URTEIL DES GERICHTSHOFES (Zweite Kammer)

26. Mai 2005 *

In der Rechtssache C-536/03

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Artikel 234 EG, eingereicht vom Supremo Tribunal Administrativo (Portugal) mit Entscheidung vom 26. November 2003, beim Gerichtshof eingegangen am 22. Dezember 2003, in dem Verfahren

António Jorge L^da^

gegen

Fazenda Pública

erlässt

DER GERICHTSHOF (Zweite Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten C. W. A. Timmermans, der Richterin R. Silva de Lapuerta (Berichterstatterin) sowie der Richter J. Makarczyk, P. Kūris und G. Arestis,

* Verfahrenssprache: Portugiesisch.

Generalanwältin: C. Stix-Hackl,

Kanzler: R. Grass,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

— der Portugiesischen Republik, vertreten durch L. Fernandes als Bevollmächtigten,

— der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch R. Lyal und A. M. Alves Vieira als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge der Generalanwältin in der Sitzung vom 16. Dezember 2004

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Artikel 19 der 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, im Folgenden: Sechste Richtlinie) in Bezug auf die Bestimmung des Umfangs des Rechts auf Vorsteuerabzug bei der Errichtung von Gebäuden.

2 Das Ersuchen ergeht im Rahmen eines beim Supremo Tribunal Administrativo (Oberster Verwaltungsgerichtshof) der Portugiesischen Republik eingelegten Rechtsmittels in einem Rechtsstreit der António Jorge L^da gegen die portugiesischen Behörden wegen der Nachforderung von Mehrwertsteuer und der Festsetzung von Verzugszinsen für die Jahre 1994 bis 1997.

Rechtlicher Rahmen

Gemeinschaftsrecht

3 Artikel 10 der Sechsten Richtlinie lautet wie folgt:

„(1) Im Sinne dieser Richtlinie gilt als

a) Steuertatbestand: der Tatbestand, durch den die gesetzlichen Voraussetzungen für den Steueranspruch verwirklicht werden,

b) Steueranspruch: der Anspruch, den der Fiskus nach dem Gesetz gegenüber dem Steuerschuldner von einem bestimmten Zeitpunkt ab auf die Zahlung der Steuer geltend machen kann, selbst wenn Zahlungsaufschub gewährt werden kann.

(2) Der Steuertatbestand und der Steueranspruch treten zu dem Zeitpunkt ein, zu dem die Lieferung des Gegenstands oder die Dienstleistung bewirkt wird. ...

Werden jedoch Anzahlungen geleistet, bevor die Lieferung von Gegenständen oder die Dienstleistung bewirkt ist, so entsteht der Steueranspruch zum Zeitpunkt der Vereinnahmung entsprechend dem vereinnahmten Betrag."

4 Artikel 17 der Sechsten Richtlinie mit der Überschrift „Entstehung und Umfang des Rechts auf Vorsteuerabzug" sieht vor:

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

...

(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."

5 Nach diesem Artikel 17 Absatz 5 Unterabsatz 3 können die Mitgliedstaaten den Steuerpflichtigen auch gestatten oder sie verpflichten, andere Kriterien als das nach Artikel 19 anzuwenden.

6 Artikel 19 der Sechsten Richtlinie mit der Überschrift „Berechnung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs" lautet wie folgt:

„(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. ...“

Nationales Recht

7 Die Mehrwertsteuer wird in Portugal durch das Mehrwertsteuergesetz geregelt (Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, im Folgenden: CIVA), genehmigt durch die gesetzesvertretende Verordnung Nr. 394B/84 vom 26. Dezember 1984 (Diário da República, Serie A, Nr. 297).

8 Artikel 23 CIVA lautet wie folgt:

„1. Wenn ein Steuerpflichtiger in Ausübung seiner Tätigkeit Übertragungen von Gegenständen oder Dienstleistungen ausführt, für die teilweise kein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, so ist die Mehrwertsteuer auf die Anschaffungen nur zu dem Prozentsatz abziehbar, der dem Jahresbetrag der zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsätze entspricht.

2. Der Steuerpflichtige kann ungeachtet der Bestimmungen des vorstehenden Absatzes den Abzug je nach der tatsächlichen Zuordnung der Gesamtheit oder eines Teils der verwendeten Gegenstände oder Dienstleistungen vornehmen; die Befugnis der Generaldirektion für Steuern, ihm besondere Bedingungen aufzuerlegen oder dieses Verfahren zu beenden, falls bedeutende Verzerrungen der Besteuerung festgestellt werden, bleibt unberührt.

3. Die Steuerverwaltung kann den Steuerpflichtigen verpflichten, gemäß dem vorstehenden Absatz zu handeln:

a) wenn er unterschiedliche wirtschaftliche Tätigkeiten ausübt;

b) wenn die Anwendung des in Absatz 1 genannten Verfahrens zu bedeutenden Verzerrungen bei der Besteuerung führt.

4. Der in Absatz 1 genannte Prozentsatz des Vorsteuerabzugs ergibt sich aus einem Bruch; dieser enthält im Zähler den Jahresbetrag der zum Vorsteuerabzug nach Artikel 19 und Artikel 20 Absatz 1 berechtigenden Übertragungen von Gegenständen und Dienstleistungen abzüglich der Mehrwertsteuer und im Nenner den Jahresbetrag aller Umsätze des Steuerpflichtigen abzüglich der Mehrwertsteuer, einschließlich der von der Steuerpflicht befreiten oder nicht von der Mehrwertsteuer erfassten Umsätze, insbesondere der nicht steuerpflichtigen Subventionen, sofern diese keine Ausstattungsbeihilfen darstellen.

5. Übertragungen von Gegenständen des Anlagevermögens, die im Rahmen der Tätigkeit des Unternehmens verwendet wurden, und Immobilien- oder Finanzgeschäfte, die gegenüber der Tätigkeit des Steuerpflichtigen Hilfscharakter haben, werden bei der Berechnung nach Absatz 4 nicht berücksichtigt ...“

9 Die gesetzesvertretende Verordnung Nr. 241/86 vom 20. August 1986 (Diário da República, Serie A, Nr. 190) hat später das im CIVA geregelte Verfahren in Bezug auf die Lieferung von Grundstücken ergänzt.

10 Artikel 5 dieser gesetzesvertretenden Verordnung lautet wie folgt:

„1. Der Abzug der auf jedes Gebäude oder jeden selbständigen Teil entfallenden Steuer wird nach dem Verfahren der tatsächlichen Zuordnung aller verwendeten Gegenstände und Dienstleistungen gemäß den Vorschriften des Artikels 23 Absatz 2 [CIVA] vorgenommen.

2. Wenn die Generaldirektion für direkte und indirekte Steuern die für die tatsächliche Zuordnung verwendeten Anrechnungskriterien für unangemessen hält, legt sie andere Kriterien fest und informiert den Steuerpflichtigen darüber unter Angabe der Gründe für die Entscheidung.“

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

11 Die António Jorge L[da] (im Folgenden: António Jorge) mit Sitz in Santarém (Portugal) legte beim Supremo Tribunal Administrativo ein Rechtsmittel gegen das Urteil des Tribunal Tributário de Primeira Instância de Santarém (Finanzgericht erster Instanz Santarém) ein, das der Klage gegen die Nachforderung von Mehrwertsteuer und der Festsetzung von Verzugszinsen für die Jahre 1994 bis 1997 teilweise stattgegeben hatte.

12 Nach der Darstellung im erstinstanzlichen Urteil geht es um folgenden Sachverhalt:

„1. Die [António Jorge] war ... in den Jahren 1994 bis 1997 körperschaftsteuerpflichtig (allgemeine Regelung) und unterlag hinsichtlich der Mehrwertsteuer der normalen Regelung ...

2. Nach der dienstlichen Weisung Nr. 9097 vom 5. September 1996 wurde bei der [António Jorge] eine Betriebsprüfung durchgeführt, bei deren Abschluss am 26. Juni 1997 der Prüfungsbericht erstellt wurde, der sich ... [bei den Hauptakten befindet].

3. Die Betriebsprüfungsstellen des Bezirks Santarém stellten nach diesem Prüfungsbericht hinsichtlich der Mehrwertsteuer fest:

— [dass] ... Schwierigkeiten bei der genauen Bestimmung der Steuern [bestünden], die zu Unrecht als ‚allgemeine Kosten' abgezogen worden seien, da die Klägerin einen vollständigen Abzug dieser Kosten vorgenommen habe, während ihre Anschaffungen für einen steuerbefreiten und einen steuerpflichtigen Bereich bestimmt gewesen seien;

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

...

4. Vor dem Hintergrund der Ausführungen in Nummer 3 bestimmte der die Betriebsprüfung durchführende Prüfer ... die Mehrwertsteuer, die die [António Jorge] seiner Ansicht nach unter Verstoß gegen Artikel 23 CIVA und auf der Grundlage von ‚formlosen Unterlagen' zu Unrecht abgezogen hatte, sowie die nicht entrichtete Steuer.

...

8. In den Jahren 1994 bis 1997 erbrachte die [António Jorge] Dienstleistungen (Ausführung von Bauleistungen), die sie zum Abzug der Mehrwertsteuer berechtigten, die bei Käufen und Umsätzen (Errichtung von Bauwerken zum Verkauf) anfiel, die der [inzwischen abgeschafften] Grunderwerbssteuer unterlagen und bei denen ein derartiger Abzug unzulässig war.

9. In diesen Jahren ergaben sich ungefähr 50 % ihres Umsatzes aus Bauaufträgen über Immobilien für Wohnungsbaugenossenschaften und Selbstverwaltungskörperschaften, bei denen sie 5 % Mehrwertsteuer zahlte und 17 % (16 % im Jahr 1994) abzog, während sie für ungefähr 20 % des Umsatzes Steuern in Höhe von 17 % (16 % im Jahr 1994) zahlte und es sich beim Rest um der Grunderwerbssteuer unterliegende, mehrwertsteuerbefreite Umsätze handelte, die nicht zum Abzug berechtigten."

13 Zur Begründung ihres Rechtsmittels beim vorlegenden Gericht stellte die António Jorge die Frage nach der Auslegung von Artikel 19 der Sechsten Richtlinie.

14 Unter diesen Umständen hat das Supremo Tribunal Administrativo entschieden, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

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?

Zu den Vorlagefragen

Zur Formulierung der Fragen

15 In Anbetracht der Formulierung der Fragen durch das vorlegende Gericht ist zunächst darauf hinzuweisen, dass der Gerichtshof zwar im Verfahren nach Artikel 234 EG nicht befugt ist, die Normen des Gemeinschaftsrechts auf einen Einzelfall anzuwenden, und dass er somit auch nicht dafür zuständig ist, eine Bestimmung des innerstaatlichen Rechts unter jene Normen einzuordnen; er kann aber das Gemeinschaftsrecht im Rahmen der durch diesen Artikel vorgesehenen Zusammenarbeit zwischen den Gerichten anhand der Akten insoweit auslegen, als dies dem innerstaatlichen Gericht bei der Beurteilung der Wirkungen einer Bestimmung dienlich sein könnte (vgl. Urteil vom 20. April 1988 in der Rechtssache 204/87, Bekaert, Slg. 1988, 2029, Randnr. 5).

16 In dieser Hinsicht steht es dem Gerichtshof frei, im Fall ungenau formulierter oder den Rahmen seiner Befugnisse nach Artikel 234 EG überschreitender Fragen aus dem gesamten von dem vorlegenden Gericht vorgelegten Material (insbesondere der Begründung der Vorlageentscheidung) diejenigen Elemente des Gemeinschaftsrechts herauszuarbeiten, die unter Berücksichtigung des Gegenstands des Rechtsstreits einer Auslegung bedürfen (vgl. Urteil vom 17. Juni 1997 in der Rechtssache C-105/96, Codiesel, Slg. 1997, I-3465, Randnr. 13).

17 Aus der Begründung der Vorlageentscheidung ergibt sich, dass das Supremo Tribunal Administrativo den Gerichtshof um Auslegung von Artikel 19 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie bittet und die Frage stellt, ob, „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".

18 Das vorlegende Gericht möchte somit wissen, ob für die Anwendung von Artikel 19 der Sechsten Richtlinie und insbesondere für die Berechnung des Bruches zur Ermittlung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs nach Artikel 17 dieser Richtlinie in den Nenner der Wert der am Ende jedes Jahres noch nicht abgeschlossenen und noch nicht veräußerten Arbeiten, deren Gegenwert der Steuerpflichtige ganz oder teilweise noch nicht erhalten hat, aufzunehmen ist oder nicht.

Beim Gerichtshof eingereichte Erklärungen

19 Die Kommission der Europäischen Gemeinschaften und die portugiesische Regierung halten die Auslegung einer innerstaatlichen Vorschrift, die dazu führt, dass im Nenner des Bruches zur Berechnung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs der Wert der noch nicht abgeschlossenen Arbeiten, die von einem Steuerpflichtigen bei der Ausübung einer Tätigkeit im Bauhandwerk ausgeführt wurden, zu berücksichtigen ist, für nicht mit Artikel 19 der Sechsten Richtlinie vereinbar, soweit es sich bei diesen Arbeiten nicht um vom Steuerpflichtigen bereits ausgeführte Übertragungen von Gegenständen oder Dienstleistungen oder um andere Situationen handelt, aufgrund deren der Steuertatbestand oder der Steueranspruch besteht.

20 Die portugiesische Regierung führt jedoch aus, dass die nationalen Behörden in Anwendung von Artikel 17 Absatz 5 Unterabsatz 3 dieser Richtlinie ein Kriterium einführen könnten, wonach der Umfang der Tätigkeit des Unternehmens unter Berücksichtigung der Variation der Produktion oder des Wertes der noch nicht abgeschlossenen Arbeiten entsprechend der tatsächlichen Zuordnung bestimmt werden könne. Die Kommission weist auf die Möglichkeit späterer Berichtigungen gemäß Artikel 20 dieser Richtlinie hin.

Würdigung durch den Gerichtshof

21 Wie der Gerichtshof bereits entschieden hat, soll durch die Regelung über den Vorsteuerabzug der Unternehmer vollständig von der im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeiten geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlastet werden. Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem gewährleistet daher völlige Neutralität hinsichtlich der steuerlichen Belastung aller wirtschaftlichen Tätigkeiten unabhängig von ihrem Zweck und ihrem Ergebnis, sofern diese selbst der

Mehrwertsteuer unterliegen (Urteile vom 8. Juni 2000 in der Rechtssache C-98/98, Midland Bank, Slg. 2000, I-4177, Randnr. 19, und vom 22. Februar 2001 in der Rechtssache C-408/98, Abbey National, Slg. 2001, I-1361, Randnr. 24).

22 Aus der Vorlageentscheidung ergibt sich, dass die António Jorge nach Artikel 2 Absatz 1 und 6 der Sechsten Richtlinie im Rahmen ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit der Mehrwertsteuer unterliegende Dienstleistungen in Form der Ausführung von Bauaufträgen erbringt. Sie führt ebenfalls Übertragungen von Immobilien aus, die nach den Artikeln 2 Absatz 1 und 5 dieser Richtlinie der Mehrwertsteuer unterliegen, aber nach dem Wortlaut des Artikels 28 Absatz 3 Buchstabe b in Verbindung mit Anhang F Nummer 16 dieser Richtlinie von dieser Steuer befreit sind.

23 Soweit es sich nicht um Hilfsumsätze nach Artikel 19 Absatz 2 Satz 2 der Sechsten Richtlinie handelt, die für die Berechnung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs nach Artikel 17 Absatz 5 Unterabsatz 1 dieser Richtlinie außer Ansatz bleiben, ist zu bestimmen, welche Umsätze bei der Berechnung dieses Pro-rata-Satzes berücksichtigt werden müssen.

24 Artikel 17 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie sieht vor, dass das Recht auf Vorsteuerabzug entsteht, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht. Nach Artikel 10 Absatz 2 dieser Richtlinie ist dies der Fall, sobald die Lieferung des Gegenstands oder die Dienstleistung bewirkt wird (Urteil vom 8. Juni 2000 in der Rechtssache C-400/98, Breitsohl, Slg. 2000, I-4321, Randnr. 36). Artikel 10 Absatz 1 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie definiert den Steueranspruch als „de[n] Anspruch, den der Fiskus nach dem Gesetz gegenüber dem Steuerschuldner von einem bestimmten Zeitpunkt ab auf die Zahlung der Steuer geltend machen kann".

25 Daraus ergibt sich, dass nach dem System der Sechsten Richtlinie der Steuertatbestand, der Steueranspruch und die Möglichkeit des Vorsteuerabzugs außer bei Anzahlungen, bei denen der Steueranspruch zum Zeitpunkt der Vereinnahmung entsteht, an die tatsächliche Ausführung der Lieferung oder der Dienstleistung

anknüpfen. Artikel 19 Absatz 1 erwähnt nichts, was diese allgemeine Regel für die Berechnung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs ausschließt, und nichts im Wortlaut dieser Vorschrift deutet darauf hin, dass dieses System eine Abweichung dahin gehend enthält, dass im Nenner des Bruches für die Berechnung des Pro-rata-Satzes andere noch nicht abgeschlossene Umsätze zu berücksichtigen sind als solche, für die Anzahlungen geleistet oder Bauabrechnungen erstellt wurden.

26 Demgemäß widerspricht es diesem System, zuzulassen, dass bei der Bestimmung des Bereichs des Vorsteuerabzugs noch nicht erbrachte Umsätze berücksichtigt werden, die später möglicherweise nicht ausgeführt werden, denn der Steuertatbestand und folglich das Recht auf Vorsteuerabzug hängen von der tatsächlichen Ausführung eines Umsatzes ab. Soweit für noch nicht abgeschlossene Arbeiten vom Steuerpflichtigen noch keine Rechnung ausgestellt wurde oder noch keine Bauabrechnungen erteilt wurden und keine Anzahlungen erfolgt sind, stellen sie weder von diesem bereits erbrachte Übertragungen von Gegenständen oder Dienstleistungen noch einen anderen Vorgang dar, der den den Steueranspruch auslösenden Tatbestand bildet. Sie dürfen somit nicht für die Berechnung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs in den Nenner des Bruches in Artikel 19 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie aufgenommen werden.

27 Auf die vom vorlegenden Gericht gestellten Fragen ist somit zu antworten, dass es gegen Artikel 19 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie verstößt, wenn im Nenner des Bruches zur Berechnung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs der Wert der noch nicht abgeschlossenen Arbeiten berücksichtigt wird, die von einem Steuerpflichtigen bei der Ausübung einer Tätigkeit im Bauhandwerk ausgeführt werden, sofern dieser Wert nicht Übertragungen von Gegenständen oder Dienstleistungen entspricht, die der Steuerpflichtige bereits erbracht hat oder für die Bauabrechnungen erteilt oder Anzahlungen vereinnahmt wurden.

Kosten

28 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 für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

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

1. **Es verstößt gegen Artikel 19 Absatz 1 der Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage, wenn im Nenner des Bruches zur Berechnung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs der Wert der noch nicht abgeschlossenen Arbeiten berücksichtigt wird, die von einem Steuerpflichtigen bei der Ausübung einer Tätigkeit im Bauhandwerk ausgeführt werden, sofern dieser Wert nicht Übertragungen von Gegenständen oder Dienstleistungen entspricht, die der Steuerpflichtige bereits erbracht hat oder für die Bauabrechnungen erteilt oder Anzahlungen vereinnahmt wurden.**

Unterschriften.