



[Justice portal](#)

## Hamburg justice

provided by



- [judiciary](#)
- [courts](#)
- [public prosecutors](#)
- [JUDICIAL AUTHORITY](#)
- [E-Justice](#)
- [State law online](#)
- [> Court](#)

[search](#)

[Advanced Search](#)

[courts](#)

[To areas of law](#)

**Value added tax law: time of input tax deduction for the performance of the actual taxpayer - ECJ submission decision outside of an oral hearing: it is sufficient to appoint three judges to the referring senate**

Does Art. 167 USStsRL conflict with a national regulation, according to which the right to deduct input tax arises even at the time the turnover is carried out, if the tax claim against the service provider under national law only arises when the payment is received?

I. The following questions are referred to the Court of Justice of the European Union for a preliminary ruling in accordance with Article 267 of the Treaty on the Functioning of the European Union (TFEU):

1. Is Article 167 of Directive 2006/112 / EC of November 28, 2006 on the common value added tax system contrary to a national regulation according to which the right to deduct input tax arises even at the time of execution of the sales if the tax claim against the supplier or a service provider under national law only arises when the fee is received and the fee has not yet been paid?

2. If the first question is answered in the negative: Does Article 167 of Directive 2006/112 / EC of November 28, 2006 on the common system of value added tax preclude a national regulation according to which the right to deduct input tax is not exercised for the taxation period in which the remuneration has been paid if the tax claim against the supplier or service provider only arises when the remuneration is received, the service has already been rendered in an earlier taxation period and an assertion of the pre-tax entitlement for this earlier tax period according to national law due to limitation is more possible?

II. The proceedings will be stayed pending the decision of the Court of Justice of the European Union.

FG Hamburg 1st Senate, ECJ bill dated December 10, 2019, 1 K 337/17

§ 13 Paragraph 1 No. 1 Letter b USStG 2005, § 15 Paragraph 1 S 1 No. 1 USStG 2005, § 20 USStG 2005, Art 167 EGRL 112/2006, Art 267 TFEU, Art 66 Letter b EGRL 112/2006, Art 167a EGRL 112/2006, § 5 Abs 3 S 2 FGO, Art 101 Abs 1 S 2 GG, USStG VZ 2013, USStG VZ 2014, USStG VZ 2015, USStG VZ 2016

**tenor**

I. The following questions are referred to the Court of Justice of the European Union for a preliminary ruling in accordance with Article 267 of the Treaty on the Functioning of the European Union (TFEU):

1. Is Article 167 of Directive 2006/112 / EC of November 28, 2006 on the common value added tax system contrary to a national regulation according to which the right to deduct input tax arises even at the time of execution of the sales if the tax claim against the supplier or a service provider under national law only arises when the fee is received and the fee has not yet been paid?

2. If the first question is answered in the negative: Does Article 167 of Directive 2006/112 / EC of November 28, 2006 on the common VAT system preclude a national regulation according to which the right to deduct input tax is not exercised for the taxation period in which the remuneration has been paid if the tax claim against the supplier or service provider only arises when the remuneration is received, the service has already

been rendered in an earlier taxation period and an assertion of the pre-tax entitlement for this earlier tax period according to national law due to limitation is more possible?

II. The proceedings will be stayed pending the decision of the Court of Justice of the European Union.

## facts

### A. Facts and subject of dispute

- 1 Die Beteiligten streiten darum, ob der Vorsteuerabzugsanspruch des Leistungsempfängers nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 des deutschen Umsatzsteuergesetzes (UStG) bereits mit der Ausführung der Leistung oder erst mit der Entrichtung des Entgelts entsteht, wenn der Leistungserbringer die Umsatzsteuer nach vereinnahmten Entgelten berechnet (sogenannter Ist-Versteuerer).
- 2 Die Klägerin, eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts, erzielte in den Streitjahren Umsätze mit der Vermietung eines Gewerbegrundstücks. Die Klägerin hatte dieses Grundstück ihrerseits gemietet. Sowohl die Klägerin als auch ihre Vermieterin hatten wirksam auf die Steuerbefreiung für derartige Vermietungsumsätze verzichtet und somit zur Umsatzsteuer optiert. Beiden war von der Finanzverwaltung gemäß § 20 UStG gestattet worden, die Steuer nicht nach vereinbarten Entgelten, sondern nach den vereinnahmten Entgelten zu berechnen. Mit dem Mietvertrag verfügte die Klägerin über eine ordnungsgemäße Dauerrechnung.
- 3 Ab dem Jahr 2004 wurden die Mietzahlungen der Klägerin teilweise gestundet. Dies hatte zur Folge, dass die Klägerin in den Streitjahren 2013 bis 2016 Zahlungen für die Grundstücksüberlassung in den Jahren 2009 bis 2012 leistete. Im Einzelnen lassen sich die Zahlungen wie folgt zuordnen:

2013:	22.382,00 €	für Mietzeitraum 2009
	16.898,00 €	für Mietzeitraum 2010
	39.280,00 €	
2014:	14.075,98 €	für Mietzeitraum 2010
	25.204,02 €	für Mietzeitraum 2011
	39.280,00 €	
2015:	5.769,30 €	für Mietzeitraum 2011
	1.370,70 €	für Mietzeitraum 2012
	7.140,00 €	
2016:	7.140,00 €	für Mietzeitraum 2012
	7.140,00 €	

- 4 Außerdem wurde der Klägerin im Jahre 2016 die restliche Schuld in Höhe von 22.462,62 € durch die Vermieterin erlassen.
- 5 In den genannten Zahlungen waren jeweils 19% Umsatzsteuer enthalten. Die Klägerin machte ihren Vorsteuerabzugsanspruch - unabhängig von dem Mietzeitraum, für den die Zahlungen bestimmt waren - immer in dem Voranmeldezeitraum bzw. Kalenderjahr geltend, in dem die Zahlung erfolgte.
- 6 Im Rahmen einer Umsatzsteuer-Außenprüfung wurde dieses Vorgehen beanstandet. Die Prüferin vertrat die Auffassung, dass der Vorsteuerabzugsanspruch bereits mit der Ausführung des Umsatzes - hier der monatsweisen Überlassung des Grundstücks - entstanden sei und daher jeweils für den entsprechenden Zeitraum hätte geltend gemacht werden müssen. In der Folge ergingen am 15. Juni 2017 entsprechende Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2011 bis 2015 sowie entsprechende Umsatzsteuervorauszahlungsbescheide für 2016. Darin wurde die Vorsteuer nicht mehr anhand der in jedem Jahr geleisteten Zahlungen, sondern anhand der für jedes Jahr vereinbarten Miete berechnet. Danach ergaben sich für die Streitjahre folgende steuerliche Auswirkungen:
  - 2013: weniger Vorsteuer bzw. Mehrsteuer in Höhe von 6.271,60 €
  - 2014: weniger Vorsteuer bzw. Mehrsteuer in Höhe von 6.271,60 €

- 2015: weniger Vorsteuer bzw. Mehrsteuer in Höhe von 1.140,00 €
- 2016: weniger Vorsteuer bzw. Mehrsteuer in Höhe von 4.726,47 €
- 7 Für die Jahre 2011 und 2012 wurde die Steuer um 2.759,79 € bzw. 2.665,32 € niedriger festgesetzt, da die in diesen Jahren neu entstandenen Mietrückstände die für die Vorjahre geleisteten Zahlungen jeweils überstiegen. Die Bescheide für 2011 und 2012 sind daher nicht Gegenstand des Rechtsstreits.
- 8 Die Bescheide für die Jahre vor 2011 wurden nicht geändert, da insoweit bereits Festsetzungsverjährung eingetreten war. Diese Bescheide sind ebenfalls nicht Gegenstand des Rechtsstreits. Im Ergebnis führt dies dazu, dass die Umsatzsteuer, die in den Mietzahlungen aus 2013 und 2014 für die Mietzeiträume 2009 und 2010 enthalten war, bei der Klägerin nicht als Vorsteuer berücksichtigt worden ist. In den Jahren 2009 und 2010 hat die Klägerin diese Vorsteuer nicht geltend gemacht. Für die Jahre 2013 und 2014 wird sie von dem Beklagten nicht anerkannt, weil der Vorsteuerabzugsanspruch schon in 2009 bzw. 2010 entstanden sei und bereits damals hätte geltend gemacht werden müssen.
- 9 Gegen die Bescheide über Umsatzsteuer bzw. Umsatzsteuervorauszahlungen für die Jahre 2013 bis 2016 vom 15. Juni 2017 legte die Klägerin am 3. Juli 2017 Einspruch ein. Die Einsprüche wurden am 8. November 2017 zurückgewiesen. Daraufhin hat die Klägerin am 28. November 2017 Klage erhoben.
- 10 Die Klägerin macht geltend, dass die angegriffenen Bescheide gegen die Richtlinie 2006/112/EG vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (Mehrwertsteuersystemrichtlinie - MwStSysRL) verstießen. Danach sei die Auffassung des Beklagten, wonach das Vorsteuerabzugsrecht immer schon mit der Ausführung des Umsatzes entstehe, nicht zutreffend. Wenn der Leistende seine Steuer nach vereinnahmten Entgelten berechne, entstehe der Vorsteueranspruch des Leistungsempfängers vielmehr erst dann, wenn der Leistungsempfänger das Entgelt entrichtet habe. Die Klägerin habe ihren Vorsteueranspruch daher zu Recht immer erst im Jahr der Zahlung geltend gemacht.

## Entscheidungsgründe

### B. Relevante Rechtsvorschriften

#### I. Nationales Recht

- 11 Die relevanten Rechtsvorschriften des deutschen Umsatzsteuergesetzes (UStG) lauten wie folgt:

#### § 13 Entstehung der Steuer

##### (1) Die Steuer entsteht

##### 1.

für Lieferungen und sonstige Leistungen

##### a)

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

##### b)

bei der Berechnung der Steuer nach vereinnahmten Entgelten (§ 20) mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Entgelte vereinnahmt worden sind, [...]

#### § 15 Vorsteuerabzug

(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. [...]

#### § 16 Steuerberechnung, Besteuerungszeitraum und Einzelbesteuerung

(1) Die Steuer ist, soweit nicht § 20 gilt, nach vereinbarten Entgelten zu berechnen. Besteuerungszeitraum ist das Kalenderjahr. [...]

(2) Von der nach Absatz 1 berechneten Steuer sind die in den Besteuerungszeitraum fallenden, nach § 15 abziehbaren Vorsteuerbeträge abzusetzen. [...]

#### § 20 Berechnung der Steuer nach vereinnahmten Entgelten

Das Finanzamt kann auf Antrag gestatten, dass ein Unternehmer,

##### 1.

dessen Gesamtumsatz (§ 19 Abs. 3) im vorangegangenen Kalenderjahr nicht mehr als 500 000 Euro betragen hat, oder

2.

der von der Verpflichtung, Bücher zu führen und auf Grund jährlicher Bestandsaufnahmen regelmäßig Abschlüsse zu machen, nach § 148 der Abgabenordnung befreit ist, oder

3.

soweit er Umsätze aus einer Tätigkeit als Angehöriger eines freien Berufs im Sinne des § 18 Abs. 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes ausführt,

die Steuer nicht nach den vereinbarten Entgelten (§ 16 Abs. 1 Satz 1), sondern nach den vereinnahmten Entgelten berechnet. [...]

## II. Unionsrecht

- 12 Nach Auffassung des vorlegenden Gerichts sind für den Ausgangsfall folgende Vorschriften der Mehrwertsteuersystemrichtlinie von Bedeutung:

### Artikel 63

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

### Artikel 66

Abweichend von den Artikeln 63, 64 und 65 können die Mitgliedstaaten vorsehen, dass der Steueranspruch für bestimmte Umsätze oder Gruppen von Steuerpflichtigen zu einem der folgenden Zeitpunkte entsteht:

[...]

b) spätestens bei der Vereinnahmung des Preises;

[...]

### Artikel 167

Das Recht auf Vorsteuerabzug entsteht, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht.

### Artikel 167a

Die Mitgliedstaaten können im Rahmen einer fakultativen Regelung vorsehen, dass das Recht auf Vorsteuerabzug eines Steuerpflichtigen, bei dem ausschließlich ein Steueranspruch gemäß Artikel 66 Buchstabe b eintritt, erst dann ausgeübt werden darf, wenn der entsprechende Lieferer oder Dienstleistungserbringer die Mehrwertsteuer auf die dem Steuerpflichtigen gelieferten Gegenstände oder erbrachten Dienstleistungen erhalten hat.

[...]

### Artikel 179

Der Vorsteuerabzug wird vom Steuerpflichtigen global vorgenommen, indem er von dem Steuerbetrag, den er für einen Steuerzeitraum schuldet, den Betrag der Mehrwertsteuer absetzt, für die während des gleichen Steuerzeitraums das Abzugsrecht entstanden ist und gemäß Artikel 178 ausgeübt wird.

[...]

### Artikel 180

Die Mitgliedstaaten können einem Steuerpflichtigen gestatten, einen Vorsteuerabzug vorzunehmen, der nicht gemäß den Artikeln 178 und 179 vorgenommen wurde.

### Artikel 226

Unbeschadet der in dieser Richtlinie festgelegten Sonderbestimmungen müssen gemäß den Artikeln 220 und 221 ausgestellte Rechnungen für Mehrwertsteuerzwecke nur die folgenden Angaben enthalten:

[...]

7a. die Angabe "Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten" (Kassenbuchführung), sofern der Steueranspruch gemäß Artikel 66 Buchstabe b zum Zeitpunkt des Eingangs der Zahlung entsteht und das Recht auf Vorsteuerabzug entsteht, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht;

[...]

## C. Begründung der Vorlagefragen

### I. Erste Vorlagefrage

- 13 Die erste Frage dient der Klärung, ob das Recht zum Vorsteuerabzug gemäß Art. 167 MwStSysRL ausnahmslos immer erst dann entsteht, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht, oder ob die Mitgliedstaaten - wie der Beklagte meint - von diesem Grundsatz abweichen dürfen, wenn im nationalen Recht von der fakultativen Regelung des Art. 66 lit. b MwStSysRL Gebrauch gemacht worden ist und der Steueranspruch gegen den Leistenden nach nationalem Recht somit erst im Zeitpunkt der Vereinnahmung des Entgelts entsteht.

## 1. Rechtliche Würdigung nach nationalem Recht

- 14 Nach nationalem Recht erweist sich die Auffassung des Beklagten als zutreffend. Gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG entsteht das Recht zum Vorsteuerabzug, wenn die Lieferung oder sonstige Leistung ausgeführt worden ist.
- 15 Unerheblich ist in diesem Zusammenhang, wann der Steueranspruch gegen den Leistungserbringer entsteht. Insbesondere kommt es nicht darauf an, ob der Leistungserbringer die Umsatzsteuer gemäß § 16 Abs. 1 Satz 1 UStG nach vereinbarten Entgelten berechnet (Soll-Versteuerer) oder ob er sie gemäß § 20 UStG nach vereinnahmten Entgelten berechnet (Ist-Versteuerer). Zwar entsteht der Steueranspruch gegen den Leistungserbringer in den Fällen des § 20 UStG (Ist-Versteuerer) gemäß § 13 Abs. 1 lit. b UStG erst, wenn der Leistungserbringer das Entgelt vereinnahmt. Die Vorschrift des § 20 UStG hat aber keine Auswirkungen auf den Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs des Leistungsempfängers (vgl. Schüler-Täsch in Sölch/Ringleb, UStG, § 20 Rn. 3, Stand September 2018; Stadie, UStG, 3. Aufl. 2015, § 20 Rn. 3; Grube, MwStR 2013, 311; Michel in Birkenfeld/Wäger, Umsatzsteuer-Handbuch, § 224 Rn. 32 m.w.N., Stand April 2011).
- 16 Nichts anderes ergibt sich daraus, dass sich das Recht zum Vorsteuerabzug aus § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG nur auf die "gesetzlich geschuldete Steuer" bezieht. Hieraus folgt nicht, dass der Vorsteueranspruch voraussetzt, dass der Steueranspruch gegen den Leistungserbringer bereits entstanden sein muss. Durch dieses Merkmal wird im Wesentlichen klargestellt, dass ein nach dem UStG steuerbarer und steuerpflichtiger Umsatz vorliegen muss und eine unzutreffend ausgewiesene Steuer nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt (Looks in BeckOK, UStG, § 15 Rn. 119, Stand August 2019; Stadie, UStG, 3. Aufl. 2015, § 15 Rn. 237 ff.; Heidner in Bunjes, UStG, 18. Aufl. 2019, § 15 Rn. 158 m.w.N.).
- 17 Für den Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers ist es auch unerheblich, ob er selbst nach vereinbarten oder nach vereinnahmten Entgelten besteuert wird. Von der in Art. 167a MwStSysRL vorgesehenen Möglichkeit, den Vorsteuerabzug bei Ist-Versteuerern von der Entrichtung des Entgelts abhängig zu machen, hat der deutsche Gesetzgeber keinen Gebrauch gemacht.
- 18 Nach nationalem Recht entsteht der Vorsteueranspruch des Leistungsempfängers somit auch dann schon mit der Ausführung des Umsatzes, wenn der Leistungserbringer ein Ist-Versteuerer ist und das Entgelt noch nicht erhalten hat. Der Leistungsempfänger erwirbt dann einen Vorsteueranspruch, obwohl der Leistungserbringer die entsprechende Umsatzsteuer noch nicht schuldet.

## 2. Zweifel an der Auslegung des Unionsrechts

- 19 Aus Art. 167 MwStSysRL könnte sich eine abweichende Bewertung ergeben. Nach dieser Vorschrift entsteht der Vorsteueranspruch des Leistungsempfängers erst, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht.
- 20 a) Nach Art. 66 lit. b MwStSysRL können die Mitgliedstaaten vorsehen, dass der Steueranspruch gegen bestimmte Steuerpflichtige erst mit der Vereinnahmung des Entgelts entsteht. Von dieser Möglichkeit hat der nationale Gesetzgeber in § 13 Abs. 1 lit. b UStG Gebrauch gemacht. Auch in diesen Fällen entsteht der Vorsteueranspruch nach nationalem Recht aber bereits dann, wenn die Lieferung oder sonstige Leistung ausgeführt worden ist. Bei strikter Anwendung steht Art. 167 MwStSysRL somit in Widerspruch zum nationalen Recht, da das in Art. 167 MwStSysRL geregelte Junktim zwischen Steueranspruch und Vorsteueranspruch aufgehoben wird (vgl. Grube, MwStR 2013, 311 f.). Der Gerichtshof hat sich zu dieser Problematik - soweit ersichtlich - noch nicht geäußert (offengelassen in EuGH, Urteil vom 16. Mai 2013, C-169/12, Rn. 33 ff.).
- 21 Für eine konsequente Anwendung des Art. 167 MwStSysRL könnte neben dem eindeutigen Wortlaut der Vorschrift auch der neue Art. 226 Nr. 7a MwStSysRL sprechen, der mit der Richtlinie 2010/45/EU vom 13. Juli 2010 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem hinsichtlich der Rechnungsstellungsvorschriften eingeführt worden ist (ABl. L 189, 1 - sog. Rechnungsstellungsrichtlinie). Danach muss eine Rechnung die Angabe "Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten" enthalten, wenn sich die Steuerentstehung nach Art. 66 lit. b MwStSysRL richtet und das Recht auf Vorsteuerabzug entsteht, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht. Durch diese zusätzliche Rechnungsangabe wird der Empfänger darüber informiert, dass der Leistungserbringer nach vereinnahmten Entgelten besteuert wird, und kann hieraus die mit Blick auf den Vorsteuerabzug gebotenen Konsequenzen ziehen. In der Literatur wird vertreten, dass sich aus Art. 226 Nr. 7a MwStSysRL ergebe, dass der in Art. 167 MwStSysRL geregelte Zusammenhang zwischen Steueranspruch und Vorsteueranspruch nunmehr zwingend sei (Frye in Rau/Dürrwächter, UStG, § 20 Rn. 47.1, Stand Oktober 2016; Stadie in Rau/Dürrwächter, UStG, § 15 Rn. 81, Stand Mai 2019; ders., UStG, 3. Aufl. 2015, § 15 Rn. 14).
- 22 Die Richtlinie 2010/45/EU wäre bis zum 31. Dezember 2012 in das nationale Recht umzusetzen gewesen; gleichwohl hat der deutsche Gesetzgeber Art. 226 Nr. 7a MwStSysRL nicht umgesetzt. Vor dem Hintergrund der inländischen Rechtslage erscheint dies folgerichtig; danach benötigt der Rechnungsempfänger keine Information, ob der Rechnungsteller nach vereinnahmten Entgelten besteuert wird, da der Vorsteuerabzug hierdurch nicht berührt wird.
- 23 b) Die Rechtslage nach nationalem Recht ist indes mit Art. 167 MwStSysRL vereinbar, wenn es sich bei Art. 167 MwStSysRL nicht um eine zwingende Vorgabe, sondern lediglich um eine "Leitidee" handelt (vgl. zur Rechtslage vor Einführung des Art. 226 Nr. 7a MwStSysRL Frye in Rau/Dürrwächter, UStG, § 20 Rn. 47.1, Stand Oktober 2016; Stadie, UStG, 3. Aufl. 2015, § 15 Rn. 13).
- 24 Dass es sich bei Art. 167 MwStSysRL nur um eine Leitidee handelt, könnte sich aus der Protokollerklärung des Rates und der Kommission zu Art. 17 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (ABl. L 145, 1) ergeben (vgl. Hundt-Eßwein in Offerhaus/Söhn/Lange, UStG, § 15 Rn. 44, Stand Oktober 2018). Bei Art. 17 Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG handelt es sich um die wortgleiche Vorgängervorschrift des Art. 167 MwStSysRL. Nach der Protokollerklärung können die Mitgliedstaaten von dem in Art. 17 Abs. 1 der Richtlinie vorgesehenen Grundsatz abweichen, wenn der Lieferant oder der Erbringer von Dienstleistungen nach seinen Einnahmen besteuert wird (abdruckt bei Frye in Rau/Dürrwächter, UStG, § 20 Rn. 47.1 Fußnote 1, Stand Oktober 2016; Lohse in Rau/Dürrwächter, UStG, Art. 17 6. MwSt-RL, S. 4/3, Stand Juli 2001).

- 25 Ob diese Protokollerklärung zur Auslegung der Mehrwertsteuersystemrichtlinie verwendet werden kann, erscheint jedoch fraglich. Zwar können Protokollerklärungen grundsätzlich zur Auslegung von Rechtsakten der Europäischen Union herangezogen werden (vgl. etwa EuGH, Urteil vom 19. Juni 2008, C-319/06, Rn. 32). Nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs gilt dies jedoch nicht, wenn der Inhalt der Protokollerklärung im Wortlaut der fraglichen Regelung keinen Ausdruck gefunden hat (EuGH, Urteil vom 23. Februar 1988, 429/85, Rn. 9; Urteil vom 26. Februar 1991, C-292/89, Rn. 18; Urteil vom 29. Mai 1997, C-329/95, Rn. 23; Urteil vom 3. Dezember 1998, C-368/96, Rn. 26).
- 26 Demnach kommt es darauf an, ob der Inhalt der Protokollerklärung Eingang in die Regelungen der Mehrwertsteuersystemrichtlinie gefunden hat. Der Wortlaut des Art. 167 MwStSysRL sieht eine Einschränkung, wie sie der Protokollerklärung zu entnehmen ist, nicht vor. Die Protokollerklärung könnte jedoch Ausdruck in der neuen Vorschrift in Art. 226 Nr. 7a MwStSysRL gefunden haben. So hängt die Anwendbarkeit dieser Vorschrift nach ihrem Wortlaut von zwei Voraussetzungen ab. Zum einen muss der Steueranspruch gemäß Art. 66 lit. b MwStSysRL zum Zeitpunkt des Eingangs der Zahlung entstehen. Zum anderen muss das Recht auf den Vorsteuerabzug entstehen, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht. Mit der zweiten Voraussetzung wird somit der Wortlaut des Art. 167 MwStSysRL wiederholt. Wenn Art. 167 MwStSysRL strikt und ohne Ausnahme anzuwenden wäre, wäre diese zweite Voraussetzung gänzlich überflüssig. Somit ergeben sich aus dem Zusammenspiel von Art. 167 MwStSysRL und Art. 226 Nr. 7a MwStSysRL systematische Gründe, die dafür sprechen, dass es sich bei Art. 167 MwStSysRL nicht um eine strikte Vorgabe, sondern um eine Leitidee handelt, von der die Mitgliedstaaten abweichen können.

### 3. Entscheidungserheblichkeit

- 27 Die Vorlagefrage ist entscheidungserheblich. So ist der Klage stattzugeben, wenn Art. 167 MwStSysRL strikt anzuwenden ist und der Vorsteueranspruch des Leistungsempfängers somit immer erst dann entsteht, wenn der Steueranspruch entsteht. Dagegen ist die Klage - vorbehaltlich einer Bejahung der zweiten Vorlagefrage - abzuweisen, wenn die Mitgliedstaaten in den Fällen des Art. 66 lit. b MwStSysRL von diesem Grundsatz abweichen können, so dass das Recht zum Vorsteuerabzug unabhängig von der Vereinnahmung des Entgelts immer schon dann entsteht, wenn die Leistung ausgeführt worden ist.

### II. Zweite Vorlagefrage

- 28 Die zweite Frage stellt sich nur dann, wenn die Mitgliedstaaten in der oben beschriebenen Weise von der Regelung des Art. 167 MwStSysRL abweichen dürfen. Sie dient der Klärung, ob der Unternehmer das Vorsteuerabzugsrecht in diesen Fällen jedenfalls dann auch in dem Besteuerungszeitraum geltend machen darf, in dem das Vorsteuerabzugsrecht unter strikter Beachtung des Art. 167 MwStSysRL entstanden wäre, wenn eine Geltendmachung in dem nach nationalem Recht zutreffenden früheren Besteuerungszeitraum nicht mehr möglich ist.

#### 1. Rechtliche Würdigung nach nationalem Recht

- 29 Hat der Unternehmer den Vorsteuerabzug unterlassen, ist es nach nationalem Recht nicht möglich, das Vorsteuerabzugsrecht für einen späteren Besteuerungszeitraum geltend zu machen. Ist eine rückwirkende Geltendmachung der Vorsteuer - wie im Ausgangsfall wegen eingetretener Festsetzungsverjährung - nicht mehr möglich, kann das Recht nicht mehr ausgeübt werden.
- 30 Gemäß § 16 Abs. 2 Satz 1 UStG müssen Vorsteuerbeträge in dem Besteuerungszeitraum abgesetzt werden, in den sie fallen. Danach sind die Vorsteuerbeträge in dem Besteuerungszeitraum abzuziehen, in dem die Anspruchsvoraussetzungen vorliegen (vgl. BFH, Urteil vom 1. Juli 2004, V R 33/01, BFHE 206, 436, juris, Rn. 19). In einem späteren Besteuerungszeitraum kann der Vorsteuerabzug nicht mehr vorgenommen werden (vgl. BFH, Urteil vom 1. Dezember 2010, XI R 28/08, BFHE 233, 53, juris, Rn. 15 ff.; Urteil vom 13. Februar 2014, V R 8/13, BFHE 245, 263, juris, Rn. 25). Unterlässt der Unternehmer den Vorsteuerabzug im zutreffenden Besteuerungszeitraum, kann er den Vorsteuerabzug nur nachholen, wenn die Steuerfestsetzung für diesen Besteuerungszeitraum noch geändert werden kann (Korn in Bunjes, UStG, 18. Aufl. 2019, § 16 Rn. 11; vgl. BFH, Urteil vom 13. September 1990, V R 110/85, BFHE 162, 488, juris, Rn. 16). Eine Änderung der Festsetzung ist aber jedenfalls dann nicht mehr zulässig, wenn für diesen Zeitraum bereits die Festsetzungsverjährung eingetreten ist.

#### 2. Zweifel an der Auslegung des Unionsrechts

- 31 Art. 167 MwStSysRL könnte eine andere Bewertung in den Fällen gebieten, in denen das nationale Recht den Entstehungszeitpunkt des Vorsteuerabzugsrechts abweichend von Art. 167 MwStSysRL in einen früheren Besteuerungszeitraum verlagert, der Anspruch in diesem Besteuerungszeitraum nicht geltend gemacht worden ist und eine nachträgliche Geltendmachung - wie unter den Umständen des Ausgangsfalls - nach nationalem Recht ausgeschlossen ist.
- 32 Nach der ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofs handelt es sich bei dem Vorsteuerabzugsrecht um ein Grundprinzip des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems, durch das die Neutralität der Mehrwertsteuer gewährleistet werden soll. Das Recht zum Vorsteuerabzug ist ein integraler Bestandteil des Mechanismus der Mehrwertsteuer und kann grundsätzlich nicht eingeschränkt werden (EuGH, Urteil vom 15. September 2016, C-516/14, Rn. 37 ff.; Urteil vom 21. März 2018, C-533/16, Rn. 37 ff.; Urteil vom 21. November 2018, C-664/16, Rn. 37 f.).
- 33 Gemäß Art. 179 MwStSysRL ist das Vorsteuerabzugsrecht auch nach dem Unionsrecht grundsätzlich für den Besteuerungszeitraum auszuüben, in dem es entstanden ist (EuGH, Urteil vom 8. Mai 2008, C-95/07, Rn. 40 ff.). Zwar können die Mitgliedstaaten gemäß Art. 180 MwStSysRL einen Vorsteuerabzug gestatten, der nicht nach Art. 179 MwStSysRL vorgenommen worden ist; der deutsche Gesetzgeber hat von dieser Möglichkeit aber keinen Gebrauch gemacht.
- 34 Gleichwohl könnte es die grundlegende Bedeutung des Vorsteuerabzugsrechts notwendig machen, dem Unternehmer die Möglichkeit zu geben, die Vorsteuer unter Umständen wie denen des Ausgangsfalls auch dann für den sich nach Art. 167 MwStSysRL ergebenden Besteuerungszeitraum geltend zu machen, wenn das nationale Recht von Art. 167 MwStSysRL abweicht. Dies könnte jedenfalls dann geboten sein, wenn die

Geltendmachung in dem nach nationalem Recht zutreffenden Besteuerungszeitraum nicht mehr möglich ist, um auch in diesem Fall die Neutralität des Mehrwertsteuersystems sicherzustellen. Denn in dieser Konstellation wirkt sich die - für den Unternehmer an sich vorteilhafte - Abweichung von Art. 167 MwStSysRL zu dessen Nachteil aus.

### 3. Entscheidungserheblichkeit

- 35 Die zweite Vorlagefrage ist entscheidungserheblich, wenn die erste Frage verneint wird und die Mitgliedstaaten in den Fällen des Art. 66 lit. b MwStSysRL in der beschriebenen Weise von Art. 167 MwStSysRL abweichen dürfen. Weicht die nationale Regelung dementsprechend von Art. 167 MwStSysRL ab, kann der Vorsteuerabzug aber nach dem Unionsrecht gleichwohl auch noch in dem sich nach Art. 167 MwStSysRL ergebenden Besteuerungszeitraum geltend gemacht werden, ist der Klage stattzugeben. Kann Art. 167 MwStSysRL in den Fällen des Art. 66 lit. b MwStSysRL dagegen vollständig durch eine abweichende nationale Regelung abgedungen werden - auch mit der Folge, dass das Vorsteuerabzugsrecht unter bestimmten Umständen wie denen des Ausgangsfalls nicht mehr geltend gemacht werden kann - ist die Klage abzuweisen.
- D. Verfahrensfragen des nationalen Rechts
- 36 I. Die Aussetzung des Verfahrens durch das vorlegende Gericht bis zur Entscheidung des Gerichtshofs der Europäischen Union beruht auf einer entsprechenden Anwendung von § 74 der Finanzgerichtsordnung (FGO).
- 37 II. Der Beschluss ergeht gemäß § 5 Abs. 3 Satz 2 FGO in der Besetzung mit drei Berufsrichtern ohne Mitwirkung der ehrenamtlichen Richter.
- 38 Allein aus der Bedeutung des Vorabentscheidungsverfahrens für die Auslegung und Anwendung des nationalen Rechts lässt sich nicht ableiten, dass ein Vorlagebeschluss, der außerhalb einer mündlichen Verhandlung gefasst wird, entgegen § 5 Abs. 3 Satz 2 FGO unter Beteiligung der ehrenamtlichen Richter zu ergehen hätte (Fu in Schwarz/Pahlke, AO/FGO, § 5 Rn. 12, Stand Dezember 2014; a.A. FG Bremen, Beschluss vom 2. Februar 1999, 295032 K 2, EFG 1999, 721, juris, Rn. 36; FG Hamburg, Beschluss vom 21. September 2012, 3 K 104/11, EFG 2012, 2241, juris, Rn. 96; Brandis in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 5 Rn. 5, Stand Januar 2016, m.w.N.). Dem steht nicht entgegen, dass Beschlüsse zu Vorlagen an das Bundesverfassungsgericht nach Art. 100 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG), § 80 Bundesverfassungsgerichtsgesetz (BVerfGG) nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts in der Besetzung zu fassen sind, in der die Entscheidung zu treffen ist, für die die Vorlagefrage erheblich ist (BVerfG, Beschluss vom 23. November 1951, 1 BvL 14/51, BVerfGE 1, 80, juris, Rn. 3; Beschluss vom 23. Juli 1963, 1 BvL 6/61, BVerfGE 16, 305, juris, Rn. 2; Beschluss vom 7. Oktober 1970, 1 BvL 22/70, BVerfGE 29, 178, juris, Rn. 2). Zum einen stehen Vorlagebeschlüsse nach Art. 267 AEUV nicht in einem vergleichbar engen Zusammenhang mit der Sachentscheidung, da der Europäische Gerichtshof nur über die Auslegung und Gültigkeit des Unionsrechts entscheidet, während die Auslegung und Anwendung des nationalen Rechts Sache des vorlegenden Gerichts bleibt (Fu in Schwarz/Pahlke, AO/FGO, § 5 Rn. 12, Stand Dezember 2014). Zum anderen beruht die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts auf einer entsprechenden Auslegung des Begriffs des "Gerichts" in Art. 100 Abs. 1 GG, § 80 BVerfGG (BVerfG, Beschluss vom 23. November 1951, 1 BvL 14/51, BVerfGE 1, 80, juris, Rn. 3). Dagegen gibt es bei Vorlagen nach Art. 267 AEUV keine Verfahrensnormen, die eine Abweichung von § 5 Abs. 3 Satz 2 FGO rechtfertigen. Insbesondere lassen sich auch aus Art. 267 AEUV keine Anforderungen an die Besetzung des Gerichts herleiten. Vielmehr bestehen gegen eine Beteiligung der ehrenamtlichen Richter angesichts des eindeutigen Gesetzeswortlauts mit Blick auf die Garantie des gesetzlichen Richters (Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG) durchgreifende Bedenken (vgl. Müller-Horn in Gosch, AO/FGO, § 5 Rn. 32, Stand August 2015).
- 39 III. The incontestability of the decision to refer results from a corresponding application of Section 128 (2) FGO (see BFH, decision of January 27, 1981, VII B 56/80, BFHE 132, 217; FG Hamburg, decision of September 21, 2012, 3 K 104/11, EFG 2012, 2241, juris, marginal 97 mwN).