

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
CARL OTTO LENZ

föredraget den 26 januari 1995 *

A — Inledning

1. Queen's Bench Division av High Court of Justice för England och Wales har begärt att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande angående tolkningen av bestämmelserna i rådets första direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättnings-skatter¹ (nedan kallat första direktivet) och rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättnings-skatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund² (nedan kallat sjätte direktivet).

2. Det vid High Court aktuella målet rör ett yrkande av det brittiska bolaget BLP Group plc (nedan kallat BLP) om att få göra avdrag från den mervärdesskatt som skall betalas på bolagets skattepliktiga transaktioner för vissa mervärdesskattebelopp som hänför sig till arvoden för tjänster som tillhandahållits detta bolag i samband med en försäljning av bolagsandelar. Skattemyndigheten avslog yrkandet av det skälet att tjänsterna hade

använts för att genomföra en skattefri transaktion, vilket uteslöt avdrag för ingående mervärdesskatt. Tolkningsfrågorna i begäran om förhandsavgörande avser därför förutsättningarna och de närmare villkoren för en rätt till avdrag för ingående skatt.

3. Denna rätt hör till de i artikel 2 i det första direktivet uppräknade väsentliga kännetecknen på det gemensamma systemet för mervärdesskatt. Andra stycket i denna bestämmelse har nämligen följande lydelse:

”På varje transaktion skall mervärdesskatt, beräknad på varornas eller tjänsternas pris enligt den skattesats som är tillämplig på sådana varor eller tjänster, tas ut efter *avdrag av det mervärdesskattebelopp som burits direkt av de olika kostnadskomponenterna*”.³

4. Denna bestämmelse konkretiseras i artikel 17 ff. i det sjätte direktivet. I artikel 17 föreskrivs:

* Originalspråk: tyska.

1 — EGT nr 71, 14.4.1967, s. 1301.

2 — EGT nr L 145, 13.6.1977, s. 1.

3 — Min kursivering.

”1. Avdragsrätten inträder samtidigt som Medlemsstaterna får dock skattskyldigheten för avdragsbeloppet.

...

2. 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:

a) 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.

c) tillåta eller ålägga den skattskyldiga personen att göra avdraget på grundval av användningen av alla eller en del av varorna och tjänsterna,

”

5. I artikel 19 stadgas bland annat:

5. 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 mervärdesskatten är avdragsgill, som för transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten inte är avdragsgill, skall bara den andel av mervärdesskatten vara avdragsgill som kan hänföras till de förstnämnda transaktionerna.

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

— täljaren är det sammanlagda beloppet, exklusive mervärdesskatt, av den omsättning per år som kan hänföras till transaktioner för vilka mervärdesskatt är avdragsgill enligt artikel 17.2 och 17.3,

Denna andel skall bestämmas i enlighet med artikel 19 för alla transaktioner som genomförs av den skattskyldiga personen.

— nämnaren är det sammanlagda beloppet, exklusive mervärdesskatt, av den omsätt-

ning per år som kan hänföras till transaktioner som ingår i täljaren och till transaktioner för vilka mervärdesskatt inte är avdragsgill. Medlemsstaterna får i nämnaren också inräkna beloppet av andra subventioner än de som anges i artikel 11.1 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 [Översättarens anmärkning: övriga språkversioner talar här om 'leverans'] 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 (...)"

[Översättarens anmärkning: Endast den svenska versionen av direktivet talar om "kringtjänster ... i samband med ...". Den danska språkversionen har lydelsen "... bitransaktioner vedrørende fast ejendom og finansielle spørgsmål". När hänvisning sker nedan till artikel 19.2 kommer därför det danska uttrycket "bitransaktioner" att användas enligt följande: "... vad som kan hänföras till fastighets- och finansiella bitransaktioner, eller transaktioner som anges i artikel 13 B d, när det är fråga om bitransaktioner."]

6. Av begäran om förhandsavgörande framgår dessutom att BLP och den behöriga skattemyndigheten (Commissioners of

Customs and Excise, nedan kallad "Commissioners") hade kommit överens om en särskild metod för beräkning av den avdragsgilla andelen av den ingående mervärdesskatten med avseende på varor eller tjänster som endast delvis använts för leverans av *skattepliktiga* varor eller tillhandahållande av *skattepliktiga* tjänster och endast delvis för leverans av *skattefria* varor eller tillhandahållande av *skattefria* tjänster. Enligt denna särskilda metod delas den ingående skatten upp efter förhållandet mellan värdet på de skattepliktiga transaktionerna och värdet på samtliga transaktioner. Vid denna beräkning tas dock inte hänsyn till värdet av finansiella bitransaktioner och den ingående skatten på dessa hänförs direkt till dessa transaktioner.

7. Vad beträffar de närmare omständigheterna i målet vid den nationella domstolen framgår av begäran om förhandsavgörande följande.

8. BLP är ett förvaltnings-/holdingbolag. Det kontrollerar ett antal rörelsedrivande bolag som producerar varor för möbel- och hobbysnickeriindustrin och tillhandahåller förvaltningstjänster åt dessa bolag.

9. År 1989 förvärvade BLP andelarna⁴ i ett tyskt bolag, Berg Mantelprofilwerk GmbH (nedan kallat "Berg").

4 — Nedan kommer jag, i anslutning till terminologin i det sjätte direktivet (se artikel 13 B d 5 [beträffande betydelsen jämför nedan vid punkt 24]), att använda mig av begreppen "andelar" respektive "andelar i bolag". Det rör sig här om ett samlingsbegrepp för alla slags andelar i bolag som inte är Aktiengesellschaften. Däri inbegripes således även andelarna i den tyska bolagsformen Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH). I lagen om denna bolagsform (Reichsgesetzblatt 1898, s. 846, med senare ändringar) betecknas sådana andelar som "Geschäftsanteile".

10. På grund av bolagets svaga finansiella ställning beslutade ledningen för BLP i maj 1991 att sälja andelarna i Berg. I juni 1991 avyttrade BLP 95 procent av andelarna. Försäljningssumman användes för att lösa BLP:s bankskulder.

11. I sin mervärdesskattedeclaration för den redovisningsperiod som slutade den 30 september 1991 yrkade BLP avdrag från den mervärdesskatt bolaget skulle betala på sin omsättning för den mervärdesskatt som hänförde sig till tre fakturor för tjänster från bolagets bank, dess advokater och dess revisorer. Enligt fakturorna hade de ifrågakvarande tjänsterna tillhandahållits i samband med avyttringen av andelarna i Berg.

12. BLP och Commissioners var överens om att avyttringen av andelarna i Berg i mervärdesskatterättslig mening utgjorde en skattefri transaktion för BLP och att den ingående skatten på tjänster som helt och hållet hänför sig till en skattefri transaktion inte kan dras av.

13. Det sammanlagda belopp med vilket BLP begärt avdrag för den ingående skatten på erhållna tjänster uppgick till 45 975

UKL⁵. Commissioners medgav BLP avdrag med 6 120 UKL vilket belopp hänförde sig till tjänster som tillhandahållits före beslutet om avyttring av andelarna och därför räknades till BLP:s allmänna driftkostnader. Commissioners avslog BLP:s yrkande om avdrag för det resterande beloppet om 39 845 UKL med motiveringen att det hänförde sig till tjänster som tillhandahållits i samband med avyttringen av andelarna och att avyttringen av andelarna ur mervärdesskatterättslig synvinkel utgjorde en skattefri transaktion som inte berättigade till avdrag för ingående mervärdesskatt.

14. BLP överklagade Commissioners beslut hos London Value Added Tax Tribunal (nedan kallad "tribunalen") under åberopande av att det dels skett en kränkning av artiklarna 17 och 19 i det sjätte direktivet och dels att den särskilda metoden tillämpats på ett felaktigt sätt. Tribunalen godtog inte påståendet om att det skett en kränkning av artiklarna 17 och 19 i det sjätte direktivet och beslutade beträffande den särskilda metoden att ifrågakvarande avyttring av andelarna utgjorde en finansiell bitransaktion. Tribunalen tog inte slutlig ställning till vilka konsekvenser denna klassificering medförde.

15. BLP överklagade detta beslut till den domstol som begärt förhandsavgörande under åberopande att tribunalen gjort en felaktig tolkning av artiklarna 17 och 19 i det

5 — Samtliga belopp är hämtade från beslutet om förhandsavgörande. Skillnaden mellan 45 975 och 6 120 är dock i motsats till vad som angivits i beslutet inte 39 845 utan 39 855. Detta saknar dock betydelse för svaret på tolkningsfrågorna i begäran om förhandsavgörande.

sjätte direktivet. BLP tillstyrkte att de gemenskapsrättsliga synpunkter som gjorts gällande i överklagandet skulle vara ensamt avgörande för målets utgång.

skattefria transaktionen inte anses utgöra mervärdesskatt som burits direkt av kostnadskomponenterna i den skattskyldiges skattepliktiga transaktioner.

16. Enligt BLP:s uppfattning får man vid tillämpningen av artiklarna 17 och 19 i det sjätte direktivet, i synnerhet orden ”i samband med den skattskyldiga personens transaktioner” i artikel 17.2, inte inrikta sig på den omedelbara transaktionen genom vilken BLP (genom att avyttra andelarna i Berg) företagit en skattefri transaktion. Tvärtom måste tolkningen, för att bibehålla den skattemässiga neutraliteten, inriktas på den vidare avsikten med denna transaktion, nämligen att lösa BLP:s bankkulder. Avyttringen av andelarna utgjorde, enligt BLP, en finansiell bitransaktion och var en del av BLP:s helhetsstrategi inom ramen för skötseln av dess huvudsakliga affärsverksamhet och tillhandahållande av skattepliktiga varor eller tjänster.

18. Före den muntliga förhandlingen om överklagandet hade BLP yrkat att den nationella domstolen skulle begära att domstolen meddelar ett förhandsavgörande enligt artikel 177 i fördraget. High Court ogillade detta yrkande. BLP överklagade beslutet till Court of Appeal som beslutade att återförvisa saken till en annan domare vid High Court med motiveringen att High Court inte fullständigt beaktat de riktlinjer för tillämpningen av artikel 177 i EG-fördraget som Court of Appeal fastställt i rättsfallet *Bulmer mot Bollinger SA*⁶. High Court har därefter framställt följande fråga till domstolen:

17. Commissioners gjorde däremot gällande att den ingående skatten inte är avdragsgill när en skattskyldig tillhandahåller tjänster vilka — som här är fallet — används för en skattefri transaktion. Vederbörandes avsikt med den skattefria transaktionen saknar betydelse. Att det förhåller sig så beror främst på att avdrag endast får ske för det mervärdesskattebelopp som i enlighet med artikel 2 i det första direktivet burits direkt av de olika kostnadskomponenterna. Om en skattskyldig — som här är fallet — genomför en skattefri transaktion för att frigöra medel för att lösa sina skulder, kan den ingående skatten på kostnadskomponenterna i den

”1) Är, med beaktande av artikel 2 i det första direktivet och artikel 17 i det sjätte direktivet, i ett fall i vilket en skattskyldig (A) tillhandahåller tjänster åt en annan skattskyldig (B) som använder tjänsterna för en skattefri transaktion (försäljning av bolagsandelar), vilken behandlats som en ’finansiell bitransaktion’ och vars syfte och resultat var att frigöra medel för att lösa B:s

6 — *Bulmer (HP) Ltd mot Bollinger SA* [1974] 2 All ER 1226.

samtliga skulder, de tjänster som tillhandahållits av A att betrakta som

direktivet tillämplig vid beräkningen av den avdragsgilla andelen av mervärdesskatt?

- a) tjänster som används i syfte att göra en skattefri transaktion vilket innebär att den mervärdesskatt som hänförs till desamma inte får dras av,
- b) tjänster som används i syfte att göra skattepliktiga transaktioner (nämligen B:s huvudsakliga affärsverksamhet, vilken består i att utföra skattepliktiga transaktioner), vilket innebär att den ingående skatten får dras av i full omfattning,
- c) tjänster som används för såväl skattefria som för skattepliktiga transaktioner så att den ingående skatten får dras av i enlighet med vad som stadgas i artikel 17.5 i det sjätte direktivet?
- 2) För det fall c) är tillämpligt i den första frågan och en medlemsstat inom ramen för vad som är tillåtet enligt artikel 17.5 i det sjätte direktivet har infört en särskild metod enligt artikel 17.5 c för att beräkna storleken av avdraget för mervärdesskatt, är då artikel 19 i det sjätte direktivet tillämplig vid beräkningen av den avdragsgilla andelen av mervärdesskatt, tillåter då artikel 19.2 att fullständigt avdrag görs för mervärdesskatt på grund av att försäljningen av bolagsandelar undantas vid beräkningen av den avdragsgilla andelen enligt artikel 19.1, eftersom denna försäljning betraktas som en finansiell bitransaktion?"
- 3) För det fall fråga två besvaras med att artikel 19 kan tillämpas vid beräkningen av den avdragsgilla andelen av mervärdesskatt, tillåter då artikel 19.2 att fullständigt avdrag görs för mervärdesskatt på grund av att försäljningen av bolagsandelar undantas vid beräkningen av den avdragsgilla andelen enligt artikel 19.1, eftersom denna försäljning betraktas som en finansiell bitransaktion?"
19. BLP, Förenade kungariket, Republiken Grekland och kommissionen har inkommit med skriftliga yttranden och avgivit muntliga yttranden beträffande alla dessa frågor eller vissa av dessa.
20. Kommissionen har i sitt skriftliga yttrande, innan den närmare gått in på de frågor som ställts i begäran om förhandsavgörande, utförligt diskuterat om försäljningen av bolagsandelarna över huvud taget faller inom tillämpningsområdet för det sjätte direktivet. Om så inte är fallet, anser kommissionen, uppkommer inte frågan om den ingående skatten är avdragsgill. Skulle transaktionen däremot omfattas av sjätte direktivet på så sätt att försäljningen av bolagsandelarna anses utgöra en tjänst som tillhandahållits BLP:s dotterbolag mot vederlag, så skall frågan om den ingående skatten är avdragsgill bedömas enligt artikel 17 i detta direktiv. Vilket av dessa båda alternativ som är det riktiga beror, enligt kommissionen, med hänsyn

till domen i Polysarmålet⁷, på om BLP genomfört försäljningen för sina egna syften, det vill säga i egenskap av "holding"-bolag, eller i egenskap av "förvaltnings"-bolag ("management company"), i samband med och såsom del av samtliga förvaltningstjänster och andra tjänster som det mot vederlag tillhandahåller sina dotterbolag. Kommissionen anser att denna fråga skall prövas utifrån de faktiska omständigheterna och de tillämpliga nationella bestämmelserna.

21. Vid den muntliga förhandlingen har kommissionen emellertid förklarat att frågan endast väckts för fullständighetens skull. Diskussionen inför domstolen måste, enligt kommissionen, föras inom ramen för vad som framgår av frågorna i begäran om förhandsavgörande. Kommissionen utgår därför också från det av alla parter accepterade antagandet att den föreliggande försäljningen av bolagsandelarna utgör en skattefri transaktion i enlighet med vad som framgår av artikel 13 i det sjätte direktivet.

22. Jag kommer i den mån jag finner det nödvändigt att närmare beröra detaljerna i de argument som framförts av parterna i målet inom ramen för följande ställningstagande.

B — Ställningstagande

Föremålet för den första frågan

23. Enligt ordalydelsen och uppbyggnaden av beslutet om att begära förhandsavgörande faller såväl BLP:s s.k. huvudsakliga affärsverksamhet som försäljningen av bolagsandelarna inom tillämpningsområdet för det sjätte direktivet. Det framgår av kommissionens yttrande vid den muntliga förhandlingen att den inte längre ifrågasätter denna utgångspunkt.

24. Av begäran om förhandsavgörande framgår också att BLP:s "huvudsakliga" affärsverksamhet, det vill säga — med undantag för försäljningen av bolagsandelarna — hela den verksamhet som BLP såsom skattskyldig bedrivit under ifrågasatt period, uteslutande hänförde sig till *skattepliktiga* transaktioner, medan själva försäljningen av andelarna i bolaget utgjorde en *skattefri* transaktion (jfr artikel 13 B d 5 i sjätte direktivet).

25. Med denna utgångspunkt vill High Court få klarhet i om avdrag ändå kan medges för den ingående mervärdesskatt som hänför sig till tjänster som den skattskyldige "använder för en skattefri transaktion", och som på grund av denna klassificering⁸ skulle

⁷ — Dom av den 20 juni 1991 i mål C-60/90, Polysar Investments Netherlands, Rec. 1991, s. I-3111.

⁸ — Se också punkterna 36 och 37 nedan.

varit undantagna från den i artikel 17.2 a i sjätte direktivet uppställda principen om avdrag, med hänvisning till de särskilda omständigheterna i det föreliggande fallet. Enligt den uppfattning som BLP framfört vid High Court, och som den domstolen nu önskar få prövad av EG-domstolen, föreligger i detta fall rätt till avdrag för ingående skatt, eftersom det finns ett samband mellan den skattefria transaktionen (försäljningen av bolagsandelarna) och de skattepliktiga transaktionerna (BLP:s huvudsakliga verksamhet): Om den förstnämnda transaktionen sägs i första frågan att denna,

— behandlades som en "finansiell bitransaktion",

— vars syfte och resultat var att frigöra medel för att lösa den skattskyldiges samtliga skulder.

26. Inom ramen för den första frågan skall därför undersökas hur dessa faktorer, som BLP anser vara bryggan mellan den skattefria transaktionen och de skattepliktiga transaktionerna, påverkar principen om och (i förekommande fall) omfånget av rätten till avdrag för ingående skatt.

Angående den första frågan

27. I. Enligt det huvudargument som BLP framfört till stöd för sin uppfattning, och vilket utförligt utvecklats i BLP:s skriftliga yttrande, skall den i artikel 17.2 i det sjätte direktivet använda formuleringen "i samband med den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner" tolkas extensivt. Utgångspunkten för tolkningen skall, enligt BLP, inte vara den (skattefria) transaktionen som tjänsten varit omedelbart inriktad på, utan den skattskyldiges huvudsakliga affärsverksamhet (i detta fall således: de skattepliktiga transaktionerna) om, såsom i detta fall, betalningen av skulderna som var resultatet av förstnämnda transaktion kommit denna verksamhet till godo.

28. a) Till stöd för denna uppfattning har BLP i första hand gjort gällande att de gemenskapsrättsliga bestämmelserna om mervärdesskatt inte ställer krav på att den med ingående skatt belastade kostnadskomponenten direkt ingår i slutprodukten. BLP stödjer sig därvid på det *system* som följer av de gemenskapsrättsliga mervärdesskattebestämmelserna med avseende på avdrag för ingående skatt. Därför skall det ovan nämnda argumentet inklusive de närmare omständigheter som anförts till dess stöd prövas inom ramen för detta system.

29. Enligt artikel 2 första stycket i det första direktivet innebär principen om det gemensamma systemet för mervärdesskatt att en allmän skatt på konsumtion skall tas ut på

varor och tjänster. Skatten skall utgå i fast proportion till priset på varorna och tjänsterna, oavsett antalet transaktioner som äger rum under produktions- och distributionsprocessen före det led där skatt tas ut. För att "antalet transaktioner som äger rum under produktions- och distributionsprocessen före det led där skatt tas ut" inte skall påverka mervärdesskattebeloppet, vilket slutligen tillfaller staten, införs i artikel 2 andra stycket i det första direktivet en ordning som innebär att avdrag får göras för ingående skatt.

30. Om man betraktar dessa bestämmelser sammantagna, framgår att gemenslagsstiftaren, med utgångspunkt från föreställningen om "transaktionskedjor" — för att begagna det träffande uttryck som Förenade kungarikets företrädare använde sig av vid den muntliga förhandlingen — endast velat knyta så stor mervärdesskatteskuld till varje transaktion som svarar mot det mervärde som belöper på denna transaktion, på så sätt att från det samlade beloppet skall den skatt dras av som det föregående "ledet i kedjan" gett upphov till ⁹.

31. Frågan om de med ingående skatt belastade varorna eller tjänsterna som tillhandahållits den skattskyldige kan *hänföras* till en transaktion av denne på ett sådant sätt att det uppkommer en rätt till avdrag för den ingående skatten, har gemenslagsstiftaren avgjort med ett kriterium som svarar mot detta system: Det belopp som skall dras av,

måste ha "burits direkt av de olika kostnads-komponenterna".

32. I artikel 17 ff. i det sjätte direktivet konkretiseras regleringen beträffande avdrag för ingående skatt, så vitt är av intresse i det föreliggande fallet, i två hänseenden. För det första tas i dessa artiklar hänsyn till den omständigheten att gemenslagsstiftaren i artikel 13 ff. undantagit vissa transaktioner från mervärdesskatteplikt. Den ingående skatten beträffande skattefria transaktioner är emellertid inte avdragsgill, eftersom den skattskyldige i ett sådant fall inte kan vältra över mervärdesskatten på tredje man, utan uppträder som slutkonsument¹⁰. För det andra tas i artikel 17 ff. hänsyn till att enskilda varor och tjänster till sin natur kan hänföras till flera av den skattskyldiges transaktioner, och denna koppling samtidigt kan avse såväl gruppen skattepliktiga transaktioner som skattefria transaktioner.

33. Logiskt sett ändrar dessa detaljer inte på det förhållandet att avdrag för ingående skatt endast kan ske i den mån de varor och tjänster, som belastas av denna, uppträder som "kostnadskomponenter" i en skattepliktig transaktion. Tvärtom blir det desto viktigare att urskilja varor och tjänster som sådana kostnadskomponenter i och med att kategorin skattefria transaktioner införs. Dessa transaktioner ger nämligen lika litet rätt till avdrag för ingående skatt som de ekono-

9 — Se till exempel domen av den 21 september 1988 i mål 50/87, kommissionen mot Frankrike, Rec. 1988, s. 4797, punkt 16.

10 — Jfr dom av den 19 januari 1982 i mål 8/81, Becker, Rec. 1982 s. 53, punkt 44.

miska transaktioner som inte omfattas av mervärdesskattesystemet och som av den anledningen enligt första direktivet inte berättigar till avdrag för ingående skatt.

34. Därav följer — med förbehåll för avvikande bestämmelser, nämligen i artikel 17 ff. i det sjätte direktivet — att en så klar uppdelning som möjligt skall göras av den skattskyldiges olika typer av transaktioner. I synnerhet får — såsom framgår av den ovan beskrivna systematiken — vid tillämpningen av artikel 17.2 a varor eller tjänster som identifierats som kostnadskomponenter i ett visst bestämt skattefritt tillhandahållande av en vara eller en tjänst inte kopplas till andra, mervärdesskattepliktiga, tillhandahållanden av varor eller tjänster. Det är i ljuset av detta konstaterande som begreppet ”i samband med” i artikel 17.2 måste tolkas [Översättarens anmärkning: den tyska versionen av direktivet talar här om ”Zwecke”]. Detta begrepp tillåter därför inte att den klara uppdelningen mellan skattepliktiga och skattefria transaktioner suddas ut som ett resultat av överväganden som ligger utanför denna systematik.

35. Denna slutsats bekräftas för det första av artikel 17.5 i det sjätte direktivet. I denna bestämmelse talas det, utan att man nämner begreppet ”i samband med”, endast om varor och tjänster som ”använd[a]s ... för transaktioner” [Översättarens anmärkning: den svenska versionen lyder ”När varor och tjänster är avsedda att användas av en skattskyldig person såväl för transaktioner som ...”]. Inom ramen för denna bestämmelse gäller självklart samma kriterier för hur de med ingående skatt belastade varorna och tjänsterna skall bestämmas som i artikel 17.2. För

det andra stöds den tidigare nämnda slutsatsen av artikel 17.3. Särskilt görs i artikel 17.3 c ett noggrant beskrivet undantag från regeln om att transaktioner, som (i likhet med försäljningen av bolagsandelarna i föreliggande fall) enligt artikel 13 B d 5 är undantagna från mervärdesskatteplikt, inte ger rätt till avdrag för ingående skatt. Detta undantag är endast tillämpligt ”då kunden är etablerad utanför gemenskapen eller då dessa transaktioner är direkt kopplade till varor avsedda att exporteras till ett land utanför gemenskapen”.

36. Med avseende på det föreliggande fallet, har High Court, såsom nämnts ovan, fastslagit att de ifrågavarande med ingående skatt belastade tjänsterna har använts av den skattskyldige ”för [en] skattefri transaktion”¹¹, eftersom tjänster enligt de tillhörande fakturorna ”tillhandahållits i samband med avyttringen av andelarna i Berg”¹². Det är därför klarlagt att dessa tjänster utgör en kostnadskomponent i just denna skattefria transaktion (dvs. försäljningen av bolagsandelarna).

37. Detta förändras inte heller av det av BLP vid den muntliga förhandlingen framförda argumentet att kostnaderna för de med ingående skatt belastade tjänsterna (och därmed denna ingående skatt själv) slutligen införlivas i priset på de varor och tjänster som BLP

11 — Se ordalydelsen i den första frågan i begäran om förhandsavgörande och punkt 25 ovan.

12 — Se punkt 8 i bilagan till begäran om förhandsavgörande och punkt 11 ovan.

försäljer inom ramen för sina skattepliktiga transaktioner. Även om man skulle kunna konstruera en sådan effekt affärsmässigt eller bokföringsmässigt, så skulle det endast röra sig om en kaskadeffekt som alltid kan inträda i ett enhetligt företag när skattepliktiga och skattefria transaktioner utförs samtidigt. Denna omständighet gör inte de ifrågasatta tjänsterna till en kostnadskomponent i de skattepliktiga transaktionerna och föranleder därför ingen ändring av den tidigare nämnda klassificeringen.

38. På grund av denna klassificering är avdrag för ingående skatt utesluten i det föreliggande fallet, oberoende av om försäljningen av bolagsandelarna kommit den skattskyldiges skattepliktiga verksamhet till godo på grund av den avsedda och genomförda lösen av skulderna.

39. Denna slutsats bekräftas om man — i viss mån som kontroll av vad som sagts tidigare — inordnar det ovan nämnda händelseförloppet (dvs. att medel frigörs genom en transaktion och att dessa medel kommer vederbörandes skattepliktiga verksamhet till godo) i mervärdesskattesystemet. Enligt artikel 2.1 i det sjätte direktivet skall mervärdesskatt endast betalas för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker "mot vederlag". Detta förutsätter att det förekommer ett vederlag [jfr artikel 11 A 1 a i det sjätte direktivet] som kan uttryckas i pengar¹³. Och i affärslivets verklighet handlar det

nästan alltid om en penningprestation. Därför kan praktiskt taget varje transaktion som faller inom tillämpningsområdet för det sjätte direktivet förstås som ett sätt att anskaffa medel till nytta för den skattskyldiges verksamhet och närmare bestämt för de skattepliktiga transaktionerna som han i förekommande fall genomför. Denna egenkap som kännetecknar varje sådan transaktion är uppenbarligen inte ägnad att överbrygga skillnaden mellan skattepliktiga och skattefria transaktioner och ifrågasätta den klassificering som gjorts på grundval av det ovan utvecklade kriteriet.

40. Alla dessa överväganden gäller oberoende av om den skattefria transaktionen omfattas av det egentliga föremålet för den skattskyldiges verksamhet. I motsats till vad BLP synes mena, kan jag inte se någon skillnad mellan det föreliggande fallet och fallet när en skattskyldig, vars huvudsakliga affärsverksamhet omfattar såväl skattefria som skattepliktiga transaktioner, ökar antalet skattefria transaktioner för att anskaffa medel till den del av sin verksamhet som rör skattepliktiga transaktionerna¹⁴.

41. Innan jag avslutar föreliggande avsnitt rörande systemet för mervärdesskattebestämmelser, måste jag kort beröra ett argu-

13 — Dom av den 5 februari 1981 i mål 154/80, Staatssecretaris van Financiën mot Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, Rec. 1981, s. 445, punkt 13; dom av den 23 november 1988 i mål 230/87, Naturally Yours Cosmetics mot Commissioners of Customs and Excise, Rec. 1988, s. 6365, punkt 16.

14 — Beträffande den betydelse som begreppet "finansiella bitransaktioner" har i detta sammanhang, se punkterna 52—54 respektive punkterna 62—64.

ment som BLP framfört i form av ett exempel.

42. Detta exempel är cykelproducenten som tar i anspråk finansiella rådgivningstjänster och juridiska tjänster. BLP anför att den finansielle rådgivaren eller den juridiske rådgivarens tjänster inte ingår i slutprodukten och inte bidrar till framställningen av denna. Ändå är den ingående skatten för dessa tjänster avdragsgill. Detta visar, enligt BLP, att det inte är nödvändigt att den ifrågakommande kostnadskomponenten ingår direkt i slutprodukten.

43. Jag kan inte ansluta mig till detta argument. Det är visserligen riktigt att de i detta exempel med mervärdesskatt belastade tjänsterna inte fysiskt inkorporerats i den av den skattskyldige framställda produkten. Vederlaget för dessa tjänster ingår dock som en del av de indirekta kostnaderna i denna produkts kostnadskomponenter och skall därför entydigt räknas till den skattskyldiges skattepliktiga transaktioner, och endast till sådana transaktioner.

44. Av systematiken i de gemensamma mervärdesskattebestämmelserna kan man därför sluta sig till att den ingående skatt som är aktuell i det föreliggande fallet inte kan dras av.

45. b) Till stöd för sitt argument¹⁵ har BLP även åberopat principen om skattemässig neutralitet, vilken BLP härleder från övervägandena till det första direktivet¹⁶ och rättspraxis, särskilt domarna Rompelman¹⁷ och Sofitam¹⁸. Enligt BLP är det oförenligt med denna princip att skattemässigt behandla de skilda formerna för att anskaffa pengar olika. BLP har särskilt hänvisat till att man, i stället för att försälja bolagsandelarna, hade kunnat ta upp ett banklån (långfristigt och med borgen som säkerhet). De rådgivningskostnader som skulle ha uppstått till följd av upptagande av lånet skulle, enligt BLP, ha varit fullt ut avdragsgilla. Om i ett fall som det föreliggande avdragsrätten skulle förvägras, så skulle detta, enligt BLP, i strid med den tidigare nämnda principen, leda till att ekonomiska beslut skulle påverkas av skattemässiga faktorer.

46. Argumentet är inte hållbart.

47. Målsättningarna för det gemensamma systemet för mervärdesskatt kräver på intet sätt att alla former för att anskaffa pengar skall behandlas lika. Om den harmonisering som införts med detta system skall förebygga en snedvridning av konkurrensen, som det heter i övervägandena till det första direktivet, så kan detta bara betyda att likartade

15 — Se ovan punkt 27.

16 — Se det första till och med det tredje respektive det åttonde övervägandet. Det talas där väsentligen om att med hänsyn till bristerna i den lagsuftning om omsättningsskatter som "för närvarande" är i kraft, harmoniserade föreskrifter måste införas som inte snedvrider konkurrensbetingelserna.

17 — Dom av den 14 februari 1985 i mål 268/83, Rec. s. 655. Denna dom har BLP åberopat inför den nationella domstolen: se punkt 17 i beslutet om att begära förhandsavgörande.

18 — Dom av den 22 juni 1993 i mål C-333/91, Rec. s. I-3513. Denna dom har BLP åberopat i sitt skriftliga yttrande.

transaktioner skall behandlas lika. Upptagande av lån och försäljning av bolagsandelar är emellertid inte likartade transaktioner i mervärdesskattesystemets mening¹⁹, eftersom detta system är knutet till transaktioner och gör en klar skillnad mellan skattepliktiga och skattefria transaktioner. Försäljer en skattskyldig bolagsandel, så utför han med utgångspunkt från de gemensamma mervärdesskattebestämmelserna en (självständig) transaktion, vilken i egenskap av skattefri transaktion utesluter att den därtill hörande ingående skatten dras av. Tar han däremot upp ett lån, så utför han själv därigenom ingen transaktion i dessa bestämmelsers mening. Tvärtom är han mottagare av en tjänst som *omsätts av tredje man*. Under dessa omständigheter kan den ingående skatt som hänför sig till de rådgivningstjänster som tillhandahållits i samband med upptagande av lånet dras av om denna kan hänföra till skattepliktiga transaktioner.

48. Detta betraktelsesätt står i samklang med de av BLP återopade domarna Rompelman och Sofitam. Rompelmandomen behandlade frågan om huruvida redan förvärvet av en rätt till framtida äganderätt till en fastighet — vilket var en nödvändig förutsättning för ett (mervärdesskattepliktigt) nyttjande av fastigheten — kan anses som ekonomisk verksamhet enligt artikel 4.1 i det sjätte direktivet, om avsikten (vid tidpunkten för bedömningen av skattskyldigheten) visserligen var att nyttja fastigheten, men själva nyttjandet ännu inte påbörjats. Domstolen har i princip besvarat denna fråga jakande. I fallet Sofitam hade domstolen att avgöra om mottagen aktieutdelning skulle tas med i

nämnan vid beräkningen enligt artikel 19.1 i det sjätte direktivet. Domstolen gav ett nekande svar på denna fråga, med motiveringen att aktieutdelning inte faller inom tillämpningsområdet för mervärdesskatt, vilket innebär att ett medtagande av utdelningen vid en beräkning enligt artikel 19 skulle leda till att denna beräkning snedvreds. Med tanke på de faktiska omständigheter och de rättsfrågor som var aktuella i dessa båda mål, utgör inget av dem något relevant prejudikat i detta sammanhang.

49. Vad beträffar den allmänna principen om skattemässig neutralitet som erkänts i de nämnda domarna, så nämns denna i samband med konstaterandet att

”avdragssystemet syftar till att helt befria den skattskyldige från den mervärdesskatt han skall erlagga eller har erlagt inom ramen för sin ekonomiska verksamhet”

och att

”det gemensamma systemet för mervärdesskatt därför garanterar fullständig neutralitet vad beträffar skattebelastningen för all ekonomisk verksamhet utan hänsyn till avsikten

19 — Det är de för övrigt inte heller ur företagsekonomisk synvinkel, då vederlaget från aktieförsäljningen ingår i företagets eget kapital medan lånebeloppet är främmande kapital.

med eller resultatet av denna verksamhet på villkor att denna verksamhet själv är mervärdesskattepliktig".²⁰

50. Av detta sammanhang framgår att principen om skattemässig neutralitet inte kan betraktas fristående från det "gemensamma systemet för mervärdesskatt" och att man vid tillämpningen av denna princip måste beakta i vad mån den skattskyldiges verksamhet är "mervärdesskattepliktig."

51. Den lösning som föreslås här strider därför inte mot principen om skattemässig neutralitet såsom den kommit till uttryck i övervägandena till det första direktivet och i rättspraxis. Tvärtom undviker man med denna lösning att likartade transaktioner behandlas olika beroende på om den skattskyldige vid sidan av skattefria transaktioner även utför skattepliktiga transaktioner. I stället behandlas alla transaktioner som uppvisar samma kännetecken lika, oberoende av sådana tillfälligheter.

52. II. För säkerhets skull skall jag även gå in på frågan om klassificeringen av försäljningen av bolagsandelarna såsom "finansiell bitransaktion" ger rätt till avdrag för den i detta sammanhang aktuella ingående skatten.

53. Enligt min uppfattning skall frågan besvaras nekande.

54. I artikel 17 föreskrivs inte någon särregel för sådana transaktioner. De omnämns endast i artikel 19.2. Enligt denna bestämmelse skall de undantas vid beräkningen av den avdragsgilla andelen, som anges i artikel 19.1, för det fall varor och tjänster är avsedda att användas såväl för transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten är avdragsgill som för transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten inte är avdragsgill (artikel 17.5 första stycket). Så förhåller det sig emellertid inte i det föreliggande fallet, eftersom rådgivningstjänsterna, till vilka den omtvistade ingående skatten hänförs sig, helt och hållet använts för en skattefri transaktion, vilket innebär att den ingående skatten enligt artikel 17.2 inte är avdragsgill. Jag kommer strax att gå in på tolkningen av artikel 19.2 i samband med behandlingen av den tredje frågan, eftersom denna fråga bygger på antagandet att artiklarna 17.5 och 19 kan tillämpas på det föreliggande fallet.

55. III. Av alla dessa skäl skall den första frågan i begäran om förhandsavgörande besvaras i enlighet med det under a) angivna alternativet, eftersom tjänsterna till vilka den ingående mervärdesskatten hänförs sig i ett fall som det föreliggande måste anses ha använts för att göra en skattefri transaktion, vilket innebär att den ingående skatten inte får dras av.

20 — Punkt 19 i Rompelmandomen och punkt 10 i Sofitamdomen.

56. För det fall domstolen skulle ansluta sig till denna uppfattning, kommer den andra och den tredje frågan att sakna mening. Dessa frågor har nämligen endast ställts för det fall att den första frågan besvaras i enlighet med det alternativ som anges under c). I motsats till den lösning som jag har föreslagit, skulle detta betyda att de tjänster som tagits i anspråk av BLP skulle anses som tjänster som använts såväl för skattefria som för skattepliktiga transaktioner så att den ingående skatten får dras av ”i enlighet med vad som stadgas i artikel 17.5 i det sjätte direktivet”.

57. I det följande skall jag därför endast pröva den andra och tredje frågan som alternativ till den första.

Angående den andra frågan

58. Med den andra frågan önskar den nationella domstolen få klarhet i om artikel 19 i det sjätte direktivet på något sätt är tillämplig vid beräkningen av den avdragsgilla andelen av mervärdesskatt då en medlemsstat med stöd av artikel 17.5 c har infört en särskild metod för att beräkna denna andel.

59. Svaret framgår enligt min uppfattning klart av ordalydelsen i artikel 17.5. Medan

det i det andra stycket i denna bestämmelse anges att den avdragsgilla andelen som regel skall bestämmas i enlighet med artikel 19, framgår det av den med ordet ”dock” avslutade inledningen till det tredje stycket, att medlemsstaterna får göra undantag från denna regel av större eller mindre räckvidd.

60. I den mån ett visst typfall omfattas av en sådan undantagsreglering, undandras den automatiskt artikel 19. På så sätt möjliggör artikel 17.5 tredje stycket c för medlemsstaterna att tillåta eller föreskriva en *direkt uppdelning* för alla eller enskilda varor eller tjänster och därmed inskränka tillämpningen av regeln om beräkning av den avdragsgilla andelen i artikel 19.1.

61. Den andra frågan borde besvaras i enlighet härmed. Jag påpekar emellertid för säkerhets skull att den särskilda metod som skulle kunna tillämpas på BLP, så vitt är av intresse här, överensstämmer med artikel 19.1 och 19.2, så att svaret endast skulle ha ett teoretiskt värde.

Angående den tredje frågan

62. För det fall artikel 19 kan tillämpas på beräkningen av den avdragsgilla andelen av mervärdesskatt, framställer High Court frågan om artikel 19.2 tillåter att fullständig avdrag görs för mervärdesskatt på grund av att försäljning av bolagsandelar betraktas

som "en finansiell bitransaktion" och utsluts från beräkningen av den avdragsgilla andelen av mervärdesskatt jämlikt artikel 19.1.

63. Skulle man betrakta det föreliggande fallet helt och hållet i enlighet med det — som sagt oriktiga — antagandet, på vilket denna fråga vilar, som ett fall av blandad användning, i den meningen att de ifrågavarande rådgivningskostnaderna (nämligen som indirekta kostnader) har använts såväl för skattepliktiga transaktioner som för en skattefri finansiell bitransaktion, så skulle den ingående skatten jämlikt artikel 19.2 vara avdragsgill.

64. Den sistnämnda bestämmelsen måste nämligen ses mot den bakgrunden att de där omnämnda bitransaktionerna kan utgöra en stor del av de totala transaktionerna, utan att ändå nämnvärt bidra till de indirekta kostnaderna. Under dessa omständigheter vore det orimligt att inbegripa bitransaktionerna i beräkningen av den avdragsgilla andelen i artikel 19.1. Tvärtom skall dessa transaktioner jämlikt artikel 19.2 "undantas". Om nu alla den skattskyldiges transaktioner, utom ifrågavarande bitransaktion, omfattas av mervärdesskatt, så blir resultatet enligt artikel 19.1 en avdragsgill andel om 1:1. Den ingående skatten är då fullt ut avdragsgill. Den tredje frågan borde besvaras i enlighet härmed.

Förslag till avgörande

65. På ovan anförda grunder föreslår jag att High Court ges följande svar:

"Om en skattskyldig person tillhandahåller en annan skattskyldig tjänster som den senare använder för en skattefri transaktion — i den meningen att de utgör en kostnadskomponent i denna transaktion — har den ingående skatten på dessa tjänster, på det sätt som avses i artikel 17 i det sjätte direktivet, använts i samband med en skattefri transaktion och kan, med förbehåll för undantagsbestämmelser i det gemensamma mervärdesskattesystemet, inte dras av. Detta gäller även om den skattefria transaktionen behandlades som en 'finansiell bitransaktion' och dess syfte och resultat var att frigöra medel för att lösa den andre skattskyldiges samtliga skulder."