

Mål C-324/20

Begäran om förhandsavgörande

Datum för ingivande:

22 juli 2020

Domstol som begär förhandsavgörande:

Bundesfinanzhof (Tyskland)

Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:

7 maj 2020

motpart i första instans och klagande vid Bundesfinanzhof:

Finanzamt B

klagande i första instans och motpart vid Bundesfinanzhof:

X-Beteiligungsgesellschaft mbH



BUNDESFINANZHOF

BESLUT

I målet mellan

Finanzamt B

Motpart i första instans och klagande vid Bundesfinanzhof

mot

X-Beteiligungsgesellschaft mbH

Klagande i första instans och motpart vid Bundesfinanzhof

[utelämnas]

avseende omsättningsskatt år 2012

har femte avdelningen [**Orig. s. 2**]

den 7 maj 2020 fattat följande

b e s l u t:

I. Följande frågor hänskjuts till Europeiska unionens domstol med begäran om förhandsavgörande:

1. Följer det, i samband med en tjänst som har tillhandahållits en enda gång och således inte med anknytning till en viss period, redan av avtalet om delbetalningar att tillhandahållandet ger upphov till successiva avräkningar eller successiva betalningar i den mening som avses i artikel 64.1 i mervärdesskattedirektivet?

2. I andra hand, om den första frågan besvaras nekande: Ska en utebliven betalning, i den mening som avses i artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet anses föreligga, när den beskattningsbara personen vid tillhandahållandet av tjänsten avtalar att den ska betalas genom fem årliga delbetalningar och den nationella rätten, om betalningen görs senare, föreskriver en justering genom vilken den föregående nedsättningen av beskattningsunderlaget enligt denna bestämmelse ska upphävas?

II. [utelämnas]

S k ä l

I.

- 1 Klaganden i första instans och motparten vid Bundesgerichtshof, X-Beteiligungsgesellschaft mbH (nedan kallad X-Beteiligungsgesellschaft), betalar skatt på sina transaktioner på grundval avtalade ersättningar i enlighet med 13 § stycke 1 led 1 a i Umsatzsteuergesetz) (lagen om omsättningsskatt) (nedan kallad UStG). Under det aktuella året 2012 tillhandahöll X-Beteiligungsgesellschaft en skattepliktig förmedlingstjänst till T-GmbH på grundval av ett arvodesavtal av den 7 november 2012. Enligt detta avtal hade T-GmbH (uppdragsgivaren) gett X-Beteiligungsgesellschaft (uppdragstagaren) i uppdrag att agera som förmedlare i samband med ett köpeavtal för en fastighet i M. Enligt ingressen till arvodesavtalet hade köpekontraktet för fastigheten redan upprättats, och det konstaterades att uppdragstagaren i stor utsträckning hade fullgjort sina skyldigheter på grund av detta uppdrag. Det hade avtalats att uppdragstagaren skulle få ett arvode på 1 000 000 euro exklusive mervärdesskatt i vederlag. Det avtalade arvodet skulle betalas i fem omgångar om 200 000 euro exklusive mervärdesskatt. Delbeloppen förföll till betalning med ett års intervall, och det första delbeloppet skulle betalas den 30 juni 2013. Uppdragsgivaren skulle

ställa säkerhet till uppdragstagaren för arvodet. Under de följande åren utfärdade X-Beteiligungsgesellschaft fakturor med redovisning av de olika delbeloppen på respektive förfallodag, och tog emot betalningen och betalade skatt motsvarande den mottagna betalningen. [Orig. s. 3]

- 2 Efter en särskild mervärdesskattegranskning utgick motparten i första instans och klaganden vid Bundesfinanzhof, Finanzamt (skattemyndigheten) (nedan kallad Finanzamt), från att X-Beteiligungsgesellschaft skulle betala skatt på hela arvodet för förmedlingen på grundval av den förmedlingstjänst som redan hade tillhandahållits under det aktuella året. Finanzamt godtog inte X-Beteiligungsgesellschafts invändning att företaget skulle tillhandahålla ytterligare marknadsföringstjänster under åren 2013–2018 och att 200 000 euro skulle betalas per år förutsatt att projektet utvecklades på detta sätt, och Finanzamt beaktade inte heller ett tilläggsavtal av den 15 mars 2016 enligt vilket ett avtal om marknadsföring med en huvudansvarig förmedlare (Leadmakler-Vermarktungsauftrag) med resultatavvode hade kommit till stånd, vilket innebar att uppdragstagaren skulle förmedla den fastighet som avtalet avsåg till uppdragsgivaren och stödja det totala projekt som uppdragsgivaren utvecklat för detta genom att aktivt följa den fortsatta marknadsföringen. Därför ändrade Finanzamt den fastställda mervärdesskatten för år 2012 genom beslut av den 22 december 2016. Finanzamt biföll inte X-Beteiligungsgesellschafts överklagande av detta beslut.
- 3 Finanzgericht biföll däremot i huvudsak talan [utelämnas]. X-Beteiligungsgesellschaft hade tillhandahållit sin förmedlingstjänst redan under det aktuella året, vilket framgick av arvodesavtalet. Till skillnad från X-Beteiligungsgesellschafts uppfattning kom enligt Finanzgericht en avvikande tolkning i enlighet med tilläggsavtalet inte i fråga. Av detta tilläggsavtal framgick inte att överenskommelserna i detta förelåg redan vid tidpunkten för det ursprungliga arvodesavtalet. Mot bakgrund av praxis från Europeiska unionens domstol beträffande rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (nedan kallat mervärdesskattedirektivet) och Bundesfinanzhofs praxis kunde man ändå, med undantag av det första beloppet som togs emot det följande året 2013, utgå från att skulden inte kunde drivas in i den mening som avses i 17 § stycke 2 led 1 och 17 § stycke 1 första meningen UStG. Finanzamt har överklagat detta beslut

II.

4 1. Tillämpliga bestämmelser

5 a) Unionsrätt

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.” [Orig. s. 4]

6 Artikel 64.1 i direktivet har följande lydelse:

”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.”

7 Artikel 66 första stycket i direktivet 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.”

8 Artikel 90 i direktivet har följande lydelse:

”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.”

9 **b) Nationell rätt**

I 13 § stycke 1 led 1 UStG anges följande:

”Mervärdesskatten blir utkrävbar

1. för leveranser och andra tjänster

10 a) vid beräkning av skatten utifrån avtalade ersättningar (16 § stycke 1 första meningen) vid utgången av beskattningsperioden under vilken tjänsterna har utförts. Detta gäller även för deltjänster. Det rör sig om en sådan deltjänst, om ersättning avtalas 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 beskattningsperioden under vilken ersättningen eller delersättningen har tagits emot. **[Orig. s. 5]**

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

11 I 17 § UStG föreskrivs följande:

”1) Om beskattningsunderlaget för en skattepliktig transaktion i den mening som avses i 1 § stycke 1 led 1 har ändrats, ska den näringsidkare som genomförde transaktionen justera det belopp som ska betalas i skatt. (...)

2) Stycke 1 ska i tillämpliga delar gälla för det fall

12 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.”

13 I 20 § första meningen UStG i dess lydelse det aktuella året anges följande:

”Skattemyndigheten kan efter ansökan tillåta att en näringsidkare

14 1. vars sammanlagda omsättning (19 § stycke 3) under det föregående kalenderåret inte uppgick till mer än 500 000 euro [600 000 euro från och med den 1 januari 2020], eller

2. som enligt 148 § i Abgabenordnung (skattelagen) är befriad från skyldigheten att upprätta bokföring och regelbundna bokslut på grundval av årliga inventeringar, eller

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

15 beräknar skatten inte på grundval av de avtalade ersättningarna (16 § stycke 1 första meningen), utan på grundval av de mottagna ersättningarna.”

16 **2. Den första tolkningsfrågan**

17 **a) Inledande anmärkningar**

I domen av den 29 november 2018, baumgarten sports & more (C-548/17, EU:C:2018:970 [utelämnas]) slog EU-domstolen fast att artikel 63 i mervärdesskattedirektivet, jämförd med artikel 64.1 i samma direktiv, 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 den som avses i det nationella målet, för vilket betalning utgår på vissa [Orig. s. 6] villkor och successivt under flera år efter det att förmedlingen ägde rum, ska anses ha ägt rum redan den dag då spelaren förmedlades.

- 18 Som motivering påpekade EU-domstolen att det, i samband med en sådan tjänst som 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 avräkningar eller successiva betalningar under flera år efter det att förmedlingen ägde rum, tycks förhålla sig så att tjänsterna ger upphov till successiva betalningar i den mening som avses i artikel 64.1 i mervärdesskattedirektivet (EU-domstolens dom i målet *baumgarten sports & more*, EU:C:2018:970, punkterna 29 och 30 [utelämnas]).
- 19 Förevarande domstol gick på samma linje i sitt senare avgörande och slog fast att näringsidkare kan åberopa en direkt tillämpning av artikel 64.1 i mervärdesskattedirektivet ([utelämnas]) i samband med förmedlingstjänster som betalas genom delbetalningar och motiverade detta i det då aktuella fallet med att det saknar betydelse huruvida det rör sig om en tjänst som har anknytning till en viss period, som till exempel vid beviljande av nyttjanderätt. Det räcker tvärtom att en förmedlingstjänst ersätts utifrån det förmedlade resultatets varaktighet (i det då aktuella fallet hur länge spelaren skulle spela för den mottagande klubben under avtalets avtalade löptid) [utelämnas].
- 20 **b) Saken i målet**
- 21 aa) Om man utgår från enbart ordalydelsen i artikel 64.1 i mervärdesskattedirektivet skulle den första frågan kunna besvaras jakande, även om det rör sig om en undantagsbestämmelse till artikel 63 i mervärdesskattedirektivet. I det nu aktuella fallet med tidsbegränsade betalningsanspråk, som vid ett avtal om delbetalningar, ger tjänsten enligt bestämmelsens ordalydelse anledning till successiva avräkningar eller successiva betalningar.
- 22 bb) Bundesfinanzhof är ändå osäker på hur artikel 64.1 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas. Denna osäkerhet beror på att ett avtal om uppdelning av betalningar, vilket det rör sig om också i det nu aktuella fallet, genom denna bestämmelse utesluts från dess tillämpningsområde vid leverans genom avbetalningsförsäljning. I artikel 64.1 i mervärdesskattedirektivet anges ingen jämförbar uteslutningssituation för sådana tjänster som de som är i fråga i förevarande mål.
- 23 Detta skulle eventuellt kunna bero på att unionslagstiftaren med artikel 64.1 i mervärdesskattedirektivet bara tog över en bestämmelse utan ändringar, vilken fanns i artikel 10.2 [Orig. s. 7] första stycket andra meningen i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter redan när detta direktiv trädde i kraft. Det skulle därför kunna finnas anledning att anta att lagstiftaren när direktiv 77/388/EEG trädde i kraft inte övervägde fallet med delbetalningar i samband med tjänster – som denne då eventuellt inte kände till – men med kännedom om denna situation också skulle ha uteslutit detta fall från tillämpningsområdet för artikel 64.1 i mervärdesskattedirektivet, liksom avbetalningsförsäljning vid leverans av varor.

- 24 Härigenom skulle leveranser av varor och tillhandahållande av tjänster behandlas lika.
- 25 För övrigt skulle en bokstavlig tillämpning av artikel 64.1 i mervärdesskattedirektivet innebära en alltför långtgående begränsning av artikel 63 i mervärdesskattedirektivet. En bokstavlig tillämpning av artikel 64.1 i mervärdesskattedirektivet skulle nämligen, när det gäller tjänster, i slutändan leda till att skatten inte, såsom föreskrivs i artikel 63 i mervärdesskattedirektivet, blir utkrävbar vid tillhandahållandet av tjänsterna, utan först när ersättningen tas emot enligt bemyndigandet i artikel 66 första stycket c.
- 26 cc) Det ska vidare påpekas att förevarande mål eventuellt skiljer sig i rättsligt avseende från situationen i målet baumgarten sports & more (EU:2018:970 [utelämnas]). Målet baumgarten sports & more (EU:2018:970 [utelämnas]) avsåg till exempel betalningsanspråk som var beroende av ett villkor, i det då aktuella fallet att det fanns ett anställningsavtal med den förmedlade spelaren vid vissa tidpunkter. När förmedlingstjänsten tillhandahölls var det osäkert huruvida detta villkor förelåg vid den föreskrivna tidpunkten.
- 27 I förevarande mål finns det däremot bara en tidsbegränsning, men inte något villkor, vars inträde är osäkert. Precis som vid avbetalningsförsäljning stod det därmed klart att det förelåg rätt till betalning vid den avsedda tidpunkten. Enligt de konstateranden som Finanzgericht har gjort och som är bindande för förevarande domstol [utelämnas] rör det sig inte om en situation där förmedlingstjänsten ersattes under förutsättning att förmedlingen gav ett varaktigt – eller fortgående – positiv resultat [utelämnas]. Till skillnad från vad X-Beteiligungsgesellschaft har hävdat fanns det inte heller något villkor, som i förevarande mål.
- 28 dd) Det är slutligen tveksamt vilken betydelse hänvisningen i domen i målet baumgarten sports & more (EU:C:2018:970 [utelämnas]) har för EU-domstolens dom [Orig. s. 8] av den 3 september 2015, Asparuhovo Lake Investment Company (C-463/14, EU:C:2015:542, punkterna 49 och 50 [utelämnas]). I det målet rörde det sig nämligen om en rådgivningstjänst som tillhandahölls varaktigt under en längre period, medan förmedlingstjänsten däremot inte tillhandahölls under en viss period, utan vid enstaka tillfällen. Domstolen förklarade i det målet att om rådgivningstjänster fortgående står till en kunds förfogande och ersätts genom återkommande betalningar av schablonbelopp, oberoende av om uppdragstagaren faktiskt har lämnat rådgivning åt sin kund under denna period, så ska tillhandahållandet anses ge upphov till successiva avräkningar eller successiva betalningar, i den mening som avses i artikel 64.1 i mervärdesskattedirektivet. Detta skulle kunna tala för att det för tjänster som ger upphov till successiva avräkningar eller successiva betalningar ställs som villkor att de fakturerade tjänsterna i vid mening har ”framtidanknytning” eller en ”spridningseffekt”.
- 29 Detta motsvarar det nationella begreppet deltjänst i 13 § stycke 1 led 1 a andra och tredje meningen UStG, för vilket det har betydelse huruvida tjänsten är

ekonomiskt delbar, som till exempel vid uthyrning med avtal om månadshyra. Mot denna bakgrund står det klart att en tillämpning av artikel 64.1 i mervärdesskattedirektivet på förmedlingstjänster redan från början är utesluten, till skillnad från vad som slagits fast i ovannämnda rättspraxis (se avsnitt II.2.a ovan).

30 **c) Tolkningsfrågans relevans**

I den nationella rätten finns ingen bestämmelse som motsvarar artikel 64.1 i mervärdesskattedirektivet. Man kan därför utgå från att skattskyldigheten inträdde redan när tjänsten tillhandahölls under det aktuella året. Denna bestämmelse skulle utgöra hinder för detta, om den ska tolkas på så sätt att den är tillämplig också på avtal om delbetalningar för tjänster.

31 **3. Den andra tolkningsfrågan**

32 **a) Inledande anmärkningar**

Enligt artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet ska beskattningsunderlaget, särskilt vid helt eller delvis utebliven betalning efter det att transaktionen ägt rum, nedsättas i motsvarande omfattning på de villkor som medlemsstaterna bestämmer.

33 Det är tveksamt vilken betydelse som vid tolkningen av denna bestämmelse ska tillmätas EU-domstolens praxis, enligt vilken [**Orig. s. 9**] ”skattskyldiga personer agerar som skatteindrivare åt staten i fråga om mervärdesskatt” (domstolens dom av den 20 oktober 1993, Balocchi, C-10/92, EU:C:1993:846, punkt 25 [utelämnas]). EU-domstolen har förklarat denna funktion som ”skatteindrivare åt staten och i statskassans intresse” som att de beskattningsbara personerna ”är skyldiga att betala mervärdesskatt även om denna, i egenskap av konsumtionskatt, i sista hand bärs av slutkonsumenten” (domstolens dom av den 21 februari 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105 [utelämnas]).

34 **b) Saken i målet**

Den skyldighet som den beskattningsbara personen har enligt EU-domstolens praxis, nämligen att agera som skatteindrivare, gör det enligt avdelningens uppfattning möjligt att, genom tillämpning av artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet, förhindra att den beskattningsbara personen blir tvungen att göra en förskottsbetalning för flera år av den skatt som vederbörande ska betala för den period då tjänsten tillhandahålls (se även den tredje frågan i avdelningens beslut om hänskjutande av den 21 juni 2017 [utelämnas], vilken EU-domstolen inte behövde besvara i domen i målet baumgarten sports & more, EU:C:2018, 970 [utelämnas]).

35 Det har därför betydelse för utgången i målet huruvida det är förenligt med uppgiften att agera som skatteindrivare att, i samband med en tjänst som den 7 november 2012 redan tillhandahållits, utgå från att skattskyldigheten (om den

första frågan besvaras nekande) inträder för detta år utan att beskattningsunderlaget sätts ned, trots att ersättning för tjänsten, enligt det avtal som ingicks vid denna tidpunkt, skulle betalas genom fem årliga betalningar med en första förfallodag den 30 juni 2013. X-Beteiligungsgesellschaft skulle då betala skatten i förskott det aktuella året, trots att vederlaget togs emot först senare under en femårsperiod.

- 36 Avdelningen vill i förebyggande syfte påpeka att den nationella rätten i och med 17 § stycke 2 led 1 andra meningen UStG innehåller en bestämmelse enligt vilken beskattningsunderlaget ska höjas igen efter en nedsättning, i den mening som avses i artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet, om betalningen görs senare (se EU-domstolens dom av den 23 november 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887 [utelämnas]).

37 **c) Tolkningsfrågans relevans**

Även den andra tolkningsfrågan är relevant, eftersom talan också ska tas upp till prövning om frågan om en nedsättning enligt artikel 90 i mervärdesskattedirektivet besvaras jakande. [Orig. s. 10]

38 **4. Rättslig grund för begäran om förhandsavgörande**

Ett förhandsavgörande från EU-domstolen begärs med stöd av artikel 267 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt.

39 **5. Vilandeförklaring av målet**

[utelämnas].