EuGH-Vorlage vom 21. Juni 2017, V R 51/16

EuGH-Vorlage zur Sollbesteuerung

ECLI:DE:BFH:2017:VE.210617.VR51.16.0

BFH V. Senat

EGRL 112/2006 Art 1, EGRL 112/2006 Art 63, EGRL 112/2006 Art 65, EGRL 112/2006 Art 66 Buchst b, EGRL 112/2006 Art 90 Abs 1, EGRL 112/2006 Art 90 Abs 2, EUGrdRCh Art 20, UStG § 13 Abs 1 Nr 1, UStG § 17 Abs 1 S 1, UStG § 17 Abs 2 Nr 1, UStG § 20 S 1, UStG VZ 2012

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 17. August 2016, Az: 5 K 288/15

Leitsätze

Dem Gerichtshof der Europäischen Union werden folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Ist Artikel 63 MwStSystRL unter Berücksichtigung der dem Steuerpflichtigen zukommenden Aufgabe als Steuereinnehmer für den Fiskus einschränkend dahingehend auszulegen, dass der für die Leistung zu vereinnahmende Betrag

a) fällig ist oder

b) zumindest unbedingt geschuldet wird?

2. Bei Verneinung der ersten Frage: Ist der Steuerpflichtige verpflichtet, die für die Leistung geschuldete Steuer für einen Zeitraum von zwei Jahren vorzufinanzieren, wenn er die Vergütung für seine Leistung (teilweise) erst zwei Jahre nach Entstehung des Steuertatbestands erhalten kann?

3. Bei Bejahung der zweiten Frage: Sind die Mitgliedstaaten unter Berücksichtigung der ihnen nach Artikel 90 Absatz 2 MwStSystRL zustehenden Befugnisse berechtigt, bereits für den Besteuerungszeitraum der Steuerentstehung von einer Berichtigung nach Artikel 90 Absatz 1 MwStSystRL auszugehen, wenn der Steuerpflichtige den zu vereinnahmenden Betrag mangels Fälligkeit erst zwei Jahre nach Eintritt des Steuertatbestands vereinnahmen kann?

Tenor

I. Dem Gerichtshof der Europäischen Union werden folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Ist Artikel 63 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem unter Berücksichtigung der dem Steuerpflichtigen zukommenden Aufgabe als Steuereinnehmer für den Fiskus einschränkend dahingehend auszulegen, dass der für die Leistung zu vereinnahmende Betrag

a) fällig ist oder

b) zumindest unbedingt geschuldet wird?

2. Bei Verneinung der ersten Frage: Ist der Steuerpflichtige verpflichtet, die für die Leistung geschuldete Steuer für einen Zeitraum von zwei Jahren vorzufinanzieren, wenn er die Vergütung für seine Leistung (teilweise) erst zwei Jahre nach Entstehung des Steuertatbestands erhalten kann?

3. Bei Bejahung der zweiten Frage: Sind die Mitgliedstaaten unter Berücksichtigung der ihnen nach Artikel 90 Absatz 2 der Richtlinie 2006/ 112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem zustehenden Befugnisse berechtigt, bereits für den Besteuerungszeitraum der Steuerentstehung von einer Berichtigung nach Artikel 90 Absatz 1 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame

Mehrwertsteuersystem auszugehen, wenn der Steuerpflichtige den zu vereinnahmenden Betrag mangels Fälligkeit erst zwei Jahre nach Eintritt des Steuertatbestands vereinnahmen kann?

II. Das Verfahren wird bis zur Entscheidung des Gerichtshofs der Europäischen Union ausgesetzt.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) war im Streitjahr 2012 als Spielervermittlerin im bezahlten Fußball tätig. Sie versteuerte ihre Umsätze nach vereinbarten Entgelten gemäß § 13 Absatz 1 Nummer 1 Buchstabe a des Umsatzsteuergesetzes (UStG). Im Rahmen ihrer Tätigkeit erhielt sie bei erfolgreicher Vermittlung von Profifußballspielern (Spieler) Provisionszahlungen von den aufnehmenden Fußballvereinen. Der Vergütungsanspruch für die Vermittlung setzte dem Grunde nach voraus, dass der Spieler beim neuen Verein einen Arbeitsvertrag unterschrieb und die DFL-GmbH als Lizenzgeber dem Spieler eine Spielerlaubnis erteilte. Die Provisionszahlungen waren in Raten verteilt auf die Laufzeit des Arbeitsvertrages zu leisten, wobei die Fälligkeit und das Bestehen der einzelnen Ratenansprüche unter der Bedingung des Bestehens des Arbeitsvertrages zwischen Verein und Spieler standen.

2 Im Anschluss an eine Außenprüfung ging der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) davon aus, dass die Klägerin ihre im Streitjahr erbrachten Vermittlungsleistungen auch insoweit bereits im Streitjahr zu versteuern habe, als sie Entgeltbestandteile für diese Vermittlungen vertragsgemäß erst im Jahr 2015 beanspruchen konnte. Das FA erließ am 15. Juli 2015 einen nach § 164 Absatz 2 der Abgabenordnung geänderten Umsatzsteuerbescheid für das Streitjahr 2012, in dem es die anteiligen Provisionsforderungen aus der Vermittlung der Spieler A (31.500 €), B (12.500 €) und C (13.500 €), die erst im Jahr 2015 fällig waren, bereits im Streitjahr der Umsatzsteuer unterwarf.

3 Der von der Klägerin für den Spieler A vermittelte Arbeitsvertrag hatte eine Laufzeit von drei Jahren über drei Spielzeiten (2012/2013, 2013/2014 und 2014/2015) bis zum 30. Juni 2015. Für jede Spielzeit war ein "festes Honorar" zu zwei Terminen, jeweils zum 1. September und zum 1. März einer Spielzeit zu zahlen. Voraussetzung für den Vergütungsanspruch war, dass zum jeweiligen Zeitpunkt der Lizenzspielervertrag unverändert fortbestand. Im Streitfall zu entscheiden ist über die steuerrechtliche Beurteilung des zum 1. März 2015 entstandenen Vergütungsbestandteils in Höhe von 31.500 €. Ähnliche Vergütungsbedingungen bestanden in Bezug auf die Vermittlung der Spieler B und C.

4 Der Einspruch hatte keinen Erfolg. Der Klage zum Finanzgericht (FG) gab das FG statt. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2016, 1925 veröffentlicht.

Entscheidungsgründe

II.

5 **1. Rechtlicher Rahmen**

6 **a) Unionsrecht**

7 Artikel 1 Absatz 2 Unterabschnitt 1 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL) regelt:

> "(2) Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem beruht auf dem Grundsatz, dass auf Gegenstände und Dienstleistungen, ungeachtet der Zahl der Umsätze, die auf den vor der Besteuerungsstufe liegenden Produktions- und Vertriebsstufen bewirkt wurden, eine allgemeine, zum Preis der Gegenstände und Dienstleistungen genau proportionale Verbrauchsteuer anzuwenden ist. ..."

8 Artikel 63 MwStSystRL bestimmt:

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

9 Artikel 65 MwStSystRL ordnet an:

"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."

10 Artikel 66 MwStSystRL regelt:

"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; ..."

11 Artikel 90 MwStSystRL regelt:

"(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."

12 Artikel 20 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union (EUGrdRCh) bestimmt:

"Alle Personen sind vor dem Gesetz gleich."

13 **b) Nationales Recht**

14 § 13 Absatz 1 Nummer 1 UStG ordnet an:
"Die Steuer entsteht

1. für Lieferungen und sonstige Leistungen

   a) bei der Berechnung der Steuer nach vereinbarten Entgelten (§ 16 Absatz 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,"

15 § 17 Absatz 1 Satz 1 und Absatz 2 Nummer 1 UStG regeln:

"(1) Hat sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz im Sinne des § 1 Absatz 1 Nummer 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;"

16 § 20 Satz 1 UStG bestimmt:

"Das Finanzamt kann auf Antrag gestatten, dass ein Unternehmer,
1. dessen Gesamtumsatz (§ 19 Absatz 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, nach § 148 der Abgabenordnung befreit ist, oder
3. soweit er Umsätze aus einer Tätigkeit als Angehöriger eines freien Berufs im Sinne des § 18 Absatz 1 Nummer 1 des Einkommensteuergesetzes ausführt,
die Steuer nicht nach den vereinbarten Entgelten (§ 16 Absatz 1 Satz 1), sondern nach den vereinnahmten Entgelten berechnet."

17 **2. Zur ersten Vorlagefrage**

18 **a) Gegenstand der Vorlagefrage**

19 Mit der ersten Frage soll geklärt werden, ob Artikel 63 MwStSystRL unter Berücksichtigung der dem Steuerpflichtigen zukommenden Aufgabe als Steuereinnehmer des Fiskus einschränkend dahingehend auszulegen ist, dass der für die Leistung zu vereinnahmende Betrag unbedingt geschuldet wird oder weitergehend sogar fällig ist.

20 **b) Auslegung des Unionsrechts**

21 **aa) Wortlaut**

22 Dem Wortlaut des Artikels 63 MwStSystRL ist eine derartige Einschränkung nicht zu entnehmen. Danach kommt es nur darauf an, dass die Lieferung von Gegenständen bewirkt oder die Dienstleistung erbracht wird. Zwar muss es sich, damit der Anwendungsbereich der Richtlinie nach Artikel 2 Absatz 1 MwStSystRL eröffnet ist, um eine gegen Entgelt erbrachte Lieferung oder Dienstleistung handeln. Die Vereinnahmbarkeit dieses Entgelts ist nach dem Wortlaut von Artikel 63 MwStSystRL indes ohne Bedeutung.

23 **bb) Steuereinnehmer**

24 Gleichwohl erscheint es aus Sicht des erkennenden Senats zweifelhaft, ob eine derart unbedingte Entstehung des Steueranspruchs gerechtfertigt ist. Denn der Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) hat ausdrücklich entschieden, dass "auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer die Steuerpflichtigen als Steuereinnehmer für Rechnung des Staates tätig werden" und dabei Regelungen der Richtlinie als gerechtfertigt angesehen, nach denen vermieden werden soll, "daß sich in ihren Händen im Laufe eines Steuerzeitraums erhebliche Mengen öffentlicher Gelder ansammeln" (EuGH-Urteil Balocchi vom 20. Oktober 1993 C-10/92, EU:C:1993:846, Randziffer 25). Der EuGH hat diese Funktion als "Steuereinnehmer für Rechnung des Staates und im Interesse der Staatskasse" dahingehend erläutert, dass die Steuerpflichtigen "die Mehrwertsteuer [schulden], obwohl diese als Verbrauchsteuer letztlich vom Endverbraucher getragen wird" (EuGH-Urteil Netto Supermarkt vom 21. Februar 2008 C-271/06, EU:C:2008:105, Randziffer 21). Dem folgen auch Generalanwälte in aktuellen Schlussanträgen (vergleiche zum Beispiel Schlussanträge der Generalanwältin Kokott vom 8. Juni 2017 in der Rechtssache C-246/16, Di Maura, EU:C:2017:440, Randziffer 21).

25 Die dem Steuerpflichtigen so zugedachte Aufgabe des Steuereinnehmers lässt es nach Auffassung des erkennenden Senats als fragwürdig erscheinen, ob der Steuerpflichtige die von ihm bereits für den Zeitraum der Leistungserbringung geschuldete Steuer über einen Zeitraum von mehreren Jahren vorzufinanzieren hat, da er einzelne Teile der ihm zustehenden Vergütung wie zum Beispiel im Streitfall aufgrund einer von einem Bedingungseintritt abhängigen Entstehung eines Vergütungsanspruchs erst nach über zwei Jahren beanspruchen und vereinnahmen kann.

26 **cc) Folgen für Ratenverkauf**

27 Die Bejahung der Frage 1 Buchstabe a kann von Bedeutung für die in Artikel 14 Absatz 2 Buchstabe b MwStSystRL genannten Ratenverkäufe sein. Diese zeichnen sich dadurch aus, dass die Gegenleistung für die Lieferung in mehreren Raten und damit zu unterschiedlichen Fälligkeitszeitpunkten geschuldet wird.

28 Für eine Bejahung der Frage 1 Buchstabe b gilt dies nicht. Der insoweit maßgebliche Bedingungseintritt unterscheidet sich von der Befristung bei einem Ratenverkauf dadurch, dass die Bedingung anders als eine Befristung von einem ungewissen Ereignis abhängt. Dieses ungewisse Ereignis ist im Streitfall in der fortbestehenden Vertragsbeziehung zwischen Spieler und Verein zu sehen.

29 **c) Entscheidungserheblichkeit der Vorlagefrage**

30 **aa) Nationales Recht**

31 Im Streitfall hat die Klägerin ihre Vermittlungsleistungen bereits mit Abschluss der Arbeitsverträge der spielberechtigten Fußballspieler ausgeführt. Es liegt keine Leistung der Klägerin vor, die erst als mit dem Ende des Arbeitsvertrages erbracht anzusehen ist. Daher liegen im Streitfall grundsätzlich die Voraussetzungen für eine Besteuerung bereits aufgrund der Leistungserbringung vor.

32 Dabei setzt im nationalen Recht § 13 Absatz 1 Nummer 1 Buchstabe a UStG die unionsrechtlichen Vorgaben aus Artikel 63 MwStSystRL um. Die dort vorgesehene Besteuerung nach vereinbarten Entgelten wird im Allgemeinen als Sollbesteuerung bezeichnet, da der Unternehmer seine Leistungen für den Voranmeldungszeitraum der Leistungserbringung besteuern soll.

33 Der erkennende Senat hat diese Vorschrift bislang unabhängig davon angewendet, ob der für die erbrachte Leistung bestehende Vergütungsanspruch fällig oder rechtlich entstanden ist. Danach hätte die Klägerin die Vermittlungsleistungen bereits in vollem Umfang für das Streitjahr zu versteuern. Die Steuer entsteht auch insoweit bereits mit der Leistungserbringung im Streitjahr, als die Klägerin die Vergütung hierfür erst nach über zwei Jahren vereinnahmen kann.

34 Wäre Artikel 63 MwStSystRL in der Weise auszulegen, dass der Steueranspruch nur insoweit mit der Leistungserbringung eintritt, als dem Steuerpflichtigen zu diesem Zeitpunkt ein fälliger (Vorlagefrage 1 Buchstabe a) oder aber zumindest unbedingt entstandener (Vorlagefrage 1 Buchstabe b) Vergütungsanspruch zusteht, wäre dies auch bei der dann gebotenen einschränkenden Auslegung von § 13 Absatz 1 Nummer 1 Buchstabe a UStG zu beachten.

35 **bb) Folgen bei späterer Vereinnahmung**

36 Die spätere Vereinnahmung der Vergütung (im Streitfall nach über zwei Jahren) würde bei Bejahung der Vorlagefrage 1 zu einer Steuerentstehung in entsprechender Anwendung von Artikel 65 MwStSystRL (§ 13 Absatz 1 Nummer 1 Buchstabe a Satz 4 UStG) führen. Begründet danach die Zahlung vor der Leistungserbringung die Entstehung des Steueranspruchs, gilt dies erst recht für eine Zahlung nach der Leistungserbringung, soweit der Steueranspruch nicht bereits aufgrund der Leistungserbringung entstanden ist.

37 **3. Zur zweiten Vorlagefrage**

38 **a) Gegenstand der Vorlagefrage**

39 Mit der zweiten Vorlagefrage soll für den Fall der Verneinung der ersten Frage geklärt werden, ob der Steuerpflichtige verpflichtet ist, die für die Leistung geschuldete Steuer für einen Zeitraum von über zwei Jahren vorzufinanzieren, wenn er die Vergütung für seine Leistung (teilweise) erst nach über zwei Jahren nach der Entstehung des Steuertatbestands erhalten kann.

40 Die zweite Vorlagefrage ist nur für den Fall zu beantworten, dass eine den Wortlaut einschränkende Auslegung des Artikels 63 MwStSystRL aus sich selbst heraus nicht möglich ist. Es stellt sich dann aus Sicht des erkennenden Senats die Frage, ob eine den Steuerpflichtigen treffende Pflicht zur Vorfinanzierung der Steuer mit übergeordneten Besteuerungs- und Rechtsprinzipien des Unionsrechts, die auch bei der Auslegung des nationalen Rechts von Bedeutung sind, vereinbar ist.

41 **b) Proportionalität der Steuer**

42 **aa) Grundsatz der Proportionalität**

43 Nach Artikel 1 Absatz 2 Satz 1 MwStSystRL beruht das gemeinsame Mehrwertsteuersystem auf dem Grundsatz, dass auf Gegenstände und Dienstleistungen, ungeachtet der Zahl der Umsätze, die auf den vor der Besteuerungsstufe liegenden Produktions- und Vertriebsstufen bewirkt wurden, eine allgemeine, zum Preis der Gegenstände und Dienstleistungen genau proportionale Verbrauchsteuer anzuwenden ist. Die sich hieraus ergebende Proportionalität der Mehrwertsteuer ist eines der wesentlichen Merkmale der durch die Richtlinie harmonisierten Steuer (vergleiche zum Beispiel EuGH-Urteil Metropol Spielstätten vom 24. Oktober 2013 C-440/12, EU:C:2013:687, Randziffer 36).

44 **bb) Bedeutung für die Vorlagefrage**

45 Aus dem Erfordernis einer zum Preis der Gegenstände und Dienstleistungen "genau" proportionalen Verbrauchsteuer könnte eine einschränkende Auslegung von Artikel 63 MwStSystRL abzuleiten sein. Der Steueranspruch für Leistungen entstünde dann nur in dem Umfang, als der Anspruch auf die hierfür vereinbarte Gegenleistung nach Maßgabe des Rechtsverhältnisses, das der Leistung zugrunde liegt und Leistung und Entgelt durch Begründung eines unmittelbaren Zusammenhangs miteinander verbindet, bereits fällig im Sinne einer einklagbaren Forderung oder zumindest unbedingt entstanden ist.

46 Der Grundsatz der Proportionalität könnte anstelle einer Einschränkung von Artikel 63 MwStSystRL auch eine einschränkende Auslegung des Begriffs der Steuerbemessungsgrundlage in Artikel 73 MwStSystRL rechtfertigen. Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass die Steuerbemessungsgrundlage bei der Lieferung von Gegenständen und Dienstleistungen nach Artikel 73 und Artikel 78 Buchstabe a MwStSystRL alles umfasst, was den Wert der Gegenleistung bildet, allerdings mit Ausnahme der Mehrwertsteuer. Danach könnte der Teil der Gegenleistung, der von einem ungewissen in der Zukunft liegenden Ereignis abhängt, nicht als Teil der Gegenleistung im Zeitpunkt der Leistungserbringung anzusehen sein.

47 **c) Gleichbehandlungsgrundsatz**

48 **aa) Artikel 20 EUGrdRCh**

49 Der allgemeine Gleichbehandlungsgrundsatz nach Artikel 20 EUGrdRCh gehört zu den Grundprinzipien des Unionsrechts. Er verlangt, dass vergleichbare Sachverhalte nicht unterschiedlich und unterschiedliche Sachverhalte nicht gleich behandelt werden, es sei denn, dass eine solche Behandlung objektiv gerechtfertigt ist (EuGH-Urteile Ruckdeschel und Hansa-Lagerhaus Ströh vom 19. Oktober 1977 117/76 und 16/77, EU:C:1977:160, Randziffer 7; Jetair und BTWE Travel4you vom 13. März 2014 C-599/12, EU:C:2014:144, Randziffer 53; bpost vom 11. Februar 2015 C-340/13, EU:C:2015:77, Randziffer 27). Im Mehrwertsteuerrecht kommt der Grundsatz der Gleichbehandlung auch im Grundsatz der steuerlichen Neutralität zum Ausdruck (EuGH-Urteile Zimmermann vom 15. November 2012 C-174/11, EU:C:2012:716, Randziffer 46 folgende).

50 Dies kann zum Beispiel für die Auslegung von Artikel 90 MwStSystRL von Bedeutung sein (Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 22. Juni 2016 V R 42/15, BFHE 254, 264).

51 **bb) Bedeutung für die Vorlagefrage**

52 **(1) Vergleichbarkeit der Sachverhalte**

Im Hinblick auf die Aufgabe als Steuereinnehmer (siehe oben II.2.b bb) sind

- die Steuerpflichtigen, bei denen der Steueranspruch bereits mit der Leistungserbringung nach Artikel 63 MwStSystRL entsteht, und

- die Steuerpflichtigen, bei denen ein Mitgliedstaat --wie die Bundesrepublik Deutschland durch § 13 Absatz 1 Nummer 1 Buchstabe b UStG in Verbindung mit § 20 UStG-- die gemäß Artikel 66 Buchstabe b MwStSystRL bestehende Ermächtigung ausgeübt hat, die Entstehung des Steueranspruchs für bestimmte Gruppen von Steuerpflichtigen an die Vereinnahmung des Preises zu knüpfen,

in der gleichen Situation. Die unterschiedlichen Bedingungen für die Entstehung des Steueranspruchs (Leistungserbringung einerseits und Preisvereinnahmung andererseits) ändern nichts an der Aufgabe, die Erhebung einer indirekten Steuer zu übernehmen.

54 Dabei entspricht die Steuerentstehung nach Artikel 66 Buchstabe b MwStSystRL durch Preisvereinnahmung der Aufgabe des Steuereinnehmers eher als die Steuerentstehung nach Leistungserbringung gemäß Artikel 63 MwStSystRL. Denn Artikel 66 Buchstabe b MwStSystRL vermeidet von vornherein, dass für einen Steuereinnehmer die für seine Aufgabe sachfremde Fallkonstellation auftreten kann, die Steuer --wie im Streitfall nach Auffassung des FA-- auch für Preisbestandteile vorfinanzieren zu müssen, die er noch nicht vereinnahmt hat.

55 Das Beispiel der Klägerin verdeutlicht dies. Wäre sie berechtigt, die Steuer auf der Grundlage von § 13 Absatz 1 Nummer 1 Buchstabe b UStG in Verbindung mit § 20 UStG (Istbesteuerung) und damit auf der Grundlage von Artikel 66 Buchstabe b MwStSystRL zu berechnen, entstünde der Steueranspruch für den Vergütungsanteil, den sie erst nach über zwei Jahren vereinnahmt, erst mit der späteren Vereinnahmung. Im Hinblick auf die für Artikel 63 MwStSystRL wie auch bei Artikel 66 Buchstabe b MwStSystRL für die Steuerpflichtige bestehende Aufgabe als Steuereinnehmerin erscheint eine Ungleichbehandlung fragwürdig.

56 **(2) Keine objektive Rechtfertigung einer unterschiedlichen Behandlung**

57 Die unterschiedliche Behandlung von Steuerpflichtigen bei der Steuerentstehung nach Artikel 63 MwStSystRL einerseits und nach Artikel 66 Buchstabe b MwStSystRL andererseits rechtfertigt sich nach Auffassung des erkennenden Senats im Allgemeinen durch zwei Sachgründe.

- Zum einen besteht im Regelfall die berechtigte Erwartung, dass der Steuerpflichtige die Vergütung, die er für seine entgeltliche Leistung beansprucht, auch zeitnah vereinnahmen kann (BFH-Urteil vom 22. Juli 2010 V R 4/09, BFHE 231, 260, BStBl II 2013, 590, unter II.4.b dd).

- Zum anderen kann es als typisierende Vereinfachung angesehen werden, dass Steuerpflichtige mit einer ohnehin vorhandenen Forderungsbuchhaltung --ausgehend von der bilanziellen Behandlung-- die Steuer bei Leistungserbringung ohne weiteren technischen Aufwand abführen (Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 20. März 2013 1 BvR 3063/10, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 2013, 468, unter III.2.a bb (3)).

58 Derartige Überlegungen rechtfertigen es aber nicht, Steuerpflichtige im Rahmen der Steuerentstehung nach Leistungserbringung gemäß Artikel 63 MwStSystRL zu einer mehrjährigen Vorfinanzierung der Steuer zu zwingen, wenn sie Vergütungsanteile erst mehrere Jahre nach der Leistungserbringung erlangen können.

59 **d) Entscheidungserheblichkeit der Vorlagefrage**

60 **aa) Berücksichtigung des Unionsrechts bei der Auslegung des nationalen Rechts**

61 Würden die Grundsätze der Proportionalität und der Gleichbehandlung als übergeordnete Rechtsgrundsätze die in Artikel 63 MwStSystRL vorgesehene Entstehung des Steueranspruchs mit der Leistungserbringung einschränken, so dass die Anspruchsentstehung einen rechtlich bestehenden und/oder fälligen Vergütungsanspruch voraussetzt, wäre dies im nationalen Recht bei einer dann einschränkenden Auslegung von § 13 Absatz 1 Nummer 1 Buchstabe a UStG zu berücksichtigen.

62 Der Steueranspruch für die aus Rechtsgründen erst später vereinnahmte Vergütung entstünde dann wiederum erst mit der Vereinnahmung in entsprechender Anwendung von Artikel 65 MwStSystRL und § 13 Absatz 1 Nummer 1 Buchstabe b Satz 4 UStG (siehe oben II.2.c bb).

63 Zu berücksichtigen ist zudem, dass die Klägerin die Voraussetzungen des nationalen Rechts für die Istbesteuerung nicht erfüllt. Dies ist im Hinblick auf das den Mitgliedstaaten durch Artikel 66 Buchstabe b MwStSystRL unionsrechtlich eingeräumte Ermessen nicht zu beanstanden.

64 **bb) Bedeutung des nationalen Verfassungsrechts**

65 Zu berücksichtigen ist, dass die den Streitfall betreffenden Fragen in Bezug auf die Ungleichbehandlung von Soll-

und Istbesteuerung auch unter dem Gesichtspunkt des nationalen Verfassungsrechts und dabei für Artikel 3 Absatz 1 des Grundgesetzes von Bedeutung sein können.

66 Grundlage hierfür ist das den Mitgliedstaaten nach Artikel 66 Buchstabe b MwStSystRL eingeräumte Ermessen und die Ausübung dieses Ermessens durch den nationalen Gesetzgeber mit § 13 Absatz 1 Nr. 1 Buchstabe b UStG in Verbindung mit § 20 UStG. Übt das nationale Recht einen durch das Unionsrecht zugebilligten "Umsetzungsspielraum" aus, nimmt das BVerfG für sich in Anspruch, dass seine "Kontrolle ... nicht zurückgenommen ist" (BVerfG-Beschluss in UR 2013, 468, unter III.1.), so dass das nationale Recht trotz unionsrechtlicher Harmonisierung den Bindungen des nationalen Verfassungsrechts unterliegt.

67 **4. Zur dritten Vorlagefrage**

68 **a) Gegenstand der Vorlagefrage**

69 Mit der dritten Frage, die für den Fall der Bejahung der zweiten Frage gestellt wird, soll geklärt werden, ob die Mitgliedstaaten berechtigt sind, bereits für den Besteuerungszeitraum der Steuerentstehung von einer Berichtigung nach Artikel 90 Absatz 1 MwStSystRL auszugehen, wenn der Steuerpflichtige den zu vereinnahmenden Betrag mangels Fälligkeit erst nach über zwei Jahren nach Einritt des Steuertatbestands vereinnahmen kann.

70 **b) Auslegung des Unionsrechts**

71 Nach Artikel 90 Absatz 1 MwStSystRL wird die Steuerbemessungsgrundlage insbesondere im Fall der vollständigen oder teilweisen Nichtbezahlung nach der Bewirkung des Umsatzes unter den von den Mitgliedstaaten festgelegten Bedingungen entsprechend vermindert.

72 Auch insoweit stellt sich die Frage, inwieweit die Aufgabe des Steuerpflichtigen als Steuereinnehmer (siehe oben II.2.b bb) und die Proportionalität der Steuer (siehe oben II.3.b) von Bedeutung sind. Ist der Steueranspruch für Fälle der vorliegenden Art entstanden, ist zu entscheiden, ob aus der dem Steuerpflichtigen zugedachten Aufgabe und dem Merkmal der Proportionalität folgt, dass die Steuer, die sich aus Vergütungsbestandteilen ergibt, die noch nicht fällig sind oder deren Bestehen von einer erst später eintretenden Bedingung abhängt, bereits für den Besteuerungszeitraum der Entstehung des Steueranspruchs gemäß Artikel 90 Absatz 1 MwStSystRL vermindert werden können.

73 Der erkennende Senat geht dabei davon aus, dass eine derartige Auslegung mit dem Wortlaut von Artikel 90 Absatz 1 MwStSystRL durchaus vereinbar ist. Für eine Unterscheidung danach, ob der Leistungsempfänger die Zahlung nach dem Bezug der Leistung oder bereits bei Bezug der Leistung verweigert, besteht keine Rechtfertigung. Daher kann auch dann von einer teilweisen Nichtbezahlung auszugehen sein, wenn der Steuerpflichtige Vergütungsbestandteile aufgrund einer noch ausstehenden Fälligkeit oder einer Bedingung nicht vereinnahmen kann.

74 Dem steht die dort verwendete Präposition "nach" nicht entgegen. Denn dies bezieht sich möglicherweise nur auf die Fälle der Rückgängigmachung, der Auflösung oder des Preisnachlasses, nicht aber auch auf den der Nichtbezahlung. Zum anderen ist auch eine Auslegung dergestalt möglich, dass abgesehen vom Fall der Vorauszahlung vor der Leistungserbringung die Bezahlung stets erst bei oder nach der Leistungserbringung erfolgt. Der mit Artikel 90 Absatz 1 MwStSystRL verfolgte Zweck der Anpassung der Besteuerung an die tatsächlich vereinnahmte Vergütung spricht dabei für eine weite Auslegung der Präposition "nach". Von Bedeutung können dabei auch die den Mitgliedstaaten nach Artikel 90 Absatz 2 MwStSystRL eingeräumten Regelungsbefugnisse sein.

75 **c) Entscheidungserheblichkeit der Vorlagefrage**

76 Die Entscheidungserheblichkeit der dritten Vorlagefrage ergibt sich daraus, dass für den Fall einer Bejahung des Steueranspruchs bereits mit der Leistungserbringung über dessen Verminderung zu entscheiden ist.

77 Im nationalen Recht folgt diese Minderungsmöglichkeit aus dem Begriff der Uneinbringlichkeit und der sich dann aus § 17 Absatz 1 Satz 1 und Absatz 2 Nummer 1 UStG ergebenden Berichtigung des Steueranspruchs.

78 Dabei hat der erkennende Senat bereits in seiner bisherigen Rechtsprechung die Möglichkeit einer Minderung aufgrund von Vertragsbedingungen, die bereits der Leistungserbringung zugrunde lagen, bejaht. So hat der Senat entschieden, dass ein der Sollbesteuerung unterliegender Unternehmer, der seinen Entgeltanspruch aufgrund eines vertraglichen Einbehalts zur Absicherung von Gewährleistungsansprüchen über einen Zeitraum von zwei bis fünf

Jahren nicht verwirklichen kann, bereits für den Voranmeldungszeitraum der Leistungserbringung zur Steuerberichtigung berechtigt ist (BFH-Urteil vom 24. Oktober 2013 V R 31/12, BFHE 243, 451, BStBl II 2015, 674, Leitsatz). Der erkennende Senat hat dies mit der Aufgabe des Steuerpflichtigen als Steuereinnehmer (siehe oben II.2.b bb), der gebotenen Gleichbehandlung zwischen Soll- und Istbesteuerung (siehe oben II.3.c bb) und der möglichen, jetzt aber durch den EuGH zu überprüfenden Auslegung von Artikel 90 MwStSystRL begründet. Die Finanzverwaltung hat sich der bisherigen Rechtsprechung des erkennenden Senats ausdrücklich angeschlossen (Abschnitt 17.1 Absatz 5 Satz 3 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses).

79 **5. Zur Rechtsgrundlage der Vorlage**

80 Die Einleitung des Vorabentscheidungsersuchens an den EuGH beruht auf Artikel 267 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union.

81 **6. Zur Verfahrensaussetzung**

82 Die Aussetzung des Verfahrens beruht auf § 121 Satz 1 in Verbindung mit § 74 der Finanzgerichtsordnung.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de