

## Downloaded via the EU tax law app / web

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Erste Kammer)

28. Oktober 2021(\*)

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Richtlinie 2006/112/EG – Mehrwertsteuer – Dienstleistung – Art. 63 – Mehrwertsteueranspruch – Art. 64 Abs. 1 – Begriff ‚Leistungen, die zu aufeinanderfolgenden Zahlungen Anlass geben‘ – In Raten vergütete einmalige Leistung – Art. 90 Abs. 1 – Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage – Begriff ‚Nichtbezahlung des Preises“

In der Rechtssache C-324/20

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Bundesfinanzhof (Deutschland) mit Entscheidung vom 7. Mai 2020, beim Gerichtshof eingegangen am 22. Juli 2020, in dem Verfahren

### **Finanzamt B**

gegen

### **X-Beteiligungsgesellschaft mbH**

erlässt

DER GERICHTSHOF (Erste Kammer)

unter Mitwirkung des Vizepräsidenten L. Bay Larsen in Wahrnehmung der Aufgaben des Präsidenten der Ersten Kammer sowie der Richter J.-C. Bonichot (Berichterstatter) und M. Safjan,

Generalanwalt: M. Szpunar,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- der X-Beteiligungsgesellschaft mbH, vertreten durch Rechtsanwalt O. Pantle,
- der deutschen Regierung, vertreten durch J. Möller und S. Heimerl als Bevollmächtigte,
- der Europäischen Kommission, vertreten durch J. Jokubauskaitis und L. Mantl als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 1. Juli 2021

folgendes

### **Urteil**

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 64 Abs. 1 und Art. 90 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1).

2 Es ergeht in einem Rechtsstreit zwischen dem Finanzamt B (Deutschland) und der X?Beteiligungsgesellschaft mbH über die Fälligkeit der Mehrwertsteuer, die für eine in mehreren Teilbeträgen vergütete Dienstleistung geschuldet wird.

## **Rechtlicher Rahmen**

### ***Unionsrecht***

3 Der 24. Erwägungsgrund der Richtlinie 2006/112 lautet:

„Die Begriffe ‚Steuertatbestand‘ und ‚Steueranspruch‘ sollten harmonisiert werden, damit die Anwendung und die späteren Änderungen des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems in allen Mitgliedstaaten zum gleichen Zeitpunkt wirksam werden.“

4 In Art. 14 Abs. 2 dieser Richtlinie heißt es:

„Neben dem in Absatz 1 genannten Umsatz gelten folgende Umsätze als Lieferung von Gegenständen:

...

b) die Übergabe eines Gegenstands auf Grund eines Vertrags, der die Vermietung eines Gegenstands während eines bestimmten Zeitraums oder den Ratenverkauf eines Gegenstands vorsieht, der regelmäßig die Klausel enthält, dass das Eigentum spätestens mit Zahlung der letzten fälligen Rate erworben wird;

...“

5 Titel VI („Steuertatbestand und Steueranspruch“) der Richtlinie 2006/112 enthält in seinem Kapitel 2 („Lieferung von Gegenständen und Dienstleistungen“) die Art. 63 bis 67 der Richtlinie.

6 Art. 63 der Richtlinie sieht vor:

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

7 Art. 64 der Richtlinie 2006/112 bestimmt:

„(1) Geben Lieferungen von Gegenständen, die nicht die Vermietung eines Gegenstands oder den Ratenverkauf eines Gegenstands im Sinne des Artikels 14 Absatz 2 Buchstabe b betreffen, und Dienstleistungen zu aufeinander folgenden Abrechnungen oder Zahlungen Anlass, gelten sie jeweils als mit Ablauf des Zeitraums bewirkt, auf den sich diese Abrechnungen oder Zahlungen beziehen.

(2) Die Mitgliedstaaten können in bestimmten Fällen vorsehen, dass kontinuierliche Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die sich über einen bestimmten Zeitraum erstrecken, mindestens jährlich als bewirkt gelten.“

8 In Art. 66 dieser Richtlinie heißt es:

„Abweichend von den Artikeln 63, 64 und 65 können die Mitgliedstaaten vorsehen, dass der Steueranspruch für bestimmte Umsätze oder Gruppen von Steuerpflichtigen zu einem der folgenden Zeitpunkte entsteht:

- a) spätestens bei der Ausstellung der Rechnung;
- b) spätestens bei der Vereinnahmung des Preises;
- c) im Falle der Nichtausstellung oder verspäteten Ausstellung der Rechnung binnen einer bestimmten Frist nach dem Eintreten des Steuertatbestands.“

9 Art. 90 in Titel VII („Bemessungsgrundlage“) der Richtlinie 2006/112 lautet:

„(1) 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.

(2) Die Mitgliedstaaten können im Falle der vollständigen oder teilweisen Nichtbezahlung von Absatz 1 abweichen.“

10 Art. 193 dieser Richtlinie bestimmt:

„Die Mehrwertsteuer schuldet der Steuerpflichtige, der Gegenstände steuerpflichtig liefert oder eine Dienstleistung steuerpflichtig erbringt, außer in den Fällen, in denen die Steuer gemäß den Artikeln 194 bis 199 sowie 202 von einer anderen Person geschuldet wird.“

11 Art. 226 der Richtlinie sieht vor:

„Unbeschadet der in dieser Richtlinie festgelegten Sonderbestimmungen müssen gemäß den Artikeln 220 und 221 ausgestellte Rechnungen für Mehrwertsteuerzwecke nur die folgenden Angaben enthalten:

...

6. Menge und Art der gelieferten Gegenstände beziehungsweise Umfang und Art der erbrachten Dienstleistungen;

7. das Datum, an dem die Gegenstände geliefert werden oder die Dienstleistung erbracht bzw. abgeschlossen wird, oder das Datum, an dem die Vorauszahlung im Sinne des Artikels 220 Nummern 4 und 5 geleistet wird, sofern dieses Datum feststeht und nicht mit dem Ausstellungsdatum der Rechnung identisch ist;

...“

### **Deutsches Recht**

12 § 13 Abs. 1 Nr. 1 des Umsatzsteuergesetzes vom 21. Februar 2005 (BGBl. 2005 I S. 386) in seiner auf den Ausgangsrechtsstreit anwendbaren Fassung (im Folgenden: UStG) bestimmt:

„Die Steuer entsteht

1. für Lieferungen und sonstige Leistungen

a) bei der Berechnung der Steuer nach vereinbarten Entgelten (§ 16 Abs. 1 Satz 1) mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Leistungen ausgeführt worden sind. Das gilt auch für Teilleistungen. Sie liegen vor, wenn für bestimmte Teile einer wirtschaftlich teilbaren Leistung das Entgelt gesondert vereinbart wird. Wird das Entgelt oder ein Teil des Entgelts vereinnahmt, bevor die Leistung oder die Teilleistung ausgeführt worden ist, so entsteht insoweit die Steuer mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem das Entgelt oder das Teilentgelt vereinnahmt worden ist,

b) bei der Berechnung der Steuer nach vereinnahmten Entgelten (§ 20) mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Entgelte vereinnahmt worden sind,

...“

13 § 17 UStG sieht vor:

„(1) Hat sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 geändert, hat der Unternehmer, der diesen Umsatz ausgeführt hat, den dafür geschuldeten Steuerbetrag zu berichtigen. ...

(2) Absatz 1 gilt sinngemäß, wenn

1. das vereinbarte Entgelt für eine steuerpflichtige Lieferung, sonstige Leistung oder einen steuerpflichtigen innergemeinschaftlichen Erwerb uneinbringlich geworden ist. Wird das Entgelt nachträglich vereinnahmt, sind Steuerbetrag und Vorsteuerabzug erneut zu berichtigen;

...“

14 Nach § 20 Satz 1 UStG kann einem Unternehmer gestattet werden, die Mehrwertsteuer nicht nach den vereinbarten Entgelten, sondern nach vereinnahmten Entgelten zu berechnen, wenn sein Umsatz im vorangegangenen Kalenderjahr eine bestimmte Schwelle nicht überschritten hat.

### **Sachverhalt des Ausgangsrechtsstreits und Vorlagefragen**

15 Im Jahr 2012 erbrachte X eine Vermittlungsleistung an die T?GmbH zum Zweck des Verkaufs eines Grundstücks durch diese an einen Dritten. Aus der am 7. November 2012 zwischen X und T geschlossenen Honorarvereinbarung geht hervor, dass X zu diesem Zeitpunkt ihre vertraglichen Verpflichtungen bereits erfüllt hatte.

16 Für die Vergütung der fraglichen Dienstleistungen setzte diese Vereinbarung einen Betrag von 1 000 000 Euro zuzüglich Mehrwertsteuer fest und stellte klar, dass dieser Betrag in Teilbeträgen von 200 000 Euro zuzüglich Mehrwertsteuer zu zahlen sei. Die Beträge waren in einem Abstand von jeweils einem Jahr fällig, und der erste Teilbetrag war am 30. Juni 2013 zu zahlen. Zum jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt erstellte X eine Rechnung über den geschuldeten Betrag, vereinnahmte ihn und entrichtete die entsprechende Mehrwertsteuer.

17 Im Anschluss an eine Steuerprüfung stellte das Finanzamt B mit Bescheid vom 22. Dezember 2016 fest, dass die Dienstleistung im Jahr 2012 erbracht worden sei und dass X daher für dieses Jahr Mehrwertsteuer auf das gesamte Honorar hätte entrichten müssen.

18 Nachdem der Einspruch gegen diesen Bescheid zurückgewiesen worden war, erhob X Klage beim Finanzgericht (Deutschland), das dieser im Wesentlichen stattgab. Das Finanzgericht stellte nämlich fest, dass X die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Dienstleistungen im Lauf des Jahres 2012 erbracht habe. Mit Ausnahme der ersten im Jahr 2013 vereinnahmten

Honorarrate sei jedoch das vereinbarte Entgelt als uneinbringlich im Sinne von § 17 Abs. 2 Nr. 1 und § 17 Abs. 1 Satz 1 UStG anzusehen. Wie aus dem Vorlagebeschluss hervorgeht, stützte sich das Finanzgericht auf die Prämisse, dass die Anwendung von Art. 90 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 eine Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage ermögliche, um zu verhindern, dass der Steuerpflichtige die für den Zeitraum der Leistungserbringung geschuldete Mehrwertsteuer über mehrere Jahre vorfinanzieren müsse, obwohl er während dieses Zeitraums noch keine vollständige Zahlung erhalten habe.

19 Das Finanzamt B legte gegen die Entscheidung des Finanzgerichts Revision beim Bundesfinanzhof (Deutschland) ein.

20 Dieser fragt sich, ob Art. 64 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 auf einmalige Dienstleistungen anwendbar ist. Während diese Bestimmung den Verkauf von Gegenständen auf Raten von ihrem Geltungsbereich ausnehme, sehe sie für in Raten vergütete Dienstleistungen keinen entsprechenden Ausschluss vor. Die wortlautgetreue Anwendung dieser Bestimmung könnte jedoch eine ungerechtfertigte Unterscheidung zwischen der Lieferung von Gegenständen und der Erbringung von Dienstleistungen begründen. Darüber hinaus könnte sie die allgemeine Regel von Art. 63 der Richtlinie 2006/112, wonach der Steueranspruch grundsätzlich zum Zeitpunkt der Erbringung einer Dienstleistung entstehe, über Gebühr einschränken.

21 Im Übrigen unterscheide sich die vorliegende Rechtssache von der dem Urteil vom 29. November 2018, *baumgarten sports & more* (C-548/17, EU:C:2018:970), zugrunde liegenden Rechtssache, in der es um Dienstleistungen eines Sportlervermittlers gegangen sei, nämlich um die Vermittlung eines Spielers an einen Fußballverein, wobei die Vergütung dieses Vermittlers an den Verbleib des Spielers im betreffenden Verein geknüpft gewesen sei. Dagegen betreffe das Ausgangsverfahren eine Situation, in der die Zahlung der Teilbeträge der vereinbarten Vergütung lediglich an Fristen gebunden sei und nicht von einer Voraussetzung abhängе, die sich auf einen dauerhaften Erfolg der Vermittlung beziehe, dessen Eintritt ungewiss sei.

22 Dass der Gerichtshof in seinem Urteil vom 29. November 2018, *baumgarten sports & more* (C-548/17, EU:C:2018:970), auf das Urteil vom 3. September 2015, *Asparuhovo Lake Investment Company* (C-463/14, EU:C:2015:542), in dem es um eine dauerhaft über einen längeren Zeitraum angebotene Dienstleistung gegangen sei, verwiesen habe, bestätige die Auslegung, dass es nur dann „aufeinander folgende Abrechnungen oder Zahlungen“ im Sinne von Art. 64 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 geben könne, wenn ein Zusammenhang zwischen den fraglichen Dienstleistungen und den Ratenzahlungen bestehe.

23 Ein solcher Ansatz entspreche § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 2 und 3 UStG, für den es auf eine wirtschaftliche Teilbarkeit einer Leistung ankomme.

24 Für den Fall, dass die Anwendung von Art. 64 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 im Ausgangsverfahren ausgeschlossen sein sollte, möchte das vorlegende Gericht vom Gerichtshof wissen, ob Art. 90 Abs. 1 dieser Richtlinie anwendbar ist.

25 Es weist darauf hin, dass X für die im Jahr 2012 erbrachte Dienstleistung ab Juni 2013 in mehreren Teilbeträgen, jeweils zuzüglich Mehrwertsteuer, vergütet worden sei. Wenn aber davon auszugehen wäre, dass die Mehrwertsteuer für eine einmalige Leistung in dem Jahr, in dem sie erbracht werde, geschuldet würde, müsste der Steuerpflichtige, der sich auf eine Zahlung in mehreren Teilbeträgen einlasse, diese Mehrwertsteuer vorfinanzieren. Das vorlegende Gericht hat indessen Zweifel, ob die Pflicht zur Vorfinanzierung der Mehrwertsteuer mit der Funktion der Steuerpflichtigen in Einklang stehe, die, wie sich der Rechtsprechung des Gerichtshofs entnehmen lasse, die u. a. aus den Urteilen vom 20. Oktober 1993, *Balocchi* (C-10/92, EU:C:1993:846), und vom 21. Februar 2008, *Netto Supermarkt* (C-271/06, EU:C:2008:105),

hervorgehe, als Steuereinnahmer für Rechnung des Staates tätig würden.

26 Das vorlegende Gericht weist darauf hin, dass eine solche Pflicht durch die Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage gemäß Art. 90 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 und durch ihre spätere Neubewertung zum Zeitpunkt der tatsächlichen Zahlung der Vergütung vermieden werden könnte.

27 Unter diesen Umständen hat der Bundesfinanzhof beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Ergibt sich bei einer einmalig und daher nicht zeitraumbezogen erbrachten Dienstleistung der Anlass zu aufeinanderfolgenden Abrechnungen oder Zahlungen im Sinne von Art. 64 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 bereits aus der Vereinbarung einer Ratenzahlung?
2. Hilfsweise bei Verneinung der ersten Frage: Ist von einer Nichtbezahlung im Sinne von Art. 90 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 auszugehen, wenn der Steuerpflichtige bei der Erbringung seiner Leistung vereinbart, dass diese in fünf Jahresraten zu vergüten ist und das nationale Recht für den Fall der späteren Zahlung eine Berichtigung vorsieht, durch die die vorherige Minderung der Steuerbemessungsgrundlage nach dieser Bestimmung wieder rückgängig gemacht wird?

### **Zur den Vorlagefragen**

#### ***Zulässigkeit der Fragen***

28 Wie sich aus dem vom vorlegenden Gericht geschilderten Sachverhalt ergibt, betrifft der Ausgangsrechtsstreit eine Dienstleistung, die Ende 2012 vollständig erbracht wurde und deren Gegenleistung gemäß den vertraglichen Bestimmungen in fünf Jahresraten ab den folgenden Jahren gezahlt wurde.

29 In ihren beim Gerichtshof eingereichten Erklärungen tritt die Beklagte des Ausgangsverfahrens dieser Darstellung des Sachverhalts entgegen. Sie stützt sich hierfür auf ein Schriftstück, das vorläufige Feststellungen enthalte, die ein deutsches Gericht in einem anderen Rechtsstreit als dem des Ausgangsverfahrens getroffen habe.

30 Ein solches Schriftstück ist jedoch nicht geeignet, die Darstellung des Sachverhalts, wie sie in dem Vorlagebeschluss enthalten ist, in Frage zu stellen.

31 Es genügt nämlich der Hinweis, dass nach ständiger Rechtsprechung allein das vorlegende Gericht für die Feststellung und die Würdigung des Sachverhalts des ihm vorliegenden Rechtsstreits und für die Auslegung und Anwendung des einzelstaatlichen Rechts zuständig ist. Der Gerichtshof hat im Rahmen der Verteilung der Zuständigkeiten zwischen ihm und den nationalen Gerichten den Sachverhalt und die Rechtslage zu berücksichtigen, in die sich die vom vorlegenden Gericht gestellten Fragen einfügen (Urteil vom 27. Januar 2021, Dexia Nederland, C?229/19 und C?289/19, EU:C:2021:68, Rn. 44 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).

32 Folglich sind die Vorlagefragen zulässig.

#### ***Erste Frage***

33 Mit seiner ersten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 64 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen ist, dass eine in Raten vergütete einmalige Dienstleistung in den Anwendungsbereich dieser Bestimmung fällt.

34 Vorab ist festzustellen, dass Art. 64 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 im Licht von Art. 63

dieser Richtlinie auszulegen ist, da die erstgenannte Bestimmung untrennbar mit Letzterer verbunden ist.

35 Zum einen ist nach Art. 63 für Steuertatbestand und Steueranspruch auf den Zeitpunkt abzustellen, zu dem die Lieferung von Gegenständen bewirkt oder die Dienstleistung erbracht wird. Zum anderen gelten nach Art. 64 Abs. 1 Dienstleistungen, wenn sie u. a. zu aufeinanderfolgenden Zahlungen Anlass geben, im Sinne des genannten Art. 63 als mit Ablauf des Zeitraums bewirkt, auf den sich diese Zahlungen beziehen.

36 Aus der Anwendung dieser beiden Bestimmungen in Verbindung miteinander ergibt sich, dass bei Leistungen, die zu aufeinanderfolgenden Zahlungen Anlass geben, der Steuertatbestand und der Steueranspruch mit Ablauf des Zeitraums entstehen, auf den sich diese Zahlungen beziehen (Urteil vom 29. November 2018, *baumgarten sports & more*, C-548/17, EU:C:2018:970, Rn. 28 und die dort angeführte Rechtsprechung).

37 Was die Auslegung der Wendung „Leistungen, die zu aufeinanderfolgenden Zahlungen Anlass geben“ betrifft, könnte diese entweder dahin verstanden werden, dass sie einmalige Leistungen umfasst, deren vereinbarte Vergütung in mehreren Teilbeträgen gezahlt wird, oder dahin, dass sie sich nur auf Leistungen bezieht, die gerade ihrer Art nach eine Ratenzahlung rechtfertigen, d. h. solche, die nicht einmalig, sondern wiederholt oder kontinuierlich während eines bestimmten Zeitraums erbracht werden.

38 Letztere Auslegung wird durch den Wortlaut und den Zweck von Art. 64 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 bestätigt. Nach dieser Bestimmung wird der Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld nämlich nach dem Ablauf der Zeiträume bestimmt, auf die sich die aufeinanderfolgenden Zahlungen beziehen. Da diese Zahlungen notwendigerweise die Gegenleistung für die erbrachten Leistungen darstellen, setzt diese Bestimmung daher implizit voraus, dass diese Leistungen in den nämlichen Zeiträumen erbracht worden sind. Unter diesen Umständen kann die Anwendung von Art. 64 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 nicht allein davon abhängen, dass für die Leistung eine Zahlung in Form von Raten erfolgt.

39 Folglich setzt die Anwendung dieses Art. 64 Abs. 1 einen Zusammenhang zwischen der Art der betreffenden Leistungen und der ratenweisen Zahlung voraus, so dass diese Bestimmung eine einmalige Leistung auch dann nicht betreffen kann, wenn diese in Raten vergütet werden soll.

40 Diese wörtliche Auslegung von Art. 64 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 wird durch dessen Ziel und die Systematik der genannten Richtlinie bestätigt.

41 Insoweit ist festzustellen, dass Art. 64 Abs. 1 dieser Richtlinie in Verbindung mit deren Art. 63 die Erhebung der Mehrwertsteuer und insbesondere die Bestimmung des Zeitpunkts der Entstehung der Steuerschuld erleichtern soll.

42 Für die Bestimmung des Zeitpunkts des Eintritts von Steuertatbestand und Steueranspruch muss nämlich nach Art. 63 der Richtlinie 2006/112 der Zeitpunkt der tatsächlichen Erbringung einer Leistung ermittelt werden. Wie der Generalanwalt in Nr. 41 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, bestimmt dieser Artikel nicht näher, welches Ereignis als Zeitpunkt der Erbringung der Leistung anzusehen ist, so dass es Sache der zuständigen nationalen Behörden und Gerichte ist, den Zeitpunkt ihrer tatsächlichen Erbringung festzustellen.

43 Dagegen sind nach Art. 64 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 die Steuerentstehung und der Steueranspruch mit dem Ablauf des Zeitraums verbunden, auf den sich die Zahlungen für die erbrachten Leistungen beziehen. Diese Bestimmung enthält somit eine rechtliche Regelung, die es ermöglicht, den Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld mit Hilfe einer gesetzlichen Fiktion

genau zu bestimmen, wodurch vermieden wird, dass die für die Bestimmung des Zeitpunkts der tatsächlichen Erbringung einer Leistung erforderlichen tatsächlichen Feststellungen getroffen werden müssen.

44 Wie der Gerichtshof bereits festgestellt hat, genügt es dann, wenn Art. 64 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 anwendbar ist, für die Erfüllung der sich für den Steuerpflichtigen aus Art. 226 Nr. 7 dieser Richtlinie ergebenden Anforderungen, wonach die Rechnung das Datum enthält, an dem die Dienstleistung erbracht bzw. abgeschlossen wird, dass diejenigen Zeiträume der Dienstleistungen in den Rechnungen angegeben werden, auf die sich die aufeinanderfolgenden Zahlungen beziehen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 15. September 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, Rn. 29 bis 31).

45 Die Anwendung von Art. 64 Abs. 1 der Richtlinie als rechtliche Regelung zur Bestimmung des Zeitpunkts der Entstehung der Steuerschuld ist jedoch nur geboten, wenn der Zeitpunkt oder die Zeitpunkte der tatsächlichen Erbringung der Leistungen nicht eindeutig sind und zu unterschiedlichen Beurteilungen Anlass geben können, was dann der Fall ist, wenn diese Leistungen in Anbetracht ihres kontinuierlichen oder wiederkehrenden Charakters in einem oder mehreren bestimmten Zeiträumen erbracht werden.

46 Wie der Generalanwalt in Nr. 44 seiner Schlussanträge im Wesentlichen ausgeführt hat, kann Art. 64 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 hingegen dann, wenn der Zeitpunkt der Leistungserbringung eindeutig ist, insbesondere wenn es sich um eine einmalige Leistung handelt und ihr Beendigungszeitpunkt anhand des Vertragsverhältnisses zwischen den Umsatzbeteiligten exakt bestimmbar ist, nicht angewandt werden, ohne dem ausdrücklichen Wortlaut von Art. 63 dieser Richtlinie zuwiderzulaufen.

47 Zudem sind nach dieser Bestimmung im Licht des 24. Erwägungsgrundes der Richtlinie 2006/112 der Steuertatbestand und der Steueranspruch keine Elemente, die zur freien Disposition der Parteien eines Vertrags stehen. Der Unionsgesetzgeber wollte vielmehr den Zeitpunkt, zu dem die Steuerschuld in allen Mitgliedstaaten entsteht, so weit wie möglich harmonisieren, um eine einheitliche Erhebung der Mehrwertsteuer zu gewährleisten (Urteil vom 2. Mai 2019, Budimex, C-224/18, EU:C:2019:347, Rn. 22 und die dort angeführte Rechtsprechung).

48 Es liefe daher Art. 63 der Richtlinie 2006/112 zuwider, wenn man einem Steuerpflichtigen, der eine einmalige Leistung erbracht und gleichzeitig für die Vergütung dieser Leistung eine Ratenzahlungsvereinbarung getroffen hat, die Möglichkeit einräumt, sich für die Anwendung von Art. 64 Abs. 1 dieser Richtlinie zu entscheiden und somit den Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld und der Fälligkeit der Mehrwertsteuer selbst zu bestimmen.

49 Eine solche Auslegung von Art. 64 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 wäre auch schwer mit Art. 66 Buchst. a und b dieser Richtlinie vereinbar. Nach diesen Bestimmungen können die Mitgliedstaaten nämlich abweichend von den Art. 63 bis 65 der Richtlinie vorsehen, dass der Steueranspruch für bestimmte Umsätze oder Gruppen von Steuerpflichtigen spätestens mit der Ausstellung der Rechnung oder bei der Vereinnahmung des Preises entsteht. Art. 66 Buchst. a und b der Richtlinie 2006/112 würde indessen weitgehend ausgehöhlt, wenn anstelle der Mitgliedstaaten die Steuerpflichtigen den Zeitpunkt von Entstehung und Fälligkeit der Mehrwertsteuer nach Maßgabe der vertraglich vorgesehenen Vergütungsmodalitäten selbst gestalten könnten.

50 Im Übrigen kann aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs nicht abgeleitet werden, dass Art. 64 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 auch bei einmaligen Leistungen Anwendung finden kann. Denn die Fälle, in denen der Gerichtshof die Anwendbarkeit dieser Bestimmung bejaht hat, betrafen Dienstleistungen, die während bestimmter Zeiträume auf der Grundlage vertraglicher



Beziehungen erbracht wurden, die Dauerschuldverhältnisse begründeten, sei es die Vermietung eines Fahrzeugs (Urteil vom 16. Februar 2012, Eon Aset Menidjunt, C?118/11, EU:C:2012:97), die Erbringung von Rechts-, Wirtschafts- und Finanzberatung (Urteile vom 3. September 2015, Asparuhovo Lake Investment Company, C?463/14, EU:C:2015:542, und vom 15. September 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C?516/14, EU:C:2016:690) oder auch die Vermittlung eines Spielers an einen Fußballverein und dessen dortigen Verbleib (Urteil vom 29. November 2018, baumgarten sports & more, C?548/17, EU:C:2018:970).

51 Auch der Umstand, dass die Steuerpflichtigen die Mehrwertsteuer, die sie an den Staat entrichten müssen, möglicherweise vorfinanzieren müssen, wenn sie einmalige Leistungen erbringen, deren Vergütung ratenweise erfolgt, kann die Schlussfolgerungen in den Rn. 39 und 48 des vorliegenden Urteils nicht entkräften.

52 Zwar ist nach ständiger Rechtsprechung im Einklang mit dem Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer der Unternehmer in seiner Eigenschaft als Steuereinnahmer für Rechnung des Staates vollständig von der im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer zu entlasten (Urteil vom 15. Oktober 2020, E. [Mehrwertsteuer – Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage], C?335/19, EU:C:2020:829, Rn. 31 und die dort angeführte Rechtsprechung).

53 Wie der Generalanwalt in Nr. 62 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, beschränkt sich die Rolle der Steuerpflichtigen jedoch nicht darauf, Steuereinnahmer zu sein. Nach Art. 193 der Richtlinie 2006/112 richtet sich die Pflicht zur Entrichtung der Steuer grundsätzlich an sie, wenn sie Gegenstände steuerpflichtig liefern oder eine Dienstleistung steuerpflichtig erbringen, ohne dass diese Pflicht vom vorherigen Erhalt der Gegenleistung oder zumindest des der Steuer, die für die erbrachte Lieferung oder Leistung entrichtet wird, entsprechenden Betrags abhängt.

54 Nach Art. 63 der Richtlinie 2006/112 entsteht der Steueranspruch nämlich zu dem Zeitpunkt, zu dem die Lieferung von Gegenständen bewirkt oder die Dienstleistung erbracht wird, also zum Zeitpunkt der Ausführung des betreffenden Umsatzes, unabhängig davon, ob die für diesen Umsatz geschuldete Gegenleistung bereits entrichtet worden ist. Daher schuldet der Lieferer eines Gegenstands oder der Dienstleistungserbringer dem Fiskus die Mehrwertsteuer, selbst wenn er von seinem Kunden noch keine Zahlung für den bewirkten Umsatz erhalten hat (Urteil vom 28. Juli 2011, Kommission/Ungarn, C?274/10, EU:C:2011:530, Rn. 46).

55 Nach alledem ist auf die erste Vorlagefrage zu antworten, dass Art. 64 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen ist, dass eine in Raten vergütete einmalige Dienstleistung nicht in den Anwendungsbereich dieser Bestimmung fällt.

### **Zweite Frage**

56 Mit seiner zweiten Frage möchte das vorliegende Gericht wissen, ob Art. 90 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen ist, dass bei Vorliegen einer Ratenzahlungsvereinbarung die Nichtbezahlung eines Teilbetrags der Vergütung vor seiner Fälligkeit als Nichtbezahlung des Preises im Sinne dieser Bestimmung einzustufen ist und deshalb zu einer Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage führen kann.

57 Art. 90 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 sieht vor, dass die Steuerbemessungsgrundlage im Fall der Annullierung, der Rückgängigmachung, der Auflösung, der vollständigen oder teilweisen Nichtbezahlung oder des Preisnachlasses nach der Bewirkung des Umsatzes vermindert wird.

58 Wie sich aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs ergibt, verpflichtet diese Bestimmung in den von ihr erfassten Fällen die Mitgliedstaaten, die Steuerbemessungsgrundlage und mithin den

Betrag der vom Steuerpflichtigen geschuldeten Mehrwertsteuer immer dann zu vermindern, wenn der Steuerpflichtige nach der Bewirkung eines Umsatzes die gesamte Gegenleistung oder einen Teil davon nicht erhält. Diese Bestimmung ist Ausdruck eines fundamentalen Grundsatzes der Richtlinie 2006/112, nach dem Bemessungsgrundlage die tatsächlich erhaltene Gegenleistung ist und aus dem folgt, dass die Steuerverwaltung als Mehrwertsteuer keinen höheren als den dem Steuerpflichtigen gezahlten Betrag erheben darf (Urteil vom 12. Oktober 2017, Lombard Ingatlan Lízing, C-404/16, EU:C:2017:759, Rn. 26 und die dort angeführte Rechtsprechung).

59 Was die teilweise oder vollständige Nichtbezahlung der Gegenleistung betrifft, kann diese im Gegensatz zur Auflösung oder Annullierung des Vertrags die Parteien nicht in die Lage versetzen, in der sie sich vor Vertragsschluss befunden haben. Bleibt die Bezahlung aus, ohne dass es zu einer Auflösung oder Annullierung des Vertrags gekommen ist, so schuldet der Käufer des Gegenstands oder der Empfänger der Leistung weiterhin den vereinbarten Preis, und dem Verkäufer des Gegenstands oder dem Dienstleistungserbringer steht grundsätzlich immer noch seine Forderung zu, die er vor Gericht geltend machen kann. Es kann jedoch nicht ausgeschlossen werden, dass eine solche Forderung tatsächlich endgültig uneinbringlich wird, da die Nichtbezahlung sich dadurch auszeichnet, dass es ungewiss ist, ob sie ihrer Art nach von Dauer oder vorübergehend sein wird (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 12. Oktober 2017, Lombard Ingatlan Lízing, C-404/16, EU:C:2017:759, Rn. 29 und 30).

60 Somit betrifft die Nichtbezahlung der Gegenleistung im Sinne von Art. 90 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 nur die Fälle, in denen der Empfänger einer Lieferung von Gegenständen oder der Dienstleistungsempfänger eine Forderung nicht oder nur teilweise erfüllt, die nach dem mit dem Lieferanten oder dem Dienstleistungserbringer geschlossenen Vertrag gegen ihn besteht (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 2. Juli 2015, NLB Leasing, C-209/14, EU:C:2015:440, Rn. 36 und die dort angeführte Rechtsprechung).

61 Im Licht dieser Rechtsprechung ist festzustellen, dass unter den in Art. 90 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 genannten Fall der Nichtbezahlung der Gegenleistung nicht die ratenweise Zahlung der für eine Dienstleistung geschuldeten Vergütung gemäß dem von den Parteien geschlossenen Vertrag fällt.

62 Zum einen ändert diese Zahlungsmodalität nämlich nicht die Höhe der Vergütung, die der Steuerpflichtige erhalten soll oder die er tatsächlich einfordern kann. Unter diesen Umständen bleibt die Besteuerungsgrundlage unverändert, und die Steuerbehörde erhebt als Mehrwertsteuer keinen höheren als den der Vergütung des Steuerpflichtigen entsprechenden Betrag. Zum anderen kann, da eine Honorarrate vor ihrem Zahlungstermin nicht fällig ist, eine solche Situation nicht einer Situation gleichgesetzt werden, in der der Leistungsempfänger die gegen ihn bestehende Forderung nur teilweise erfüllt.

63 Wie sich im Übrigen bereits aus den Ausführungen in den Rn. 51 bis 54 des vorliegenden Urteils ergibt, ist es für die Zwecke der Auslegung von Art. 90 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 unerheblich, dass ein Steuerpflichtiger in bestimmten Fällen zur Vorfinanzierung der von ihm an die Steuerverwaltung zu entrichtenden Mehrwertsteuer gezwungen sein kann.

64 Nach alledem ist auf die zweite Frage zu antworten, dass Art. 90 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen ist, dass bei Vorliegen einer Ratenzahlungsvereinbarung die Nichtbezahlung eines Teilbetrags der Vergütung vor seiner Fälligkeit nicht als Nichtbezahlung des Preises im Sinne dieser Bestimmung eingestuft werden und deshalb nicht zu einer Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage führen kann.

## **Kosten**

65 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem beim vorlegenden 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 (Erste Kammer) für Recht erkannt:

1. **Art. 64 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ist dahin auszulegen, dass eine in Raten vergütete einmalige Dienstleistung nicht in den Anwendungsbereich dieser Bestimmung fällt.**
2. **Art. 90 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 ist dahin auszulegen, dass bei Vorliegen einer Ratenzahlungsvereinbarung die Nichtbezahlung eines Teilbetrags der Vergütung vor seiner Fälligkeit nicht als Nichtbezahlung des Preises im Sinne dieser Bestimmung eingestuft werden und deshalb nicht zu einer Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage führen kann.**

Bay Larsen

Bonichot

Safjan

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 28. Oktober 2021.

Der Kanzler

Der Präsident

A. Calot Escobar

K. Lenaerts

\* Verfahrenssprache: Deutsch.