Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTIN
JULIANE KOKOTT
vom 8. Juni 2017 [1]

Rechtssache C-246/16

Enzo Di Maura
gegen
Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Siracusa

(Vorabentscheidungsersuchen des Commissione tributaria provinciale di Siracusa [Finanzgericht der Provinz Siracusa, Italien])

„Vorabentscheidungsersuchen – Mehrwertsteuerrecht – Beschränkung des Rechts der Verminderung der Bemessungsgrundlage bei Nichtzahlung des Vertragspartners (Art. 11 Teil C Abs. 1 Satz 2 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG bzw. Art. 90 Abs. 2 der Richtlinie 2006/112/EG) – Umsetzungsspielraum der Mitgliedstaaten – Verhältnismäßigkeit des Zeitraums der Vorfinanzierung durch den Unternehmer“

I. Einleitung

1. Im Geschäftsverkehr kommt es immer mal wieder vor, dass ein Kunde seine Rechnungen nicht pünktlich oder gar nicht begleicht. Dies ist als solches schon nicht angenehm für ein Unternehmen, insbesondere wenn diese Außenstände ein gewisses Volumen erreichen. Besonders unangenehm wird es, wenn trotz der Nichtbezahlung dieser Rechnungen Steuern geschuldet werden, die sich an dem Rechnungsbetrag orientieren und die der Kunde tragen sollte.

2. Hintergrund ist die Tatsache, dass der Staat im Mehrwertsteuerrecht schon „seine“ Steuer vom Unternehmen erhält, obwohl der Steuerträger (der Leistungsempfänger) diese noch gar nicht an das Unternehmen bezahlt hat. Im Ergebnis muss das Unternehmen bis zu seiner Bezahlung die Mehrwertsteuer vorfinanzieren und damit dem Staat ein zinsloses Darlehen gewähren. Im vorliegenden Fall handelt es sich um eine nicht bezahlte Rechnung aus 2004.

3. Dementsprechend sehen wohl alle Mitgliedstaaten eine entsprechende Korrektur der bereits entstandenen Mehrwertsteuerschuld des Unternehmens vor. In Italien war dies bislang allerdings erst nach dem *Abschluss eines Insolvenzverfahrens* bezüglich des Leistungsempfängers möglich. In anderen Staaten wird auf die *Eröffnung des Insolvenzverfahrens* abgestellt. Beides kann nur bedingt durch das Unternehmen selbst beeinflusst werden. Insofern können durchaus mehrere Jahre vergehen, bis die Vorfinanzierung beendet werden kann.

1 Originalsprache: Deutsch.

4. In diesem – nunmehr zweiten – Verfahren aus Italien [2] ist der Gerichtshof daher mit einer der wichtigsten Fragen einer rechtsstaatlichen indirekten Mehrwertsteuererhebung befasst. Im Ergebnis muss der Gerichtshof erstmalig entscheiden, [3] wie lange ein privates Unternehmen durch die Mitgliedstaaten in einer verhältnismäßigen Art und Weise verpflichtet werden kann, eine Steuer auf seine Kosten vorzufinanzieren, die es wirtschaftlich nicht tragen soll. Muss ein Unternehmen tatsächlich zwei, zehn oder noch mehr Jahre warten, bis es die entstandene und bereits abgeführte Mehrwertsteuer erstattet erhält? Ist ein Unternehmen dabei verpflichtet, einen eventuell wirtschaftlich völlig sinnlosen Gerichtsprozess zu führen, um nachweisen zu können, dass eine bislang nicht erfolgte Bezahlung der vereinbarten Gegenleistung auch *endgültig* ausbleibt?

II. Rechtlicher Rahmen

A. Unionsrecht

5. Den unionsrechtlichen Rahmen des Falles liefert der für den fraglichen Besteuerungszeitraum anwendbare Art. 11 Teil C Abs. 1 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage [4] (im Folgenden: Sechste Richtlinie). Diese Vorschrift ist inhaltlich mit dem jetzt geltenden Art. 90 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem [5] (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie) identisch.

6. Art. 90 der Mehrwertsteuerrichtlinie (früher Art. 11 Teil C Abs. 1 der Sechsten Richtlinie) regelt die Änderung der Steuerbemessungsgrundlage:

„(1) Im Falle der Annullierung, der Rückgängigmachung, der Auflösung, der vollständigen oder teilweisen Nichtbezahlung oder des Preisnachlasses nach der Bewirkung des Umsatzes wird die Steuerbemessungsgrundlage unter den von den Mitgliedstaaten festgelegten Bedingungen entsprechend vermindert.

(2) Die Mitgliedstaaten können im Falle der vollständigen oder teilweisen Nichtbezahlung von Absatz 1 abweichen."

B. Italienisches Recht

7. Art. 26 Abs. 2 (in der zur maßgebenden Zeit geltenden Fassung) des Decreto del presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, „Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto" (Dekret Nr. 633 des Präsidenten der Republik vom 26. Oktober 1972 „Einführung und Regelung der Mehrwertsteuer", im Folgenden: Dekret Nr. 633/72) regelt:

„Wenn ein Umsatz, für den eine Rechnung ausgestellt worden ist, nach der in den Art. 23 und 24 vorgesehenen Registrierung in Folge von Nichtigerklärung, Annullierung, Widerruf, Auflösung, Kündigung oder Ähnlichem oder wegen vollständiger oder teilweiser Nichtbezahlung aufgrund erfolglos gebliebener Insolvenzverfahren oder Vollstreckungsverfahren oder in Folge der Anwendung

2 Das andere auch aus Italien stammende Verfahren, die Rechtssache C-202/15 (H3g), ist derzeit informell suspendiert, da das dort vorlegende Gericht aufgrund der geänderten rechtlichen Rahmenbedingungen offenbar erwägt, die Vorlagefrage zurückzuziehen. Mit einer ähnlichen Fragestellung ist der Gerichtshof auch noch in dem Verfahren C-404/16 befasst.

3 Anders als in den Urteilen vom 3. Juli 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339), vom 15. Mai 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328), vom 2. Juli 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440), vom 26. März 2015, Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201), vom 3. September 2014, GMAC UK (C-589/12, EU:C:2014:2131), und vom 26. Januar 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40).

4 ABl. 1997, L 145, S. 1.

5 ABl. 2006, L 347, S. 1.

vertraglich vorgesehener Nachlässe oder Rabatte ganz oder teilweise entfällt oder sich der zu versteuernde Betrag verringert, ist der Lieferer des Gegenstands oder der Dienstleistende berechtigt, die der Änderung entsprechende Steuer gemäß Art. 19 abzuziehen, indem er sie gemäß Art. 25 registriert. Der Erwerber oder Empfänger, der den Vorgang schon gemäß Art. 25 registriert hat, muss in einem solchen Fall unbeschadet seines Rechts auf Erstattung des an den Lieferer oder Dienstleistenden als Entschädigung gezahlten Betrags die Änderung nach Art. 23 oder Art. 24 registrieren."

8. Demgegenüber enthält Art. 101 Abs. 5 des Testo Unico delle Imposte sui Redditi (Einheitstext über die Einkommensteuer, im Folgenden: TUIR) folgende Vorschrift:

„Verluste von Gegenständen nach Abs. 1 … und Ausfälle anderer Forderungen als der nach … abzugsfähigen sind abzugsfähig, wenn sie sich aus sicheren und bestimmten Faktoren ergeben, und, was die Forderungsausfälle anbelangt, jedenfalls dann, wenn der Schuldner einem Insolvenzverfahren unterworfen ist oder eine gerichtlich bestätigte Vereinbarung über die Umstrukturierung der Schulden getroffen hat … Für die Zwecke dieses Absatzes gilt ein Schuldner ab dem Erlass des Insolvenzeröffnungsbeschlusses, des Bescheids, der die behördliche Zwangsabwicklung anordnet, oder … als dem Insolvenzverfahren unterworfen."

9. Darüber hinaus hat das vorlegende Gericht mitgeteilt, dass zwar Art. 26 Abs. 2 des Dekrets Nr. 633/72 durch das Gesetz Nr. 208 vom 28. November 2015 dahin gehend geändert worden sei, dass der Abzug der Mehrwertsteuer bei fehlender Zahlung des Preises ausdrücklich ab der Eröffnung des Insolvenzverfahrens zugelassen wird. Allerdings gilt diese Vorschrift nur für Insolvenzverfahren, die nach dem 31. Dezember 2016 eröffnet wurden.

III. Ausgangsrechtsstreit

10. Im Jahr 2004 stellte Herr Di Maura (im Folgenden: Kläger) – offenbar nach Erbringung einer entsprechenden Lieferung oder Dienstleistung im Jahr 2004 – eine Rechnung in Höhe von 35 000 Euro aus, die die Empfängerin der Rechnung – die Gesellschaft Sertenko srl – nicht zahlte, da sie mit Urteil vom 30. November 2004 für zahlungsunfähig erklärt worden war. Gestützt auf dieses Urteil verringerte der Kläger am 31. Dezember 2004 die Steuerbemessungsgrundlage um diesen Betrag, indem er die ursprünglich erstellte Rechnung abänderte und die der Änderung entsprechenden Steuern reduzierte.

11. Die Agenzia delle Entrate (Finanzamt, Italien) verfügte dennoch für das Steuerjahr 2004 eine Nacherhebung von Einkommensteuer, regionaler Gewerbesteuer und Mehrwertsteuer sowie Sanktionen. Der Betroffene könne nämlich nach Art. 26 Abs. 2 des Dekrets Nr. 633/72 die der Steuerbehörde im Voraus gezahlte Steuer bei einer Insolvenz des Schuldners nur zurückerlangen, wenn sicher feststehe, dass keine Beträge verfügbar seien und seine Forderung daher nicht beitreibbar sei.

12. Der Kläger erhob vor der Commissione tributaria provinciale di Siracusa (Finanzgericht der Provinz Siracusa, Italien) Klage auf Aufhebung des Steuerbescheids. Nach Ansicht des Klägers ist Art. 26 des Dekrets Nr. 633/72 dahin auszulegen, dass die Verringerung der Steuerbemessungsgrundlage im Fall der Nichtbezahlung von Leistungen schon bei Vorliegen einer Insolvenzeröffnung möglich sei, da die übliche Verfahrensdauer in Insolvenzsachen sehr lang sei. Ferner befreie Art. 101 Abs. 5 TUIR den Gläubiger von der Pflicht, die Endgültigkeit des Verlusts zu beweisen, indem der Abzug von Forderungen, die gegenüber Insolvenzverfahren unterworfenen Unternehmen geltend gemacht würden, ausdrücklich ab der Eröffnung des Verfahrens gestattet werde.

13. Im Verfahren vor dem Finanzgericht bestätigt die Finanzverwaltung die Einwände des Klägers in Bezug auf die Einkommensteuer und die regionale Gewerbesteuer nach Art. 101 Abs. 5 TUIR, nicht aber in Bezug auf die Mehrwertsteuer. Ihrer Ansicht nach ergibt sich die fehlende Reduktion der Mehrwertsteuer aus der Entstehungsgeschichte des Art. 26 des Dekrets Nr. 633/72. Daraus folge, dass die Voraussetzung der Erfolglosigkeit sich auf das Insolvenzverfahren beziehe.

14. Der Beweis der Erfolglosigkeit der Insolvenzverfahren sei nur erbracht, wenn die Verteilung der Aktiva abgeschlossen und die Frist für die Erklärungen zum Teilungsplan abgelaufen seien oder wenn in Ermangelung eines Teilungsplans die Frist für ein Rechtsmittel gegen den Beschluss über die Einstellung des Insolvenzverfahrens abgelaufen sei. Diese Auslegung des Art. 26 des Dekrets Nr. 633/72 stimme mit der von der Finanzverwaltung angewandten Praxis sowie mit der nationalen Rechtsprechung überein.

15. Das Finanzgericht der Provinz Siracusa hat beschlossen, das Verfahren auszusetzen und ein Vorabentscheidungsverfahren einzuleiten.

IV. Verfahren vor dem Gerichtshof

16. Das mit dem Rechtsstreit befasste Finanzgericht der Provinz Siracusa hat dem Gerichtshof folgende Fragen vorgelegt:

1. Ist es angesichts des Art. 11 Teil C Abs. 1 und des Art. 20 Abs. 1 Buchst. b Satz 2 der Richtlinie 77/388/EWG über die Minderung der Besteuerungsgrundlage und über die Berichtigung der für steuerpflichtige Umsätze in Rechnung gestellten Mehrwertsteuer im Fall vollständiger oder teilweiser Nichtbezahlung der von den Parteien vereinbarten Gegenleistung mit den vom AEUV gewährleisteten Grundsätzen der Verhältnismäßigkeit und der Effektivität und dem für die Anwendung der Mehrwertsteuer geltenden Grundsatz der Neutralität vereinbar, Beschränkungen aufzuerlegen, die dem Steuerpflichtigen die Erstattung der Steuer für die vollständig oder teilweise nicht bezahlte Gegenleistung unmöglich machen oder übermäßig erschweren – auch wegen des Zeitfaktors, der mit der unvorhersehbaren Dauer eines Insolvenzverfahrens verbunden ist?

2. Falls die erste Frage zu bejahen ist: Ist mit den oben genannten Grundsätzen eine Vorschrift vereinbar, die – wie Art. 26 Abs. 2 des Dekrets Nr. 633/1972 in der Fassung, die vor der Änderung durch Art. 1 Abs. 126 und 127 des Gesetzes Nr. 208 vom 28. Dezember 2015 galt – das Recht auf Erstattung der Steuer von dem Beweis abhängig macht, dass zuvor ohne Erfolg Insolvenzverfahren durchgeführt worden sind, d. h., dass eine Erstattung nach der Rechtsprechung und der Praxis der Steuerbehörde des Mitgliedstaats der Union ausschließlich nach der erfolglosen endgültigen Verteilung der Aktiva oder, falls es keine gibt, nachdem der endgültige Beschluss über die Einstellung des Insolvenzverfahrens ergangen ist, stattfindet, auch wenn solche Verfahren aufgrund des Betrags der Forderung, der Aussichten auf ihre Einziehung und der Kosten der Insolvenzverfahren vernünftigerweise als unwirtschaftlich zu betrachten sind und in Erwägung dessen, dass jedenfalls die genannten Voraussetzungen erst Jahre nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens erfüllt sein können?

17. Zu diesen Fragen haben im Verfahren vor dem Gerichtshof die Italienische Republik, das Vereinigte Königreich und die Europäische Kommission schriftlich Stellung genommen.

V. Rechtliche Würdigung

A. Zu den beiden Vorlagefragen

1. *Allgemeines*

18. Mit seinen beiden Vorlagefragen – die zusammen zu prüfen sind – fragt das vorlegende Gericht im Ergebnis an, unter welchen Voraussetzungen die Mitgliedstaaten von der in Art. 11 Teil C Abs. 1 Satz 2 der Sechsten Richtlinie (heute Art. 90 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie) vorgesehenen Möglichkeit Gebrauch machen können, von Art. 11 Teil C Abs. 1 Satz 1 der Sechsten Richtlinie (heute Art. 90 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie)[6] abzuweichen. Im Konkreten möchte es wissen, ob das Unionsrecht es dem italienischen Gesetzgeber erlaubt, eine Berichtigung der Steuerbemessungsgrundlage von dem Beweis abhängig zu machen, dass zuvor ein Insolvenzverfahren erfolglos durchgeführt wurde, auch wenn dies unter Umständen mehr als ein Jahrzehnt dauern könne.

19. Art. 90 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie enthält keine Vorgaben, unter welchen Voraussetzungen Art. 90 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie eingeschränkt werden kann. Die Antwort auf die oben gestellte Frage kann daher nur aus den Grundsätzen des Mehrwertsteuerrechts abgeleitet werden.

20. Deshalb wird zuerst die Bedeutung des Art. 90 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie (Nrn. 21 ff.) erläutert. Danach wende ich mich der Ausnahme des Art. 90 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie zu (Nrn. 32 ff.). Dabei wird begründet, warum der Wortlaut einschränkend auszulegen ist. Für die Beschränkung der Berichtigungsmöglichkeit sind insbesondere der Neutralitätsgrundsatz (dazu Nrn. 40 ff.), die Stellung des Unternehmers im Mehrwertsteuerrecht und seine Grundrechte (dazu Nrn. 45 ff.) zu berücksichtigen. Anschließend werde ich die Kriterien für eine verhältnismäßige Anwendung des Art. 90 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie darlegen (dazu Nrn. 53 ff.).

2. *Bedeutung des Art. 90 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie*

21. Im Ausgangspunkt dürfte – trotz der Ausführungen des Vereinigten Königreichs und der Italienischen Republik – Einigkeit bestehen. Die Mehrwertsteuer ist zwar durch den Unternehmer als dem Steuerschuldner zu begleichen. Es besteht jedoch eine gefestigte Rechtsprechung des Gerichtshofs, dass die Mehrwertsteuer eine indirekte Verbrauchsteuer ist, die vom Endverbraucher zu tragen ist.[7] Das steuerpflichtige Unternehmen agiert „nur“ als Steuereinnehmer für Rechnung des Staates.[8]

6 Da die Vorschriften des Art. 11 Teil C Abs. 1 der Sechsten Richtlinie und Art. 90 der Mehrwertsteuerrichtlinie und auch die weiteren hier relevanten Vorschriften inhaltlich identisch sind, sich Letztere aber besser zitieren, wird aus Vereinfachungsgründen im weiteren Verlauf mit den aktuellen Vorschriften gearbeitet.

7 Urteile vom 24. Oktober 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, Rn. 19), und vom 7. November 2013, Tulică und Plavoşin (C-249/12 und C-250/12, EU:C:2013:722, Rn. 34), sowie Beschluss vom 9. Dezember 2011, Connoisseur Belgium (C-69/11, nicht veröffentlicht, EU:C:2011:825, Rn. 21).

8 Urteile vom 20. Oktober 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, Rn. 25), und vom 21. Februar 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, Rn. 21).

22. Die Mehrwertsteuer soll als allgemeine Verbrauchsteuer die Leistungsfähigkeit des Verbrauchers besteuern, die sich in seiner *Aufwendung von Vermögen* zur Verschaffung eines verbrauchbaren Nutzens zeigt.[9] Dies wird deutlich in der Regelung des Art. 2 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie („gegen Entgelt"), in der Regelung des Art. 65 der Mehrwertsteuerrichtlinie (Steuerentstehung nach Maßgabe der vorab vereinnahmten Beträge) und insbesondere der Regelung des Art. 73 der Mehrwertsteuerrichtlinie. Danach umfasst die Steuerbemessungsgrundlage alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der Leistende *erhält*.

23. Konsequenterweise hat der Gerichtshof[10] mehrfach ausdrücklich entschieden, dass „der Betrag, der als Besteuerungsgrundlage für die von den Steuerbehörden zu erhebende Mehrwertsteuer dient, nicht höher sein [kann] als die Gegenleistung, die der Endverbraucher tatsächlich erbracht hat und auf deren Grundlage die von ihm letztlich getragene Mehrwertsteuer berechnet worden ist". Wenn das Unternehmen nicht vom Endverbraucher bezahlt wird, schuldet es daher *materiell* auch keine Mehrwertsteuer. Der Belastungsgrund der Mehrwertsteuer ist nicht einschlägig, denn der Unternehmer hat im Ergebnis keine Lieferung oder sonstige Leistung *gegen Entgelt* im Sinne des Art. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie getätigt.

24. Nach Art. 63 der Mehrwertsteuerrichtlinie tritt jedoch der Steueranspruch bereits zu dem Zeitpunkt ein, zu dem die Lieferung von Gegenständen bewirkt oder die Dienstleistung erbracht wird. Nicht entscheidend ist, dass der Empfänger auch die Gegenleistung gezahlt hat (sogenanntes Sollprinzip). Diese Technik der Steuerentstehung basiert erkennbar auf der Vermutung, dass üblicherweise die vereinbarte Gegenleistung im Anschluss an eine Lieferung oder sonstige Leistung auch zeitnah bezahlt werden wird.

25. Wenn aber materiell-rechtlich nur der *tatsächliche Aufwand* des Empfängers für Waren oder Diensleistungen besteuert wird, die Besteuerungstechnik aber auf den *vereinbarten Aufwand* abstellt, müssen beide Systeme zu irgendeinem Zeitpunkt in Einklang gebracht werden. Dies stellt Art. 90 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie sicher, indem die zunächst entstandene Steuerschuld des leistenden Unternehmens entsprechend zu korrigieren ist.

26. Insofern entspricht es einer ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofs, dass Art. 90 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie Ausdruck eines *fundamentalen Grundsatzes der Mehrwertsteuerrichtlinie* ist, nach dem die Bemessungsgrundlage die tatsächlich erhaltene Gegenleistung ist und aus dem folgt, dass die Steuerverwaltung als Mehrwertsteuer keinen höheren als den dem Steuerpflichtigen gezahlten Betrag erheben darf.[11]

27. Art. 90 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie stellt mithin das nowendige Gegenstück zu der in Art. 63 der Mehrwertsteuerrichtlinie verankerten Besteuerungstechnik (dem sogenannten Sollprinzip) dar.[12] Es verpflichtet den Mitgliedstaat zu einer entsprechenden Minderung der Steuerbemessungsgrundlage.[13]

9 Vgl. exemplarisch: Urteil vom 18. Dezember 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, Rn. 20 und 23), und vom 11. Oktober 2007, KÖGÁZ u. a. (C-283/06 und C-312/06, EU:C:2007:598, Rn. 37 –„ Festsetzung ihrer Höhe proportional zum Preis, den der Steuerpflichtige als Gegenleistung für die Gegenstände und Dienstleistungen erhält").

10 Urteil vom 24. Oktober 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, Rn. 19), so ähnlich auch die Urteile vom 15. Oktober 2002, Kommission/Deutschland (C-427/98, EU:C:2002:581, Rn. 30), und vom 16. Januar 2003, Yorkshire Co-operatives (C-398/99, EU:C:2003:20, Rn. 19), ebenso die Schlussanträge des Generalanwalts Léger in der Rechtssache MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:283, Nr. 69).

11 Urteile vom 3. Juli 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339 Rn. 15), vom 26. Januar 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40 Rn. 27), vom 15. Mai 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, Rn. 22), vom 3. September 2014, GMAC UK (C-589/12, EU:C:2014:2131, Rn. 37), und vom 2. Juli 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, Rn. 35).

12 Die gleiche Funktion enthalten die Art. 184 und 185 der Mehrwertsteuerrichtlinie, die das Gegenstück zu dem Vorsteuerabzug nach dem Sollprinzip gemäß den Art. 168 und 178 der Mehrwertsteuerrichtlinie darstellen und einen zunächst zu hohen Vorsteuerabzug korrigieren. Insbesondere Art. 185 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie erlaubt es, sicherzustellen, dass der Vorsteuerabzug im Ergebnis an die tatsächliche Belastung mit Mehrwertsteuer angepasst wird. Der Leistungsempfänger, der mangels Zahlung der Gegenleistung nicht mit Mehrwertsteuer belastet ist, muss auch nicht über einen Vorsteuerabzug von einer (fiktiven) Belastung entlastet werden.

13 So ausdrücklich auch Urteil vom 3. September 2014, GMAC UK (C-589/12, EU:C:2014:2131, Rn. 31), und vom 26. Januar 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40, Rn. 26).

28. Konsequenterweise hat der Gerichtshof in seinem Urteil Goldsmiths entschieden, dass eine Abweichung von diesem fundamentalen Grundsatz aus Art. 90 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie gerechtfertigt werden muss, damit die von den Mitgliedstaaten auf Basis von Art. 90 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie erlassenen Maßnahmen das Ziel der Steuerharmonisierung nicht zunichtemachen. [14]

29. Allerdings hat der Gerichtshof in dem Urteil Almos Agrárkülkereskedelmi auch ausgeführt, dass sich die Steuerpflichtigen im Fall der Nichtbezahlung des Preises nicht auf ein Recht zur Minderung ihrer Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer gemäß Art. 90 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie berufen können, wenn der betreffende Mitgliedstaat von der Ausnahme nach Art. 90 Abs. 2 dieser Richtlinie Gebrauch machen wollte. [15]

30. Darauf stützen sich im Wesentlichen die Ausführungen des Vereinigten Königreichs und der Italienischen Republik. Wenn es tatsächlich so ist, dass die Berichtigung in Gänze ausgeschlossen werden könnte, dann wäre eine Berichtigung erst nach Abschluss eines mehrere Jahre dauernden Insolvenzverfahrens in Übereinstimmung mit den Ausführungen des Vereinigten Königreichs erst recht zulässig. Es ist allerdings nicht erkennbar, dass der Gerichtshof mit seinem Urteil in der Rechtssache Almos Agrárkülkereskedelmi tatsächlich sein – meiner Ansicht nach zutreffendes – Urteil in der Rechtssache Goldsmiths aufgeben wollte.

31. Zu entscheiden ist daher, ob Art. 90 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie es dem Mitgliedstaat tatsächlich völlig freistellt, unbegrenzt von Art. 90 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie abzuweichen, oder ob Abweichungen gerechtfertigt werden müssen.

3. Die Ausnahmevorschrift des Art. 90 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie

a) Allgemeines

32. Art. 90 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie erlaubt seinem Wortlaut nach den Mitgliedstaaten im Fall der vollständigen oder teilweisen Nichtbezahlung, von Abs. 1 abzuweichen. Damit können die Mitgliedstaaten von dem Grundsatz der Berichtigung eine Ausnahme vorsehen. Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs sind Ausnahmen allerdings eng auszulegen. [16]

33. Auch wenn der Wortlaut des Art. 90 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie erlaubt, dass die Mitgliedstaaten im Fall der vollständigen oder teilweisen Nichtbezahlung von der in Abs. 1 vorgesehenen Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage abweichen können, kann diese Formulierung bereits deshalb – anders als das Vereinigte Königreich und die Italienische Republik meinen – keinen vollständigen Ausschluss der Berichtigungsmöglichkeit erlauben.

34. Ein vollständiger Ausschluss der Berichtigungsmöglichkeit ist nämlich etwas anderes als ein Abweichen von einer sofortigen Berichtigungsmöglichkeit und widerspräche dem oben erwähnten und von Art. 90 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie umgesetzten Verbrauchsteuerprinzip. Ein vollständiger Ausschluss ist auch keine *enge Auslegung* des Begriffs „abweichen“.

14 Urteil vom 3. Juli 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, Rn. 18).

15 Urteil vom 15. Mai 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, Rn. 23).

16 Allerdings nur, sofern der Zweck der Ausnahme dadurch gewahrt bleibt. In diesem Sinne mittlerweile die ständige Rechtsprechung des Gerichtshofs im Mehrwertsteuerrecht – vgl. Urteile vom 21. März 2013, PFC Clinic (C-91/12, EU:C:2013:198, Rn. 23), vom 14. Juni 2007, Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343, Rn. 16), vom 20. Juni 2002, Kommission/Deutschland (C-287/00, EU:C:2002:388, Rn. 47), und meine Schlussanträge in der Rechtssache Brockenhurst College (C-699/15, EU:C:2016:991, Rn. 41). Im Kern mahnt der Gerichtshof mit diesen Formulierungen nicht eine enge, sondern eine präzise Auslegung von Ausnahmetatbeständen an.

b) *Sinn und Zweck der Ausnahme des Abs. 2*

35. Auch der Sinn und Zweck der Ausnahme des Abs. 2 spricht gegen eine Ermächtigung zum Ausschluss der Berichtigungsmöglichkeit bei einer vollständigen oder teilweisen Nichtbezahlung. Aus dem Wortlaut des Abs. 2 lässt sich nur erahnen, was der Hintergrund für diese Ausnahmemöglichkeit gewesen ist. Im Unterschied zu den vom Abs. 2 nicht erfassten Fällen einer Annullierung, Rückgängigmachung, Auflösung oder einem Preisnachlass nach Bewirkung des Umsatzes ist die vollständige oder teilweise Nichtbezahlung lediglich *ungewisser*.[17]

36. Insbesondere bleibt ein Anspruch auf Zahlung (d. h. eine Forderung) bestehen, so dass spätere Zahlungen nicht ausgeschlossen sind. Daher ergibt es Sinn, wenn die Mitgliedstaaten dieser Unsicherheit durch Regelungen entgegenwirken können, die von Abs. 1 abweichen. Ausgehend von diesem Sinn erstreckt sich die Abweichungsbefugnis für die Mitgliedstaaten aber nur auf diese Unsicherheit, nicht aber auf die Frage, *ob* eine Berichtigung zu erfolgen hat. Auch dies verhindert folglich – entgegen der Ansicht der Italienischen Republik – einen Ausschluss der Berichtigungsmöglichkeit durch einen Mitgliedstaat.

37. Dem Argument der Kommission, dass Abweichungen nach Abs. 2 gerechtfertigt sein könnten, um einen Missbrauch zu vermeiden, kann ich mich nicht anschließen. Zum einen hat der Gesetzgeber eine solche Möglichkeit in Art. 273 und nicht in Art. 90 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehen. Zum anderen dürfen die Maßnahmen, die die Mitgliedstaaten nach Art. 273 der Mehrwertsteuerrichtlinie erlassen dürfen, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und Steuerhinterziehungen zu verhindern, nicht über das zur Erreichung dieser Ziele Erforderliche hinausgehen und die Neutralität der Mehrwertsteuer nicht in Frage stellen.[18] Eine verschuldensunabhängige Haftung des Leistenden bis zu einem bestimmten Stichtag (hier der Abschluss des Insolvenzverfahrens) ginge aber über das hinaus, was erforderlich ist, um die Ansprüche des Fiskus zu schützen.[19]

38. Insbesondere ist nicht ersichtlich, wie die Einschränkung der Berichtigung der Steuerschuld bis zum Eintritt eines bestimmten Ereignisses geeignet sein sollte, einen Mehrwertsteuermissbrauch zu bekämpfen. Wenn die Berichtigung tatsächlich Ausdruck eines *fundamentalen Grundsatzes der Mehrwertsteuerrichtlinie* ist, nach dem die Bemessungsgrundlage die tatsächlich erhaltene Gegenleistung ist und aus dem folgt, dass die Steuerverwaltung als Mehrwertsteuer keinen höheren als den dem Steuerpflichtigen gezahlten Betrag erheben darf,[20] dann ist das Entscheidende allein die Nichtzahlung der Gegenleistung.

39. Sollte es sich nicht um eine Nichtzahlung, sondern in Wahrheit um eine unentgeltliche Lieferung oder unentgeltliche sonstige Leistung handeln, wird diese im Mehrwertsteuerrecht gemäß Art. 16 oder Art. 26 der Mehrwertsteuerrichtlinie einer entgeltlichen gleichgestellt. Diese Abgrenzung kann und muss die Finanzverwaltung ohnehin vornehmen. Damit ist ein Missbrauch auf Ebene des leistenden Unternehmens eigentlich nicht möglich. Somit wäre ein Missbrauch nur auf Ebene des nicht zahlenden Leistungsempfängers denkbar, wenn dieser trotz Nichtzahlung den Vorsteuerabzug geltend macht. Dem dort denkbaren Missbrauch beugt aber Art. 185 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie vor. Dieser erlaubt konsequenterweise eine Korrektur des Vorsteuerabzugs bei dem Unternehmen, welches mangels Zahlung nicht mit Mehrwertsteuer belastet ist.

17 Insoweit zutreffend Urteil vom 15. Mai 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, Rn. 25).

18 Vgl. nur Urteil vom 9. Juli 2015, Salomie und Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, Rn. 62 und die dort zitierten Nachweise).

19 Urteile vom 6. Dezember 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, Rn. 42), und vom 21. Juni 2012, Mahagében (C-80/11 und C-142/11, EU:C:2012:373, Rn. 48).

20 Urteile vom 3. Juli 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339 Rn. 15), vom 26. Januar 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40 Rn. 27), vom 15. Mai 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, Rn. 22), vom 3. September 2014, GMAC UK (C-589/12, EU:C:2014:2131, Rn. 37), und vom 2. Juli 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, Rn. 35).

c) Der Neutralitätsgrundsatz im Mehrwertsteuerrecht

40. Zudem ist der Grundsatz der steuerrechtlichen Neutralität auch bei der Auslegung des Art. 90 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie zu berücksichtigen. Der Grundsatz der Neutralität stellt ein sich aus dem Verbrauchsteuercharakter [21] ergebendes grundlegendes Prinzip der Mehrwertsteuer dar und enthält zwei Grundaussagen.

41. Er verbietet zum einen, dass Wirtschaftsteilnehmer, die die gleichen Umsätze bewirken, im Rahmen der Erhebung der Mehrwertsteuer unterschiedlich behandelt werden. [22] Dies erlangt Bedeutung im Zusammenhang mit den in der Mehrwertsteuerrichtlinie selbst vorgesehenen Abweichungen einer Besteuerung nach der vereinbarten Gegenleistung (dazu unten, Nrn. 56 und 57).

42. Zum anderen beinhaltet der Neutralitätsgrundsatz, dass das Unternehmen als Steuereinnehmer für Rechnung des Staates von der endgültigen Belastung mit Mehrwertsteuer grundsätzlich zu befreien ist, [23] sofern die unternehmerische Tätigkeit selbst der Erzielung (grundsätzlich) steuerpflichtiger Umsätze dient. [24]

43. Wenn das leistende Unternehmen aber aufgrund der Besteuerungstechnik verpflichtet ist, über Jahre eine Mehrwertsteuer zu schulden, die es nicht einsammeln konnte, dann belastet diese Vorfinanzierung das Unternehmen in erheblichem Maße. Von einer vollständigen [25] Neutralität der Mehrwertsteuer kann dann nicht mehr gesprochen werden.

44. Auch der Neutralitätsgrundsatz verlangt also im Grundsatz eine Berichtigungsmöglichkeit im Fall der Nichtbezahlung der Gegenleistung. Die in Art. 90 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehene Einschränkungsmöglichkeit ist daher auch im Hinblick auf den Neutralitätsgrundsatz *restriktiv zu interpretieren* und ist – wie der Gerichtshof im Urteil Goldsmiths ausgeführt hat [26] –rechtfertigungsbedürftig.

d) Die Grundrechte des Unternehmers im Mehrwertsteuerrecht

45. Darüber hinaus ist zu berücksichtigen, dass eine Privatperson (dies sind die meisten Steuerpflichtigen im Mehrwertsteuerrecht) auch dann, wenn sie Steuern schuldet, ein Grundrechtsträger ist. Die Verpflichtung eines Privaten, für den Staat anstelle von dessen Finanzverwaltung eine Steuer von Dritten (den Leistungsempfängern) einzusammeln, stellt einen Eingriff in seine Grundrechte dar, wie sie nunmehr in der Charta der Grundrechte niedergelegt sind.

46. Die Vorfinanzierung der Mehrwertsteuer betrifft die Berufsfreiheit, die unternehmerische Freiheit und das Grundrecht auf Eigentum (Art. 15, 16 und 17 der Charta). Auch vor Inkrafttreten der Charta schützte der Gerichtshof die Berufsfreiheit und die Gewerbefreiheit gleichermaßen als allgemeine Rechtsgrundsätze [27]. Außerdem steht eine Ungleichbehandlung nach Art. 20 der Charta gegenüber Unternehmen im Raum, gegenüber denen der Steueranspruch gemäß Art. 66 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie erst mit Vereinnahmung der Gegenleistung entsteht (sogenannte Ist-Besteuerung).

21 Der EuGH spricht im Urteil vom 13. März 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, Rn. 43), von einem Auslegungsgrundsatz.

22 Urteile vom 7. September 1999, Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, Rn. 20), vom 16. Oktober 2008, Canterbury Hockey Club und Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, Rn. 30), und vom 11. Juni 1998, Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276, Rn. 22).

23 Urteile vom 13. März 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, Rn. 25), und vom 1. April 2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, Rn. 39).

24 Urteile vom 13. März 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, Rn. 41), vom 21. April 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, Rn. 57), vom 15. Dezember 2005, Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, Rn. 51), und meine Schlussanträge in der Rechtssache Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:185, Nr. 25).

25 So noch Urteil vom 24. Oktober 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, Rn. 23).

26 Urteil vom 3. Juli 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, Rn. 18).

27 Urteil vom 14. Mai 1974, Nold/Kommission (4/73, EU:C:1974:51, Rn. 14).

47. Jede Einschränkung dieser anerkannten Rechte und Freiheiten muss – dies gilt auch für die Zeit vor dem Erlass von Art. 52 Abs. 1 der Charta – verhältnismäßig sein. Daher ist primär zu prüfen, wie lange der Eingriff in Gestalt einer Vorfinanzierung (Einsammlung und Abführung fremder Steuern ohne Erhalt des Geldbetrags von dem Steuerträger) verhältnismäßig ist. Zutreffenderweise äußert die Kommission insofern auch Zweifel bezüglich der Länge eines abgeschlossenen Insolvenzverfahrens in Italien.

48. Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, der zu den allgemeinen Grundsätzen des Unionsrechts gehört, verlangt für staatliches Handeln, dass eine belastende Maßnahme „zur Verwirklichung des von ihr verfolgten Zieles geeignet, erforderlich und verhältnismäßig“ [28] ist. [29]

49. Die Steuererhebung beim Unternehmer *vor* der Vereinnahmung der Gegenleistung ist jedenfalls nicht erforderlich, um den Gesetzeszweck zu erreichen. Der Gesetzeszweck besteht in der Besteuerung des Konsumenten, wenn an diesen eine Lieferung oder sonstige Leistung *gegen Entgelt* (Art. 2 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie) erbracht wird. Das mildere und einfachere, gleich wirksame Mittel dafür ist die Besteuerung der jeweils tatsächlich vereinnahmten Gegenleistungen.

50. Der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz gebietet es darüber hinaus, dass von einem Unternehmen als „Steuereinnehmer für Rechnung des Staates“ nicht mehr verlangt werden kann, als er auch leisten kann. Seine (finanzielle) Leistungsfähigkeit ist – bei einer indirekten Verbrauchsteuer – im Grundsatz aber auf das beschränkt, was er von dem eigentlichen Steuerträger auch einsammeln konnte. Alles was er nicht einsammeln konnte, muss er aus dem eigenen Vermögen vorfinanzieren. Die Mehrwertsteuer bezweckt aber nicht, das Vermögen des Steuerpflichtigen zu besteuern.

51. Insofern ist es meines Erachtens zwingend, dass die Steuerschuld bei einer indirekten Steuer auf den *Erhalt dieses Aufwands beim Leistenden* abstellt, da nur dann der Leistende auch objektiv in der Lage ist, seiner Steuerschuld nachzukommen und diese (eingenommene) Mehrwertsteuer abzuführen. Davon weicht eine Besteuerung nach der bloß vereinbarten Gegenleistung (sogenanntes Sollprinzip) ab und wäre ohne die Regelung des Art. 90 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie unverhältnismäßig.

52. Auch deshalb ist Art. 90 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie zwingend restriktiv auszulegen. Die Mitgliedstaaten können zwar von einer in Art. 90 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehenen *sofortigen* Berichtigung für den Fall der vollständigen oder teilweisen Nichtbezahlung abweichen. Das können sie allerdings in Übereinstimmung mit dem Urteil Goldsmiths [30] nur in einer *verhältnismäßigen Art und Weise*, die dem Verbrauchsteuercharakter der Mehrwertsteuer, dem Neutralitätsgrundsatz und den Grundrechten des Unternehmens Rechnung trägt.

28 Zur Formulierung vgl. meine Schlussanträge in der Rechtssache G4S Secure Solutions (C-157/15, EU:C:2016:382, Rn. 98), angelehnt an den französischen Conseil constitutionnel, Entscheidungen Nr. 2015-527 QPC vom 22. Dezember 2015 (FR:CC:2015:2015.527.QPC, Rn. 4 und 12) und Nr. 2016-536 QPC vom 19. Februar 2016 (FR:CC:2016:2016.536.QPC, Rn. 3 und 10); ähnlich der französische Conseil d'État, Urteil Nr. 317827 vom 26. Oktober 2011 (FR:CEASS:2011:317827.20111026); siehe auch das deutsche Bundesverfassungsgericht, *BVerfGE* 120, 274, 318 und 319 (DE:BVerfG:2008:rs20080227.1bvr037007, Rn. 218).

29 Siehe z. B. Urteil vom 4. Mai 2016, Pillbox 38 (C-477/14, EU:C:2016:324, Rn. 48 und die dort angeführte Rechtsprechung), ähnlich im Mehrwertsteuerrecht: Urteil vom 2. September 2015, CGIL und INCA (C-309/14, EU:C:2015:523, Rn. 24), vom 26. April 2012, Kommission/Niederlande (C-508/10, EU:C:2012:243, Rn. 75), und vom 26. März 2015, Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201, Rn. 48 ff.).

30 Urteil vom 3. Juli 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339).

4. Rechtfertigung einer Abweichung im Sinne von Art. 90 Abs. 2

a) Autonome Auslegung der Berichtigungstatbestände

53. Die entscheidende Frage ist mithin nicht, ob ein Mitgliedstaat eine Berichtigung bei einer Nichtzahlung ausschließen kann. Dies kann er aufgrund der obigen Ausführungen nicht. Entscheidend ist vielmehr, bis wann ein Abweichen von der Berichtigung gemäß Art. 90 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie *gerechtfertigt* ist, oder umgekehrt, ab wann dem Steuerpflichtigen bei einer vollständigen oder teilweisen Nichtbezahlung spätestens eine Berichtigungsmöglichkeit nach Art. 90 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie zuzugestehen ist.

54. Dies spitzt sich im vorliegenden Fall auf die Frage zu, ob der italienische Gesetzgeber eine Berichtigung so lange verhindern kann, bis der Ausfall der Forderung durch den Abschluss des Insolvenzverfahrens (*endgültig*) feststeht (was unter Umständen mehr als zehn Jahre dauern kann), oder ob eine Berichtigung bereits dann vorzusehen ist, wenn mit einer Zahlung *höchstwahrscheinlich* nicht mehr (zeitnah) zu rechnen ist.

55. Diese Frage ist eine genuin mehrwertsteuerrechtliche Frage, die unabhängig von anderen Steuerarten oder gar bilanzrechtlichen Wertungen vorzunehmen ist. Eine analoge Anwendung des italienischen Ertragsteuerrechts ist mehrwertsteuerrechtlich nicht geboten. Die abweichende Regelung im italienischen Ertragsteuerrecht ist daher unschädlich. Jedoch müssen sowohl die Finanzverwaltung als auch der Steuerpflichtige rechtssicher beurteilen können, ab wann spätestens eine Berichtigung der entstandenen Mehrwertsteuerschuld nach Art. 90 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie zu erfolgen hat.

b) Gleichbehandlung aller Unternehmen

56. Bei der Auslegung des Art. 90 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie müssen auch Art. 66 Buchst. b und die Art. 194 ff. in Verbindung mit dem Gleichbehandlungsgrundsatz (nunmehr auch in Art. 20 der Charta der Grundrechte verankert) berücksichtigt werden. Dies gebietet eine *zeitnahe* Berichtigungsmöglichkeit.

57. Nach Art. 66 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie können die Mitgliedstaaten für eine Gruppe von Steuerpflichtigen die Entstehung der Mehrwertsteuer auf die „Vereinnahmung des Preises“ festlegen („Ist-Besteuerung“). Von dieser Möglichkeit haben die Mitgliedstaaten jedenfalls teilweise Gebrauch gemacht. Zu berücksichtigen sind weiter Leistungen, bei denen die Mehrwertsteuerrichtlinie eine Verlagerung der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger vorsieht oder erlaubt (vgl. Art. 194 ff. der Mehrwertsteuerrichtlinie). Unternehmen, die solche Umsätze – z. B. Dienstleistungen an im Ausland ansässige Unternehmer – ausführen, müssen keine Mehrwertsteuer vorfinanzieren.

58. Ein Unternehmen, dass im Anwendungsbereich der Soll-Besteuerung – d. h. bei einer Steuerentstehung unabhängig vom Zahlungseingang – Steuern über einen längeren Zeitraum verauslagen muss, hätte nämlich einen offensichtlichen Wettbewerbsnachteil gegenüber einem Unternehmen im Anwendungsbereich der Ist-Besteuerung, das die Steuer erst aus den vereinnahmten Preisen abführen muss. Gleiches würde für Unternehmen gelten, die nur Umsätze ausführen, die unter die Steuerschuldverlagerung auf den Leistungsempfänger fallen. Ein solcher Wettbewerbsnachteil ist nur zu rechtfertigen, wenn der Vorfinanzierungszeitraum nicht zu lang ist.

c) Zum Vergleich: Berichtigung bei fehlender Leistung

59. Für eine zeitnahe Berichtigungsmöglichkeit bei fehlender Zahlung der Gegenleistung spricht auch der Vergleich zu der Berichtigungsmöglichkeit der Steuerschuld bei gänzlich fehlender Leistung und Gegenleistung. Hier ergibt sich aus unserer Rechtsprechung,[31] dass auch eine Steuerschuld aus einer fehlerhaften Rechnung (Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie) berichtigt werden kann, etwa falls die Rechnung eine entgeltliche Leistung ausweist, die tatsächlich nicht erbracht wurde.

60. Die Steuerschuld des Rechnungsausstellers aufgrund einer bloßen Gefährdung des Steueraufkommens durch die Ausstellung der fehlerhaften Rechnung ist vom Gerichtshof nur deshalb als mit dem Mehrwertsteuersystem vereinbar angesehen worden, wenn und weil die *Möglichkeit der Berichtigung dieser Gefährdungshaftung* besteht.[32] Diese kommt sogar einem bösgläubigen Rechnungsaussteller zu Gute, sofern die Gefährdung des Steueraufkommens beseitigt ist.[33]

61. Gleiches muss erst recht gelten, wenn eine zutreffende Rechnung vorliegt, aber die erbrachte Leistung nicht bezahlt wurde und ebenfalls keine Gefährdung des Steueraufkommens besteht. Eine Gefährdung ist hier einerseits ausgeschlossen, solange der eigentliche Steuerträger noch nicht gezahlt hat, weswegen materiell noch keine Mehrwertsteuer angefallen ist (vgl. Nr. 23). Andererseits ist eine Gefährdung durch einen unberechtigten Vorsteuerabzug des nicht zahlenden Leistungsempfängers ausgeschlossen, weil gemäß Art. 185 Abs. 2 Satz 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie die Mitgliedstaaten von diesem eine Berichtigung des vorgenommenen Vorsteuerabzugs verlangen können.

d) Abweichungen nach Art. 90 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie

62. Zu klären sind daher „nur“ noch die konkreten Voraussetzungen für zulässige Abweichungen nach Art. 90 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie. In dem Urteil Goldsmiths[34] hat der Gerichtshof zwar eine Rechtfertigung angemahnt, dazu aber keine konkreten Vorgaben gemacht.

63. Art. 90 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie sieht Abweichungen von der Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage nach Abs. 1 nur vor, um der Unsicherheit der „endgültigen“ Nichtzahlung Rechnung zu tragen (dazu Nrn. 35 ff.). Dieser Unsicherheit in Fällen der vollständigen oder teilweisen Nichtbezahlung kann aber auch durch eine nachträgliche Erhöhung der Bemessungsgrundlage Rechnung getragen werden, wenn doch noch eine Zahlung erfolgt.

64. Sollte sich später (z. B. während oder nach Abschluss des Insolvenzverfahrens) noch eine Zahlung zugunsten des Unternehmens ergeben, dann ist die Steuerschuld in diesem Moment wieder entsprechend zu erhöhen. Dies folgt bereits aus Art. 73 der Mehrwertsteuerrichtlinie, nach dem alles in die Steuerbemessungsgrundlage fällt, was der Leistungsempfänger für die Umsätze aufwendet. Entsprechendes gilt für eine damit korrespondierende Berichtigung des Vorsteuerabzugs des Empfängers nach Art. 185 der Mehrwertsteuerrichtlinie.

65. Eine Reduktion der Steuerbemessungsgrundlage unter dem Vorbehalt einer Erhöhung bei einer doch noch erfolgenden Zahlung ist ein gleich geeignetes milderes Mittel im Hinblick auf die zutreffende Besteuerung des Endverbrauchers als eine jahrelange Vorfinanzierungsverpflichtung des Steuereinnehmers[35] bis zur Eröffnung oder gar dem Abschluss eines Insolvenzverfahrens.

31 Urteil vom 19. September 2000, Schmeink & Cofreth und Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, Rn. 58 ff.).

32 Urteil vom 19. September 2000, Schmeink & Cofreth und Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, Rn. 57 ff.).

33 Urteil vom 19. September 2000, Schmeink & Cofreth und Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, Rn. 60 und 63), bestätigt durch die Urteile vom 27. September 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, Rn. 35), und vom 6. November 2003, Karageorgou u. a. (C-78/02 bis C-80/02, EU:C:2003:604, Rn. 50).

34 Urteil vom 3. Juli 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, Rn. 18).

35 Von einem Finanzbeamten würde niemand erwarten, dass er die Steuerschuld der von ihm veranlagten Steuerpflichtigen zunächst aus seinen privaten Mitteln vorfinanziert.

66. Insofern erlauben weder der Wortlaut noch der Sinn und Zweck des Art. 90 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie eine Auslegung, wonach eine Berichtigung ausgeschlossen werden könnte, bis eine Bezahlung mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit – d. h. erst nach Eröffnung oder Abschluss des Insolvenzverfahrens – nicht mehr erfolgen wird. Anders als die Kommission und wohl auch das Vereinigte Königreich meinen, kommt nämlich eine Differenzierung zwischen Forderungen, deren Nichtbezahlung endgültig feststeht, und Forderungen, bei denen dies nicht der Fall ist, im Mehrwertsteuerrecht nicht in Betracht.

67. Dies hängt damit zusammen, dass es ein „endgültiges" Nichtbezahlen im Sinne des Mehrwertsteuerrechts nicht geben kann. Dies schließt schon der Wortlaut des Art. 73 der Mehrwertsteuerrichtlinie aus. Danach erfasst die Steuerbemessungsgrundlage auch *Zahlungen eines Dritten* und ist damit losgelöst von der Zahlungsfähigkeit bzw. Existenz eines Schuldners.[36] Darüber hinaus stellt das Mehrwertsteuerrecht nicht auf das Vorliegen einer vollstreckbaren Forderung ab, wie die Besteuerung der Zahlung eines Trinkgeldes,[37] versehentlicher Überzahlungen oder der Bezahlung einer Ehrenschuld[38] zeigen.

68. Auch nach Abschluss eines Insolvenzverfahrens – dies scheint von der Kommission als Fall des endgütigen Forderungsausfalls angesehen zu werden – ist im Übrigen nicht ausgeschlossen, dass ein Dritter (bewusst oder versehentlich) noch an das leistende Unternehmen zahlt. Dies würde dann zu einer entsprechenden Mehrwertsteuerschuld führen. Auch dies bestätigt, dass es aus mehrwertsteuerrechtlicher Perspektive keine endgültige Sicherheit geben kann, dass eine Zahlung nicht mehr erfolgen wird. Es gibt immer nur eine *gewisse Wahrscheinlichkeit*, die insbesondere mit der Länge der Nichtzahlung zunimmt.

69. Im Hinblick auf die Grundrechte des Unternehmens, den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz und den Neutralitätsgrundsatz kommt meines Erachtens eine Vorfinanzierung der Mehrwertsteuer über *mehrjährige Zeiträume* nicht in Betracht. Entscheidend kann nur sein, ob eine Forderung auf längere Zeit nicht durchsetzbar ist. Eine Nichtdurchsetzbarkeit kann dabei auch schon im Fall einer ernsthaften und endgültigen Zahlungsverweigerung durch den Schuldner vorliegen. Wenn der Schuldner z. B. das Bestehen der Forderung selbst oder deren Höhe nachdrücklich bestreitet, dann besteht bereits eine erhöhte Wahrscheinlichkeit, dass die Forderung auf längere Zeit nicht oder nicht in voller Höhe durchsetzbar ist.

70. Andererseits ist bei einer indirekten Steuererhebung der Staat auf eine „Einziehung" der Mehrwertsteuer durch den Unternehmer angewiesen. Dieser ist in einem gewissen Maße durch die Auswahl seines Vertragspartners und die Vereinbarung einer Vorauszahlung in der Lage, das Risiko einer Nichtzahlung zu beeinflussen. Auch kann die Steuerschuld des Unternehmens gegenüber dem Staat nicht von der (subjektiv zu beurteilenden) Qualität des Bestreitens des Schuldners, sondern nur von *objektiven Kriterien* abhängen. Als solche Kriterien kommen letztendlich aber wiederum nur Maßnahmen in Betracht, die in der Hand des Steuerpflichtigen liegen und ihm zuzumuten sind.

71. Welche Maßnahmen zumutbarerweise von einem Unternehmen in jedem Mitgliedstaat verlangt werden können, bevor er seine Steuerschuld wegen einer Nichtzahlung der Gegenleistung berichtigen kann, hängt von den dortigen Gegebenheiten ab und kann nicht vom Gerichtshof abstrakt vorhergesagt werden. Vielmehr muss das vorlegende Gericht die im nationalen Recht vorgesehene Abweichung von der grundsätzlichen Berichtigungspflicht im Einzelfall im Rahmen einer Gesamtabwägung beurteilen bzw. richtlinienkonform anwenden. Der Gerichtshof kann dem vorlegenden Gericht dafür allerdings Anhaltspunkte geben.

36 So kam es schon vor, dass eine Bank die Forderungen der Handwerker beglich, deren Auftraggeber zahlungsunfähig geworden ist, um weiteren Schaden für ihr Image abzuwenden – vgl. den Fall bei BFH, Urt. vom 19.10.2001 – V R 75/98, UR 2002, 217.

37 Urteil vom 29. März 2001, Kommission/Frankreich (C-404/99, EU:C:2001:192, Rn. 40 ff.).

38 Urteil vom 17. September 2002, Town & County Factors (C-498/99, EU:C:2002:494, Rn. 21 ff.).

72. So ist es verhältnismäßig, wenn der Mitgliedstaat gewisse Nachweise für eine wahrscheinlich länger dauernde Nichtzahlung verlangt. Die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens wäre ein solcher Nachweis. Allerdings kann auch schon weitaus früher eine nach Art. 90 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie zu berücksichtigende Nichtzahlung vorliegen, z. B., wenn der Schuldner im Rahmen eines gerichtlichen Durchsetzungsverfahrens die Forderung bestreitet. Verhältnismäßig wäre auch die Implementierung einer angemessenen Frist der Nichtbezahlung (z. B. sechs Monate ab Rechnungslegung), ab der von einer Nichtzahlung im Sinne des Art. 90 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie ausgegangen werden kann.

73. Ob die Einleitung eines gerichtlichen Durchsetzungsverfahrens von dem Steuerpflichtigen verlangt werden kann, hängt insbesondere von der daraus resultierenden Kostenbelastung ab. Eine Pflicht zur gerichtlichen Einziehung von eventuell wertlosen Forderungen zugunsten des Staates, die *erhebliche Kosten* verursacht, ist grundsätzlich weder mit dem Neutralitätsgrundsatz noch mit dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz zu vereinbaren. In Übereinstimmung mit der Auffassung der Kommission betrifft dies vor allem (aber nicht nur) Forderungen geringer Höhe. Hier wäre die Möglichkeit der Abtretung dieser Forderung an Zahlungs statt an den Staat wohl das verhältnismäßigere Mittel.

74. Die Inanspruchnahme eines vereinfachten und kostengünstigen hoheitlichen Durchsetzungsverfahrens in Gestalt eines Mahnbescheidverfahrens vor einer Berichtigung der Steuerbemessungsgrundlage erscheint hingegen im Allgemeinen verhältnismäßig zu sein. Dies gilt jedenfalls im Grundsatz, sofern keine Anhaltspunkte vorliegen, dass dieses Verfahren ohnehin erfolglos bzw. unwirtschaftlich sein wird. Das Erfordernis des Abschlusses eines Insolvenzverfahrens ist jedoch aufgrund seiner Dauer und der Tatsache, dass der Steuerpflichtige darauf wenig bis keinen Einfluss hat, jedenfalls unverhältnismäßig.

B. Ergebnis

75. Im Ergebnis erlaubt Art. 90 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie den Mitgliedstaaten, die Besonderheiten der Unsicherheiten bei einer Nichtbezahlung zu berücksichtigen, in dem erst unter gewissen Umständen (wie z. B. dem Ablauf einer Frist oder gewisse erfolglose Maßnahmen des Steuerpflichtigen) eine hinreichend sichere längerfristige Nichtbezahlung angenommen werden kann. Ein Ausschluss der Berichtigung der Steuerbemessungsgrundlage kommt jedoch nicht in Betracht.

76. Die Grundrechte des Steuerpflichtigen, der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz, der Charakter der Mehrwertsteuer und insbesondere der Neutralitätsgrundsatz stehen dabei zudem einer Beschränkung der Berichtigung der Steuerbemessungsgrundlage entgegen, die an Ereignisse anknüpft, die – wie der Abschluss oder die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens – von dem Steuerpflichtigen nicht autonom beeinflusst werden können.

VI. Entscheidungsvorschlag

77. Somit schlage ich vor, die beiden Vorlagefragen des Finanzgerichts der Provinz Siracusa (Italien) gemeinsam wie folgt zu beantworten:

Art. 11 Teil C Abs. 1 Satz 2 der Sechsten Richtlinie 77/388 erlaubt keine unverhältnismäßige Einschränkung der Berichtigungsmöglichkeit der Steuerbemessungsgrundlage. Er erlaubt es aber den Mitgliedstaaten, die Besonderheiten der Unsicherheiten bei einer Nichtbezahlung zu berücksichtigen, indem dem Steuerpflichtigen bestimmte zumutbare Maßnahmen auferlegt werden. Das Erfordernis des Abschlusses des Insolvenzverfahrens über den Leistungsempfänger stellt jedoch eine unverhältnismäßige Einschränkung dar.