



Datum van inontvangstneming : 31/01/2017

Zaak C-660/16

Verzoek om een prejudiciële beslissing

Datum van indiening:

21 december 2016

Verwijzende rechter:

Bundesfinanzhof (Duitsland)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

21 september 2016

Verzoeker en verweerder in Revision:

██████████

Verweerder en verzoeker in Revision:

Finanzamt Dachau

[OMISSIS]

BUNDESFINANZHOF

[OMISSIS]

BESLISSING

In het geding tussen

Finanzamt Dachau,

verweerder en verzoeker in Revision,

en

██████████ [OMISSIS] Bergkirchen,

verzoeker en verweerder in Revision,

[OMISSIS]

wegens omzetbelasting 2010

heeft de Vijfde Senat

[OMISSIS]

op 21 september 2016 het volgende besloten:

A. Het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: „Hof”) wordt verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen: **[Or. 2]**

1. Moet de vraag of een prestatie met zekerheid zal worden verricht, wat volgens het arrest van het Hof in de zaak FIRIN, C-107/13 een voorwaarde is voor de aftrek van de voorbelasting op een vooruitbetaling, puur objectief worden beantwoord of op basis van het standpunt van de vooruitbetalende partij en van de voor haar waarneembare omstandigheden?

2. Zijn de lidstaten bevoegd om de herziening van zowel de belasting als de aftrek afhankelijk te stellen van de terugbetaling van de vooruitbetaling, gelet op het feit dat het recht op aftrek volgens artikel 167 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw-richtlijn”) op hetzelfde tijdstip ontstaat als dat waarop de belasting verschuldigd wordt, en gelet op de regelgevende bevoegdheden die aan de lidstaten toekomen krachtens artikel 185, lid 2, tweede alinea, en artikel 186 van die richtlijn?

3. Moet de belastingdienst die bevoegd is voor de vooruitbetalende partij, haar de omzetbelasting teruggeven indien zij de vooruitbetaling niet van de ontvanger ervan kan terugkrijgen? Zo ja, dient dit in de procedure tot vaststelling van de belasting te geschieden of is dit ook mogelijk in een afzonderlijke procedure op billijkheidsgronden?

B. De behandeling van de zaak wordt geschorst totdat het Hof uitspraak heeft gedaan. **[Or. 3]**

Feiten

Verzoeker en verweerder in Revision (hierna: „verzoeker”) bestelde op 10 april 2010 bij de firma G-GmbH (hierna: „G”) een blokverwarmingscentrale. G bevestigde de order op 12 april 2010 en stuurde voor het te leveren goed een vooruitbetalingsfactuur van 30 000 EUR waarin de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) ten belope van 5 700 EUR apart was vermeld. Verzoeker meldde zich tegelijkertijd aan als ondernemer op het gebied van de productie van hernieuwbare energie en maakte de gevorderde vooruitbetaling op 19 april 2010 over aan G. Op 26 april 2010 sloot verzoeker met G2, een partneronderneming van G, drie overeenkomsten over de huur van een standplaats, beheer (verplichtingen inzake de plaatsing en de exploitatie van de installatie) en

■■■■■

„premiumservice” (handhaving van de operationaliteit en de bedrijfszekerheid van de installatie). Op 15 juli 2010 stuurde G een tweede vooruitbetalingsfactuur, waarin naar de betaling van 19 april 2010 werd verwezen. Het tijdstip van levering stond nog niet vast.

Verzoeker was in eerste instantie voornemens de installatie zelf te exploiteren door de levering van elektriciteit tegen vergoeding. Hiertoe dienden de drie overeenkomsten over de huur van een standplaats, het beheer en de premiumservice. Verzoeker zegde deze overeenkomsten op 19 oktober 2010 op en verpachtte de centrale in plaats daarvan aan G2 voor een maandelijkse pacht van 1 200 EUR exclusief btw. Voor de maanden november en december 2010 ontving verzoeker pachtbetalingen.

De blokverwarmingscentrale werd niet geleverd. Ten aanzien van G werd een insolventieprocedure als bedoeld in de §§ 1 e.v. van de Insolvenzverordnung (insolventieverordening; hierna: „InsO”) geopend, die bij gebrek aan baten werd beëindigd. De namens G handelende personen werden in 88 gevallen strafrechtelijk veroordeeld wegens oplichting in het kader van de beroepsuitoefening als lid van een criminele organisatie en wegens opzettelijke bankbreuk **[Or. 4]** ten nadele van de kopers van de blokverwarmingscentrales, doch niet wegens belastingontduiking.

Verzoeker trok voor het litigieuze jaar 2010 de voorbelasting op de door hem verrichte vooruitbetaling af. Verzoeker en verweerder in Revision (hierna: „belastingdienst”) stelde een nulaanslag vast, waartegen tevergeefs bezwaar maakte.

Het door verzoeker bij het Finanzgericht (belastingrechter in eerste aanleg) ingestelde beroep slaagde daarentegen wel. In zijn [OMISSIS] vonnis ging het Finanzgericht ervan uit dat verzoeker volgens § 15, lid 1, eerste volzin, punt 1, derde volzin, van het Umsatzsteuergesetz (wet op de omzetbelasting; hierna: „UStG”) het recht had om de voorbelasting op de vooruitbetaling af te trekken. Verzoeker had het voornemen als ondernemer actief te worden. Er is sprake van een naar behoren opgestelde vooruitbetalingsfactuur. Het voornemen van G om de klanten – zoals verzoeker – op te lichten, staat niet in de weg aan de aftrek van voorbelasting. Volgens het met betrekking tot de btw-richtlijn gewezen arrest van het Hof van 13 maart 2014, FIRIN, C-107/13 (EU:C:2014:151), is er geen sprake van een onjuist gefactureerd belastingbedrag in de zin van § 14c, lid 2, UStG.

Het Finanzgericht was voorts van mening dat verzoeker niet verplicht was tot herziening van de aftrek op grond van § 17, lid 2, punt 2, en § 17, lid 1, tweede volzin, UStG. In casu moet volgens de voor de Senat [OMISSIS] bindende vaststellingen van het Finanzgericht weliswaar worden aangenomen dat verzoeker reeds in het litigieuze jaar heeft vernomen dat de blokverwarmingscentrale niet meer aan hem zou worden geleverd, maar hij heeft geen terugbetaling ontvangen van G, die inmiddels failliet was. Hij is derhalve ook niet verplicht de aftrek te

herzien [**Or. 5**], hetgeen volgt uit § 17, lid 1, eerste en tweede volzin, UStG en de rechtspraak van het Bundesfinanzhof (hoogste federale rechter in belastingzaken, Duitsland) daarover.

Motivering

1. Toepasselijke bepalingen

a) Unierecht

Volgens artikel 63 van de btw-richtlijn vindt het belastbare feit plaats en wordt de belasting verschuldigd op het tijdstip waarop de goederen worden geleverd of de diensten worden verricht.

Artikel 65 van de btw-richtlijn luidt: „Indien vooruitbetalingen worden gedaan alvorens de goederen zijn geleverd of de diensten zijn verricht, wordt de belasting verschuldigd op het tijdstip van ontvangst van de vooruitbetalingen, ten belope van het ontvangen bedrag.”

Artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn bepaalt: „In geval van annulering, verbreking, ontbinding of gehele of gedeeltelijk niet-betaling, of in geval van prijsvermindering nadat de handeling is verricht, wordt de maatstaf van heffing dienovereenkomstig verlaagd onder de voorwaarden die door de lidstaten worden vastgesteld.”

Volgens artikel 167 van de btw-richtlijn ontstaat het recht op aftrek op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt.

In artikel 168, onder a), van de btw-richtlijn wordt bepaald: „Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor de belaste handelingen van een belastingplichtige, is deze gerechtigd in de lidstaat waar hij deze handelingen verricht, van het [**Or. 6**] door hem verschuldigde belastingbedrag de volgende bedragen af te trekken:

a) de btw die in die lidstaat verschuldigd of voldaan is voor de goederenleveringen of de diensten die een andere belastingplichtige voor hem heeft verricht[.]”

Op grond van artikel 184 van de btw-richtlijn wordt de oorspronkelijk toegepaste aftrek herzien indien deze hoger of lager is dan die welke de belastingplichtige gerechtigd was toe te passen.

Artikel 185 van de btw-richtlijn luidt:

„1. De herziening vindt met name plaats indien zich na de btw-aangifte wijzigingen hebben voorgedaan in de elementen die voor het bepalen van

■■■■■

het bedrag van de aftrek in aanmerking zijn genomen, bijvoorbeeld in geval van geannuleerde aankopen of verkregen rabatten.

2. In afwijking van lid 1 vindt geen herziening plaats voor handelingen die geheel of gedeeltelijk onbetaald zijn gebleven, in geval van naar behoren bewezen en aangetoonde vernietiging, verlies of diefstal, alsmede in geval van de in artikel 16 bedoelde onttrekking voor het verstrekken van geschenken van geringe waarde en van monsters.

In geval van geheel of gedeeltelijk onbetaald gebleven handelingen en in geval van diefstal, kunnen de lidstaten evenwel herziening eisen.”

Volgens artikel 186 van de btw-richtlijn stellen de lidstaten nadere regels voor de toepassing van de artikelen 184 en 185 van die richtlijn vast.

b) Nationaal recht

Volgens § 15, lid 1, eerste volzin, punt 1, UStG kan de ondernemer „de wettelijk verschuldigde belasting ter zake van leveringen van goederen [Or. 7] en andere prestaties die door een andere ondernemer ten behoeve van zijn onderneming zijn verricht, als voorbelasting aftrekken. Hiertoe dient hij te beschikken over een overeenkomstig de §§ 14 en 14a opgemaakte factuur. Voor zover de afzonderlijk vermelde belasting betrekking heeft op een betaling die plaatsvond vóór het verrichten van de betrokken handelingen, is zij reeds aftrekbaar indien de factuur beschikbaar is en betaling heeft plaatsgevonden.”

De belasting wordt overeenkomstig § 13, lid 1, punt 1, onder a), UStG voor leveringen en andere prestaties verschuldigd „bij de berekening van de belasting over overeengekomen vergoedingen (§ 16, lid 1, eerste volzin) bij afloop van het aangiftetijdvak waarin de prestaties zijn verricht. Dit geldt ook voor deelprestaties. [OMISSIS] Indien de vergoeding of een deel ervan wordt ontvangen voordat de prestatie of deelprestatie is verricht, wordt de belasting in zoverre verschuldigd bij afloop van het aangiftetijdvak waarin de vergoeding of gedeeltelijke vergoeding is ontvangen.”

§ 17, lid 1, eerste en tweede volzin, en § 17, lid 2, punt 2, UStG bepaalt:

„1. Bij wijziging van de maatstaf van heffing voor een belastbare handeling in de zin van § 1, lid 1, punt 1, moet de ondernemer die de handeling heeft verricht, het daarover verschuldigde belastingbedrag herzien. Ook de aftrek van voorbelasting bij de ondernemer te wiens behoeve de handeling is verricht, moet worden herzien. [...]

2. Lid 1 is van overeenkomstige toepassing indien

- 1) de overeengekomen vergoeding voor een belastbare levering, andere prestatie of een belastbare intracommunautaire verwerving niet meer kan worden geïnd. Indien de vergoeding achteraf wordt geïnd, moeten de belasting en de aftrek van de voorbelasting opnieuw worden herzien;
- 2) voor een overeengekomen levering of andere prestatie een vergoeding is betaald, maar de levering of andere prestatie niet is verricht; [...]” **[Or. 8]**

2. Opmerking vooraf betreffende de algemene voorwaarden voor de aftrek van de voorbelasting in het onderhavige geding

Verzoeker voldoet aan de in artikel 168, onder a), van de btw-richtlijn gestelde algemene voorwaarden voor de aftrek van de voorbelasting op de vooruitbetaling. [OMISSIS] [uiteenzetting]

Niet duidelijk is daarentegen of de overige omstandigheden waaronder verzoeker de vooruitbetalingen heeft verricht, op grond van het Unierecht aan de aftrek van voorbelasting in de weg staan of eventueel een herzieningsverplichting met zich meebrengen. **[Or. 9]**

3. Eerste vraag

a) Rechtspraak van het Hof inzake het Unierecht

De Unierechtelijke grondslag voor het recht op aftrek voor zogenoemde vooruitbetalingen wordt behalve door de algemene regeling van artikel 168 van de btw-richtlijn gevormd door artikel 167 van deze richtlijn. Volgens laatstgenoemde bepaling ontstaat het recht op aftrek op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt. Indien vooruitbetalingen worden gedaan voordat de goederen zijn geleverd of de diensten zijn verricht, wordt de belasting volgens artikel 65 van de btw-richtlijn ten belope van het ontvangen bedrag verschuldigd op het tijdstip van ontvangst van de vooruitbetalingen, dat wil zeggen voordat het belastbare feit, dat volgens artikel 63 van de btw-richtlijn plaatsvindt wanneer de levering wordt verricht.

Voorwaarde voor het verschuldigd worden van de belasting in de zin van artikel 65 van de btw-richtlijn – en dus ook voor de hieruit voortvloeiende aftrek in de zin van artikel 167 van die richtlijn – is volgens het arrest van het Hof in de zaak FIRIN (EU:C:2014:151, punt 39) dat het niet onzeker is dat het belastbare feit zich zal voordoen dus dat de levering zal worden verricht, hetgeen volgens het Hof bij „frauduleuze handelingen” het geval zou kunnen zijn. Het Hof verwijst in dit verband naar de conclusie van de advocaat-generaal in diezelfde zaak (EU:C:2013:872, punt 24). Volgens de advocaat-generaal is met betrekking tot het vereiste dat bij vooruitbetaling niet onzeker mag zijn dat de prestatie ook zal

■■■■■

worden verricht, met name relevant dat artikel 65 van de btw-richtlijn geen toepassing kan vinden wanneer de koper de overeenkomst die aan de te verrichten prestatie ten grondslag ligt, te allen tijde kan opzeggen (conclusie in de zaak FIRIN, EU:C:2013:872, punt 25). Daarnaast neemt het Hof in zijn arrest FIRIN (EU:C:2014:151) met betrekking tot belastingfraude in aanmerking of de vooruitbetalende partij wist of had moeten weten dat belastingfraude werd gepleegd door **[Or. 10]** degene die de prestatie diende te verrichten (arrest van het Hof FIRIN, EU:C:2014:151, punten 41 e.v.).

b) Onduidelijkheden met betrekking tot de rechtspraak van het Hof

De bevoegde Senat heeft twijfels omtrent de juiste uitlegging van de overwegingen van het Hof in het arrest FIRIN (EU:C:2014:151). Mogelijkerwijs is aftrek van voorbelasting op een vooruitbetaling volgens dat arrest reeds uitgesloten wanneer de latere verrichting van de prestatie onzeker is. De voorbelasting op een vooruitbetaling is dan slechts aftrekbaar wanneer de latere verrichting van de prestatie ten tijde van de vooruitbetaling „zeker” is. Dat roept de vraag op of de vereisten inzake de „zekerheid” van het verrichten van de prestatie, die een voorwaarde is voor de aftrek van de voorbelasting op een vooruitbetaling, puur objectief moeten worden beoordeeld dan wel op basis van het standpunt van de vooruitbetalende partij en van de voor haar waarneembare omstandigheden. In dit verband mag niet buiten beschouwing blijven of het handelsverkeer niet op onredelijke wijze wordt belast door een puur objectieve beoordeling, die losstaat van het standpunt en de waarnemingsmogelijkheden van de vooruitbetalende partij. De vooruitbetalende partij zal immers – afgezien van gevallen van onderling overeengekomen fraude, waarvan eventueel sprake was in de zaak FIRIN (EU:C:2014:151), maar niet in het onderhavige geval – enkel een betaling verrichten indien zij ervan uitgaat dat de prestatie later zal worden verricht.

Tegen die achtergrond zou het gerechtvaardigd kunnen zijn om met betrekking tot de zekerheid van de latere verrichting van de prestatie uit te gaan van de omstandigheden die de vooruitbetalende partij bekend zijn of die voor haar op zijn minst waarneembaar zijn. Een beoordeling op basis van objectieve omstandigheden, die voor de vooruitbetalende partij niet waarneembaar waren – zoals in casu het voornemen van G om fraude te plegen – zou dan niet in aanmerking komen. **[Or. 11]**

Voor deze zienswijze pleit ook dat de advocaat-generaal in haar conclusie, waarnaar het Hof ter motivering van zijn arrest FIRIN (EU:C:2014:151) heeft verwezen, in aanmerking neemt of de „verwachting” bestaat dat de prestatie later zal worden verricht (EU:C:2013:872, punt 34). Bij deze verwachting kan het uitsluitend om die van de vooruitbetalende partij gaan.

c) Relevantie van de prejudiciële vragen voor de beslechting van het geding

Indien met betrekking tot de beoordeling van de zekerheid van de latere verrichting van de prestatie de voor verzoeker waarneembare omstandigheden doorslaggevend zijn, heeft deze in casu recht op aftrek in de zin van § 15, lid 1, eerste volzin, punt 1, derde volzin, UStG en de artikelen 167 en 168, onder a), van de btw-richtlijn. Voor verzoeker was de verrichting van de hem toegezegde levering ten tijde van de vooruitbetaling namelijk niet onzeker, aangezien hij niet wist en ook niet kon weten dat G voornemens was hem op te lichten.

Met name gaf de door verzoeker met G gesloten koopovereenkomst betreffende de te verrichten levering geen aanleiding tot onzekerheid omtrent de latere verrichting van de levering. Dat het tijdstip van levering ten tijde van de vooruitbetaling nog niet vaststond, is niet ongebruikelijk. Verzoeker was ook niet betrokken bij het fraudemodel van G.

In casu behoeft niet te worden beoordeeld welke betekenis belastingfraude voor de aftrek van voorbelasting op een vooruitbetaling kan hebben. Op basis van de voor de Senat bindende vaststellingen van het Finanzgericht [OMISSIS] zijn er namelijk geen aanwijzingen dat G en de namens haar handelende personen zich schuldig hebben gemaakt aan belastingfraude. Zo werden de namens G handelende personen veroordeeld wegens bankbreuk en oplichting, maar niet wegens belastingontduiking. **[Or. 12]**

Op basis van de vaststellingen van het Finanzgericht moet dan ook worden aangenomen dat G aan haar fiscaalrechtelijke verplichtingen inzake de vooruitbetalingen heeft voldaan.

Ten slotte staat ook het feit dat G belasting verschuldigd zou kunnen zijn omdat deze is vermeld op een factuur in de zin van artikel 203 van de btw-richtlijn, niet in de weg aan aftrek van de voorbelasting. Wanneer de latere verrichting van een prestatie niet onzeker is, is er namelijk sprake van een belastbaar feit waarvoor belasting verschuldigd wordt overeenkomstig artikel 65 van de btw-richtlijn en waarvoor een recht op aftrek bestaat volgens artikel 167 van die richtlijn. De vraag of belasting verschuldigd is uit hoofde van artikel 203 van de btw-richtlijn, is dan niet relevant.

4. Tweede vraag

Indien verzoeker een recht op aftrek heeft, rijst vervolgens de vraag onder welke voorwaarden hij de aftrek dient te herzien. Ook in dit opzicht staat het arrest van het Hof in de zaak FIRIN (EU:C:2014:151) in de weg aan een eigen beslissing ten gronde van de Senat.

■■■■■

a) Beoordeling tot dusver door de verwijzende Senat

Volgens de bestaande rechtspraak van het Bundesfinanzhof kan de aftrek van de voorbelasting op een vooruitbetaling op grond van § 17, lid 2, punt 2, en lid 1, tweede volzin, UStG slechts worden herzien indien de vooruitbetaling is terugbetaald.

aa) Nationale bepalingen

Naar nationaal recht dient de herziening van de belasting en van de aftrek volgens § 17, lid 1, eerste en tweede volzin, UStG onder dezelfde voorwaarden plaats te vinden. Dit volgt met name uit het gebruik [Or. 13] van het bijwoord „ebenfalls” (ook). Indien de ondernemer die de prestatie dient te verrichten, voldoet aan de voorwaarden voor een herziening van de verschuldigde belasting, dient de ontvanger van de prestatie derhalve onder dezelfde voorwaarden de aftrek van de voorbelasting te herzien.

Dit geldt ook voor het geval dat een vooruitbetaling wordt gedaan voor een nog te verrichten prestatie, maar die prestatie achterwege blijft. Volgens § 17, lid 2, punt 2, UStG is in dat geval § 17, lid 1, eerste en tweede volzin, UStG van overeenkomstige toepassing. De verschuldigde belasting en de aftrek van de voorbelasting op de vooruitbetaling dienen dan eveneens onder dezelfde voorwaarden te worden herzien.

bb) Bestaande rechtspraak van het Bundesfinanzhof

De verwijzende Senat heeft de herziening van de belasting en van de aftrek van de voorbelasting op vooruitbetalingen op grond van het Unierecht in overeenstemming met de richtlijn restrictief uitgelegd, in die zin dat voor een herziening in beide gevallen de terugbetaling van het vooruitbetaalde bedrag is vereist.

1. Voor de herziening van de belasting als bedoeld in § 17, lid 2, punt 2, en § 17, lid 1, eerste volzin, UStG is – ongeacht de bewoordingen van deze regeling – vereist dat de tot voldoening van de belasting gehouden persoon de vooruitbetaling terugbetaalt. De verwijzende Senat heeft hieruit afgeleid dat van een wijziging van de maatstaf van heffing in de zin van § 17, lid 1, eerste volzin, UStG bij een reeds in ontvangst genomen vergoeding niet reeds sprake is bij een wijziging van de vergoedingsovereenkomst, maar pas bij terugbetaling van de vergoeding. Dit heeft de verwijzende Senat vastgesteld bij arrest van 18 september 2008 [OMISSIS], dat is gewezen in het licht van het in dat opzicht relevante arrest van het Hof in de zaak *Freemans* van 29 mei 2001, C-86/99 (EU:C:2001:291). De verwijzende Senat heeft een en ander vervolgens toegepast op de herziening van de belasting uit hoofde van § 17 [Or. 14], lid 2, punt 2, en § 17, lid 1, eerste volzin, UStG [OMISSIS]. Dit komt overeen met de door het Hof later in zijn

arrest FIRIN (EU:C:2014:151, punt 56) geformuleerde criteria voor de herziening van de verschuldigde belasting bij vooruitbetalingen.

2. Met het oog op de gelijkheid van de voorwaarden voor de herziening van belasting en voorbelasting was de verwijzende Senat bovendien van oordeel dat ook voor de herziening van de voorbelasting als bedoeld in § 17, lid 2, punt 2, en § 17, lid 1, tweede volzin, UStG het vereiste van terugbetaling dient te gelden, zodat ook de aftrek pas na terugbetaling van het vooruitbetaalde bedrag dient te worden herzien [OMISSIS].

b) Unierechtelijke rechtvaardiging van een gelijke behandeling

aa) Beginsel: zelfstandige beoordeling van de herzieningsverplichtingen

1. In zijn arrest in de zaak FIRIN (EU:C:2014:151, punt 56) heeft het Hof vastgesteld dat de verschuldigde belasting bij de ontvanger van de vooruitbetaling pas na terugbetaling dient te worden herzien. De vooruitbetalende partij dient de aftrek van de voorbelasting daarentegen reeds te herzien op grond van het feit dat de prestatie niet is verricht, ook al heeft geen terugbetaling plaatsgevonden (arrest van het Hof in de zaak FIRIN, EU:C:2014:151, punten 52 en 58).

Ter motivering van deze zienswijze heeft het Hof met name gewezen op de uiteenlopende regelingen van de btw-richtlijn inzake de herziening van de verschuldigde belasting en van de aftrek (arrest van het Hof in de zaak FIRIN, EU:C:2014:151, [Or. 15] punten 51 e.v. enerzijds, en punt 56 anderzijds) en daarbij ook verwezen naar de conclusie van de advocaat-generaal – EU:C:2013:872, punt 43 – (arrest van het Hof in de zaak FIRIN, EU:C:2014:151, punt 56). De advocaat-generaal voert ter motivering van haar standpunt aan dat voor de herziening van de belasting en van de aftrek volgens de artikelen 90 en 185 van de btw-richtlijn verschillende voorwaarden gelden, hetgeen blijkt uit het voorbeeld van achterwege blijvende betalingen (conclusie in EU:C:2013:872, punt 47).

2. Derhalve moet in aanmerking worden genomen dat op grond van artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn in geval van annulering, verbreking, ontbinding of gehele of gedeeltelijk niet-betaling, of in geval van prijsvermindering nadat de handeling is verricht, de maatstaf van heffing dienovereenkomstig wordt verlaagd onder de voorwaarden die door de lidstaten worden vastgesteld.

Op grond van artikel 185, lid 1, van de btw-richtlijn dient de aftrek te worden herzien indien zich na de btw-aangifte wijzigingen hebben voorgedaan in de elementen die voor het bepalen van het bedrag van de aftrek in aanmerking zijn genomen, bijvoorbeeld in geval van geannuleerde aankopen of verkregen rabatten. Volgens lid 2, eerste alinea, van hetzelfde artikel vindt echter geen herziening plaats voor met name handelingen die geheel of gedeeltelijk onbetaald zijn gebleven.

■■■■■

De herziening van de belasting als bedoeld in artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn leidt dus niet tot een herziening van de aftrek als bedoeld in artikel 185, lid 2, eerste alinea, van de btw-richtlijn.

bb) Recht van de lidstaten om gelijke behandeling toe te passen

1. Relevant is echter ook dat de lidstaten het recht hebben om de herziening van de belasting en van de aftrek **[Or. 16]** op dezelfde manier te behandelen. De lidstaten kunnen namelijk op grond van artikel 185, lid 2, tweede alinea, van de btw-richtlijn een herziening eisen in geval van een volledige betaling die aanleiding geeft tot de in artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn bedoelde herziening. Dit is het geval in het Duitse recht, dat voor het geval dat een vergoeding niet meer kan worden geïnd in de zin van § 17, lid 2, punt 1, UStG, bepaalt dat de verschuldigde belasting en de aftrek van de voorbelasting onder dezelfde voorwaarden moeten worden herzien.

Bovendien hebben de lidstaten krachtens artikel 186 van de btw-richtlijn het recht om de nadere regels voor de toepassing van de artikelen 184 en 185 van die richtlijn vast te stellen. Bij de uitoefening van deze bevoegdheid moet eventueel ook in aanmerking worden genomen dat volgens artikel 167 van de btw-richtlijn de voorwaarden waaronder het recht op aftrek ontstaat dezelfde zijn als die waaronder de belasting verschuldigd wordt. Tegen die achtergrond rijst de vraag of de lidstaten op zijn minst bij de uitoefening van de hun door artikel 185, lid 2, tweede alinea, en artikel 186 van de btw-richtlijn toegekende bevoegdheden het recht hebben om ook de herziening van de belasting en van de aftrek aan dezelfde voorwaarden te onderwerpen.

2. Daarbij dient tevens in aanmerking te worden genomen dat de herziening niet mag leiden tot een verrijking van de schatkist. Zoals blijkt uit artikel 1, lid 2, tweede alinea, van de btw-richtlijn, wordt de btw berekend over de prijs van het goed of van de dienst, onder aftrek van het bedrag van de btw waarmee de onderscheiden elementen van de prijs rechtstreeks zijn belast. Bij prestaties ten behoeve van tot aftrek gerechtigde ondernemers als verzoeker komt de belasting die verschuldigd is door degene die de prestatie verricht, overeen met de door de ontvanger van de prestatie afgetrokken voorbelasting. Dat beginsel dient mogelijk ook in geval van herziening in acht te worden genomen. Indien de beginselen van het arrest van het Hof in de zaak FIRIN **[Or. 17]** (EU:C:2014:151), waaraan een geval van onderling overeengekomen belastingfraude ten grondslag lag, worden toegepast op gevallen als het onderhavige, waarin niet de belastingdienst maar de vooruitbetalende partij wordt opgelicht, bestaat daarentegen het risico op een eenzijdige verrijking van de schatkist.

Zo heeft de veronderstelling dat de verschuldigde belasting bij G pas bij terugbetaling moet worden herzien, tot gevolg dat G op grond van de ten aanzien

van haar geopende insolventieprocedure jegens de belastingdienst geen recht kan doen gelden op herziening. In een insolventieprocedure worden vorderingen van insolventieschuldeisers over het algemeen slechts in uiterst geringe mate voldaan, waarbij het percentage vaak lager ligt dan 5 %. Tot deze insolventieschuldeisers behoort ook verzoeker met zijn vordering tot terugbetaling. Hij moet ermee rekening houden dat zijn vordering geheel onvoldaan blijft, temeer daar in casu de insolventieprocedure bij gebrek aan baten is beëindigd. Dit volgt uit § 207, lid 1, eerste volzin, InsO. Volgens deze bepaling beëindigt de insolventierechter de insolventieprocedure wanneer na opening ervan blijkt dat de insolvente boedel niet toereikend is om de kosten van de procedure te dekken.

Indien verzoeker in deze situatie los van een terugbetaling verplicht zou zijn de door hem toegepaste aftrek te herzien, zou de schatkist permanent worden verrijkt. De belastingdienst zou de bij gebreke van terugbetaling niet te herziene belastingvordering jegens G behouden, ten aanzien waarvan in casu moet worden aangenomen dat zij aan haar fiscale verplichtingen heeft voldaan. Tegelijkertijd zou de belastingdienst het bedrag van de door verzoeker afgetrokken voorbelasting kunnen terugvorderen. Een en ander zou in strijd kunnen zijn met artikel 1, lid 2, tweede alinea, van de btw-richtlijn en het beginsel van fiscale neutraliteit. De overweging dat het beginsel van neutraliteit van de btw **[Or. 18]** tot uitdrukking komt in de aftrekgeregeling (arrest van het Hof van 23 april 2015, GST-Sarviz Germania, C-111/14, EU:C:2015:267, punt 32), zou immers ook bij de herziening van de aftrek van belang kunnen zijn, aangezien de herziening tot doel heeft de precisie van de aftrek te vergroten (arrest van het Hof in de zaak FIRIN, EU:C:2014:151, punt 50).

Indien daarentegen moet worden aangenomen dat de herziening van belasting en aftrek onder dezelfde voorwaarden plaatsvindt, zou de herziening bij G en bij verzoeker alleen maar betrekking hebben op de hoogte van het door G terugbetaalde bedrag. In dat geval zou een tegen het neutraliteitsbeginsel indruisende belastingheffing en een met dat beginsel onverenigbare verrijking van de schatkist uitgesloten zijn.

c) Relevantie van de prejudiciële vraag voor de beslechting van het geding

Mocht worden vastgesteld dat verzoeker reeds op grond van het achterwege blijven van de toegezegde prestatie en dus zonder dat een terugbetaling heeft plaatsgevonden, verplicht is de aftrek te herzien, dan dient het vonnis van het Finanzgericht te worden vernietigd en verzoekers beroep te worden afgewezen.

Zijn de lidstaten daarentegen – op grond van de hun krachtens artikel 185, lid 2, tweede alinea, en artikel 186 van de btw-richtlijn toekomstige bijzondere bevoegdheden – Unierechtelijk bevoegd de herziening van de aftrek en van de belasting afhankelijk moeten stellen van de terugbetaling van de vooruitbetaling,

██████████

dan heeft het Finanzgericht het beroep terecht toegewezen. Volgens de voor de Senat bindende vaststellingen van het Finanzgericht [OMISSIS] stond in het litigieuze jaar weliswaar ook voor verzoeker vast dat hij de toegezegde levering niet zou ontvangen, maar hij heeft in dat jaar geen terugbetaling ontvangen. **[Or. 19]**

5. Derde prejudiciële vraag

a) Rechtspraak van het Hof

Het Hof heeft zich in zijn arrest van 15 maart 2007, Reemtsma ,C-35/05 (EU:C:2007:167) over de vraag gebogen of omzetbelasting die door de verrichter van de prestatie ten onrechte in rekening is gebracht aan de ontvanger van de prestatie en door deze is betaald, de ontvanger een recht op aftrek geeft. Het Hof heeft deze vraag ontkennend beantwoord (arrest van het Hof in de zaak Reemtsma, EU:C:2007:167, punt 1 van het dictum).

Het Hof heeft bovendien aandacht besteed aan de vraag of de belastingdienst verplicht is tot teruggaaf van de door de ontvanger van de prestatie ten onrechte aan de verrichter van de prestatie betaalde omzetbelasting wanneer de ontvanger het door hem betaalde bedrag niet kan terugvorderen van de verrichter. Dit is volgens het Hof in de regel niet het geval. Het neutraliteitsbeginsel, het doeltreffendheidsbeginsel en het beginsel van non-discriminatie staan niet in de weg aan een nationale wettelijke regeling volgens welke alleen de dienstverrichter de belastingdienst om teruggaaf van onverschuldigd afgedragen bedragen uit hoofde van de btw kan verzoeken en de dienstenontvanger het onverschuldigd betaalde langs civielrechtelijke weg van de dienstverrichter kan terugvorderen (arrest van het Hof Reemtsma, EU:C:2007:167, punt 3 van het dictum, eerste volzin).

Voorts heeft het Hof echter ook vastgesteld dat, indien terugbetaling van de btw onmogelijk of buitengewoon moeilijk wordt, de lidstaten de middelen moeten bieden waarmee de dienstenontvanger de ten onrechte gefactureerde belasting kan terugvorderen, zodat aan het doeltreffendheidsbeginsel wordt voldaan (arrest van het Hof in de zaak Reemtsma, **[Or. 20]** EU:C:2007:167, punt 3 van het dictum, tweede volzin). Het Hof licht dit in punt 41 van zijn motivering als volgt toe: „Zoals de Commissie terecht betoogt, kunnen deze beginselen vereisen dat, indien de terugbetaling van de btw onmogelijk of uiterst moeilijk wordt, met name in geval van insolventie van de dienstverrichter, de dienstenontvanger zijn vordering rechtstreeks kan richten tot de belastingdienst. De lidstaten moeten aldus de middelen en procedures bieden waarmee de dienstenontvanger de ten onrechte gefactureerde belasting kan terugvorderen, zodat aan het doeltreffendheidsbeginsel wordt voldaan.”

b) Relevantie voor het onderhavige geding

aa) Verplichting van de belastingdienst

De beginselen van het arrest van het Hof in de zaak Reemtsma (EU:C:2007:167) zouden in het onderhavige geding van toepassing kunnen zijn. Dit levert geen problemen op voor het geval dat het Hof de eerste vraag aldus zou beantwoorden dat de voorbelasting op de vooruitbetaling niet aftrekbaar was, aangezien de verrichting van de prestatie niet „zeker” was en dus voor de vooruitbetaling geen belasting verschuldigd is geworden, zodat verzoeker ten onrechte omzetbelasting aan G heeft betaald. In dat geval zou de situatie in casu identiek zijn met die in de zaak Reemtsma (EU:C:2007:167). Mocht de eerste vraag aldus worden beantwoord dat de betaalde voorbelasting aftrekbaar was, dan zou bij de beantwoording van de tweede vraag evenwel moeten worden uitgegaan van een verplichting tot herziening van de aftrek. In dat geval moet de vooruitbetalende partij namelijk net als bij een van meet af aan onverschuldigde omzetbelasting een vordering tot terugbetaling indienen, die wegens de economische situatie van de ontvanger van de vooruitbetaling niet kan slagen. **[Or. 21]**

Dat is in casu het geval. Ten aanzien van G is namelijk de insolventieprocedure in de zin van de §§ 1 e.v. InsO geopend. Dientengevolge is in casu in economisch opzicht sprake van dezelfde situatie als die ten aanzien waarvan het Hof in het arrest Reemtsma (EU:C:2007:167, punt 41) heeft geoordeeld dat de ontvanger van de prestatie (hier: de vooruitbetalende partij) het recht heeft om, gelet op de insolventie van de verrichter van de prestatie (hier: G), zijn vordering tot terugbetaling rechtstreeks tot de belastingdienst te richten.

Voor het geval dat het Hof bevestigt dat de voorbelasting aftrekbaar is en dat er een herzieningsverplichting geldt, dient het te beslissen of op zijn minst de ontbrekende mogelijkheid van verzoeker om bij een herziening zijn rechten te doen gelden, een teruggaafverplichting van de belastingdienst met zich meebrengt.

bb) Procedurele aspecten

Voor het geval dat overeenkomstig het arrest van het Hof in de zaak Reemtsma (EU:C:2007:167) een teruggaafverplichting bestaat, moet eveneens worden vastgesteld of de vooruitbetalende partij haar aanspraak op teruggaaf in de procedure tot vaststelling van de belasting en dus in het onderhavige geding kan doen gelden dan wel of de beslechting van deze kwestie naar een afzonderlijke procedure op billijkheidsgronden kan worden verwezen. In laatstgenoemd geval zou het beroep ongegrond zijn en zou verzoeker een tweede bestuursrechtelijke procedure in het kader van een in § 163 van de Abgabenordnung (belastingwetboek) bedoelde procedure op billijkheidsgronden moeten doorlopen. Voor de verdere details refereert de verwijzende Senat aan de tweede prejudiciële

■■■■■

vraag in de zaak Geissel, C-374/16, en naar de bijbehorende verwijzingsbeslissing [OMISSIS]. [Or. 22]

cc) Relevantie voor de beantwoording van de tweede prejudiciële vraag

Ten slotte kan de derde vraag ook van belang zijn voor de beantwoording van de tweede prejudiciële vraag. Bij de beantwoording van de vraag of er een herzieningsverplichting geldt, dient namelijk mogelijk ook in aanmerking te worden genomen dat de vooruitbetalende partij – afgezien van gevallen van onderling overeengekomen frauduleuze handelingen, waarvan in casu geen sprake is – altijd zal proberen haar recht op terugbetaling jegens de ontvanger van de vooruitbetaling te doen gelden. Indien zou worden aangenomen dat een herzieningsverplichting los van de terugbetaling bestaat en indien de vooruitbetalende partij haar aanspraak op terugbetaling wegens de insolventie van de ontvanger van de vooruitbetaling, zoals in casu, niet kan doen gelden, dan zou de belastingdienst in het licht van de beginselen van het arrest van het Hof in de zaak Reemtsma (EU:C:2007:167) dan ook moeten worden geacht verplicht te zijn tot teruggaaf. In die situatie zou het zinvoller kunnen blijken te zijn om de tweede vraag aldus te beantwoorden dat de lidstaten bevoegd zijn om de herziening van de aftrek van meet af aan afhankelijk te stellen van de terugbetaling van de vooruitbetaling. Daardoor zou de fiscaalrechtelijke uitvoerbaarheid worden vereenvoudigd. Bovendien zou dit vereist kunnen zijn om redenen van evenredigheid ter voorkoming van onnodige belastingen.

5. Rechtsgrondslag van de verwijzing

De indiening bij het Hof van het verzoek om een prejudiciële beslissing is gebaseerd op artikel 267 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie. [Or. 23]

6. Schorsing van de procedure

[OMISSIS]