

Vorläufige Fassung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Erste Kammer)

22. Februar 2018(\*)

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Richtlinie 2006/112/EG – Art. 184 und 185 – Berichtigung des Vorsteuerabzugs – Änderung der bei der Bestimmung des Vorsteuerabzugsbetrags berücksichtigten Faktoren – Begriff ‚Umsätze, bei denen keine oder eine nicht vollständige Zahlung geleistet wurde‘ – Auswirkung eines rechtskräftigen Beschlusses über die Bestätigung des Zwangsvergleichs“

In der Rechtssache C-396/16

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Vrhovno sodišče Republike Slovenije (Oberster Gerichtshof der Republik Slowenien) mit Entscheidung vom 5. Juli 2016, beim Gerichtshof eingegangen am 15. Juli 2016, in dem Verfahren

**T-2, družba za ustvarjanje, razvoj in trženje elektronskih komunikacij in opreme, d.o.o.**, in Insolvenz,

gegen

**Republik Slowenien**

erlässt

DER GERICHTSHOF (Erste Kammer)

unter Mitwirkung der Kammerpräsidentin R. Silva de Lapuerta sowie der Richter C. G. Fernlund, J.-C. Bonichot (Berichterstatter), S. Rodin und E. Regan,

Generalanwalt: H. Saugmandsgaard Øe,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- der T-2, družba za ustvarjanje, razvoj in trženje elektronskih komunikacij in opreme, d.o.o., in Insolvenz, Prozessbevollmächtigte: V. Bajuk, odvetnik, und J. ?ešnovar, odvetnica,
  - der slowenischen Regierung, vertreten durch B. Jovin Hrastnik als Bevollmächtigte,
  - der Europäischen Kommission, vertreten durch R. Lyal und M. Žebre als Bevollmächtigte,
- nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 12. Oktober 2017

folgendes

## **Urteil**

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung der Art. 184 bis 186 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 T?2, družba za ustvarjanje, razvoj in trženje elektronskih komunikacij in opreme, d.o.o. (im Folgenden: T?2), einer insolventen Gesellschaft, und der Republika Slovenija (Republik Slowenien), vertreten durch das Ministrstvo za finance (Finanzministerium) über die Entrichtung von Mehrwertsteuer in Höhe von 7 362 080,27 Euro, die für die Zeit vom 1. bis 29. Februar 2012 gefordert wird.

## **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. 184 der Mehrwertsteuerrichtlinie lautet:

„Der ursprüngliche Vorsteuerabzug wird berichtigt, wenn der Vorsteuerabzug höher oder niedriger ist als der, zu dessen Vornahme der Steuerpflichtige berechtigt war.“

5 Art. 185 der Mehrwertsteuerrichtlinie lautet:

„(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.“

6 Art. 186 der Mehrwertsteuerrichtlinie lautet:

„Die Mitgliedstaaten legen die Einzelheiten für die Anwendung der Artikel 184 und 185 fest.“

### **Slowenisches Recht**

7 Art. 39 des Zakon o davku na dodano vrednost (Mehrwertsteuergesetz) (Uradni list RS, Nr. 13/11, im Folgenden: ZDDV<sup>1</sup>) sieht in seinen Abs. 3 und 4 vor:

„(3) Der Steuerpflichtige kann den zu entrichtenden Mehrwertsteuerbetrag auch berichtigen (vermindern), wenn dieser, gestützt auf einen rechtskräftigen gerichtlichen Beschluss über ein abgeschlossenes Insolvenzverfahren oder über ein erfolgreich abgeschlossenes Vergleichsverfahren, 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 anderen Unterlagen 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 berichtet hat, die vollständige oder eine teilweise Zahlung, hat er die Mehrwertsteuer auf den erhaltenen Betrag zu entrichten.“

(4) Ungeachtet des vorstehenden Absatzes kann der Steuerpflichtige den in der Steuererklärung angeführten und nicht gezahlten Mehrwertsteuerbetrag auf alle anerkannten Forderungen, die er im Zwangsvergleichsverfahren bzw. im Insolvenzverfahren angemeldet hat, berichtigen (vermindern).“

8 Art. 68 („Berichtigung des Vorsteuerabzugs“) ZDDV-1 bestimmt:

„(1) Ein Steuerpflichtiger hat den ursprünglichen Vorsteuerabzug zu berichtigen, wenn dieser höher oder niedriger ist als der, zu dessen Vornahme der Steuerpflichtige berechtigt war.“

(2) Ein Steuerpflichtiger hat eine Berichtigung vorzunehmen, wenn sich die Faktoren, die bei der Bestimmung des Vorsteuerabzugsbetrags berücksichtigt werden, nach Abzug der Mehrwertsteuer geändert haben, z. B. bei rückgängig gemachten Käufen oder erlangten Rabatten.“

(3) Abweichend von Abs. 2 dieses Artikels nimmt der Steuerpflichtige die Berichtigung des ursprünglichen Abzugs in ordnungsgemäß nachgewiesenen Fällen von Zerstörung oder Verlust sowie bei Entnahmen für Geschenke von geringem Wert oder Warenmuster im Sinne des Art. 7 dieses Gesetzes nicht vor.“

### **Ausgangsverfahren und Vorlagefragen**

9 Mit Beschluss vom 28. November 2011 bestätigte das Okrožno sodišče v Mariboru (Bezirksgericht Maribor, Slowenien) einen Zwangsvergleich, wonach T<sup>2</sup>, ein slowenisches Unternehmen im Bereich der elektronischen Kommunikationsgeräte, nur verpflichtet ist, 44 % seiner Schulden innerhalb einer Frist von neun Jahren zu zahlen. Dieser Beschluss wurde am 24. Februar 2012 rechtskräftig.

10 Auf dieser Grundlage vertrat der Davni urad Ljubljana (Finanzamt Ljubljana, Slowenien) die Auffassung, dass T<sup>2</sup> eine Berichtigung der Vorsteuerabzüge gemäß Art. 68 ZDDV<sup>1</sup> vornehmen müsse, und verlangte von T<sup>2</sup> mit Bescheid vom 27. Mai 2013 die Zahlung eines Betrags von 7 362 080,27 Euro an Mehrwertsteuer für die Zeit vom 1. bis 29. Februar 2012.

11 Die von T<sup>2</sup> gegen diesen Bescheid beim Finanzministerium eingelegte Beschwerde wurde zurückgewiesen. Ihre beim Upravno sodišče Republike Slovenije (erstinstanzliches Verwaltungsgericht der Republik Slowenien) erhobene Klage wurde mit Urteil vom 18. November

2014 abgewiesen. Dieses Urteil ist Gegenstand eines Revisionsverfahrens beim Vrhovno sodišče Republike Slovenije (Oberster Gerichtshof der Republik Slowenien).

12 In diesem Rahmen wendet sich T?2 gegen die Berichtigung der Vorsteuerabzüge. Sie macht geltend, ein rechtskräftiger bestätigter Zwangsvergleich stelle keine Änderung der bei der Bestimmung des Vorsteuerabzugsbetrags berücksichtigten Faktoren im Sinne von Art. 68 ZDDV?1 dar, sondern einen in diesem Gesetz nicht geregelten Sonderfall.

13 Nach Ansicht des vorlegenden Gerichts könnte der betreffende rechtskräftig bestätigte Zwangsvergleich in den Anwendungsbereich des Art. 68 ZDDV?1 fallen, mit dem die Art. 184 und 185 der Mehrwertsteuerrichtlinie umgesetzt werden, wonach der Steuerpflichtige im Fall von Änderungen der bei der Bestimmung des Vorsteuerabzugsbetrags berücksichtigten Faktoren eine Berichtigung der Vorsteuerabzüge vornehmen muss.

14 Das vorlegende Gericht führt hierzu aus, der Steuerpflichtige sei nach Art. 63 ZDDV?1 berechtigt, von der Mehrwertsteuer, die er an die Steuerverwaltung abzuführen habe, die seinem Lieferer für den Erwerb von Gegenständen oder Dienstleistungen geschuldete oder an diesen gezahlte Vorsteuer abzuziehen. Mit anderen Worten sei der rechtskräftige Beschluss über die Bestätigung des Zwangsvergleichs, da er sich auf die Verpflichtung des Steuerpflichtigen auswirke, seinem Lieferer Mehrwertsteuer zu zahlen, auch in Bezug auf dessen Verpflichtungen gegenüber der Steuerverwaltung ausschlaggebend.

15 Das vorlegende Gericht weist ferner darauf hin, dass Art. 39 ZDDV?1, mit dem Art. 90 der Mehrwertsteuerrichtlinie in slowenisches Recht umgesetzt werde, ausdrücklich vorsehe, dass die Bestätigung eines Zwangsvergleichs zugunsten eines Schuldners es dem Verkäufer ermögliche, die von ihm in der Steuererklärung ausgewiesene Mehrwertsteuer zu berichtigen.

16 Außerdem ergibt sich aus der Vorlageentscheidung, dass die Rechtskraft des Beschlusses über die Bestätigung des Zwangsvergleichs die Gläubiger daran hindert, die vollständige Befriedigung ihrer Forderungen zu verlangen. Die Verbindlichkeiten des Schuldners bleiben hingegen bestehen. Wenn dieser freiwillig Schulden in größerer als der im Zwangsvergleich festgelegten Höhe begleicht, wäre er daher nach den nationalen Vorschriften über die ungerechtfertigte Bereicherung nicht berechtigt, deren Erstattung zu verlangen.

17 Das vorlegende Gericht fügt hinzu, für Besteuerungszwecke sei die Bestätigung eines Zwangsvergleichs anhand ihres wirtschaftlichen Gehalts zu beurteilen. In dieser Hinsicht führe das Zwangsvergleichsverfahren zu einer Verminderung der Forderungen und nicht nur zu deren Nichtzahlung.

18 Vor diesem Hintergrund hält das vorlegende Gericht es für erforderlich, für die Anwendung von Art. 68 ZDDV?1 die mit diesem Artikel umgesetzten Bestimmungen der Mehrwertsteuerrichtlinie zu verstehen, insbesondere Art. 185 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie, wonach die Berichtigung bei Umsätzen, bei denen keine oder eine nicht vollständige Zahlung geleistet wurde, unterbleibt, es sei denn, die Mitgliedstaaten verlangen eine solche Berichtigung.

19 Das vorlegende Gericht möchte insbesondere wissen, ob die Tatsache, dass bei einem Umsatz keine oder eine nicht vollständige Zahlung geleistet wird, als Änderung der bei der Bestimmung des Vorsteuerabzugsbetrags berücksichtigten Faktoren im Sinne von Art. 185 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie zu betrachten ist und ob die Bestätigung eines Zwangsvergleichs als nicht geleistete Zahlung für Umsätze im Sinne von Art. 185 Abs. 2 der Richtlinie anzusehen ist.

20 Darüber hinaus möchte es wissen, wie detailliert die nationalen Rechtsvorschriften, mit denen die Mehrwertsteuerrichtlinie umgesetzt wird, sein müssen, damit sie im Einklang mit Art.

185 Abs. 2 Unterabs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie rechtmäßig eine Ausnahme von der Regel schaffen können, dass die Berichtigung der Vorsteuerabzüge bei Umsätzen unterbleibt, bei denen keine oder eine nicht vollständige Zahlung geleistet wurde. Insoweit ergibt sich aus der Vorlageentscheidung, dass Art. 68 ZDDV<sup>1</sup> den Fall von Umsätzen, bei denen keine oder eine nicht vollständige Zahlung geleistet wurde, nicht ausdrücklich regelt.

21 Unter diesen Umständen hat der Vrhovno sodišče Republike Slovenije (Oberster Gerichtshof der Republik Slowenien) das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Ist die Verminderung der Verbindlichkeiten auf der Grundlage eines rechtskräftig bestätigten Zwangsvergleichs wie im Ausgangsverfahren als eine Änderung der Faktoren, die bei der Bestimmung des Vorsteuerabzugsbetrags berücksichtigt werden, im Sinne von Art. 185 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie anzusehen oder als eine andere Situation, in der im Sinne von Art. 184 der Mehrwertsteuerrichtlinie der Vorsteuerabzug höher oder niedriger ist als der, zu dessen Vornahme der Steuerpflichtige berechtigt war?

2. Ist die Verminderung der Verbindlichkeiten auf der Grundlage eines rechtskräftig bestätigten Zwangsvergleichs wie im Ausgangsverfahren als Umsatz anzusehen, bei dem im Sinne von Art. 185 Abs. 2 Unterabs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie keine (oder eine nicht vollständige) Zahlung geleistet wurde?

3. Muss ein Mitgliedstaat in Anbetracht der vom Unionsgesetzgeber vorgegebenen Erfordernisse der Klarheit und der Rechtssicherheit und unter Berücksichtigung von Art. 186 der Mehrwertsteuerrichtlinie, um die nach Art. 185 Abs. 2 Unterabs. 2 dieser Richtlinie zulässige Berichtigung des Vorsteuerabzugs bei Umsätzen, bei denen keine oder eine nicht vollständige Zahlung geleistet wurde, verlangen zu können, im nationalen Recht ausdrücklich die Fälle des Unterbleibens der Zahlung vorsehen bzw. den rechtskräftig bestätigten Zwangsvergleich (sofern dieser unter den Begriff des Unterbleibens der Zahlung bei einem Umsatz fällt) darin einbeziehen?

## **Zu den Vorlagefragen**

### **Zur ersten Frage**

22 Mit seiner ersten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 185 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass die Verminderung der Verbindlichkeiten eines Schuldners aufgrund eines rechtskräftig bestätigten Zwangsvergleichs eine Änderung der Faktoren, die bei der Bestimmung des Vorsteuerabzugsbetrags berücksichtigt werden, im Sinne dieser Vorschrift darstellt.

23 Die Art. 184 bis 186 der Mehrwertsteuerrichtlinie legen die Voraussetzungen fest, unter denen die Steuerverwaltung eine Berichtigung durch einen Steuerpflichtigen verlangen kann. Der in diesen Artikeln vorgesehene Berichtigungsmechanismus ist Bestandteil der mit der Mehrwertsteuerrichtlinie eingeführten Vorsteuerabzugsregelung. Er soll die Genauigkeit der Vorsteuerabzüge in der Weise erhöhen, dass die Neutralität der Mehrwertsteuer gewährleistet wird (Urteil vom 13. März 2014, FIRIN, C<sup>107</sup>/13, EU:C:2014:151, Rn. 48 und 50).

24 Der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer ist dadurch gewahrt, dass die Abzugsregelung in Abschnitt X der Mehrwertsteuerrichtlinie den Zwischengliedern der Absatzkette gestattet, von ihrer eigenen Steuerbemessungsgrundlage die Beträge abzuziehen, die sie jeweils an ihren eigenen Lieferer als Mehrwertsteuer auf den entsprechenden Umsatz gezahlt haben, und an die Steuerverwaltung somit den Teil der Mehrwertsteuer abzuführen, der der Differenz zwischen dem Preis, zu dem sie ihren Abnehmern die Ware geliefert haben, und dem Preis

entspricht, den sie an ihren Lieferer gezahlt haben (vgl. entsprechend Urteile vom 24. Oktober 1996, Elida Gibbs, C?317/94, EU:C:1996:400, Rn. 33, vom 15. Oktober 2002, Kommission/Deutschland, C?427/98, EU:C:2002:581, Rn. 42, sowie vom 29. April 2004, Terra Baubedarf?Handel, C?152/02, EU:C:2004:268, Rn. 36).

25 Hinsichtlich der Verpflichtung zur Berichtigung des Vorsteuerabzugs sieht Art. 184 der Mehrwertsteuerrichtlinie vor, dass der ursprüngliche Vorsteuerabzug zu berichtigen ist, wenn er niedriger oder höher ist als der, zu dessen Vornahme der Steuerpflichtige berechtigt war.

26 In Art. 185 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie wird hinzugefügt, dass eine Berichtigung insbesondere dann zu erfolgen hat, wenn sich die Faktoren, die bei der Bestimmung des Vorsteuerabzugsbetrags berücksichtigt werden, nach Abgabe der Mehrwertsteuererklärung geändert haben (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 13. März 2014, FIRIN, C?107/13, EU:C:2014:151, Rn. 51).

27 Aus einer Gesamtbetrachtung der Art. 184 und 185 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie ergibt sich, dass in dem Fall, in dem sich aufgrund der Änderung eines der ursprünglich bei der Berechnung des Vorsteuerabzugs berücksichtigten Faktoren eine Berichtigung als notwendig erweist, die Berechnung der Höhe dieser Berichtigung dazu führen muss, dass der Betrag des endgültig vorgenommenen Vorsteuerabzugs demjenigen entspricht, zu dessen Vornahme der Steuerpflichtige berechtigt gewesen wäre, wenn diese Änderung ursprünglich berücksichtigt worden wäre (Urteil vom 16. Juni 2016, Kreissparkasse Wiedenbrück, C?186/15, EU:C:2016:452, Rn. 47).

28 Im vorliegenden Fall steht fest, dass durch die rechtskräftige Bestätigung eines Zwangsvergleichs die Verbindlichkeiten eines Käufers, nämlich T?2, gegenüber seinen Lieferanten vermindert wurden.

29 Aufgrund dessen hat eine solche Bestätigung die von T?2 an ihre Lieferer gezahlten Mehrwertsteuerbeträge vermindert und dadurch im Einklang mit den in Rn. 24 des vorliegenden Urteils angeführten Grundsätzen die bei der Bestimmung des Vorsteuerabzugsbetrags berücksichtigten Faktoren geändert.

30 Nach alledem ist auf die erste Frage zu antworten, dass Art. 185 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass die Verminderung der Verbindlichkeiten eines Schuldners aufgrund eines rechtskräftig bestätigten Zwangsvergleichs eine Änderung der Faktoren, die bei der Bestimmung des Vorsteuerabzugsbetrags berücksichtigt werden, im Sinne dieser Vorschrift darstellt.

### **Zur zweiten Frage**

31 Mit seiner zweiten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 185 Abs. 2 Unterabs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass die Verminderung der Verbindlichkeiten eines Schuldners aufgrund eines rechtskräftig bestätigten Zwangsvergleichs einen Umsatz, bei dem keine oder eine nicht vollständige Zahlung geleistet wurde und eine Berichtigung des ursprünglichen Vorsteuerabzugs unterbleibt, im Sinne dieser Vorschrift darstellt.

32 Zur Auslegung von Art. 185 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie ergibt sich aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs, dass bei der Auslegung einer Unionsvorschrift nicht nur deren Wortlaut zu berücksichtigen ist, sondern auch ihr Zusammenhang und die Ziele, die mit der Regelung, zu der sie gehört, verfolgt werden (Urteil vom 26. Oktober 2017, I, C?195/16, EU:C:2017:815, Rn. 32).

33 Insoweit 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 Steuerbemessungsgrundlage 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 (Urteil vom 15. Mai 2014, *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C?337/13, EU:C:2014:328, Rn. 22).

34 Eine solche Situation fällt, wie sich aus den Rn. 23 bis 29 des vorliegenden Urteils ergibt, ebenfalls unter Art. 185 der Mehrwertsteuerrichtlinie, der u. a. im Fall einer Verminderung der Verbindlichkeiten eines Käufers gegenüber seinem Lieferer zur Anwendung kommt.

35 Während Art. 90 der Mehrwertsteuerrichtlinie das Recht eines Lieferers regelt, seine Steuerbemessungsgrundlage zu vermindern, wenn er nach der Bewirkung eines Umsatzes die vorgesehene Gegenleistung nicht oder nur teilweise erhält, betrifft ihr Art. 185 die Berichtigung der von der anderen Partei desselben Umsatzes ursprünglich vorgenommenen Abzüge. Daher stellen diese beiden Artikel die beiden Seiten desselben wirtschaftlichen Vorgangs dar und sind kohärent auszulegen.

36 Der Gerichtshof hat bereits entschieden, dass der Fall der Nichtbezahlung des Kaufpreises im Sinne von Art. 90 der Mehrwertsteuerrichtlinie die Parteien nicht in ihre Ausgangssituation zurückversetzt. Wird nämlich der Kaufpreis vollständig oder teilweise nicht bezahlt, ohne dass es zu einer Auflösung oder Annullierung des Vertrags kommt, schuldet der Käufer weiter den vereinbarten Preis, und dem Verkäufer steht, auch wenn er nicht mehr Eigentümer des Gegenstands ist, grundsätzlich immer noch seine Forderung zu, die er gerichtlich geltend machen kann. Da jedoch nicht ausgeschlossen werden kann, dass eine solche Forderung tatsächlich endgültig uneinbringlich wird, wollte der Unionsgesetzgeber jedem Mitgliedstaat die Entscheidung überlassen, zu bestimmen, ob der Fall der Nichtbezahlung des Kaufpreises ein Recht auf entsprechende Minderung der Steuerbemessungsgrundlage unter den von ihm festgelegten Bedingungen eröffnet oder ob eine solche Minderung in diesem Fall nicht zulässig ist (Urteil vom 12. Oktober 2017, *Lombard Ingatlan Lízing*, C?404/16, EU:C:2017:759, Rn. 29).

37 Diese strikt auf den Fall der vollständigen oder teilweisen Nichtbezahlung beschränkte Abweichungsbefugnis beruht 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 23. November 2017, *Di Maura*, C?246/16, EU:C:2017:887, Rn. 17).

38 Die Ausübung einer solchen Abweichungsbefugnis muss gerechtfertigt werden, damit die von den Mitgliedstaaten zu ihrer Durchführung erlassenen Maßnahmen das mit der Mehrwertsteuerrichtlinie verfolgte Ziel der Steuerharmonisierung nicht zunichtemachen (Urteil vom 23. November 2017, *Di Maura*, C?246/16, EU:C:2017:887, Rn. 18).

39 Aus dem Vorstehenden folgt, dass die Nichtbezahlung dadurch gekennzeichnet ist, dass ihr Unsicherheit darüber innewohnt, ob sie endgültig ist (Urteil vom 12. Oktober 2017, *Lombard Ingatlan Lízing*, C?404/16, EU:C:2017:759, Rn. 30).

40 Die Mitgliedstaaten könnten zwar dieser Unsicherheit entgegenwirken, doch kann eine solche Abweichungsbefugnis nicht über diese Unsicherheit hinausgehen und sich insbesondere nicht auf die Frage erstrecken, ob eine Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage bei Nichtbezahlung entfallen kann (Urteil vom 23. November 2017, *Di Maura*, C?246/16,

41 In Anbetracht der Erwägungen in den Rn. 32 bis 35 des vorliegenden Urteils gilt diese Auslegung des Begriffs „Nichtbezahlung“ im Sinne von Art. 90 der Mehrwertsteuerrichtlinie auch für den Begriff des Umsatzes, bei dem keine oder eine nicht vollständige Zahlung geleistet wurde, im Sinne von Art. 185 Abs. 2 dieser Richtlinie.

42 Folglich muss das vorlegende Gericht, um zu klären, ob der bei ihm anhängige Rechtsstreit einen solchen Umsatz, bei dem keine oder eine nicht vollständige Zahlung geleistet wurde, betrifft, anhand der in den Rn. 36 bis 40 des vorliegenden Urteils dargelegten Kriterien u. a. beurteilen, ob der Käufer nach der rechtskräftigen Bestätigung eines Zwangsvergleichs aufgrund des anwendbaren nationalen Rechts den vereinbarten Preis weiterhin schuldet und ob der Verkäufer oder Lieferer noch immer Inhaber seiner Forderung ist, die er gerichtlich geltend machen kann. Sollte das vorlegende Gericht hingegen feststellen, dass die Verbindlichkeiten des Schuldners in der Weise vermindert wurden, dass der entsprechende Teil der Forderungen seiner Lieferer endgültig uneinbringlich geworden ist, können die in Art. 185 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehenen Ausnahmen für Umsätze, bei denen keine oder eine nicht vollständige Zahlung geleistet wurde, nicht zur Anwendung kommen.

43 Zudem ist hinsichtlich der für die Beurteilung des endgültigen Charakters einer Forderung heranzuziehenden Kriterien darauf hinzuweisen, dass die Berücksichtigung der wirtschaftlichen und geschäftlichen Realität ein grundlegendes Kriterium für die Anwendung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems darstellt (Urteile vom 7. Oktober 2010, Loyalty Management UK und Baxi Group, C-53/09 und C-55/09, EU:C:2010:590, Rn. 39, sowie vom 20. Juni 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, Rn. 42).

44 Insoweit ist der Vorlageentscheidung zu entnehmen, dass der im Ausgangsverfahren in Rede stehende Beschluss über die Bestätigung des Zwangsvergleichs die Gläubiger daran hindert, die vollständige Befriedigung ihrer Forderungen zu verlangen, und dass dieser Beschluss aus wirtschaftlicher Sicht zu einer Verminderung der Verbindlichkeiten des Schuldners gegenüber seinen Gläubigern und nicht nur zu einem Unterbleiben der Zahlung führt. Daher dürfte es sich bei der Verminderung der Verbindlichkeiten eines Schuldners aufgrund eines rechtskräftig bestätigten Zwangsvergleichs nicht um einen Umsatz handeln, bei dem keine oder eine nicht vollständige Zahlung geleistet wurde; dies zu prüfen ist jedoch Sache des vorlegenden Gerichts.

45 Nach alledem ist auf die zweite Frage zu antworten, dass Art. 185 Abs. 2 Unterabs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass die Verminderung der Verbindlichkeiten eines Schuldners aufgrund eines rechtskräftig bestätigten Zwangsvergleichs keinen Umsatz darstellt, bei dem keine oder eine nicht vollständige Zahlung geleistet wurde und eine Berichtigung des ursprünglichen Vorsteuerabzugs unterbleibt, wenn die Verminderung endgültig ist; dies zu prüfen ist jedoch Sache des vorlegenden Gerichts.

### **Zur dritten Frage**

46 Mit seiner dritten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 185 Abs. 2 Unterabs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass ein Mitgliedstaat bei der Ausübung der in dieser Bestimmung vorgesehenen Befugnis angesichts der Erfordernisse der Klarheit und der Rechtssicherheit ausdrücklich eine Verpflichtung zur Berichtigung der Vorsteuerabzüge bei Umsätzen vorsehen muss, bei denen keine oder eine nicht vollständige Zahlung geleistet wurde.

47 Hinsichtlich der Verpflichtung zur Berichtigung des Vorsteuerabzugs sieht Art. 184 der Mehrwertsteuerrichtlinie vor, dass der ursprüngliche Vorsteuerabzug zu berichtigen ist, wenn er



niedriger oder höher ist als der, zu dessen Vornahme der Steuerpflichtige berechtigt war. Nach Art. 185 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie hat eine solche Berichtigung insbesondere dann zu erfolgen, wenn sich die Faktoren, die bei der Bestimmung des Vorsteuerabzugsbetrags berücksichtigt werden, nach Abgabe der Mehrwertsteuererklärung geändert haben.

48 Abweichend von der in Art. 185 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie aufgestellten Regel sieht Art. 185 Abs. 2 jedoch in Unterabs. 1 vor, dass 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 unterbleibt. Nach Art. 185 Abs. 2 Unterabs. 2 können die Mitgliedstaaten bei Umsätzen, bei denen keine oder eine nicht vollständige Zahlung erfolgt, und bei Diebstahl jedoch eine Berichtigung verlangen.

49 Dem Vorabentscheidungsersuchen ist zu entnehmen, dass Art. 68 Abs. 3 ZDDV<sup>1</sup>, mit dem Art. 185 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie in slowenisches Recht umgesetzt wird, keine ausdrückliche Berichtigungspflicht bei Diebstahl und bei Umsätzen, bei denen keine oder eine nicht vollständige Zahlung erfolgt, vorsieht, sondern sich darauf beschränkt, diese Fälle nicht in die Liste der Ausnahmen von der Berichtigungspflicht aufzunehmen.

50 Der Gerichtshof hat hierzu ausgeführt, dass die Mitgliedstaaten, wenn sie eine in der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehene Befugnis ausüben, die Rechtsetzungstechnik wählen können, die ihnen am geeignetsten erscheint (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 4. Juni 2009, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, C-102/08, EU:C:2009:345, Rn. 56, sowie vom 4. Oktober 2012, PIGI, C-550/11, EU:C:2012:614, Rn. 33). Dabei können sie sich z. B. darauf beschränken, den in dieser Richtlinie verwendeten oder einen ihm gleichwertigen Ausdruck in das nationale Recht zu übernehmen, oder abschließend in einer Liste die Fälle aufzählen, in denen abweichend von Art. 185 Abs. 1 der Richtlinie die Berichtigung der ursprünglichen Vorsteuerabzüge unterbleibt.

51 Werden in einer solchen Liste die Umsätze, bei denen keine oder eine nicht vollständige Zahlung erfolgt, nicht aufgeführt, so kann darin das Ergebnis der Ausübung der dem Mitgliedstaat durch Art. 185 Abs. 2 Unterabs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie eingeräumten Befugnis zur Abweichung gesehen werden (vgl. entsprechend Urteil vom 15. Mai 2014, Almos Agrárkölkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, Rn. 24).

52 Da das vorliegende Gericht nach der Einhaltung der Erfordernisse der Klarheit und der Rechtssicherheit fragt, ist darauf hinzuweisen, dass der Grundsatz der Rechtssicherheit, von dem sich der Grundsatz des Vertrauensschutzes ableitet, es gebietet, dass Rechtsvorschriften klar und bestimmt sind und dass ihre Anwendung für den Einzelnen voraussehbar ist (Urteil vom 9. Oktober 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, Rn. 28).

53 Insoweit ist, wie den vorstehenden Randnummern des vorliegenden Urteils entnommen werden kann, nicht ersichtlich, dass die betreffende nationale Regelung die Steuerpflichtigen daran hindert, den Umfang der ihnen auferlegten Verpflichtungen genau zu erkennen, und sie nicht in die Lage versetzt, ihre Rechte und Pflichten eindeutig zu erfassen und entsprechende Vorkehrungen zu treffen.

54 Nach alledem ist auf die dritte Frage zu antworten, dass Art. 185 Abs. 2 Unterabs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass ein Mitgliedstaat bei der Ausübung der in dieser Bestimmung vorgesehenen Befugnis keine ausdrückliche Verpflichtung zur Berichtigung der Vorsteuerabzüge bei Umsätzen vorsehen muss, bei denen keine oder eine nicht vollständige Zahlung geleistet wurde.

## **Kosten**

55 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem beim 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 (Erste Kammer) für Recht erkannt:

1. **Art. 185 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ist dahin auszulegen, dass die Verminderung der Verbindlichkeiten eines Schuldners aufgrund eines rechtskräftig bestätigten Zwangsvergleichs eine Änderung der Faktoren, die bei der Bestimmung des Vorsteuerabzugsbetrags berücksichtigt werden, im Sinne dieser Vorschrift darstellt.**
2. **Art. 185 Abs. 2 Unterabs. 1 der Richtlinie 2006/112 ist dahin auszulegen, dass die Verminderung der Verbindlichkeiten eines Schuldners aufgrund eines rechtskräftig bestätigten Zwangsvergleichs keinen Umsatz darstellt, bei dem keine oder eine nicht vollständige Zahlung geleistet wurde und eine Berichtigung des ursprünglichen Vorsteuerabzugs unterbleibt, wenn die Verminderung endgültig ist; dies zu prüfen ist jedoch Sache des vorlegenden Gerichts.**
3. **Art. 185 Abs. 2 Unterabs. 2 der Richtlinie 2006/112 ist dahin auszulegen, dass ein Mitgliedstaat bei der Ausübung der in dieser Bestimmung vorgesehenen Befugnis keine ausdrückliche Verpflichtung zur Berichtigung der Vorsteuerabzüge bei Umsätzen vorsehen muss, bei denen keine oder eine nicht vollständige Zahlung geleistet wurde.**

Unterschriften

\* Verfahrenssprache: Slowenisch.