



Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS
NILS WAHL
vom 30. Januar 2018¹

Verbundene Rechtssachen C-660/16 und C-661/16

**Finanzamt Dachau
gegen
Achim Kollroß (C-660/16)
und
Finanzamt Göppingen
gegen
Erich Wirtl (C-661/16)**

(Vorabentscheidungsersuchen des Bundesfinanzhofs [Deutschland])

„Steuerrecht – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Richtlinie 2006/112/EG – Art. 65 –
Anzahlung – Vorsteuerabzug – Unsicherheit hinsichtlich des Eintritts des Steuertatbestands – Art. 184
bis 186 – Berichtigung von Vorsteuerabzügen – Erstattung zu Unrecht gezahlter Mehrwertsteuer –
Nationale Verfahren“

1. Benjamin Franklin prägte im Jahr 1789 in einem Brief an Jean-Baptiste Leroy den berühmten Satz:
„Nichts in dieser Welt ist sicher, außer dem Tod und den Steuern.“

2. In den vorliegenden Verfahren möchte das vorlegende Gericht – zwei verschiedene Kammern des
Bundesfinanzhofs (Deutschland) – vom Gerichtshof im Wesentlichen wissen, unter welchen
Umständen eine künftige Lieferung von Gegenständen oder Erbringung von Dienstleistungen für die
Zwecke der Vorschriften über die Mehrwertsteuer in der Richtlinie 2006/112/EG² als hinreichend
sicher eingestuft werden sollte, damit der Empfänger die Vorsteuer aus einer Anzahlung abziehen
kann, auch wenn die Lieferung letztlich aufgrund eines Betrugs des Lieferers nicht stattfindet. Ferner
ersucht das vorlegende Gericht den Gerichtshof, die damit in Bezug auf Berichtigungen des
Vorsteuerabzugs und Erstattungen durch die Steuerbehörden verbundenen Rechtsfolgen zu erläutern.

I. Rechtlicher Rahmen

A. Unionsrecht

3. Art. 63 der Mehrwertsteuerrichtlinie lautet: „Steuertatbestand und Steueranspruch treten zu dem
Zeitpunkt ein, zu dem die Lieferung von Gegenständen bewirkt oder die Dienstleistung erbracht
wird.“

¹ Originalsprache: Englisch.

² Richtlinie des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1) (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie).

4. Nach Art. 65 der Mehrwertsteuerrichtlinie entsteht der Steueranspruch, wenn Anzahlungen geleistet werden, bevor die Lieferung von Gegenständen bewirkt oder die Dienstleistung erbracht ist, zum Zeitpunkt der Vereinnahmung entsprechend dem vereinnahmten Betrag.

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

6. 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.“

7. 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.“

8. Nach Art. 186 der Mehrwertsteuerrichtlinie müssen die Mitgliedstaaten die Einzelheiten für die Anwendung ihrer Art. 184 und 185 festlegen.

B. Nationales Recht

9. § 15 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) bestimmt:

„(1) Der Unternehmer kann die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:

1. 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;

...“

10. Gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a UStG entsteht die Steuer 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. ... 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.“

11. In § 17 UStG heißt es:

„(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;

...“

II. Sachverhalt, Verfahren und Vorlagefragen

A. *Rechtssache C-660/16*

12. Herr Achim Kollroß bestellte am 10. April 2010 bei dem Unternehmen G ein Blockheizkraftwerk. Das Unternehmen bestätigte den Auftrag am 12. April 2010 und erteilte eine Vorausrechnung über 30 000 Euro zuzüglich Mehrwertsteuer in Höhe von 5 700 Euro. Herr Kollroß entrichtete am 19. April 2010 die geforderte Anzahlung an G. Der Lieferzeitpunkt der Anlage stand noch nicht fest.

13. Die bestellte Anlage wurde nie geliefert. Über das Vermögen von G wurde das Insolvenzverfahren nach der Insolvenzordnung eröffnet und mangels Masse eingestellt. Die für G handelnden Personen wurden wegen gewerbs- und bandenmäßigen Betrugs in 88 Fällen und wegen vorsätzlichen Bankrotts zulasten der Käufer der Blockheizkraftwerke, nicht aber wegen Steuerhinterziehung strafrechtlich verurteilt.

14. Für das Jahr 2010 machte Herr Kollroß den Vorsteuerabzug aus seiner Anzahlung an G geltend. Das Finanzamt Dachau erließ jedoch eine Nullfestsetzung. Herr Kollroß legte dagegen erfolglos Einspruch ein.

15. Anschließend erhob Herr Kollroß beim Finanzgericht Klage gegen die Festsetzung. Die Klage hatte Erfolg. Das Finanzgericht stellte erstens fest, dass Herr Kollroß aus der Anzahlung zum Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 UStG berechtigt sei. Zweitens sei Herr Kollroß nicht verpflichtet, den Vorsteuerabzug nach § 17 Abs. 2 Nr. 2 und Abs. 1 Satz 2 UStG zu berichtigen.

16. Das Finanzamt Dachau legte gegen diese Entscheidung Revision beim Bundesfinanzhof ein. Da der Bundesfinanzhof Zweifel hinsichtlich der zutreffenden Auslegung des Unionsrechts hegt, hat er beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Sind die Anforderungen an die Sicherheit einer Leistungserbringung als Voraussetzung für den Vorsteuerabzug aus einer Anzahlung im Sinne des Urteils FIRIN des Gerichtshofs der Europäischen Union (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 Mehrwertsteuerrichtlinie und der ihnen nach Art. 185 Abs. 2 Unterabs. 2 und nach Art. 186 der Mehrwertsteuerrichtlinie 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. Rechtssache C-661/16

17. Herr Erich Wirtl bestellte am 3. August 2010 bei dem Unternehmen G ein Blockheizkraftwerk zum Preis von 30 000 Euro zuzüglich Mehrwertsteuer in Höhe von 5 700 Euro. Das Kraftwerk sollte 14 Wochen nach Eingang der Zahlung geliefert werden. Herr Wirtl zahlte den Kaufpreis im Voraus.

18. Die Anlage wurde jedoch nie geliefert. Über das Vermögen von G wurde das Insolvenzverfahren nach der Insolvenzordnung eröffnet und mangels Masse eingestellt. Die für G handelnden Personen wurden wegen gewerbs- und bandenmäßigen Betrugs in 88 Fällen und wegen vorsätzlichen Bankrotts zulasten der Käufer der Blockheizkraftwerke, nicht aber wegen Steuerhinterziehung strafrechtlich verurteilt.

19. Für das Jahr 2010 machte Herr Wirtl einen Vorsteuerabzug auf seine Zahlung an G geltend, den das Finanzamt Göppingen jedoch nicht zuließ. Herr Wirtl legte dagegen erfolglos Einspruch ein.

20. Anschließend erhob Herr Wirtl beim Finanzgericht Klage gegen diese Entscheidung. Die Klage hatte Erfolg. Das Finanzgericht stellte erstens fest, dass Herr Wirtl aus der Anzahlung zum Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 UStG berechtigt sei. Zweitens sei Herr Wirtl nicht verpflichtet, den Vorsteuerabzug nach § 17 Abs. 2 Nr. 2 und Abs. 1 Satz 2 UStG zu berichtigen.

21. Das Finanzamt Göppingen legte gegen diese Entscheidung Revision beim Bundesfinanzhof ein. Da der Bundesfinanzhof Zweifel hinsichtlich der zutreffenden Auslegung des Unionsrechts hegt, hat er beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Nach dem Urteil FIRIN des Gerichtshofs (Rn. 39) scheidet der Vorsteuerabzug aus einer Anzahlung aus, wenn der Eintritt des Steuertatbestands zum Zeitpunkt der Anzahlung unsicher ist. Beurteilt sich dies nach der objektiven Sachlage oder aus der objektivierten Sicht des Anzahlenden?
2. Ist das Urteil FIRIN (Rn. 58) dahin gehend zu verstehen, dass nach dem Unionsrecht eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs, den der Anzahlende aus seiner auf eine Lieferung von Gegenständen ausgestellten Anzahlungsrechnung vorgenommen hat, nicht die Rückzahlung der geleisteten Anzahlung voraussetzt, wenn diese Lieferung letztlich nicht bewirkt wird?
3. Falls die vorstehende Frage zu bejahen ist: Ermächtigt Art. 186 der Mehrwertsteuerrichtlinie, der es den Mitgliedstaaten gestattet, die Einzelheiten der Berichtigung nach Art. 185 der Mehrwertsteuerrichtlinie festzulegen, den Mitgliedstaat Bundesrepublik Deutschland dazu, in seinem nationalen Recht anzuordnen, dass es erst mit der Rückgewähr der Anzahlung zur Minderung der Bemessungsgrundlage für die Steuer kommt, und dementsprechend Umsatzsteuerschuld und Vorsteuerabzug zeit- sowie bedingungsgleich zu berichtigen sind?

C. Verfahren vor dem Gerichtshof

22. Mit Beschluss des Präsidenten des Gerichtshofs vom 19. Januar 2017 sind die Rechtssachen C-660/16 und C-661/16 zu gemeinsamem schriftlichen Verfahren und zu gemeinsamer Entscheidung verbunden worden.

23. Herr Kollroß, die deutsche Regierung und die Europäische Kommission haben schriftliche Erklärungen eingereicht.

III. Würdigung

A. Zur ersten Vorlagefrage in den Rechtssachen C-660/16 und C-661/16

24. Mit seiner ersten Frage in beiden Rechtssachen möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, wie im Rahmen von Art. 65 der Mehrwertsteuerrichtlinie im Fall eines Betrugs des Lieferers festzustellen ist, ob der tatsächliche Eintritt einer Lieferung von Gegenständen, für die eine Anzahlung geleistet wurde, unsicher war. Insbesondere möchte das vorlegende Gericht wissen, ob der Steuerpflichtige zum Abzug der gezahlten Vorsteuer berechtigt ist, wenn die Gegenstände letztlich aufgrund eines solchen Betrugs nicht geliefert werden.

25. Vor der Behandlung der durch diese Fragen aufgeworfenen speziellen Probleme erscheint es sachgerecht, sich die anwendbaren Schlüsselvorschriften in ihrer ständigen Auslegung durch den Gerichtshof in Erinnerung zu rufen.

26. Nach ständiger Rechtsprechung soll der Unternehmer durch die Abzugsregelung vollständig von der im Rahmen seiner gesamten wirtschaftlichen Tätigkeiten geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlastet werden. Der dem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem zugrunde liegende Grundsatz der Steuerneutralität gewährleistet, dass alle wirtschaftlichen Tätigkeiten, sofern sie der Mehrwertsteuer unterliegen, unabhängig von ihrem Zweck oder ihrem Ergebnis in völlig neutraler Weise steuerlich belastet werden³.

27. Nach Art. 167 der Mehrwertsteuerrichtlinie entsteht das Recht auf Vorsteuerabzug, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht. Grundsätzlich tritt der Steueranspruch zu dem Zeitpunkt ein, zu dem die Lieferung von Gegenständen bewirkt oder die Dienstleistung erbracht wird (Art. 63 der Mehrwertsteuerrichtlinie). Werden jedoch Anzahlungen geleistet, entsteht nach Art. 65 der Mehrwertsteuerrichtlinie der Steueranspruch zum Zeitpunkt der Vereinnahmung entsprechend dem vereinnahmten Betrag.

28. Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs kann der Mehrwertsteueranspruch (und damit das Recht auf Vorsteuerabzug) im Fall einer Anzahlung nur entstehen, sofern alle maßgeblichen Elemente des künftigen Steuertatbestands bereits bekannt sind⁴. Der Gerichtshof hat ferner entschieden, dass Art. 65 der Mehrwertsteuerrichtlinie keine Anwendung finden kann, wenn der Eintritt des Steuertatbestands unsicher ist⁵.

3 Urteil vom 14. Februar 1985, Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, Rn. 19).

4 Vgl. u. a. Urteile vom 21. Februar 2006, BUPA Hospitals und Goldsbrough Developments (C-419/02, EU:C:2006:122, Rn. 48), vom 16. Dezember 2010, Macdonald Resorts (C-270/09, EU:C:2010:780, Rn. 31), und vom 3. Mai 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, Rn. 26).

5 Urteil vom 13. März 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, Rn. 39).

29. Insoweit werfen die vorliegenden Verfahren zwei gesonderte, aber miteinander zusammenhängende Probleme auf. Das vorlegende Gericht möchte erstens wissen, wie die fragliche Unsicherheit festzustellen ist, und zweitens, ob dabei relevant ist, dass der Liefertermin der erworbenen Gegenstände im Vertrag zwischen dem Erwerber und dem Lieferer nicht angegeben war.

30. In Bezug auf das erste dieser Probleme führt das vorlegende Gericht aus, dass die Unsicherheit in Fällen wie denen, um die es in den Ausgangsverfahren geht, auf der Grundlage der dem Erwerber zur Verfügung stehenden Informationen oder auf der Grundlage der dem Lieferer zur Verfügung stehenden Informationen bestimmt werden könnte. Mit anderen Worten überlegt das vorlegende Gericht, ob die Betrugsabsicht des Lieferers, die dem Erwerber nicht bekannt war, für die Feststellung, wie sicher (oder vielmehr unsicher) der Eintritt des Steuertatbestands ist, relevant sein sollte.

31. Meiner Ansicht nach sollte die Betrugsabsicht des Lieferers keine Rolle dafür spielen, ob der Erwerber zum Abzug der Vorsteuer auf die Anzahlung berechtigt ist, *es sei denn*, er hatte Kenntnis von der Betrugsabsicht oder hätte davon Kenntnis haben müssen.

32. Diese Schlussfolgerung scheint sich aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs, insbesondere den Urteilen Bonik⁶ und FIRIN⁷, zu ergeben. In diesen beiden Urteilen hat der Gerichtshof hervorgehoben, dass sich die Bürger nicht auf das Unionsrecht berufen können, wenn sie dies in missbräuchlicher oder betrügerischer Absicht tun, und dass die Bekämpfung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen ein von der Mehrwertsteuerrichtlinie ausdrücklich anerkanntes und gefördertes Ziel ist. Der Gerichtshof hat daher entschieden, dass die nationalen Behörden den Vorteil des Rechts auf Vorsteuerabzug versagen sollten, wenn dieses Recht in betrügerischer Weise oder missbräuchlich geltend gemacht wird⁸. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn der Steuerpflichtige selbst eine Steuerhinterziehung begeht⁹. Hingegen ist es mit den Bestimmungen der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht vereinbar, dieses Recht einem Steuerpflichtigen zu versagen, der weder wusste noch wissen konnte, dass der betreffende Umsatz in eine vom Lieferer oder von einem anderen Wirtschaftsteilnehmer auf einer vorhergehenden oder nachfolgenden Umsatzstufe der Lieferkette begangene Steuerhinterziehung einbezogen war¹⁰.

33. Wendet man diese Grundsätze auf die vorliegenden Rechtssachen an, kann die Tatsache, dass die Lieferer nie die Absicht hatten, die von den Erwerbern gekauften Gegenstände zu liefern, für sich genommen die Weigerung der nationalen Behörden, die von den Erwerbern beanspruchten Vorsteuerabzüge zu gewähren, nicht rechtfertigen. Die Behörden dürfen Vorsteuerabzüge vielmehr nur dann verweigern, wenn sie rechtlich hinreichend nachweisen, dass die Erwerber wussten oder hätten wissen müssen, dass der Lieferer von Anfang an nicht die Absicht hatte, ihre Verträge zu erfüllen¹¹.

6 Urteil vom 6. Dezember 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774).

7 Urteil vom 13. März 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151).

8 Urteile vom 6. Dezember 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, Rn. 35 bis 37), und vom 13. März 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, Rn. 40).

9 Urteile vom 6. Dezember 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, Rn. 38), und vom 13. März 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, Rn. 41).

10 Urteile vom 6. Dezember 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, Rn. 41), und vom 13. März 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, Rn. 42).

11 Urteil vom 13. März 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, Rn. 44).

34. Ist – wie in der Rechtssache FIRIN¹² – sowohl dem Lieferer als auch dem Erwerber bekannt (oder hätte ihnen bekannt sein müssen), dass keine Lieferung erfolgen wird, könnte man nämlich die Frage aufwerfen, ob überhaupt ein echter Liefervertrag existiert, zumindest für die Zwecke der Mehrwertsteuerregeln. Allgemeiner formuliert: Art. 65 der Mehrwertsteuerrichtlinie kann keine Anwendung finden, wenn bei der Anzahlung konkrete Zweifel daran bestehen, ob bei normalem Verlauf die steuerpflichtige Lieferung ordnungsgemäß erbracht werden wird¹³.

35. Umgekehrt gibt es, wenn der Erwerber die betrügerischen oder missbräuchlichen Absichten des Lieferers weder kannte noch kennen konnte – wobei dies umso mehr gilt, wenn wie in den Fällen, die Gegenstand der Ausgangsverfahren sind, der Lieferer die Mehrwertsteuer offenbar ordnungsgemäß an den Staat abgeführt hat –, gibt es keinen sachlichen Grund, ihm den ursprünglichen Vorsteuerabzug zu versagen. Eine solche Versagung ginge zum einen über das hinaus, was erforderlich ist, um die Ansprüche des Fiskus zu schützen¹⁴, und würde zum anderen die Käufer übermäßig belasten. Im normalen Geschäftsverkehr ist es nicht unüblich, dass ein Lieferer von seinen Kunden eine Anzahlung verlangt, bevor die Gegenstände geliefert oder die Dienstleistungen erbracht werden. Wie das vorliegende Gericht in seinem Vorlagebeschluss in der Rechtssache C-660/16 festgestellt hat, erschiene es unverhältnismäßig, alle Risiken im Zusammenhang damit, dass womöglich die Gegenstände nicht geliefert oder die Dienstleistungen nicht erbracht werden, Erwerbern aufzubürden, die auch bei Aufbringung aller gebotenen Sorgfalt die üblen Absichten des Lieferers unmöglich erkennen konnten.

36. Sodann ist zu klären, ob die Tatsache, dass ein Liefervertrag kein Datum für die Lieferung der erworbenen Gegenstände enthält, bedeutet, dass nicht alle relevanten Informationen über den künftigen Steuertatbestand bekannt sind und daher der Vorsteuerabzug versagt werden sollte.

37. Insoweit bin ich der Ansicht, dass das bloße Fehlen eines Lieferdatums nicht als Unsicherheit in Bezug auf den Eintritt des Steuertatbestands angesehen werden kann. Im Geschäftsverkehr ist es auch nicht unüblich, dass die Parteien eine Lieferung von Gegenständen oder Erbringung von Dienstleistungen vereinbaren, ohne das genaue Datum ihrer Lieferung oder Erbringung bestimmen zu können. Solange der Käufer keinen konkreten Grund dafür hat, an der Fähigkeit und der Bereitschaft des Lieferers zur Erfüllung seiner Verpflichtungen zu zweifeln, gibt es keinen Grund für die Annahme, dass die Lieferung zum Zeitpunkt der Anzahlung unsicher ist.

38. Wie in der Einleitung zu diesen Schlussanträgen dargelegt, ist natürlich alles, was in der Zukunft geschehen soll, zu einem gewissen Grad unsicher. Dieser Gedankengang kann in diesem Kontext aber nicht herangezogen werden, denn dann würde Art. 65 der Mehrwertsteuerrichtlinie bedeutungslos. Für mich ist auch nicht ersichtlich, weshalb die bloße Nennung eines bestimmten Datums in einem Vertrag die zukünftige Lieferung sicherer (oder, umgekehrt, weniger unsicher) machen würde.

39. Im Urteil BUPA Hospitals hat der Gerichtshof entschieden, dass Art. 65 der Mehrwertsteuerrichtlinie keine Anwendung findet, wenn die Parteien berechtigt waren, den Vertrag jederzeit einseitig zu beenden, und die Anzahlungen für die Lieferung von Gegenständen geleistet wurden, deren Art und Menge noch zu bestimmen war¹⁵. Dieser Sachverhalt ist jedoch von den Umständen der Ausgangsverfahren zu unterscheiden: In der Rechtssache BUPA Hospitals war zum Zeitpunkt der Anzahlung unsicher, ob der Umsatz überhaupt getätigt würde. Im Gegensatz dazu war in den vorliegenden Rechtssachen, jedenfalls aus der Sicht der Erwerber, nur der Lieferzeitpunkt noch zu bestimmen.

12 Vgl. Urteil vom 13. März 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, speziell Rn. 22 ff.), sowie die Schlussanträge der Generalanwältin Kokott in dieser Rechtssache (EU:C:2013:872, Nr. 28).

13 Schlussanträge der Generalanwältin Kokott in der Rechtssache FIRIN (C-107/13, EU:C:2013:872, Nr. 26).

14 Vgl. Urteil vom 13. März 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, Rn. 43 und die dort angeführte Rechtsprechung).

15 Urteil vom 21. Februar 2006, BUPA Hospitals und Goldsbrough Developments (C-419/02, EU:C:2006:122).

40. In Anbetracht dessen sollte auf die erste Frage in den Rechtssachen C-660/16 und C-661/16 geantwortet werden, dass Art. 65 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass einem Steuerpflichtigen, der eine Anzahlung für Gegenstände oder Dienstleistungen geleistet hat, die letztlich nicht geliefert oder erbracht wurden, der Vorsteuerabzug nicht verweigert werden darf, wenn er von der Absicht des Lieferers, den Vertrag nicht zu erfüllen, nichts wusste und nichts wissen konnte. Der bloße Umstand, dass der Liefertermin nicht im Vertrag genannt war, führt im Rahmen der genannten Bestimmung nicht dazu, dass die Erfüllung des Vertrags unsicher war.

B. Zur zweiten Vorlagefrage in der Rechtssache C-660/16 sowie zur zweiten und zur dritten Vorlagefrage in der Rechtssache C-661/16

41. Mit seiner zweiten Frage in der Rechtssache C-660/16 sowie seiner zweiten und seiner dritten Frage in der Rechtssache C-661/16 möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob unter Umständen wie denen, die Gegenstand der Ausgangsverfahren sind, die Art. 184 bis 186 der Mehrwertsteuerrichtlinie nationalen Vorschriften entgegenstehen, die eine Berichtigung von Vorsteuerabzügen verlangen, sie aber von der Rückzahlung der Anzahlung abhängig machen.

42. Vorab ist darauf hinzuweisen, dass der Unternehmer durch die in der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehene Regelung über den Vorsteuerabzug vollständig von der im Rahmen aller seiner wirtschaftlichen Tätigkeiten entrichteten oder geschuldeten Mehrwertsteuer entlastet werden soll. Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem soll daher völlige Neutralität hinsichtlich der steuerlichen Belastung aller wirtschaftlichen Tätigkeiten gewährleisten, und zwar unabhängig von ihrem Zweck und ihrem Ergebnis, sofern diese Tätigkeiten grundsätzlich selbst der Mehrwertsteuer unterliegen¹⁶.

43. Folglich besteht das für die Abzugsfähigkeit der Vorsteuer entscheidende Kriterium in der tatsächlichen oder beabsichtigten Nutzung der betreffenden Gegenstände oder Dienstleistungen. Diese Nutzung bestimmt den Umfang des ursprünglichen Vorsteuerabzugs, zu dem der Steuerpflichtige berechtigt ist, und den Umfang etwaiger Berichtigungen, die unter den Voraussetzungen der Art. 185 bis 187 der Mehrwertsteuerrichtlinie vorzunehmen sind¹⁷.

44. Die in den genannten Vorschriften vorgesehene Berichtigung ist Bestandteil der mit der Richtlinie eingeführten Vorsteuerabzugsregelung. Diese Vorschriften sollen die Genauigkeit der Vorsteuerabzüge erhöhen, damit die Neutralität der Mehrwertsteuer gewährleistet wird. Mit ihnen verfolgt die Mehrwertsteuerrichtlinie das Ziel, einen engen und unmittelbaren Zusammenhang zwischen dem Vorsteuerabzugsrecht und der Nutzung der betreffenden Gegenstände und Dienstleistungen für steuerbare Umsätze herzustellen¹⁸.

45. In Bezug auf den Zeitpunkt, zu dem die Verpflichtung zur Berichtigung eines Vorsteuerabzugs entsteht, stellt Art. 185 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie den Grundsatz auf, dass eine solche Berichtigung insbesondere dann vorzunehmen ist, wenn sich die bei der Bestimmung des Vorsteuerabzugsbetrags zu berücksichtigenden Faktoren nach Abgabe der Mehrwertsteuererklärung geändert haben¹⁹.

46. Somit ist in diesem Zusammenhang zunächst zu klären, ob Umstände wie die, die Gegenstand der Ausgangsverfahren sind, grundsätzlich in den Anwendungsbereich von Art. 185 der Mehrwertsteuerrichtlinie fallen. Meines Erachtens ist das der Fall.

¹⁶ Vgl. Urteil vom 18. Oktober 2012, TETS Haskovo (C-234/11, EU:C:2012:644, Rn. 27 und die dort angeführte Rechtsprechung).

¹⁷ Vgl. in diesem Sinne Urteile vom 18. Oktober 2012, TETS Haskovo (C-234/11, EU:C:2012:644, Rn. 29), und vom 4. Oktober 2012, PIGI (C-550/11, EU:C:2012:614, Rn. 23).

¹⁸ Vgl. in diesem Sinne Urteile vom 18. Oktober 2012, TETS Haskovo (C-234/11, EU:C:2012:644, Rn. 30 und 31), und vom 4. Oktober 2012, PIGI (C-550/11, EU:C:2012:614, Rn. 24 und 25).

¹⁹ Vgl. in diesem Sinne Urteile vom 18. Oktober 2012, TETS Haskovo (C-234/11, EU:C:2012:644, Rn. 32), und vom 4. Oktober 2012, PIGI (C-550/11, EU:C:2012:614, Rn. 26).

47. Im Urteil PIGI hat der Gerichtshof entschieden, dass ein Steuerpflichtiger, dem Gegenstände gestohlen wurden, für die er Vorsteuer abgezogen hatte, grundsätzlich verpflichtet war, den Abzug nach Art. 185 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie zu berichtigen. Der Gerichtshof wies jedoch darauf hin, dass Art. 185 Abs. 2 Unterabs. 1 davon abweichend vorsieht, dass die Berichtigung u. a. in „ordnungsgemäß nachgewiesenen ... Fällen von ... Diebstahl“ unterbleibt, und dass es sich nach Unterabs. 2 um eine fakultative Ausnahme handelt. Der Gerichtshof stellte daher fest, dass die Mitgliedstaaten die Berichtigung des Vorsteuerabzugs in allen Fällen vorsehen dürfen, in denen zum Vorsteuerabzug berechtigende Gegenstände gestohlen wurden²⁰.

48. In ähnlicher Weise befand der Gerichtshof im Urteil FIRIN, dass unter Umständen, unter denen klar ist, dass die Lieferung von Gegenständen, für die ein Steuerpflichtiger eine Anzahlung geleistet hat, letztlich nicht erfolgen wird, die Steuerverwaltung verlangen kann, dass der Steuerpflichtige die abgezogene Mehrwertsteuer berichtigt. Dies gilt unabhängig davon, ob die vom Lieferer geschuldete Mehrwertsteuer ihrerseits berichtigt worden ist²¹.

49. In den vorliegenden Verfahren sollten daher dieselben Grundsätze zur Anwendung kommen. Die Tatsache, dass die erworbenen Gegenstände, für die eine Anzahlung geleistet wurde, letztlich nicht geliefert wurden, stellt für die Zwecke der Art. 184 bis 186 der Mehrwertsteuerrichtlinie eine nach Abgabe der Mehrwertsteuererklärung eingetretene Änderung der Faktoren dar, die bei der Bestimmung des Vorsteuerabzugs berücksichtigt wurden. Der Steuerpflichtige konnte die erworbenen Gegenstände nie für steuerbare Ausgangsumsätze nutzen²². Infolgedessen ist grundsätzlich eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs im Einklang mit der in Art. 185 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie aufgestellten Regel erforderlich.

50. Im Hinblick darauf ist sodann zu klären, ob die in Art. 185 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehene Ausnahme von diesem Grundsatz auf Umstände wie die, die Gegenstand der Ausgangsverfahren sind, anwendbar ist. Meiner Ansicht nach ist diese Ausnahme anwendbar, wenn die erworbenen Gegenstände aufgrund eines vom Lieferer zulasten des Erwerbers begangenen *Betrugs* nicht geliefert werden.

51. Ich denke nämlich, dass ein solcher Betrug als „Diebstahl“ angesehen werden sollte, für den diese Vorschrift die Berichtigung freistellt. Genauer gesagt: Eine Berichtigung ist nicht erforderlich, es sei denn, ein Mitgliedstaat verlangt sie. Meines Erachtens gibt es dafür zwei Hauptgründe. Erstens scheint der Sinn und Zweck von Art. 185 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie diesen Standpunkt zu stützen, und zweitens hat der Gerichtshof bereits im Urteil PIGI eine formalistische Auslegung des Begriffs „Diebstahl“ verworfen.

52. Erstens betrifft Art. 185 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie Fälle, in denen der Unionsgesetzgeber davon ausging, dass sie zwar grundsätzlich zu einer Berichtigung von Vorsteuerabzügen führen sollten, dass aber eine solche Berichtigung tatsächlich nicht verlangt werden sollte oder nicht erforderlich ist. Insbesondere scheint die Ausnahme für „Zerstörung, Verlust oder Diebstahl“ Fälle zu erfassen, in denen ein Steuerpflichtiger Vorsteuer für Gegenstände gezahlt hat, die erworben wurden, um sie für Ausgangsumsätze zu nutzen, aber aus Gründen, die sich der Kontrolle dieser Person entziehen, letztlich nicht für diesen Zweck genutzt werden können.

20 Urteil vom 4. Oktober 2012, PIGI (C-550/11, EU:C:2012:614, Rn. 27 bis 29).

21 Urteil vom 13. März 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, Rn. 52 und 53). Insoweit könnte der Hinweis hilfreich sein, dass ich dem von der Kommission vertretenen engen Verständnis des Urteils FIRIN nicht zustimme; danach habe der Gerichtshof die Berichtigung von Vorsteuerabzügen nur verlangt, weil diese Rechtssache einen Betrug betroffen habe, an dem sowohl der Lieferer als auch der Erwerber beteiligt gewesen seien. Dieses Verständnis des Urteils FIRIN ist offensichtlich unhaltbar. Wie sich nämlich ganz klar aus Rn. 47 des Urteils (sowie aus Nr. 30 der Schlussanträge der Generalanwältin) in dieser Rechtssache ergibt, nahm der Gerichtshof die vom vorlegenden Gericht erbetene Auslegung von Art. 185 der Mehrwertsteuerrichtlinie ohne Bezugnahme auf den Sachverhalt des Ausgangsverfahrens vor. Da der Erwerber wegen des Betrugs von vornherein nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt war, wäre die Prüfung, ob eine Berichtigung von Vorsteuerabzügen erforderlich war, nämlich sinnlos gewesen. Dieses Verständnis des Urteils FIRIN wird zudem durch das Urteil vom 18. Juli 2013, Evita-K (C-78/12, EU:C:2013:486, Rn. 59 und 60), bestätigt.

22 Vgl. entsprechend Urteil vom 4. Oktober 2012, PIGI (C-550/11, EU:C:2012:614, Rn. 27).

53. In solchen Fällen stehen die Ausgaben des Steuerpflichtigen für die zerstörten, verloren gegangenen oder gestohlenen Gegenstände allgemein gesagt in Verbindung mit seiner wirtschaftlichen Tätigkeit. Dass diese Gegenstände letztlich nicht für die Zwecke steuerbarer Umsätze genutzt wurden, ist reiner Zufall. Daher ist es sachgerecht, dass dem Steuerpflichtigen, der für die Gegenstände Vorsteuer gezahlt hat, der Vorsteuerabzug weiterhin zusteht. Müsste der Steuerpflichtige auf den Vorsteuerabzug verzichten, würde er einen zusätzlichen Verlust erleiden. Das Ziel, den Steuerpflichtigen vor einem unbilligen Verlust zu schützen, sollte den in Art. 185 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie genannten Beispielen, bei denen die Berichtigung erfolgen *soll* („bei rückgängig gemachten Käufen oder erlangten Rabatten“), gegenübergestellt werden. In diesen Fällen würde der Steuerpflichtige ohne eine Berichtigung einen unbilligen Vorteil erlangen.

54. Zweitens hat der Gerichtshof im Urteil PIGI klargestellt, dass der Begriff „Diebstahl“ für die Zwecke von Art. 185 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie untechnisch verstanden werden und z. B. strafbare Handlungen umfassen sollte, durch die Fehlmengen entstehen, die nicht für steuerbare Ausgangsumsätze genutzt werden können²³.

55. Auch wenn sich die genaue Abgrenzung von „Diebstahl“ und „Betrug“ von Mitgliedstaat zu Mitgliedstaat unterscheiden mag, scheinen mir die beiden Begriffe mehrere wichtige Merkmale zu teilen: Beide sind Straftaten gegen das Vermögen, die einen unrechtmäßigen Vorteil für den Täter und einen unbilligen Verlust für das Opfer zur Folge haben. Ihr Hauptunterschied dürfte in der Art und Weise liegen, in der das Vermögen dem Opfer unrechtmäßig entzogen wird: ohne das Einverständnis des Eigentümers im Fall von Diebstahl und durch vorsätzliche Täuschung im Fall von Betrug. Für mich ist aber nicht ersichtlich, inwiefern dieser Unterschied im Verhalten des Täters für die Zwecke der Art. 184 bis 186 der Mehrwertsteuerrichtlinie relevant ist.

56. Außerdem scheint mir, zumindest aus praktischer und wirtschaftlicher Sicht, kein wesentlicher Unterschied zwischen bestimmten Arten des Diebstahls und des Betrugs zu bestehen: z. B. zwischen Gegenständen, die erworben und bezahlt wurden, aber nicht geliefert werden, weil sie während des Transports gestohlen werden, und entsprechenden Gegenständen, die wegen eines vom Lieferer begangenen Betrugs nicht geliefert werden. In beiden Fällen sehe ich Gründe der Billigkeit und Neutralität, die dafür sprechen, dem Steuerpflichtigen zu gestatten, die Vorsteuerabzüge weiterhin in Anspruch zu nehmen.

57. Daher sollten Betrügereien, die – wie in den Ausgangsverfahren – von Lieferanten zulasten ihrer Kunden begangen werden, meiner Ansicht nach als Fälle von „Diebstahl“ im Sinne von Art. 185 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie eingestuft werden. Nach Unterabs. 2 dieser Vorschrift ist die Ausnahmeregelung allerdings fakultativ: Zwar wird eine Berichtigung im Regelfall nicht verlangt, doch die Mitgliedstaaten können anders entscheiden und sie auch in Diebstahlsfällen verlangen.

58. Nach meinem Verständnis verlangen die einschlägigen deutschen Vorschriften in ihrer Auslegung durch die nationalen Gerichte eine Berichtigung bei Betrugsfällen nur dann, wenn der Steuerpflichtige als das Opfer vom Lieferer eine Rückzahlung erhält.

59. Falls dem so ist, sind solche nationalen Vorschriften meiner Ansicht nach mit den Art. 184 bis 186 der Mehrwertsteuerrichtlinie vereinbar: Die deutschen Behörden haben beschlossen, von der durch Art. 185 Abs. 2 Unterabs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie gebotenen Möglichkeit Gebrauch zu machen, bei Diebstahl eine Berichtigung von Vorsteuerabzügen zu verlangen.

23 Urteil vom 4. Oktober 2012, PIGI (C-550/11, EU:C:2012:614, Rn. 29 bis 37).

60. Dass sie beschlossen haben, diese Option nur in begrenztem Umfang zu nutzen – indem eine Berichtigung davon abhängig gemacht wird, dass der Lieferer dem Erwerber die geleisteten Anzahlungen zurückzahlt –, dürfte innerhalb des Spielraums bleiben, den die Mehrwertsteuerrichtlinie den Mitgliedstaaten in Art. 185 Abs. 2 und Art. 186 gewährt. Ich halte diese Bedingung auch für vernünftig. Sie verhindert, dass Steuerpflichtige tatsächlich in den Genuss der ungerechtfertigten Bereicherung kommen können, die sich daraus ergeben würde, dass der Vorsteuerabzug bestehen bleibt, während sie zugleich die zuvor gezahlten Beträge zurückerhalten. Desgleichen wird für den Fall, dass keine Rückzahlung erfolgt, sichergestellt, dass ein Steuerpflichtiger, der bereit ist, eine Anzahlung zu leisten, keine übermäßigen Risiken tragen muss, wenn ihm die Täuschungsabsicht seines Lieferers nicht bekannt ist und nicht bekannt sein kann²⁴.

61. In Anbetracht dessen schlage ich vor, auf die zweite Frage in der Rechtssache C-660/16 und auf die zweite und die dritte Frage in der Rechtssache C-661/16 zu antworten, dass die Art. 184 bis 186 der Mehrwertsteuerrichtlinie nationalen Vorschriften nicht entgegenstehen, die unter Umständen wie denen, die Gegenstand der Ausgangsverfahren sind, eine Berichtigung von Vorsteuerabzügen verlangen und sie von der Rückzahlung der Anzahlung abhängig machen.

C. Zur dritten Vorlagefrage in der Rechtssache C-660/16

62. Mit seiner dritten Frage in der Rechtssache C-660/16 möchte das vorliegende Gericht im Wesentlichen erstens wissen, ob die Vorschriften der Mehrwertsteuerrichtlinie und der Grundsatz der Effektivität die Mitgliedstaaten dazu verpflichten, einem Steuerpflichtigen die Möglichkeit zu geben, gegen die Steuerverwaltung vorzugehen, um die Erstattung zu Unrecht in Rechnung gestellter Mehrwertsteuer auf eine Anzahlung, die der Lieferer an den Fiskus abgeführt hat, zu erlangen, wenn die Rückerlangung der Mehrwertsteuer vom Lieferer nicht möglich ist. Wenn ja, möchte das vorliegende Gericht zweitens wissen, ob der Steuerpflichtige seine Ansprüche im Kontext des normalen Festsetzungsverfahrens geltend machen kann oder ob er dies in einem gesonderten Billigkeitsverfahren tun muss.

63. Meiner Ansicht nach braucht diese Frage im Kontext des vorliegenden Verfahrens nicht beantwortet zu werden, falls sich der Gerichtshof meiner Rechtsauffassung zu den übrigen vom vorlegenden Gericht gestellten Fragen anschließt. Wenn es Steuerpflichtigen nicht gelingt, eine Rückzahlung ihrer Anzahlung (nebst der entsprechenden Mehrwertsteuer) von den Lieferanten zu erhalten, wird von ihnen nämlich nicht verlangt, die Vorsteuerabzüge zu berichtigen, und sie können daher weiterhin in den Genuss des Abzugs der an die Lieferanten gezahlten Vorsteuer kommen.

64. Gleichwohl möchte ich für den Fall, dass der Gerichtshof in Bezug auf die Antworten, die auf die übrigen vom vorlegenden Gericht gestellten Fragen zu geben sind, nicht meiner Meinung sein sollte, einige Überlegungen zu dem durch diese Frage aufgeworfenen Problem anstellen.

65. Die Zweifel des vorlegenden Gerichts werden durch das Urteil *Reemtsma Cigarettenfabriken* des Gerichtshofs²⁵ ausgelöst.

66. In dieser Rechtssache hatte das vorliegende Gericht dem Gerichtshof eine Reihe von Fragen zur Auslegung der Vorschriften der Achten Richtlinie²⁶ im Licht der Grundsätze der Neutralität, der Effektivität und der Nichtdiskriminierung unterbreitet. Der Gerichtshof stellte in seinem Urteil u. a. fest, dass diese Vorschriften und Grundsätze nationalen Rechtsvorschriften nicht entgegenstehen, nach

²⁴ Siehe oben, Nr. 35.

²⁵ Urteil vom 15. März 2007, *Reemtsma Cigarettenfabriken* (C-35/05, EU:C:2007:167).

²⁶ Achte Richtlinie 79/1072/EWG des Rates vom 6. Dezember 1979 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Verfahren zur Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Inland ansässige Steuerpflichtige (ABl. 1979, L 331, S. 11).

denen nur der Dienstleistungserbringer einen Anspruch auf Erstattung zu Unrecht als Mehrwertsteuer gezahlter Beträge gegen die Steuerbehörden hat und der Dienstleistungsempfänger eine zivilrechtliche Klage auf Rückzahlung der gezahlten, aber nicht geschuldeten Beträge gegen diesen Dienstleistungserbringer erheben kann.

67. Der Gerichtshof fügte jedoch hinzu, dass die Mitgliedstaaten, falls die Erstattung der Mehrwertsteuer unmöglich oder übermäßig erschwert ist, zur Wahrung des Grundsatzes der Effektivität die erforderlichen Mittel vorsehen müssen, die es dem Dienstleistungsempfänger ermöglichen, die zu Unrecht in Rechnung gestellte Steuer erstattet zu bekommen, nötigenfalls unmittelbar von den Steuerbehörden²⁷.

68. In den vorliegenden Verfahren stellt sich somit die Frage, ob die vom Gerichtshof im Urteil Reemtsma Cigarettenfabriken entwickelten Grundsätze auch in einem Fall angewandt werden sollten, in dem wie in den Ausgangsverfahren die Vorschriften der Mehrwertsteuerrichtlinie und nicht die der Achten Richtlinie einschlägig sind.

69. Ich bezweifle, dass diese Grundsätze unmittelbar und ohne Weiteres auf die vorliegenden Fälle übertragen werden können.

70. Zunächst ist festzustellen, dass die Mehrwertsteuerrichtlinie für den Fall der Zahlungsunfähigkeit des Lieferers keinen ausdrücklichen Mechanismus für die unmittelbare Rückerstattung der Mehrwertsteuer durch die Steuerbehörden an den Erwerber vorsieht. Die Zahlung der Mehrwertsteuer auf die Anzahlung durch den Erwerber an den Lieferer und ihre Zahlung durch den Lieferer an die Steuerbehörden sind grundsätzlich gesonderte Umsätze. Der normale Ablauf besteht deshalb darin, dass der Erwerber eine Erstattung vom Lieferer verlangen sollte, der wiederum eine Erstattung von der Steuerbehörde verlangen kann. Die Mehrwertsteuerrichtlinie verpflichtet die Mitgliedstaaten somit weder ausdrücklich noch konkludent, einen unmittelbaren Anspruch des Erwerbers gegen die Steuerbehörde vorzusehen.

71. Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass es in Ermangelung einer Unionsregelung über die Erstattung von Abgaben Sache der innerstaatlichen Rechtsordnung der einzelnen Mitgliedstaaten ist, die Voraussetzungen zu regeln, unter denen eine solche Erstattung verlangt werden kann; diese Voraussetzungen müssen dem Äquivalenzprinzip und dem Effektivitätsprinzip entsprechen, d. h., sie dürfen nicht ungünstiger sein als bei ähnlichen Forderungen, die auf Bestimmungen des innerstaatlichen Rechts gestützt sind, und sie dürfen nicht so ausgestaltet sein, dass sie die Ausübung der Rechte, die die Unionsrechtsordnung einräumt, praktisch unmöglich machen²⁸.

72. Das bedeutet, dass nationale Vorschriften keine Handlungsform vorsehen müssen, die es den Erwerbern in Fällen wie denen, die Gegenstand der Ausgangsverfahren sind, generell gestattet, unmittelbar gegen die Steuerbehörde vorzugehen.

73. Nach meinem Verständnis des Urteils Reemtsma Cigarettenfabriken prüfte der Gerichtshof das dort erörterte Verfahren – das ganz außergewöhnlicher Natur war – allerdings nur aufgrund des speziellen Sachverhalts: Es ging um einen Steuerpflichtigen, der irrtümlich Mehrwertsteuer entrichtet hatte (und zwar auf einen befreiten Umsatz) und in einem anderen als dem Mitgliedstaat ansässig war, in dem die Mehrwertsteuer entrichtet wurde. Das Urteil zielte offensichtlich darauf ab, in einem Fall, in dem fälschlich Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt worden war und, weil es sich um einen grenzüberschreitenden Umsatz handelte, die üblichen Erstattungsverfahren schwerfällig und ineffektiv sein könnten, eine ungerechtfertigte Bereicherung des Fiskus zu verhindern.

²⁷ Urteil vom 15. März 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, Rn. 34 bis 41).

²⁸ Vgl. z. B. Urteil vom 26. April 2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302, Rn. 50).

74. Für mich liegt nicht auf der Hand, dass die Sachverhalte, die Gegenstand der Ausgangsverfahren sind, eine solche *Extrema-ratio*-Lösung erfordern. Es ist jedoch Sache des vorlegenden Gerichts, zu beurteilen, ob das nationale Recht in einem konkreten Fall den Steuerpflichtigen, die sich in einer Situation wie in den Ausgangsverfahren befinden, keine adäquaten Mittel zur Verfügung stellt, um vom Lieferer eine Rückzahlung der zu Unrecht gezahlten Mehrwertsteuer zu verlangen, und ob, wenn ja, ein Mechanismus wie der im Urteil Reemtsma Cigarettenfabriken in Betracht gezogene erforderlich ist, um dem Grundsatz der Effektivität nachzukommen.

75. Der nächste Aspekt der dritten Vorlagefrage in der Rechtssache C-660/16 ist Folgender: Sollte das vorlegende Gericht es zur Wahrung des Grundsatzes der Effektivität für erforderlich halten, dass der Erwerber unmittelbar gegen die Steuerbehörde vorgehen kann, wäre dann ein Verfahren wie das Billigkeitsverfahren nach deutschem Recht ausreichend, um die Wahrung dieses Grundsatzes zu gewährleisten?

76. Mit anderen Worten geht die Frage des vorlegenden Gerichts dahin, ob das nationale Recht Steuerpflichtigen wie Herrn Kollroß und Herrn Wirtl gestatten sollte, ihre Ansprüche im Rahmen des normalen Festsetzungsverfahrens geltend zu machen.

77. Wie ich in meinen Schlussanträgen in den Rechtssachen Geissel und Butin hervorgehoben habe²⁹, ist auch dies eine Frage, über die das vorlegende Gericht zu entscheiden hätte. Der Gerichtshof verfügt nicht über hinreichend detaillierte Informationen zu dem besonderen Billigkeitsverfahren (und zu den Unterschieden zwischen diesem Verfahren und dem normalen Festsetzungsverfahren), um darüber befinden zu können, ob nationale Verfahrensvorschriften wie die in den Ausgangsverfahren in Rede stehenden dem Grundsatz der Effektivität entsprechen.

78. Insoweit ist zu beachten, dass nach ständiger Rechtsprechung die Frage, ob eine nationale Verfahrensvorschrift die Ausübung aus der Unionsrechtsordnung erwachsender Rechte unmöglich macht oder übermäßig erschwert, anhand der Rolle dieser Vorschrift im gesamten Verfahren vor den verschiedenen nationalen Stellen, seines Ablaufs und seiner Besonderheiten zu prüfen ist. Dabei sind die Grundsätze zu berücksichtigen, die dem nationalen Rechtssystem zugrunde liegen, wie z. B. der Schutz der Verteidigungsrechte, der Grundsatz der Rechtssicherheit und der ordnungsgemäße Ablauf des Verfahrens³⁰. Es ist grundsätzlich Sache des vorlegenden Gerichts, festzustellen, ob die fraglichen nationalen Maßnahmen in Anbetracht aller Umstände des Falles mit diesen Grundsätzen vereinbar sind.

79. Sieht das nationale Recht ein besonderes oder gesondertes Verfahren (wie, wenn ich es richtig verstehe, das Billigkeitsverfahren nach deutschem Recht) vor, sollten die vorlegenden Gerichte meines Erachtens insbesondere in die Betrachtung einbeziehen, ob dieses Verfahren hinsichtlich seiner Länge, seiner Komplexität und der mit ihm verbundenen Kosten unverhältnismäßige Schwierigkeiten für den Steuerpflichtigen mit sich bringt³¹. In den vorliegenden Rechtssachen sollte jedoch auch die außergewöhnliche Natur der Ansprüche der Kläger berücksichtigt werden. Sollte das vorlegende Gericht ein Verfahren wie das vom Gerichtshof im Urteil Reemtsma Cigarettenfabriken in Betracht gezogene für erforderlich halten, erschiene mir daher die Heranziehung eines auf Billigkeit beruhenden nationalen Verfahrens nicht unvernünftig.

29 Vgl. meine Schlussanträge in den verbundenen Rechtssachen Geissel und Butin (C-374/16 und C-375/16, EU:C:2017:515, Nrn. 67 ff.).

30 Urteil vom 12. Februar 2015, Surgicare (C-662/13, EU:C:2015:89, Rn. 28).

31 Vgl. meine Schlussanträge in den verbundenen Rechtssachen Geissel und Butin (C-374/16 und C-375/16, EU:C:2017:515, Nr. 73).

IV. Ergebnis

80. Im Ergebnis schlage ich dem Gerichtshof vor, die vom Bundesfinanzhof (Deutschland) zur Vorabentscheidung vorgelegten Fragen wie folgt zu beantworten:

- Art. 65 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ist dahin auszulegen, dass einem Steuerpflichtigen, der eine Anzahlung für Gegenstände oder Dienstleistungen geleistet hat, die letztlich nicht geliefert oder erbracht wurden, der Vorsteuerabzug nicht verweigert werden darf, wenn er von der Absicht des Lieferers, den Liefervertrag nicht zu erfüllen, nichts wusste und nichts wissen konnte. Der bloße Umstand, dass der Liefertermin nicht im Vertrag genannt war, führt im Rahmen der genannten Bestimmung nicht dazu, dass die Erfüllung des Vertrags unsicher war.
- Die Art. 184 bis 186 der Richtlinie 2006/112 stehen nationalen Vorschriften nicht entgegen, die unter Umständen wie denen, die Gegenstand der Ausgangsverfahren sind, eine Berichtigung von Vorsteuerabzügen verlangen und eine solche Berichtigung von der Rückzahlung der Anzahlung abhängig machen.