

SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTIN

CHRISTINE STIX-HACKL

vom 15. September 2005<sup>1</sup>

**I — Einleitende Bemerkungen**

1. In diesem Verfahren ersucht der finnische Korkein hallinto-oikeus den Gerichtshof um die Auslegung der Sechsten Mehrwertsteuer-Richtlinie 77/388/EG des Rates<sup>2</sup> (im Folgenden: Sechste Richtlinie), und zwar im Hinblick auf die Berichtigung des Vorsteuerabzugs bei Investitionsgütern in der Form von Grundstücken.

2. Es geht im Wesentlichen um die Frage, ob im Lichte der Sechsten Richtlinie eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs bei Investitionsgütern in einem Fall zu gewähren ist, in dem ein Grundstück zunächst für Zwecke eines steuerfreien Umsatzes, später aber für Zwecke eines steuerpflichtigen Umsatzes verwendet wird.

1 — Originalsprache: Deutsch.

2 — Sechste Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerliche Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1).

**II — Rechtlicher Rahmen**

**A — Sechste Richtlinie**

3. Artikel 5 Absatz 6 sieht vor:

„Einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt wird die Entnahme eines Gegenstands durch einen Steuerpflichtigen aus seinem Unternehmen für seinen privaten Bedarf, für den Bedarf seines Personals oder als unentgeltliche Zuwendung oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke, wenn dieser Gegenstand oder seine Bestandteile zu einem vollen oder teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt haben. Jedoch fallen Entnahmen für Geschenke von geringem Wert und für Warenmuster zu Zwecken des Unternehmens nicht darunter.“

4. Artikel 6 mit dem Titel „Dienstleistungen“ lautet auszugsweise:

einer korrekten und einfachen Anwendung der nachstehenden Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen festsetzen, von der Steuer:

„(2) Dienstleistungen gegen Entgelt werden gleichgestellt:

...

a) die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstands für den privaten Bedarf des Steuerpflichtigen, für den Bedarf seines Personals oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke, wenn dieser Gegenstand zum vollen oder teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt hat;

b) die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken

b) die unentgeltliche Erbringung von Dienstleistungen durch den Steuerpflichtigen für seinen privaten Bedarf, oder für den Bedarf seines Personals oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke.“

...

### C. Optionen

5. Artikel 13 mit dem Titel „Steuerbefreiungen im Inland“ sieht auszugsweise vor:

Die Mitgliedstaaten können ihren Steuerpflichtigen das Recht einräumen, für eine Besteuerung zu optieren: a) bei der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken ...

„B. Sonstige Steuerbefreiungen

Unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsvorschriften befreien die Mitgliedstaaten unter den Bedingungen, die sie zur Gewährleistung

Die Mitgliedstaaten können den Umfang des Optionsrechts einschränken; sie bestimmen die Modalitäten seiner Ausübung.“

6. Artikel 17 mit dem Titel „Entstehung und Umfang des Rechts auf Vorsteuerabzug“ lautet auszugswise:

„(1) Das Recht auf Vorsteuerabzug entsteht, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht.

(2) Soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, ist der Steuerpflichtige befugt, von der von ihm geschuldeten Steuer folgende Beträge abzuziehen:

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

...

(6) Der Rat legt auf Vorschlag der Kommission vor Ablauf eines Zeitraums von vier Jahren nach dem Inkrafttreten dieser Richtlinie einstimmig fest, bei welchen Ausgaben die Mehrwertsteuer nicht abziehbar ist. Auf jeden Fall werden diejenigen Ausgaben vom Vorsteuerabzugsrecht ausgeschlossen, die keinen streng geschäftlichen Charakter ha-

ben, wie Luxusausgaben, Ausgaben für Vergnügungen und Repräsentationsaufwendungen.

Bis zum Inkrafttreten der vorstehend bezeichneten Bestimmungen können die Mitgliedstaaten alle Ausschlüsse beibehalten, die in den in ihren zum Zeitpunkt des Inkrafttretens dieser Richtlinie bestehenden innerstaatlichen Rechtsvorschriften vorgesehen sind.“

7. Artikel 20 mit dem Titel „Berichtigung der Vorsteuerabzüge“ sieht auszugswise vor:

„(1) Der ursprüngliche Vorsteuerabzug wird nach den von den Mitgliedstaaten festgelegten Einzelheiten berichtigt, und zwar insbesondere:

- a) wenn der Vorsteuerabzug höher oder niedriger ist als der, zu dessen Vornahme der Steuerpflichtige berechtigt war;

- b) wenn sich die Faktoren, die bei der Festsetzung des Vorsteuerabzugsbetrags berücksichtigt werden, nach Abgabe der Erklärung geändert haben, insbesondere bei rückgängig gemachten Käufen oder erlangten Rabatten; die Berichtigung unterbleibt jedoch bei Umsätzen, bei denen keine oder eine nicht vollständige Zahlung geleistet wurde, bei einer Zerstörung oder einem ordnungsgemäß

nachgewiesenen oder belegten Verlust oder Diebstahl sowie bei Entnahmen für Geschenke von geringem Wert und Muster nach Artikel 5 Absatz 6. Bei Umsätzen, bei denen keine oder eine nicht vollständige Zahlung erfolgt, und bei Diebstahl können die Mitgliedstaaten jedoch eine Berichtigung verlangen.

(2) Für Investitionsgüter wird eine Berichtigung vorgenommen, die sich auf einen Zeitraum von fünf Jahren einschließlich des Jahres, in dem die Güter erworben oder hergestellt wurden, erstreckt. Die jährliche Berichtigung betrifft nur ein Fünftel der Steuer, mit der diese Güter belastet waren. Die Berichtigung erfolgt unter Berücksichtigung der Änderungen des Anspruchs auf Vorsteuerabzug in den folgenden Jahren gegenüber dem Anspruch für das Jahr, in dem die Güter erworben oder hergestellt wurden.

Abweichend von Absatz 1 können die Mitgliedstaaten für die Berichtigung einen Zeitraum von fünf vollen Jahren festlegen, der mit der erstmaligen Verwendung der Güter beginnt.

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

...

(5) Wenn in einem Mitgliedstaat die praktischen Auswirkungen der Anwendung der Absätze 2 und 3 unwesentlich sein sollten, kann dieser Mitgliedstaat vorbehaltlich der Konsultation nach Artikel 29 im Hinblick auf die gesamten steuerlichen Auswirkungen in dem betreffenden Mitgliedstaat und die Vermeidung überflüssiger Verwaltungsarbeiten auf die Anwendung dieser Absätze verzichten, vorausgesetzt, dass dies nicht zu einer Wettbewerbsverzerrung führt.“<sup>3</sup>

## B — Innerstaatliches Recht

8. Die Richtlinie wurde in Finnland anhand des finnischen Mehrwertsteuergesetzes Arvonlisäverolaki (im Folgenden: AVL) umgesetzt. Die Vorschriften über die steuerliche Behandlung von Grundstücksüberlassungen sind in den Artikeln 27 bis 30 des AVL enthalten. Nach Artikel 27 Absatz 1 des AVL sind die Veräußerung von Grundeigentum sowie die Einräumung eines Grundpachtrechts, Mietrechts, einer Grunddienstbarkeit oder anderer vergleichbarer Rechte an Grundstücken<sup>4</sup> von der Steuer befreit. Abweichend davon sieht Artikel 30 des AVL vor, dass ein Steuerpflichtiger beantragen kann, für die Überlassung eines Nutzungsrechts an Grundstücken als steuerpflichtig behandelt zu werden.

3 — Anmerkung zu Artikel 20 der Sechsten Richtlinie: Die Möglichkeit, den Berichtigungszeitraum bei Gebäuden auf 20 Jahre auszudehnen, ist erst mit der Richtlinie 95/7/EG des Rates vom 10. April 1995 zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG und zur Einführung weiterer Vereinfachungsmaßnahmen im Bereich der Mehrwertsteuer — Geltungsbereich bestimmter Steuerbefreiungen und praktische Einzelheiten ihrer Durchführung (ABL L 102, S. 18) eingeführt worden. Zuvor waren in der Sechsten Richtlinie nur zehn Jahre vorgesehen.

4 — Nach Artikel 28 Absatz 1 des AVL ist ein Grundstück ein abgegrenzter Teil der Erdoberfläche, ein Gebäude oder eine dauerhafte Konstruktion oder ein Teil hiervon.

9. Gemäß Artikel 106 des AVL über das Abzugsrecht bei Bauleistungen darf der Grundstückseigentümer, wenn er einen Antrag nach Artikel 30 auf Behandlung als Steuerpflichtiger stellt, Vorsteuerabzüge für Dienstleistungen oder Gegenstände, die er vor der Stellung des Antrags auf Behandlung als Steuerpflichtiger für die steuerpflichtige Grundstücksüberlassung bezogen hat, vornehmen. Voraussetzung ist, dass der Grundstückseigentümer seine Behandlung als Steuerpflichtiger binnen sechs Monaten nach der Ingebrauchnahme des Grundstücks beantragt hat. Das Abzugsrecht gemäß dieser Bestimmung betrifft nur Neubauten oder eine grundlegende Verbesserung des Grundstücks.

10. Nach dem AVL ist eine Berichtigung der Abzüge für den Erwerb eines Grundstücks oder einen Neubau und grundlegende Verbesserungsarbeiten oder eine andere Berichtigung zugunsten des Steuerpflichtigen nicht möglich; dies gilt auch für einen Fall wie den vorliegenden, in dem der Antrag als Steuerpflichtiger nach dem genannten Zeitpunkt gestellt worden ist, wobei das Grundstück zunächst zu einem steuerfreien Umsatz und später zu einem steuerpflichtigen Umsatz verwendet wurde.

### III — Sachverhalt, Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

11. Die Stadt Uusikaupunki (im Folgenden: Uusikaupunki) hat ein sich in ihrem Eigentum befindliches Haus renoviert und an den finnischen Staat teils ab dem 1. Juni 1995

und teils ab dem 1. September 1995 vermietet. Die Stadt hat weiters eine von ihr gebaute Fabrikhalle ab 31. August 1995 an ein mehrwertsteuerpflichtiges Unternehmen vermietet.

12. Uusikaupunki stellte bei der regionalen Steuerbehörde Südwestfinnland einen Antrag, gemäß Artikel 30 des AVL für diese Transaktionen als mehrwertsteuerpflichtig angesehen zu werden. Die Steuerbehörde trug als Beginn der Steuerpflicht den Tag der Antragstellung, den 4. April 1996 ein, weil der Antrag mehr als sechs Monate nach dem Zeitpunkt gestellt worden war, zu dem die Grundstücke nach Fertigstellung der Bauarbeiten zur Nutzung übergeben worden waren.

13. Mit zwei Anträgen vom 8. September 1998 und vom 30. März 2000 ersuchte Uusikaupunki die Steuerbehörde auf der Grundlage von Artikel 20 der Sechsten Richtlinie um die Erstattung der in den Renovierungs- und Baukosten enthaltenen Mehrwertsteuer für die Rechnungsperioden 1996, 1997, 1998 und 1999. Die geforderte Summe beläuft sich auf 1 651 653 FIM zuzüglich der vorgeschriebenen Zinsen.

14. Die regionale Steuerbehörde lehnte in ihrer Entscheidung vom 3. Mai 2000 die Anträge von Uusikaupunki mit der Begründung ab, die Vorsteuerabzüge könnten nicht gemäß Artikel 20 der Sechsten Richtlinie

berichtigt werden. Der Grundeigentümer, der gemäß Artikel 30 des AVL beantragt habe, als steuerpflichtig behandelt zu werden, dürfe nach Artikel 106 des AVL Vorsteuerabzüge bei Dienstleistungen oder Waren, die er vor der Antragstellung für die steuerpflichtige Grundstücksüberlassung in Anspruch genommen oder erworben habe, nur vornehmen bzw. die Steuer, die er für von ihm zu diesem Zweck selbst durchgeführte Bauleistungen entrichtet habe, nur abziehen, wenn er den Antrag auf Behandlung als Steuerpflichtiger innerhalb von sechs Monaten nach der Ingebrauchnahme des Grundstücks gestellt habe.

15. Uusikaupunki erhob vor dem hallinto-oikeus, dem Verwaltungsgericht von Helsinki, gegen die Entscheidung der regionalen Steuerbehörde eine Klage, die abgewiesen wurde. Gegen dieses Urteil leitete Uusikaupunki vor dem finnischen Verwaltungsgesichtshof, dem Korkein hallinto-oikeus, ein Rechtsmittelverfahren ein.

16. In diesem Verfahren geht es nach den Ausführungen des Korkein hallinto-oikeus um die Frage, ob die Bestimmungen des AVL über den Antrag auf Behandlung als Steuerpflichtiger bei Überlassung eines Nutzungsrechts bei Grundstücken gegen die Bestimmungen der Sechsten Richtlinie betreffend das Vorsteuerabzugsrecht verstoßen. Die Entscheidung der Rechtssache durch das vorliegende Gericht setze die Auslegung der Sechsten Richtlinie, insbesondere des Artikels 20 über die Berichtigung der Vorsteuerabzüge, voraus. Das vorliegende Gericht sieht es als unstrittig an, dass die Stadt Uusikaupunki bei den Anschaffungen bezüglich der grundlegenden Verbesserung der Grundstücke und des Neubaus als Steuerpflichtige gehandelt hat und dass diese Anschaffungen im Rahmen einer wirtschaftlichen Tätigkeit der Stadt erfolgt sind.

17. Vor diesem Hintergrund hat der Korkein hallinto-oikeus den Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften mit Beschluss vom 16. April 2004, in der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen am 19. April 2004, in der bei ihm anhängigen Rechtssache um Vorabentscheidung über folgende Fragen ersucht:

1. Ist Artikel 20 der Richtlinie 77/388/EWG dahin auszulegen, dass diese Bestimmung die Mitgliedstaaten verpflichtet, eine Berichtigung der Abzüge bei Investitionsgütern vorzusehen, sofern sich aus Absatz 5 dieses Artikels nichts anderes ergibt?

2. Ist Artikel 20 der Richtlinie dahin auszulegen, dass nach dieser Bestimmung Abzüge auch dann berichtigt werden müssen, wenn das Investitionsgut, im vorliegenden Fall ein Grundstück, zuerst im Rahmen einer steuerfreien Tätigkeit, bei der ursprünglich kein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, und später im Rahmen einer steuerpflichtigen Tätigkeit verwendet wird?

3. Kann Artikel 13 Teil C Absatz 2 der Richtlinie dahin ausgelegt werden, dass ein Mitgliedstaat das Abzugsrecht bei einem Erwerb in Zusammenhang mit Grundstücksinvestitionen wie nach dem finnischen Mehrwertsteuergesetz beschränken kann, wobei dieses Recht in einem Fall wie dem vorliegenden völlig ausgeschlossen wird?

19. Zum Hintergrund dieser Frage ist anzumerken, dass nach den Feststellungen des vorlegenden Gerichts im Vorlagebeschluss im AVL kein Berichtigungsverfahren für Investitionsgüter vorgesehen ist.

4. Kann Artikel 17 Absatz 6 Unterabsatz 2 der Richtlinie dahin ausgelegt werden, dass ein Mitgliedstaat das Abzugsrecht bei einem Erwerb in Zusammenhang mit Grundstücksinvestitionen wie nach dem finnischen Mehrwertsteuergesetz beschränken kann, wobei dieses Recht in einem Fall wie dem vorliegenden völlig ausgeschlossen wird?

*A — Wesentliche Vorbringen der Beteiligten*

20. Die finnische Regierung vertritt den Standpunkt, dass die Berichtigungsmöglichkeit des Vorsteuerabzugs gemäß Artikel 20 der Sechsten Richtlinie aus mehreren Gründen nicht als zwingend anzusehen sei. Erstens müsse die Berichtigung gemäß Artikel 20 als Alternative zu den Bestimmungen von Artikel 5 Absatz 6 sowie Artikel 6 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie betreffend die Besteuerung von Warenlieferungen und Dienstleistungen durch einen Steuerpflichtigen zum Eigengebrauch angesehen werden. Diese beiden Besteuerungsmechanismen verfolgten weitgehend ähnliche Ziele und könnten auch nicht gleichzeitig auf denselben Sachverhalt angewendet werden. Zweitens könnten die Mitgliedstaaten gemäß Artikel 20 Absatz 4 der Sechsten Richtlinie den Begriff „Investitionsgüter“ bestimmen und nichts in der Richtlinie weise darauf hin, dass Baudienstleistungen notwendigerweise unter den Begriff „Investitionsgüter“ fallen müssten. Drittens räume Artikel 20 Absatz 5 der Sechsten Richtlinie den Mitgliedstaaten die Möglichkeit ein, unter bestimmten Umständen, die im Falle Finnlands bestünden, die Bestimmungen betreffend die Berichtigung des Vorsteuerabzugs nicht anzuwenden.

**IV — Zur ersten Vorlagefrage**

18. Mit seiner ersten Vorlagefrage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob — sofern sich aus Artikel 20 Absatz 5 nichts anderes ergibt — die Mitgliedstaaten gemäß Artikel 20 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie verpflichtet sind, für Investitionsgüter eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs vorzusehen, oder ob die Sechste Richtlinie dies nur fakultativ vorsieht.

21. Uusikaupunki, die Kommission sowie die >italienische Regierung vertreten die Ansicht, dass nach Artikel 20 der Sechsten Richtlinie zwingend ein Berichtigungsverfahren für Investitionsgüter vorzusehen sei.

den Schluss zu, dass es den Mitgliedstaaten freistünde, von einer Berichtigung für Investitionsgüter abzusehen. Auch die Tatsache, dass Artikel 20 Absatz 5 der Sechsten Richtlinie genaue Bedingungen vorsieht, unter denen ein Mitgliedstaat ausnahmsweise auf die Anwendung der Absätze 2 und 3 dieses Artikels über die Berichtigung für Investitionsgüter verzichten kann, erhärtet diese Feststellung.

B — *Würdigung*

22. Zunächst ist daran zu erinnern, dass nach Artikel 249 Absatz 3 EG eine Richtlinie für jeden Mitgliedstaat, an den sie gerichtet ist, hinsichtlich des zu erreichenden Zieles verbindlich ist und die Mitgliedstaaten nach ständiger Rechtsprechung verpflichtet sind, alle Maßnahmen zu ergreifen, um eine Richtlinie vollständig und wirksam umzusetzen<sup>5</sup>.

23. Artikel 20 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie sieht vor, dass „für Investitionsgüter ... eine Berichtigung vorgenommen [wird], die sich auf einen Zeitraum von fünf Jahren einschließlich des Jahres, in dem die Güter erworben oder hergestellt wurden, erstreckt“.

25. Außerdem kann der Argumentation der finnischen Regierung in Bezug auf die Artikel 5 Absatz 6 sowie Artikel 6 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie nicht gefolgt werden. Daraus, dass, wie die finnische Regierung vorgebracht hat, diese Bestimmungen der Sechsten Richtlinie über die Entnahme eines Gegenstandes oder die Erbringung einer Dienstleistung für den privaten Bedarf des Unternehmers zum Teil gleiche Ziele verfolgten wie die Berichtigung und unter Umständen denselben Tatbestand betreffen können, ergibt sich noch nicht, dass ein Mitgliedstaat davon absehen könnte, eine Berichtigung für Investitionsgüter vorzusehen. Die beiden Mechanismen überschneiden sich nicht so vollständig, dass man sie als „alternative“ Mechanismen ansehen könnte, sondern Überschneidungen sind nur unter bestimmten Hypothesen der „Eigenentnahme“ von Gegenständen oder Dienstleistungen denkbar.

24. Wie Uusikaupunki, die italienische Regierung und die Kommission zutreffend bemerkt haben, lässt dieser Wortlaut nicht

26. Soweit es aufgrund möglicher Überschneidungen, wie die finnische Regierung ausgeführt hat, zu praktischen Anwendungs-

5 — Vgl. u. a. die Urteile vom 7. Mai 2002 in der Rechtssache C-478/99 (Kommission/Schweden, Slg. 2002, I-4147, Randnr. 15) sowie vom 26. Juni 2003 in der Rechtssache C-233/00 (Kommission/Frankreich, Slg. 2003, I-6625, Randnr. 75).

problemen kommt, so sind diese unter möglichster Berücksichtigung der der Sechsten Richtlinie zugrunde liegenden Grundsätze wie der Wahrung der Neutralität der Mehrwertsteuer zu lösen. Solche Schwierigkeiten sind jedoch meiner Ansicht nach nicht dazu geeignet, einen Mitgliedstaat schlichtweg davon zu entbinden, eine Berichtigung für Investitionsgüter gemäß Artikel 20 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie vorzusehen.

27. Außerdem ist die Berichtigung des Vorsteuerabzugs gemäß Artikel 20 der Sechsten Richtlinie — und insofern anders als die Regelung bezüglich der Besteuerung der Entnahme oder Erbringung von Gütern bzw. Dienstleistungen für den privaten Bedarf — als eine notwendige Ergänzung zum Recht auf Vorsteuerabzug gemäß Artikel 17 der Sechsten Richtlinie anzusehen, welches dazu dient, den Unternehmer vollständig von der im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer zu entlasten und damit die Neutralität der Mehrwertsteuer zu gewährleisten<sup>6</sup>.

28. Indem das Berichtigungsverfahren nämlich u. a. erlaubt, Änderungen in Bezug auf Faktoren Rechnung zu tragen, die bei der ursprünglichen Festsetzung des Vorsteuerabzugs berücksichtigt worden sind — was

insbesondere im Falle von Investitionsgütern, die über einen längeren Zeitraum im Betriebsvermögen verbleiben, von Bedeutung ist<sup>7</sup> — trägt das Berichtigungsverfahren zu einer erhöhten Genauigkeit des Vorsteuerabzugs bei.

29. Was schließlich Artikel 20 Absatz 5 der Sechsten Richtlinie betrifft, so bezieht sich die erste Vorlagefrage sichtlich nicht als solche darauf, ob die Bedingungen für die Anwendung dieser Ausnahmebestimmung im vorliegenden Fall erfüllt sind.

30. Nach alledem schlage ich vor, auf die erste Vorlagefrage zu antworten, dass Artikel 20 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass diese Bestimmung die Mitgliedstaaten verpflichtet, eine Berichtigung der Abzüge bei Investitionsgütern vorzusehen, sofern sich aus Absatz 5 dieses Artikels nichts anderes ergibt.

## V — Zur zweiten Vorlagefrage

31. Mit seiner zweiten Vorlagefrage möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob Artikel 20 der Sechsten Richtlinie

6 — Vgl. u. a. die Urteile vom 14. Februar 1985 in der Rechtssache 268/83 (Rompelman, Slg. 1985, 655, Randnr. 19) und vom 21. März 2000 in den Rechtssachen C-110/98 bis C-147/98 (Gabalfrisa u. a., Slg. 2000, I-1577, Randnr. 44).

7 — Vgl. die Schlussanträge von Generalanwalt Lenz vom 15. Februar 1996 in der Rechtssache C-306/94 (Régie dauphinoise, Urteil vom 11. Juli 1996, Slg. 1996, I-3695, Nr. 37).

dahin auszulegen ist, dass die Berichtigung auch in einem Fall anzuwenden ist, in dem ein Investitionsgut, im vorliegenden Fall ein Grundstück, zuerst im Rahmen einer steuerbefreiten Tätigkeit, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt, und später im Rahmen einer steuerpflichtigen Tätigkeit verwendet wird, sodass die in dem Investitionsgut enthaltene Mehrwertsteuer abgezogen werden kann.

A — *Wesentliche Vorbringen der Beteiligten*

32. Usikaupunki und die Kommission sind der Ansicht, dass die Berichtigung des Vorsteuerabzugs im vorliegenden Fall anzuwenden sei. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes, insbesondere seinem Urteil in der Rechtssache Lennartz<sup>8</sup>, komme es darauf an, ob der Erwerb der Gegenstände oder Dienstleistungen für ein Investitionsgut in der Eigenschaft als Steuerpflichtiger getätigt worden ist. Die unmittelbare Verwendung der Güter zu einer steuerpflichtigen Tätigkeit sei keine Voraussetzung für die Anwendung des Artikels 20 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie. Im vorliegenden Fall seien die Renovierungs- und Bauarbeiten für einen Steuerpflichtigen vorgenommen worden, auch wenn die betreffenden Umsätze ursprünglich von der Steuerpflicht ausgenommen gewesen seien.

33. Die finnische Regierung führt aus, dass sich das Urteil in der Rechtssache Lennartz<sup>9</sup>

lediglich auf einen Fall beziehe, in dem ein Mitgliedstaat die Berichtigung der Vorsteuerabzüge gemäß Artikel 20 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie anwende. Der Gerichtshof habe sich jedoch nicht zur Frage der Anwendbarkeit des Vorsteuerabzugs in einem Fall geäußert, in dem in einem Mitgliedstaat — wie in Finnland — ausschließlich Artikel 17 betreffend die Entstehung und den Umfang des Rechts auf Vorsteuerabzug und nicht Artikel 20 über dessen Berichtigung angewendet werde. Unter diesen Umständen sei das Vorsteuerabzugsrecht rein anhand der zum Zeitpunkt des Erwerbs der Vorleistungen bestehenden Situation zu beurteilen. Wenn dieser Erwerb im Hinblick auf eine steuerbefreite Tätigkeit erfolge, entstehe daher kein Abzugsrecht.

34. Die italienische Regierung ist der Ansicht, dass die Berichtigung der Vorsteuerabzüge gemäß Artikel 20 der Sechsten Richtlinie in einem Fall wie dem vorliegenden nicht anzuwenden sei. Die Mitgliedstaaten könnten eine solche Berichtigung nämlich ausschließen, wenn die Veränderung des Rechts auf Vorsteuerabzug auf eine willentliche Entscheidung des Steuerpflichtigen zurückzuführen sei.

B — *Würdigung*

35. Zunächst ist auf den Zusammenhang zwischen der Entstehung des Rechts auf Vorsteuerabzug einerseits und der Anwendung der Berichtigung des Vorsteuerabzugs andererseits hinzuweisen.

8 — Urteil vom 11. Juli 1991 in der Rechtssache C-97/90 (Lennartz, Slg. 1991, I-3795).

9 — Urteil zitiert in Fußnote 8.

36. Wie der Gerichtshof bereits festgestellt hat, ergibt sich aus dem System der Sechsten Richtlinie und aus dem Wortlaut ihres Artikels 20 Absatz 2, dass sich diese Bestimmung lediglich darauf beschränkt, das Verfahren für die Berechnung der Berichtigung des Vorsteuerabzugs festzulegen; sie kann daher selbst weder ein Recht auf Vorsteuerabzug entstehen lassen noch die von einem Steuerpflichtigen im Zusammenhang mit seinen nicht besteuerten Umsätzen entrichtete Steuer in eine abziehbare Steuer im Sinne von Artikel 17 verwandeln<sup>10</sup>.

37. Folglich hängt die Anwendung des Berichtigungsmechanismus davon ab, ob ein Recht auf Vorsteuerabzug gemäß Artikel 17 der Sechsten Richtlinie entstanden ist.

38. Nach Artikel 17 Absatz 1 entsteht das Recht auf Vorsteuerabzug, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht. Nach Artikel 10 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie stimmt dieser Zeitpunkt mit demjenigen überein, zu dem die Lieferung des Gegenstands oder die Erbringung der Dienstleistung bewirkt wird<sup>11</sup>.

39. Nach ständiger Rechtsprechung hängt das Bestehen eines Rechts auf Vorsteuerabzug davon ab, dass die Person, die Gegenstände erwirbt oder Dienstleistungen bezieht, dabei zu diesem Zeitpunkt in ihrer Eigenschaft als Steuerpflichtige handelt, also

die Gegenstände für Zwecke ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit im Sinne von Artikel 4 der Sechsten Richtlinie erworben hat, wobei es sich hierbei um eine nach den Umständen des Einzelfalles zu beurteilende Tatfrage handelt<sup>12</sup>.

40. Im vorliegenden Fall sieht es das vorliegende Gericht jedenfalls als unstreitig an, dass Uusikaupunki die Bau- und Verbesserungsarbeiten an dem fraglichen Investitionsgut im Rahmen ihrer wirtschaftlichen Tätigkeiten als Steuerpflichtige bezogen hat.

41. Daher ist festzustellen, dass im vorliegenden Fall die Steuerpflichtigeneigenschaft als Voraussetzung für die Entstehung eines Rechts auf Vorsteuerabzug, von der die Anwendung des Berichtigungsmechanismus abhängt, insoweit erfüllt ist.

42. Die für Gegenstände oder Dienstleistungen gezahlte Mehrwertsteuer kann des Weiteren nur insoweit abgezogen werden, als diese Gegenstände oder Dienstleistungen für steuerpflichtige Tätigkeiten verwendet werden<sup>13</sup>.

43. Meines Erachtens steht jedoch die Tatsache, dass das Investitionsgut, an dem die Bau- und Verbesserungsarbeiten vorgenom-

10 — Siehe die Urteile Lennartz (zitiert in Fußnote 8), Randnrn. 11 und 12, sowie vom 2. Juni 2005 in der Rechtssache C-378/02 (Waterschap Zeeuws Vlaanderen, Slg. 2005, I-4685, Randnr. 38).

11 — Vgl. u. a. das Urteil Waterschap Zeeuws Vlaanderen (zitiert in Fußnote 10), Randnr. 31.

12 — Vgl. die Urteile Lennartz (zitiert in Fußnote 8), Randnrn. 8, 15 und 21, sowie Waterschap Zeeuws Vlaanderen (zitiert in Fußnote 10), Randnrn. 31 und 32.

13 — Urteil vom 29. April 2004 in der Rechtssache C-137/02 (Faxworld, Slg. 2004, I-5547, Randnr. 24).

men wurden, zunächst für steuerfreie Umsätze und erst zu einem späteren Zeitpunkt aufgrund der Ausübung des Optionsrechts für besteuerte Umsätze verwendet wurde, dem Vorsteuerabzugsrecht und damit der Anwendung einer Berichtigung eines ursprünglichen Vorsteuerabzugs nicht entgegen.

44. Die tatsächliche oder beabsichtigte Verwendung der Gegenstände oder Dienstleistungen ist nämlich, wie der Gerichtshof im Urteil Lennartz festgestellt hat, von deren Bezug durch einen als solcher handelnden Steuerpflichtigen zu unterscheiden und bestimmt nur den Umfang des Vorsteuerabzugs, zu dem der Steuerpflichtige nach Artikel 17 befugt ist sowie den Umfang etwaiger Berichtigungen während der darauf folgenden Zeiträume. Wie der Gerichtshof in diesem Urteil ebenso festgestellt hat, ist demnach „die sofortige Verwendung der Gegenstände für besteuerte oder steuerfreie Umsätze für sich gesehen keine Voraussetzung für die Anwendung von Artikel 20 Absatz 2“<sup>14</sup>.

45. Ich gehe daher davon aus, dass die Berichtigung nach diesem Artikel grundsätzlich auch in einem Fall wie dem vorliegenden zur Anwendung kommt, in dem ein Investitionsgut zunächst im Rahmen einer steuerfreien Tätigkeit und später im Rahmen einer steuerpflichtigen Tätigkeit verwendet wird, sofern die betreffenden Vorleistungen — also für das Investitionsgut erworbene Güter und

Dienstleistungen — in der Eigenschaft als Steuerpflichtiger erworben wurden<sup>15</sup>.

46. Weil das Investitionsgut, in dem die Mehrwertsteuer enthalten ist, welche für Bau- und Verbesserungsarbeiten von Uusikaupunki bezahlt worden war, ursprünglich zu keinem Anteil für Zwecke der besteuerten Umsätze verwendet wurde, war der Umfang des ursprünglichen Vorsteuerabzugs mit Null anzusetzen. Die nachfolgende Änderung in den Faktoren, die ursprünglich bei der Festsetzung des Vorsteuerabzugsbetrags zu berücksichtigen waren, namentlich die Verwendung für steuerbare Umsätze, ist sodann in Übereinstimmung mit den vorstehenden Ausführungen im Wege der Berichtigung zu berücksichtigen, sodass damit eine möglichst weitgehende Übereinstimmung zwischen dem Umfang der steuerpflichtigen Tätigkeiten und dem Anspruch auf Vorsteuerabzug hergestellt wird. Diese Lösung entspricht der bereits angesprochenen Zielsetzung der Regelung über den Vorsteuerabzug, den Unternehmer vollständig von der im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer zu entlasten und damit die Neutralität der Mehrwertsteuer zu gewährleisten<sup>16</sup>.

15 — In diesem Sinne war auch Generalanwalt Jacobs in seinen Schlussanträgen vom 30. April 1991 in der Rechtssache Lennartz (Urteil zitiert in Fußnote 8) zum Ergebnis gekommen, dass „Artikel 20 Absatz 2 auch dann Anwendung findet ..., wenn ein Steuerpflichtiger Gegenstände ursprünglich für die Zwecke wirtschaftlicher Tätigkeiten, die nach Artikel 17 Absatz 2 und 3 nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen (z. B. befreite Lieferungen), erwirbt, die Gegenstände aber in den Folgejahren innerhalb des Berichtigungszeitraums für Umsätze verwendet, bei denen Mehrwertsteuer abziehbar ist“.

14 — Urteil Lennartz (zitiert in Fußnote 8), Randnrn. 15 und 16.

16 — Siehe oben, Nr. 27.

47. Die Nichtanwendung des Berichtigungsmechanismus in einem Fall, in dem ein Investitionsgut zunächst für Zwecke steuerfreier und dann besteufter Umsätze verwendet wird, hätte dagegen zur Folge, dass erworbene Güter und Dienstleistungen, deren Wert im Investitionsgut enthalten ist, entgegen dem Grundsatz der Neutralität im Ergebnis mehrfach mit einer Mehrwertsteuer belegt würden.

48. Nach alledem schlage ich vor, auf die zweite Vorlagefrage zu antworten, dass Artikel 20 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass die Berichtigung auch in einem Fall anzuwenden ist, in dem ein Investitionsgut, im vorliegenden Fall ein Grundstück, zuerst im Rahmen einer steuerfreien Tätigkeit, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt, und später im Rahmen einer steuerpflichtigen Tätigkeit verwendet wird.

## VI — Zur dritten Vorlagefrage

49. Die dritte Vorlagefrage ist vor dem Hintergrund zu sehen, dass nach dem AVL der Abzug der im Zusammenhang mit Grundstücksinvestitionen vor Antragstellung entrichteten Mehrwertsteuer ausgeschlossen ist, wenn der entsprechende Antrag nicht binnen sechs Monaten gestellt wird.

50. Die dritte Frage geht also im Wesentlichen dahin, ob Artikel 13 Teil C Absatz 2 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass es einem Mitgliedstaat, der seinen Steuerpflichtigen das Recht einräumt, für eine Besteuerung der Nutzung eines Grundstücks zu optieren, gestattet ist, den Abzug der vor der Antragstellung, die Vermietung des Grundstücks als besteuerten Umsatz zu behandeln, für Grundstücksinvestitionen bezahlten Mehrwertsteuer vollständig auszuschließen, wenn dieser Antrag nicht binnen sechs Monaten gestellt wird.

### A — Wesentliche Vorbringen der Beteiligten

51. Die finnische und die italienische Regierung sind der Ansicht, dass Artikel 13 C Absatz 2 der Sechsten Richtlinie eine wie in der finnischen Gesetzgebung vorgesehene Beschränkung des Rechts auf Vorsteuerabzug gestattet.

52. Die finnische Regierung führt aus, dass die Mitgliedstaaten gemäß dem Wortlaut des Artikels 13 C Absatz 2 der Sechsten Richtlinie das Recht auf Vorsteuerabzug einschränken dürften. Der Sinn der Option für die Steuerpflicht sei es, den Vorsteuerabzug für Kosten im Zusammenhang mit Grundstücken zu ermöglichen. Die Möglichkeit der Mitgliedstaaten, den Umfang des Optionsrechts einzuschränken, wirke sich notwendigerweise auf das Recht auf Vorsteuerabzug für Kosten im Zusammenhang mit Grundstücken aus.

53. Die italienische Regierung geht davon aus, dass das Optionsrecht betreffend die Steuerpflicht kein Anrecht auf Vorsteuerabzug für Erwerbungen in der Vergangenheit impliziere. Es wirke folglich nur für künftige Erwerbungen. Aufgrund von Artikel 13 C und insbesondere von Artikel 18 Absatz 3 der Sechsten Richtlinie hätten die Mitgliedstaaten jedoch die Möglichkeit, die Rückwirkung des Optionsrechts betreffend die Besteuerung der Vermietung von Grundstücken vorzusehen, es bestünde dazu aber keine Verpflichtung.

56. Die Kommission folgt dieser Ansicht weitgehend und erklärt, dass, sobald der Steuerpflichtige sein Recht auf Vorsteuerabzug gemäß dem innerstaatlichen Recht ausgeübt hat, automatisch die Artikel 17 bis 20 der Sechsten Richtlinie anwendbar seien. Im Lichte der ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofes könnten die Mitgliedstaaten das Recht auf Vorsteuerabzug in diesem Fall nicht weiter einschränken.

#### B — *Würdigung*

54. Uusikaupunki und die Kommission vertreten die Ansicht, dass Artikel 13 C es den Mitgliedstaaten nicht erlaube, das Recht auf Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit Grundstücksinvestitionen so einzuschränken, dass es unter bestimmten Umständen völlig ausgeschlossen wird.

57. Die Sechste Richtlinie sieht in Abschnitt X (Artikel 13 bis 16) verschiedene Befreiungstatbestände vor, zu denen u. a. nach Artikel 13 Teil B Buchstabe b die Vermietung und die Verpachtung von Grundstücken gehört.

55. Uusikaupunki unterscheidet in ihrer Auslegung des Artikels 13 C der Sechsten Richtlinie zwischen einerseits der Möglichkeit für den Mitgliedstaat, den Umfang des Optionsrechts einzuschränken, und andererseits der Bestimmung der Modalitäten seiner Ausübung. Nach Uusikaupunkis Ansicht ist die Frage des Umfangs des Optionsrechts im vorliegenden Fall insofern unerheblich, als es unbestritten sei, dass Uusikaupunki ein Optionsrecht hatte und dieses ausgeübt hat. Was die Bestimmung der Modalitäten der Ausübung des Optionsrechts betreffe, so erlaube dies Finnland nicht, das Recht auf Vorsteuerabzug so einzuschränken, dass es vollkommen ausgeschlossen ist.

58. Artikel 13 Teil C Absatz 1 Buchstabe a räumt den Mitgliedstaaten jedoch die Befugnis ein, die Besteuerung dadurch „wiedereinzuführen“, dass sie ihren Steuerpflichtigen das Recht einräumen, für eine Besteuerung zu optieren.

59. Nach Artikel 13 Teil C Absatz 2 können die Mitgliedstaaten den Umfang dieses Optionsrechts einschränken und die Modalitäten seiner Ausübung bestimmen.

60. Der Gerichtshof hat festgestellt, dass die Mitgliedstaaten kraft dieser Befugnis den Steuerpflichtigen, die unter die Steuerbefreiungen der Sechsten Richtlinie fallen, gestatten können, in allen Fällen, in bestimmten Grenzen oder auch nach bestimmten Modalitäten auf die Befreiung zu verzichten<sup>17</sup>.

61. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes folgt daraus, dass die Mitgliedstaaten im Rahmen der Bestimmungen des Artikels 13 Teile B und C der Sechsten Richtlinie über ein weites Ermessen verfügen<sup>18</sup>.

62. Hierzu erscheint mir zunächst bedeutsam festzuhalten, dass sich die mit Artikel 13 Teil C den Mitgliedstaaten eingeräumte Befugnis und der damit verbundene Ermessensspielraum darauf beziehen, ihren Steuerpflichtigen das Recht einzuräumen, für eine Besteuerung zu optieren oder auch nicht<sup>19</sup>.

63. Der Kommission ist daher insoweit zuzustimmen, als Artikel 13 Teil C, der die Besteuerung betrifft, damit den Mitgliedstaaten grundsätzlich nicht als Grundlage dafür dienen kann, unmittelbar den Umfang anderer Regelungen der Sechsten Richtlinie bzw. von Rechten wie dem Vorsteuerabzugsrecht einzuschränken.

64. Im vorliegenden Fall bezweifle ich bereits, dass der vollständige Ausschluss der Abzugsfähigkeit von — vor der Ausübung des Optionsrechts — für Investitionen in dieses Grundstück entrichteter Mehrwertsteuer für den Fall, dass eine Frist von sechs Monaten seit der Ingebrauchnahme des Grundstücks verstrichen ist, noch in den Rahmen der Befugnis der Mitgliedstaaten fällt, gemäß Artikel 13 Teil C Absatz 2 den Umfang des Rechts, für eine Besteuerung zu optieren, oder die Modalitäten der Ausübung dieses Rechts festzulegen.

65. Die Mitgliedstaaten können zwar in diesem Rahmen die Antragstellung regeln sowie ein Zustimmungsverfahren vorsehen<sup>20</sup> und ebenso bestimmen, dass die Vermietung oder Verpachtung des Grundstücks erst nach der Antragstellung besteuert wird und nicht auch rückwirkend als steuerbarer Umsatz behandelt wird. Doch der völlige Ausschluss der Abziehbarkeit, zumal im Wege der Berichtigung, der vor der Antragstellung für Grundstücksinvestitionen gezahlten Mehrwertsteuer, betrifft meiner Ansicht nach nicht mehr die Besteuerung der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken bzw. den Umfang des Rechts, für eine solche Besteuerung zu optieren oder die Modalitäten der Ausübung dieses Rechts festzulegen.

66. Selbst wenn man aber annähme, dass dieser Ausschluss als Einschränkung des Umfangs des Optionsrechts oder als Modali-

17 — Urteile vom 3. Dezember 1998 in der Rechtssache C-381/97 (Belgocodex, Slg. 1998, I-8153, Randnr. 16) und vom 19. Januar 1982 in der Rechtssache 8/81 (Becker, Slg. 1982, 53, Randnr. 38).

18 — Urteil in der Rechtssache C-381/97 (zitiert in Fußnote 17), Randnrn. 16 und 17.

19 — Vgl. auch ebendort, Randnr. 17.

20 — Siehe dazu das Urteil vom 9. September 2004 in der Rechtssache C-269/03 (Objekt Kirchberg, Slg. 2004, I-8067, Randnr. 23).

tät seiner Ausübung im Sinne von Artikel 13 Teil C Absatz 2 anzusehen wäre, so ist doch zu beachten, dass das Abzugsrecht an sich auf der Grundlage dieser Bestimmung nicht in ungerechtfertigter Weise beeinträchtigt werden darf<sup>21</sup>.

67. Dabei ist zu berücksichtigen, dass es ein grundlegendes Element des Mehrwertsteuersystems darstellt, dass bei allen Umsätzen die Mehrwertsteuer abzüglich des Mehrwertsteuerbetrags geschuldet wird, der die verschiedenen Kostenelemente der Gegenstände und Dienstleistungen unmittelbar belastet<sup>22</sup>.

68. Meines Erachtens liegt es in diesem Lichte etwa im Ermessen eines Mitgliedstaats, der Ausübung der Besteuerungsoption insofern keine Rückwirkung zuzuerkennen, als es nicht möglich ist, einen Vorsteuerabzug für den Zeitraum vor der Ausübung des Optionsrechts nachträglich auszuüben. Dagegen erscheint es mir als eine übermäßige Einschränkung des Abzugsrechts und mit dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität unvereinbar, dass es nicht zumindest möglich sein sollte, die für vor der Ausübung der Option für Grundstücksinvestitionen gezahlte Mehrwertsteuer im nach der Ausübung der Option verbleibenden Berichtigungszeitraum und in dem in Artikel 20 Absatz 2 vorgegebenen Berichtigungsumfang vorzunehmen.

21 — Vgl. ebendort, Randnr. 24.

22 — Unter anderem das Urteil in der Rechtssache 268/83 (zitiert in Fußnote 6), Randnr. 16.

69. Demnach schlage ich vor, auf die dritte Vorlagefrage zu antworten, dass Artikel 13 Teil C Absatz 2 nicht dahin auszulegen ist, dass es einem Mitgliedstaat, der seinen Steuerpflichtigen das Recht einräumt, für eine Besteuerung der Nutzung eines Grundstücks zu optieren, gestattet wäre, den Abzug der vor der Antragstellung, die Vermietung des Grundstücks als besteuerten Umsatz zu behandeln, für Grundstücksinvestitionen bezahlten Mehrwertsteuer vollständig auszuschließen, wenn der Antrag nicht binnen sechs Monaten ab Ingebrauchnahme des Grundstücks gestellt wird.

## VII — Zur vierten Vorlagefrage

70. Die vierte Vorlagefrage geht sodann im Wesentlichen dahin, ob Artikel 17 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass es einem Mitgliedstaat, der seinen Steuerpflichtigen das Recht einräumt, für eine Besteuerung der Nutzung eines Grundstücks zu optieren, gestattet ist, den Abzug der vor der Antragstellung, die Vermietung des Grundstücks als besteuerten Umsatz zu behandeln, für Grundstücksinvestitionen bezahlten Mehrwertsteuer vollständig auszuschließen, wenn der Antrag nicht binnen sechs Monaten gestellt wird.

A — *Wesentliche Vorbringen der Beteiligten*

71. Nach Ansicht der finnischen Regierung erlauben es die Bestimmungen des Artikels 17 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie den Mitgliedstaaten, das Recht auf Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit Grundstücksinvestitionen einzuschränken, und zwar so weit, dass es, wie im vorliegenden Fall durch das AVL, völlig ausgeschlossen wird. Gemäß der Rechtsprechung des Gerichtshofes seien nur solche Ausschlüsse, die sich allgemein auf alle Gegenstände oder Dienstleistungen bezögen, nicht mit der Sechsten Richtlinie vereinbar.

72. Uusikaupunki und die Kommission sind dagegen der Meinung, dass Artikel 17 Absatz 6 im vorliegenden Fall nicht anwendbar sei. Die finnischen Bestimmungen stellten viel eher eine Ablehnung der Berichtigung des Vorsteuerabzugs gemäß Artikel 20 als einen Ausschluss des Vorsteuerabzugsrechts gemäß Artikel 17 der Sechsten Richtlinie dar.

73. Die italienische Regierung stützt sich auf ihre Aussagen zur zweiten Vorlagefrage. Demnach habe Finnland mit Artikel 106 des AVL den Steuerpflichtigen ohnehin ein Vorsteuerabzugsrecht gewährt, das die Richtlinie eigentlich nicht vorsieht. Folglich sei Artikel 17 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie nur im Fall der Begrenzung, nicht aber

bei einer Ausdehnung des Vorsteuerabzugsrechts anwendbar und daher im vorliegenden Fall unerheblich.

B — *Würdigung*

74. Nach Artikel 17 Absatz 6 Unterabsatz 2 können die Mitgliedstaaten „bis zum Inkrafttreten der vorstehend bezeichneten Bestimmungen alle Ausschlüsse beibehalten“, die in ihren zum Zeitpunkt des Inkrafttretens dieser Richtlinie bestehenden innerstaatlichen Rechtsvorschriften vorgesehen sind. Der Begriff der „Ausschlüsse“ in diesem Unterabsatz knüpft somit an Artikel 17 Absatz 6 Unterabsatz 1 an<sup>23</sup>.

75. Diese Bestimmung sieht den Erlass von Vorschriften durch den Rat vor, die festlegen, „bei welchen Ausgaben die Mehrwertsteuer nicht abziehbar ist“. Nach Satz 2 dieser Bestimmung werden auf jeden Fall „diejenigen Ausgaben vom Vorsteuerabzugsrecht ausgeschlossen, die keinen streng geschäftlichen Charakter haben, wie Luxusausgaben, Ausgaben für Vergnügungen und Repräsentationsaufwendungen“.

23 — Vgl. das Urteil vom 18. Juni 1998 in der Rechtssache C-43/96 (Kommission/Frankreich, Slg. 1998, I-3903, Randnrn. 17 und 18).

76. Artikel 17 Absatz 6 Unterabsatz 1 bezieht sich somit auf bestimmte Kategorien bzw. Arten von Ausgaben, und zwar insbesondere — aber nicht nur — auf solche Ausgaben, die keinen streng geschäftlichen Charakter aufweisen<sup>24</sup>.

77. Den entstehungsgeschichtlichen Hintergrund des Artikels 17 Absatz 6 bildet zum einen die Tatsache, auf die die Kommission in der Begründung ihres Vorschlages verwiesen hat — dass sich bestimmte Ausgaben, auch wenn sie im Rahmen des normalen Geschäftsbetriebs anfielen, nur schwer nach beruflicher oder privater Nutzung aufteilen ließen; zum anderen ist anzumerken, dass sich die Mitgliedstaaten beim Erlass der Sechsten Richtlinie nicht hinsichtlich der Personenbeförderungsausgaben verständigen konnten<sup>25</sup>.

78. Die in Artikel 17 Absatz 6 Unterabsatz 2 niedergelegte Befugnis der Mitgliedstaaten hat also zum Inhalt, dass Mitgliedstaaten Ausschlüsse des Vorsteuerabzugs in Bezug auf bestimmte Arten von Ausgaben — und zwar solche, die unter die vom Rat nach Artikel 17 Absatz 6 Unterabsatz 1 zu erlassenden Vorschriften fallen —, vorläufig beibehalten dürfen.

79. Ich halte daher — wie die Kommission und Uusikaupunki — den „Vorsteuerabschluss“, auf den sich diese Bestimmung bezieht, im vorliegenden Fall für nicht einschlägig und damit für ungeeignet, einen Vorsteuerabschluss der vorliegenden Art zu rechtfertigen. Nach dem AVL sind Grundstücksinvestitionen bzw. Bau- und Anschaffungskosten im Zusammenhang mit einem Grundstück nämlich nicht grundsätzlich Arten von Ausgaben, die nicht abgezogen werden könnten. Denn Artikel 102 Absatz 1 Unterabsatz 1 des AVL sieht die Abziehbarkeit von Investitionen im Zusammenhang mit Grundstücken unter der Voraussetzung vor, dass der Erwerb zum Zweck der steuerpflichtigen Tätigkeit und zu einem Zeitpunkt, wo diese ausgeübt wird, stattfindet. Der vollständige Ausschluss betrifft im vorliegenden Fall lediglich die vor der Antragstellung getragene Mehrwertsteuer, sofern der Antrag auf Besteuerung nicht binnen sechs Monaten ab Ingebrauchnahme des Grundstücks gestellt wird. Somit geht es auch, wie aus meinen Ausführungen zu den ersten drei Vorlagefragen hervorgeht, primär um die Regelung über die Berichtigung im Sinne von Artikel 20 der Sechsten Richtlinie und nicht um die Regelung über den Mehrwertsteuerabzug gemäß Artikel 17 dieser Richtlinie als solche.

80. Meiner Meinung nach ist daher auf die vierte Vorlagefrage zu antworten, dass Artikel 17 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie nicht dahin auszulegen ist, dass es einem Mitgliedstaat, der seinen Steuerpflichtigen das Recht einräumt, für eine Besteuerung der Nutzung eines Grundstücks zu optieren, gestattet wäre, den Abzug der vor der

24 — Vgl. dazu auch die Schlussanträge von Generalanwalt Jacobs vom 13. November 1997 in der Rechtssache C-43/96 (Urteil zitiert in Fußnote 23), Nr. 12.

25 — Siehe das Urteil in der Rechtssache C-43/96 (zitiert in Fußnote 23), Randnr. 19.

Antragstellung, die Vermietung des Grundstücks als besteuerten Umsatz zu behandeln, für Grundstücksinvestitionen bezahlten Mehrwertsteuer vollständig auszuschließen, wenn der Antrag nicht binnen sechs Monaten gestellt wird.

82. Die *Kommission* sieht keinen Grund für eine Beschränkung der zeitlichen Wirkung des Urteils. Die Kommission bestätigt aber, dass die finnische Regelung bei zwei Sitzungen im Jahre 1995 zur Sprache kam. Zumindest einige Mitgliedstaaten hätten in dieser Sitzung Zweifel an der Vereinbarkeit der finnischen Regelung über den Abzug in Bezug auf Investitionsgüter geäußert. Der finnischen Regierung sei bekannt gewesen, dass die Kommission die finnische Regelung nicht als mit der Sechsten Richtlinie konform betrachte.

### VIII — Zur Beschränkung der zeitlichen Wirkung des Urteils

#### A — Wesentliche Vorbringen der Beteiligten

81. Die finnische Regierung ersucht den Gerichtshof, für den Fall, dass dieser ihren Ansichten nicht folgen sollte, die zeitliche Wirkung des Urteils auf die Zeit nach der Urteilsverkündung zu beschränken. Sie verweist auf den undeutlichen Charakter der fraglichen Bestimmungen sowie auf die praktischen Schwierigkeiten, die mit einer rückwirkenden Anwendung verbunden wären. Die finnische Regierung hat insbesondere in der mündlichen Verhandlung ausgeführt, dass sie guten Glaubens gehandelt habe. Sie hat dabei zu bedenken gegeben, dass die finnische Regelung im Jahre 1995 im Rahmen von Sitzungen des Mehrwertsteuerausschusses besprochen worden sei und weder die Kommission noch andere Mitgliedstaaten gegen diese Regelung Einwände erhoben hätten.

#### B — Würdigung

83. Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass nach ständiger Rechtsprechung durch die Auslegung einer Vorschrift des Gemeinschaftsrechts, die der Gerichtshof in Ausübung seiner Befugnisse aus Artikel 234 EG vornimmt, erläutert und verdeutlicht wird, in welchem Sinne und mit welcher Tragweite diese Vorschrift seit ihrem Inkrafttreten zu verstehen und anzuwenden ist oder gewesen wäre. Daraus folgt, dass die Gerichte die Vorschriften in dieser Auslegung auch auf Rechtsverhältnisse, die vor Erlass des auf das Ersuchen um Auslegung ergangenen Urteils entstanden sind, anwenden können und müssen, wenn alle sonstigen Voraussetzungen für die Anrufung der zuständigen

Gerichte in einem die Anwendung dieser Vorschriften betreffenden Streit vorliegen<sup>26</sup>.

Gemeinschaftsbestimmungen bestand, zu der gegebenenfalls auch das Verhalten anderer Mitgliedstaaten oder der Kommission beigetragen hatte<sup>28</sup>.

84. Nach ständiger Rechtsprechung kann sich der Gerichtshof nur ausnahmsweise nach dem der Gemeinschaftsrechtsordnung innewohnenden allgemeinen Grundsatz der Rechtssicherheit veranlasst sehen, mit Wirkung für die Betroffenen die Möglichkeit zu beschränken, sich auf die Auslegung einer Bestimmung durch den Gerichtshof zu berufen, um in gutem Glauben begründete Rechtsverhältnisse in Frage zu stellen<sup>27</sup>.

86. Die Vornahme einer zeitlichen Beschränkung durch den Gerichtshof hängt also von der Prüfung des Vorliegens schwerwiegender wirtschaftlicher Auswirkungen einerseits und des guten Glaubens der Betroffenen andererseits ab<sup>29</sup>.

85. Der Gerichtshof hat eine solche Begrenzung also nur unter ganz bestimmten Umständen ausgesprochen, wenn zum einen die Gefahr schwerwiegender wirtschaftlicher Auswirkungen bestand, die insbesondere mit der großen Zahl von Rechtsverhältnissen zusammenhängen, die gutgläubig auf der Grundlage der als gültig betrachteten Regelung eingegangen worden waren, und wenn zum anderen sich herausstellte, dass die Einzelnen und die nationalen Behörden zu einem mit der Gemeinschaftsregelung unvereinbaren Verhalten veranlasst worden waren, weil eine objektive und bedeutende Unsicherheit hinsichtlich der Tragweite der

87. Im vorliegenden Fall ist festzustellen, dass sich die finnische Regierung — lediglich — auf praktische Schwierigkeiten berufen hat, mit denen zu rechnen sei, wenn die Wirkungen des Urteils nicht zeitlich beschränkt würden, ohne dass sie eingehender dargelegt hätte, dass das Urteil schwerwiegende wirtschaftliche Auswirkungen zur Folge hätte.

88. Zudem würde ich es auch angesichts des Ausnahmecharakters, der den Gebrauch der Möglichkeit einer zeitlichen Beschränkung der Wirkungen eines Urteils durch den Gerichtshof kennzeichnen sollte, für sehr weitgehend halten, aufgrund der im vorliegenden Fall gegebenen vagen Anhalts-

26 — Vgl. u. a. meine Schlussanträge vom 8. Juli 2004 in den verbundenen Rechtssachen C-453/02 und C-462/02 (Linne Weber und Akritidis, Nr. 60, sowie das Urteil vom 17. Februar 2005, Slg. 2005, I-1131, Randnr. 41), ebenso die Urteile vom 11. August 1995 in den verbundenen Rechtssachen C-367/93 bis C-377/93 (Rodens u. a., Slg. 1995, I-2229, Randnr. 42) und vom 3. Oktober 2002 in der Rechtssache C-347/00 (Barreira Pérez, Slg. 2002, I-8191, Randnr. 44).

27 — Vgl. u. a. die Urteile vom 23. Mai 2000 in der Rechtssache C-104/98 (Buchner u. a., Slg. 2000, I-3625, Randnr. 39) und Barreira Pérez (zitiert in Fußnote 26), Randnr. 45.

28 — Urteile vom 20. September 2001 in der Rechtssache C-184/99 (Rudy Grzelezyk, Slg. 2001, I-6193, Randnr. 53) und vom 15. März 2005 in der Rechtssache C-209/03 (Bidar, Slg. 2005, I-2119, Randnr. 69).

29 — Vgl. in diesem Sinne das Urteil vom 13. Dezember 2001 in der Rechtssache C-481/99 (Heiniger, Slg. 2001, I-9945, Randnr. 52).

punkte einen guten Glauben seitens der finnischen Regierung zu bejahen.

89. Weder die zum Teil widersprüchlichen Angaben der Kommission noch die Vorbringen der finnischen Regierung, die diese Widersprüche nicht ausräumen können, erlauben es mit Sicherheit festzustellen, zu welchen Beratungsergebnissen die Beratungen im Mehrwertsteuerkomitee geführt haben. Auch die von der Kommission auf Nachfrage vorgetragene Protokollnotiz hilft nicht weiter. Mit einiger Sicherheit ist lediglich festzustellen, dass eine Diskussion der fraglichen finnischen Regelung stattgefunden hat und einzelne Mitgliedstaaten offenbar Bedenken geäußert haben. Dies dürfte nicht zuletzt auch am „offenen“ Charakter dieser Sitzungen liegen, in denen laut Kommission verschiedene Themen frei erörtert werden. Meiner Ansicht nach ist aber ein eindeutigerer Umstand nötig als angeblich nicht geäußerte Einwände der Kommission oder anderer Mitgliedstaaten in derartigen Besprechungen, um einen guten Glauben einer Regierung in die Gemeinschaftskonformität ihrer nationalen Bestimmungen zu begründen. Andernfalls würde ein erheblicher Unsicherheitsfaktor bezüglich der Wirkung der Urteile des Gerichtshofes geschaffen und würde diese Wirkung von seitens des Gerichtshofes praktisch kaum zu ermittelnden bzw. nachvollziehbaren Umständen abhängig gemacht.

90. Zu unterscheiden ist der vorliegende Fall so etwa von jenem, den Generalanwalt

Jacobs in seinen Schlussanträgen in der Rechtssache Banca Popolare di Cremona behandelt hat, in dem der gute Glaube des Mitgliedstaats insbesondere auf der Grundlage eines von einem zuständigen Generaldirektor der Kommission unterzeichneten und unmissverständlich abgefassten Schreibens begründet wurde<sup>30</sup>.

91. Aus diesen Gründen besteht meiner Ansicht nach im vorliegenden Fall kein Anlass, die Wirkung des Urteils des Gerichtshofes zeitlich zu beschränken<sup>31</sup>.

## IX — Kostenentscheidung

92. Die Auslagen der finnischen Regierung, der italienischen Regierung sowie der Kommission sind nicht erstattungsfähig. Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenerstattung ist daher Sache dieses Gerichts.

30 — Schlussanträge von Generalanwalt Jacobs vom 17. März 2005 in der Rechtssache C-475/03 (Banca Popolare di Cremona, noch nicht in der amtlichen Sammlung veröffentlicht, Nr. 80).

31 — Es besteht hier daher auch kein Anlass, sich zur Frage nach dem Zeitpunkt, der als Schranke für die zeitliche Wirkung angemessen erscheint, zu äußern, welche Generalanwalt Jacobs in seinen Schlussanträgen in der Rechtssache C-475/03 (zitiert in Fußnote 30) erörtert hat.

## X — Ergebnis

93. Nach alledem wird dem Gerichtshof vorgeschlagen, die Vorlagefragen wie folgt zu beantworten:

1. Artikel 20 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie 77/388/EG des Rates ist dahin auszulegen, dass diese Bestimmung die Mitgliedstaaten verpflichtet, eine Berichtigung der Abzüge bei Investitionsgütern vorzusehen, sofern sich aus Absatz 5 dieses Artikels nichts anderes ergibt.
2. Artikel 20 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie ist dahin auszulegen, dass die Berichtigung auch in einem Fall anzuwenden ist, in dem ein Investitionsgut, im vorliegenden Fall ein Grundstück, zuerst im Rahmen einer steuerfreien Tätigkeit, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt, und später im Rahmen einer steuerpflichtigen Tätigkeit verwendet wird.
3. Die Artikel 13 Teil C Absatz 2 sowie 17 Absatz 6 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie sind nicht dahin auszulegen, dass es einem Mitgliedstaat, der seinen Steuerpflichtigen das Recht einräumt, für eine Besteuerung der Nutzung eines Grundstücks zu optieren, gestattet wäre, den Abzug der vor der Antragstellung, die Vermietung des Grundstücks als besteuerten Umsatz zu behandeln, für Grundstücksinvestitionen bezahlten Mehrwertsteuer vollständig auszuschließen, wenn der Antrag nicht binnen sechs Monaten ab Ingebrauchnahme des Grundstücks gestellt wird.