbH (den tyska fotbollsligan) utfärdat spelartillstånd.

- 13 Provision betalas till bolaget två gånger om året så länge spelaren har ett avtal med klubben och innehar ett av Deutsche Fußball Liga GmbH utfärdat spelartillstånd.
- 14 Bolaget betalade skatt på sin omsättning från år 2012 enligt 13 § första stycket punkt 1 a UStG utifrån avtalade ersättningar.
- 15 Under år 2015 fann skattemyndigheten i Goslar, efter en skatterevision, att bolaget, enligt "regeln om periodiserad redovisning", från och med år 2012, borde ha betalat mervärdesskatt på den provision den erhållit för tidsbestämda spelaravtal som löpte ut under år 2015, och utfärdade ett ändringsbeslut med beaktande av detta.
- 16 Bolaget, som ifrågasatte denna metod, väckte talan vid domstolen i första instans, som biföll talan. Bolaget gjorde med framgång gällande att betalningarna av den aktuella provisionen var osäkra och att mervärdesskatt på dessa betalningar inte kan utkrävas förrän de faktiskt har tagits emot.
- 17 Skattemyndigheten i Goslar överklagade detta avgörande till Bundesfinanzhof (federal skattedomstol, Tyskland).
- 18 Nämnda domstol är osäker på tolkningen av artikel 63 i mervärdesskattedirektivet, vari det föreskrivs att mervärdesskatten blir utkrävbar vid den tidpunkt då tillhandahållandet av tjänsten äger rum. Domstolen i fråga undrar om bestämmelsen kan tolkas restriktivt, i den meningen att tillhandahållandet av tjänsten inte ska anses ha ägt rum om ersättningen för den ännu inte har förfallit till betalning eller är villkorad, såsom är fallet i det nationella målet.
- 19 Beroende på svaret på den första frågan undrar den hänskjutande domstolen även om det är förenligt med vissa mervärdesskatterättsliga principer och de allmänna principerna om likabehandling och proportionalitet att den beskattningsbara personen gör en förskottsbetalning av mervärdesskatt till statskassan. Osäkerheten grundar sig på den jämförelse – som är ett centralt inslag i den i det nationella målet förda diskussionen – mellan situationen för en sådan beskattningsbar person som avses i det nationella målet och en beskattningsbar person som betalar skatt enligt "kassaredovisningsmetoden".
- 20 Den hänskjutande domstolen har även, i samband med den begärda tolkningen av artikel 63 i mervärdesskattedirektivet, ställt en fråga om tolkningen av artikel 90 i detta direktiv, vilken rör rätten till nedsättning av skatteunderlaget, i vissa fall, bland annat vid utebliven betalning av priset på prestationen. Den hänskjutande domstolen vill i det avseendet, för det fall mervärdesskattedirektivet inte utgör hinder för att beskattningsbara personer betalar mervärdesskatt flera år i förväg, få klarhet i huruvida medlemsstaterna kan bevilja denna nedsättning redan under pågående beskattningsperiod och inte, såsom lydelsen av denna artikel förefaller antyda, efter det att tillhandahållandet har ägt rum.
- 21 Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen) har mot denna bakgrund beslutat att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:
- "1) Ska artikel 63 i [mervärdesskattedirektivet] med hänsyn till att det ankommer på beskattningsbara personer att ombesörja skatteuppbörd åt statskassan, tolkas restriktivt på så sätt att det belopp som ska uppbäras för tillhandahållandet
- a) ska ha förfallit till betalning, eller
  - b) att det åtminstone ska föreligga en ovillkorlig skyldighet att betala beloppet?

2) Om den första tolkningsfrågan ska besvaras nekande: Är den beskattningsbara personen skyldig att två år i förväg betala den skatt som ska erläggas på tillhandahållandet, om den beskattningsbara personen inte kan få (delvis) ersättning för sitt tillhandahållande förrän två år efter den beskattningsgrundande händelsen?

3) Om den andra tolkningsfrågan ska besvaras jakande: Har medlemsstaterna – med hänsyn till deras befogenheter enligt artikel 90.2 i [mervärdesskattedirektivet] – rätt att utgå från att en justering enligt artikel 90.1 i detta direktiv ska göras redan för den beskattningsperiod då skatten blir utkrävbar, om den beskattningsbara personen inte kan ta emot det utestående beloppet förrän två år efter den beskattningsgrundande händelsen, på grund av att beloppet inte har förfallit till betalning?”

### **Prövning av tolkningsfrågorna**

22 Domstolen erinrar inledningsvis om att det följer av fast rättspraxis att det enligt det förfarande för samarbete mellan nationella domstolar och EU-domstolen som införts genom artikel 267 FEUF ankommer på EU-domstolen att ge den nationella domstolen ett användbart svar, som gör det möjligt för den domstolen att avgöra det mål som den ska pröva. I detta syfte kan EU-domstolen behöva omformulera de frågor som hänskjutits. EU-domstolen kan dessutom behöva ta hänsyn till unionsrättsliga bestämmelser som den nationella domstolen inte har hänvisat till i sin fråga (dom av den 1 februari 2017, *Município de Palmela*, C-144/16, EU:C:2017:76, punkt 20 och där angiven rättspraxis).

23 Den hänskjutande domstolens frågor grundar sig på den osäkerhet som råder kring möjligheten att tolka artikel 63 i mervärdesskattedirektivet restriktivt, så att tillhandahållandet av tjänster inte ska anses ha ”ägt rum”, i den mening som avses i denna artikel, om ersättningen för detta tillhandahållande varken kan utkrävas eller villkorslöst har förfallit till betalning, vilket innebär att mervärdesskatten blir delvis utkrävbar.

24 I den mån artikel 64.1 i mervärdesskattedirektivet fastställer att tillhandahållandet av tjänster ska anses ”äga rum” vid den tidpunkt då de ”ger upphov till successiva avräkningar eller successiva betalningar”, förefaller den även vara relevant vid tillämpningen av mervärdesskattereglerna på en sådan situation som avses i det nationella målet.

25 Domstolen konstaterar därför att den hänskjutande domstolen har ställt sina frågor, som ska prövas gemensamt, för att få klarhet i om artikel 63 i mervärdesskattedirektivet, jämförd med artikel 64.1 i detta direktiv, ska tolkas så att den utgör hinder för att den beskattningsgrundande händelsen och skattens utkrävbarhet i samband med en agents tillhandahållande av en tjänst i form av förmedling av professionella fotbollsspelare, såsom det som avses i det nationella målet, för vilket betalning utgår på vissa villkor och successivt under flera år efter det att förmedlingen ägde rum, ska anses ha ägt rum den dag då spelaren förmedlades.

26 Det ska i det avseendet för det första påpekas att det framgår av artikel 63 i mervärdesskattedirektivet att den beskattningsgrundande händelsen äger rum och skatten blir utkrävbar vid den tidpunkt då tjänsten tillhandahålls.

27 För det andra anges i artikel 64.1 i detta direktiv att när tillhandahållanden av tjänster ger upphov till successiva betalningar, ska dessa tillhandahållanden anses äga rum i den mening som avses i artikel 63 vid utgången av de perioder som betalningarna hänför sig till.

28 Det framgår vid en kombinerad tillämpning av dessa två bestämmelser att, vad gäller tillhandahållanden av tjänster som ger upphov till successiva betalningar, den

beskattningsgrundande händelsen äger rum och skatten blir utkrävbar vid utgången av de tidsperioder som betalningarna hänför sig till (se, för ett liknande resonemang, dom av den 3 september 2015, Asparuhovo Lake Investment Company, C-463/14, EU:C:2015:542, punkt 50).

29 Det ankommer i princip på den hänskjutande domstolen att kontrollera huruvida det tillhandahållande som avses i det nationella målet verkligen utgör ett tillhandahållande av en tjänst som ”ger upphov till successiva betalningar” i den mening som avses i artikel 64.1 i mervärdesskattedirektivet.

30 För att ge den hänskjutande domstolen ett användbart svar påpekas emellertid att detta tycks vara fallet med tillhandahållandet av den tjänst som avses i det nationella målet, vilken går ut på att förhandla om och förmedla en spelare till en klubb för ett visst antal säsonger och som ger upphov till villkorade successiva betalningar under flera år efter det att förmedlingen ägde rum (se, analogt, dom av den 3 september 2015, Asparuhovo Lake Investment Company, C-463/14, EU:C:2015:542, punkt 49).

31 Med förbehåll för den prövning som den hänskjutande domstolen har att göra följer av det ovan anförda att den beskattningsgrundande händelsen för och utkrävbarheten av skatten på ett sådant tillhandahållande av tjänster som avses i det nationella målet inte är den dag då spelaren förmedlades utan i stället när de perioder som klubbens betalningar hänför sig till löper ut.

32 Mot bakgrund av samtliga överväganden ovan ska de frågor som ställts besvaras enligt följande. Artikel 63 i mervärdesskattedirektivet, jämförd med artikel 64.1 i detta direktiv, ska tolkas så att den utgör hinder för att den beskattningsgrundande händelsen och skattens utkrävbarhet i samband med en agenturs tillhandahållande av en tjänst i form av förmedling av professionella fotbollspelare, såsom det som avses i det nationella målet, för vilket betalning sker på vissa villkor och successivt under flera år efter det att förmedlingen ägde rum, ska anses ha ägt rum den dag då spelaren förmedlades.

### **Rättegångskostnader**

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

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (sjätte avdelningen) följande:

**Artikel 63 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, jämförd med artikel 64.1 i detta direktiv, ska tolkas så att den utgör hinder för att den beskattningsgrundande händelsen och skattens utkrävbarhet i samband med en agenturs tillhandahållande av en tjänst i form av förmedling av professionella fotbollspelare, såsom det som avses i det nationella målet, för vilket betalning sker på vissa villkor och successivt under flera år efter det att förmedlingen ägde rum, ska anses ha ägt rum den dag då spelaren förmedlades.**

Underskrifter

\* Rättegångsspråk: tyska.