Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Achte Kammer)

14. Oktober 2021 *

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Mehrwertsteuer – Richtlinie 2006/112/EG – Art. 167, Art. 168 Buchst. a, Art. 250 und Art. 252 – Vorsteuerabzug – Grundstück – Arbeitszimmer – Photovoltaikanlage – Zuordnungsentscheidung, die ein Recht auf Vorsteuerabzug eröffnet – Mitteilung der Zuordnungsentscheidung – Ausschlussfrist für die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug – Vermutung der Zuordnung zum Privatvermögen des Steuerpflichtigen bei fehlender Mitteilung der Zuordnungsentscheidung – Grundsatz der Neutralität – Grundsatz der Rechtssicherheit – Grundsätze der Äquivalenz und der Verhältnismäßigkeit“

In den verbundenen Rechtssachen C-45/20 und C-46/20

betreffend zwei Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Bundesfinanzhof (Deutschland) mit Entscheidungen vom 18. September 2019, beim Gerichtshof eingegangen am 29. Januar 2020, in den Verfahren

E

gegen

Finanzamt N (C-45/20)

und

Z

gegen

Finanzamt G (C-46/20)

erlässt

DER GERICHTSHOF (Achte Kammer)

unter Mitwirkung der Präsidentin der Zweiten Kammer A. Prechal (Berichterstatterin) in Wahrnehmung der Aufgaben des Präsidenten der Achten Kammer sowie der Richter J. Passer und N. Wahl,

Generalanwalt: E. Tanchev,

* Verfahrenssprache: Deutsch.

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

– von E, vertreten durch Rechtsanwalt H. Weiss,

– des Finanzamts N, vertreten durch B. Krimmel als Bevollmächtigte,

– der deutschen Regierung, vertreten durch J. Möller, S. Eisenberg und S. Heimerl als Bevollmächtigte,

– der Europäischen Kommission, vertreten durch J. Jokubauskaitė und R. Pethke als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 20. Mai 2021

folgendes

Urteil

1 Die Vorabentscheidungsersuchen betreffen die Auslegung der Art. 167 und 168 Buchst. a der 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 2009/162/EU des Rates vom 22. Dezember 2009 (ABl. 2010, L 10, S. 14) geänderten Fassung (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie).

2 Sie ergehen im Rahmen von zwei Rechtsstreitigkeiten zwischen E und dem Finanzamt N (Deutschland) – in der Rechtssache C-45/20 – und zwischen Z und dem Finanzamt G (Deutschland) – in der Rechtssache C-46/20. Gegenstand dieser Rechtsstreitigkeiten ist die Weigerung dieser Finanzämter, den von E und Z geltend gemachten Vorsteuerabzug anzuerkennen, da bis zum Ablauf der gesetzlichen Abgabefrist für die Umsatzsteuer-Jahreserklärung keine für die Finanzämter erkennbare Zuordnungsentscheidung abgegeben wurde.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

3 In Art. 2 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie heißt es:

„Der Mehrwertsteuer unterliegen folgende Umsätze:

a) Lieferungen von Gegenständen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt tätigt;

…

c) Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt erbringt;

…“

4 Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie bestimmt:

„Als ‚Steuerpflichtiger‘ gilt, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbstständig ausübt.

Als ‚wirtschaftliche Tätigkeit‘ gelten alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt insbesondere die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen.“

5 Art. 63 der Richtlinie lautet:

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

6 Nach Art. 167 der Richtlinie entsteht das „Recht auf Vorsteuerabzug …, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht“.

7 In Art. 168 der Mehrwertsteuerrichtlinie heißt es:

„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;

…“

8 Art. 168a der Richtlinie bestimmt:

„(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.

(2) Die Mitgliedstaaten können Absatz 1 auch auf die Mehrwertsteuer auf Ausgaben im Zusammenhang mit von ihnen definierten sonstigen Gegenständen anwenden, die dem Unternehmen zugeordnet sind.“

9 Art. 179 Abs. 1 der Richtlinie lautet:

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

10 Nach den Art. 180 und 182 der Richtlinie können die Mitgliedstaaten einem Steuerpflichtigen gestatten, einen Vorsteuerabzug vorzunehmen, der nicht gemäß den Art. 178 und 179 vorgenommen wurde. In diesem Fall legen sie die Bedingungen und Einzelheiten fest.

11 Art. 250 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

„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.“

12 Art. 252 der Richtlinie lautet:

(1) Die Mehrwertsteuererklärung ist innerhalb eines von den einzelnen Mitgliedstaaten festzulegenden Zeitraums abzugeben. Dieser Zeitraum darf zwei Monate nach Ende jedes einzelnen Steuerzeitraums nicht überschreiten.

(2) Der Steuerzeitraum kann von den Mitgliedstaaten auf einen, zwei oder drei Monate festgelegt werden.

Die Mitgliedstaaten können jedoch andere Zeiträume festlegen, sofern diese ein Jahr nicht überschreiten.“

13 Art. 261 Abs. 1 der Richtlinie bestimmt:

„Die Mitgliedstaaten können von dem Steuerpflichtigen verlangen, dass er eine Erklärung über sämtliche Umsätze des vorangegangenen Jahres mit allen in den Artikeln 250 und 251 genannten Angaben abgibt. Diese Erklärung muss alle Angaben enthalten, die für etwaige Berichtigungen von Bedeutung sind.“

14 Art. 273 der Richtlinie lautet:

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

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

Deutsches Recht

15 In § 15 („Vorsteuerabzug“) des Umsatzsteuergesetzes vom 21. Februar 2005 (BGBl. 2005 I S. 386) in seiner auf die Rechtsstreitigkeiten des Ausgangsverfahrens anwendbaren Fassung (im Folgenden: UStG) heißt es:

„(1) Der Unternehmer kann die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:

1. die gesetzlich geschuldete Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt worden sind. …

…

Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gilt die Lieferung, die Einfuhr oder der innergemeinschaftliche Erwerb eines Gegenstands, den der Unternehmer zu weniger als 10 Prozent für sein Unternehmen nutzt.

…

(1b) Verwendet der Unternehmer ein Grundstück sowohl für Zwecke seines Unternehmens als auch für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, oder für den privaten Bedarf seines Personals, ist die Steuer für die Lieferungen, die Einfuhr und den innergemeinschaftlichen Erwerb sowie für die sonstigen Leistungen im Zusammenhang mit diesem Grundstück vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen, soweit sie nicht auf die Verwendung des Grundstücks für Zwecke des Unternehmens entfällt. …“

16 Art. 18 („Besteuerungsverfahren“) Abs. 3 UStG bestimmt:

„Der Unternehmer hat für das Kalenderjahr oder für den kürzeren Besteuerungszeitraum eine Steuererklärung … 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). …“

17 In § 149 („Abgabe der Steuererklärungen“) der Abgabenordnung (BGBl. 2002 I S. 3866) in ihrer auf die Rechtsstreitigkeiten des Ausgangsverfahrens anwendbaren Fassung (im Folgenden: AO) heißt es:

„(1) Die Steuergesetze bestimmen, wer zur Abgabe einer Steuererklärung verpflichtet ist. …

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

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

18 Der Sachverhalt in der Rechtssache C-45/20 lässt sich wie folgt zusammenfassen. E betreibt ein Gerüstbauunternehmen. Im Jahr 2014 beauftragte er ein Architektenbüro mit der Erstellung von Bauplänen für ein Einfamilienhaus. Nach diesen Plänen sollte das Haus eine Gesamtnutzfläche

von 149,75 m² haben und im Erdgeschoss ein Zimmer mit der Bezeichnung „Arbeiten“ mit einer Fläche von 16,57 m² beinhalten. Die Rechnungen in Bezug auf den Bau dieses Hauses wurden zwischen Oktober 2014 und November 2015 erstellt.

19 In seiner Umsatzsteuer-Jahreserklärung für das Jahr 2015, die am 28. September 2016 beim Finanzamt N einging, machte E erstmals ein Recht auf Vorsteuerabzug für die Errichtung dieses Arbeitszimmers geltend. Nach einer Steuerprüfung lehnte das Finanzamt N diesen Abzug ab. Der Einspruch von E gegen diese Ablehnung wurde zurückgewiesen. Die gegen diese Einspruchsentscheidung von E beim Sächsischen Finanzgericht (Deutschland) erhobene Klage wurde abgewiesen. Das Gericht begründete seine Entscheidung im Wesentlichen damit, dass die Zuordnung des betreffenden Gegenstands zum Unternehmensvermögen nach dem 31. Mai 2016 erfolgt sei, dem Tag, an dem gemäß § 149 Abs. 2 AO die Frist für die Abgabe der Umsatzsteuer-Jahreserklärung für das Jahr 2015 abgelaufen sei.

20 Zum Sachverhalt in der Rechtssache C-46/20 ist Folgendes festzustellen. Im Jahr 2014 erwarb Z eine Photovoltaikanlage. Den von ihr erzeugten Strom verbrauchte er teilweise selbst, teilweise verkaufte er ihn an einen Energieversorger weiter. Der Einspeisevertrag zwischen Z und diesem Energieversorger wurde im selben Jahr abgeschlossen und sah eine Vergütung zuzüglich Umsatzsteuer vor. Am 29. Februar 2016 reichte Z beim Finanzamt G eine Umsatzsteuer-Jahreserklärung für 2014 ein. Darin machte er zum ersten Mal Abzüge geltend, die im Wesentlichen die ausgewiesene Vorsteuer in einer Rechnung vom 11. September 2014 über die Lieferung und Installation seiner Photovoltaikanlage betrafen. Nach einer Steuerprüfung lehnte das Finanzamt G diesen Vorsteuerabzug ab, da Z nicht bis zum 31. Mai 2015, gemäß § 149 Abs. 2 AO dem Tag des Ablaufs der Frist für die Abgabe der Umsatzsteuer-Jahreserklärung, die Entscheidung getroffen habe, diesen Gegenstand seinem Unternehmensvermögen zuzuordnen. Der Einspruch von Z gegen diese Ablehnung wurde zurückgewiesen. Die gegen diese Einspruchsentscheidung von Z beim Finanzgericht Baden-Württemberg (Deutschland) erhobene Klage wurde abgewiesen.

21 E und Z legten beim vorlegenden Gericht, dem Bundesfinanzhof (Deutschland), jeweils Revision ein, mit der sie beide im Wesentlichen geltend machen, dass die Steuerverwaltung verpflichtet gewesen sei, Umstände zu berücksichtigen, die ihre Entscheidung dokumentierten, gemischt genutzte Gegenstände dem Vermögen ihres jeweiligen Unternehmens zuzuordnen, wie Baupläne, in denen die Nutzung eines Zimmers als Arbeitszimmer ausgewiesen werde, oder die tatsächliche Nutzung dieser Gegenstände für die Zwecke der Unternehmenstätigkeit. Des Weiteren sei die von der Rechtsprechung des vorlegenden Gerichts aufgestellte Voraussetzung, dass innerhalb der Frist gemäß § 149 Abs. 2 AO die Entscheidung, dass gemischt genutzte Gegenstände dem Vermögen des Unternehmens zugeordnet werden, dokumentiert wird, im Hinblick auf die Erkenntnisse aus dem Urteil vom 25. Juli 2018, Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:595), nicht aufrechtzuerhalten.

22 Das vorlegende Gericht vertritt im Einklang mit seiner Rechtsprechung die Auffassung, dass die Revisionen von E und Z nach nationalem Recht unbegründet seien, da die Dokumentation der Entscheidung, das Gebäude von E bzw. die Photovoltaikanlage von Z teilweise dem Vermögen ihres jeweiligen Unternehmens zuzuordnen, den zuständigen Finanzämtern nicht vor Ablauf der Frist gemäß § 149 Abs. 2 AO für die Abgabe der Umsatzsteuer-Jahreserklärung mitgeteilt worden sei. Nach den Kriterien, die es in seiner Rechtsprechung entwickelt habe, sei der sich aus diesen Zuordnungen ergebende Steuerabzug nur dann zulässig, wenn diese Mitteilung innerhalb der genannten Frist erfolgt sei.

23 Das vorlegende Gericht fragt sich jedoch, ob seine Auslegung des nationalen Rechts mit dem Unionsrecht und insbesondere mit dem Urteil vom 25. Juli 2018, Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:595), vereinbar ist.

24 Erstens möchte das vorlegende Gericht wissen, ob ein Mitgliedstaat in Anbetracht des Fehlens unionsrechtlicher Vorschriften, die die Art und Weise sowie den Zeitpunkt der Übermittlung der Dokumentation einer Zuordnungsentscheidung zum Unternehmensvermögen regeln, verlangen kann, dass eine solche Entscheidung unter Androhung der Verwirkung innerhalb einer verhältnismäßig kurzen Frist, wie sie in § 149 Abs. 2 AO vorgesehen ist, mitgeteilt wird.

25 Nach Ansicht des vorlegenden Gerichts kann die Vereinbarkeit dieses Erfordernisses mit dem Unionsrecht darauf gestützt werden, dass die Ausübung des Zuordnungswahlrechts zu den materiellen Voraussetzungen des Rechts auf Vorsteuerabzug gehört. Außerdem sei es angesichts der Regelungslücke, die durch die Mehrwertsteuerrichtlinie verbleibe, und des Grundsatzes der Rechtssicherheit gerechtfertigt, dass ein Mitgliedstaat eine Frist für die Dokumentation der Zuordnungsentscheidung festlege. Des Weiteren falle diese Festlegung in die Regelungsbefugnis, die den Mitgliedstaaten durch die Bestimmungen von Titel XI der Mehrwertsteuerrichtlinie in Bezug auf die formellen Voraussetzungen für die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug verliehen worden sei.

26 Das vorlegende Gericht ist jedoch der Ansicht, dass der Gerichtshof, obwohl der Sachverhalt, der dem Urteil vom 25. Juli 2018, Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:595), zugrunde liege, sich von denen der vorliegenden verbundenen Rechtssachen unterscheide, in diesem Urteil mehrere Indizien für das vorsteuerabzugsbegründende Handeln als Steuerpflichtiger angeführt habe, die nicht zwingend den Finanzbehörden zeitnah zur Kenntnis gelangten. Ferner könnte aus diesem Urteil abgeleitet werden, dass das Erfordernis einer zeitnahen Zuordnungsentscheidung gegen den Neutralitätsgrundsatz verstieße.

27 Zweitens fragt sich das vorlegende Gericht, welche Folgen die Nichteinhaltung dieser Frist hat. Nach Ansicht dieses Gerichts ließe sich die Auffassung vertreten, dass eine Zuordnung eines Gegenstands zum Unternehmen nicht dargetan sei, wenn es keine für die Finanzbehörden erkennbaren Beweisanzeichen gebe, dass der Steuerpflichtige eine solche Zuordnung vorgenommen habe. Dann bestünde eine Vermutung dafür, dass alle Gegenstände, die der Steuerpflichtige nicht ausdrücklich dem Vermögen seines Unternehmens zugewiesen habe, seinem Privatvermögen zuzurechnen seien. Jedoch ergebe sich aus dem Urteil vom 25. Juli 2018, Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:595), auch, dass das Fehlen einer Erklärung über die Zuordnung nicht ausschließe, dass diese Absicht implizit zum Ausdruck kommen könne, und dass der Frage, ob ein Handeln als Steuerpflichtiger vorliege, ein weites Verständnis dieses Begriffs zugrunde zu legen sei. Auf der Grundlage dieser Erwägungen könnte geltend gemacht werden, dass eine Vermutung für einen „Erwerb als Steuerpflichtiger“ bestehe, wenn ein Unternehmer einen Gegenstand erwerbe, der seiner Art nach grundsätzlich auch unternehmerisch genutzt werden könne und den der Unternehmer nicht ausschließlich seinem Unternehmen zugeordnet habe.

28 Unter diesen Umständen hat der Bundesfinanzhof das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende, in den beiden verbundenen Rechtssachen gleichlautende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Steht Art. 168 Buchst. a in Verbindung mit Art. 167 der Mehrwertsteuerrichtlinie 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 Mehrwertsteuerrichtlinie einer nationalen Rechtsprechung entgegen, nach der eine Zuordnung zum privaten Bereich unterstellt wird beziehungsweise eine dahin gehende Vermutung besteht, wenn keine (ausreichenden) Indizien für eine unternehmerische Zuordnung vorliegen?

Zu den Vorlagefragen

29 Mit seinen beiden Fragen, die zusammen zu prüfen sind, möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob Art. 168 Buchst. a in Verbindung mit Art. 167 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass er nationalen Bestimmungen entgegensteht, die von einem nationalen Gericht so ausgelegt werden, dass die zuständige nationale Steuerverwaltung den Vorsteuerabzug in Bezug auf einen Gegenstand unter der Annahme, dass dieser dem Privatvermögen des Steuerpflichtigen zugewiesen wurde, verweigern darf, wenn ein Steuerpflichtiger ein Wahlrecht hat, ob er einen Gegenstand dem Vermögen seines Unternehmens zuordnet, und diese Steuerverwaltung nicht spätestens bis zum Ablauf der gesetzlichen Frist für die Abgabe der Umsatzsteuer-Jahreserklärung in die Lage versetzt wurde, aufgrund einer ausdrücklichen Entscheidung oder hinreichender Anhaltspunkte eine solche Zuordnung des Gegenstands festzustellen.

30 Zur Beantwortung dieser Frage sind in einem ersten Schritt die Voraussetzungen zu bestimmen, unter denen ein Steuerpflichtiger berechtigt ist, zu entscheiden, einen Gegenstand dem Vermögen seines Unternehmens zuzuordnen. In einem zweiten Schritt ist zu prüfen, unter welchen Voraussetzungen die zuständige nationale Behörde den Vorsteuerabzug verweigern kann, wenn ihr diese Entscheidung nicht bis zum Ablauf der gesetzlichen Frist für die Abgabe der Umsatzsteuer-Jahreserklärung mitgeteilt worden ist.

31 Was erstens die Voraussetzungen betrifft, unter denen ein Steuerpflichtiger berechtigt ist, zu entscheiden, einen Gegenstand dem Vermögen seines Unternehmens zuzuordnen, ist darauf hinzuweisen, dass nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs das Recht der Steuerpflichtigen, von der von ihnen geschuldeten Mehrwertsteuer die Mehrwertsteuer abzuziehen, die für die von ihnen erworbenen Gegenstände und empfangenen Dienstleistungen als Vorsteuer geschuldet wird oder entrichtet wurde, ein fundamentaler Grundsatz des durch das Unionsrecht geschaffenen gemeinsamen Mehrwertsteuersystems ist (Urteil vom 18. März 2021, A. [Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug], C-895/19, EU:C:2021:216, Rn. 32 und die dort angeführte Rechtsprechung). Dieses in den Art. 167 ff. der Mehrwertsteuerrichtlinie geregelte Recht ist integraler Bestandteil des Mechanismus der Mehrwertsteuer und kann grundsätzlich nicht eingeschränkt werden (Urteil vom 21. März 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, Rn. 39 und die dort angeführte Rechtsprechung).

32 Durch die Regelung 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 diese Weise die Neutralität hinsichtlich der steuerlichen Belastung aller wirtschaftlichen Tätigkeiten unabhängig von ihrem Zweck oder ihrem Ergebnis, sofern diese Tätigkeiten selbst grundsätzlich der Mehrwertsteuer unterliegen (Urteil vom 18. März 2021, A. [Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug], C-895/19, EU:C:2021:216, Rn. 33 und die dort angeführte Rechtsprechung).

33 Das Recht auf Vorsteuerabzug ist an die Einhaltung materieller und formeller Bedingungen geknüpft, die in der Mehrwertsteuerrichtlinie festgelegt sind (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 21. März 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, Rn. 40, und vom 18. März 2021, A. [Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug], C-895/19, EU:C:2021:216, Rn. 35 und die dort angeführte Rechtsprechung).

34 Bei den materiellen Anforderungen des Rechts auf Vorsteuerabzug handelt es sich um diejenigen, die die eigentliche Grundlage und den Umfang dieses Rechts regeln, so wie sie in Titel X Kapitel 1 („Entstehung und Umfang des Rechts auf Vorsteuerabzug“) der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehen sind (Urteil vom 28. Juli 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, Rn. 47 und die dort angeführte Rechtsprechung). So muss nach Art. 168 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie der Steuerpflichtige zum Zeitpunkt der Vornahme des Erwerbs von Gegenständen, für die er einen Vorsteuerabzug geltend machen will, in seiner Eigenschaft als Steuerpflichtiger gehandelt haben. Zudem müssen diese Gegenstände vom Steuerpflichtigen auf einer nachfolgenden Umsatzstufe für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden und auf einer vorausgehenden Umsatzstufe von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert worden sein (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 15. September 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, Rn. 40, und vom 25. Juli 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, Rn. 34 und die dort angeführte Rechtsprechung). Außerdem stellt Art. 167 der Mehrwertsteuerrichtlinie klar, dass das Recht auf Vorsteuerabzug entsteht, wenn der Anspruch auf die Steuer entsteht, also bei der Lieferung der Gegenstände (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 22. Oktober 2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, Rn. 20 und die dort angeführte Rechtsprechung).

35 Die formellen Voraussetzungen des Rechts auf Vorsteuerabzug regeln die Modalitäten und die Kontrolle seiner Ausübung sowie das ordnungsgemäße Funktionieren des Mehrwertsteuersystems, wie etwa die Verpflichtungen zu Aufzeichnungen, Rechnungsstellung und Steuererklärung (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 28. Juli 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, Rn. 47, und vom 18. März 2021, A. [Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug], C-895/19, EU:C:2021:216, Rn. 37 und die dort angeführte Rechtsprechung). Die Art. 250, 252 und 261 der Mehrwertsteuerrichtlinie, die die Verpflichtung des Steuerpflichtigen vorsehen, Mehrwertsteuererklärungen abzugeben, und die das Recht der Mitgliedstaaten in Bezug auf die Fristen hierfür flankieren, stellen somit formale Voraussetzungen auf.

36 Diese Unterscheidung zwischen materiellen und formellen Voraussetzungen für das Recht auf Vorsteuerabzug ist wichtig, da nach ständiger Rechtsprechung das Grundprinzip der Neutralität der Mehrwertsteuer erfordert, dass der Vorsteuerabzug gewährt wird, wenn die materiellen Anforderungen erfüllt sind, selbst wenn der Steuerpflichtige bestimmten formellen Anforderungen nicht genügt hat (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 28. Juli 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, Rn. 45 und die dort angeführte Rechtsprechung).

37 Zudem hat der Steuerpflichtige bei Gegenständen, die sowohl zu beruflichen als auch zu privaten Zwecken verwendet werden können, das Recht, für die Zwecke der Mehrwertsteuer über ihre Zuordnung zum Vermögen seines Unternehmens zu entscheiden. Diese Gegenstände umfassen Investitionsgüter, die gemäß Art. 189 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie von den Mitgliedstaaten definiert werden können und die nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs – für Zwecke einer wirtschaftlichen Tätigkeit genutzt – durch ihre Langlebigkeit sowie ihren Wert gekennzeichnet sind und deren Anschaffungskosten daher in der Regel nicht als laufende Kosten verbucht, sondern über mehrere Jahre hinweg abgeschrieben werden (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 27. März 2019, Mydibel, C-201/18, EU:C:2019:254, Rn. 23 und die dort angeführte Rechtsprechung).

38 So hat der Steuerpflichtige nach ständiger Rechtsprechung, wenn ein Investitionsgut sowohl für unternehmerische als auch für private Zwecke verwendet wird, für die Zwecke des Vorsteuerabzugs die Wahl, diesen Gegenstand in vollem Umfang dem Unternehmensvermögen zuzuordnen oder ihn in vollem Umfang in seinem Privatvermögen zu belassen oder auch ihn nur im Umfang der tatsächlichen unternehmerischen Verwendung in sein Unternehmen einzubeziehen (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 14. Juli 2005, Charles und Charles-Tijmens, C-434/03, EU:C:2005:463, Rn. 23, und vom 16. Februar 2012, Eon Aset Menidjmunt, C-118/11, EU:C:2012:97, Rn. 53 und die dort angeführte Rechtsprechung).

39 Entscheidet sich der Steuerpflichtige dafür, dass Investitionsgüter, die sowohl für unternehmerische als auch für private Zwecke verwendet werden, als Gegenstände des Unternehmens behandelt werden, so ist die beim Erwerb dieser Gegenstände geschuldete Vorsteuer grundsätzlich vollständig und sofort abziehbar (Urteil vom 14. Juli 2005, Charles und Charles-Tijmens, C-434/03, EU:C:2005:463, Rn. 24 und die dort angeführte Rechtsprechung). Für Grundstücke stellt Art. 168a der Mehrwertsteuerrichtlinie jedoch klar, dass bei Ausgaben im Zusammenhang mit ihnen höchstens der Teil der Mehrwertsteuer abgezogen werden darf, der auf die Verwendung des Grundstücks für unternehmerische Zwecke des Steuerpflichtigen entfällt.

40 Entscheidet sich ein Steuerpflichtiger dafür, ein Investitionsgut nur teilweise seinem Unternehmen zuzuordnen, ist die für den Erwerb dieses Investitionsguts anfallende Vorsteuer grundsätzlich nur im Umfang seiner tatsächlichen Verwendung für Zwecke des Unternehmens abzugsfähig (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 16. Februar 2012, Eon Aset Menidjmunt, C-118/11, EU:C:2012:97, Rn. 56 und die dort angeführte Rechtsprechung).

41 Beim Erwerb solcher Gegenstände hängt es von der Wahl des Steuerpflichtigen, in dieser Eigenschaft zu handeln, d. h. für die Zwecke seiner wirtschaftlichen Tätigkeit im Sinne von Art. 9 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie, ab, ob das Mehrwertsteuersystem und damit der Mechanismus des Vorsteuerabzugs zur Anwendung kommt (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 22. März 2012, Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, Rn. 39 und 40 sowie die dort angeführte Rechtsprechung). Folglich stellt diese Wahl, wie der Generalanwalt in den Nrn. 48 und 49 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, eine materielle Voraussetzung des Rechts auf Vorsteuerabzug dar.

42 Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs handelt es sich bei der Frage, ob der Steuerpflichtige zu dem Zeitpunkt, zu dem ihm ein Gegenstand geliefert wurde, in seiner Eigenschaft als Steuerpflichtiger gehandelt hat, um eine Frage des Sachverhalts, der vom zuständigen nationalen Gericht auf der Grundlage objektiver Gesichtspunkte und infolge einer Prüfung der Gesamtumstände des Rechtsstreits, mit denen es befasst ist, festzustellen ist (vgl. in

diesem Sinne Urteile vom 14. Februar 1985, Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, Rn. 24, und vom 25. Juli 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, Rn. 38 und 39 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).

43 In Bezug auf die Beurteilung, ob ein Steuerpflichtiger beim Erwerb eines Gegenstands in seiner Eigenschaft als Steuerpflichtiger gehandelt hat, hat der Gerichtshof bereits Folgendes klargestellt: Auch wenn eine eindeutige und ausdrückliche Bekundung der Absicht, einen 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 (Urteil vom 25. Juli 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, Rn. 47).

44 Der Umstand, dass der Gerichtshof diese Klarstellung in Beantwortung einer Vorlagefrage in einer Rechtssache vorgenommen hat, die das Recht betraf, den Abzug der Mehrwertsteuer zu berichtigen, die eine als Steuerpflichtige registrierte Einrichtung des öffentlichen Rechts auf den Erwerb einer Immobilie entrichtet hatte, wirkt sich entgegen dem Vorbringen des Finanzamts N nicht auf ihre Relevanz im Rahmen von Rechtsstreitigkeiten wie die aus, um die es in den Ausgangsverfahren geht. Diese Klarstellung gilt nämlich für alle Fälle, in denen ein Gegenstand entsprechend dem vom Gerichtshof entwickelten weiten Verständnis des Begriffs eines Erwerbs „als Steuerpflichtiger“ der wirtschaftlichen Tätigkeit eines Steuerpflichtigen zugeordnet wird (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 25. Juli 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, Rn. 54). Nach der Mehrwertsteuerrichtlinie setzt die Gewährung eines Rechts auf Vorsteuerabzug folglich nicht voraus, dass eine ausdrückliche Entscheidung über die Zuordnung getroffen und mitgeteilt wird.

45 Zu den Gesichtspunkten, aus denen diese Absicht implizit zum Ausdruck kommen kann, gehören u. a. die Art des betreffenden Gegenstands, die Eigenschaft der handelnden Person und der zwischen dem Erwerb des Gegenstands und seiner Verwendung für Zwecke der wirtschaftlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen liegende Zeitraum (Urteil vom 25. Juli 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, Rn. 38, 49 und 50).

46 Dagegen ist es für sich gesehen ohne Bedeutung, dass der betreffende Gegenstand nicht unmittelbar für besteuerte Umsätze verwendet worden ist, da die Verwendung des Gegenstands nur den Umfang des Vorsteuerabzugs oder der etwaigen späteren Berichtigung bestimmt, jedoch nicht die Entstehung des Abzugsanspruchs berührt (Urteil vom 25. Juli 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, Rn. 51 und die dort angeführte Rechtsprechung).

47 Im vorliegenden Fall ist es daher Sache des vorlegenden Gerichts, zu prüfen, ob aus der Gesamtheit der Gegebenheiten des Ausgangsverfahrens geschlossen werden kann, dass E und Z als Steuerpflichtige gehandelt haben, als sie die im Ausgangsverfahren fraglichen gemischt genutzten Gegenstände erworben haben, nämlich ein Arbeitszimmer in einem im Wesentlichen privat genutzten Gebäude bzw. eine teilweise privat genutzte Photovoltaikanlage, und die Absicht bekundeten, sie ihrem jeweiligen Unternehmen zuzuordnen.

48 Insoweit kann, was E betrifft, die Zuordnung eines Zimmers von angemessener Größe als Arbeitszimmer in den Bauplänen eines Einfamilienhauses ein Indiz für eine solche Absicht darstellen. Da jedoch ein in den Bauplänen eines Einfamilienhauses entsprechend bezeichnetes Zimmer nicht notwendigerweise tatsächlich für die wirtschaftliche Tätigkeit des Steuerpflichtigen genutzt wird, kommt es darauf an, dass die Absicht des Steuerpflichtigen,

dieses Zimmer für sein Unternehmen zu nutzen, durch andere objektive Anhaltspunkte, die diese Nutzung belegen, untermauert wird. Im Fall von Z kann die Tatsache, dass im Lauf des Jahres, in dem eine Photovoltaikanlage erworben und installiert wurde, ein Vertrag über den Weiterverkauf des von dieser Anlage erzeugten Stroms abgeschlossen wurde, ein Indiz dafür darstellen, dass diese einer wirtschaftlichen Tätigkeit zugeordnet ist, sofern die Bedingungen für diesen Weiterverkauf denen entsprechen, die Unternehmern und nicht Privatpersonen angeboten werden.

49 Ferner sind die von den Steuerpflichtigen in ihren Steuererklärungen vorgenommenen Vorsteuerabzüge geeignet, eine solche Zuordnungsentscheidung darzutun, wenn sie ihre Folge sind. Solche Abzüge sind auch ein Indiz dafür, dass ein Steuerpflichtiger beim Erwerb eines Gegenstands beabsichtigte, ihn seinem Unternehmen zuzuordnen. So wurde bereits entschieden, dass ein Steuerpflichtiger, der in seiner Erklärung gegenüber den Steuerbehörden die beim Erwerb von Gegenständen geschuldete Vorsteuer abzieht, so behandelt wird, als habe er diese Gegenstände seinem Unternehmen zugeordnet (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 11. Juli 1991, Lennartz, C-97/90, EU:C:1991:315, Rn. 26). Dagegen lässt, wie der Generalanwalt in den Nrn. 43 und 44 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, das Fehlen von Abzügen in der Umsatzsteuervoranmeldung für den Zeitraum, in dem der Gegenstand erworben wurde, für sich genommen nicht den Schluss zu, dass sich der Steuerpflichtige dafür entschieden hat, den betreffenden Gegenstand nicht seinem Unternehmen zuzuordnen.

50 Was zweitens die Verpflichtung eines Steuerpflichtigen angeht, der Steuerverwaltung seine Zuordnungsentscheidung spätestens bis zum Ablauf der gesetzlichen Frist für die Abgabe der Umsatzsteuer-Jahreserklärung mitzuteilen, d. h. vorliegend bis zum 31. Mai des Jahres, das auf das Jahr folgt, in dem die Zuordnungsentscheidung ergangen ist, ist darauf hinzuweisen, dass gemäß Art. 179 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie das Recht auf Vorsteuerabzug grundsätzlich in dem Zeitraum ausgeübt wird, in dem es entstanden ist, d. h., unter Berücksichtigung von Art. 167 der Mehrwertsteuerrichtlinie, wenn der Anspruch auf die Steuer entsteht (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 18. März 2021, A. [Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug], C-895/19, EU:C:2021:216, Rn. 41 und die dort angeführte Rechtsprechung).

51 Gleichwohl kann einem Steuerpflichtigen nach den Art. 180 und 182 der Mehrwertsteuerrichtlinie der Abzug auch gestattet werden, wenn er nicht in dem Zeitraum, in dem das Abzugsrecht entstanden ist, vorgenommen wurde, vorausgesetzt, bestimmte in den nationalen Regelungen festgelegte Bedingungen und Einzelheiten werden befolgt (Urteil vom 26. April 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, Rn. 37 und die dort angeführte Rechtsprechung).

52 Im Übrigen müssen die nationalen Rechtsvorschriften gemäß Art. 250 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 252 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmen, dass jeder Steuerpflichtige eine Mehrwertsteuererklärung abzugeben hat, die alle für die Festsetzung des geschuldeten Steuerbetrags und der vorzunehmenden Vorsteuerabzüge erforderlichen Angaben enthält, die sich auf einen Steuerzeitraum von höchstens einem Jahr beziehen, und zwar innerhalb eines Zeitraums, der zwei Monate nach Ende jedes einzelnen Steuerzeitraums nicht überschreiten darf.

53 Des Weiteren können die Mitgliedstaaten gemäß Art. 261 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie von dem Steuerpflichtigen verlangen, dass er eine Erklärung über sämtliche Umsätze des vorangegangenen Jahres mit allen oben genannten Angaben abgibt, ohne jedoch eine Frist für die Abgabe dieser Erklärung festzulegen.

54 In Anbetracht dieser Bestimmungen steht die Mehrwertsteuerrichtlinie Verpflichtungen wie den im vorliegenden Fall geltenden nicht entgegen, nach denen Steuerpflichtige ihre Entscheidung, ein Investitionsgut dem Vermögen ihres Unternehmens zuzuordnen, der Steuerverwaltung mitteilen müssen, indem sie die entsprechenden Abzüge in ihren Umsatzsteuervoranmeldungen und in ihrer Umsatzsteuer-Jahreserklärung, die spätestens fünf Monate nach Ablauf des Jahres, in dem diese Zuordnungsentscheidung getroffen wurde, bei der Steuerverwaltung einzureichen ist, vornehmen.

55 Soweit jedoch die nationale Rechtsprechung die Nichteinhaltung der Frist, innerhalb deren der Steuerpflichtige die Steuerverwaltung ausdrücklich oder stillschweigend, aber eindeutig, von dieser Entscheidung in Kenntnis zu setzen hat, mit dem Verlust des sich aus ihr ergebenden Rechts auf Vorsteuerabzug ahndet, ist darauf hinzuweisen, dass die Vornahme einer Zuordnungsentscheidung zwar eine materielle Voraussetzung für die Ausübung dieses Rechts darstellt, wie sich aus Rn. 41 des vorliegenden Urteils ergibt, ihre Mitteilung an die Steuerverwaltung jedoch nur eine formelle Voraussetzung ist. Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs kann ein Verstoß gegen die formellen Anforderungen jedoch grundsätzlich nicht zum Verlust des Rechts auf Vorsteuerabzug führen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 28. Juli 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, Rn. 45 und die dort angeführte Rechtsprechung).

56 Anders verhält es sich, wenn der Verstoß gegen die formellen Anforderungen den sicheren Nachweis verhindert, dass die materiellen Anforderungen erfüllt wurden (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 28. Juli 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, Rn. 46 und die dort angeführte Rechtsprechung).

57 Zudem können die Mitgliedstaaten gemäß Art. 273 der Mehrwertsteuerrichtlinie weitere Pflichten vorsehen, die sie für erforderlich erachten, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und um Steuerhinterziehung zu vermeiden. Die Maßnahmen, die die Mitgliedstaaten nach dieser Bestimmung zu erlassen befugt sind, dürfen jedoch nicht über das hinausgehen, was zur Erreichung solcher Ziele erforderlich ist. Sie dürfen daher nicht so eingesetzt werden, dass dadurch das Recht auf Vorsteuerabzug und damit die Neutralität der Mehrwertsteuer systematisch in Frage gestellt würden (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 12. April 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, Rn. 38 und die dort angeführte Rechtsprechung). Insoweit ist bereits entschieden worden, dass eine Sanktion, die in einer völligen Versagung des Rechts auf Vorsteuerabzug besteht, wenn die Steuer verspätet entrichtet wird, unangemessen erscheint, wenn kein Betrug und keine Schädigung des Haushalts des Staates nachgewiesen sind (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 12. Juli 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, Rn. 68 bis 70).

58 Die Tatsache, dass E und Z die Frist nicht eingehalten haben, innerhalb deren sie ihre Zuordnungsentscheidung hätten bekannt geben sollen, dürfte sie vorbehaltlich einer Überprüfung durch das vorlegende Gericht vorliegend nicht daran hindern, den sicheren Nachweis dafür zu erbringen, dass sie eine solche Entscheidung zum Zeitpunkt des Erwerbs der im Ausgangsverfahren fraglichen Investitionsgüter getroffen hatten. Ferner ist nicht ersichtlich, dass der deutsche Gesetzgeber eine solche Frist vorgeschrieben hat, um betrügerische oder missbräuchliche Verhaltensweisen zu verhindern.

59 Aus der ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofs ergibt sich jedoch auch, dass die Möglichkeit, das Abzugsrecht ohne jede zeitliche Beschränkung auszuüben, dem Grundsatz der Rechtssicherheit zuwiderliefe, wonach angesichts der Rechte und Pflichten des Steuerpflichtigen gegenüber der Steuerverwaltung seine steuerliche Lage nicht unbegrenzt lange offenbleiben

kann. Demnach ist eine Ausschlussfrist, deren Ablauf den nicht hinreichend sorgfältigen Steuerpflichtigen, der den Vorsteuerabzug nicht geltend gemacht hat, mit dem Verlust des Abzugsrechts bestraft, nicht mit der von der Mehrwertsteuerrichtlinie errichteten Regelung unvereinbar, sofern diese Frist zum einen für die entsprechenden auf innerstaatlichem Recht beruhenden steuerlichen Rechte wie für die auf Unionsrecht beruhenden Rechte gleichermaßen gilt (Äquivalenzgrundsatz) und sie zum anderen die Ausübung des Abzugsrechts nicht praktisch unmöglich macht oder übermäßig erschwert (Effektivitätsgrundsatz) (Urteil vom 26. April 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, Rn. 38 und die dort angeführte Rechtsprechung).

60 Zur Wahrung des Äquivalenzgrundsatzes ist festzustellen, dass die Frist, die in der im Ausgangsverfahren fraglichen nationalen Regelung vorgesehen ist, der Frist entspricht, die für Steuerpflichtige für die Abgabe von Steuererklärungen allgemein gilt. Vorbehaltlich der Überprüfung durch das vorlegende Gericht scheint diese nationale Regelung daher im Mehrwertsteuerbereich keine andere Regelung als diejenige vorgesehen zu haben, die für andere Steuerangelegenheiten nach innerstaatlichem Recht gilt.

61 Was den Effektivitätsgrundsatz angeht, scheint die genannte Frist an sich die Ausübung des Abzugsrechts nicht praktisch unmöglich zu machen oder übermäßig zu erschweren, da es nach Art. 179 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie grundsätzlich im gleichen Zeitraum ausgeübt wird, in dem es entstanden ist (vgl. entsprechend Urteil vom 28. Juli 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, Rn. 38).

62 Gleichwohl müssen sich die Mitgliedstaaten gemäß dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit solcher Mittel bedienen, die es zwar erlauben, das von der nationalen Regelung verfolgte Ziel wirksam zu erreichen, die jedoch die Grundsätze des Unionsrechts, wie das fundamentale Prinzip des Rechts auf Vorsteuerabzug, möglichst wenig beeinträchtigen (Urteil vom 26. April 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, Rn. 50 und die dort angeführte Rechtsprechung).

63 Es ist daher für das vorlegende Gericht wichtig zu prüfen, ob die im Ausgangsverfahren fragliche Ausschlussfrist, die der Frist gemäß § 149 Abs. 2 AO für die Abgabe der Umsatzsteuer-Jahreserklärung entspricht, d. h. der 31. Mai des Jahres, das auf das Jahr folgt, in dem die Zuordnungsentscheidung getroffen wurde, im Hinblick auf das Ziel der Wahrung des Grundsatzes der Rechtssicherheit verhältnismäßig ist.

64 Hierbei ist zu berücksichtigen, dass zum einen die nationalen Behörden die Möglichkeit haben, gegen einen nachlässig handelnden Steuerpflichtigen Sanktionen zu verhängen, die den Neutralitätsgrundsatz weniger beeinträchtigen als die völlige Versagung des Rechts auf Vorsteuerabzug, wie z. B. verwaltungsrechtliche Geldstrafen, und eine Frist, die nach dem 31. Mai des Jahres abläuft, das auf das Jahr folgt, in dem die Zuordnungsentscheidung getroffen wurde, nach dem ersten Anschein nicht mit der Wahrung des Grundsatzes der Rechtssicherheit unvereinbar ist, und dass zum anderen dem Recht auf Vorsteuerabzug im gemeinsamen Mehrwertsteuersystem eine herausragende Stellung zukommt.

65 Nach alledem ist auf die Vorlagefragen zu antworten, dass Art. 168 Buchst. a in Verbindung mit Art. 167 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass er nationalen Bestimmungen nicht entgegensteht, die von einem nationalen Gericht so ausgelegt werden, dass die zuständige nationale Steuerverwaltung den Vorsteuerabzug in Bezug auf einen Gegenstand unter der Annahme, dass dieser dem Privatvermögen des Steuerpflichtigen zugewiesen wurde, verweigern darf, wenn ein Steuerpflichtiger ein Wahlrecht hat, ob er einen Gegenstand dem Vermögen

seines Unternehmens zuordnet, und die Steuerverwaltung nicht spätestens bis zum Ablauf der gesetzlichen Frist für die Abgabe der Umsatzsteuer-Jahreserklärung in die Lage versetzt wurde, aufgrund einer ausdrücklichen Entscheidung oder hinreichender Anhaltspunkte eine solche Zuordnung des Gegenstands festzustellen, es sei denn, die besonderen rechtlichen Modalitäten für die Ausübung dieser Befugnis lassen erkennen, dass sie nicht mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit vereinbar ist.

Kosten

66 Für die Parteien der Ausgangsverfahren ist das Verfahren ein Zwischenstreit in den beim vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreitigkeiten; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

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

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/EU des Rates vom 22. Dezember 2009 geänderten Fassung ist dahin auszulegen, dass er nationalen Bestimmungen nicht entgegensteht, die von einem nationalen Gericht so ausgelegt werden, dass die zuständige nationale Steuerverwaltung den Vorsteuerabzug in Bezug auf einen Gegenstand unter der Annahme, dass dieser dem Privatvermögen des Steuerpflichtigen zugewiesen wurde, verweigern darf, wenn ein Steuerpflichtiger ein Wahlrecht hat, ob er einen Gegenstand dem Vermögen seines Unternehmens zuordnet, und diese Steuerverwaltung nicht spätestens bis zum Ablauf der gesetzlichen Frist für die Abgabe der Umsatzsteuer-Jahreserklärung in die Lage versetzt wurde, aufgrund einer ausdrücklichen Entscheidung oder hinreichender Anhaltspunkte eine solche Zuordnung des Gegenstands festzustellen, es sei denn, die besonderen rechtlichen Modalitäten für die Ausübung dieser Befugnis lassen erkennen, dass sie nicht mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit vereinbar ist.

Prechal Passer Wahl

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 14. Oktober 2021.

Der Kanzler
A. Calot Escobar

Der Präsident
K. Lenaerts