URTEIL DES GERICHTSHOFES (Fünfte Kammer)
11. Juli 1996 *

In der Rechtssache C-306/94

betreffend ein dem Gerichtshof gemäß Artikel 177 EG-Vertrag von der Cour administrative d'appel Lyon (Frankreich) in dem bei dieser anhängigen Rechtsstreit

Régie dauphinoise — Cabinet A. Forest SARL

gegen

Ministre du Budget

vorgelegtes Ersuchen um Vorabentscheidung über die Auslegung von Artikel 19 Absatz 2 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)

erläßt

DER GERICHTSHOF (Fünfte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten D. A. O. Edward sowie der Richter J.-P. Puissochet, J. C. Moitinho de Almeida (Berichterstatter), C. Gulmann und M. Wathelet,

* Verfahrenssprache: Französisch.

Generalanwalt: C. O. Lenz
Kanzler: L. Hewlett, Verwaltungsrätin

unter Berücksichtigung der schriftlichen Erklärungen

— der Régie Dauphinoise — Cabinet A. Forest SARL, vertreten durch Rechtsanwalt J.-C. Cavaillé, Lyon,

— der französischen Regierung, vertreten durch E. Belliard, Directeur adjoint bei der Direktion für rechtliche Angelegenheiten des Außenministeriums, und J.-L. Falconi, Secrétaire des affaires étrangères bei derselben Direktion, als Bevollmächtigte,

— der griechischen Regierung, vertreten durch V. Kontolaimos, beigeordneter Rechtsberater im Juristischen Dienst des Staates, und A. Rokofyllou, Sonderberaterin des stellvertretenden Außenministers, als Bevollmächtigte,

— der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch H. Michard und E. Traversa, Juristischer Dienst, als Bevollmächtigte,

aufgrund des Sitzungsberichts,

nach Anhörung der mündlichen Ausführungen der Régie Dauphinoise — Cabinet A. Forest SARL, vertreten durch die Rechtsanwälte J.-C. Cavaillé und J.-C. Bouchard, Hauts-de-Seine, der französischen Regierung, vertreten durch F. Pascal, Chargé de mission bei der Direktion für rechtliche Angelegenheiten des Außenministeriums, als Bevollmächtigter, der griechischen Regierung, vertreten durch V. Kontolaimos und A. Rokofyllou, und der Kommission, vertreten durch H. Michard, in der Sitzung vom 11. Januar 1996,

nach Anhörung der Schlußanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 15. Februar 1996,

folgendes

Urteil

1 Die Cour administrative d'appel Lyon hat mit Urteil vom 26. Oktober 1994, beim Gerichtshof eingegangen am 21. November 1994, gemäß Artikel 177 EG-Vertrag zwei Fragen nach der Auslegung von Artikel 19 Absatz 2 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; im folgenden: Sechste Richtlinie) zur Vorabentscheidung vorgelegt.

2 Diese Fragen stellen sich in einem Rechtsstreit zwischen der Firma Régie dauphinoise — Cabinet A. Forest (Klägerin) und dem Ministre du Budget (Finanzminister), in dem es um die Berücksichtigung von Gelderträgen aus der Geldanlagetätigkeit der Klägerin bei der Berechnung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs geht.

3 Das Recht auf Vorsteuerabzug ist in Artikel 17 der Sechsten Richtlinie geregelt. Nach Artikel 17 Absatz 2 ist der Steuerpflichtige zum Vorsteuerabzug nur befugt, soweit „die Gegenstände und Leistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden". Soweit Gegenstände und Dienstleistungen von einem Steuerpflichtigen sowohl für Umsätze verwendet werden, für die ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, als auch für Umsätze, für die dieses Recht nicht besteht, ist der Vorsteuerabzug gemäß Artikel 17 Absatz 5 nur für den Teil der Mehrwertsteuer zulässig, der auf den Betrag der erstgenannten Umsätze entfällt.

4 Die Berechnung des Pro-rata-Satzes wird durch Artikel 19 festgelegt. In Artikel 19 Absatz 2 heißt es:

„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."

5 Artikel 13 Teil B bestimmt:

„Unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsvorschriften befreien die Mitgliedstaaten unter den Bedingungen, die sie zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der nachstehenden Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Mißbräuchen festsetzen, von der Steuer:

...

d) die folgenden Umsätze:

1. die Gewährung und Vermittlung von Krediten und die Verwaltung von Krediten durch die Kreditgeber,

...

3. die Umsätze — einschließlich der Vermittlung — im Einlagengeschäft und Kontokorrentverkehr, im Zahlungs- und Überweisungsverkehr, im Geschäft mit Forderungen, Schecks und anderen Handelspapieren, mit Ausnahme der Einziehung von Forderungen,

...“

6 Die Klägerin ist hauptsächlich als Grundstücks- und Hausverwalterin tätig. Ihre Tätigkeit umfaßt die Verwaltung vermieteter Immobilien im Auftrag der Eigentümer und die Wahrnehmung der Aufgaben des Verwalters in Miteigentum stehender Objekte. Hierfür vertrauen die Miteigentümer und Mieter, deren Immobilien die Klägerin verwaltet, ihr Geldvorschüsse an. Diese Beträge legt sie mit Einverständnis ihrer Klienten auf eigene Rechnung bei Finanzinstituten an. In der mündlichen Verhandlung hat die Klägerin erläutert, daß sie mit der Einzahlung dieser Beträge auf ihr Konto das Eigentum an ihnen erwirbt. Sie ist zu ihrer Rückzahlung verpflichtet, darf aber die Erträge der Geldanlagen behalten, die etwa 14 % ihrer jährlichen Gesamteinnahmen ausmachen.

7 Für die — im Ausgangsverfahren streitige — Zeit vom 1. Juli 1983 bis 30. Juni 1986 nahm die Klägerin den Vorsteuerabzug für die gesamte von ihr entrichtete Vorsteuer in Anspruch.

8 Die Steuerverwaltung gelangte jedoch nach einer allgemeinen Überprüfung der Buchführung der Klägerin im Jahr 1987 zu der Auffassung, es sei Artikel 212 des Anhangs II des französischen Code général des impôts in der Fassung des Dekrets Nr. 1163 vom 29. Dezember 1979 anzuwenden, der bestimmt:

„Die Steuerpflichtigen, die nicht ausschließlich zum Vorsteuerabzug berechtigende Umsätze ausführen, dürfen von der Mehrwertsteuer, mit der die das Anlagevermögen darstellenden Gegenstände belastet waren, einen Anteil abziehen, dessen Höhe

durch die Multiplikation des Betrages dieser Steuer mit dem Bruch ermittelt wird, der das Verhältnis zwischen den Jahreseinnahmen aus zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsätzen und den Jahreseinnahmen aus sämtlichen ausgeführten Umsätzen ausdrückt".

9 Die Steuerverwaltung nahm den Standpunkt ein, da die Gelderträge aus den Geldanlagegeschäften der Klägerin gemäß Artikel 261 C Absatz 1 Buchstaben a und d des Code général des impôts, der Artikel 13 Teil B Buchstabe d Nummern 1 und 3 der Sechsten Richtlinie in das französische Recht umsetzt, von der Mehrwertsteuer befreit seien, sei der Vorsteuerabzug nur zu dem Pro-rata-Satz zulässig. Außerdem dürften die Umsätze aus Geldanlagetätigkeit nach der — in der entscheidungserheblichen Zeit geltenden — Verwaltungsanweisung Nr. 3 D vom 18. Februar 1981 nicht als „Hilfsumsätze" im Sinne von Artikel 19 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie bei der Berechnung des Pro-rata-Satzes unberücksichtigt bleiben, da die Einnahmen daraus die Grenze von 5 % der Gesamteinnahmen des Unternehmens überschritten.

10 Demgemäß erließ die Steuerverwaltung gegen die Klägerin einen Bescheid über die Nachforderung von Mehrwertsteuer. Die Klägerin erhob hiergegen Klage beim Tribunal administratif Grenoble. Nach der erstinstanzlichen Abweisung der Klage legte sie bei der Cour administrative d'appel Lyon Berufung ein.

11 In ihrem Vorlageurteil vom 26. Oktober 1994 führt die Cour administrative d'appel aus, da die Klägerin für ihre Geldanlagetätigkeit keine gesonderte Buchführung gehabt und für diese nicht besonderes Personal und spezielle Sachmittel eingesetzt habe, könne nicht davon ausgegangen werden, daß sie sämtliche mit der Bildung besonderer Bereiche verbundenen Verpflichtungen erfüllt habe. Sie könne daher nicht geltend machen, daß sie für ihre Geldanlagegeschäfte einen solchen besonderen Bereich gebildet habe.

12 Allerdings sei an den Gerichtshof die Frage zu richten, ob die von der Steuerverwaltung vertretene Auslegung des Artikels 212 des Anhangs II des Code général des impôts mit der Sechsten Richtlinie vereinbar sei. Aus diesem Grund hat die

Cour administrative d'appel das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Sind die obengenannten Vorschriften des Artikels 19 der Sechsten Richtlinie angesichts ihres Wortlauts dahin auszulegen, daß die Ausübung des Rechts zum Vorsteuerabzug durch ein mehrwertsteuerpflichtiges Unternehmen, das auch Gelderträge aus der Anlage liquider Mittel einnimmt, durch diese Anlageumsätze — unter Berücksichtigung ihres Charakters im Verhältnis zum Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer — grundsätzlich beeinflußt wird?

2. Falls ein Einfluß auf das Recht zum Vorsteuerabzug besteht, sind die Gelderträge dann in den Nenner des Pro-rata-Satzes einzubeziehen oder sind sie aufgrund ihres Charakters oder als „Hilfsumsätze im Bereich der Finanzgeschäfte" im Sinne von Artikel 19 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie mit Rücksicht auf ihre Höhe oder ihren Anteil an den Gesamteinnahmen oder auch weil diese Umsätze eine unmittelbare dauerhafte Erweiterung der steuerbaren Tätigkeit darstellen oder aus irgendeinem anderen Grund in diesem Nenner nicht zu berücksichtigen?

13 Mit diesen beiden gemeinsam zu prüfenden Fragen möchte das vorlegende Gericht im wesentlichen wissen, ob nach Artikel 19 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie in den Nenner des Bruchs, mit dem der Pro-rata-Satz des Vorsteuerabzugs berechnet wird, Gelderträge einzubeziehen sind, die ein Unternehmen der Immobilienverwaltung als Entgelt für die auf eigene Rechnung erfolgte Anlage von Mitteln erhält, die es von den Eigentümern oder Mietern erhalten hat.

14 Zur Beantwortung dieser Frage ist zunächst festzustellen, ob die fraglichen Geldanlagen in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fallen.

15 Nach Artikel 2 der Sechsten Richtlinie, der den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer festlegt, unterliegen dieser nur Tätigkeiten mit wirtschaftlichem Charakter. Als Steuerpflichtiger gilt gemäß Artikel 4 Absatz 1, wer eine dieser wirtschaftlichen Tätigkeiten selbständig ausführt. Nach Artikel 4 Absatz 2 gehören zu den „wirtschaftlichen Tätigkeiten" alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden und insbesondere auch Leistungen, die die Nutzung von körperlichen oder nichtkörperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen umfassen. Nach Artikel 2 Nummer 1 schließlich unterliegt eine Tätigkeit nur dann der Mehrwertsteuer, wenn der Steuerpflichtige „als solcher" handelt.

16 Wie in Randnummer 6 erwähnt, erwirbt die Klägerin an den Mitteln, die ihr die Miteigentümer und Mieter der von ihr verwalteten Immobilien anvertrauen, das Eigentum, auch wenn sie sie zurückzahlen muß. Wegen ständiger Neuanlagen ist der Stand ihrer Bankkonten auch relativ konstant. Daher sind die Anlagen der Klägerin bei Finanzinstituten als an diese erbrachte Dienstleistungen anzusehen, nämlich als befristete Gelddarlehen, für die als Entgelt Zinsen gezahlt werden.

17 Anders als der Bezug von Dividenden durch eine Holdinggesellschaft, der nach dem Urteil des Gerichtshofes vom 22. Juni 1993 in der Rechtssache C-333/91 (Sofitam, Slg. 1993, I-3513, Randnr. 13) kein Entgelt für eine wirtschaftliche Tätigkeit ist und daher nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fällt, fallen Zinsen, die ein Unternehmen der Immobilienverwaltung für Geldanlagen erhält, die es auf eigene Rechnung mit von den Miteigentümern oder Mietern erhaltenen Mitteln vornimmt, in diesen Bereich, da Zinszahlungen nicht auf dem bloßen Eigentum eines Wirtschaftsguts beruhen, sondern das Entgelt für die Überlassung von Kapital an einen Dritten darstellen.

18 Zwar unterlägen Dienstleistungen wie Geldanlagen eines Immobilienverwalters bei Banken der Mehrwertsteuer nicht, wenn sie von nicht als Steuerpflichtige handeln-

den Personen erbracht würden. Im Ausgangsfall aber liegt im Bezug von Zinsen, die ein Immobilienverwalter für die Anlage von Mitteln einnimmt, die er von seinen Klienten im Zusammenhang mit der Verwaltung ihrer Immobilien erhält, eine unmittelbare, dauerhafte und notwendige Erweiterung seiner steuerbaren Tätigkeit. Bei einer derartigen Geldanlage handelt der Immobilienverwalter deshalb als Steuerpflichtiger.

19 Da die Geldanlagen der Klägerin bei Finanzinstituten als Dienstleistungen in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fallen, sind sie gemäß Artikel 13 Teil B Buchstabe d Nummern 1 und 3 der Sechsten Richtlinie von der Mehrwertsteuer befreit.

20 Damit stellt sich die Frage, ob sie Hilfsumsätze im Bereich der Finanzgeschäfte im Sinne von Artikel 19 Absatz 2 sind.

21 Mit der Regelung des Artikels 19, nach der Hilfsumsätze im Bereich der Finanzgeschäfte nicht in den Nenner des für die Berechnung des Pro-rata-Satzes verwendeten Bruchs einbezogen werden, soll die vollkommene Neutralität sichergestellt werden, die das gemeinsame Mehrwertsteuersystem garantiert. Wie der Generalanwalt in Nummer 39 seiner Schlußanträge ausgeführt hat, würde die Berechnung des Vorsteuerabzugs verfälscht, wenn sämtliche Erträge aus Finanzgeschäften des Steuerpflichtigen, die einen Zusammenhang mit einer steuerbaren Tätigkeit aufweisen, in den fraglichen Nenner einbezogen werden müßten, auch wenn die Erzielung dieser Erträge keine oder eine jedenfalls nur sehr begrenzte Verwendung von Gegenständen oder Dienstleistungen erfordert, für die die Mehrwertsteuer zu entrichten ist.

22 Allerdings gehen Geldanlagen von Unternehmen der Immobilienverwaltung auf Vorauszahlungen von Mitteln zurück, die die Miteigentümer und Mieter der verwalteten Immobilien diesen Unternehmen anvertrauen. Die Unternehmen können diese Beträge mit Zustimmung ihrer Klienten auf eigene Rechnung bei Finanzinstituten anlegen. Wie in Randnummer 18 ausgeführt, stellen die Zinseinnahmen aus diesen Geldanlagen die unmittelbare, dauerhafte und notwendige Erweiterung der

steuerbaren Tätigkeit der Unternehmen der Immobilienverwaltung dar. Solche Geldanlagen können deshalb nicht als Hilfsumsätze im Sinne von Artikel 19 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie angesehen werden. Ihre Berücksichtigung bei der Berechnung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs ist nicht geeignet, die Neutralität des Mehrwertsteuersystems zu beeinträchtigen.

23 Nach alledem ist auf die beiden Vorabentscheidungsfragen zu antworten, daß nach Artikel 19 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie Gelderträge, die ein Unternehmen der Immobilienverwaltung als Entgelt für die auf eigene Rechnung erfolgte Anlage von Mitteln erhält, die es von den Eigentümern oder Mietern erhalten hat, in den Nenner des für die Berechnung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs verwendeten Bruchs einzubeziehen sind.

Kosten

24 Die Auslagen der griechischen Regierung und der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, die vor dem Gerichtshof Erklärungen abgegeben haben, sind nicht erstattungsfähig. Für die Beteiligten des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren Teil des bei dem nationalen Gericht anhängigen Verfahrens; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts.

Aus diesen Gründen

hat

DER GERICHTSHOF (Fünfte Kammer)

auf die ihm vom Cour administrative d'appel Lyon mit Urteil vom 26. Oktober 1994 vorgelegten Fragen für Recht erkannt:

Nach Artikel 19 Absatz 2 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 sind Gelderträge, die ein Unternehmen der Immobilienverwaltung als Entgelt für die auf eigene Rechnung erfolgte Anlage von Mitteln erhält, die es von den Eigentümern oder Mietern erhalten hat, in den Nenner des für die Berechnung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs verwendeten Bruchs einzubeziehen.

Edward Puissochet Moitinho de Almeida

Gulmann Wathelet

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 11. Juli 1996.

Der Kanzler

R. Grass

Der Präsident der Fünften Kammer

D. A. O. Edward