



Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTIN
JULIANE KOKOTT
vom 24. März 2022¹

Rechtssache C-56/21

**UAB „ARVI“ ir ko
gegen**

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

(Vorabentscheidungsersuchen des Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės [Kommission für Steuerstreitigkeiten bei der Regierung der Republik Litauen, Litauen])

„Vorabentscheidungsersuchen – Steuerrecht – Mehrwertsteuer – Richtlinie 2006/112/EG – Art. 137 – Möglichkeit, bei steuerfreien Umsätzen zur Steuerpflicht zu optieren – Voraussetzungen des Optionsrechts – Gestaltungsspielraum der Mitgliedstaaten – Vom Sinn der Form – Folgen eines Verstoßes gegen Formvorschriften“

I. Einführung

1. Schon im Jahr 1858 führte Rudolf von Jhering – ein bekannter deutscher Rechtswissenschaftler – aus: „Die Form ist die geschworene Feindin der Willkür, die Zwillingsschwester der Freiheit.“²
2. Möglicherweise hat Litauen auch aus diesem Grund gewisse materielle Rechtsfolgen des Mehrwertsteuerrechts an die Einhaltung bestimmter Formalien geknüpft. So ist eine Option zur Steuerpflicht nur bei einem Umsatz möglich, der an einen registrierten Mehrwertsteuerpflichtigen erbracht wird. Im vorliegenden Fall konnte die Registrierung des Käufers erst einen Monat später durchgeführt werden. Daher lag diese Voraussetzung im Moment des Umsatzes nicht vor. Folglich konnte der Leistende nach litauischem Recht nicht auf die Steuerfreiheit des Umsatzes verzichten. Er musste daher seinen Vorsteuerabzug aus den Herstellungskosten allein wegen der Nichteinhaltung von Formalien zeitanteilig korrigieren.
3. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs hat jedoch im Mehrwertsteuerrecht eine materielle Betrachtung in bestimmten Fällen Vorrang vor der Einhaltung von Formalien („substance over form“),³ insbesondere beim Vorsteuerabzug oder der Steuerfreiheit eines Umsatzes. Aber kann

¹ Originalsprache: Deutsch.

² Rudolf von Jhering, *Geist des Römischen Rechts auf den verschiedenen Stufen seiner Entwicklung*, Teil 2, Bd. 2, Leipzig, 1858, Haften an der Aeufferlichkeit. III. Der Formalismus. § 45, S. 497 (32) – 1. Aufl.

³ Vgl. z. B.: Urteile vom 20. Oktober 2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, Rn. 39 ff.), vom 9. Juli 2015, Salomie und Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, Rn. 60 ff.), vom 11. Dezember 2014, Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, Rn. 41 und 42), vom 27. September 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, Rn. 45 und 46), und vom 27. September 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, Rn. 29).

dieser Ansatz auch auf Wahlrechte der Mitgliedstaaten übertragen werden? Im vorliegenden Fall geht es um die Bedeutung formeller Voraussetzungen, wenn ein Mitgliedstaat sein Wahlrecht ausgeübt und eine Option zur Steuerpflicht vorgesehen hat. Die Kommission plädiert auch in dieser Konstellation für eine rein materielle Betrachtungsweise.

4. Der Unionsgesetzgeber geht hingegen in jüngerer Zeit eher von einem Gedanken der Rechtssicherheit durch Einhaltung von Formvorschriften aus. Das zeigt die – hier jedoch noch nicht einschlägige – Neufassung des Art. 138 Abs. 1 und Abs. 1a der Mehrwertsteuerrichtlinie.⁴ Vielleicht hat sich ja auch der Unionsgesetzgeber insoweit von dem oben genannten Zitat leiten lassen. Jedenfalls erhält der Gerichtshof hier wieder die Möglichkeit, sich mit dem „Sinn der Form“ im Mehrwertsteuerrecht⁵ – diesmal im Zusammenhang mit der Optionsmöglichkeit – zu befassen.

II. Rechtlicher Rahmen

A. Unionsrecht

5. Den rechtlichen Rahmen bildet die Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem⁶ (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie).

6. Art. 135 Abs. 1 Buchst. j der Mehrwertsteuerrichtlinie enthält folgende Steuerbefreiung:

„(1) Die Mitgliedstaaten befreien folgende Umsätze von der Steuer:

j) Lieferung von anderen Gebäuden oder Gebäudeteilen und dem dazugehörigen Grund und Boden als den in Artikel 12 Absatz 1 Buchstabe a genannten“.

7. Art. 137 Abs. 1 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt dabei:

„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 den in Artikel 12 Absatz 1 Buchstabe a genannten“.

8. Art. 137 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie sieht vor:

„Die Mitgliedstaaten legen die Einzelheiten für die Inanspruchnahme des Wahlrechts nach Absatz 1 fest. Die Mitgliedstaaten können den Umfang dieses Wahlrechts einschränken.“

⁴ Eingefügt mit Richtlinie des Rates vom 4. Dezember 2018 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG in Bezug auf die Harmonisierung und Vereinfachung bestimmter Regelungen des Mehrwertsteuersystems zur Besteuerung des Handels zwischen Mitgliedstaaten (ABl. 2018, L 311, S. 3) (mit Wirkung zum 27. Dezember 2018).

⁵ Siehe dazu ausführlich auch: Kokott, J., „Vom Sinn der Form“, *Festschrift zu 100 Jahre Umsatzsteuer in Deutschland 1918-2018*, Köln, 2018, S. 109 ff.

⁶ Richtlinie des Rates vom 28. November 2006 (ABl. 2006, L 347, S. 1), in der für das Streitjahr (2015) geltenden Fassung.

9. Art. 168 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie regelt den materiellen Umfang des Vorsteuerabzugs:

„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“.

10. Art. 187 der Mehrwertsteuerrichtlinie betrifft die Berichtigung des Vorsteuerabzugs und lautet:

„(1) Bei Investitionsgütern erfolgt die Berichtigung während eines Zeitraums von fünf Jahren einschließlich des Jahres, in dem diese Güter erworben oder hergestellt wurden.

Die Mitgliedstaaten können jedoch für die Berichtigung einen Zeitraum von fünf vollen Jahren festlegen, der mit der erstmaligen Verwendung dieser Güter beginnt.

Bei Grundstücken, die als Investitionsgut erworben wurden, kann der Zeitraum für die Berichtigung bis auf 20 Jahre verlängert werden.

(2) Die jährliche Berichtigung betrifft nur ein Fünftel beziehungsweise im Falle der Verlängerung des Berichtigungszeitraums den entsprechenden Bruchteil der Mehrwertsteuer, mit der diese Investitionsgüter belastet waren.

...“

11. Art. 188 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

„(1) Bei der Lieferung eines Investitionsgutes innerhalb des Berichtigungszeitraums ist dieses so zu behandeln, als ob es bis zum Ablauf des Berichtigungszeitraums weiterhin für eine wirtschaftliche Tätigkeit des Steuerpflichtigen verwendet worden wäre.

Diese wirtschaftliche Tätigkeit gilt als in vollem Umfang steuerpflichtig, wenn die Lieferung des Investitionsgutes steuerpflichtig ist.

Die wirtschaftliche Tätigkeit gilt als in vollem Umfang steuerfrei, wenn die Lieferung des Investitionsgutes steuerfrei ist.

(2) Die in Absatz 1 genannte Berichtigung wird für den gesamten noch verbleibenden Berichtigungszeitraum auf einmal vorgenommen. Ist die Lieferung des Investitionsgutes steuerfrei, können die Mitgliedstaaten jedoch von der Berichtigung absehen, wenn es sich bei dem Erwerber um einen Steuerpflichtigen handelt, der die betreffenden Investitionsgüter ausschließlich für Umsätze verwendet, bei denen die Mehrwertsteuer abgezogen werden kann.“

B. Litauisches Recht

12. Art. 32 Abs. 3 des Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (Gesetz der Republik Litauen über die Mehrwertsteuer, im Folgenden: Mehrwertsteuergesetz) verankert die in Art. 137 Abs. 1 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehene Befugnis der Mitgliedstaaten und bestimmt:

„Ein Steuerpflichtiger kann entscheiden, für Immobilien, die gemäß Absatz 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. ...“

13. Gemäß Art. 58 Abs. 1 des Mehrwertsteuergesetzes ist „ein Mehrwertsteuerpflichtiger 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 ...“.

14. Art. 67 Abs. 2 des Mehrwertsteuergesetzes bestimmt:

„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 berichtet, in dem die Arbeiten fertiggestellt wurden). ...“

15. In Art. 67 Abs. 5 des Mehrwertsteuergesetzes heißt es:

„Stellt sich heraus, dass die Investitionsgüter für andere als die in Artikel 58 Absatz 1 dieses Gesetzes genannten Tätigkeiten verwendet werden oder untergegangen sind, ist der Vorsteuerabzug in der Mehrwertsteuererklärung für den Besteuerungszeitraum zu berichtigen, in dem die genannten Umstände offenbar werden, indem der Betrag der geschuldeten Mehrwertsteuer entsprechend erhöht (oder der Betrag der zu erstattenden Mehrwertsteuer entsprechend vermindert) wird (d. h. um den Teil der Vorsteuer oder Einfuhrumsatzsteuer, der dem verbleibenden Besteuerungszeitraum bis zum Ablauf der Frist für die Berichtigung des Vorsteuerabzugs entspricht).“

16. Die Republik Litauen hat sich gegen die Möglichkeit des Verzichts auf die Berichtigung nach Art. 188 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie entschieden.

III. Ausgangsrechtsstreit

17. Hintergrund des vorliegenden Vorabentscheidungsersuchens ist ein Rechtsstreit zwischen der „ARVI“ ir ko UAB (im Folgenden: ARVI), einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung, und der Kauno apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (Staatliche Steuerinspektion des Bezirks Kaunas, Litauen, im Folgenden: Finanzverwaltung).

18. ARVI hatte ein Hilfsanlagegebäude für den „Haushaltsgebrauch“ mit einem Fitnessraum (im Folgenden: das Gebäude) auf einem Grundstück errichtet, das „für sonstige Zwecke“ bestimmt und an die Anteilseigner vermietet wurde. ARVI hat die Herstellungskosten und die Mehrwertsteuer in der Mehrwertsteuererklärung für Januar 2013 ausgewiesen.

19. Am 8. Mai 2015 verkaufte ARVI das Gebäude für 371 582,48 Euro einschließlich Mehrwertsteuer in Höhe von 64 489,52 Euro an die „Investicijų ir inovacijų fondas, UAB“ (im Folgenden: Käufer). Der Käufer war im Moment des Verkaufs zwar eine steuerpflichtige Person, jedoch noch kein registrierter Mehrwertsteuerpflichtiger. Zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses hatte der Käufer eine Registrierung als Mehrwertsteuerpflichtiger zwar bereits beantragt. Diesem (ersten) Antrag auf Registrierung war jedoch – die Gründe sind dem Gerichtshof nicht bekannt – nicht stattgegeben worden. Der Käufer wurde erst einen Monat später (Juni 2015) als Mehrwertsteuerpflichtiger registriert.

20. Nach Ansicht der Finanzverwaltung ist der Status des Erwerbers als registrierter Mehrwertsteuerpflichtiger jedoch eine zwingende Voraussetzung für eine Option des Steuerpflichtigen zu einer Steuerpflicht seiner Lieferung. Daher hätte der Vorgang zwingend als steuerfreie Grundstückslieferung behandelt werden müssen. Die Folge daraus sei wiederum, dass der im Januar 2013 vorgenommene Vorsteuerabzug in der Mehrwertsteuererklärung für Mai 2015 hätte berichtigt werden müssen. Folglich hätte ARVI einen Berichtigungsbetrag ausweisen müssen, der dem Zeitraum von Mai 2015 bis Dezember 2022 entspricht. Die Finanzverwaltung verlangte daher von ARVI die Zahlung von Mehrwertsteuer in Höhe von 252 296 Euro sowie von damit zusammenhängenden Strafen und Verzugszinsen.

21. ARVI ist hingegen der Ansicht, dass die Voraussetzung nach Art. 32 Abs. 3 des Mehrwertsteuergesetzes, wonach ein Erwerber nicht nur ein Steuerpflichtiger, sondern auch ein registrierter Mehrwertsteuerpflichtiger sein müsse, eine Verletzung der Grundsätze der steuerlichen Neutralität im Bereich der Mehrwertsteuer darstelle und in keiner Weise mit den Zielen der Richtlinie und der Rechtsprechung des Gerichtshofs vereinbar sei. Deswegen erhob ARVI Beschwerde bei der zentralen Steuerbehörde. Diese wurde abgewiesen. ARVI legte gegen diese Entscheidung bei der Kommission für Steuerstreitigkeiten Beschwerde ein.

IV. Vorabentscheidungsersuchen und Verfahren vor dem Gerichtshof

22. Die mit der Beschwerde befasste Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (Kommission für Steuerstreitigkeiten bei der Regierung der Republik Litauen, Litauen) legte mit Beschluss vom 16. Oktober 2020 dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vor:

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 Richtlinie 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 Richtlinie 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 Richtlinie 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?

23. Im Verfahren vor dem Gerichtshof haben ARVI, Litauen und die Europäische Kommission schriftlich Stellung genommen. Von der Durchführung einer mündlichen Verhandlung hat der Gerichtshof gemäß Art. 76 Abs. 2 der Verfahrensordnung abgesehen.

V. Rechtliche Würdigung

A. Zur Zulässigkeit des Vorabentscheidungsersuchens

24. Das Vorabentscheidungsersuchen wurde von der Kommission für Steuerstreitigkeiten bei der Regierung der Republik Litauen eingereicht. Dies ist eine vorgerichtliche Stelle zur Prüfung von Steuerstreitigkeiten. Zwar hat der Gerichtshof hinsichtlich dieser Kommission im Jahr 2010

entschieden, dass sie ein vorlageberechtigtes Gericht im Sinne von Art. 267 AEUV sei.⁷ In Anbetracht der jüngeren Rechtsprechung des Gerichtshofs könnten die damaligen Erwägungen jedoch einer Überprüfung bedürfen.⁸

25. Zweifel an dem Vorliegen der Eigenschaft als vorlageberechtigtes Gericht resultieren hier aus der Tatsache, dass die Entscheidung der Kommission für Steuerstreitigkeiten nicht von beiden Parteien im selben Umfang angefochten werden kann. Die Finanzverwaltung kann nur unter besonderen Umständen (unterschiedliche Auslegung des Steuerrechts durch die Kommission und die Finanzverwaltung) ein Rechtsmittel dagegen einlegen. Damit scheint die Entscheidung der Kommission primär der Sicherung der einheitlichen Auslegung des Rechts innerhalb der Finanzverwaltung zu dienen. Dies würde auch erklären, warum sie nicht bei der Justiz, sondern der Exekutive (Regierung) angesiedelt ist, und erst im Anschluss die Gerichte die verbleibenden Streitigkeiten entscheiden.

26. Andererseits sind die Mitglieder der Kommission unabhängige Experten, und jedenfalls der Steuerpflichtige kann die Entscheidung unbegrenzt vor einem Gericht anfechten. Der Sachverhalt scheint sich insoweit im Vergleich zur Entscheidung von 2010 nicht wesentlich geändert zu haben, und keiner der Beteiligten hat Zweifel an der Vorlageberechtigung geäußert. Daher verfügt der Gerichtshof über keine neuen, präzisen Angaben. Folglich gehe ich weiterhin von der Vorlageberechtigung der Kommission für Steuerstreitigkeiten aus.

B. Zu den Vorlagefragen

27. Die drei Vorlagefragen betreffen letztendlich alle die Frage, ob die Mehrwertsteuerrichtlinie einer nationalen Regelung entgegensteht, nach der die Möglichkeit, einen an sich steuerfreien Umsatz auch als steuerpflichtigen Umsatz zu behandeln, von dem Mitgliedstaat an die Bedingung geknüpft wird, dass der Empfänger ein registrierter Steuerpflichtiger ist.

28. Da die Nichteinhaltung dieser Bedingung zur Folge hat, dass der Leistende seinen Vorsteuerabzug anteilig berichtigen muss, wirft das vorlegende Gericht die Frage nach einem Verstoß gegen den Neutralitätsgrundsatz bzw. den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit auf. Letztere Frage scheint sich für das vorlegende Gericht besonders zu stellen, weil die Bedingung bereits einen Monat später erfüllt wurde, der Empfänger zum Vorsteuerabzug berechtigende Umsätze ausführt und laut dem vorlegenden Gericht kein Fall eines Betrugs oder Missbrauchs vorliegt.

29. Da alle drei Fragen davon abhängig sind, wie weit die Möglichkeit eines Mitgliedstaates reicht, eine solche Option vorzusehen und diese an Formerfordernisse zu binden, können sie alle zusammen betrachtet werden. Dafür werde ich zunächst den Sinn und Zweck des in Art. 137 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie erwähnten Optionsrechts näher beleuchten (dazu C.). Anschließend werde ich die Grenzen der Regelungsbefugnisse bezüglich der Einzelheiten für die Inanspruchnahme des Wahlrechts, die Art. 137 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie den Mitgliedstaaten zugesteht, darstellen (dazu D.).

⁷ Urteil vom 21. Oktober 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, Rn. 34 ff.).

⁸ So ausdrücklich im Zusammenhang mit den spanischen Rechtsbehelfsstellen (TEAC) die Große Kammer des Gerichtshofs, Urteil vom 21. Januar 2020, Banco de Santander (C-274/14, EU:C:2020:17, Rn. 55).

C. Der Sinn und Zweck des Optionsrechts in Art. 137 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie

30. Art. 137 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie erlaubt es den Mitgliedstaaten, ihren Steuerpflichtigen das Recht einzuräumen, sich bei bestimmten, eigentlich steuerfreien Umsätzen für eine Besteuerung zu entscheiden.

31. Das Bedürfnis, auf eine Steuerfreiheit verzichten zu können, erklärt sich vor dem Hintergrund, dass Mehrwertsteuerbefreiungen keine Begünstigung des leistenden Unternehmens, sondern eine Begünstigung des Leistungsempfängers bezwecken.⁹ Dies folgt aus dem Charakter der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer, die nicht das leistende Unternehmen (Steuerpflichtiger), sondern den *Leistungsempfänger* (Steuerdestinatär) mit der Mehrwertsteuer belasten will.¹⁰

32. Diese Begünstigung des Leistungsempfängers führt aber zum *Ausschluss des Vorsteuerabzugs beim Leistenden*, hier bei ARVI. Durch die Steuerbefreiung des Art. 135 Abs. 1 Buchst. j der Mehrwertsteuerrichtlinie ist der Verkauf dieses Grundstücks für ARVI zwar steuerfrei. Die Folge ist jedoch, dass kein Vorsteuerabzug aus den Errichtungskosten der Gebäude möglich ist (bzw., wie hier korrigiert werden muss). Folglich muss der Leistende diese Kosten in seinen Preis einkalkulieren. Er kann sie aber nicht gesondert ausweisen, da die Leistung steuerfrei ist. Damit wird jeder Erwerber mit dieser Mehrwertsteuer aus den Errichtungskosten belastet, ohne sich davon entlasten zu können. Eine Entlastung wird immer an dem fehlenden Besitz einer Rechnung mit gesondertem Mehrwertsteuerausweis¹¹ über eine steuerpflichtige Leistung scheitern.

33. Ist der Erwerber aber nun ein zum Vorsteuerabzug berechtigter Unternehmer, dann ist es für ihn unwirtschaftlich, das bebaute Grundstück steuerfrei von ARVI zu kaufen. Stattdessen würde er ein unbebautes Grundstück erwerben und das Gebäude selbst errichten. In letzterem Fall bestünde nämlich für ihn ein Vorsteuerabzugsrecht hinsichtlich der Errichtungskosten des Gebäudes. In der Folge würde kein vorsteuerabzugsberechtigter Steuerpflichtiger von ARVI ein bebautes Grundstück erwerben, sondern dieses immer selber bebauen.

34. Damit besteht für den Anbieter einer steuerbefreiten Leistung (bebautes Grundstück) an andere vorsteuerabzugsberechtignte Steuerpflichtige ein Wettbewerbsnachteil. Es ist günstiger für sie, das Grundstück selbst zu bebauen, weil sie dann die Mehrwertsteuer als Vorsteuer abziehen können. Wenn die Eigenversorgung für einen Steuerpflichtigen aber günstiger ist als die Fremdversorgung durch einen anderen Steuerpflichtigen, dann können sich gewerbliche Anbieter (wie hier ARVI) an diesem Markt (Verkauf an vorsteuerabzugsberechtignte Unternehmen) nicht mehr beteiligen.

35. Folglich gewährleistet die in Art. 137 der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehene Optionsmöglichkeit, dass der Leistende (hier ARVI) nicht vom Zugang zu diesem Markt ausgeschlossen wird. Der Zweck des Verzichts auf die Steuerfreiheit liegt in der *Verhinderung von Wettbewerbsnachteilen des Leistenden* in den von Art. 137 der Mehrwertsteuerrichtlinie

⁹ Vgl. allgemein: Urteil vom 26. Februar 2015, VDP Dental Laboratory u. a. (C-144/13 und C-160/13, EU:C:2015:116, Rn. 43). Speziell zum Zweck der Befreiung von Bildungsleistungen siehe Urteile vom 28. November 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, Rn. 23), und vom 20. Juni 2002, Kommission/Deutschland (C-287/00, EU:C:2002:388, Rn. 47).

¹⁰ Vgl. Urteile vom 10. April 2019, PSM „K“ (C-214/18, EU:C:2019:301, Rn. 40), vom 18. Mai 2017, Latvijas Dzelzceļš (C-154/16, EU:C:2017:392, Rn. 69), vom 7. November 2013, Tulică und Plavoşin (C-249/12 und C-250/12, EU:C:2013:722, Rn. 34), und vom 24. Oktober 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, Rn. 19).

¹¹ Zu dieser Notwendigkeit vgl. ausführlich meine Schlussanträge in der Rechtssache Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:326, Nrn. 55 ff.) und in der Rechtssache Zipvit (C-156/20, EU:C:2021:558, Nrn. 46 ff.).

erfassten Bereichen. Offenbar hat der Unionsgesetzgeber gerade bei Grundstücksumsätzen die Möglichkeit einer Wettbewerbsverzerrung für gewerbliche Händler und Vermieter gesehen und daher den Mitgliedstaaten ermöglicht, diese auszuräumen.

D. Grenzen der Ausgestaltungsmöglichkeit aus Art. 137 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie

36. Nach Art. 137 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie legen die Mitgliedstaaten die Einzelheiten für die Inanspruchnahme des Wahlrechts nach Abs. 1 fest. Sie können dabei den Umfang des Wahlrechts einschränken. Daraus folgt – wie der Gerichtshof¹² mehrfach bestätigt hat –, dass den Mitgliedstaaten – wie auch Litauen betont – ein „weites Ermessen“ zusteht. Es ist nämlich ihre Sache, zu prüfen, ob es ihnen angesichts der zu einem bestimmten Zeitpunkt in ihrem Land bestehenden Verhältnisse zweckmäßig erscheint, das Optionsrecht einzuführen.¹³ Daher können sie ein eingeführtes Optionsrecht auch wieder aufheben.¹⁴ Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs können die Mitgliedstaaten die Ausübungsmodalitäten des Optionsrechts festlegen und dieses sogar ausschließen.¹⁵

37. Dies würde nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs z. B. auch die Notwendigkeit einer ausdrücklichen vorherigen Optionserklärung decken,¹⁶ nicht aber eine zusätzliche Frist für einen Vorsteuerabzug nach wirksamer Ausübung des Verzichts.¹⁷ Art. 137 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie erlaubt auch, dass die Mitgliedstaaten bei der Ausübung ihres Ermessens hinsichtlich des Optionsrechts bestimmte Umsätze oder bestimmte Gruppen von Steuerpflichtigen vom Geltungsbereich dieses Rechts ausnehmen.¹⁸

38. Wenn die Mitgliedstaaten von der Befugnis Gebrauch machen, den Umfang des Optionsrechts zu beschränken und die Modalitäten seiner Ausübung festzulegen, müssen sie lediglich 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 Befreiungen¹⁹ sowie den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz,²⁰ beachten.

¹² Beschluss vom 18. Mai 2021, Skellefteå Industrihus (C-248/20, EU:C:2021:394, Rn. 39), Urteile vom 28. Februar 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, Rn. 48), vom 12. Januar 2006, Turn- und Sportunion Waldburg (C-246/04, EU:C:2006:22, Rn. 29), vom 9. September 2004, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C-269/03, EU:C:2004:512, Rn. 21), vom 4. Oktober 2001, „Goed Wonen“ (C-326/99, EU:C:2001:506, Rn. 45), und vom 3. Dezember 1998, Belgocodex (C-381/97, EU:C:1998:589, Rn. 17).

¹³ So ausdrücklich: Urteile vom 12. Januar 2006, Turn- und Sportunion Waldburg (C-246/04, EU:C:2006:22, Rn. 29), und vom 3. Dezember 1998, Belgocodex (C-381/97, EU:C:1998:589, Rn. 17).

¹⁴ Urteil vom 3. Dezember 1998, Belgocodex (C-381/97, EU:C:1998:589, Rn. 17 ff).

¹⁵ Beschluss vom 18. Mai 2021, Skellefteå Industrihus (C-248/20, EU:C:2021:394, Rn. 39), Urteile vom 28. Februar 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, Rn. 48), vom 12. Januar 2006, Turn- und Sportunion Waldburg (C-246/04, EU:C:2006:22, Rn. 27 und 28), vom 9. September 2004, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C-269/03, EU:C:2004:512, Rn. 21), vom 4. Oktober 2001, „Goed Wonen“ (C-326/99, EU:C:2001:506, Rn. 45), und vom 3. Dezember 1998, Belgocodex (C-381/97, EU:C:1998:589, Rn. 16 und 17).

¹⁶ Urteil vom 9. September 2004, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C-269/03, EU:C:2004:512, Rn. 26 ff.).

¹⁷ So wohl Urteil vom 30. März 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, Rn. 43 ff.).

¹⁸ So ausdrücklich Urteil vom 12. Januar 2006, Turn- und Sportunion Waldburg (C-246/04, EU:C:2006:22, Rn. 30).

¹⁹ Beschluss vom 18. Mai 2021, Skellefteå Industrihus (C-248/20, EU:C:2021:394, Rn. 40), Urteil vom 12. Januar 2006, Turn- und Sportunion Waldburg (C-246/04, EU:C:2006:22, Rn. 31).

²⁰ Auch dies ist ein allgemeiner Grundsatz des Mehrwertsteuerrechts: vgl. Urteile vom 26. Oktober 2010, Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, Rn. 57), und vom 27. Januar 2009, Persche (C-318/07, EU:C:2009:33, Rn. 52).

1. Inhaltliche Grenzen der Befugnis der Mitgliedstaaten

39. Art. 137 Abs. 2 erlaubt den Mitgliedstaaten, die Einzelheiten für die Inanspruchnahme des Wahlrechts nach Abs. 1 festzulegen, wenn sie dem Steuerpflichtigen eine solche Verzichtsmöglichkeit einräumen. Diese Befugnis betrifft die Einzelheiten der Ausübung des Verzichts auf die Steuerfreiheit des eigenen Umsatzes und den Umfang des Wahlrechts.²¹

40. Demgegenüber können die Mitgliedstaaten nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs diese Befugnis nicht dazu nutzen, um ein bereits entstandenes Vorsteuerabzugsrecht zu entziehen.²² Eine Beschränkung der Vorsteuerabzüge, die in Verbindung mit den besteuerten Umsätzen vorgenommen werden, würde nach der Ausübung des Optionsrechts nämlich nicht den „Umfang“ des Optionsrechts, das die Mitgliedstaaten gemäß Art. 137 Abs. 2 Satz 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie einschränken können, sondern die Folgen der Ausübung dieses Rechts betreffen.²³

41. Daher dürfte z. B. ein einseitiger Widerruf des Verzichtes durch den Leistenden zulasten des Leistungsempfängers mit Rückwirkung mehrwertsteuerrechtlich ebenfalls nicht möglich sein. Die Möglichkeit eines rückwirkenden Widerrufs eines Verzichts betrifft nämlich keine Ausübungsmodalität des Verzichtes des Leistenden, sondern nur die Folgen für ein bereits ausgeübtes Vorsteuerabzugsrecht des Leistungsempfängers. Darüber hinaus lassen es nach Ansicht des Gerichtshofs die Grundsätze des Vertrauensschutzes und der Rechtssicherheit nicht zu, dass das Recht auf Vorsteuerabzug durch eine nach der Leistung eintretende Gesetzesänderung rückwirkend genommen wird.²⁴

42. Diese inhaltliche Begrenzung der Ausgestaltungsbefugnis des Verzichtsrechts betrifft aber nicht die hier vorgenommene Berichtigung des Vorsteuerabzugs von ARVI. Diese ändert nämlich nicht nachträglich die Anforderung an die Einzelheiten der Ausübung des Verzichts²⁵ oder dessen Rechtsfolgen. Die fragliche Berichtigung ist vielmehr schlicht die Folge der Steuerfreiheit aufgrund eines fehlenden (wirksamen) Verzichts. Sie würde (vgl. Art. 188 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie) auch dann eintreten, wenn Litauen überhaupt keine Verzichtsmöglichkeit vorgesehen hätte, da sie sich aus der Richtlinie selbst bzw. aus ihrer Umsetzung ergibt.

43. Daher ist diese Auswirkung (bzw. die Korrektur eines bereits vorgenommenen Vorsteuerabzugs aufgrund einer steuerfreien Veräußerung), wie schon Generalanwalt Geelhoed vor gut 18 Jahren ausführte,²⁶ nicht den nationalen Bestimmungen, sondern dem Verhalten der Steuerpflichtigen (hier der Verkauf eines Grundstücks von einem Steuerpflichtigen an einen [noch] nicht registrierten Steuerpflichtigen) zuzuschreiben. Mithin liegt kein Verstoß gegen die inhaltlichen Grenzen der Befugnisse der Mitgliedstaaten, die sich aus Art. 137 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie ergeben, vor.

²¹ Beschluss vom 18. Mai 2021, Skellefteå Industrihus (C-248/20, EU:C:2021:394, Rn. 39), Urteile vom 28. Februar 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, Rn. 49), und vom 30. März 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, Rn. 46).

²² Urteil vom 28. Februar 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, Rn. 48), wohl auch Urteil vom 3. Dezember 1998, Belgocodex (C-381/97, EU:C:1998:589, Rn. 24 und 26).

²³ Urteile vom 28. Februar 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, Rn. 49), und vom 30. März 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, Rn. 46).

²⁴ Urteil vom 8. Juni 2000, Schloßstraße (C-396/98, EU:C:2000:303, Rn. 47), wohl auch Urteil vom 3. Dezember 1998, Belgocodex (C-381/97, EU:C:1998:589, Rn. 24 und 26).

²⁵ Vgl. Urteil vom 26. November 2020, Sögård Fastigheter (C-787/18, EU:C:2020:964, Rn. 48 ff. und die dort zitierte Rechtsprechung).

²⁶ Schlussanträge des Generalanwalts Geelhoed in der Rechtssache Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C-269/03, EU:C:2004:189, Nr. 51).

2. Neutralitätsgrundsatz

44. Möglicherweise verletzt aber die Bedingung, dass der Leistungsempfänger der betreffenden Grundstückslieferung nicht nur ein Steuerpflichtiger, sondern ein registrierter Steuerpflichtiger sein muss, den mehrwertsteuerrechtlichen Neutralitätsgrundsatz.

45. Der Neutralitätsgrundsatz verbietet, dass Wirtschaftsteilnehmer, die die gleichen Umsätze bewirken, im Rahmen der Erhebung der Mehrwertsteuer unterschiedlich behandelt werden.²⁷

46. Eine Verletzung dieser Wettbewerbsgleichheit ist im vorliegenden Fall nicht ersichtlich. Denn die Optionsmöglichkeit soll ja gerade – wie oben unter C. ausgeführt – Wettbewerbsnachteile des Leistenden vermeiden.

47. Die Voraussetzung des litauischen Rechts, dass im Moment des Umsatzes der Erwerber ein registrierter Steuerpflichtiger zu sein hat, ändert daran nichts. Denn der Verzicht ist für alle Grundstückslieferanten gleichermaßen an die gleiche Bedingung geknüpft, dass der Erwerber ein registrierter Steuerpflichtiger sein muss.²⁸ Kein anderer Grundstücksverkäufer hätte im vorliegenden Fall wirksam zur Steuerpflicht optieren können.

3. Verhältnismäßigkeitsgrundsatz

48. Einen Steuerpflichtigen zur Korrektur eines bereits vorgenommenen Vorsteuerabzugs allein deshalb zu verpflichten, weil sein Abnehmer sich nicht – bzw. hier nur einen Monat zu spät – als Steuerpflichtiger registriert hatte, könnte jedoch unverhältnismäßig sein. Das setzt voraus, dass das Registrierungserfordernis ungeeignet ist, die Erreichung seines Ziels zu gewährleisten, oder über das hinausgeht, was zur Erreichung dieses Ziels erforderlich ist.²⁹

49. Das Ziel des Registrierungserfordernisses des Leistungsempfängers besteht darin, der Finanzverwaltung die Kontrolle des Verzichts zu erleichtern, denn dieser ergibt – wie oben unter C. ausgeführt – nur Sinn gegenüber einem zum Vorsteuerabzug berechtigten Steuerpflichtigen. Zum anderen dient es der Rechtssicherheit³⁰ und Rechtsklarheit. So kann der Leistende anhand des Nachweises der Registrierung deutlich erkennen, ob die Voraussetzungen für einen Verzicht vorliegen, so dass ein von ihm vorgenommener Vorsteuerabzug nicht korrigiert werden muss. Ob jemand bereits als Steuerpflichtiger im Sinne des Mehrwertsteuerrechts tätig ist, ist gerade zu Beginn der wirtschaftlichen Tätigkeit ohne ein solches Merkmal der Registrierung für einen anderen Privaten (und manchmal auch für die Finanzverwaltung) nur schwer festzustellen.

²⁷ Vgl. Urteile vom 16. Oktober 2008, Canterbury Hockey Club und Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, Rn. 30), vom 7. September 1999, Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, Rn. 20), und vom 11. Juni 1998, Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276, Rn. 22).

²⁸ Dies unterscheidet die vorliegende Konstellation z. B. von der Konstellation, die der Aussage des Gerichtshofs im Urteil vom 12. Januar 2006, Turn- und Sportunion Waldburg (C-246/04, EU:C:2006:22, Rn. 47), zugrunde lag.

²⁹ So Urteile vom 26. Oktober 2010, Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, Rn. 57), und vom 27. Januar 2009, Persche (C-318/07, EU:C:2009:33, Rn. 52).

³⁰ Zu diesem Kriterium siehe auch schon die Schlussanträge des Generalanwalts Geelhoed in der Rechtssache Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C-269/03, EU:C:2004:189, Nr. 49).

50. Sowohl eine effektive Verwaltung und Kontrolle der Mehrwertsteuer – die nach Ansicht des Gerichtshofs unmittelbare Auswirkung auf die Finanzierung der Europäischen Union haben soll³¹ – als auch der Grundsatz der Rechtssicherheit sind legitime Ziele. Das Abstellen auf eine erfolgreiche Registrierung ist nicht ungeeignet, diese Ziele zu verwirklichen.

51. Damit ist noch zu prüfen, ob es ein gleich geeignetes milderes Mittel gibt, und wenn nicht, ob die Zweck-Mittel-Relation gewahrt wurde. Ein gleich geeignetes milderes Mittel vermag ich hier nicht zu erkennen. Das Abstellen auf das materielle Vorliegen der Eigenschaft eines Steuerpflichtigen ist wesentlich schwieriger zu überprüfen, sowohl für die Finanzverwaltung als auch für den Leistenden. Es ist damit für diesen weder milder noch gleich geeignet zur Verfolgung der oben genannten Ziele.

52. Auch in der Abwägung (Zweck-Mittel-Relation) zwischen den betroffenen Rechtsgütern (Rechtssicherheit, effektivere Verwaltung einerseits und dem Interesse des Leistenden an einem Verzicht, um keine Vorsteuer korrigieren zu müssen, andererseits), ergibt sich nicht, dass das Abstellen auf die Registrierung des Leistungsempfängers unverhältnismäßig ist.

53. Von einem Steuerpflichtigen, der bei dieser Gesetzeslage einen eigentlich steuerfreien Umsatz steuerpflichtig behandeln möchte, zu verlangen, dass er sich die mehrwertsteuerrechtliche Registrierung des Leistungsempfängers nachweisen lässt, erscheint mir nicht unangemessen. Denn weist der Leistungsempfänger ihm dies nicht nach, dann kann er die drohende Vorsteuerkorrektur in den Kaufpreis einkalkulieren, so dass für ihn kein Schaden entsteht. Will der Leistungsempfänger diesen – dann vermutlich höheren Preis – nicht zahlen, muss er seine Registrierung nachweisen. Ohne diesen Nachweis kann sich der Leistende entweder einen anderen Erwerber suchen oder mit dem Abschluss der Transaktion bis zum Abschluss einer eventuell bereits beantragten Registrierung warten.

54. Mithin kann der Leistungsempfänger selbst die mehrwertsteuerrechtliche Behandlung der Grundstückslieferung beeinflussen,³² indem er den Registrierungsvorgang einleitet und dessen Ende abwartet. Der Leistende hingegen kann erkennen, wann ihm gegenüber ein registrierter Steuerpflichtiger auftritt und wann nicht. Daran kann er die Kalkulation des Kaufpreises ausrichten. Insofern stehen diese (temporären) Einschränkungen der Verzichtsmöglichkeit nicht außer Verhältnis zu den verfolgten Zielen (effektive Verwaltung und Rechtssicherheit der Beteiligten).

55. Im Ergebnis ist die im nationalen Recht aufgestellte Voraussetzung, dass der Leistungsempfänger ein registrierter Steuerpflichtiger sein muss, damit der Leistende wirksam auf die Steuerfreiheit seiner Leistung verzichten kann, also verhältnismäßig.

³¹ Dieses Argument findet sich in mehreren Entscheidungen des Gerichtshofs (vgl. Urteile vom 17. Januar 2019, Dzivev u. a., C-310/16, EU:C:2019:30, Rn. 26, vom 5. Dezember 2017, M.A.S. und M.B., C-42/17, EU:C:2017:936, Rn. 31, vom 8. September 2015, Taricco u. a., C-105/14, EU:C:2015:555, Rn. 38, und vom 26. Februar 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, Rn. 26). Es wird allerdings durch eine jüngere Aussage der Kommission und die tatsächliche Ausgestaltung des Finanzierungsmechanismus der EU in Frage gestellt. Siehe Richtlinienentwurf der EU-Kommission vom 24. April 2019 zur Änderung der Richtlinie 2006/112 und der Richtlinie 2008/118 über das allgemeine Verbrauchsteuersystem in Bezug auf Verteidigungsanstrengungen im Rahmen der Union, COM(2019) 192 final, S. 10 (Version DE: „Dadurch, dass der Anwendungsbereich der MwSt-Befreiungen ausgeweitet wird, könnte der Vorschlag zu einer Verminderung der MwSt-Einnahmen der Mitgliedstaaten und damit der MwSt-Eigenmittel führen. Es würden sich zwar keine negativen Auswirkungen auf den EU-Haushalt ergeben, da alle Ausgaben, die nicht durch die traditionellen Eigenmittel und die MwSt-Eigenmittel abgedeckt sind, durch die Eigenmittel auf der Grundlage des Bruttonationaleinkommens (BNE-Eigenmittel) ausgeglichen werden; allerdings müssten die von einigen Mitgliedstaaten nicht erhobenen MwSt-Eigenmittel von allen Mitgliedstaaten (über die BNE-Eigenmittel) ausgeglichen werden.“)

³² Zu diesem Argument siehe auch: Schlussanträge des Generalanwalts Geelhoed in der Rechtssache Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C-269/03, EU:C:2004:189; Nr. 51), Urteil vom 9. September 2004, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C-269/03, EU:C:2004:512, Rn. 26 ff.).

56. Die Rechtsprechung des Gerichtshofs, wonach der Steuerpflichtige nicht mit der Begründung an der *Ausübung seines Rechts auf Vorsteuerabzug* gehindert werden kann, dass er sich nicht als mehrwertsteuerpflichtig hat registrieren lassen, bevor er die erworbenen Gegenstände im Rahmen seiner besteuerten Tätigkeit verwendet hat,³³ führt zu keinem anderen Ergebnis. Denn hier geht es nicht um die Ausübung des Vorsteuerabzugsrechts des Steuerpflichtigen, sondern um die Wirksamkeit eines Verzichtes auf eine Steuerbefreiung gegenüber einem nicht steuerrechtlich registrierten Leistungsempfänger.

57. Zu einem anderen Ergebnis vermag auch die in ihrem Anwendungsbereich weitere sogenannte „substance over form“-Rechtsprechung des Gerichtshofs³⁴ nicht zu führen. Danach fordere der Grundsatz der steuerlichen Neutralität, dass die Mehrwertsteuerbefreiung (oder der Vorsteuerabzug) gewährt wird, wenn ihre materiellen Voraussetzungen erfüllt sind, selbst wenn der Steuerpflichtige bestimmten formellen Anforderungen nicht genügt habe.

58. So ist schon fraglich, ob an dieser Rechtsprechung angesichts der gesetzgeberischen Veränderung der Mehrwertsteuerrichtlinie in der bisherigen Form weiter festgehalten werden kann. Der Richtlinienggeber hat u. a. auch in Reaktion auf die Rechtsprechung des Gerichtshofs³⁵ in Art. 138 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie nunmehr ausdrücklich festgeschrieben, dass es eine (materielle) Voraussetzung für eine steuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferung ist, dass der Leistungsempfänger dem Leistenden seine Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer mitgeteilt hat.

59. Im Übrigen hat der Gerichtshof seinen „substance over form“-Ansatz bereits nuanciert. Danach können gewisse Formalien eine größere Bedeutung haben als andere und müssen daher trotz ihres formellen Charakters vorliegen.³⁶

60. In Bezug auf Optionsrechte hat der Gerichtshof sogar ausdrücklich entschieden, dass die Einhaltung eines bestimmten Verfahrens (Luxemburg hatte ein vorheriges Zustimmungsverfahren bei der Finanzverwaltung zur Voraussetzung einer wirksamen Option gemacht) gerade keine Beschränkung des Rechts auf Vorsteuerabzug darstellt.³⁷ Dass ein solches Verfahren keine Rückwirkung entfaltet, machte es aus Sicht des Gerichtshofs zu Recht auch nicht

³³ Urteile vom 7. März 2018, *Dobre* (C-159/17, EU:C:2018:161, Rn. 33), vom 9. Juli 2015, *Salomie und Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454, Rn. 61), und vom 21. Oktober 2010, *Nidera Handelscompagnie* (C-385/09, EU:C:2010:627, Rn. 51).

³⁴ Siehe dazu ausführlich auch Kokott, J., „Vom Sinn der Form“, *Festschrift zu 100 Jahre Umsatzsteuer in Deutschland 1918-2018*, Köln, 2018, S. 109 ff.

Im Zusammenhang mit dem Vorsteuerabzug siehe: Urteile vom 21. November 2018, *Vădan* (C-664/16, EU:C:2018:933, Rn. 41), vom 15. September 2016, *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691, Rn. 38), vom 9. Juli 2015, *Salomie und Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454, Rn. 60 ff.), und vom 11. Dezember 2014, *Idexx Laboratories Italia* (C-590/13, EU:C:2014:2429, Rn. 41 f.).

Im Zusammenhang mit Steuerbefreiungen siehe: Urteile vom 20. Oktober 2016, *Plöckl* (C-24/15, EU:C:2016:791, Rn. 39 ff.), vom 27. September 2012, *VSTR* (C-587/10, EU:C:2012:592, Rn. 45 f.), und vom 27. September 2007, *Collée* (C-146/05, EU:C:2007:549, Rn. 29).

³⁵ Anders können die in den Erwägungsgründen 3 und 7 der Richtlinie des Rates vom 4. Dezember 1986 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG in Bezug auf die Harmonisierung und Vereinfachung bestimmter Regelungen des Mehrwertsteuersystems zur Besteuerung des Handels zwischen Mitgliedstaaten (ABL 2018, L 311, S. 3) zu findenden Aussagen wohl nicht verstanden werden:

(3) „Der Rat hat die Kommission gebeten ... die Mehrwertsteuervorschriften der Union für grenzüberschreitende Umsätze im Hinblick auf die Bedeutung der Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer im Kontext der Steuerbefreiung innergemeinschaftlicher Lieferungen ... zu verbessern.“

(7) „... so wird vorgeschlagen, dass die Aufnahme der Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer des Erwerbers ... eine materielle Voraussetzung und nicht nur eine formale Anforderung für die Steuerbefreiung“ wird.

³⁶ Siehe Urteil vom 21. Oktober 2021, *Wilco Salmson France* (C-80/20, EU:C:2021:870, Rn. 82). Welche formellen Angaben in einer Rechnung zwingend notwendig sind, um von einer Rechnung sprechen zu können, hat der Gerichtshof leider offengelassen. Siehe dazu aber meine Schlussanträge in der Rechtssache *Wilco Salmson France* (C-80/20, EU:C:2021:326, Nrn. 89 ff.) und in der Rechtssache *Zipvit* (C-156/20, EU:C:2021:558, Nrn. 77 ff.).

³⁷ Urteil vom 9. September 2004, *Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg* (C-269/03, EU:C:2004:512, Rn. 28).

unverhältnismäßig.³⁸ Daher ist es im vorliegenden Fall irrelevant, dass der Leistungsempfänger von ARVI einen Monat später – ohne Rückwirkung – den Status eines registrierten Steuerpflichtigen erlangt hat.

61. Die Rechtsprechung des Gerichtshofs zur weitgehenden Unbeachtlichkeit formaler Aspekte im Mehrwertsteuerrecht ist mithin für Wahl- und Gestaltungsrechte der Mitgliedstaaten nicht einschlägig.

VI. Ergebnis

62. Somit schlage ich dem Gerichtshof vor, wie folgt auf die Vorlagefragen der Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (Kommission für Steuerstreitigkeiten bei der Regierung der Republik Litauen) zu antworten:

1. Art. 137 der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ermöglicht es einem Mitgliedstaat, das Vorliegen eines wirksamen Verzichts des Leistenden auf eine dort genannte Steuerbefreiung von der Voraussetzung abhängig zu machen, dass der Leistungsempfänger ein registrierter Steuerpflichtiger ist. Die Einhaltung dieser „formellen“ Voraussetzung verstößt weder gegen den Neutralitätsgrundsatz noch ist sie unverhältnismäßig.
2. Die sich aus der Nichteinhaltung dieser „Formalie“ ergebende Rechtsfolge einer Korrektur des Vorsteuerabzugs beim Leistenden folgt aus der in der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehenen Steuerfreiheit der Veräußerung. Daran ändern auch die Tatsachen nichts, dass erstens der Leistungsempfänger einen Monat später registriert wurde, er zweitens den Gegenstand für steuerpflichtige Umsätze verwendet hat und drittens auch kein Fall eines Betruges vorliegt.

³⁸ Urteil vom 9. September 2004, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C-269/03, EU:C:2004:512, Rn. 29).