Sammlung der Rechtsprechung

BESCHLUSS DES GERICHTSHOFS (Achte Kammer)

18. Mai 2021*

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Art. 99 der Verfahrensordnung des Gerichtshofs – Steuerrecht – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Richtlinie 2006/112/EG – Vorsteuerabzug in der Bauphase eines Gebäudes – Regelung der optionalen Besteuerung – Aufgabe der ursprünglich beabsichtigten Tätigkeit – Berichtigung des Vorsteuerabzugs – Antwort auf die Vorlagefrage, die sich klar aus der Rechtsprechung ableiten lässt“

In der Rechtssache C-248/20

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Högsta förvaltningsdomstol (Oberster Verwaltungsgerichtshof, Schweden) mit Entscheidung vom 19. Mai 2020, beim Gerichtshof eingegangen am 9. Juni 2020, in dem Verfahren

Skatteverket

gegen

Skellefteå Industrihus AB

erlässt

DER GERICHTSHOF (Achte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten N. Wahl, des Richters F. Biltgen (Berichterstatter) und der Richterin L. S. Rossi,

Generalanwalt: H. Saugmandsgaard Øe,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund der gemäß Art. 99 der Verfahrensordnung des Gerichtshofs nach Anhörung des Generalanwalts getroffenen Entscheidung, durch mit Gründen versehenen Beschluss zu entscheiden,

folgenden

Beschluss

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung der Art. 137, 168, 184 bis 187, 189 und 192 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1, im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie).

* Verfahrenssprache: Schwedisch.

2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen dem Skatteverk (Finanzbehörde, Schweden) und der Skellefteå Industrihus AB über die dieser auferlegte Verpflichtung, nach der Aufgabe eines Immobilieninvestitionsvorhabens eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs vorzunehmen.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrechtliche Vorschriften

3 In Art. 9 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie heißt es:

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

4 Art. 135 Abs. 1 dieser Richtlinie sieht vor:

„Die Mitgliedstaaten befreien folgende Umsätze von der Steuer:

…

l) Vermietung und Verpachtung von Grundstücken."

5 Art. 137 dieser Richtlinie bestimmt:

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

…

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

c) Lieferung unbebauter Grundstücke mit Ausnahme von Baugrundstücken im Sinne des Artikels 12 Absatz 1 Buchstabe b;

d) Vermietung und Verpachtung von Grundstücken.

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

Die Mitgliedstaaten können den Umfang dieses Wahlrechts einschränken."

6 Art. 168 dieser Richtlinie sieht vor:

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

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

b) die Mehrwertsteuer, die für Umsätze geschuldet wird, die der Lieferung von Gegenständen beziehungsweise dem Erbringen von Dienstleistungen gemäß Artikel 18 Buchstabe a sowie Artikel 27 gleichgestellt sind;

c) die Mehrwertsteuer, die für den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen gemäß Artikel 2 Absatz 1 Buchstabe b Ziffer i geschuldet wird;

d) die Mehrwertsteuer, die für dem innergemeinschaftlichen Erwerb gleichgestellte Umsätze gemäß den Artikeln 21 und 22 geschuldet wird;

e) die Mehrwertsteuer, die für die Einfuhr von Gegenständen in diesem Mitgliedstaat geschuldet wird oder entrichtet worden ist."

7 Art. 184 der Mehrwertsteuerrichtlinie sieht vor:

„Der ursprüngliche Vorsteuerabzug wird berichtigt, wenn der Vorsteuerabzug höher oder niedriger ist als der, zu dessen Vornahme der Steuerpflichtige berechtigt war."

8 Art. 185 dieser Richtlinie bestimmt:

„(1) Die Berichtigung erfolgt insbesondere dann, wenn sich die Faktoren, die bei der Bestimmung des Vorsteuerabzugsbetrags berücksichtigt werden, nach Abgabe der Mehrwertsteuererklärung geändert haben, zum Beispiel bei rückgängig gemachten Käufen oder erlangten Rabatten.

(2) Abweichend von Absatz 1 unterbleibt die Berichtigung bei Umsätzen, bei denen keine oder eine nicht vollständige Zahlung geleistet wurde, in ordnungsgemäß nachgewiesenen oder belegten Fällen von Zerstörung, Verlust oder Diebstahl sowie bei Entnahmen für Geschenke von geringem Wert und Warenmuster im Sinne des Artikels 16.

Bei Umsätzen, bei denen keine oder eine nicht vollständige Zahlung erfolgt, und bei Diebstahl können die Mitgliedstaaten jedoch eine Berichtigung verlangen."

9 Art. 186 dieser Richtlinie legt fest:

„Die Mitgliedstaaten legen die Einzelheiten für die Anwendung der Artikel 184 und 185 fest."

10 Art. 187 dieser Richtlinie 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.

Die in Unterabsatz 1 genannte Berichtigung erfolgt entsprechend den Änderungen des Rechts auf Vorsteuerabzug, die in den folgenden Jahren gegenüber dem Recht für das Jahr eingetreten sind, in dem die Güter erworben, hergestellt oder gegebenenfalls erstmalig verwendet wurden."

11 In Art. 188 der Mehrwertsteuerrichtlinie heißt es:

„(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.“

12 Art. 189 dieser Richtlinie bestimmt:

„Für die Zwecke der Artikel 187 und 188 können die Mitgliedstaaten folgende Maßnahmen treffen:

a) den Begriff ‚Investitionsgüter‘ definieren;

b) den Betrag der Mehrwertsteuer festlegen, der bei der Berichtigung zu berücksichtigen ist;

c) alle zweckdienlichen Vorkehrungen treffen, um zu gewährleisten, dass keine ungerechtfertigten Vorteile aus der Berichtigung entstehen;

d) verwaltungsmäßige Vereinfachungen ermöglichen.“

13 Art. 190 dieser Richtlinie sieht vor:

„Für die Zwecke der Artikel 187, 188, 189 und 191 können die Mitgliedstaaten Dienstleistungen, die Merkmale aufweisen, die den üblicherweise Investitionsgütern zugeschriebenen vergleichbar sind, wie Investitionsgüter behandeln.“

14 Art. 191 der Mehrwertsteuerrichtlinie legt fest:

„Sollten die praktischen Auswirkungen der Anwendung der Artikel 187 und 188 in einem Mitgliedstaat unwesentlich sein, kann dieser nach Konsultation des Mehrwertsteuerausschusses unter Berücksichtigung der gesamten mehrwertsteuerlichen Auswirkungen in dem betreffenden Mitgliedstaat und der Notwendigkeit verwaltungsmäßiger Vereinfachung auf die Anwendung dieser Artikel verzichten, vorausgesetzt, dass dies nicht zu Wettbewerbsverzerrungen führt.“

15 Art. 192 dieser Richtlinie lautet:

„Geht der Steuerpflichtige von der normalen Mehrwertsteuerregelung auf eine Sonderregelung über oder umgekehrt, können die Mitgliedstaaten die erforderlichen Vorkehrungen treffen, um zu vermeiden, dass dem Steuerpflichtigen ungerechtfertigte Vorteile oder Nachteile entstehen.“

Schwedisches Recht

16 Gemäß § 2 in Kapitel 3 des Mervärdesskattelag (1994:200) (Gesetz über die Mehrwertsteuer 1994:200) vom 30. März 1994 (SFS 1994, Nr. 200) in der auf den Sachverhalt des Ausgangsverfahrens anwendbaren Fassung (im Folgenden: Mehrwertsteuergesetz) ist die Vermietung von Immobilien grundsätzlich von der Mehrwertsteuer befreit. Der Eigentümer einer Immobilie, der diese an einen Mieter zur dauerhaften Nutzung für eine steuerpflichtige Tätigkeit vollständig oder teilweise vermietet, kann sich jedoch gemäß § 3 in Kapitel 3 sowie § 1 in Kapitel 9 des Mehrwertsteuergesetzes für die Besteuerung entscheiden.

17 Zwar kann die Entscheidung für die Besteuerung grundsätzlich erst nach der Fertigstellung einer Immobilie und dem Beginn der Vermietung getroffen werden, aus § 3 Abs. 3 Nr. 3 in Kapitel 3 und § 2 in Kapitel 9 des Mehrwertsteuergesetzes, ergibt sich jedoch, dass sich der Eigentümer einer Immobilie in der Bauphase des Gebäudes für die Besteuerung entscheiden kann, sofern er u. a. beabsichtigt, das Gebäude nach dessen Fertigstellung zu vermieten.

18 Gemäß § 6 Abs. 2 in Kapitel 9 dieses Gesetzes kann die Finanzbehörde die optionale Besteuerung in der Bauphase der Immobilie und noch vor dem Beginn der Vermietung beenden, wenn sich herausstellt, dass die Voraussetzungen für diese Regelung nicht mehr gegeben sind.

19 Kapitel 8 und Kapitel 8a des Mehrwertsteuergesetzes enthalten Bestimmungen über das Recht auf Abzug der Vorsteuer auf Eingangsumsätze bzw. über Berichtigungen.

20 Nach § 3 in Kapitel 8 und § 8 in Kapitel 9 dieses Gesetzes ist der Eigentümer einer Immobilie, der für die Besteuerung optiert hat, zum Abzug der Vorsteuer auf Erwerbe im Zusammenhang mit seiner Tätigkeit berechtigt. Der Vorsteuerabzug kann entweder durch optionale Besteuerung in der Bauphase oder durch rückwirkenden Abzug oder durch Berichtigung vorgenommen werden.

21 Aus § 4 in Kapitel 8a dieses Gesetzes geht hervor, dass eine Berichtigung der Vorsteuerabzüge grundsätzlich vorzunehmen ist, wenn sich die Verwendung eines Investitionsgutes, dessen Erwerb vollständig oder teilweise zum Vorsteuerabzug berechtigt hatte, so ändert, dass das Recht auf Vorsteuerabzug verringert wird. Die Vorsteuerabzüge sind auch im umgekehrten Fall zu berichtigen, d. h., wenn der Erwerb nicht oder nur teilweise zum Vorsteuerabzug berechtigte und infolge einer Änderung der Verwendung das Recht auf Vorsteuerabzug festgestellt wird oder höher ist.

22 Eine Berichtigung ist gemäß § 6 in Kapitel 8a dieses Gesetzes nur vorzunehmen, wenn die Änderung der Verwendung oder die Veräußerung eines Investitionsguts innerhalb eines bestimmten Zeitraums (Berichtigungszeitraum) erfolgt. Dieser Zeitraum beträgt für Immobilien zehn Jahre.

23 § 11 in Kapitel 9 des Mehrwertsteuergesetzes enthält besondere Bestimmungen zur Berichtigung für den Fall, dass die optionale Besteuerung in der Bauphase und vor Beginn einer steuerpflichtigen Vermietung beendet wird. Die Berichtigung ist dann für den gesamten noch verbleibenden Berichtigungszeitraum auf einmal vorzunehmen. Außerdem ist an den Staat die Vorsteuer für den Zeitraum zwischen der Entscheidung über die Gewährung der optionalen Besteuerung und deren Beendigung zuzüglich Zinsen zu entrichten. Diese Bestimmungen haben zur Folge, dass jede abgezogene Vorsteuer zuzüglich Zinsen unverzüglich zurückzuzahlen ist.

Ausgangsverfahren und Vorlagefrage

24 Skellefteå Industrihus, eine Gesellschaft schwedischen Rechts, die auf einem ihr gehörenden Grundstück ein Bürogebäude zur Vermietung errichten wollte, beantragte bei der Errichtung des Gebäudes, für den Zeitraum ab November 2012 die optionale Besteuerung, was ihr gewährt wurde. Anschließend nahm sie einen Vorsteuerabzug in Höhe von 966 508 schwedischen Kronen (SEK) (etwa

95 400 Euro) auf von ihr getätigte Erwerbe, hauptsächlich Dienstleistungen von Architekten für das geplante Gebäude, vor. Nachdem einer der potenziellen zukünftigen Mieter mitgeteilt hatte, dass er an der Miete von Räumlichkeiten in der betreffenden Immobilie nicht mehr interessiert sei, wurde im Rahmen der Neuberechnung der Kosten deutlich, dass das Projekt in finanzieller Hinsicht nicht rentabel war. Die Beklagte des Ausgangsverfahrens beschloss daher im September 2013, das Projekt aufzugeben, wodurch die optionale Besteuerung beendet wurde.

25 Skellefteå Industrihus zahlte im Dezember 2013 die gesamte in dem Zeitraum, in dem sie die optionale Besteuerung in Anspruch genommen hatte, abgezogene Vorsteuer zurück. Da sie jedoch drei Jahre später der Ansicht war, dass die Verpflichtung zur Rückzahlung der abgezogenen Vorsteuer gegen die Mehrwertsteuerrichtlinie verstoße, beantragte sie, ihr Recht auf Vorsteuerabzug erneut anzuerkennen.

26 Nachdem dieser Antrag von der Finanzbehörde abgelehnt worden war, erhob Skellefteå Industrihus Klage beim Förvaltningsrätt i Umeå (Verwaltungsgericht mit Sitz in Umeå, Schweden), das der Klage mit der Begründung stattgab, dass die anwendbaren nationalen Rechtsvorschriften nicht mit dem Unionsrecht vereinbar seien. Die Finanzbehörde erstattete Skellefteå Industrihus folglich den Mehrwertsteuerbetrag, den diese zunächst zurückgezahlt hatte.

27 Nachdem die von der Finanzbehörde eingelegte Berufung zurückgewiesen worden war, legte diese ein Rechtsmittel beim vorlegenden Gericht ein und beantragte, Skellefteå Industrihus zur erneuten Rückzahlung der abgezogenen Vorsteuer zu verpflichten.

28 Das vorlegende Gericht weist zunächst darauf hin, dass es im vorliegenden Fall keinen Missbrauch oder keine Steuerhinterziehung gegeben habe und dass die Erwerbe nicht zur Bewirkung steuerfreier Umsätze gedient hätten. So gehe es im Ausgangsrechtsstreit ausschließlich um die Frage der Vereinbarkeit von § 11 in Kapitel 9 des Mehrwertsteuergesetzes mit der Mehrwertsteuerrichtlinie, wenn die Steuerpflicht aufgrund der Aufgabe eines Bauvorhabens für ein Gebäude vor dessen Fertigstellung ende und daher keine Umsätze durch Vermietung bewirkt worden seien.

29 Außerdem hätten die Bestimmungen von § 11 in Kapitel 9 des Mehrwertsteuergesetzes keine unmittelbare Entsprechung in der Mehrwertsteuerrichtlinie, und daher sei zu prüfen, ob diese Bestimmungen, wie die Finanzbehörde vorbringe, tatsächlich in den Ermessensspielraum fielen, der den Mitgliedstaaten durch Art. 137 dieser Richtlinie eingeräumt sei, um die optionale Besteuerung der Vermietung von Immobilien näher zu regeln. Die Antwort auf eine solche Frage könne aber nicht aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs, insbesondere nicht aus den Urteilen vom 12. Januar 2006, Turn- und Sportunion Waldburg (C-246/04, EU:C:2006:22), vom 30. März 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214), und vom 28. Februar 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134), abgeleitet werden.

30 Schließlich sei für den Fall, dass der Gerichtshof der Auffassung sein sollte, dass die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Rechtsvorschriften nicht durch den den Mitgliedstaaten eingeräumten Ermessensspielraum gedeckt seien, noch zu prüfen, ob diese Bestimmungen dennoch im Hinblick auf die Vorschriften der Mehrwertsteuerrichtlinie über die Berichtigung von Vorsteuerabzügen zulässig sein könnten. Das vorlegende Gericht ist hierzu der Ansicht, dass sich die Antwort auf diese Frage ebenfalls nicht aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs, insbesondere dessen Urteil vom 29. Februar 1996, INZO (C-110/94, EU:C:1996:67), ergebe.

31 Unter diesen Umständen hat der Högsta förvaltningsdomstol (Oberster Verwaltungsgerichtshof, Schweden) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen:

Ist es mit der Mehrwertsteuerrichtlinie, insbesondere mit deren Art. 137, 168, 184 bis 187, 189 und 192, vereinbar, dass ein Grundeigentümer, der bei der Errichtung eines Gebäudes für die Besteuerung optiert und die auf Erwerbe im Zusammenhang mit dem Bauvorhaben gezahlte

Vorsteuer abgezogen hatte, zur unverzüglichen Rückzahlung des gesamten Betrags der Vorsteuer nebst Zinsen verpflichtet ist, weil die Steuerpflicht wegen der Einstellung des Bauvorhabens vor Fertigstellung des Gebäudes endet und es daher zu keiner Vermietung kommt?

Zur Vorlagefrage

32 Nach Art. 99 seiner Verfahrensordnung kann der Gerichtshof, u. a. wenn die Antwort auf eine zur Vorabentscheidung vorgelegte Frage klar aus der Rechtsprechung abgeleitet werden kann oder wenn die Beantwortung einer solchen Frage keinen Raum für vernünftige Zweifel lässt, auf Vorschlag des Berichterstatters und nach Anhörung des Generalanwalts jederzeit die Entscheidung treffen, durch mit Gründen versehenen Beschluss zu entscheiden.

33 Diese Bestimmung ist in der vorliegenden Rechtssache anzuwenden.

34 Mit seiner Vorlagefrage möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob die Art. 137, 168, 184 bis 187, 189 und 192 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen sind, dass sie einer nationalen Regelung entgegenstehen, die vorsieht, dass ein Grundeigentümer, der bei der Errichtung eines zur Vermietung vorgesehenen Gebäudes für die Besteuerung optiert und die auf Erwerbe im Zusammenhang mit diesem Bauvorhaben gezahlte Vorsteuer abgezogen hat, dazu verpflichtet ist, die gesamte Vorsteuer zuzüglich Zinsen unverzüglich zurückzuzahlen, weil das beabsichtigte Vorhaben, das zum Vorsteuerabzug berechtigte, aufgegeben wurde, ohne dass eine besteuerte Tätigkeit ausgeübt wurde, oder die vorsieht, dass die Vorsteuer in einem solchen Fall zu berichtigen ist.

35 Zur Beantwortung dieser Frage ist festzustellen, dass der dem Ausgangsverfahren zugrunde liegende Sachverhalt nicht die Beendigung der Besteuerung betrifft, sondern das Fehlen besteuerter Umsätze. Da nach Art. 9 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie als „Steuerpflichtiger“ gilt, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 12. Oktober 2016, Nigl u. a., C-340/15, EU:C:2016:764, Rn. 26 und die dort angeführte Rechtsprechung), endet die Mehrwertsteuerpflicht nicht automatisch, wenn der Steuerpflichtige entscheidet, von einer ursprünglich beabsichtigten Tätigkeit abzusehen.

36 Zu der Frage, ob die Mitgliedstaaten bei der Ausübung des ihnen durch Art. 137 der Mehrwertsteuerrichtlinie eingeräumten Ermessensspielraums eine Regelung vorsehen können, nach der das Recht auf Vorsteuerabzug, das infolge der Ausübung des in diesem Artikel vorgesehenen Optionsrechts gewährt wird, rückwirkend widerrufen werden kann, wenn die beabsichtigte wirtschaftliche Tätigkeit aufgegeben wurde, ist darauf hinzuweisen, dass nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs die Anwendung des Systems der Mehrwertsteuer und damit des Berichtigungsmechanismus vom Erwerb der Gegenstände oder Dienstleistungen durch einen als solchen handelnden Steuerpflichtigen abhängt. Die tatsächliche oder beabsichtigte Verwendung der Gegenstände oder Dienstleistungen bestimmt nur den Umfang des ursprünglichen Vorsteuerabzugs, zu dem der Steuerpflichtige nach Art. 168 der Mehrwertsteuerrichtlinie befugt ist, und den Umfang etwaiger Berichtigungen während der darauffolgenden Zeiträume, berührt jedoch nicht die Entstehung des Abzugsrechts (Urteil vom 12. November 2020, ITH Comercial Timişoara, C-734/19, EU:C:2020:919, Rn. 33 und die dort angeführte Rechtsprechung).

37 Außerdem hat der Gerichtshof wiederholt entschieden, dass das einmal entstandene Recht auf Vorsteuerabzug grundsätzlich bestehen bleibt, selbst wenn die beabsichtigte wirtschaftliche Tätigkeit später nicht ausgeübt wurde, so dass sie nicht zu besteuerten Umsätzen führte (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 29. Februar 1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, Rn. 20, und vom 17. Oktober 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, Rn. 25), oder wenn der Steuerpflichtige die Gegenstände und

Dienstleistungen, die zu dem Abzug geführt haben, aufgrund von Umständen, die von seinem Willen unabhängig sind, nicht im Rahmen besteuerter Umsätze verwendet (Urteil vom 12. November 2020, ITH Comercial Timişoara, C-734/19, EU:C:2020:919, Rn. 34 und die dort angeführte Rechtsprechung).

38 Jede andere Auslegung der Mehrwertsteuerrichtlinie würde gegen den Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer in Bezug auf die Steuerlast der Unternehmen verstoßen. Sie könnte nämlich bei der steuerlichen Behandlung derselben Investitionstätigkeiten zu nicht gerechtfertigten Unterscheidungen zwischen Unternehmen, die schon steuerbare Umsätze tätigen, und solchen Unternehmen führen, die durch Investitionen versuchen, Tätigkeiten aufzunehmen, die zu steuerbaren Umsätzen führen werden. Es würden auch willkürliche Unterscheidungen zwischen letzteren Unternehmen getroffen, da die endgültige Zulassung der Abzüge von der Frage abhinge, ob solche Investitionen zu steuerbaren Umsätzen führen oder nicht (Urteil vom 12. November 2020, ITH Comercial Timişoara, C-734/19, EU:C:2020:919, Rn. 36 und die dort angeführte Rechtsprechung).

39 Im Übrigen geht aus der Rechtsprechung hervor, dass Art. 137 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie den Mitgliedstaaten zwar ein weites Ermessen einräumt, das es ihnen ermöglicht, die Ausübungsmodalitäten des Optionsrechts festzulegen und dieses sogar auszuschließen, jedoch können die Mitgliedstaaten diese Befugnis nicht nutzen, um gegen die Art. 167 und 168 dieser Richtlinie zu verstoßen, indem sie ein bereits entstandenes Vorsteuerabzugsrecht entziehen (Urteil vom 28. Februar 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, Rn. 48 und die dort angeführte Rechtsprechung). Eine Beschränkung der Vorsteuerabzüge, die in Verbindung mit den besteuerten Umsätzen vorgenommen werden, nach der Ausübung des Optionsrechts würde nämlich nicht den „Umfang“ des Optionsrechts, das die Mitgliedstaaten gemäß Art. 137 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie einschränken können, sondern die Folgen der Ausübung dieses Rechts betreffen (Urteil vom 28. Februar 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, Rn. 49 und die dort angeführte Rechtsprechung).

40 Folglich steht es den Mitgliedstaaten zwar frei, die Voraussetzungen und die Modalitäten festzulegen, um die Umsetzung des Optionsrechts zu ermöglichen, diese dürfen aber das Recht auf Vorsteuerabzug selbst nicht beeinträchtigen und müssen die Ziele sowie die allgemeinen Grundsätze der Mehrwertsteuerrichtlinie beachten (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 9. September 2004, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg, C-269/03, EU:C:2004:512, Rn. 24, vom 12. Januar 2006, Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, EU:C:2006:22, Rn. 31, sowie vom 30. März 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, Rn. 45 und 46).

41 Daraus folgt, dass Art. 137 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass er einer nationalen Rechtsvorschrift wie § 11 in Kapitel 9 des Mehrwertsteuergesetzes entgegensteht, die *de facto* den Entzug des Rechts auf Vorsteuerabzug vorsieht, obwohl dieses Recht einem Steuerpflichtigen im Rahmen der Ausübung seines Optionsrechts gewährt wurde.

42 Was die Frage betrifft, wie der im Urteil vom 29. Februar 1996, INZO (C-110/94, EU:C:1996:67), hervorgehobene Grundsatz, nach dem das Recht auf Vorsteuerabzug bestehen bleibt, selbst wenn eine Tätigkeit beendet wird, bevor sie zu steuerbaren Umsätzen geführt hat, mit den Vorschriften der Mehrwertsteuerrichtlinie über die Berichtigung von Abzügen zu vereinbaren ist, und insbesondere, ob eine Bestimmung wie § 11 in Kapitel 9 des Mehrwertsteuergesetzes im Hinblick auf diese Vorschriften dennoch zulässig sein kann, ist darauf hinzuweisen, dass der Gerichtshof zum einen entschieden hat, dass der in den Art. 184 bis 187 der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehene Berichtigungsmechanismus Bestandteil der mit dieser Richtlinie eingeführten Vorsteuerabzugsregelung ist und das Ziel verfolgt, einen engen und unmittelbaren Zusammenhang zwischen dem Vorsteuerabzugsrecht und der Nutzung der betreffenden Gegenstände und Dienstleistungen für besteuerte Ausgangsumsätze herzustellen (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 9. Juli 2020, Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, C-374/19, EU:C:2020:546, Rn. 20, und vom 17. September 2020, Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, Rn. 26). Zum anderen hat der Gerichtshof klargestellt, dass es, wenn die von einem Steuerpflichtigen erworbenen Gegenstände oder Dienstleistungen für die Zwecke steuerbefreiter

Umsätze oder solcher Umsätze verwendet werden, die nicht vom Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer erfasst werden, weder zur Erhebung der Steuer auf der folgenden Stufe noch zum Abzug der Vorsteuer kommen kann (Urteil vom 9. Juli 2020, Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, C-374/19, EU:C:2020:546, Rn. 21 und die dort angeführte Rechtsprechung).

43 Im Übrigen ist die Entstehung der Berichtigungspflicht in Art. 184 der Mehrwertsteuerrichtlinie Gegenstand einer weitestmöglichen Definition, wonach „[d]er ursprüngliche Vorsteuerabzug … berichtigt [wird], wenn der Vorsteuerabzug höher oder niedriger ist als der, zu dessen Vornahme der Steuerpflichtige berechtigt war“. Diese Formulierung schließt *a priori* keinen denkbaren Fall eines zu Unrecht vorgenommenen Vorsteuerabzugs aus. Dass es eine generelle Berichtigungspflicht gibt, wird durch die ausdrückliche Aufzählung der in Art. 185 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehenen Ausnahmen bestätigt (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 17. September 2020, Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, Rn. 30 und 31).

44 Wenn der Steuerpflichtige die Gegenstände und Dienstleistungen, die zu dem Abzug geführt haben, aufgrund von Umständen, die von seinem Willen unabhängig sind, nicht im Rahmen besteuerter Umsätze verwendet, genügt es für die Feststellung von „Änderungen“ im Sinne von Art. 185 der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht, dass ein Gebäude nach der Auflösung eines entsprechenden Pachtvertrags leer gestanden hat, der Steuerpflichtige aber erwiesenermaßen noch immer die Absicht hat, dieses für eine besteuerte Tätigkeit zu nutzen, und die dazu erforderlichen Schritte unternimmt, da dies zu einer Beschränkung des Vorsteuerabzugs mittels der Bestimmungen über die Berichtigung führen würde (Urteil vom 12. November 2020, ITH Comercial Timişoara, C-734/19, EU:C:2020:919, Rn. 43 und die dort angeführte Rechtsprechung).

45 Wenn der Steuerpflichtige nicht mehr beabsichtigt, die fraglichen Gegenstände und Dienstleistungen zur Ausführung besteuerter Ausgangsumsätze zu verwenden, oder sie zur Ausführung steuerbefreiter Umsätze verwendet, ist der enge und unmittelbare Zusammenhang im Sinne der in Rn. 42 des vorliegenden Beschlusses angeführten Rechtsprechung, der zwischen dem Vorsteuerabzugsrecht und der Ausführung beabsichtigter besteuerter Umsätze bestehen muss, somit unterbrochen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 12. November 2020, ITH Comercial Timişoara, C-734/19, EU:C:2020:919, Rn. 44).

46 Folglich ist der in den Art. 184 bis 187 der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehene Berichtigungsmechanismus anzuwenden, wenn der Sachverhalt des Ausgangsverfahrens, wie sich aus der Vorlageentscheidung ergibt, dem in der vorstehenden Randnummer beschriebenen Sachverhalt entspricht, was vom vorlegenden Gericht zu prüfen ist.

47 Der Gerichtshof hat insbesondere zu Art. 187 der Mehrwertsteuerrichtlinie entschieden, dass diese Bestimmung keine Regelung zu den Einzelheiten der Berichtigung enthält, die anzuwenden ist, wenn sich das Vorsteuerabzugsrecht zum Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung des Investitionsguts selbst als höher oder geringer als der ursprünglich vorgenommene Abzug erweist (Urteil vom 17. September 2020, Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, Rn. 43). Im Übrigen fällt die Festlegung von Detailregelungen zur Berichtigung des ursprünglichen Vorsteuerabzugs zum Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung des betreffenden Investitionsguts, wenn sich herausstellt, dass der Abzug zu diesem Zeitpunkt höher war als der, zu dem der Steuerpflichtige unter Berücksichtigung der tatsächlichen Verwendung des Investitionsguts berechtigt war, nicht unter Art. 187 der Mehrwertsteuerrichtlinie, sondern gehört durchaus zu den Einzelheiten für die Anwendung der Art. 184 und 185 der Richtlinie, deren Festlegung den Mitgliedstaaten nach Art. 186 der genannten Richtlinie obliegt (Urteil vom 17. September 2020, Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, Rn. 48).

48 Da im vorliegenden Fall aber keine „erstmalige Verwendung“ oder „tatsächliche Verwendung“ der erworbenen Gegenstände und Dienstleistungen stattgefunden hat, ist festzustellen, dass die Modalitäten für die Berichtigung des ursprünglichen Vorsteuerabzugs nach schwedischem Recht nicht unter Art. 187 der Mehrwertsteuerrichtlinie fallen und daher entgegen der Annahme des vorlegenden Gerichts nicht gegen diese Bestimmung verstoßen können.

49 Dieselbe Feststellung gilt für Art. 192 der Mehrwertsteuerrichtlinie, da aus dem Wortlaut dieser Bestimmung eindeutig hervorgeht, dass den Mitgliedstaaten die Wahl überlassen wird, „die erforderlichen Vorkehrungen zu treffen, um zu vermeiden, dass dem Steuerpflichtigen ungerechtfertigte Vorteile oder Nachteile entstehen“.

50 Nach alledem ist auf die Vorlagefrage zu antworten, dass die Art. 137, 168, 184 bis 187, 189 und 192 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen sind, dass sie einer nationalen Regelung entgegenstehen, die vorsieht, dass ein Grundeigentümer, der bei der Errichtung eines zur Vermietung vorgesehenen Gebäudes für die Besteuerung optiert und die auf Erwerbe im Zusammenhang mit diesem Bauvorhaben gezahlte Vorsteuer abgezogen hat, dazu verpflichtet ist, diese gesamte Steuer zuzüglich etwaiger Zinsen unverzüglich zurückzuzahlen, weil das beabsichtigte Vorhaben, das zum Vorsteuerabzug berechtigte, zu keiner besteuerten Tätigkeit geführt hat, aber einer nationalen Regelung nicht entgegenstehen, die vorsieht, dass die Vorsteuer in einem solchen Fall zu berichtigen ist.

Kosten

51 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem beim vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts.

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

Die Art. 137, 168, 184 bis 187, 189 und 192 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem sind dahin auszulegen, dass sie einer nationalen Regelung entgegenstehen, die vorsieht, dass ein Grundeigentümer, der bei der Errichtung eines zur Vermietung vorgesehenen Gebäudes für die Besteuerung optiert und die auf Erwerbe im Zusammenhang mit diesem Bauvorhaben gezahlte Vorsteuer abgezogen hat, dazu verpflichtet ist, diese gesamte Steuer zuzüglich etwaiger Zinsen unverzüglich zurückzuzahlen, weil das beabsichtigte Vorhaben, das zum Vorsteuerabzug berechtigte, zu keiner besteuerten Tätigkeit geführt hat, aber einer nationalen Regelung nicht entgegenstehen, die vorsieht, dass die Vorsteuer in einem solchen Fall zu berichtigen ist.

Unterschriften