EuGH-Vorlage vom 21. September 2016, V R 29/15

EuGH-Vorlage zum Vorsteuerabzug und zur Berichtigung bei Anzahlungen

ECLI:DE:BFH:2016:VE.210916.VR29.15.0

BFH V. Senat

UStG § 15 Abs 1 Nr 1 S 3, UStG § 17 Abs 2 Nr 2, UStG § 17 Abs 1 S 2, EGRL 112/2006 Art 65, EGRL 112/2006 Art 167, EGRL 112/2006 Art 185, EGRL 112/2006 Art 186, UStG VZ 2010 , AO § 163

vorgehend FG München, 15. Juli 2015, Az: 14 K 277/12

Leitsätze

1. Sind die Anforderungen an die Sicherheit einer Leistungserbringung als Voraussetzung für den Vorsteuerabzug aus einer Anzahlung i.S. des EuGH-Urteils "Firin" C-107/13 rein objektiv oder aus Sicht des Anzahlenden nach den für ihn erkennbaren Umständen zu bestimmen?

2. Sind die Mitgliedstaaten unter Berücksichtigung der zeitgleichen Entstehung des Steueranspruchs und des Rechts auf Vorsteuerabzug gemäß Art. 167 MwStSystRL und der ihnen nach Art. 185 Abs. 2 Unterabs. 2 und nach Art. 186 MwStSystRL zustehenden Regelungsbefugnisse berechtigt, die Berichtigung von Steuer und Vorsteuerabzug gleichermaßen von einer Rückzahlung der Anzahlung abhängig zu machen?

3. Muss das für den Anzahlenden zuständige FA dem Anzahlenden die Umsatzsteuer erstatten, wenn er vom Anzahlungsempfänger die Anzahlung nicht zurückerhalten kann? Falls ja, muss dies im Festsetzungsverfahren erfolgen oder reicht hierfür ein gesondertes Billigkeitsverfahren aus?

Tenor

A. Dem Gerichtshof der Europäischen Union werden folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Sind die Anforderungen an die Sicherheit einer Leistungserbringung als Voraussetzung für den Vorsteuerabzug aus einer Anzahlung i.S. des Urteils des Gerichtshofs der Europäischen Union "Firin" C-107/13 rein objektiv oder aus Sicht des Anzahlenden nach den für ihn erkennbaren Umständen zu bestimmen?

2. Sind die Mitgliedstaaten unter Berücksichtigung der zeitgleichen Entstehung des Steueranspruchs und des Rechts auf Vorsteuerabzug gemäß Art. 167 der Richtlinie des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem 2006/112/EG und der ihnen nach Art. 185 Abs. 2 Unterabs. 2 und nach Art. 186 der Richtlinie des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem 2006/112/EG zustehenden Regelungsbefugnisse berechtigt, die Berichtigung von Steuer und Vorsteuerabzug gleichermaßen von einer Rückzahlung der Anzahlung abhängig zu machen?

3. Muss das für den Anzahlenden zuständige Finanzamt dem Anzahlenden die Umsatzsteuer erstatten, wenn er vom Anzahlungsempfänger die Anzahlung nicht zurückerhalten kann? Falls ja, muss dies im Festsetzungsverfahren erfolgen oder reicht hierfür ein gesondertes Billigkeitsverfahren aus?

B. Das Verfahren wird bis zur Entscheidung des Gerichtshofs der Europäischen Union ausgesetzt.

Tatbestand

1 **I. Tatbestand**

2 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) bestellte am 10. April 2010 bei der G-GmbH (GmbH) die Lieferung eines Blockheizkraftwerks. Die GmbH bestätigte den Auftrag am 12. April 2010 und erteilte für den Liefergegenstand eine

Vorausrechnung über 30.000 € mit einem gesonderten Steuerausweis über 5.700 €. Der Kläger meldete zeitgleich ein Gewerbe zur Erzeugung erneuerbarer Energien an und entrichtete die geforderte Anzahlung an die GmbH am 19. April 2010. Am 26. April 2010 schloss der Kläger mit G2, einem Partnerunternehmen der GmbH, drei Verträge über Stellplatzmiete, Verwaltung (Pflichten in Bezug auf Aufstellung und Betrieb der Anlage) und "Premiumservice" (Aufrechterhaltung der Betriebsfähigkeit und Betriebssicherheit der Anlage). Die GmbH erteilte eine zweite Anzahlungsrechnung am 15. Juli 2010, in der auf die Zahlung vom 19. April 2010 hingewiesen wurde. Der Lieferzeitpunkt stand noch nicht fest.

3 Der Kläger beabsichtigte zunächst einen Eigenbetrieb der Anlage durch entgeltliche Stromlieferungen. Hierfür dienten die drei Verträge über Stellplatzmiete, Verwaltung und Premiumservice. Diese Verträge kündigte er am 19. Oktober 2010 und verpachtete stattdessen die Anlage nunmehr an G2 für monatliche Pachtzahlungen von 1.200 € zuzüglich Umsatzsteuer. Für November und Dezember 2010 erhielt der Kläger Pachtzahlungen.

4 Die Lieferung der Anlage unterblieb. Über das Vermögen der GmbH wurde das Insolvenzverfahren nach § 1 ff. der Insolvenzordnung (InsO) eröffnet und mangels Masse eingestellt. Die für die GmbH handelnden Personen wurden wegen gewerbs- und bandenmäßigen Betrugs in 88 Fällen und wegen vorsätzlichen Bankrotts zu Lasten der Käufer der Blockheizkraftwerke, nicht aber wegen Steuerhinterziehung strafrechtlich verurteilt.

5 Der Kläger machte für das Streitjahr 2010 den Vorsteuerabzug aus seiner Anzahlung geltend. Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) erließ eine Nullfestsetzung, gegen die der Kläger erfolglos Einspruch einlegte.

6 Demgegenüber hatte die Klage zum Finanzgericht (FG) Erfolg. In dem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2015, 1992 veröffentlichten Urteil ging das FG davon aus, dass der Kläger aus der Anzahlung zum Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) berechtigt sei. Der Kläger habe beabsichtigt, unternehmerisch tätig zu werden. Eine ordnungsgemäße Anzahlungsrechnung liege vor. Die Absicht der GmbH, die Kunden --wie den Kläger-- zu betrügen, stehe dem Vorsteuerabzug nicht entgegen. Nach dem zur Richtlinie des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem 2006/112/EG (MwStSystRL) ergangenen Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) Firin vom 13. März 2014 C-107/13 (EU:C:2014:151) liege kein unberechtigter Steuerausweis i.S. von § 14c Abs. 2 UStG vor.

7 Das FG sah den Kläger zudem nicht als zur Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 17 Abs. 2 Nr. 2 und Abs. 1 Satz 2 UStG verpflichtet an. Nach den für den Senat gemäß § 118 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) bindenden Feststellungen des FG ist im Streitfall zwar davon auszugehen, dass der Kläger bereits im Streitjahr erfahren hatte, dass das Blockheizkraftwerk nicht mehr an ihn geliefert werde. Der Kläger habe aber keine Rückzahlung von der insolventen GmbH erhalten. Daher sei er auch nicht zur Berichtigung des Vorsteuerabzugs verpflichtet, wie sich § 17 Abs. 1 Satz 1 und 2 UStG und der hierzu ergangenen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) ergebe.

Entscheidungsgründe

8 **II. Entscheidungsgründe**

9 **1. Rechtlicher Rahmen**

10 **a) Unionsrecht**

11 Nach Art. 63 MwStSystRL treten Steuertatbestand und Steueranspruch zu dem Zeitpunkt ein, zu dem die Lieferung von Gegenständen bewirkt oder die Dienstleistung erbracht wird.

12 Art. 65 MwStSystRL bestimmt: "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."

13 Art. 90 Abs. 1 MwStSystRL sieht vor: "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."

14 Gemäß Art. 167 MwStSystRL entsteht das Recht auf Vorsteuerabzug, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht.

15 Art. 168 Buchst. a MwStSystRL bestimmt: "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."

16 Nach Art. 184 MwStSystRL wird der ursprüngliche Vorsteuerabzug berichtigt, wenn der Vorsteuerabzug höher oder niedriger ist als der, zu dessen Vornahme der Steuerpflichtige berechtigt war.

17 Art. 185 MwStSystRL 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."

18 Gemäß Art. 186 MwStSystRL legen die Mitgliedstaaten die Einzelheiten für die Anwendung der Art. 184 und 185 dieser Richtlinie fest.

19 **b) Nationales Recht**

20 Nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG kann der Unternehmer als Vorsteuer abziehen

"die gesetzlich geschuldete Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt worden sind. Die Ausübung des Vorsteuerabzugs setzt voraus, dass der Unternehmer eine nach den §§ 14, 14a ausgestellte Rechnung besitzt. Soweit der gesondert ausgewiesene Steuerbetrag auf eine Zahlung vor Ausführung dieser Umsätze entfällt, ist er bereits abziehbar, wenn die Rechnung vorliegt und die Zahlung geleistet worden ist".

21 Die Steuer entsteht gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a UStG für Lieferungen und sonstige Leistungen

"bei der Berechnung der Steuer nach vereinbarten Entgelten (§ 16 Abs. 1 Satz 1) mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Leistungen ausgeführt worden sind. Das gilt auch für Teilleistungen. Sie liegen vor, wenn für bestimmte Teile einer wirtschaftlich teilbaren Leistung das Entgelt gesondert vereinbart wird. Wird das Entgelt oder ein Teil des Entgelts vereinnahmt, bevor die Leistung oder die Teilleistung ausgeführt worden ist, so entsteht insoweit die Steuer mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem das Entgelt oder das Teilentgelt vereinnahmt worden ist".

22 § 17 Abs. 1 Satz 1 und 2 sowie Abs. 2 Nr. 2 UStG regeln:

"(1) Hat sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 geändert, hat der Unternehmer, der diesen Umsatz ausgeführt hat, den dafür geschuldeten Steuerbetrag zu berichtigen. Ebenfalls ist der Vorsteuerabzug bei dem Unternehmer, an den dieser Umsatz ausgeführt wurde, zu berichtigen. ...

(2) Absatz 1 gilt sinngemäß, wenn
1. das vereinbarte Entgelt für eine steuerpflichtige Lieferung, sonstige Leistung oder einen steuerpflichtigen innergemeinschaftlichen Erwerb uneinbringlich geworden ist. Wird das Entgelt nachträglich vereinnahmt, sind Steuerbetrag und Vorsteuerabzug erneut zu berichtigen;
2. für eine vereinbarte Lieferung oder sonstige Leistung ein Entgelt entrichtet, die Lieferung oder sonstige Leistung jedoch nicht ausgeführt worden ist; ..."

23 **2. Vorbemerkung zu den allgemeinen Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs im Streitfall**

24 Der Kläger erfüllt die allgemeinen Voraussetzungen für einen Vorsteuerabzug aus der Anzahlung nach Art. 168 Buchst. a MwStSystRL.

25 So ist der Kläger Steuerpflichtiger i.S. von Art. 9 MwStSystRL. Dies gilt sowohl für seine ursprüngliche Absicht, das Blockheizkraftwerk zu betreiben und dabei Strom gegen Entgelt zu liefern, wie auch für die geänderte Absicht, das Blockheizkraftwerk zu verpachten. Beides sollte zu einer nachhaltigen und selbständig ausgeführten Tätigkeit zur Einnahmeerzielung führen. Im Hinblick hierauf war der Kläger bereits aufgrund der ersten Vorbereitungshandlungen für diese Tätigkeiten als Steuerpflichtiger anzusehen.

26 Sowohl mit den zunächst geplanten Stromlieferungen wie auch mit der später beabsichtigten Verpachtung wollte der Kläger steuerpflichtige Umsätze ausführen, die zum Vorsteuerabzug berechtigten. Zudem ist auch die GmbH als Verkäufer des Blockheizkraftwerks Steuerpflichtige nach Art. 9 MwStSystRL. Schließlich liegt auch die für den Vorsteuerabzug als Ausübungsvoraussetzung nach Art. 178 Buchst. a MwStSystRL erforderliche Rechnung vor.

27 Unklar ist demgegenüber, ob die weiteren Umstände, unter denen der Kläger die Anzahlung geleistet hat, aus Gründen des Unionsrechts dem Vorsteuerabzug entgegenstehen oder ggf. eine Berichtigungspflicht begründen.

28 **3. Zur ersten Vorlagefrage**

29 **a) EuGH-Rechtsprechung zum Unionsrecht**

30 Unionsrechtlich beruht der Vorsteuerabzug für sog. An- oder Vorauszahlungen neben der allgemeinen Regelung in Art. 168 MwStSystRL auf Art. 167 MwStSystRL. Danach entsteht das Recht auf Vorsteuerabzug, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht. Werden Anzahlungen geleistet, bevor die Lieferung von Gegenständen bewirkt ist, entsteht der Steueranspruch gemäß Art. 65 MwStSystRL zum Zeitpunkt der Vereinnahmung entsprechend dem vereinnahmten Betrag und damit vor dem Eintritt des Steuertatbestandes, für den es nach Art. 63 MwStSystRL auf die Bewirkung der Lieferung ankommt.

31 Die Steuerentstehung gemäß Art. 65 MwStSystRL --und damit auch der sich hieraus ergebende Vorsteuerabzug gemäß Art. 167 MwStSystRL-- setzt nach dem EuGH-Urteil Firin (EU:C:2014:151, Rz 39) voraus, dass der Eintritt des Steuertatbestandes --und damit das Bewirken der Lieferung-- nicht unsicher ist, was nach Auffassung des EuGH bei einem "betrügerischen Verhalten" gegeben sein könne. Der EuGH begründet dies mit einer Bezugnahme auf die Schlussanträge der Generalanwältin in der Rechtssache Firin (EU:C:2013:872, Rz 24). Die Generalanwältin führt dabei für das Erfordernis einer bei der Anzahlung nicht unsicheren Leistungsbewirkung insbesondere an, dass Art. 65 MwStSystRL nicht anzuwenden sei, wenn der Käufer den Vertrag, der der zu erbringenden Leistung zugrunde liegt, jederzeit kündigen könne (Schlussanträge in EU:C:2013:872, Rz 25). Darüber hinaus stellt der EuGH in seinem Urteil Firin (EU:C:2014:151) im Zusammenhang mit einem steuerbetrügerischen Verhalten darauf ab, ob der Anzahlende den Steuerbetrug des Leistenden kennt oder kennen musste (EuGH-Urteil Firin, EU:C:2014:151, Rz 41 ff.).

32 **b) Unklarheiten in Bezug auf die EuGH-Rechtsprechung**

33 Der beschließende Senat ist sich unsicher, wie der EuGH seine Ausführungen im Urteil Firin (EU:C:2014:151) verstanden wissen will. Möglicherweise steht dem Vorsteuerabzug aus einer Anzahlung nach diesem Urteil bereits entgegen, dass die spätere Leistungserbringung unsicher ist. Die Vorsteuer aus einer Anzahlung wäre dann nur abziehbar, wenn die spätere Leistungserbringung im Zeitpunkt der Anzahlung "sicher" ist. Dabei stellt sich die Frage, ob die Anforderungen an die Sicherheit einer Leistungserbringung als Voraussetzung für den Vorsteuerabzug aus einer Anzahlung rein objektiv oder aus Sicht des Anzahlenden nach den für ihn erkennbaren Umständen zu bestimmen sind. Insoweit ist zu bedenken, ob eine reine objektive Betrachtung unabhängig von der Sichtweise und den Erkenntnismöglichkeiten des Anzahlenden den Geschäftsverkehr unzumutbar belastet. Denn der Anzahlende

wird eine Geldzahlung an den Anzahlungsempfänger --abgesehen von dem hier nicht vorliegenden, aber ggf. in der Rechtssache Firin (EU:C:2014:151) gegebenen einvernehmlichen Betrug-- nur dann leisten, wenn er auch von der späteren Leistungserbringung ausgeht.

34 Dies könnte es rechtfertigen, in Bezug auf die Sicherheit der späteren Leistungserbringung auf die dem Anzahlenden bekannten oder zumindest erkennbaren Umstände abzustellen. Eine Beurteilung auf der Grundlage objektiver Umstände, die für den Anzahlenden --wie im Streitfall die Betrugsabsicht der GmbH-- nicht erkennbar waren, käme dann nicht in Betracht.

35 Für diese Sichtweise spricht auch, dass die Generalanwältin, auf deren Schlussanträge der EuGH zur Begründung seines Urteils Firin (EU:C:2014:151) verwiesen hat, auf die Erwartung der späteren Leistungserbringung abstellt (EU:C:2013:872, Rz 34). Bei dieser Erwartung kann es sich nur um die des Anzahlenden handeln.

36 **c) Entscheidungserheblichkeit**

37 Bestimmt sich die Sicherheit der späteren Leistungserbringung nach Maßgabe der für den Kläger erkennbaren Umstände, ist der Kläger im Streitfall zum Vorsteuerabzug gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 UStG sowie nach Art. 167 und Art. 168 Buchst. a MwStSystRL berechtigt. Denn aus seiner Sicht war die Erbringung der dem Kläger versprochenen Lieferung im Zeitpunkt der Anzahlung nicht unsicher, da er die Absicht der GmbH, ihn zu betrügen, nicht erkannt hat und auch nicht erkennen musste.

38 Insbesondere ergab sich aus dem vom Kläger mit der GmbH abgeschlossenen Kaufvertrag über die zu erbringende Lieferung keine Unsicherheit in Bezug auf die spätere Ausführung der Lieferung. Dass der Lieferzeitpunkt bei der Anzahlung noch nicht feststand, ist nicht unüblich. Der Kläger war auch nicht in das Betrugsmodell der GmbH eingebunden.

39 Nicht zu entscheiden ist im Streitfall, welche Bedeutung einem Steuerbetrug für den Vorsteuerabzug aus einer Anzahlung zukommen kann. Denn auf der Grundlage der vom FG getroffenen und für den Senat bindenden Feststellungen (§ 118 Abs. 2 FGO) bestehen keine Anhaltspunkte für ein steuerbetrügerisches Verhalten der GmbH und der für sie handelnden Personen. So wurden die für die GmbH handelnden Personen wegen Bankrotts und Betrugs verurteilt, nicht aber auch wegen Steuerhinterziehung. Es ist daher auf der Grundlage der Feststellungen des FG davon auszugehen, dass die GmbH ihre steuerrechtlichen Verpflichtungen zur Versteuerung von Anzahlungen erfüllt hatte.

40 Schließlich steht dem Vorsteuerabzug auch nicht entgegen, dass für die GmbH eine Steuerschuld aufgrund eines Steuerausweises in einer Rechnung nach Art. 203 MwStSystRL entstanden sein könnte. Denn ist eine Unsicherheit über die ausstehende Leistungserbringung zu verneinen, liegt ein Steuerentstehungstatbestand nach Art. 65 MwStSystRL vor, der gemäß Art. 167 MwStSystRL zum Vorsteuerabzug berechtigt. Auf die Frage einer Steuerschuld nach Art. 203 MwStSystRL kommt es dann nicht an.

41 **4. Zur zweiten Vorlagefrage**

42 Ist der Vorsteuerabzug des Klägers zu bejahen, stellt sich die weitere Frage, unter welchen Voraussetzungen er den Vorsteuerabzug zu berichtigen hat. Auch insoweit sieht sich der Senat an einer eigenen Sachentscheidung durch das EuGH-Urteil Firin (EU:C:2014:151) gehindert.

43 **a) Bisherige Beurteilung durch den erkennenden Senat**

44 Auf der Grundlage der bisherigen Rechtsprechung des BFH setzt die Vorsteuerberichtigung aus einer Anzahlung gemäß § 17 Abs. 2 Nr. 2 und Abs. 1 Satz 2 UStG eine Rückzahlung der Anzahlung voraus.

45 **aa) Regelungen des nationalen Rechts**

46 Nach nationalem Recht ist die Steuer- und Vorsteuerberichtigung gemäß § 17 Abs. 1 Satz 1 und 2 UStG unter denselben Bedingungen vorzunehmen. Dies ergibt sich insbesondere aus der Verwendung des Adverbs "Ebenfalls". Liegen beim leistenden Unternehmer die Voraussetzungen für eine Berichtigung des Steueranspruchs vor, hat der Leistungsempfänger daher unter den gleichen Bedingungen den Vorsteuerabzug zu berichtigen.

47 Dies gilt auch für den Fall, dass eine Anzahlung für eine noch zu erbringende Leistung entrichtet wird, die Leistung aber ausbleibt. § 17 Abs. 2 Nr. 2 UStG ordnet dann die sinngemäße Geltung von § 17 Abs. 1 Satz 1 und 2 UStG an.

Steueranspruch und Vorsteuerabzug aus der Anzahlung sind dann gleichfalls unter denselben Bedingungen zu berichtigen.

48 **bb) Bisherige BFH-Rechtsprechung**

49 Der erkennende Senat hat die Steuer- wie auch die Vorsteuerberichtigung aus Anzahlungen unter Berücksichtigung aus Gründen des Unionsrechts richtlinienkonform dahingehend einschränkend ausgelegt, dass die Berichtigung in beiden Fällen eine Rückzahlung der Anzahlung voraussetzt.

50 (1) Die Steuerberichtigung nach § 17 Abs. 2 Nr. 2 und Abs. 1 Satz 1 UStG setzt über den Wortlaut dieser Regelung hinaus voraus, dass der Steuerschuldner die Anzahlung zurückgewährt. Der beschließende Senat hat dies daraus abgeleitet, dass die Änderung der Bemessungsgrundlage gemäß § 17 Abs. 1 Satz 1 UStG bei einem bereits vereinnahmten Entgelt nicht bereits aufgrund einer geänderten Entgeltvereinbarung, sondern erst aufgrund einer Entgeltrückgewähr vorliegt. Dies ergibt sich aus der gebotenen Berücksichtigung des EuGH-Urteils Freemans vom 29. Mai 2001 C-86/99 (EU:C:2001:291), wie der erkennende Senat mit Urteil vom 18. September 2008 V R 56/06 (BFHE 222, 162, BStBl II 2009, 250, Leitsatz 1) entschieden hat. Der beschließende Senat hat dies dann auf die Steuerberichtigung nach § 17 Abs. 2 Nr. 2 und Abs. 1 Satz 1 UStG übertragen (BFH-Urteil vom 2. September 2010 V R 34/09, BFHE 231, 321, BStBl II 2011, 991, Leitsatz 1). Dies entspricht den Anforderungen, die der EuGH später im Urteil Firin (EU:C:2014:151, Rz 56) an die Berichtigung des Steueranspruchs bei Anzahlungen gestellt hat.

51 (2) Im Hinblick auf die Bedingungsgleichheit von Steuer- und Vorsteuerberichtigung hat es der beschließende Senat zudem auch für die Vorsteuerberichtigung nach § 17 Abs. 2 Nr. 2 und Abs. 1 Satz 2 UStG als zutreffend erachtet, auf das Erfordernis einer Rückzahlung abzustellen, so dass auch der Vorsteuerabzug erst aufgrund einer Rückzahlung der Anzahlung zu berichtigen ist (vgl. in diesem Sinne BFH-Urteil vom 8. September 2011 V R 43/10, BFHE 235, 501, BStBl II 2014, 203, unter II.3.; explizit bereits zuvor BFH-Urteil vom 17. Mai 2001 V R 38/00, BFHE 195, 437, BStBl II 2003, 434, unter II.2., und BFH-Beschluss vom 14. Februar 2008 V B 165/06, BFH/NV 2008, 999, unter II.2.a bb).

52 **b) Unionsrechtliche Rechtfertigung der Gleichbehandlung**

53 **aa) Grundsatz: Eigenständige Betrachtung der Berichtigungspflichten**

54 (1) In seinem Urteil Firin (EU:C:2014:151, Rz 56) hat der EuGH die Berichtigung des Steueranspruchs beim Anzahlungsempfänger erst mit Rückzahlung bejaht. Demgegenüber soll der Anzahlende den Vorsteuerabzug bereits aufgrund des Ausbleibens der Leistung ohne Rückzahlung berichtigen (EuGH-Urteil Firin, EU:C:2014:151, Rz 52 und 58).

55 Dies hat der EuGH insbesondere mit den unterschiedlichen Regelungen der Richtlinie zur Berichtigung von Steueranspruch und Vorsteuerabzug begründet (EuGH-Urteil Firin, EU:C:2014:151, Rz 51 f. einerseits und Rz 56 andererseits) und dabei auch auf die Schlussanträge der Generalanwältin --EU:C:2013:872, Rz 43-- (EuGH-Urteil Firin, EU:C:2014:151, Rz 56) verwiesen. Die Generalanwältin begründet ihre Auffassung dabei damit, dass für Steuer- und Vorsteuerberichtigung nach Art. 90 und Art. 185 MwStSystRL unterschiedliche Voraussetzungen bestehen, wie das Beispiel der ausbleibenden Zahlungen zeige (Schlussanträge in EU:C:2013:872, Rz 47).

56 (2) Zu berücksichtigen ist somit, dass nach Art. 90 Abs. 1 MwStSystRL im Fall der Annullierung, der Rückgängigmachung, der Auflösung, der vollständigen oder teilweisen Nichtbezahlung oder des Preisnachlasses nach der Bewirkung des Umsatzes die Steuerbemessungsgrundlage unter den von den Mitgliedstaaten festgelegten Bedingungen entsprechend vermindert wird.

57 Nach Art. 185 Abs. 1 MwStSystRL ist der Vorsteuerabzug zu berichtigen, 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. Dabei unterbleibt allerdings gemäß Art. 185 Abs. 2 Unterabs. 1 MwStSystRL die Berichtigung insbesondere bei Umsätzen, bei denen keine oder eine nicht vollständige Zahlung geleistet wurde.

58 Damit führt die Steuerberichtigung gemäß Art. 90 Abs. 1 MwStSystRL nicht zur Vorsteuerberichtigung gemäß Art. 185 Abs. 2 Unterabs. 1 MwStSystRL.

59 **bb) Ermächtigung der Mitgliedstaaten zur Gleichbehandlung**

60 (1) Zu beachten ist aber auch, dass die Mitgliedstaaten berechtigt sind, einen Gleichklang zwischen Steuer- und Vorsteuerabzugsberichtigung herzustellen. Denn in Bezug auf die vollständige Zahlung, die zur Steuerberichtigung nach Art. 90 Abs. 1 MwStSystRL führt, können die Mitgliedstaaten auf der Grundlage von Art. 185 Abs. 2 Unterabs. 2 MwStSystRL eine Berichtigung verlangen. So ist es im nationalen Recht, das für diesen Fall als sog. Uneinbringlichkeit i.S. von § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG eine bedingungsgleiche Berichtigung von Steueranspruch und Vorsteuerabzug anordnet.

61 Zudem sind die Mitgliedstaaten gemäß Art. 186 MwStSystRL berechtigt, die Einzelheiten für die Anwendung der Art. 184 und 185 dieser Richtlinie festzulegen. Bei Ausübung dieser Befugnis könnte auch zu berücksichtigen sein, dass nach Art. 167 MwStSystRL Steueranspruch und Recht auf Vorsteuerabzug unter denselben Bedingungen entstehen. Entstehen Steueranspruch und Vorsteuerabzug bedingungsgleich, stellt sich die Frage, ob die Mitgliedstaaten zumindest bei Ausübung der ihnen nach Art. 185 Abs. 2 Unterabs. 2 und Art. 186 MwStSystRL zustehenden Befugnisse berechtigt sind, auch die Berichtigung von Steueranspruch und Vorsteuerabzug einheitlichen Bedingungen zu unterwerfen.

62 (2) Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass die Berichtigung nicht zu einer Bereicherung des Fiskus führen sollte. Wie sich aus Art. 1 Abs. 2 Unterabs. 2 MwStSystRL ergibt, wird die Mehrwertsteuer auf den Preis der Gegenstände und Dienstleistungen errechnet, und zwar abzüglich des Mehrwertsteuerbetrags, der die verschiedenen Kostenelemente unmittelbar belastet hat. Bei Leistungen an zum Vorsteuerabzug berechtigte Unternehmer wie den Kläger, entspricht die Steuerschuld des Leistenden dem Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers. Dieses Prinzip könnte auch im Berichtigungsfall zu beachten sein. Demgegenüber besteht bei einer Übertragung der Grundsätze des EuGH-Urteils Firin (EU:C:2014:151), dem eine einvernehmliche steuerbetrügerische Gestaltung zu Lasten des Fiskus zugrunde lag, auf Fälle der vorliegenden Art, bei denen nicht der Fiskus, sondern der Anzahlende betrogen wird, die Gefahr einer einseitigen Bereicherung des Fiskus.

63 So führt die Annahme einer Berichtigung des Steueranspruchs bei der GmbH erst mit Rückzahlung dazu, dass die GmbH aufgrund des bei ihr eröffneten Insolvenzverfahrens keine Berichtigung gegenüber dem FA geltend machen kann. Denn im Insolvenzverfahren kommt es im Regelfall zu einer nur sehr geringen Befriedigung der Insolvenzgläubiger von häufig weniger als 5 %. Zu diesen Insolvenzgläubigern gehört auch der Kläger mit seinem Rückforderungsanspruch, der mit einem Totalausfall seiner Forderung rechnen muss, zumal im Streitfall die Eröffnung des Insolvenzverfahrens mangels Masse eingestellt wurde. Dies beruht auf § 207 Abs. 1 Satz 1 InsO. Nach dieser Vorschrift stellt das Insolvenzgericht das Insolvenzverfahren ein, wenn sich nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens herausstellt, dass die Insolvenzmasse nicht ausreicht, um die Kosten des Verfahrens zu decken.

64 Wäre der Kläger bei dieser Sachlage zu einer Berichtigung seines Vorsteuerabzugs unabhängig von einer Rückzahlung verpflichtet, träte eine dauerhafte Bereicherung des Fiskus ein. Der Fiskus behielte den mangels Rückzahlung nicht zu berichtigenden Steueranspruch gegen die GmbH, von der im Streitfall davon auszugehen ist, dass sie ihren steuerlichen Verpflichtungen nachgekommen ist. Zugleich wäre der Fiskus befugt, den Vorsteuerabzugsbetrag vom Kläger zurückzufordern. Dieses Ergebnis könnte gegen Art. 1 Abs. 2 Unterabs. 2 MwStSystRL und den Grundsatz der steuerlichen Neutralität verstoßen. Denn spiegelt sich der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer in der Regelung über den Vorsteuerabzug wider (EuGH-Urteil GST-Sarviz Germania vom 23. April 2015 C-111/14, EU:C:2015:267, Rz 32), könnte dies auch bei der Berichtigung des Vorsteuerabzugs zu beachten sein, da die Berichtigung die Genauigkeit des Vorsteuerabzugs erhöhen soll (EuGH-Urteil Firin, EU:C:2014:151, Rz 50).

65 Wäre demgegenüber von einer bedingungsgleichen Berichtigung von Steueranspruch und Vorsteuerabzug auszugehen, käme es zu einer Berichtigung bei der GmbH und beim Kläger nur in Höhe einer Rückzahlung durch die GmbH. Eine dem Neutralitätsgrundsatz widersprechende Besteuerung und eine hiermit nicht zu vereinbarende Bereicherung des Fiskus wäre ausgeschlossen.

66 **c) Entscheidungserheblichkeit der Vorlagefrage**

67 Sieht man den Kläger bereits aufgrund des Ausbleibens der versprochenen Leistung und damit ohne Rückzahlung als berichtigungsverpflichtet an, ist das Urteil des FG aufzuheben und seine Klage abzuweisen.

68 Sind die Mitgliedstaaten demgegenüber unionsrechtlich aufgrund der besonderen Befugnisse in Art. 185 Abs. 2 Unterabs. 2 und Art. 186 MwStSystRL befugt, die Berichtigung des Vorsteuerabzugs ebenso wie die Berichtigung des Steueranspruchs von einer Rückzahlung der Anzahlung abhängig zu machen, hat das FG der Klage zu Recht stattgegeben. Auf der Grundlage der für den Senat bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) stand es

zwar im Streitjahr auch aus Sicht des Klägers fest, dass er die versprochene Lieferung nicht erhalten würde. Der Kläger hat aber im Streitjahr keine Rückzahlung erhalten.

69 **5. Zur dritten Vorlagefrage**

70 **a) EuGH-Rechtsprechung**

71 Der EuGH hat sich in seinem Urteil Reemtsma vom 15. März 2007 C-35/05 (EU:C:2007:167) mit der Frage befasst, ob eine vom Leistenden den Leistungsempfänger zu Unrecht in Rechnung gestellte und gezahlte Umsatzsteuer den Leistungsempfänger zum Vorsteuerabzug berechtigt. Der EuGH hat dies verneint (EuGH-Urteil Reemtsma, EU:C:2007:167, erster Leitsatz).

72 Der EuGH hat sich zudem mit der Frage befasst, ob das FA dem Leistungsempfänger die an den Leistenden zu Unrecht gezahlte Umsatzsteuer erstatten muss, wenn der Leistungsempfänger seine Zahlung vom Leistenden nicht zurückerhalten kann. Der EuGH hat dies für den Regelfall verneint. Danach stehen die Grundsätze der Neutralität, der Effektivität und der Nichtdiskriminierung nationalen Rechtsvorschriften, nach denen nur der Dienstleistungserbringer einen Anspruch auf Erstattung von zu Unrecht als Mehrwertsteuer gezahlten Beträgen gegen die Steuerbehörden hat und der Dienstleistungsempfänger eine zivilrechtliche Klage auf Rückzahlung der nicht geschuldeten Leistung gegen diesen Dienstleistungserbringer erheben kann, nicht entgegen (EuGH-Urteil Reemtsma, EU:C:2007:167, dritter Leitsatz Satz 1).

73 Darüber hinaus hat der EuGH aber auch entschieden, dass die Mitgliedstaaten für den Fall, dass die Erstattung der Mehrwertsteuer unmöglich oder übermäßig erschwert wird, die erforderlichen Mittel vorsehen müssen, die es dem Dienstleistungsempfänger ermöglichen, die zu Unrecht in Rechnung gestellte Steuer erstattet zu bekommen, damit der Grundsatz der Effektivität gewahrt wird (EuGH-Urteil Reemtsma, EU:C:2007:167, dritter Leitsatz Satz 2). Der EuGH erläutert dies in Rz 41 seiner Entscheidungsgründe wie folgt: "Wenn, wie die Kommission zu Recht ausführt, die Erstattung der Mehrwertsteuer unmöglich oder übermäßig erschwert wird, insbesondere im Fall der Zahlungsunfähigkeit des Dienstleistungserbringers, können die genannten Grundsätze gebieten, dass der Dienstleistungsempfänger seinen Antrag auf Erstattung unmittelbar an die Steuerbehörden richten kann. Damit der Grundsatz der Effektivität gewahrt wird, müssen deshalb die Mitgliedstaaten die erforderlichen Mittel und Verfahrensmodalitäten vorsehen, die es dem Dienstleistungsempfänger ermöglichen, die zu Unrecht in Rechnung gestellte Steuer erstattet zu bekommen."

74 **b) Bedeutung für den Streitfall**

75 **aa) Verpflichtung des Finanzamts**

76 Die Grundsätze des EuGH-Urteils Reemtsma (EU:C:2007:167) könnten auf den Streitfall zu übertragen sein. Dies gilt unproblematisch für den Fall, dass der EuGH bei Beantwortung der ersten Frage einen Vorsteuerabzug aus der Anzahlung verneinen sollte, da mangels "sicherer" Leistungserbringung für die Anzahlung kein Steueranspruch entstanden ist, so dass der Kläger zu Unrecht Umsatzsteuer an die GmbH gezahlt hätte. Die Situation im Streitfall wäre dann mit der in der Rechtssache Reemtsma (EU:C:2007:167) identisch. Ebenso ist aber, falls der Vorsteuerabzug bei Beantwortung der ersten Frage zu bejahen wäre, bei Beantwortung der zweiten Frage von einer Pflicht zur Berichtigung des Vorsteuerabzugs auszugehen. Denn der Anzahlende muss dann wie bei einer von vornherein zu Unrecht gezahlten Umsatzsteuer eine Rückzahlung geltend machen, deren Durchsetzung an den wirtschaftlichen Verhältnissen des Anzahlungsempfängers scheitert.

77 So ist es im Streitfall. Denn über das Vermögen der GmbH wurde nach § 1 ff. InsO das Insolvenzverfahren eröffnet. Damit liegt im Streitfall wirtschaftlich die Situation vor, für die der EuGH im Urteil Reemtsma (EU:C:2007:167, Rz 41) den Leistungsempfänger (hier: den Anzahlenden) als berechtigt ansieht, aufgrund einer Zahlungsunfähigkeit des Leistenden (hier: der GmbH) einen Antrag auf Erstattung unmittelbar an die Steuerbehörden zu richten.

78 Für den Fall, dass der EuGH den Vorsteuerabzug und die Berichtigungspflicht bejaht, obliegt ihm die Entscheidung, ob zumindest die fehlende Möglichkeit zur Anspruchsdurchsetzung im Berichtigungsfall zu einer Erstattungspflicht des FA führt.

79 **bb) Verfahrensmäßige Berücksichtigung**

80 Für den Fall, dass entsprechend dem EuGH-Urteil Reemtsma (EU:C:2007:167) eine Erstattungspflicht besteht, ist auch zu entscheiden, ob der Anzahlende seinen Erstattungsanspruch im Festsetzungsverfahren und damit in der

vorliegenden Streitsache geltend machen kann oder ob auf ein gesondertes Billigkeitsverfahren verwiesen werden kann. Im zuletzt genannten Fall wäre die Klage unbegründet und der Kläger müsste ein zweites Verwaltungsverfahren als Billigkeitsverfahren nach § 163 der Abgabenordnung durchlaufen. Hinsichtlich der weiteren Einzelheiten verweist der erkennende Senat auf die zweite Vorlagefrage in der Rechtssache Geissel C-374/16 und den Vorlagebeschluss hierzu (BFH-Beschluss vom 6. April 2016 XI R 20/14, BFHE 254, 152).

81 **cc) Bedeutung für die Beantwortung der zweiten Vorlagefrage**

82 Schließlich kann die dritte Vorlagefrage auch für die Beantwortung der zweiten Vorlagefrage von Bedeutung sein. Denn bei der Entscheidung über das Bestehen einer Berichtigungspflicht kann auch zu berücksichtigen sein, dass der Anzahlende --abgesehen von dem hier nicht vorliegenden Fall eines einvernehmlich betrügerischen Verhaltens-- immer versuchen wird, seinen Rückforderungsanspruch gegen den Anzahlungsempfänger durchzusetzen. Wäre daher eine Berichtigungspflicht unabhängig von einer Rückzahlung zu bejahen und kann der Anzahlende seinen Rückforderungsanspruch wie im Streitfall aufgrund einer Insolvenz des Anzahlungsempfängers nicht durchsetzen, müsste die Befolgung der Grundsätze des EuGH-Urteils Reemtsma (EU:C:2007:167) dazu führen, dass das FA als erstattungsverpflichtet angesehen wird. Bei dieser Sachlage könnte es sich als sinnvoller erweisen, die Mitgliedstaaten bei Beantwortung der zweiten Frage als berechtigt anzusehen, die Berichtigung des Vorsteuerabzugs von vornherein von einer Rückzahlung der Anzahlung abhängig zu machen. Die steuerrechtliche Handhabung würde sich hierdurch erleichtern. Dies kann auch aus Gründen der Verhältnismäßigkeit zur Vermeidung unnötiger Belastungen geboten sein.

83 **5. Zum Rechtsgrund der Vorlage**

84 Die Einleitung des Vorabentscheidungsersuchens an den EuGH beruht auf Art. 267 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union.

85 **6. Verfahrensaussetzung**

86 Die Aussetzung des Verfahrens beruht auf § 121 Satz 1 i.V.m. § 74 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de