Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Zweite Kammer)

30. Juni 2022*

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Steuerrecht – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Richtlinie 2006/112/EG – Art. 137 – Regelung der optionalen Besteuerung – Voraussetzungen – Nationale Regelung, die das Recht eines Steuerpflichtigen, sich für die Mehrwertsteuerpflicht des Verkaufs einer Immobilie zu entscheiden, davon abhängig macht, dass diese Immobilie an einen bereits registrierten Mehrwertsteuerpflichtigen übertragen wird – Pflicht zur Berichtigung der Vorsteuerabzüge bei Nichterfüllung dieser Voraussetzung – Grundsätze der steuerlichen Neutralität, der Effektivität und der Verhältnismäßigkeit“

In der Rechtssache C-56/21

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht von der Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (Kommission für Steuerstreitigkeiten bei der Regierung der Republik Litauen) mit Entscheidung vom 16. Oktober 2020, beim Gerichtshof eingegangen am 29. Januar 2021, in dem Verfahren

UAB „ARVI“ ir ko

gegen

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

erlässt

DER GERICHTSHOF (Zweite Kammer)

unter Mitwirkung der Kammerpräsidentin A. Prechal, der Richter J. Passer, F. Biltgen (Berichterstatter) und N. Wahl sowie der Richterin M. L. Arastey Sahún,

Generalanwältin: J. Kokott,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

– der UAB „ARVI“ ir ko, vertreten durch L. Augustinavičienė und A. Paulauskas, Advokatai,

* Verfahrenssprache: Litauisch.

– der litauischen Regierung, vertreten durch K. Dieninis und V. Kazlauskaitė-Švenčionienė als Bevollmächtigte,

– der Europäischen Kommission, vertreten durch J. Jokubauskaitė und L. Lozano Palacios als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge der Generalanwältin in der Sitzung vom 24. März 2022

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung der Art. 135 und 137 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1) (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie) sowie der Grundsätze der steuerlichen Neutralität, der Effektivität und der Verhältnismäßigkeit.

2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der UAB „ARVI“ ir ko (im Folgenden: Arvi) und der Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Staatliche Steuerinspektion beim Finanzministerium der Republik Litauen; im Folgenden: staatliche Steuerinspektion) über die Ausübung des Rechts, sich für die Besteuerung des Verkaufs einer Immobilie an einen zum Zeitpunkt des Verkaufs nicht zur Mehrwertsteuer registrierten Steuerpflichtigen zu entscheiden sowie über die Einzelheiten der Ausübung des Vorsteuerabzugsrechts.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

3 Art. 135 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie sieht vor:

„Die Mitgliedstaaten befreien folgende Umsätze von der Steuer:

…

j) Lieferung von anderen Gebäuden oder Gebäudeteilen und dem dazugehörigen Grund und Boden als [vor dem Erstbezug erfolgte];

…“

4 Art. 137 dieser Richtlinie bestimmt:

„(1) Die Mitgliedstaaten können ihren Steuerpflichtigen das Recht einräumen, sich bei folgenden Umsätzen für eine Besteuerung zu entscheiden:

…

b) Lieferung von anderen Gebäuden oder Gebäudeteilen und dem dazugehörigen Grund und Boden als [vor dem Erstbezug erfolgte];

…

(2) Die Mitgliedstaaten legen die Einzelheiten für die Inanspruchnahme des Wahlrechts nach Absatz 1 fest.

Die Mitgliedstaaten können den Umfang dieses Wahlrechts einschränken."

5 In Art. 168 dieser Richtlinie 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;

…"

6 Art. 213 Abs. 1 dieser Richtlinie sieht vor:

„Jeder Steuerpflichtige hat die Aufnahme, den Wechsel und die Beendigung seiner Tätigkeit als Steuerpflichtiger anzuzeigen."

7 Art. 214 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

„Die Mitgliedstaaten treffen die erforderlichen Maßnahmen, damit folgende Personen jeweils eine individuelle Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer erhalten:

a) jeder Steuerpflichtige, der in ihrem jeweiligen Gebiet Lieferungen von Gegenständen bewirkt oder Dienstleistungen erbringt, für die ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht und bei denen es sich nicht um Lieferungen von Gegenständen oder um Dienstleistungen handelt, für die die Mehrwertsteuer gemäß den Artikeln 194 bis 197 sowie 199 ausschließlich vom Dienstleistungsempfänger beziehungsweise der Person, für die die Gegenstände oder Dienstleistungen bestimmt sind, geschuldet wird; hiervon ausgenommen sind die in Artikel 9 Absatz 2 genannten Steuerpflichtigen;

…"

Litauisches Recht

8 Art. 32 Abs. 3 des Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas Nr. IX-751 (Gesetz Nr. IX-751 der Republik Litauen über die Mehrwertsteuer) vom 5. März 2002 (Žin., 2002, Nr. 35-1271) in der für den Sachverhalt des Ausgangsverfahrens maßgeblichen Fassung (im Folgenden: Mehrwertsteuergesetz) sieht vor:

„Ein Steuerpflichtiger kann entscheiden, für Immobilien, die gemäß Abs. 1 oder 2 dieses Artikels von der Mehrwertsteuer befreit sind, Mehrwertsteuer nach diesem Gesetz zu berechnen, wenn die Immobilie an einen Steuerpflichtigen verkauft oder anderweitig übertragen wird, der registrierter Mehrwertsteuerpflichtiger ist …; diese Wahl gilt für mindestens 24 Monate ab dem Tag, an dem sie ausgeübt wird, für alle relevanten Umsätze, die von diesem Steuerpflichtigen durchgeführt werden. Der Steuerpflichtige hat seine Wahl in der von der zentralen Steuerbehörde festgelegten Weise zu treffen. …“

9 Art. 58 Abs. 1 dieses Gesetzes bestimmt:

„Ein Mehrwertsteuerpflichtiger ist zum Abzug der Vorsteuer und/oder Einfuhrumsatzsteuer für erworbene und/oder eingeführte Gegenstände und/oder Dienstleistungen berechtigt, wenn diese Gegenstände und/oder Dienstleistungen zur Verwendung für folgende Tätigkeiten des Mehrwertsteuerpflichtigen bestimmt sind:

1. Lieferungen von Gegenständen und/oder Dienstleistungen, auf die Mehrwertsteuer erhoben wird;

…“

10 In Art. 67 Abs. 2 dieses Gesetzes heißt es:

„Vorsteuerabzüge sind auf die in diesem Artikel festgelegte Weise zu berichtigen: hinsichtlich Immobilien für 10 Jahre, …, ab dem Besteuerungszeitraum, in dem die Vorsteuer und/oder Einfuhrumsatzsteuer für die Immobilie vollständig oder teilweise abgezogen wurden (bei Renovierungsarbeiten an Gebäuden/Bauwerken wird der Vorsteuerabzug für die dadurch entstehenden Investitionsgüter über 10 Jahre ab dem Besteuerungszeitraum berichtigt, in dem die Arbeiten fertiggestellt wurden). …“

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

11 Im Anschluss an eine Überprüfung der richtigen Berechnung, Erklärung und Entrichtung der Mehrwertsteuer durch Arvi verfasste die Kauno apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (Staatliche Steuerinspektion des Bezirks Kaunas, Litauen; im Folgenden: regionale Steuerinspektion) am 15. April 2020 einen Steuerprüfungsbericht, in dem sie darlegte, dass diese Gesellschaft für den Verkauf einer Immobilie an die UAB „Investicijų ir inovacijų fondas“ (im Folgenden: Fondas) am 8. Mai 2015 zu Unrecht die Mehrwertsteuer berechnet habe. Die regionale Steuerinspektion ging in diesem Bericht nämlich davon aus, dass sich Arvi, da Fondas zum Zeitpunkt dieses Verkaufs noch nicht als Mehrwertsteuerpflichtige registriert gewesen sei, nicht für die Besteuerung dieses Umsatzes habe entscheiden und folglich auch nicht die entsprechende Mehrwertsteuer hätte in Rechnung stellen dürfen, so dass sie in ihrer Mehrwertsteuererklärung den Vorsteuerabzug hätte berichtigen müssen.

12 Mit ihrer Entscheidung vom 22. Mai 2020 bestätigte die regionale Steuerinspektion den Prüfungsbericht und verlangte von Arvi die Zahlung der entsprechenden Mehrwertsteuer sowie von damit zusammenhängenden Strafen und Verzugszinsen.

13 Nach Zurückweisung ihres gegen diese Entscheidung eingelegten Einspruchs durch Entscheidung der staatlichen Steuerinspektion vom 23. Juli 2020 wandte sich Arvi an die Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (Kommission für Steuerstreitigkeiten bei der Regierung der Republik Litauen).

14 Diese stellt sich zunächst die Frage, ob die vom litauischen Gesetzgeber in Ausübung seines Ermessens getroffene Entscheidung, das Wahlrecht für die Berechnung der Mehrwertsteuer an die Voraussetzung zu knüpfen, dass der Erwerber ein Steuerpflichtiger sein muss, der auch als Mehrwertsteuerpflichtiger registriert ist, der Richtlinie im Hinblick auf ihre Ziele und ihr Wesen entspreche. Sie beschäftigt sich außerdem damit, ob die Entscheidung des Steuerpflichtigen, für die Lieferung einer alten Immobilie Mehrwertsteuer zu berechnen, wenn dies nicht mit der Voraussetzung nach Art. 32 des Mehrwertsteuergesetzes, dass der Erwerber ein registrierter Mehrwertsteuerpflichtiger ist, vereinbar ist, trotzdem dazu führt, dass ein derartiger Umsatz als steuerpflichtige Lieferung von Investitionsgütern betrachtet werden kann, bei der für den Lieferer keine Verpflichtung zur Berichtigung des Vorsteuerabzugs besteht. Schließlich wirft sie die Frage auf, ob die Forderung der staatlichen Steuerinspektion, dass der Lieferer den Vorsteuerabzug berichtigen muss, obwohl die Erwerberin der Immobilie im auf den Umsatz folgenden Monat als Mehrwertsteuerpflichtige registriert wurde, mit dem Wesen der Richtlinie und den in der Rechtsprechung des Gerichtshofs entwickelten Grundsätzen kompatibel ist.

15 Vor diesem Hintergrund hat die Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (Kommission für Steuerstreitigkeiten bei der Regierung der Republik Litauen) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Ist eine nationale Regelung, nach der ein Mehrwertsteuerpflichtiger nur dann entscheiden kann, für eine mehrwertsteuerbefreite Immobilie Mehrwertsteuer zu berechnen, wenn die Immobilie auf einen Steuerpflichtigen übertragen wird, der zum Zeitpunkt des Umsatzes eingetragener Mehrwertsteuerpflichtiger ist, mit der Auslegung der Art. 135 und 137 der Mehrwertsteuerrichtlinie und mit den Grundsätzen der steuerlichen Neutralität und der Effektivität vereinbar?

2. Falls die erste Frage bejaht wird, ist eine Auslegung der nationalen Bestimmungen, nach denen der Verkäufer von Immobilien den Vorsteuerabzug für den Erwerb der übertragenen Immobilie berichtigen muss, wenn er entschieden hat, für die Lieferung der Immobilie Mehrwertsteuer zu berechnen und dies gemäß den nationalen Voraussetzungen aufgrund einer einzigen Bedingung nicht möglich ist, nämlich jener, dass der Erwerber nicht den Status eines eingetragenen Mehrwertsteuerpflichtigen hat, mit den Bestimmungen der Mehrwertsteuerrichtlinie über das Recht des Verkäufers auf Vorsteuerabzug und über die Berichtigung des Vorsteuerabzugs sowie mit den Grundsätzen der steuerlichen Neutralität und der Effektivität vereinbar?

3. Ist eine Verwaltungspraxis, nach der unter Umständen wie im Ausgangsverfahren der Verkäufer einer Immobilie verpflichtet ist, den Vorsteuerabzug für den Erwerb/die Herstellung der Immobilie zu berichtigen, da der mit ihrem Verkauf verbundene Umsatz aufgrund der fehlenden Möglichkeit, Mehrwertsteuer zu berechnen, als mehrwertsteuerfreie Lieferung von Immobilien betrachtet wird (weil der Erwerber zum Zeitpunkt des Umsatzes

keine Mehrwertsteueridentifikationsnummer hat), obwohl der Erwerber der Immobilie die Registrierung als Mehrwertsteuerpflichtiger zum Zeitpunkt des Umsatzes bereits beantragt hatte und diese einen Monat nach dem Umsatz erfolgte, mit den Bestimmungen der Mehrwertsteuerrichtlinie zum Recht des Verkäufers auf Vorsteuerabzug und zur Berichtigung des Vorsteuerabzugs sowie mit den Grundsätzen der steuerlichen Neutralität im Bereich der Mehrwertsteuer vereinbar? Ist es in einem derartigen Fall von Bedeutung, festzustellen, ob der Erwerber der Immobilie, der nach dem Umsatz als Mehrwertsteuerpflichtiger registriert wurde, die erworbene Immobilie tatsächlich für mehrwertsteuerpflichtige Tätigkeiten verwendet und dass es keine Hinweise auf Betrug oder Missbrauch gibt?

Zu den Vorlagefragen

Zur ersten Vorlagefrage

16 Mit seiner ersten Frage möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob die Art. 135 und 137 der Mehrwertsteuerrichtlinie sowie die Grundsätze der steuerlichen Neutralität und der Effektivität dahin auszulegen sind, dass sie einer nationalen Regelung entgegenstehen, nach der ein Steuerpflichtiger nur dann entscheiden kann, für den Verkauf einer Immobilie Mehrwertsteuer zu berechnen, wenn die Immobilie an einen Steuerpflichtigen veräußert wird, der zum Zeitpunkt des Umsatzes bereits eingetragener Mehrwertsteuerpflichtiger ist.

17 Insoweit ist zum einen darauf hinzuweisen, dass Art. 137 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie vorsieht, dass die Mitgliedstaaten ihren Steuerpflichtigen das Recht einräumen können, sich für eine Besteuerung von u. a. der „Lieferung von anderen Gebäuden oder Gebäudeteilen und dem dazugehörigen Grund und Boden als [vor dem Erstbezug erfolgte]“, zu entscheiden, und dass die Mitgliedstaaten nach Art. 137 Abs. 2 „die Einzelheiten für die Inanspruchnahme des Wahlrechts nach Absatz 1 festlegen“ und „den Umfang dieses Wahlrechts einschränken [können]“.

18 Zum anderen ergibt sich aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs zu Art. 13 Teil C der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. 1977, L 145, S. 1), die entsprechend auf Art. 137 der Mehrwertsteuerrichtlinie übertragen werden kann, dessen Inhalt im Wesentlichen dem von Art. 13 der Richtlinie 77/388 entspricht, dass die Mitgliedstaaten aufgrund der in dieser Bestimmung vorgesehenen Befugnis den Steuerpflichtigen, die unter die Steuerbefreiungen dieser Richtlinie fallen, die Möglichkeit einräumen können, in allen Fällen oder in bestimmten Grenzen oder auch nach bestimmten Modalitäten auf die Befreiung zu verzichten (vgl. entsprechend Urteil vom 12. Januar 2006, Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, EU:C:2006:22, Rn. 27 und die dort angeführte Rechtsprechung).

19 Somit ermächtigt Art. 137 der Mehrwertsteuerrichtlinie die Mitgliedstaaten also nicht nur, ihren Steuerpflichtigen das Recht einzuräumen, für die Besteuerung der in dieser Bestimmung genannten Umsätze zu optieren, sondern ermöglicht es ihnen auch, den Umfang dieses Rechts einzuschränken oder es ganz aufzuheben. Folglich steht den Mitgliedstaaten im Rahmen der Bestimmungen dieses Artikels ein weiter Gestaltungsspielraum zu, da es nämlich ihre Sache ist, zu prüfen, ob es ihnen angesichts der zu einem bestimmten Zeitpunkt in ihrem Land bestehenden Verhältnisse zweckmäßig erscheint, das Optionsrecht einzuführen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 12. Januar 2006, Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, EU:C:2006:22, Rn. 28 und 29 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).

20 Die Mitgliedstaaten können bei der Nutzung ihres Gestaltungsspielraums hinsichtlich des Optionsrechts also auch bestimmte Umsätze oder bestimmte Gruppen von Steuerpflichtigen vom Geltungsbereich dieses Rechts ausnehmen (vgl. entsprechend Urteil vom 12. Januar 2006, Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, EU:C:2006:22, Rn. 30).

21 Wenn sie von der Befugnis Gebrauch machen, den Umfang des Optionsrechts zu beschränken und die Modalitäten seiner Ausübung festzulegen, müssen die Mitgliedstaaten jedoch die Ziele und die allgemeinen Grundsätze der Mehrwertsteuerrichtlinie, insbesondere den Grundsatz der steuerlichen Neutralität und das Erfordernis einer korrekten, einfachen und einheitlichen Anwendung der vorgesehenen Befreiungen, beachten (vgl. entsprechend Urteil vom 12. Januar 2006, Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, EU:C:2006:22, Rn. 31).

22 Im vorliegenden Fall beschränkt sich die im Ausgangsverfahren in Rede stehende nationale Regelung, soweit sie die Einzelheiten für den Verzicht auf die in Art. 135 Abs. 1 Buchst. j der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehene Steuerbefreiung festlegt, darauf, die Voraussetzungen festzulegen, unter denen der Steuerpflichtige sein Recht ausüben kann, sich für die Besteuerung der Lieferung von Immobilien zu entscheiden, durch die ihm das Recht auf Vorsteuerabzug verliehen wird.

23 Die im Ausgangsverfahren in Rede stehende nationale Regelung ähnelt in dieser Hinsicht der Regelung, die der Rechtssache zugrunde lag, in der das Urteil vom 9. September 2004, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C-269/03, EU:C:2004:512), ergangen ist, die in einem Mitgliedstaat erlassen wurde, der von der Befugnis Gebrauch gemacht hatte, seinen Steuerpflichtigen das Recht einzuräumen, bei Umsätzen aus Vermietung und Verpachtung für eine Besteuerung zu optieren, und die den vollständigen Vorsteuerabzug von der nicht rückwirkenden vorherigen Zustimmung der Finanzverwaltung abhängig machte. In jenem Urteil hat der Gerichtshof zum einen entschieden, dass dann, wenn ein Mitgliedstaat das Recht, für eine Besteuerung zu optieren, bestimmten gesetzlichen Voraussetzungen unterwirft, ein Verfahren der vorherigen Zustimmung es ermöglicht, die Erfüllung dieser Voraussetzungen zu prüfen. Zum anderen hat er festgestellt, dass ein solches Zustimmungsverfahren, wie es von diesem Mitgliedstaat eingerichtet wurde, nicht auf eine Beeinträchtigung des Abzugsrechts abzielt, sondern vielmehr die vollständige Ausübung dieses Rechts ermöglicht, sofern bestimmte Erfordernisse beachtet sind (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 9. September 2004, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg, C-269/03, EU:C:2004:512, Rn. 26 und 28).

24 Dies gilt auch für eine Regelung wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende, da sie nur die Einzelheiten für die Ausübung des Rechts der Steuerpflichtigen festlegt, sich für eine Besteuerung von Umsätzen zu entscheiden, die grundsätzlich von der Steuer befreit sind. Eine solche Regelung beeinträchtigt das Recht auf Vorsteuerabzug nicht, sondern ermöglicht vielmehr die Ausübung dieses Rechts, das ohne das Wahlrecht nicht bestehen würde, sofern die Entscheidung nach den dafür vorgesehenen Modalitäten erfolgt. Darüber hinaus trägt die Voraussetzung, dass sich der Verkäufer einer Immobilie nur dann für eine Besteuerung des Verkaufs entscheiden kann, wenn der Erwerber zum Zeitpunkt des Verkaufs bereits als Mehrwertsteuerpflichtiger registriert ist, dazu bei, unter Wahrung der Rechtssicherheit die Ausübung des Wahlrechts sicherzustellen.

25 Dieses Ergebnis wird nicht durch das u. a. von der Kommission vorgebrachte Argument in Frage gestellt, dass diese Voraussetzung im Widerspruch zu der u. a. in Rn. 32 des Urteils vom 7. März 2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161), entwickelten Rechtsprechung des Gerichtshofs stehe, wonach die in Art. 214 der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehene

Mehrwertsteuer-Identifikation sowie die in Art. 213 dieser Richtlinie vorgesehene Pflicht des Steuerpflichtigen, die Aufnahme, den Wechsel und die Beendigung seiner Tätigkeit anzuzeigen, nur Kontrollzwecken dienende Formerfordernisse darstellen, die namentlich das Recht auf Mehrwertsteuerabzug nicht in Frage stellen dürfen, sofern die materiellen Voraussetzungen für die Entstehung dieses Rechts erfüllt sind. Wie nämlich die Generalanwältin in Nr. 56 ihrer Schlussanträge ausgeführt hat, ist diese Rechtsprechung im vorliegenden Fall nicht einschlägig, da das Ausgangsverfahren nicht das Vorsteuerabzugsrecht des zum Zeitpunkt des Erwerbs der in Rede stehenden Immobilie noch nicht registrierten Erwerbers betrifft, sondern die Modalitäten der Ausübung des Rechts des Verkäufers, für eine Besteuerung der Lieferung der Immobilie zu optieren.

26 Nach alledem ist auf die erste Frage zu antworten, dass die Art. 135 und 137 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen sind, dass sie einer nationalen Regelung nicht entgegenstehen, nach der ein Steuerpflichtiger nur dann entscheiden kann, für den Verkauf einer Immobilie Mehrwertsteuer zu berechnen, wenn die Immobilie an einen Steuerpflichtigen veräußert wird, der zum Zeitpunkt des Umsatzes bereits als Mehrwertsteuerpflichtiger registriert ist.

Zur zweiten und zur dritten Frage

27 Mit seiner zweiten und seiner dritten Frage, die zusammen zu prüfen sind, möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob die Bestimmungen der Mehrwertsteuerrichtlinie sowie die Grundsätze der steuerlichen Neutralität, der Effektivität und der Verhältnismäßigkeit dahin auszulegen sind, dass sie einer nationalen Regelung und einer nationalen Praxis entgegenstehen, nach denen der Verkäufer einer Immobilie verpflichtet ist, den Vorsteuerabzug für diese Immobilie zu berichtigen, nachdem ihm das Recht versagt wurde, sich für die Besteuerung dieses Verkaufs zu entscheiden, weil der Erwerber zum Zeitpunkt des Verkaufs die für die Ausübung dieses Rechts durch den Verkäufer erforderlichen Voraussetzungen nicht erfüllte.

28 Zur Beantwortung dieser Frage ist erstens festzustellen, dass sich die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Berichtigungspflicht daraus ergibt, dass im vorliegenden Fall kein gültiger Verzicht auf die Befreiung dieses Umsatzes vorlag.

29 Zweitens hat der Gerichtshof zum Grundsatz der steuerlichen Neutralität entschieden, dass dieser Grundsatz es insbesondere verbietet, gleichartige und deshalb miteinander in Wettbewerb stehende Dienstleistungen hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich zu behandeln (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 12. Januar 2006, Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, EU:C:2006:22, Rn. 33 und die dort angeführte Rechtsprechung).

30 Im vorliegenden Fall geht weder aus dem Vorabentscheidungsersuchen noch aus den beim Gerichtshof eingegangenen Erklärungen hervor, dass die nationale Regelung oder die nationale Praxis, die im Ausgangsverfahren in Rede stehen, zu einer Ungleichbehandlung gleichartiger und miteinander im Wettbewerb stehender Umsätze führen. Aus den von der Generalanwältin in den Nrn. 30 bis 35 und 46 ihrer Schlussanträge näher ausgeführten Gründen soll nämlich das Recht, für die Besteuerung der Lieferung einer Immobilie zu optieren, vermeiden, dass dem Steuerpflichtigen, der diese Lieferung vornimmt, Wettbewerbsnachteile entstehen, was gerade darauf abzielt, den Grundsatz der steuerlichen Neutralität umzusetzen. Die durch die im Ausgangsverfahren in Rede stehende nationale Regelung festgelegten Voraussetzungen für die

Ausübung des Wahlrechts zur Besteuerung sind für alle Steuerpflichtigen gleich, unabhängig von ihrer Fähigkeit oder ihrer Rechtsform, da diese Ausübung nur davon abhängt, ob der Erwerber zum Zeitpunkt der Lieferung der Immobilie als Mehrwertsteuerpflichtiger registriert ist.

31 Was drittens den Grundsatz der Effektivität betrifft, der dem entgegensteht, dass eine nationale Verfahrensvorschrift die Anwendung des Unionsrechts, im vorliegenden Fall die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug, praktisch unmöglich macht oder übermäßig erschwert, ist darauf hinzuweisen, dass, wie sich aus Rn. 24 des vorliegenden Urteils ergibt, eine Regelung wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende nur die Einzelheiten für die Ausübung des Rechts der Steuerpflichtigen festlegt, sich für eine Besteuerung von Umsätzen zu entscheiden, die grundsätzlich von der Steuer befreit sind, und das Recht auf Vorsteuerabzug nicht beeinträchtigt. Außerdem ergibt sich weder aus dem Vorabentscheidungsersuchen noch aus den beim Gerichtshof eingegangenen Erklärungen, dass die im Ausgangsverfahren in Rede stehende nationale Regelung oder ihre Anwendung durch die Verwaltung in irgendeiner Weise geeignet wäre, die Ausübung des Vorsteuerabzugsrechts praktisch unmöglich zu machen oder übermäßig zu erschweren.

32 Vielmehr sind die Voraussetzungen für die Ausübung des Wahlrechts im Voraus bekannt, und – wie die Generalanwältin in Nr. 53 ihrer Schlussanträge ausgeführt hat – verfügt ein Steuerpflichtiger wie Arvi über mehrere Möglichkeiten, um die auf nationaler Ebene festgelegten Voraussetzungen erfüllen und sein Abzugsrecht somit tatsächlich ausüben zu können.

33 Daher steht der Effektivitätsgrundsatz einer nationalen Regelung oder einer nationalen Praxis wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden nicht entgegen.

34 Viertens ist im Zusammenhang mit der vom vorlegenden Gericht ebenfalls aufgeworfenen Frage, ob die im Ausgangsverfahren in Rede stehende nationale Regelung oder ihre Anwendung durch die Finanzverwaltung mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit im Einklang steht, darauf hinzuweisen, dass nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs eine nationale Maßnahme, um mit diesem Grundsatz in Einklang zu stehen, geeignet sein muss, die Erreichung des mit ihr verfolgten Ziels zu gewährleisten, und nicht über das dazu Erforderliche hinausgehen darf (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 26. Oktober 2010, Schmelz, C-97/09, EU:C:2010:632, Rn. 58).

35 Im vorliegenden Fall dient das Erfordernis, dass der Erwerber zum Zeitpunkt des Verkaufs bereits als Mehrwertsteuerpflichtiger registriert sein muss, damit sich der Verkäufer für eine Besteuerung des Umsatzes entscheiden kann, dem Schutz der Rechtssicherheit des Dienstleistungserbringers, da dieser sich so vergewissern kann, dass er sein Recht, für eine Besteuerung zu optieren, wirksam ausüben kann, sowie der Gewährleistung der genauen Erhebung der Mehrwertsteuer. Ein solches Erfordernis ist daher geeignet, das verfolgte Ziel zu erreichen.

36 Außerdem geht es nicht über das hinaus, was zur Erreichung des verfolgten Ziels erforderlich ist, da so sichergestellt werden kann, dass für den Steuerpflichtigen vor der Bewirkung des Umsatzes, für den er nach der Ausübung seines Wahlrechts Mehrwertsteuer berechnen möchte, erkennbar ist, ob er von diesem Wahlrecht wirksam Gebrauch machen kann, und zwar ohne dass er selbst oder die Steuerverwaltung hinsichtlich der Eigenschaft des Erwerbers als Steuerpflichtiger langwierige Prüfungen oder Nachforschungen vornehmen müssten.

37 In Anbetracht der Erläuterungen des vorlegenden Gerichts in seinem Vorabentscheidungsersuchen ist zudem darauf hinzuweisen, dass die zuständigen Behörden neben der Frage, ob der Umsatz von der Steuer befreit ist oder eben nicht, keine anderen

Umstände wie die Nutzung der Immobilie durch den Erwerber berücksichtigen dürfen. Für das Recht auf Vorsteuerabzug und die etwaige Berichtigungspflicht kommt es nämlich auf die Art der Tätigkeit an, für die der steuerpflichtige Verkäufer die fragliche Immobilie genutzt hat. Darüber hinaus auf die zukünftige Nutzung der Immobilie durch den Erwerber abzustellen, um zu bestimmen, ob ein mehrwertsteuerpflichtiger Umsatz vorliegt, würde gegen den Grundsatz der Rechtssicherheit verstoßen. Dies gilt umso mehr, als der Erwerber die Vorsteuer berichtigen müsste, sollte er die fragliche Immobilie für Umsätze verwenden, die von der Steuer befreit sind oder nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fallen. Eine solche Änderung der Nutzung darf jedoch nicht dazu führen, dass die Berichtigung eines Vorsteuerabzugs für die Lieferung von Gegenständen oder für die Erbringung einer Dienstleistung einen anderen als den Steuerpflichtigen belastet, der diesen Abzug vorgenommen hat (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 26. November 2020, Sögård Fastigheter, C-787/18, EU:C:2020:964, Rn. 46 und 47).

38 Im vorliegenden Fall hat die Frage, wie Fondas die von Arvi erworbene Immobilie nutzt, also keinen Einfluss auf das Recht von Arvi die beim Erwerb dieser Immobilie gezahlte Vorsteuer abzuziehen. Es handelt sich um zwei getrennte Umsätze, die verschiedene Steuerpflichtige betreffen, die jeweils ihre eigene wirtschaftliche Tätigkeit ausüben.

39 Was im Übrigen die Frage betrifft, ob das vorlegende Gericht zu prüfen hat, dass kein Betrug oder Missbrauch vorliegt, genügt zum einen der Hinweis, dass die Steuerbehörde, falls sie feststellen sollte, dass das Recht auf Vorsteuerabzug in betrügerischer oder missbräuchlicher Weise ausgeübt wurde, rückwirkend die Erstattung der abgezogenen Beträge verlangen könnte (Urteil vom 28. Februar 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, Rn. 52). Zum anderen können die Steuerpflichtigen die Organisationsstrukturen und die Geschäftsmodelle, die sie als für ihre wirtschaftlichen Tätigkeiten und zur Begrenzung ihrer Steuerlast am besten geeignet erachten, im Allgemeinen frei wählen. Der Grundsatz des Verbots missbräuchlicher Praktiken verbietet lediglich rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Gestaltungen, die allein zu dem Zweck erfolgen, einen Steuervorteil zu erlangen, dessen Gewährung den mit der Mehrwertsteuerrichtlinie verfolgten Zielen zuwiderliefe (vgl. in diesem Sinne Beschluss vom 3. September 2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, Rn. 62 und die dort angeführte Rechtsprechung).

40 Nach alledem ist auf die zweite und die dritte Frage zu antworten, dass die Bestimmungen der Mehrwertsteuerrichtlinie sowie die Grundsätze der steuerlichen Neutralität, der Effektivität und der Verhältnismäßigkeit dahin auszulegen sind, dass sie einer nationalen Regelung und einer nationalen Praxis nicht entgegenstehen, nach denen der Verkäufer einer Immobilie verpflichtet ist, den Vorsteuerabzug für diese Immobilie zu berichtigen, nachdem ihm das Recht versagt worden ist, sich für die Besteuerung dieses Verkaufs zu entscheiden, weil der Erwerber zum Zeitpunkt des Umsatzes nicht die Voraussetzungen erfüllte, die für die Ausübung dieses Rechts durch den Verkäufer erforderlich sind. Zwar ist die tatsächliche Nutzung der fraglichen Immobilie durch den Erwerber im Rahmen mehrwertsteuerpflichtiger Tätigkeiten unerheblich, doch haben die zuständigen Behörden gleichwohl zu prüfen, ob der Steuerpflichtige, der sein Recht ausüben wollte, sich für eine Besteuerung des betreffenden Umsatzes zu entscheiden, möglicherweise einen Betrug oder einen Missbrauch begangen hat.

Kosten

41 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren Teil des bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Verfahrens; 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 (Zweite Kammer) für Recht erkannt:

1. **Die Art. 135 und 137 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem sind dahin auszulegen, dass sie einer nationalen Regelung nicht entgegenstehen, nach der ein Steuerpflichtiger nur dann entscheiden kann, für den Verkauf einer Immobilie Mehrwertsteuer zu berechnen, wenn die Immobilie an einen Steuerpflichtigen veräußert wird, der zum Zeitpunkt des Umsatzes bereits als Mehrwertsteuerpflichtiger registriert ist.**

2. **Die Bestimmungen der Richtlinie 2006/112 sowie die Grundsätze der steuerlichen Neutralität, der Effektivität und der Verhältnismäßigkeit sind dahin auszulegen, dass sie einer nationalen Regelung und einer nationalen Praxis nicht entgegenstehen, nach denen der Verkäufer einer Immobilie verpflichtet ist, den Vorsteuerabzug für diese Immobilie zu berichtigen, nachdem ihm das Recht versagt worden ist, sich für die Besteuerung dieses Verkaufs zu entscheiden, weil der Erwerber zum Zeitpunkt des Umsatzes nicht die Voraussetzungen erfüllte, die für die Ausübung dieses Rechts durch den Verkäufer erforderlich sind. Zwar ist die tatsächliche Nutzung der fraglichen Immobilie durch den Erwerber im Rahmen mehrwertsteuerpflichtiger Tätigkeiten unerheblich, doch haben die zuständigen Behörden gleichwohl zu prüfen, ob der Steuerpflichtige, der sein Recht ausüben wollte, sich für eine Besteuerung des betreffenden Umsatzes zu entscheiden, möglicherweise einen Betrug oder einen Missbrauch begangen hat.**

Unterschriften