Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS
MACIEJ SZPUNAR
vom 1. Juli 2021 [1]

Rechtssache C-324/20

Finanzamt B
gegen
X-Beteiligungsgesellschaft mbH

(Vorabentscheidungsersuchen des Bundesfinanzhofs [Deutschland])

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Steuern – Mehrwertsteuer – Erbringung von Dienstleistungen – Einmalige Leistung – Zeitlich gestaffelte Bezahlung – Richtlinie 2006/112/EG – Art. 63 – Fälligkeit der Steuer – Art. 64 Abs. 1 – Begriff der Umsätze, die zu aufeinander folgenden Zahlungen Anlass geben – Art. 90 Abs. 1 – Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage – Begriff der Nichtbezahlung“

Einleitung

1. Nach dem Grundsatz der wirtschaftlichen Freiheit und der Vertragsfreiheit können die Marktteilnehmer ihre Vertragsbeziehungen sowohl hinsichtlich der zu erbringenden Leistungen als auch in Bezug auf das Entgelt dafür frei bestimmen. Sie müssen dabei jedoch die Bedingungen beachten, unter denen sie ihre Tätigkeit betreiben, und zwar nicht nur die wirtschaftlichen, sondern auch die rechtlichen, u. a. die steuerrechtlichen. Die Probleme, die die Nichtbeachtung dieser Bedingungen nach sich ziehen kann, werden in der vorliegenden Rechtssache veranschaulicht.

2. Konkret geht es um die Frage, ob und inwieweit der Umstand, dass das Entgelt für einen mehrwertsteuerpflichtigen Umsatz ratenweise gezahlt werden soll, sich auf den Zeitpunkt der Entstehung der Pflicht des Steuerpflichtigen zur Entrichtung dieser Steuer auswirkt.

[1] Originalsprache: Polnisch.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

3. Art. 63 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem [2] [im Folgenden auch: Mehrwertsteuerrichtlinie] bestimmt:

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

4. In Art. 64 Abs. 1 dieser Richtlinie heißt es:

„Geben … 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."

5. Art. 66 Buchst. b der angeführten Richtlinie bestimmt:

„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:

…

b) spätestens bei der Vereinnahmung des Preises;

…"

6. In Art. 73 dieser Richtlinie heißt es:

„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. Art. 90 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 bestimmt schließlich:

„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] ABl. 2006, L 347, S. 1.

Deutsches Recht

8. Die Richtlinie 2006/112 wurde durch die Bestimmungen des Umsatzsteuergesetzes [3] (im Folgenden: UStG) in deutsches Recht umgesetzt.

9. § 13 Abs. 1 Nr. 1 dieses Gesetzes 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,

…“

10. In § 17 UStG heißt es:

„(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;

…“

11. § 20 Satz 1 UStG bestimmte schließlich in der für das streitige Jahr geltenden Fassung:

„Das Finanzamt kann auf Antrag gestatten, dass ein Unternehmer,

1. dessen Gesamtumsatz (§ 19 Abs. 3) im vorangegangenen Kalenderjahr nicht mehr als 500 000 Euro betragen hat, oder

2. der von der Verpflichtung, Bücher zu führen und auf Grund jährlicher Bestandsaufnahmen regelmäßig Abschlüsse zu machen, … befreit ist, oder

[3] Einheitliche Fassung: BGBl. 2005 I S. 386.

3. soweit er Umsätze aus einer Tätigkeit als Angehöriger eines freien Berufs … ausführt,

die Steuer nicht nach den vereinbarten Entgelten (§ 16 Abs. 1 Satz 1), sondern nach den vereinnahmten Entgelten berechnet."

Sachverhalt, Verfahren und Vorlagefragen

12. Die X-Beteiligungsgesellschaft mbH, eine Gesellschaft deutschen Rechts (im Folgenden: X), ist in Deutschland als Mehrwertsteuerpflichtige registriert.

13. Im Steuerjahr 2012 erbrachte X an die T-GmbH (im Folgenden: T) Vermittlungsleistungen bei dem Verkauf von Immobilien durch diese zweitgenannte Gesellschaft. Wie aus der Honorarvereinbarung zwischen den angeführten Gesellschaften vom 7. November 2012 hervorgeht, hatte X zum Zeitpunkt des Abschlusses dieses Vertrags bereits alle Leistungen erbracht, zu denen sie verpflichtet war.

14. Aus dieser Vereinbarung geht zudem hervor, dass das Honorar für die angeführten Vermittlungsleistungen auf 1 000 000 Euro zuzüglich Mehrwertsteuer festgesetzt wurde, zahlbar in fünf Raten zu jeweils 200 000 Euro zuzüglich Mehrwertsteuer. Diese Raten sollten jährlich beginnend mit dem 30. Juni 2013 bezahlt werden. Zum Zeitpunkt der Fälligkeit der jeweiligen Rate stellte X eine Rechnung aus und führte die geschuldete Mehrwertsteuer ab.

15. Mit Bescheid vom 22. Dezember 2016 stellte die zuständige Steuerbehörde fest, dass X die Dienstleistungen an T vollständig im Jahr 2012 erbracht habe und X daher verpflichtet gewesen wäre, die gesamte Mehrwertsteuer auf den in Rede stehenden Umsatz damals abzuführen.

16. X erhob Klage gegen diesen Bescheid beim zuständigen deutschen Finanzgericht. Das Gericht gab der Klage statt und entschied, dass die Dienstleistungen zwar tatsächlich 2012 erbracht worden seien, das Entgelt für diesen Umsatz jedoch abgesehen von der ersten Rate, die am 30. Juni 2013 bezahlt worden sei, als nicht bezahlt im Sinne von § 17 UStG und Art. 90 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 angesehen werden müsse. Durch die Anwendung dieser Bestimmungen könne verhindert werden, dass X die gesamte Mehrwertsteuer entrichten müsse, bevor sie das gesamte Entgelt für die erbrachten Leistungen erhalten habe.

17. Die Steuerbehörde legte Revision gegen diese Entscheidung beim vorlegenden Gericht ein. Unter diesen Umständen hat der Bundesfinanzhof (Deutschland) 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 aufeinander folgenden Abrechnungen oder Zahlungen im Sinne von Art. 64 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie 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 Mehrwertsteuerrichtlinie 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?

18. Das Vorabentscheidungsersuchen ist am 22. Juli 2020 beim Gerichtshof eingegangen. X, die deutsche Regierung und die Europäische Kommission haben schriftliche Erklärungen eingereicht. Der Gerichtshof hat beschlossen, keine mündliche Verhandlung anzuberaumen.

Würdigung

Vorbemerkungen

Zum Sachverhalt

19. In seinem Vorabentscheidungsersuchen in der vorliegenden Rechtssache stützt sich das vorlegende Gericht auf die Sachverhaltsfeststellungen, die das erstinstanzliche Gericht getroffen hat, wonach es sich bei der Dienstleistung im Rahmen des strittigen Umsatzes um eine einmalige Leistung gehandelt habe, die von X vollständig im Jahr 2012 bewirkt worden sei, so dass das Honorar in Höhe von 1 000 000 Euro zuzüglich Mehrwertsteuer sich auf Leistungen bezogen habe, die vollständig im Jahr 2012 erbracht worden seien.

20. X widerspricht dieser Feststellung. Nach ihrer Ansicht umfasste der Vertrag mit T zusätzliche Dienstleistungen, insbesondere im Beratungsbereich, die in den Folgejahren erbrachte werden sollten, wofür die weiteren Raten des vereinbarten Entgelts gezahlt werden sollten. Daher sei als Entgelt für die durch diese Gesellschaft im Jahr 2012 erbrachten Leistungen nur der Betrag anzusehen, den sie am 30. Juni 2013 erhalten habe. X beruft sich insbesondere auf ihre der Auslegung dienende Ergänzungsvereinbarung mit T vom 15. März 2016 sowie auf den Hinweisbeschluss des Finanzgerichts zum Verfahrensablauf vom 23. September 2020, den X ihren schriftlichen Erklärungen beigefügt hat. Die Vorlagefragen in der vorliegenden Rechtssache seien daher hypothetischer Natur.

21. Es ist jedoch zu bedenken, dass der Gerichtshof im Rahmen des Vorabentscheidungsverfahrens grundsätzlich an die Sachverhaltsfeststellungen des vorlegenden Gerichts gebunden ist[4]. In der vorliegenden Rechtssache erscheinen diese Feststellungen *prima facie* auch nicht fehlerhaft. Insbesondere wurde der Beschluss vom 23. September 2020 erst nach dem Erlass des Vorabentscheidungsbeschlusses in der vorliegenden Rechtssache erlassen. Er wurde zudem in einem gesonderten Verfahren erlassen, in dem es um die Einkommensteuer von X für das Steuerjahr 2012 ging. Die Würdigung des Sachverhalts kann nämlich unterschiedlich ausfallen je nachdem, ob es um Feststellungen geht, die die Einnahmen zu Zwecken der Körperschaftsteuer betreffen, oder um Feststellungen, die sich auf die Mehrwertsteuerpflicht beziehen.

22. Daher bin ich der Ansicht, dass der Gerichtshof die Vorlagefragen in der vorliegenden Rechtssache auf der Grundlage der Sachverhaltsfeststellungen beantworten sollte, die vom vorlegenden Gericht getroffen wurden (bzw. vom erstinstanzlichen Gericht getroffen und vom vorlegenden Gericht übernommen wurden).

[4] Es ist richtig, dass ich vor kurzem die Feststellungen desselben nationalen Gerichts wie in der vorliegenden Rechtssache anzweifeln musste (meine Schlussanträge in der Rechtssache XY [fakultative Steuerermäßigung], C-100/20, EU:C:2021:387). Es ging jedoch nicht um den Sachverhalt als solchen, sondern um seine Beurteilung aus unionsrechtlicher Sicht.

Zu den Vorlagefragen

23. Das nationale Gericht legt in der vorliegenden Rechtssache zwei Fragen zur Vorabentscheidung vor. Die erste betrifft die Auslegung des Begriffs der Umsätze, die „zu aufeinander folgenden … Zahlungen Anlass [geben]“, im Sinne von Art. 64 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112. Mit der zweiten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob in einer Situation wie der im Ausgangsverfahren von einer „Nichtbezahlung“ im Sinne von Art. 90 Abs. 1 dieser Richtlinie die Rede sein kann. Die Anwendung dieser letztgenannten Bestimmung hängt nicht von der Auslegung von Art. 64 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 ab; eine Nichtbezahlung kann auch in Bezug auf Umsätze vorliegen, die zu aufeinander folgenden Zahlungen Anlass geben. Die Bejahung der zweiten Vorlagefrage würde hingegen die erste Frage gegenstandslos machen. Ich werde mich daher zunächst mit der zweiten Frage befassen.

Zur zweiten Vorlagefrage

24. Mit seiner zweiten Vorlagefrage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 90 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen ist, dass, wenn der Steuerpflichtige zum Zeitpunkt der Erbringung einer einmaligen Dienstleistung aufeinander folgende Zahlungen für diese Leistung vereinbart hat, das Vorliegen einer Nichtzahlung im Sinne dieser Bestimmung in Bezug auf die nach der ersten Zahlung erfolgenden Folgezahlungen bejaht werden und die Steuerbemessungsgrundlage entsprechend vermindert werden kann, wobei die Möglichkeit ihrer späteren erneuten Anhebung nach der Entrichtung der Folgezahlungen davon unberührt bleibt. Dieser Frage scheint der Umstand zugrunde zu liegen, dass das erstinstanzliche Gericht im Ausgangsverfahren eben diese Lösung gewählt hat, um zu verhindern, dass der Steuerpflichtige die geschuldete Mehrwertsteuer finanzieren muss, bevor er das Entgelt für die erbrachte Dienstleistung empfängt.

25. X schlägt vor, diese Frage zu bejahen, während sie nach dem Vorschlag der deutschen Regierung und der Kommission verneint werden soll.

26. Ich neige dieser zweiten Auffassung zu.

27. Die Mehrwertsteuer wird proportional zur Steuerbemessungsgrundlage erhoben[5] und „umfasst … alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der Lieferer oder Dienstleistungserbringer für diese Umsätze … erhält“[6]. Die Höhe dieser Bemessungsgrundlage wird im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerpflicht bestimmt, d. h. im Fall der Erbringung von Dienstleistungen bei der Ausführung der Dienstleistung.

28. Falls es hingegen nach der Entstehung der Steuerpflicht zu einer Herabsetzung des Betrags kommt, den der Steuerpflichtige als Bezahlung für die erbrachte Dienstleistung zu erhalten hat, wird auch die Steuerbemessungsgrundlage und, was damit einhergeht, die Höhe der Verbindlichkeit der Steuerpflichtigen wegen der geschuldeten Steuer entsprechend verringert[7]. Es kann sich dabei sowohl um eine Verringerung im eigentlichen Sinne als auch um eine „Verringerung auf null“ handeln, d. h. einen vollständigen Wegfall der Steuerbemessungsgrundlage und der damit verbundenen Steuerpflicht. Eine solche Veränderung

5 Art. 1 Abs. 2 der Richtlinie 2006/112.

6 Art. 73 der Richtlinie 2006/112.

7 Art. 90 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112.

kann sowohl im Zusammenhang mit einer Änderung oder Auflösung des Vertragsverhältnisses zwischen den Beteiligten des steuerpflichtigen Umsatzes als auch wegen der Nichterfüllung der Pflicht zur Zahlung des Entgelts durch den Geschäftspartner des Steuerpflichtigen eintreten.

29. Die in der angeführten Bestimmung enthaltene Verpflichtung zur Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage und damit einhergehend der damit verbundenen Steuerpflicht ist Ausdruck des Grundsatzes, nach dem Bemessungsgrundlage der Mehrwertsteuer das Entgelt ist, das der Steuerpflichtige tatsächlich empfangen hat oder aufgrund des steuerpflichtigen Umsatzes erhalten soll [8].

30. Dieses Ziel von Art. 90 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 bedeutet, dass diese Bestimmung nur dann zur Anwendung kommt, wenn sich der Betrag vermindert, den der Steuerpflichtige als Entgelt für die erbrachte Leistung erhalten soll. Vermindert sich dieser Betrag jedoch nicht, gibt es auch keinen Grund, die Steuerbemessungsgrundlage herabzusetzen, so dass die in Rede stehende Bestimmung keine Anwendung findet. Dies ist z. B. dann der Fall, wenn die Beteiligten des besteuerten Umsatzes keine Herabsetzung des Entgelts vereinbaren, sondern nur seine Ratenzahlung oder einen Zahlungsaufschub.

31. Selbstverständlich ist im Fall der Nichtbezahlung durch den Vertragspartner des Steuerpflichtigen die Herabsetzung des Betrags, den der Steuerpflichtige erhalten soll, nicht zwangsläufig endgültig. Sofern sich das Vertragsverhältnis zwischen den Parteien nicht ändert, ist der Steuerpflichtige nämlich weiterhin Gläubiger des nicht bezahlten Entgelts und kann es künftig erlangen [9]. Es besteht daher Unsicherheit bezüglich der Frage nach der endgültigen Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage. Aus diesem Grund überlässt Art. 90 Abs. 2 der Richtlinie 2006/112 den Mitgliedstaaten die Entscheidung darüber, ob sie Abs. 1 dieses Artikels im Fall der Nichtbezahlung anwenden wollen [10].

32. Dies ändert nichts daran, dass im Fall eines Zahlungsaufschubs oder einer Ratenzahlungsvereinbarung der Betrag, den der Steuerpflichtige deswegen *erhalten soll*, ganz bestimmt *nicht* herabgesetzt wird [11]. Es gibt daher auch keinen Grund für eine Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage.

33. So stimme ich zwar dem Vorbringen der deutschen Regierung zu, wonach alle Fälle der Herabsetzung des Entgelts, das der Steuerpflichtige aufgrund des besteuerten Umsatzes erhalten soll, Situationen betreffen, die *nach* der Erbringung der Leistung eingetreten sind, die dieser Umsatz betrifft, doch bin ich der Ansicht, dass dieser Aspekt keine grundsätzliche Bedeutung für die Beantwortung der eingereichten Vorlagefrage hat. Von wesentlicher Bedeutung ist hierbei nämlich der Umstand, dass die Vereinbarung einer Zahlung des Entgelts in Raten sich nicht auf die Höhe des Betrags auswirkt, den der Steuerpflichtige deswegen erhalten soll, mithin auch keinen Einfluss auf die Steuerbemessungsgrundlage für diesen Umsatz hat.

34. Ich denke daher, dass Art. 90 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 dahin ausgelegt werden muss, dass, wenn der Steuerpflichtige, der eine einmalige Dienstleistung erbringt, mit dem Dienstleistungsempfänger vereinbart hat, dass das Entgelt in Raten gezahlt wird, keine Nichtzahlung im Sinne dieser Bestimmung vorliegt.

[8] Urteil vom 12. Oktober 2017, Lombard Ingatlan Lízing (C-404/16, EU:C:2017:759, Rn. 26).

[9] Urteil vom 12. Oktober 2017, Lombard Ingatlan Lízing (C-404/16, EU:C:2017:759, Rn. 29).

[10] Urteil vom 12. Oktober 2017, Lombard Ingatlan Lízing (C-404/16, EU:C:2017:759, Rn. 28 und 29).

[11] Wie die deutsche Regierung zutreffend anmerkt, kann von einer Nichtbezahlung nur dann die Rede sein, wenn eine Entgeltrate zum Zeitpunkt ihrer Fälligkeit nicht bezahlt wird. Dies kann jedoch nicht im Voraus angenommen werden.

35. Zudem bestimmt, wie die deutsche Regierung anmerkt, Art. 90 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112, dass die Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage unter den von den Mitgliedstaaten festgelegten Bedingungen erfolgt. Abs. 2 dieses Artikels erlaubt es den Mitgliedstaaten, von seiner Anwendung im Fall der Nichtbezahlung abzusehen. Gemäß § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG vermindert sich die Steuerbemessungsgrundlage im Fall der Nichtbezahlung nur dann, wenn das Entgelt uneinbringlich geworden ist. Dies ist nicht der Fall, wenn eine Ratenzahlung des Entgelts gewährt wird. Schon das deutsche Recht für sich genommen, das insoweit mit der Richtlinie 2006/112 im Einklang steht, erlaubt es also nicht, die Vorschriften zur Umsetzung von Art. 90 dieser Richtlinie anzuwenden, wenn das Entgelt für einen steuerbaren Umsatz in Raten gezahlt werden soll.

Zur ersten Vorlagefrage

36. Mit seiner ersten Vorlagefrage möchte das nationale Gericht im Wesentlichen wissen, ob Art. 64 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen ist, dass er auf Umsätze Anwendung findet, die die einmalige Erbringung einer Dienstleistung umfassen, für die der Steuerpflichtige ein in Raten gezahltes Entgelt erhält.

37. Diese Frage beruht auf der Sachverhaltsfeststellung des vorlegenden Gerichts, wonach es sich bei der Dienstleistung, die der Ausgangsrechtsstreit betrifft, um eine einmalige Dienstleistung gehandelt hat, die vollständig im Steuerjahr 2012 erbracht worden ist [12]. Diese Annahme lege ich auch der weiteren Prüfung der angeführten Frage zugrunde.

Zur Auslegung von Art. 64 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112

38. Zur Erinnerung sei darauf hingewiesen, dass nach Art. 64 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 im Fall von Umsätzen, die zu aufeinander folgenden Zahlungen Anlass geben, Dienstleistungen mit Ablauf des Zeitraums als bewirkt gelten, auf den sich diese Zahlungen beziehen. Zur Beantwortung der Vorlagefrage ist es mithin erforderlich, den Begriff der Umsätze, „die zu aufeinander folgenden … Zahlungen Anlass [geben]“, im Sinne dieser Bestimmung auszulegen.

39. Entgegen dem Vorbringen der Kommission bin ich der Ansicht, dass der Wortlaut der in Rede stehenden Bestimmung für sich genommen keine eindeutige Antwort auf diese Frage gibt.

40. Art. 64 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 muss im Licht von Art. 63 dieser Richtlinie ausgelegt werden. Nach dieser letztgenannten Bestimmung treten Steuertatbestand und Steueranspruch zu dem Zeitpunkt ein, zu dem die Leistung, die Gegenstand des Umsatzes ist, erbracht wird.

41. Art. 63 der Richtlinie bestimmt nicht näher, welches Ereignis als Zeitpunkt der Erbringung der Leistung anzusehen ist. Dies bedeutet meines Erachtens, dass der Unionsgesetzgeber hier einen materiellen Ansatz gewählt hat, d. h., dass der Zeitpunkt der tatsächlichen Erbringung der Leistung maßgeblich ist, der im Bedarfsfall durch Tatsachenfeststellungen der Steuerbehörden oder des Gerichts zu ermitteln ist.

42. Art. 64 Abs. 1 der angeführten Richtlinie stellt folglich nach meiner Auffassung keine Ausnahmeregelung zu ihrem Art. 63 dar, soweit es um die Bestimmung des Zeitpunkts der Entstehung der Steuerpflicht geht, sondern dient lediglich seiner Ergänzung und Klarstellung in

[12] Vgl. Nr. 19 der vorliegenden Schlussanträge.

Bezug auf Situationen, die zweifelhaft erscheinen können. Diese Bestimmung erläutert nämlich, welcher Zeitpunkt als Zeitpunkt der Erbringung einer Leistung anzusehen ist, die zur zeitlich gestaffelten Zahlung Anlass gibt. Als dieser Zeitpunkt gilt nämlich der Zeitpunkt, an dem die betreffende Zahlung fällig wird.

43. Eine solche vertragliche Bestimmung des Zeitpunkts der Leistungserbringung ist jedoch logischerweise nur in Bezug auf Leistungen erforderlich, deren Erbringungszeitpunkt sich nur schwer anhand der tatsächlichen Umstände ermitteln lässt, was insbesondere dann der Fall ist, wenn das Rechtsverhältnis zwischen den Umsatzbeteiligten sowie die Leistung, die der Umsatz zum Gegenstand hat, dauerhafter Natur sind. In diesem Fall wird angenommen, dass die Leistungserbringung so lange andauert, wie die Zahlungsverpflichtung für sie fortbesteht.

44. Es ist hingegen nicht erforderlich, den Anwendungsbereich von Art. 64 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 auf Situationen zu erstrecken, in denen der Zeitpunkt der Leistungserbringung mit Leichtigkeit bestimmt werden kann, insbesondere wenn es sich um eine einmalige Leistung handelt, deren Beendigungszeitpunkt anhand des Vertragsverhältnisses zwischen den Umsatzbeteiligten exakt bestimmbar ist. Eine solche Ausweitung des Anwendungsbereichs der angeführten Bestimmung würde nämlich bedeuten, dass sie den Eintritt des Steuertatbestands in einer Weise bestimmt, die dem ausdrücklichen Wortlaut von Art. 63 dieser Richtlinie zuwiderläuft.

45. Die systematische Auslegung von Art. 64 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 spricht daher vor allem im Licht von Art. 63 dieser Richtlinie dafür, die erste Vorlagefrage zu verneinen. Ich teile im Wesentlichen die Ausführungen der Kommission zu diesem Punkt.

46. Außerdem würde, wie die deutsche Regierung zu Recht geltend macht, die gegenteilige Auslegung der angeführten Bestimmung bedeuten, dass die Umsatzbeteiligten den Zeitpunkt der Entstehung der Steuerpflicht beliebig festlegen können, indem sie die Frist für die Zahlung des Preises für die Lieferung der Gegenstände bzw. Erbringung der Dienstleistungen entsprechend vereinbaren. Der Gerichtshof hatte bereits Gelegenheit festzustellen, dass der Unionsgesetzgeber den Zeitpunkt, zu dem die Steuerschuld in allen Mitgliedstaaten entsteht, so weit wie möglich harmonisieren wollte, um eine einheitliche Erhebung der Mehrwertsteuer zu gewährleisten [13]. Das Ziel, eine einheitliche Erhebung der Mehrwertsteuer zu gewährleisten, betrifft nicht nur alle Mitgliedstaaten, sondern auch alle gleichartigen Umsätze, unabhängig von zweitrangigen Unterschieden, wie die Art und Weise der Bezahlung des Entgelts. Der Grundsatz der Gleichbehandlung und die Gewährleistung eines unverfälschten Wettbewerbs machen dies erforderlich.

47. Die Entstehung und die Höhe der Mehrwertsteuerpflicht hängen nämlich von nur drei Faktoren ab: der Art des bewirkten Umsatzes, die für seine eventuelle Besteuerung und den Steuersatz maßgeblich ist; der Höhe des Entgelts, d. h. der Steuerbemessungsgrundlage; sowie dem Zeitpunkt der Leistungserbringung, der grundsätzlich mit dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuerpflicht identisch ist. Der Zeitpunkt der Entrichtung dieser Bezahlung gehört im Mehrwertsteuersystem dagegen nicht zu den für die Besteuerung relevanten Faktoren.

[13] Urteil vom 2. Mai 2019, Budimex (C-224/18, EU:C:2019:347, Rn. 22).

48. Diesen Schlussfolgerungen steht die vom vorlegenden Gericht und von X in ihren Erklärungen angeführte Rechtsprechung des Gerichtshofs, insbesondere die Urteile Asparuhovo Lake Investment Company [14] und baumgarten sports & more [15], nicht entgegen. Grundlage für die Anwendung von Art. 64 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 war nämlich ein Dauerrechtsverhältnis, das sich über einen längeren Zeitraum erstreckte, wobei die dauerhaften Verpflichtungen nicht nur auf Seiten des Dienstleistungsempfängers lagen, sondern auch auf Seiten des Erbringers, während die Zahlung des vereinbarten Entgelts von der Erbringung dieser Verpflichtungen abhängig war [16]. Nach den Tatsachenfeststellungen des nationalen Gerichts in der vorliegenden Rechtssache ist dies im Ausgangsverfahren, in dem es um die Besteuerung einer einmaligen Leistung geht, die vollständig zu einem bestimmten Zeitpunkt erbracht wurde und für die der Dienstleister bedingungslos das volle Entgelt erhalten soll, nicht der Fall.

49. Nach alledem stimme ich der Kommission darin zu, dass der Ausdruck Umsätze, „die zu aufeinander folgenden … Zahlungen Anlass [geben]“, in Art. 64 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen ist, dass er Umsätze betrifft, die schon ihrer Natur nach eine zeitlich gestaffelte Zahlung oder eine Ratenzahlung erfordern, weil sie keinen einmaligen Charakter haben.

50. Diese Bestimmung muss deswegen dahin ausgelegt werden, dass sie keine Anwendung auf Umsätze findet, in deren Rahmen eine einmalige Dienstleistung erbracht wird, für die der Steuerpflichtige ein ratenweise bezahltes Entgelt erhält.

Zum Zusammenhang zwischen der Verpflichtung zur Zahlung der geschuldeten Steuer und dem Erhalt des Entgelts für einen steuerpflichtigen Umsatz

51. Sowohl das vorlegende Gericht in seinem Beschluss als auch X in den schriftlichen Erklärungen tragen vor, dass in einer Situation wie der im Ausgangsverfahren, in der die Zahlung des Entgelts für eine einmalige Leistung in Raten aufgeteilt worden sei, die innerhalb eines längeren Zeitraums (in diesem Fall fünf Jahre) zu zahlen gewesen seien, wobei die Mehrwertsteuer bei der Zahlung einer jeden Rate anfallen würde, der Steuerpflichtige gezwungen sei, die Steuer in voller Höhe über einen längeren Zeitraum zu finanzieren, obwohl er noch keine Zahlung vom Dienstleistungsempfänger erhalten habe.

52. Wie ich im Vorschlag zur Beantwortung der zweiten Vorlagefrage in der vorliegenden Rechtssache ausgeführt habe, stellt die Anwendung von Art. 90 der Richtlinie 2006/112 an dieser Stelle nicht die richtige Lösung für dieses Problem dar. Genauso verhält es sich meines Erachtens mit Art. 64 Abs. 1 dieser Richtlinie.

[14] Urteil vom 3. September 2015 (C-463/14, EU:C:2015:542).

[15] Urteil vom 29. November 2018 (C-548/17, EU:C:2018:970).

[16] Vgl. entsprechend Urteile vom 3. September 2015, Asparuhovo Lake Investment Company (C-463/14, EU:C:2015:542, Rn. 47 und 49), und vom 29. November 2018, baumgarten sports & more (C-548/17, EU:C:2018:970, Rn. 30 und 31).

53. Wie ich bereits vorstehend ausgeführt habe, ist die Entstehung der Mehrwertsteuerpflicht grundsätzlich nicht davon abhängig, dass der Steuerpflichtige das Entgelt für den von ihm getätigten steuerbaren Umsatz erhält. Sie kann auch schon vor der Bezahlung dieses Entgelts entstehen. Der Gerichtshof hatte bereits die Gelegenheit, dies in seiner Rechtsprechung ausdrücklich zu betonen [17].

54. Wenn die Nichtzahlung des vertraglich zwischen den Beteiligten des steuerpflichtigen Umsatzes vereinbarten Entgelts dauerhafter Natur ist, z. B. wegen der Kündigung oder Änderung dieses Vertrags, oder sie vom Willen des Steuerpflichtigen unabhängig ist, wie im Fall der Nichterfüllung der Zahlungsverpflichtung durch den Geschäftspartner, kommt Art. 90 der Richtlinie 2006/112 zur Anwendung, so dass die Steuerbemessungsgrundlage und damit einhergehend die Höhe der Steuerverpflichtung entsprechend herabgesetzt wird.

55. Wenn hingegen im Rahmen des steuerpflichtigen Umsatzes von Anfang an ein Zahlungsaufschub oder eine Ratenzahlung für das Entgelt vorgesehen ist, so handelt es sich dabei um eine Entscheidung des Steuerpflichtigen über die Art und Weise, wie er seine wirtschaftliche Tätigkeit betreiben will, in voller Kenntnis seiner Pflichten, insbesondere der steuerrechtlichen, im Zusammenhang mit dem Betrieb dieser Tätigkeit. Es hängt von seinem Willen ab, ob er der zeitlichen Staffelung der Bezahlung des Entgelts zustimmt und unter welchen Bedingungen.

56. Die Lösung kann in diesem Fall darin bestehen, dass entweder die gesamte geschuldete Mehrwertsteuer bei der Zahlung der ersten Rate berechnet und eingenommen wird oder diese erste Rate zur Begleichung der Mehrwertsteuer verwendet wird [18]. Der Steuerpflichtige ist dann nicht mehr gezwungen, seine eigenen finanziellen Mittel zur Bezahlung der Mehrwertsteuer einzusetzen.

57. Was das Vorbringen von X angeht, wonach die Bezahlung der gesamten geschuldeten Mehrwertsteuer nach Erhalt der ersten Entgeltrate dem Steuerpflichtigen den Gewinn aus dem bewirkten Umsatz entziehe, ja ihn sogar der Mittel zur Deckung der Kosten der erbrachten Leistung beraube, genügt die Feststellung, dass die Besteuerung mit der Mehrwertsteuer in keiner Abhängigkeit zu den Ergebnissen der wirtschaftlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen steht [19]. Diese Steuer wird auch auf Umsätze erhoben, mit denen kein Gewinn erzielt wird, ja sogar solche, die zu Verlusten führen. Es ist Sache der Wirtschaftsteilnehmer und nicht des Mehrwertsteuersystems, die Rentabilität ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit zu gewährleisten.

58. Im Ausgangsverfahren kann das Problem durch die Art und Weise bedingt sein, wie X die Rechnungen für den streitigen Umsatz ausgestellt hat. Nach den Angaben im Vorabentscheidungsersuchen stellte X eine gesonderte Rechnung für jede Entgeltrate inklusive

[17] „… der Mehrwertsteueranspruch gemäß Art. 63 … [der] Richtlinie [2006/112 tritt] zu dem Zeitpunkt ein, zu dem die Lieferung von Gegenständen bewirkt oder die Dienstleistung erbracht wird, d. h. bei der Durchführung des betreffenden Umsatzes, unabhängig davon, ob die für diesen Umsatz geschuldete Gegenleistung bereits gezahlt wurde. Der Lieferer eines Gegenstands oder der Erbringer einer Dienstleistung schuldet dem Fiskus daher die Mehrwertsteuer, selbst wenn er von seinem Kunden noch keine Zahlung für den durchgeführten Umsatz erhalten hat.“ Daher „[kommt es n]ach dem mit der Richtlinie 2006/112 geschaffenen System für den Mehrwertsteueranspruch sowie für die Entstehung und die Ausübung des Abzugsrechts … grundsätzlich nicht darauf an, ob die für einen Umsatz geschuldete Gegenleistung, einschließlich Mehrwertsteuer, bereits gezahlt wurde“ (Urteil vom 28. Juli 2011, Kommission/Ungarn, C-274/10, EU:C:2011:530, Rn. 46 und 48).

[18] Nach dem Vorbringen von X war im Ausgangsverfahren die erste Rate, die diese Gesellschaft erhielt, höher als die auf den betreffenden Umsatz anfallende Mehrwertsteuer.

[19] Gemäß Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 „[gilt a]ls ‚Steuerpflichtiger‘, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbstständig ausübt“.

der Mehrwertsteuer auf diese Rate. Das vorlegende Gericht macht keine Angaben darüber, ob die Steuerbehörden diese Art der Rechnungsstellung im Ausgangsverfahren beanstandet haben. Sie erscheint jedoch im Hinblick auf die Bestimmungen der Richtlinie 2006/112 nicht korrekt.

59. Die Richtlinie 2006/112 legt im Titel XI die Pflichten der Steuerpflichtigen fest. Art. 220 legt ihnen die Verpflichtung auf sicherzustellen, dass u. a. im Fall der Erbringung von Dienstleistungen an andere Steuerpflichtige eine Rechnung ausgestellt wird. Art. 226 dieser Richtlinie regelt detailliert, welche Angaben eine Rechnung enthalten muss. Dazu zählen insbesondere: Umfang und Art der erbrachten Dienstleistungen (Nr. 6), das Datum, an dem die Dienstleistung erbracht wird (Nr. 7), die Steuerbemessungsgrundlage (Nr. 8) sowie der zu entrichtende Mehrwertsteuerbetrag (Nr. 10).

60. Wie der Gerichtshof bereits ausgeführt hat, sollen die zwingenden Angaben in der Rechnung, zu denen insbesondere die Art der erbrachten Leistungen und der Zeitpunkt ihrer Erbringung gehören, es den Steuerbehörden ermöglichen, u. a. die Zahlung der geschuldeten Steuer zu kontrollieren [20]. Diese Angaben müssen mithin möglichst genau den wirklichen Sachverhalt wiedergeben. Insbesondere darf eine einmalige Leistung nicht Gegenstand mehrerer Rechnungen sein, die in langen Zeitabständen ausgestellt werden, und zwar selbst dann nicht, wenn außerdem alle Bestandteile, insbesondere der Gesamtbetrag der geschuldeten Mehrwertsteuer, der Wahrheit entsprechen.

61. Hätte X im Ausgangsverfahren eine einzige korrekte Rechnung ausgestellt, die die gesamte Steuerbemessungsgrundlage für den streitigen Umsatz und den Gesamtbetrag der geschuldeten Mehrwertsteuer sowie den Zeitpunkt der Dienstleistungserbringung ausweist, wäre es ihr möglich gewesen, ihre Steuerpflichten richtig zu bestimmen und das Rechtsverhältnis zum Dienstleistungsempfänger, was die Art und Weise der Bezahlung des Entgelts angeht, entsprechend zu gestalten.

62. Wie das vorlegende Gericht in seinem Beschluss zutreffend anführt, bezeichnet der Gerichtshof die Steuerpflichtigen zuweilen als „Einnehmer“ der Mehrwertsteuer für Rechnung des Staats [21]. Dies bedeutet jedoch keineswegs, dass sich die Rolle der Steuerpflichtigen *darauf beschränkt*, Steuereinnehmer zu sein. Art. 193 der Richtlinie 2006/112 definiert Steuerpflichtige als Personen, die die Mehrwertsteuer *schulden* [22]. Weder die Bestimmungen der Richtlinie noch die Rechtsprechung des Gerichtshofs weisen darauf hin, dass diese Pflicht davon abhängt, ob der Steuerpflichtige den auf einer späteren Umsatzstufe geltend gemachten Vorsteuerbetrag zuvor erhalten hat [23].

63. Art. 66 Buchst. b der Richtlinie 2006/112 gestattet es den Mitgliedstaaten allerdings vorzusehen, dass der Mehrwertsteueranspruch für bestimmte Umsätze oder Gruppen von Steuerpflichtigen zu einem festgelegten Zeitpunkt entsteht, jedoch spätestens bei der Vereinnahmung des Preises [24]. Es handelt sich dabei jedoch um eine Ausnahme von den allgemeinen Grundsätzen in den Art. 63, 64 und 65 dieser Richtlinie, die zudem fakultativ ist,

[20] Urteil vom 15. September 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, Rn. 26, 27, 29 und 30).

[21] Vgl. insbesondere Urteile vom 20. Oktober 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, Rn. 25), sowie vom 23. November 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, Rn. 23).

[22] Außer in den Fällen, in denen die Steuer nach besonderen Bestimmungen von anderen Personen geschuldet wird.

[23] Sehr deutlich wird dies z. B. in dem durch das vorlegende Gericht zitierten Urteil vom 20. Oktober 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846), in dem der Gerichtshof die Pflicht zur Entrichtung der Steuer ausdrücklich von der Bewirkung des Umsatzes abhängig macht und nicht vom Erhalt des Entgelts.

[24] Diese Möglichkeit sieht § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b UStG in Verbindung mit seinem § 20 vor, doch kommt er im Ausgangsverfahren nicht zur Anwendung.

sich auf bestimmte Umsätze oder Gruppen von Steuerpflichtigen beziehen muss und nicht allgemein angewendet werden darf. Schon das Bestehen dieser Möglichkeit bestätigt mittelbar, dass die Fälligkeit der Mehrwertsteuer grundsätzlich nicht davon abhängt, ob der Steuerpflichtige das Entgelt für den besteuerten Umsatz erhalten hat.

64. Wie die deutsche Regierung und die Kommission zutreffend anmerken, nähme die von X vorgeschlagene Auslegung von Art. 64 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112, wonach die Vereinbarung, das Entgelt in Raten zu bezahlen, es ermögliche, die Fälligkeit der Steuer mit der Fälligkeit dieser Raten abzustimmen, Art. 66 Buchst. b dieser Richtlinie zu einem wesentlichen Teil seinen Sinn.

65. Das Vorbringen zur Erforderlichkeit der Entrichtung der Steuer, bevor der Steuerpflichtige das gesamte Entgelt erhalten hat, ändert daher nichts an der Schlussfolgerung in Nr. 50 der vorliegenden Schlussanträge.

Ergebnis

66. Nach alledem schlage ich vor, die Vorlagefragen des Bundesfinanzhofs (Deutschland) wie folgt zu beantworten:

1. Art. 64 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ist dahin auszulegen, dass er keine Anwendung auf einen Umsatz findet, dem eine einmalige Dienstleistungserbringung zugrunde liegt, für die der Steuerpflichtige ein in Raten bezahltes Entgelt erhält.

2. Art. 90 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 ist dahin auszulegen, dass keine Nichtbezahlung im Sinne dieser Bestimmung vorliegt, wenn der Steuerpflichtige, der eine einmalige Dienstleistung erbringt, mit dem Dienstleistungsempfänger eine Ratenzahlung des Entgelts vereinbart hat.