



Datum van
inontvangstneming

:

24/10/2017

Zaak C-548/17

Verzoek om een prejudiciële beslissing

Datum van indiening:

21 september 2017

Verwijzende rechter:

Bundesfinanzhof (Duitsland)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

21 juni 2017

Verzoeker tot Revision:

Finanzamt Goslar

Verweerster in Revision:

baumgarten sports & more GmbH

[OMISSIS]

BUNDESFINANZHOF

[OMISSIS]

IN NAAM VAN HET VOLK

BESLISSING

In het geding

Finanzamt Goslar,

verweerder en verzoeker tot Revision,

tegen

baumgarten sports & more GmbH, [OMISSIS] Bad Harzburg,

verzoekster en verweerster in Revision,

[OMISSIS]

wegens omzetbelasting 2012

heeft de Vijfde Senat

[OMISSIS] [samenstelling van de rechterlijke instantie]

na de terechtzitting op 21 juni 2017

beslist: **[Or. 2]**

- 1 I. Het Hof van Justitie van de Europese Unie wordt verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:
- 2 „1. Dient artikel 63 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, 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?
- 3 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?
- 4 3. Ingeval de tweede vraag bevestigend wordt beantwoord, hebben de lidstaten dan – gelet op de bevoegdheden die zij ontlenen aan artikel 90, lid 2, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde – 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?”
- 5 II. De behandeling van de zaak wordt geschorst totdat het Hof van Justitie van de Europese Unie uitspraak heeft gedaan.

6

Motivering

I.

- 7 Verzoekster en verweerster in Revision (hierna: „verzoekster”) was in het litigieuze jaar 2012 werkzaam als spelersmakelaar in het betaalde voetbal. Zij heeft haar handelingen aan de belastingen onderworpen op basis van de overeengekomen vergoedingen overeenkomstig § 13, lid 1, punt 1, onder a), van het Umsatzsteuergesetz [**Or. 3**] (Duitse wet op de omzetbelasting; hierna: „UStG”). In het kader van haar werkzaamheden ontving zij in geval van een succesvolle bemiddeling voor profvoetballers (hierna: „spelers”) provisies van de ontvangende voetbalclubs. Het recht op een vergoeding voor de bemiddeling onderstelde in beginsel dat de speler bij de nieuwe club een arbeidsovereenkomst ondertekende, en dat de DFL-GmbH als licentiegever aan de voetballer een spelerslicentie afgaf. De provisies moesten in termijnen verdeeld over de looptijd van de arbeidsovereenkomst worden betaald, waarbij als voorwaarde voor de opeisbaarheid en het bestaan van de afzonderlijke rechten op termijnbetalingen gold dat tussen club en speler een arbeidsovereenkomst bestond.
- 8 Na een belastingcontrole is verweerder en verzoeker tot Revision [het Finanzamt (Duitse belastingdienst; hierna: „FA”) ervan uitgegaan dat verzoekster haar in het litigieuze jaar verrichte bemiddelingsdiensten ook reeds in dat jaar aan de belastingen diende te onderwerpen voor zover zij delen van de vergoeding voor deze diensten contractueel pas in 2015 kon innen. Het FA heeft op 15 juli 2015 een op grond van § 164, lid 2, van de Abgabenordnung (Duits belastingwetboek) gewijzigde omzetbelastingaanslag voor het litigieuze jaar 2012 vastgesteld, waarbij het de pas in het jaar 2015 opeisbare gedeelten van de provisievoorwaarden ter zake van de bemiddeling voor de spelers A (31 500 EUR), B (12 500 EUR) en C (13 500 EUR) reeds in het litigieuze jaar aan de omzetbelasting heeft onderworpen.
- 9 De door verzoeksters bemiddeling tot stand gekomen arbeidsovereenkomst van speler A had een looptijd van drie jaar, die zich uitstrekte over drie seizoenen (2012/2013, 2013/2014 en 2014/2015) en eindigde op 30 juni 2015. Voor elk seizoen moest een „vaste vergoeding” op twee data, te weten per 1 september en per 1 maart van een seizoen, worden betaald. Voorwaarde voor het recht op vergoeding was dat op het betreffende tijdstip de overeenkomst van de licentiespeler ongewijzigd voortbestond. Het onderhavige geding betreft de fiscale [**Or. 4**] beoordeling van het per 1 maart 2015 opeisbaar geworden vergoedingsbestanddeel ten belope van 31 500 EUR. Soortgelijke vergoedingsvoorwaarden waren van toepassing op de bemiddeling voor de spelers B en C.
- 10 Het bezwaar is afgewezen. Het bij het Finanzgericht (belastingrechter in eerste aanleg; hierna: „FG”) ingestelde beroep is toegewezen. [OMISSIS]

II.

- 11 **1. Toepasselijke bepalingen**
- 12 **a) Unierecht**

- 13 Artikel 1, lid 2, eerste alinea, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw-richtlijn”) luidt:

„(2) Het gemeenschappelijke BTW-stelsel berust op het beginsel dat op goederen en diensten een algemene verbruiksbelasting wordt geheven die strikt evenredig is aan de prijs van de goederen en diensten, zulks ongeacht het aantal handelingen dat tijdens het productie- en distributieproces vóór de fase van heffing plaatsvond.”

- 14 Artikel 63 btw-richtlijn bepaalt:

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

- 15 Artikel 65 btw-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 [**Or. 5**], ten belope van het ontvangen bedrag.”

- 16 In artikel 66 btw-richtlijn is bepaald:

„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: [...] b) uiterlijk bij ontvangst van de prijs; [...]”

- 17 Artikel 90 btw-richtlijn luidt:

„(1) In geval van annulering, verbreking, ontbinding of gehele of gedeeltelijk[e] 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.”

- 18 Artikel 20 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie (hierna: „Handvest”) bepaalt:

„Eenieder is gelijk voor de wet.”

- 19 **b) Nationaal recht**

- 20 § 13, lid 1, punt 1, 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 verschuldigd **[Or. 6]** 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.”

21 § 17, lid 1, eerste volzin, en lid 2, punt 1, UStG luidt:

„(1) Bij wijziging van de maatstaf van heffing voor 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.”

22 § 20, eerste volzin, UStG bepaalt:

„De belastingdienst kan op verzoek toestaan dat een ondernemer de belasting niet op grond van de overeengekomen vergoedingen (§16, lid 1, eerste volzin), maar op grond van de ontvangen vergoedingen berekent,

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

2. indien hij overeenkomstig § 148 van de Abgabenordnung 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 de Einkommensteuergesetz [(Duitse wet op de inkomstenbelasting)].” **[Or. 7]**

23 **2. Eerste prejudiciële vraag**

24 **a) Voorwerp van de prejudiciële vraag**

25 Met de eerste vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of artikel 63 van de btw-richtlijn, gelet op de aan de belastingplichtige opgedragen taak als belastingontvanger voor de fiscus, restrictief moet worden uitgelegd in die zin dat het voor de prestatie te ontvangen bedrag onvoorwaardelijk verschuldigd of zelfs opeisbaar is.

26 **b) Uitlegging van het Unierecht**

27 **aa) Bewoordingen**

28 Uit de bewoordingen van artikel 63 van de btw-richtlijn kan een dergelijke restrictie niet worden afgeleid. Op grond daarvan is slechts van belang dat de levering van goederen plaatsvindt of de dienst wordt verricht. Volgens artikel 2, lid 1, van de btw-richtlijn is de richtlijn weliswaar alleen van toepassing indien de levering of dienst wordt verricht onder bezwarende titel, maar of deze vergoeding daadwerkelijk kan worden geïnd, is volgens de bewoordingen van artikel 63 van de btw-richtlijn niet van belang.

29 **bb) Belastingontvanger**

30 De verwijzende rechter betwijfelt evenwel of het gerechtvaardigd is dat de belasting aldus onvoorwaardelijk verschuldigd wordt. Het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: „Hof”) heeft namelijk uitdrukkelijk vastgesteld dat „op het gebied van de btw de belastingplichtigen optreden als belastingontvangers voor rekening van de staat”, en in dit verband voorschrijven **[Or. 8]** van de richtlijn die tot doel hebben te voorkomen „dat zich gedurende een belastingtijdvak grote sommen aan overheidsgeld bij hen ophopen”, als gerechtvaardigd beschouwd (arrest Hof van 20 oktober 1993, ██████████/Ministero delle finanze dello Stato, 10/92, EU:C:1993:846, punt 25). Het Hof heeft deze functie van „belastingontvangers voor rekening van de staat en in het belang van de schatkist” aldus toegelicht dat de belastingplichtigen „de btw [dienen] af te dragen, ook al wordt deze, als verbruiksbelasting, uiteindelijk door de eindgebruiker gedragen” (arrest Hof van 21 februari 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105, punt 21). Deze benadering wordt ook gevolgd door advocaten-generaal in recente conclusies (zie bijvoorbeeld de conclusie van advocaat-generaal Kokott van 8 juni 2017 in de zaak ██████████, C-246/16, EU:C:2017:440, punt 21).

31 Gelet op de aan de belastingplichtige aldus opgedragen taak als belastingontvanger is het volgens de verwijzende rechter problematisch dat de belastingplichtige de belasting die hij reeds verschuldigd is met betrekking tot de periode waarin de prestatie is verricht, gedurende een periode van meerdere jaren moet voorfinancieren, aangezien hij bepaalde gedeelten van de hem verschuldigde vergoeding pas na meer dan twee jaar kan opeisen en innen, bijvoorbeeld omdat het recht op vergoeding pas ontstaat wanneer een bepaalde voorwaarde is vervuld.

32 **cc) Gevolgen voor verkoop op afbetaling**

33 De bevestigende beantwoording van de eerste vraag, onder a), kan van belang zijn voor de in artikel 14, lid 2, onder b), van de btw-richtlijn genoemde verkopen op afbetaling. Deze worden gekenmerkt doordat de tegenprestatie voor de levering in meerdere termijnen en dus op verschillende vervaldata verschuldigd wordt. **[Or. 9]**

34 Voor een bevestigende beantwoording van de eerste vraag, onder b), geldt dit niet. De vervulling van de relevante voorwaarde verschilt van de termijnstelling bij een verkoop op afbetaling doordat de voorwaarde, anders dan een termijnstelling, afhangt van een onzekere gebeurtenis. Deze onzekere gebeurtenis wordt in casu gevormd door het voortbestaan van de contractuele relatie tussen speler en club.

35 **c) Relevantie van de prejudiciële vraag**

36 **aa) Nationaal recht**

37 In casu heeft verzoekster haar bemiddelingsdiensten reeds bij de sluiting van de arbeidsovereenkomsten van de speelgerechtigde voetballers verricht. Er is geen sprake van een prestatie van verzoekster die pas bij afloop van de arbeidsovereenkomst als verricht dient te worden beschouwd. Daarom is in casu in beginsel reeds aan de voorwaarden voor belastingheffing voldaan omdat de prestatie is verricht.

38 In dit verband worden de Unierechtelijke bepalingen van artikel 63 van de btw-richtlijn in het nationale recht omgezet bij § 13, lid 1, punt 1, onder a), UStG. De daarin geregelde belastingheffing op grond van de overeengekomen vergoedingen wordt in het algemeen *Sollbesteuerung* (heffing van belasting over de verschuldigde betaling) genoemd, aangezien de ondernemer zijn prestaties aan de belastingen dient te onderwerpen in het aangiftetijdvak waarin de prestatie is verricht.

39 De verwijzende rechter heeft deze bepaling tot dusver toegepast los van de vraag of het recht op vergoeding voor de verrichte prestatie opeisbaar is of rehtens is ontstaan. Dienovereenkomstig had verzoekster de bemiddelingsdiensten reeds in het litigieuze jaar ten volle aan de belastingen moeten onderwerpen. De belasting wordt ook reeds verschuldigd doordat de prestatie wordt verricht in het **[Or. 10]** litigieuze jaar, voor zover verzoekster de vergoeding hiervoor pas na meer dan twee jaar kan innen.

40 Indien artikel 63 van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de belasting alleen verschuldigd wordt op het tijdstip waarop de prestatie wordt verricht, voor zover de belastingplichtige op dat tijdstip een opeisbaar [eerste prejudiciële vraag, onder a)] of op zijn minst onvoorwaardelijk [eerste prejudiciële vraag, onder b)] recht op vergoeding heeft, zou dit ook bij de alsdan geboden restrictieve uitlegging van § 13, lid 1, punt 1, onder a), UStG in aanmerking moeten worden genomen.

41 **bb) Gevolgen bij latere ontvangst**

42 De latere ontvangst van de vergoeding (in casu na meer dan twee jaar) zou bij een bevestigende beantwoording van de eerste prejudiciële vraag met zich meebrengen dat de belasting verschuldigd wordt op grond van de overeenkomstige toepassing van artikel 65 van de btw-richtlijn (§ 13, lid 1, punt 1, onder a), vierde volzin, UStG). Indien de betaling vóór de verrichting van de prestatie op grond van die bepaling tot gevolg heeft dat de belasting verschuldigd wordt, geldt dit a fortiori voor een betaling na de verrichting van de prestatie, voor zover de belasting niet reeds verschuldigd is geworden omdat de prestatie is verricht.

43 **3. Tweede prejudiciële vraag**

44 **a) Voorwerp van de prejudiciële vraag**

45 Met de tweede prejudiciële vraag wenst de verwijzende rechter – voor het geval dat de eerste vraag ontkennend wordt beantwoord – duidelijkheid te verkrijgen over de vraag of de belastingplichtige gehouden is de over de prestatie verschuldigde belasting gedurende een periode van meer dan twee jaar voor te financieren, als hij de vergoeding voor zijn prestatie (deels) pas meer dan **[Or. 11]** twee jaar nadat het belastbare feit heeft plaatsgevonden, kan ontvangen.

46 De tweede prejudiciële vraag hoeft alleen te worden beantwoord voor het geval dat een restrictieve uitlegging van de bewoordingen van artikel 63 van de btw-richtlijn als zodanig niet mogelijk is. Volgens de verwijzende rechter rijst dan de vraag of een op de belastingplichtige rustende verplichting om de belasting voor te financieren, verenigbaar is met heffings- en rechtsbeginselen die in het Unierecht een hogere rang bekleden en die ook voor de uitlegging van het nationale recht van belang zijn.

47 **b) Evenredigheid van de belasting**

48 **aa) Evenredigheidsbeginsel**

49 Volgens artikel 1, lid 2, eerste volzin, van de btw-richtlijn berust het gemeenschappelijke btw-stelsel op het beginsel dat op goederen en diensten een algemene verbruiksbelasting wordt geheven die strikt evenredig is aan de prijs van de goederen en diensten, zulks ongeacht het aantal handelingen dat tijdens het productie- en distributieproces vóór de fase van heffing plaatsvond. De daaruit voortvloeiende evenredigheid van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) is een van de wezenlijke kenmerken van de door de richtlijn geharmoniseerde belasting (zie bijvoorbeeld arrest Hof van 24 oktober 2013, Metropol Spielstätten C-440/12, EU:C:2013:687, punt 36).

50 **bb) Betekenis voor de prejudiciële vraag**

- 51 Uit het vereiste van een aan de prijs van de goederen en diensten „strikt” evenredige verbruiksbelasting zou een restrictieve uitlegging van artikel 63 van de btw-richtlijn kunnen worden afgeleid [**Or. 12**]. De belasting over prestaties zou dan slechts verschuldigd worden voor zover het recht op de hiervoor overeengekomen tegenprestatie uit hoofde van de aan de prestatie ten grondslag liggende rechtsverhouding die prestatie en vergoeding door een rechtstreeks verband met elkaar verbindt, reeds opeisbaar is – in de zin van een afdwingbare vordering – of op zijn minst onvoorwaardelijk is ontstaan.
- 52 Het evenredigheidsbeginsel zou in plaats van een beperking van artikel 63 van de btw-richtlijn ook een restrictieve uitlegging van het begrip „maatstaf van heffing” in artikel 73 van de btw-richtlijn kunnen rechtvaardigen. Hierbij moet tevens in aanmerking worden genomen dat de maatstaf van heffing voor goederenleveringen en diensten volgens artikel 73 en artikel 78, onder a), van de btw-richtlijn de volledige waarde van de tegenprestatie omvat, zij het met uitzondering van de btw. Op grond van dit uitgangspunt zou het gedeelte van de tegenprestatie dat afhankelijk is van een onzekere toekomstige gebeurtenis, mogelijk niet als onderdeel van de tegenprestatie op het tijdstip van de verrichting van de prestatie mogen worden beschouwd.
- 53 **c) Gelijkheidsbeginsel**
- 54 **aa) Artikel 20 van het Handvest**
- 55 Het algemene gelijkheidsbeginsel van artikel 20 van het Handvest, dat deel uitmaakt van de fundamentele beginselen van het Unierecht, vereist dat vergelijkbare situaties niet verschillend en verschillende situaties niet gelijk worden behandeld, tenzij dit objectief gerechtvaardigd is (arresten Hof van 19 oktober 1977, [REDACTED], 117/76 en 16/77, EU:C:1977:160, punt 7; 13 maart 2014, Jetair en BTWE Travel4you [**Or. 13**], C-599/12, EU:C:2014:144, punt 53, en 11 februari 2015, bpost, C-340/13, EU:C:2015:77, punt 27). In het btw-recht komt het gelijkheidsbeginsel ook tot uitdrukking in het beginsel van fiscale neutraliteit (arrest Hof van 15 november 2012, [REDACTED], C-174/11, EU:C:2012:716, punt 46 e.v.).
- 56 Dit kan bijvoorbeeld van belang zijn voor de uitlegging van artikel 90 van de btw-richtlijn [OMISSIS] [verwijzing naar nationale rechtspraak].
- 57 **bb) Betekenis voor de prejudiciële vraag**
- 58 **(1) Vergelijkbaarheid van de situaties**
- 59 Met het oog op de taak als belastingontvanger (zie hierboven II.2.b bb) verkeren
- de belastingplichtigen ten aanzien van wie de belasting reeds verschuldigd wordt op het tijdstip waarop de prestatie wordt verricht, zoals bepaald in artikel 63 van de btw-richtlijn, en

- de belastingplichtigen ten aanzien van wie een lidstaat – zoals de Bondsrepubliek Duitsland bij § 13, lid 1, punt 1, onder b), juncto § 20 UStG – heeft gebruikgemaakt van de bij artikel 66, onder b), van de btw-richtlijn verleende machtiging om voor bepaalde categorieën belastingplichtigen het ontstaan van de belastingschuld te koppelen aan het tijdstip van ontvangst van de prijs,

in dezelfde situatie. Dat voor het ontstaan van de belastingschuld verschillende voorwaarden gelden (de verrichting van de prestatie enerzijds en de ontvangst van de prijs anderzijds), verandert niets aan de taak die bestaat in de inning van een indirecte belasting. **[Or. 14]**

60 In dit verband past het ontstaan van de belastingschuld door ontvangst van de prijs overeenkomstig artikel 66, onder b), van de btw-richtlijn beter bij de taak als belastingontvanger dan het ontstaan van de belastingschuld na de verrichting van de prestatie overeenkomstig artikel 63 van de btw-richtlijn. Artikel 66, onder b), van de btw-richtlijn voorkomt immers a priori dat een belastingontvanger geconfronteerd wordt met de situatie – die geen verband houdt met zijn taak – dat hij de belasting, zoals in casu volgens het FA het geval is, ook voor prijsbestanddelen moet voorfinancieren die hij nog niet heeft ontvangen.

61 Het voorbeeld van verzoekster maakt dit duidelijk. Indien zij het recht zou hebben om de belasting op grond van § 13, lid 1, punt 1, onder b), juncto § 20 UStG [*Istbesteuerung* (heffing van belasting over het daadwerkelijk ontvangen bedrag)] en dus op grond van artikel 66, onder b), van de btw-richtlijn te berekenen, zou de belasting voor het gedeelte van de vergoeding dat zij pas na meer dan twee jaar ontvangt, pas verschuldigd worden op het tijdstip van de latere ontvangst. Aangezien voor de belastingplichtigen in het kader van zowel artikel 63 als artikel 66, onder b), van de btw-richtlijn een taak als belastingontvanger is weggelegd, lijkt een verschil in behandeling problematisch.

62 (2) Geen objectieve rechtvaardiging voor een verschil in behandeling

63 Het verschil in behandeling van belastingplichtigen bij het ontstaan van de belastingschuld overeenkomstig artikel 63 van de btw-richtlijn enerzijds en overeenkomstig artikel 66, onder b), van de btw-richtlijn anderzijds wordt volgens de verwijzende rechter in het algemeen gerechtvaardigd door twee materiële gronden. **[Or. 15]**

Ten eerste bestaat in de regel de gerechtvaardigde verwachting dat de belastingplichtige de vergoeding die hij voor zijn onder bezwarende titel verrichte prestatie verlangt, ook kort na de verrichting van deze prestatie kan innen [OMISSIS] [verwijzing naar nationale rechtspraak].

Ten tweede kan het feit dat belastingplichtigen die toch al over een boekhouding inzake vorderingen beschikken – op basis van de boekhoudkundige verwerking – de belasting bij het verrichten van de prestatie zonder verdere technische lasten

afdragen, worden beschouwd als een algemene vereenvoudigingsmaatregel [OMISSIS] [verwijzing naar nationale rechtspraak].

- 64 Dergelijke overwegingen rechtvaardigen echter niet dat belastingplichtigen – wanneer de belasting overeenkomstig artikel 63 van de btw-richtlijn verschuldigd wordt na de verrichting van de prestatie – de belasting gedurende meerdere jaren moeten voorfinancieren, indien zij bestanddelen van de vergoeding pas meerdere jaren na de verrichting van de prestatie kunnen ontvangen.
- 65 **d) Relevantie van de prejudiciële vraag**
- 66 **aa) Inachtneming van het Unierecht bij de uitlegging van het nationale recht**
- 67 Indien het evenredigheidsbeginsel en het gelijkheidsbeginsel als hogere rechtsbeginselen de regel van artikel 63 van de btw-richtlijn – volgens welke de belasting verschuldigd wordt op het tijdstip waarop de prestatie wordt verricht – aldus zouden beperken dat de belasting alleen verschuldigd wordt indien sprake is van een rechtens bestaand en/of opeisbaar recht op vergoeding, zou daarmee in het nationale recht rekening moeten worden gehouden bij de **[Or. 16]** – alsdan restrictieve – uitlegging van § 13, lid 1, punt 1, onder a), UStG.
- 68 De belasting ter zake van de om juridische redenen pas later ontvangen vergoeding zou in dat geval – op grond van de overeenkomstige toepassing van artikel 65 van de btw-richtlijn en van § 13, lid 1, punt 1, onder b), vierde volzin, UStG (zie hierboven II.2.c bb) – op haar beurt pas verschuldigd worden op het tijdstip van ontvangst.
- 69 Voorts moet in aanmerking worden genomen dat verzoekster niet voldoet aan de in het nationale recht gestelde voorwaarden voor de heffing van belasting over de daadwerkelijk ontvangen betaling (*Istbesteuerung*). Hiertegen bestaan geen bezwaren, gelet op de door het Unierecht bij artikel 66, onder b), van de btw-richtlijn aan de lidstaten toegekende beoordelingsbevoegdheid.
- 70 **bb) Betekenis van het nationale constitutionele recht**
- 71 In aanmerking moet worden genomen dat de in het onderhavige geding aan de orde zijnde vragen met betrekking tot het verschil in behandeling van een heffing van belasting over de verschuldigde betaling (*Sollbesteuerung*) en een heffing van belasting over de daadwerkelijk ontvangen betaling (*Istbesteuerung*) ook van belang kunnen zijn uit het oogpunt van het nationale constitutionele recht, meer bepaald artikel 3, lid 1, van het Grundgesetz (Duitse grondwet).
- 72 Dit berust op de bij artikel 66, onder b), van de btw-richtlijn aan de lidstaten toegekende beoordelingsbevoegdheid en de uitoefening daarvan door de nationale wetgever middels § 13, lid 1, punt 1, onder b), juncto § 20 UStG. Indien het nationale recht gebruikmaakt van een door het Unierecht toegekende „speelruimte bij de omzetting”, gaat het Bundesverfassungsgericht (federaal grondwettelijk hof,

Duitsland) ervan uit dat zijn „toetsing [...] onverlet is gelaten” [OMISSIS] [verwijzing naar nationale rechtspraak], zodat het nationale recht ondanks de Unierechtelijke harmonisatie is onderworpen aan het nationale constitutionele recht. [Or. 17]

73 **4. Derde prejudiciële vraag**

74 **a) Voorwerp van de prejudiciële vraag**

75 Met de derde vraag – die wordt gesteld voor het geval dat de tweede vraag bevestigend wordt beantwoord – wenst de verwijzende rechter duidelijkheid te verkrijgen over de vraag of de lidstaten bevoegd zijn 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 de btw-richtlijn, indien de belastingplichtige het te ontvangen bedrag bij gebreke van opeisbaarheid ervan pas meer dan twee jaar nadat het belastbare feit heeft plaatsgevonden, kan innen.

76 **b) Uitlegging van het Unierecht**

77 Op grond van artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn wordt de maatstaf van heffing, met name in geval van volledige of gedeeltelijke niet-betaling nadat de handeling is verricht, verlaagd onder de voorwaarden die door de lidstaten worden vastgesteld.

78 Ook in dit verband rijst de vraag in hoeverre de taak van de belastingplichtige als belastingontvanger (zie hierboven II.2.b bb) en de evenredigheid van de belasting (zie hierboven II.3.b) van belang zijn. Indien de belasting verschuldigd is geworden in gevallen zoals die welke in casu in het geding zijn, moet worden beslist of de aan de belastingplichtige opgedragen taak en de evenredigheid met zich meebrengen dat de belasting ter zake van vergoedingsbestanddelen die nog niet opeisbaar zijn of waarvan het bestaan afhankelijk is van de vervulling van een voorwaarde op een later tijdstip, reeds met betrekking tot het belastingtijdvak waarin de belasting verschuldigd is geworden, [Or. 18] overeenkomstig artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn kan worden verlaagd.

79 In dit verband gaat de verwijzende rechter ervan uit dat een dergelijke uitlegging volkomen verenigbaar is met de bewoordingen van artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn. Het is niet gerechtvaardigd een onderscheid te maken naargelang de ontvanger van de prestatie na de ontvangst van de prestatie dan wel reeds bij de ontvangst ervan weigert te betalen. Derhalve kan ook worden aangenomen dat sprake is van gedeeltelijke niet-betaling, wanneer de belastingplichtige vergoedingsbestanddelen niet kan innen omdat zij nog niet opeisbaar zijn of omdat een voorwaarde nog niet is vervuld.

80 Het in die bepaling gebruikte voegwoord „nadat” staat daaraan niet in de weg. Het heeft immers mogelijktevens alleen betrekking op de gevallen van verbreking, ontbinding of prijsvermindering, maar niet op het geval van niet-betaling. Daartegenover staat dat het ook mogelijk is de bepaling in kwestie aldus uit te

leggen dat de betaling – afgezien van het geval waarin een vooruitbetaling plaatsvindt voordat de prestatie wordt verricht – altijd pas bij of na de verrichting van de prestatie geschiedt. De met artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn beoogde aanpassing van de belastingheffing aan de daadwerkelijk ontvangen vergoeding pleit in dat geval voor een ruime uitlegging van het voegwoord „nadat”. In dit verband kunnen ook de aan de lidstaten op grond van artikel 90, lid 2, van de btw-richtlijn verleende regelingsbevoegdheden van belang zijn.

81 **c) Relevantie van de prejudiciële vraag**

82 De relevantie van de derde prejudiciële vraag vloeit voort uit het feit dat, voor het geval dat wordt bevestigd dat de belasting reeds verschuldigd wordt op het tijdstip waarop de prestatie wordt verricht, over de verlaging ervan dient te worden beslist. **[Or. 19]**

83 In het nationale recht volgt deze mogelijkheid tot verlaging uit het begrip „oninbaarheid” en uit de dan uit § 17, lid 1, eerste volzin, en lid 2, punt 1, UStG voortvloeiende herziening van de verschuldigde belasting.

84 In dit verband heeft de verwijzende rechter al in zijn eerdere rechtspraak erkend dat een verlaging mogelijk is op grond van contractuele voorwaarden die reeds ten grondslag lagen aan de verrichting van de prestatie. Zo heeft hij vastgesteld dat een ondernemer voor wie de *Sollbesteuerung* geldt en die zijn recht op vergoeding gedurende een periode van twee tot vijf jaar niet kan doen gelden wegens een contractuele inhouding als zekerheid voor garantieaanspraken, reeds recht heeft op een herziening van de belasting met betrekking tot het aangiftetijdvak waarin de prestatie is verricht [OMISSIS] [verwijzing naar nationale rechtspraak]. De verwijzende rechter heeft dit gemotiveerd door te wijzen op de taak van de belastingplichtige als belastingontvanger (zie hierboven II.2.b bb), de geboden gelijke behandeling van *Soll-* en *Istbesteuerung* (zie hierboven II.3.c bb) en de mogelijke, thans echter door het Hof te toetsen uitlegging van artikel 90 van de btw-richtlijn. De belastingdienst heeft zich uitdrukkelijk aangesloten bij de eerdere rechtspraak van de verwijzende rechter [punt 17.1, lid 5, derde volzin, van de Umsatzsteuer-Anwendungserlass (besluit inzake de toepassing van de btw-wetgeving)].

85 **5. Rechtsgrondslag van de verwijzing**

86 De indiening bij het Hof van het verzoek om een prejudiciële beslissing berust op artikel 267 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie. **[Or. 20]**

[OMISSIS] [procedurele aspecten]

[OMISSIS] [namen van de rechters die bij de beslissing waren betrokken]