



Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Erste Kammer)

15. Oktober 2020*

[Text berichtigt durch Beschluss vom 26. November 2020]

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Richtlinie 2006/112/EG – Art. 90 – Verminderung der Mehrwertsteuerbemessungsgrundlage – Vollständige oder teilweise Nichtbezahlung des Preises – Bedingungen, die von einer nationalen Regelung für die Ausübung des Rechts auf Verminderung vorgeschrieben sind – Bedingung, dass sich der Schuldner nicht in einem Insolvenz- oder Liquidationsverfahren befindet – Bedingung, dass der Gläubiger und der Schuldner mehrwertsteuerpflichtig sind“

In der Rechtssache C-335/19

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Naczelny Sąd Administracyjny (Oberstes Verwaltungsgericht, Polen) mit Entscheidung vom 6. Dezember 2018, beim Gerichtshof eingegangen am 24. April 2019, in dem Verfahren

E. sp. z o.o. sp. k.

gegen

Minister Finansów

erlässt

DER GERICHTSHOF (Erste Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten J.-C. Bonichot (Berichterstatter), des Richters L. Bay Larsen, der Richterin C. Toader sowie der Richter M. Safjan und N. Jääskinen,

Generalanwältin: J. Kokott,

Kanzler: M. Aleksejev, Referatsleiter,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- der E. sp. z o.o. sp. k., vertreten durch A. Bartosiewicz, conseiller fiscal,
- der polnischen Regierung, vertreten durch B. Majczyna als Bevollmächtigten,

* Verfahrenssprache: Polnisch.

– der Europäischen Kommission, vertreten durch J. Jokubauskaitė und M. Siekierzyńska als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge der Generalanwältin in der Sitzung vom 4. Juni 2020

folgendes

Urteil

- 1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 90 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1).
- 2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der E. sp. z o.o. sp. k. und dem Minister Finansów (Finanzminister, Polen) wegen von diesem ausgestellter Steuervorbescheide.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

- 3 Art. 63 der Richtlinie 2006/112 bestimmt:

„Steuertatbestand und Steueranspruch treten zu dem Zeitpunkt ein, zu dem die Lieferung von Gegenständen bewirkt oder die Dienstleistung erbracht wird.“

- 4 Art. 73 der Richtlinie lautet:

„Bei der Lieferung von Gegenständen und Dienstleistungen, die nicht unter die Artikel 74 bis 77 fallen, umfasst die Steuerbemessungsgrundlage alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der Lieferer oder Dienstleistungserbringer für diese Umsätze vom Erwerber oder Dienstleistungsempfänger oder einem Dritten erhält oder erhalten soll, einschließlich der unmittelbar mit dem Preis dieser Umsätze zusammenhängenden Subventionen.“

- 5 Art. 90 der Richtlinie sieht vor:

„(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.“

- 6 Art. 184 der Richtlinie 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 Richtlinie 2006/112 bestimmt:

„(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 Art. 273 der Richtlinie sieht vor:

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

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

Polnisches Recht

9 In Art. 89a der Ustawa o podatku od towarów i usług (Gesetz über die Steuer auf Gegenstände und Dienstleistungen) vom 11. März 2004 in seiner auf das Ausgangsverfahren anwendbaren Fassung (Dz. U. 2011, Nr. 177, Pos. 1054) (im Folgenden: Mehrwertsteuergesetz) heißt es:

„(1) Der Steuerpflichtige kann die Bemessungsgrundlage und die geschuldete Steuer aus der Lieferung von Gegenständen und der Erbringung von Dienstleistungen im Inland in Bezug auf Forderungen, deren Uneinbringlichkeit glaubhaft gemacht wurde, berichtigen. Die Berichtigung betrifft auch die Bemessungsgrundlage und den Steuerbetrag, der auf den Teil des Forderungsbetrags entfällt, dessen Uneinbringlichkeit glaubhaft gemacht wurde.

(1a) Die Uneinbringlichkeit einer Forderung gilt als glaubhaft gemacht, wenn die Forderung innerhalb von 150 Tagen nach Ablauf ihrer durch einen Vertrag oder eine Rechnung bestimmten Zahlungsfrist weder beglichen noch in irgendeiner Form veräußert wurde.

(2) Abs. 1 findet Anwendung, wenn die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

1. Die Lieferung von Gegenständen bzw. die Erbringung von Dienstleistungen erfolgt zugunsten eines Steuerpflichtigen im Sinne von Art. 15 Abs. 1, der als aktiver Mehrwertsteuerpflichtiger registriert ist und sich weder in einem Insolvenzverfahren noch in der Liquidation befindet;

...

3. am Vortag der Abgabe der Steuererklärung, mit der die in Abs. 1 genannte Berichtigung vorgenommen wird,

- a) sind der Gläubiger und der Schuldner als aktive Mehrwertsteuerpflichtige registriert,
- b) befindet sich der Schuldner weder in einem Insolvenzverfahren noch in der Liquidation;

...

5. seit der Ausstellung der Rechnung, die die Forderung belegt, sind – ab dem Ende des Jahres der Rechnungsstellung gerechnet – weniger als zwei Jahre vergangen;

...

(3) Die in Abs. 1 genannte Berichtigung kann mit der Steuererklärung für den Abrechnungszeitraum vorgenommen werden, für den die Uneinbringlichkeit einer Forderung als glaubhaft anerkannt wird, vorausgesetzt, dass sie bis zum Tag der Abgabe der Steuererklärung für diesen Zeitraum durch den Gläubiger weder beglichen noch in irgendeiner Form veräußert wurde.

(4) Wurde die Forderung nach der Abgabe der Steuererklärung, mit der die in Abs. 1 genannte Berichtigung vorgenommen wurde, beglichen oder in irgendeiner Form veräußert, so ist der Gläubiger verpflichtet, die Bemessungsgrundlage und den Betrag der geschuldeten Steuer in der Abrechnung für den Zeitraum zu erhöhen, in dem die Forderung beglichen oder veräußert wurde. Wurde die Forderung teilweise beglichen, so sind die Bemessungsgrundlage und der Betrag der geschuldeten Steuer diesem Teil entsprechend zu erhöhen.

...“

10 Art. 89b des Mehrwertsteuergesetzes bestimmt:

„(1) Wird eine Forderung, die sich aus einer Rechnung ergibt, mit der die Lieferung von Gegenständen oder die Erbringung von Dienstleistungen im Inland belegt wird, innerhalb von 150 Tagen nach Ablauf der durch den Vertrag oder die Rechnung bestimmten Zahlungsfrist nicht beglichen, so ist der Schuldner verpflichtet, die abgezogene Vorsteuer, die sich aus dieser Rechnung ergibt, in der Abrechnung für den Zeitraum zu berichtigen, in dem der 150. Tag nach dem Ablauf der durch den Vertrag oder die Rechnung bestimmten Zahlungsfrist verstrichen ist.

(1a) Abs. 1 findet keine Anwendung, wenn der Schuldner die Forderung spätestens am letzten Tag des Abrechnungszeitraums beglichen hat, in dem der 150. Tag nach dem Ablauf der Zahlungsfrist dieser Forderung verstrichen ist.

(2) Wird die Forderung innerhalb von 150 Tagen nach dem Ablauf ihrer durch den Vertrag oder die Rechnung bestimmten Zahlungsfrist teilweise beglichen, so bezieht sich die Berichtigung auf die Vorsteuer, die auf den nicht beglichenen Teil der Forderung entfällt. Die Bestimmungen von Abs. 1a finden entsprechende Anwendung.

...

(4) Wird die Forderung nach Vornahme der in Abs. 1 genannten Berichtigung beglichen, so ist der Steuerpflichtige berechtigt, den Vorsteuerbetrag in der Abrechnung für den Zeitraum, in dem die Forderung beglichen wurde, um den in Abs. 1 genannten Steuerbetrag zu erhöhen. Wurde die Forderung teilweise beglichen, so kann die Vorsteuer in Bezug auf diesen Teil entsprechend erhöht werden.

...“

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

11 E., eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach polnischem Recht, die ihren Sitz in Polen hat und mehrwertsteuerpflichtig ist, übt u. a. für mehrwertsteuerpflichtige Unternehmen, die mit ihr nicht verbunden sind, eine Steuerberatungstätigkeit aus. Sie macht für die so in Polen erbrachten Dienstleistungen den normalen Mehrwertsteuersatz geltend.

- 12 E. stellte einem ihrer Kunden eine Rechnung mit ausgewiesener Mehrwertsteuer für in Polen steuerbare Steuerberatungsdienstleistungen aus. Der Kunde war zum Zeitpunkt der Erbringung der Dienstleistung als Mehrwertsteuerpflichtiger registriert und befand sich weder in einem Insolvenzverfahren noch in der Liquidation. Jedoch wurde er im Zeitraum vom 150 Tagen nach Ablauf der Zahlungsfrist in Liquidation gesetzt, wobei er als Mehrwertsteuerpflichtiger registriert blieb. Da diese Rechnung in keiner Form bezahlt oder abgetreten wurde, stellte E. vor Ablauf der Zweijahresfrist nach Datum der Rechnungsstellung beim Finanzminister einen Antrag auf Erteilung eines Steuervorbescheids, um zu erfahren, ob sie trotz der nach der Ausführung der betreffenden Dienstleistung eingeleiteten Liquidation ihres Kunden im Hinblick darauf, dass die anderen Voraussetzungen gemäß Art. 89a des Mehrwertsteuergesetzes erfüllt waren, eine Verminderung der Mehrwertsteuerbemessungsgrundlage wegen der Nichtzahlung der auf ebendieser Rechnung beruhenden Forderung geltend machen konnte.
- 13 Mit Steuervorbescheid vom 12. Januar 2015 beschied der Finanzminister den Antrag von E. negativ. Er wies u. a. darauf hin, dass Art. 90 der Richtlinie 2006/112 den Steuerpflichtigen nur unter den vom jeweiligen Mitgliedstaat bestimmten Voraussetzungen das Recht verleihe, die Mehrwertsteuerbemessungsgrundlage zu vermindern. Diese Voraussetzungen habe die Republik Polen in Art. 89a des Mehrwertsteuergesetzes festgelegt. Wenn eine der in diesem Artikel bestimmten Voraussetzungen nicht erfüllt sei, könne sich der Steuerpflichtige somit nicht auf ein Recht auf Verminderung berufen, indem er es unmittelbar aus dem Unionsrecht herleite.
- 14 Das vorlegende Gericht führt aus, dass E. auch drei weitere Steuervorbescheide zu der Frage beantragt habe, ob in den verschiedenen Sachverhaltskonstellationen, in denen Art. 89a des Mehrwertsteuergesetzes Anwendung finden kann, die darin bestimmten Voraussetzungen vorlagen. Aus den dem Gerichtshof vorliegenden Akten geht hervor, dass diese Anträge ebenso wenig positiv beschieden wurden. Das vorlegende Gericht weist darauf hin, dass es aufgrund ihres Zusammenhangs die vier Rechtssachen betreffend die streitigen Steuervorbescheide miteinander verbunden habe.
- 15 E. focht diese Steuervorbescheide erfolglos vor dem polnischen Gericht an, das im ersten Rechtszug zuständig war. Anschließend erhob sie beim vorlegenden Gericht eine Kassationsbeschwerde. Mit dieser machte sie geltend, das erstinstanzliche Gericht habe zu Unrecht entschieden, dass die beanstandeten Bestimmungen des Mehrwertsteuergesetzes nicht gegen die unionsrechtlichen Anforderungen verstießen.
- 16 Das vorlegende Gericht hegt Zweifel hinsichtlich des Gestaltungsspielraums, der den Mitgliedstaaten bei der Festlegung der Voraussetzungen für die Anwendung von Art. 90 der Richtlinie 2006/112 in ihrem nationalen Recht eingeräumt wird. In Anbetracht u. a. der Urteile vom 15. Mai 2014, *Almos Agrárkülkereskedelmi* (C-337/13, EU:C:2014:328), und vom 23. November 2017, *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:887), wirft es die Frage auf, ob die in Art. 89a Abs. 2 des Mehrwertsteuergesetzes bestimmten Voraussetzungen rechtmäßig sind.
- 17 Das vorlegende Gericht weist darauf hin, dass der polnische Gesetzgeber Art. 89b des Mehrwertsteuergesetzes als Maßnahme zur Umsetzung von Art. 185 Abs. 2 Unterabs. 2 der Richtlinie 2006/112 erlassen habe, um als Folge des Rechts des Gläubigers, unter den Voraussetzungen von Art. 89a des Mehrwertsteuergesetzes die Steuerbemessungsgrundlage zu vermindern, den Schuldner zur Berichtigung des abzugsfähigen Mehrwertsteuerbetrags zu verpflichten. So gewährleisteten die in Art. 89a des Mehrwertsteuergesetzes bestimmten Voraussetzungen, insbesondere zur Mehrwertsteuerpflicht des Gläubigers und des Schuldners, die Symmetrie der Steuermechanismen für die Zwecke einer ordnungsgemäßen Erhebung der Steuer.
- 18 Ferner könne mit der Voraussetzung, wonach sich der Schuldner gemäß Art. 89a Abs. 2 des Mehrwertsteuergesetzes weder in einem Insolvenzverfahren noch in der Liquidation befinden dürfe, die Kohärenz des polnischen Rechtssystems gewährleistet werden, indem insbesondere eine Abweichung von der im Insolvenzrecht vorgesehenen Reihenfolge der Gläubigerbefriedigung

vermieden werde. Sollte der Gerichtshof entscheiden, dass Art. 90 Abs. 2 der Richtlinie 2006/112 Voraussetzungen wie den in Art. 89a Abs. 2 des Mehrwertsteuergesetzes bestimmten entgegensteht, möchte das vorlegende Gericht somit wissen, ob es unter Nichtanwendung der nationalen Insolvenzvorschriften entscheiden muss.

- 19 Unter diesen Umständen hat der Naczelny Sąd Administracyjny (Oberstes Verwaltungsgericht, Polen) das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:
1. Erlauben es die Bestimmungen der Richtlinie 2006/112 – insbesondere Art. 90 Abs. 2 der Richtlinie – unter Berücksichtigung der Grundsätze der steuerlichen Neutralität und der Verhältnismäßigkeit, dass die Möglichkeit, die Steuerbemessungsgrundlage im Fall einer teilweisen oder vollständigen Nichtzahlung zu mindern, im nationalen Recht eingeschränkt wird, weil der Schuldner und der Gläubiger einen bestimmten steuerlichen Status haben?
 2. Steht das Unionsrecht insbesondere nicht der Einführung einer Regelung ins nationale Recht entgegen, die die Möglichkeit der Inanspruchnahme eines „Nachlasses wegen Forderungsausfalls“ unter der Bedingung zulässt, dass zum Zeitpunkt der Erbringung der Dienstleistung bzw. Lieferung der Gegenstände und am Vortag der Abgabe der Berichtigung der Steuererklärung zum Zweck der Inanspruchnahme dieses Nachlasses
 - der Schuldner sich weder in einem Insolvenzverfahren noch in der Liquidation befindet,
 - der Gläubiger und der Schuldner als aktive Mehrwertsteuerpflichtige registriert sind?

Zu den Vorlagefragen

- 20 Mit seinen beiden Fragen, die zusammen zu prüfen sind, möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 90 der Richtlinie 2006/112 einer nationalen Regelung entgegensteht, nach der die Verminderung der Mehrwertsteuerbemessungsgrundlage davon abhängig ist, dass der Schuldner am Tag der Lieferung des Gegenstands oder der Erbringung der Dienstleistung sowie am Tag vor der Abgabe der Berichtigung der Steuererklärung zur Geltendmachung dieser Verminderung als mehrwertsteuerpflichtig registriert ist, er sich weder in einem Insolvenzverfahren noch in der Liquidation befindet und der Gläubiger am Tag vor der Abgabe der Berichtigung der Steuererklärung selbst weiterhin als mehrwertsteuerpflichtig registriert ist.
- 21 Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass Art. 90 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112, der die Fälle der Annullierung, der Rückgängigmachung, der Auflösung, der vollständigen oder teilweisen Nichtbezahlung oder des Preisnachlasses nach der Bewirkung des der Zahlung der Steuer zugrunde liegenden 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. Diese Bestimmung ist Ausdruck eines fundamentalen Grundsatzes der Richtlinie 2006/112, nach dem die tatsächlich erhaltene Gegenleistung als Bemessungsgrundlage dient und aus dem folgt, dass die Steuerverwaltung als Mehrwertsteuer keinen Betrag erheben darf, der den dem Steuerpflichtigen gezahlten übersteigt (Urteil vom 8. Mai 2019, A-PACK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, Rn. 17 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 22 Nach Art. 273 der Richtlinie 2006/112 können zudem die Mitgliedstaaten vorbehaltlich der Gleichbehandlung der von Steuerpflichtigen bewirkten Inlandsumsätze und innergemeinschaftlichen Umsätze die Pflichten vorsehen, die sie für erforderlich erachten, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und um Steuerhinterziehung zu vermeiden, sofern diese Pflichten im Handelsverkehr zwischen den Mitgliedstaaten nicht zu Formalitäten beim Grenzübergang führen.

- 23 Da Art. 90 Abs. 1 und Art. 273 der Richtlinie 2006/112 außer den von ihnen festgelegten Grenzen weder die Bedingungen noch die Pflichten angeben, die die Mitgliedstaaten vorsehen können, räumen sie den Mitgliedstaaten einen Gestaltungsspielraum insbesondere in Bezug auf die Formalitäten ein, die der Steuerpflichtige gegenüber den Steuerbehörden der Mitgliedstaaten erfüllen muss, um die Steuerbemessungsgrundlage zu vermindern (Urteil vom 6. Dezember 2018, *Tratave*, C-672/17, EU:C:2018:989, Rn. 32 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 24 Aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs ergibt sich jedoch, dass die Maßnahmen, die geeignet sind, Steuerbetrug oder Steuerhinterziehung zu verhindern, grundsätzlich von der Einhaltung der Regeln über die Steuerbemessungsgrundlage nur insoweit abweichen dürfen, als dies für die Erreichung dieses spezifischen Ziels zwingend erforderlich ist. Denn sie dürfen die Ziele und Grundsätze der Richtlinie 2006/112 nur so wenig wie möglich beeinträchtigen und können daher nicht so eingesetzt werden, dass sie die Neutralität der Mehrwertsteuer in Frage stellen würden (Urteil vom 6. Dezember 2018, *Tratave*, C-672/17, EU:C:2018:989, Rn. 33 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 25 Demzufolge müssen sich die Formalitäten, die von den Steuerpflichtigen zu erfüllen sind, damit sie gegenüber den Steuerbehörden das Recht auf Verminderung der Mehrwertsteuerbemessungsgrundlage ausüben können, auf diejenigen beschränken, die den Nachweis ermöglichen, dass nach der Bewirkung des Umsatzes die Gegenleistung zum Teil oder in vollem Umfang endgültig nicht erlangt wurde. Insoweit haben die nationalen Gerichte zu prüfen, ob dies bei den vom betreffenden Mitgliedstaat verlangten Formalitäten der Fall ist (Urteil vom 6. Dezember 2018, *Tratave*, C-672/17, EU:C:2018:989, Rn. 34 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 26 Art. 90 Abs. 2 der Richtlinie 2006/112 gestattet den Mitgliedstaaten, im Fall der vollständigen oder teilweisen Nichtbezahlung des Preises des Umsatzes von der Regel des Art. 90 Abs. 1 dieser Richtlinie abzuweichen.
- 27 Wird der Preis des Umsatzes nämlich vollständig oder teilweise nicht bezahlt, ohne dass es zu einer Auflösung oder Annullierung des Vertrags kommt, schuldet der Käufer oder Dienstleistungsempfänger weiterhin den vereinbarten Preis, und dem Verkäufer oder Dienstleistungserbringer steht grundsätzlich immer noch seine Forderung zu, die er vor Gericht 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 Preises, die als solche im Gegensatz zur Auflösung oder Annullierung des Vertrags die Parteien nicht in ihre Ausgangslage zurückversetzt, ein Recht auf entsprechende Verminderung der Besteuerungsgrundlage unter den von ihm festgelegten Bedingungen eröffnet oder ob eine solche Verminderung in diesem Fall nicht zulässig ist (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 23. November 2017, *Di Maura*, C-246/16, EU:C:2017:887, Rn. 16 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 28 Wie der Gerichtshof bereits entschieden hat, beruht diese Abweichungsbefugnis auf der Erwägung, dass die Nichterbringung der Gegenleistung unter bestimmten Umständen und aufgrund der Rechtslage in dem betreffenden Mitgliedstaat schwer nachzuprüfen oder nur vorläufig sein kann (Urteil vom 8. Mai 2019, *A-PACK CZ*, C-127/18, EU:C:2019:377, Rn. 19 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 29 Daraus folgt, dass die Ausübung einer solchen Abweichungsbefugnis gerechtfertigt werden muss, damit die von den Mitgliedstaaten zu ihrer Durchführung erlassenen Maßnahmen das mit der Richtlinie 2006/112 verfolgte Ziel der Steuerharmonisierung nicht zunichtemachen, und dass die Abweichungsbefugnis es den Mitgliedstaaten nicht erlaubt, die Verminderung der Mehrwertsteuerbemessungsgrundlage im Fall der Nichtbezahlung einfach ohne Weiteres auszuschließen (Urteil vom 8. Mai 2019, *A-PACK CZ*, C-127/18, EU:C:2019:377, Rn. 20 und die dort angeführte Rechtsprechung).

- 30 Insbesondere ergibt es Sinn, dass die Mitgliedstaaten der Unsicherheit über die Nichtbezahlung einer Rechnung oder über ihre Endgültigkeit entgegenwirken können, 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 8. Mai 2019, A-PACK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, Rn. 21 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 31 Würde zugelassen, dass die Mitgliedstaaten jede Verminderung der Mehrwertsteuerbemessungsgrundlage ausschließen könnten, liefe dies auch dem Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer zuwider, aus dem sich insbesondere ergibt, dass der Unternehmer in seiner Eigenschaft als Steuereinnahmer für Rechnung des Staates vollständig von der im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlastet werden muss (Urteil vom 8. Mai 2019, A-PACK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, Rn. 22 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 32 Im vorliegenden Fall sind die in Art. 89a Abs. 2 Nr. 1 und Nr. 3 Buchst. a und b des Mehrwertsteuergesetzes bestimmten Voraussetzungen so zu verstehen, dass die Republik Polen gemäß Art. 90 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 die Formalitäten bestimmt hat, die Steuerpflichtige erfüllen müssen, um das Recht auf die Verminderung der Mehrwertsteuerbemessungsgrundlage bei vollständiger oder teilweiser Nichtbezahlung des Preises ausüben zu können, und zugleich von der Möglichkeit einer Ausnahmeregelung nach Art. 90 Abs. 2 der Richtlinie 2006/112 für Steuerpflichtige, die wie E. die Bemessungsgrundlage nicht mindern können, da sie diese Voraussetzungen nicht erfüllen, Gebrauch gemacht hat. Daraus folgt, dass zu prüfen ist, ob die Beschränkungen, die diese Voraussetzungen für Steuerpflichtige wie E. beinhalten, durch die Notwendigkeit gerechtfertigt sind, die Ungewissheit über die Endgültigkeit der Nichtzahlung zu berücksichtigen.
- 33 Was als Erstes die Voraussetzung angeht, wonach die Minderung der Mehrwertsteuerbemessungsgrundlage davon abhängt, dass der Schuldner am Tag der Lieferung des Gegenstands oder der Erbringung der Dienstleistung als Mehrwertsteuerpflichtiger registriert war, ist festzustellen, dass eine solche Voraussetzung nicht durch die Notwendigkeit zu rechtfertigen ist, die Ungewissheit über die Endgültigkeit der Nichtzahlung zu berücksichtigen. Die Tatsache, ob der Schuldner am Tag der Lieferung des Gegenstands oder der Erbringung der Dienstleistung als Mehrwertsteuerpflichtiger registriert war, lässt für sich genommen nämlich nicht den Schluss zu, dass die Gefahr eines Forderungsausfalls besteht. Dies gilt umso mehr, als, wie die Europäische Kommission in ihren schriftlichen Erklärungen ausführt, Gegenstände und Dienstleistungen an Personen geliefert bzw. erbracht werden können, die nicht mehrwertsteuerpflichtig sind, wie von der Mehrwertsteuer befreite Einrichtungen oder Verbraucher, ohne dass dies die Verpflichtung des Gläubigers, die Mehrwertsteuer für Rechnung des Staates zu erheben, und das Recht des Gläubigers, die Besteuerungsgrundlage nachträglich zu berichtigen, berührt.
- 34 Was als Zweites die Voraussetzung angeht, wonach die Verminderung der Mehrwertsteuerbemessungsgrundlage davon abhängt, dass der Schuldner am Tag vor der Abgabe der Berichtigung der Steuererklärung weiterhin als mehrwertsteuerpflichtig registriert ist, ist auf den in der vorstehenden Randnummer des vorliegenden Urteils angeführten Umstand hinzuweisen, dass der Schuldner nicht notwendigerweise steuerpflichtig ist. Des Weiteren hat der Gerichtshof in Rn. 28 des Urteils vom 8. Mai 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377), entschieden, dass Art. 90 der Richtlinie 2006/112 einer innerstaatlichen rechtlichen Regelung entgegensteht, wonach der Steuerzahler bei vollständiger oder teilweiser Nichtbezahlung eines aus einem mehrwertsteuerpflichtigen Umsatz geschuldeten Betrags durch seinen Schuldner keine Verminderung der Bemessungsgrundlage durchführen kann, wenn der Schuldner nicht mehr mehrwertsteuerpflichtig ist.

- 35 Was als Drittes die Voraussetzung angeht, wonach die Verminderung der Mehrwertsteuerbemessungsgrundlage davon abhängt, dass der Gläubiger am Tag vor der Abgabe der Berichtigung der Steuererklärung weiterhin als mehrwertsteuerpflichtig registriert ist, ist festzustellen, dass diese Bedingung nicht durch die Notwendigkeit gerechtfertigt ist, die Unsicherheit über die Endgültigkeit der Nichtbezahlung zu berücksichtigen. Da nämlich das Bestehen der Forderung und die Verpflichtung des Schuldners zu deren Zahlung nicht davon abhängen, dass der Gläubiger weiterhin steuerpflichtig ist, lässt sich daraus, ob der Gläubiger am Tag vor der Abgabe der Berichtigung der Steuererklärung mehrwertsteuerpflichtig war oder nicht, für sich genommen nicht der Schluss ziehen, dass die Gefahr der Uneinbringlichkeit der Forderung besteht.
- 36 Die in den Rn. 32 bis 35 des vorliegenden Urteils dargelegten Erwägungen werden durch das Vorbringen der polnischen Regierung in ihren schriftlichen Erklärungen nicht entkräftet. Nach diesem Vorbringen besteht eine Verbindung zwischen Art. 90 der Richtlinie 2006/112 und deren Art. 184 und 185, nämlich die wechselseitige Abhängigkeit zwischen der Mehrwertsteuer, die der Gläubiger als Verkäufer oder Dienstleistungserbringer schuldet, und der Mehrwertsteuer, die für den Schuldner als Erwerber oder Dienstleistungsempfänger abzugsfähig sei. Aufgrund dieser Verbindung könne anhand des Erfordernisses, dass der Gläubiger und der Schuldner mehrwertsteuerpflichtig seien, sichergestellt werden, dass es zu einer symmetrischen Verminderung der Bemessungsgrundlage für die nach Art. 89a des Mehrwertsteuergesetzes geschuldete Mehrwertsteuer sowie des nach Art. 89b des Mehrwertsteuergesetzes abzugsfähigen Mehrwertsteuerbetrags komme und somit die Kohärenz sowie das ordnungsgemäße Funktionieren des Mehrwertsteuersystems unter Wahrung des Neutralitätsgrundsatzes gewahrt würden.
- 37 Zwar hat der Gerichtshof festgestellt, dass Art. 185 der Richtlinie 2006/112 die Berichtigung der von der anderen Partei des Umsatzes ursprünglich vorgenommenen Abzüge betrifft, während Art. 90 der Richtlinie das Recht des Lieferers oder Dienstleistungserbringers regelt, seine Steuerbemessungsgrundlage zu vermindern, wenn er nach der Bewirkung desselben Umsatzes die vorgesehene Gegenleistung nicht oder nur teilweise erhält, so dass diese beiden Artikel die beiden Seiten desselben wirtschaftlichen Vorgangs darstellen und kohärent auszulegen sind (Urteil vom 22. Februar 2018, T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, Rn. 35).
- 38 Insbesondere muss ein Mitgliedstaat, wenn er nach Art. 90 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 festlegt, dass ein Steuerpflichtiger unter bestimmten Voraussetzungen die Steuerbemessungsgrundlage nach der Bewirkung eines Umsatzes vermindern kann, zur Gewährleistung des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität Art. 185 Abs. 2 Unterabs. 2 der Richtlinie 2006/112 anwenden, damit der andere an diesem Umsatz Beteiligte seinerseits den Betrag der abzugsfähigen Mehrwertsteuer berichtigt. Eben dies hat der polnische Gesetzgeber mit dem Erlass der Art. 89a und 89b des Mehrwertsteuergesetzes getan.
- 39 Die Sicherstellung einer symmetrischen Verminderung der Bemessungsgrundlage für die geschuldete Mehrwertsteuer und des abzugsfähigen Mehrwertsteuerbetrags hängt jedoch nicht davon ab, dass beide Beteiligte mehrwertsteuerpflichtig sind. Weder das Recht des Gläubigers, die Steuerbemessungsgrundlage zu vermindern, noch die Verpflichtung des Schuldners, den Betrag der abzugsfähigen Mehrwertsteuer zu vermindern, hängen nämlich von der Aufrechterhaltung der Steuerpflichtigeneigenschaft ab.
- 40 Was erstens den Gläubiger betrifft, ist festzustellen, dass er Schuldner der Mehrwertsteuer, die er für Rechnung des Staates erhoben hat, bleibt, da er zu dem Zeitpunkt der Lieferung der Gegenstände bzw. der Erbringung der Dienstleistung, zu dem gemäß Art. 63 der Richtlinie 2006/112 der Steuertatbestand und der Steueranspruch eintreten, steuerpflichtig war. Dies gilt unabhängig davon, ob er zwischenzeitlich seine Eigenschaft als Steuerpflichtiger verloren hat. Außerdem kann der Gläubiger angesichts dessen, dass, wie aus Rn. 21 des vorliegenden Urteils hervorgeht, gemäß Art. 73 der Richtlinie 2006/112 die tatsächlich erhaltene Gegenleistung als Besteuerungsgrundlage dient, die Besteuerungsgrundlage auch nach dem Verlust der Steuerpflichtigeneigenschaft so berichtigen, dass

sie die tatsächlich erhaltene Gegenleistung widerspiegelt und die Steuerverwaltung als Mehrwertsteuer keinen höheren als den vom Gläubiger erhaltenen Betrag erhebt. Somit hängt das Recht des Gläubigers, die Besteuerungsgrundlage zum Zweck der Berichtigung zu vermindern, nicht von der Aufrechterhaltung seiner Eigenschaft als Steuerpflichtiger ab.

- 41 Was zweitens den Schuldner angeht, ist darauf hinzuweisen, dass jeder, der die Eigenschaft eines Steuerpflichtigen besitzt und zu dem Zeitpunkt, zu dem er einen Gegenstand erwirbt oder eine Dienstleistung empfängt, als solcher handelt, zum Vorsteuerabzug in Bezug auf diesen Gegenstand oder diese erbrachte Dienstleistung berechtigt ist und dass das einmal entstandene Recht auf Vorsteuerabzug vorbehaltlich etwaiger Berichtigungen nach den Voraussetzungen gemäß Art. 185 der Richtlinie 2006/112 erhalten bleibt, wenn kein Fall von Betrug oder Missbrauch vorliegt (Urteile vom 2. Juni 2005, *Waterschap Zeeuws Vlaanderen*, C-378/02, EU:C:2005:335, Rn 32, und vom 22. März 2012, *Klub*, C-153/11, EU:C:2012:163, Rn. 46). Unter diesen Umständen muss der Betrag der abzugsfähigen Mehrwertsteuer von jedem berichtigt werden können, der nicht mehr mehrwertsteuerpflichtig ist, es jedoch zum Zeitpunkt der Entstehung des Rechts auf Vorsteuerabzug noch war. Somit hängt die Verpflichtung des Schuldners, den Betrag der abzugsfähigen Mehrwertsteuer zu vermindern, nicht davon ab, dass er weiterhin mehrwertsteuerpflichtig ist.
- 42 Zu dem Umstand, dass, sobald die Berichtigungen der Steuerbemessungsgrundlage und der abzugsfähigen Mehrwertsteuer vorgenommen wurden, die Gefahr besteht, dass die nunmehr vom Schuldner geschuldete Mehrwertsteuer nicht an den Staat abgeführt wird, da sich der Schuldner in einem Insolvenzverfahren oder in der Liquidation befindet, genügt der Hinweis, dass, wie die Generalanwältin in den Nrn. 58 bis 60 ihrer Schlussanträge ausgeführt hat, der Zusammenhang zwischen der Berichtigung der Steuerbemessungsgrundlage und der abzugsfähigen Mehrwertsteuer nicht notwendigerweise bedeutet, dass diese Berichtigungen gleichzeitig erfolgen müssen. Somit hindert diese Korrelation die Mitgliedstaaten angesichts dessen, dass es in Art. 185 Abs. 2 Satz 2 der Richtlinie 2006/112 kein zeitliches Kriterium gibt, nicht daran, die Berichtigung der abzugsfähigen Mehrwertsteuer zu verlangen, sobald ein Zahlungsausfall des Schuldners vorliegt und noch bevor gegen ihn ein Insolvenz- oder Liquidationsverfahren eröffnet wird, um so jeder Gefahr eines finanziellen Verlusts für den Staat vorzubeugen.
- 43 Im Übrigen kann ein Erfordernis wie das im Ausgangsverfahren fragliche, dass der Gläubiger und der Schuldner der Mehrwertsteuer unterliegen, weder mit der Verhinderung von Unregelmäßigkeiten oder Missbrauch noch mit Blick auf die Bestimmungen von Art. 273 der Richtlinie 2006/112 gerechtfertigt werden.
- 44 Zum einen ist nämlich festzustellen, dass das Ziel der Verhinderung von Unregelmäßigkeiten und Missbräuchen es nicht erlaubt, gegen den Zweck und die Systematik von Art. 90 Abs. 2 der Richtlinie 2006/112, wie sie in den Rn. 26 bis 30 des vorliegenden Urteils dargelegt worden sind, zu verstoßen und eine Abweichung von Art. 90 Abs. 1 der Richtlinie aus anderen Gründen als der Ungewissheit der Nichtbezahlung oder deren Endgültigkeit zu rechtfertigen (vgl. entsprechend Urteil vom 8. Mai 2019, *A-PACK CZ*, C-127/18, EU:C:2019:377, Rn. 25).
- 45 Zum anderen geht in Anbetracht der in Rn. 24 des vorliegenden Urteils zu Art. 273 der Richtlinie 2006/112 angeführten Rechtsprechung aus den dem Gerichtshof vorliegenden Akten nicht hervor, dass die Ermächtigung eines Gläubigers wie E., die Bemessungsgrundlage der von ihm geschuldeten Mehrwertsteuer zu vermindern, obwohl er oder der Schuldner im Nachhinein nicht mehr der Mehrwertsteuer unterliegen, eine besondere Gefahr der Steuerhinterziehung oder -umgehung mit sich brächte. Dies gilt umso mehr, als, wie in den Rn. 40 und 41 des vorliegenden Urteils ausgeführt, das Recht auf Berichtigung der Steuerbemessungsgrundlage und die Pflicht zur Berichtigung des abzugsfähigen Mehrwertsteuerbetrags nicht davon abhängen, dass der Gläubiger oder der Schuldner weiterhin mehrwertsteuerpflichtig sind. Jede Möglichkeit der Verminderung der Mehrwertsteuerbemessungsgrundlage in einem solchen Fall auszuschließen und einen solchen Gläubiger mit einem Mehrwertsteuerbetrag zu belasten, den er im Rahmen seiner wirtschaftlichen

Tätigkeit nicht erhalten hat, geht jedenfalls auch über das hinaus, was zur Erreichung der in Art. 273 der Richtlinie 2006/112 genannten Ziele zwingend erforderlich ist (Urteil vom 8. Mai 2019, A-PACK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, Rn. 27).

- 46 Was als Viertes die Voraussetzung betrifft, nach der die Verminderung der Mehrwertsteuerbemessungsgrundlage davon abhängt, dass sich der Schuldner am Tag der Lieferung des Gegenstands oder der Erbringung der Dienstleistung und am Tag vor der Abgabe der Berichtigung der Steuererklärung weder in einem Insolvenzverfahren noch in der Liquidation befindet, ist festzustellen, dass eine solche Voraussetzung, indem dem Gläubiger sein Recht auf Verminderung deshalb entzogen wird, weil die Endgültigkeit der Nichteinbringung der Forderung vor dem Abschluss des Insolvenz- oder Liquidationsverfahrens nicht nachgewiesen werden kann, die Ungewissheit, die der Endgültigkeit der Nichtzahlung innewohnt, tatsächlich berücksichtigt.
- 47 Jedoch müssen nach dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, der zu den allgemeinen Grundsätzen des Unionsrechts gehört, die Mittel zur Umsetzung der Richtlinie 2006/112 zur Erreichung der mit dieser Richtlinie verfolgten Ziele geeignet sein und dürfen nicht über das dazu Erforderliche hinausgehen (Urteil vom 23. November 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, Rn. 25).
- 48 Der Unsicherheit über die Endgültigkeit der Nichtzahlung könnte aber auch dadurch Rechnung getragen werden, dass eine Verminderung der Mehrwertsteuerbemessungsgrundlage gewährt wird, wenn der Gläubiger vor dem Abschluss des Insolvenz- oder Liquidationsverfahrens eine hinreichende Wahrscheinlichkeit für den Forderungsausfall darlegt, auch auf die Gefahr hin, dass die Besteuerungsgrundlage heraufgesetzt wird, wenn die Zahlung dennoch erfolgen sollte. Es wäre somit Sache der nationalen Behörden, unter Wahrung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit und unter richterlicher Kontrolle festzulegen, welche Beweise der Gläubiger für eine wahrscheinlich länger dauernde Nichtbezahlung beizubringen hat, und zwar unter Berücksichtigung der Besonderheiten des anzuwendenden nationalen Rechts. Eine solche Ausgestaltung wäre auch zur Erreichung des verfolgten Ziels wirksam und zugleich weniger belastend für den Gläubiger, der die Vorfinanzierung der Mehrwertsteuer sicherstellt, indem er sie für Rechnung des Staates einzieht (vgl. entsprechend Urteil vom 23. November 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, Rn. 27).
- 49 Im Übrigen ist insoweit zum einen darauf hinzuweisen, dass Art. 89a Abs. 1a des Mehrwertsteuergesetzes gerade ein zeitliches Kriterium vorsieht, nach dessen Ablauf die Forderung als wahrscheinlich uneinbringlich angesehen wird, und zum anderen darauf, dass der Gläubiger nach Art. 89a Abs. 4 dieses Gesetzes die Steuerbemessungsgrundlage und den geschuldeten Mehrwertsteuerbetrag erhöhen muss, wenn die Forderung nach der Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage schließlich beglichen oder abgetreten wird. Zusammen betrachtet stellen diese Bestimmungen für sich genommen eine geeignete Maßnahme dar, die, wie in der vorstehenden Randnummer des vorliegenden Urteils ausgeführt, den Erfordernissen des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit entspricht.
- 50 Die in Rn. 48 des vorliegenden Urteils getroffene Feststellung gilt erst recht im Kontext von Insolvenz- oder Liquidationsverfahren, in denen grundsätzlich erst nach einem langen Zeitraum sicher ist, dass die Forderung endgültig uneinbringlich ist. Eine solche Dauer kann jedenfalls für die diesen Rechtsvorschriften unterliegenden Unternehmer im Fall der Nichtbezahlung einer ihrer Rechnungen zu einem Liquiditätsnachteil gegenüber ihren Mitbewerbern aus anderen Mitgliedstaaten führen, der offensichtlich das mit der Richtlinie 2006/112 verfolgte Ziel der Steuerharmonisierung zunichtemachen könnte (vgl. entsprechend Urteil vom 23. November 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, Rn. 28).
- 51 [Berichtigt durch Beschluss vom 26. November 2020] Das vorlegende Gericht hat vorgetragen, dass die in Rn. 46 des vorliegenden Urteils genannte Voraussetzung ermögliche, die Kohärenz des polnischen Rechtssystems zu gewährleisten, indem insbesondere vermieden werde, dass von der im Insolvenzrecht festgelegten Reihenfolge der Befriedigung der Gläubiger abgewichen werde. Hierzu ist

zum einen festzustellen, dass Art. 90 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 die Voraussetzungen erfüllt, um unmittelbare Wirkung zu entfalten (Urteil vom 15. Mai 2014, *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, Rn. 34), und zum anderen, dass der Grundsatz vom Vorrang des Unionsrechts bedeutet, dass jedes im Rahmen seiner Zuständigkeit angerufene nationale Gericht als Organ eines Mitgliedstaats verpflichtet ist, jede nationale Bestimmung, die einer Bestimmung des Unionsrechts, die in dem bei ihm anhängigen Rechtsstreit unmittelbare Wirkung hat, entgegensteht, unangewandt zu lassen (Urteil vom 24. Juni 2019, *Popławski*, C-573/17, EU:C:2019:530, Rn. 61).

- 52 Daraus folgt, dass ein Steuerpflichtiger wie E., wenn er die nur in der nationalen Regelung festgelegten Voraussetzungen nicht erfüllt, die nicht mit Art. 90 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 im Einklang stehen, sich vor den nationalen Gerichten gegenüber dem Staat auf diese Bestimmung berufen kann, um die Verminderung seiner Besteuerungsgrundlage gewährt zu bekommen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 15. Mai 2014, *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, Rn. 35), und es obliegt dem damit befassten nationalen Gericht, diese nicht im Einklang stehenden Voraussetzungen nicht anzuwenden. Der Umstand, dass sich dies auf andere Bestimmungen des nationalen Rechts auswirkt, ist unerheblich, da andernfalls die Verpflichtung der nationalen Gerichte, eine Bestimmung des innerstaatlichen Rechts, die gegen eine unmittelbar wirksame Bestimmung des Unionsrechts verstößt, unangewandt zu lassen, ausgehöhlt und damit der Grundsatz des Vorrangs des Unionsrechts verletzt würde.
- 53 Nach alledem ist auf die Vorlagefragen zu antworten, dass Art. 90 der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen ist, dass er einer nationalen Regelung entgegensteht, nach der die Verminderung der Mehrwertsteuerbemessungsgrundlage davon abhängig ist, dass der Schuldner am Tag der Lieferung des Gegenstands oder der Erbringung der Dienstleistung sowie am Tag vor der Abgabe der Berichtigung der Steuererklärung zur Geltendmachung dieser Verminderung als mehrwertsteuerpflichtig registriert ist, er sich weder in einem Insolvenzverfahren noch in der Liquidation befindet und der Gläubiger am Tag vor der Abgabe der Berichtigung der Steuererklärung selbst weiterhin als mehrwertsteuerpflichtig registriert ist.

Kosten

- 54 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem beim vorliegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter als der Parteien des Ausgangsverfahrens für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

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

Art. 90 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ist dahin auszulegen, dass er einer nationalen Regelung entgegensteht, nach der die Verminderung der Mehrwertsteuerbemessungsgrundlage davon abhängig ist, dass der Schuldner am Tag der Lieferung des Gegenstands oder der Erbringung der Dienstleistung sowie am Tag vor der Abgabe der Berichtigung der Steuererklärung zur Geltendmachung dieser Verminderung als mehrwertsteuerpflichtig registriert ist, er sich weder in einem Insolvenzverfahren noch in der Liquidation befindet und der Gläubiger am Tag vor der Abgabe der Berichtigung der Steuererklärung selbst weiterhin als mehrwertsteuerpflichtig registriert ist.

Unterschriften