

Mål C-29/08

Skatteverket

mot

AB SKF

(begäran om förhandsavgörande från Regeringsrätten)

”Sjätte mervärdesskattedirektivet – Artiklarna 2, 4, 13 B d punkterna 5 och 17 – Direktiv 2006/112/EG – Artiklarna 2, 9, 135.1 f och 168 – Moderbolags avyttring av ett dotterbolag och av dess andelar i ett intressebolag – Tillämpningsområdet för mervärdesskatt – Undantag från skatteplikt – Tillhandahållande av tjänster som förvärvats inom ramen för transaktioner avseende avyttring av aktier – Avdrag för mervärdesskatt”

Sammanfattning av domen

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 – Begrepp*

(Rådets direktiv 77/388, artiklarna 2.1, 4.1 och 4.2, och rådets direktiv 2006/112, artiklarna 2.1 och 9.1)

2. *Bestämmelser om skatter och avgifter – Harmonisering av lagstiftning – Omsättningsskatt – Gemensamt system för mervärdesskatt – Undantag som anges i sjätte direktivet – Transaktioner avseende värdepapper enligt artikel 13 B d punkt 5*

(Rådets direktiv 77/388, artikel 13 B d, punkt 5, och rådets direktiv 2006/112, artikel 135.1 f)

3. *Bestämmelser om skatter och avgifter – Harmonisering av lagstiftning – Omsättningsskatt – Gemensamt system för mervärdesskatt – Avdrag för ingående mervärdesskatt*

(Rådets direktiv 77/388, artikel 17.1 och 17.2, och rådets direktiv 2006/112, artikel 168)

1. Artiklarna 2.1, 4.1 och 4.2 i rådets sjätte direktiv 77/388 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter, i dess lydelse enligt rådets direktiv 95/7, respektive artiklarna 2.1 och 9.1 i rådets direktiv 2006/112 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, ska tolkas så, att ett moderbolags avyttring av samtliga aktier i ett helägt dotterbolag och av resterande aktieinnehav i ett intressebolag som tidigare varit helägt, till vilka bolag moderbolaget tillhandahållit tjänster som ska vara föremål för mervärdesskatt, utgör en ekonomisk verksamhet som omfattas av tillämpningsområdet för nämnda direktiv.

Genom avyttringen av samtliga aktier i ett dotterbolag och ett intressebolag avvecklar nämligen ett moderbolag sitt ägande i dessa bolag. När detta moderbolag i egenskap av moderbolag i en industrikoncern tar del i förvaltningen av dotterbolaget och intressebolaget genom att mot vederlag tillhandahålla dem administrations-, bokförings- och marknadsföringstjänster för vilka det är skattskyldigt till mervärdesskatt kan avyttringen, som moderbolaget genomför i syfte att omstrukturera en bolagskoncern, anses utgöra en transaktion, som består i att fortlöpande vinna intäkter och som avser en verksamhet som omfattar mer än bara försäljning av aktier. Denna

transaktion har ett direkt samband med hur koncernens verksamhet organiseras och utgör därmed en direkt, stadigvarande och nödvändig förlängning av den beskattningsbara personens skattepliktiga verksamhet. En sådan transaktion omfattas följaktligen av tillämpningsområdet för mervärdesskatt.

I den mån aktieavyttringen kan likställas med en överföring av ett företags samtliga tillgångar eller någon del därav i den mening som avses i artikel 5.8 i sjätte direktivet, i dess lydelse enligt direktiv 95/7, eller i den mening som avses i artikel 19 första stycket i direktiv 2006/112, och under förutsättning att den berörda medlemsstaten har valt att utnyttja den möjlighet som föreskrivs i dessa bestämmelser, utgör dock denna transaktion inte någon mervärdesskattepliktig ekonomisk verksamhet.

Dessa slutsatser påverkas inte av att aktieavyttringen sker genom flera på varandra följande transaktioner.

(se punkterna 32, 33 och 41 samt punkterna 1 och 4 i domslutet)

2. Ett moderbolags avyttring av samtliga aktier i ett helägt dotterbolag och av resterande aktieinnehav i ett intressebolag som tidigare varit helägt, till vilka bolag moderbolaget tillhandahållit tjänster som ska vara föremål för mervärdesskatt, ska undantas från mervärdesskatteplikt med stöd av artikel 13 B d punkt 5 i sjätte direktivet 77/388 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter, i dess lydelse enligt direktiv 95/7, respektive med stöd av artikel 135.1 f i direktiv 2006/112 om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

Lokutionen "[t]ransaktioner ... rörande ... värdepapper" i den mening som avses i dessa bestämmelser avser nämligen transaktioner som kan skapa, förändra eller utsläcka parternas rättigheter och skyldigheter avseende värdepapper, med undantag för tjänster av administrativ, materiell eller teknisk art samt verksamhet som avser finansiell information, vilka inte förändrar den rättsliga och ekonomiska situationen mellan parterna. Eftersom en aktieförsäljning förändrar den rättsliga och ekonomiska situationen för parterna i transaktionen omfattas den alltså av det i ovannämnda bestämmelser föreskrivna undantaget, i den utsträckning som transaktionen faller inom tillämpningsområdet för mervärdesskatt.

Dessa slutsatser påverkas inte av att aktieavyttringen sker genom flera på varandra följande transaktioner.

(se punkterna 48–50 och 53 samt punkterna 2 och 4 i domslutet)

3. Det föreligger rätt till avdrag enligt artikel 17.1 och 17.2 i sjätte direktivet 77/388 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter, i dess lydelse enligt direktiv 95/7, respektive artikel 168 i direktiv 2006/112 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, för ingående mervärdesskatt på tjänster som förvärvats i samband med ett moderbolags avyttring av samtliga aktier i ett helägt dotterbolag och av resterande aktieinnehav i ett intressebolag som tidigare varit helägt, under förutsättning att det finns ett direkt och omedelbart samband mellan kostnaderna för de ingående tjänsterna och den beskattningsbara personens samlade ekonomiska verksamhet.

Det ankommer på den nationella domstolen att, med beaktande av samtliga omständigheter rörande de transaktioner som är i fråga i målet vid den domstolen, avgöra huruvida uppkomna kostnader kan komma att ingå i priset på de sålda aktierna eller om dessa endast ingår i de kostnadskomponenter som utgör priset på de transaktioner som omfattas av den beskattningsbara personens ekonomiska verksamhet.

Dessa slutsatser påverkas inte av att aktieavyttringen sker genom flera på varandra följande transaktioner.

(se punkt 73 samt punkterna 3 och 4 i domslutet)

DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)

den 29 oktober 2009 (*)

”Sjätte mervärdesskattedirektivet – Artiklarna 2, 4, 13 B d punkterna 5 och 17 – Direktiv 2006/112/EG – Artiklarna 2, 9, 135.1 f och 168 – Moderbolags avyttring av ett dotterbolag och av dess andelar i ett intressebolag – Tillämpningsområdet för mervärdesskatt – Undantag från skatteplikt – Tillhandahållande av tjänster som förvärvats inom ramen för transaktioner avseende avyttring av aktier – Avdrag för mervärdesskatt”

I mål C-29/08,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av Regeringsrätten (Sverige) genom beslut av den 17 januari 2008, som inkom till domstolen den 25 januari 2008, i målet

Skatteverket

mot

AB SKF,

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av ordföranden på sjätte avdelningen P. Lindh, tillförordnad ordförande på tredje avdelningen, samt domarna A. Rosas och U. Lohmus (referent),

generaladvokat: P. Mengozzi,

justitiesekreterare: handläggaren C. Strömholm,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 4 december 2008,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Skatteverket, genom B. Persson, i egenskap av ombud,
- AB SKF, genom advokaterna R. Treutiger och O. Henkow,

- Sveriges regering, genom K. Petkovska och A. Engman, båda i egenskap av ombud,
- Tysklands regering, genom M. Lumma och C. Blaschke, båda i egenskap av ombud,
- Förenade kungarikets regering, genom Z. Bryanston-Cross, i egenskap av ombud, biträdd av I. Hutton, barrister,
- Europeiska gemenskapernas kommission, genom J. Enegren och D. Triantafyllou, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 12 februari 2009 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande, följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 2, 4, 13 B d punkt 5 och 17 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), i dess lydelse enligt rådets direktiv 95/7/EG av den 10 april 1995 (EGT L 102, s. 18) (nedan kallat sjätte direktivet) och artiklarna 2, 9, 135.1 f och 168 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Skatteverket och AB SKF angående ett förhandsbesked som Skatterättsnämnden meddelat efter ansökan från SKF. Förhandsbeskedet avsåg avdragsrätten för ingående mervärdesskatt som belöper på tjänster som SKF förvärvar i samband med avyttring av aktier.

Tillämpliga bestämmelser

Gemenskapslagstiftningen

3 I artikel 2 andra stycket 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) föreskrivs att "[p]å 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."

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

5 I artikel 4 i detta direktiv föreskrivs följande:

"1. Med 'skattskyldig person' avses varje person som självständigt någonstans bedriver någon form av ekonomisk verksamhet som anges i punkt 2, oberoende av syfte eller resultat.

2. De former av ekonomisk verksamhet som avses i punkt 1 skall omfatta alla verksamheter av producenter, återförsäljare och personer som tillhandahåller tjänster, däribland gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamhet inom fria yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav skall likaså betraktas som ekonomisk

verksamhet.

...”

6 Enligt artikel 5.8 i sjätte direktivet gäller följande:

”Vid en överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav, vare sig den sker mot ersättning eller gratis eller som tillskott till ett företag, får medlemsstaterna anse att någon leverans av varor inte har ägt rum och att mottagaren träder i överlåtarens ställe. ...”

7 Enligt artikel 6.1 andra stycket första strecksatsen i nämnda direktiv kan tillhandahållande av tjänster bland annat omfatta överlåtelse av immateriella tillgångar, vare sig det upprättats någon handling angående äganderätten eller ej.

8 I artikel 13 B d punkt 5 i sjätte direktivet föreskrivs att medlemsstaterna ska undanta ”transaktioner och förhandlingar med undantag av förvaltning och förvar rörande aktier, andelar i bolag eller andra sammanslutningar, obligationer och andra värdepapper ...” från skatteplikt.

9 Artikel 17 i sjätte direktivet, i dess lydelse enligt artikel 28f.1 i samma direktiv, rör avdragsrättens inträde och räckvidd. Punkterna 1 och 2 i denna artikel har följande lydelse:

”1. Avdragsrätten inträder samtidigt som 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 förfaller till betalning eller betalats inom landets territorium avseende varor eller tjänster som tillhandahållits, eller kommer att tillhandahållas, till honom av en annan skattskyldig person;

...”

10 Genom direktiv 2006/112 upphävdes och ersattes, med verkan från den 1 januari 2007, den gällande gemenskapslagstiftningen om mervärdesskatt, däribland sjätte direktivet. Enligt första och tredje skälen i direktiv 2006/112 var omarbetningen av sjätte direktivet nödvändig för att återge samtliga tillämpliga bestämmelser på ett tydligt och rationellt sätt med en ändrad struktur och lydelse. Omarbetningen har dock i princip inte lett till några materiella ändringar.

11 I artikel 2 i detta direktiv föreskrivs följande:

”Följande transaktioner skall vara föremål för mervärdesskatt:

a) Leverans av varor mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap.

...

c) Tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap.

...”

12 I artikel 9.1 i nämnda direktiv föreskrivs följande:

"Med *beskattningsbar person* avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat.

Med *ekonomisk verksamhet* avses varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripet gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria och därmed likställda yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav skall särskilt betraktas som ekonomisk verksamhet.

13 Första meningen i artikel 5.8 i sjätte direktivet motsvaras av artikel 19 första stycket i direktiv 2006/112.

14 Enligt artikel 25 a i direktiv 2006/112 kan ett tillhandahållande av tjänster bland annat utgöras av överlåtelse av immateriella tillgångar, vare sig det upprättats någon handling angående äganderätten eller ej.

15 Enligt artikel 135.1 f i nämnda direktiv ska medlemsstaterna undanta "transaktioner, inbegripet förmedling men med undantag av förvaltning och förvar, rörande aktier, andelar i bolag eller andra sammanslutningar, obligationer och andra värdepapper, dock med uteslutande av handlingar som representerar äganderätt till varor och sådana rättigheter eller värdepapper som avses i artikel 15.2" från skatteplikt.

16 Enligt artikel 168 i direktiv 2006/112 gäller följande:

"I den mån varorna och tjänsterna används för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner skall han ha rätt att, i den medlemsstat där han utför dessa transaktioner, från den mervärdesskatt som han är skyldig att betala dra av följande belopp:

a) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats i medlemsstaten för varor som har levererats, eller kommer att levereras, till honom eller för tjänster som har tillhandahållits, eller kommer att tillhandahållas ..., honom av en annan beskattningsbar person.

..."

Den nationella lagstiftningen

17 Enligt 1 kap. 1 § mervärdesskattelagen (1994:200) ska mervärdesskatt betalas till staten för sådan omsättning inom landet av varor eller tjänster som är skattepliktig och görs i en yrkesmässig verksamhet.

18 Enligt 3 kap. 9 § mervärdesskattelagen ska bland annat omsättning som utgör värdepappershandel undantas från skatteplikt. Med värdepappershandel förstås omsättning och förmedling av aktier, andra andelar och fordringar, oavsett om de representeras av värdepapper eller inte, och förvaltning av investeringsfonder.

19 Enligt 8 kap. 3 § mervärdesskattelagen får den som bedriver verksamhet som medför skattskyldighet göra avdrag för den ingående skatt som hänför sig till förvärv eller import i verksamheten.

Twisten vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

20 Aktiebolaget SKF är moderbolag i en industrikoncern med verksamhet i en rad länder. SKF tar aktiv del i dotterbolagens verksamhet och tillhandahåller, mot ersättning, tjänster för deras räkning. Dessa tjänster inkluderar företagsledning, administration och marknadsföring. Tjänsterna

faktureras dotterbolagen, och SKF är skattskyldigt till mervärdesskatt på grund av tillhandahållandet av dessa tjänster.

21 SKF avser att omstrukturera koncernens verksamhet och i samband med detta avveckla den del av verksamheten som ett av dess helägda dotterbolag (nedan kallat dotterbolaget) bedriver, genom att avyttra samtliga aktier i dotterbolaget. Vidare ska SKF avyttra sitt innehav på 26,5 procent av aktierna i ett annat bolag som tidigare var ett helägt dotterbolag till SKF (nedan kallat intressebolaget) och till vilket bolag SKF då, i egenskap av moderbolag, tillhandahöll skattepliktiga tjänster. Motivet för avyttringarna är att frigöra kapital för koncernens övriga verksamhet. För att genomföra avyttringarna avser SKF att förvärva tjänster avseende värderingar och biträde vid förhandlingar samt, i samband med avtalsskrivning, advokattjänster. Tillhandahållandet av dessa tjänster kommer att vara föremål för mervärdesskatt.

22 För att få klarhet i beskattningskonsekvenserna av avyttringarna ansökte SKF hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked och frågade om bolaget hade rätt att dra av den ingående mervärdesskatt som hänför sig till de tjänster som förvärfas i samband med avyttringen av aktierna i dotterbolaget och i intressebolaget.

23 Skatterättsnämnden fann i sitt förhandsbesked av den 12 januari 2007 att SKF i båda fallen hade rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt hänförlig till förvärven av tjänster. Skatterättsnämnden ansåg att SKF:s tillhandahållanden av olika tjänster till dotterbolaget och till intressebolaget ingick i ekonomisk verksamhet och att ingående skatt hänförlig till utgifter för förvärv av bolagen var avdragsgill. På samma sätt borde den ingående skatten avseende förvärv när verksamheten avslutas vara avdragsgill. Den omständigheten att verksamheten i intressebolaget avslutades successivt medförde inte en annan bedömning.

24 Skatteverket överklagade förhandsbeskedet och yrkade att Regeringsrätten ska ändra detta så att avdrag inte medges för mervärdesskatten på de förvärvade tjänsterna. SKF yrkade å sin sida att Regeringsrätten ska fastställa förhandsbeskedet.

25 Regeringsrätten beslutade mot denna bakgrund att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till domstolen:

”1) Ska artiklarna 2 och 4 i sjätte [direktivet] och artiklarna 2 och 9 i [direktiv 2006/112] tolkas så, att det föreligger en transaktion som ska vara föremål för mervärdesskatt när en beskattningsbar person som är skattskyldig på grund av omsättning av tjänster till ett dotterföretag avyttrar andelarna i dotterföretaget?

2) Om svaret på den första frågan innebär att avyttringen utgör en beskattningsbar transaktion, omfattas den då av det undantag från skatteplikt för transaktioner rörande andelar i företag som anges i artikel 13 B d punkten 5 i sjätte [direktivet] och artikel 135.1 f i [direktiv 2006/112]?

3) Kan, oavsett svaret på ovanstående frågor, avdragsrätt föreligga såsom för en allmän omkostnad för utgifter direkt hänförliga till avyttringen?

4) Har det vid besvarandet av ovannämnda frågor någon betydelse om avyttringen av andelarna i ett dotterföretag sker successivt?”

Prövningen av tolkningsfrågorna

Den första frågan

26 Regeringsrätten har ställt sin första fråga för att få klarhet i huruvida artiklarna 2.1, 4.1 och 4.2 i sjätte direktivet liksom artiklarna 2.1 och 9.1 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att ett

moderbolags avyttring av samtliga aktier i ett helägt dotterbolag och av resterande aktieinnehav i ett intressebolag som tidigare varit helägt, till vilka bolag moderbolaget tillhandahållit mervärdesskattepliktiga tjänster, utgör en ekonomisk verksamhet som omfattas av nämnda direktiv.

27 Tillämpningsområdet för mervärdesskatt fastställs i artikel 2 i sjätte direktivet och artikel 2.1 i direktiv 2006/112. Av dessa bestämmelser framgår att det inom en medlemsstats territorium endast är ekonomisk verksamhet som är mervärdesskattepliktig. Enligt artikel 4.1 i sjätte direktivet och artikel 9 i direktiv 2006/112 avses med beskattningsbar person varje person som självständigt bedriver någon form av ekonomisk verksamhet. Begreppet ekonomisk verksamhet definieras i artikel 4.2 i sjätte direktivet såsom innefattande alla verksamheter av producenter, återförsäljare och personer som tillhandahåller tjänster, däribland utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav.

28 Enligt fast rättspraxis utgör rena förvärv, innehav eller försäljningar av aktier inte som sådana någon ekonomisk verksamhet i den mening som avses i sjätte direktivet (se, bland annat, dom av den 29 april 2004 i mål C-77/01, EDM, REG 2004, s. I-4295, punkt 59, och av den 8 februari 2007 i mål C-435/05, Inverstrand, REG 2007, s. I-1315, punkt 25 och där angiven rättspraxis). Dessa transaktioner utgör nämligen inte något utnyttjande av egendom i syfte att fortlöpande vinna intäkter, eftersom den enda inkomsten från dessa transaktioner består i en eventuell vinst vid försäljningen av aktierna (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet EDM, punkt 58).

29 Domstolen har preciserat att endast betalningar som utgör vederlag för en transaktion eller ekonomisk verksamhet omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt, och att detta inte är fallet med betalningar som följer av egendomsinnehavet i sig, såsom utdelningar eller annan avkastning på aktier (se, för ett liknande resonemang, dom av den 22 juni 1993 i mål C-333/91, Sofitam, REG 1993, s. I-3513, punkt 13, och av den 6 februari 1997 i mål C-80/95, Harnas & Helm, REG 1997, s. I-745, punkt 15, samt domen i det ovannämnda målet EDM, punkt 49).

30 Domstolen har emellertid slagit fast att det förhåller sig annorlunda då den ekonomiska andelen åtföljs av direkt eller indirekt deltagande i förvaltningen av de bolag i vilka förvärv av andelar har skett, utan att detta påverkar de rättigheter som delägaren har i egenskap av aktieägare eller bolagsman (dom av den 20 juni 1991 i mål C-60/90, Polysar Investments Netherlands, REG 1991, s. I-3111, punkt 14, svensk specialutgåva, volym 11, s. I-227, och av den 14 november 2000 i mål C-142/99, Floridienne och Berginvest, REG 2000, s. I-9567, punkt 18, samt beslut av den 12 juli 2001 i mål C-102/00, Welthgrove, REG 2001, s. I-5679, punkt 15, och dom av den 27 september 2001 i mål C-16/00, Cibo Participations, REG 2001, s. I-6663, punkt 20) i den utsträckning som ett sådant deltagande omfattar utförandet av transaktioner som är mervärdesskattepliktiga enligt artikel 2 i sjätte direktivet, såsom tillhandahållande av administrations-, bokförings- och datatjänster (domen i det ovannämnda målet Floridienne och Berginvest, punkt 19, beslutet i det ovannämnda målet Welthgrove, punkt 16, domen i det ovannämnda målet Cibo Participations, punkt 21, och dom av den 26 juni 2003 i mål C-305/01, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, REG 2003, s. I-6729, punkt 46).

31 Av domstolens rättspraxis följer dessutom att transaktioner som avser aktier eller andelar i ett bolag omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt när de utförs inom ramen för en affärsverksamhet avseende handel med värdepapper, i syfte att ta direkt eller indirekt del i förvaltningen av de bolag i vilka andelen förvärvats eller då de utgör en direkt, stadigvarande och nödvändig förlängning av den skattepliktiga verksamheten (se, bland annat, dom av den 20 juni 1996 i mål C-155/94, Wellcome Trust, REG 1996, s. I-3013, punkt 35, och domen i det ovannämnda målet Harnas & Helm, punkt 16 och där angiven rättspraxis).

32 Av beslutet om hänskjutande framgår att SKF, i egenskap av moderbolag i en industrikoncern, tagit del i förvaltningen av dotterbolaget och intressebolaget genom att mot vederlag tillhandahålla dem administrations-, bokförings- och marknadsföringstjänster och att SKF är skattskyldigt till mervärdesskatt på grund av dessa omsättningar.

33 Genom avyttringen av samtliga aktier i dotterbolaget och intressebolaget avvecklar SKF sitt ägande i dessa bolag. Avyttringen, som moderbolaget genomför i syfte att omstrukturera en bolagskoncern, kan anses utgöra en transaktion, som består i att fortlöpande vinna intäkter och som avser en verksamhet som omfattar mer än bara försäljning av aktier (se, för ett liknande resonemang, dom av den 26 maj 2005 i mål C-465/03, Kretztechnik, REG 2005, s. I-4357, punkt 20 och där angiven rättspraxis). Denna transaktion har ett direkt samband med hur koncernens verksamhet organiseras och utgör därmed en direkt, stadigvarande och nödvändig förlängning av den beskattningsbara personens skattepliktiga verksamhet i den mening som avses i ovan i punkt 31 angiven rättspraxis. En sådan transaktion omfattas följaktligen av tillämpningsområdet för mervärdesskatt.

34 Som generaladvokaten har påpekat i punkt 34 i sitt förslag till avgörande, överensstämmer detta konstaterande för övrigt med principerna om likabehandling och skatteneutralitet. Enligt dessa principer krävs det att bedömningen av huruvida förvärv av aktier eller andelar som åtföljs av moderbolagets delaktighet i förvaltningen av dotter- och intressebolag ska anses utgöra ekonomisk verksamhet utsträcks till att omfatta transaktioner avseende avyttring av aktier eller andelar som innebär att denna delaktighet avvecklas (se, analogt, domarna i de ovannämnda målen Wellcome Trust, punkt 33, och Kretztechnik, punkt 19).

35 När det gäller den aktuella transaktionens art har Europeiska gemenskapernas kommission hävdat att den ska likställas med en överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav i ett bolag i den mening som avses i artikel 5.8 i sjätte direktivet, vilken, i egenskap av varuleverans, ska anses utgöra ekonomisk verksamhet. Enligt kommissionen är en försäljning av ett bolags samtliga tillgångar och en försäljning av samtliga aktier i detsamma likvärdiga i funktionellt hänseende.

36 Domstolen erinrar i detta avseende om att det i artikel 5.8 första meningen i sjätte direktivet, liksom i artikel 19 första stycket första meningen i direktiv 2006/112, föreskrivs att medlemsstaterna, vid en överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav, får anse att någon leverans av varor inte har ägt rum och att mottagaren träder i överlåtarens ställe. Av detta följer att när en medlemsstat har utnyttjat denna valmöjlighet ska en överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav inte anses som en leverans av varor vid tillämpningen av sjätte direktivet. I enlighet med artikel 2 i detta direktiv ska mervärdesskatt följaktligen inte tas ut vid en sådan överföring (se dom av den 22 februari 2001 i mål C-408/98, Abbey National, REG 2001, s. I-1361, punkt 30, och av den 27 november 2003 i mål C-497/01, Zita Modes, REG 2003, s. I-14393, punkt 29).

37 Dessutom har domstolen tolkat begreppet överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav så, att det omfattar överlåtelse av en hel affärsrörelse eller en självständig del av ett företag,

inbegripet materiella och, i förekommande fall, immateriella tillgångar som tillsammans utgör ett företag eller del av ett företag som kan bedriva en självständig ekonomisk verksamhet. Begreppet omfattar dock inte rena överlåtelser av tillgångar, såsom försäljning av ett varulager (se domen i det ovannämnda målet Zita Modes, punkt 40).

38 I förevarande fall går det inte att av de handlingar som getts in till domstolen avgöra huruvida försäljningen av aktier i dotterbolaget och i intressebolaget får till följd att samtliga tillgångar, eller någon del av dessa, i de berörda bolagen överläts. SKF har för övrigt under förhandlingen uppgett att frågan om en eventuell tillämpning av artikel 5.8 i sjätte direktivet inte ens berörts vid Regeringsrätten.

39 Domstolen erinrar i detta sammanhang om att det ankommer på domstolen att i samband med fördelningen av behörighet mellan gemenskapsdomstolen och de nationella domstolarna beakta den faktiska och rättsliga bakgrunden till tolkningsfrågorna, såsom denna lagts fast i begäran om förhandsavgörande (se, bland annat, dom av den 29 april 2004 i de förenade målen C-482/01 och C-493/01, Orfanopoulos och Oliveri, REG 2004, s. I-5257, punkt 42, av den 18 december 2007 i mål C-341/05, Laval un Partneri, REG 2007, s. I-11767, punkt 47, och av den 14 februari 2008 i mål C-244/06, Dynamic Medien, REG 2008, s. I-505, punkt 19).

40 Även om det antogs att artikel 5.8 i sjätte direktivet eller artikel 19 första stycket i direktiv 2006/112 skulle kunna tillämpas på en sådan transaktion som den som är i fråga i målet vid Regeringsrätten, vilket det ankommer på den domstolen att pröva, konstaterar domstolen att SKF och den svenska regeringen under förhandlingen har påpekat att Konungariket Sverige har valt att utnyttja den i dessa bestämmelser stadgade möjligheten att anse att en överföring av samtliga tillgångar inte omfattas av tillämpningsområdet för sjätte direktivet. I ett sådant fall utgör inte en avyttring av aktier, som leder till att samtliga tillgångar överförs, någon ekonomisk verksamhet som ska vara föremål för mervärdesskatt.

41 Mot bakgrund av det ovan anförda ska den första frågan besvaras enligt följande. Artiklarna 2.1, 4.1 och 4.2 i sjätte direktivet, liksom artiklarna 2.1 och 9.1 i direktiv 2006/112, ska tolkas så, att ett moderbolags avyttring av samtliga aktier i ett helägt dotterbolag och av resterande aktieinnehav i ett intressebolag som tidigare varit helägt, till vilka bolag moderbolaget tillhandahållit tjänster som ska vara föremål för mervärdesskatt, utgör en ekonomisk verksamhet som omfattas av tillämpningsområdet för nämnda direktiv. I den mån avyttringen av aktierna kan likställas med en överföring av ett bolags samtliga tillgångar eller någon del därav, i den mening som avses i artikel 5.8 i sjätte direktivet eller i artikel 19 första stycket i direktiv 2006/112, utgör inte denna transaktion en ekonomisk verksamhet som ska vara föremål för mervärdesskatt, under förutsättning att medlemsstaten har valt att utnyttja den möjlighet som föreskrivs i dessa bestämmelser.

Den andra frågan

42 Regeringsrätten har ställt sin andra fråga för att få klarhet i huruvida en sådan avyttring av aktier som den som är i fråga i målet vid den domstolen ska undantas från mervärdesskatteplikt med stöd av artikel 13 B d punkt 5 i sjätte direktivet respektive artikel 135.1 f i direktiv 2006/112, för det fall avyttringen ska anses omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt.

43 Den svenska och den tyska regeringen anser att all försäljning av aktier som utgör en ekonomisk verksamhet är undantagen från mervärdesskatteplikt enligt nämnda bestämmelser.

44 Kommissionen anser däremot att det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 13 B d punkt 5 i sjätte direktivet och artikel 135.1 f i direktiv 2006/112 uteslutande avser transaktioner i en affärsverksamhet avseende handel med värdepapper. Den transaktion som är i fråga i målet vid

Regeringsrätten ska dock anses utgöra en strategisk omdisponering av moderbolagets tillgångar med syfte att frigöra kapital för koncernens övriga verksamhet. Enligt kommissionen utgör inte denna transaktion ett led i företagets normala affärsverksamhet, och den omfattas inte av det undantag från skatteplikt som föreskrivs i ovannämnda bestämmelser.

45 Enligt artikel 13 B d punkt 5 i sjätte direktivet och artikel 135.1 f i direktiv 2006/112 ska medlemsstaterna undanta "[t]ransaktioner, inbegripet förmedling men med undantag av förvaltning och förvar, rörande aktier, andelar i bolag eller andra sammanslutningar, obligationer och andra värdepapper ..." från skatteplikt.

46 Det är visserligen riktigt att de uttryck som används för att bestämma undantagen från skatteplikt i artikel 13 i sjätte direktivet ska tolkas restriktivt, eftersom de innebär avsteg från den allmänna principen att mervärdesskatt ska tas ut på varje tillhandahållande av tjänster från en beskattningsbar person som sker mot vederlag (se, bland annat, domen i det ovannämnda målet MKG?Kraftfahrzeuge?Factoring, punkt 63, och dom av den 19 april 2007 i mål C?455/05, Velvet & Steel Immobilien, REG 2007, s. I?3225, punkt 14). Den av kommissionen föreslagna tolkningen innebär emellertid att det aktuella undantaget begränsas på ett sätt som inte har stöd i bestämmelsens ordalydelse. Lokutionen "[t]ransaktioner ... rörande aktier" i artikel 13 B d punkt 5 i sjätte direktivet respektive artikel 135.1 f i direktiv 2006/112 är nämligen tillräckligt vid för att inte endast omfatta yrkesmässig handel med värdepapper.

47 Om den tolkning som förordas av kommissionen godtogs skulle transaktioner som till sitt innehåll i stort sett är identiska behandlas olika vid påförandet av mervärdesskatt, beroende på om de ingick i den beskattningsbara personens normala och sedvanliga verksamhet eller ej. En sådan behandling skulle strida mot mervärdesskattesystemets mål att säkerställa rättssäkerheten och att underlätta de åtgärder som är förenade med tillämpningen av skatten genom att, utom i vissa undantagsfall, ta hänsyn till den aktuella transaktionens objektiva karaktär (se, för ett liknande resonemang, dom av den 6 april 1995 i mål C?4/94, BLP Group, REG 1995, s. I?983, punkt 24).

48 När det gäller omfattningen av nämnda undantag har domstolen slagit fast att transaktioner som rör aktier och andra värdepapper avser transaktioner som utförs på värdepappersmarknaden och att värdepappershandel innefattar handlingar som förändrar den rättsliga och ekonomiska situationen mellan parterna (se, för ett liknande resonemang, dom av den 5 juni 1997 i mål C?2/95, SDC, REG 1997, s. I?3017, punkterna 72 och 73). Lokutionen "[t]ransaktioner ... rörande ... värdepapper" i den mening som avses i artikel 13 B d punkt 5 i sjätte direktivet avser följaktligen transaktioner som kan skapa, förändra eller utsläcka parternas rättigheter och skyldigheter avseende värdepapper (dom av den 13 december 2001 i mål C?235/00, CSC Financial Services, REG 2001, s. I?10237, punkt 33).

49 Av detta följer att tjänster av administrativ, materiell eller teknisk art samt verksamhet som avser finansiell information, vilka inte förändrar den rättsliga och ekonomiska situationen mellan parterna, inte omfattas av det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 13 B d punkt 5 i sjätte direktivet (se domarna i de ovannämnda målen SDC, punkt 66, och CSC Financial Services, punkterna 28 och 30).

50 Domstolen konstaterar däremot att en aktieförsäljning förändrar den rättsliga och ekonomiska situationen för parterna i transaktionen. Denna transaktion omfattas således av det i artikel 13 B d punkt 5 i sjätte direktivet respektive artikel 135.1 f i direktiv 2006/112 föreskrivna undantaget från skatteplikt, i den utsträckning som transaktionen faller inom tillämpningsområdet för mervärdesskatt.

51 Denna tolkning stöds av domstolens fasta rättspraxis, enligt vilken sådana transaktioner rörande aktier, andelar i bolag eller andra sammanslutningar, obligationer och andra värdepapper

som består i att fortlöpande vinna intäkter och som avser verksamhet som består i mer än bara förvärv och försäljningar av värdepapper, såsom transaktioner i en affärsverksamhet avseende handel med värdepapper, omfattas av sjätte direktivets tillämpningsområde, varvid de dock enligt artikel 13 B d punkt 5 är undantagna från mervärdesskatteplikt (se, bland annat, domen i det ovannämnda målet Kretztechnik, punkt 20). Så är, i likhet med vad som påpekats i punkt 31 ovan, fallet bland annat beträffande transaktioner som företas inom ramen för en affärsverksamhet avseende handel med värdepapper i syfte att ta direkt eller indirekt del i förvaltningen av de bolag i vilka andelen förvärvats eller då de utgör en direkt, stadigvarande och nödvändig direkt förlängning av den skattepliktiga verksamheten (se, bland annat, domarna de ovannämnda målen Harnas & Helm, punkt 16 och där angiven rättspraxis, samt EDM, punkt 59).

52 I förevarande fall går SKF:s avyttring av aktierna längre än till en ren värdepappersförsäljning, eftersom den innebär att SKF tar del i förvaltningen av dotterbolaget och intressebolaget. Det tycks för övrigt som om även den vid Regeringsrätten ifrågavarande aktieavyttringen har ett direkt samband med, och är nödvändig, för SKF:s skattepliktiga ekonomiska verksamhet. Därav följer att denna transaktion är undtagen från mervärdesskatteplikt enligt artikel 13 B d punkt 5 i sjätte direktivet och artikel 135.1 f i direktiv 2006/112.

53 Den andra frågan ska således besvaras enligt följande. En sådan avyttring av aktier som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen ska undantas från mervärdesskatteplikt enligt artikel 13 B d punkt 5 i sjätte direktivet och artikel 135.1 f i direktiv 2006/112.

Den tredje frågan

54 Regeringsrätten har ställt sin tredje fråga för att få klarhet i huruvida det med stöd av artikel 17.1 och 17.2 i sjätte direktivet, i dess lydelse enligt artikel 28f.1 i samma direktiv, respektive artikel 168 i direktiv 2006/112 föreligger en rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt på de tjänster som förvärvats i samband med en avyttring av aktier, på grund av att kostnaderna för dessa tjänster ingår i den beskattningsbara personens allmänna omkostnader.

55 Avdragsrätten i artiklarna 17–20 i sjätte direktivet utgör en oskiljaktig del av mervärdesskattesystemet och får i princip inte inskränkas. Avdragsrätt inträder omedelbart för hela den ingående skatten (se, bland annat, domen i det ovannämnda målet Kretztechnik, punkt 33, samt dom av den 13 mars 2008 i mål C-437/06, *Securenta*, REG 2008, s. I-1597, punkt 24, och av den 4 juni 2009 i mål C-102/08, *SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft*, REG 2009, s. I-0000, punkt 70).

56 Syftet med avdragssystemet är att den mervärdesskatt som näringsidkaren ska betala eller har betalat inom ramen för sin ekonomiska verksamhet inte till någon del ska belasta honom själv. Det gemensamma systemet för mervärdesskatt garanterar följaktligen en fullständig neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oavsett syfte och resultat, under förutsättning att verksamheten i princip är mervärdesskattepliktig i sig (se, bland annat, dom av den 29 april 2004 i mål C-137/02, *Faxworld*, REG 2004, s. I-5547, punkt 37, liksom domarna i de ovannämnda målen *Inverstrand*, punkt 22, *Securenta*, punkt 25, och *SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft*, punkt 71).

57 Det följer av fast rättspraxis 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 ska tillerkännas den beskattningsbara personen och för att omfattningen av en sådan rätt ska kunna avgöras (se dom av den 8 juni 2000 i mål C-98/98, *Midland Bank*, REG 2000, s. I-4177, punkt 24, samt domarna i de ovannämnda målen *Abbey National*, punkt 26, och *Inverstrand*, punkt 23). Avdragsrätten för ingående

mervärdesskatt som erlagts vid förvärvet av varor eller tjänster förutsätter att kostnaderna för dessa förvärv utgör en del av de kostnadskomponenter som ingår i priset för de utgående skattepliktiga transaktioner för vilka rätt till avdrag föreligger (se domarna i de ovannämnda målen Cibo Participations, punkt 31, Kretztechnik, punkt 35, Inverstrand, punkt 23, och Securenta, punkt 27).

58 Den beskattningsbara personen tillerkänns dock också avdragsrätt när det saknas ett direkt och omedelbart samband mellan en viss ingående transaktion och en eller flera utgående transaktioner för vilka rätt till avdrag föreligger, när kostnaderna för tjänsterna i fråga utgör en del av den beskattningsbara personens allmänna omkostnader och således utgör en del av de kostnadskomponenter som ingår i priset för de varor eller tjänster som denne tillhandahåller. Sådana kostnader har nämligen ett direkt och omedelbart samband med den beskattningsbara personens samlade ekonomiska verksamhet (se, bland annat, domarna i de ovannämnda målen Midland Bank, punkterna 23 och 31, Abbey National, punkt 35, Kretztechnik, punkt 36, och Inverstrand, punkt 24).

59 Däremot gäller att när varor eller tjänster förvärvas av den beskattningsbara personen för att användas i verksamhet som är undantagen från mervärdesskatteplikt eller inte faller inom tillämpningsområdet för mervärdesskatt, ska det inte påföras någon utgående mervärdesskatt och inte heller ske något avdrag för ingående sådan (se, för ett liknande resonemang, dom av den 30 mars 2006 i mål C-184/04, Uudenkaupungin kaupunki, REG 2006, s. I-3039, punkt 24, av den 14 september 2006 i mål C-72/05, Wollny, REG 2006, s. I-8297, punkt 20, och av den 12 februari 2009 i mål C-515/07, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, REG 2009, s. I-0000, punkt 28).

60 Härav följer att frågan huruvida avdragsrätt ska anses föreligga avgörs på grundval av de utgående transaktioner till vilka de ingående transaktionerna hänför sig. Nämnda rätt föreligger alltså när den ingående transaktion som ska vara föremål för mervärdesskatt har ett direkt och omedelbart samband med en eller flera utgående transaktioner som ger rätt till avdrag. Om detta inte är fallet får det prövas om kostnaderna för ingående förvärv av varor eller tjänster ingår i de allmänna omkostnaderna för den beskattningsbara personens samlade ekonomiska verksamhet. Oavsett utgången av denna prövning förutsätter förhandenvaron av ett direkt och omedelbart samband att kostnaden för de ingående tjänsterna ingår i priset på varje enskild utgående transaktion eller i priset på varor och tjänster som den skattskyldige tillhandahåller inom ramen för sin ekonomiska verksamhet.

61 Regeringsrätten har i förevarande fall beskrivit kostnaderna för de tjänster som SKF förvärvat dels som "direkt hänförliga" till aktieavyttringen, dels som ingående i de allmänna omkostnaderna för hela SKF:s ekonomiska verksamhet.

62 Domstolen konstaterar i detta hänseende att det av de handlingar som getts in inte kan avgöras huruvida dessa kostnader har ett direkt och omedelbart samband, i den mening som avses i den rättspraxis som det hänvisats till ovan i punkterna 57 och 58, med den planerade aktieavyttringen eller med hela SKF:s ekonomiska verksamhet, eftersom motivet för transaktionerna enligt Regeringsrätten är att frigöra kapital för koncernens övriga verksamhet. För att påvisa ett sådant direkt och omedelbart samband måste det nämligen finnas kännedom om huruvida uppkomna kostnader kan ingå i priset på de aktier som SKF avser att överlåta eller om de uteslutande ingår i priset på SKF:s produkter.

63 Domstolen saknar inom ramen för ett förfarande som inletts med stöd av artikel 234 EG behörighet att bedöma eller ta ställning till de faktiska omständigheter som ligger till grund för tolkningsfrågorna, och det ankommer därför på den nationella domstolen att tillämpa kriteriet för ett direkt och omedelbart samband på omständigheterna i målet vid densamma och att därvid

beakta samtliga omständigheter under vilka de ifrågavarande transaktionerna har utförts (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Midland Bank, punkt 25).

64 För att ge Regeringsrätten ett användbart svar erinrar domstolen om att den vid upprepade tillfällen har slagit fast att avdragsrätt föreligger för mervärdesskatt som betalats för tjänster avseende rådgivning i samband med olika ekonomiska transaktioner, med motiveringen att dessa tjänster varit direkt hänförliga till de beskattningsbara personernas ekonomiska verksamhet (se, bland annat, domarna i de ovannämnda målen Midland Bank, punkt 31, Abbey National, punkterna 35 och 36, Cibo Participations, punkterna 33 och 35, Kretztechnik, punkt 36, och Securenta, punkterna 29 och 31).

65 Till skillnad från vad som är fallet i målet vid Regeringsrätten omfattades visserligen inte de utgående aktietransaktionerna i de ovannämnda målen av tillämpningsområdet för mervärdesskatt. Som framgår av den rättspraxis som domstolen erinrat om i punkterna 28 och 30 ovan utgörs dock den huvudsakliga skillnaden vid den rättsliga kvalificeringen av dessa transaktioner i förhållande till de transaktioner som omfattas av mervärdesskatteområdet av frågan huruvida det skattskyldiga bolaget tar del eller inte i förvaltningen av de bolag i vilka andelsförvärvet skett.

66 Att vägra avdrag för den ingående mervärdesskatt som belöper på kostnader för rådgivning, vilka hänför sig till en aktieavyttring som är undantagen från skatteplikt på grund av deltagande i förvaltningen av det bolag i vilket aktierna avyttrats, och medge denna avdragsrätt för sådana kostnader när de är hänförliga till en avyttring som sker utom tillämpningsområdet för mervärdesskatt med motiveringen att de utgör allmänna omkostnader för den beskattningsbara personen skulle dock leda till att transaktioner som är objektivt sett lika behandlas olika i skattemässigt hänseende, vilket skulle strida mot principen om skatteneutralitet.

67 Domstolen har i detta avseende slagit fast att principen om skatteneutralitet, vilken ligger till grund för det gemensamma systemet för mervärdesskatt, utgör hinder för att jämförbara och således konkurrerande tjänster behandlas olika i mervärdesskattehänseende (se, bland annat, dom av den 26 maj 2005 i mål C-498/03, Kingscrest Associates och Montecello, REG 2005, s. I-4427, punkt 41, av den 12 januari 2006 i mål C-246/04, Turn- och Sportunion Waldburg, REG 2006, s. I-589, punkt 33, och av den 27 september 2007 i mål C-409/04, Teleos m.fl., REG 2007, s. I-7797, punkt 59) och att näringsidkare som genomför samma transaktioner behandlas på olika sätt när det gäller påförande av mervärdesskatt (se, bland annat, dom av den 7 september 1999 i mål C-216/97, Gregg, REG 1999, s. I-4947, punkt 20, och av den 16 september 2008 i mål C-288/07, Isle of Wight Council m.fl., REG 2008, s. I-7203, punkt 42).

68 Av detta följer att kostnader för rådgivning hänförlig till avyttring av andelar ska anses ingå i den beskattningsbara personens allmänna omkostnader när själva avyttringen inte omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt. Samma skattemässiga behandling ska godtas om avyttringen kvalificeras som en transaktion som är undantagen från skatteplikt.

69 Denna tolkning har stöd i ändamålet med det gemensamma system som införts genom sjätte direktivet och som bland annat har till syfte att säkerställa att beskattningsbara personer behandlas lika (se, bland annat, dom av den 27 oktober 1993 i mål C-281/91, Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf, REG 1993, s. I-5405, punkt 14). Denna princip skulle nämligen inte iakttas om ett moderbolag i en koncern beskattades för kostnader i samband med en aktieförsäljning som utgör en del av dess ekonomiska verksamhet, medan ett holdingbolag som genomför samma transaktion utom tillämpningsområdet för mervärdesskatt skulle åtnjuta rätt till avdrag för den mervärdesskatt som belöper på samma kostnader på grund av att dessa ingår i de allmänna omkostnaderna i dess samlade ekonomiska verksamhet.

70 En annan tolkning skulle medföra att näringsidkaren påfördes kostnaden för mervärdesskatt inom ramen för sin ekonomiska verksamhet, utan möjlighet till avdrag (se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 mars 2000 i de förenade målen C-110/98–C-147/98, *Gabalfrija m.fl.*, REG 2000, s. I-1577, punkt 45, och domen i det ovannämnda målet *Abbey National*, punkt 35).

71 Som Skatteverket, den svenska och den tyska regeringen samt Förenade kungarikets regering på goda grunder har gjort gällande är det visserligen korrekt att en aktieavyttring som är undantagen från mervärdesskatteplikt inte ger rätt till avdrag, men denna tolkning gäller bara om det har påvisats ett direkt och omedelbart samband mellan de ingående tjänster som förvärvats och den utgående aktieavyttringen som är undantagen från skatteplikt. Om något sådant samband däremot inte kan påvisas och kostnaden för de ingående transaktionerna ingår i priset på SKF:s produkter, borde avdrag för den mervärdesskatt som belöper på de ingående tjänsterna medges.

72 Domstolen erinrar slutligen om att det inträder avdragsrätt för ingående mervärdesskatt på tjänster som förvärvats inom ramen för ekonomiska transaktioner, om det kapital som förvärvats genom transaktionerna är hänförligt till den berörda personens ekonomiska verksamhet. Kostnaderna för de ingående tjänsterna har ett direkt och omedelbart samband med den beskattningsbara personens ekonomiska verksamhet, under förutsättning att de uteslutande hänför sig till utgående ekonomisk verksamhet, varvid de alltså ingår i de enda kostnadskomponenter som utgör priset på de transaktioner som omfattas av verksamheten (se domen i det ovannämnda målet *Secureta*, punkterna 28 och 29).

73 Den tredje frågan ska mot bakgrund av vad som anförts ovan besvaras enligt följande. Det föreligger rätt till avdrag enligt artikel 17.1 och 17.2 i sjätte direktivet, i dess lydelse enligt artikel 28f.1 i samma direktiv, respektive artikel 168 i direktiv 2006/112 för ingående mervärdesskatt på tjänster som förvärvats i samband med en avyttring av aktier, under förutsättning att det finns ett direkt och omedelbart samband mellan kostnaderna för de ingående tjänsterna och den beskattningsbara personens samlade ekonomiska verksamhet. Det ankommer på den nationella domstolen att, med beaktande av samtliga omständigheter rörande de transaktioner som är i fråga i målet vid den domstolen, avgöra huruvida uppkomna kostnader kan komma att ingå i priset på de sålda aktierna eller om dessa endast ingår i de kostnadskomponenter som utgör priset på de transaktioner som omfattas av den beskattningsbara personens ekonomiska verksamhet.

Den fjärde frågan

74 Regeringsrätten har ställt sin fjärde fråga för att få klarhet i huruvida svaren på de föregående frågorna kan påverkas av att aktieavyttringen sker genom flera på varandra följande transaktioner.

75 Domstolen erinrar i detta avseende om sin rättspraxis enligt vilken begreppet ekonomisk verksamhet i den mening som avses i sjätte direktivet inte nödvändigtvis utgörs av en enda handling, utan kan omfatta flera på varandra följande handlingar (se dom av den 14 februari 1985 i mål 268/83, *Rompelman*, REG 1985, s. 655, punkt 22, svensk specialutgåva, volym 8, s. 83, och av den 3 mars 2005 i mål C-32/03, *Fini H*, REG 2005, s. I-1599, punkt 21).

76 Som Förenade kungarikets regering med rätta har påpekat gäller dessutom att en skillnad i behandlingen av transaktioner som är objektivt sett lika strider mot den princip om skatteneutralitet som redovisats ovan i punkt 67 och mot rättssäkerhetsprincipen, vilka ligger till grund för det gemensamma systemet för mervärdesskatt.

77 När det gäller rättssäkerhetsprincipen har domstolen vid upprepade tillfällen slagit fast att

gemenskapslagstiftningen ska vara entydig och att dess tillämpning ska vara förutsebar för de enskilda (se, bland annat, dom av den 22 november 2001 i mål C-301/97, Nederländerna mot rådet, REG 2001, s. I-8853, punkt 43, och av den 21 februari 2006 i mål C-255/02, Halifax m.fl., REG 2006, s. I-1609, punkt 72). Detta krav på rättssäkerhet gäller särskilt i fråga om lagstiftning som kan vara ekonomiskt betungande, eftersom de personer som berörs måste kunna få exakt vetskap om sina skyldigheter enligt denna lagstiftning (se domarna i de ovannämnda målen Teleos m.fl., punkt 48, och Isle of Wight Council m.fl., punkt 47).

78 Härav följer att den skattemässiga behandlingen av en aktieavyttring ska grunda sig på de objektiva omständigheterna bakom den ifrågavarande transaktionen, och den får inte variera beroende på om beskattningen sker vid en eller flera tidpunkter.

79 Den fjärde frågan ska således besvaras enligt följande. Svaren på de föregående frågorna påverkas inte av att aktieavyttringen sker genom flera på varandra följande transaktioner.

Rättegångskostnader

80 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. De kostnader för att avge yttranden till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (tredje avdelningen) följande:

1) **Artiklarna 2.1, 4.1 och 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 dess lydelse enligt rådets direktiv 95/7/EG av den 10 april 1995, liksom artiklarna 2.1 och 9.1 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, ska tolkas så, att ett moderbolags avyttring av samtliga aktier i ett helägt dotterbolag och av resterande aktieinnehav i ett intressebolag som tidigare varit helägt, till vilka bolag moderbolaget tillhandahållit tjänster som ska vara föremål för mervärdesskatt, utgör en ekonomisk verksamhet som omfattas av tillämpningsområdet för nämnda direktiv. I den mån avyttringen av aktierna kan likställas med en överföring av ett bolags samtliga tillgångar eller någon del därav, i den mening som avses i artikel 5.8 i sjätte direktivet 77/388, i dess lydelse enligt direktiv 95/7, eller i artikel 19 första stycket i direktiv 2006/112, utgör inte denna transaktion en ekonomisk verksamhet som ska vara föremål för mervärdesskatt, under förutsättning att medlemsstaten har valt att utnyttja den möjlighet som föreskrivs i dessa bestämmelser.**

2) **En sådan avyttring av aktier som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen ska undantas från mervärdesskatteplikt enligt artikel 13 B d punkt 5 i sjätte direktivet 77/388, i dess lydelse enligt direktiv 95/7, och artikel 135.1 f i direktiv 2006/112.**

3) Det föreligger rätt till avdrag enligt artikel 17.1 och 17.2 i sjätte direktivet 77/388, i dess lydelse enligt direktiv 95/7, respektive artikel 168 i direktiv 2006/112 för ingående mervärdesskatt på tjänster som förvärvats i samband med en avyttring av aktier, under förutsättning att det finns ett direkt och omedelbart samband mellan kostnaderna för de ingående tjänsterna och den beskattningsbara personens samlade ekonomiska verksamhet. Det ankommer på den nationella domstolen att, med beaktande av samtliga omständigheter rörande de transaktioner som är i fråga i målet vid den domstolen, avgöra huruvida uppkomna kostnader kan komma att ingå i priset på de sålda aktierna eller om dessa endast ingår i de kostnadskomponenter som utgör priset på de transaktioner som omfattas av den beskattningsbara personens ekonomiska verksamhet.

4) Svaren på de föregående frågorna påverkas inte av att aktieavyttringen sker genom flera på varandra följande transaktioner.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: svenska.