

**Rechtssache C-146/19**  
**Vorabentscheidungsersuchen**

**Eingangsdatum:**

21. Februar 2019

**Vorlegendes Gericht:**

Vrhovno sodišče Republike Slovenije (Slowenien)

**Datum der Vorlageentscheidung:**

30. Januar 2019

**Klägerin:**

SCT, d.d, in Insolvenz

**Beklagte:**

Republik Slowenien

---

**VRHOVNO SODIŠČE**  
**REPUBLIKE SLOVENIJE**

**Kanzlei des Gerichtshofs der Europäischen Union**

... [nicht übersetzt] **VORABENTSCHEIDUNGERSUCHEN**

Beim Vrhovno sodišče Republike Slovenije (Oberster Gerichtshof der Republik Slowenien) ist im Verwaltungsrechtsstreit zwischen der Klägerin **SCT, d. d., Ljubljana, Slowenien – in Insolvenz**, [nicht übersetzt] vertreten durch [nicht übersetzt], und der Beklagten **REPUBLIK SLOWENIEN**, vertreten durch das **Finanzministerium, Ljubljana**, wegen Mehrwertsteuer ein Revisionsverfahren anhängig.

Der Vrhovno sodišče Republike Slovenije hat im Senat ... [nicht übersetzt] mit Beschluss ... [nicht übersetzt] vom 30. Januar 2019 das Revisionsverfahren ausgesetzt und aufgrund der sich im Zusammenhang mit dem Unionsrecht stellenden Fragen entschieden, dem Gerichtshof der Europäischen Union gemäß Art. 267 AEUV ein Vorabentscheidungsersuchen vorzulegen. [**Or. 1**]

## Streitgegenstand und Sachverhalt des Ausgangsverfahrens

- 1 Die erstinstanzliche Steuerbehörde setzte zulasten der Klägerin für den Besteuerungszeitraum April 2014 bei einer Steuerbemessungsgrundlage von 1.362.158,48 Euro unter Anwendung des Steuersatzes von 20 % 272.431,70 Euro Mehrwertsteuer (im Folgenden auch: MwSt.) und bei einer Steuerbemessungsgrundlage von 463,30 Euro unter Anwendung des Steuersatzes von 8,5 % 39,36 Euro Mehrwertsteuer fest (Punkt I. des verfügenden Teils). Der nach der MwSt.-Abrechnung für den Besteuerungszeitraum April 2014 einbehaltene MwSt.-Überschuss von 272.471,00 Euro verminderte sich für die Klägerin um die für diesen Zeitraum zusätzlich bemessene Mehrwertsteuer von 272.471,06 Euro. Die Differenz des Überschusses – 46.083,00 Euro – nach der MwSt.-Abrechnung für den Besteuerungszeitraum April 2014 wurde der Klägerin am 26.6.2014 auf ihr Konto erstattet (Punkt II. des verfügenden Teils).
- 2 Aus der Begründung des Bescheids der Steuerbehörde geht hervor, dass diese bei der Klägerin für den Zeitraum April 2014 eine Prüfung der MwSt.-Abrechnung vornahm und dabei auf Grundlage der vorgelegten Unterlagen feststellte, dass die Klägerin in ihren MwSt.-Büchern eine Berichtigung um 272.471,00 Euro vorgenommen hatte. Die Klägerin erläuterte der Steuerbehörde, dass sich die Berichtigung der Mehrwertsteuer auf Forderungen beziehe, die sie gegen die Gesellschaften A., d. o. o. – in Insolvenz und B., d. d. – in Insolvenz gehabt habe, die jedoch bis zur Beendigung des Insolvenzverfahrens am 12.6.2013 nicht befriedigt worden seien. Darüber hinaus legte die Klägerin dar, dass sie die Forderungen gegen die genannten Gesellschaften nicht in den Insolvenzverfahren angemeldet habe. Die Steuerbehörde stellte fest, dass die Klägerin ihre offenen Forderungen tatsächlich nicht in den Insolvenzverfahren gegen die genannten Gesellschaften angemeldet hatte und dass diese Forderungen gemäß Art. 296 des Zakon o finančnem poslovanju, postopkih zaradi insolventnosti in prisilnem prenehanju (Gesetz über die Finanzgeschäfte, die Insolvenzverfahren und die Zwangsliquidation, im Folgenden: ZFPPIPP) gegenüber dem Insolvenzschuldner erloschen waren. Auf Grundlage der dargelegten Feststellungen kam die Steuerbehörde zu dem Schluss, dass die Voraussetzungen für die Verminderung der ausgewiesenen abgerechneten Mehrwertsteuer gemäß Art. 39 des Zakon o davku na dodano vrednost (Mehrwertsteuergesetz, im Folgenden ZDDV-1) nicht gegeben seien. Im Verfahren der Prüfung der MwSt.-Abrechnung für den Zeitraum April 2014 wurde festgestellt, dass der Klägerin nach Berichtigung der Abrechnung ein MwSt.-Überschuss von 46.083,00 Euro zustehe, der ihr am 26.6.2014 erstattet wurde.
- 3 Die Klägerin legte beim Ministrstvo za finance (Finanzministerium) Einspruch ein, der zurückgewiesen wurde. Das Ministerium bestätigte die Entscheidung der erstinstanzlichen Behörde und wiederholte, dass aus Art. 39 Abs. 3 ZDDV-1 hervorgehe, dass der Steuerpflichtige auf Grundlage eines rechtskräftigen Beschlusses über die Beendigung des Insolvenzverfahrens nur dann Anspruch auf die Berichtigung des abgerechneten MwSt.-Betrags habe, wenn er die Forderungen gegenüber dem Insolvenzschuldner geltend gemacht habe. Durch die

Anmeldung im Insolvenzverfahren weise der Steuerpflichtige auch aus, dass die Forderung noch immer bestehe. Dies sei insbesondere dann von Bedeutung, wenn es sich wie im gegenständlichen Fall um Forderungen gegen verbundene Personen handle. Eine andere Auslegung würde Bedingungen für steuerlichen Missbrauch bzw. für die Verminderung der abgerechneten Mehrwertsteuer auf Forderungen schaffen, die schon beglichen worden seien oder nicht bestanden hätten. [Or. 2]

- 4 Gegen den Steuerbescheid erhob die Klägerin Klage beim Upravno sodišče (Verwaltungsgericht). Sie führte aus, dass der Sachverhalt unstrittig sei. Die Klägerin machte die Berichtigung der abgerechneten Mehrwertsteuer auf Forderungen geltend, die sie gegen zwei Gesellschaften habe, deren Insolvenzverfahren rechtskräftig abgeschlossen worden seien, obwohl sie die gegen ihre Schuldner bestehenden Forderungen in den Insolvenzverfahren nicht angemeldet habe. Der Auffassung der Steuerbehörden stimme sie aus folgenden Gründen nicht zu: (1) Das Gesetz lege für einen Steuerpflichtigen, der eine Berichtigung durchführen wolle, keine Pflicht zur Anmeldung fest; (2) Die Auffassung der Steuerbehörden widerspreche der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (im Folgenden: MwSt-Richtlinie) und der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union; (3) sie greife in unverhältnismäßiger Weise in das verfassungsmäßige Recht auf Privateigentum ein.
- 5 Das Upravno sodišče bestätigte in der Begründung seines Urteils die Auslegung der Steuerbehörden. Es bezog sich auf Art. 90 Abs. 2 der MwSt-Richtlinie und die Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union<sup>1</sup>, die es den Mitgliedstaaten ermöglichen, im Fall der Nichtbezahlung von Art. 90 Abs. 1 abzuweichen. Dieser bestimmt, dass bei „Nichtbezahlung ... nach der Bewirkung des Umsatzes ... die Steuerbemessungsgrundlage unter den von den Mitgliedstaaten festgelegten Bedingungen entsprechend vermindert [wird]“. Nach Auffassung des Upravno sodišče hat die Republik Slowenien die Bestimmungen der aufgeführten Richtlinie in die nationale Gesetzgebung umgesetzt, und zwar im ZDDV-1. Der ZDDV-1 enthalte jedoch keine Bestimmungen, wonach der Steuerpflichtige (bereits) dann, wenn bei Umsätzen keine Zahlung erfolgt sei, ein Recht auf Berichtigung habe, wie dies die Klägerin vertrete. Außerdem sei Art. 39 Abs. 3 ZDDV-1 nach seinem Sinn und Zweck so zu verstehen, dass der Steuerpflichtige seine Forderungen im Insolvenzverfahren anmelden müsse. Nicht zuletzt ergebe sich dies auch aus Art. 39 Abs. 4 ZDDV-1.
- 6 Die Klägerin trägt in ihrer gegen das Urteil des Upravno sodišče eingereichten und vom Vrhovno sodišče geprüften Revision vor, dass Art. 39 Abs. 3 ZDDV-1 keine Abweichung von der Verpflichtung gemäß Art. 90 Abs. 1 der MwSt-Richtlinie darstelle, sondern lediglich Bedingungen festlege, die für die Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage bzw. der abgerechneten Mehrwertsteuer erfüllt sein müssen. Nach ihrer Auffassung handelt es sich um die

<sup>1</sup> *NLB Leasing*, C-209/14, Urteil vom 2.7.2015, und *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, Urteil vom 15.5.2014.

Umsetzung von Art. 90 Abs. 1 der MwSt-Richtlinie und nicht um die Anwendung von Art. 90 Abs. 2. Hierauf weise auch Rn. 24 des Urteils in der Rechtssache *Almos Agrárkölkereskedelmi*, C-337/13, hin. Die Klägerin legt dar, dass in der Republik Slowenien die Steuerbemessungsgrundlage bzw. die abgerechnete Mehrwertsteuer berichtigt werden könne, jedoch nur unter bestimmten Voraussetzungen, denen gemeinsam sei, dass die Forderungen des Gläubigers (wahrscheinlich) nicht (zur Gänze) befriedigt würden (z. B. weil das Insolvenzverfahren gegen den Schuldner abgeschlossen sei, weil der Gläubiger mit der Vollstreckung nicht erfolgreich gewesen sei, weil der Schuldner aus dem Handelsregister gelöscht worden sei oder weil der Zwangsvergleich bestätigt worden sei). Die Klägerin bezieht sich auch auf Rn. 39 des Urteils in der Rechtssache *Almos Agrárkölkereskedelmi*, C-337/13, und verweist auf Art. 273 der MwSt-Richtlinie, der den Mitgliedstaaten die Möglichkeit gebe, Maßnahmen zur Vermeidung von Steuerhinterziehung einzuführen, was jedoch jeweils im konkreten Fall festzustellen sei. Die Klägerin beharrt darauf, dass sich weder aus der Gesetzesbestimmung noch aus deren Sinn und Zweck ergebe, dass Forderungen anzumelden seien. Eine solche Auslegung sei sowohl gesetzeswidrig als auch [Or. 3] verfassungswidrig, weil sie unverhältnismäßig in das Grundrecht auf Privateigentum eingreife. Die Vermeidung von Steuerhinterziehung bzw. die Sicherstellung, dass ein Gläubiger, der seine Forderungen hätte eintreiben können, keinen Anspruch auf Berichtigung habe, könne durch ein milderes Mittel erreicht werden, und zwar dadurch, dass im Verfahren geprüft werde, ob es sich um Steuerhinterziehung gehandelt habe und ob der Gläubiger tatsächlich nicht befriedigt werde. Die Klägerin weist an dieser Stelle auch auf Art. 52 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union hin.

### **Einschlägige Rechtsvorschriften**

- 7 Art. 39 Abs. 2 ZDDV-1 bestimmt, dass „[im] Fall der Annullierung, der Rückgängigmachung oder des Preisnachlasses nach der Bewirkung des Umsatzes ... die Steuerbemessungsgrundlage entsprechend vermindert [wird]. Der Steuerpflichtige kann den abgerechneten Mehrwertsteuerbetrag berichtigen (vermindern), wenn er dem Erwerber schriftlich den Mehrwertsteuerbetrag mitteilt, den dieser nicht abziehen darf“.
- 8 Art. 39 Abs. 3 ZDDV-1 bestimmt, dass „[der] Steuerpflichtige den abgerechneten Mehrwertsteuerbetrag auch berichtigen (vermindern) [kann], wenn dieser, gestützt auf einen rechtskräftigen gerichtlichen Beschluss über ein abgeschlossenes Insolvenzverfahren oder über ein erfolgreich abgeschlossenes Zwangsvergleichsverfahren, nicht oder nicht vollständig gezahlt wurde. In gleicher Weise kann auch ein Steuerpflichtiger verfahren, der einen rechtskräftigen gerichtlichen Beschluss über die Einstellung des Zwangsvollstreckungsverfahrens oder eine andere Urkunde erlangt, aus der ersichtlich ist, dass seine Forderungen im Zwangsvollstreckungsverfahren nicht bzw. nicht vollständig befriedigt wurden, sowie ein Steuerpflichtiger, dessen Forderungen nicht bzw. nicht vollständig befriedigt wurden, weil der Schuldner im Unternehmensregister bzw. in anderen einschlägigen Registern oder

vorgeschriebenen Verzeichnissen gelöscht wurde. Erhält der Steuerpflichtige zu einem späteren Zeitpunkt für die von ihm gelieferten Gegenstände oder die von ihm erbrachten Dienstleistungen, für die er die Steuerbemessungsgrundlage gemäß diesem Absatz berichtigt hat, die vollständige oder eine teilweise Zahlung, hat er die Mehrwertsteuer auf den erhaltenen Betrag zu entrichten“.

- 9 Art. 39 Abs. 4 ZDDV-1 bestimmt, dass „[der] Steuerpflichtige ... ungeachtet des vorstehenden Absatzes den abgerechneten und nicht gezahlten Mehrwertsteuerbetrag auf alle anerkannten Forderungen, die er im Zwangsvergleichsverfahren bzw. im Insolvenzverfahren angemeldet hat, berichtigen (vermindern) [kann]“.
- 10 Mit den aufgeführten Bestimmungen wurde Art. 90 der MwSt-Richtlinie in die slowenische Rechtsordnung umgesetzt. Nach Art. 90 Abs. 1 wird „im Falle der Annullierung, der Rückgängigmachung, der Auflösung, der vollständigen oder teilweisen Nichtbezahlung oder des Preisnachlasses nach der Bewirkung des Umsatzes ... die Steuerbemessungsgrundlage unter den von den Mitgliedstaaten festgelegten Bedingungen entsprechend vermindert“. Nach Art. 90 Abs. 2 „[können die] Mitgliedstaaten im Falle der vollständigen oder teilweisen Nichtbezahlung von Absatz 1 abweichen“.
- 11 Weiterhin bestimmt die MwSt-Richtlinie in Art. 273, 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 [Or. 4] um Steuerhinterziehung zu vermeiden, sofern diese Pflichten im Handelsverkehr zwischen den Mitgliedstaaten nicht zu Formalitäten beim Grenzübertritt führen“.
- 12 Art. 296 ZFPPIPP bestimmt die Forderungen, die im Insolvenzverfahren anzumelden sind, sowie die Folgen der Nichtanmeldung. Nach Art. 296 Abs. 1 „[müssen] Gläubiger im Insolvenzverfahren alle bis zur Eröffnung des Insolvenzverfahrens entstandenen Forderungen gegen den Insolvenzschuldner anmelden, mit Ausnahme derjenigen, für die das Gesetz keine Anmeldung vorschreibt“. Art. 296 Abs. 5 bestimmt, dass, „[w]enn der Gläubiger die Anmeldefrist aus Absatz 1 ... dieses Artikels versäumt, ... seine Forderung im Verhältnis zu dem Insolvenzschuldner [erlischt] und das Gericht ... die verspätete Forderungsanmeldung [zurückweist]“.

### **Fragen im Zusammenhang mit dem Unionsrecht**

- 13 Art 39 Abs. 2 ZDDV-1 erfasst bei der Aufzählung der Fälle, in denen die MwSt.-Bemessungsgrundlage des Steuerpflichtigen entsprechend vermindert wird, nicht die Fälle der vollständigen oder teilweisen Nichtbezahlung. Hieraus ergibt sich, dass der Gesetzgeber in der Republik Slowenien von der in Art. 90 Abs. 2 der MwSt-Richtlinie normierten Ausnahme Gebrauch gemacht und daher



für den Fall der (vollständigen oder teilweisen) Nichtbezahlung eine Ausnahme vom Recht auf Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage festgelegt hat. Es handelt sich um die Anwendung einer Ausnahme, mit der der Mitgliedstaat bestimmen kann, dass dem Verkäufer bzw. Lieferanten von Waren oder Dienstleistungen (Rechnungsaussteller) die Verminderung seiner Mehrwertsteuerschuld auf der Grundlage einer solchen Lieferung verwehrt ist, und zwar auch dann, wenn er von seinem Käufer für diese Ware oder Dienstleistung keine Bezahlung erhalten hat. So wird diese Norm auch in der ständigen Verwaltungspraxis der Steuerbehörden sowie in der Rechtsprechung der Verwaltungsgerichte in der Republik Slowenien ausgelegt und angewandt<sup>2</sup>.

- 14 Aus Art. 39 Abs. 3 ZDDV-1 ergibt sich, dass der Gesetzgeber der Republik Slowenien gleichwohl abschließend vier Sachverhalte bestimmt hat, bei denen dem Steuerpflichtigen (Verkäufer) auch im Fall der Nichtbezahlung die Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage erlaubt ist. ... [nicht übersetzt] Es handelt sich also um eine Ausnahme von der Ausnahme: Obwohl grundsätzlich die Möglichkeit der Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage wegen Nichtbezahlung ausgeschlossen ist, kann sie in gesetzlich bestimmten Sonderfällen trotzdem geltend gemacht werden. Diese Sonderfälle ergeben sich aus der Unmöglichkeit für den Steuerpflichtigen, die Bezahlung seiner Forderung zu erreichen (z. B. Insolvenz des Käufers bzw. Schuldners, Uneinbringlichkeit der Forderung). Jedoch wird für die Anerkennung des Rechts auf Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage vom Verkäufer bzw. Steuerpflichtigen auch ein bestimmtes Verhalten verlangt; er muss aktiv handeln **[Or. 5]**, um die Befriedigung seiner Forderung zu erreichen (Anmeldung seiner Forderung im Insolvenzverfahren, Vollstreckungsversuche usw.). Infolgedessen hat der Steuerpflichtige die Unmöglichkeit der Bezahlung durch im entsprechenden rechtlichen Verfahren ausgestellte amtliche Urkunden (gerichtlicher Beschluss oder eine andere Urkunde über das abgeschlossene Insolvenzverfahren, über die Einstellung des Vollstreckungsverfahrens oder über die Löschung des Schuldners aus dem Register) zu beweisen.

## II.

- 15 Unter Berücksichtigung der ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union ist im Mehrwertsteuersystem grundsätzlich der Regel zu folgen, dass der Verkäufer als Steuerschuldner nicht zur Zahlung der Mehrwertsteuer verpflichtet ist, wenn er für die Lieferung von Waren oder Dienstleistungen keine Bezahlung erhalten hat. In Art. 90 Abs. 2 der MwSt-Richtlinie hat der EU-Gesetzgeber den Mitgliedstaaten die Ermächtigung, etwaige

<sup>2</sup> Auch der Gerichtshof der Europäischen Union hat bereits betont, dass, wenn eine nationale Vorschrift bei der Aufzählung der Sachverhalte, bei denen die Steuerbemessungsgrundlage vermindert wird, den Fall der Nichtbezahlung des Preises des Umsatzes nicht nennt, darin das Ergebnis der Ausübung der dem Mitgliedstaat durch Art. 90 Abs. 2 der MwSt-Richtlinie eingeräumten Befugnis zur Abweichung zu sehen ist; Urteil *Almos Agrárkülkereskedelmi*, Rn. 24.

Ausnahmen vom Recht auf Verminderung der MwSt.-Bemessungsgrundlage im Fall der vollständigen oder teilweisen Nichtbezahlung festzulegen, nur für diejenigen Fälle erteilt, in denen noch unsicher ist, ob der Steuerpflichtige die Zahlung erhalten kann, bzw. noch nicht endgültig ist, dass der Verkäufer als Steuerpflichtiger keine Zahlung erhalten wird (so Urteil vom 23.11.2017, *Di Maura*, C-246/16, Rn. 22, und Urteil vom 12.10.2017, *Lombard Inyatlan Lizing*, C-404/16, Rn. 30)<sup>3</sup>.

- 16 Im Einklang mit dem Dargelegten könnte die Einschränkung der Möglichkeit einer Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage gemäß Art. 39 Abs.3 ZDDV-1 als unvereinbar mit Art. 90 Abs. 2 der MwSt-Richtlinie angesehen werden, da nach Art. 39 Abs.3 ZDDV-1 die Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage nicht in allen Fällen, in denen die Nichtbezahlung der Forderung endgültig geworden ist, zulässig ist, sondern dies an zusätzliche vom Steuerpflichtigen zu erfüllende Anforderungen gebunden ist. Die in dieser Gesetzesnorm aufgeführten Fälle, in denen die Verminderung der MwSt.-Bemessungsgrundlage erreicht werden kann, erfassen demnach nicht alle Situationen, in denen die Forderungen des Steuerpflichtigen (Verkäufers) endgültig nicht bezahlt werden und er dies auch entsprechend beweist. Es handelt sich daher um einen inhaltlichen Ausschluss der Möglichkeit der Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage auch im Fall der (endgültigen) Nichtbezahlung und nicht um Anforderungen an den Nachweis der Erfüllung formaler Bedingungen für die Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage (im Sinne von Art. 90 Abs. 1 der MwSt-Richtlinie).

### III.

- 17 Die vorliegende Rechtssache bezieht sich auf einen bestimmten Gesichtspunkt der Anwendung von Art. 39 ZDDV-1, und zwar auf die Frage, ob gemäß der MwSt-Richtlinie das Recht auf Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage für Mehrwertsteuer in der Weise begrenzt werden kann, dass diese Steuerbemessungsgrundlage nur vermindert (und die MwSt.-Abrechnung entsprechend berichtigt) werden kann, wenn der Steuerpflichtige seine Forderung erfolglos in einem abgeschlossenen Insolvenzverfahren geltend gemacht hat und dies aus [Or. 6] einem rechtskräftigen Gerichtsbeschluss über den Abschluss des Insolvenzverfahrens hervorgeht. Genauer gesagt ist die zentrale Frage, ob es gemäß Art. 90 der MwSt-Richtlinie für die Versagung des Rechts auf Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage für Mehrwertsteuer wegen Nichtbezahlung bereits ein ausreichender Grund ist, dass der Steuerpflichtige seine Forderungen überhaupt nicht in dem abgeschlossenen Insolvenzverfahren

<sup>3</sup> Art. 39 Abs. 4 ZDDV-1 bezieht sich auf Forderungen, deren Nichtbezahlung noch nicht endgültig ist, und bestimmt, dass der Steuerpflichtige bereits während des Insolvenzverfahrens die abgerechnete und nicht bezahlte Mehrwertsteuer vermindern kann, jedoch nur bezüglich der Forderungen, die er im Insolvenzverfahren angemeldet hat und die in diesem Verfahren auch anerkannt worden sind.

geltend gemacht hat, wie dies die gesetzliche Regelung in der Republik Slowenien vorsieht.

- 18 Aus der zitierten Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union könnte der Schluss gezogen werden, dass über die gegenständliche Frage bereits im Sinne des Rechts des Steuerpflichtigen auf Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage entschieden worden ist (*acte éclairé*) und dass daher dieses Recht im Fall der endgültigen Nichtbezahlung nicht begrenzt werden kann (z. B. das zitierte Urteil in der Rechtssache *Di Maura*, Rn. 22). Darüber hinaus könnte der Schluss gezogen werden, dass diese Frage unter dem Gesichtspunkt der Frage entschieden worden ist, ob eine solche Begrenzung zum Ziel der Verhinderung von Missbräuchen des Mehrwertsteuersystems möglich ist, da der Gerichtshof der Europäischen Union auch diese Frage bereits dahin beantwortet hat, dass Maßnahmen, die geeignet sind, Steuerhinterziehungen zu verhindern, grundsätzlich von der Einhaltung der Regeln über die MwSt.-Bemessungsgrundlage nur insoweit abweichen dürfen, als dies für die Erreichung dieses spezifischen Ziels erforderlich ist. Denn sie dürfen die Ziele und Grundsätze der MwSt-Richtlinie nur so wenig wie möglich beeinträchtigen und daher nicht so eingesetzt werden, dass sie die Neutralität der Mehrwertsteuer in Frage stellen. (*Urteile KraftFoods Polska*, C-588/10, 26.1.2012, Rn. 28, und *Petroma Transports u. a.*, C-271/12, 8.5.2013, Rn. 28).
- 19 Angesichts der Auffassung des Gerichtshofs der Europäischen Union stellt sich dem Vrhovno sodišče bezüglich der Umstände des vorliegenden Falles gleichwohl eine weitere Frage zur Auslegung der MwSt-Richtlinie, und zwar, ob es unter Berücksichtigung der gemeinsamen Grundsätze des Mehrwertsteuersystems bei der Anwendung der Ausnahmen aus Art. 90 Abs. 2 der MwSt-Richtlinie zulässig ist, das Recht auf Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage wegen Nichtbezahlung auch in den Fällen auszuschließen, in denen der Steuerpflichtige bei der Geltendmachung der Bezahlung seiner Forderung und damit auch bezüglich der dem Staat zustehenden Mehrwertsteuerzahlung nicht die erforderliche Sorgfalt gezeigt hat, obwohl es sich um keine Steuerhinterziehung handelt<sup>4</sup>.
- 20 Der Mehrwertsteuerpflichtige ist nämlich auch immer einer der Bausteine des Systems zum Einzug dieser Steuer und in diesem Sinne auch Vertreter und Bevollmächtigter des Staates, um die entsprechende Mehrwertsteuerzahlung zu erhalten und abzuführen. Wenn dem Steuerpflichtigen das Recht auf Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage in jedem Fall, in dem die Forderung nicht bezahlt wird (bei einschränkender Auslegung der Zulässigkeit der

<sup>4</sup> Nach Auffassung des Vrhovno sodišče kann nicht zur Gänze ausgeschlossen werden, dass die Unterlassung der Geltendmachung der Bezahlung einer bestimmten Forderung durch den Verkäufer (Steuerpflichtigen) auch einen Missbrauch des Mehrwertsteuersystems darstellen kann. ... [nicht übersetzt] Dies könnte jedoch lediglich eine weitere zulässige Ausnahme vom Recht auf Berichtigung darstellen, die nicht auf Art. 90 Abs. 2 der MwSt-Richtlinie beruht, sondern auf Art. 273 der MwSt-Richtlinie, was jedoch weder im tatsächlichen noch im rechtlichen Sinne Gegenstand dieses Verwaltungsrechtsstreits bzw. Entscheidungsgrundlage ist.



Ausnahmen aus Art. 90 Abs. 2 der Richtlinie), zuerkannt wird, also auch dann, wenn er seine sich aus dem Mehrwertsteuersystem ergebenden Pflichten nicht erfüllt, z. B. wenn er bestimmte unbezahlte Forderungen in dem jeweiligen Insolvenzverfahren überhaupt nicht geltend macht, entzieht er damit auch dem Staatshaushalt die Möglichkeit, den entsprechenden Anteil der Zahlung in Höhe der berechneten Mehrwertsteuer zu erhalten<sup>5</sup>. Der Gerichtshof der Europäischen Union hat zwar betont, dass [Or. 7] ein Unternehmen als Einzieher der Steuer für den Staat vollständig von der im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlastet werden soll (in diesem Sinne die Urteile vom 13.3.2008, *Securenta*, C-437/06, Rn. 25, und vom 13.3.2014, *Malburg*, C-204/13, Rn. 41). Jedoch liegt es gerade hier auf der Hand, dass ein Unternehmen im Mehrwertsteuersystem auch ein entsprechendes Verhalten anderer Personen, die die Einziehung dieser Steuer gewährleisten (Ausstellung von Rechnungen, Entgegennahme von Zahlungen usw.), sicherzustellen hat.

- 21 Hierbei ist die Situation der Nichtbezahlung der Forderung (des Kaufpreises) nach Lieferung der Ware oder Erbringung der Dienstleistung grundsätzlich unwiederholbar und unterscheidet sich damit von anderen Fällen des Art. 90 Abs. 1 der Richtlinie (bzw. von Art. 39 Abs. 2 ZDDV-1): Annullierung der Bestellung bzw. Rückgabe der Ware bedeutet, dass die gleiche Ware erneut Gegenstand eines Umsatzes sein kann, auf den Mehrwertsteuer berechnet wird, und ein Preisnachlass bedeutet, dass der Wert des Umsatzes und damit auch die Bemessung der Mehrwertsteuer einverständlich vermindert wurde, weshalb in diesen Fällen kein unzulässiger und endgültiger Eingriff in öffentliche Einkünfte vorliegt. Bei der Nichtbezahlung hingegen besteht grundsätzlich die einzige Möglichkeit, dass auch der Staat seinen Anteil an der Forderung gegen den Käufer (in Höhe der auf der Rechnung ausgewiesenen Mehrwertsteuer) erhält, in entsprechenden Aktivitäten des Verkäufers (Steuerschuldners) zur Beitreibung der gesamten Forderung.
- 22 Hiermit kommt dem Steuerpflichtigen (der auch der Verkäufer ist) im Mehrwertsteuersystem eine besondere Rolle zu, die er auch entsprechend wahrzunehmen hat. Dies kann auch für die Geltendmachung von Forderungen im Insolvenzverfahren gegen seinen Schuldner (Käufer) gelten. Der Staat ist im Insolvenzverfahren in Bezug auf die Beitreibung solcher Forderungen zudem kein Gläubiger, und er kann in diesem Fall die Forderungen auch nicht selbst anstelle des Verkäufers als Steuerpflichtiger und Mehrwertsteuerzahler geltend machen<sup>6</sup>.

<sup>5</sup> Hierbei können die Gründe für die Unterlassung der Anmeldung im Insolvenzverfahren in unternehmerischen Entscheidungen im Rahmen des vielgestaltigen Geschäftslebens liegen, ohne dass die Absicht besteht, das Mehrwertsteuersystem zu missbrauchen.

<sup>6</sup> Im Hinblick auf die verfassungsmäßige Ordnung der Republik Slowenien wäre es unzulässig, dass der Staat über das Steuerverfahren auf die Mittel des Schuldners des Steuerschuldners zugreift, ohne dass dieser das Recht auf ein vorheriges gerichtliches Verfahren hätte, in dem der Bestand seiner Forderungen auf Grundlage einer Klage des Steuerschuldners (seines

- 23 Ein Argument gegen die Möglichkeit, das Recht auf Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage wegen Nichtbezahlung auch dann zu versagen, wenn der Steuerpflichtige im Insolvenzverfahren nicht mitgewirkt hat, kann darin bestehen, dass der Staat andererseits die Möglichkeit hat, die so verminderten öffentlichen Mittel zu kompensieren, indem er dem Schuldner des Steuerpflichtigen, also dem steuerpflichtigen Insolvenzschuldner, das Recht auf Vorsteuerabzug (bzw. auf Berichtigung der MwSt.-Abrechnung) versagt. Diese Kompensation ist möglich durch Erhöhung der Steuerschuld des Insolvenzschuldners um den (verhältnismäßigen) Teil der Berichtigung der Abrechnung wegen der Verminderung des Abzugs der Mehrwertsteuer aus der Rechnung, die aufgrund des Insolvenzverfahrens von ihm nicht gezahlt wurde (vgl. z. B. Urteil vom 22.02.2018, T-2, C-396/16). Dieses Argument kann nur Berücksichtigung finden, wenn der Staat die Möglichkeit hat, eine so entstandene Steuerforderung, die aus der entsprechenden Versagung des Rechts auf Vorsteuerabzug hervorgeht, im Insolvenzverfahren geltend zu machen. **[Or. 8]**
- 24 Hierbei ist es jedoch bei Insolvenzverfahren gegen Empfänger von Waren und Dienstleistungen, die zur Zahlung von Mehrwertsteuer verpflichtet sind, unter Berücksichtigung der rechtlichen und tatsächlichen Umstände schwerlich zu erwarten, dass die Aktivitäten des Staates in diesen Verfahren so gestaltet sind, dass die aus der Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage des Steuerpflichtigen (des Verkäufers) wegen Nichtbezahlung resultierenden Folgen für die staatlichen Steuereinkünfte entsprechend gemildert bzw. zur Gänze kompensiert würden<sup>7</sup>. Anstelle der Mehrwertsteuerpflichtigen als Bausteine des Mehrwertsteuersystems müsste nämlich in diesem Fall der Staat in allen Insolvenzverfahren gegen deren Schuldner (Mehrwertsteuerpflichtige) zum Zweck der Steuereinzahlung auftreten und in jedem einzelnen Fall eine spezielle Rechtsgrundlage zur Geltendmachung der Mehrwertsteuerzahlung (über die Verminderung des Vorsteuerabzugsrechts) schaffen<sup>8</sup>. Die Möglichkeiten für den Staat, selbstständig diese Bezahlung zu erreichen, können durch zahlreiche weitere relevante Umstände eingeschränkt werden, wie z. B. die Gewinnung von Informationen darüber, wer der Schuldner des Mehrwertsteuerschuldners ist, über die Einleitung eines Insolvenzverfahrens gegen ihn, über den Lauf der Fristen für die Forderungsanmeldung und anderes.

#### IV.

(Gläubigers) durch ein hierfür zuständiges Gericht festgestellt werden könnte. ... [nicht übersetzt]

<sup>7</sup> Dies ist besonders ausgeprägt in Fällen des Verkaufs von Waren oder Dienstleistungen an Endverbraucher oder andere nicht vorsteuerabzugsberechtigte Personen; hier hat die Nichtbezahlung der Forderung des Verkäufers im Fall der Verminderung seiner Steuerbemessungsgrundlage auch den endgültigen Verlust der geschuldeten Mehrwertsteuer für den Staatshaushalt zur Folge.

<sup>8</sup> Der Staat darf keine Forderungen aus Rechtsgeschäften zwischen mehrwertsteuerpflichtigen Unternehmen geltend machen, sondern lediglich die Zahlung der Mehrwertsteuer, wenn sich diese Verpflichtung aus einem solchen Rechtsgeschäft ergibt.

- 25 Auch wenn die Befugnis des EU-Gesetzgebers aus Art. 90 Abs. 2 der MwSt-Richtlinie in der Weise ausgelegt werden kann, dass dem nationalen Gesetzgeber die Ermächtigung erteilt wird, die Möglichkeit einer Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage wegen Nichtbezahlung auch dann einzuschränken, wenn die aus dem Umsatz hervorgehende Forderung endgültig nicht bezahlt wird und der Steuerpflichtige nicht im Insolvenzverfahren zur Geltendmachung der Forderung mitgewirkt hat,<sup>9</sup> wenn also eine Einschränkung wie die nach Art. 39 Abs. 3 ZDDV-1 zulässig ist und im Einklang mit der MwSt-Richtlinie steht, stellt sich jedoch auch die Frage nach möglichen Ausnahmen von dieser Einschränkung; die sich ebenfalls aus der richtigen Auslegung von Art. 90 Abs. 2 der MwSt-Richtlinie ergeben würden, d. h. Fälle, in denen dem Steuerpflichtigen, obwohl er seine Forderungen in dem gegen seinen Schuldner eröffneten Insolvenzverfahren nicht geltend gemacht hat, das Recht auf Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage zuerkannt werden muss.
- 26 Daher stellt sich dem Vrhovno sodišče die Frage, ob dem Steuerpflichtigen gemäß der MwSt-Richtlinie die Möglichkeit gegeben werden muss, zu beweisen, dass die Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage trotz der Nichtanmeldung seiner Forderungen im Insolvenzverfahren zulässig ist, wenn die folgenden Gründe vorliegen:
- a) Die betreffenden Forderungen des Steuerpflichtigen wären auch im Fall ihrer Anmeldung im Insolvenzverfahren nicht beglichen worden; **[Or. 9]**
  - b) für die Unterlassung der Forderungsanmeldung im Insolvenzverfahren bestehen andere sachliche und ein solches Verhalten rechtfertigende Gründe (z. B. ein im Vergleich zu den dem Steuerschuldner als Gläubiger im Insolvenzverfahren entstehenden Kosten niedriger Forderungsbetrag).
- 27 Der Vrhovno sodišče ist sich dessen bewusst, dass diese – inhaltlich logischen – Ausnahmen für das Steuerverfahren selbst eine unverhältnismäßige Belastung darstellen könnten, da ihr Beweis ein außerordentlich hohes Maß an Komplexität erreichen könnte. Deshalb stellt sich auch die Frage, ob es nicht angezeigt wäre, solche Ausnahmen auf Tatsachen zu beschränken, die ohne weiteres bewiesen werden können (z. B. dass die Forderung auch im Fall ihrer Anmeldung im Insolvenzverfahren offensichtlich nicht bezahlt worden wäre). Das derzeitige System geht gemäß Art. 39 Abs. 3 ZDDV-1 von der Versagung des Rechts auf Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage wegen Unterlassung der Forderungsanmeldung im Insolvenzverfahren aus und gewährleistet damit Einfachheit; im gegenteiligen Fall, wenn die Forderung im Insolvenzverfahren angemeldet war, ist nämlich im späteren Steuerverfahren nach Abschluss des Insolvenzverfahrens bereits auf Grundlage der Gerichtsentscheidung sowohl der Bestand der Forderung als auch die Tatsache ihrer Nichtbezahlung bewiesen. Die gleiche Einfachheit würde auch für eine Situation gelten, die auf einer restriktiven Auslegung von Art. 90 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie basiert (wie sie aus

<sup>9</sup> In Insolvenzverfahren nach dem ZFPPIPP erlöschen nicht angemeldete Forderungen.

der bisherigen Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union hervorgeht), wonach folglich der Beweis der Nichtbezahlung der Forderung ohne die Hinzuziehung weiterer Umstände ausreichen würde. Die dargestellte rechtliche Situation mit den beiden aufgeführten Ausnahmen, die im Rahmen der Auslegung von Art. 90 der MwSt-Richtlinie als möglich erscheint, würde jedoch an die Steuerbehörden und Gerichte hohe Anforderungen bezüglich der Überprüfung der für die Besteuerung relevanten Tatsachen stellen.

## V.

- 28 Der Gerichtshof der Europäischen Union hat bereits betont, dass Art. 90 Abs. 1 der MwSt-Richtlinie unmittelbare Wirkung hat (Urteil *Almos Agrárkülkereskedelmi*, Rn. 34 und Nr. 2 des Tenors). Jedoch stellt sich dem Vrhovno sodišče in diesem Zusammenhang weiterhin die Frage, ob Art. 90 Abs. 1 der MwSt-Richtlinie auch dann unmittelbare Wirkung hat, wenn der Gesetzgeber des Mitgliedstaats den Rahmen der zulässigen Regelung der in Art. 90 Abs. 2 der MwSt-Richtlinie festgelegten Ausnahmen überschritten hat. Anders ausgedrückt: Hat das in der MwSt-Richtlinie bestimmte Recht auf Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage unmittelbare Wirkung, auf die sich der Steuerpflichtige berufen kann, wenn festgestellt ist, dass der Mitgliedstaat die Einschränkung dieser Rechte fehlerhaft in die nationale Rechtsordnung umgesetzt hat (im Fall der teilweisen oder vollständigen Nichtbezahlung) und damit die Geltendmachung der Rechte, die das Unionsrecht dem Steuerpflichtigen gewährt, unmöglich gemacht hat. In diesem Fall stellt nämlich der Gesetzgeber des Mitgliedstaats selbst durch die fehlerhafte Umsetzung der MwSt-Richtlinie eine Ungleichheit zwischen Steuerpflichtigen in verschiedenen Mitgliedstaaten her und greift damit auch in das Recht auf unternehmerische Freiheit ein, das [wie das Gleichbehandlungsrecht] von der Charta der Grundrechte der Europäischen Union geschützt wird. Hierbei geht es nicht um den Ermessensspielraum des Gesetzgebers im Rahmen der Möglichkeiten der Geltendmachung der Rechte selbst, sondern um den eingeschränkten Ermessensspielraum hinsichtlich der Bestimmung der zulässigen Beschränkungen. **[Or. 10]**

### Vorlagefragen

- 29 Unter Berücksichtigung des Dargelegten legt der Vrhovno sodišče dem Gerichtshof der Europäischen Union die folgenden Vorabentscheidungsfragen vor:
1. **Kann Art. 90 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin ausgelegt werden, dass er eine Ausnahme vom Recht auf Verminderung der Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer auch im Fall der endgültigen Nichtbezahlung zulässt, wenn diese endgültige Nichtbezahlung die Folge der Unterlassung eines dem Steuerpflichtigen obliegenden Verhaltens war, z. B. wie in der vorliegenden Rechtssache**

die Unterlassung der Forderungsanmeldung im Insolvenzverfahren gegen seinen Schuldner?

2. Wenn eine solche Ausnahme vom Recht auf Verminderung der Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer zulässig ist, besteht dessen ungeachtet ein Recht auf Verminderung der Bemessungsgrundlage wegen Nichtbezahlung, wenn der Steuerpflichtige beweist, dass die Forderungen auch dann nicht beglichen worden wären, wenn er sie im Insolvenzverfahren angemeldet hätte, oder dass für seine Unterlassung sachliche Gründe bestanden?
3. Hat Art. 90 Abs.1 der Mehrwertsteuerrichtlinie auch dann unmittelbare Wirkung, wenn der Gesetzgeber des Mitgliedstaats den Rahmen der zulässigen Regelung der in Art.90 Abs.2 der Mehrwertsteuerrichtlinie festgelegten Ausnahmen überschritten hat? [Or. 11]

... [nicht übersetzt]

ARBEITSDOKUMENT