

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Achte Kammer)

19. Dezember 2012(\*)

„Mehrwertsteuer – Richtlinie 2006/112/EG – Art. 63, 65, 73 und 80 – Bestellung eines Erbbaurechts durch natürliche Personen zugunsten einer Gesellschaft gegen Erbringung von Bauleistungen durch diese Gesellschaft an die natürlichen Personen – Tauschvertrag – Mehrwertsteuer auf die Bauleistungen – Steuertatbestand – Steueranspruch – Vorauszahlung der gesamten Gegenleistung – Anzahlung – Steuerbemessungsgrundlage eines Umsatzes, wenn die Gegenleistung aus Gegenständen oder Dienstleistungen besteht – Unmittelbare Wirkung“

In der Rechtssache C-549/11

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Varhoven administrativen sad (Bulgarien) mit Entscheidung vom 27. Oktober 2011, beim Gerichtshof eingegangen am 2. November 2011, in dem Verfahren

**Direktor na Direksia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto“ – grad Burgas pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite**

gegen

**Orfey Bulgaria EOOD**

erlässt

DER GERICHTSHOF (Achte Kammer)

unter Mitwirkung der Richterin C. Toader in Wahrnehmung der Aufgaben des Präsidenten der Achten Kammer, der Richterin A. Prechal und des Richters E. Jaraši?nas (Berichterstatter),

Generalanwalt: N. Wahl,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- des Direktor na Direksia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto“ – grad Burgas pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, vertreten durch I. Andonova als Bevollmächtigte,
- der bulgarischen Regierung, vertreten durch T. Ivanov und E. Petranova als Bevollmächtigte,
- der Europäischen Kommission, vertreten durch L. Lozano Palacios und V. Savov als Bevollmächtigte,

aufgrund des nach Anhörung des Generalanwalts ergangenen Beschlusses, ohne Schlussanträge über die Rechtssache zu entscheiden,

folgendes

## Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung der Art. 63, 65, 73 und 80 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. L 347, S. 1, im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie).

2 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen dem Direktor na Direksia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto“ – grad Burgas pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsiya za prihodite (Direktor der Direktion „Anfechtung und Verwaltung des Vollzugs“ der Stadt Burgas bei der Zentralverwaltung der Nationalen Agentur für Einnahmen, im Folgenden: Direktor) und der Orfey Bulgaria EOOD (im Folgenden: Orfey) über einen Steuerprüfungsbescheid, durch den Orfey zur Zahlung eines zusätzlichen Mehrwertsteuerbetrags verpflichtet wurde.

## Rechtlicher Rahmen

### *Unionsrecht*

3 Art. 62 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

„Für die Zwecke dieser Richtlinie gilt

(1) als ‚Steuertatbestand‘ der Tatbestand, durch den die gesetzlichen Voraussetzungen für den Steueranspruch verwirklicht werden;

(2) als ‚Steueranspruch‘ der Anspruch auf Zahlung der Steuer, den der Fiskus kraft Gesetzes gegenüber dem Steuerschuldner von einem bestimmten Zeitpunkt an geltend machen kann, selbst wenn Zahlungsaufschub gewährt werden kann.“

4 Art. 63 der Mehrwertsteuerrichtlinie sieht vor:

„Steuertatbestand und Steueranspruch treten zu dem Zeitpunkt ein, zu dem die Lieferung von Gegenständen bewirkt oder die Dienstleistung erbracht wird.“

5 Art. 65 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

„Werden Anzahlungen geleistet, bevor die Lieferung von Gegenständen bewirkt oder die Dienstleistung erbracht ist, entsteht der Steueranspruch zum Zeitpunkt der Vereinnahmung entsprechend dem vereinnahmten Betrag.“

6 Art. 73 der Mehrwertsteuerrichtlinie lautet:

„Bei der Lieferung von Gegenständen und Dienstleistungen, die nicht unter die Artikel 74 bis 77 fallen, umfasst die Steuerbemessungsgrundlage alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der Lieferer oder Dienstleistungserbringer für diese Umsätze vom Erwerber oder Dienstleistungsempfänger oder einem Dritten erhält oder erhalten soll, einschließlich der unmittelbar mit dem Preis dieser Umsätze zusammenhängenden Subventionen.“

7 Nach Art. 80 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie können die Mitgliedstaaten in jedem der in ihm aufgezählten Fälle zur Vorbeugung gegen Steuerhinterziehung oder -umgehung Maßnahmen treffen, um sicherzustellen, dass die Steuerbemessungsgrundlage für die Lieferungen von Gegenständen oder für Dienstleistungen an Empfänger, zu denen familiäre oder andere enge

persönliche Bindungen, Bindungen aufgrund von Leitungsfunktionen oder Mitgliedschaften sowie eigentumsrechtliche, finanzielle oder rechtliche Bindungen gemäß der Definition des Mitgliedstaats bestehen, der Normalwert ist.

8 Art. 90 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

„Im Falle der Annullierung, der Rückgängigmachung, der Auflösung, der vollständigen oder teilweisen Nichtbezahlung oder des Preisnachlasses nach der Bewirkung des Umsatzes wird die Steuerbemessungsgrundlage unter den von den Mitgliedstaaten festgelegten Bedingungen entsprechend vermindert.“

#### *Bulgarisches Recht*

9 Art. 25 des Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Mehrwertsteuergesetz, DV Nr. 63 vom 4. August 2006 und DV Nr. 113 vom 28. Dezember 2007, im Folgenden: ZDDS) sieht in seiner auf das Ausgangsverfahren anwendbaren Fassung vor:

„(1) ‚Steuertatbestand‘ im Sinne dieses Gesetzes ist die von einer nach diesem Gesetz steuerpflichtigen Person bewirkte Lieferung von Gegenständen oder die Erbringung von Dienstleistungen durch eine solche Person ...

(2) Der Steuertatbestand tritt zu dem Zeitpunkt ein, zu dem das Eigentum an dem Gegenstand übertragen oder die Dienstleistung erbracht wird.

...

(6) Erfolgt vor dem Eintreten des Steuertatbestands nach den Abs. 2, 3 oder 4 eine vollständige oder teilweise Vorauszahlung für eine Lieferung oder Dienstleistung, entsteht der Steueranspruch (bezogen auf den vereinnahmten Betrag) zum Zeitpunkt der Vereinnahmung der Zahlung, es sei denn, die Zahlung erfolgt im Zusammenhang mit einer innergemeinschaftlichen Lieferung. In diesem Fall gilt die Steuer als im vereinnahmten Betrag enthalten.“

10 Art. 26 Abs. 2 und 7 ZDDS bestimmt:

„(2) Die Steuerbemessungsgrundlage umfasst alles, was der Lieferer bzw. Dienstleistungserbringer vom Erwerber bzw. Empfänger oder einem Dritten als Entgelt erhalten hat oder erhalten soll, ausgedrückt in Lew und Stotinka, ohne die Steuer nach dem vorliegenden Gesetz. ...

...

(7) Ist das Entgelt vollständig oder teilweise in Gegenständen oder Dienstleistungen bestimmt (die Zahlung erfolgt vollständig oder teilweise in Gegenständen oder Dienstleistungen), ist die Steuerbemessungsgrundlage für diesen Umsatz der Normalwert des gelieferten Gegenstands oder der erbrachten Leistung, berechnet zu dem Zeitpunkt, zu dem der Steueranspruch entstanden ist.“

11 Art. 45 ZDDS lautet:

„(1) Die Übertragung des Eigentumsrechts an einem Grundstück, die Begründung oder Übertragung beschränkter dinglicher Rechte an einem Grundstück und dessen Vermietung oder Verpachtung sind steuerbefreite Lieferungen.

(2) Die Bestellung oder Übertragung eines Erbbaurechts wird bis zur Fertigstellung des

Rohbaus des Gebäudes, für das das Erbbaurecht bestellt oder übertragen wird, als steuerbefreite Lieferung nach Abs. 1 angesehen. Zum Erbbaurecht zählen nicht die ausgeführten Montage- und Installationsarbeiten.“

12 Art. 130 ZDDS lautet:

„(1) Liegt ein Umsatz vor, bei dem das Entgelt (vollständig oder teilweise) in Gegenständen oder Dienstleistungen bestimmt ist, wird angenommen, dass zwei im Gegenseitigkeitsverhältnis stehende Umsätze vorliegen, wobei jeder der Leistenden als Verkäufer dessen angesehen wird, was er gibt, und als Käufer dessen, was er erhält.

(2) Der Steuertatbestand tritt für beide in Abs. 1 bezeichneten Umsätze zu dem Zeitpunkt ein, zu dem er für den früheren dieser Umsätze eintritt.“

13 Art. 63 Abs. 1 des Zakon za sobstvenostta (Eigentumsgesetz, DV Nr. 92 vom 16. November 1951, im Folgenden: ZZS) bestimmt in seiner auf den Sachverhalt des Ausgangsverfahrens anwendbaren Fassung:

„Der Eigentümer kann einer anderen Person das Recht einräumen, auf einem ihm gehörenden Grundstück ein Gebäude zu errichten, wobei diese Person Eigentümer des Bauwerks wird.“

14 Art. 67 Abs. 1 ZZS sieht vor:

„Das Recht, ein Gebäude auf einem fremden Grundstück zu errichten (Art. 63 Abs. 1), verjährt zugunsten des Eigentümers des Grundstücks, wenn es nicht innerhalb von fünf Jahren ausgeübt wird.“

### **Ausgangsverfahren und Vorlagefragen**

15 Mit notarieller Urkunde vom 3. April 2008 bestellten vier natürliche Personen (im Folgenden: Grundeigentümer) ein Erbbaurecht zugunsten von Orfey, kraft dessen dieser das Recht verliehen wurde, auf dem den Grundeigentümern gehörenden Grundstück ein Gebäude zu errichten und Alleineigentümerin bestimmter von ihr gebauter Objekte zu werden. Als Gegenleistung für dieses Erbbaurecht verpflichtete sich Orfey, die Planung für das Gebäude zu erstellen, es vollständig auf eigene Kosten bis zur Fertigstellung zu errichten und bestimmte Objekte im Gebäude „schlüsselfertig“ an die Grundeigentümer zu liefern, ohne dass diese irgendeine zusätzliche Zahlung zu leisten hätten; dabei handelte es sich um Objekte, an denen die Grundeigentümer ein Erbbaurecht behielten und einander bestellten. Orfey verpflichtete sich, innerhalb von 21 Monaten nach Beginn der Bauarbeiten die Errichtung des Gebäudes fertigzustellen und eine Genehmigung zu seiner Benutzung einzuholen.

16 Am 5. April 2008 stellte Orfey jedem der Grundeigentümer eine Rechnung aus, die sich auf den Umsatz „Erbbaurecht, gemäß notarieller Urkunde bestellt“ bezog. Diese vier Rechnungen beliefen sich auf einen Gesamtbetrag von 302 721,36 BGN zuzüglich Mehrwertsteuer in Höhe von insgesamt 60 544,27 BGN.

17 Bei einer Steuerprüfung wurde festgestellt, dass die Steuerbemessungsgrundlage für den Umsatz nach Maßgabe des steuerlichen Werts des Erbbaurechts gemäß der notariellen Urkunde – 684 000 BGN – und nicht nach dem Normalwert der den Grundeigentümern überlassenen Objekte ermittelt worden war. Weiter wurde festgestellt, dass Orfey die genannten Rechnungen weder für den entsprechenden Steuerzeitraum (April 2008) noch für den darauffolgenden Steuerzeitraum (Mai 2008) in ihrem Verkaufsbuch aufgeführt hatte und sie auch nicht in den betreffenden Mehrwertsteuererklärungen berücksichtigt hatte.

18 Am 28. April 2009 richtete die für öffentliche Einnahmen zuständige Stelle an Orfey einen Steuerprüfungsbescheid für den Monat April 2008, obwohl zu diesem Zeitpunkt der Bau des Gebäudes noch nicht vollendet und dieses noch nicht in Benutzung genommen worden war. Sie vertrat die Ansicht, dass Orfey Bauleistungen erbringe und dass nach Art. 130 ZDDS für diesen Umsatz der Steuertatbestand zum Zeitpunkt der Bestellung des Erbbaurechts eingetreten sei. Aufgrund des im Rahmen der Steuerprüfung erstellten Sachverständigengutachtens wurde davon ausgegangen, dass der Normalwert des bestellten Erbbaurechts dem Wert der von Orfey für das Gebäude erbrachten Bauleistungen entspreche, nämlich 1 984 130 BGN. In dem Steuerprüfungsbescheid wurde daher für die für den Umsatz geschuldete Mehrwertsteuer ein Betrag von 396 826 BGN zuzüglich Zinsen angesetzt.

19 Gegen den Steuerprüfungsbescheid legte Orfey Einspruch beim Direktor ein. Nach Zurückweisung dieses Einspruchs durch Bescheid vom 6. Juli 2009 erhob Orfey gegen den Steuerprüfungsbescheid Klage beim Administrativen sad – Burgas (Verwaltungsgericht Burgas). Mit Urteil vom 30. April 2010 gab dieses Gericht der Klage von Orfey statt und hob den Steuerprüfungsbescheid auf. Gegen dieses Urteil legte der Direktor Kassationsbeschwerde beim vorlegenden Gericht ein.

20 Vor diesem Gericht macht der Direktor im Wesentlichen geltend, dass die nationalen Rechtsvorschriften mit der Mehrwertsteuerrichtlinie in Einklang stünden. Orfey trägt vor, sie habe ihr Erbbaurecht verloren, da das Gebäude nicht fristgemäß errichtet worden sei.

21 Das vorliegende Gericht weist darauf hin, dass es zur Entscheidung des Rechtsstreits, mit dem es befasst worden sei, zunächst zu bestimmen habe, wann der Steuertatbestand für die von Orfey erbrachten Bauleistungen eintrete. Dazu führt es zum einen aus, der Steuertatbestand in Bezug auf die Bestellung des Erbbaurechts sei zum Zeitpunkt der Unterzeichnung der notariellen Urkunde eingetreten, auch wenn dieser Umsatz damals steuerbefreit gewesen sei. Zum anderen bestünden Zweifel, ob Art. 130 Abs. 2 ZDDS, wonach der Steuertatbestand vor Bewirkung des Umsatzes eintrete, mit der Mehrwertsteuerrichtlinie vereinbar sei.

22 Das vorliegende Gericht fügt hinzu, wenn sich herausstellen sollte, dass diese Bestimmung des ZDDS mit der Mehrwertsteuerrichtlinie in Einklang stehe, habe es sodann die Rechtmäßigkeit der Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage für die Bauleistungen zu prüfen. Insoweit sei fraglich, ob Art. 26 Abs. 7 ZDDS, der dazu führe, dass im vorliegenden Fall der Normalwert der Bauleistungen, wie er von einem Sachverständigen geschätzt worden sei, zugrunde gelegt werde, mit Art. 73 der Mehrwertsteuerrichtlinie vereinbar sei.

23 Schließlich fragt sich das vorlegende Gericht, ob das in Rede stehende Erbbaurecht als Vorauszahlung für von Orfey zu erbringende künftige Bauleistungen angesehen werden könne, berücksichtige man, dass dieses Erbbaurecht die gesamte von Orfey für diese Leistungen erhaltene Gegenleistung darstelle und dass Vorauszahlungen nach enger Auslegung des Art. 65 der Mehrwertsteuerrichtlinie in Geld vorzunehmen seien. Insoweit könne das Orfey bestellte Erbbaurecht nach Art. 67 Abs. 1 ZZS erlöschen, wenn die in dieser Bestimmung vorgesehene rechtsvernichtende Verjährung ausdrücklich geltend gemacht werde.

24 Unter diesen Umständen hat der Varhoven administrativen sad (Oberster Verwaltungsgerichtshof) das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Ist Art. 63 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen, dass er keine Ausnahme zulässt, bei der der Steuertatbestand für die Erbringung einer Bauleistung zur Errichtung bestimmter Einzelobjekte in einem Gebäude vor dem Zeitpunkt der tatsächlichen Ausführung der Bauleistung eintritt und an den Zeitpunkt des Eintretens des Steuertatbestands des im Gegenzug zu bewirkenden Umsatzes anknüpft, der in der Bestellung eines Erbbaurechts für andere Objekte in diesem Gebäude besteht?
2. Ist eine nationale Vorschrift, wonach in allen Fällen, in denen das Entgelt vollständig oder teilweise in Gegenständen und Dienstleistungen bestimmt ist, der Normalwert des gelieferten Gegenstands oder der erbrachten Dienstleistung die Steuerbemessungsgrundlage für den Umsatz ist, mit den Art. 73 und 80 der Mehrwertsteuerrichtlinie vereinbar?
3. Ist Art. 65 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen, dass er das Entstehen eines Mehrwertsteueranspruchs auf den Wert der Vorauszahlung dann nicht zulässt, wenn die Zahlung nicht in Geld erfolgt, oder ist diese Bestimmung weit auszulegen und anzunehmen, dass auch in diesen Fällen ein Mehrwertsteueranspruch entsteht und die Steuer in Höhe des finanziellen Gegenwerts des im Gegenzug zu bewirkenden Umsatzes zu erheben ist?
4. Falls die dritte Frage mit der zweiten dargelegten Alternative zu beantworten ist, kann dann im vorliegenden Fall das bestellte Erbbaurecht im Hinblick auf die konkreten Umstände als Vorauszahlung im Sinne von Art. 65 der Mehrwertsteuerrichtlinie aufgefasst werden?
5. Haben die Art. 63, 65 und 73 der Mehrwertsteuerrichtlinie unmittelbare Wirkung?

### **Zu den Vorlagefragen**

*Zur ersten, zur dritten und zur vierten Frage*

25 Mit seiner ersten, seiner dritten und seiner vierten Frage, die zusammen zu prüfen sind, möchte das vorlegende Gericht wissen, ob die Art. 63 und 65 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen sind, dass sie es, wenn einer Gesellschaft im Hinblick auf die Errichtung eines Gebäudes ein Erbbaurecht als Gegenleistung für Leistungen bestellt wird, die im Bau bestimmter unbeweglicher Sachen innerhalb dieses Gebäudes bestehen, zu deren schlüsselfertiger Lieferung an die Besteller des Erbbaurechts sich die Gesellschaft verpflichtet, verbieten, dass der Steueranspruch für diese Bauleistungen schon zum Zeitpunkt der Bestellung des Erbbaurechts, d. h. vor Erbringung dieser Dienstleistungen, entsteht.

26 Nach Ansicht des Direktors, der bulgarischen Regierung und der Europäischen Kommission ist diese Frage zu verneinen. Der Direktor und die bulgarische Regierung vertreten insbesondere die Ansicht, dass der Begriff „Anzahlungen“ in Art. 65 der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht auf

Geldzahlungen zu beschränken sei und dass es für die Anwendung dieser Bestimmung genüge, dass der Wert der erbrachten Leistung bestimmbar sei.

27 Dazu ist darauf hinzuweisen, dass nach Art. 63 der Mehrwertsteuerrichtlinie Steuertatbestand und Steueranspruch zu dem Zeitpunkt eintreten, zu dem die Lieferung von Gegenständen bewirkt oder die Dienstleistung erbracht wird. Art. 65 dieser Richtlinie, wonach dann, wenn Anzahlungen geleistet werden, bevor die Lieferung von Gegenständen bewirkt oder die Dienstleistung erbracht ist, der Steueranspruch zum Zeitpunkt der Vereinnahmung entsprechend dem vereinnahmten Betrag entsteht, stellt eine Ausnahme von der Regel des Art. 63 dar und muss als solche eng ausgelegt werden (Urteil vom 21. Februar 2006, BUPA Hospitals und Goldsborough Developments, C-419/02, Slg. 2006, I-1685, Randnr. 45).

28 Ist die Lieferung oder die Dienstleistung noch nicht bewirkt, setzt die Entstehung des Steueranspruchs demgemäß voraus, dass alle maßgeblichen Elemente des Steuertatbestands, d. h. der künftigen Lieferung oder der künftigen Dienstleistung, bereits bekannt und somit insbesondere die Gegenstände oder die Dienstleistungen zum Zeitpunkt der Anzahlung genau bestimmt sind (Urteile BUPA Hospitals und Goldsborough Developments, Randnr. 48, und vom 3. Mai 2012, Lebara, C-520/10, Randnr. 26). An- und Vorauszahlungen für noch nicht klar bestimmte Lieferungen von Gegenständen oder Dienstleistungen können daher nicht der Mehrwertsteuer unterliegen (Urteile BUPA Hospitals und Goldsborough Developments, Randnr. 50, und vom 16. Dezember 2010, MacDonald Resorts, C-270/09, Slg. 2010, I-13179, Randnr. 31).

29 Infolgedessen ist nicht auszuschließen, dass nach Art. 65 der Mehrwertsteuerrichtlinie der Anspruch auf die Steuer für Bauleistungen schon zu dem Zeitpunkt entsteht, zu dem das die gesamte Gegenleistung für diese Dienstleistungen ausmachende Erbbaurecht zugunsten der Gesellschaft bestellt wird, die die Dienstleistungen zu erbringen hat, sofern zu diesem Zeitpunkt bereits alle maßgeblichen Elemente dieser künftigen Dienstleistung bekannt sind und somit insbesondere die fraglichen Dienstleistungen genau bestimmt sind.

30 Das vorlegende Gericht fragt sich jedoch, ob diese Bestimmung auch anwendbar ist, wenn die Anzahlung in einer Sachleistung besteht.

31 Hierzu ist festzustellen, dass zwar, wie u. a. die Kommission ausführt, der Wortlaut von Art. 65 der Mehrwertsteuerrichtlinie, insbesondere in deren bulgarischer und französischer Fassung, nahezu legen scheint, dass sich diese Bestimmung nur auf Anzahlungen in Geld bezieht.

32 Nach ständiger Rechtsprechung ist eine Vorschrift des abgeleiteten Unionsrechts jedoch möglichst so auszulegen, dass sie mit den Verträgen und den allgemeinen Grundsätzen des Unionsrechts vereinbar ist (Urteile vom 21. März 1991, Rauh, C-314/89, Slg. 1991, I-1647, Randnr. 17, und vom 10. Juli 2008, Bertelsmann und Sony Corporation of America/Impala, C-413/06 P, Slg. 2008, I-4951, Randnr. 174 und die dort angeführte Rechtsprechung).

33 Außerdem gilt nach ständiger Rechtsprechung, dass der Grundsatz der Gleichbehandlung, der im Bereich des abgeleiteten Unionsrechts und im speziellen Bereich des Steuerrechts eine besondere Ausprägung im Grundsatz der steuerlichen Neutralität erfahren hat, es verbietet, dass vergleichbare Sachverhalte unterschiedlich behandelt werden, es sei denn, dass eine Differenzierung objektiv gerechtfertigt wäre (Urteile vom 10. April 2008, Marks & Spencer, C-309/06, Slg. 2008, I-2283, Randnrn. 49 und 51, und vom 29. Oktober 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, Slg. 2009, I-10567, Randnr. 44).

34 So lässt es der Grundsatz der steuerlichen Neutralität, der ein grundlegendes Prinzip des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems ist, weder zu, dass gleichartige und infolgedessen miteinander in Wettbewerb stehende Waren oder Dienstleistungen hinsichtlich der Mehrwertsteuer

unterschiedlich behandelt werden, noch, dass Wirtschaftsteilnehmer, die gleichartige Umsätze tätigen, bei der Erhebung der Mehrwertsteuer unterschiedlich behandelt werden (vgl. u. a. Urteil vom 29. Oktober 2009, SKF, C-29/08, Slg. 2009, I-10413, Randnr. 67 und die dort angeführte Rechtsprechung).

35 Der Gerichtshof hat jedoch bereits entschieden, dass es sich bei Tauschverträgen, bei denen die Gegenleistung *per definitionem* in einer Sachleistung besteht, und Umsätzen, bei denen die Gegenleistung in Geld erbracht wird, unter wirtschaftlichen und geschäftlichen Gesichtspunkten um zwei gleichartige Situationen handelt (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 3. Juli 1997, Goldsmiths, C-330/95, Slg. 1997, I-3801, Randnrn. 23 und 25).

36 Folglich wäre der Grundsatz der Gleichbehandlung verletzt, wenn die Anwendung von Art. 65 der Mehrwertsteuerrichtlinie von der Form der vom Steuerpflichtigen erhaltenen Gegenleistung abhinge. Nach diesem Grundsatz ist es daher geboten, diesen Artikel dahin auszulegen, dass er auch dann anwendbar ist, wenn die Anzahlung in Form einer Sachleistung erbracht wird, sofern die in Randnr. 28 des vorliegenden Urteils genannten Voraussetzungen erfüllt sind. Erforderlich ist jedoch, dass der Wert dieser Anzahlung in Geld ausgedrückt werden kann. Denn nach ständiger Rechtsprechung kann zwar die Gegenleistung für eine Dienstleistung in einer Lieferung von Gegenständen bestehen und Steuerbemessungsgrundlage dieser Dienstleistung im Sinne von Art. 73 der Mehrwertsteuerrichtlinie sein, wenn ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Dienstleistung und der Lieferung von Gegenständen besteht, allerdings nur dann, wenn der Wert der Lieferung in Geld ausgedrückt werden kann (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 3. Juli 2001, Bertelsmann, C-380/99, Slg. 2001, I-5163, Randnr. 17 und die dort angeführte Rechtsprechung).

37 Dass die Bestellung des im Ausgangsverfahren fraglichen Erbbaurechts die vollständige und nicht nur teilweise Gegenleistung für die Bauleistungen darstellt, zu denen sich Orfey verpflichtet hat, kann diese Auslegung nicht in Frage stellen. Zum einen entsteht nach Art. 65 der Mehrwertsteuerrichtlinie der Steueranspruch „entsprechend dem vereinnahmten Betrag“. Der Wortlaut dieser Bestimmung steht also dem Umstand, dass der vereinnahmte Betrag der gesamten Gegenleistung für die Dienstleistung entspricht, für die der Steueranspruch entsteht, nicht entgegen. Zum anderen hat, wie der Gerichtshof bereits festgestellt hat, die Kommission in der Begründung des Vorschlags für die inzwischen durch die Mehrwertsteuerrichtlinie ersetzte Sechste Richtlinie des Rates zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage, KOM(73) 950 endg. vom 20. Juni 1973 (*Bulletin der Europäischen Gemeinschaften*, Beilage 11/73, S. 14), darauf hingewiesen, dass „[die vereinnahmten] Anzahlungen die Steuerschuld entstehen [lassen], da die Vertragspartner hiermit ihre Absicht kundtun, im Voraus alle mit dem Eintreten des Steuertatbestands verbundenen finanziellen Folgen auf sich zu nehmen“ (Urteil BUPA Hospitals und Goldsborough Developments, Randnr. 49). Das ist jedoch auch der Fall, wenn sich die Vorauszahlung auf die gesamte vereinbarte Gegenleistung erstreckt.

38 In diesem Zusammenhang fragt sich das vorliegende Gericht weiter, inwieweit es bei der Auslegung der Art. 63 und 65 der Mehrwertsteuerrichtlinie von Bedeutung ist, dass das Orfey bestellte Erbbaurecht erlöschen kann. Insoweit genügt die Feststellung, dass das fragliche Erbbaurecht nach den Ausführungen dieses Gerichts nur bei ausdrücklicher Geltendmachung der rechtsvernichtenden Verjährung gemäß Art. 67 Abs. 1 ZZS erlöschen kann. Demgemäß ist davon auszugehen, dass diese Möglichkeit eine bloße auflösende Bedingung im Sinne von Art. 90 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie darstellt. Wie die bulgarische Regierung und die Kommission zu Recht betonen, lässt mithin der Umstand, dass von einer solchen Bedingung künftig gegebenenfalls Gebrauch gemacht werden kann, die Tatsache unberührt, dass der Umsatz zum Zeitpunkt der Bestellung des Erbbaurechts bewirkt wird, da entsprechend Randnr. 29 des



vorliegenden Urteils bereits zu diesem Zeitpunkt alle maßgeblichen Elemente der künftigen Dienstleistung bekannt sind und somit insbesondere die fraglichen Dienstleistungen genau bestimmt sind. Folglich wirkt sich eine solche Möglichkeit auf die genannte Auslegung nicht aus.

39 Schließlich ist festzustellen, dass es für die Beantwortung der Frage, ob die Voraussetzungen des Steueranspruchs in Bezug auf die auf eine solche künftige Dienstleistung geschuldete Mehrwertsteuer erfüllt sind, nicht darauf ankommt, ob die Gegenleistung für diese künftige Dienstleistung ihrerseits einen mehrwertsteuerpflichtigen Umsatz darstellt. Wie sich nämlich aus der in den Randnrn. 28 und 36 des vorliegenden Urteils angeführten Rechtsprechung ergibt, genügt es für die Entstehung des Steueranspruchs in Bezug auf die für eine solche künftige Dienstleistung geschuldete Mehrwertsteuer unter Umständen wie den im Ausgangsverfahren gegebenen, dass alle maßgeblichen Elemente dieser künftigen Dienstleistung bereits bekannt sind und der Wert ihrer Gegenleistung in Geld ausgedrückt werden kann.

40 Nach alledem ist auf die erste, die dritte und die vierte Frage zu antworten, dass die Art. 63 und 65 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen sind, dass sie es bei einer Sachlage wie der des Ausgangsverfahrens, wenn einer Gesellschaft im Hinblick auf die Errichtung eines Gebäudes ein Erbbaurecht als Gegenleistung für Leistungen bestellt wird, die im Bau bestimmter unbeweglicher Sachen innerhalb dieses Gebäudes bestehen, zu deren schlüsselfertiger Lieferung an die Besteller des Erbbaurechts sich die Gesellschaft verpflichtet, nicht verbieten, dass der Steueranspruch für diese Bauleistungen schon zum Zeitpunkt der Bestellung des Erbbaurechts, d. h. vor Erbringung dieser Dienstleistungen, entsteht, sofern zum Zeitpunkt der Bestellung dieses Rechts alle maßgeblichen Elemente dieser künftigen Dienstleistung bereits bekannt und somit insbesondere die fraglichen Dienstleistungen genau bestimmt sind und sofern der Wert dieses Rechts in Geld ausgedrückt werden kann, was vom vorliegenden Gericht zu prüfen ist.

#### *Zur zweiten Frage*

41 Mit seiner zweiten Frage möchte das vorliegende Gericht wissen, ob die Art. 73 und 80 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen sind, dass sie einer nationalen Rechtsvorschrift wie der im Ausgangsverfahren fraglichen entgegenstehen, wonach dann, wenn die Gegenleistung für einen Umsatz vollständig aus Gegenständen oder Dienstleistungen besteht, die Steuerbemessungsgrundlage für diesen Umsatz der Normalwert der gelieferten Gegenstände bzw. erbrachten Dienstleistungen ist.

42 Die bulgarische Regierung macht u. a. geltend, dass die Gegenleistung unter Berücksichtigung der Marktmechanismen zu bewerten sei und dass nur die Heranziehung des Normalwerts es ermögliche, eine Gleichbehandlung zwischen den Wirtschaftsteilnehmern, deren Zahlung in einer Sachleistung bestehe, und denjenigen, die eine Geldzahlung leisteten, sicherzustellen.

43 Demgegenüber vertritt die Kommission die Auffassung, wenn der besteuerte Umsatz gegen im Voraus gelieferte Gegenstände oder erbrachte Dienstleistungen getätigt werde, sei die für ihn geschuldete Mehrwertsteuer anhand des Werts der Gegenstände bzw. Dienstleistungen zu errechnen, die als Gegenleistung für ihn geliefert bzw. erbracht worden seien.

44 Nach ständiger Rechtsprechung ist Besteuerungsgrundlage bei entgeltlicher Lieferung von Gegenständen oder entgeltlicher Erbringung von Dienstleistungen die vom Steuerpflichtigen dafür tatsächlich erhaltene Gegenleistung. Diese Gegenleistung stellt den subjektiven, nämlich tatsächlich erhaltenen Wert und nicht einen nach objektiven Kriterien geschätzten Wert dar. Zudem muss diese Gegenleistung in Geld ausgedrückt werden können (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 29. Juli 2010, Astra Zeneca UK, C-40/09, Slg. 2010, I-7505, Randnr. 28 und die dort angeführte Rechtsprechung).

45 Da dieser Wert nicht aus einem zwischen den Beteiligten vereinbarten Geldbetrag besteht, muss er als subjektiver Wert derjenige Wert sein, den der Empfänger der Dienstleistung, die die Gegenleistung für die Lieferung von Gegenständen darstellt, den Dienstleistungen beimisst, die er sich verschaffen will, und dem Betrag entsprechen, den er zu diesem Zweck aufzuwenden bereit ist (Urteil vom 2. Juni 1994, Empire Stores, C-33/93, Slg. 1994, I-2329, Randnr. 19).

46 Im Übrigen ist daran zu erinnern, dass nach Art. 80 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie die Mitgliedstaaten in bestimmten in dieser Vorschrift aufgezählten Fällen zur Vorbeugung gegen Steuerhinterziehung oder -umgehung Maßnahmen treffen können, um sicherzustellen, dass die Steuerbemessungsgrundlage für die Lieferungen von Gegenständen oder für Dienstleistungen an Empfänger, zu denen familiäre oder andere enge persönliche Bindungen, Bindungen aufgrund von Leitungsfunktionen oder Mitgliedschaften sowie eigentumsrechtliche, finanzielle oder rechtliche Bindungen gemäß der Definition des Mitgliedstaats bestehen, der Normalwert ist.

47 Die in Art. 80 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie aufgestellten Tatbestandsmerkmale sind jedoch erschöpfend, so dass nationale Rechtsvorschriften nicht auf der Grundlage dieser Bestimmung vorsehen können, dass die Steuerbemessungsgrundlage in anderen als den in ihr aufgezählten Fällen der Normalwert des Umsatzes ist (Urteil vom 26. April 2012, Balkan and Sea Properties, C-621/10 und C-129/11, Randnr. 51).

48 Im vorliegenden Fall ist der Vorlageentscheidung nicht zu entnehmen, dass der im Ausgangsverfahren fragliche Umsatz zwischen Personen getätigt worden wäre, zwischen denen Bindungen der in Art. 80 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie bezeichneten Art bestehen, was das vorlegende Gericht jedoch zu überprüfen hat. Unter diesen Umständen kann dieser Artikel nicht dahin ausgelegt werden, dass er es zulässt, dass der Normalwert des genannten Umsatzes dessen Steuerbemessungsgrundlage bildet.

49 Infolgedessen ist auf die zweite Frage zu antworten, dass bei einer Sachlage wie der des Ausgangsverfahrens, bei der der Umsatz nicht zwischen Parteien bewirkt wird, zwischen denen Bindungen im Sinne von Art. 80 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestehen – was das vorlegende Gericht allerdings zu überprüfen hat –, die Art. 73 und 80 dieser Richtlinie dahin auszulegen sind, dass sie einer nationalen Rechtsvorschrift wie der im Ausgangsverfahren fraglichen entgegenstehen, wonach dann, wenn die Gegenleistung für einen Umsatz vollständig aus Gegenständen oder Dienstleistungen besteht, die Steuerbemessungsgrundlage für diesen Umsatz der Normalwert der gelieferten Gegenstände bzw. erbrachten Dienstleistungen ist.

#### *Zur fünften Frage*

50 Mit seiner fünften Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob die Art. 63, 65 und 73 der Mehrwertsteuerrichtlinie unmittelbare Wirkung haben.

51 Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs kann sich der Einzelne in all den Fällen, in denen die Bestimmungen einer Richtlinie inhaltlich unbedingt und hinreichend genau sind, vor den nationalen Gerichten gegenüber dem Staat auf diese Bestimmungen berufen, wenn der Staat

die Richtlinie nicht fristgemäß oder unzulänglich in nationales Recht umgesetzt hat (Urteile vom 5. Oktober 2004, Pfeiffer u. a., C-397/01 bis C-403/01, Slg. 2004, I-8835, Randnr. 103, und vom 12. Juli 2012, Vodafone España, C-55/11, C-57/11 und C-58/11, Randnr. 37).

52 Der Gerichtshof hat bereits entschieden, dass Art. 10 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1), nunmehr Art. 63 der Mehrwertsteuerrichtlinie, diese Merkmale aufweist (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 20. Oktober 1993, Balocchi, C-10/92, Slg. 1993, I-5105, Randnrn. 34 und 35). Dies hat er auch für Art. 73 der Mehrwertsteuerrichtlinie bejaht (Urteil *Balkan and Sea Properties*, Randnr. 61).

53 Außerdem ist festzustellen, dass Art. 65 der Mehrwertsteuerrichtlinie klar und unbedingte die Umstände, unter denen der Steueranspruch entsteht, bevor die Lieferung von Gegenständen oder die Dienstleistung bewirkt ist, sowie den Betrag festlegt, in dessen Höhe er entsteht. Diese Bestimmung entspricht somit ebenfalls den genannten Kriterien.

54 Folglich ist auf die fünfte Frage zu antworten, dass die Art. 63, 65 und 73 der Mehrwertsteuerrichtlinie unmittelbare Wirkung haben.

### **Kosten**

55 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorliegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Achte Kammer) für Recht erkannt:

- 1. Die Art. 63 und 65 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem sind dahin auszulegen, dass sie es bei einer Sachlage wie der des Ausgangsverfahrens, wenn einer Gesellschaft im Hinblick auf die Errichtung eines Gebäudes ein Erbbaurecht als Gegenleistung für Leistungen bestellt wird, die im Bau bestimmter unbeweglicher Sachen innerhalb dieses Gebäudes bestehen, zu deren schlüsselfertiger Lieferung an die Besteller des Erbbaurechts sich die Gesellschaft verpflichtet, nicht verbieten, dass der Steueranspruch für diese Bauleistungen schon zum Zeitpunkt der Bestellung des Erbbaurechts, d. h. vor Erbringung dieser Dienstleistungen, entsteht, sofern zum Zeitpunkt der Bestellung dieses Rechts alle maßgeblichen Elemente dieser künftigen Dienstleistung bereits bekannt und somit insbesondere die fraglichen Dienstleistungen genau bestimmt sind und sofern der Wert dieses Rechts in Geld ausgedrückt werden kann, was vom vorliegenden Gericht zu prüfen ist.**
- 2. Bei einer Sachlage wie der des Ausgangsverfahrens, bei der der Umsatz nicht zwischen Parteien bewirkt wird, zwischen denen Bindungen im Sinne von Art. 80 der Richtlinie 2006/112 bestehen – was das vorliegende Gericht allerdings zu überprüfen hat –, sind die Art. 73 und 80 dieser Richtlinie dahin auszulegen, dass sie einer nationalen Rechtsvorschrift wie der im Ausgangsverfahren fraglichen entgegenstehen, wonach dann, wenn die Gegenleistung für einen Umsatz vollständig aus Gegenständen oder Dienstleistungen besteht, die Steuerbemessungsgrundlage für diesen Umsatz der Normalwert der gelieferten Gegenstände bzw. erbrachten Dienstleistungen ist.**
- 3. Die Art. 63, 65 und 73 der Richtlinie 2006/112 haben unmittelbare Wirkung.**

Unterschriften

\* Verfahrenssprache: Bulgarisch.