

**Sag C-324/20**

**Anmodning om præjudiciel afgørelse**

**Dato for indlevering:**

22. juli 2020

**Forelæggende ret:**

Bundesfinanzhof (Tyskland)

**Afgørelse af:**

7. maj 2020

**Sagsøgt og appellat:**

Finanzamt B

**Sagsøger og indstævnt:**

X-Beteiligungsgesellschaft mbH



**BUNDESFINANZHOF**

**KENDELSE**

I sagen mellem

Finanzamt B

Sagsøgt og appellat

mod

X-Beteiligungsgesellschaft mbH

Sagsøger og indstævnt

[udelades]

om moms for 2012

har femte afdeling [**org. s. 2**]

den 7. maj 2020 afsagt følgende

## K e n d e l s e

I. Den Europæiske Unions Domstol forelægges følgende spørgsmål til præjudiciel afgørelse:

1. Medfører en aftale om ratebetaling i forbindelse med en tjenesteydelse, som leveres én gang og dermed ikke relateret til en tidsperiode, allerede flere på hinanden følgende afregninger eller betalinger som omhandlet i momsdirektivets artikel 64, stk. 1?

2. Subsidiært, såfremt det første spørgsmål besvares benægtende: Foreligger der en ikke-betaling som omhandlet i momsdirektivets artikel 90, stk. 1, når den afgiftspligtige person ved leveringen af sin ydelse aftaler, at den skal betales i fem årlige rater, og national lovgivning i tilfælde af senere betaling fastsætter en regulering, hvorved den tidligere nedsættelse af afgiftsgrundlaget i henhold til denne bestemmelse ophæves?

II. [udelades]

## P r æ m i s s e r

I.

- 1 Sagsøgeren og indstævnte (sagsøgeren) beregner afgift af sine transaktioner ud fra aftalte vederlag i henhold til § 13, stk. 1, nr. 1, litra a), i Umsatzsteuergesetz (lov om omsætningsafgift). Selskabet leverede i det omtvistede år 2012 en afgiftspligtig formidlingstjeneste til T-GmbH på grundlag af en salæraftale af 7. november 2012. Ifølge denne engagerede T-GmbH (opdragsgiveren) sagsøgeren (tjenesteyderen) med henblik på at agere som formidler i forbindelse med en aftale om købet af en grund i M. I henhold til aftalens indledning var aftalen om købet af grunden allerede bekræftet, og det blev konstateret, at tjenesteyderen fuldt ud havde opfyldt sine forpligtelser, således som de fulgte af denne aftale. Det var aftalt, at tjenesteyderen som modværdi skulle modtage et salær på 1 000 000 EUR med tillæg af moms fra opdragsgiveren. Det aftalte salær skulle betales i fem delbeløb på hver 200 000 EUR med tillæg af moms. Delbeløbene forfaldt årligt, og det første delbeløb skulle betales den 30. juni 2013. Opdragsgiveren skulle stille tjenesteyderen sikkerhed for salærbetalingerne. I de efterfølgende år udstedte sagsøgeren fakturaer med angivelse af afgift for de enkelte delbeløb på de respektive forfaldsdatoer, opkrævede beløbene og beregnede tilsvarende afgift heraf. [**Org. s. 3**]

- 2 I forbindelse med en særlig moms kontrol lagde sagsøgeren og appellanten (Finanzamt (skatte- og afgiftsforvaltningen)) til grund, at sagsøgeren på grundlag af den formidlingsydelse, som allerede blev leveret i det omtvistede år, skulle beregne afgift af hele formidlingssalæret. Sagsøgerens indsigelse om, at selskabet i årene 2013-2018 skulle levere yderligere markedsføringsydelser, og at en årlig betaling på 200 000 EUR var skyldig på den betingelse, at projektet udviklede sig tilfredsstillende, blev ikke fulgt af Finanzamt, og det samme gjaldt en supplerende aftale af 15. marts 2016, hvorefter der forelå en såkaldt leadmægler-markedsføringskontrakt, hvor salæret afhang af, om det ønskede udfald blev opnået, hvilket betød, at tjenesteyderen formidlede den i aftalen omhandlede grund til opdragsgiveren og understøttede det samlede projekt, som opdragsgiveren havde udviklet med henblik herpå, ved aktiv deltagelse i den videre markedsføring. Derfor ændrede Finanzamt momsansættelsen for 2012 ved afgørelse af 22. december 2016. Sagsøgerens klage blev afslået.
- 3 Derimod gav Finanzgericht (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager) i overvejende grad sagsøgeren medhold i dennes efterfølgende søgsmål [udelades]. Sagsøgeren leverede ifølge retten allerede sin formidlingsydelse i det omtvistede år, således som det fremgik af salæraftalen. I modsætning til sagsøgerens opfattelse er en herfra afvigende fortolkning på grundlag af den supplerende aftale ikke mulig. Det fremgår ikke af denne, at de heri indgåede aftaler allerede forelå på tidspunktet for den oprindelige salæraftale. Under hensyntagen til Den Europæiske Unions Domstols praksis vedrørende Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (momsdirektivet) og retspraksis ved Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) skal vederlaget imidlertid med undtagelse af det første beløb, som indgik i det følgende år 2013, anses for uerholdeligt som omhandlet i § 17, stk. 2, nr. 1, og § 17, stk. 1, første punktum, i lov om omsætningsafgift. Finanzamt har iværksat appel til prøvelse af denne afgørelse.

## II.

### 4 1. Retsforskrifter

#### 5 a) EU-retten

Momsdirektivets artikel 63 lyder:

»Afgiftspligten indtræder og afgiften forfalder på det tidspunkt, hvor levering af varer eller ydelser finder sted.« **[Org. s. 4]**

#### 6 Dette direktivs artikel 64, stk. 1, lyder:

»Når anden levering af varer end den, der består i udlejning af en vare for et bestemt tidsrum eller salg af en vare på afbetaling som omhandlet i artikel 14, stk. 2, litra b), og levering af ydelser medfører flere på hinanden følgende afregninger eller betalinger, anses den for at finde sted ved udløbet af de perioder, som disse afregninger eller betalinger vedrører.«

7 Direktivets artikel 66, første afsnit, har følgende ordlyd:

»Uanset artikel 63, 64 og 65 kan medlemsstaterne bestemme, at afgiften for visse transaktioner og for visse kategorier af afgiftspligtige personer forfalder på et af følgende tidspunkter:

a) senest ved udstedelsen af faktura

b) senest når vederlaget indgår

c) såfremt der ikke udstedes faktura, eller såfremt denne udstedes for sent, inden for en nærmere angivet frist fra afgiftspligtens indtræden.«

8 Dette direktivs artikel 90 lyder således:

»1. I tilfælde af annullation, afbestilling, ophævelse, ikke-betaling eller kun delvis betaling eller afslag i prisen efter det tidspunkt, hvor transaktionen har fundet sted, nedsættes afgiftsgrundlaget tilsvarende på betingelser, som fastsættes af medlemsstaterne.

2. For så vidt angår ikke-betaling eller kun delvis betaling kan medlemsstaterne dog fravige stk. 1.«

9 **b) National lovgivning**

§ 13, stk. 1, nr. 1, i Umsatzsteuergesetz (lov om omsætningsafgift) bestemmer:

»Afgiften forfalder

1. for så vidt angår leveringer og andre ydelser

10 a) ved beregning af afgiften ud fra aftalte vederlag (§ 16, stk. 1, første punktum) ved udløbet af den afgiftsperiode, hvor ydelserne er udført. Dette gælder også for delvise leveringer. Disse foreligger, hvis der aftales særskilt vederlag for bestemte dele af en ydelse, som kan opdeles økonomisk. Såfremt vederlaget eller en del af vederlaget indgår, før ydelsen eller den delvise ydelse er udført, forfalder afgiften herfor ved udløbet af den afgiftsperiode, hvor vederlaget eller det delvise vederlag er indgået. **[Org. s. 5]**

b) ved beregning af afgiften ud fra indgåede vederlag (§ 20) ved udløbet af den afgiftsperiode, hvor vederlagene er indgået.«

11 § 17 i lov om omsætningsafgift fastsætter:

»1) Såfremt beregningsgrundlaget for en afgiftspligtig transaktion som omhandlet i § 1, stk. 1, nr. 1, er ændret, skal den erhvervsdrivende, som har udført den pågældende transaktion, regulere det herfor skyldige afgiftsbeløb. [...]

2) stk. 1 gælder tilsvarende, hvis

- 12 1. det aftalte vederlag for en afgiftspligtig levering, en anden ydelse eller en afgiftspligtig erhvervelse inden for Fællesskabet er blevet uerholdeligt. Såfremt vederlaget efterfølgende indgår, skal afgiftsbeløbet og momsfradraget på ny reguleres.«
- 13 § 20, stk. 1, i lov om omsætningsafgift i den affattelse, der finder anvendelse på det omtvistede år, lød:
- »Afgiftsmyndigheden kan efter ansøgning tillade, at en erhvervsdrivende,
- 14 1. hvis samlede omsætning (§ 19, stk. 3) i det foregående kalenderår ikke oversteg 500 000 EUR [fra 1.1.2020: 600 000 EUR], eller
2. som i henhold til § 148 i Abgabenordnung (lov om skatter og afgifter) er fritaget fra regnskabspligten og pligten til at udarbejde regnskaber på grundlag af årlige statusoptællinger, eller
3. såfremt den erhvervsdrivende udfører transaktioner i forbindelse med udøvelse af et liberalt erhverv som omhandlet i § 18, stk. 1, nr. 1, i Einkommenssteuergesetz (lov om indkomstskat),
- 15 ikke beregner afgiften ud fra de aftalte vederlag (§ 16, stk. 1, første punktum), men ud fra de indgåede vederlag.«
- 16 **2. Det første præjudicielle spørgsmål**
- 17 **a) Indledende bemærkninger**
- Domstolen afgjorde i dom *baumgarten sports & more* af 29. november 2018, C-548/17 (EU:C:2018:970[udelades]), at afgiftspligtens indtræden og afgiftens forfald med hensyn til en agents levering af tjenesteydelser som spillerformidler inden for professionel fodbold som den i hovedsagen omhandlede, som er genstand for betalinger i rater og er **[org. s. 6]** betinget i flere år efter spillerformidlingen, skal betragtes som indtrådt på tidspunktet for spillerformidlingen.
- 18 Som begrundelse herfor henviste Domstolen til, at det i forbindelse med en sådan ydelse, der består i at forhandle om anbringelsen af en spiller i en klub i et vist antal sæsoner, og som betales ved hjælp af rater og er betinget i flere år efter anbringelsen, synes at være tilfældet, at ydelser som omhandlet i momsdirektivets artikel 64, stk. 1, medfører flere på hinanden følgende afregninger eller betalinger (Domstolens dom *baumgarten sports & more*, EU:C:2018:970, præmis 29 og 30[udelades]).
- 19 Den pågældende afdeling tilsluttede sig i sin opfølgende dom denne argumentation og afgjorde, at virksomheder i forbindelse med formidlingsydelser, som betales i rater, kan påberåbe sig en direkte anvendelse af momsdirektivets artikel 64, stk. 1, ([udelades]) og begrundede med henblik på den pågældende sag

dette med, at det ikke er afgørende, om der som f.eks. i forbindelse med en overdragelse af en ret til udnyttelse foreligger en ydelse, som er relateret til en tidsperiode. Ifølge afdelingen er det tværtimod tilstrækkeligt, at en formidlingsydelse betales i henhold til den vedvarende karakter af det ønskede udfald, som formidles (her det forhold, at spilleren forbliver hos den køvende klub i den aftalte kontraktperiode) [udelades].

20 **b) Det omtvistede spørgsmål**

- 21 aa) På grundlag af den blotte ordlyd af momsdirektivets artikel 64, stk. 1, skal det første spørgsmål, selv om der kun er tale om en undtagelsesbestemmelse til momsdirektivets artikel 63, muligvis besvares bekræftende. I et tilfælde som det foreliggende, hvor der foreligger tidsbegrænsede betalingskrav, såsom i forbindelse med en aftale om ratebetaling, medfører tjenesteydelsen nemlig i overensstemmelse med denne bestemmelses ordlyd flere på hinanden følgende afregninger eller betalinger.
- 22 bb) Alligevel er afdelingen i tvivl om fortolkningen af momsdirektivets artikel 64, stk. 1. Denne tvivl opstår, idet denne bestemmelse undtager en aftale om ratebetaling, således som den også foreligger i den foreliggende sag, fra sit anvendelsesområde, såfremt der foreligger en levering ved salg på afbetaling. Momsdirektivets artikel 64, stk. 1, indeholder ikke nogen hermed sammenlignelig undtagelse for så vidt angår tjenesteydelser, således som de omhandles i den foreliggende sag.
- 23 Dette skyldes muligvis, at EU-lovgiver med momsdirektivets artikel 64, stk. 1, blot uændret har gengivet en bestemmelse, som allerede ved dette direktivs ikrafttrædelse var gældende i form af artikel 10, stk. 2, [org. s. 7] første afsnit, andet punktum, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (direktiv 77/388/EØF). På baggrund heraf forekommer det plausibelt, at lovgiver ved ikrafttrædelsen af direktiv 77/388/EØF ikke overvejede tilfældet ratebetaling i forbindelse med tjenesteydelser – som dengang muligvis var ukendt for lovgiver – men, såfremt lovgiver havde haft kendskab til denne situation, ville have undtaget dette tilfælde fra anvendelsesområdet for momsdirektivets artikel 64, stk. 1, på samme måde som ratebetaling i forbindelse med leveringer.
- 24 Dette vil medføre en ligebehandling af leveringer og tjenesteydelser.
- 25 I øvrigt vil en anvendelse af momsdirektivets artikel 64, stk. 1, i overensstemmelse med ordlyden muligvis kunne begrunde en begrænsning, som er for vidtgående, af momsdirektivets artikel 63. En ordret anvendelse af momsdirektivets artikel 64, stk. 1, vil nemlig for så vidt angår tjenesteydelser i sidste ende medføre, at afgiften ikke som fastsat i momsdirektivets artikel 63 forfalder, når ydelserne finder sted, men derimod, i overensstemmelse med den tilladelse, der fremgår af momsdirektivets artikel 66, første afsnit, litra c), først når de relevante vederlag indgår.

- 26 cc) Desuden skal det bemærkes, at den foreliggende sag på et punkt, som muligvis er af retlig betydning, adskiller sig fra situationen i sagen »baumgarten sports & more« (EU:2018:970[udelades]). Sagen »baumgarten sports & more« (EU:2018:970[udelades]) vedrørte således betalingskrav, som afhang af, at en betingelse var opfyldt, her det forhold, at den formidlede spillers ansættelsesaftale fortsat gjaldt på bestemte tidspunkter. Ved leveringen af formidlingsydelsen var det uklart, om denne betingelse ville være opfyldt på det fastsatte tidspunkt.
- 27 I den foreliggende sag foreligger der derimod kun en tidsbegrænsning, men ikke nogen betingelse, hvorom gælder, at det er uklart, hvornår den indtræder. Som i forbindelse med salg på afbetaling var der dermed ikke tvivl om, hvorvidt betalingskravet forelå på det fastsatte tidspunkt. På grundlag af de konstateringer, der er foretaget af Finanzgericht (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager), og som er bindende for afdelingen, [udelades] var der ikke tale om en situation, hvor formidlingsydelsen blev betalt i henhold til den vedvarende karakter – eller tilsvarende den permanente karakter – af det ønskede udfald, som blev formidlet [udelades]. Dermed foreligger der i modsætning til sagsøgerens argumentation heller ikke nogen betingelse som i denne sag.
- 28 dd) Endelig er der tvivl om betydningen af henvisningen i Domstolens dom baumgarten sports & more (EU:2018:970[udelades]) til Domstolens dom [org. s. 8] Asparuhovo Lake Investment Company af 3. september 2015, C-463/14 (EU:C:2015:542, præmis 49 og 50[udelades]). Den pågældende sag vedrørte nemlig en rådgivningsydelse, som var leveret vedvarende over en længere tidsperiode, mens formidlingsydelsen ikke leveres relateret til en tidsperiode, men derimod én gang relateret til et tidspunkt. Domstolen fastslog her, at leveringen af ydelserne medfører flere på hinanden følgende afregninger eller betalinger som omhandlet i momsdirektivets artikel 64, stk. 1, når rådgivningsydelser til enhver tid er til rådighed for kunden og er godtgjort via faste beløb, som betales periodisk – uanset om tjenesteyderen faktisk har leveret rådgivning til kunden i denne periode. Dette kan tale for at gøre spørgsmålet om, hvorvidt levering af ydelser medfører flere på hinanden følgende afregninger eller betalinger som omhandlet i momsdirektivets artikel 64, stk. 1, afhængigt af, at de afregnede ydelser i bredeste forstand er »fremtidsrelaterede« eller har en »afsmittende virkning«.
- 29 Dette svarer til det nationale begreb delvis levering i § 13, stk. 1, nr. 1, litra a), andet og tredje punktum, i lov om omsætningsafgift, som forudsætter, at ydelsen kan opdeles økonomisk som f.eks. i forbindelse med udlejning med månedlig husleje. På dette grundlag må det på forhånd afvises, at momsdirektivets artikel 64, stk. 1, kan anvendes på formidlingsydelser i strid med den førnævnte retspraksis (jf. II.2.a).
- 30 **c) Betydning for afgørelsen**

Den nationale lovgivning indeholder ikke nogen bestemmelse, som svarer til momsdirektivets artikel 64, stk. 1. Dermed må det lægges til grund, at afgiften allerede opstår ved leveringen af ydelsen i det omtvistede år. Denne bestemmelse

vil være til hinder herfor, såfremt den skal fortolkes således, at den i forbindelse med tjenesteydelser også skal anvendes på aftaler om ratebetaling.

31 **3. Det andet præjudicielle spørgsmål**

32 **a) Indledende bemærkninger**

I henhold til momsdirektivets artikel 90, stk. 1, nedsættes afgiftsgrundlaget navnlig i tilfælde af ikke-betaling eller kun delvis betaling efter det tidspunkt, hvor transaktionen har fundet sted, tilsvarende, på betingelser, som fastsættes af medlemsstaterne.

33 Ved fortolkningen af denne bestemmelse er der tvivl om betydningen af Domstolens praksis, i henhold til hvilken »de afgiftspligtige på momsområdet [org. s. 9] handler som afgiftsopkrævere på statens vegne« (Domstolens dom Balocchi af 20.10.1993, C-10/92, EU:C:1993:846, præmis 25[udelades]). Domstolen har præciseret denne funktion som »afgiftsopkrævere på statens vegne« således, at de afgiftspligtige »pålægges moms, selv om momsen, som en forbrugsafgift, i sidste instans skal bæres af den endelige forbruger« (Domstolens dom Netto Supermarkt af 21.2.2008, C-271/06, EU:C:2008:105[udelades]).

34 **b) Det omtvistede spørgsmål**

Det forhold, at den afgiftspligtige i henhold til den nævnte praksis fra Domstolen har til opgave at handle som afgiftsopkræver, åbner ifølge afdelingen mulighed for ved anvendelse af momsdirektivets artikel 90, stk. 1, at forhindre, at den afgiftspligtige i flere år skal finansiere den afgift, som vedkommende allerede skylder for tidsperioden for leveringen af ydelsen (jf. herom også tredje spørgsmål i afdelingens forelæggelsesafgørelse af 21. juni 2017[udelades], som Domstolen ikke behøvede at besvare i dom baumgarten sports & more, EU:C:2018, 970[udelades]).

35 Det er dermed af betydning for den foreliggende sag, om det er foreneligt med en afgiftsopkrævers opgave at antage, at afgiften for det pågældende år på en ydelse, som allerede blev leveret den 7. november 2012, opstod (såfremt det første spørgsmål besvares benægtende), uden at afgiftsgrundlaget blev nedsat, selv om denne ydelse i henhold til den på dette tidspunkt indgåede aftale skulle betales i fem årlige betalinger med første forfaldsdato den 30. juni 2013. Dette ville medføre, at sagsøgeren skulle finansiere afgiften i det omtvistede år, selv om vederlaget først indgik senere over en periode på fem år.

36 I denne forbindelse henviser afdelingen for fuldstændighedens skyld til, at den nationale lovgivning i § 17, stk. 2, nr. 1, andet punktum, i lov om omsætningsafgift indeholder en bestemmelse, hvorefter afgiftsgrundlaget efter at være nedsat som omhandlet i momsdirektivets artikel 90, stk. 1, på ny skal sættes op, såfremt vederlaget efterfølgende indgår (jf. herom Domstolens dom Di Maura af 23.11.2017, C-246/16, EU:C:2017:887[udelades]).



37 **c) Betydning for afgørelsen**

Også det andet spørgsmål har betydning for afgørelsen, eftersom sagsøgeren også skal gives medhold i søgsmålet, såfremt det fastslås, at afgiftsgrundlaget skal nedsættes som omhandlet i momsdirektivets artikel 90. [org. s. 10]

38 **4. Den præjudicielle forelæggelses retsgrundlag**

Anmodningen til Domstolen om præjudiciel afgørelse hviler på artikel 267 i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde.

39 **5. Udsættelse af sagen**

[udelades].

ARBEJDSDOKUMENT