

**Rechtssache C-855/19**

**Zusammenfassung des Vorabentscheidungsersuchens gemäß Art. 98 Abs. 1  
der Verfahrensordnung des Gerichtshofs**

**Eingangsdatum:**

22. November 2019

**Vorlegendes Gericht:**

Naczelny Sąd Administracyjny (Oberstes Verwaltungsgericht,  
Polen)

**Datum der Vorlageentscheidung:**

17. Oktober 2019

**Kassationsbeschwerdeführerin:**

G. Sp. z o.o.

**Kassationsbeschwerdegegner:**

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Direktor  
der Finanzverwaltungskammer Bydgoszcz [Bromberg])

---

**Gegenstand des Ausgangsverfahrens**

Pflicht zur und Fristen für die Entrichtung der Mehrwertsteuer auf den  
innergemeinschaftlichen Erwerb von Dieselkraftstoff.

**Gegenstand und Rechtsgrundlage der Vorlagefrage**

Auslegung des Unionsrechts, Art. 267 AEUV.

**Vorlagefragen**

I. Stehen die Art. 110 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen  
Union (konsolidierte Fassung, ABl. C 326 vom 26.10.2012, S. 47) und Art. 273  
der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das  
gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. L 347 vom 11.12.2006, S. 1) nicht  
einer Bestimmung wie Art. 103 Abs. 5a des Gesetzes über die Steuer auf

Gegenstände und Dienstleistungen (Ustawa o podatku od towarów i usług, Dz. U. 2016, Pos. 710 mit Änderungen, im Folgenden: Mehrwertsteuergesetz) vom 11. März 2004 entgegen, wonach der Steuerpflichtige im Fall des innergemeinschaftlichen Erwerbs von Kraftstoffen verpflichtet ist, ohne Aufforderung durch den Leiter der Zollbehörde den Betrag der Steuer zu berechnen und auf das Konto der für die Verbrauchsteuer zuständigen Zollkammer

1) binnen 5 Tagen nach dem Eintreffen dieser Gegenstände bei der Empfangsstelle für verbrauchsteuerpflichtige Gegenstände, die in der betreffenden Genehmigung genannt wird, einzuzahlen, falls ein innergemeinschaftlicher Erwerb von Gegenständen im Sinne der Bestimmungen des Verbrauchsteuergesetzes (Ustawa o podatku akcyzowym) vom 6. Dezember 2008 durch einen registrierten Abnehmer unter Anwendung des Verfahrens der Aussetzung der Verbrauchsteuer nach den Vorschriften über die Verbrauchsteuer vorliegt;

2) binnen 5 Tagen nach der Einfuhr dieser Gegenstände aus dem Gebiet eines anderen Mitgliedstaats als das Inland in ein Steuerlager einzuzahlen;

3) zum Zeitpunkt der Beförderung dieser Gegenstände im Inland einzuzahlen, falls die Gegenstände nicht im Rahmen des Verfahrens der Aussetzung der Verbrauchsteuer nach den Vorschriften über die Verbrauchsteuer befördert werden?

II. Steht Art. 69 der Richtlinie 2006/112/EG nicht einer Bestimmung wie Art. 103 Abs. 5a des Mehrwertsteuergesetzes entgegen, der bestimmt, dass der Steuerpflichtige im Fall eines innergemeinschaftlichen Erwerbs von Kraftstoffen verpflichtet ist, ohne Aufforderung durch den Leiter der Zollbehörde den Betrag der Steuer zu berechnen und auf das Konto der für die Verbrauchsteuer zuständigen Zollkammer

1) binnen 5 Tagen nach dem Eintreffen dieser Gegenstände bei der Empfangsstelle für verbrauchsteuerpflichtige Gegenstände, die in der betreffenden Genehmigung genannt wird, einzuzahlen, falls ein innergemeinschaftlicher Erwerb von Gegenständen im Sinne der Bestimmungen des Verbrauchsteuergesetzes vom 6. Dezember 2008 durch einen registrierten Abnehmer unter Anwendung des Verfahrens der Aussetzung der Verbrauchsteuer nach den Vorschriften über die Verbrauchsteuer vorliegt;

2) binnen 5 Tagen nach der Einfuhr dieser Gegenstände aus dem Gebiet eines anderen Mitgliedstaats als das Inland in ein Steuerlager einzuzahlen;

3) zum Zeitpunkt der Beförderung dieser Gegenstände im Inland einzuzahlen, falls die Gegenstände nicht im Rahmen des Verfahrens der Aussetzung der Verbrauchsteuer nach den Vorschriften über die Verbrauchsteuer befördert werden,

– unter der Annahme, dass die o. g. Beträge keine Mehrwertsteuer-Vorauszahlungen im Sinne von Art. 206 der Richtlinie 2006/112/EG darstellen?

III. Verliert eine Mehrwertsteuer-Vorauszahlung im Sinne von Art. 206 der Richtlinie 2006/112/EG, die nicht fristgemäß entrichtet wird, mit Ablauf des steuerlichen Abrechnungszeitraums, für den sie hätte entrichtet werden sollen, ihre rechtliche Existenz?

### **Angeführte Bestimmungen des Unionsrechts**

Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union: Art. 110.

Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem: Art. 69, 206, 250, 258 und 273.

### **Angeführte nationale Vorschriften**

Gesetz über die Steuer auf Gegenstände und Dienstleistungen vom 11. März 2004 (Dz. U. 2016, Pos. 710 mit Änderungen):

Art. 103 Abs. 5a (in der zwischen dem 1. August 2016 und 1. März 2017 geltenden Fassung)

Im Fall des innergemeinschaftlichen Erwerbs von Kraftstoffen, die im Anhang 2 des Verbrauchsteuergesetzes vom 6. Dezember 2008 aufgeführt sind und deren Erzeugung oder Vertrieb einer Konzession nach den Vorschriften des Energiegesetzes (Prawo energetyczne) vom 10. April 1997 bedarf, ist der Steuerpflichtige verpflichtet, ohne Aufforderung durch den Leiter der Zollbehörde den Betrag der Steuer zu berechnen und auf das Konto der für die Verbrauchsteuer zuständigen Zollkammer

1) binnen 5 Tagen nach dem Eintreffen dieser Gegenstände bei der Empfangsstelle für verbrauchsteuerpflichtige Gegenstände, die in der betreffenden Genehmigung genannt wird, einzuzahlen, falls ein innergemeinschaftlicher Erwerb von Gegenständen im Sinne der Bestimmungen des Verbrauchsteuergesetzes vom 6. Dezember 2008 durch einen registrierten Abnehmer unter Anwendung des Verfahrens der Aussetzung der Verbrauchsteuer nach den Vorschriften über die Verbrauchsteuer vorliegt;

2) binnen 5 Tagen nach der Einfuhr dieser Gegenstände aus dem Gebiet eines anderen Mitgliedstaats als das Inland in ein Steuerlager einzuzahlen;

3) zum Zeitpunkt der Beförderung dieser Gegenstände im Inland einzuzahlen, falls die Gegenstände nicht im Rahmen des Verfahrens der Aussetzung der Verbrauchsteuer nach den Vorschriften über die Verbrauchsteuer befördert werden.

## Art. 20 Abs. 5

Beim innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen entsteht die Steuerpflicht – vorbehaltlich Art. 8, 9 und 20b – im Zeitpunkt der Rechnungsstellung durch den Mehrwertsteuerpflichtigen, jedoch nicht später als am 15. Tag des Monats, der auf den Monat folgt, in dem die Lieferung der innergemeinschaftlich erworbenen Gegenstände erfolgte. Abs. 1a findet entsprechende Anwendung.

### **Kurze Darstellung des Sachverhalts und des Ausgangsverfahrens**

Die Steuerbehörden stellten fest, dass die Kassationsbeschwerdeführerin – G. Sp. z o.o. mit Sitz in B. – 3 190,874 m<sup>3</sup> Dieselmotorkraftstoff des KN-Codes 2710 19 43 innergemeinschaftlich erworben habe, so dass sie verpflichtet gewesen sei, Mehrwertsteuer gemäß Art. 103 Abs. 5a des Mehrwertsteuergesetzes zu entrichten, und zwar innerhalb von 5 Tagen ab der jeweiligen Einfuhr dieser Gegenstände ins Inland, was bei insgesamt 20 Umsätzen einen Betrag von 1 530 766 PLN ausmache, sie dieser Pflicht jedoch nicht nachgekommen sei.

Darüber hinaus habe die Kassationsbeschwerdeführerin, obwohl der Steuerpflichtige gemäß Art. 99 Abs. 11a des Mehrwertsteuergesetzes im Fall des innergemeinschaftlichen Erwerbs von Gegenständen, die in Art. 103 Abs. 5a genannt würden, verpflichtet sei, dem Leiter des für die Abrechnung der Verbrauchsteuer zuständigen Zollamts die für die monatlichen Zeiträume geschuldeten Steuerbeträge bis zum 5. Tag des Monats, der auf den Monat folge, in dem die Zahlungsverpflichtung entstanden sei, anzuzeigen, nicht das Steuerformular VAT-14 für den Zeitraum eingereicht, den das vorliegende Verfahren betreffe.

Daher wurde angenommen, dass der Mehrwertsteuerbetrag von 1 530 766 PLN einen Steuerrückstand für Dezember 2016 darstelle, der zusammen mit den zustehenden Verzugszinsen unverzüglich auf das Konto des Finanzamts eingezahlt werden müsse.

Die Kassationsbeschwerdeführerin erhob Klage gegen den Bescheid des Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Direktor der Finanzverwaltungskammer Bydgoszcz [Bromberg]) vom 6. April 2018 betreffend die Mehrwertsteuer für Dezember 2016 beim Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy (Woiwodschaftsverwaltungsgericht Bydgoszcz [Bromberg]), die jedoch mit Urteil vom 10. Juli 2018 abgewiesen wurde.

Das erstinstanzliche Gericht teilte die Auffassung der Widerspruchsbehörde, wonach die Kassationsbeschwerdeführerin verpflichtet gewesen sei, die Steuer gemäß Art. 103 Abs. 5a des Mehrwertsteuergesetzes abzurechnen. Das Gericht hat sowohl der Frage, ob die Kassationsbeschwerdeführerin tatsächlich eine Konzession besessen habe, als auch dem Umstand, dass der erworbene Kraftstoff weder zum Verkauf angeboten noch zum Betrieb von Verbrennungsmotoren

verwendet worden sei (er sei zur Herstellung von Erzeugnissen bestimmt gewesen, bei denen es sich nicht um Kraftstoffe gehandelt habe), keine Bedeutung beigemessen.

Das Gericht stellte ferner fest, dass es sich bei den Beträgen, deren Zahlung nach Art. 103 Abs. 5 des Mehrwertsteuergesetzes geschuldet werde, nicht um Steuervorauszahlungen, sondern um Steuerbeträge („eine gesonderte steuerliche Konstruktion“) handle. Nach seiner Ansicht verstößt Art. 103 Abs. 5a des Mehrwertsteuergesetzes weder gegen Art. 206 der Richtlinie 2006/112/EG noch gegen Art. 110 AEUV.

Die Kassationsbeschwerdeführerin hat Kassationsbeschwerde gegen das o. g. Urteil beim Naczelny Sąd Administracyjny (Oberstes Verwaltungsgericht) eingelegt, das das Verfahren ausgesetzt und den Gerichtshof um Vorabentscheidung ersucht hat.

## **Begründung der Vorlage**

### ***Zur ersten Frage***

- 1 Am 1. August 2016 trat das Gesetz vom 7. Juli 2017 zur Änderung des Gesetzes über die Steuer auf Gegenstände und Dienstleistungen sowie einiger anderer Gesetze (Dz. U. 2016, Pos. 1052 mit Änderungen) in Kraft, mit dem das sogenannte „Kraftstoffpaket“ eingeführt wurde, d. h. eine Reihe von Änderungen, mit denen die Erhebung der Mehrwertsteuer bei dem innergemeinschaftlichen Erwerb von Kraftstoffen „straffer gestaltet“ und dadurch Mehrwertsteuerbetrug im Handel mit diesen Kraftstoffen mit dem Ausland verhindert werden soll.
- 2 Die Hinzufügung der neuen Absätze 5a bis 5d in Art. 103 des Mehrwertsteuergesetzes führte eine wesentliche Änderung herbei, da nach den bis zum 31. Juli 2016 geltenden Bestimmungen der innergemeinschaftliche Erwerb von Kraftstoffen keine Zahlungspflicht im Zeitpunkt seiner Vornahme (innerhalb einer bestimmten Frist ab der Einfuhr des Kraftstoffs ins Inland) auslöste, weil der aktive Mehrwertsteuerpflichtige diesen Erwerb grundsätzlich – was die geschuldete Steuer und die Vorsteuer angeht – bis zum 25. Tag des Folgemonats nach dem Abrechnungszeitraum (Monat oder Quartal) in dem Formular VAT-7 abgerechnet hat. In demselben Formular wurde sowohl die für den innergemeinschaftlichen Erwerb von Kraftstoffen geschuldete Mehrwertsteuer als auch die Vorsteuer mit dem gleichen Betrag wie die geschuldete Steuer angegeben, sofern mit dem Erwerb ein steuerpflichtiger Verkauf einherging.
- 3 In der Kassationsbeschwerde wurde der Einwand erhoben, die neue Regelung in Art. 103 Abs. 5a des Mehrwertsteuergesetzes verstoße gegen Art. 110 AEUV, weil sie eine Steuer einführe, die Gegenstände aus anderen Mitgliedstaaten der Union diskriminiere.

- 4 Art. 110 AEUV bestimmt, dass die Mitgliedstaaten auf Waren aus anderen Mitgliedstaaten weder unmittelbar noch mittelbar höhere inländische Abgaben gleich welcher Art erheben, als gleichartige inländische Waren unmittelbar oder mittelbar zu tragen haben. Die Mitgliedstaaten erheben auf Waren aus anderen Mitgliedstaaten keine inländischen Abgaben, die geeignet sind, andere Produktionen mittelbar zu schützen.
- 5 Den Ausführungen der Kassationsbeschwerdeführerin in der Kassationsbeschwerde zufolge hat der Gerichtshof diese Bestimmung zumindest zwei Mal im Kontext von Vorschriften ausgelegt, die frühere Zahlungsfristen für Steuern auf Gegenstände vorsahen, die aus anderen Mitgliedstaaten der Union eingeführt wurden. Erstens hat der Gerichtshof im Urteil vom 27. Februar 1980, Kommission/Italien (55/79, EU:C:1980:56), festgestellt, dass eine diskriminierende Behandlung von Gegenständen vorliegt, wenn inländischen Wirtschaftsteilnehmern, die eine bestimmte Art von Gütern vertreiben, längere Zahlungsfristen für die Mehrwertsteuer gewährt werden als Wirtschaftsteilnehmern, die ähnliche – jedoch aus anderen Mitgliedstaaten stammende – Gegenstände erwerben.
- 6 Zweitens hat der Gerichtshof im Urteil vom 17. Juni 1998, Grundig Italiana (C-68/96, EU:C:1998:299), entschieden, dass Art. 95 des Vertrags (jetzt Art. 110 AEUV) verletzt ist, wenn bei eingeführten Gegenständen die Verpflichtung zur Entrichtung der Steuer bei der Einfuhr entsteht, während sie bei inländischen Gegenständen erst bei der Einreichung der Steuererklärung durch den inländischen Erzeuger bei den Steuerbehörden in dem Monat entsteht, der auf das Quartal folgt, in dem die Gegenstände in den Verkehr gebracht worden sind, wodurch die Steuerpflicht für das Inverkehrbringen von zum Verbrauch bestimmten Erzeugnissen auf dem inländischen Markt ausgelöst wird (Rn. 25). Der Gerichtshof hat daraufhin festgestellt, dass Art. 95 des Vertrages dahin auszulegen ist, dass er es einem Mitgliedstaat verwehrt, eine Verbrauchsteuer einzuführen und zu erheben, sofern die Besteuerungsgrundlage und die Modalitäten der Erhebung der Steuer für inländische Erzeugnisse und für aus anderen Mitgliedstaaten eingeführte Erzeugnisse verschieden sind.
- 7 In diesen Entscheidungen hat der Gerichtshof also – für das nationale Gericht verbindlich – festgestellt, dass Art. 95 des Vertrags (jetzt Art. 110 AEUV) dahin auszulegen ist, dass nationale Regelungen, die kürzere Fristen für die Zahlung der Steuer auf Gegenstände vorsehen, die aus anderen Mitgliedstaaten stammen, als die Fristen für die Zahlung der Steuer auf ähnliche inländische Gegenstände, gegen diesen Artikel verstoßen.
- 8 Der Gerichtshof hat festgestellt, dass die frühere Frist für die Zahlung der Steuer auf Gegenstände, die aus anderen Mitgliedstaaten stammen, diese Gegenstände diskriminiert, was auch logisch ist, da der Unternehmer, der die Steuer später zahlen kann, einen gewissen wirtschaftlichen Vorteil erlangt, während eine frühere Frist für die Zahlung der Steuer seine finanzielle Lage verschlechtert.

- 9 Nach Ansicht der Kassationsbeschwerdeführerin hat die Anwendung von Art. 103 Abs. 5a des Mehrwertsteuergesetzes genau dies zur Folge, da diese Bestimmung frühere Fristen für die Zahlung der Mehrwertsteuer auf Kraftstoffe vorsehe, die aus anderen Mitgliedstaaten stammten. Ferner ist zu erwähnen, dass das darauf begründete Recht auf Abzug der Vorsteuer gemäß Art. 86 Abs. 2 Nr. 4 Buchst. c in Verbindung mit Abs. 10 und Abs. 10b Nr. 2 des Mehrwertsteuergesetzes entsteht, sobald die Abrechnung für den Zeitraum erstellt wird, in dem die Steuerpflicht für die Gegenstände und Dienstleistungen entstanden ist, die der Steuerpflichtige erworben hat (Art. 20 Abs. 5 des Mehrwertsteuergesetzes), jedoch unter der Bedingung, dass der Steuerpflichtige
- a) binnen drei Monaten ab Ablauf des Monats, in dem in Bezug auf die erworbenen Gegenstände die Steuerpflicht entstanden ist, eine Rechnung erhält, mit der die Lieferung der Gegenstände bescheinigt wird, die für ihn einen innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen darstellt,
  - b) den Betrag der wegen des innergemeinschaftlichen Erwerbs der Gegenstände geschuldeten Steuer in der Steuererklärung angibt, in der er verpflichtet ist, diese Steuer abzurechnen, und zwar nicht später als 3 Monate ab Ablauf des Monats, in dem die Steuerpflicht in Bezug auf die erworbenen Gegenstände entstanden ist.
- 10 Die Abweichung zwischen dem Zeitpunkt der Entrichtung der Steuer nach Art. 103 Abs. 5a des Mehrwertsteuergesetzes und dem Zeitpunkt des Erwerbs des Rechts auf Vorsteuerabzug für den innergemeinschaftlichen Erwerb von Kraftstoffen führt zweifelsfrei dazu, dass der Erwerber verstärkt eigene Finanzmittel einsetzen muss, um die Abrechnung der Mehrwertsteuer zu beschleunigen. Währenddessen entrichten Wirtschaftsteilnehmer, die mit inländischen Gegenständen dieser Art handeln, die Steuer bis zum 25. Tag des Monats, der auf den Monat folgt, in dem die Lieferung erfolgte.
- 11 Art. 273 der Richtlinie 2006/112/EG bestimmt, dass die Mitgliedstaaten vorbehaltlich der Gleichbehandlung der von Steuerpflichtigen bewirkten Inlandsumsätze und innergemeinschaftlichen Umsätze weitere Pflichten vorsehen können, die sie für erforderlich erachten, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und um Steuerhinterziehung zu vermeiden, sofern diese Pflichten im Handelsverkehr zwischen den Mitgliedstaaten nicht zu Formalitäten beim Grenzübertritt führen.
- 12 Art. 258 der Richtlinie 2006/112/EG bestimmt zwar, dass die Mitgliedstaaten die Einzelheiten der Erklärungspflichten in Bezug auf den innergemeinschaftlichen Erwerb von neuen Fahrzeugen im Sinne des Art. 2 Abs. 1 Buchst. b Ziff. ii und von verbrauchsteuerpflichtigen Waren im Sinne des Art. 2 Abs. 1 Buchst. b Ziff. iii festlegen, doch betrifft diese Norm erstens innergemeinschaftliche Erwerbe von verbrauchsteuerpflichtigen Waren durch Wirtschaftsteilnehmer, die nicht zur Abrechnung der Mehrwertsteuer wegen innergemeinschaftlicher Erwerbe anderer Art verpflichtet sind, und bezieht sich zweitens auf die Abgabe

der Steuererklärung und nicht auf die Grundsätze der Erhebung der Mehrwertsteuer, die der Streit in der vorliegenden Rechtssache betrifft.

- 13 In Bezug auf die Freiheit der Mitgliedstaaten, die Fristen für die Zahlung der Mehrwertsteuer zu bestimmen, was auch für die streitigen Fristen gilt, müssen die Bedingungen beachtet werden, die sich insoweit aus Art. 273 der Richtlinie 2006/112/EG ergeben, d. h.,
- die Fristen müssen erforderlich sein, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und um Steuerhinterziehung zu vermeiden,
  - die Gleichbehandlung der Inlandsumsätze und der innergemeinschaftlichen Umsätze muss gewährleistet sein,
  - es darf nicht zur Entstehung von Formalitäten beim Grenzübertritt kommen.
- 14 Was den streitigen Art. 103 Abs. 5a des Mehrwertsteuergesetzes angeht, ist es fraglich, ob er die beiden letztgenannten Kriterien erfüllt.

#### *Zur zweiten Frage*

- 15 Wenn der Gerichtshof feststellt, dass die Regelung über die frühere Entrichtung der Mehrwertsteuer in Art. 103 Abs. 5a des Mehrwertsteuergesetzes weder gegen Art. 110 AEUV noch gegen Art. 273 der Richtlinie 2006/112/EG verstößt, stellt sich in der vorliegenden Rechtssache eine weitere Frage im Zusammenhang mit den Bestimmungen der Richtlinie 2006/112/EG, und zwar nach dem Charakter dieser Zahlungen im Kontext des Zeitpunkts der Entstehung der Steuerpflicht, d. h., ob es sich bei der in Art. 103 Abs. 5a des Mehrwertsteuergesetzes geregelten Steuerzahlung um eine gesonderte Konstruktion handelt, die eine frühere Erhebung der Mehrwertsteuer ermöglicht, oder ob diese Zahlungen Vorauszahlungen auf die Mehrwertsteuer im Sinne von Art. 206 der Richtlinie 2006/112/EG darstellen.
- 16 Vor allem bestimmt Art. 69 der Richtlinie 2006/112/EG (seit dem 1. Januar 2013), dass der Steueranspruch beim innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen mit der Rechnungsstellung entsteht oder, wenn bis dahin keine Rechnung gestellt wurde, mit Ablauf der Frist, von der in Art. 222 Unterabs. 1 der Richtlinie die Rede ist.
- 17 Nach dieser Bestimmung entsteht die Steuerpflicht mit der Rechnungsstellung, und wenn bis zur Vornahme des innergemeinschaftlichen Erwerbs keine Rechnung gestellt wurde, am 15. Tag des Monats, der auf den Monat folgt, in dem das Ereignis eingetreten ist, das die Steuerpflicht auslöst.
- 18 Es handelt sich dabei um eine Ausnahmeregelung, von der nicht abgewichen werden darf. Daraus folgt, dass die Mehrwertsteuer auf den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen erst dann von dem

Steuerpflichtigen gefordert werden kann, wenn die o. g. Umstände eingetreten sind.

- 19 Art. 69 der Richtlinie 2006/112/EG wurde durch Art. 20 Abs. 5 des Mehrwertsteuergesetzes umgesetzt, der bestimmt, dass beim innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen die Steuerpflicht mit der Rechnungsstellung durch den Steuerpflichtigen entsteht, jedoch nicht später als am 15. Tag des Monats, der auf den Monat folgt, in dem diese Lieferung vorgenommen worden ist.
- 20 In Anbetracht dieser Regelungen stellt sich daher die Frage, ob die Erhebung der Mehrwertsteuer auf den innergemeinschaftlichen Erwerb von Kraftstoffen, wie sie Art. 103 Abs. 5a des Mehrwertsteuergesetzes vorsieht, schon vor Entstehung der Steuerpflicht gemäß Art. 69 der Richtlinie 2006/112/EG (Art. 20 Abs. 5 des Mehrwertsteuergesetzes) zulässig ist.
- 21 Wenn man annähme, dass die in Art. 103 Abs. 5a des Mehrwertsteuergesetzes vorgesehenen Steuerzahlungen eine besondere Konstruktion der früheren Erhebung der Mehrwertsteuer darstellen, müsste man zu dem Schluss kommen, dass die Pflicht zu ihrer Entrichtung vor der Entstehung der Steuerpflicht gemäß Art. 69 der Richtlinie (Art. 20 Abs. 5 des Mehrwertsteuergesetzes) gegen diese Bestimmungen verstößt, da es keine Grundlage gibt, die es gestatten würde, die Zahlung der Mehrwertsteuer vom Steuerpflichtigen zu verlangen, obwohl die Steuerpflicht noch gar nicht entstanden ist.
- 22 Es scheint daher, dass die Vereinbarkeit dieser Zahlungen mit den o. g. Normen nur dann bejaht werden kann, wenn man sie als Steuervorauszahlungen im Sinne von Art. 206 der Richtlinie 2006/112/EG ansieht.
- 23 Art. 206 der Richtlinie 2006/112/EG bestimmt, dass jeder Steuerpflichtige, der die Steuer schuldet, bei der Abgabe der Mehrwertsteuererklärung nach Art. 250 dieser Richtlinie den Netto-Mehrwertsteuerbetrag zu entrichten hat. Die Mitgliedstaaten können jedoch einen anderen Termin für die Zahlung dieses Betrags festsetzen oder Vorauszahlungen erheben.
- 24 In ersten Satz dieser Bestimmung heißt es, dass die Pflicht zur Entrichtung des Netto-Mehrwertsteuerbetrags bei der Abgabe der Mehrwertsteuererklärung nach Art. 250 entsteht. Demgegenüber handelt es sich bei dem Betrag nach Art. 103 Abs. 5a des Mehrwertsteuergesetzes, zu dessen Berechnung der Preis der innergemeinschaftlich erworbenen Kraftstoffe mit dem entsprechenden Steuersatz – ohne Abzug der Vorsteuer – multipliziert wird, um einen Brutto-Betrag.
- 25 Die Zahlung wird nach 5 Tagen ab der Einfuhr der Kraftstoffe ins Inland fällig, d. h. noch vor der Entstehung der Pflicht zur Abgabe der für diese Umsätze vorgesehenen Steuererklärung VAT-14, in der alle innergemeinschaftlichen Erwerbe von Kraftstoffen im letzten Monat nebst der darauf angefallenen Steuer (die bereits innerhalb der in Art. 103 Abs. 5a des Mehrwertsteuergesetzes bestimmten Fristen bezahlt wurde) anzugeben sind. Sie ist bei der zuständigen Behörde bis

- zum 5. Tag des Monats, der auf den Monat folgt, in dem die Steuerpflicht nach Art. 103 Abs. 5a des Mehrwertsteuergesetzes entstanden ist, unter Angabe des Steuerbetrags für den betreffenden Monat einzureichen, der die Summe der Teilbeträge der Steuer auf die einzelnen Umsätze in diesem Zeitraum darstellt, wobei diese Teilbeträge gemäß Art. 103 Abs. 5a und 5b des Gesetzes gezahlt werden müssen.
- 26 Es muss darauf hingewiesen werden, dass der Steuerpflichtige den Nettobetrag der Mehrwertsteuer gemäß Art. 206 Satz 1 der Richtlinie 2006/112/EG erst in der Steuererklärung VAT-7 angibt (die nach Ablauf des Abrechnungszeitraums eingereicht wird), in der sowohl die nach Art. 103 Abs. 5a des Mehrwertsteuergesetzes in dem betreffenden Abrechnungszeitraum für den innergemeinschaftlichen Erwerb von Kraftstoff als auch die für den innergemeinschaftlichen Erwerb anderer Gegenstände geschuldete Steuer Berücksichtigung findet und von beiden Beträgen die entsprechende Vorsteuer für diesen Abrechnungszeitraum abgezogen wird.
- 27 Wie der Gerichtshof im Urteil vom 26. März 2015, *Macikowski* (C-499/13, EU:C:2015:201), ausgeführt hat, ergibt sich aus den Art. 206 und 250 der Richtlinie 2006/112/EG, dass der an den Fiskus entrichtete Mehrwertsteuerbetrag ein Nettobetrag sein muss, d. h. ein Betrag, der die vorzunehmenden Abzüge berücksichtigt, und dass alle Abzüge in dem Steuerzeitraum, in dem sie entstanden sind, vorgenommen werden müssen.
- 28 Wenn es in Art. 206 Satz 2 der Richtlinie 2006/112/EG heißt, dass die Mitgliedstaaten „einen anderen Termin für die Zahlung dieses Betrags festsetzen“ können, dann ist damit der Betrag gemeint, von dem im ersten Satz die Rede ist, d. h. der Nettobetrag der Mehrwertsteuer, nicht der Bruttobetrag. Daraus folgt, dass, wenn ein Mitgliedstaat die Pflicht zur Entrichtung des Bruttobetrags der Steuer für den betreffenden innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen einführt, wie sie Art. 103 Abs. 5a des Mehrwertsteuergesetzes vorsieht, dies, wie es scheint, nicht die Mehrwertsteuer mit einem anderen Zahlungstermin sein kann, sondern eine Vorauszahlung im Sinne von Art. 206 Satz 2 *in fine* der Richtlinie.
- 29 Der Gerichtshof hat in dem o. g. Urteil *Macikowski* (zwar in Bezug auf den Zahlungsbeauftragten) festgestellt, dass, wenn der Zahlungsbeauftragte die für den Umsatz, den der Steuerpflichtige in der Steuererklärung angegeben hat, geschuldete Mehrwertsteuer entrichtet, dies gemäß Art. 206 Satz 2 der Richtlinie 2006/112/EG gerechtfertigt sein kann, der den Mitgliedstaaten die Erhebung von Vorauszahlungen erlaubt.
- 30 In dieser Situation scheint es, dass die Zahlungen eines Steuerpflichtigen nach Art. 103 Abs. 5a des Mehrwertsteuergesetzes als Steuervorauszahlungen im Sinne von Art. 206 der Richtlinie 2006/112/EG eingestuft werden müssen, damit man sie als mit den Art. 69 und 206 der Richtlinie 2006/112/EG vereinbar ansehen kann.

**Zur dritten Frage**

- 31 Wenn man annimmt, dass es sich bei den in Art. 103 Abs. 5a des Mehrwertsteuergesetzes genannten Zahlungen um Steuervorauszahlungen handelt, muss des Weiteren die Frage erörtert werden, ob die nicht fristgemäß entrichtete Vorauszahlung auf die Mehrwertsteuer im Sinne von Art. 206 der Richtlinie 2006/112/EG ihre rechtliche Existenz verliert, sobald der Steuerzeitraum abläuft, für den sie hätte entrichtet werden sollen, was von wesentlicher Bedeutung für die Feststellung ist, ob nach dem Abrechnungszeitraum die Höhe der Vorauszahlungen und der Zeitpunkt ermittelt werden, ab dem Zinsen auf die nicht fristgemäß entrichteten Vorauszahlungen anfallen.
- 32 Die Anwendung von Vorauszahlungen bringt es mit sich, dass im gesamten Abrechnungszeitraum Zahlungen auf eine steuerliche Verpflichtung geleistet werden, deren Höhe erst in der Zukunft festgestellt wird (nach Abschluss des Abrechnungszeitraums). Erst dann rechnet der Steuerpflichtige endgültig mit dem Fiskus ab, indem er entweder zuzahlt oder überzahlte Vorauszahlungen unter Berücksichtigung der Vorsteuer, soweit es um die Mehrwertsteuer geht, erstattet bekommt, wodurch der zu entrichtende Nettobetrag der Mehrwertsteuer (oder der zu erstattende Mehrwertsteuerbetrag) festgesetzt wird. Aus diesem Grund scheint es, dass nach dem Abschluss des Abrechnungszeitraums die Steuervorauszahlungen nicht als Bruttobeträge bemessen und die Steuerverpflichtungen nicht darauf beruhend festgesetzt werden sollten, da die betreffende Steuerverpflichtung durch den Netto-Steuerbetrag für den gesamten Zeitraum konkretisiert wurde, für den die Vorauszahlungen erhoben wurden.
- 33 Die Sonderstellung der steuerlichen Verpflichtung, die sich aus den Brutto-Vorauszahlungen ergibt, und, was damit einhergeht, ihre rechtliche Selbständigkeit, bedeutet nicht, dass es keine normativen Verbindungen mit der Netto-Steuerpflicht für den betreffenden Abrechnungszeitraum gibt, für den die Brutto-Vorauszahlungen geschuldet werden.
- 34 Bei der steuerlichen Pflicht zur Entrichtung von Vorauszahlungen handelt es sich zwar um eine von vielen Steuerpflichten, doch ist sie dadurch besonders gekennzeichnet, dass mit Ablauf des Abrechnungszeitraums – und der damit einhergehenden Konkretisierung des Steuerbetrags – die Pflicht zur Entrichtung der Vorauszahlungen entfällt. Dies ergibt sich aus der Vorläufigkeit der Vorauszahlungen, die zur Folge hat, dass mit Ablauf des Abrechnungszeitraums keine Vorauszahlungen mehr festgesetzt werden dürfen.
- 35 Dies würde bedeuten, dass die nicht fristgemäß entrichtete Vorauszahlung zu einer Steuerschuld wird, jedoch nur bis zum Zeitpunkt des Erlöschens ihrer rechtlichen Existenz, d. h. bis zum Abschluss des Abrechnungszeitraums, für den sie geschuldet wird.

- 36 Nach dem Abschluss des Mehrwertsteuer-Abrechnungszeitraums hätte es folglich keinen Sinn mehr, wenn die Steuerbehörde die geschuldeten Brutto-Vorauszahlungen festsetzen würde, wenn sie nicht ordnungsgemäß geleistet worden sind, was den Steuerpflichtigen jedoch nicht von der Pflicht befreien darf, Zinsen auf die nicht fristgemäß geleisteten Vorauszahlungen zu entrichten, soweit sie die Höhe der geschuldeten Steuer für den betreffenden Abrechnungszeitraum übersteigen.

ARBEITSDOKUMENT