

Conclusions

SCHLUSSANTRÄGE DER FRAU GENERALANWALT

CHRISTINE STIX-HACKL

vom 16. Dezember 2004(1)

Rechtssache C-536/03

António Jorge L da

gegen

Fazenda Pública

(Vorabentscheidungsersuchen des Supremo Tribunal Administrativo [Portugal])

„Mehrwertsteuer – Vorsteuerabzug – Immobiliengeschäfte – Gegenstände und Dienstleistungen, die für steuerpflichtige und für nicht steuerpflichtige Umsätze verwendet werden – Pro-rata-Methode – Nicht abgeschlossene und nicht bezahlte Leistungen“

I – Einleitende Bemerkungen

1. In diesem Vorabentscheidungsersuchen geht es um die Auslegung 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 (2) (im Folgenden: Sechste Richtlinie), und zwar um den Vorsteuerabzug. Die Vorlagefragen betreffen im Einzelnen die Berücksichtigung von noch nicht abgeschlossenen und noch nicht veräußerten Arbeiten, die auch noch nicht bezahlt worden sind.

II – Rechtlicher Rahmen

A – Gemeinschaftsrecht

2. Artikel 17 Absatz 5 der Sechsten Richtlinie sieht zur Entstehung und zum Umfang des Rechtes auf Vorsteuerabzug Folgendes vor:

„(5) Soweit Gegenstände und Dienstleistungen von einem Steuerpflichtigen sowohl für Umsätze verwendet werden, für die nach den Absätzen 2 und 3 ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, als auch für Umsätze, für die dieses Recht nicht besteht, ist der Vorsteuerabzug nur für den Teil der Mehrwertsteuer zulässig, der auf den Betrag der erstgenannten Umsätze entfällt.

Dieser Pro-rata-Satz wird nach Artikel 19 für die Gesamtheit der vom Steuerpflichtigen bewirkten Umsätze festgelegt.

Jedoch können die Mitgliedstaaten

- a) dem Steuerpflichtigen gestatten, für jeden Bereich seiner Tätigkeit einen besonderen Pro-rata-Satz anzuwenden, wenn für jeden dieser Bereiche getrennte Aufzeichnungen geführt werden;
- b) den Steuerpflichtigen verpflichten, für jeden Bereich seiner Tätigkeit einen besonderen Pro-rata-Satz anzuwenden und für jeden dieser Bereiche getrennte Aufzeichnungen zu führen;
- c) dem Steuerpflichtigen gestatten oder ihn verpflichten, den Abzug je nach der Zuordnung der Gesamtheit oder eines Teils der Gegenstände oder Dienstleistungen vorzunehmen;
- d) dem Steuerpflichtigen gestatten oder ihm vorschreiben, den Vorsteuerabzug nach der in

Unterabsatz 1 vorgesehenen Regel bei allen Gegenständen und Dienstleistungen vorzunehmen, die für die dort genannten Umsätze verwendet wurden;

e) vorsehen, dass der Betrag der Mehrwertsteuer, der vom Steuerpflichtigen nicht abgezogen werden kann, nicht berücksichtigt wird, wenn er geringfügig ist.“

3. Artikel 19 der Sechsten Richtlinie lautet wie folgt:

„Berechnung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs

(1) Der Pro-rata-Satz des Vorsteuerabzugs nach Artikel 17 Absatz 5 Unterabsatz 1 ergibt sich aus einem Bruch; dieser enthält:

–im Zähler den je Jahr ermittelten Gesamtbetrag der zum Vorsteuerabzug nach Artikel 17 Absätze 2 und 3 berechtigenden Umsätze, abzüglich der Mehrwertsteuer;

–im Nenner den je Jahr ermittelten Gesamtbetrag der im Zähler stehenden sowie der nicht zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsätze, abzüglich der Mehrwertsteuer. Die Mitgliedstaaten können in den Nenner auch die Subventionen einbeziehen, die nicht in Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a genannt sind.

Der Pro-rata-Satz wird auf Jahresbasis in Prozent festgesetzt und auf einen vollen Prozentsatz aufgerundet.

(2) In Abweichung von Absatz 1 bleibt der Umsatzbetrag bei der Berechnung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs außer Ansatz, der auf die Lieferung von Investitionsgütern entfällt, die vom Steuerpflichtigen in seinem Unternehmen verwendet werden. Außer Ansatz bleiben auch die Hilfsumsätze im Bereich der Grundstücks- und Finanzgeschäfte sowie die in Artikel 13 Teil B Buchstabe d genannten Umsätze, wenn es sich um Hilfsumsätze handelt. Machen die Mitgliedstaaten von der in Artikel 20 Absatz 5 vorgesehenen Möglichkeit Gebrauch, keine Berichtigung in Bezug auf Investitionsgüter zu verlangen, so können sie Verkäufe von Investitionsgütern bei der Berechnung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs berücksichtigen.

(3) Der für ein Jahr vorläufig geltende Pro-rata-Satz bemisst sich nach dem auf der Grundlage der Umsätze des vorangegangenen Jahres ermittelten Pro-rata-Satz. Ist eine solche Bezugnahme nicht möglich oder nicht stichhaltig, wird der Pro-rata-Satz vom Steuerpflichtigen unter Überwachung durch die Finanzverwaltung nach den voraussichtlichen Verhältnissen vorläufig geschätzt. Die Mitgliedstaaten können jedoch ihre derzeitige Regelung beibehalten. Die Festsetzung des endgültigen Pro-rata-Satzes, die für jedes Jahr im Laufe des folgenden Jahres vorgenommen wird, führt zur Berichtigung der nach dem vorläufigen Pro-rata-Satz vorgenommenen Vorsteuerabzüge.“

B – Nationales Recht

4. Einschlägig ist das portugiesische Mehrwertsteuergesetz (3) (im Folgenden: CIVA), insbesondere dessen Artikel 23, der den Vorsteuerabzug regelt. Hinsichtlich von Immobilien wurde das dort normierte Regime durch Artikel 5 eines späteren Gesetzesdekrets ergänzt (4). Erst aus den Schriftsätzen ergibt sich, dass auch noch ein weiterer Rechtsakt (5) Auswirkungen auf Artikel 23 CIVA hat.

5. Nach portugiesischem Recht, wie es von den dortigen Steuerbehörden angewendet wird, ist auch der Wert der am Ende des Jahres noch nicht abgeschlossenen Arbeiten in den Nenner des für die Bestimmung des Pro-rata-Satzes zu verwendenden Bruches einzubeziehen.

III – Sachverhalt, Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

6. António Jorge L da (im Folgenden: Jorge L da) ist ein Unternehmen, das Tätigkeiten im Baugewerbe erbringt, wobei der Geschäftsgegenstand die Übernahme öffentlicher und privater Bauaufträge sowie den Kauf und Verkauf von Gebäuden und Grundstücken umfasst. Jorge L da unterliegt der Mehrwertsteuer, wobei es hinsichtlich des Verkaufs von Gebäuden von der Mehrwertsteuer befreit ist, nicht hingegen hinsichtlich der Bauleistungen.

7. Laut Vorlagebeschluss erbrachte Jorge L da in den Jahren 1994 bis 1997 Dienstleistungen (werkvertragliche Übernahme von Aufträgen), die es zum Abzug der Mehrwertsteuer berechtigten, die bei bestimmten Käufen und Umsätzen anfiel (Errichtung von Bauwerken zum Verkauf), bei denen ein derartiger Abzug unzulässig war. In diesen Jahren ergaben sich ungefähr 50 % des Umsatzes aus Bauaufträgen über Immobilien, bei denen 5 %

Mehrwertsteuer gezahlt und 16 % bzw. 17 % abgezogen wurden. Für 20 % des Umsatzes wurden Steuern in Höhe von 16 % bzw. 17 % gezahlt. Der Rest des Umsatzes betraf mehrwertsteuerbefreite Umsätze, die nicht zum Abzug berechtigten.

8. Im Zuge einer Betriebsprüfung stellte die dafür zuständige Dienststelle u. a. Folgendes fest: –Schwierigkeiten hinsichtlich von Gemeinkosten, die Jorge L. da abgezogen habe, obwohl die Anschaffungen für den steuerbefreiten und den steuerpflichtigen Bereich bestimmt gewesen seien;

–der Erwerb von Immobilien falle in den mehrwertsteuerpflichtigen (abzugsfähigen) Bereich, wobei ein Teil des Wertes der Abschreibungen dieser Immobilien am Ende des Geschäftsjahres verteilt oder einem Bereich steuerbefreiter Tätigkeiten zugerechnet worden sei.

9. Während Jorge L. da den gesamten Betrag der Gemeinkosten in Abzug gebracht hatte, forderte die Steuerverwaltung die Nachzahlung des nicht abzugsfähigen Teils plus Verzugszinsen.

10. Gegen diese Steuerfestsetzungen hat Jorge L. da Widerspruch erhoben.

11. Der Rechtsstreit betrifft im Wesentlichen die Auslegung des Begriffes „Umsatz“ im Sinne der Sechsten Richtlinie, und zwar die Frage, ob die Steuerverwaltung auch den Wert der noch nicht abgeschlossenen und noch nicht veräußerten Arbeiten berücksichtigen durfte.

12. Zur Klärung dieser mit der Auslegung der Sechsten Richtlinie zusammenhängenden Rechtsprobleme hat das Supremo Tribunal Administrativo an den Gerichtshof folgende Vorlagefragen gerichtet:

1. Wie ist Artikel 19 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 (77/388/EWG) zu verstehen?

2. Ist Artikel 23 Absatz 4 CIVA mit der genannten Regelung vereinbar, wenn er so verstanden wird, dass, wenn der Steuerpflichtige ein Unternehmen ist, das einer Tätigkeit auf dem Immobiliensektor nachgeht und dabei Arbeiten in zwei Tätigkeitsbereichen ausführt, nämlich zum einen die Errichtung von Gebäuden zum Verkauf (mehrwertsteuerbefreit) und zum anderen die werkvertragliche Übernahme von Aufträgen (mehrwertsteuerpflichtig), zur Berechnung des vorsteuerabzugsfähigen Prozentsatzes der Mehrwertsteuer oder des vom Steuerpflichtigen beim Erwerb von für die beiden Tätigkeiten bestimmten Waren und Dienstleistungen geleisteten Pro-rata-Satzes im Nenner des zur Berechnung verwendeten Bruches über den Jahresumsatz hinaus der Wert der am Ende jedes Jahres noch nicht abgeschlossenen und noch nicht veräußerten Arbeiten zu berücksichtigen ist, deren Wert ganz oder teilweise noch nicht bezahlt wurde?

3. Oder ist er so zu verstehen, dass nur der Umsatz erfasst ist?

IV – Zu den Vorlagefragen

13. Angesichts des Inhalts und der Formulierung der drei Vorlagefragen ist es angebracht, deren Zulässigkeit zu prüfen.

14. Der Gerichtshof hat in ständiger Rechtsprechung entschieden, dass er die Entscheidung über die Vorlagefrage eines nationalen Gerichts dann ablehnen kann, wenn die erbetene Auslegung des Gemeinschaftsrechts offensichtlich in keinem Zusammenhang mit der Realität oder dem Gegenstand des Ausgangsverfahrens steht, wenn das Problem hypothetischer Natur ist oder wenn er nicht über die tatsächlichen oder rechtlichen Angaben verfügt, die für eine sachdienliche Beantwortung der ihm vorgelegten Fragen erforderlich sind (6) .

15. Die erste Vorlagefrage enthält zwar ein Ersuchen um Auslegung einer Bestimmung des Gemeinschaftsrechts, doch ist sie derart allgemein formuliert, dass eine gesonderte Beantwortung nicht möglich ist.

16. Die zweite Vorlagefrage wirft hingegen ein vom Gerichtshof immer wieder aufgezeigtes Problem auf. So hat diese Vorlagefrage die Ermittlung der Vereinbarkeit des nationalen Rechts, und zwar von Artikel 23 Absatz 4 CIVA mit einer Bestimmung einer Richtlinie zum Gegenstand. Fragen nach der Vereinbarkeit des nationalen Rechts mit dem Gemeinschaftsrecht sind jedoch keine zulässigen Themen von Vorabentscheidungsverfahren.

17. Im Übrigen enthält der Vorlagebeschluss nur knappe Angaben zum nationalen Recht, insbesondere zum Wortlaut von Artikel 23 CIVA.

18. Damit ist zweifelhaft, ob der Vorlagebeschluss den Anforderungen der Rechtsprechung des

Gerichtshofes genügt, wonach auch der nationale rechtliche Rahmen in ausreichender Weise für eine nützliche Antwort darzustellen ist.

19. Im Übrigen hat der Gerichtshof in einer anderen Rechtssache betreffend die portugiesische Mehrwertsteuer (7) ein Vorabentscheidungsersuchen u. a. wegen ungenügender Darstellung des nationalen Rechts für unzulässig erklärt, obwohl die Vorschriften des nationalen Rechts als Anhang beigefügt waren. Im vorliegenden Verfahren enthält der Vorlagebeschluss aber weder den Wortlaut der ursprünglichen Fassung der Bestimmung noch den der danach vorgenommenen Änderungen.

20. Einen weiteren Maßstab für die Zulässigkeit von Vorlagefragen bildet das Erfordernis, dass die Angaben in den Vorlageentscheidungen nicht nur dem Gerichtshof sachdienliche Antworten ermöglichen sollen, sondern auch den Regierungen der Mitgliedstaaten und den anderen Beteiligten die Möglichkeit geben sollen, gemäß Artikel 23 der Satzung des Gerichtshofes Erklärungen abzugeben. Der Gerichtshof hat nämlich darauf zu achten, dass diese Möglichkeit in Anbetracht der Tatsache, dass den Beteiligten nach dieser Bestimmung nur die Vorlageentscheidungen zugestellt werden, gewahrt wird (8) .

21. Nun ist aber darauf hinzuweisen, dass sich im vorliegenden Verfahren trotz der Bedeutung der zugrunde liegenden Rechtsfrage kein anderer als der betroffene Mitgliedstaat geäußert hat. Das deutet darauf hin, dass der – den anderen Mitgliedstaaten zugestellte – Vorlagebeschluss nicht genügend Angaben enthält.

22. Zur dritten Vorlagefrage ist auszuführen, dass sie offensichtlich die Auslegung von Artikel 23 CIVA, also des nationalen Rechts, zum Gegenstand hat. Ein solches Begehren ist schon nach dem Wortlaut von Artikel 234 EG nicht zulässig.

23. Fraglich ist nun, ob diese Vorlagefrage nicht dergestalt umformuliert werden könnte, dass sie zulässig ist. So wäre es denkbar, sie dahin gehend umzuformulieren, dass mit ihr eine Auslegung von Artikel 19 der Sechsten Richtlinie, insbesondere des Begriffes „Umsatz“, begehrt wird.

24. Diesbezüglich stellt sich dann freilich die Frage, ob es sich dabei nicht um ein Ersuchen um die Erstellung eines allgemeinen Gutachtens handeln würde. Ein derartiges Ersuchen ist allerdings nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofes kein zulässiger Gegenstand von Vorabentscheidungsersuchen nach Artikel 234 EG (9) .

25. Sollte mit den Vorlagefragen hingegen die Erledigung des vor dem nationalen Richter anhängigen konkreten Rechtsstreits bezweckt werden, so ist auch ein solches Ersuchen unzulässig, weil nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofes in einem Verfahren nach Artikel 234 EG, das auf einer klaren Aufgabentrennung zwischen den nationalen Gerichten und dem Gerichtshof beruht, für jede Würdigung des konkreten Sachverhalts das vorlegende Gericht zuständig ist (10) .

26. Der Gerichtshof ist somit nicht befugt, über den Sachverhalt des Ausgangsverfahrens zu entscheiden oder die von ihm ausgelegten Gemeinschaftsvorschriften auf nationale Maßnahmen oder Gegebenheiten im konkreten Anlassfall anzuwenden, da dafür ausschließlich das vorlegende Gericht zuständig ist. Die mehrwertsteuerrechtliche Beurteilung einzelner Vorgänge von Jorge L da da erfordert daher eine Würdigung von Tatsachen, die dem nationalen Richter obliegt (11) .

27. Im Lichte der – zugegebenermaßen – strengen Handhabung der Voraussetzungen für die Zulässigkeit von Vorlagefragen durch den Gerichtshof lässt sich für das vorliegende Verfahren – ähnlich wie schon aus Anlass eines früheren Vorabentscheidungsersuchens desselben nationalen Gerichts (12) – feststellen, dass keine der Vorlagefragen zulässig ist.

V – Ergebnis

28. Nach alledem wird dem Gerichtshof vorgeschlagen, das Vorabentscheidungsersuchen für unzulässig zu erklären.

1 – Originalsprache: Deutsch.

2 – ABl. L 145, S. 1, inzwischen mehrfach geändert.

3 – Gesetzesdekret Nr. 394B/84 vom 26. Dezember 1984 (DR, Serie 1, Nr. 297).

4 – Gesetzesdekret Nr. 241/86 vom 20. August 1986 (DR Serie 1, Nr. 190).

5 – Gesetzesdekret Nr. 195/89 vom 20. Juli 1989.

6 – Siehe dazu nur die Urteile vom 13. März 2001 in der Rechtssache C-379/98 (PreussenElektra, Slg. 2001, I-2099, Randnr. 39), vom 22. Januar 2002 in der Rechtssache C-390/99 (Canal Satélite Digital, Slg. 2002, I-607, Randnr. 19), vom 27. Februar 2003 in der Rechtssache C-373/00 (Adolf Truley, Slg. 2003, I-1931, Randnrn. 22 ff.) und vom 5. Februar 2004 in der Rechtssache C-380/01 (Schneider, Slg. 2004, I-0000, Randnr. 22).

7 – Beschluss vom 11. Juli 2001 in der Rechtssache C-154/01 (Caves Costa Verde, ABl. 2001, C 289, S. 8).

8 – Urteil vom 1. April 1982 in den verbundenen Rechtssachen 141/81, 142/81 und 143/81 (Holdijk u. a., Slg. 1982, 1299, Randnr. 6) sowie die Beschlüsse vom 23. März 1995 in der Rechtssache C-458/93 (Saddik, Slg. 1995, I-511, Randnr. 13) und vom 28. Juni 2000 in der Rechtssache C-116/00 (Laguillaumie, Slg. 2000, I-4979, Randnr. 24).

9 – Urteile vom 15. Dezember 1995 in der Rechtssache C-415/93 (Bosman, Slg. 1995, I-4921, Randnr. 60), vom 10. Dezember 2002 in der Rechtssache C-153/00 (Der Weduwe, Slg. 2002, I-11319, Randnr. 32), vom 21. Januar 2003 in der Rechtssache C-318/00 (Bacardi-Martini und Cellier des Dauphins, Slg. 2003, I-905, Randnr. 42) und vom 12. Juni 2003 in der Rechtssache C-112/00 (Schmidberger, Slg. 2003, I-5659, Randnr. 32).

10 – Urteile vom 15. November 1979 in der Rechtssache 36/79 (Denkavit, Slg. 1979, 3439, Randnr. 12), vom 5. Oktober 1999 in den Rechtssachen C-175/98 und C-177/98 (Lirussi und Bizzaro, Slg. 1999, I-6881, Randnr. 37), vom 22. Juni 2000 in der Rechtssache C-318/98 (Fornasar u. a., Slg. 2000, I-4785, Randnr. 31) und vom 16. Oktober 2003 in der Rechtssache C-421/01 (Traunfellner, Slg. 2003, I-11941, Randnrn. 21 ff.).

11 – Urteil vom 4. Dezember 2003 in der Rechtssache C-448/01 (EVN, Slg. 2003, I-0000, Randnr. 59).

12 – Zur Unzulässigkeit siehe auch den Beschluss vom 22. November 2001 in der Rechtssache C-223/00 (DAFSE gegen Partex, ABl. 2002, C 84, S. 32).