SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTIN

JULIANE KOKOTT

vom 19. Dezember 2013(1)

Rechtssache C-107/13

„FIRIN“ OOD

gegen

Direktor na Direksia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

(Vorabentscheidungsersuchen des Administrativen sad Veliko Tarnovo [Bulgarien])

„Steuerrecht – Mehrwertsteuer – Richtlinie 2006/112/EG – Vorsteuerabzug – Berichtigung des Vorsteuerabzugs bei Anzahlungen, wenn die Leistung nicht ausgeführt wird“

I – Einleitung

1. Wieder einmal wurden dem Gerichtshof Fragen vorgelegt, die sich der bulgarischen Justiz aufgrund der Versagung des Vorsteuerabzugs im Zusammenhang mit einem mutmaßlichen Mehrwertsteuerbetrug stellen. Die Besonderheit des vorliegenden Falls besteht darin, dass der Vorsteuerabzug aufgrund einer Vorauszahlung geltend gemacht wurde, auf die Vorauszahlung jedoch keine Leistung folgte.

2. Mit dem Schicksal des Vorsteuerabzugs in einer solchen Konstellation hat sich der Gerichtshof bislang noch nicht beschäftigt. Deshalb ist vorliegend nicht nur wie üblich die gefestigte Rechtsprechung des Gerichtshofs zur Versagung des Vorsteuerabzugs in Fällen eines – mitunter schwer nachzuweisenden – Mehrwertsteuerbetrugs zu beachten, sondern auch eine bislang unbehandelte Auslegungsfrage von allgemeiner Bedeutung für das Mehrwertsteuerrecht zu beantworten.

II – Rechtlicher Rahmen

A – Unionsrecht

3. Das Recht auf Vorsteuerabzug regelt Art. 168 Buchst. a der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem(2) (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie):

„Soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, ist der Steuerpflichtige berechtigt, in dem Mitgliedstaat, in dem er diese Umsätze bewirkt, vom Betrag der von ihm geschuldeten Steuer folgende Beträge abzuziehen:

a) die in diesem Mitgliedstaat geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert bzw. erbracht wurden oder werden“.

4. Gemäß Art. 167 der Mehrwertsteuerrichtlinie entsteht das Recht auf Vorsteuerabzug, „wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht“. Der Steueranspruch tritt nach Art. 63 „zu dem Zeitpunkt ein, zu dem die Lieferung von Gegenständen bewirkt oder die Dienstleistung erbracht wird“. Art. 65 trifft jedoch folgende Sonderregelung:

„Werden Anzahlungen geleistet, bevor die Lieferung von Gegenständen bewirkt oder die Dienstleistung erbracht ist, entsteht der Steueranspruch zum Zeitpunkt der Vereinnahmung entsprechend dem vereinnahmten Betrag.“

5. Die Mehrwertsteuerrichtlinie sieht in bestimmten Fällen eine Berichtigung des Steueranspruchs und des Rechts auf Vorsteuerabzug vor. Die Berichtigung des Steueranspruchs wird durch Art. 90 Abs. 1 bewirkt:

„(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.“

6. Nach Art. 184 der Mehrwertsteuerrichtlinie wird „[d]er ursprüngliche Vorsteuerabzug ... berichtigt, wenn der Vorsteuerabzug höher oder niedriger ist als der, zu dessen Vornahme der Steuerpflichtige berechtigt war“. Art. 185 der Mehrwertsteuerrichtlinie sieht hierzu vor:

„(1) Die Berichtigung erfolgt insbesondere dann, wenn sich die Faktoren, die bei der Bestimmung des Vorsteuerabzugsbetrags berücksichtigt werden, nach Abgabe der Mehrwertsteuererklärung geändert haben, zum Beispiel bei rückgängig gemachten Käufen oder erlangten Rabatten.

(2) Abweichend von Absatz 1 unterbleibt die Berichtigung bei Umsätzen, bei denen keine oder eine nicht vollständige Zahlung geleistet wurde, in ordnungsgemäß nachgewiesenen oder belegten Fällen von Zerstörung, Verlust oder Diebstahl sowie bei Entnahmen für Geschenke von geringem Wert und Warenmuster im Sinne des Artikels 16.

Bei Umsätzen, bei denen keine oder eine nicht vollständige Zahlung erfolgt, und bei Diebstahl können die Mitgliedstaaten jedoch eine Berichtigung verlangen.“

7. Außerdem enthält die Mehrwertsteuerrichtlinie in den Art. 192a ff. Regelungen zum „Steuerschuldner gegenüber dem Fiskus“. Nach der Grundregel des Art. 193 schuldet derjenige Steuerpflichtige die Mehrwertsteuer, „der Gegenstände steuerpflichtig liefert oder eine Dienstleistung steuerpflichtig erbringt“.

8. In diesem Zusammenhang sieht der 44. Erwägungsgrund der Mehrwertsteuerrichtlinie vor:

„Die Mitgliedstaaten sollten auch Regelungen treffen können, nach denen eine andere Person als der Steuerschuldner gesamtschuldnerisch für die Entrichtung der Steuer haftet.“

9. Art. 205 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt deshalb ergänzend:

„In den in den Artikeln 193 bis 200 sowie 202, 203 und 204 genannten Fällen können die Mitgliedstaaten bestimmen, dass eine andere Person als der Steuerschuldner die Steuer gesamtschuldnerisch zu entrichten hat.“

B – *Nationales Recht*

10. Gemäß Art. 177 des bulgarischen *Zakon za danak varhu dobavenata stoynost* (Gesetz über die Mehrwertsteuer) haftet eine registrierte Person, die Empfänger einer steuerbaren Lieferung ist, für die von einer anderen registrierten Person geschuldete und nicht gezahlte Steuer, soweit vom Recht auf Vorsteuerabzug, das in unmittelbarem oder mittelbarem Zusammenhang mit der geschuldeten und nicht gezahlten Steuer steht, Gebrauch gemacht wurde.

III – **Ausgangsverfahren und Verfahren vor dem Gerichtshof**

11. Das Ausgangsverfahren betrifft einen Steuerprüfungsbescheid, mit dem der Klägerin Firin OOD (im Folgenden: Firin) das Recht auf Vorsteuerabzug aufgrund einer Rechnung der Agra Plani EOOD (im Folgenden: Agra Plani) versagt wurde.

12. Zwischen beiden wurde im Jahr 2010 ein Kaufvertrag über 10 000 Tonnen Weizen geschlossen, obwohl Agra Plani nach bulgarischem Recht nicht berechtigt war, mit Korn zu handeln. Agra Plani sollte den Weizen spätestens bis zum 31. Dezember 2012 liefern, Firin den Kaufpreis in Höhe von 3,6 Mio. BGN (ca. 1,8 Mio. Euro) bereits im Voraus zahlen. Firin machte hieraus den Vorsteuerabzug geltend, nachdem sie an Agra Plani 4,17 Mio. BGN gezahlt hatte.

13. Diesen Betrag überwies Agra Plani umgehend als angebliches Darlehen an die Gesellschaft York Sky EOOD, diese reichte einen Betrag von 3,6 Mio. BGN am selben Tag zurück an Firin als angebliche Kapitaleinlage. Gesellschafter von Firin waren York Sky EOOD sowie eine natürliche Person, die ihrerseits auch Alleingesellschafter von Agra Plani war.

14. Nachdem Agra Plani keine Mehrwertsteuer aufgrund des Kaufvertrags abgeführt und den Weizen nicht geliefert hatte und zudem im April 2011 als Steuerpflichtige von Amts wegen abgemeldet worden war, verlangte die bulgarische Steuerverwaltung von Firin die aus dem Kaufvertrag bereits geltend gemachte Vorsteuer zurück. Sie ist der Ansicht, dass ein anfängliches Recht auf Vorsteuerabzug aus einer Vorauszahlung entfällt, wenn die versprochene Leistung später nicht erbracht wird. Außerdem nimmt sie an, dass es sich um ein fiktives Geschäft und um einen fiktiven Geldstrom handelte, weshalb Firin gewusst habe, dass die aufgrund des Kaufvertrags geschuldete Mehrwertsteuer nicht bezahlt werden würde.

15. Der mit dem Rechtsstreit über die Versagung des Rechts auf Vorsteuerabzug befasste Administrativen sad Veliko Tarnovo hat nunmehr dem Gerichtshof gemäß Art. 267 AEUV die folgenden Fragen vorgelegt:

1. Sind in Fällen wie dem des Ausgangsverfahrens, in denen der mit einer geleisteten Vorauszahlung für eine künftige und klar bestimmte steuerbare Lieferung von Gegenständen verbundene Mehrwertsteuerabzug sofort und effektiv vorgenommen wurde, die Vorschriften des Art. 168 Buchst. a in Verbindung mit Art. 65, Art. 90 Abs. 1 und Art. 185 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie zusammenhängend dahin auszulegen, dass in Anbetracht der aus objektiven und/oder subjektiven Gründen fehlenden Erbringung der Hauptgegenleistung gemäß den Lieferbedingungen das Recht auf Vorsteuerabzug zum Zeitpunkt seiner Ausübung zu

versagen ist?

2. Folgt aus dieser zusammenhängenden Auslegung und mit Rücksicht auf den Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer, dass in dieser Konstellation die objektive Möglichkeit der Lieferantin, die in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer und/oder die Steuerbemessungsgrundlage der Rechnung in der vom nationalen Gesetz vorgesehenen Art und Weise zu berichtigen, von (bzw. nicht von) Bedeutung ist, und wie würde sich eine solche Berichtigung auf die Versagung des ursprünglichen Vorsteuerabzugs auswirken?

3. Ist Art. 205 in Verbindung mit Art. 168 Buchst. a und Art. 193, auch unter Berücksichtigung des 44. Erwägungsgrundes der Mehrwertsteuerrichtlinie so auszulegen, dass es den Mitgliedstaaten erlaubt ist, dem Empfänger einer Lieferung den Vorsteuerabzug unter Anwendung ausschließlich solcher Kriterien zu versagen, die sie selbst in einem nationalen Gesetz aufgestellt haben, wonach einer anderen Person als dem Steuerpflichtigen eine Steuerschuld auferlegt wird, wenn in diesem Fall das steuerliche Endergebnis sich von dem Ergebnis unterscheiden würde, bei dem die vom Mitgliedstaat bestimmten Regeln strikt eingehalten worden wären?

4. Falls die dritte Frage bejaht wird, sind nationale Rechtsvorschriften wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden bei Anwendung von Art. 205 der Mehrwertsteuerrichtlinie zulässig und mit den Grundsätzen der Effektivität und der Verhältnismäßigkeit vereinbar, wenn sie eine gesamtschuldnerische Haftung für die Entrichtung der Mehrwertsteuer unter Heranziehung von Vermutungen einführen, deren Voraussetzungen keine unmittelbar feststellbaren objektiven Tatsachen, sondern ausformulierte Institute des bürgerlichen Rechts sind, über die im Streitfall abschließend auf einem anderen Rechtsweg entschieden wird?

16. Im Verfahren vor dem Gerichtshof haben die bulgarische Steuerverwaltung, die Republik Bulgarien, die Republik Estland, die Italienische Republik und die Kommission schriftliche Erklärungen abgegeben.

IV – Rechtliche Würdigung

17. Das vorlegende Gericht stellt seine vier Vorlagefragen zu zwei verschiedenen Regelungsbereichen der Mehrwertsteuerrichtlinie. Zum einen geht es in der ersten, der zweiten und der dritten Vorlagefrage um die Versagung des Rechts auf Vorsteuerabzug, insbesondere seine durch die Art. 167 ff. bzw. 184 ff. der Mehrwertsteuerrichtlinie geregelten Voraussetzungen. Zum anderen befassen sich die vierte und teilweise auch die dritte Vorlagefrage mit der gesamtschuldnerischen Haftung eines Steuerpflichtigen für die Steuerschuld eines anderen gemäß Art. 205 der Mehrwertsteuerrichtlinie.

18. Es ist zu betonen, dass die Versagung des Rechts auf Vorsteuerabzug von der Haftung für die Steuerschuld eines anderen streng zu trennen ist. Denn Vorsteuerabzug und Haftung unterliegen jeweils unterschiedlichen Voraussetzungen und Bestimmungen der Mehrwertsteuerrichtlinie.

19. In seinem Vorabentscheidungsersuchen hat das vorlegende Gericht selbst ausgeführt, dass die bulgarische Steuerverwaltung die Steuerpflichtige Firin *nicht* gesamtschuldnerisch für die Steuerschuld von Agra Plani in Anspruch genommen, sondern ihr das Recht auf Vorsteuerabzug versagt hat. Nach ständiger Rechtsprechung kann der Gerichtshof eine erbetene Auslegung verweigern, wenn sie offensichtlich in keinem Zusammenhang mit dem Gegenstand des Ausgangsverfahrens steht⁽³⁾. Vor diesem Hintergrund sind die Vorlagefragen unzulässig, soweit sie sich auf die gesamtschuldnerische Haftung eines Steuerpflichtigen für die Steuerschuld eines anderen beziehen, da sich die Relevanz dieser Fragen für das Ausgangsverfahren der Begründung des Vorabentscheidungsersuchens nicht entnehmen lässt. Folglich ist weder die

vierte Vorlagefrage noch die dritte Vorlagefrage, soweit sie sich ebenfalls auf die Auslegung des Art. 205 der Mehrwertsteuerrichtlinie bezieht, zu beantworten.

20. In Bezug auf das Recht auf Vorsteuerabzug will das vorlegende Gericht mit seiner ersten, seiner zweiten und seiner dritten Vorlagefrage wissen, ob dieses Recht zu versagen ist, wenn im Fall einer Anzahlung nach Art. 65 der Mehrwertsteuerrichtlinie die Leistung nicht erbracht wird (dazu unter B), und ob es von Bedeutung ist, dass der Lieferant weiterhin die Mehrwertsteuer für die nicht erbrachte Leistung schuldet (dazu unter C). Um dem vorlegenden Gericht darüber hinaus eine sachdienliche Antwort zu geben(4), werde ich mich zunächst mit der Frage beschäftigen, unter welchen Umständen ein Recht auf Vorsteuerabzug aufgrund einer Anzahlung überhaupt entsteht (dazu unter A).

A – Entstehung des Rechts auf Vorsteuerabzug bei einer Anzahlung

21. Das Recht auf Vorsteuerabzug entsteht gemäß Art. 167 der Mehrwertsteuerrichtlinie, sobald der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht. Die Entstehung des im Ausgangsverfahren umstrittenen Rechts auf Vorsteuerabzug von Firin im Hinblick auf den mit Agra Plani geschlossenen Kaufvertrag setzt danach voraus, dass der Steueranspruch des Fiskus gegenüber Agra Plani entstanden ist. Dieser Steueranspruch entsteht gemäß Art. 63 der Mehrwertsteuerrichtlinie grundsätzlich erst mit der Lieferung der Gegenstände, die Agra Plani jedoch nicht vorgenommen hat.

22. Wird allerdings eine Anzahlung auf den steuerpflichtigen Umsatz geleistet, so entsteht gemäß Art. 65 der Mehrwertsteuerrichtlinie der Steueranspruch und mit ihm das Recht auf Vorsteuerabzug bereits mit der Vereinnahmung der Anzahlung durch den Steuerpflichtigen. Eine solche Anzahlung muss nicht auf einen Teil der Gegenleistung begrenzt sein, sondern kann auch – wie im vorliegenden Fall – aus der gesamten Gegenleistung bestehen(5). Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs setzt die Anwendung des Art. 65 der Mehrwertsteuerrichtlinie aber zusätzlich voraus, dass alle maßgeblichen Elemente des Steuertatbestands, d. h. der künftigen Lieferung oder der künftigen Dienstleistung, bereits bekannt und somit insbesondere die Gegenstände oder die Dienstleistungen zum Zeitpunkt der Anzahlung genau bestimmt sind(6).

23. Die Begründung des Vorabentscheidungsersuchens geht davon aus, dass unabhängig von späteren Zahlungsvorgängen die Gegenleistung der Lieferantin Agra Plani effektiv zur Verfügung gestanden und es somit eine Anzahlung im Sinne des Art. 65 der Mehrwertsteuerrichtlinie gegeben hat. Außerdem unterstellt insbesondere die erste Vorlagefrage, dass die Voraussetzungen der genannten Rechtsprechung im Hinblick auf die Bestimmtheit der Lieferung im vorliegenden Fall erfüllt sind. Das vorlegende Gericht zieht daraus die Schlussfolgerung, dass Firin prinzipiell ein Recht auf Vorsteuerabzug zusteht.

24. Das vorlegende Gericht hat jedoch zu beachten, dass Art. 65 der Mehrwertsteuerrichtlinie auch dann keine Anwendung finden kann, wenn die Erbringung der Leistung zum Zeitpunkt der Anzahlung unsicher ist.

25. So hat der Gerichtshof die Anwendbarkeit dieser Bestimmung in einem Fall u. a. deshalb abgelehnt, weil der Käufer den Vertrag jederzeit einseitig kündigen konnte(7). Aufgrund dieser Kündigungsmöglichkeit war es somit nicht sicher, dass später tatsächlich eine steuerpflichtige Lieferung ausgeführt wird.

26. Darüber hinaus ist Art. 65 als Ausnahme von der Grundregel des Art. 63 der Mehrwertsteuerrichtlinie nach ständiger Rechtsprechung eng auszulegen(8). Nach Art. 62 Nr. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie werden nämlich durch die Erfüllung des Steuertatbestands erst die gesetzlichen Voraussetzungen für den Steueranspruch des Fiskus geschaffen. Daraus folgt, dass

der Steueranspruch gleichzeitig mit dem Eintreten des Steuertatbestands oder danach entstehen kann, aber grundsätzlich nicht davor⁽⁹⁾. Der vorliegend zu berücksichtigende Steuertatbestand des Art. 2 Abs. 1 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie ist aber nur dann erfüllt, wenn eine Lieferung von Gegenständen erfolgt ist. Wenn Art. 65 der Mehrwertsteuerrichtlinie nun im Fall einer Anzahlung einen Steueranspruch bereits entstehen lässt, bevor der Steuertatbestand erfüllt und dadurch überhaupt erst der Grund für eine Besteuerung geschaffen wurde, dann muss zu erwarten sein, dass nach dem normalen Verlauf die steuerpflichtige Leistung auch erbracht werden wird. Bestehen hieran konkrete Zweifel, so ist Art. 65 der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht anwendbar.

27. Derartige Zweifel könnten im Ausgangsverfahren bestehen.

28. Dies gilt zum einen im Hinblick darauf, dass der Kaufvertrag vom vorlegenden Gericht in der Begründung des Vorabentscheidungsersuchens teilweise als „fiktiv“ bezeichnet wird. Die Lieferung des Weizens könnte also möglicherweise von vornherein nicht ernsthaft beabsichtigt gewesen sein.

29. Zum anderen ist in diesem Zusammenhang auch der Umstand zu berücksichtigen, dass Agra Plani zur Lieferung des Weizens gesetzlich nicht befugt und der Kaufvertrag deshalb möglicherweise unwirksam war. Zwar verbietet der Grundsatz der steuerlichen Neutralität eine allgemeine Differenzierung zwischen erlaubten und unerlaubten Umsätzen⁽¹⁰⁾. Ein gesetzliches Verbot der Lieferung kann es aber gleichwohl zum Zeitpunkt der Anzahlung fraglich erscheinen lassen, ob die Lieferung je erfolgen wird.

30. Da diese beiden Umstände die Tatsachen bzw. die Auslegung des nationalen Rechts betreffen, sind sie vom vorlegenden Gericht im Rahmen des Ausgangsverfahrens zu klären. Sofern Art. 65 der Mehrwertsteuerrichtlinie im vorliegenden Fall aufgrund zum Zeitpunkt der Anzahlung bestehender konkreter Zweifel an der künftigen Erbringung der Leistung nicht anwendbar sein sollte, so wäre nach Art. 167 in Verbindung mit Art. 63 der Mehrwertsteuerrichtlinie ein Recht auf Vorsteuerabzug zum Zeitpunkt der Anzahlung noch nicht entstanden. Zur Beantwortung der Vorlagefragen werde ich im Folgenden jedoch davon ausgehen, dass ein solches Recht für Firin entstanden ist.

B – *Versagung des Rechts auf Vorsteuerabzug bei Nichterbringung der Leistung*

31. Mit seiner ersten Frage will das vorlegende Gericht nun wissen, ob das Recht auf Vorsteuerabzug im Fall einer Anzahlung, die zur Anwendung des Art. 65 der Mehrwertsteuerrichtlinie führt, Bestand hat, wenn die steuerpflichtige Lieferung in der Folge nicht erbracht wird.

32. In diesem Zusammenhang haben die Verfahrensbeteiligten darauf hingewiesen, dass nach ständiger Rechtsprechung das Recht auf Vorsteuerabzug zu versagen ist, wenn aufgrund objektiver Anhaltspunkte feststeht, dass dieses Recht in betrügerischer Weise oder missbräuchlich geltend gemacht wird. Dies ist der Fall, wenn der Steuerpflichtige selbst eine Steuerhinterziehung begeht oder wenn er wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich an einem Umsatz beteiligt, der in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen ist⁽¹¹⁾.

33. Der Frage aber, ob das Recht auf Vorsteuerabzug aufgrund betrügerischen Verhaltens zu versagen ist, geht logisch die Frage voraus, ob ein solches Recht nach den allgemein geltenden Vorschriften – also ganz unabhängig von einem erst nachzuweisenden Betrug – überhaupt besteht. Deshalb ist im vorliegenden Fall zunächst zu klären, ob das Recht auf Vorsteuerabzug nach den Art. 184 ff. ohnehin zu berichtigen ist, wenn im Fall einer Anzahlung gemäß Art. 65 der Mehrwertsteuerrichtlinie eine Lieferung von Gegenständen nicht erfolgt.

34. Nach Art. 185 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie wird der Vorsteuerabzug insbesondere dann berichtigt, wenn sich die Faktoren, die bei der Bestimmung des Vorsteuerabzugsbetrags berücksichtigt werden, nach Abgabe der Mehrwertsteuererklärung geändert haben. Wie ich bereits im Rahmen der Rechtssache TETS Haskovo näher ausgeführt habe, geht es hier u. a. um die Frage, ob sich die Erwartungen, die der Entstehung des Rechts auf Vorsteuerabzug zugrunde lagen, später tatsächlich verwirklicht haben(12).

35. Zu den Faktoren, die bei der Bestimmung des Vorsteuerabzugs im vorliegenden Fall zu berücksichtigen sind, gehört bei einer Anzahlung nach Art. 65 der Mehrwertsteuerrichtlinie – wie bereits dargelegt(13) – auch die Erwartung, dass nach dem normalen Verlauf die steuerpflichtige Leistung erbracht werden wird. Ist festzustellen, dass diese Erwartung nicht mehr bestehen kann, weil eine steuerpflichtige Leistung voraussichtlich nicht erbracht werden wird, so haben sich die für den Vorsteuerabzug maßgeblichen Faktoren geändert. Der Vorsteuerabzug ist damit nach Art. 185 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie grundsätzlich zu berichtigen, wenn mit der Erbringung der Leistung nicht mehr zu rechnen ist. Dies hat das vorlegende Gericht im Ausgangsverfahren zu klären.

36. Die Ausnahmeregelung des Art. 185 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie steht der Berichtigung nicht entgegen. Dort sind verschiedene Fälle genannt, in denen eine Berichtigung unterbleibt. Die Nichterbringung einer Leistung nach erfolgter Anzahlung ist dort jedoch nicht erwähnt.

37. Somit ist auf die erste Vorlagefrage grundsätzlich zu antworten, dass der Vorsteuerabzug im Fall einer Vorauszahlung, die zur Anwendung des Art. 65 der Mehrwertsteuerrichtlinie geführt hat, zu berichtigen ist, wenn die steuerpflichtige Leistung letztlich nicht erbracht wird.

C – Zusammenhang mit der Berichtigung der Steuerschuld

38. Mit seiner zweiten und dritten Frage will das vorlegende Gericht jedoch ergänzend im Wesentlichen wissen, ob unter Berücksichtigung des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität im vorliegenden Fall die Berichtigung des Vorsteuerabzugs abhängig ist von der objektiven Möglichkeit der Berichtigung der korrespondierenden Steuerschuld. Wird diese Steuerschuld nämlich nicht berichtigt, obwohl der Vorsteuerabzug berichtigt wird, so könne der Fiskus im Endeffekt mehr erhalten, als dies bei ordnungsgemäßem Ablauf der Fall gewesen wäre.

39. Der Grundsatz der steuerlichen Neutralität stellt nicht nur eine besondere Ausprägung des Gleichheitssatzes im Mehrwertsteuerrecht dar, sondern besagt auch, dass jeder Unternehmer durch den Mechanismus des Vorsteuerabzugs vollständig von der im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlastet werden soll(14). Eine systemwidrige Belastung eines Steuerpflichtigen könnte in der vorliegenden Konstellation insofern angenommen werden, als der Lieferant Agra Plani weiterhin zur Zahlung der Mehrwertsteuer verpflichtet sein könnte, während sein Vertragspartner Firin zwar eine Anzahlung geleistet hat, den entstandenen Vorsteuerabzug jedoch zu berichtigen hat.

40. Insofern ist zu beachten, dass in einer Konstellation wie der vorliegenden eine

Steuerschuld aus zwei Gründen besteht.

41. Erstens schuldet der Lieferant die Mehrwertsteuer, worauf die Verfahrensbeteiligten zu Recht hingewiesen haben, gemäß Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie aufgrund der von ihm in der Rechnung ausgewiesenen Mehrwertsteuer. Diese Steuerschuld kann zwar nach ständiger Rechtsprechung durch den Lieferanten unter bestimmten Voraussetzungen berichtigt werden⁽¹⁵⁾, wobei die Berichtigung nicht dadurch ausgeschlossen ist, dass er zum Zeitpunkt der Berichtigung nicht mehr als Mehrwertsteuerpflichtiger registriert ist⁽¹⁶⁾. Solange dies nicht geschehen ist, besteht die Steuerschuld aber fort, während der korrespondierende Vorsteuerabzug wie gesehen grundsätzlich zu berichtigen ist.

42. In den Urteilen *Stroy trans* und *LVK* hat der Gerichtshof dementsprechend bereits festgestellt, dass die an einem Umsatz beteiligten Wirtschaftsteilnehmer nicht notwendigerweise gleich behandelt werden müssen, wenn der Rechnungsaussteller die Rechnung nicht berichtigt hat. Denn der Rechnungsaussteller schuldet die darin ausgewiesene Mehrwertsteuer gemäß Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie auch dann, wenn tatsächlich kein Umsatz erfolgt ist, während dem Rechnungsempfänger in einem solchen Fall kein Recht auf Vorsteuerabzug zusteht⁽¹⁷⁾.

43. Zweitens schuldet der Lieferant im vorliegenden Fall die Mehrwertsteuer aber auch nach Art. 193 in Verbindung mit Art. 65 der Mehrwertsteuerrichtlinie aufgrund der Anzahlung. Grundsätzlich kann eine solche Steuerschuld zwar gemäß Art. 90 der Mehrwertsteuerrichtlinie durch Minderung der Bemessungsgrundlage wieder entfallen. Es ist aber zweifelhaft, ob dies ohne Rückzahlung der Anzahlung geschehen kann. Denn der Gerichtshof kann im Urteil *Freemans* so verstanden werden⁽¹⁸⁾, dass eine Minderung der Bemessungsgrundlage generell voraussetzt, dass die an den Steuerpflichtigen gezahlten Beträge tatsächlich wieder zurückgezahlt werden⁽¹⁹⁾. Zahlt der Lieferant also die Anzahlung nicht zurück, so könnte danach die Steuerschuld – anders als im Fall des Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie – nicht mehr korrigiert werden, obwohl gleichzeitig der Vorsteuerabzug zu berichtigen wäre.

44. In dieser Hinsicht sind zwei unterschiedliche Aspekte zu erwägen.

45. Zunächst ist festzustellen, dass es nach der Rechtsprechung allgemein nicht zu beanstanden ist, wenn eine Steuerschuld besteht, während das korrespondierende Recht auf Vorsteuerabzug nicht geltend gemacht werden kann. So hat der Gerichtshof im Urteil *Petroma Transports u. a.* entschieden, dass der Steueranspruch nicht von der tatsächlichen Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug abhängig ist. Danach kann Mehrwertsteuer selbst dann auf Umsätze erhoben werden, wenn das korrespondierende Recht auf Vorsteuerabzug aufgrund formaler Fehler der Rechnung nicht geltend gemacht werden kann⁽²⁰⁾.

46. Darüber hinaus stellt sich aber die Frage, ob eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs speziell im Fall einer Anzahlung voraussetzt, dass die Anzahlung wieder zurückgezahlt worden ist. Dies würde zum einen den dargestellten Voraussetzungen einer Berichtigung der Bemessungsgrundlage und damit der Steuerschuld entsprechen. Zum anderen würde dies dem Vorsteuerabzugsberechtigten im Fall der Zahlungsunfähigkeit seines Lieferanten ersparen, in Höhe des Steueranteils seiner Anzahlung einen Verlust zu erleiden.

47. Unabhängig davon, ob die Vorgaben des Urteils *Freemans* auch für den Fall einer Anzahlung gelten sollten, unterliegen aber die Berichtigung der Bemessungsgrundlage nach Art. 90 und die Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach den Art. 184 ff. der Mehrwertsteuerrichtlinie unterschiedlichen Voraussetzungen. So hat der Gerichtshof sein Urteil *Freemans* darauf gestützt, dass nach ständiger Rechtsprechung die endgültige Bemessungsgrundlage die tatsächlich erhaltene Gegenleistung ist⁽²¹⁾. Beim Recht auf Vorsteuerabzug existiert ein vergleichbarer Grundsatz, der den Vorsteuerabzug an die tatsächliche Erbringung der Gegenleistung knüpft,

jedoch nicht. Dies zeigt sich schon daran, dass Art. 185 Abs. 2 Unterabs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie die Berichtigung des Vorsteuerabzugs grundsätzlich ausschließt, wenn keine oder eine nicht vollständige Zahlung geleistet wurde. In diesem Fall behält der Steuerpflichtige also das Recht auf Vorsteuerabzug, obwohl er gar nicht gezahlt hat.

48. Außerdem folgt aus dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität auch kein Bedürfnis, im Fall einer Anzahlung das Recht auf Vorsteuerabzug so lange nicht zu berichtigen, wie die Anzahlung nicht zurückgewährt wurde. Der Gerichtshof hat bereits festgestellt, dass es mit diesem Grundsatz grundsätzlich zu vereinbaren ist, wenn der Empfänger einer Leistung nur einen zivilrechtlichen Anspruch auf Rückzahlung gegenüber seinem Vertragspartner hat, um seine finanziellen Interessen zu wahren⁽²²⁾.

49. Wenn der Gerichtshof im entsprechenden Urteil *Reemtsma Cigarettenfabriken* dem Empfänger einer Leistung für den Fall der Zahlungsunfähigkeit seines Vertragspartners gleichwohl einen unmittelbaren Anspruch auf Erstattung zu Unrecht gezahlter Mehrwertsteuer gegenüber dem Fiskus gewährt, so ist dies nicht mit der vorliegenden Konstellation vergleichbar, in der der Fiskus keinerlei Mehrwertsteuer erhalten hat. Insoweit hat die Italienische Republik zu Recht betont, dass im vorliegenden Fall durch die Versagung des Vorsteuerabzugs bei gleichzeitiger Nichtentrichtung der Steuerschuld im Ergebnis nur vermieden wird, dass ein Verlust zu Lasten des Fiskus entsteht, nicht aber Mehrwertsteuer systemwidrig erhoben wird. Dass dieser Verlust hier stattdessen beim potentiellen Empfänger einer Leistung entsteht, der seine Anzahlung unter Umständen nicht zurückerhält, rechtfertigt sich dadurch, dass der Empfänger sich seinen Vertragspartner selbst ausgesucht und das Risiko einer Vorauszahlung bewusst eingegangen ist.

50. Im Ergebnis ist somit auf die zweite und die dritte Frage des vorlegenden Gerichts zu antworten, dass die Berichtigung des Rechts auf Vorsteuerabzug weder von der Berichtigung der korrespondierenden Steuerschuld noch von der Rückzahlung der Anzahlung abhängt.

V – Ergebnis

51. Nach allem schlage ich vor, auf die Fragen des Administrativen sad Veliko Tarnovo wie folgt zu antworten:

1. Voraussetzung der Entstehung eines Steueranspruchs gemäß Art. 65 der Mehrwertsteuerrichtlinie ist die Erwartung, dass nach dem normalen Verlauf die steuerpflichtige Leistung auch erbracht werden wird.

2. Gemäß Art. 185 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie ist der Vorsteuerabzug im Fall einer Anzahlung im Sinne von Art. 65 der Mehrwertsteuerrichtlinie zu berichtigen, wenn die steuerpflichtige Leistung letztlich nicht erbracht wird. Die Berichtigung des Vorsteuerabzugs ist weder von der Berichtigung der korrespondierenden Steuerschuld noch von der Rückzahlung der Anzahlung abhängig.

1 – Originalsprache: Deutsch.

2 – ABl. L 347, S. 1.

3 – Urteil vom 11. April 2013, *Della Rocca* (C-290/12, Randnr. 29 und die dort angeführte Rechtsprechung).

4 – Vgl. zu dieser Befugnis des Gerichtshofs nur die Urteile vom 20. März 1986, *Tissier* (35/85, Slg. 1986, 1207, Randnr. 9), und vom 30. Mai 2013, *Worten* (C-342/12, Randnr. 30).

5 – Urteile vom 19. Dezember 2012, *Orfey* (C-549/11, Randnr. 37), und vom 7. März 2013, *Efir*

(C-19/12, Randnr. 39).

6 – Urteile vom 21. Februar 2006, BUPA Hospitals und Goldsborough Developments (C-419/02, Slg. 2006, I-1685, Randnr. 48), vom 16. Dezember 2010, MacDonald Resorts (C-270/09, Slg. 2010, I-13179, Randnr. 31), vom 3. Mai 2012, Lebara (C-520/10, Randnr. 26), Orfey (zitiert in Fn. 5, Randnr. 28) und Efir (zitiert in Fn. 5, Randnr. 32).

7 – Vgl. Urteil BUPA Hospitals und Goldsborough Developments (zitiert in Fn. 6, Randnr. 51).

8 – Urteile BUPA Hospitals und Goldsborough Developments (zitiert in Fn. 6, Randnr. 45), Orfey (zitiert in Fn. 5, Randnr. 27) und Efir (zitiert in Fn. 5, Randnr. 32).

9 – Urteil BUPA Hospitals und Goldsborough Developments (zitiert in Fn. 6, Randnr. 46).

10 – Siehe nur Urteile vom 11. Juni 1998, Fischer (C-283/95, Slg. 1998, I-3369, Randnr. 22), und vom 7. März 2013, GfBk (C-275/11, Randnr. 32).

11 – Siehe nur Urteil vom 18. Juli 2013, Evita-K (C-78/12, Randnrn. 39 und 40 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).

12 – Vgl. Schlussanträge vom 14. Juni 2012, TETS Haskovo (C-234/11, Nrn. 25 bis 28).

13 – Siehe oben, Nrn. 24 ff.

14 – Vgl. Urteil vom 15. November 2012, Zimmermann (C-174/11, Randnrn. 46 bis 48 und die dort angeführte Rechtsprechung).

15 – Vgl. nur Urteil vom 11. April 2013, Rusedespred (C-138/12, Randnrn. 25 bis 27 und die dort angeführte Rechtsprechung).

16 – Urteil vom 31. Januar 2013, LVK (C-643/11, Randnr. 49).

17 – Urteile vom 31. Januar 2013, Stroy trans (C-642/11, Randnrn. 41 und 42), und LVK (zitiert in Fn. 16, Randnrn. 46 und 47).

18 – So Bundesfinanzhof, Urteil vom 2. September 2010, V R 34/09, Randnr. 17 unter Hinweis auf Bundesfinanzhof, Urteil vom 18. September 2008, V R 56/06, Randnrn. 43 ff.

19 – Vgl. Urteil vom 29. Mai 2001, Freemans (C-86/99, Slg. 2001, I-4167, Randnr. 35).

20 – Vgl. Urteil vom 8. Mai 2013, Petroma Transports u. a. (C-271/12, Randnrn. 41 bis 43).

21 – Vgl. Urteil Freemans (zitiert in Fn. 19, Randnr. 27).

22 – Vgl. Urteil vom 15. März 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, Slg. 2007, I-2425, Randnr. 39).