

Downloaded via the EU tax law app / web

Vorläufige Fassung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Zweite Kammer)

17. September 2020(*)

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Mehrwertsteuer – Richtlinie 2006/112/EG – Als Investitionsgut erworbene Immobilien – Vorsteuerabzug – Berichtigung des ursprünglichen Vorsteuerabzugs – In vollem Umfang und auf einmal vorgenommene Berichtigung dieses Abzugs nach der erstmaligen Verwendung des betreffenden Gutes – Berichtigungszeitraum“

In der Rechtssache C-791/18

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Hoge Raad der Niederlande (Oberster Gerichtshof der Niederlande) mit Entscheidung vom 14. Dezember 2018, beim Gerichtshof eingegangen am 17. Dezember 2018, in dem Verfahren

Stichting Schoonzicht

gegen

Staatssecretaris van Financiën

erlässt

DER GERICHTSHOF (Zweite Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten A. Arabadjiev, des Präsidenten des Gerichtshofs K. Lenaerts in Wahrnehmung der Aufgaben eines Richters der Zweiten Kammer sowie der Richter P. G. Xuereb, T. von Danwitz und A. Kumin (Berichterstatter),

Generalanwalt: M. Bobek,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen:

- der Stichting Schoonzicht, vertreten durch B. G. van Zadelhoff als Beistand,
- der niederländischen Regierung, vertreten durch M. K. Bulterman und A. M. de Ree als Bevollmächtigte,
- der schwedischen Regierung, zunächst vertreten durch A. Falk, J. Lundberg, C. Meyer-Seitz, H. Shev und H. Eklinder, dann durch die drei Letztgenannten, als Bevollmächtigte,
- der Europäischen Kommission, vertreten durch W. Roels und N. Gossement als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 3. März 2020

folgendes

Urteil

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

2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der Stichting Schoonzicht und dem Staatssecretaris van Financiën (Staatssekretär für Finanzen, Niederlande) über eine in vollem Umfang und auf einmal vorgenommene Berichtigung, die sich auf den ursprünglichen Vorsteuerabzug für den Bau eines Gebäudekomplexes aufgrund der Verwendung eines Teils dieses Gebäudekomplexes für eine steuerbefreite Tätigkeit bezog.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

3 Gemäß Art. 14 Abs. 3 der Mehrwertsteuerrichtlinie können die Mitgliedstaaten die Erbringung bestimmter Bauleistungen als Lieferung von Gegenständen betrachten.

4 Nach Art. 167 der Richtlinie entsteht das Recht auf Vorsteuerabzug, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht.

5 Art. 168 Buchst. a der Richtlinie bestimmt:

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

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

6 Art. 184 der Richtlinie sieht vor:

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

7 Art. 185 der Mehrwertsteuerrichtlinie lautet:

„(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.“

8 Nach Art. 186 der Richtlinie legen die Mitgliedstaaten die Einzelheiten für die Anwendung von deren Art. 184 und 185 fest.

9 Art. 187 der Richtlinie lautet wie folgt:

„(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.“

10 Nach Art. 189 der Richtlinie gilt:

„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.“

Niederländisches Recht

11 Art. 15 Abs. 4 der Wet houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde (Gesetz, mit dem die bestehende Umsatzsteuer durch eine Umsatzsteuer entsprechend dem System der Erhebung von Mehrwertsteuer ersetzt wird) vom 28. Juni 1968 (Stb. 1968, Nr. 329) sieht in seiner auf den Ausgangsrechtsstreit anwendbaren Fassung (im Folgenden: Mehrwertsteuergesetz) vor:

„Der Abzug der Steuer erfolgt entsprechend der beabsichtigten Verwendung der Gegenstände und Dienstleistungen zu dem Zeitpunkt, zu dem die Steuer dem Unternehmer in Rechnung gestellt wird, oder zu dem Zeitpunkt, zu dem der Steueranspruch entsteht. Wenn sich zu dem Zeitpunkt, zu dem der Unternehmer die Gegenstände oder Dienstleistungen erstmals verwendet, herausstellt, dass er die diesbezügliche Steuer zu einem größeren oder kleineren Teil abgezogen hat, als er aufgrund der Verwendung der Gegenstände oder Dienstleistungen abzuziehen berechtigt ist, entsteht der Anspruch auf die zu viel abgezogene Steuer von diesem Zeitpunkt an. Die Steuer ist nach Entstehung des Steueranspruchs in Übereinstimmung mit Art. 14 zu entrichten. Die von ihm zu wenig abgezogene Steuer wird ihm auf Antrag erstattet.“

12 Die Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting (Durchführungsverordnung zum

Mehrwertsteuergesetz) vom 12. August 1968 (Stb. 1968, Nr. 423) bestimmt in ihrer auf den Ausgangsrechtsstreit anwendbaren Fassung (im Folgenden: Durchführungsverordnung) in Art. 12 Abs. 2 und 3:

„(2) Die Berichtigung nach Art. 15 Abs. 4 des [Mehrwertsteuergesetzes] erfolgt auf der Grundlage der Daten des Besteuerungszeitraums, in dem der Unternehmer mit der Verwendung der Gegenstände oder der Dienstleistungen begonnen hat.

(3) In der Steuererklärung für den letzten Besteuerungszeitraum des Referenzsteuerjahres ist die Berichtigung des Vorsteuerabzugs auf der Grundlage der Daten für das gesamte Steuerjahr vorzunehmen.“

13 Art. 13 der Durchführungsverordnung sieht vor:

„(1) Abweichend von Art. 11 werden für den Vorsteuerabzug gesondert berücksichtigt:

(a) Immobilien und Rechte an diesen Immobilien;

(b) bewegliches Vermögen, das der Unternehmer von der Einkommensteuer oder der Körperschaftsteuer abschreibt oder das er abschreiben könnte, wenn er einer solchen Steuer unterläge.

(2) Hinsichtlich der Immobilien und Rechte an diesen Immobilien erfolgt die Berichtigung des Vorsteuerabzugs in jedem der neun Steuerjahre, die auf das Jahr folgen, in dem der Unternehmer mit der Verwendung der betreffenden Immobilien begonnen hat. Die Berichtigung erstreckt sich jeweils auf ein Zehntel der entrichteten Vorsteuer unter Berücksichtigung der Angaben zum Referenzsteuerjahr und erfolgt in der Steuererklärung für den letzten Besteuerungszeitraum dieses Steuerjahres.“

Ausgangsrechtsstreit und Vorlagefragen

14 Die Klägerin des Ausgangsverfahrens ließ auf einem in ihrem Eigentum stehenden Grundstück einen aus sieben Wohnungen bestehenden Gebäudekomplex errichten. Die Bauarbeiten begannen im Verlauf des Jahres 2013, und das Gebäude wurde von ihr im Juli des folgenden Jahres abgenommen.

15 Die Klägerin des Ausgangsverfahrens zog die ihr im Steuerjahr 2013 für die Errichtung des Gebäudes in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer unmittelbar und vollständig als Vorsteuer ab, da das Gebäude zu dieser Zeit für steuerbare Zwecke bestimmt war.

16 Ab dem 1. August 2014 vermietete die Klägerin des Ausgangsverfahrens vier der sieben Wohnungen des betreffenden Gebäudes mehrwertsteuerfrei, während die übrigen drei Wohnungen während des Jahres 2014 unbewohnt blieben.

17 Aufgrund dieser Steuerbefreiung musste die Klägerin des Ausgangsverfahrens eine Mehrwertsteuerberichtigung vornehmen und hatte demnach im Erklärungswege gemäß Art. 15 Abs. 4 Sätze 2 und 3 des Mehrwertsteuergesetzes den gesamten diesen vier Wohnungen für den Zeitraum, in dem sie bewohnt worden waren, zuzuordnenden Mehrwertsteueranteil in Höhe von 79 587 Euro auf einmal zu entrichten.

18 Die Klägerin des Ausgangsverfahrens sieht allerdings in Art. 15 Abs. 4 des Mehrwertsteuergesetzes, soweit darin bestimmt wird, dass bei der erstmaligen Verwendung eines Investitionsguts der gesamte ursprünglich vorgenommene Vorsteuerabzug zu berichtigen ist, einen Verstoß gegen Art. 187 der Mehrwertsteuerrichtlinie und legte daher Einspruch gegen die

Berichtigung ein, die sie derart vorzunehmen hatte.

19 Nachdem dieser Einspruch zurückgewiesen worden war, erhob die Klägerin des Ausgangsverfahrens bei der Rechtbank Noord-Holland (Gericht der Provinz Nordholland, Niederlande) Klage gegen diese Zurückweisung, die ihrerseits ebenfalls als unbegründet abgewiesen wurde. Die Klägerin des Ausgangsverfahrens legte in der Folge gegen das Urteil des vorgenannten Gerichts beim Gerechthof Amsterdam (Berufungsgericht Amsterdam, Niederlande) Berufung ein.

20 Da der Gerechthof Amsterdam (Berufungsgericht Amsterdam) mit Urteil vom 11. Januar 2017 die Berufung der Klägerin des Ausgangsverfahrens zurückwies, legte diese beim vorliegenden Gericht, dem Hoge Raad der Nederlanden (Oberster Gerichtshof der Niederlande), Kassationsbeschwerde gegen das genannte Urteil ein und brachte erneut vor, dass eine nach der erstmaligen Verwendung eines Investitionsguts auf einmal durchzuführende Berichtigung des ursprünglich vorgenommenen Vorsteuerabzugs gegen Art. 187 der Mehrwertsteuerrichtlinie verstoße und dass die sie betreffende Berichtigung sich somit über mehrere Jahre hätte erstrecken müssen.

21 Unter diesen Umständen hat der Hoge Raad der Nederlanden (Oberster Gerichtshof der Niederlande) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Stehen die Art. 184 bis 187 der Mehrwertsteuerrichtlinie einer nationalen Berichtigungsregelung für Investitionsgüter entgegen, die eine sich über mehrere Jahre erstreckende Berichtigung vorsieht, bei der im Jahr der ersten Verwendung – das zugleich das erste Berichtigungsjahr ist – der Gesamtbetrag des ursprünglichen Vorsteuerabzugs für dieses Investitionsgut auf einmal angepasst (berichtigt) wird, wenn sich bei dessen erster Verwendung erweist, dass der ursprüngliche Vorsteuerabzug von dem Abzug abweicht, zu dessen Vornahme der Steuerpflichtige auf der Grundlage der tatsächlichen Verwendung des Investitionsguts berechtigt ist?

Bei Bejahung der ersten Frage:

2. Ist Art. 189 Buchst. b oder Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen, dass die in der ersten Frage angeführte, im ersten Jahr des Berichtigungszeitraums auf einmal vorgenommene Anpassung des ursprünglichen Vorsteuerabzugs eine Maßnahme bildet, die das Königreich der Niederlande für die Zwecke der Anwendung von Art. 187 der Mehrwertsteuerrichtlinie treffen darf?

Zu den Vorlagefragen

Zur ersten Frage

22 Mit seiner ersten Frage möchte das vorliegende Gericht wissen, ob die Art. 184 bis 187 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen sind, dass sie nationalen Rechtsvorschriften entgegenstehen, die eine für Investitionsgüter geltende Berichtigungsregelung enthalten, in der die Berichtigung über mehrere Jahre vorgesehen ist und nach der der gesamte ursprünglich vorgenommene Vorsteuerabzug für das betreffende Gut während des ersten Jahres von dessen Verwendung, was auch dem ersten Jahr der Berichtigung entspricht, auf einmal berichtigt wird, wenn sich bei dieser erstmaligen Verwendung erweist, dass der Vorsteuerabzug nicht demjenigen entspricht, den der Steuerpflichtige auf der Grundlage der tatsächlichen Verwendung des Gutes vornehmen durfte.

23 Vorab ist daran zu erinnern, dass nach der Logik des durch die Mehrwertsteuerrichtlinie 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 (Urteile vom 30. März 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C?184/04, EU:C:2006:214, Rn. 24, und vom 28. Februar 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C?672/16, EU:C:2018:134, Rn. 30).

24 Das Abzugsrecht setzt nach dem Wortlaut von Art. 168 der Mehrwertsteuerrichtlinie voraus, dass der Betreffende ein Steuerpflichtiger im Sinne dieser Richtlinie ist und dass die fraglichen Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet worden sind (Urteile vom 15. Dezember 2005, Centralan Property, C?63/04, EU:C:2005:773, Rn. 52, und vom 28. Februar 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C?672/16, EU:C:2018:134, Rn. 33).

25 Die tatsächliche oder beabsichtigte Verwendung der Gegenstände oder Dienstleistungen bestimmt 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 (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 15. Dezember 2005, Centralan Property, C?63/04, EU:C:2005:773, Rn. 54 und die dort angeführte Rechtsprechung, sowie vom 18. Oktober 2012, TETS Haskovo, C?234/11, EU:C:2012:644, Rn. 29).

26 Der Berichtigungsmechanismus ist nämlich ein Bestandteil der mit der Mehrwertsteuerrichtlinie eingeführten Vorsteuerabzugsregelung und soll die Genauigkeit der Vorsteuerabzüge in der Weise erhöhen, dass die steuerliche Neutralität gewährleistet ist, die ein Grundprinzip des durch die einschlägigen Vorschriften des Unionsgesetzgebers geschaffenen gemeinsamen Mehrwertsteuersystems ist (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 21. Februar 2006, Halifax u. a., C?255/02, EU:C:2006:121, Rn. 92 und die dort angeführte Rechtsprechung, sowie vom 11. April 2018, SEB bankas, C?532/16, EU:C:2018:228, Rn. 37). Nach diesem Grundsatz berechtigen die zu einem früheren Zeitpunkt bewirkten Umsätze weiterhin nur insoweit zum Vorsteuerabzug, als sie der Erbringung von Leistungen dienen, die der Mehrwertsteuer unterliegen. Die Mehrwertsteuerrichtlinie verfolgt somit das Ziel, einen engen und unmittelbaren Zusammenhang zwischen dem Vorsteuerabzugsrecht und der Nutzung der betreffenden Gegenstände und Dienstleistungen für besteuerte Ausgangsumsätze herzustellen (Urteil vom 18. Oktober 2012, TETS Haskovo, C?234/11, EU:C:2012:644, Rn. 30 und 31 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).

27 Hierzu ist darauf hinzuweisen, dass die Art. 184 und 185 der Mehrwertsteuerrichtlinie allgemein die Voraussetzungen nennen, unter denen die nationale Finanzbehörde eine Berichtigung der ursprünglich als Vorsteuer abgezogenen Mehrwertsteuer zu verlangen hat, jedoch ohne zu bestimmen, wie diese Berichtigung zu erfolgen hat (Urteil vom 11. April 2018, SEB bankas, C?532/16, EU:C:2018:228, Rn. 26).

28 Vielmehr betraut Art. 186 der Mehrwertsteuerrichtlinie ausdrücklich die Mitgliedstaaten mit der Festlegung der Voraussetzungen für diese Berichtigung und sieht vor, dass sie die Einzelheiten für die Anwendung der Art. 184 und 185 der Mehrwertsteuerrichtlinie festlegen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 11. April 2018, SEB bankas, C?532/16, EU:C:2018:228, Rn. 27).

29 Nur für den Sonderfall der Investitionsgüter sehen die Art. 187 bis 192 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmte Einzelheiten für die Berichtigung des Vorsteuerabzugs vor (Urteil vom 11. April 2018, SEB bankas, C?532/16, EU:C:2018:228, Rn. 27).

30 Erstens ist zur Entstehung der Berichtigungspflicht festzustellen, dass diese in Art. 184 der Mehrwertsteuerrichtlinie Gegenstand einer weitestmöglichen Definition ist, wonach „der ursprüngliche Vorsteuerabzug berichtigt [wird], wenn der Vorsteuerabzug höher oder niedriger ist als der, zu dessen Vornahme der Steuerpflichtige berechtigt war“ (Urteil vom 11. April 2018, SEB bankas, C?532/16, EU:C:2018:228, Rn. 32).

31 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 (Urteil vom 11. April 2018, SEB bankas, C?532/16, EU:C:2018:228, Rn. 33).

32 Gemäß Art. 185 Abs. 1 der Richtlinie hat eine solche Berichtigung insbesondere dann zu erfolgen, wenn sich die Faktoren, die bei der Bestimmung des Vorsteuerabzugsbetrags berücksichtigt werden, nach der Abgabe der Mehrwertsteuererklärung geändert haben (Urteil vom 18. Oktober 2012, TETS Haskovo, C?234/11, EU:C:2012:644, Rn. 32).

33 Diese Bestimmungen bilden die Regelung, nach der sich richtet, ob ein Recht für die Steuerverwaltung entsteht, eine Berichtigung durch einen Steuerpflichtigen zu verlangen, und zwar auch, soweit es um die Berichtigung von Abzügen in Bezug auf Investitionsgüter geht (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 18. Oktober 2012, TETS Haskovo, C?234/11, EU:C:2012:644, Rn. 26).

34 Im vorliegenden Fall lässt sich der Vorlageentscheidung entnehmen, dass die Steuerpflichtige einen aus sieben Wohnungen bestehenden Gebäudekomplex errichten ließ und die Mehrwertsteuer für die Errichtung dieses Gebäudes aufgrund von dessen Zuordnung zu steuerbaren Umsätzen als Vorsteuer abgezogen hat. Nach der Abnahme des Gebäudes, die für die Zwecke der Mehrwertsteuererhebung eine Lieferung von Gegenständen im Sinne der nationalen Regelung zur Umsetzung der in Art. 14 Abs. 3 der Mehrwertsteuerrichtlinie eingeräumten Befugnis darstellte, vermietete die Steuerpflichtige vier der Wohnungen mehrwertsteuerfrei.

35 Da der ursprüngliche Vorsteuerabzug unter Berücksichtigung der Verwendung des Gebäudes für besteuerte Umsätze berechnet wurde, hat die mehrwertsteuerbefreite Vermietung der vier Wohnungen zu einer Änderung der Faktoren geführt, die bei der Bestimmung des Vorsteuerabzugsbetrags zu berücksichtigen sind, und dazu geführt, dass sich der Abzug als höher erweist als der, zu dessen Vornahme die Steuerpflichtige aufgrund der tatsächlichen Verwendung des betreffenden Gegenstands berechtigt war.

36 Folglich fällt eine solche Situation unter die in Art. 184 und Art. 185 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie genannten Fälle, in denen die Steuerverwaltung vom Steuerpflichtigen eine Berichtigung des ursprünglich vorgenommenen Vorsteuerabzugs zu verlangen hat.

37 Zweitens ist daher, wenn sich herausstellt, dass der Vorsteuerabzug zum Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung des betreffenden Gutes höher als derjenige war, den der Steuerpflichtige unter Berücksichtigung der tatsächlichen Verwendung des Gutes vornehmen durfte, zu prüfen, ob die Berichtigung des ursprünglichen Vorsteuerabzugs zu diesem Zeitpunkt unter die Einzelheiten der Anwendung der Art. 184 und 185 der Mehrwertsteuerrichtlinie, zu deren Festlegung der Mitgliedstaat nach Art. 186 dieser Richtlinie berufen ist, oder unter die in Art. 187 der

Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehen Detailregelungen für Investitionsgüter fällt.

38 Hierzu sieht Art. 187 der Mehrwertsteuerrichtlinie, der so abgefasst ist, dass kein Zweifel an seinem zwingenden Charakter besteht (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 30. März 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, Rn. 26, und Beschluss vom 5. Juni 2014, Gmina Międzyzdroje, C-500/13, EU:C:2014:1750, Rn. 24), in seinem Abs. 1 für Investitionsgüter einen Berichtigungszeitraum von fünf Jahren einschließlich des Jahres vor, in dem das betreffende Gut erworben oder hergestellt wurde. In Art. 187 Abs. 1 Unterabs. 2 der Richtlinie wird den Mitgliedstaaten allerdings gestattet, einen Berichtigungszeitraum von fünf vollen Jahren zugrunde zu legen, der mit der erstmaligen Verwendung dieser Güter beginnt. Art. 187 Abs. 1 Unterabs. 3 bestimmt, dass der Berichtigungszeitraum bei Grundstücken, die als Investitionsgüter erworben werden, auf bis zu 20 Jahre verlängert werden kann.

39 Gemäß Art. 187 Abs. 2 Unterabs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie betrifft die jährliche Berichtigung nur ein Fünftel bzw. im Falle der Verlängerung des Berichtigungszeitraums den entsprechenden Bruchteil der Mehrwertsteuer, mit der die Investitionsgüter belastet waren. In Art. 187 Abs. 2 der Richtlinie wird klargestellt, dass diese Berichtigung entsprechend den Änderungen des Rechts auf Vorsteuerabzug erfolgt, die in den folgenden Jahren gegenüber dem Recht für das Jahr eingetreten sind, in dem die betreffenden Güter erworben, hergestellt oder gegebenenfalls erstmalig verwendet wurden.

40 Aus Art. 187 Abs. 1 Unterabs. 2 und 3 der Richtlinie ergibt sich, dass der betreffende Mitgliedstaat beschließen kann, dass der Ausgangspunkt des Berichtigungszeitraums – der sich bei einem als Investitionsgut erworbenen Grundstück über 20 Jahre erstrecken kann – die erstmalige Verwendung des betreffenden Investitionsguts ist.

41 Soweit ein Mitgliedstaat von dieser Befugnis Gebrauch gemacht hat, sieht Art. 187 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie folglich eine Verpflichtung vor, für jedes vergangene Jahr bis zum Ablauf des Berichtigungszeitraums zu prüfen, ob Änderungen des Rechts auf Vorsteuerabzug eingetreten sind, die sich auf das Jahr der erstmaligen Verwendung dieses Investitionsguts beziehen, und, soweit dies der Fall ist, eine Berichtigung des entsprechenden Bruchteils der Mehrwertsteuer vorzunehmen, mit der das Investitionsgut belastet war.

42 Daraus ergibt sich, dass der Bezugsfaktor bei einer solchen Fallgestaltung durch das Vorsteuerabzugsrecht gebildet wird, das sich auf das Jahr der erstmaligen Verwendung des betreffenden Investitionsguts bezieht, und dass sich die in Art. 187 der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehene bruchteilsmäßige Berichtigung auf Änderungen nach dieser erstmaligen Verwendung im Verhältnis zum Vorsteuerabzugsrecht im ersten Jahr dieser Verwendung bezieht.

43 Art. 187 der Mehrwertsteuerrichtlinie enthält allerdings keine Regelung zu den Einzelheiten der Berichtigung, die anzuwenden ist, wenn sich das Vorsteuerabzugsrecht zum Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung selbst als höher oder geringer als ursprünglich vorgenommen erweist.

44 Eine solche Auslegung wird durch Gegenstand und Zielsetzung der in den Art. 187 ff. der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehenen Berichtigung bestätigt.

45 Der in Art. 187 der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehene Berichtigungszeitraum und die dort vorgesehene bruchteilsmäßige Berichtigung erklären und rechtfertigen sich nämlich insbesondere durch die Verwendung dieser Güter über einen Zeitraum von mehreren Jahren, in deren Verlauf sich ihre Zuordnung ändern kann (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 15. Dezember 2005, *Centralan Property*, C-63/04, EU:C:2005:773, Rn. 55, und vom 30. März 2006, *Uudenkaupungin kaupunki*, C-184/04, EU:C:2006:214, Rn. 25, und Beschluss vom 5. Juni 2014, *Gmina Międzyzdroje*, C-500/13, EU:C:2014:1750, Rn. 20).

46 Die Frist für die Berichtigung der Vorsteuerabzüge gemäß Art. 187 der Mehrwertsteuerrichtlinie erlaubt es mithin, Unrichtigkeiten bei der Berechnung der Abzüge und Vorteile oder ungerechtfertigte Nachteile für den Steuerpflichtigen zu vermeiden, etwa wenn nach Abgabe der Steuererklärung oder gegebenenfalls nach der erstmaligen Verwendung Änderungen der ursprünglich für die Festlegung des Abzugsbetrags berücksichtigten Umstände eintreten (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 30. März 2006, *Uudenkaupungin kaupunki*, C-184/04, EU:C:2006:214, Rn. 25, und Beschluss vom 5. Juni 2014, *Gmina Międzyzdroje*, C-500/13, EU:C:2014:1750, Rn. 20).

47 Wie der Generalanwalt in Nr. 47 seiner Schlussanträge im Wesentlichen festgestellt hat, unterscheidet sich die Logik, die der Berichtigung zugrunde liegt, die vorzunehmen ist, wenn sich Änderungen der ursprünglich für die Bestimmung der Vorsteuerabzugsbeträge berücksichtigten Faktoren während der Verwendung des betreffenden Investitionsguts ergeben, von der Logik, die der Berichtigung zugrunde liegt, die vorzunehmen ist, wenn der ursprüngliche Vorsteuerabzug geringer oder höher als derjenige ist, zu dem der Steuerpflichtige bei der erstmaligen Verwendung des Investitionsguts unter Berücksichtigung seiner tatsächlichen Verwendung berechtigt war.

48 Folglich 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.

49 Insoweit ist drittens darauf hinzuweisen, dass die Mitgliedstaaten bei der Ausübung ihres Wertungsspielraums beim Erlass von Anwendungsmodalitäten der Art. 184 und 185 der Mehrwertsteuerrichtlinie Zweck und Systematik dieser Richtlinie und insbesondere den Grundsatz der steuerlichen Neutralität berücksichtigen müssen, auf dem das Gemeinsame Mehrwertsteuersystem beruht (vgl. entsprechend Urteile vom 13. März 2008, *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166, Rn. 35 und 36, sowie vom 25. Juli 2018, *Gmina Ryjewo*, C-140/17, EU:C:2018:595, Rn. 58 und die dort angeführte Rechtsprechung).

50 Es ist allerdings zum einen darauf hinzuweisen, dass nationale Rechtsvorschriften, die wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende nationale Regelung für die Beurteilung, ob der ursprünglich vorgenommene Vorsteuerabzug demjenigen entspricht, den der Steuerpflichtige unter Berücksichtigung der tatsächlichen Verwendung des Investitionsgutes vornehmen durfte, auf den Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung dieses Gutes als Bezugszeitpunkt abstellen und vorsehen, dass der Steuerpflichtige zu diesem Zeitpunkt, wenn der ursprüngliche Vorsteuerabzug höher als berechtigt ausfiel, die gesamte zu viel abgezogene Steuer schuldet, mit dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität, wie er in Rn. 26 des vorliegenden Urteils dargestellt wurde, vereinbar sind, da dieser Grundsatz verlangt, dass unberechtigte Vorsteuerabzüge in jedem Fall zu berichtigen sind (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 11. April 2018, SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, Rn. 38).

51 Zum anderen stellt diese nationale Regelung kein Hindernis für die bruchteilsmäßige Berichtigung nach der erstmaligen Verwendung des Gutes eingetretener Änderungen dar, wie sie Art. 187 der Mehrwertsteuerrichtlinie vorsieht.

52 Dem Vorabentscheidungsersuchen lässt sich nämlich entnehmen, dass der Unternehmer gemäß Art. 13 der Durchführungsverordnung nach dem ersten Berichtigungssteuerjahr nach Ablauf eines jeden der späteren neun Steuerjahre auf der Grundlage der auf dieses spätere Steuerjahr bezogenen Daten zu prüfen hat, ob im Verhältnis zum ersten Berichtigungssteuerjahr Änderungen in der Verwendung des betreffenden Investitionsguts eingetreten sind und dass sich, soweit dies zutrifft, die Berichtigung während eines jeden dieser neun Steuerjahre auf ein Zehntel der auf den Erwerb dieses Investitionsguts entfallenden Mehrwertsteuer, die diesem Unternehmer in Rechnung gestellt wurde, bezieht.

53 Viertens und abschließend ist darauf hinzuweisen, dass durch die im Beschluss vom 5. Juni 2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750), angestellten Erwägungen die Schlussfolgerung nicht in Frage gestellt wird, nach der die Einzelheiten zur Berichtigung des ursprünglichen Vorsteuerabzugs zum Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung des Investitionsguts nicht unter Art. 187 der Mehrwertsteuerrichtlinie fallen, wenn sich zu diesem Zeitpunkt herausstellt, dass der ursprüngliche Vorsteuerabzug höher als derjenige war, zu dem der Steuerpflichtige unter Berücksichtigung der tatsächlichen Verwendung des Gutes berechtigt war.

54 In dem genannten Beschluss ist der Gerichtshof zwar davon ausgegangen, dass Art. 187 der Mehrwertsteuerrichtlinie einer Regelung entgegensteht, nach der eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs für einen Zeitraum von weniger als fünf Jahren erlaubt ist, und daher auch einer Regelung der einmaligen Berichtigung wie derjenigen, auf die sich die Klägerin des Ausgangsverfahrens in der Rechtssache berufen hatte, in der dieser Beschluss (Beschluss vom 5. Juni 2014, Gmina Międzyzdroje, C-500/13, EU:C:2014:1750, Rn. 27) ergangen ist.

55 Wie der Generalanwalt in Nr. 61 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, ist der Gerichtshof allerdings in einem anderen rechtlichen und sachlichen Kontext als dem, der sich aus der Anwendung der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden nationalen Regelung ergibt, zu diesem Ergebnis gelangt. In der Rechtssache, in der der Beschluss vom 5. Juni 2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750), ergangen ist, war das betreffende Investitionsgut nämlich zum einen zunächst einer Tätigkeit zugeordnet, die kein Recht auf Vorsteuerabzug eröffnete, und danach der Ausübung einer Tätigkeit, die das Recht hierzu eröffnete. Zum anderen fand die Änderung der Zuordnung dieses Gutes statt, obgleich dieses bereits für Tätigkeiten verwendet wurde, die kein Recht auf Vorsteuerabzug eröffneten (Beschluss vom 5. Juni 2014, Gmina Międzyzdroje, C-500/13, EU:C:2014:1750, Rn. 12 und 13).

56 Dies ist im Ausgangsverfahren, in dessen Rahmen die Änderung der Zuordnung der

betroffenen Immobilie anlässlich ihrer erstmaligen Verwendung eingetreten ist, jedoch nicht der Fall.

57 Wie sich aus den Rn. 51 und 52 des vorliegenden Urteils ergibt, stellt die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Regelung außerdem kein Hindernis für die bruchteilsmäßige Berichtigung von nach der erstmaligen Verwendung des Gutes eingetretenen Änderungen, wie sie Art. 187 der Mehrwertsteuerrichtlinie vorsieht, dar.

58 Nach alledem ist auf die erste Frage zu antworten, dass die Art. 184 bis 187 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen sind, dass sie nationalen Rechtsvorschriften nicht entgegenstehen, die eine für Investitionsgüter geltende Berichtigungsregelung enthalten, in der die Berichtigung über mehrere Jahre vorgesehen ist und nach der der gesamte ursprünglich vorgenommene Vorsteuerabzug für das betreffende Gut während des ersten Jahres von dessen Verwendung, was auch dem ersten Jahr der Berichtigung entspricht, auf einmal berichtigt wird, wenn sich bei dieser erstmaligen Verwendung erweist, dass der Vorsteuerabzug nicht demjenigen entspricht, den der Steuerpflichtige auf der Grundlage der tatsächlichen Verwendung des Gutes vornehmen durfte.

Zur zweiten Frage

59 In Anbetracht der Antwort auf die erste Vorlagefrage braucht die zweite Frage nicht beantwortet zu werden.

Kosten

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

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

Die Art. 184 bis 187 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem sind dahin auszulegen, dass sie nationalen Rechtsvorschriften nicht entgegenstehen, die eine für Investitionsgüter geltende Berichtigungsregelung enthalten, in der die Berichtigung über mehrere Jahre vorgesehen ist und nach der der gesamte ursprünglich vorgenommene Vorsteuerabzug für das betreffende Gut während des ersten Jahres von dessen Verwendung, was auch dem ersten Jahr der Berichtigung entspricht, auf einmal berichtigt wird, wenn sich bei dieser erstmaligen Verwendung erweist, dass der Vorsteuerabzug nicht demjenigen entspricht, den der Steuerpflichtige auf der Grundlage der tatsächlichen Verwendung des Gutes vornehmen durfte.

Unterschriften

* Verfahrenssprache: Niederländisch.