

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS

EVGENI TANCHEV

vom 9. September 2021(1)

**Rechtssache C-9/20**

**Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136**

**gegen**

**Finanzamt Hamburg-Oberalster**

(Vorabentscheidungsersuchen des Finanzgerichts Hamburg, Deutschland)

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Mehrwertsteuer – Richtlinie 2006/112/EG – Art. 66 Buchst. b – Art. 167 – Zeitpunkt des Vorsteuerabzugsrechts – Vermietung und Untervermietung von Grundstücken, die für gewerbliche oder kommerzielle Zwecke genutzt werden“

1. Das vorliegende Vorabentscheidungsersuchen betrifft den Zeitpunkt, zu dem ein Steuerpflichtiger das Recht auf Abzug der auf die Überlassung eines Mietobjekts anfallenden Vorsteuer hat, wenn der Vermieter ein Steuerpflichtiger ist, der der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten unterliegt.
2. Konkret hat die Steuerpflichtige, die die Leistungen erhalten hat, ihr Recht auf Abzug der entsprechenden Vorsteuer zu dem Zeitpunkt ausgeübt, zu dem sie die Zahlungen an ihre der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten unterliegende Leistungserbringerin getätigt hat, und dies erkennbar im Einklang mit Art. 167 der Mehrwertsteuerrichtlinie(2) in Verbindung mit Art. 66 Buchst. b der Richtlinie. Diese Zahlungen sind teilweise erst viel später und nicht in dem Mietzeitraum getätigt worden, auf den sie sich bezogen. Das deutsche Finanzamt machte in der Folge geltend, dass die Abzüge zum Zeitpunkt der Lieferung hätten erfolgen müssen, also bei Überlassung des Mietobjekts an die Steuerpflichtige als Empfängerin der Leistungen aus dem Mietvertrag.
3. Dazu hat das vorlegende Gericht zwei Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt. Wie vom Gerichtshof gewünscht, beschränke ich mich in diesen Schlussanträgen auf die Prüfung der ersten Vorlagefrage, die die Auslegung von Art. 167 der Mehrwertsteuerrichtlinie betrifft.

**I. Rechtlicher Rahmen**

**A. Unionsrecht**

**1. Mehrwertsteuerrichtlinie**

4. Art. 63 der Mehrwertsteuerrichtlinie lautet:

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

5. Art. 66 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

„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;

...“

6. Art. 167 der Mehrwertsteuerrichtlinie sieht vor:

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

7. Art. 167a der Mehrwertsteuerrichtlinie sieht vor:

„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.

...“

8. Art. 226 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

„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;

...“

## B. Deutsches Recht

Für die Zwecke der vorliegenden Schlussanträge verweise ich für die Aufstellung der einschlägigen Bestimmungen des deutschen Rechts auf Nr. 11 des Vorlagebeschlusses.

## II. Sachverhalt, Verfahren und Vorlagefragen

9. Die Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136 (im Folgenden: Klägerin des

Ausgangsverfahrens oder GK) ist eine deutsche Gesellschaft bürgerlichen Rechts, die in den Streitjahren Umsätze mit der Vermietung eines Gewerbegrundstücks an verschiedene Mieter erzielte. GK selbst hat die Immobilie von ihrer Vermieterin gemietet. Sowohl GK als auch ihre Vermieterin hatten auf die Steuerbefreiung für derartige Vermietungsumsätze verzichtet und somit zur Umsatzsteuer optiert. Beiden war von der deutschen Finanzverwaltung gemäß § 20 des Umsatzsteuergesetzes (im Folgenden: UStG) gestattet worden, die Steuer nicht nach vereinbarten Entgelten, sondern nach den vereinnahmten Entgelten zu berechnen. Mit dem Mietvertrag verfügte GK über eine ordnungsgemäße Dauerrechnung für die Miete, die sie an ihre Vermieterin zahlte.

10. Ab dem Jahr 2004 wurden die Mietzahlungen der GK teilweise gestundet. Dies hatte zur Folge, dass GK in den Streitjahren 2013 bis 2016 Zahlungen für die Grundstücksüberlassung in den Jahren 2009 bis 2012 leistete. Außerdem wurde GK im Jahr 2016 die restliche Schuld in Höhe von 22 462,62 Euro durch die Vermieterin erlassen. Dieser Mietzins ist daher nicht gezahlt worden.

11. In den genannten Zahlungen waren jeweils 19 % Umsatzsteuer enthalten. GK 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.

12. Im Rahmen einer Umsatzsteuer-Außenprüfung vertrat das Finanzamt Hamburg-Oberalster (im Folgenden: Finanzamt) die Auffassung, dass der Vorsteuerabzug für die Mietzahlungen an die Vermieterin in den Jahren hätte erfolgen müssen, auf die sich die Mietzahlungen bezogen hätten, und nicht in den (späteren) Jahren, in denen die tatsächlichen Zahlungen erfolgt seien. Obwohl die Vermieterin ihre Steuer nach vereinnahmten Entgelten berechne (sogenannte Ist-Versteuerung), entstehe das Vorsteuerabzugsrecht gleichwohl zum Zeitpunkt der Leistung, d. h. bei Überlassung der Immobilie an GK gemäß dem Mietvertrag. Daher untersagte das Finanzamt den Vorsteuerabzug, der seiner Auffassung nach in den falschen Jahren erfolgt war. Für die früheren Steuerjahre, denen das Finanzamt die Vorsteuerabzüge zurechnete, war zum Zeitpunkt der Umsatzsteuerbescheide teilweise bereits Festsetzungsverjährung eingetreten, so dass GK insoweit der Vorsteuerabzug verweigert wurde.

13. Gegen die Bescheide über Umsatzsteuer bzw. Umsatzsteuervorauszahlungen für die Jahre 2013 bis 2016 vom 15. Juni 2017 legte GK am 3. Juli 2017 Einspruch ein. Die Einsprüche wurden am 8. November 2017 zurückgewiesen. Daraufhin hat GK am 28. November 2017 bei dem vorlegenden Gericht Klage erhoben. GK macht geltend, dass die angegriffenen Bescheide gegen die Mehrwertsteuerrichtlinie verstießen. Die Auffassung des Finanzamts, wonach das Vorsteuerabzugsrecht immer schon mit der Ausführung des Umsatzes entstehe, sei nicht zutreffend. Wenn der Leistende seine Steuer nach vereinnahmten Entgelten berechne, entstehe der Vorsteuerabzugsanspruch des Leistungsempfängers vielmehr erst dann, wenn der Leistungsempfänger das Entgelt entrichtet habe. GK habe ihren Vorsteueranspruch daher zu Recht immer erst im Jahr der Zahlung geltend gemacht.

14. Im Vorlagebeschluss erläutert das vorlegende Gericht, dass das Recht eines Leistungsempfängers zum Vorsteuerabzug nach nationalem Recht – in der Auslegung durch das vorlegende Gericht – auch dann schon mit der Ausführung des Umsatzes entstehe, wenn der Leistungserbringer seine Umsatzsteuer nach vereinnahmten Entgelten berechne<sup>(3)</sup>. Demnach erweise sich die Auffassung des Finanzamts in diesem Punkt nach nationalem Recht als zutreffend. Das vorlegende Gericht äußert jedoch Zweifel an der Vereinbarkeit der nationalen Regelung mit einigen Bestimmungen der Mehrwertsteuerrichtlinie.

15. Unter diesen Umständen hat das vorlegende Gericht beschlossen, das Verfahren

auszusetzen und dem Gerichtshof die folgenden Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Steht Art. 167 der Mehrwertsteuerrichtlinie einer nationalen Regelung entgegen, nach der das Recht zum Vorsteuerabzug auch dann bereits im Zeitpunkt der Ausführung des Umsatzes entsteht, wenn der Steueranspruch gegen den Lieferer oder Dienstleistungserbringer nach nationalem Recht erst bei Vereinnahmung des Entgelts entsteht und das Entgelt noch nicht gezahlt worden ist?
2. Für den Fall, dass die erste Frage verneint wird: Steht Art. 167 der Mehrwertsteuerrichtlinie einer nationalen Regelung entgegen, wonach das Recht zum Vorsteuerabzug nicht für den Besteuerungszeitraum geltend gemacht werden kann, in dem das Entgelt bezahlt worden ist, wenn der Steueranspruch gegen den Lieferer oder Dienstleistungserbringer erst bei Vereinnahmung des Entgelts entsteht, die Leistung bereits in einem früheren Besteuerungszeitraum erbracht worden ist und eine Geltendmachung des Vorsteueranspruchs für diesen früheren Steuerzeitraum nach nationalem Recht wegen Verjährung nicht mehr möglich ist?
16. Die Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136, die deutsche und die schwedische Regierung sowie die Europäische Kommission haben schriftliche Erklärungen eingereicht. Eine mündliche Verhandlung ist nicht beantragt worden und hat nicht stattgefunden.
17. Wie oben in Nr. 3 bereits erwähnt, werde ich mich in diesen Schlussanträgen auf die Prüfung der ersten Vorlagefrage beschränken.

### **III. Würdigung**

#### **A. Vorbemerkungen**

18. Es ist unstreitig, dass GK die materiell-rechtlichen Voraussetzungen für das Recht auf Vorsteuerabzug erfüllt hat. Weiterhin ist unstreitig, dass GK über eine ordnungsgemäße Dauerrechnung in Form des mit ihrer Vermieterin geschlossenen Mietvertrags verfügte und damit diese formale Voraussetzung für den in Rede stehenden Abzug erfüllt hat. Die Parteien des Ausgangsverfahrens streiten nur darüber, zu welchem Zeitpunkt GK ihr Abzugsrecht ausüben muss.
19. Für GK führt die Rechtsauffassung des Finanzamts indes zu einem effektiven Verlust eines Teils der Abzugsbeträge, da für einige der Jahre, in denen die Abzüge dem Finanzamt zufolge hätten vorgenommen werden sollen, mittlerweile Festsetzungsverjährung eingetreten ist.
20. Die Auslegungsschwierigkeiten, mit denen sich das vorlegende Gericht konfrontiert sieht, und die Argumente, die von der deutschen und der schwedischen Regierung vorgebracht werden, betreffen zwei verschiedene Fragen.
21. Zum einen ist das vorlegende Gericht nicht sicher, ob Art. 167 der Mehrwertsteuerrichtlinie selbst eine zwingende Vorgabe darstellt, der die Mitgliedstaaten bei der Umsetzung der Mehrwertsteuerrichtlinie Folge leisten müssen, oder ob mit ihm lediglich eine „Leitidee“ ausgedrückt wird, von der die Mitgliedstaaten bei der Umsetzung der Mehrwertsteuerrichtlinie abweichen dürfen. Für letztere Auslegung führt das vorlegende Gericht eine Protokollerklärung des Rates zur Vorgängervorschrift von Art. 167 der Mehrwertsteuerrichtlinie, nämlich Art. 17 Abs. 1 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie, anlässlich des Erlasses jener Richtlinie an.
22. Zum anderen tragen sowohl die deutsche als auch die schwedische Regierung im Wesentlichen vor, dass die Bezugnahme auf die „Entstehung des Anspruchs auf die abziehbare Steuer“ in Art. 167 der Mehrwertsteuerrichtlinie als Verweis auf den Zeitpunkt anzusehen ist, zu

dem der Steueranspruch gemäß Art. 63 der Mehrwertsteuerrichtlinie entstanden wäre, wenn nicht eine abweichende Regelung Anwendung fände, und lassen damit insbesondere die Wirkung einer nationalen Abweichung nach Art. 66 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie außer Acht.

23. Zunächst werde ich mich mit den Zweifeln des vorlegenden Gerichts hinsichtlich der Bindungswirkung von Art. 167 der Mehrwertsteuerrichtlinie beschäftigen. Angesichts des Sachverhalts des Ausgangsverfahrens und des Vorbringens insbesondere der deutschen und der schwedischen Regierung halte ich es für zweckmäßig, danach in aller Kürze zu betrachten, wie ein Steuerpflichtiger, der Leistungen von einem anderen Steuerpflichtigen erhält, der seine Mehrwertsteuer nach Kassenbuchführung im Einklang mit einer abweichenden nationalen Regelung gemäß Art. 66 Buchst. b – wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden deutschen Ist-Versteuerung – berechnet, bei direkter Anwendung der klaren und unzweideutigen Regelung in Art. 167 der Mehrwertsteuerrichtlinie mehrwertsteuerlich behandelt wird, bevor ich mich dann einigen der von der deutschen und der schwedischen Regierung vorgebrachten Argumente zuwende und erläutere, weshalb diese Argumente meiner Ansicht nach nicht überzeugen.

#### **B. Bindungswirkung von Art. 167 der Mehrwertsteuerrichtlinie**

24. Im Vorlagebeschluss bringt das vorlegende Gericht seine Ansicht zum Ausdruck, dass das deutsche Mehrwertsteuerrecht unvereinbar mit einer streng wortlautbasierten Anwendung von Art. 167 der Mehrwertsteuerrichtlinie sei(4).

25. Das vorlegende Gericht führt jedoch aus, dass die betreffenden deutschen Mehrwertsteuervorschriften dann mit dem Unionsrecht vereinbar sein könnten, „wenn es sich bei Art. 167 [der Mehrwertsteuerrichtlinie] nicht um eine zwingende Vorgabe, sondern lediglich um eine ‚Leitidee‘ handelt“, und stellt insbesondere die Frage, ob eine Aussage in einer Erklärung im Ratsprotokoll zu Art. 17 Abs. 1 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie(5) als Argument für diese Auslegung von Art. 167 der Mehrwertsteuerrichtlinie herangezogen werden könne(6). Der Rat und die Kommission stellen in dieser Erklärung fest, dass die Mitgliedstaaten von dem in Art. 17 Abs. 1 vorgesehenen Grundsatz abweichen können, wenn der Lieferant oder der Erbringer von Dienstleistungen nach seinen Einnahmen besteuert wird(7).

26. Das vorlegende Gericht verweist insoweit auf das Urteil des Gerichtshofs vom 19. Juni 2008, Kommission/Luxemburg(8), in dem der Gerichtshof anerkannt habe, dass eine Erklärung des Rates und der Kommission im Ratsprotokoll anlässlich des Erlasses der Richtlinie 96/17/EG(9) für die Auslegung einer Bestimmung dieser Richtlinie herangezogen werden könne, stellt aber auch fest, dass solche Erklärungen nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs grundsätzlich nicht herangezogen werden dürften, wenn ihr Inhalt im Wortlaut der fraglichen Regelung keinen Ausdruck gefunden habe(10). Weder die deutsche noch die schwedische Regierung hat in ihren Erklärungen vorgebracht, dass Art. 167 der Mehrwertsteuerrichtlinie lediglich eine „Leitidee“ ausdrücke oder dass die in Nr. 25 der vorliegenden Schlussanträge genannte Erklärung bedeute, dass Art. 167 der Mehrwertsteuerrichtlinie für die Mitgliedstaaten nicht verbindlich sei.

27. Dem ist hinzuzufügen, dass zusätzlich zu der in dem Ratsprotokoll enthaltenen Erklärung zur Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie, die vom vorlegenden Gericht ausdrücklich erwähnt wird, in dem Protokoll eine weitere Erklärung des Rates und der Kommission zu Art. 167a im Zusammenhang mit dem Erlass dieser Vorschrift in der Richtlinie 2010/45/EU(11) enthalten ist. Diese Erklärung lautet: „Der Rat und die Kommission erklären, dass die Mitgliedstaaten von dem in Art. 167 der Richtlinie 2006/112/EG festgelegten Grundsatz abweichen dürfen, wenn der Lieferer bzw. Dienstleistungserbringer der Besteuerung auf der Grundlage seiner Einnahmen unterliegt.“(12)

28. Meiner Ansicht nach kann keine der beiden in den Nrn. 25 und 27 der vorliegenden Schlussanträge genannten Erklärungen eine Begründung für die Rechtsauffassung liefern, dass Art. 167 der Mehrwertsteuerrichtlinie lediglich als „Leitidee“ anzusehen sei oder dass den Mitgliedstaaten in Art. 167 die Möglichkeit eingeräumt werde, von dem eindeutigen Wortlaut der Vorschrift abzuweichen.

29. Der Gerichtshof hat sich wiederholt mit der Frage befasst, welchen Stellenwert Erklärungen im Ratsprotokoll anlässlich des Erlasses von abgeleitetem Recht bei der Auslegung haben. Bereits im Urteil vom 23. Februar 1988, Kommission/Italien(13), hat er festgestellt, dass „eine Auslegung, die aus einer Erklärung des Rates hergeleitet wird, nicht zu einer anderen Auslegung als der führen darf, die sich aus dem Wortlaut der [relevanten Vorschrift des abgeleiteten Rechts] selbst ergibt“.

30. Später hat der Gerichtshof in seinem Urteil vom 26. Februar 1991, Antonissen(14), entschieden, dass „eine [in das Protokoll der Ratssitzung, in der das fragliche abgeleitete Recht angenommen wurde, aufgenommene] Erklärung jedoch nicht zur Auslegung abgeleiteten Rechts herangezogen werden [kann], wenn der Inhalt der Erklärung ... in der fraglichen Bestimmung keinen Ausdruck gefunden hat“ und dass diese Erklärung „somit keine rechtliche Bedeutung [hatte]“.

31. Die im Urteil Antonissen aufgestellte Regel für die Heranziehung von Erklärungen in Protokollen von Ratssitzungen für die Auslegung abgeleiteten Rechts ist seitdem in einer Reihe von Urteilen bestätigt worden, die sowohl vor als auch nach dem Urteil Luxemburg ergangen sind. Diese Urteile betreffen die Auslegung abgeleiteten Rechts in so unterschiedlichen Bereichen wie u. a. dem gemeinsamen Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten(15), der Haftung für fehlerhafte Produkte(16), der Haftpflichtversicherung für Kraftfahrzeuge(17) oder den gemeinsamen Regeln für Direktzahlungen im Rahmen der gemeinsamen Agrarpolitik für Inhaber landwirtschaftlicher Betriebe(18), aber auch die Auslegung verschiedener Mehrwertsteuerrichtlinien(19). Die Antonissen-Regel ist damit fest verankert in der ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofs.

32. Ich halte es für offenkundig, dass keine der beiden Protokollerklärungen zu Art. 17 Abs. 1 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie bzw. Art. 167a der Mehrwertsteuerrichtlinie die Antonissen-Regel erfüllt. Weder Art. 17 Abs. 1 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie noch Art. 167 der Mehrwertsteuerrichtlinie enthalten auch nur den kleinsten Hinweis auf die genannten Erklärungen.

33. Im Urteil Luxemburg hat der Gerichtshof allerdings anerkannt, dass eine Erklärung des Rates und der Kommission, die anlässlich des Erlasses der Richtlinie 96/71 in das Sitzungsprotokoll des Rates aufgenommen wurde, bei der Auslegung des Wortlauts einer Vorschrift dieser Richtlinie herangezogen werden kann. Dabei handelte es sich um die „Erklärung Nr. 10 zu Art. 3 Abs. 10 erster Gedankenstrich der Richtlinie 96/71“, die eine Klarstellung zur Auslegung der in der Richtlinie auftretenden Formulierung „Vorschriften im Bereich der öffentlichen Ordnung“ enthielt.

34. Art. 3 Abs. 10 der Richtlinie 96/71 enthält keinen Hinweis auf die Erklärung, was den Anschein erweckt, als stünde das Urteil Luxemburg im Widerspruch zu der mit dem Urteil Antonissen begründeten Rechtsprechung des Gerichtshofs. Anders als im Urteil Antonissen wurde mit der im Urteil Luxemburg in Rede stehenden Erklärung zeitnah erläutert, welche genaue Bedeutung der betreffenden Wendung zukommen solle. Mit ihr sollte nicht der Inhalt der fraglichen Vorschrift oder die Bedeutung der in der Wendung gebrauchten Wörter *geändert* werden. Außerdem stand Erklärung Nr. 10 – wie Generalanwältin Trstenjak in ihren Schlussanträgen in der Rechtssache Luxemburg betont hat – nicht im Widerspruch zum Begriff der öffentlichen Ordnung,

sondern trug vielmehr zur Inhaltsbestimmung der Ausnahmeklausel in einer der Rechtsprechung des Gerichtshofs entsprechenden Weise bei(20).

35. Ferner erging das Urteil Luxemburg in einem Vertragsverletzungsverfahren, das die Kommission wegen eines Verstoßes von Luxemburg gegen seine Verpflichtungen aus der fraglichen Vorschrift der Richtlinie 96/71 und den einschlägigen Bestimmungen des Vertrags eingeleitet hatte. Die Wendung „Vorschriften im Bereich der öffentlichen Ordnung“ war in einer an die Mitgliedstaaten adressierten Vorschrift(21) enthalten, die diesen gestattete, als Ausnahme bestimmte „Arbeits- und Beschäftigungsbedingungen“ für andere als die in Art. 3 Abs. 1 dieser Richtlinie aufgeführten Aspekte vorzuschreiben. Die in Rede stehende Erklärung unterstützte die Ansicht, dass das Ermessen der Mitgliedstaaten kleiner war als in der von Luxemburg vertretenen Auslegung. Wie Generalanwältin Trstenjak in ihren Schlussanträgen in dieser Rechtssache festgestellt hat, musste sich die luxemburgische Regierung als verfassungsmäßige Vertreterin eines im Rat repräsentierten Mitgliedstaats entgegenhalten lassen, Kenntnis der Erklärung Nr. 10 zu haben. Die fehlende Veröffentlichung der Erklärung Nr. 10 im Amtsblatt der Europäischen [Union] minderte daher nicht deren rechtliche Relevanz in einem Verfahren gegen diesen Mitgliedstaat.

36. Im Gegensatz dazu steht die Erklärung, auf die sich das vorlegende Gericht im Vorlagebeschluss bezieht, in direktem Widerspruch zum klaren Wortlaut des Art. 167 der Mehrwertsteuerrichtlinie, ebenso wie die anlässlich des Erlasses von Art. 167a der Mehrwertsteuerrichtlinie in das Ratsprotokoll aufgenommene Erklärung zu dieser Vorschrift. Würde eine dieser Erklärungen im vorliegenden Fall dafür herangezogen, die Verbindlichkeit von Art. 167 der Mehrwertsteuerrichtlinie zu verneinen, wäre dies im Verfahren vor dem Gerichtshof nachteilig für den Steuerpflichtigen, von dem nicht erwartet werden kann, dass er nach internen Ratsdokumenten wie Ratsprotokollen sucht. Wie der Gerichtshof in den Urteilen Denkavit International(22) und Gaz de France – Berliner Investissement(23) festgestellt hat, richten sich Rechtsvorschriften „an die Einzelnen, die sich gemäß den Erfordernissen des Grundsatzes der Rechtssicherheit auf ihren Inhalt verlassen können müssen“.

37. Das vorlegende Gericht äußert im Vorlagebeschluss außerdem die Ansicht, dass es für die Heranziehung der Protokollerklärung zu Art. 17 Abs. 1 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie für die Auslegung der Mehrwertsteuerrichtlinie „darauf an[kommt], ob der Inhalt der Protokollerklärung Eingang in die Regelungen der Mehrwertsteuersystemrichtlinie gefunden hat“. Dies sei bei Art. 167 nicht der Fall, fraglich sei jedoch, ob die Protokollerklärung zu Art. 17 Abs. 1 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie Ausdruck in Art. 226 Nr. 7a der Mehrwertsteuerrichtlinie gefunden habe(24).

38. Meines Erachtens sprechen mindestens vier gewichtige Gründe dafür, dass Art. 226 Nr. 7a der Mehrwertsteuerrichtlinie diesem Zweck nicht dienen kann.

39. Erstens muss nach der Antonissen-Regel in der betreffenden Vorschrift die Protokollerklärung zum Ausdruck kommen. Die vom vorlegenden Gericht genannte Protokollerklärung betrifft Art. 17 Abs. 1 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie und die von mir in Nr. 27 der vorliegenden Schlussanträge genannte Protokollerklärung betrifft Art. 167 der Mehrwertsteuerrichtlinie; daher würde ein Hinweis in Art. 226 Nr. 7a der Mehrwertsteuerrichtlinie diese Anforderung nicht erfüllen.

40. Zweitens kommt in Art. 226 Nr. 7a der Mehrwertsteuerrichtlinie keine der beiden Protokollerklärungen zum Ausdruck.

41. Drittens findet die Antonissen-Regel Anwendung auf Erklärungen, die anlässlich des Erlasses der auszulegenden Vorschrift in das Protokoll der Ratssitzung aufgenommen wurden.

Dieses Erfordernis der Gleichzeitigkeit ist im Hinblick auf Art. 167 der Mehrwertsteuerrichtlinie bei beiden Protokollerklärungen klar nicht erfüllt. Bei der vom vorlegenden Gericht genannten Protokollerklärung zu Art. 17 Abs. 1 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie ließe sich theoretisch vertreten, dass die Erklärung, die anlässlich des Erlasses von Art. 17 Abs. 1 erfolgte, irgendwie und auf irgendeinem Wege auf die Nachfolgebestimmung übergang, als die Mehrwertsteuerrichtlinie erlassen wurde<sup>(25)</sup>. Ich kann aber nicht erkennen, wie sich argumentieren ließe, dass sich dies durch Aufnahme von Art. 226 Nr. 7a in die Mehrwertsteuerrichtlinie zugetragen haben soll, als diese Vorschrift mit Erlass der Richtlinie 2010/45 fast vier Jahre nach Erlass der Mehrwertsteuerrichtlinie eingefügt wurde. Ebenso wenig wurde die Erklärung zu Art. 167a der Mehrwertsteuerrichtlinie, die anlässlich des Erlasses der Rechnungsstellungsrichtlinie in das Ratsprotokoll aufgenommen wurde, gleichzeitig mit dem Erlass von Art. 167 der Mehrwertsteuerrichtlinie abgegeben.

42. Viertens sprechen Inhalt und Entstehungsgeschichte von Art. 226 Nr. 7a der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht dafür, dass Art. 167 für die Mitgliedstaaten nicht verbindlich sein soll. Die Angaben, die nach Art. 226 Nr. 7a der Mehrwertsteuerrichtlinie in einer Rechnung enthalten sein müssen, sind erforderlich, damit die Steuerpflichtigen wissen, wann die Vorsteuer für gelieferte Gegenstände und erbrachte Dienstleistungen bei einem Lieferer oder Dienstleistungserbringer, der die Kassenbuchführung verwendet, abgezogen werden kann. Ich möchte darauf hinweisen, dass zumindest einer der führenden deutschen Kommentatoren des Mehrwertsteuerrechts sogar der Auffassung ist, dass mit dem Erlass von Art. 226 Nr. 7a die Anwendung von Art. 167 der Mehrwertsteuerrichtlinie nunmehr gemäß dem Wortlaut der Vorschrift zwingend vorgeschrieben ist<sup>(26)</sup>.

43. Aus all den genannten Gründen können die Protokollerklärungen zu Art. 17 Abs. 1 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie und Art. 167a der Mehrwertsteuerrichtlinie meiner Ansicht nach nicht für die Auslegung von Art. 167 der Mehrwertsteuerrichtlinie herangezogen werden und haben keine rechtliche Bedeutung.

#### **C. Anwendung der deutschen Abweichung nach Art. 66 Buchst. b und von Art. 167 der Mehrwertsteuerrichtlinie bei einem Lieferer oder Dienstleistungserbringer mit Kassenbuchführung**

44. Laut Vorlagebeschluss hatte die Vermieterin von GK beim Finanzamt die Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten beantragt und genehmigt bekommen. Folglich entstand der Steueranspruch gegen die Vermieterin für eine von GK getätigte Mietzahlung mit Vereinnahmung der Zahlung seitens der Vermieterin.

45. Nach dem klaren Wortlaut von Art. 167 entsteht das Recht von GK auf Vorsteuerabzug zum selben Zeitpunkt, also dann, wenn GK zahlt und die Vermieterin die Zahlung für die verschiedenen Mietzeiträume vereinnahmt.

46. Es sei angemerkt, dass der Umstand, dass GK selbst ebenso der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten unterlag, insoweit unerheblich ist. Das Ergebnis wäre dasselbe, wenn GK der Besteuerung nach vereinbarten Entgelten unterlegen hätte, was sich schon allein aus der Anwendung des klaren und unzweideutigen Wortlauts von Art. 167 ergibt, *wenn der Lieferer oder Dienstleistungserbringer (d. h. der Empfänger der Zahlung) eine steuerpflichtige Person mit Kassenbuchführung ist* und der Steueranspruch gegen diese Person für die Lieferung von Gegenständen oder die Erbringung von Dienstleistungen zum Zeitpunkt der Zahlung entstanden ist. Die Art der Besteuerung des *Erwerbers oder Dienstleistungsempfängers* ist dafür nicht maßgeblich<sup>(27)</sup>.

#### **D. Wesentliche Punkte in den schriftlichen Stellungnahmen der Parteien**



1. **Art. 63 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt den Zeitpunkt für den Vorsteuerabzug**

47. Die deutsche Regierung führt in ihren schriftlichen Erklärungen aus, dass die erste Vorlagefrage zu verneinen sei.

48. In Art. 63 der Mehrwertsteuerrichtlinie sei der Grundsatz niedergelegt, dass der Steueranspruch entstehe, wenn die Lieferung von Gegenständen bewirkt oder die Dienstleistung erbracht werde. An diesen Zeitpunkt knüpfe Art. 167 das Recht auf Vorsteuerabzug. Demnach entstünden der Steueranspruch und das Vorsteuerabzugsrecht zum selben Zeitpunkt. Dies sei jedoch nicht zwingend der Fall, wenn ein Mitgliedstaat von der in Art. 66 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehenen Möglichkeit Gebrauch mache, von dem Grundsatz in Art. 63 der Mehrwertsteuerrichtlinie durch eine Versteuerung nach vereinnahmten Entgelten – wie die Ist-Versteuerung in Deutschland – abzuweichen. Unter diesen Umständen könne ein Leistungsempfänger zum Vorsteuerabzug gemäß der Besteuerung nach vereinbarten Entgelten (d. h. zum Zeitpunkt der Lieferung oder konkret in Deutschland nach der Soll-Versteuerung) berechtigt sein, auch wenn diese Leistungen von einem Leistungserbringer erbracht werden, der (wie GK) der Ist-Versteuerung unterliegt.

49. An dieser Stelle muss darauf hingewiesen werden, dass die Auslegung von Art. 167 der Mehrwertsteuerrichtlinie durch die deutsche Regierung in direktem Widerspruch zum klaren Wortlaut dieser Vorschrift steht. Art. 167 der Mehrwertsteuerrichtlinie knüpft den Zeitpunkt des Abzugs (von Vorsteuer für den Erwerber oder Dienstleistungsempfänger) an den Zeitpunkt, zu dem der entsprechende *Steueranspruch* (gegen den Lieferer oder Dienstleistungserbringer) *entsteht*. Dieser Zeitpunkt ist in Art. 62 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie ausdrücklich als der Zeitpunkt definiert, von dem an der Fiskus den Anspruch auf Zahlung der Steuer kraft Gesetzes gegenüber dem Steuerschuldner geltend machen kann, selbst wenn Zahlungsaufschub gewährt werden kann. Art. 167 der Mehrwertsteuerrichtlinie enthält also eine Grundregel und einen Grundsatz, nach dem der Vorsteuerabzug des Empfängers für einen bestimmten Umsatz mit dem Zeitpunkt verknüpft ist, zu dem der Steueranspruch gegen den Lieferer oder Dienstleistungserbringer entsteht. Insoweit verleiht Art. 167 dem Grundsatz in Art. 63 der Mehrwertsteuerrichtlinie keinerlei Vorrang vor den Änderungen, Ausnahmen und Abweichungen nach den Art. 64 bis 66 der Richtlinie.

50. Art. 63 der Mehrwertsteuerrichtlinie enthält nicht nur die Grundregel für den Zeitpunkt der Entstehung des Steueranspruchs (vorbehaltlich der Änderungen, Ausnahmen und Abweichungen nach den Art. 64 bis 66 der Richtlinie), sondern auch die Grundregel für den Zeitpunkt, zu dem der „Steuertatbestand“ – in Art. 62 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie definiert als „der Tatbestand, durch den die gesetzlichen Voraussetzungen für den Steueranspruch verwirklicht werden“ – eintritt. Gemäß Art. 63 der Mehrwertsteuerrichtlinie treten sowohl der Steuertatbestand als auch der Steueranspruch zu dem Zeitpunkt ein, „zu dem die Lieferung von Gegenständen bewirkt oder die Dienstleistung erbracht wird“. Der Zeitpunkt, zu dem der Steuertatbestand eintritt, wird in den Art. 64 bis 66 der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht geändert, während der Zeitpunkt, zu dem der Steueranspruch entsteht, diesen Änderungen, Ausnahmen und Abweichungen *unterliegt*.

51. Ferner ist darauf hinzuweisen, dass der Unionsgesetzgeber, wenn er gewollt hätte, dass das Vorsteuerabzugsrecht zwingend im Zeitpunkt der Leistung entsteht – wie die deutsche Regierung vorzutragen scheint –, den Zeitpunkt der Entstehung des Vorsteuerabzugsrechts mit dem Steuertatbestand verknüpft hätte, der nicht durch die besonderen Regelungen in den Art. 64 bis 66 der Mehrwertsteuerrichtlinie geändert wird, und nicht mit dem Zeitpunkt, zu dem der Steueranspruch entsteht und der diesen Regelungen *unterliegt*.

52. Daher folgt aus dem klaren Wortlaut von Art. 167 der Mehrwertsteuerrichtlinie, dass in dem

Fall, dass sich der Zeitpunkt, zu dem der Steueranspruch gegenüber dem Lieferer oder Dienstleistungserbringer entsteht, gemäß den Art. 64, 65 oder 66 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt, das Vorsteuerabzugsrecht des Leistungsempfängers entsprechend zum selben Zeitpunkt entsteht. Dieses Ergebnis steht auch im Einklang mit dem Regelungszusammenhang von Art. 167.

53. Diese Rechtsauffassung wird von der Rechtsprechung des Gerichtshofs zur Funktionsweise von Art. 167 der Mehrwertsteuerrichtlinie in Verbindung mit Art. 65 der Richtlinie gestützt. Nach letzterer Bestimmung „entsteht der Steueranspruch“, wenn vor Leistungserbringung eine Anzahlung geleistet wird, zum Zeitpunkt der Vereinnahmung entsprechend dem vereinnahmten Betrag. In den Urteilen vom 13. März 2014, FIRIN(28), und vom 31. Mai 2018, Kollroß und Wirtl(29), hat sich der Gerichtshof mit Situationen befasst, in denen ein Leistungsempfänger Anzahlungen für Lieferungen getätigt hatte, die nie erbracht wurden. Der Gerichtshof hat im Urteil Kollroß und Wirtl daran erinnert, dass „[n]ach Art. 167 der Richtlinie 2006/112 ... das Recht auf Vorsteuerabzug [entsteht], wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht“, und festgestellt, dass, wenn bestimmte in Art. 65 der Mehrwertsteuerrichtlinie festgelegte Voraussetzungen erfüllt sind, das Recht auf Vorsteuerabzug entsteht und der Steuerpflichtige, der Anzahlung geleistet hat, dieses Recht zum Zeitpunkt der Vereinnahmung einer Anzahlung ausüben darf(30).

54. Die deutsche Regierung hat nicht begründet, weshalb Art. 167 der Mehrwertsteuerrichtlinie bei Art. 65 der Richtlinie anders als bei Art. 66 Buchst. b der Richtlinie angewendet werden soll.

## **2. *Regelungszusammenhang von Art. 167 der Mehrwertsteuerrichtlinie***

55. Die deutsche Regierung räumt ein, dass eine Auslegung von Art. 167 der Mehrwertsteuerrichtlinie ohne Berücksichtigung seines systematischen Zusammenhangs zu dem in den Nrn. 44 ff. oben dargestellten Ergebnis führen könnte, dass also das Vorsteuerabzugsrecht auch dann zu dem Zeitpunkt entsteht, zu dem der betreffende Steueranspruch gegen den Lieferer oder Dienstleistungserbringer entsteht, wenn dieser für die Ist-Versteuerung optiert hat, d. h. zum Zeitpunkt der Zahlung. Sie ist gleichwohl der Meinung, dass ihre Rechtsauffassung durch den Regelungszusammenhang der Art. 167 ff. der Mehrwertsteuerrichtlinie und insbesondere Art. 167a der Richtlinie gestützt werde. Zusammengefasst trägt die deutsche Regierung vor, dass Art. 167a Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie eine Abweichung von der Grundregel in Art. 167 der Mehrwertsteuerrichtlinie ermögliche und dass diese Abweichung und damit diese Vorschrift keinen eigenständigen Anwendungsbereich mehr hätte, wenn das Vorsteuerabzugsrecht gemäß Art. 167 der Mehrwertsteuerrichtlinie in Verbindung mit Art. 66 Buchst. b der Richtlinie schon vor Anwendung der Abweichung nach Art. 167a der Richtlinie bei Zahlung entstehe. Sie verweist insoweit auf die Rechtsprechung des Gerichtshofs, wonach unionsrechtliche Rechtsvorschriften nicht so ausgelegt werden können, dass sie gegenstandslos werden.

56. Dieses Argument ist meines Erachtens nicht stichhaltig. Es ist faktisch falsch, dass Art. 167a der Mehrwertsteuerrichtlinie gegenstandslos würde oder keinen eigenständigen Anwendungsbereich hätte, wenn Art. 167 der Richtlinie so verstanden würde, wie es sein klarer Wortlaut vorgibt. Das Argument der deutschen Regierung scheint mir auf einer unzutreffenden Annahme zu beruhen.

57. Art. 167 der Mehrwertsteuerrichtlinie knüpft den Zeitpunkt des Vorsteuerabzugsrechts für den *Erwerber oder Dienstleistungsempfänger* an den Zeitpunkt, zu dem der Steueranspruch gegen den *Lieferer oder Dienstleistungserbringer* entsteht. Wird diese Vorschrift in Verbindung mit Art. 66 Buchst. b der Richtlinie angewandt, wenn also der Lieferer oder Dienstleistungserbringer die Kassenbuchführung verwendet, entsteht das Vorsteuerabzugsrecht des Erwerbers oder Dienstleistungsempfängers, wenn der Lieferer oder Dienstleistungserbringer die Zahlung

vereinnehmt (was dem Zeitpunkt entspricht, zu dem der Erwerber oder Dienstleistungsempfänger die jeweilige Zahlung tätigt). Die vom Erwerber oder Dienstleistungsempfänger normalerweise verwendete Behandlung seiner Vorsteuer – Ist- oder Sollversteuerung – ist insoweit unerheblich. Art. 167 erfordert eine einheitliche Behandlung *des Umsatzes* durch den Lieferer oder Dienstleistungserbringer und den Erwerber und Dienstleistungsempfänger.

58. Art. 167a gestattet es den Mitgliedstaaten, eine abweichende Regelung zu treffen und vorzusehen, dass ein Steuerpflichtiger, der als *Lieferer oder Dienstleistungserbringer* die Kassenbuchführung verwendet, diese Besteuerungsart auch dann verwenden muss, wenn er die Vorsteuer für *empfangene* Gegenstände oder Dienstleistungen abziehen will. Art. 167a verlangt also eine einheitliche Behandlung des betreffenden Steuerpflichtigen.

59. Ein Beispiel:

Steuerpflichtiger A verwendet die Kassenbuchführung gemäß einer nationalen Abweichung nach Art. 66 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie. Ebenso Steuerpflichtiger B.

Steuerpflichtiger C verwendet die Besteuerung nach vereinbarten Entgelten gemäß Art. 63 der Mehrwertsteuerrichtlinie.

A erhält Dienstleistungen, die von B und von C erbracht werden. Wie in den Nrn. 44 ff. der vorliegenden Schlussanträge beschrieben, entsteht das Vorsteuerabzugsrecht von A für die von B erbrachten Dienstleistungen zum Zeitpunkt der Zahlung und für die von C erbrachten Dienstleistungen zum Zeitpunkt der Leistung.

Während sich am Zeitpunkt der Entstehung des Vorsteuerabzugsrechts von A für die von B erbrachten Dienstleistungen nichts ändert, wenn der betreffende Mitgliedstaat von seiner Möglichkeit nach Art. 167a Gebrauch macht und A ein Vorsteuerabzugsrecht erst mit der Zahlung zugesteht, *ändert sich indes* der Zeitpunkt der Entstehung des Vorsteuerabzugsrechts für die von C erbrachten Dienstleistungen. Diese Abzüge dürften dann erst mit Zahlung ausgeübt werden.

60. Es ist daher faktisch unzutreffend, wenn die deutsche Regierung vorträgt, dass Art. 167a der Mehrwertsteuerrichtlinie gegenstandslos würde, wenn Art. 167 wörtlich verstanden würde. Dieses Argument ist somit zurückzuweisen.

### 3. **Entstehungsgeschichte von Art. 167a und Art. 226 Nr. 7a der Mehrwertsteuerrichtlinie**

61. Die deutsche Regierung macht geltend, dass die Entstehungsgeschichte der Regelungen in Art. 167a und Art. 226 Nr. 7a der Mehrwertsteuerrichtlinie ihre Rechtsauffassung stütze.

62. Vor dem Erlass von Art. 167a der Mehrwertsteuerrichtlinie seien bestimmte Mitgliedstaaten ermächtigt gewesen, von Art. 167 der Richtlinie abzuweichen. In diesem Zusammenhang verweist die deutsche Regierung auf die Entscheidung 2007/133/EG des Rates<sup>(31)</sup>, mit der der Rat gemäß Art. 395 Abs. 1 Estland, Slowenien, Schweden und das Vereinigte Königreich dazu ermächtigt hat, bestimmte vereinfachte Kassenbuchführungsregelungen vorzusehen. Diese Abweichungsbefugnis sei nun auf alle Mitgliedstaaten ausgeweitet worden, indem mit der Rechnungsstellungsrichtlinie Art. 167a in die Mehrwertsteuerrichtlinie eingefügt wurde. Es hätte aber weder der vormaligen Spezialermächtigung für einzelne Mitgliedstaaten noch des Einfügens von Art. 167a der Mehrwertsteuerrichtlinie bedurft, wenn das Recht auf Vorsteuerabzug bereits nach Art. 167 der Mehrwertsteuerrichtlinie zum Zeitpunkt der Zahlung entstände.

63. Ich stimme der Auffassung der deutschen Regierung nicht zu, die meiner Meinung nach die Rechtslage falsch darstellt. Nach Art. 167 der Mehrwertsteuerrichtlinie entsteht das Recht auf

Vorsteuerabzug, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht. Dies ist gemäß den Art. 63 bis 66 der Mehrwertsteuerrichtlinie entweder zum Zeitpunkt der Lieferung oder Dienstleistungserbringung (Art. 63), zum Zeitpunkt der Zahlung (nationale Abweichung gemäß Art. 66 Buchst. b oder bei Anzahlungen gemäß Art. 65) oder zu bestimmten anderen Zeitpunkten (z. B. Art. 66 Buchst. a und c) der Fall.

64. Wie in dem Beispiel in Nr. 59 der vorliegenden Schlussanträge dargestellt, können für einen beliebigen Steuerpflichtigen – unabhängig davon, ob er gemäß einer nationalen Abweichung nach Art. 66 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie Soll- oder Ist-Versteuerer ist – bestimmte Vorsteuerabzüge für Umsätze entstehen, bei denen der Steueranspruch zum Zeitpunkt der Lieferung oder Dienstleistungserbringung (gemäß Art. 63 der Mehrwertsteuerrichtlinie) oder zum Zeitpunkt der Zahlung (gemäß einer nationalen Abweichung nach Art. 66 Buchst. b oder im Übrigen – auch wenn nicht unmittelbar relevant für den vorliegenden Fall – gemäß Art. 65 der Richtlinie) entsteht.

65. Der Erlass von Art. 167a der Mehrwertsteuerrichtlinie und die vormaligen Spezialermächtigungen zur Anwendung von Kassenbuchführungsregelungen haben dies nur in einigen wenigen Fällen geändert. Die vormaligen Kassenbuchführungsregelungen, die nur für kleinere Unternehmen galten, die bestimmte Obergrenzen für den Jahresumsatz nicht überschritten, waren fakultative Regelungen, die ein antragsberechtigtes Unternehmen beantragen konnte. Dieses System wurde in Art. 167a der Mehrwertsteuerrichtlinie übernommen, der ebenfalls die Fakultativität und eine Obergrenze für den Jahresumsatz enthält. Art. 167a der Mehrwertsteuerrichtlinie deckt somit nur einen kleinen Teil davon ab, was von Art. 66 Buchst. b der Richtlinie abgedeckt wird.

66. Art. 66 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie, der die Nachfolgebestimmung von Art. 10 Abs. 2 Unterabs. 3 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie ist, räumt den Mitgliedstaaten die Möglichkeit ein, für „bestimmte Umsätze“ oder „Gruppen von Steuerpflichtigen“ eine abweichende Regelung zu treffen. Der Anwendungsbereich dieser Vorschrift ist viel weiter als der von Art. 167a der Mehrwertsteuerrichtlinie, und bei ihrem Erlass ging es ursprünglich nicht um Kassenbuchführungsregelungen für kleinere Unternehmen. Es ist weder eine Umsatzobergrenze vorgesehen noch die Voraussetzung, dass die Abweichung für die betreffenden Steuerpflichtigen „fakultativ“ sein muss. Das Kriterium „bestimmte Umsätze“ kann von dem betreffenden Mitgliedstaat sogar so weit definiert werden, dass sämtliche Dienstleistungen umfasst sind(32).

67. Die deutsche Regierung trägt vor, Art. 226 Nr. 7a der Mehrwertsteuerrichtlinie ergänze die nach Art. 167a der Richtlinie gestatteten Kassenbuchführungsregelungen durch Erweiterung der Rechnungspflichtangaben, um die Anwendung dieser Regelungen in der Praxis zu ermöglichen.

68. Ich halte dieses Argument für nicht überzeugend.

69. Erstens verweist Art. 226 Nr. 7a der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht auf Art. 167a, sondern auf Art. 66 Buchst. b der Richtlinie.

70. Zweitens ist sich ein Steuerpflichtiger, dessen Vorsteuerabzugsrecht im Rahmen einer fakultativen Kassenbuchführungsregelung gemäß einer nationalen Abweichung nach Art. 167a der Mehrwertsteuerrichtlinie aufgeschoben ist, dieses Umstands bewusst. Er hat für das System optiert und ist sogar – im Gegensatz zu einem Steuerpflichtigen, der dies nicht getan hat – nicht auf den Erhalt von Angaben zur Vorsteuerbehandlung der Umsätze angewiesen, da er sein Vorsteuerabzugsrecht – unabhängig von der Behandlung der Umsätze auf Seiten des Lieferers oder Dienstleistungserbringers – erst dann ausüben darf, wenn „der entsprechende Lieferer oder Dienstleistungserbringer die Mehrwertsteuer auf die dem Steuerpflichtigen gelieferten Gegenstände oder erbrachten Dienstleistungen erhalten hat“. Dieser Zeitpunkt ist dem

Steuerpflichtigen selbstverständlich bekannt, da er derjenige ist, der die Zahlung leistet.

71. In dem Beispiel in Nr. 59 der vorliegenden Schlussanträge kann A, der nicht der Besteuerung nach einer nationalen Abweichung gemäß Art. 167a der Mehrwertsteuerrichtlinie unterliegt, nicht wissen, wann er sein Recht auf Vorsteuerabzug ausüben darf, es sei denn, er weiß, wie der Lieferer oder Dienstleistungserbringer die Umsätze behandelt. Genau um dieses Problem geht es bei Art. 226 Nr. 7a.

72. Vor dem Erlass von Art. 226 Nr. 7a hätte argumentiert werden können, dass dem Erwerber oder Dienstleistungsempfänger gestattet sein sollte, die Abzüge zum Zeitpunkt der Lieferung oder Dienstleistungserbringung vorzunehmen, da er die Behandlung einer bestimmten Lieferung von Gegenständen oder Erbringung von Dienstleistungen in Bezug auf die Vorsteuer beim Lieferer oder Dienstleistungserbringer im Regelfall nicht kennen wird. Es scheint, dass das deutsche System der Ist-Versteuerung genau dieses Ergebnis herbeiführen könnte.

73. Dieses Argument, auf dem die Rechtsauffassung von zumindest einigen deutschen Kommentatoren, dass nämlich Art. 167 der Mehrwertsteuerrichtlinie lediglich eine „Leitidee“ darstelle<sup>(33)</sup>, zu beruhen scheint – überzeugt mich nicht. Art. 66 Buchst. b der Richtlinie sieht eine Möglichkeit für die Mitgliedstaaten vor, eine abweichende Regelung zu treffen, von der sie Gebrauch machen können, wenn sie es wünschen. Eine Verpflichtung dazu besteht nicht.

74. Macht ein Mitgliedstaat von dieser Möglichkeit Gebrauch, muss er dies in einer Weise tun, die es den Steuerpflichtigen ermöglicht, ihre Pflichten und Rechte aus den Mehrwertsteuerrichtlinien zu erfüllen bzw. auszuüben. Dass Deutschland – im Wege einer Abweichung gemäß Art. 66 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie – ein System eingeführt hat, das in der Praxis für die Steuerpflichtigen Probleme bei der Anwendung mit sich bringt, kann nicht dazu führen, dass der klare Wortlaut von Art. 167 – „das Recht auf Vorsteuerabzug entsteht, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht“ – zu einer unverbindlichen „Leitidee“ wird oder auf etwas anderes als den Zeitpunkt der Entstehung des Steueranspruchs Bezug nehmen soll.

75. Ich möchte hinzufügen, dass viele Arten abweichender Regelungen gemäß Art. 66 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie vorstellbar sind, die nicht die Probleme mit sich bringen, die die deutsche Kassenbuchführungsregelung anscheinend kennzeichnen. So umfasste die Abweichung im italienischen Recht, um die es in der Rechtssache Italitica ging, sämtliche Dienstleistungen. Die Dienstleistungsempfänger wussten vermutlich, ob die Leistung als Lieferung von Gegenständen oder Erbringung von Dienstleistungen einzustufen war, und hätten vermutlich keine Probleme gehabt, den richtigen Zeitpunkt für den Vorsteuerabzug für die jeweiligen Umsätze zu bestimmen. Eine abweichende Regelung, die – nur als Beispiel – für bestimmte Berufsgruppen gälte, hätte auch keine solchen Probleme verursacht, auch nicht vor dem Erlass von Art. 226 Nr. 7a.

76. Nach dem Erlass von Art. 226 Nr. 7a verliert das in Nr. 72 der vorliegenden Schlussanträge angeführte Argument jegliche Gültigkeit. Ein Erwerber oder Dienstleistungsempfänger hat nun gemäß den Bestimmungen der Mehrwertsteuerrichtlinie einen Anspruch darauf, die notwendigen Angaben zu erhalten.

77. Daher bin ich der Ansicht, dass eine zutreffende Würdigung der Entstehungsgeschichte und des Regelungszusammenhangs von Art. 167a und Art. 226 Nr. 7a der Mehrwertsteuerrichtlinie nachdrücklich für eine Bejahung der ersten Vorlagefrage des vorliegenden Gerichts spricht.

#### 4. **Die Vorarbeiten zur Richtlinie 2010/45**

78. Die schwedische Regierung macht in ihren Erklärungen geltend, dass die Vorarbeiten zur Richtlinie 2010/45 das Argument stützten, dass das Recht auf Vorsteuerabzug in einem Fall wie dem vorliegenden zum Zeitpunkt der Lieferung oder Dienstleistungserbringung entstehe und nicht erst zu dem (im Allgemeinen späteren) Zeitpunkt, zu dem der die Kassenbuchführung anwendende Lieferer oder Dienstleistungserbringer die Zahlung vereinnahmt. Sie führt insoweit einen Auszug aus der Begründung des Vorschlags der Kommission für eine Richtlinie zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem hinsichtlich der Rechnungsstellungsvorschriften vom 28. Januar 2009 an, wonach „in Fällen, in denen der Lieferer/Dienstleistungserbringer die Mehrwertsteuer erst bei Erhalt der Zahlung abrechnet, dem Erwerber/Dienstleistungsempfänger ein sofortiges Recht auf Vorsteuerabzug eingeräumt werden“ sollte.

79. Um es deutlich zu machen: Der von der schwedischen Regierung genannte Vorschlag sah eine *Änderung* der Rechtslage vor, so dass es dem Erwerber oder Dienstleistungsempfänger (wie GK), der Gegenstände oder Dienstleistungen von einem die Kassenbuchführung nutzenden Lieferer (wie der Vermieterin von GK) erhält, *nach* dieser Änderung erlaubt sein sollte, die Vorsteuer zu dem Zeitpunkt abzuziehen, zu dem die Gegenstände geliefert oder die Dienstleistungen erbracht werden. Die vorgeschlagene Änderung war in einem neuen Art. 167a Abs. 1 in dem Vorschlag enthalten, der wie folgt lautete:

„Entsteht der Anspruch auf die abzugsfähige Steuer zum Zeitpunkt des Eingangs der Zahlung, können die Mitgliedstaaten vorsehen, dass das Recht auf Vorsteuerabzug zum Zeitpunkt der Lieferung der Gegenstände bzw. der Dienstleistung oder zum Zeitpunkt der Ausstellung der Rechnung entsteht.“

80. Stillschweigend beruhte die vorgeschlagene Richtlinie und die dazugehörige Begründung auf dem Verständnis, dass vor dem Erlass der vorgeschlagenen Änderung das Recht auf Vorsteuerabzug für eine Lieferung oder Dienstleistungserbringung durch einen Steuerpflichtigen, der die Kassenbuchführung verwendet, gemäß Art. 167 der Mehrwertsteuerrichtlinie zu dem Zeitpunkt entstand, zu dem der Steueranspruch entstand, also zum Zeitpunkt der Zahlung.

81. Des Weiteren wurde der vorgeschlagene Text als eine Erlaubnis für die Mitgliedstaaten entworfen, die in Art. 167 festgeschriebene Verknüpfung zwischen dem Zeitpunkt des Entstehens des Steueranspruchs (gegen den Lieferer oder Dienstleistungserbringer) und dem Zeitpunkt des Entstehens des entsprechenden Vorsteuerabzugsrechts (für den Erwerber oder Dienstleistungsempfänger) aufzuheben. Die vorgeschlagene Richtlinie und die zugehörige Begründung beruhten somit außerdem stillschweigend darauf, dass auch nach dem Erlass des vorgeschlagenen Art. 167a Abs. 1 die Grundregel – solange keine nationale abweichende Regelung auf der Grundlage dieser Vorschrift existiert – nach wie vor darin bestünde, dass das Vorsteuerabzugsrecht entsteht, wenn der Steueranspruch entsteht.

82. Der vorgeschlagene Art. 167a Abs. 1 ist nicht erlassen worden. Für die letztlich erlassene Fassung von Art. 167a ist jedoch eine Erklärung in das Ratsprotokoll aufgenommen worden. Diese Protokollerklärung und die Gründe, aus denen sie keine rechtliche Bedeutung hat, habe ich in den Nrn. 31 und 32 der vorliegenden Schlussanträge erörtert.

83. Der von der schwedischen Regierung angeführte Teil der Vorarbeiten stützt somit in keiner Weise ihren Standpunkt, und zwar erstens, weil er eine Vorschrift betrifft, die nicht erlassen worden ist, und zweitens, weil die Auffassung der Kommission über die vor der vorgeschlagenen Rechtsänderung geltende Rechtslage dem genauen Gegenteil dessen entspricht, was die schwedische Regierung geltend zu machen sucht.

84. Dies wird umso klarer, wenn man den unmittelbar folgenden Abschnitt der Begründung liest, der lautet:

„In diesem Zusammenhang steht auch die Änderung der Vorschriften über die obligatorischen Angaben auf einer vollständigen Rechnung mit ausgewiesener Mehrwertsteuer, damit der Lieferer/Dienstleistungserbringer auf der Rechnung den Zeitpunkt des Eintritts des Steueranspruchs angeben muss. *Ohne diese Angabe kann der Erwerber/Dienstleistungsempfänger derzeit in bestimmten Fällen nicht erkennen, wann er sein Recht auf Vorsteuerabzug ausüben kann.*“ (Hervorhebung nur hier)

85. Diese Erläuterung bezieht sich auf den vorgeschlagenen Art. 226 Nrn. 7 und 7a, die lauten:

„[...] Rechnungen für Mehrwertsteuerzwecke müssen nur die folgenden Angaben enthalten ...]:

7. das Datum des Tages, an dem der Steueranspruch entsteht, sofern dieses Datum nicht mit dem Ausstellungsdatum der Rechnung identisch ist, oder, wenn das Datum des Eintritts des Steueranspruchs nicht bekannt ist, ein Verweis auf den Steuertatbestand;

7a. wenn der Steueranspruch bei Zahlungseingang eintritt: das Datum des Tages der Lieferung der Gegenstände oder der Dienstleistung, sofern dieser Tag dem Tag der Zahlung vorausgeht.“

86. Diese Erläuterung in der Begründung wäre sinnlos, wenn das Vorsteuerabzugsrecht immer zum Zeitpunkt der Lieferung oder Dienstleistungserbringung entstünde. Der Zeitpunkt der Lieferung oder Dienstleistungserbringung ist dem Erwerber oder Dienstleistungsempfänger im Allgemeinen bekannt, aber dieser wird in der Regel nur dann wissen, wie sein Lieferer oder Dienstleistungserbringer die Umsätze steuerlich behandelt – als Ist- oder Soll-Versteuere –, wenn ihm dies mitgeteilt wird oder wenn die nationale Abweichung gemäß Art. 66 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie Kategorien von Umsätzen oder Steuerpflichtigen betrifft, die für ihn leicht erkennbar sind.

87. Die schließlich erlassenen Änderungen gingen in eine andere Richtung. Statt der Angabe des Zeitpunkts der Entstehung des Steueranspruchs (erforderlich für den Erwerber oder Dienstleistungsempfänger, um den Zeitpunkt für den Vorsteuerabzug gemäß Art. 167 der Mehrwertsteuerrichtlinie zu bestimmen) und des Zeitpunkts der Lieferung, wenn der Steueranspruch bei Zahlungseingang entsteht und der Zeitpunkt der Lieferung oder Dienstleistungserbringung davor liegt (erforderlich, wenn der betreffende Mitgliedstaat von dem Recht auf Abweichung gemäß dem vorgeschlagenen, aber nicht erlassenen Art. 167a Abs. 1 Gebrauch gemacht hätte), verlangt der Unionsgesetzgeber in der erlassenen Fassung von Art. 226 Nr. 7 die Angabe des Datum, an dem die Gegenstände geliefert werden oder die Dienstleistung erbracht bzw. abgeschlossen wird (erforderlich für Umsätze, bei denen der Zeitpunkt der Entstehung des Rechts auf Vorsteuerabzug in Art. 167 in Verbindung mit Art. 63 geregelt ist) oder des Datums, an dem die Vorauszahlung geleistet wird (erforderlich für Umsätze, bei denen der Zeitpunkt der Entstehung des Rechts auf Vorsteuerabzug in Art. 167 in Verbindung mit Art. 65 geregelt ist), sofern dieses Datum feststeht und nicht mit dem Ausstellungsdatum der Rechnung identisch ist.

88. Art. 226 Nr. 7a in seiner erlassenen Fassung verlangt die Angabe „Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten“, sofern der Steueranspruch gegen den Lieferer oder Dienstleistungserbringer zum Zeitpunkt des Eingangs der Zahlung entsteht. Die Angabe ist für den Rechnungsadressaten relevant, da ihm so mitgeteilt wird, welche Regeln für den Lieferer oder Dienstleistungserbringer hinsichtlich der Lieferung oder Dienstleistungserbringung gelten – Ist- oder Sollversteuerung –, und der Erwerber oder Dienstleistungsempfänger damit in die Lage

versetzt wird, den Zeitpunkt zu bestimmen, zu dem sein Recht auf Vorsteuerabzug entsteht. Ohne diese Angabe wüsste der Erwerber oder Dienstleistungsempfänger nicht, wann er sein Recht auf Vorsteuerabzug rechtmäßig ausüben darf.

89. Ich bin daher nicht der Ansicht, dass die von der schwedischen Regierung angeführten Vorarbeiten ihren Standpunkt stützen.

#### **E. Schlussbemerkungen**

90. Zum Schluss halte ich es für nützlich, jenseits der rechtlichen Argumente für einen Moment die Behandlung des Steuerpflichtigen zu betrachten und seine Perspektive einzunehmen. Wie oben in den Nrn. 44 und 45 erörtert, muss GK als Steuerpflichtige und Empfängerin von Vermietungsdienstleistungen aufgrund des klaren Wortlauts der Mehrwertsteuerrichtlinie die auf diese Dienstleistungen entfallende Vorsteuer zu dem Zeitpunkt abziehen, zu dem der Steueranspruch gegen die Vermieterin entsteht. Genau dies hat GK in Kenntnis, dass ihre Vermieterin ein Ist-Versteuerer war, getan.

91. Die dem Gerichtshof vorliegenden Informationen enthalten nichts, was darauf hindeuten würde, dass GK den geringsten Versuch unternommen hätte, sich irgendeinen Vorteil, geschweige denn einen rechtswidrigen Vorteil zu verschaffen. Vor dem Gerichtshof sind keine Betrugsvorwürfe laut geworden. Ein Vorsteuerabzug zu dem früheren Zeitpunkt, wie es nach der Rechtsauffassung des Finanzamts erforderlich wäre, würde im Gegenteil zu einem nicht unerheblichen Liquiditätsvorteil von GK zum Nachteil der Steuerbehörde führen.

92. Die hier betroffene Steuerpflichtige hat sich an den Wortlaut der Mehrwertsteuerrichtlinie gehalten. Ihr ist dadurch keinerlei mehrwertsteuerrelevanter Vorteil entstanden.

93. Nach alledem kann ich nichts erkennen, was eine Auslegung rechtfertigen würde, die von dem klaren Wortlaut der Mehrwertsteuerrichtlinie abweicht.

#### **IV. Ergebnis**

94. Ich schlage deshalb vor, die erste Frage des Finanzgerichts Hamburg wie folgt zu beantworten:

Art. 167 der Richtlinie 2006/112/EG vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ist dahin auszulegen, dass er einer nationalen Regelung entgegensteht, nach der das Recht zum Vorsteuerabzug auch dann bereits im Zeitpunkt der Ausführung des Umsatzes entsteht, wenn – gemäß einer nationalen Abweichung nach Art. 66 Buchst. b der Richtlinie – der Steueranspruch gegen den Lieferer oder Dienstleistungserbringer erst bei Vereinnahmung des Entgelts entsteht und das Entgelt noch nicht gezahlt worden ist.

1 Originalsprache: Englisch.

2 Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1) in der durch die Richtlinie 2010/45/EU des Rates vom 13. Juli 2010 (ABl. 2010, L 189, S. 1) geänderte Fassung (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie).

3 Rn. 14 und 18 des Vorlagebeschlusses.

4 Rn. 20, vorletzter Satz, des Vorlagebeschlusses.

5 Sechste Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der



Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. 1977, L 145, S. 1).

6 Art. 167 der Mehrwertsteuerrichtlinie ist im Wesentlichen identisch mit der Vorgängerbestimmung Art. 17 Abs. 1 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie.

7 Die deutsche Fassung der Protokollerklärung ist bei Frye in Rau/Dürrwächter, UStG, § 20 Rn. 47.1, Fn. 1, abgedruckt (169. Aktualisierung – Oktober 2016).

8 C-319/06, EU:C:2008:350 (im Folgenden: Urteil Luxemburg).

9 Richtlinie 96/71/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. Dezember 1996 über die Entsendung von Arbeitnehmern im Rahmen der Erbringung von Dienstleistungen (ABl. 1996, L 18, S. 1).

10 Das vorlegende Gericht verweist insbesondere auf die Urteile vom 23. Februar 1988, Kommission/Italien (429/85, EU:C:1988:83, Rn. 9), vom 26. Februar 1991, Antonissen (C-292/89, EU:C:1991:80, Rn. 18), vom 29. Mai 1997, VAG Sverige (C-329/95, EU:C:1997:256, Rn. 23), und vom 3. Dezember 1998, Generics (UK) u. a. (C-368/96, EU:C:1998:583, Rn. 26).

11 Richtlinie 2010/45/EU des Rates vom 13. Juli 2010 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem hinsichtlich der Rechnungsstellungsvorschriften (ABl. 2010, L 189, S. 1) (im Folgenden: Rechnungsstellungsrichtlinie).

12 Abgedruckt in Ben Terra, Kajus: Commentary on European VAT, S. 1595. Vgl. Protokoll der 3027. Tagung des Rates der Europäischen Union (Wirtschaft und Finanzen) am 13. Juli 2010 in Brüssel.

13 Rechtssache 429/85, EU:C:1988:83, Rn. 9. Vgl. auch Urteil vom 16. Oktober 2003, Flughafen Hannover-Langenhagen (C-363/01, EU:C:2003:548, Rn. 51).

14 C-292/89, EU:C:1991:80, Rn. 17 und 18.

15 Urteil vom 8. Juni 2000, Epson Europe (C-375/98, EU:C:2000:302, Rn. 26).

16 Urteil vom 10. Januar 2006, Skov und Bilka (C-402/03, EU:C:2006:6, Rn. 41 und 42).

17 Urteil vom 19. April 2007, Farrell (C-356/05, EU:C:2007:229, Rn. 31).

18 Urteil vom 14. März 2013, Agrargenossenschaft Neuzelle (C-545/11, EU:C:2013:169, Rn. 52).

19 Urteile vom 15. Juni 2006, Kommission/Finnland (C-249/05, nicht veröffentlicht, EU:C:2006:411, Rn. 51 und 52), vom 22. Oktober 2009, Swiss Re Germany Holding (C-242/08, EU:C:2009:647, Rn. 62), und vom 17. Dezember 2020, WEG Tevesstraße (C-449/19, EU:C:2020:1038, Rn. 44).

20 Vgl. Schlussanträge der Generalanwältin Trstenjak in der Rechtssache Kommission/Luxemburg (C-319/06, EU:C:2007:516, Nr. 45).

21 Art. 3 Abs. 10 der Richtlinie 96/71.

22 Urteil vom 17. Oktober 1996, Denkavit u. a. (C-283/94, C-291/94 und C-292/94,

EU:C:1996:387, Rn. 29).

23 Urteil vom 1. Oktober 2009 (C-247/08, EU:C:2009:600, Rn. 39).

24 Vorlagebeschluss, Rn. 26.

25 Die Erklärung wäre aber auch schon deshalb nicht relevant, weil sie die in Nr. 30 der vorliegenden Schlussanträge genannten Antonissen-Kriterien insoweit nicht erfüllt, als sie in Art. 17 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie keinen Ausdruck gefunden hat. Sie würde außerdem zu einer Auslegung führen, die im Widerspruch zum tatsächlichen Wortlaut von Art. 167 der Mehrwertsteuerrichtlinie stünde. Vgl. Urteil Kommission/Italien, angeführt in Nr. 29 der vorliegenden Schlussanträge.

26 Vgl. Frye in Rau/Dürrwächter, UStG, § 20 Rn. 47 und 47.1 und 49 (169. Aktualisierung – Oktober 2016). Vgl. auch die Erörterung dieser Frage bei H. Stadie in Rau/Dürrwächter, UStG, § 15, Rn. 80 und 81 (170. Aktualisierung – Januar 2017). Wie in den Nrn. 72 bis 76 dieser Schlussanträge dargestellt, teile ich die Auffassung von Frye und Stadie, dass Art. 167 der Mehrwertsteuerrichtlinie vor dem Erlass von Art. 226 Nr. 7a nicht zwingendes Recht gewesen sei, nicht.

27 Zum gleichen Ergebnis kommt auch die deutsche Sprachfassung der Mehrwertsteuerrichtlinie (wie auch die bulgarische, die dänische, die französische und die schwedische Sprachfassung).

28 C-107/13, EU:C:2014:151.

29 C-660/16 und C-661/16, EU:C:2018:372.

30 Ebd., Rn. 37 und 48. Art. 65 der Mehrwertsteuerrichtlinie ist als Ausnahmeregelung zu Art. 63 eng auszulegen und kann keine Anwendung finden, wenn die Bewirkung der Lieferung oder die Erbringung der Dienstleistung zum Zeitpunkt der Anzahlung unsicher ist. Ebd., Rn. 39 bis 41. Vgl. in diesem Sinne FIRIN, Rn. 37 bis 39 und 42.

31 Entscheidung des Rates vom 30. Januar 2007 zur Ermächtigung Estlands, Sloweniens, Schwedens und des Vereinigten Königreichs, eine von Artikel 167 der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem abweichende Regelung anzuwenden (ABl. 2007, L 57, S. 12). Zusätzlich zu der von der deutschen Regierung genannten Entscheidung sind eine Reihe weiterer Entscheidungen des Rates zu Ist-Versteuerungsregelungen erlassen worden, insbesondere Entscheidungen des Rates 2009/938/EU, 2009/939/EU und 2009/1022/EU, die mehr oder weniger dieselbe Wirkung hatten.

32 Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 26. Oktober 1995, Italitica (C-144/94, EU:C:1995:355, Rn. 14 bis 21 und Nr. 1 des Tenors). Die französische Regierung hatte in der mündlichen Verhandlung vorgetragen, dass der Rat Art. 10 Abs. 2 Unterabs. 3 der Richtlinie beschlossen habe, um bestimmten Mitgliedstaaten, etwa der Italienischen und der Französischen Republik, die Beibehaltung der bisherigen Rechtslage zu ermöglichen, die die Entstehung des Steueranspruchs bei Dienstleistungen im Zeitpunkt der Zahlung vorsah. Ebd., Rn. 15.

33 Vgl. z. B. H. Stadie in Rau/Dürrwächter, UStG, § 15 Rn. 80 und 81 (mit Stand: 170. Aktualisierung – Januar 2017).