DOMSTOLENS DOM (femte avdelningen)
den 11 juli 1996 *

I mål C-306/94,

angående en begäran enligt artikel 177 i EG-fördraget, från la Cour administrative d'appel de Lyon (Frankrike) att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i det vid den nationella domstolen anhängiga målet mellan

Régie dauphinoise — Cabinet A. Forest SARL

och

Ministre du Budget,

angående tolkningen av artikel 19.2 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977, om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT nr L 145, s. 1),

meddelar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden D. A. O. Edward, domarna J.-P. Puissochet, J. C. Moitinho de Almeida (referent), C. Gulmann och M. Wathelet,

* Rättegångsspråk: franska.

generaladvokat: C. O. Lenz,
justitiesekreterare: byrådirektör L. Hewlett,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

— Régie Dauphinoise — Cabinet A. Forest SARL, genom advokaten J. C. Cavaillé, Lyon,

— den franska regeringen, genom directeur adjoint Belliard, vid utrikesministeriets rättsavdelning, och secrétaire des affaires étrangerès J.-L. Falconi vid samma avdelning, båda i egenskap av ombud,

— den grekiska regering, genom biträdande juridiske rådgivaren V. Kontolaimos, vid Conseil juridique de l'État, och A. Rokofyllou, conseiller spécial du ministre adjoint des Affaires étrangères, båda i egenskap av ombud,

— Europeiska gemenskapernas kommisson, genom H. Michard och E. Traversa, båda vid rättstjänsten, i egenskap av ombud,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att Règie Dauphinoise — Cabinet A. Forest SARL, företrädd av J.-C Cavaillé, och advokaten J. C. Bouchard, Hauts-de Seine, den franska regeringen, företrädd av chargé de mission F. Pascal, vid utrikesministeriets rättsavdelning, i egenskap av ombud, den grekiska regeringen, företrädd av V. Kontolaimos och A. Rokofyllou, och kommissionen, företrädd av H. Michard har avgivit muntliga yttranden vid sammanträdet den 11 januari 1996,

och efter att den 15 februari 1996 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Genom dom av den 26 oktober 1994, vilket inkom till domstolens kansli den 21 november samma år har Cour administrative d'appel de Lyon med stöd av artikel 177 i EG-fördraget ställt två frågor för förhandsavgörande angående tolkningen av artikel 19.2 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT nr L 145, s. 1, nedan kallat "sjätte direktivet").

2 Dessa frågor har uppkommit inom ramen för en tvist mellan företaget Régie dauphinoise — Cabinet A. Forest (nedan kallad "Régie") och ministre du Bugdet angående beaktande av finansiell avkastning på den investering av överskjutande medel som Régie har genomfört, vid beräkningen av den avdragsgilla andelen.

3 I artikel 17 i sjätte direktivet föreskrivs om avdragsrätt. I enlighet med artikel 17.2 har den skattskyldige rätt till avdrag endast "i den mån varorna och tjänsterna används i samband med dennes skattepliktiga transaktioner". Vad avser de varor och tjänster som används av en skattskyldig för att utföra transaktioner som grundar avdragsrätt och transaktioner som inte grundar avdragsrätt, är avdrag endast möjligt för den andel av mervärdesskatten som står i proportion till de skattepliktiga transaktionerna i enlighet med 17.5.

4 Denna andel beräknas i enlighet med bestämmelserna i artikel 19, vars punkt 2 föreskriver följande:

"Med avvikelse från bestämmelserna i punkt 1, skall från beräkningen av den avdragsgilla andelen undantas den omsättning som kan hänföras till tillhandahållande av anläggningstillgångar som används av den skattskyldiga personen i hans rörelse. Vidare undantas vad som kan hänföras till kringtjänster antingen i samband med fastighets-och finansiella transaktioner eller transaktioner som anges i artikel 13 B d."

5 I artikel 13 B d punkt 1 och 3 föreskrivs att:

"Utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser skall medlemsstaterna undanta följande verksamheter från skatteplikt och fastställa de villkor som krävs för att säkerställa en riktig och enkel tillämpning och förhindra eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk:

...

d) Följande transaktioner:

1. Beviljande av och förhandlingar om krediter och förvaltning av krediter av den person som har beviljat kredit.

...

3. Transaktioner och förhandlingar rörande spar-och transaktionskonton, betalningar, överföringar, fordringar, checkar och andra överlåtbara skuldebrev, med undantag av inkasso och factoring."

6 Régie utövar i huvudsak verksamhet som förvaltare av egendom. Denna verksamhet utgörs dels av förvaltning, i egenskap av ägarombud, av fast egendom för uthyrning och dels av att utöva uppgifter såsom samägandeförvaltare. Inom ramen för detta besitter Régie de förskott som har ställts till dess förfogande av de samägare och de hyresgäster vars fastigheter Régie förvaltar. Régie placerar dessa belopp med sina kunders godkännande för egen räkning i finansinstitut. Under sammanträdet förtydligades det att Régie blir ägare av medlen från det att de inbetalas på dess konto. Régie är skyldig att återbetala dessa medel, men erhåller avkastningen på investeringen, vilket i förevarande fall utgjorde 14 procent av dess totala årsinkomster.

7 Under den period som är i fråga i tvisten, vilken sträcker sig från den 1 juli 1983 till och med den 30 juni 1986, drog Régie av hela den mervärdesskatt som tidigare inbetalats.

8 Till följd av en allmän revision av Régies bokföring år 1987 ansåg skatteförvaltningen att artikel 212 i bilaga II till den franska allmänna taxeringslagen var tillämplig, såsom den är utformad enligt dekret nr 1163 av den 29 december 1979, enligt vilket:

"De skattskyldiga som inte endast utför transaktioner som grundar avdragsrätt är berättigade att dra av en andel av mervärdesskatten som har belastat fast egendom, som är lika med beloppet av denna skatt multiplicerat med proportionen mellan

beloppet av de årsinkomster som har samband med de transaktioner som ger avdragsrätt och beloppet av de årsinkomster som har samband med samtliga utförda transaktioner..."

9 Enligt skattemyndigheten kunde endast en andel av mervärdesskatten vara avdragsgill, eftersom den finansiella avkastningen på den investering av överskjutande medel som hade företagits av Régie var undantagen från mervärdesskatt i enlighet med artikel 261 C 1 a och d i den allmänna taxeringslagen, vilken i fransk rätt införlivar artikel 13 B d punkt 1 och 3 i sjätte direktivet. För övrigt kom skattemyndigheten i enlighet med de administrativa anvisningarna 3 D av den 18 februari 1981, vilka var i kraft vid tidpunkten för omständigheterna, fram till att den omsättning som hade samband med transaktionerna avseende finansiella investeringar inte kunde undantas från andelsberäkningen med stöd av det förhållandet att de var "kringtjänster i samband med finansiella transaktioner" i den mening som avses i artikel 19.2 i det sjätte direktivet, eftersom den inkomst som genererats genom denna verksamhet överskred en gräns om 5 procent av företagets totala inkomst.

10 Ett krav på att erlägga mervärdesskatt riktades följaktligen till Régie som bestred detta vid Tribunal administratif i Grenoble. Då denna domstol avslog Régies talan överklagade Régie till Cour administrative d'appel de Lyon.

11 I dom av den 26 oktober 1994 fastställde denna domstol att då Régie inte hade fört separata räkenskaper för dessa finansiella transaktioner och inte hade anslagit särskilda medel vad avser personal och utrustning för detta, kunde företaget inte anses ha underställt sig samtliga de skyldigheter som skall vara uppfyllda vid upprättande av skilda rörelsegrenar. Régie kunde följaktligen inte hävda att en sådan rörelsegren hade upprättats vad avser dess investeringar av överskjutande medel.

12 Däremot var Cour administrative d'appel de Lyon av den uppfattningen att det var nödvändigt att fråga domstolen om skattemyndighetens tolkning av artikel 212 i bilaga II till den allmänna taxeringslagen var förenlig med det sjätte direktivet. I

detta syfte förklarade Cour administrative d'appel de Lyon målet vilande och hänsköt en begäran om förhandsavgörande till domstolen för att denna skulle avgöra:

"— För det första; om ovannämnda bestämmelser i artikel 19 i sjätte direktivet, med beaktande av deras utformning, skall tolkas på så sätt att då ett företag — som har skyldighet att erlägga mervärdesskatt och som även uppbär finansiell avkastning som ersättning för investering av överskjutande medel — utövar sin avdragsrätt skall nämnda investeringstransaktioner, med beaktande av transaktionernas ställning med avseende på mervärdesskattens tillämpningsområde, i princip påverka denna rätt.

— För det andra; om — för det fall att avdragsrätten påverkas — denna finansiella avkastning skall inkluderas i den nämnare som bestämmer andelen eller om den skall exkluderas ur den, med anledning av avkastningens art eller på grund av att den utgör vad som avses med 'kringtjänster i samband med finansiella transaktioner' i artikel 19.2 i sjätte direktivet, med hänsyn till att det belopp avkastningen uppgår till eller dess proportion av den totala inkomsten eller med hänsyn till den omständigheten att transaktionerna i fråga utgör en direkt och permanent förlängning av den beskattningsbara verksamheten eller slutligen med hänsyn till andra omständigheter."

13 Genom dessa två frågor som skall prövas gemensamt avser den nationella domstolen i huvudsak att få klarlagt om artikel 19.2 i det sjätte direktivet skall tolkas på så sätt att den finansiella avkastning, som har uppburits av ett företag som handhar förvaltningen av fast egendom, i ersättning för investeringar som har genomförts som för egen räkning, av medel som har betalats av ägare eller hyresgäster, skall inkluderas i nämnaren i det bråk som används vid beräkningen av den andel som är avdragsgill.

14 För att kunna besvara denna fråga skall det först prövas om investeringarna i fråga omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt.

15 Det framgår av artikel 2 i det sjätte direktivet, som definierar tillämpningsområdet för mervärdesskatt att inom en medlemsstats territorium är endast den verksamhet som har en ekonomisk karaktär underställd denna skatt. I enlighet med artikel 4.1 avses med skattskyldig person varje person som självständigt bedriver någon form av ekonomisk verksamhet. Begreppet "ekonomisk verksamhet" definieras i artikel 4.2 som omfattande alla verksamheter av producenter, återförsäljare och personer som tillhandahåller tjänster, och däribland transaktioner som innebär att materiella och immateriella tillgångar utnyttjas i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav. Slutligen framgår det av artikel 2.1 i sjätte direktivet att en skattskyldig skall agera "i denna egenskap" för att en transaktion skall underställas mervärdesskatt.

16 I det förevarande fallet, som det redan har påpekats i punkt 6 i detta mål, överlåts de medel till Régie, vilka har anförtrotts företaget av de samägare och hyresgäster vars fastigheter företaget handhar förvaltningen av, även om företaget skall återbetala dem. För övrigt tillförsäkrar det förhållandet att det sker en konstant förnyelse av investeringstransaktionerna en viss beständighet vad avser saldot på de bankkonton som Régie har öppnat. De investeringar som Régie har genomfört vid finansinstituten kan därför betraktas som tjänster som har tillhandahållits finansinstituten i form av lån för en bestämd tid, vilka vederbörligen har ersatts genom räntebetalningar.

17 I motsats till vad som gäller för den utdelning som hade uppburits av ett holdingbolag vilken enligt domstolens ställningstagande i dom av den 22 juni 1993, Sofitam (C-333/91, Rec. s. I-3513, punkt 13) inte omfattades av tillämpningsområdet för mervärdesskatt — eftersom den inte utgjorde ersättning för ekonomisk verksamhet — kan inte den ränta som uppburits av ett företag som handhar förvaltning av fast egendom, i ersättning för investeringar som genomförts som för egen räkning av medel som betalats av samägare och hyresgäster, undantas från tillämpningsområdet för mervärdesskatt, då ränteutbetalningen inte följer av själva innehavet av den fasta egendomen utan utgör ersättning för att kapital har ställts till tredje mans förfogande.

18 Att tillhandahålla tjänster såsom de investeringar som har genomförts vid en bank av förvaltaren, skulle säkerligen inte underställas mervärdesskatt om de genomför-

des av personer som inte agerade i egenskap av skattskyldig person. I målet vid den nationella domstolen utgör emellertid det förhållandet att förvaltaren uppbär räntor, som är avkastning av investeringen av de belopp som denne har erhållit av sina kunder inom ramen för förvaltningen av deras fasta egendom, en direkt, bestående och nödvändig förlängning av den verksamhet som utgör grund för skatteplikt, så att denna förvaltare agerar som en skattskyldig person då denne genomför en sådan investering.

19 I den mån som de investeringar som Régie har genomfört vid finansinstituten skall betraktas som tillhandahållande av tjänster, vilket faller inom tillämpningsområdet för mervärdesskatt, skall det konstateras att dessa investeringar undantas i enlighet med artikel 13 B d punkt 1 och 3 i sjätte direktivet från skatteplikt.

20 Härefter skall det prövas om de utgör kringtjänster i samband med finansiella transaktioner i den mening som avses i artikel 19.2.

21 Det skall i detta avseende påpekas att det förhållandet att kringtjänster i samband med finansiella transaktioner inte inkluderas i nämnaren i det bråk som används vid beräkningen av den andel som är avdragsgill, i enlighet med artikel 19 i sjätte direktivet, är avsett att tillförsäkra att den absoluta opartiskhet som det gemensamma systemet för mervärdesskatt garanterar iakttas. Som generaladvokaten har påpekat i punkt 39 i sitt förslag till avgörande skulle beräkningen av avdraget förvanskas om avkastningen av den skattskyldiges finansiella transaktioner, som har samband med en verksamhet som grundar skatteplikt, skulle inkluderas i ovannämnda nämnare även då det för att en sådan avkastning skall erhållas det inte förutsätts att varor eller tjänster för vilka mervärdesskatt skall erläggas utnyttjas eller det åtminstone endast förutsätts en mycket begränsad användning av dessa.

22 Det skall ändå erinras om att investeringarna som har genomförts av de företag som förvaltar fast egendom, härrör från förskott som har ställts till dessas förfogande av de samägare och hyresgäster vars fasta egendom företaget förvaltar. Med godkännande från sina kunder har dessa företag kunnat investera dessa belopp som för egen räkning vid finansinstitut. Det är därför, som domstolen har i påpekat i punkt 18 i denna dom, som den ränta som genereras av dessa investeringar utgör

en direkt, bestående och nödvändig förlängning av den verksamhet — som utövas av de företag som förvaltar fast egendom — som grundar skatteplikt. Sådana investeringar kan därför inte definieras som kringtjänster i den mening som avses i artikel 19.2 i sjätte direktivet och det förhållandet att de beaktas vid beräkningen av den andel som är avdragsgill påverkar inte opartiskheten av systemet för mervärdesskatt.

23 Under dessa omständigheter skall de två frågorna i begäran om förhandsavgörande besvaras på så sätt att artikel 19.2 i det sjätte direktivet skall tolkas på så sätt att den finansiella avkastning som har uppburits av ett företag som handhar förvaltning av fast egendom som ersättning för investeringar, som har genomförts som för egen räkning, av medel som har betalats av ägare eller hyresgäster skall inkluderas i nämnaren i det bråk som används vid beräkningen av den avdragsgilla andelen.

Rättegångskostnader

24 De kostnader som har förorsakats den grekiska regeringen och Europeiska gemenskapernas kommission, som har inkommit med yttrande till domstolen, är inte ersättningsgilla. Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna.

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

— angående de frågor som genom dom av den 26 oktober 1994 förts vidare av Cour administrative d'appel de Lyon — följande dom:

Artikel 19.2 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977, om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter —

Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, skall tolkas på så sätt att den finansiella avkastning som har uppburits av ett företag som handhar förvaltning av fast egendom som ersättning för investeringar, som har genomförts som för egen räkning, av medel som har betalats av ägare eller hyresgäster skall inkluderas i nämnaren i det bråk som används vid beräkningen av den avdragsgilla andelen.

Edward Puissochet Moitinho de Almeida

Gulmann Wathelet

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 11 juli 1996.

R. Grass

Justitiesekreterare

D. A. O. Edward

Ordförande på femte avdelningen