

Voorlopige editie

ARREST VAN HET HOF (Zesde kamer)

29 november 2018 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Fiscale bepalingen – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Belasting van makelaars van professionele voetbalspelers – Van een voorwaarde afhankelijke gefaseerde betaling – Belastbaar feit, verschuldigd worden van de belasting en belastingheffing”

In zaak C-548/17,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door het Bundesfinanzhof (hoogste federale rechter in belastingzaken, Duitsland) bij beslissing van 21 juni 2017, ingekomen bij het Hof op 21 september 2017, in de procedure

Finanzamt Goslar

tegen

baumgarten sports & more GmbH,

wijst

HET HOF (Zesde kamer),

samengesteld als volgt: J.-C. Bonichot (rapporteur), president van de Eerste kamer, waarnemend voor de president van de Zesde kamer, E. Regan en C. G. Fernlund, rechters,

advocaat-generaal: M. Szpunar,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- baumgarten sports & more GmbH, vertegenwoordigd door A. Brennecke,
- de Duitse regering, vertegenwoordigd door T. Henze en R. Kanitz als gemachtigden,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door L. Lozano Palacios en A. C. Becker als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 63 en 90 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het

gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1; hierna: „btw-richtlijn”).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen het Finanzamt Goslar (belastingdienst van Goslar, Duitsland) en baumgarten sports & more GmbH (hierna: „vennootschap”) betreffende de heffing van belasting over de toegevoegde waarde (btw) over gefaseerde betalingen.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Artikel 63 van de btw-richtlijn bepaalt:

„Het belastbare feit vindt plaats en de belasting wordt verschuldigd op het tijdstip waarop de goederenleveringen of de diensten worden verricht.”

4 Artikel 64, lid 1, van deze richtlijn bepaalt:

„Wanneer zij aanleiding geven tot opeenvolgende afrekeningen of betalingen worden goederenleveringen, met uitzondering van de leveringen van goederen die gedurende een bepaalde periode in huur worden gegeven of op afbetaling worden verkocht als bedoeld in artikel 14, lid 2, punt b), en diensten geacht te zijn verricht bij het verstrijken van de periode waarop deze afrekeningen of betalingen betrekking hebben.”

5 Artikel 65 van deze richtlijn luidt:

„Indien vooruitbetalingen worden gedaan alvorens de goederen zijn geleverd of de diensten zijn verricht, wordt de belasting verschuldigd op het tijdstip van ontvangst van de vooruitbetalingen, ten belope van het ontvangen bedrag.”

6 Artikel 66 van de btw-richtlijn luidt:

„In afwijking van de artikelen 63, 64 en 65 kunnen de lidstaten bepalen dat de belasting voor bepaalde handelingen of bepaalde categorieën belastingplichtigen op één van de volgende tijdstippen verschuldigd wordt:

- a) uiterlijk bij de uitreiking van de factuur;
- b) uiterlijk bij ontvangst van de prijs;
- c) wanneer de factuur niet of niet tijdig wordt uitgereikt, binnen een bepaalde termijn te rekenen vanaf de datum van het belastbare feit.”

7 In artikel 90 van deze richtlijn is bepaald:

„1. In geval van annulering, verbreking, ontbinding of gehele of gedeeltelijk niet-betaling, of in geval van prijsvermindering nadat de handeling is verricht, wordt de maatstaf van heffing dienovereenkomstig verlaagd onder de voorwaarden die door de lidstaten worden vastgesteld.

2. In geval van gehele of gedeeltelijke niet-betaling kunnen de lidstaten van lid 1 afwijken.”

Duits recht

8 § 13, lid 1, punt 1, van het Umsatzsteuergesetz (Duitse wet op de omzetbelasting; hierna:

„UStG”) bepaalt:

„De belasting wordt verschuldigd

1. voor leveringen en overige diensten

a) in geval van de berekening van de belasting op grond van de overeengekomen vergoedingen (§ 16, lid 1, eerste volzin): bij afloop van het aangiftetijdvak waarin de prestaties zijn verricht. Dit geldt ook voor gedeeltelijke prestaties. Hiervan is sprake als voor bepaalde delen van een economisch deelbare prestatie de vergoeding afzonderlijk wordt overeengekomen. Indien de vergoeding of een deel van de vergoeding wordt ontvangen voordat de prestatie of de gedeeltelijke prestatie is verricht, wordt de belasting in zoverre verschuldigd bij afloop van het aangiftetijdvak waarin de vergoeding of de gedeeltelijke vergoeding is ontvangen;

b) in geval van de berekening van de belasting op grond van de ontvangen vergoedingen (§ 20): bij afloop van het aangiftetijdvak waarin de vergoedingen zijn ontvangen.”

9 § 17 UStG bepaalt:

„1) Bij wijziging van de maatstaf van heffing van een belastbare handeling in de zin van § 1, lid 1, punt 1, moet de ondernemer die de handeling heeft verricht, het daarover verschuldigde belastingbedrag herzien. [...]

2) Lid 1 is van overeenkomstige toepassing indien

1. de overeengekomen vergoeding voor een belastbare levering, een andere prestatie of een belastbare intracommunautaire verwerving oninbaar is geworden. Indien de vergoeding alsnog wordt ontvangen, moeten het bedrag van de verschuldigde belasting en de aftrek van de voorbelasting opnieuw worden herzien.

[...]”

10 § 20, eerste volzin, UStG luidt:

„De belastingdienst kan op verzoek toestaan dat een ondernemer

1. van wie de totale omzet (§ 19, lid 3) in het voorafgaande kalenderjaar niet meer bedroeg dan 500 000 EUR, of

2. die overeenkomstig § 148 van de Abgabenordnung (Duits belastingwetboek) is vrijgesteld van de verplichting om een boekhouding bij te houden en op grond van jaarlijkse inventarisaties regelmatig jaarrekeningen op te stellen, of

3. voor zover hij handelingen verricht in het kader van werkzaamheden als beoefenaar van een vrij beroep in de zin van § 18, lid 1, punt 1, van het Einkommensteuergesetz (Duitse wet op de inkomstenbelasting),

de belasting niet berekent op grond van de overeengekomen vergoedingen (§ 16, lid 1, eerste volzin) maar op grond van de ontvangen vergoedingen.”

Hoofddeding en prejudiciële vragen

11 De vennootschap verricht als spelersmakelaar diensten in de profvoetbalsector.

12 Wanneer de vennootschap met succes een speler bij een club plaatst, ontvangt zij een

provisie van die club, op voorwaarde dat de speler vervolgens een arbeidsovereenkomst ondertekent en een licentie krijgt van de Deutsche Fußball Liga GmbH (Duitse voetbalbond).

13 Deze provisie wordt halfjaarlijks aan de vennootschap betaald, zolang de speler onder contract bij die club blijft en houder is van een licentie van de Duitse voetbalbond.

14 De vennootschap heeft haar omzet voor het jaar 2012 op grond van de overeengekomen vergoedingen aan de belasting onderworpen overeenkomstig § 13, lid 1, punt 1, onder a), UStG.

15 In de loop van 2015 heeft de belastingdienst van Goslar naar aanleiding van een belastingcontrole vastgesteld dat, gelet op de „regel van de belastingheffing op transactiebasis” (*Sollbesteuerung*), de vennootschap vanaf 2012 provisies voor spelerscontracten van bepaalde duur die in 2015 zouden aflopen aan de btw had moeten onderwerpen, en hij heeft een in die zin gewijzigde belastingaanslag vastgesteld.

16 Daar de vennootschap het niet eens was met deze wijze van belastingheffing, heeft zij beroep ingesteld bij de rechter in eerste aanleg, die haar in het gelijk heeft gesteld. Zij heeft met succes gesteld dat de provisies in kwestie niet vaststonden en dat daarover pas btw verschuldigd was op de datum waarop zij daadwerkelijk zouden worden geïnd.

17 De belastingdienst van Goslar heeft beroep in *Revision* ingesteld bij het Bundesfinanzhof (hoogste federale rechter in belastingzaken, Duitsland).

18 Deze rechter twijfelt over de uitlegging die moet worden gegeven van artikel 63 van de btw-richtlijn, waarin de regel is neergelegd dat de belasting over een dienstverrichting wordt verschuldigd op het tijdstip waarop de dienst wordt verricht. Hij vraagt zich af of deze regel zich leent voor een restrictieve uitlegging waarbij, in wezen, de dienst wordt geacht nog niet te zijn verricht zolang de vergoeding nog niet verschuldigd is of zij voorwaardelijk is, zoals in het hoofdgeding het geval is.

19 Naargelang het antwoord op deze eerste vraag, vraagt de verwijzende rechter zich ook af of het feit dat de belastingplichtige de belasting voor de fiscus „voorfinanciert” verenigbaar is met een aantal beginselen van het btw-recht en met de algemene beginselen van gelijkheid en evenredigheid. Zijn vragen zijn in wezen gebaseerd op de vergelijking, die centraal staat in het debat voor de feitenrechters, van de respectieve situaties van een belastingplichtige zoals die in het hoofdgeding en een belastingplichtige die volgens de methode van de „belasting op kasbasis” (*Istbesteuerung*) wordt belast.

20 De verwijzende rechter stelt in verband met de gevraagde uitlegging van artikel 63 van de btw-richtlijn, eveneens een vraag betreffende de uitlegging van artikel 90 van die richtlijn, waarin het gaat over het recht op verlaging van de maatstaf van belastingheffing in bepaalde omstandigheden, met name in geval van niet-betaling van de vergoeding voor de prestatie. Hij wenst in dit verband te vernemen of, ingeval de btw-richtlijn niet eraan in de weg staat dat de belastingplichtige de belasting gedurende meerdere jaren voorfinanciert, de lidstaten die verlaging reeds voor het betrokken belastingtijdvak kunnen toestaan, en niet, zoals lijkt voort te vloeien uit de bewoordingen van dat artikel, na de verrichting van de prestatie.

21 In die omstandigheden heeft het Bundesfinanzhof de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Dient artikel 63 van [de btw-richtlijn], gelet op de aan de belastingplichtige opgedragen taak als belastingontvanger voor de fiscus, restrictief te worden uitgelegd in die zin dat het voor de prestatie te ontvangen bedrag

a) opeisbaar is of

b) op zijn minst onvoorwaardelijk verschuldigd is?

2) Ingeval de eerste vraag ontkennend wordt beantwoord, is de belastingplichtige dan verplicht de over de prestatie verschuldigde belasting gedurende een periode van twee jaar voor te financieren, indien hij de vergoeding voor zijn prestatie (deels) pas twee jaar nadat het belastbare feit heeft plaatsgevonden, kan ontvangen?

3) Ingeval de tweede vraag bevestigend wordt beantwoord, hebben de lidstaten dan – gelet op de bevoegdheden die zij ontleen aan artikel 90, lid 2, van [de btw-richtlijn] – het recht om reeds met betrekking tot het belastingtijdvak waarin de belasting verschuldigd wordt, uit te gaan van een herziening als bedoeld in artikel 90, lid 1, van die richtlijn, indien de belastingplichtige het te ontvangen bedrag bij gebreke van opeisbaarheid ervan pas twee jaar nadat het belastbare feit heeft plaatsgevonden, kan innen?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

22 Vooraf dient eraan te worden herinnerd dat het volgens vaste rechtspraak in het kader van de bij artikel 267 VWEU ingestelde procedure van samenwerking tussen de nationale rechterlijke instanties en het Hof, de taak van het Hof is om de nationale rechter een nuttig antwoord te geven aan de hand waarvan deze het bij hem aanhangige geding kan beslechten. Daartoe dient het Hof de voorgelegde vragen indien nodig te herformuleren. Voorts kan het Hof bepalingen van het Unierecht in aanmerking nemen die door de nationale rechter in zijn vraag niet zijn genoemd (arrest van 1 februari 2017, *Município de Palmela*, C-144/16, EU:C:2017:76, punt 20 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

23 In dit geval berusten de vragen van de verwijzende rechter op twijfels over de vraag of artikel 63 van de btw-richtlijn restrictief kan worden uitgelegd, in die zin dat een dienst niet als „verricht” in de zin van deze bepaling moet worden beschouwd, wanneer de vergoeding ervoor noch opeisbaar noch onvoorwaardelijk verschuldigd is, wat bijgevolg zou resulteren in een gedeeltelijke verschuldigdheid van de btw.

24 Dienaangaande blijkt dat artikel 64, lid 1, van de btw-richtlijn ook relevant is voor de toepassing van de btw-voorschriften op een situatie als in het hoofdgeding, aangezien daarin is bepaald op welk tijdstip de diensten moeten worden geacht te zijn „verricht” wanneer zij „aanleiding geven tot opeenvolgende afrekeningen of betalingen”.

25 Derhalve wenst de verwijzende rechter met zijn vragen, die samen moeten worden onderzocht, in wezen te vernemen of artikel 63 van de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met artikel 64, lid 1, van deze richtlijn, aldus moet worden uitgelegd dat het zich ertegen verzet dat het belastbare feit en de verschuldigdheid van de belasting over de verrichting door een spelersmakelaar van diensten in verband met de plaatsing van professionele voetballers, zoals de in het hoofdgeding aan de orde zijnde dienstverrichting, waarvoor over meerdere jaren na de plaatsing gefaseerde en voorwaardelijke betalingen worden verricht, worden geacht zich voor te doen op de datum van deze plaatsing.

26 In dit verband moet eraan worden herinnerd dat volgens artikel 63 van de btw-richtlijn, het

belastbare feit plaatsvindt en de belasting wordt verschuldigd op het tijdstip waarop de diensten worden verricht.

27 Voorts worden diensten die aanleiding geven tot opeenvolgende betalingen krachtens artikel 64, lid 1, van de btw-richtlijn geacht te zijn verricht, in de zin van artikel 63, bij het verstrijken van de periode waarop deze betalingen betrekking hebben.

28 Uit een gecombineerde toepassing van deze twee bepalingen volgt dat, wat prestaties betreft die aanleiding geven tot opeenvolgende betalingen, het belastbare feit zich voordoet en de belasting wordt verschuldigd op het tijdstip van het verstrijken van de perioden waarop deze betalingen betrekking hebben (zie in die zin arrest van 3 september 2015, Asparuhovo Lake Investment Company, C-463/14, EU:C:2015:542, punt 50).

29 Het staat in beginsel aan de verwijzende rechter om na te gaan of bij de in het hoofdgeding aan de orde zijnde prestatie wel degelijk sprake is van prestaties „die aanleiding geven tot opeenvolgende afrekeningen of betalingen” in de zin van artikel 64, lid 1, van de btw-richtlijn.

30 Om de verwijzende rechter een nuttig antwoord te geven, moet evenwel worden opgemerkt dat dit het geval lijkt te zijn voor een dienst als in het hoofdgeding, die bestaat in het onderhandelen over de plaatsing van een speler voor een bepaald aantal seizoenen bij een club en waarvoor wordt betaald door middel van gefaseerde en voorwaardelijke betalingen over meerdere jaren na de plaatsing (zie naar analogie arrest van 3 september 2015, Asparuhovo Lake Investment Company, C-463/14, EU:C:2015:542, punt 49).

31 Uit het voorgaande volgt dat, onder voorbehoud van de door de verwijzende rechter te verrichten verificaties, het belastbare feit en de verschuldigdheid van de belasting over een prestatie als in het hoofdgeding moeten worden geacht zich niet voor te doen op de datum van de plaatsing, maar bij het verstrijken van de perioden waarop de betalingen door de club betrekking hebben.

32 Gelet op een en ander moet op de gestelde vragen worden geantwoord dat artikel 63 van de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met artikel 64, lid 1, van deze richtlijn, aldus moet worden uitgelegd dat het zich ertegen verzet dat het belastbare feit en de verschuldigdheid van de belasting over de verrichting door een spelersmakelaar van diensten in verband met de plaatsing van professionele voetballers, zoals de in het hoofdgeding aan de orde zijnde dienstverrichting, waarvoor over meerdere jaren na de plaatsing gefaseerde en voorwaardelijke betalingen worden verricht, worden geacht zich voor te doen op de datum van deze plaatsing.

Kosten

33 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Zesde kamer) verklaart voor recht:

Artikel 63 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, gelezen in samenhang met artikel 64, lid 1, van deze richtlijn, moet aldus worden uitgelegd dat het zich ertegen verzet dat het belastbare feit en de verschuldigdheid van de belasting over de verrichting door een spelersmakelaar van diensten in verband met de plaatsing van professionele voetballers, zoals de in het hoofdgeding aan de orde zijnde dienstverrichting, waarvoor over meerdere jaren na de plaatsing gefaseerde en voorwaardelijke betalingen worden verricht, worden geacht zich voor te doen op de datum

van deze plaatsing.

ondertekeningen

* Procestaal: Duits.