

62000J0016

Domstolens dom (första avdelningen) den 27 september 2001. - Cibo Participations SA mot Directeur régional des impôts du Nord-Pas-de-Calais. - Begäran om förhandsavgörande: Tribunal administratif de Lille - Frankrike. - Sjätte mervärdesskattedirektivet - Ekonomisk verksamhet - Ett holdingbolags inblandning i förvaltningen av sina dotterbolag - Avdrag för mervärdesskatt på tjänster som holdingbolaget erhållit inom ramen för förvärv av andelar i ett dotterbolag - Holdingbolags erhållande av utdelning. - Mål C-16/00.

Rättsfallssamling 2001 s. I-06663

Sammanfattning

Parter

Domskäl

Beslut om rättegångskostnader

Domslut

Nyckelord

1. Bestämmelser om skatter och avgifter - Harmonisering av lagstiftning - Omsättningsskatt - Gemensamt system för mervärdesskatt - Ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 4 i sjätte direktivet - Ett holdingbolags inblandning i förvaltningen av dess dotterbolag - Omfattas endast vid genomförande av transaktioner som är skattepliktiga enligt artikel 2 i direktivet

(Rådets direktiv 77/388, artiklarna 2 och 4.2)

2. Bestämmelser om skatter och avgifter - Harmonisering av lagstiftning - Omsättningsskatt - Gemensamt system för mervärdesskatt - Avdrag för ingående skatt - Holdingbolag som samtidigt genomför skattepliktiga transaktioner och transaktioner som undantagits från skatteplikt - Utgifter som uppkommit i samband med förvärv av andelar i ett dotterbolag - Avdragsrätt - Villkor

(Rådets direktiv 77/388, artiklarna 17.2, 3 och 5)

3. Bestämmelser om skatter och avgifter - Harmonisering av lagstiftning - Omsättningsskatt - Gemensamt system för mervärdesskatt - Sjätte direktivet - Tillämpningsområde - Erhållande av utdelning - Omfattas inte

(Rådets direktiv 77/388, artikel 2)

Sammanfattning

1. Ett holdingbolags inblandning i förvaltningen av de bolag i vilka det har förvärvat andelar utgör en ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 4.2 i sjätte direktivet 77/388 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter i den utsträckning som denna innebär genomförandet av transaktioner som är mervärdesskattepliktiga enligt artikel 2 i detta direktiv, såsom de administrativa, finansiella, kommersiella och tekniska tjänster som holdingbolaget tillhandahåller sina dotterbolag.

(se punkt 22 samt punkt 1 i domslutet)

2. Kostnader som uppstår för ett holdingbolag för olika tjänster som det erhållit i samband med förvärv av andelar i ett dotterbolag utgör allmänna omkostnader, och det finns således i princip ett direkt och omedelbart samband mellan dessa kostnader och holdingbolagets ekonomiska verksamhet. Om holdingbolaget samtidigt genomför transaktioner som ger rätt till avdrag och transaktioner som inte ger en sådan rätt, framgår det följaktligen av artikel 17.5 första stycket i sjätte direktivet 77/388 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter att det endast är den andel av mervärdesskatten som kan hänföras till de förstnämnda transaktionerna som är avdragsgill.

(se punkt 35 samt punkt 2 i domslutet)

3. Eftersom erhållandet av utdelning inte utgör en ekonomisk verksamhet i den mening som avses i sjätte direktivet 77/388 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter omfattas erhållandet av utdelning inte av mervärdesskattens tillämpningsområde.

(se punkterna 41 och 45 samt punkt 3 i domslutet)

Parter

I mål C-16/00,

angående en begäran enligt artikel 234 EG från Tribunal administratif de Lille (Frankrike), att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i det vid den nationella domstolen anhängiga målet mellan

Cibo Participations SA

och

Directeur régional des impôts du Nord-Pas-de-Calais,

angående tolkningen av artiklarna 4.1, 4.2, 13 B d, 17.2 a och 17.5 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 L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28),

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden M. Wathelet samt domarna P. Jann och L. Sevón (referent),

generaladvokat: C. Stix-Hackl,

justitiesekreterare: avdelningschefen D. Louterman-Hubeau,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

- Cibo Participations SA, genom M. Pourbaix, avocat,

- Frankrikes regering, genom K. Rispal-Bellanger och S. Seam, båda i egenskap av ombud,

- Europeiska gemenskapernas kommission, genom E. Traversa, C. Giolito och H. Michard, samtliga i egenskap av ombud,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att muntliga yttranden har avgivits vid förhandlingen den 14 december 2000 av: Cibo Participations SA, Frankrikes regering och kommissionen,

och efter att den 6 mars 2001 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

Domskäl

1 Tribunal administratif de Lille har, genom beslut av den 6 januari 2000 som inkom till domstolen den 19 januari samma år, i enlighet med artikel 234 EG, ställt tre frågor om tolkningen av artiklarna 4.1, 4.2, 13 B d, 17.2 a och 17.5 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 L 145, s. 1, svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28, nedan kallat sjätte direktivet).

2 Dessa frågor har uppkommit i en tvist mellan bolaget Cibo Participations SA (nedan kallat Cibo) och directeur régional des impôts du Nord-Pas-de-Calais (skattemyndigheten) beträffande frågan om och, i förekommande fall, i vilken utsträckning ett holdingbolag kan göra avdrag för mervärdesskatt på tjänster i samband med förvärv av andelar i sina dotterbolag.

Den gemenskapsrättsliga lagstiftningen

3 I artikel 2.1 i sjätte direktivet föreskrivs att mervärdesskatt skall betalas för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster mot vederlag som sker inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap. Enligt artikel 4.1 i nämnda direktiv avses med skattskyldig person varje person som självständigt någonstans bedriver någon form av ekonomisk verksamhet som anges i artikel 4.2. Begreppet "ekonomisk verksamhet" definieras i artikel 4.2 i sjätte direktivet som alla verksamheter av producenter, återförsäljare och personer som tillhandahåller tjänster, däribland verksamhet som består i utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav.

4 I artikel 13 B d punkt 5 föreskrivs följande:

"Utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser, skall medlemsstaterna undanta ...:

...

d) Följande transaktioner:

...

5. 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."

5 I artikel 17 i sjätte direktivet, som har rubriken "Avdragsrättens inträde och räckvidd", föreskrivs i punkt 2 a att "[i] den mån varorna och tjänsterna används i samband med den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner, skall han ha rätt att dra av följande från den skatt som han är skyldig att betala ... mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats med avseende på varor eller tjänster som har tillhandahållits eller kommer att tillhandahållas honom av någon annan skattskyldig person".

6 Vad beträffar varor och tjänster som är avsedda att användas av en skattskyldig person för såväl transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten är avdragsgill som transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten inte är avdragsgill, skall enligt artikel 17.5 första stycket "bara den andel av mervärdesskatten vara avdragsgill som kan hänföras till de förstnämnda transaktionerna". Enligt artikel 17.5 andra stycket i samma direktiv föreskrivs att "denna andel skall bestämmas i enlighet med artikel 19 för alla transaktioner som genomförs av den skattskyldiga personen".

7 Artikel 19.1 och 19.2 har följande lydelse:

"1. Den avdragsgilla andelen enligt artikel 17.5 första stycket skall bestå av ett allmänt bråk där

- täljaren är det sammanlagda beloppet, exklusive mervärdes[s]katt, av den omsättning per år som kan hänföras till transaktioner för vilka mervärdes[s]katt är avdragsgill enligt artikel 17.2 och 17.3,
- nämnaren är det sammanlagda beloppet, exklusive mervärdes[s]katt, av den omsättning per år som kan hänföras till transaktioner som ingår i täljaren och till transaktioner för vilka mervärdes[s]katt inte är avdragsgill. Medlemsstaterna får i nämnaren också inräkna beloppet av andra subventioner än de[m] som anges i artikel 11 A.1 a.

Andelen skall bestämmas varje år och omräknas till ett procenttal, avrundat uppåt till nästa heltal.

2. 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 ..."

Tvisten vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

8 Cibo är ett holdingbolag som innehar en avsevärd mängd andelar i tre bolag som är specialiserade inom cykelindustrin. Cibo bildades av bolaget Compagnie d'importation des laines

(nedan kallat CIL), dess största aktieägare.

9 Det framgår av beslutet om hänskjutande att Cibo inför den nationella domstolen har bestritt eftertaxeringen av mervärdesskatt till följd av skattemyndighetens vägran att godkänna det avdrag för mervärdesskatt som bolaget hade gjort för perioden den 2 november 1993-den 31 december 1994 för olika tjänster som tredje man hade krävt betalning för med anledning av förvärv av andelar i dess dotterbolag. Dessa tjänster avsåg bland annat bolagsrevision, förhandlingar om priset för förvärv av aktier, bolagsbildning vid förvärv av bolag, juridisk rådgivning och skatterådgivning.

10 Till stöd för sin begäran om avdrag har bolaget Cibo anført att dess styrelseordförande övertog styrelseordförandeskapet i de tre dotterbolagen, att det mot ersättning tillhandahåller dessa dotterbolag tjänster, att CIL mot ersättning ställer kvalificerad personal till bolagets förfogande i syfte att bistå dotterbolagen i fråga om ledning och administration samt i finansiella, kommersiella och tekniska frågor och att dessa tjänster faktureras dotterbolagen på grundval av ett fast belopp på 0,5 procent av dotterbolagens omsättning. Cibo har gjort gällande att det således tar del i dotterbolagens förvaltning, och följaktligen omfattas utgifterna för förvärvet av andelar av mervärdesskattens tillämpningsområde i egenskap av allmänna omkostnader, eftersom dessa utgifter hänförs till holdingbolagets allmänna verksamhet.

11 Enligt den nationella domstolen har den franska skattemyndigheten anført att Cibos omsättning huvudsakligen härrör från utdelning på aktier. Vidare har den uppgivit dels att Cibo inte bedriver någon kommersiell verksamhet i sitt eget namn, dels att bolagen inom gruppen är juridiskt självständiga. Vid sidan av Cibos finansiella roll begränsar sig företaget till att mot ersättning bedriva rådgivande verksamhet och utforma koncernens politik. Cibo är därför inte direkt eller indirekt inblandat i förvaltningen av dotterbolagen. De utgifter som hänförs till förvärv av andelar är inte kopplade till de tjänster som tillhandahålls dotterbolagen. Dessa tjänster avser endast innehav av aktier och erhållande av utdelning, vilket faller utanför mervärdesskattens tillämpningsområde.

12 12 I den mån Cibo ändå skall anses vara inblandat i dotterbolagens förvaltning har den franska skattemyndigheten gjort gällande att utdelningen på aktier skall hänföras till bolagets ekonomiska verksamhet och utgör därmed intäkter som faller inom mervärdesskattens tillämpningsområde. Men eftersom dessa är undantagna från beskattning i enlighet med artikel 13 B d i det sjätte direktivet skall den avdragsgilla andelen beräknas.

13 Tribunal administratif de Lille har mot bakgrund härav beslutat att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

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

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

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

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

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

Tolkningsfrågorna

Den första frågan

14 Den nationella domstolen har ställt den första frågan för att i huvudsak få klarhet i vilket kriterium som skall användas för att avgöra om ett holdingbolags inblandning i bolag, i vilket det förvärvat andelar, utgör en ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 4.2 i sjätte direktivet.

Yttranden som inkommit till domstolen

15 Cibo har gjort gällande att förvärv av andelar i ett företag i två fall kan åtföljas av inblandning i företagets verksamhet och följaktligen utgöra en ekonomisk verksamhet som omfattas av mervärdesskattens tillämpningsområde. Det första fallet avser ett förvärv av i princip hela kapitalet, varvid aktieägaren övertar ansvaret för bolagets framtid, deltar i förvaltningen och utser chefer, men respekterar samtidigt företaget som en egen juridisk person. I detta fall kan aktieägaren oftare komma att mot ersättning tillhandahålla sitt dotterbolag tjänster. Det andra fallet liknar det första med den skillnaden att holdingbolaget inte längre respekterar dotterbolagets vanliga ledningssätt utan faktiskt styr dotterbolaget.

16 Den franska regeringen anser att inom detta område skall med inblandning förstås ett betydande inflytande på förvaltningen av det företag som avses. En kontroll av beslut i ett sådant företag som utövas av ett företag med liknande eller kompletterande affärsverksamhet till följd av det faktiska och juridiska innehavet av röstmajoriteten, bör vara tillräckligt för att anse att inblandning är för handen. Inblandning kan även fastställas på grundval av en rad omständigheter till följd av en analys - som även kan underställas en domstolsprövning - av de juridiska, ekonomiska, sociala och administrativa förhållandena mellan de berörda företagen. Ett konstaterande att dotterbolaget mot ersättning erhåller tjänster är inte i sig tillräckligt för att fastställa inblandning.

17 Kommissionen har gjort gällande att tolkningsfrågorna skall bedömas mot bakgrund av hur transaktionerna skall kvalificeras enligt artikel 4 i sjätte direktivet, jämförd med artikel 2 i detta direktiv. Kommissionen har i detta hänseende anfört att Cibo är ett blandat holdingbolag i den meningen att det, utöver förvaltningen av aktieportföljen, till förmån för sina dotterbolag tillhandahåller särskild rådgivning och utför ledningsverksamhet för vilket det erhåller ersättning. För varje utgift som ett sådant holdingbolag har bör det fastställas huruvida den skall hänföras till transaktioner som inte omfattas av sjätte direktivets tillämpningsområde, till transaktioner som omfattas men för vilka ett undantag har medgivits eller till transaktioner som omfattas av direktivets tillämpningsområde och för vilka inget undantag har gjorts.

Domstolens bedömning

18 Domstolen erinrar om att enligt fast rättspraxis skall artikel 4 i sjätte direktivet tolkas så att ett holdingbolag som uteslutande ägnar sig åt att förvärva delägarskap i andra företag utan att direkt eller indirekt delta i förvaltningen av dessa, förutom att utöva de rättigheter som nämnda holdingbolag har i egenskap av aktieägare eller bolagsman, inte har ställning som mervärdesskatteskyldig person och därmed inte har rätt till avdrag enligt artikel 17 i sjätte

direktivet (dom av den 20 juni 1991 i mål C-60/90, *Polysar Investments Netherlands*, REG 1991, s. I-3111, punkt 17, svensk specialutgåva, volym 11, s. 227, och av den 14 november 2000 i mål C-142/99, *Floridienne och Berginvest*, REG 2000, s. I-9567, punkt 17).

19 Det framgår av rättspraxis att denna slutsats bland annat grundar sig på ett konstaterande att endast ett förvärv och innehav av andelar inte skall anses utgöra en ekonomisk verksamhet i den mening som avses i sjätte direktivet och som innebär att förvärvaren skall betraktas som skattskyldig. Enbart ett förvärv av ekonomiska andelar i andra företag utgör nämligen inte ett utnyttjande av en tillgång avsedd att fortlöpande ge intäkt, eftersom en eventuell utdelning, vilken är resultatet av denna delaktighet, inte beror på något annat än att tillgången befinner sig i mottagarens ägo (se dom av den 22 juni 1993 i mål C-333/91, *Sofitam*, REG 1993, s. I-3513, punkt 12, och av den 6 februari 1997 i mål C-80/95, *Harnas & Helm*, REG 1997, s. I-745, punkt 15).

20 Domstolen har emellertid funnit att det förhåller sig annorlunda då delägandet åtföljs av en direkt eller indirekt inblandning i förvaltningen av de bolag i vilka förvärv av andelar har skett, förutom vad gäller de rättigheter som delägaren har i egenskap av aktieägare eller bolagsman (domen i det ovannämnda målet *Polysar Investments Netherlands*, punkt 14 och i målet *Floridienne och Berginvest*, punkt 18).

21 Det framgår av punkt 19 i domen i det ovannämnda målet *Floridienne och Berginvest* att en sådan inblandning 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 genomförandet av transaktioner som är mervärdesskattepliktiga enligt artikel 2 i nämnda direktiv, som till exempel sådana administrativa, finansiella, kommersiella och tekniska tjänster som ett holdingbolag som *Cibo* tillhandahåller sina dotterbolag.

22 Den första frågan skall följaktligen besvaras så att ett holdingbolags inblandning i förvaltningen av de bolag i vilka det har förvärvat andelar utgör en ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 4.2 i sjätte direktivet i den utsträckning som denna innebär genomförandet av transaktioner som är mervärdesskattepliktiga enligt artikel 2 i detta direktiv, såsom de administrativa, finansiella, kommersiella och tekniska tjänster som holdingbolaget tillhandahåller sina dotterbolag.

Den tredje frågan

23 Med den tredje frågan, som skall besvaras före den andra, önskar den nationella domstolen i huvudsak få klarhet i huruvida ett holdingbolag kan göra avdrag för mervärdesskatt för utgifter som uppkommit för olika tjänster som det har erhållit i samband med förvärv av andelar i ett dotterbolag.

Yttranden som inkommit till domstolen

24 *Cibo* har gjort gällande att ett bolags inblandning i sina dotterbolags förvaltning ger upphov till skattepliktiga intäkter till följd av de tjänster som det tillhandahåller sina dotterbolag. Det framgår av domen av den 6 april 1995, i mål C-4/94, *BLP Group* (REG 1995, s. I-983), som avsåg ett blandat holdingbolag som hade överlåtit värdepapper i ett dotterbolag, att rätten till avdrag för mervärdesskatt som påförs tjänster som utförts inom ramen för en sådan transaktion är utesluten, eftersom denna transaktion inte är skattepliktig och det finns en direkt och omedelbar koppling mellan dessa tjänster och transaktioner. En förvärvare av andelar som i denna egenskap inte genomför någon transaktion som är skattepliktig eller undantagen mervärdesskatt bör följaktligen ha rätt att göra avdrag för den mervärdesskatt som påförs dessa tjänster, och dessa utgifter utgör allmänna omkostnader.

25 Den franska regeringen anser att när ett bolag, som förvärvar, innehar eller överlåter andelar i ett bolag och är direkt inblandat i förvaltningen av detta företag, är skattskyldigt i

mervärdesskattehanseende enligt bestämmelserna i artiklarna 2 och 4 i sjätte direktivet, skall de utgifter som uppkommit till följd av förvärvet av dessa andelar anses hänföras till bolagets allmänna verksamhet som består i att tillhandahålla avdragsgilla tjänster och erhålla icke skattepliktiga utdelningar som inte är avdragsgilla.

26 Kommissionen har gjort gällande att all avdragsrätt för mervärdesskatt som hänförs till utgifter som uppstått vid förvärv av aktier är utesluten, såvitt dessa utgifter inte sammanfaller med någon transaktion som omfattas av mervärdesskattens tillämpningsområde

Domstolens bedömning

27 Domstolen erinrar inledningsvis om att avdragssystemet har till syfte att säkerställa att den mervärdesskatt som näringsidkaren skall betala eller har betalat inom ramen för all sin ekonomiska verksamhet inte till någon del belastar honom själv. Det gemensamma mervärdesskattesystemet garanterar följaktligen en fullständig neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oavsett vilka de syften och resultat är som eftersträvas med denna verksamhet, på villkor att nämnda verksamhet i sig, i princip, är underkastad mervärdesskatt (dom av den 8 juni 2000 i mål C-98/98, *Midland Bank*, REG 2000, s. I-4177, punkt 19, och av den 22 februari 2001 i mål C-408/98, *Abbey National*, REG 2001, s. I-1361, punkt 24).

28 Artikel 17.5 i sjätte direktivet skall tolkas mot bakgrund av punkt 2 i samma artikel. I punkt 5 fastställs reglerna för rätten till avdrag för mervärdesskatt, när denna hänförs till ingående transaktioner som avser varor och tjänster som används av den skattskyldiga personen "såväl för transaktioner som omfattas av punkterna 2 och 3 och med avseende på vilka mervärdesskatten är avdragsgill, som för transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten inte är avdragsgill" genom att rätten till avdrag begränsas till den andel av mervärdesskatten som kan hänföras till beloppet för de först nämnda transaktionerna. I denna bestämmelse visar ordvalet "används för", att avdragsrätten enligt punkt 2 förutsätter att det finns ett direkt och omedelbart samband mellan de varor eller tjänster som har förvärvats och de utgående transaktioner som ger rätt till avdrag och att det slutliga mål som den skattskyldiga personen vill uppnå härvid är utan betydelse (se domarna i de ovannämnda målen *BLP Group*, punkterna 18 och 19, *Midland Bank*, punkt 20, och *Abbey National*, punkt 25).

29 Det följer av fast rättspraxis att artikel 2 i rådets första direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter (EGT 71, s. 1301, svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 3, nedan kallat det första direktivet) och artikel 17.2, 17.3 och 17.5 i sjätte direktivet skall tolkas så att det i princip krävs ett direkt och omedelbart samband mellan en viss ingående transaktion och en eller flera utgående transaktioner för vilka rätt till avdrag föreligger, för att avdragsrätt för ingående mervärdesskatt skall tillerkännas den skattskyldige och för att avgöra omfattningen av en sådan rätt (se domarna i de ovannämnda målen *Midland Bank*, punkt 24, och *Abbey National*, punkt 26).

30 Det skall dessutom erinras om att enligt en för mervärdesskatteordningen grundläggande princip, som följer av artikel 2 i första och sjätte direktiven, skall mervärdesskatt utgå vid alla transaktioner i tillverknings- och distributionsleden och avdrag medges för mervärdesskatt som direkt kan hänföras till de olika kostnadskomponenterna (domarna i de ovannämnda målen *Midland Bank*, punkt 29, och *Abbey National*, punkt 27).

31 Det följer av denna princip, liksom av den regel enligt vilken det för rätt till avdrag krävs ett direkt och omedelbart samband mellan de varor eller tjänster som förvärvats och de skattepliktiga transaktionerna, att rätten att dra av den mervärdesskatt som kan hänföras till dessa varor eller tjänster förutsätter att utgifterna för att förvärva dessa utgör en del av kostnadskomponenterna för de skattepliktiga transaktionerna. Dessa utgifter måste således vara en del av kostnaderna för de utgående transaktionerna, i vilka de förvärvade varorna och tjänsterna används (se domarna i de ovannämnda målen *Midland Bank*, punkt 30, och *Abbey National*, punkt 28).

32 Det skall konstateras att det inte föreligger något direkt och omedelbart samband mellan de tjänster som ett holdingbolag erhåller vid förvärv av andelar i ett företag och en eller flera ingående transaktioner som är avdragsgilla. Den mervärdesskatt som bolaget har betalat för utgifter för dessa tjänster kan inte direkt hänföras till de olika kostnadskomponenterna för dess utgående avdragsgilla transaktioner. Dessa utgifter ingår nämligen inte i kostnaderna för de utgående transaktioner i vilka de förvärvade tjänsterna används.

33 Kostnaden för dessa tjänster är däremot en del av den skattskyldiges allmänna omkostnader, och är i denna egenskap en del av kostnadskomponenterna för ett företags produkter. Sådana tjänster har således ett direkt och omedelbart samband med hela den skattskyldiges verksamhet (se domarna i de ovannämnda målen *BLP Group*, punkt 25, *Midland Bank*, punkt 31, och *Abbey National*, punkterna 35 och 36).

34 I detta hänseende framgår det av artikel 17.5 första stycket i sjätte direktivet att en skattskyldig person, som genomför såväl transaktioner för vilka mervärdesskatten är avdragsgill som transaktioner för vilka mervärdesskatten inte är avdragsgill, bara kan dra av den andel av mervärdesskatten som kan hänföras till de förstnämnda transaktionerna.

35 Den tredje frågan skall sålunda besvaras så att de kostnader som uppstår för ett holdingbolag för olika tjänster som det erhållit i samband med förvärv av andelar i ett dotterbolag utgör allmänna omkostnader, och det finns således i princip ett direkt och omedelbart samband mellan dessa kostnader och holdingbolagets ekonomiska verksamhet. Om holdingbolaget samtidigt genomför transaktioner som ger rätt till avdrag och transaktioner som inte ger en sådan rätt, framgår det följaktligen av artikel 17.5 första stycket i sjätte direktivet att det endast är den andel av mervärdesskatten som kan hänföras till de förstnämnda transaktionerna som är avdragsgill.

Den andra frågan

36 Den nationella domstolen vill med sin andra fråga i huvudsak veta om erhållande av utdelning omfattas av mervärdesskattens tillämpningsområde.

Yttranden som inkommit till domstolen

37 *Cibo* har gjort gällande att utdelning inte omfattas av mervärdesskattens tillämpningsområde såsom det definieras i sjätte direktivet. Det är i detta hänseende inte nödvändigt att fastställa huruvida bolaget deltar i förvaltningen av sina dotterbolag. Utdelningen utgör nämligen för det första inte en ersättning för ett handlande eller en bestämd transaktion från aktieägarens sida och det finns inte något samband mellan den ekonomiska verksamhet i form av förvaltning som aktieägaren eventuellt utövar vid inblandning. För det andra är utdelningen endast ett resultat av ett innehav av en aktie.

38 Den franska regeringen har anfört att den avkastning som ett holdingbolag har, särskilt utdelning, omfattas av mervärdesskattens tillämpningsområde när den är följden av ett innehav av andelar i ett företag i vilket holdingbolaget deltar i förvaltningen. Dessa intäkter härrör nämligen från utnyttjandet av en tillgång i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav i den mening som avses i artikel 4.2 i sjätte direktivet. I detta hänseende har det ingen betydelse att uppbärande av

utdelning till sin natur är osäker.

39 Den utdelning som uppbärs är dock, trots att den omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt, undantagen skatteplikt i enlighet med artikel 13 B d punkt 5 i sjätte direktivet. Följaktligen borde utdelning - i den mån den omfattas av mervärdesskattens tillämpningsområde, men inte är avdragsgill - endast inkluderas i nämnaren i det bråk som används vid beräkningen av den avdragsgilla andelen enligt artiklarna 17.5 och 19.1 i sjätte direktivet.

40 Kommissionen anser att det inte är möjligt att se erhållandet av utdelning som ersättning för den förvaltning som utförs av ett holdingbolag, eftersom det inte föreligger något riktigt samband dem emellan (se dom av den 3 mars 1994 i mål C-16/93, Tolsma, REG 1994, s. I-743, punkterna 13 och 14). I ett fall som målet vid den nationella domstolen saknas emellertid ett sådant direkt samband.

Domstolens bedömning

41 Domstolen har redan funnit att erhållandet av utdelning inte omfattas av mervärdesskattens tillämpningsområde, och att de utdelningar som är resultatet av ett delägarskap följaktligen saknar samband med systemet för avdragsrätt (domen i det ovannämnda målet Sofitam, punkt 13, och i målet Floridienne och Berginvest, punkt 21).

42 Detta uteslutande kan bland annat förklaras med att utdelningar har vissa karaktäristiska drag. Det står för det första klart att utdelningar normalt förutsätter att det finns en utdelningsbar vinst och att utdelningar således är beroende av bolagets resultat för räkenskapsåret. Den utdelningsbara andelen fastställs vidare på grundval av typen av ägande, särskilt av aktieslaget, och inte av vem som äger en viss aktie eller andel. Det skall slutligen konstateras att utdelningar till sin natur utgör avkastning på ett ägande i ett bolag och endast är följden av att denna egendom innehas av någon (domarna i det ovannämnda målen Polysar Investments Netherlands, punkt 13, och Floridienne och Berginvest, punkt 22).

43 Med hänsyn just till att utdelningsbeloppet således delvis beror på tillfälligheter och att rätten till utdelning endast är ett resultat av ägandet finns det inte 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 (domen i det ovannämnda målet Floridienne och Berginvest, punkt 23).

44 I detta sammanhang skall det framhävas att eftersom erhållandet av utdelning inte omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt, skall den utdelning som utbetalas av ett dotterbolag till ett holdingbolag som är skattskyldigt för andra verksamheter och som tillhandahåller sina dotterbolag förvaltningstjänster inte inkluderas i nämnaren i det bråk som används vid beräkningen av den avdragsgilla andelen i enlighet med artikel 19 i sjätte direktivet (se domen i det ovannämnda målet Floridienne och Berginvest, punkt 32).

45 Den andra frågan skall följaktligen besvaras så att erhållandet av utdelning inte omfattas av mervärdesskattens tillämpningsområde.

Beslut om rättegångskostnader

Rättegångskostnader

46 De kostnader som har förorsakats den franska regeringen och kommissionen, vilka har inkommit med yttranden 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.

Domslut

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

- angående de frågor som genom beslut av den 6 januari 2000 har ställts av tribunal administratif de Lille - följande dom:

1) Ett holdingbolags inblandning i förvaltningen av de bolag i vilka det har förvärvat andelar utgör en 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, i den utsträckning som denna innebär genomförande av transaktioner som är mervärdesskattepliktiga enligt artikel 2 i detta direktiv, såsom de administrativa, finansiella, kommersiella och tekniska tjänster som holdingbolaget tillhandahåller sina dotterbolag.

2) De kostnader som uppstår för ett holdingbolag för olika tjänster som det erhållit i samband med förvärv av andelar i ett dotterbolag utgör allmänna omkostnader och det finns således i princip ett direkt och omedelbart samband mellan dessa kostnader och holdingbolagets ekonomiska verksamhet. Om holdingbolaget samtidigt genomför transaktioner som ger rätt till avdrag och transaktioner som inte ger en sådan rätt, framgår det följaktligen av artikel 17.5 första stycket i sjätte direktivet 77/388/EES, att det endast är den andel av mervärdesskatten som kan hänföras till de förstnämnda transaktionerna som är avdragsgill.

3) Erhållandet av utdelning omfattas inte av mervärdesskattens tillämpningsområde.