

Urteil vom 26. Juni 2019, V R 8/19 (V R 51/16)

Steuerentstehung bei ratenweise vergüteten Vermittlungsleistungen

ECLI:DE:BFH:2019:U.260619.VR8.19.0

BFH V. Senat

UStG § 13 Abs 1 Buchst a S 2, UStG § 13 Abs 1 Buchst a S 3, EGRL 112/2006 Art 63, EGRL 112/2006 Art 64 Abs 1, UStG VZ 2012

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

Leitsätze

Unternehmer können sich bei ratenweise vergüteten Vermittlungsleistungen auf eine unmittelbare Anwendung von Art. 64 Abs. 1 MwStSystRL berufen.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 18.08.2016 - 5 K 288/15 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

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 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. 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** 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. Ähnliche Vergütungsbedingungen bestanden in Bezug auf die Vermittlung der Spieler B und C.
- 3** 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 Abs. 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.
- 4** Der Einspruch hatte keinen Erfolg. Der Klage gab das Finanzgericht (FG) statt. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2016, 1925 veröffentlicht.

- 5** Hiergegen wendet sich das FA mit der Revision, mit der es geltend macht, die Entgelte seien nach der Sollbesteuerung vollständig im Streitjahr zu versteuern.
- 6** Das FA beantragt, das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 7** Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 8** Im Revisionsverfahren hat der erkennende Senat mit Beschluss vom 21. Juni 2017 - V R 51/16 (BFHE 258, 505) den Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) um Vorabentscheidung zur Klärung folgender Fragen zur Auslegung der Richtlinie des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem 2006/112/EG (MwStSystRL) ersucht:
- 9** "1. Ist Artikel 63 MwStSystRL unter Berücksichtigung der dem Steuerpflichtigen zukommenden Aufgabe als Steuereinnahmer 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?"
- 10** Hierauf hat der EuGH mit Urteil *baumgarten sports & more* vom 29. November 2018 - C-548/17 (EU:C:2018:970) wie folgt geantwortet:
- "Art. 63 in Verbindung mit Art. 64 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG ... ist dahin auszulegen, dass er der Annahme entgegensteht, dass der Steuertatbestand und der Steueranspruch bezüglich einer von einem Vermittler erbrachten Dienstleistung der Vermittlung von Profifußballspielern wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende, die Gegenstand von unter einer Bedingung stehenden Ratenzahlungen über mehrere Jahre nach der Vermittlung ist, im Zeitpunkt der Vermittlung eintreten."
- 11** Das FA weist hierzu darauf hin, dass die Klägerin die Vermittlungsleistungen bereits im Streitjahr vollständig erbracht habe, so dass sie auch im vollen Umfang im Streitjahr zu versteuern seien. Eine Ausnahme bestehe nach dem nationalen Recht nur für Teilleistungen, deren Voraussetzungen aber nicht vorlägen. Die Vermittlungsleistungen der Klägerin erforderten nur ein einmaliges Tätigwerden und seien zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses und dem Erhalt der Spiellizenz beendet. Auch unionsrechtlich liege keine Dauerleistung vor. Der EuGH habe seine Entscheidung unter ausdrücklicher Bezugnahme auf sein früheres Urteil *Asparuhovo Lake Investment Company* vom 3. September 2015, C-463/14, (EU:C:2015:542, Rz 50) begründet. Hieraus ergebe sich, dass eine Dauerleistung vorliegen müsse. Zudem sei zwischen aufschiebenden und auflösenden Bedingungen zu unterscheiden. Der Bundesfinanzhof (BFH) müsse dem ihm erteilten Prüfauftrag nachkommen. Die Abgrenzung zu § 17 UStG sei zu berücksichtigen.
- 12** Nach Auffassung der Klägerin ist zu ihren Gunsten Art. 64 MwStSystRL anzuwenden. Der Steueranspruch entstehe erst mit Ablauf der Zeiträume, für die die jeweilige Zahlung vereinbart worden sei. Maßgeblich sei der Zeitraum, für den die Leistung und die Zahlung vereinbart worden sei.

Entscheidungsgründe

II.

- 13** Die Revision des FA ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 und Abs. 4 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Wie das FG im Ergebnis zutreffend entschieden hat, muss die Klägerin die Entgelte, die sie erst nach

Ablauf des Streitjahres für die im Streitjahr erbrachten Vermittlungsleistungen vereinnahmt hat, nicht bereits im Streitjahr, sondern erst mit der Vereinnahmung versteuern. Sie kann sich auf eine unmittelbare Anwendung von Art. 64 Abs. 1 MwStSystRL berufen, § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 3 UStG ist insoweit nicht unionsrechtskonform.

- 14** 1. Nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 1 UStG entsteht die Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen bei der Berechnung der Steuer nach vereinbarten Entgelten (Sollbesteuerung) mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Leistungen ausgeführt worden sind. Unionsrechtlich beruht dies auf Art. 63 MwStSystRL, wonach Steuertatbestand und Steueranspruch zu dem Zeitpunkt eintreten, zu dem die Lieferung von Gegenständen bewirkt oder die Dienstleistung erbracht wird. Zudem ordnet § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 2 UStG die Steuerentstehung mit Leistungsausführung auch für Teilleistungen an. Teilleistungen liegen nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 3 UStG vor, wenn für bestimmte Teile einer wirtschaftlich teilbaren Leistung das Entgelt gesondert vereinbart wird.
- 15** Die nationale Regelung für Teilleistungen beruht auf Art. 64 MwStSystRL. Geben Lieferungen von Gegenständen, die nicht die Vermietung eines Gegenstands oder den Ratenverkauf eines Gegenstands i.S. des Art. 14 Abs. 2 Buchst. b MwStSystRL 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.
- 16** 2. Die Klägerin kann sich zu ihren Gunsten auf eine unmittelbare Anwendung von Art. 64 Abs. 1 MwStSystRL berufen.
- 17** a) In seinem Urteil *baumgarten sports & more* (EU:C:2018:970, Rz 30 f.) hat der EuGH ausdrücklich darauf hingewiesen, dass es "bei einer Leistung wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden, die in der Vermittlung eines Spielers an einen Verein für eine bestimmte Anzahl von Spielzeiten besteht und durch unter einer Bedingung stehende Ratenzahlungen über mehrere Jahre nach der Vermittlung vergütet wird, der Fall zu sein scheint", dass die Leistung i.S. von Art. 64 Abs. 1 MwStSystRL zu aufeinander folgenden Abrechnungen oder Zahlungen Anlass gibt und dass "vorbehaltlich der dem vorlegenden Gericht obliegenden Prüfungen davon auszugehen ist, dass der Steuertatbestand und der Steueranspruch bezüglich einer Leistung wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden nicht zum Zeitpunkt der Vermittlung, sondern mit Ablauf des Zeitraums eintreten, auf den sich die vom Verein geleisteten Zahlungen beziehen".
- 18** Mithin kommt es für die zahlungs- und damit vereinnahmungsbezogene Steuerentstehung nach Art. 64 Abs. 1 MwStSystRL anders als bei Teilleistungen gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Sätze 2 und 3 UStG nicht auf eine wirtschaftlich teilbare Leistung an (vgl. hierzu z.B. BFH-Urteile vom 9. September 1993 - V R 42/91, BFHE 173, 231, BStBl II 1994, 269; vom 21. April 1994 - V R 59/92, BFH/NV 1995, 367, und vom 28. Mai 2009 - V R 11/08, *Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR--* 2010, 156).
- 19** b) Ausreichend ist es nach Art. 64 Abs. 1 MwStSystRL vielmehr, dass Dienstleistungen zu aufeinander folgenden Abrechnungen oder Zahlungen Anlass geben. Diese Voraussetzung liegt im Streitfall vor. Entgegen der Auffassung des FA ist dabei nicht erforderlich, dass --wie bei einer Nutzungsüberlassung-- eine zeitraumbezogene Leistungshandlung vorliegt. Auch Vermittlungsleistungen, die sich nach der Leistungshandlung auf die Vermittlung des Eintritts eines bestimmten Ereignisses beschränken, fallen --wie der EuGH in Kenntnis aller Umstände darlegt-- unter Art. 64 Abs. 1 MwStSystRL. Für die Anwendung dieser Bestimmung genügt, dass eine Vermittlungsleistung nach der Dauerhaftigkeit des vermittelten Erfolges (hier: Verbleib des Spielers beim aufnehmenden Verein über die vereinbarte Vertragslaufzeit) vergütet wird.
- 20** Gegenteiliges folgt entgegen der Auffassung des FA nicht aus der Bezugnahme des EuGH auf sein früheres Urteil *Asparuhovo Lake Investment Company* (EU:C:2015:542). Denn der EuGH hat in voller Kenntnis aller den Streitfall betreffenden Sachverhaltsmerkmale die Anwendung von Art. 64 MwStSystRL als möglich erachtet, obwohl hier mit der Vermittlung --anders als in dem in Bezug genommenen Urteil-- keine Dauerleistung vorliegt, sondern mit dem Eintritt des vermittelten Erfolgs von einer einmaligen Leistungshandlung auszugehen ist. Der dem erkennenden Senat insoweit erteilte Prüfauftrag entspricht der Kompetenzverteilung zwischen EuGH und nationalen Gerichten, nach der der EuGH für die Auslegung des Unionsrechts und die nationalen Gerichte für die Entscheidung der Einzelfälle zuständig sind. Zudem kommt unter Berücksichtigung der unionsrechtlichen Erfordernisse eine Differenzierung zwischen aufschiebenden und auflösenden Bedingungen nicht in Betracht. Schließlich bestehen auch keine Abgrenzungsschwierigkeiten zu § 17 Abs. 1 UStG, da diese Vorschrift für die Berichtigung von Steuerbeträgen eine vorherige Steuerentstehung voraussetzt.
- 21** c) § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 3 UStG, der in dieser Form bereits seit dem UStG 1967 und damit vor der

unionsrechtlichen Harmonisierung besteht und der darauf abstellt, dass für bestimmte Teile einer wirtschaftlich teilbaren Leistung das Entgelt gesondert vereinbart wird, ist nicht entsprechend Art. 64 Abs. 1 MwStSystRL richtlinienkonform auslegbar (zutreffend Hartmann, Deutsches Steuerrecht 2019, 595 ff. 598; Klenk, HFR 2019, 61, 62; a.M. Nieskens in Rau/Dürwächter, UStG, § 13 Rz 23; Leipold in Sölch/Ringleb, § 13 UStG Rz 34a, und Stadie Umsatzsteuer-Rundschau 2019, 72). Denn nach dem ausdrücklichen Wortlaut dieser Vorschrift bezieht sich das Erfordernis der Teilbarkeit auf die Leistung und nicht auf das Entgelt.

- 22** Für den Streitfall ist dies unerheblich, da die Voraussetzungen für eine unmittelbare Anwendung von Art. 64 Abs. 1 MwStSystRL erfüllt sind. Diese Bestimmung ist sowohl inhaltlich unbedingt als auch hinreichend bestimmt (vgl. hierzu allgemein BFH-Urteil vom 13. Dezember 2017 XI R 4/16, BFHE 260, 557).
- 23** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de