

Rechtssache C-335/19

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

Eingangsdatum:

24. April 2019

Vorlegendes Gericht:

Naczelny Sąd Administracyjny (Polen)

Datum der Vorlageentscheidung:

6. Dezember 2018

Klägerin:

E. Sp. z o.o. Sp. k. mit Sitz in S.

Beklagter:

Minister Finansów

Gegenstand des Ausgangsverfahrens

Ablehnung der Berichtigung der Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer im Zusammenhang mit der Erbringung von Dienstleistungen im Fall einer teilweisen oder vollständigen Nichtzahlung, weil der Schuldner und der Gläubiger einen bestimmten steuerlichen Status haben; „Nachlass wegen Forderungsausfall“.

Gegenstand und Rechtsgrundlage der Vorlagefrage

Auslegung von Art. 90 Abs. 2 der Richtlinie 2006/112 unter Berücksichtigung der Grundsätze der steuerlichen Neutralität und der Verhältnismäßigkeit; Art. 267 AEUV.

Vorlagefragen

1) Erlauben es die Bestimmungen der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1) – insbesondere Art. 90 Abs. 2 dieser Richtlinie – unter

Berücksichtigung der Grundsätze der steuerlichen Neutralität und der Verhältnismäßigkeit, dass die Möglichkeit, die Steuerbemessungsgrundlage im Fall einer teilweisen oder vollständigen Nichtzahlung zu mindern, im nationalen Recht eingeschränkt wird, weil der Schuldner und der Gläubiger einen bestimmten steuerlichen Status haben?

2) Steht das Unionsrecht insbesondere nicht der Einführung einer Regelung ins nationale Recht entgegen, die die Möglichkeit der Inanspruchnahme eines „Nachlasses wegen Forderungsausfalls“ unter der Bedingung zulässt, dass zum Zeitpunkt der Erbringung der Dienstleistung bzw. Lieferung der Gegenstände und am Vortag der Abgabe der Berichtigung der Steuererklärung zum Zweck der Inanspruchnahme dieses Nachlasses

- der Schuldner sich weder in einem Insolvenzverfahren noch in der Liquidation befindet?
- der Gläubiger und der Schuldner als aktive Mehrwertsteuerpflichtige registriert sind?

Angeführte Bestimmungen des Unionsrechts

Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem: Art. 90 und 273.

Angeführte Bestimmungen des nationalen Rechts

Gesetz über die Steuer auf Gegenstände und Dienstleistungen (Ustawa o podatku od towarów i usług, Dz. U. 2011, Nr. 177, Pos. 1054 mit Änderungen, im Folgenden: Mehrwertsteuergesetz) vom 11. März 2004:

Artikel 89a in der für die vorliegende Rechtssache maßgeblichen Fassung:

„1. Der Steuerpflichtige kann die Bemessungsgrundlage und die geschuldete Steuer aus der Lieferung von Gegenständen und der Erbringung von Dienstleistungen im Inland in Bezug auf Forderungen, deren Uneinbringlichkeit glaubhaft gemacht wurde, berichtigen. Die Berichtigung betrifft auch die Bemessungsgrundlage und den Steuerbetrag, der auf den Teil des Forderungsbetrags entfällt, dessen Uneinbringlichkeit glaubhaft gemacht wurde.

1a. Die Uneinbringlichkeit einer Forderung gilt als glaubhaft gemacht, wenn die Forderung innerhalb von 150 Tagen nach Ablauf ihrer durch einen Vertrag oder eine Rechnung bestimmten Zahlungsfrist weder beglichen noch in irgendeiner Form veräußert wurde.

2. Abs. 1 findet Anwendung, wenn die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

- 1) Die Lieferung von Gegenständen bzw. die Erbringung von Dienstleistungen erfolgt zugunsten eines Steuerpflichtigen im Sinne von Art. 15 Abs. 1, der als aktiver Mehrwertsteuerpflichtiger registriert ist und sich weder in einem Insolvenzverfahren noch in der Liquidation befindet;

...

- 3) am Vortag der Abgabe der Steuererklärung, mit der die in Abs. 1 genannte Berichtigung vorgenommen wird,

- a) sind der Gläubiger und der Schuldner als aktive Mehrwertsteuerpflichtige registriert,
- b) befindet sich der Schuldner weder in einem Insolvenzverfahren noch in der Liquidation;

...

- 5) seit der Ausstellung der Rechnung, die die Forderung belegt, sind – ab dem Ende des Jahres der Rechnungsstellung gerechnet – weniger als zwei Jahre vergangen;

3. Die in Abs. 1 genannte Berichtigung kann mit der Steuererklärung für den Abrechnungszeitraum vorgenommen werden, für den die Uneinbringlichkeit einer Forderung als glaubhaft anerkannt wird, vorausgesetzt, dass sie bis zum Tag der Abgabe der Steuererklärung für diesen Zeitraum durch den Gläubiger weder beglichen noch in irgendeiner Form veräußert wurde.

4. Wurde die Forderung nach der Abgabe der Steuererklärung, mit der die in Abs. 1 genannte Berichtigung vorgenommen wurde, beglichen oder in irgendeiner Form veräußert, so ist der Gläubiger verpflichtet, die Bemessungsgrundlage und den Betrag der geschuldeten Steuer in der Abrechnung für den Zeitraum zu erhöhen, in dem die Forderung beglichen oder veräußert wurde. Wurde die Forderung teilweise beglichen, so sind die Bemessungsgrundlage und der Betrag der geschuldeten Steuer diesem Teil entsprechend zu erhöhen.

5. Der Gläubiger ist verpflichtet, gleichzeitig mit der Abgabe der Steuererklärung, mit der er die in Abs. 1 genannte Berichtigung vornimmt, den Leiter des für ihn zuständigen Finanzamts über die Berichtigung zu unterrichten sowie die berichtigten Beträge und den Schuldner zu benennen.

...

7. Die Bestimmungen der Abs. 1 bis 5 finden keine Anwendung, wenn zwischen dem Gläubiger und dem Schuldner ein Verhältnis der in Art. 32 Abs. 2 bis 4 genannten Art besteht.

8. Der für die öffentlichen Finanzen zuständige Minister bestimmt durch Rechtsverordnung das Muster der in Abs. 5 genannten Mitteilung ...“.

Artikel 89b

„1. Wird eine Forderung, die sich aus einer Rechnung ergibt, mit der die Lieferung von Gegenständen oder die Erbringung von Dienstleistungen im Inland belegt wird, innerhalb von 150 Tagen nach Ablauf der durch den Vertrag oder die Rechnung bestimmten Zahlungsfrist nicht beglichen, so ist der Schuldner verpflichtet, die abgezogene Vorsteuer, die sich aus dieser Rechnung ergibt, in der Abrechnung für den Zeitraum zu berichtigen, in dem der 150. Tag nach dem Ablauf der durch den Vertrag oder die Rechnung bestimmten Zahlungsfrist verstrichen ist.

1a. Abs. 1 findet keine Anwendung, wenn der Schuldner die Forderung spätestens am letzten Tag des Abrechnungszeitraums beglichen hat, in dem der 150. Tag nach dem Ablauf der Zahlungsfrist dieser Forderung verstrichen ist.

...

2. Wird die Forderung innerhalb von 150 Tagen nach dem Ablauf ihrer durch den Vertrag oder die Rechnung bestimmten Zahlungsfrist teilweise beglichen, so bezieht sich die Berichtigung auf die Vorsteuer, die auf den nicht beglichenen Teil der Forderung entfällt. Abs. 1a findet entsprechende Anwendung.

...

4. Wird die Forderung nach Vornahme der in Abs. 1 genannten Berichtigung beglichen, so ist der Steuerpflichtige berechtigt, den Vorsteuerbetrag in der Abrechnung für den Zeitraum, in dem die Forderung beglichen wurde, um den in Abs. 1 genannten Steuerbetrag zu erhöhen. Wurde die Forderung teilweise beglichen, so kann die Vorsteuer in Bezug auf diesen Teil entsprechend erhöht werden.

...

6. Wird festgestellt, dass der Steuerpflichtige die Verpflichtung aus Abs. 1 verletzt hat, setzt der Finanzamtsleiter oder die Steuerprüfbehörde eine zusätzliche Steuerschuld in Höhe von 30 % des Steuerbetrags fest, der sich aus den nicht beglichenen Rechnungen ergibt und nicht gemäß Abs. 1 berichtigt wurde. Gegen natürliche Personen, die sich mit derselben Handlung wegen einer Steuerordnungswidrigkeit oder -straftat strafbar gemacht haben, wird keine zusätzliche Steuerschuld festgesetzt.“

Insolvenz- und Sanierungsgesetz (Prawo upadłościowe i naprawcze, Dz. U. 2015, Pos. 233 mit späteren Änderungen, im Folgenden: Insolvenzgesetz) vom 28. Februar 2003:

Art. 342 in der für die vorliegende Rechtssache maßgeblichen Fassung:

„1. Die Forderungen, die aus der Insolvenzmasse zu befriedigen sind, unterteilen sich in die folgenden Kategorien:

- 1) Kategorie 1 – Kosten des Insolvenzverfahrens, ...;
- 2) Kategorie 2 – Forderungen aus Arbeitsverhältnissen, die vor der Insolvenzerklärung entstanden sind, ...;
- 3) Kategorie 3 – Steuern und andere öffentliche Abgaben sowie sonstige Forderungen aus Beiträgen zur Sozialversicherung samt Zinsen und Vollstreckungskosten;
- 4) Kategorie 4 – sonstige Forderungen, soweit sie nicht der Kategorie 5 angehören, samt Zinsen für das letzte Jahr vor der Insolvenzerklärung, einschließlich Vertragsstrafen, Prozess- und Vollstreckungskosten;
- 5) Kategorie 5 – Zinsen, die nicht zu den vorstehenden Kategorien gehören, in der Reihenfolge, in der das Kapital zu befriedigen ist, sowie von Gerichten und Behörden verhängte Geldbußen und Verbindlichkeiten aus Schenkungen und Zuwendungen.

2. Eine durch Übertragung oder Indossament nach der Insolvenzerklärung erworbene Forderung ist als zur Kategorie 3 gehörend zu befriedigen, sofern sie nicht als zur Kategorie 4 gehörend zu befriedigen ist. Dies gilt nicht für Forderungen, die durch Handlungen entstanden sind, die der Insolvenzverwalter, der Verwalter oder die insolvente Person mit Zustimmung des Gerichtsaufsehers unternommen haben.

3. ...“.

Darstellung des Sachverhalts und des Verfahrens, wesentliches Vorbringen der Parteien

- 1 In ihrem Antrag auf Erteilung einer Individualauslegung an den Minister Finansów (Finanzminister) wies die E. sp. z o.o. (im Folgenden: E.) darauf hin, dass sie als aktive Mehrwertsteuerpflichtige registriert sei und ihre wirtschaftliche Tätigkeit die entgeltliche Erbringung von Steuerberatungsdienstleistungen umfasse, u. a. an Wirtschaftsteilnehmer, die als aktive Mehrwertsteuerpflichtige registriert seien. Bei den Dienstleistungsempfängern handele es sich um keine mit ihr verbundenen Unternehmen. Die Vergütung für die erbrachten Dienstleistungen stellt nach Ansicht von E. die Steuerbemessungsgrundlage dar. Für die Besteuerung von Dienstleistungen, die im Inland erbracht werden, wendet die Gesellschaft den Basissatz der Mehrwertsteuer an. In den im Mehrwertsteuergesetz vorgesehenen Fällen wendet E. auch die umgekehrte Steuerschuldnerschaft an (Art. 28b des Mehrwertsteuergesetzes).

- 2 E. stellte einem Geschäftspartner eine Rechnung mit ausgewiesener Mehrwertsteuer für die erbrachten und im Inland steuerbaren Steuerberatungsdienstleistungen aus. Bis zur Einreichung des Antrags erhielt E. nicht die in Rechnung gestellte Vergütung. Seit der Rechnungsstellung sind noch nicht mehr als zwei Jahre vergangen. Die Forderung wurde weder beglichen noch in irgendeiner Form veräußert. E. wies zudem darauf hin, dass der Geschäftspartner (Schuldner) zum Zeitpunkt der Erbringung der Dienstleistung als aktiver Mehrwertsteuerpflichtiger registriert gewesen sei und sich weder in einem Insolvenzverfahren noch in der Liquidation befunden habe. Er sei weiterhin als aktiver Mehrwertsteuerpflichtiger registriert und befinde sich derzeit in der Liquidation.
- 3 Diese Umstände veranlassten E., sich an den Finanzminister mit der Frage zu wenden, ob bei diesem Sachverhalt die Steuerbemessungsgrundlage und die wegen der Erbringung von Dienstleistungen im Inland geschuldete Steuer berichtigt werden können, wenn die Verbindlichkeit nicht vollständig beglichen wurde und sich der Schuldner im Abrechnungszeitraum, in dem 150 Tage ab dem Ende der Zahlungsfrist vergangen sind, in der Liquidation befindet.
- 4 In der Individualauslegung vom 12. Januar 2015 stellte der Finanzminister fest, dass die Regelung in Art. 90 der Richtlinie 2006/112 für die Mitgliedstaaten fakultativ sei. Die Einführung des Rechts auf Berichtigung der Bemessungsgrundlage und der geschuldeten Steuer für Forderungen, deren Uneinbringlichkeit durch den Gläubiger glaubhaft gemacht worden sei, in Art. 89a des Mehrwertsteuergesetzes verstoße nicht gegen Art. 90 der Richtlinie 2006/112. Die Nichterfüllung einer der Grundvoraussetzungen der in die polnische Rechtsordnung eingeführten Rechtsnorm, die die Inanspruchnahme des Rechts aus Art. 90 der Richtlinie regelt, berechtige den Steuerpflichtigen mithin nicht dazu, das Recht auf „Nachlass wegen Forderungsausfalls“ unmittelbar aus dem Unionsrecht abzuleiten.
- 5 E. klagte gegen die Individualauslegung beim Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie (Woiwodschaftsverwaltungsgericht Stettin), der die Klage abwies. Nach seiner Ansicht berechtigt nur die kumulative Erfüllung aller in Art. 89a Abs. 2 des Mehrwertsteuergesetzes bestimmten Voraussetzungen zur Berichtigung der geschuldeten Steuer, was auf den vorliegenden Rechtsstreit nicht zutreffe.
- 6 Gegen dieses Urteil hat E. Kassationsbeschwerde erhoben. Der Naczelny Sąd Administracyjny (Oberstes Verwaltungsgericht) hat diesen Rechtsstreit mit drei anderen Verfahren zur gemeinsamen Entscheidung verbunden. In all diesen Verfahren hatte E. Anträge auf Erteilung einer Individualauslegung gestellt, die im Wesentlichen die Frage betreffen, ob die in den polnischen Rechtsvorschriften bestimmten Voraussetzungen des Nachlasses wegen Forderungsausfalls hinsichtlich möglicher Sachverhalte, auf die Art. 89a des Mehrwertsteuergesetzes Anwendung findet, [mit dem Unionsrecht] vereinbar sind.

Kurze Begründung der Vorlage

- 7 Die Zweifel des vorlegenden Gerichts betreffen die Frage, inwieweit die Mitgliedstaaten berechtigt sind, eigenständig die Voraussetzungen der Inanspruchnahme der Regelung in Art. 90 der Richtlinie 2006/112 durch nationale Rechtsvorschriften auszugestalten. Insbesondere ist sich das Gericht nicht sicher, ob die in Art. 89 des Mehrwertsteuergesetzes vorgesehenen Voraussetzungen nicht auf solche beschränkt sein müssen, die den Nachweis ermöglichen, dass die Forderung, deren Betrag in der Mehrwertsteuererklärung als ein der Besteuerung unterliegender und die Steuerschuld auslösender Umsatz angegeben wurde, nicht beglichen wurde, unter Ausschluss der Voraussetzungen, die den steuerlichen Status des Gläubigers und der Schuldners betreffen. Art. 89a des Mehrwertsteuergesetzes bestimmt nicht nur, welche Forderungen als nicht beglichen gelten, sondern stellt zudem in Abs. 2 weitere Voraussetzungen auf.
- 8 Art. 90 der Richtlinie 2006/112 bestimmt nicht näher, welche Voraussetzungen und Pflichten die Mitgliedstaaten vorsehen können, was in der bisherigen Rechtsprechung des Naczelny Sąd Administracyjny zu der Annahme geführt hat, dass diese Bestimmung den Mitgliedstaaten ein freies Ermessen gewähre, insbesondere im Hinblick auf die Formalitäten, die die Steuerpflichtigen gegenüber den Steuerbehörden erfüllen müssten, um die Steuerbemessungsgrundlage zu mindern. Deswegen geht die nationale Rechtsprechung davon aus, dass der Nachlass wegen Forderungsausfalls dem freien Ermessen unterliege.
- 9 Nach Ansicht des vorlegenden Gerichts gibt die bisherige Rechtsprechung des Gerichtshofs keine eindeutige Antwort auf die Frage, ob die oben genannten Beschränkungen ins nationale Recht eingeführt werden durften.
- 10 Aus der bisherigen Rechtsprechung des Gerichtshofs scheint hervorzugehen, dass er es befürwortet, die Beschränkungen des „Nachlasses wegen Forderungsausfalls“, die die Mitgliedstaaten ins nationale Recht einführen können, eng auszulegen.
- 11 Insbesondere hat der Gerichtshof im Urteil vom 15. Mai 2014, *Almos Agrárkülkereskedelmi Kft* (C-337/13, EU:C:2014:328), festgestellt, dass „sich die Formalitäten, die von den Steuerpflichtigen zu erfüllen sind, damit sie gegenüber den Steuerbehörden das Recht auf Minderung der Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer ausüben können, auf diejenigen beschränken [müssen], die den Nachweis ermöglichen, dass nach Bewirkung des Umsatzes die Gegenleistung zum Teil oder in vollem Umfang endgültig nicht erlangt wurde“ (Rn. 39).
- 12 Nach Rn. 36 dieses Urteils ist jedoch, „was ... die Frage betrifft, von welchen Formalitäten die Ausübung dieses Rechts auf Minderung der Steuerbemessungsgrundlage abhängig gemacht werden kann, ... darauf hinzuweisen, dass die Mitgliedstaaten nach Art. 273 der Mehrwertsteuerrichtlinie die Pflichten vorsehen können, die sie für erforderlich erachten, um eine genaue

Erhebung der Steuer sicherzustellen und um Steuerhinterziehung zu vermeiden, wobei diese Möglichkeit insbesondere nicht dazu genutzt werden darf, zusätzlich zu den in Kapitel 3 der Richtlinie genannten Pflichten weitere Pflichten in Bezug auf die Rechnungsstellung festzulegen“.

- 13 Die Zweifel werden auch nicht durch das Urteil des Gerichtshofs vom 23. November 2017, Enzo Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887), ausgeräumt, in dem der Gerichtshof festgestellt hat, dass Art. 11 Teil C Abs. 1 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass ein Mitgliedstaat die Verminderung der Besteuerungsgrundlage für die Mehrwertsteuer nicht davon abhängig machen kann, dass ein Insolvenzverfahren erfolglos geblieben ist, wenn ein solches Verfahren mehr als zehn Jahre dauern kann (Tenor).
- 14 Dies könnte darauf hindeuten, dass die Dauer des Insolvenzverfahrens für die Beurteilung der Vereinbarkeit der nationalen Regelung mit dem Unionsrecht ausschlaggebend war. In der Begründung hat der Gerichtshof jedoch festgestellt: „Zwar ergibt es Sinn, dass die Mitgliedstaaten der in Rn. 16 des vorliegenden Urteils angeführten Unsicherheit über die Endgültigkeit der Nichtbezahlung einer Rechnung entgegenwirken können, doch kann eine solche Abweichungsbefugnis nicht über diese Unsicherheit hinausgehen und sich insbesondere nicht auf die Frage erstrecken, ob eine Verminderung der Besteuerungsgrundlage bei Nichtbezahlung entfallen kann“ (Rn. 22). Weiter hat der Gerichtshof ausgeführt: „Würde zugelassen, dass die Mitgliedstaaten jede Verminderung der Besteuerungsgrundlage für die Mehrwertsteuer ausschließen könnten, liefe dies auch dem Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer zuwider, aus dem sich insbesondere ergibt, dass der Unternehmer in seiner Eigenschaft als Steuereinnahmer für Rechnung des Staates vollständig von der im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlastet werden muss“ (Rn. 23).
- 15 Unter Verweis auf den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit hat der Gerichtshof festgestellt, dass „[d]ieser Unsicherheit in den im Ausgangsverfahren fraglichen nationalen Rechtsvorschriften offenkundig im Wesentlichen dadurch Rechnung getragen [wird], dass dem Steuerpflichtigen das Recht auf Verminderung der Besteuerungsgrundlage so lange vorenthalten wird, wie die Forderung nicht endgültig uneinbringlich ist. Derselbe Zweck könnte jedoch auch dadurch verfolgt werden, dass die Verminderung zuerkannt wird, wenn der Steuerpflichtige eine hinreichende Wahrscheinlichkeit für den Ausfall der Schuld darlegt, aber die Besteuerungsgrundlage heraufgesetzt werden kann, wenn die Zahlung dennoch erfolgen sollte“ (Rn. 27).
- 16 Gleichzeitig hat der Gerichtshof festgestellt, dass „[e]s dann Sache der nationalen Behörden [wäre], unter Wahrung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit und unter richterlicher Kontrolle die Nachweise für eine wahrscheinlich länger dauernde Nichtbezahlung festzulegen, die der Steuerpflichtige unter Berücksichtigung der Besonderheiten des anzuwendenden nationalen Rechts beizubringen hat“ (Rn. 27).

- 17 Aus der bisherigen Rechtsprechung des Gerichtshofs scheint hervorzugehen, dass die im nationalen Recht vorgesehenen Voraussetzungen der Inanspruchnahme des Nachlasses wegen Forderungsausfalls nur an die Frage anknüpfen dürfen, wie die Unsicherheit, ob eine Rechnung endgültig nicht beglichen wurde, beseitigt werden kann.
- 18 Die vorstehenden Erwägungen haben bei dem vorlegenden Gericht Zweifel geweckt, ob die zusätzlichen Voraussetzungen in Art. 89a Abs. 2 des Mehrwertsteuergesetzes zulässig sind oder ob es zur Vornahme der Berichtigung ausreicht, dass der Steuerpflichtige die Uneinbringlichkeit glaubhaft macht, indem er beweist, dass die Forderung innerhalb von 150 Tagen ab dem Ablauf der im Vertrag oder in der Rechnung bestimmten Zahlungsfrist weder beglichen noch in irgendeiner Form veräußert wurde.
- 19 Das vorlegende Gericht erhofft sich vom Gerichtshof insbesondere, dass er entscheidet, ob Voraussetzungen wie die nach Art. 89a Abs. 2 des Mehrwertsteuergesetzes außerhalb des Ermessens liegen, das den Mitgliedstaaten eingeräumt wurde, oder ob das nationale Gericht diese Voraussetzungen unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit in Abhängigkeit von den Umständen des Einzelfalls beurteilen muss, was insbesondere bedeuten würde, dass dem Umstand Rechnung getragen werden muss, wie lange das Insolvenz- bzw. Liquidationsverfahren dauern wird.
- 20 Die Feststellung, dass das Unionsrecht der Anwendung der in Art. 89 Abs. 2 des Mehrwertsteuergesetzes vorgesehenen Voraussetzung durch den Mitgliedstaat entgegensteht, würde die Kohärenz des polnischen Rechtssystems merklich erschüttern. Der polnische Gesetzgeber hat sich nämlich dazu entschlossen, von dem ihm durch Art. 185 Abs. 2 der Richtlinie 2006/112 eingeräumten Recht in Art. 89b des Mehrwertsteuergesetzes Gebrauch zu machen.
- 21 Damit es zu keinem Verstoß gegen die Grundsätze der Neutralität und der Verhältnismäßigkeit kommt, muss die Inanspruchnahme des Nachlasses wegen Forderungsausfalls durch den steuerpflichtigen Gläubiger und die von ihm vorgenommene Berichtigung der geschuldeten Steuer die Pflicht zur Berichtigung der Vorsteuer auf Seiten des steuerpflichtigen Schuldners entstehen lassen. Auf diese Weise bleibt die Neutralität der Mehrwertsteuer gewahrt, die ein strukturelles Merkmal dieser Steuer darstellt. Nimmt der Gläubiger den „Nachlass wegen Forderungsausfalls“ in Anspruch, erlischt die Steuer, deren Berichtigung vorgenommen wurde. Faktisch entfällt damit auch die Vorsteuer, die abgezogen hätte werden können. Die Entstehung des Rechts auf Berichtigung der Steuer auf Seiten des Gläubigers, wenn die Forderung uneinbringlich ist, hat mithin zur Folge, dass der steuerpflichtige Schuldner gemäß Art. 89b Abs. 1 des Mehrwertsteuergesetzes die abziehbare Vorsteuer mindern muss oder, wenn keine Vorsteuer angefallen ist, den Betrag der geschuldeten Steuer um den Betrag erhöhen muss, der sich aus den nicht beglichenen Rechnungen ergibt, indem er die Steuererklärung für den Zeitraum berichtigt, in dem er den Abzug vorgenommen hat. Da Art. 89a des Mehrwertsteuergesetzes das Recht des steuerpflichtigen

Gläubigers regelt und die Voraussetzungen der Inanspruchnahme dieses Rechts durch ihn bestimmt, während Art. 89b Abs. 1 dieses Gesetzes die gleichzeitige Pflicht des steuerpflichtigen Schuldners, der eine Forderung nach Art. 89a Abs. 1 und 1a des Mehrwertsteuergesetzes nicht auf die Aufforderung des Gläubigers hin beglichen hat, zur Vornahme einer entsprechenden Berichtigung der abzugsfähigen Vorsteuer bzw. zur entsprechenden Erhöhung des Betrags der geschuldeten Steuer für den Zeitraum, in dem er den Abzug vorgenommen hat, betrifft, müssen diese beiden Regelungen vollständig miteinander korrelieren und im Hinblick auf ihre rechtliche Bewertung übereinstimmen. Von der Beurteilung der Rechtmäßigkeit der Inanspruchnahme des Rechts auf Vornahme der Berichtigung der geschuldeten Steuer durch den Gläubiger hängt nämlich – in Anbetracht des unmittelbaren Zusammenhangs zwischen dem Recht des einen Steuerpflichtigen und der Pflicht des anderen – die Beurteilung der Lage des Schuldners ab.

- 22 Nach Ansicht des vorliegenden Gerichts greift eine Berichtigung, die der Gläubiger gegenüber einem insolventen Schuldner vorgenommen hat, unzulässig in das Insolvenzverfahren ein, weil sie die in Art. 342 des Insolvenzgesetzes festgelegte Reihenfolge der Befriedigung der Gläubiger ändert, indem – übrigens auf Kosten des Fiskus – einer der Gläubiger des Schuldners befriedigt und durch einen anderen Gläubiger, nämlich den Fiskus, ersetzt wird, was zu einer Änderung der Kategorie der die Mehrwertsteuer betreffenden Forderung von der vierten (Bruttowert der Rechnung des Gläubigers aus handelsrechtlichen und allgemein zivilrechtlichen Beziehungen) in die dritte Kategorie (Steuern) führt. Nach der nationalen Rechtsprechung sind die Bestimmungen des Insolvenz- und Sanierungsgesetzes, insbesondere Art. 342 des Insolvenzgesetzes, spezieller als die Bestimmungen des Steuerrechts und lassen es nicht zu, dass einzelne Gläubiger abweichend von der in dieser Bestimmung festgelegten Reihenfolge befriedigt werden.
- 23 Die durch Art. 89a Abs. 2 Nr. 1 und entsprechend durch Art. 89b Abs. 1b des Mehrwertsteuergesetzes in das nationale Recht eingeführten Beschränkungen spiegeln diesen Grundsatz wider, dessen Nichtbeachtung die Kohärenz des bestehenden nationalen Rechtssystems verletzen würde, das in Art. 342 des Insolvenzgesetzes seinen Ausdruck gefunden hat.
- 24 In diesem Kontext stellt sich jedoch die Frage, ob diese Beschränkungen – unter Berücksichtigung der Grundsätze der steuerlichen Neutralität und der Verhältnismäßigkeit – nicht gegen Art. 90 Abs. 2 der Richtlinie 2006/112 verstoßen und, falls sie nach Ansicht des Gerichtshofs diese Normen verletzen, ob das nationale Gericht eine Entscheidung treffen muss, die im Widerspruch zu der Regelung in Art. 342 des Insolvenzgesetzes steht.
- 25 Die vorstehenden Zweifel ergeben sich auch in Bezug auf die übrigen in Art. 89a des Mehrwertsteuergesetzes geregelten Voraussetzungen der Anwendung des Nachlasses wegen Forderungsausfalls. Auch diese gewährleisten die Symmetrie der getroffenen steuerlichen Regelungen. Insbesondere die Bedingung, dass die

Lieferung an einen als aktiv registrierten Steuerpflichtigen erfolgen muss, gewährleistet die symmetrische Minderung der Vorsteuer bei dem Erwerber der Gegenstände. Ohne diese Beschränkung bliebe der Endverbrauch unbesteuerter, und die ordnungsgemäße Steuererhebung wäre nicht gewährleistet.

- 26 Nach Ansicht des vorliegenden Gerichts stellen die vorstehenden Erwägungen ein gewichtiges Argument dar, das für die Notwendigkeit der kumulativen Erfüllung aller in den Art. 89a und 89b des Mehrwertsteuergesetzes genannten Voraussetzungen spricht.

ARBEITSDOKUMENT