Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS
EVGENI TANCHEV
vom 20. Mai 2021 [1]

Verbundene Rechtssachen C-45/20 und C-46/20

E
gegen
Finanzamt N (C-45/20)
und
Z
gegen
Finanzamt G (C-46/20)

(Vorabentscheidungsersuchen des Bundesfinanzhofs [Deutschland])

„Vorabentscheidungsersuchen – Mehrwertsteuer – Vorsteuerabzug – Richtlinie 2006/112/EG des Rates in der durch die Richtlinie 2009/162/EG geänderten Fassung – Art. 167 und 168 Buchst. a – Installation einer Photovoltaikanlage – Arbeitszimmer in einem ansonsten privat genutzten Einfamilienhaus – Immobilien – Gemischt genutztes Vermögen – Zuordnung zu einem Unternehmen – Vereinbarkeit der von einem Mitgliedstaat gesetzten Frist für die Zuordnung und einer Vermutung für die Zuordnung zum Privatvermögen mangels gegenteiliger Anhaltspunkte mit dem Unionsrecht – Verlust des Rechts auf Vorsteuerabzug“

1. Mit den vorliegenden Vorabentscheidungsersuchen ersucht der Bundesfinanzhof (Deutschland) (im Folgenden: vorlegendes Gericht) um Klarstellungen zur Rechtsprechung des Gerichtshofs in Bezug auf die Zuordnung von Investitionsgütern [2], speziell von Immobilien [3], die sowohl für unternehmerische als auch für private Zwecke verwendet werden (im Folgenden: gemischt genutztes Vermögen), zum Privatvermögen eines Steuerpflichtigen oder zum Vermögen seines Unternehmens oder zu einer Kombination von beiden (im Folgenden: Zuordnungsentscheidung). Genauer gesagt betreffen die Fragen die Folgen der Zuordnungsentscheidung für das Recht auf Vorsteuerabzug gemäß den Art. 167 und 168 Buchst. a der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem [4] in der durch die Richtlinie 2009/162/EG des Rates vom

1 Originalsprache: Englisch.

2 Es ist jedoch Sache des vorlegenden Gerichts, im Licht des nationalen Rechts zu klären, ob die hier in Rede stehenden Güter „Investitionsgüter“ sind. Nach Art. 189 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie können die Mitgliedstaaten den Begriff „Investitionsgüter“ definieren. Der Gerichtshof hat entschieden, dass dieser Begriff Güter umfasst, die – für Zwecke einer wirtschaftlichen Tätigkeit genutzt – durch ihre Langlebigkeit und ihren Wert gekennzeichnet sind und deren Anschaffungskosten daher in der Regel nicht als laufende Kosten verbucht, sondern über mehrere Jahre hinweg abgeschrieben werden. Vgl. z. B. Urteil vom 27. März 2019, Mydibel (C-201/18, EU:C:2019:254, Rn. 23), unter Bezugnahme auf das Urteil vom 16. Februar 2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, Rn. 35).

3 Dazu näher unten, Nr. 35.

4 ABl. 2006, L 347, S. 1.

22. Dezember 2009 zur Änderung verschiedener Bestimmungen der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem[5] geänderten Fassung (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie).

2. Die Fragen betreffen die Vereinbarkeit der nach deutschem Recht *de facto* bestehenden Ausschlussfrist für die Mitteilung der Zuordnungsentscheidung an die deutschen Steuerbehörden, deren Ablauf nach der Rechtsprechung des vorlegenden Gerichts zum Verlust des Vorsteuerabzugsrechts führt, mit dem Unionsrecht, insbesondere im Licht des Urteils des Gerichtshofs vom 25. Juli 2018, Gmina Ryjewo[6]. Die gleiche Folge ergibt sich offenbar aus der Rechtsprechung des vorlegenden Gerichts, wonach mangels ausreichender gegenteiliger Indizien eine Vermutung für die Zuordnung gemischt genutzten Vermögens zum Privatvermögen eines Steuerpflichtigen spricht.

3. Ich bin zu dem Ergebnis gelangt, dass unter den Umständen des Ausgangsverfahrens eine Auslegung mitgliedstaatlicher Rechtsvorschriften in der Rechtsprechung des vorlegenden Gerichts, wonach ein Steuerpflichtiger das Recht auf Vorsteuerabzug verliert, wenn er eine Zuordnungsentscheidung für gemischt genutztes Vermögen nicht innerhalb der im Recht des Mitgliedstaats vorgesehenen Frist mitteilt, gegen die Art. 167 und 168 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie verstößt, weil sie mit den Grundsätzen der steuerlichen Neutralität und der Verhältnismäßigkeit unvereinbar ist, angesichts dessen, dass die Verfahrensakten keine Anhaltspunkte für Bedenken in Bezug auf eine Steuerhinterziehung enthalten[7]. Das Gleiche gilt für die oben erwähnte Vermutung der Zuordnung zum Privatvermögen des Steuerpflichtigen, wenn sie zum Verlust des Abzugsrechts führt.

I. Rechtlicher Rahmen

A. Unionsrecht

4. Art. 167 der Mehrwertsteuerrichtlinie lautet:

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

5. Art. 168 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie sieht vor:

„Soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, ist der Steuerpflichtige berechtigt, in dem Mitgliedstaat, in dem er diese Umsätze bewirkt, vom Betrag der von ihm geschuldeten Steuer folgende Beträge abzuziehen:

a) die in diesem Mitgliedstaat geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert bzw. erbracht wurden oder werden;

[5] ABl. 2010, L 10, S. 14.

[6] C-140/17, EU:C:2018:595 (im Folgenden: Urteil Gmina Ryjewo).

[7] Urteil vom 12. Juli 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, Rn. 65 bis 70). Vgl. auch z. B. Urteil vom 12. April 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, Rn. 39), unter Bezugnahme auf das Urteil vom 28. Juli 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, Rn. 52 und die dort angeführte Rechtsprechung). Vgl. auch die kürzlich ergangenen Urteile vom 26. April 2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, Rn. 32 bis 34 und 49 bis 51), und vom 2. Juli 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, Rn. 37 und 38).

…“

6. Art. 168a der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt in Abs. 1:

„Soweit ein dem Unternehmen zugeordnetes Grundstück vom Steuerpflichtigen sowohl für unternehmerische Zwecke als auch für seinen privaten Bedarf oder den seines Personals oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke verwendet wird, darf bei Ausgaben im Zusammenhang mit diesem Grundstück höchstens der Teil der Mehrwertsteuer nach den Grundsätzen der Artikel 167, 168, 169 und 173 abgezogen werden, der auf die Verwendung des Grundstücks für unternehmerische Zwecke des Steuerpflichtigen entfällt.

Ändert sich der Verwendungsanteil eines Grundstücks nach Unterabsatz 1, so werden diese Änderungen abweichend von Artikel 26 nach den in dem betreffenden Mitgliedstaat geltenden Vorschriften zur Anwendung der in den Artikeln 184 bis 192 festgelegten Grundsätze berücksichtigt.“

7. Art. 250 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie sieht vor:

„Jeder Steuerpflichtige hat eine Mehrwertsteuererklärung abzugeben, die alle für die Festsetzung des geschuldeten Steuerbetrags und der vorzunehmenden Vorsteuerabzüge erforderlichen Angaben enthält, gegebenenfalls einschließlich des Gesamtbetrags der für diese Steuer und Abzüge maßgeblichen Umsätze sowie des Betrags der steuerfreien Umsätze, soweit dies für die Feststellung der Steuerbemessungsgrundlage erforderlich ist.“

B. Deutsches Recht

8. § 15 Abs. 1 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) bestimmt:

„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. …“

9. § 18 Abs. 3 UStG lautet:

„Der Unternehmer hat für das Kalenderjahr oder für den kürzeren Besteuerungszeitraum eine Steuererklärung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung zu übermitteln, in der er die zu entrichtende Steuer oder den Überschuss, der sich zu seinen Gunsten ergibt, nach § 16 Absatz 1 bis 4 und § 17 selbst zu berechnen hat (Steueranmeldung). In den Fällen des § 16 Absatz 3 und 4 ist die Steueranmeldung binnen einem Monat nach Ablauf des kürzeren Besteuerungszeitraums zu übermitteln. Auf Antrag kann das Finanzamt zur Vermeidung von unbilligen Härten auf eine elektronische Übermittlung verzichten; in diesem Fall hat der Unternehmer eine Steueranmeldung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck abzugeben und eigenhändig zu unterschreiben.“

10. § 149 Abs. 2 der Abgabenordnung bestimmte in der für den vorliegenden Rechtsstreit maßgebenden Fassung [8]:

„Soweit die Steuergesetze nichts anderes bestimmen, sind Steuererklärungen, die sich auf ein Kalenderjahr oder einen gesetzlich bestimmten Zeitpunkt beziehen, spätestens fünf Monate danach abzugeben. …“

II. Sachverhalt, Verfahren und Vorlagefragen

A. C-45/20, E gegen Finanzamt N (im Folgenden: Rechtssache E)

11. Der Kläger in der Rechtssache E betreibt einen Gerüstbaubetrieb. Im Jahr 2014 plante er die Errichtung eines Einfamilienhauses, das nach dem Grundriss vom 29. Juli 2014 im Erdgeschoss ein Arbeitszimmer von 16,57 m^2 enthalten sollte. Die Gesamtnutzfläche des ansonsten privat genutzten Hauses sollte 149,75 m^2 betragen. Die Rechnungen für die Errichtung des Hauses einschließlich des Arbeitszimmers wurden in der Zeit von Oktober 2014 bis November 2014 erstellt [9].

12. E machte in den (monatlichen) Umsatzsteuer-Voranmeldungen, zu deren Abgabe er in den Jahren 2014 und 2015 gemäß § 18 Abs. 2 Satz 2 UStG verpflichtet war, keinen anteiligen Vorsteuerabzug in Bezug auf das Arbeitszimmer geltend, sondern tat dies erstmals in seiner Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2015 gemäß § 18 Abs. 3 Satz 1 UStG [10]. Diese Erklärung ging beim Finanzamt am 28. September 2016 ein.

13. Das Finanzamt setzte mit Bescheid vom 5. April 2017 die Umsatzsteuer von E für das Jahr 2015 fest, ohne den Abzug der nach den Angaben von E auf das Arbeitszimmer entfallenden Vorsteuer in Höhe von [X] Euro zuzulassen. Das Finanzamt wies den eingelegten Einspruch mit Entscheidung vom 17. Januar 2018 als unbegründet zurück. Die hiergegen erhobene Klage blieb ebenfalls ohne Erfolg. In seinem Urteil vom 19. März 2018 führte das Sächsische Finanzgericht (Deutschland) aus, dass der begehrte Vorsteuerabzug nicht in Betracht komme, weil der Gegenstand nicht rechtzeitig (bis zum 31. Mai 2015) dem Unternehmensvermögen zugeordnet worden sei.

14. Aus dem Vorlagebeschluss geht hervor, dass nach der Rechtsprechung des vorlegenden Gerichts aus dem Grundsatz des Sofortabzugs der Vorsteuer folgt, dass die Zuordnungsentscheidung schon bei Anschaffung oder Herstellung des fraglichen Gegenstands zu treffen ist [11]. Gleichwohl kann der Steuerpflichtige nach der Rechtsprechung des vorlegenden Gerichts aus Gründen der Praktikabilität die Zuordnungsentscheidung spätestens und mit endgültiger Wirkung in seiner Umsatzsteuererklärung (§ 18 Abs. 3 UStG) für das Jahr, in das der Leistungsbezug fällt, nach außen dokumentieren [12]. Dieser Zeitpunkt wird in der Rechtsprechung des vorlegenden Gerichts unter Bezugnahme auf den Ablauf der allgemeinen gesetzlichen

8 Nach den Angaben in den schriftlichen Erklärungen der Bundesrepublik Deutschland ist die Fassung vom 1. November 2011 maßgebend.

9 Nach den Angaben in den schriftlichen Erklärungen des Finanzamts N.

10 Nach den Angaben in den schriftlichen Erklärungen des Finanzamts N.

11 BFH-Urteile in BFHE 234, 519, BStBl II 2014, 76, Rz 23; in BFH/NV 2012, 808, Rz 18; in BFH/NV 2012,1828, Rz 28 ff.; in BFH/NV 2013, 266, Rz 38.

12 BFH-Urteile in BFHE 234, 519, BStBl II 2014, 76, Rz 24ff., 34; in BFHE 234, 531, BStB1 II 2014, 81, Rz 24ff.; in BFH/NV 2013, 266, Rz 40f.; BFH-Beschluss in BFH/NV 2017, 922, Rz 5, jeweils m. w. N.

Abgabefrist für Steuererklärungen gemäß § 149 Abs. 2 der Abgabenordnung konkretisiert. Dabei handelte es sich im Ausgangsverfahren um den 31. Mai des Folgejahres, d. h. des Jahres 2015 [13]. Überdies führt nach der Rechtsprechung des vorlegenden Gerichts die Verlängerung der Frist für die Abgabe der Steuererklärung nicht dazu, dass auch die Frist für die Mitteilung der Zuordnungsentscheidung verlängert wird [14].

15. Mit seiner Revision macht E geltend, auf die Dokumentation der Zuordnungsentscheidung durch seine Umsatzsteuererklärung komme es nicht an, da mit der Bauzeichnung und der tatsächlich ausschließlich unternehmerischen Nutzung des Arbeitszimmers ausreichende Anhaltspunkte für eine Zuordnung zum Unternehmen vorlägen.

B. C-46/20, Z gegen Finanzamt G (im Folgenden: Rechtssache Z)

16. Die Rechtssache Z betrifft den Vorsteuerabzug aus der Errichtung einer Photovoltaikanlage im Jahr 2014, dem Streitjahr. Der Kläger verbrauchte den mit der Anlage erzeugten Strom teilweise selbst und speiste ihn im Übrigen in das Stromnetz eines Energieversorgers ein. Der Vertrag über die Energieeinspeisung in das Stromnetz wurde im Streitjahr geschlossen und sah eine Vergütung zuzüglich Umsatzsteuer vor.

17. Am 29. Februar 2016 gab Z die Umsatzsteuererklärung für das Streitjahr ab und erklärte Vorsteuer in Höhe von [X] Euro. Die Vorsteuerbeträge betrafen im Wesentlichen die in der Rechnung vom 11. September 2014 über die Lieferung und Installation der Photovoltaikanlage ausgewiesene Steuer. Z hatte zuvor keine Erklärungen zu dieser Anlage abgegeben. Das beklagte Finanzamt G stimmte der Umsatzsteuererklärung für das Streitjahr zunächst zu.

18. Nach einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung vertrat das Finanzamt die Ansicht, dass der Vorsteuerabzug aus der Rechnung vom 11. September 2014 nicht gewährt werden könne, weil Z den fraglichen Gegenstand nicht rechtzeitig, d. h. bis zum 31. Mai 2015, dem Unternehmen zugeordnet habe.

19. Das Finanzamt setzte daher die Umsatzsteuer von Z für das Streitjahr mit Bescheid vom 30. November 2016, zuletzt geändert durch Bescheid vom 27. März 2017, entsprechend fest. Der eingelegte Einspruch wurde mit Entscheidung vom 18. Mai 2017 zurückgewiesen; auch die Klage blieb erfolglos. In seinem Urteil vom 12. September 2018 entschied das Finanzgericht Baden-Württemberg (Deutschland), dass Z, dem ein Zuordnungswahlrecht zustehe, die Photovoltaikanlage nicht rechtzeitig seinem Unternehmensvermögen zugeordnet habe. Dies ergebe sich aus der für das Finanzgericht bindenden Rechtsprechung (siehe oben, Nr. 14). Auch die mittlerweile ergangene Rechtsprechung des Gerichtshofs ändere daran nichts.

20. Vor dem Finanzgericht machte Z geltend, die Rechtsprechung des vorlegenden Gerichts zur zeitnahen Dokumentation der Zuordnungsentscheidung bei gemischt genutztem Vermögen sei insbesondere angesichts des Urteils Gmina Ryjewo in Frage zu stellen.

[13] BFH-Urteile in BFHE 234, 519, BStBl II 2014, 76, Rz 33 ff.; in BFH/NV 2013, 266, Rz 40 f.; in BFH/NV 2014, 1097, Rz 14; BFH-Beschlüsse in BFH/NV 2014, 914, Rz 6; in BFH/NV 2017, 922, Rz 5. Nach den Angaben im Vorlagebeschluss handelt es sich jetzt um den 31. Juli des Folgejahres.

[14] BFH-Urteile in BFHE 234, 531, BStBl II 2014, 81, Rz 36 f.; in BFH/NV 2012, 808, Rz 18.

21. Aus dem Vorlagebeschluss geht hervor, dass das Finanzamt die Einspruchsentscheidung verteidigte und ausführte, der Kläger sei vor der Inbetriebnahme der Photovoltaikanlage kein Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuerrechts gewesen, und in der Fallkonstellation, über die der Gerichtshof im Urteil Gmina Ryjewo entschieden habe, habe kein Zuordnungswahlrecht bestanden.

22. Unter diesen Umständen hat das vorlegende Gericht beschlossen, die Verfahren in den Rechtssachen C-45/20 und C-46/20 auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Steht Art. 168 Buchst. a in Verbindung mit Art. 167 der Richtlinie 2006/112 einer nationalen Rechtsprechung entgegen, nach der das Recht auf Vorsteuerabzug in den Fällen, in denen ein Zuordnungswahlrecht beim Leistungsbezug besteht, ausgeschlossen ist, wenn bis zum Ablauf der gesetzlichen Abgabefrist für die Umsatzsteuer-Jahreserklärung keine für die Finanzbehörden erkennbare Zuordnungsentscheidung abgegeben wurde?

2. Steht Art. 168 Buchst. a der Richtlinie 2006/112 einer nationalen Rechtsprechung entgegen, nach der eine Zuordnung zum privaten Bereich unterstellt wird bzw. eine dahingehende Vermutung besteht, wenn keine (ausreichenden) Indizien für eine unternehmerische Zuordnung vorliegen?

23. Der Gerichtshof hat der Bundesrepublik Deutschland und der Kommission schriftliche Fragen gestellt, die von der Bundesrepublik Deutschland am 14. Dezember 2020 und von der Kommission am 16. Dezember 2020 beantwortet worden sind.

24. Schriftliche Erklärungen zu den Vorlagefragen haben das Finanzamt N (in Bezug auf die Rechtssache E), die Bundesrepublik Deutschland und die Kommission abgegeben. Eine mündliche Verhandlung hat nicht stattgefunden.

III. Vorbemerkungen

25. Ich möchte die in den Vorlagebeschlüssen aufgeworfenen Fragen in folgender Reihenfolge beantworten.

26. Als Erstes ist notwendigerweise darauf eingehen, ob E und Z zum Zeitpunkt des Erwerbs des fraglichen gemischt genutzten Vermögens – eines Hauses im Fall von E und einer Photovoltaikanlage im Fall von Z – zum Vorsteuerabzug berechtigt waren. Die Beurteilung dieser Frage steht in unmittelbarem Zusammenhang mit der Zuordnungsentscheidung, denn die Abzugsfähigkeit der Vorsteuer hängt, wie in den schriftlichen Erklärungen der Bundesrepublik Deutschland ausgeführt wird, davon ab, wie der Betreffende das fragliche gemischt genutzte Vermögen zugeordnet hat [15].

27. Als Zweites besteht, wie in den schriftlichen Erklärungen der Bundesrepublik Deutschland ferner ausgeführt wird, ein weiterer zentraler Punkt für die Entscheidung der Ausgangsrechtsstreitigkeiten in der Frage, ob eine erkennbare Zuordnungsentscheidung in Bezug auf das gemischt genutzte Vermögen im Mehrwertsteuerrecht der Union eine materielle oder formelle Anforderung darstellt. Dies liegt daran, dass die Nichterfüllung einer formellen Anforderung durch einen Steuerpflichtigen ihm, anders als bei materiellen Anforderungen, nicht

[15] Beispielsweise Urteil vom 22. März 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, Rn. 38 und 39 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).

zwangsläufig das Recht auf Vorsteuerabzug nimmt[16]. Wie nachfolgend erläutert wird, bin ich zu dem Ergebnis gelangt, dass das Vorliegen einer erkennbaren Zuordnungsentscheidung eine materielle Anforderung des Rechts auf Abzug der Vorsteuer auf gemischt genutztes Vermögen darstellt, das aber anhand von Anhaltspunkten ermittelt werden kann, die objektiv das Vorliegen der Zuordnungsentscheidung belegen. Bislang ist in der Rechtsprechung von den Steuerpflichtigen nicht verlangt worden, dass sie in Bezug auf die Zuordnungsentscheidung eine spezifische und dezidierte Erklärung gegenüber den Steuerbehörden des Mitgliedstaats abgeben. In diesem Abschnitt werde ich mich auch mit dem Ermessen des Mitgliedstaats bei der Auferlegung von Fristen für die Mitteilung einer erkennbaren Zuordnung an die nationalen Steuerbehörden befassen.

28. Als Drittes werde ich anschließend die Vorlagefragen beantworten.

29. Zur Relevanz des Urteils Gmina Ryjewo ist der Hinweis bedeutsam, dass es nicht die Konsequenzen daraus betraf, ob gemischt genutzte Investitionsgüter (i) in vollem Umfang dem Unternehmen zugeordnet werden, (ii) in vollem Umfang im Privatvermögen belassen werden, wodurch sie dem Mehrwertsteuersystem vollständig entzogen werden, oder (iii) nur im Umfang der tatsächlichen unternehmerischen Nutzung in ein Unternehmen einbezogen werden[17].

30. Das Urteil Gmina Ryjewo betraf vielmehr die Konsequenzen daraus, dass eine Immobilie von einer Gemeinde zunächst für die Zwecke nicht besteuerter Umsätze, später aber für die Zwecke besteuerter Umsätze genutzt wurde, sowie die Auswirkungen auf den Abzug der beim Erwerb dieser Immobilie angefallenen Vorsteuer. Ich stimme daher dem Vorbringen in den schriftlichen Erklärungen des Finanzamts N zu, dass sich dem Urteil Gmina Ryjewo, entgegen etwaiger im Schrifttum vertretener Auffassungen, nicht entnehmen lässt, dass es keiner Zuordnungsentscheidung in Bezug auf gemischt genutztes Vermögen mehr bedarf, um zu klären, ob der Steuerpflichtige als solcher handelt.

31. Sowohl die Bundesrepublik Deutschland als auch das Finanzamt N haben in ihren schriftlichen Erklärungen geltend gemacht, die Auswirkungen des Urteils Gmina Ryjewo auf die Entscheidung der Ausgangsrechtsstreitigkeiten seien u. a. aufgrund der Unterschiede zwischen dem Gegenstand dieses Urteils und dem Gegenstand der Ausgangsverfahren gering. Es genügt die Feststellung, dass in den vorliegenden Schlussanträgen auf das Urteil Gmina Ryjewo Bezug genommen wird, soweit es für das hier zu klärende Rechtsproblem relevant ist.

[16] Beispielsweise Urteil vom 12. April 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, Rn. 30 bis 33 und die dort angeführte Rechtsprechung). Vgl. auch z. B. Urteile vom 12. Juli 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, Rn. 60 bis 63), und vom 15. November 2017, Geissel und Butin (C-374/16 und C-375/16, EU:C:2017:867, Rn. 40).

[17] Urteil vom 23. April 2009, Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, Rn. 39 und die dort angeführte Rechtsprechung). Vgl. auch z. B. Urteile vom 16. Februar 2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, Rn. 53), und vom 9. Juli 2015, Trgovina Prizma (C-331/14, EU:C:2015:456, Rn. 20).

IV. Würdigung

A. Vorliegen eines Abzugsrechts

32. Art. 167 der Mehrwertsteuerrichtlinie ist der Ausgangspunkt in der Rechtsprechung. Nach Art. 167 entsteht das Recht auf Vorsteuerabzug, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht. In welcher Eigenschaft eine Person zu diesem Zeitpunkt handelt, ist entscheidend für das Bestehen eines Rechts auf Vorsteuerabzug [18].

33. Nach Art. 168 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie müssen die zur Begründung dieses Rechts angeführten Gegenstände oder Dienstleistungen vom Steuerpflichtigen auf einer nachfolgenden Umsatzstufe für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, und diese Gegenstände oder Dienstleistungen müssen auf einer vorausgehenden Umsatzstufe von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert oder erbracht werden [19]. Da sowohl das in Rede stehende Arbeitszimmer als auch die Photovoltaikanlage offenbar unternehmerisch genutzt wurden, wäre diese Voraussetzung erfüllt, wenn sie von einem anderen Steuerpflichtigen auf einer vorausgehenden Umsatzstufe geliefert wurden [20].

34. Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs besteht kein Recht auf Vorsteuerabzug für Gegenstände, die ausschließlich einem Privatvermögen zugeordnet sind [21]. Ein Recht auf teilweisen Vorsteuerabzug besteht bei teilweiser Zuordnung gemischt genutzten Vermögens zum Unternehmen. Der Teil, der nicht für die Erbringung steuerbarer unternehmerischer Leistungen oder Lieferungen verwendet wird, fällt nicht unter das Mehrwertsteuersystem und kann nicht für die Zwecke von Art. 168 Buchst. a der Richtlinie 2006/112 berücksichtigt werden [22]. Wird gemischt genutztes Vermögen vollständig dem Unternehmen zugeordnet, ist jedoch die gesamte Vorsteuer abziehbar [23]. Entscheidet sich ein Steuerpflichtiger dafür, sowohl für unternehmerische als auch für private Zwecke genutzte Investitionsgüter dem Unternehmen zuzuordnen, so ist die beim Erwerb dieser Güter angefallene Vorsteuer grundsätzlich vollständig und sofort abziehbar [24].

35. In den Ausgangsverfahren ist jedoch eine wichtige Änderung der Mehrwertsteuerrichtlinie durch die Richtlinie 2009/162, und zwar Art. 168a, von Bedeutung. Wie oben in Nr. 6 dargelegt, darf bei Ausgaben im Zusammenhang mit Immobilien höchstens der Teil der Mehrwertsteuer abgezogen werden, der auf die Verwendung der Immobilie für unternehmerische Zwecke des

[18] Schlussanträge von Generalanwältin Kokott in der Rechtssache Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:273, Nr. 28), unter Bezugnahme auf das Urteil vom 11. Juli 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, Rn. 8 und 9); Urteile vom 28. Februar 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, Rn. 35), und vom 30. März 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, Rn. 38).

[19] Beispielsweise Urteil vom 15. September 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, Rn. 40), unter Bezugnahme auf das Urteil vom 22. Oktober 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, Rn. 28).

[20] Dieser Gesichtspunkt wird in den Verfahrensakten nicht direkt angesprochen. Es ist jedoch unstreitig, dass sowohl E als auch Z Vorsteuer auf die fraglichen Gegenstände entrichtet haben.

[21] Beispielsweise Urteil vom 8. März 2001, Bakcsi (C-415/98, EU:C:2001:136, Rn. 27). Im Kontext von Grundstücken vgl. Urteil vom 9. Juli 2015, Trgovina Prizma (C-331/14, EU:C:2015:456, Rn. 21).

[22] Urteil vom 4. Oktober 1995, Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304, Rn. 28).

[23] Urteil vom 22. März 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, Rn. 38 und die dort angeführte Rechtsprechung).

[24] Beispielsweise Urteil vom 18. Juli 2013, Medicom und Maison Patrice Alard (C-210/11 and C-211/11, EU:C:2013:479, Rn. 24).

Steuerpflichtigen entfällt. Sowohl das Arbeitszimmer in einem Haus (Rechtssache E) als auch die Photovoltaikanlage (Rechtssache Z) dürften Immobilien sein; dies zu prüfen ist allerdings Sache des vorlegenden Gerichts [25].

36. Die Kläger der Ausgangsverfahren begehren jedenfalls einen teilweisen Abzug der Vorsteuer, angesichts der teilweisen Zuordnung gemischt genutzten Vermögens zum Unternehmen. In der Rechtssache E wird ein teilweiser Abzug begehrt, der nur das Arbeitszimmer im Haus betrifft. In der Rechtssache Z wird ein teilweiser Abzug begehrt, weil der für die Photovoltaikanlage beanspruchte Abzug verhältnismäßig ist und damit zusammenhängt, in welchem Umfang sie für wirtschaftliche Zwecke genutzt wird [26].

37. Nach ständiger Rechtsprechung hat als Steuerpflichtiger zu gelten, wer die durch objektive Anhaltspunkte belegte Absicht hat, im Sinne von Art. 9 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie eine wirtschaftliche Tätigkeit auszuüben, und Investitionsausgaben für diese Zwecke tätigt [27]. Wie bereits ausgeführt, ist die Mehrwertsteuer nach Art. 168 der Mehrwertsteuerrichtlinie abzugsfähig, soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für die Zwecke der besteuerten Umsätze eines Steuerpflichtigen verwendet werden. Da er als Steuerpflichtiger handelt, hat er nach den Art. 167 ff. dieser Richtlinie das Recht auf sofortigen Abzug der geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer für Investitionsausgaben, die für die Zwecke der von ihm beabsichtigten und das Abzugsrecht eröffnenden Umsätze getätigt wurden. Dieses Recht auf Vorsteuerabzug entsteht nach den Art. 63 und 167 der Mehrwertsteuerrichtlinie, wenn der Anspruch auf die Steuer entsteht, also bei der Lieferung der Gegenstände [28].

38. Ich bin jedoch der Ansicht, dass der Steuerpflichtige nach ständiger Rechtsprechung in zwei wichtigen, in den Ausgangsverfahren relevanten Zusammenhängen der Sache nach nicht *verpflichtet* ist, die Vorsteuer abzuziehen, sobald das Recht dazu entsteht. Erstens haben das Finanzamt N und die Bundesrepublik Deutschland zwar zutreffend vorgebracht, dass nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs das Recht auf Vorsteuerabzug für die gesamte Steuerbelastung der vorausgehenden Umsatzstufen sofort ausgeübt werden müsse [29], doch dies bedeutet nicht, dass das Unionsrecht es den Mitgliedstaaten unter allen Umständen erlaubt, das Abzugsrecht faktisch zu beseitigen, wenn die im Recht des Mitgliedstaats vorgesehene Frist für die Beantragung des Vorsteuerabzugs bei den Steuerbehörden nicht eingehalten wird, insbesondere wenn es keine Anhaltspunkte für Betrug gibt [30]. Darauf wird nachfolgend in den Nrn. 50 bis 60 näher eingegangen.

[25] Art. 13b der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates vom 15. März 2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (Neufassung) (ABl. 2011, L 77, S. 1) in der durch die Durchführungsverordnung (EU) Nr. 1042/2013 des Rates vom 7. Oktober 2013 zur Änderung der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 bezüglich des Ortes der Dienstleistung (ABl. 2013, L 284, S. 1) geänderten Fassung. Vgl. ferner z. B. Urteil vom 15. November 2012, Leichenich (C-532/11, EU:C:2012:720).

[26] Zur Bedeutung der Aufteilung bei gemischt genutztem Vermögen vgl. Urteil vom 8. Mai 2019, Związek Gmin Zagłębia Miedziowego (C-566/17, EU:C:2019:390).

[27] Urteil vom 22. Oktober 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, Rn. 20).

[28] A. a. O., unter Bezugnahme auf die Urteile vom 29. November 2012, Gran Via Moineşti (C-257/11, EU:C:2012:759, Rn. 27), und vom 22. März 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, Rn. 36 und die dort angeführte Rechtsprechung).

[29] Beispielsweise Urteil vom 28. Juli 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, Rn. 44).

[30] Urteil vom 12. Juli 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, Rn. 65 bis 70). Vgl. ferner z. B. Urteil vom 12. April 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, Rn. 39), unter Bezugnahme auf das Urteil vom 28. Juli 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, Rn. 52 und die dort angeführte Rechtsprechung). Vgl. auch die kürzlich ergangenen Urteile vom 26. April 2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, Rn. 32 bis 34 und 49 bis 51), und vom 2. Juli 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, Rn. 37 und 38).

39. Zweitens ist es, wie in den schriftlichen Erklärungen der Kommission geltend gemacht wird, für den Nachweis des Vorliegens einer Zuordnungsentscheidung zum Zeitpunkt des Erwerbs des in Rede stehenden gemischt genutzten Vermögens nicht unabdingbar, dass bei den Steuerbehörden ein spezieller Antrag auf Vorsteuerabzug gestellt wird.

40. Ob ein Steuerpflichtiger in dieser Eigenschaft, d. h. für Zwecke seiner wirtschaftlichen Tätigkeit, handelt (vgl. Art. 9 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie), ist eine Tatsachenfrage, die im Licht aller Gegebenheiten des Sachverhalts zu beurteilen ist; dazu gehören die Art des betreffenden Vermögenswerts und der zwischen seinem Erwerb und seiner Nutzung für die Zwecke der wirtschaftlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen liegende Zeitraum. Diese Beurteilung obliegt dem vorlegenden Gericht [31].

41. Bedeutsam ist folgende Feststellung des Gerichtshofs im Urteil Gmina Ryjewo: „Auch wenn eine eindeutige und ausdrückliche Bekundung der Absicht, den Gegenstand bei seinem Erwerb einer wirtschaftlichen Verwendung zuzuordnen, ausreichend sein kann, um den Schluss zu ziehen, dass der Gegenstand von dem als solchem handelnden Steuerpflichtigen erworben wurde, schließt doch das Fehlen einer solchen Erklärung nicht aus, dass diese Absicht implizit zum Ausdruck kommen kann.“ [32] Wie oben erwähnt, hat der Gerichtshof den Begriff „wirtschaftliche Tätigkeit“ in Art. 9 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie im Rahmen der Rechtssache Gmina Ryjewo so ausgelegt, in der das Recht auf Vorsteuerabzug im Fall einer Änderung der Zuordnung eines Investitionsguts von einem nicht wirtschaftlichen zu einem wirtschaftlichen Zweck begehrt wurde [33]. Da die Versagung des Rechts auf Vorsteuerabzug eine Ausnahme von der Anwendung des in diesem Recht zum Ausdruck kommenden Grundprinzips darstellt [34], muss der im Urteil Gmina Ryjewo aufgestellte Grundsatz auch für den Nachweis des Vorliegens einer Zuordnungsentscheidung gelten. Ich stimme der Kommission zu, dass allein diese Auslegung mit dem in der Rechtsprechung entwickelten weiten Verständnis des Begriffs des Erwerbs „als Steuerpflichtiger“ [35] im Einklang steht.

42. Zu klären ist deshalb, ob E und Z die betreffenden Investitionsgüter in der durch objektive Anhaltspunkte belegten Absicht erworben oder geschaffen haben, eine wirtschaftliche Tätigkeit auszuüben, und ob sie folglich im Sinne von Art. 9 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie als Steuerpflichtige handelten [36]. Besteht ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren Ausgangsumsätzen, die das Recht auf Vorsteuerabzug eröffnen? [37]

[31] Urteil vom 22. Oktober 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, Rn. 21), unter Bezugnahme auf das Urteil vom 22. März 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, Rn. 40 und 41). Vgl. auch z. B. Urteil vom 8. März 2001, Bakcsi (C-415/98, EU:C:2001:136, Rn. 29).

[32] Urteil vom 25. Juli 2018, Gmina Ryjewo (C 140/17, EU:C:2018:595, Rn. 47).

[33] Siehe oben, Nr. 30.

[34] Dazu näher unten, Nr. 58.

[35] Urteil Gmina Ryjewo (Rn. 54).

[36] Urteil vom 22. Oktober 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, Rn. 23).

[37] A. a. O., Rn. 27, unter Bezugnahme auf das Urteil vom 29. Oktober 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, Rn. 57). Im Urteil vom 16. Februar 2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, Rn. 45 und 47 und die dort angeführte Rechtsprechung) hat der Gerichtshof ausgeführt: „Das Kriterium der Verwendung des Gegenstands oder der Dienstleistung für Umsätze, die der wirtschaftlichen Tätigkeit des Unternehmens zuzurechnen sind, hängt inhaltlich davon ab, ob es sich um den Erwerb einer Dienstleistung oder den eines Investitionsguts handelt“ (Rn. 45). Das Abzugsrecht entsteht immer dann, „wenn die Kosten für die fraglichen Dienstleistungen zu [den] allgemeinen Aufwendungen [des Steuerpflichtigen] gehören und – als solche – Kostenelemente der von ihm gelieferten Gegenstände oder erbrachten Dienstleistungen sind“ (Rn. 47). Vgl. auch, zum Vorliegen des erforderlichen Zusammenhangs, Urteil vom 8. Mai 2019, Związek Gmin Zagłębia Miedziowego (C-566/17, EU:C:2019:390, Rn. 27 und die dort angeführte Rechtsprechung).

43. Dies ist zwar vom vorlegenden Gericht zu beurteilen, doch gibt es in den Verfahrensakten keinen Anhaltspunkt für das Fehlen des erforderlichen Zusammenhangs, weder hinsichtlich des Arbeitszimmers in der Rechtssache E [38] noch hinsichtlich der Photovoltaikanlage in der Rechtssache Z, in Anbetracht des im Vorlagebeschluss geschilderten objektiven Inhalts der in Rede stehenden Umsätze [39]. Die Zeitspanne zwischen dem Erwerb dieser Vermögensgegenstände und ihrer Nutzung für die Zwecke der wirtschaftlichen Tätigkeiten der Steuerpflichtigen war relativ kurz. Sowohl das Arbeitszimmer als auch die Photovoltaikanlage eigneten sich ihrem Wesen nach für solche Zwecke [40]. Am wichtigsten ist im Rahmen der Ausgangsverfahren, dass das Fehlen eines an die Steuerbehörden gerichteten sofortigen Antrags auf Vorsteuerabzug nicht maßgebend dafür ist, ob zum Zeitpunkt des Erwerbs ein Abzugsrecht bestand, auch wenn nach der Rechtsprechung des vorlegenden Gerichts die Geltendmachung des Abzugsrechts ein starkes Indiz für die Zuordnung von Vermögenswerten zum Unternehmen ist [41].

44. Das Versäumnis von E, in den Umsatzsteuervoranmeldungen das Arbeitszimmer anzugeben, steht daher als solches dem Recht auf Vorsteuerabzug nicht entgegen. Außerdem gibt es in der Rechtsprechung des Gerichtshofs keine unmittelbare Stütze für eine nach deutschem Recht bestehende Anforderung, wonach ein Kläger in der Situation von E oder Z beim Erwerb aktiv tätig werden muss, um eine Zuordnungsentscheidung abzugeben; dies gilt auch dann, wenn der Vorsteuerabzug *nach* Abgabe der Mehrwertsteuererklärung für den Zeitraum des Erwerbs der Gegenstände begehrt wird. Im Licht des Urteils Gmina Ryjewo müssen Anhaltspunkte vorliegen, die die Existenz der Zuordnungsentscheidung zum Unternehmen objektiv belegen, da es einer solchen Entscheidung bedarf, um zu klären, ob die auf gemischt genutztes Vermögen entfallende Vorsteuer abzugsfähig ist [42]. Wird in der Mehrwertsteuererklärung für den Zeitraum des Erwerbs ein Vorsteuerabzug geltend gemacht, kann dies das Vorliegen einer Zuordnungsentscheidung beweisen [43]; es ist aber nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs nicht zwingend erforderlich. Es ist Sache des vorlegenden Gerichts, zu prüfen, ob die Pläne für die tatsächliche Nutzung des Arbeitszimmers in der Rechtssache E sowie die Rechnung vom 11. September 2014 über die Lieferung und Installation der Photovoltaikanlage in der Rechtssache Z in Verbindung mit allen übrigen ihm zur Verfügung stehenden relevanten Anhaltspunkten hinreichende objektive Belege für das Vorliegen einer Zuordnungsentscheidung darstellten.

45. Dieser Ansatz wahrt auch die Grundlagen der Mehrwertsteuervorschriften über Berichtigungen und Abzüge. Anzumerken ist, dass „die Zeiträume für die Berichtigung von Vorsteuerabzügen als solche keine Auswirkungen auf die Entstehung des Rechts auf Vorsteuerabzug … [haben], das … allein davon abhängt, in welcher Eigenschaft der Betroffene im Zeitpunkt des Erwerbs des betreffenden Gegenstands handelt“ [44]. Die Regelung für die

38 Die Rechtssache E ähnelt der, mit der sich der Gerichtshof im Urteil vom 21. April 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, vgl. insbesondere Rn. 52), befasst hat.

39 Urteil vom 22. Oktober 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, Rn. 29), unter Bezugnahme auf das Urteil vom 21. Februar 2013, Becker (C-104/12, EU:C:2013:99, Rn. 22, 23 und 33).

40 In Bezug auf das Arbeitszimmer und die Photovoltaikanlage geht aus den Akten nicht hervor, dass E oder Z als Privatpersonen handelten. Vgl. z. B. Urteil vom 9. Juli 2015, Trgovina Prizma (C-331/14, EU:C:2015:456, Rn. 21 und die dort angeführte Rechtsprechung).

41 BFH-Urteile in BFHE 234, 531, BStBl II 2014, 81, Rz 23; in BFH/NV 2013, 266, Rz 37; BFH-Beschluss vom 20. September 2012 – VB 109/11, BFH/NV 2013, 98, Rz 3.

42 Es ist jedoch darauf hinzuweisen, dass die Beweisregeln eines Mitgliedstaats die Wirksamkeit des Unionsrechts nicht untergraben dürfen und mit den Rechten, die das Unionsrecht und insbesondere die Charta der Grundrechte der Europäischen Union garantieren, im Einklang stehen müssen. Vgl. z. B. Urteil vom 4. Juni 2020, C. F. (Steuerprüfung) (C-430/19, EU:C:2020:429, Rn. 45), unter Bezugnahme auf das Urteil vom 16. Oktober 2019, Glencore Agriculture Hungary (C-189/18, EU:C:2019:861, Rn. 37).

43 Die Bundesrepublik Deutschland hat in ihren schriftlichen Erklärungen darauf hingewiesen, dass der Gerichtshof im Urteil vom 11. Juli 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, Rn. 26). so entschieden hat.

44 Urteil vom 22. Oktober 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, Rn. 36), unter Bezugnahme auf das Urteil vom 11. Juli 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, Rn. 8 und 20).

Berichtigung von Abzügen soll deren Richtigkeit und damit die Neutralität der steuerlichen Belastung sichern [45]. In der Rechtsprechung des Gerichtshofs ist nämlich anerkannt, dass die näheren Vorschriften für die Ausübung des Abzugsrechts nur formelle Anforderungen oder Bedingungen sind [46].

46. Schließlich sind, wie oben in Nr. 21 erwähnt, nach den Angaben im Vorlagebeschluss Zweifel daran geäußert worden, ob Z zum Zeitpunkt des Erwerbs der Photovoltaikanlage als Unternehmer tätig war, wobei in Frage gestellt wurde, ob Z im Licht des Urteils Gmina Ryjewo zum Vorsteuerabzug berechtigt war. Die Photovoltaikanlage wurde jedoch zumindest teilweise für die Zwecke der besteuerten Ausgangsumsätze von Z verwendet, die Investition wurde für die Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit getätigt, und der Abzug wurde für die Zwecke von Z beabsichtigter Umsätze vorgenommen (siehe oben, Nr. 37). Außerdem enthält das Urteil Gmina Ryjewo keine Anhaltspunkte, die gegen eine Einstufung von Z als „Steuerpflichtiger" sprechen würden, sondern stützt eine weite Auslegung des Begriffs „Steuerpflichtiger" [47].

47. Im Ergebnis scheint, auch wenn es Sache des vorlegenden Gerichts ist, dies im Licht der vorstehend erörterten Rechtsgrundsätze zu prüfen, sowohl E zum teilweisen Abzug der beim Erwerb des fraglichen Arbeitszimmers angefallenen Vorsteuer als auch Z zum teilweisen Abzug der beim Erwerb der Photovoltaikanlage angefallenen Vorsteuer berechtigt gewesen zu sein.

B. Erkennbare Zuordnungsentscheidung als materielle oder formelle Anforderung und Frist für ihre Mitteilung an die Steuerbehörden

1. Erkennbare Zuordnungsentscheidung

48. Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs müssen die Steuerbehörden der Mitgliedstaaten über die Angaben verfügen, die für die Feststellung erforderlich sind, dass die materiellen Anforderungen, die ein Recht auf Vorsteuerabzug in einem bestimmten Fall begründen, erfüllt sind, auch wenn formelle Voraussetzungen nicht eingehalten worden sein sollten [48]. Wie oben erläutert, ist die Zuordnungsentscheidung für die Feststellung des Abzugsrechts maßgebend. Es handelt sich nicht um ein lediglich Kontrollzwecken dienendes Formerfordernis [49]. Sie ist auch keine Pflicht aus dem Bereich steuerlicher Aufzeichnungen und Erklärungen [50]. Das Fehlen einer erkennbaren Zuordnungsentscheidung verhindert vielmehr den sicheren Nachweis, dass die materiellen Anforderungen erfüllt wurden [51], da die Zuordnungsentscheidung selbst dafür maßgebend ist, ob und in welchem Umfang der Vorsteuerabzug für gemischt genutztes Vermögen möglich ist.

49. Daher ist, wie das Finanzamt N in seinen schriftlichen Erklärungen geltend gemacht hat, das Vorliegen einer erkennbaren Zuordnungsentscheidung eine materielle Anforderung, aber es ist hervorzuheben, dass der Vorsteuerabzug in der den Zeitraum des relevanten Erwerbs

45 Beispielsweise Urteil vom 30. März 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, Rn. 26).

46 Beispielsweise Urteil vom 19. Oktober 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, Rn. 40).

47 Urteil vom 25. Juli 2018 (C-140/17, EU:C:2018:595, Rn. 54 und 55).

48 Urteil vom 7. März 2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161, Rn. 38).

49 Vgl. Urteil vom 7. März 2018, Dobre (C 159/17, EU:C:2018:161, Rn. 32).

50 A. a. O., Rn. 34.

51 A. a. O., Rn. 35, unter Bezugnahme auf das Urteil vom 28. Juli 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, Rn. 46).

betreffenden Umsatzsteuererklärung nur ein, wenn auch ein potenziell entscheidender Beleg für das Vorliegen der Zuordnungsentscheidung ist [52]. Desgleichen schließt das Fehlen einer solchen Erklärung nicht völlig aus, dass es eine Zuordnungsentscheidung gibt.

2. Frist für die Mitteilung einer Zuordnungsentscheidung

50. Die Steuerbehörden müssen über die erforderlichen Informationen verfügen, um festzustellen, ob die materiellen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug erfüllt sind; dies zu prüfen ist Sache des vorlegenden Gerichts [53]. Verfügt die Steuerbehörde über die Angaben, die für die Feststellung erforderlich sind, dass der Steuerpflichtige als Empfänger der fraglichen Lieferungen die Mehrwertsteuer schuldet, darf sie hinsichtlich seines Rechts auf Abzug dieser Vorsteuer keine zusätzlichen Voraussetzungen aufstellen, die die Ausübung dieses Rechts in der Praxis vereiteln könnten [54].

51. Daher stellt sich die Frage, ob die Auferlegung der in Rede stehenden Frist, der damit nach der Rechtsprechung des vorlegenden Gerichts verbundene Verlust des Rechts auf Vorsteuerabzug und die nach der Rechtsprechung des vorlegenden Gerichts mangels Nachweisen für die Zuordnung der Vermögenswerte zum Unternehmen bestehende Vermutung für ihre Zuordnung zum Privatvermögen zusätzliche Voraussetzungen sind, die eine solche Wirkung haben.

52. Nach den Art. 167 und 179 der Mehrwertsteuerrichtlinie wird das Recht auf Vorsteuerabzug grundsätzlich während des Zeitraums ausgeübt, in dem es entstanden ist, d. h., wenn der Anspruch auf die Steuer entsteht [55]. Nach den Art. 180 und 182 der Mehrwertsteuerrichtlinie kann einem Steuerpflichtigen jedoch unter bestimmten in den nationalen Rechtsvorschriften festgelegten Bedingungen und Einzelheiten gestattet werden, einen Abzug über diesen Zeitraum hinaus vorzunehmen [56].

53. Nach gefestigter Rechtsprechung ist die Auferlegung von Fristen für den Vorsteuerabzug durch die Mitgliedstaaten unionsrechtlich zulässig, um Rechtssicherheit zu schaffen, vorbehaltlich der Erfordernisse der Effektivität und der Äquivalenz [57]. Das vorlegende Gericht hat zu prüfen, ob es mit den Grundsätzen der Effektivität und der Äquivalenz im Einklang steht, dass die Zuordnungsentscheidung bis zum 31. Mai 2015, an dem die Frist für die Abgabe der Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2014 ablief, mitgeteilt werden musste, wobei es sich *de facto* um eine Ausschlussfrist für die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug handelt.

[52] Siehe oben, Nr. 44.

[53] Urteil vom 12. September 2018, Siemens Gamesa Renewable Energy România (C-69/17, EU:C:2018:703, Rn. 43).

[54] Urteil vom 7. August 2018, TGE Gas Engineering (C-16/17, EU:C:2018:647, Rn. 46 und die dort angeführte Rechtsprechung). Ähnlich z. B. Urteil vom 15. September 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, Rn. 42 und die dort angeführte Rechtsprechung).

[55] Urteil vom 28. Juli 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, Rn. 31).

[56] A. a. O., Rn. 32 und die dort angeführte Rechtsprechung. Im Urteil vom 27. März 2019, Mydibel (C-201/18, EU:C:2019:254, Rn. 32), hat der Gerichtshof ausgeführt: „Art. 187 der Mehrwertsteuerrichtlinie beschreibt bestimmte Modalitäten für die Berichtigung des Vorsteuerabzugs bei Investitionsgütern. Insbesondere ergibt sich aus Art. 187 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie, dass bei solchen Gütern die Berichtigung während eines Zeitraums von fünf Jahren erfolgt, der bei Grundstücken, die als Investitionsgut erworben wurden, bis auf 20 Jahre verlängert werden kann."

[57] A. a. O., Rn. 33 bis 38 und die dort angeführte Rechtsprechung. Vgl. auch z. B. Urteil vom 26. April 2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, Rn. 38), und Urteil vom 2. Juli 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, Rn. 32).

54. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs ist im Hinblick auf den Grundsatz der Effektivität die Gesamtdauer der Ausschlussfrist zu berücksichtigen, und die Gerichte der Mitgliedstaaten müssen prüfen, ob diese Frist das Recht auf Vorsteuerabzug praktisch unmöglich macht oder übermäßig erschwert [58].

55. Ohne den nach dem Recht des Mitgliedstaats eintretenden vollständigen Verlust des Rechts auf Vorsteuerabzug wegen des Versäumnisses, den Steuerbehörden bis zum 31. Mai 2015 die Anhaltspunkte mitzuteilen, die objektiv das Vorliegen einer Zuordnungsentscheidung belegen, dürfte die fragliche Frist aus der Perspektive des Unionsrechts keinen Grund zur Beanstandung geben [59].

56. Nach ebenfalls ständiger Rechtsprechung geht jedoch die Ahndung der Nichtbeachtung von Pflichten aus dem Bereich steuerlicher Aufzeichnungen und Erklärungen durch den Steuerpflichtigen mittels Versagung des Abzugsrechts über das hinaus, was zur Erreichung des Ziels, die ordnungsgemäße Erfüllung dieser Pflichten zu gewährleisten, erforderlich ist, da das Unionsrecht die Mitgliedstaaten nicht daran hindert, erforderlichenfalls als verhältnismäßige Alternativen zum Wegfall des Abzugsrechts eine Geldbuße oder eine finanzielle Sanktion zu verhängen, die in angemessenem Verhältnis zur Schwere des Verstoßes steht [60].

57. Kurz gesagt darf sich das Handeln des Mitgliedstaats nicht übermäßig auf den Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer auswirken [61]. Insbesondere hat der Gerichtshof für den Fall, dass weder eine Steuerhinterziehung noch ein Schaden für den Staatshaushalt im Raum steht, entschieden, dass angesichts der beherrschenden Stellung des Rechts auf Vorsteuerabzug im gemeinsamen Mehrwertsteuersystem der Verlust dieses Rechts, wenn die Steuer verspätet verbucht wird, unverhältnismäßig erscheint [62]. Verspätete Buchführung kann nicht per se der Steuerhinterziehung gleichgestellt werden [63]. Eine angemessene Antwort ist unter solchen Umständen die Verhängung einer Verwaltungsstrafe [64] oder die Auferlegung von Verzugszinsen [65].

58. Überdies hat der Gerichtshof entschieden, dass es, da die Versagung des Vorsteuerabzugsrechts eine Ausnahme von der Anwendung des Grundprinzips ist, das dieses Recht darstellt, den zuständigen Steuerbehörden obliegt, rechtlich hinreichend nachzuweisen, dass objektive Umstände vorliegen, die einen Betrug oder Missbrauch begründen. Es ist sodann

[58] Urteile vom 12. Juli 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, Rn. 52 und 58), und vom 26. April 2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, Rn. 38 und 41). Vgl. z. B. auch Urteil vom 2. Juli 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, Rn. 32).

[59] Vorbehaltlich des Grundsatzes, dass von den Mitgliedstaaten gesetzte Fristen „nicht so eingesetzt werden [dürfen], dass dadurch das Recht zum Vorsteuerabzug … systematisch in Frage gestellt [würde]“. Vgl. Urteil vom 21. März 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, Rn. 48).

[60] Urteil vom 12. September 2018, Siemens Gamesa Renewable Energy România (C-69/17, EU:C:2018:703, Rn. 37), unter Bezugnahme auf die Urteile vom 9. Juli 2015, Salomie und Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, Rn. 63), und vom 7. März 2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161, Rn. 34). Vgl. z. B. auch Urteil vom 15. September 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, Rn. 47 und 48).

[61] Urteil vom 8. Mai 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, Rn. 33).

[62] Urteil vom 12. Juli 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, Rn. 65 bis 70). Vgl. auch Urteil vom 26. April 2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, Rn. 51). Vgl. ferner Urteil vom 19. Oktober 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, Rn. 43).

[63] Urteil vom 12. Juli 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, Rn. 74). Vgl. auch Urteil vom 19. Oktober 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, Rn. 56), wo der Gerichtshof ausgeführt hat: „Auch wenn die Nichtabgabe der gesetzlich vorgesehenen Steuererklärungen als ein Anhaltspunkt für eine Steuerhinterziehung angesehen werden kann, stellt sie keinen unwiderlegbaren Beweis für einen Mehrwertsteuerbetrug dar.“

[64] Urteil vom 26. April 2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, Rn. 49).

[65] Urteil vom 12. Juli 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, Rn. 75).

Sache der nationalen Gerichte, zu prüfen, ob die betreffenden Steuerbehörden das Vorliegen solcher objektiven Umstände nachgewiesen haben [66]. Dafür gibt es jedoch in den Akten keinen Anhaltspunkt.

59. Anders verhielte es sich, wenn die Nichteinhaltung des Stichtags 31. Mai 2015 bedeuten würde, dass die materielle Anforderung, Anhaltspunkte mitzuteilen, die objektiv das Vorliegen einer teilweisen Zuordnung zum Unternehmen belegen, nicht erfüllt werden könnte [67]. Wenn die Mitteilung der Zuordnungsentscheidung an die Steuerbehörden in Form hinreichender Anhaltspunkte, die ihre objektive Existenz belegten, in der Rechtssache E am 28. September 2016 und in der Rechtssache Z am 29. Februar 2016 erfolgte, könnten die materiellen Anforderungen für den Vorsteuerabzug aber durchaus erfüllt sein [68]. Überdies dürfte sich die Verzögerung sowohl bei E als auch bei Z verwaltungstechnisch bewältigen lassen. Der Antrag von E auf Vorsteuerabzug ging beim Finanzamt am 28. September 2016 ein, d. h. 16 Monate nach dem Stichtag 31. Mai 2015, und Z gab am 29. Februar 2016, neun Monate nach Ablauf der Frist am 31. Mai 2015, eine Umsatzsteuererklärung ab.

60. Der Vollständigkeit halber könnte hinzugefügt werden, dass Bedenken in Bezug auf die Beachtung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit und eine übermäßige Auswirkung auf den Neutralitätsgrundsatz auch in Bezug auf die oben in Nr. 14 erwähnte Rechtsprechung des vorlegenden Gerichts bestehen könnten, wonach sich bei einer Verlängerung der Frist für die Einreichung von Jahresabschlüssen die Frist für die Mitteilung der Zuordnungsentscheidung für gemischt genutztes Vermögen nicht verlängert. Sie könnte auch im Hinblick auf den Grundsatz der Äquivalenz in Frage gestellt werden.

V. Antworten auf die Vorlagefragen

61. Ich bin zu dem Ergebnis gekommen, dass unter den Umständen der Ausgangsverfahren eine nationale Rechtsprechung, die dem Vorsteuerabzugsrecht entgegensteht, wenn der Unternehmer ein Wahlrecht bezüglich der Zuordnung einer Lieferung zum Zeitpunkt des Erwerbs hat, den Steuerbehörden aber bis zum Ablauf der gesetzlichen Frist für die Abgabe der jährlichen Umsatzsteuererklärung keine für sie erkennbare Zuordnungsentscheidung mitgeteilt wurde, mit Art. 168 Buchst. a in Verbindung mit Art. 167 der Mehrwertsteuerrichtlinie unvereinbar ist. Das Gleiche muss notwendigerweise für eine Vermutung der Zuordnung gemischt genutzten Vermögens zum Privatvermögen gelten, wenn die Sanktion zugleich im Verlust des Rechts auf Vorsteuerabzug besteht.

62. Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs ist das Recht auf Vorsteuerabzug integraler Bestandteil des Mechanismus der Mehrwertsteuer und darf grundsätzlich nicht eingeschränkt werden. Durch die Vorschriften über den Vorsteuerabzug soll der Steuerpflichtige vollständig von der im Rahmen seiner gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlastet werden. Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem gewährleistet auf

[66] Urteil vom 12. April 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, Rn. 39), unter Bezugnahme auf das Urteil vom 28. Juli 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, Rn. 52).

[67] Der Steuerpflichtige, der einen Vorsteuerabzug vornehmen will, muss nachweisen, dass er die Voraussetzungen hierfür erfüllt. Die Steuerbehörden können somit vom Steuerpflichtigen selbst die Nachweise verlangen, die sie für die Feststellung, ob der beantragte Abzug gewährt werden soll, für erforderlich halten. Vgl. Urteil vom 15. September 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, Rn. 46 und die dort angeführte Rechtsprechung).

[68] Dies ist ein Unterschied zu der Situation, mit der ich mich in meinen Schlussanträgen in der Rechtssache Vădan (C-664/16, EU:C:2018:346, vgl. insbesondere Nr. 80) befasst habe; dort verhinderte die Aufbewahrung von Rechnungen den sicheren Nachweis, dass die materiellen Anforderungen erfüllt worden waren.

diese Weise die Neutralität hinsichtlich der steuerlichen Belastung aller wirtschaftlichen Tätigkeiten, unabhängig von ihrem Zweck oder ihren Ergebnissen, sofern diese Tätigkeiten selbst grundsätzlich der Mehrwertsteuer unterliegen [69].

63. Nach Art. 273 der Mehrwertsteuerrichtlinie können die Mitgliedstaaten Maßnahmen erlassen, um eine genaue Erhebung der Mehrwertsteuer sicherzustellen und um Steuerhinterziehung zu vermeiden; solche Maßnahmen müssen jedoch mit den Grundsätzen der Verhältnismäßigkeit und der Neutralität im Einklang stehen [70] und dürfen das Recht auf Vorsteuerabzug nicht systematisch beeinträchtigen [71].

64. Schließlich ist in Anbetracht dessen, dass in den Vorlagebeschlüssen in erster Linie die Frage der Vereinbarkeit der Rechtsprechung des vorlegenden Gerichts mit den einschlägigen Grundsätzen des Unionsrechts aufgeworfen wird, darauf hinzuweisen, dass das Erfordernis einer unionsrechtskonformen Auslegung des nationalen Rechts die Verpflichtung der nationalen Gerichte einschließt, ihre gefestigte Rechtsprechung gegebenenfalls abzuändern, wenn sie auf einer mit dem Unionsrecht unvereinbaren Auslegung des nationalen Rechts beruht [72].

VI. Ergebnis

65. Ich schlage daher vor, die Vorlagefragen des Bundesfinanzhofs (Deutschland) wie folgt zu beantworten.

1. Unter den Umständen der Ausgangsverfahren ist eine nationale Rechtsprechung, die dem Vorsteuerabzugsrecht entgegensteht, wenn der Unternehmer ein Wahlrecht bezüglich der Zuordnung einer Lieferung zum Zeitpunkt des Erwerbs hat, den Steuerbehörden aber bis zum Ablauf der gesetzlichen Frist für die Abgabe der jährlichen Umsatzsteuererklärung keine für sie erkennbare Zuordnungsentscheidung mitgeteilt wurde, mit Art. 168 Buchst. a in Verbindung mit Art. 167 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem in der durch die Richtlinie 2009/162/EG des Rates vom 22. Dezember 2009 geänderten Fassung unvereinbar.

2. Unter den Umständen der Ausgangsverfahren ist eine nationale Rechtsprechung, nach der eine Zuordnung zum privaten Vermögen unterstellt oder vermutet wird, wenn keine (ausreichenden) Indizien für eine Zuordnung zum Unternehmen vorliegen, mit Art. 168 Buchst. a der Richtlinie 2006/112 in der durch die Richtlinie 2009/162 geänderten Fassung unvereinbar.

[69] Urteil vom 26. April 2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302, Rn. 42 und 43 sowie die dort angeführte Rechtsprechung). Vgl. auch z. B. Urteile vom 15. September 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, Rn. 37 bis 39), vom 26. April 2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, Rn. 32 bis 34), und vom 21. November 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, Rn. 39 und 40).

[70] Urteil vom 21. November 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, Rn. 35 und die dort angeführte Rechtsprechung).

[71] Urteil vom 28. Juli 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, Rn. 49 und die dort angeführte Rechtsprechung).

[72] Beispielsweise Urteil vom 4. März 2020, Telecom Italia (C-34/19, EU:C:2020:148, Rn. 60 und die dort angeführte Rechtsprechung).