URTEIL DES GERICHTSHOFES (Erste Kammer)

30. März 2006 *

In der Rechtssache C-184/04

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Artikel 234 EG, eingereicht vom Korkein hallinto-oikeus (Finnland) mit Entscheidung vom 16. April 2004, beim Gerichtshof eingegangen am 19. April 2004, in dem auf Antrag von

Uudenkaupungin kaupunki

eingeleiteten Verfahren

erlässt

DER GERICHTSHOF (Erste Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten P. Jann, des Richters K. Schiemann (Berichterstatter), der Richterin N. Colneric sowie der Richter J. N. Cunha Rodrigues und E. Levits,

Generalanwältin: C. Stix-Hackl,

Kanzler: H. von Holstein, Hilfskanzler,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 22. Juni 2005,

* Verfahrenssprache: Finnisch.

unter Berücksichtigung der Erklärungen

— von Uudenkaupungin kaupunki, vertreten durch M. Pikkujämsä, asianajaja,

— der finnischen Regierung, vertreten durch T. Pynnä und E. Bygglin als Bevollmächtigte,

— der italienischen Regierung, vertreten durch I. M. Braguglia als Bevollmächtigten im Beistand von P. Gentili, avvocato dello Stato,

— der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch L. Ström van Lier und I. Koskinen als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge der Generalanwältin in der Sitzung vom 15. September 2005

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung der Artikel 13 Teil C Absatz 2, 17 Absatz 6 Unterabsatz 2 und 20 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1) in der durch die Richtlinie 95/7/EG des Rates vom 10. April 1995 (ABl. L 102, S. 18) geänderten Fassung (im Folgenden: Sechste Richtlinie).

2 Es betrifft im Wesentlichen die Frage, ob im Licht der Sechsten Richtlinie eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs bei Investitionsgütern in einem Fall zu gewähren ist, in dem eine Immobilie zunächst einer steuerfreien Tätigkeit, später aber einer steuerpflichtigen Tätigkeit zugeordnet wird, wenn die Option im Sinne von Artikel 13 Teil C der Sechsten Richtlinie ausgeübt worden ist.

3 Das Vorabentscheidungsersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsmittels von Uudenkaupungin kaupunki (Stadt Uusikaupunki) gegen eine Entscheidung des Helsingin hallinto-oikeus (Verwaltungsgericht Helsinki), mit der dieses die Klage der Stadt Uusikaupunki gegen zwei Entscheidungen des Lounais-Suomen verovirasto (regionale Steuerbehörde Südwestfinnland) über ihre Anträge auf Berichtigung des Vorsteuerabzugs und Erstattung der Mehrwertsteuer abgewiesen hat.

Rechtlicher Rahmen

Die Sechste Richtlinie

4 Artikel 5 Absätze 6 und 7 der Sechsten Richtlinie lautet:

„(6) 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.

(7) Die Mitgliedstaaten können einer Lieferung gegen Entgelt gleichstellen:

a) die Zuordnung eines im Rahmen seines Unternehmens hergestellten, gewonnenen, be- oder verarbeiteten, gekauften oder eingeführten Gegenstands durch einen Steuerpflichtigen für Zwecke seines Unternehmens, falls ihn der Erwerb eines solchen Gegenstands von einem anderen Steuerpflichtigen nicht zum vollen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigen würde;

b) die Zuordnung eines Gegenstands durch einen Steuerpflichtigen zu einem nicht besteuerten Tätigkeitsbereich, wenn dieser Gegenstand bei seiner Anschaffung oder seiner Zuordnung nach Buchstabe a) zum vollen oder teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt hat;

c) mit Ausnahme der in Absatz 8 bezeichneten Fälle der Besitz von Gegenständen durch einen Steuerpflichtigen oder dessen Rechtsnachfolger bei Aufgabe seiner der Steuer unterliegenden wirtschaftlichen Tätigkeit, wenn diese Gegenstände bei ihrer Anschaffung oder bei ihrer Zuordnung nach Buchstabe a) zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben."

5 Artikel 6 Absätze 2 und 3 der Richtlinie bestimmt:

„(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 unentgeltliche Erbringung von Dienstleistungen durch den Steuerpflichtigen für seinen privaten Bedarf oder für den Bedarf seines Personals oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke.

Die Mitgliedstaaten können Abweichungen von diesem Absatz vorsehen, sofern solche Abweichungen nicht zu Wettbewerbsverzerrungen führen.

(3) Um Wettbewerbsverzerrungen vorzubeugen, können die Mitgliedstaaten vorbehaltlich der Konsultation nach Artikel 29 auch die Durchführung einer Dienstleistung durch einen Steuerpflichtigen für das eigene Unternehmen in den Fällen einer Dienstleistung gegen Entgelt gleichstellen, in denen die Durchführung einer derartigen Dienstleistung durch einen anderen Steuerpflichtigen ihn nicht zum vollen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt hätte."

6 Nach Artikel 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten Richtlinie befreien die Mitgliedstaaten die Vermietung und Verpachtung von Immobilien von der Mehrwertsteuer. Nach Artikel 13 Teil C der Richtlinie können die Mitgliedstaaten ihren Steuerpflichtigen das Recht einräumen, für eine Besteuerung der Vermietung und Verpachtung von Immobilien zu optieren. Nach Artikel 13 Teil C Unterabsatz 2 können die Mitgliedstaaten jedoch den Umfang des Optionsrechts einschränken und die Modalitäten seiner Ausübung bestimmen.

7 Artikel 17 der Sechsten Richtlinie, „Entstehung und Umfang des Rechts auf Vorsteuerabzug", bestimmt:

„(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 im Inland 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 haben, 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."

8 Bis heute wurden die in Artikel 17 Absatz 6 Unterabsatz 1 der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Gemeinschaftsbestimmungen in Ermangelung von Einigkeit im Rat darüber, für welche Ausgaben ein Ausschluss vom Vorsteuerabzugsrecht vorgesehen werden kann, noch nicht erlassen.

9 Artikel 18 Absätze 1 und 2 der Sechsten Richtlinie stellt bestimmte Anforderungen in Bezug auf die Einzelheiten der Ausübung des Abzugsrechts auf. So legen nach Artikel 18 Absatz 3 die Mitgliedstaaten die Bedingungen und Einzelheiten fest, nach denen einem Steuerpflichtigen gestattet werden kann, einen Abzug vorzunehmen, den er nach den Absätzen 1 und 2 nicht vorgenommen hat.

10 Artikel 20 „Berichtigung der Vorsteuerabzüge" der Sechsten Richtlinie bestimmt:

„(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 Immobilien, die als Investitionsgüter erworben wurden, kann der Zeitraum für die Berichtigung bis auf 20 Jahre verlängert werden.

...

(4) Zur Durchführung der Absätze 2 und 3 können die Mitgliedstaaten

— den Begriff Investitionsgüter bestimmen;

— den Steuerbetrag festlegen, der bei der Berichtigung zu berücksichtigen ist;

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

— verwaltungsmäßige Vereinfachungen ermöglichen.

(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.

...“

11 Durch Artikel 29 der Sechsten Richtlinie wurde ein „Beratender Ausschuss für die Mehrwertsteuer“ eingesetzt, der sich aus Vertretern der Mitgliedstaaten und der Kommission zusammensetzt und berechtigt ist, Fragen im Zusammenhang mit der Anwendung der Gemeinschaftsregelung im Bereich der Mehrwertsteuer zu prüfen.

Das nationale Recht

12 Die Regelung der steuerlichen Behandlung der Verpachtung und Vermietung von Immobilien ist in den Artikeln 27 bis 30 des Mehrwertsteuergesetzes (arvonlisäverolaki, Gesetz Nr. 1501 vom 30. Dezember 1993, im Folgenden: AVL) enthalten. Nach Artikel 27 Absatz 1 AVL ist die Verpachtung und Vermietung von Immobilien von der Mehrwertsteuer befreit. Artikel 30 Absatz 1 AVL gewährt den Steuer-

pflichtigen das Recht der Option für die Besteuerung der Vermietung und Verpachtung von Immobilien unter der Voraussetzung, dass die Immobilie vom Staat oder ständig für Tätigkeiten genutzt wird, die den Anspruch auf Vorsteuerabzug eröffnen, also im Rahmen von steuerpflichtigen Tätigkeiten.

13 Nach Artikel 33 AVL wird eine Dienstleistung in Form von Arbeiten im Rahmen eines Neubaus oder der Renovierung einer Immobilie als Lieferung für eigene Zwecke betrachtet, auch wenn der Wirtschaftsteilnehmer die Immobilie verkauft oder sie für eine Tätigkeit verwendet, die ihm keinen Anspruch auf Vorsteuerabzug eröffnet, wenn die Erbringung der Dienstleistung oder der Erwerb der Immobilie zum Vorsteuerabzug geführt hat oder die Dienstleistung selbst im Rahmen einer Tätigkeit erbracht wurde, die einen Abzugsanspruch eröffnet.

14 Die Bestimmungen über das Abzugsrecht sind Gegenstand der Artikel 102 bis 118 AVL. Nach Artikel 102 Absatz 1 Unterabsatz 1 dieses Gesetzes, der den allgemeinen Abzugsanspruch regelt, kann der Steuerpflichtige im Rahmen einer steuerpflichtigen Tätigkeit die Steuer abziehen, mit der ein von einem anderen Steuerpflichtigen erworbener Gegenstand oder eine solche Dienstleistung belastet ist. Nach Artikel 106 AVL, der die Abzüge im Rahmen von Baudienstleistungen regelt, kann der Eigentümer einer Immobilie, der seine Behandlung als Steuerpflichtiger nach Artikel 30 dieses Gesetzes beantragt hat, grundsätzlich den Abzug im Sinne von Artikel 102 dieses Gesetzes für die Dienstleistungen oder Gegenstände vornehmen, die er für die Zwecke der steuerpflichtigen Vermietung oder Verpachtung dieser Immobilie erworben hat.

15 Der Abzug der für Immobilieninvestitionen entrichteten Mehrwertsteuer, die vor der Ausübung der Option für die Steuerpflicht getätigt worden sind, ist jedoch nur dann möglich, wenn diese Option binnen sechs Monaten ab Ingebrauchnahme der betreffenden Immobilie ausgeübt worden ist. Das AVL erlaubt nicht die Aufhebung oder Berichtigung zugunsten des Steuerpflichtigen, wenn es sich um Abzüge in Bezug auf eine Renovierung, einen Neubau oder den Erwerb einer Immobilie handelt, sofern der Antrag auf Behandlung als steuerpflichtig nach Ablauf der erwähnten Frist gestellt wird, wenn die Immobilie ursprünglich im Rahmen einer von der Mehrwertsteuer befreiten Tätigkeit in Gebrauch genommen wurde, bevor sie einer steuerpflichtigen Tätigkeit zugeordnet wurde.

Das Ausgangsverfahren und die Vorlagefragen

16 Die Stadt Uusikaupunki renovierte eine Immobilie, deren Eigentümerin sie ist, und vermietete einige Räume in dieser Immobilie ab dem 1. Juni 1995 an den finnischen Staat und die übrigen Räume ab dem 1. September 1995. Ferner vermietete sie ab dem 31. August 1995 eine Gewerbehalle, die sie errichtet hatte, an ein mehrwertsteuerpflichtiges Unternehmen. Die Kosten dieser beiden Vorhaben umfassten einen Mehrwertsteuerbetrag von 2 206 224 FIM.

17 Am 4. April 1996 beantragte die Stadt Uusikaupunki gemäß Artikel 30 AVL beim Turun lääninverovirasto (regionale Steuerbehörde Turku), für die Vermietung der beiden im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Immobilien als mehrwertsteuerpflichtig behandelt zu werden. Die Steuerverwaltung gab diesem Antrag für die Zeit ab dessen Einreichung statt, da er nicht innerhalb von sechs Monaten ab Ingebrauchnahme der Immobilie im Sinne von Artikel 106 AVL gestellt worden war.

18 Mit zwei Anträgen vom 8. September 1998 und vom 30. März 2000 beantragte die Stadt Uusikaupunki, gestützt auf Artikel 20 der Sechsten Richtlinie, beim Lounais-Suomen verovirasto die Berichtigung der Steuerabzüge und die Erstattung eines Teils der im Rahmen der Bau- und Renovierungsarbeiten in den Jahren 1996 bis 1999 entrichteten Mehrwertsteuer. Der geforderte Betrag belief sich auf 1 651 653 FIM zuzüglich der gesetzlichen Zinsen.

19 Das Lounais-Suomen verovirasto lehnte diese Anträge mit Entscheidungen vom 3. Mai 2000 mit der Begründung ab, dass ein Abzug der im Rahmen der Bau- und Renovierungsarbeiten entrichteten Mehrwertsteuer gemäß Artikel 106 AVL nur möglich gewesen wäre, wenn die Option für die Behandlung als steuerpflichtig binnen sechs Monaten ab Ingebrauchnahme der Immobilien ausgeübt worden wäre.

20 Die Stadt Uusikaupunki erhob beim Helsingin hallinto-oikeus eine Klage auf Aufhebung dieser Entscheidungen, die abgewiesen wurde. Die Klägerin legte daraufhin gegen dieses Urteil Rechtsmittel beim Korkein hallinto-oikeus (Oberstes Verwaltungsgericht) ein.

21 Das Korkein hallinto-oikeus wirft die Frage auf, ob die Voraussetzungen, von denen das AVL den Vorsteuerabzugsanspruch abhängig macht, gegen die Sechste Richtlinie verstoßen, da es nach finnischem Recht unmöglich sei, den Vorsteuerabzug im Rahmen der Vermietung oder Verpachtung einer Immobilie zu berichtigen, wenn die Immobilie ursprünglich im Rahmen einer von der Mehrwertsteuer befreiten Tätigkeit in Gebrauch genommen worden sei, bevor sie einer steuerpflichtigen Tätigkeit zugeordnet worden sei, sofern der Antrag auf Behandlung der Vermietung oder Verpachtung als steuerpflichtig nicht binnen sechs Monaten nach Ingebrauchnahme der Immobilie gestellt worden sei.

22 Nach den Ausführungen des vorlegenden Gerichts wurde die Stadt Uusikaupunki im Rahmen der Erwerbsvorgänge für die Renovierung und den Neubau als Steuerpflichtiger tätig, und diese Erwerbsvorgänge wurden für die Zwecke einer wirtschaftlichen Tätigkeit der Rechtsmittelführerin durchgeführt.

23 Daher hat das Korkein hallinto-oikeus das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof die folgenden Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

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 eine Immobilie, 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 Immobilieninvestitionen wie nach dem finnischen Mehrwertsteuergesetz beschränken kann, wobei dieses Recht in einem Fall wie dem vorliegenden völlig ausgeschlossen wird?

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

Zur ersten Frage

24 Vorab ist daran zu erinnern, dass nach der Logik des durch die Sechste Richtlinie eingeführten Systems die Steuern, mit denen auf der Vorstufe die Gegenstände oder Dienstleistungen belastet waren, die ein Steuerpflichtiger für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet, abgezogen werden können. Der Vorsteuerabzug ist an die Erhebung der Steuern auf der folgenden Stufe geknüpft. Werden die von einem Steuerpflichtigen erworbenen Gegenstände oder Dienstleistungen für die Zwecke steuerbefreiter Umsätze oder solcher Umsätze verwendet, die nicht vom Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer erfasst werden, so kann es weder zur Erhebung der Steuer auf der folgenden Stufe noch zum Abzug der Vorsteuer kommen. Soweit jedoch die Gegenstände oder Dienstleistungen auf der folgenden Stufe für die Zwecke besteuerter Umsätze verwendet werden, ist ein Abzug der Steuern, mit der sie auf der Vorstufe belastet waren, geboten, um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden.

25 Die Frist für die Berichtigung der Vorsteuerabzüge gemäß Artikel 20 der Sechsten Richtlinie erlaubt es, Unrichtigkeiten bei der Berechnung der Abzüge und Vorteile oder ungerechtfertigte Nachteile für den Steuerpflichtigen zu vermeiden, etwa wenn nach Abgabe der Steuererklärung Änderungen der ursprünglich für die Festlegung des Abzugsbetrags berücksichtigten Umstände eintreten. Die Wahrscheinlichkeit solcher Änderungen ist besonders groß bei Investitionsgütern, die oft über mehrere Jahre verwendet werden, während deren sich ihre Zuordnung ändern kann. Die Sechste Richtlinie sieht daher einen Berichtigungszeitraum von fünf Jahren — bei Immobilien auf bis zu zwanzig Jahre verlängerbar — vor, während dessen unterschiedliche Abzüge aufeinander folgen können.

26 Die Regelung für die Berichtigung der Abzüge ist ein wesentlicher Bestandteil des durch die Sechste Richtlinie eingeführten Systems, indem sie die Richtigkeit der Abzüge und damit die Neutralität der steuerlichen Belastung sichern soll. Artikel 20 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie, der Investitionsgüter betrifft, um die es im Ausgangsverfahren geht, ist im Übrigen so abgefasst, dass kein Zweifel an seinem zwingenden Charakter besteht.

27 Nach ständiger Rechtsprechung sind Ausnahmen nur in den in der Sechsten Richtlinie ausdrücklich vorgesehen Fällen zulässig, da Einschränkungen des Abzugsrechts und damit Berichtigungen der Abzüge in allen Mitgliedstaaten in gleicher Weise gelten müssen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 11. Juli 1991 in der Rechtssache C-97/90, Lennartz, Slg. 1991, I-3795, Randnr. 27). Der Umstand, dass Artikel 20 Absatz 5 der Sechsten Richtlinie sehr genaue Voraussetzungen vorsieht, die erfüllt sein müssen, damit ein Mitgliedstaat ausnahmsweise auf die Anwendung von Artikel 20 Absatz 2 verzichten kann, bestätigt den zwingenden Charakter der letztgenannten Bestimmung. Die finnische Regierung und die Kommission haben in der mündlichen Verhandlung unterschiedliche Ansichten zu der Frage geäußert, ob der mit Artikel 29 der Sechsten Richtlinie eingesetzte Ausschuss hätte angerufen werden müssen, wie dies Artikel 20 Absatz 5 der Richtlinie vorsieht, und wie das Ergebnis dieser Anrufung ausgefallen wäre. Mit den vom nationalen Gericht vorgelegten Fragen soll jedoch offensichtlich nicht geprüft werden, ob die Voraussetzungen für die Anwendung dieser Ausnahmebestimmung im vorliegenden Fall erfüllt sind.

28 Zum Vorbringen der finnischen Regierung, Artikel 20 Absatz 4 der Sechsten Richtlinie ermächtige die Mitgliedstaaten, den Begriff „Investitionsgüter" zu definieren, und die Erbringung von Baudienstleistungen sei nicht notwendigerweise in diesen Begriff einzubeziehen, genügt die Feststellung, dass, wie diese Regierung einräumt, das finnische Recht keine Bestimmung dieses Begriffes enthält, da das in Artikel 20 Absätze 2 bis 5 der Sechsten Richtlinie vorgesehene Verfahren nicht in das finnische Recht umgesetzt wurde. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes kann ein Mitgliedstaat, der seine Verpflichtung verletzt hat, Bestimmungen einer Richtlinie in seine innerstaatliche Rechtsordnung umzusetzen, den Gemeinschaftsbürgern die Beschränkungen, die sich aus diesen Bestimmungen ergeben, nicht entgegenhalten (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 19. November 1991 in den Rechtssachen C-6/90 und C-9/90, Francovich u. a., Slg. 1991, I-5357, Randnr. 21, und vom 14. Juli 2005 in der Rechtssache C-142/04, Aslanidou, Slg. 2005, I-7181, Randnr. 35).

29 Ferner stellt entgegen dem Vorbringen der finnischen Regierung die Berichtigung der Vorsteuerabzüge gemäß Artikel 20 der Sechsten Richtlinie keine bloße Alternative zur Anwendung der Artikel 5 Absatz 6 und 6 Absatz 2 der Richtlinie dar, die die Besteuerung von Entnahmen und der Verwendung von Dienstleistungen durch einen Steuerpflichtigen für seine privaten Zwecke betrifft, und die Mitgliedstaaten können daher nicht zwischen der Umsetzung des Berichtigungsmechanismus und der des Mechanismus der Steuerpflichtigkeit von Entnahmen für private Bedürfnisse wählen, da beide zwingend sind.

30 Obgleich sowohl Artikel 20 als auch die Artikel 5 und 6 ihrem Wortlaut nach grundsätzlich Anwendung auf einen Sachverhalt finden können, bei dem ein Gegenstand, dessen Verwendung zum Vorsteuerabzug berechtigt, später einer Verwendung zugeordnet wird, die kein Abzugsrecht eröffnet, und obwohl diese beiden Mechanismen die gleiche wirtschaftliche Wirkung haben (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 29. April 2004 in den Rechtssachen C-487/01 und C-7/02, Gemeente Leusden und Holin Groep, Slg. 2004, I-5337, Randnr. 90), gilt dies nicht für den — hier gegebenen — umgekehrten Sachverhalt, bei dem ein Gegenstand, dessen Verwendung kein Abzugsrecht eröffnet, später einer Verwendung zugeordnet wird, die ein solches Recht eröffnet. Denn ein Recht auf Berichtigung der Abzüge zugunsten des Steuerpflichtigen, um den es im letztgenannten Sachverhalt geht, kann nur auf Artikel 20 der Sechsten Richtlinie und nicht auf deren Artikel 5

und 6 gestützt werden. In solchen Fällen ist die Anwendung von Artikel 20 der Richtlinie daher unerlässlich, unabhängig davon, ob die Artikel 5 und 6 der Sechsten Richtlinie im nationalen Recht angewandt werden.

31 Auch in Bezug auf die Sachverhalte, bei denen ein Gegenstand, der nach einer zum Abzug berechtigenden Verwendung einer Verwendung zugeordnet wird, die kein solches Recht eröffnet, und bei denen daher die Gefahr einer Überlappung dieser Bestimmungen besteht, ergibt sich entgegen dem Vorbringen der finnischen Regierung kein Widerspruch, der es rechtfertigen könnte, das Verfahren zur Berichtigung der Abzüge gemäß Artikel 20 der Sechsten Richtlinie nicht durchzuführen.

32 In der mündlichen Verhandlung hat die finnische Regierung als Beispiel den Fall einer Immobilie angeführt, die, nachdem sie für steuerpflichtige Tätigkeiten erworben worden war, ein Jahr nach ihrem Erwerb einer steuerbefreiten Tätigkeit für die folgenden vier Jahre zugeordnet wird. Grundsätzlich sind nach Ansicht der finnischen Regierung sowohl Artikel 20 der Sechsten Richtlinie als auch deren Artikel 5 Absatz 6 und 6 Absatz 2 auf einen solchen Sachverhalt anwendbar, doch würde die Anwendung dieser Artikel zu unterschiedlichen und nicht miteinander vereinbaren Ergebnissen führen. Gemäß Artikel 20 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie habe eine Berichtigung des Abzugs der Vorsteuer, mit der der Kaufpreis belastet gewesen sei, ab dem zweiten Jahr zur Folge, dass die abziehbare Steuer in Höhe eines Fünftels ihres Betrages einbehalten werde, da dieser Anteil dem ersten Jahr der Verwendung der Immobilie entspreche. Dagegen würde eine Anwendung der Artikel 5 Absatz 6 und 6 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie zur Besteuerung des Gesamtwerts der Immobilie zum Zeitpunkt der Änderung ihrer Zuordnung führen.

33 Hierzu ist vorab zu bemerken, dass die Artikel 5 Absatz 6 und 6 Absatz 2 nur bei einer Neuzuordnung des betreffenden Gegenstands zu privaten Zwecken, nicht jedoch im Fall seiner Neuzuordnung zu einer steuerbefreiten Tätigkeit Anwendung finden.

34 Welche der in Rede stehenden Bestimmungen anwendbar sind, hängt also davon ab, ob der Steuerpflichtige tatsächlich beschlossen hat, die Immobilie auf Dauer privaten Zwecken zuzuordnen, oder ob er die Möglichkeit einer künftigen Verwendung für die Zwecke seines Unternehmens im Auge hat und daher beschließt, sie in seinem Unternehmensvermögen zu belassen. Im erstgenannten Fall finden die Artikel 5 Absatz 6 und 6 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie und im zweiten Fall Artikel 20 der Richtlinie Anwendung. Dass ein Steuerpflichtiger wählen kann, ob der privat genutzte Teil eines Gegenstands im Hinblick auf die Anwendung der Sechsten Richtlinie in sein Unternehmen einbezogen sein soll oder nicht, geht aus der ständigen Rechtsprechung hervor (vgl. insbesondere Urteile vom 4. Oktober 1995 in der Rechtssache C-291/92, Armbrecht, Slg. 1995, I-2775, Randnr. 20, und vom 14. Juli 2005 in der Rechtssache C-434/03, Charles und Charles-Tijmens, Slg. 2005, I-7037, Randnr. 23). In dem von der finnischen Regierung angeführten Beispielsfall besteht daher kein wirklicher Konflikt.

35 Nach allem ist auf die erste Frage zu antworten, dass Artikel 20 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass er die Mitgliedstaaten verpflichtet, eine Berichtigung der Vorsteuerabzüge bei Investitionsgütern vorzusehen, sofern sich aus seinem Absatz 5 nichts anderes ergibt.

Zur zweiten Frage

36 Die zweite Frage geht dahin, ob der Umstand, dass die betreffende Tätigkeit ursprünglich von der Mehrwertsteuer befreit war und daher kein Recht auf Vorsteuerabzug bestand, einen Einfluss auf diese Berichtigung hat.

37 Wie die Generalanwältin in den Nummern 36 und 37 ihrer Schlussanträge ausgeführt hat, 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 der Sechsten Richtlinie, der mit „Entstehung und Umfang des Rechts auf Vorsteuerabzug" überschrieben ist, entsteht das Recht auf Vorsteuerabzug, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht. Folglich hängt das Bestehen eines Rechts auf Vorsteuerabzug allein davon ab, in welcher Eigenschaft eine Person zu diesem Zeitpunkt handelt (Urteil Lennartz, Randnr. 8).

39 Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes bestimmt die Verwendung des Investitionsguts nur den Umfang des Vorsteuerabzugs, zu dem der Steuerpflichtige nach Artikel 17 befugt ist, und den Umfang etwaiger Berichtigungen während der darauf folgenden Zeiträume, berührt jedoch nicht die Entstehung des Abzugsanspruchs. Infolgedessen ist die sofortige Verwendung des Gutes für besteuerte Umsätze für sich gesehen keine Voraussetzung für die Anwendung des Systems der Berichtigung der Abzüge (Urteil Lennartz, Randnrn. 15 und 16).

40 Schließlich findet entgegen der Ansicht der italienischen Regierung die Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach Artikel 20 der Sechsten Richtlinie notwendigerweise auch dann Anwendung, wenn die Änderung des Abzugsrechts von einer Entscheidung des Steuerpflichtigen, wie der Ausübung der in Artikel 13 Teil C der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Option, abhängt. Die Ausübung dieser Option hat keinen Einfluss auf die Entstehung des Abzugsrechts, die, wie soeben in Erinnerung gebracht, in Artikel 17 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie geregelt ist. Da die Vermietung oder Verpachtung einer Immobilie nach Ausübung der Option für die Besteuerung besteuert wird, wird eine Berichtigung der Abzüge notwendig, um eine Doppelbesteuerung der auf der Vorstufe getätigten Ausgaben zu vermeiden, und zwar unabhängig davon, dass die Besteuerung die Folge der Entscheidung des Steuerpflichtigen ist.

41 Der von der italienischen Regierung angeführte Artikel 18 Absatz 3 der Sechsten Richtlinie ist in diesem Zusammenhang unerheblich, da dieser Absatz den Fall betrifft, dass es ein Steuerpflichtiger unterlassen hat, Abzüge vorzunehmen, die er hätte vornehmen können, was nicht der Fall sein kann, bevor die in Artikel 13 Teil C der Sechsten Richtlinie vorgesehene Option ausgeübt worden ist. Da der Umfang des ursprünglichen Abzugs null betrug, erlangt das Vorsteuerabzugsrecht des Steuerpflichtigen erst nach Ausübung dieser Option einen tatsächlichen Wert, der Gegenstand eines Abzugs sein kann.

42 Daher ist auf die zweite Frage zu antworten, dass Artikel 20 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass die in dieser Bestimmung vorgesehene Berichtigung auch auf einen Sachverhalt Anwendung findet, bei dem ein Investitionsgut zunächst einer steuerbefreiten Tätigkeit zugeordnet war, die kein Recht auf Vorsteuerabzug eröffnete, und dann während des Berichtigungszeitraums für die Zwecke einer der Mehrwertsteuer unterliegenden Tätigkeit verwendet wurde.

Zur dritten Frage

43 Mit seiner dritten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Artikel 13 Teil C Absatz 2 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass ein Mitgliedstaat, der seinen Steuerpflichtigen die Option für die Besteuerung der Vermietung oder Verpachtung einer Immobilie einräumt, befugt ist, den Abzug der für Investitionen in Immobilien vor Ausübung dieses Optionsrechts entrichteten Mehrwertsteuer auszuschließen, wenn der Antrag, mit dem diese Option ausgeübt wird, nicht binnen sechs Monaten ab Ingebrauchnahme dieses Gebäudes eingereicht worden ist.

44 Wie in Randnummer 24 dieses Urteils festgestellt worden ist, sind nach der Logik des durch die Sechste Richtlinie eingeführten Systems die Steuern, mit denen die Gegenstände oder Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet, auf der Vorstufe belastet waren, abziehbar. Da die Steuerpflichtigen nach Artikel 13 Teil C Absatz 1 der Sechsten Richtlinie die Möglichkeit der Option für die Besteuerung der Vermietung oder Verpachtung einer Immobilie haben, muss somit die Ausübung dieser Option nicht nur zur Besteuerung der Vermietung oder Verpachtung, sondern auch zum Abzug der betreffenden Steuern, mit denen diese Immobilie auf der Vorstufe belastet war, führen.

45 Es steht den Mitgliedstaaten zwar frei, die Verfahrensbedingungen festzulegen, unter denen ein Optionsrecht ausgeübt werden kann, was die Möglichkeit einschließt, vorzusehen, dass die Besteuerung erst nach der Einreichung des Antrags erfolgt und dass der Abzug der entrichteten Steuern erst nach diesem Zeitpunkt möglich ist

(Urteil vom 9. September 2004 in der Rechtssache C-269/03, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg, Slg. 2004, I-8067, Randnr. 23). Allerdings dürfen solche Bestimmungen nicht dazu führen, dass das Recht auf Vornahme der mit den besteuerten Umsätzen verbundenen Abzüge beschränkt wird, wenn das Optionsrecht gemäß diesen Bestimmungen wirksam ausgeübt worden ist. Insbesondere darf die Anwendung der nationalen Verfahrensbestimmungen nicht dazu führen, dass der Zeitraum, innerhalb dessen Abzüge vorgenommen werden können, kürzer ist als in der Sechsten Richtlinie für die Berichtigung der Abzüge vorgesehen.

46 Ferner würde eine Beschränkung der Abzüge, die in Verbindung mit den besteuerten Umsätzen vorgenommen werden, nach der Ausübung des Optionsrechts nicht den „Umfang" des Optionsrechts im Sinne von Artikel 13 Teil C Absatz 2 der Sechsten Richtlinie, sondern die Folgen der Ausübung dieses Rechts betreffen. Diese Bestimmung ermächtigt die Mitgliedstaaten daher nicht dazu, das in Artikel 17 der Sechsten Richtlinie vorgesehene Abzugsrecht oder die Notwendigkeit, die Abzüge gemäß Artikel 20 der Richtlinie zu berichtigen, zu beschränken.

47 Daher ist auf die dritte Frage zu antworten, dass Artikel 13 Teil C Absatz 2 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass ein Mitgliedstaat, der seinen Steuerpflichtigen das Recht auf Option für die Besteuerung der Vermietung oder Verpachtung einer Immobilie einräumt, nach dieser Bestimmung nicht befugt ist, den Abzug der Mehrwertsteuer für Immobilieninvestitionen, die vor Ausübung des Optionsrechts getätigt worden sind, auszuschließen, wenn der Antrag, mit dem diese Option ausgeübt wird, nicht binnen sechs Monaten ab Ingebrauchnahme dieser Immobilie eingereicht worden ist.

Zur vierten Frage

48 Mit dieser letzten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Artikel 17 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass ein Mitgliedstaat, der seinen Steuerpflichtigen das Recht auf Option für die Besteuerung der Vermietung

oder Verpachtung einer Immobilie einräumt, befugt ist, den Abzug der Mehrwertsteuer, die vor der Ausübung dieses Optionsrechts für Immobilieninvestitionen entrichtet worden ist, auszuschließen, wenn der Antrag, mit dem diese Option ausgeübt wird, nicht binnen sechs Monaten ab Ingebrauchnahme dieser Immobilie eingereicht worden ist.

49 Eine Untersuchung der Entstehungsgeschichte von Artikel 17 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie zeigt, dass die Möglichkeit, die den Mitgliedstaaten durch Unterabsatz 2 dieser Bestimmung eingeräumt wird, nur Anwendung auf die Beibehaltung der Ausschlüsse in Bezug auf Arten von Ausgaben findet, die sich nach der Natur des erworbenen Gegenstands oder der erworbenen Dienstleistung bestimmen und nicht nach deren Verwendung oder den Einzelheiten dieser Verwendung (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 5. Oktober 1999 in der Rechtssache C-305/97, Royscot u. a., Slg. 1999, I-6671, Randnrn. 21 bis 25).

50 Wie die Generalanwältin in Nummer 79 ihrer Schlussanträge ausgeführt hat, sieht Artikel 102 Absatz 1 Unterabsatz 1 AVL ausdrücklich unter bestimmten Voraussetzungen die Abziehbarkeit der Mehrwertsteuer vor, mit der Investitionen betreffend Immobilien, wie Baukosten und Kosten des Erwerbs im Zusammenhang mit diesen Immobilien, belastet waren. Der fragliche Ausschluss der vor Ausübung der Option für die Mehrwertsteuerpflichtigkeit getätigten Ausgaben fällt somit nicht unter die in Artikel 17 Absatz 6 Unterabsatz 2 der Sechsten Richtlinie vorgesehene Ausnahme.

51 Daher ist auf die vierte Frage zu antworten, dass Artikel 17 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass ein Mitgliedstaat, der seinen Steuerpflichtigen das Recht auf Option für die Besteuerung der Vermietung oder Verpachtung einer Immobilie einräumt, nach dieser Bestimmung nicht befugt ist, den Abzug der Mehrwertsteuer für Immobilieninvestitionen, die vor Ausübung dieses Optionsrechts getätigt worden sind, auszuschließen, wenn der Antrag, mit dem diese Option ausgeübt wird, nicht binnen sechs Monaten ab Ingebrauchnahme dieser Immobilie eingereicht worden ist.

Zur Beschränkung der zeitlichen Wirkungen des vorliegenden Urteils

52 Die finnische Regierung beantragt für den Fall, dass der Gerichtshof ihrem Vorbringen nicht folgt, die zeitlichen Wirkungen des vorliegenden Urteils auf die Zeit nach seiner Verkündung zu beschränken.

53 Nach ständiger Rechtsprechung erläutert und verdeutlicht die Auslegung einer Vorschrift des Gemeinschaftsrechts, die der Gerichtshof in Ausübung der ihm durch Artikel 234 EG verliehenen Befugnis vornimmt, die Bedeutung und Tragweite dieser Vorschrift, so wie sie seit ihrem Inkrafttreten zu verstehen und anzuwenden ist oder gewesen wäre. Daraus folgt, dass der Richter die so ausgelegte Vorschrift auch auf Rechtsverhältnisse, die vor Erlass des auf das Auslegungsersuchen ergangenen Urteils entstanden ist, anwenden kann und muss, wenn im Übrigen die Voraussetzungen dafür, dass ein Rechtsstreit über die Anwendung dieser Vorschrift vor die zuständigen Gerichte gebracht wird, erfüllt sind (vgl. u. a. Urteile vom 2. Februar 1988 in der Rechtssache 24/86, Blaizot, Slg. 1988, 379, Randnr. 27, und vom 15. Dezember 1995 in der Rechtssache C-415/93, Bosman, Slg. 1995, I-4921, Randnr. 141).

54 Ebenfalls nach ständiger Rechtsprechung hat der Einzelne das Recht auf Erstattung von Steuern, die unter Verletzung des Gemeinschaftsrechts erhoben worden sind (vgl. u. a. Urteile vom 9. November 1983 in der Rechtssache 199/82, San Giorgio, Slg. 1983, 3595, Randnr. 12, und vom 14. Januar 1997 in den Rechtssachen C-192/95 bis C-218/95, Comateb u. a., Slg. 1997, I-165, Randnr. 20).

55 Der Gerichtshof kann die für die Betroffenen bestehende Möglichkeit, sich auf die Auslegung, die er einer Bestimmung gegeben hat, zu berufen, um in gutem Glauben begründete Rechtsverhältnisse in Frage zu stellen, nur ausnahmsweise aufgrund des allgemeinen gemeinschaftsrechtlichen Grundsatzes der Rechtssicherheit beschrän-

ken. Eine solche Beschränkung ist nur dann zulässig, wenn zwei grundlegende Kriterien — guter Glaube der Betroffenen und die Gefahr schwerwiegender Störungen — erfüllt sind (vgl. u. a. Urteile vom 28. September 1994 in der Rechtssache C-57/93, Vroege, Slg. 1994, I-4541, Randnr. 21, und vom 10. Januar 2006 in der Rechtssache C-402/03, Skov und Bilka, Slg. 2006, I-199, Randnr. 51).

56 Wie die Generalanwältin in Nummer 87 ihrer Schlussanträge zu Recht ausführt, beruft sich die finnische Regierung lediglich auf praktische Schwierigkeiten, mit denen sie rechnen müsse, wenn die Wirkungen des vorliegenden Urteils nicht zeitlich beschränkt würden.

57 Ferner ist im vorliegenden Kontext darauf hinzuweisen, dass die finnische Regierung angegeben hat, sie habe sich auf die in Artikel 20 Absatz 5 der Sechsten Richtlinie vorgesehene Ausnahme berufen. Die Anwendbarkeit dieser Bestimmung wäre jedoch nach ihrem Wortlaut von der Voraussetzung abhängig gewesen, dass die praktischen Auswirkungen der Anwendung des Systems der Berichtigung der Abzüge „unwesentlich" wären. Unabhängig davon, ob die in Artikel 29 der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Konsultationen stattgefunden haben, lässt sich feststellen, dass die Tatsache selbst, dass sich die finnische Regierung auf Artikel 20 Absatz 5 der Richtlinie beruft, Zweifel daran wecken kann, dass sich aus einer rückwirkenden Anwendung des Systems der Berichtigung der Vorsteuerabzüge schwerwiegende Auswirkungen ergeben sollen.

58 Zudem ist, wie bereits in Randnummer 26 dieses Urteils festgestellt worden ist, darauf hinzuweisen, dass Artikel 20 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie, der die Berichtigung der in Rede stehenden Vorsteuerabzüge betrifft, so abgefasst ist, dass kein Zweifel an seinem zwingenden Charakter besteht. Das Vorbringen der finnischen Regierung, dass die einschlägigen Bestimmungen der Sechsten Richtlinie unklar seien, was zu Unsicherheiten bei ihrer Anwendung führe, ist daher zurückzuweisen.

59 Deshalb sind die zeitlichen Wirkungen dieses Urteils nicht zu beschränken.

Kosten

60 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter, die Erklärungen vor dem Gerichtshof abgegeben haben, sind nicht erstattungsfähig.

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

1. **Artikel 20 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage ist dahin auszulegen, dass er die Mitgliedstaaten verpflichtet, eine Berichtigung der Vorsteuerabzüge bei Investitionsgütern vorzusehen, sofern sich aus seinem Absatz 5 nichts anderes ergibt.**

2. **Artikel 20 der Sechsten Richtlinie 77/388 ist dahin auszulegen, dass die in dieser Bestimmung vorgesehene Berichtigung auch auf einen Sachverhalt Anwendung findet, bei dem ein Investitionsgut zunächst einer steuerbefreiten Tätigkeit zugeordnet war, die kein Recht auf Vorsteuerabzug eröffnete, und dann während des Berichtigungszeitraums für die Zwecke einer der Mehrwertsteuer unterliegenden Tätigkeit verwendet wurde.**

3. **Artikel 13 Teil C Absatz 2 der Sechsten Richtlinie 77/388 ist dahin auszulegen, dass ein Mitgliedstaat, der seinen Steuerpflichtigen das Recht auf Option für die Besteuerung der Vermietung oder Verpachtung einer Immobilie einräumt, nach dieser Bestimmung nicht befugt ist, den Abzug der Mehrwertsteuer für Immobilieninvestitionen, die vor Ausübung des Optionsrechts getätigt worden sind, auszuschließen, wenn der Antrag, mit dem diese Option ausgeübt wird, nicht binnen sechs Monaten ab Ingebrauchnahme dieser Immobilie eingereicht worden ist.**

4. **Artikel 17 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie 77/388 ist dahin auszulegen, dass ein Mitgliedstaat, der seinen Steuerpflichtigen das Recht auf Option für die Besteuerung der Vermietung oder Verpachtung einer Immobilie einräumt, nach dieser Bestimmung nicht befugt ist, den Abzug der Mehrwertsteuer für Immobilieninvestitionen, die vor Ausübung dieses Optionsrechts getätigt worden sind, auszuschließen, wenn der Antrag, mit dem diese Option ausgeübt wird, nicht binnen sechs Monaten ab Ingebrauchnahme dieser Immobilie eingereicht worden ist.**

Unterschriften.