



Datum van
inontvangstneming

:

02/09/2020

Zaak C-324/20

Verzoek om een prejudiciële beslissing

Datum van indiening:

22 juli 2020

Verwijzende rechter:

Bundesfinanzhof (Duitsland)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

7 mei 2020

Verweerder en verzoeker tot „Revision”:

Finanzamt B

Verzoekster en verweerster in „Revision”:

X-Beteiligungsgesellschaft mbH



**BUNDESFINANZHOF (hoogste federale rechter in belastingzaken,
Duitsland)**

BESLISSING

In het geding tussen

Finanzamt B

verweerder en verzoeker tot „Revision”

en

X-Beteiligungsgesellschaft mbH

verzoekster en verweerster in „Revision”

[OMISSIS]

inzake omzetbelasting 2012

heeft de V. Senat **[Or. 2]**

op 7 mei 2020 beslist als volgt:

D i c t u m

I. Het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: „Hof”) wordt verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

1) Volgt de aanleiding tot opeenvolgende afrekeningen of betalingen in de zin van artikel 64, lid 1, van de btw-richtlijn ten aanzien van een dienst die één keer wordt verricht en dus geen betrekking heeft op een bepaalde periode, reeds uit de afbetalingsovereenkomst?

2) Subsidiair, indien de eerste vraag ontkennend wordt beantwoord: Moet ervan worden uitgegaan dat er sprake is van niet-betaling in de zin van artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn wanneer de belastingplichtige bij het verlenen van zijn dienst overeenkomt dat deze dienst moet worden vergoed door betaling van vijf jaarlijkse termijnbedragen en het nationale recht voor het geval dat deze bedragen later worden betaald, in een herziening voorziet waardoor de eerdere verlaging van de maatstaf van heffing overeenkomstig deze bepaling weer ongedaan wordt gemaakt?

II. [OMISSIS]

M o t i v e r i n g

I.

- 1 Verzoekster en verweerster in „Revision” (hierna: „verzoekster”) draagt voor haar handelingen belasting over de overeengekomen vergoedingen af overeenkomstig § 13, lid 1, punt 1, onder a), van het Umsatzsteuergesetz (Duitse wet op de omzetbelasting; hierna: „UStG”). In het litigieuze belastingjaar 2012 heeft zij een belastbare bemiddelingsdienst ten behoeve van T-GmbH (hierna: „GmbH”) verricht op grond van een honorariumovereenkomst van 7 november 2012, waarbij de GmbH (opdrachtgever) verzoekster (opdrachtnemer) de opdracht had gegeven om bemiddelend op te treden in het kader van een overeenkomst tot aankoop van een in M. gelegen perceel grond. Volgens de preambule van de overeenkomst was de akte betreffende de overeenkomst tot aankoop van het perceel grond reeds verleden en werd er vastgesteld dat de opdrachtnemer haar uit deze opdracht voortvloeiende verplichtingen volledig was nagekomen. Als tegenprestatie was overeengekomen dat de opdrachtnemer een honorarium van

1 000 000 EUR, te vermeerderen met belasting over de toegevoegde waarde, van de opdrachtgever zou ontvangen. Het overeengekomen honorarium diende te worden betaald in vijf gelijke termijnen van 200 000 EUR, te vermeerderen met omzetbelasting. Jaarlijks moest één termijnbedrag worden voldaan en het eerste termijnbedrag moest worden betaald op 30 juni 2013. De opdrachtgever diende een zekerheid ter uitvoering van de honorariumbetalingen te stellen ten behoeve van de opdrachtnemer. In de volgende jaren heeft verzoekster op de respectieve vervaldagen facturen opgesteld met vermelding van de belasting over de respectieve termijnbedragen, deze bedragen ontvangen en op basis van het ontvangen bedrag belasting afgedragen. **[Or. 3]**

- 2 Na een specifieke controle op de omzetbelasting ging verweerder en verzoeker tot „Revision” [het Finanzamt - FA (belastingdienst, Duitsland)] ervan uit dat verzoekster wegens de in het litigieuze belastingjaar reeds verrichte bemiddelingsdienst belasting moest betalen over het volledige honorarium voor haar bemiddeling. Met verzoeksters tegenwerping dat zij in de jaren 2013-2018 nog andere commerciële diensten moest verrichten en dat een jaarlijkse betaling van 200 000 EUR verschuldigd was mits het project vorderde volgens planning, heeft het FA net zo min rekening gehouden als met de aanvullende overeenkomst van 15 maart 2016 tot verlening van een zogeheten leadsmakelaar-verkoopopdracht met een resultaatgebonden honorarium, die erin bestaat dat de opdrachtnemer de opdrachtgever helpt met de verwerving van het perceel grond dat het voorwerp is van de overeenkomst en hem bijstaat bij het totaalproject dat de opdrachtgever voor dat perceel grond heeft ontwikkeld, door de verdere commercialisering daarvan actief te begeleiden. Daarom heeft het FA bij besluit van 22 december 2016 de vaststelling van de omzetbelasting voor 2012 gewijzigd. Het daartegen gemaakte bezwaar is afgewezen.
- 3 Het Finanzgericht (belastingrechter in eerste aanleg, Duitsland; hierna: „FG”) heeft het beroep [OMISSIS] daarentegen grotendeels toegewezen. Verzoekster heeft haar bemiddelingsdienst reeds in het litigieuze belastingjaar verricht, zoals uit de honorariumovereenkomst blijkt. Anders dan verzoekster meent, komt een afwijkende uitlegging op basis van de aanvullende overeenkomst niet in aanmerking. Uit deze overeenkomst blijkt niet dat de daarin gemaakte afspraken reeds bestonden ten tijde van de oorspronkelijke honorariumovereenkomst. Gelet op de rechtspraak van het Hof betreffende richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw-richtlijn”) en rekening houdend met de rechtspraak van het Bundesfinanzhof (hierna: „BFH”), moet echter, behalve voor wat betreft het eerste bedrag dat in 2013 is ontvangen, ervan worden uitgegaan dat de andere bedragen oninbaar zijn als bedoeld in § 17, lid 2, punt 1, en lid 1, eerste volzin, UStG. Tegen deze beslissing heeft het FA beroep tot „Revision” ingesteld.

II.

4 **1. Rechtskader**

5 **a) Unierecht**

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.” [Or. 4]

6 Artikel 64, lid 1, van deze richtlijn luidt:

„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.”

7 Artikel 66, eerste alinea, van de btw-richtlijn luidt als volgt:

„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.”

8 In artikel 90 van deze richtlijn staat te lezen:

„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.”

9 **b) Nationaal recht**

§ 13, lid 1, punt 1, UStG bepaalt:

„De belasting

1. voor leveringen en overige diensten wordt verschuldigd

10 a) bij de berekening van de belasting over de overeengekomen vergoedingen (§ 16, lid 1, eerste volzin): bij afloop van het aangiftetijdvak waarin de prestaties zijn verricht. Dit geldt ook voor deelprestaties. Hiervan is sprake als voor bepaalde delen van een economisch deelbare prestatie de vergoeding afzonderlijk wordt overeengekomen. Indien de vergoeding of een deel ervan 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, **[Or. 5]**

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

11 § 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

12 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.”

13 § 20, eerste volzin, UStG, in de versie van het litigieuze belastingjaar, luidde als volgt:

„De belastingdienst kan op verzoek toestaan dat een ondernemer

14 1. van wie de totale omzet (§ 19, lid 3) in het voorafgaande kalenderjaar niet meer bedroeg dan 500 000 EUR (vanaf 1 januari 2020: 600 000 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),

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

16 **2. Eerste prejudiciële vraag**

17 **a) Opmerkingen vooraf**

Het Hof heeft in zijn arrest van 29 november 2018, ██████████ sports & more, C-548/17, [EU:C:2018:970 (OMISSIS)], beslist dat artikel 63 van de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met artikel 64, lid 1, van deze richtlijn, zich ertegen verzet dat het belastbare feit en de verschuldigheid 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 [Or. 6] voorwaardelijke betalingen worden verricht, worden geacht zich reeds voor te doen op de datum van deze plaatsing.

18 Het Hof motiveerde zijn beslissing door erop te wijzen dat het voor een dergelijke dienst, 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, het geval lijkt te zijn dat prestaties in de zin van artikel 64, lid 1, van de btw-richtlijn aanleiding geven tot opeenvolgende afrekeningen of betalingen [arrest van het Hof (van 29 november 2018), ██████████ sports & more, (C-548/17), EU:C:2018:970, punt 29 e.v. (OMISSIS)].

19 De verwijzende rechter heeft zijn latere uitspraak gebaseerd op het arrest van het Hof in die zaak door te beslissen dat een ondernemer zich ten aanzien van bemiddelingsdiensten die worden vergoed door betaling in termijnen, kan beroepen op de rechtstreekse toepassing van artikel 64, lid 1, van de btw-richtlijn ([OMISSIS]) en heeft dit in het desbetreffende geding gemotiveerd op grond dat het niet van belang is of er sprake is van een periodegerelateerde prestatie, zoals bijvoorbeeld bij een terbeschikkingstelling, maar dat het integendeel volstaat dat een bemiddelingsdienst wordt vergoed op basis van het duurzame karakter van het door de bemiddeling gerealiseerde succes (in casu: het feit dat spelers langer dan de overeengekomen contractduur bij de ontvangende club blijven) [OMISSIS].

20 **b) Onderhavig geschil**

21 aa) Louter op basis van de bewoordingen van artikel 64, lid 1, van de btw-richtlijn zou de eerste rechtsvraag, ook al gaat het hierbij slechts om een uitzonderingsbepaling op artikel 63 van de btw-richtlijn, bevestigend moeten worden beantwoord. Ten aanzien van in de tijd beperkte betalingsaanspraken, zoals in casu, geeft de dienst, zoals in het geval van een afbetalingsovereenkomst, volgens de bewoordingen van deze bepaling immers aanleiding tot opeenvolgende afrekeningen of betalingen.

22 bb) De verwijzende rechter twijfelt evenwel aan de uitlegging van artikel 64, lid 1, van de btw-richtlijn. Deze twijfels vloeien voort uit het feit dat deze bepaling een

afbetalingsovereenkomst, zoals die welke in het onderhavige geding aan de orde is, van haar werkingssfeer uitsluit in het geval van leveringen van goederen die op afbetaling worden verkocht. Artikel 64, lid 1, van de btw-richtlijn bevat geen vergelijkbare uitsluitingsgrond voor diensten zoals in het onderhavige geval.

- 23 De reden hiervoor zou kunnen zijn dat de Uniewetgever in artikel 64, lid 1, van btw-richtlijn louter de regeling ongewijzigd heeft overgenomen die bij de inwerkingtreding van deze richtlijn reeds was vervat in artikel 10, lid 2 [Or. 7], eerste alinea, tweede volzin, van de Zesde Richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting (hierna: „richtlijn 77/388/EEG”). Bijgevolg zou er reden kunnen zijn om aan te nemen dat de wetgever bij de inwerkingtreding van richtlijn 77/388/EEG niet heeft gedacht aan het – voor hem toentertijd eventueel onbekende – geval van de afbetaling met betrekking tot diensten, maar dat hij dit geval, indien hij daarvan kennis had gehad, net zoals de leveringen van goederen die op afbetaling worden verkocht, zou hebben uitgesloten van de werkingssfeer van artikel 64, lid 1, van de btw-richtlijn.
- 24 Dit zou tot een gelijke behandeling van leveringen en diensten leiden.
- 25 Een tekstgetrouwe toepassing van artikel 64, lid 1, van de btw-richtlijn zou overigens een te vergaande beperking van artikel 63 van de btw-richtlijn opleveren. De letterlijke toepassing van artikel 64, lid 1, van de btw-richtlijn zou op het gebied van de diensten uiteindelijk immers ertoe leiden dat de belasting niet verschuldigd wordt wanneer de prestatie wordt verricht, zoals in artikel 63 van de btw-richtlijn is bepaald, maar pas bij de ontvangst van de prijs overeenkomstig de machtiging in artikel 66, eerste alinea, onder c), van de btw-richtlijn.
- 26 cc) Voorts moet worden opgemerkt dat het onderhavige geschil een mogelijkerechts juridisch relevant verschil vertoont ten opzichte van de omstandigheden in de zaak „[REDACTED] sports & more” [EU:C:2018:970; (OMISSIS)], waarin het ging om betalingsaanspraken die afhingen van een bepaalde voorwaarde, namelijk het bestaan van de arbeidsovereenkomst van geplaatste spelers op bepaalde tijdstippen. Of deze voorwaarde op het afgesproken tijdstip vervuld was, was onzeker toen de bemiddelingsdienst werd verricht.
- 27 In casu is er daarentegen alleen sprake van een beperking in de tijd, maar niet van een voorwaarde waarvan de vervulling onzeker is. Net zoals bij een verkoop op afbetaling stond het bestaan van de betalingsaanspraak op het afgesproken tijdstip dus vast. Op grond van de voor de verwijzende rechter [OMISSIS] bindende vaststellingen van het FG ging het niet om een situatie waarin voor de bemiddelingsdienst werd betaald op basis van het aanhoudende – of, daarmee gelijkgesteld, het blijvend – succes dat door de bemiddeling was gerealiseerd [OMISSIS]. Anders dan verzoekster stelt, is er dus ook geen sprake van een voorwaarde zoals in dat geval.

- 28 dd) Ten slotte is het de vraag welke betekenis moet worden toegekend aan de verwijzing in het arrest ██████ sports & more, [EU:C:2018:970; (OMISSIS)], naar het arrest van het Hof [Or. 8] van 3 september 2015, Asparuhovo Lake Investment Company, C-463/14, [EU:C:2015:542, punt 49 e.v. (OMISSIS)]. In die zaak ging het namelijk om een adviesdienst die gedurende een langere periode op permanente basis was verleend, terwijl de bemiddelingsdienst geen betrekking heeft op een bepaalde periode, maar op een bepaald tijdstip eenmalig wordt verricht. Het Hof bevestigde in die zaak dat de aanleiding in de zin van artikel 64, lid 1, van de btw-richtlijn zich voordoet wanneer adviesdiensten erin bestaan permanent ter beschikking te staan van de cliënt en die worden beloond door middel van periodiek betaalde, forfaitaire sommen, ongeacht de vraag of de dienstverrichter tijdens die periode al dan niet daadwerkelijk adviezen heeft verstrekt aan de cliënt. Dit zou ervoor kunnen pleiten om de aanleiding voor opeenvolgende afrekeningen of betalingen ervan te laten afhangen dat de afgerekende prestaties in de ruimste zin „betrekking op de toekomst” of een „versterkend effect” hebben.
- 29 Dit strookt met het nationale begrip „deelprestatie” in § 13, lid 1, punt 1, onder a), tweede en derde volzin, UStG, waarbij het moet gaan om een economisch deelbare prestatie, zoals bijvoorbeeld verhuur tegen een maandelijks huurprijs. Op basis daarvan moet de toepassing van artikel 64, lid 1, van de btw-richtlijn op bemiddelingsdiensten, in tegenstelling tot de hierboven aangehaalde rechtspraak [zie hiervoor onder II., punt 2, onder a)], van meet af aan worden uitgesloten.

30 **c) Relevantie voor de beslechting van het geding**

Het nationale recht bevat geen regeling die overeenkomt met artikel 64, lid 1, van de btw-richtlijn. Derhalve moet ervan worden uitgegaan dat de belasting reeds verschuldigd is op het tijdstip waarop de dienst in het litigieuze belastingjaar wordt verricht. Deze bepaling zou zich daartegen verzetten indien zij aldus moet worden uitgelegd dat zij ten aanzien van diensten ook van toepassing is op afbetalingsovereenkomsten.

31 **3. Tweede prejudiciële vraag**

32 **a) Opmerkingen vooraf**

Volgens artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn wordt de maatstaf van heffing in het bijzonder in geval van gehele of gedeeltelijke niet-betaling nadat de handeling is verricht, dienovereenkomstig verlaagd onder de voorwaarden die door de lidstaten worden vastgesteld.

- 33 De vraag rijst welke betekenis bij de uitlegging van deze bepaling moet worden toegekend aan de rechtspraak van Hof, volgens welke „op het gebied van de btw de [Or. 9] belastingplichtigen als belastingontvangers optreden voor rekening van de staat” [arrest van het Hof van 20 oktober 1993, ██████ C-10/92, EU:C:1993:846, punt 25 (OMISSIS)]. Het Hof heeft deze functie van „belastingontvangers voor rekening van de staat en in het belang van de schatkist”

aldus verduidelijkt dat de belastingplichtigen „de btw [dienen] af te dragen, ook al wordt deze, als verbruiksbelasting, uiteindelijk door de eindgebruiker gedragen” [arrest van het Hof van 21 februari 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105 (OMISSIS)].

34 b) Onderhavig geschil

Gelet op de omstandigheid dat volgens de hiervoor aangehaalde rechtspraak van het Hof aan de belastingplichtige de taak wordt opgedragen om als belastingontvanger op te treden, lijkt het volgens de verwijzende rechter mogelijk te zijn om via de toepassing van artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn te voorkomen dat de belastingplichtige de belasting die hij reeds verschuldigd is voor de periode waarin de prestatie is verricht, gedurende meerdere jaren moet voorfinancieren [zie in dit verband ook de derde vraag van de verwijzingsbeslissing van de verwijzende rechter van 21 juni 2017 (OMISSIS), die het Hof in zijn arrest [REDACTED] sports & more, EU:C:2018:970, (OMISSIS), niet hoefde te beantwoorden].

35 Het is voor het onderhavige geding derhalve van belang of het met de taak van belastingontvanger verenigbaar is dat met betrekking tot een reeds op 7 november 2012 verleende dienst, voor dat jaar moet worden aangenomen dat de belasting (indien de eerste vraag ontkennend wordt beantwoord) verschuldigd is zonder verlaging van de maatstaf van heffing, hoewel deze dienst volgens de op dat tijdstip geldende overeenkomst moest worden vergoed door vijf jaarlijks te verrichten betalingen waarvan de eerste moest plaatsvinden op 30 juni 2013. In dat geval zou er sprake zijn van voorfinanciering door verzoekster van de belasting in het litigieuze belastingjaar, hoewel zij de tegenprestatie pas later over een periode van vijf jaar zou ontvangen.

36 Dienaangaande merkt de verwijzende rechter voorzichtigheidshalve op dat het nationale recht met § 17, lid 2, punt 1, tweede volzin, UStG een bepaling bevat volgens welke na een verlaging in de zin van artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn, de maatstaf van heffing weer moet worden verhoogd wanneer de betaling later alsnog plaatsvindt [zie in dit verband arrest van het Hof van 23 november 2017, [REDACTED] C-246/16, EU:C:2017:887 (OMISSIS)].

37 c) Relevantie voor de beslechting van het geding

Ook de tweede vraag is relevant voor de beslechting van het geschil, aangezien het beroep ook moet worden toegewezen indien wordt bevestigd dat er sprake is van verlaging in de zin van artikel 90 van de btw-richtlijn. **[Or. 10]**

38 4. Rechtsgrondslag van de verwijzing

Het verzoek om een prejudiciële beslissing wordt bij het Hof ingediend krachtens artikel 267 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie.

39 5. Schorsing van de behandeling van de zaak

[OMISSIS].