Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Siebte Kammer)

11. Juni 2020*

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Steuerwesen – Mehrwertsteuer – Richtlinie 2006/112/EG – Art. 90 und 273 – Steuerbemessungsgrundlage – Verminderung – Versagung – Nichtbezahlung – Steuerpflichtiger, der seine Forderung im Insolvenzverfahren gegen den Schuldner nicht angemeldet hat – Grundsätze der steuerlichen Neutralität und der Verhältnismäßigkeit – Unmittelbare Wirkung“

In der Rechtssache C-146/19

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Vrhovno sodišče (Oberster Gerichtshof, Slowenien) mit Entscheidung vom 30. Januar 2019, beim Gerichtshof eingegangen am 21. Februar 2019, in dem Verfahren

SCT d.d, in Insolvenz,

gegen

Republik Slowenien

erlässt

DER GERICHTSHOF (Siebte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten P. G. Xuereb sowie der Richter T. von Danwitz und A. Kumin (Berichterstatter),

Generalanwalt: M. Szpunar,

Kanzler: M. Longar, Verwaltungsrat,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 26. Februar 2020,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

– der SCT d.d., in Insolvenz, vertreten durch S. Pušenjak, odvetnica,

– der slowenischen Regierung, vertreten durch T. Mihelič Žitko und V. Klemenc als Bevollmächtigte,

– der tschechischen Regierung, vertreten durch M. Smolek, O. Serdula und J. Vláčil als Bevollmächtigte,

– der italienischen Regierung, vertreten durch G. Palmieri als Bevollmächtigte im Beistand von G. Galluzzo, avvocato dello Stato,

* Verfahrenssprache: Slowenisch.

– der Europäischen Kommission, vertreten durch N. Gossement und M. Kocjan als Bevollmächtigte,

aufgrund des nach Anhörung des Generalanwalts ergangenen Beschlusses, ohne Schlussanträge über die Rechtssache zu entscheiden,

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 90 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1, im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie).

2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der SCT d.d., einer Gesellschaft in Insolvenz, und der Republik Slowenien über die Weigerung, SCT die Vornahme einer Berichtigung der im Zusammenhang mit offenen Forderungen entrichteten Mehrwertsteuer zu gestatten, da es diese Gesellschaft unterlassen habe, ihre Forderungen in den Insolvenzverfahren gegen ihre Schuldner anzumelden.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

3 Art. 90 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

„(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.“

4 Art. 273 dieser Richtlinie sieht vor:

„Die Mitgliedstaaten können vorbehaltlich der Gleichbehandlung der von Steuerpflichtigen bewirkten Inlandsumsätze und innergemeinschaftlichen Umsätze weitere Pflichten vorsehen, die sie für erforderlich erachten, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und um Steuerhinterziehung zu vermeiden, sofern diese Pflichten im Handelsverkehr zwischen den Mitgliedstaaten nicht zu Formalitäten beim Grenzübertritt führen.

Die Möglichkeit nach Absatz 1 darf nicht dazu genutzt werden, zusätzlich zu den in Kapitel 3 genannten Pflichten weitere Pflichten in Bezug auf die Rechnungsstellung festzulegen.“

Slowenisches Recht

5 Art. 39 des Zakon o davku na dodano vrednost (Mehrwertsteuergesetz, im Folgenden: ZDDV-1) sieht in den Abs. 2 bis 4 vor:

„(2) Im Fall der Annullierung, der Rückgängigmachung oder des Preisnachlasses nach der Bewirkung des Umsatzes wird die Steuerbemessungsgrundlage entsprechend vermindert. Der Steuerpflichtige kann den abgerechneten Mehrwertsteuerbetrag berichtigen (vermindern), wenn er dem Erwerber schriftlich den Mehrwertsteuerbetrag mitteilt, den dieser nicht abziehen darf.

(3) Der Steuerpflichtige kann den abgerechneten Mehrwertsteuerbetrag auch berichtigen (vermindern), 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.

(4) Der Steuerpflichtige kann 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).“

6 In 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) heißt es:

„(1) Die Gläubiger müssen im Insolvenzverfahren alle bis zur Eröffnung des Insolvenzverfahrens entstandenen Forderungen gegen den Insolvenzschuldner anmelden, mit Ausnahme derjenigen, für die das Gesetz keine Anmeldung vorschreibt.

…

(5) Wenn der Gläubiger die Anmeldefrist aus Abs. 1 … dieses Artikels versäumt, erlischt seine Forderung im Verhältnis zu dem Insolvenzschuldner und das Gericht weist die verspätete Forderungsanmeldung zurück.

…“

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

7 SCT nahm in der Steuererklärung für April 2014 eine Berichtigung der Mehrwertsteuer in Höhe von 272 471 Euro hinsichtlich offener Forderungen vor, die sie gegenüber zwei Gesellschaften gehabt habe, über deren Vermögen im Juni 2013 ein Insolvenzverfahren endgültig abgeschlossen worden sei.

8 Im Rahmen einer Prüfung stellte die zuständige Steuerbehörde fest, dass SCT diese Forderungen nicht in den betreffenden Insolvenzverfahren angemeldet habe und dass diese Forderungen gemäß Art. 296 ZFPPIPP erloschen seien. Auf dieser Grundlage kam die Steuerbehörde zu dem Schluss, dass die Voraussetzungen für eine Verminderung der Mehrwertsteuer nicht gegeben seien.

9 Im Rahmen eines Einspruchs wurde SCT bestätigt, 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 der abgerechneten Mehrwertsteuer habe, wenn er die Forderung gegenüber dem Insolvenzschuldner angemeldet habe. Durch diese Anmeldung weise der Steuerpflichtige auch nach, dass die Forderung noch immer bestehe, was bei Forderungen gegen mit dem Steuerpflichtigen verbundene Personen wie im vorliegenden Fall von besonderer Bedeutung sei.

10 Das mit der Klage von SCT befasste erstinstanzliche Verwaltungsgericht bestätigte die Entscheidungen der Steuerverwaltung und stützte sich in diesem Zusammenhang auf Art. 90 der Mehrwertsteuerrichtlinie. Während Abs. 1 dieses Artikels bestimme, dass im Fall der Nichtbezahlung nach der Bewirkung des Umsatzes die Steuerbemessungsgrundlage entsprechend vermindert werde, erlaube es Abs. 2 dieses Artikels den Mitgliedstaaten, davon abzuweichen. Der slowenische Gesetzgeber habe von dieser möglichen Ausnahme Gebrauch gemacht.

11 In der beim Vrhovno sodišče (Oberster Gerichtshof, Slowenien) eingelegten Revision macht SCT geltend, dass Art. 39 Abs. 3 des ZDDV-1 keine Abweichung von den in Art. 90 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie festgelegten Verpflichtungen darstelle, sondern lediglich die Bedingungen nenne, die für die Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage erfüllt sein müssten. Dieser Art. 39 Abs. 3 entspreche daher nicht der Anwendung von Art. 90 Abs. 2 dieser Richtlinie.

12 Der Vrhovno sodišče (Oberster Gerichtshof) führt aus, dass Art. 39 Abs. 2 des ZDDV-1 die Fälle erfasse, in denen die Mehrwertsteuerbemessungsgrundlage vermindert werde, und nicht die Fälle der Nichtbezahlung. Hieraus ergebe sich, dass der slowenische Gesetzgeber von Art. 90 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie Gebrauch gemacht habe und daher für diese Fälle eine Ausnahme vom Recht auf Verminderung der Mehrwertsteuerbemessungsgrundlage festgelegt habe.

13 Art. 39 Abs. 3 ZDDV-1 sei allerdings zu entnehmen, dass der slowenische Gesetzgeber gleichwohl abschließend vier Sachverhalte bestimmt habe, bei denen dem Steuerpflichtigen auch im Fall der Nichtbezahlung die Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage erlaubt sei, was folglich eine „Ausnahme von der Ausnahme“ darstelle. Diese Sonderfälle ergäben sich daraus, dass es dem Steuerpflichtigen unmöglich sei, die vollständige Bezahlung seiner Forderung zu erreichen. Für die Anerkennung des Rechts auf Verminderung der Mehrwertsteuerbemessungsgrundlage werde jedoch ein bestimmtes Verhalten vom Steuerpflichtigen verlangt. So müsse dieser die Unmöglichkeit, diese Forderung beizutreiben, durch im entsprechenden rechtlichen Verfahren ausgestellte amtliche Urkunden beweisen.

14 Nach Ansicht des Gerichts könnte die Einschränkung der Möglichkeit einer Verminderung der Mehrwertsteuerbemessungsgrundlage gemäß Art. 39 ZDDV-1 als mit Art. 90 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie unvereinbar angesehen werden, da die Verminderung danach nicht in allen Fällen, in denen die Nichtbezahlung einer Forderung endgültig geworden sei, zulässig sei, sondern an zusätzliche vom Steuerpflichtigen zu erfüllende Anforderungen gebunden sei.

15 In diesem Zusammenhang möchte der Vrhovno sodišče (Oberster Gerichtshof) wissen, ob es in Anbetracht der Grundsätze des Mehrwertsteuersystems bei der Anwendung der in Art. 90 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehenen Ausnahmen dennoch zulässig ist, das Recht auf Verminderung der Mehrwertsteuerbemessungsgrundlage bei Nichtbezahlung auszuschließen, wenn ein

Steuerpflichtiger zwar nicht an Steuerhinterziehung oder Steuervermeidung beteiligt gewesen ist, bei der Beitreibung seiner Forderung sowie der Sicherstellung der Zahlung der dem Staat geschuldeten Mehrwertsteuer aber nicht die erforderliche Sorgfalt gezeigt hat.

16 Der Mehrwertsteuerpflichtige sei nämlich auch immer einer der Bestandteile des Systems zum Einzug dieser Steuer, indem er zum Zweck der Erhebung und Abführung der bezahlten Mehrwertsteuer für den Staat handele. Wenn diesem Steuerpflichtigen das Recht auf Verminderung der Mehrwertsteuerbemessungsgrundlage in jedem Fall, in dem die Forderung nicht bezahlt wird, zuerkannt würde, also folglich auch dann, wenn er seine sich aus dem Mehrwertsteuersystem ergebenden Pflichten nicht erfülle, entzöge er dem Staat die Möglichkeit, die ihm zustehende Mehrwertsteuer zu erhalten.

17 Für den Fall, dass die den Mitgliedstaaten durch den Unionsgesetzgeber auf der Grundlage von Art. 90 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie erteilten Befugnisse dahin ausgelegt werden könnten, dass es dem nationalen Gesetzgeber erlaubt sei, die Möglichkeit einer Verminderung der Mehrwertsteuerbemessungsgrundlage wegen endgültiger Nichtbezahlung einzuschränken, möchte das Gericht jedoch wissen, ob dem Steuerpflichtigen gemäß der Mehrwertsteuerrichtlinie die Möglichkeit gegeben werden muss, zu beweisen, dass diese Forderungen auch im Fall ihrer Anmeldung im Insolvenzverfahren nicht beglichen worden wären oder dass andere sachliche Gründe für die Unterlassung der Anmeldung bestehen.

18 Schließlich stellt sich das vorlegende Gericht die Frage, ob Art. 90 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie auch dann unmittelbare Wirkung hat, wenn der nationale Gesetzgeber den Rahmen der zulässigen Regelung der in Art. 90 Abs. 2 dieser Richtlinie vorgesehenen Ausnahmen überschritten hat.

19 Unter diesen Umständen hat der Vrhovno sodišče (Oberster Gerichtshof) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

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 dieser Richtlinie vorgesehenen Ausnahmen überschritten hat?

Zu den Vorlagefragen

Zur ersten und zur zweiten Frage

20 Mit seinen ersten beiden Fragen, die zusammen zu prüfen sind, möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob Art. 90 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass er einer Regelung eines Mitgliedstaats entgegensteht, wonach einem Steuerpflichtigen das Recht auf

Verminderung der im Zusammenhang mit einer uneinbringlichen Forderung entrichteten Mehrwertsteuer versagt wird, wenn er diese Forderung im Insolvenzverfahren gegen seinen Schuldner nicht angemeldet hat, und zwar selbst dann, wenn er nachweist, dass diese Forderung, auch wenn er sie angemeldet hätte, nicht beigetrieben worden wäre oder andere sachliche Gründe bestehen, warum er die betreffende Forderung nicht angemeldet hat.

21 Für die Beantwortung dieser Frage ist darauf hinzuweisen, dass Art. 90 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie, der die Fälle der Annullierung, der Rückgängigmachung, der Auflösung, der vollständigen oder teilweisen Nichtbezahlung oder des Preisnachlasses nach der Bewirkung des Umsatzes betrifft, die Mitgliedstaaten verpflichtet, die Mehrwertsteuerbemessungsgrundlage und mithin den Betrag der vom Steuerpflichtigen geschuldeten Mehrwertsteuer immer dann zu vermindern, wenn der Steuerpflichtige nach der Bewirkung eines Umsatzes die gesamte Gegenleistung oder einen Teil davon nicht erhält. Diese Bestimmung ist Ausdruck eines fundamentalen Grundsatzes der Mehrwertsteuerrichtlinie, nach dem 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 (Urteil vom 6. Dezember 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, Rn. 29 und die dort angeführte Rechtsprechung).

22 Art. 90 Abs. 2 dieser Richtlinie erlaubt den Mitgliedstaaten zwar, im Falle der vollständigen oder teilweisen Nichtbezahlung des Preises des Umsatzes von dieser Regel abzuweichen. Daher können sich die Steuerpflichtigen nicht auf ein Recht zur Minderung ihrer Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer gemäß Abs. 1 dieses Artikels berufen, wenn der betreffende Mitgliedstaat von dieser Ausnahme Gebrauch machen wollte (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 15. Mai 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, Rn. 23).

23 Diese strikt auf den Fall der vollständigen oder teilweisen Nichtbezahlung beschränkte Abweichungsbefugnis beruht jedoch auf der Erwägung, dass es unter bestimmten Umständen und aufgrund der Rechtslage in dem betreffenden Mitgliedstaat schwierig sein kann, nachzuprüfen, ob die Gegenleistung endgültig oder nur vorläufig nicht erbracht wurde (Urteil vom 22. Februar 2018, T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, Rn. 37 und die dort angeführte Rechtsprechung).

24 Diese Möglichkeit des Abweichens soll es den Mitgliedstaaten folglich lediglich ermöglichen, der Unsicherheit über die Einbringung der geschuldeten Beträge entgegenzuwirken, und regelt nicht die Frage, ob eine Verminderung der Mehrwertsteuerbemessungsgrundlage bei endgültiger Nichtbezahlung entfallen kann (Beschluss vom 24. Oktober 2019, Porr Építési Kft., C-292/19, nicht veröffentlicht, EU:C:2019:901, Rn. 22 und die dort angeführte Rechtsprechung).

25 Würde nämlich zugelassen, dass die Mitgliedstaaten in einem solchen Fall jede Verminderung der Mehrwertsteuerbemessungsgrundlage ausschließen könnten, liefe dies auch dem Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer zuwider, aus dem sich insbesondere ergibt, dass der Unternehmer in seiner Eigenschaft als Steuereinnehmer für Rechnung des Staates vollständig von der im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlastet werden muss (Beschluss vom 24. Oktober 2019, Porr Építési Kft., C-292/19, nicht veröffentlicht, EU:C:2019:901, Rn. 23 und die dort angeführte Rechtsprechung).

26 Der Gerichtshof hat hierzu entschieden, dass sich eine Situation, die sich durch eine endgültige Verminderung der Verpflichtungen des Schuldners gegenüber seinen Gläubigern auszeichnet, nicht als „Nichtbezahlung“ im Sinne von Art. 90 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie einstufen lässt (Beschluss vom 24. Oktober 2019, Porr Építési Kft., C-292/19, nicht veröffentlicht, EU:C:2019:901, Rn. 25 und die dort angeführte Rechtsprechung).

27 Somit muss ein Mitgliedstaat in einem solchen Fall eine Verminderung der Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer ermöglichen, wenn der Steuerpflichtige nachweisen kann, dass die Forderung, die er gegen seinen Schuldner hat, endgültig uneinbringlich ist (Beschluss vom 24. Oktober 2019, Porr Építési Kft., C-292/19, nicht veröffentlicht, EU:C:2019:901, Rn. 29).

28 Im vorliegenden Fall weisen die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Forderungen eine solche Eigenschaft auf.

29 Gemäß Art. 296 Abs. 5 des ZFPPIPP sind diese Forderungen, die in den Insolvenzverfahren gegen die betreffenden Schuldner nicht angemeldet wurden, nämlich erloschen, so dass diese Unterlassung daher zu einer endgültigen Verminderung der Verpflichtungen der Schuldner gegenüber SCT geführt hat. Ferner ist jedenfalls unstreitig, dass diese Insolvenzverfahren endgültig abgeschlossen wurden und dass die Forderungen von SCT gegenüber ihren Schuldnern am Ende dieser Verfahren nicht beigetrieben wurden.

30 Daraus folgt, dass eine Situation wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende nicht als „Nichtbezahlung“ im Sinne von Art. 90 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie eingestuft werden kann, sondern unter Abs. 1 dieses Artikels fällt, aus dem sich die Verpflichtung des betreffenden Mitgliedstaats ergibt, die Mehrwertsteuerbemessungsgrundlage zu vermindern, wenn der Steuerpflichtige keine Gegenleistung erhalten hat.

31 Im vorliegenden Fall wird SCT das Recht auf Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage aber versagt, da diese Gesellschaft die sich aus dem nationalen Recht ergebende Anforderung, wonach diese Verminderung von der Anmeldung offener Forderungen durch den Steuerpflichtigen im Insolvenzverfahren abhängt, nicht erfüllt hat.

32 Die slowenische Regierung macht geltend, dass diese Anforderung auf Art. 90 Abs. 1 und Art. 273 der Mehrwertsteuerrichtlinie beruhe, die den Mitgliedstaaten ein Ermessen bei der Festlegung der Voraussetzungen und der Verpflichtungen einräumten, die die Steuerpflichtigen gegenüber den Steuerbehörden im Hinblick auf eine Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage erfüllen müssten.

33 Hierzu ist festzustellen, dass die Steuerbemessungsgrundlage gemäß Art. 90 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie unter den von den Mitgliedstaaten festgelegten Bedingungen entsprechend vermindert wird.

34 Außerdem können die Mitgliedstaaten nach Art. 273 dieser Richtlinie die Pflichten vorsehen, 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 dieser Richtlinie genannten Pflichten weitere Pflichten in Bezug auf die Rechnungsstellung festzulegen.

35 Da Art. 90 Abs. 1 und Art. 273 der Mehrwertsteuerrichtlinie außer den von ihnen festgelegten Grenzen weder die Bedingungen noch die Pflichten angeben, die die Mitgliedstaaten vorsehen können, räumen sie den Mitgliedstaaten einen Gestaltungsspielraum insbesondere in Bezug auf die Formalitäten ein, die der Steuerpflichtige gegenüber den Steuerbehörden der Mitgliedstaaten erfüllen muss, um die Steuerbemessungsgrundlage zu vermindern (Urteil vom 6. Dezember 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, Rn. 32 und die dort angeführte Rechtsprechung).

36 Jedoch dürfen die Maßnahmen, die geeignet sind, Steuerbetrug oder Steuerhinterziehung zu verhindern, von der Einhaltung der Regeln über die Steuerbemessungsgrundlage grundsätzlich nur insoweit abweichen, als dies für die Erreichung dieses spezifischen Ziels zwingend erforderlich ist. Denn sie dürfen die Ziele und Grundsätze der Mehrwertsteuerrichtlinie nur so wenig wie möglich

beeinträchtigen und können daher nicht so eingesetzt werden, dass sie die Neutralität der Mehrwertsteuer in Frage stellen würden (Urteil vom 6. Dezember 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, Rn. 33 und die dort angeführte Rechtsprechung).

37 Demzufolge müssen sich die Formalitäten, die von den Steuerpflichtigen zu erfüllen sind, damit sie gegenüber den Steuerbehörden das Recht auf Verminderung der Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer ausüben können, auf diejenigen beschränken, die den Nachweis ermöglichen, dass nach Bewirkung des Umsatzes die Gegenleistung zum Teil oder in vollem Umfang endgültig nicht erlangt wurde. Insoweit haben die nationalen Gerichte zu prüfen, ob dies bei den vom betreffenden Mitgliedstaat verlangten Formalitäten der Fall ist (Urteil vom 6. Dezember 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, Rn. 34 und die dort angeführte Rechtsprechung).

38 Vorliegend kann ein Erfordernis wie das im Ausgangsverfahren in Rede stehende, das im Fall der Nichtbezahlung eine entsprechende Verminderung der Bemessungsgrundlage davon abhängig macht, dass der Steuerpflichtige die offene Forderung im Insolvenzverfahren gegen den Schuldner anmeldet, grundsätzlich dazu beitragen, sowohl die genaue Erhebung der Mehrwertsteuer sicherzustellen als auch Steuerhinterziehung und die Gefährdung des Steueraufkommens zu vermeiden, und verfolgt daher die in Art. 90 Abs. 1 und Art. 273 der Mehrwertsteuerrichtlinie genannten legitimen Ziele (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 26. Januar 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, Rn. 32 und 33, und vom 6. Dezember 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, Rn. 35 und 36).

39 Was erstens das Ziel der Verhinderung von Steuerbetrug betrifft, ist festzustellen, dass, auch wenn eine Anforderung wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende einen Schaden für den Mitgliedstaat verhindern kann, wenn sich die Untätigkeit des Steuerpflichtigen, der seine Forderung in einem Insolvenzverfahren nicht angemeldet hat, aus Umtrieben ergibt, die eine Absprache zwischen diesem Steuerpflichtigen und seinem Schuldner erkennen lassen, die Anwendung dieses Erfordernisses die systematische Versagung des Rechts auf Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage bei Nichtanmeldung der Forderung zur Folge hat, was einer allgemeinen Vermutung des Steuerbetrugs gleichkommt, die über das hinausgeht, was zur Erreichung des Ziels der Verhinderung von Steuerbetrug erforderlich ist (vgl. entsprechend Urteil vom 7. September 2017, Eqiom und Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, Rn. 31 und die dort angeführte Rechtsprechung).

40 Außerdem ergibt sich aus den dem Gerichtshof vorliegenden Akten im Hinblick auf den Sachverhalt des Ausgangsverfahrens kein Hinweis auf Steuerbetrug oder Missbrauch.

41 Was zweitens das Ziel der Vermeidung der Gefährdung des Steueraufkommens betrifft, ist darauf hinzuweisen, dass die Nichtanmeldung einer Forderung in einem Insolvenzverfahren gegen den Schuldner dazu führt, dass diese Forderung gemäß Art. 296 Abs. 5 des ZFPPIPP im Verhältnis zu dem insolventen Schuldner erlischt, und dem Steuerpflichtigen somit zwangsläufig die Möglichkeit genommen wird, seine Forderung auch nur teilweise beizutreiben, was gegebenenfalls zu einem Schaden für den betreffenden Mitgliedstaat führt.

42 Außerdem kann, wie die slowenische Regierung unwidersprochen geltend macht, die bloße Anmeldung einer Forderung in einem Insolvenzverfahren hinsichtlich der finanziellen und administrativen Belastungen nicht als übermäßig belastend angesehen werden.

43 Weist der Steuerpflichtige jedoch nach, dass seine Forderung auch dann nicht beigetrieben worden wäre, wenn er diese angemeldet hätte, geht der Ausschluss einer Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage und dessen Belastung mit einem Mehrwertsteuerbetrag, den er im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit nicht erhalten hat, über das hinaus, was zur Erreichung des Ziels der Vermeidung der Gefährdung des Steueraufkommens zwingend erforderlich ist (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 8. Mai 2019, A-PACK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, Rn. 27). In diesem Fall hätte nämlich durch die Anmeldung der betreffenden Forderung kein zusätzlicher Schaden für den Mitgliedstaat vermieden werden können.

44 Im Übrigen geht hinsichtlich der Frage des vorlegenden Gerichts, ob der Steuerpflichtige die Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage auch dann vornehmen können muss, wenn sachliche Gründe für die Nichtanmeldung der Forderung bestehen, weder aus der Vorlageentscheidung noch aus den beim Gerichtshof eingereichten Erklärungen hervor, dass sich SCT im vorliegenden Fall im Rahmen des Steuerverfahrens auf solche Gründe berufen hätte. Da zwischen dieser Annahme und dem Gegenstand des Ausgangsverfahrens kein Zusammenhang besteht, braucht auf sie nicht eingegangen zu werden.

45 Nach alledem ist auf die ersten beiden Fragen zu antworten, dass Art. 90 Abs. 1 und Art. 273 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen sind, dass sie einer Regelung eines Mitgliedstaats entgegenstehen, wonach einem Steuerpflichtigen das Recht auf Verminderung der im Zusammenhang mit einer uneinbringlichen Forderung entrichteten Mehrwertsteuer versagt wird, wenn er diese Forderung im Insolvenzverfahren gegen seinen Schuldner nicht angemeldet hat, und zwar selbst dann, wenn er nachweist, dass diese Forderung, auch wenn er sie angemeldet hätte, nicht beigetrieben worden wäre.

Zur dritten Frage

46 Mit seiner dritten Frage möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, welche Konsequenzen für den Fall zu ziehen sind, dass eine Anforderung, die die entsprechende Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage im Fall der Nichtbezahlung von der Anmeldung der offenen Forderung durch den Steuerpflichtigen im Insolvenzverfahren gegen den Schuldner abhängig macht, gegen Art. 90 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie verstößt.

47 Hierzu ist festzustellen, dass das nationale Gericht das nationale Recht bei seiner Anwendung so weit wie möglich anhand des Wortlauts und des Zwecks der fraglichen Richtlinie auslegen muss, um das in der Richtlinie festgelegte Ziel zu erreichen und damit Art. 288 Abs. 3 AEUV nachzukommen. Diese Verpflichtung zur unionsrechtskonformen Auslegung des nationalen Rechts ist dem System des AEU-Vertrags immanent, da dem nationalen Gericht dadurch ermöglicht wird, im Rahmen seiner Zuständigkeiten die volle Wirksamkeit des Unionsrechts sicherzustellen, wenn es über die bei ihm anhängigen Rechtsstreitigkeiten entscheidet (Urteil vom 6. Juli 2017, Glencore Agriculture Hungary, C-254/16, EU:C:2017:522, Rn. 34 und die dort angeführte Rechtsprechung).

48 Ein im Rahmen seiner Zuständigkeit angerufenes nationales Gericht ist, wenn es eine nationale Regelung nicht im Einklang mit den Anforderungen des Unionsrechts auslegen kann, als Organ eines Mitgliedstaats verpflichtet, jede nationale Bestimmung unangewendet zu lassen, die einer Bestimmung des Unionsrechts, die in dem bei ihm anhängigen Rechtsstreit unmittelbare Wirkung hat, entgegensteht (Urteil vom 19. Dezember 2019, Deutsche Umwelthilfe, C-752/18, EU:C:2019:1114, Rn. 42 und die dort angeführte Rechtsprechung).

49 Art. 90 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie sieht, wie in Rn. 33 des vorliegenden Urteils ausgeführt, vor, dass die Steuerbemessungsgrundlage in den von ihm erfassten Fällen unter den von den Mitgliedstaaten festgelegten Bedingungen entsprechend vermindert wird.

50 Dieser Artikel lässt somit den Mitgliedstaaten zwar einen gewissen Gestaltungsspielraum bei der Festlegung der Maßnahmen zur Bestimmung des Betrags der Minderung; dieser Umstand ändert jedoch nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs nichts an der Genauigkeit und Unbedingtheit der Verpflichtung, in den von diesem Artikel erfassten Fällen ein Recht auf Minderung der Bemessungsgrundlage einzuräumen. Diese Bestimmung erfüllt daher die Voraussetzungen, um unmittelbare Wirkung zu entfalten (Urteil vom 15. Mai 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, Rn. 34 und die dort angeführte Rechtsprechung).

51 Nach alledem ist auf die dritte Frage zu antworten, dass Art. 90 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass das nationale Gericht aufgrund seiner Verpflichtung, alle zur Umsetzung dieser Bestimmung geeigneten Maßnahmen zu treffen, das nationale Recht im Einklang mit dieser Bestimmung auszulegen, oder, falls eine solche konforme Auslegung nicht möglich ist, jede nationale Regelung unangewendet zu lassen hat, deren Anwendung zu einem mit dieser Bestimmung unvereinbaren Ergebnis führen würde.

Kosten

52 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Siebte Kammer) für Recht erkannt:

1. **Art. 90 Abs. 1 und Art. 273 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem sind dahin auszulegen, dass sie einer Regelung eines Mitgliedstaats entgegenstehen, wonach einem Steuerpflichtigen das Recht auf Verminderung der im Zusammenhang mit einer uneinbringlichen Forderung entrichteten Mehrwertsteuer versagt wird, wenn er diese Forderung im Insolvenzverfahren gegen seinen Schuldner nicht angemeldet hat, und zwar selbst dann, wenn er nachweist, dass diese Forderung, auch wenn er sie angemeldet hätte, nicht beigetrieben worden wäre.**

2. **Art. 90 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 ist dahin auszulegen, dass das nationale Gericht aufgrund seiner Verpflichtung, alle zur Umsetzung dieser Bestimmung geeigneten Maßnahmen zu treffen, das nationale Recht im Einklang mit dieser Bestimmung auszulegen, oder, falls eine solche konforme Auslegung nicht möglich ist, jede nationale Regelung unangewendet zu lassen hat, deren Anwendung zu einem mit dieser Bestimmung unvereinbaren Ergebnis führen würde.**

Unterschriften