

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT CHRISTINE STIX-HACKL

föredraget den 6 mars 2001¹

I — Inledning

1. I förevarande mål har Tribunal administratif de Lille begärt att domstolen besvarar frågan huruvida ett holdingbolag enligt rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (nedan kallat sjätte direktivet)² har avdragsrätt för ingående mervärdesskatt, som är hänförlig till utgifter som har uppkommit till följd av aktieförvärv.

II — Bakgrund och förfarandet

2. Klaganden i målet vid den nationella domstolen är aktiebolaget Cibo Participations (nedan kallat Cibo). Cibo, som är ett holdingbolag, bildades av det bolag som innehar aktiemajoriteten, Compagnie d'Importation des Laines (nedan kallat CIL). Syftet med bolagsbildningen var att bilda

en sammanhängande koncern inom ullhandeln genom att förvärva betydande andelar i företag som är specialiserade inom denna sektor.

3. Bakgrunden till tvisten vid den nationella domstolen är att Cibo eftertaxerades med avseende på ingående mervärdesskatt. Eftertaxeringen föranleddes av att skattemyndigheten inte godkände de avdrag för ingående mervärdesskatt som klaganden hade begärt. Avdragen gällde olika tjänster som tredje man hade krävt betalning för under perioden 2 november 1993 till 31 december 1994 med anledning av aktieförvärv, bolagsrevision, prisförhandlingar, bolagsbildning vid förvärv av kontroll över bolag, juridisk rådgivning, skatterådgivning och rådgivning i fråga om förvärv av aktiekapital i bolag. Cibo erhöll ett schablonmässigt belopp om 0,5 procent av dotterbolagens omsättning som betalning för dessa tjänster.

4. Den franska skattemyndigheten gjorde gällande att Cibos omsättning huvudsakligen härrör från utdelning (som under åren 1993 och 1994 utgjorde 99,32 respektive 92,07 procent av samtliga intäkter) varav övriga intäkter utgjordes av ersättning för

¹ — Originalspråk: tyska.

² — EGT L 143, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28.

tjänster som tillhandahålls de andra dotterbolagen. Holdingbolaget bedriver inte någon affärsmässig verksamhet i eget namn.

- 3) Om utdelningen faller utanför mervärdesskattens tillämpningsområde, vilka konsekvenser får detta för frågan om rätten att göra avdrag:

5. Genom dom av den 6 januari 2000 beslutade Tribunal administratif de Lille att hänskjuta följande tre frågor, som avser förutsättningarna för avdrag enligt sjätte direktivet, till Europeiska gemenskapernas domstol:

- Är all rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt, som är hänförlig till utgifter som har uppkommit till följd av förvärv av aktier, utesluten när den inte motsvaras av någon skattepliktig transaktion,

- 1) Enligt vilket kriterium skall man definiera inblandning? Kan detta kriterium utgöras av förekomsten av tjänster som tillhandahålls mot betalning, av att ett holdingbolag styr koncernen eller sköter den faktiska förvaltningen, vilket utesluter att dotterbolaget är oberoende, eller av någon annan uppgift?

- eller skall avdrag medges såsom en del av de allmänna utgifterna?

III — Tillämpliga bestämmelser

- 2) Om det är fråga om inblandning, faller utdelningen i så fall utanför mervärdesskattens tillämpningsområde av något annat skäl än den ekonomiska verksamheten, så vitt denna utdelning inte utgör ersättning för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster, eller faller utdelningen inom mervärdesskattens tillämpningsområde, med beaktande av det förhållande att utgifterna har uppkommit till följd av förvärv av aktier i syfte att delta i den ekonomiska verksamheten, och är den i så fall undantagen från beskattning i enlighet med artikel 13 B d punkt 1 i sjätte direktivet, eller är den skattepliktig?

6. Enligt artikel 2.1 i sjätte direktivet skall mervärdesskatt betalas för "leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap".

Enligt artikel 4.1 är "varje person som självständigt någonstans bedriver någon form av ekonomisk verksamhet som anges i punkt 2, oberoende av syfte eller resultat" skattskyldig. Begreppet "ekonomisk verksamhet" i punkt 2 omfattar all verksamhet

av producenter, återförsäljare och personer som tillhandahåller tjänster och "utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav skall likaså betraktas som ekonomisk verksamhet".

I artikel 13 B i sjätte direktivet föreskrivs att undantag från skatteplikt kan göras för vissa verksamheter. Enligt artikel 13 B d punkt 5 kan undantag göras för följande verksamheter: "Transaktioner och förhandlingar med undantag av förvaltning och förvar rörande aktier, andelar i bolag eller andra sammanslutningar, obligationer och andra värdepapper, dock med uteslutande av följande:

— Handlingar som representerar äganderätt till varor.

— Sådana rättigheter eller värdepapper som avses i artikel 5.3."

I artikel 17 regleras avdragsrättens inträde och omfattning. Enligt artikel 17.2 har en skattskyldig person endast rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt "i den mån varorna och tjänsterna används i samband med den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner". Avdraget skall motsvara den ingående mervärdesskatt som skall erläggas för varor och tjänster som andra skattskyldiga personer levererat eller utfört.

Artikel 17.5 omfattar bestämmelser för avdragsrätt för ingående mervärdesskatt

avseende varor och tjänster som är avsedda att användas för såväl transaktioner för vilka den ingående mervärdesskatten är avdragsgill som för transaktioner för vilka den ingående mervärdesskatten inte är avdragsgill. Detta följer av artikel 17.5 punkt 1: "När varor och tjänster är avsedda att användas av en skattskyldig person såväl för transaktioner som omfattas av punkterna 2 och 3 och med avseende på vilka den ingående mervärdesskatten är avdragsgill, som för transaktioner med avseende på vilka den ingående mervärdesskatten inte är avdragsgill, skall bara den andel av den ingående mervärdesskatten vara avdragsgill som kan hänföras till de förstnämnda transaktionerna". Det följer av artikel 17.5 andra stycket att "denna andel skall bestämmas i enlighet med artikel 19 för alla transaktioner som genomförs av den skattskyldiga personen".

I artikel 19 föreskrivs bestämmelserna om beräkning av avdragsgilla andelar. Enligt artikel 19.1 skall en avdragsgill andel bestå av ett allmänt bråk, där täljaren består av det totala beloppet för den omsättning per år som kan hänföras till transaktioner för vilka den ingående mervärdesskatten är avdragsgill. Nämnaren är det totala beloppet, exklusive ingående mervärdesskatt, för den omsättning per år som kan hänföras till transaktioner som ingår i täljaren och till transaktioner för vilken ingående mervärdesskatt inte är avdragsgill. Ingående mervärdesskatt skall vid varje tillfälle dras av.

Med avvikelse från bestämmelserna i artikel 19.1 föreskrivs i andra stycket att vissa transaktioner, som till exempel transaktioner som anges i artikel 13 B d, är undantagna beskattning då det gäller kringtjänster.

IV — Den första tolkningsfrågan

7. Med den första tolkningsfrågan önskar den nationella domstolen få klarlagt enligt vilka förutsättningar holdingbolag kan anses "inblandade" i förvaltningen av sina dotterbolag.

Parternas anföranden

8. Cibo har, med åberopande av artiklarna 4 och 13 i sjätte direktivet, hävdade att dessa bestämmelser gör tydlig åtskillnad mellan "ekonomisk verksamhet" och sådan verksamhet som inte är ekonomisk och att verksamhetens art därför är avgörande för frågan om rätten till avdrag.

Vidare har Cibo uppmärksammat ett antal domar där domstolen uttalat sig om hur holdingbolag skall klassificeras.³ Av denna fasta rättspraxis framgår tydligt att holdingbolag i allmänhet inte utövar ekonomisk verksamhet och att de därmed inte

heller är skattskyldiga, såvida de inte är inblandade i förvaltningen av sina dotterbolag. Domstolen har ännu inte definierat begreppet "inblandning". Cibo anser i detta hänseende att begreppet "faktisk förvaltning" inte skall utgöra ett kriterium för "inblandning", eftersom faktisk förvaltning enligt fransk rätt avser den faktiska företagsledningen och inte den juridiska förvaltningen.

Även om den faktiska förvaltningen i praktiken uppfyller samtliga kriterier för "inblandning", utgör den faktiska förvaltningen endast slutfasen i en "inblandning" eftersom den kan medföra att dotterbolagens juridiska självständighet går förlorad. Cibo har hävdade att en investerare riskerar att hamna i olika situationer beroende på delägarskapsförvärvets syfte och omfattning. Begreppet koncernstyrning, som nämns i tolkningsfrågan, omfattar därmed följande två former av delägarskap där "inblandning" förekommer och som enligt den franska skatterätten utgör kriterium för förmögenhetsbeskattning (ISF).⁴

— I den första formen utgör delägarskapet i princip hela kapitalet och delägaren deltar aktivt i ledningen av företaget. Därmed anses inblandning i förvaltningen vara för handen. Det är vanligt förekommande att aktieägaren

3 — Dom av den 20 juni 1991 i mål C-60/90, Polysar Investments Netherlands (REG 1991, s. I-3111; svensk specialutgåva, volym 11, s. 227), punkterna 13 och 14, och av den 22 juni 1993 i mål C-333/91, Sofitam, (REG 1993, s. I-3513), punkt 12, och av den 20 juni 1996 i mål C-153/94, Wellcome Trust (REG 1996, s. I-3013), punkt 35, samt dom av den 6 februari 1997 i mål C-80/95, Harnas och Helm (REG 1997, s. I-745), punkterna 15 och 16.

4 — Enligt denna rätt görs åtskillnad mellan holdingbolag, vars verksamhet är begränsad till utövandet av vanliga rättigheter som tillkommer aktieägaren, och holdingbolag som effektivt styr bolagsgruppen, aktivt leder och kontrollerar sina dotterbolag samt även tillhandahåller dotterbolagen olika tjänster, främst administrativa och juridiska.

tillhandahåller dotterbolagen olika tjänster mot betalning.

diska, finansiella, administrativa och sociala förhållanden mellan moder- och dotterbolag. Beslutandekontroll, liknande affärsmål, tillsättning av ledning och tillhandahållandet av tjänster mot betalning utgör exempel på sådana kriterier.

- Den andra formen är det mest omfattande fallet av delägarskap. Delägaren styr dotterbolagen helt och är såsom faktisk förvaltare "inblandad" i ledningen av företaget.

I båda fallen utgör förvärv av delägarskap en ekonomisk verksamhet inom ramen för sjätte direktivets tillämpningsområde, eftersom holdingbolag, utöver de vanliga rättigheterna som tillkommer aktieägare, även kan vara faktiskt eller juridiskt inblandade i förvaltningen av dotterbolagen.

9. Den franska regeringen anser huvudsakligen att domstolens fasta rättspraxis kan tolkas *a contrario*, så att förvärv, innehav och överlåtelse av aktier samt utdelning omfattas av artikel 4.2 i sjätte direktivet om verksamheten innebär en direkt eller indirekt inblandning i förvaltningen av dotterbolagen. Med "inblandning" avses ett betydande inflytande över förvaltningen av dotterbolagen. Om holdingbolaget innehar den faktiska eller juridiska röstmajoriteten i dessa bolag är inflytandet troligtvis tillräckligt för att "inblandning" skall vara för handen. Med hjälp av olika kriterier kan ett sådant inflytande härledas ur juri-

10. Kommissionen har hänvisat till det, vid tidpunkten för den skriftliga förklaringen, anhängiga målet *Floridienne SA och Berginvest SA*⁵ och till förslaget till avgörande av generaladvokat Fennelly, föredraget den 4 april 2000. Generaladvokaten har inte definierat "begreppet inblandning" som sådant, utan i stället prövat huruvida holdingbolaget framstår som en självständig ekonomisk verksamhet.

Kommissionen anser att frågan inte kan besvaras med hjälp av begreppet "inblandning", eftersom det är främmande för sjätte direktivet och tar endast ställning till denna fråga i andra hand. Kommissionen anser att det för att kunna besvara frågan krävs en bedömning av pågående verksamhet mot bakgrund av artiklarna 4 och 2 i sjätte direktivet.

Beträffande definitionen av begreppet "inblandning" har kommissionen huvudsakligen, med hänsyn till domstolens fasta

⁵ — Dom av den 14 november 2000 i mål C-142/99, *Floridienne SA och Berginvest SA* (REG 2000, s. I-9567).

rättspraxis, erinrat om att det i målet Polysar⁶ var fråga om ett renodlat holdingbolag. I förevarande fall är det däremot fråga om ett blandat holdingbolag som utöver förvaltningen av sina företag även tillhandahåller dotterbolagen tjänster mot betalning. För att kunna besvara den aktuella frågan skall det fastställas när ett holdingbolag inte längre enbart agerar i egenskap av aktieinnehavare, utan dessutom utövar ekonomisk verksamhet. Kommissionen har, beträffande verksamhet som begränsas till utövandet av sådana rättigheter som tillkommer aktieägare och som inte utgör "inblandning" i förvaltningen, hänvisat till uppräknningen av verksamheter i punkt 6 i förslaget till avgörande av generaladvokat Van Gerven i målet Polysar.⁷

Med hänsyn till oklarheten i fråga om vad som är hänförligt till begreppet "inblandning" har kommissionen anfört att ett innehav av aktiemajoriteten är att betrakta som karaktäristiskt för "inblandning" enligt domen i målet Wellcome Trust. Det förhållande att det i målet Polysar var fråga om ett helägt dotterbolag motsäger dock ovanstående.

Kommissionen drar härav slutsatsen att det är svårt att finna överensstämmelse mellan begreppet "inblandning" och ett utövande av ekonomisk verksamhet i den mening som avses i sjätte direktivet. För att kunna

lösa problemet med blandade holdingbolag måste arten av den verksamhet som en utgift är hänförlig till fastställas. Faller verksamheten utanför sjätte direktivets tillämpningsområde måste det i fråga om verksamhet som omfattas av nämnda direktiv göras åtskillnad mellan transaktioner som är undantagna från beskattning och sådana som är skattepliktiga inom ramen för avdragsgilla andelar.

Bedömning

11. Det framgår av punkt 19 i målet Floridienne SA⁸ och Berginvest SA att "ett sådant deltagande i förvaltningen av dotterbolag måste anses utgöra en ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 4.2 i sjätte direktivet i den utsträckning som det omfattar utförandet av transaktioner som är mervärdesskattepliktiga enligt artikel 2 i nämnda direktiv, som till exempel ett holdingbolags tillhandahållande av tjänster avseende administration, bokföring och data till sina dotterbolag".

Följaktligen kan frågan om holdingbolagets skattskyldighet endast avgöras genom att fastställa huruvida holdingbolaget utövar verksamhet enligt artikel 2 eller ekonomisk verksamhet enligt artikel 4.2 i sjätte direktivet.

6 — Dom av den 20 juni 1991 i mål C-60/90, Polysar Investments Netherlands (REG 1991, s. I-3111; svensk specialutgåva, volym 11, s. 227).

7 — Se ovan fotnot 6, särskilt s. I-3126.

8 — Se ovan fotnot 5.

12. Således kan inte ett renodlat holdingbolag, vars verksamhet begränsas till förvärv och innehav av företagsandelar och utövandet av de därigenom ökande delägarrättigheterna, på grund av dess inflytande över dotterbolagen vara mervärdes-skatteskyldig enligt sjätte direktivet. För frågan om holdingbolags skattskyldighet innebär detta att det varken kan bero på om holdingbolaget styr koncernen eller utövar inflytande över ledningen, eller huruvida ett betydande inflytande över koncernledningen är för handen.

13. Därav följer att Cibos och kommissionens ståndpunkt, att rätten till avdrag endast kan besvaras genom ett fastställande av huruvida det är fråga om ekonomisk verksamhet i enlighet med artikel 4.2 i sjätte direktivet eller sådan verksamhet som inte är ekonomisk, är riktig. Avdragsrätten tillkommer endast skattskyldiga och denna egenskap beror enligt artikel 4.1 på utövandet av ekonomisk verksamhet i enlighet med artikel 4.2 i nämnda direktiv.

14. Således skall det först undersökas om Cibo utövar en sådan skattepliktig ekonomisk verksamhet som under vissa omständigheter kan medföra avdragsrätt.

15. Som kommissionen mycket riktigt har noterat har domstolen i målet Floridienne

SA och Berginvest SA redan befattat sig med denna fråga.

I punkt 17 i nämnda mål har domstolen huvudsakligen erinrat om att enligt domstolens fasta rättspraxis har holdingbolag, som uteslutande ägnar sig åt att förvärva delägarskap i andra företag utan att direkt eller indirekt vara "inblandade" i förvaltningen av dessa, förutom att utöva de rättigheter som nämnda holdingbolag har i egenskap av aktieägare eller bolagsman, inte ställning som mervärdesskatteskyldig person och därmed inte rätt till avdrag enligt artikel 17 i sjätte direktivet. Denna slutsats grundar sig bland annat på konstaterandet att enbart ägandet av andra företag inte utgör ekonomisk verksamhet i den mening som avses i sjätte direktivet.⁹

I punkt 18 i nämnda dom har domstolen, under åberopande av domen i målet Polysar, fastslagit att det förhåller sig annorlunda då delägandet "åtföljs av ett direkt eller indirekt deltagande i förvaltningen av de delägda bolagen, förutom vad gäller de rättigheter som delägaren har i egenskap av aktieägare eller bolagsman".

⁹ — Domstolen hänvisar till domarna i målen Polysar Investments Netherlands, punkt 17, och Sofitam, punkt 12, se ovan fotnot 3.

De i punkt 19 i målet *Floridienne SA och Berginvest SA* anförda formerna av "inblandning" i förvaltningen av dotterbolag innehåller exempel på verksamhet i den mening som avses i artikel 2 i sjätte direktivet. I teorin är all ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 4.2 i sjätte direktivet att betrakta som "inblandning" i den mån den omfattar utförandet av transaktioner som är mervärdesskattepliktiga enligt artikel 2 i nämnda direktiv.

16. När således holdingbolag förutom att enbart äga andra företag även tillhandahåller sina dotterbolag tjänster mot betalning handlar det per definition om blandade holdingbolag. Ekonomiska transaktioner av detta slag föranleder mervärdesskattskyldighet, eftersom de i motsats till enbart förvärv och delägarskap¹⁰ är att betrakta som ekonomisk verksamhet i den mening som avses i sjätte direktivet.

17. Av det ovan anförda följer att det inte ankommer på domstolen att uttömma ända varje tänkbar (ekonomisk) verksamhet som principiellt skulle kunna omfattas av artikel 2 respektive artikel 4.2 i sjätte direktivet. Det ankommer i stället på den nationella domstolen att pröva huruvida de av domstolen föregivna kriterierna skall tillämpas på det konkreta fallet i det anhängiga målet.

18. Den första tolkningsfrågan skall således besvaras med att det är fråga om "inblandning" i förhållandet mellan moder- och dotterbolag då holdingbolaget, förutom att enbart utöva de rättigheter som tillkommer holdingbolaget i egenskap av delägare, dessutom utövar ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 4.2 i sjätte direktivet och som omfattar utförandet av transaktioner som är mervärdesskattepliktiga enligt artikel 2 i nämnda direktiv.

V — Den andra tolkningsfrågan

19. Den nationella domstolen har ställt sin andra fråga för att få klarhet i huruvida utdelning faller inom mervärdesskattens tillämpningsområde och om den i så fall är undantagen från beskattning enligt artikel 13 B d punkt 1 i sjätte direktivet.

Parternas anföranden

20. Cibo har hävdat att utdelning aldrig kan omfattas av sjätte direktivets tillämpningsområde, eftersom utdelning oberoende av "inblandning" inte utgör vederlag för ekonomisk verksamhet. Utdelning

¹⁰ — Dom i målet *Polysar Investments Netherlands*, punkt 13, se ovan fotnot 6.

skall i stället betraktas som en yttring av det blotta ägandet av andra företag.

om utdelningen kan anses utgöra vederlag för den ekonomiska verksamheten, vilket förutsätter ett direkt samband mellan verksamheten i fråga och det erhållna vederlaget.¹¹

21. Den franska regeringen har däremot gjort gällande att utdelning faller inom mervärdesskattens tillämpningsområde vid "inblandning", eftersom den är ett resultat av ekonomisk verksamhet till följd av förvärv och delägarande i andra företag. Utdelning, som principiellt omfattas av mervärdesskattens tillämpningsområde, är dock undantagen från beskattning enligt artikel 13 B d punkt 5 i sjätte direktivet.

24. Domstolen har redan i målet Sofitam¹² funnit att utdelning inte utgör vederlag för ekonomisk verksamhet och omfattas således inte av mervärdesskattens tillämpningsområde, samt att de utdelningar som är resultatet av ett delägarskap följaktligen inte kan bli föremål för avdragsrätt.

22. Kommissionen har i huvudsak anfört att eftersom det saknas ett nödvändigt samband mellan holdingbolagets verksamhet och utdelningen är det inte möjligt att betrakta utdelningen som vederlag för ekonomisk verksamhet. Därav följer att det inte är fråga om betalning för tjänster som holdingbolaget tillhandahåller dotterbolagen och som är skattepliktiga enligt artikel 2 i sjätte direktivet.

25. Det är tillräckligt att hänvisa till domen i målet Floridienne SA och Berginvest SA avseende den franska regeringens ståndpunkt att det finns ett direkt samband mellan ekonomisk verksamhet och utdelning eftersom förvärv av delägarskap utgör ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 4.2 i sjätte direktivet.

Bedömning

23. Såsom Cibo och kommissionen mycket riktigt har konstaterat, kan enligt domstolens fasta rättspraxis utdelning till holdingbolag som är "inblandade" i förvaltningen av sina dotterbolag endast omfattas av sjätte direktivets tillämpningsområde

26. I detta mål¹³ slog domstolen fast att utdelningsbeloppet har vissa särdrag som delvis beror på tillfälligheter och med hänsyn till att rätten till utdelning endast är ett resultat av ägandet "finns det inte

11 — Dom i målet Floridienne SA och Berginvest SA, punkt 20 och följande punkter, se ovan fotnot 5.

12 — Dom i målet Sofitam, punkt 13, se ovan fotnot 3.

13 — Domstolen har i målet Floridienne SA och Berginvest SA, punkt 22, se ovan fotnot 5, anfört vissa karaktäristiska drag som utdelningar har. Utdelningar förutsätter normalt att det finns en utdelningsbar vinst och utdelningar är således beroende av bolagets resultat för räkenskapsåret. Den utdelningsbara andelen fastställs vidare på grundval av typen av ägande.

något sådant direkt och nödvändigt samband mellan utdelningen och ett tillhandahållande av tjänster att utdelningen kan anses utgöra vederlag för nämnda tjänster inte ens om dessa tillhandahållits av en aktieägare som erhåller den nämnda utdelningen".¹⁴

27. Mot bakgrund av vad som ovan anförts skall den andra tolkningsfrågan besvaras på så sätt att utdelning som holdingbolag erhåller från sina dotterbolag inte faller inom sjätte direktivets tillämpningsområde, eftersom utdelningen inte utgör betalning för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster. Utdelningen är följaktligen inte undantagen från beskattning enligt artikel 13 B d punkt 1 i sjätte direktivet.

VI — Den tredje tolkningsfrågan

28. Den nationella domstolens tredje tolkningsfråga avser det fall utdelningen faller utanför mervärdesskattens tillämpningsområde enligt sjätte direktivet och den önskar i så fall få klarlagt vad det får för konsekvenser för avdragsrätten. Den nationella domstolen har presenterat två alternativ, varav det första utesluter avdragsrätt för ingående mervärdesskatt som är hänförlig till utgifter som har uppkommit till följd av förvärv av aktier, och det andra medger avdrag såsom en del av de "allmänna utgifterna".

Parternas anföranden

29. Cibo har huvudsakligen hänvisat till att det framgår av domstolens fasta rättspraxis att erhållandet av utdelning inte medför en rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt, men medför inte heller att en sådan rätt går förlorad. Holdingbolag som är "inblandade" i förvaltningen eller ledningen av sina dotterbolag utövar ekonomisk verksamhet och har därmed rätt till avdrag för andelar av ingående mervärdesskatt som är hänförliga till såväl skattepliktig verksamhet som verksamhet som inte är skattepliktig. Med hänvisning till domen i målet BLP Group¹⁵ har Cibo hävdatt att avdrag för ingående mervärdesskatt kan göras såvida transaktionerna inte är undantagna från beskattning eller om egendom förvärfvas inom ramen för den ekonomiska verksamheten och kostnaderna för förvärvet är hänförliga till de "allmänna utgifterna". Dessa kostnader ingår i försäljningspriset. För företag som är "inblandade" i förvaltningen eller ledningen av sina dotterbolag utgör förvärv av dotterbolag det första steget mot en fusion mellan olika företag. Följaktligen utgör företagsförvärv en ekonomisk verksamhet och därav följer att skatten som är hänförlig till utgifterna för dessa förvärv är avdragsgill.

30. Den franska regeringen anser att med hänsyn till svaret på den andra tolkningsfrågan skall den tredje tolkningsfrågan inte besvaras. För företag som är "inblandade" i förvaltningen eller ledningen av sina

¹⁴ — Dom i målet *Floridienne SA och Berginvest SA*, punkt 23, se ovan fotnot 5.

¹⁵ — Dom av den 6 april 1995 i mål C-4/94, *BLP Group* (REG 1995, s. I-983).

dotterbolag är utgifterna för förvärv av aktier hänförliga till den allmänna verksamheten. Det framgår av artiklarna 17.5 och 19.1 i sjätte direktivet att utdelning som inte är avdragsgill endast får inkluderas i nämnaren i det bråk som används vid beräkningen av den avdragsgilla andelen. Eftersom utdelningar står i direkt, varaktig och nödvändig förbindelse med företagets ekonomiska verksamhet är det inte fråga om kringtjänster i den mening som avses i artikel 19.2 i sjätte direktivet och därmed behöver de inte upptas i kostnadsberäkningen.¹⁶

31. Kommissionen har däremot utgått från att avdragsrätten för utgifter som är hänförliga till förvärv av aktier utesluter avdragsrätten för kostnader som inte är hänförliga till någon beskattningsbar transaktion. Eftersom artikel 17 i sjätte direktivet inte innehåller bestämmelser om transaktioner i sådan ekonomisk verksamhet som faller utanför direktivets tillämpningsområde ankommer det på behörig myndighet i medlemsstaterna att fastslå enligt vilka principer avdragsrätten skall uteslutas. Kommissionen anser slutligen att begreppet "allmänna utgifter" är främmande för sjätte direktivet. Det avgörande är huruvida utgifterna är undantagna från beskattning eller är hänförliga till skattepliktig verksamhet i företaget. I det aktuella fallet framgår det inte med tydlighet om utgifterna som är hänförliga till förvärv av andra företag återfinns bland kostnaderna för de tjänster Cibo tillhandahåller sina dotterbolag.

Bedömning

32. Vad beträffar avdragsrätten för ingående mervärdesskatt som är hänförlig till kostnader som uppkommit till följd av förvärv av aktier, erinras huvudsakligen om att den nationella domstolen endast aktualiserar frågan för det fall att utdelning faller utanför mervärdesskattens tillämpningsområde enligt sjätte direktivet. Det är således fråga om transaktioner som inte är skattepliktiga enligt nämnda direktiv.

33. Enligt artikel 17.2 i sjätte direktivet har en skattskyldig person endast avdragsrätt för ingående mervärdesskatt "i den mån varorna och tjänsterna används i samband med den skattskyldige personens skattepliktiga transaktioner".¹⁷ Artikel 17.2 anger därmed förutsättningarna för avdragsrätten. Genom att tolka artikeln motsatsvis framgår det att det inte föreligger någon avdragsrätt i det aktuella fallet. Det följer således av artikel 17.2 *a contrario* att det inte föreligger någon avdragsrätt för ingående mervärdesskatt avseende transaktioner som inte omnämns i bestämmelsen, det vill säga transaktioner som inte är skattepliktiga eller undantagna från beskattning.

34. Det var även gemenskapslagstiftarens avsikt¹⁸ att i rådets andra direktiv 67/228/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning

16 — Den franska regeringen har hänvisat till dom av den 11 juli 1996 i mål C-306/94, Régie dauphinoise (REG 1996, s. I-3695), punkt 22.

17 — Se i detta avseende dom av den 4 oktober 1995 i mål C-291/92, Armbricht (REG 1995, s. I-2775), punkt 27 och följande punkter.

18 — Europeiska unionens bulletin, tillägg nummer 11, 1973, s. 18.

rörande omsättningsskatter — Struktur och tillämpningsvillkor för en gemensam mervärdesskatteordning — fortsättningsvis utesluta avdragsrätt för transaktioner som är undantagna beskattning.¹⁹

35. Det överensstämmer således med den gemenskapsrättsliga mervärdesskatteordningens grundsatser att det inte föreligger någon avdragsrätt för transaktioner som är undantagna från beskattning. Enligt nämnda ordning skall tillämpningsområdet för avdragsrätten motsvara företagens affärsverksamhet i den mån detta är möjligt.²⁰ Därav följer att det ligger helt i linje med den gemenskapsrättsliga mervärdesskatteordningen att inte bevilja avdragsrätt avseende transaktioner som är undantagna från beskattning.

36. Enligt domstolens fasta rättspraxis föreligger avdragsrätt endast då det finns ett direkt och omedelbart samband med de skattepliktiga transaktionerna.²¹

I målet Midland, som också avsåg utgifter hänförliga till förvärv av delägarskap, fann domstolen att avdragsrätten för ingående mervärdesskatt förutsätter att "kostnaden för att förvärva dessa utgör en del av

kostnadskomponenterna för de beskattade transaktionerna".²²

37. De utgifter som Cibo har haft till följd av aktieförvärvet saknar dock ett direkt och omedelbart samband med de beskattade transaktionerna men "är däremot en del av den skattskyldiges allmänna omkostnader, och är i denna egenskap en del av kostnadskomponenterna för ett företags produkter".²³

38. Rättsläget förändras emellertid om Cibo på objektiva grunder kan påvisa att kostnader avseende varor och tjänster som använts utgör en del av kostnadskomponenterna av en transaktion för vilken avdragsrätt föreligger.²⁴

39. Den tredje frågan kan således besvaras så att utdelning faller utanför sjätte direktivets tillämpningsområde och att avdragsrätten avseende kostnaderna som uppkommit till följd av förvärv av aktier saknar direkt och omedelbart samband med de beskattade transaktionerna såvida inte den skattskyldige på objektiva grunder kan påvisa att kostnader avseende varor och tjänster som denne använt utgör en del av kostnadskomponenterna av en transaktion för vilken avdragsrätt föreligger.

19 — EGT 71, s. 1303.

20 — Dom av den 8 mars 1988 i mål 165/86, Intiem mot Staatssecretaris van Financiën (REG 1986, s. 1471), punkt 14.

21 — Dom av den 8 juni 2000 i mål C-98/98, Midland (REG 2000, s. I-4177), punkt 20, se även domen i det ovan i fotnot 15 nämnda målet BLP Group, punkt 18 och följande punkter.

22 — Se domen i det ovan i fotnot 21 nämnda målet Midland, punkt 30.

23 — Se domen i det ovan i fotnot 21 nämnda målet Midland, punkt 31.

24 — Se domen i det ovan i fotnot 21 nämnda målet Midland, punkt 32.

VII — Förslag till avgörande

40. Mot bakgrund av vad som anförts ovan föreslår jag att domstolen skall besvara tolkningsfrågorna enligt följande:

- 1) Det är fråga om ”inblandning” i förhållandet mellan holding- och dotterbolag då holdingbolaget förutom att enbart utöva de rättigheter som tillkommer holdingbolaget i egenskap av delägare, dessutom utövar ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 4.2 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, och som omfattar utförandet av transaktioner som är mervärdesskattepliktiga enligt artikel 2 i nämnda direktiv.
- 2) Utdelning som holdingbolag erhåller från sina dotterbolag faller inte inom sjätte direktivets tillämpningsområde, eftersom utdelningen inte utgör betalning för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster. Utdelningen är följaktligen inte undantagen från beskattning enligt artikel 13 B d punkt 1 i sjätte direktivet.
- 3) Utdelning faller utanför sjätte direktivets tillämpningsområde och avdragsrätten avseende utgifterna som uppkommit till följd av förvärv av aktier saknar direkt och omedelbart samband med de beskattade transaktionerna, såvida inte den skattskyldige på objektiva grunder kan påvisa att kostnader avseende varor och tjänster som denne använt utgör en del av kostnadskomponenterna av en transaktion för vilken avdragsrätt föreligger.