

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

PAOLO MENGOZZI

föredraget den 12 februari 2009¹**I — Inledning**

1. Förevarande begäran om förhandsavgörande rör 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 omsättningskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund², i dess senaste lydelse enligt rådets direktiv 2006/18/EG av den 14 februari 2006³ (nedan kallat sjätte direktivet), samt tolkningen av 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.⁴

rättsnämnden meddelat angående rätten att dra av den ingående mervärdesskatt som hänför sig till tjänster som SKF förvärvat i samband med att bolaget avyttrar samtliga aktier i ett dotterbolag (nedan kallat dotterbolaget) och kvarvarande aktier i ett annat bolag (nedan kallat intressebolaget). Dessa transaktioner avser såväl beskattningsår då sjätte direktivet är tillämpligt som beskattningsår då direktiv 2006/112 är tillämpligt.

II — Tillämpliga bestämmelser

2. Begäran har framställts i ett mål mellan Skatteverket, klagande i målet vid Regeringsrätten, och aktiebolaget AB SKF (nedan kallat SKF), motpart i målet vid Regeringsrätten. Målet rör ett förhandsbesked⁵ som Skatte-

A — De gemenskaprättsliga bestämmelserna

3. Enligt artikel 2.1 i sjätte direktivet ska mervärdesskatt betalas för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker

1 — Originalspråk: franska.

2 — EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28.

3 — EUT L 51, s. 12.

4 — EUT L 347, s. 1.

5 — Allmänt sett utgör ett förhandsbesked ett formellt ställningstagande av myndigheten av en skattskyldig persons situation i skatterettsligt hänseende. När det gäller Konungariket Sverige har detta slag av förfarande redan medfört att en begäran om förhandsavgörande har framställts till domstolen angående mervärdesskatt. Se dom av den 6 november 2008 i mål C-291/07, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (REG 2008, s. I-8255), punkt 16.

mot vederlag inom landets territorium av en beskattningsbar person i denna egenskap.

4. Artikel 4 i sjätte direktivet har följande lydelse:

”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 [*] överensstämmelse med terminologin i direktiv 2006/112 om ett gemensamt system för mervärdesskatt används nedan uttrycket ”beskattningsbar person”. Övers. anm.]

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.

...”

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

6. 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 sammanlutningar, obligationer och andra värdepapper ...” från skatteplikt.

7. Artikel 17 rör avdragsrättens inträde och räckvidd. Punkterna 1, 2, 3 och 5 i denna artikel har följande lydelse:

”1. Avdragsrätten inträder samtidigt som skattskyldigheten för avdragsbeloppet.

2. I den mån varorna och tjänsterna används för den [beskattningsbara] personens skattepliktiga transaktioner, skall denne ha rätt att från den skatt som han är skyldig att betala dra av följande:

a) Mervärde[s]skatt som förfaller till betalning eller betalats inom landets territorium avseende varor eller tjänster som tillhandahållits, eller kommer att tillhandahållas, till honom av en annan [beskattningsbar] person.

...

3. Medlemsstaterna skall också bevilja varje [beskattningsbar] person rätt till avdrag eller återbetalning av den mervärde[s]skatt som avses i punkt 2 i den mån varorna och tjänsterna används för följande ändamål:

5. När varor och tjänster är avsedda att användas av en [beskattningsbar] person såväl för transaktioner som omfattas av punkterna 2 och 3 och med avseende på vilka mervärde[s]skatten är avdragsgill, som för transaktioner med avseende på vilka mervärde[s]skatten inte är avdragsgill, skall bara den andel av mervärde[s]skatten vara avdragsgill som kan hänföras till de förstnämnda transaktionerna.

”
...

...

c) Transaktioner som är undantagna från skatt i enlighet med artikel 13 B a och 13 B d 1–5, om kunden är etablerad utanför gemenskapen eller om dessa transaktioner är direkt kopplade till varor som skall exporteras till ett land utanför gemenskapen.

8. Sjätte direktivet upphävdes genom direktiv 2006/112. I enlighet med artikel 413 i direktiv 2006/112 trädde det i kraft den 1 januari 2007.

...

9. Artiklarna 2.1, 9.1, 25 a, 135.1 f, 168 a, 169 c och 173.1 i direktiv 2006/112 är i huvudsak identiska med artiklarna 2.1, 4.1 och 4.2, 6.1 andra stycket, 13 B d punkt 5 och 17.2, 17.3 c och 17.5 första stycket i sjätte direktivet.

B — *Den nationella lagstiftningen*

10. Enligt 1 kap. 1 § mervärdesskattelagen (1994:200)⁶ (nedan kallad ML) ska mervärdesskatt betalas till staten för sådan omsättning inom landet av varor eller tjänster som är skattepliktig och görs i en yrkesmässig verksamhet.

11. Enligt 3 kap. 9 § ML 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.

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

6 — SFS 1994:200.

III — **Bakgrund till målet vid Regeringsrätten och tolkningsfrågorna**

13. Aktiebolaget SKF är moderbolag i en industrikoncern med verksamhet i en rad länder. SKF tar aktiv del i dotterbolagens verksamhet och utför, med ersättning, tjänster för deras räkning. Dessa tjänster inkluderar företagsledning, administration och marknadsföring. Tjänsterna faktureras dotterbolagen och SKF är skattskyldigt till mervärdesskatt på grund av dessa omsättningar.

14. SKF avser att omstrukturera koncernens verksamhet och avser i samband med detta att avveckla den del av verksamheten som det helägda dotterbolaget bedriver genom att avyttra samtliga aktier i dotterbolaget. Vidare ska SKF avyttra sitt innehav på 26,5 procent av aktierna i intressebolaget som tidigare var helägt dotterbolag till SKF och till vilket bolag SKF då, i egenskap av moderbolag, omsatte 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 avtalskrivning, advokattjänster. På tjänsterna kommer att utgå mervärdesskatt.

15. 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 förvärfvas i samband med avyttringen av aktierna i dotterbolaget och i intressebolaget.

vilande och ställa följande tolkningsfrågor till EG-domstolen:

16. 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 utgjorde skattepliktiga omsättningar 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 avslutas successivt medförde inte en annan bedömning.

17. Skatteverket har överklagat förhandsbeskedet och yrkat att Regeringsrätten ska ändra detta så att avdrag inte medges för mervärdesskatten på de förvärvade tjänsterna. SKF har å sin sida yrkat att Regeringsrättens ska fastställa förhandsbeskedet.

18. Det var mot denna bakgrund som Regeringsrätten beslutade att förklara målet

”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 ovan nämnda frågor någon betydelse om avyttringen av

andelarna i ett dotterföretag sker successivt?”

21. Allmänt sett erinras om att det gemensamma systemet för mervärdesskatt garanterar en fullständig neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oavsett vilka mål och resultat som eftersträvas med denna verksamhet, på villkor att nämnda verksamhet i princip är mervärdesskattepliktig i sig.⁷

IV — Förfarandet vid domstolen

19. Skatteverket, SKF, den tyska regeringen, Förenade kungarikets regering och Europeiska gemenskapernas kommission har inkommit med skriftliga synpunkter till domstolen i enlighet med artikel 23 i domstolens stadga. Dessa intressenter, liksom den svenska regeringen, yttrade sig likaledes vid den muntliga förhandling som hölls den 4 december 2008, dock med undantag av Skatteverket och Förenade kungarikets regering som inte var företrädna vid detta tillfälle.

22. Enligt rättspraxis följer det av artikel 17.5 i sjätte direktivet, som ska tolkas mot bakgrund av punkt 2 i samma artikel, att rätten till avdrag för mervärdesskatten förutsätter att det finns ett direkt och omedelbart samband mellan de varor eller tjänster som har förvärvats och de utgående transaktioner för vilka rätt till avdrag föreligger.⁸ Med andra ord krävs det i princip 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 avgöra hur långt en sådan rätt sträcker sig.⁹

V — Bedömning

A — Inledande anmärkningar

20. Som redan angetts rör målet vid Regeringsrätten frågan huruvida SKF har rätt att dra av den mervärdesskatt som är hänförlig till tjänster som förvärvats avseende värderingar och biträde vid förhandlingar samt advokat-tjänster i samband med avyttring av andelar i ett dotterbolag och ett intressebolag.

23. Domstolen har emellertid tillerkänt den beskattningsbara personen en avdragsrätt även 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

7 — Se dom av den 8 februari 2007 i mål C-435/05, *Investrand* (REG 2007, s. I-1315), punkt 22 och där angiven rättspraxis.

8 — Se bland annat dom av den 22 februari 2001 i mål C-408/98, *Abbey National* (REG 2001, s. I-1361), punkt 25 och där angiven rättspraxis.

9 — Domarna i de ovan nämnda målen *Abbey National*, punkt 26, och *Investrand*, punkt 23.

den berördes allmänna kostnader och således utgör en del av de kostnadskomponenter som ingår i priset för de varor eller tjänster som denne tillhandahåller.¹⁰

24. De tre första frågorna som Regeringsrätten ställt rör de villkor för avdragsrätt som just angetts, det vill säga a) frågan huruvida avyttringen av aktier, vilket är en ”utgående transaktion”, är en ekonomisk transaktion som omfattas av tillämpningsområdet för sjätte direktivet (och direktiv 2006/112), b) om så är fallet, frågan huruvida det föreligger avdragsrätt för transaktion, det vill säga huruvida denna transaktion inte omfattas av något av de undantag från skatteplikt som föreskrivs i sjätte direktivet (och i direktiv 2006/112), och c) frågan huruvida SKF har rätt att dra av den ingående mervärdesskatt som hänför sig till förvärvade tjänster för utgifter som förvisso är direkt hänförliga till avyttringen av aktierna men som kan utgöra en allmän kostnad för den beskattningsbara personen. Den fjärde frågan avser vilken betydelse det eventuellt kan få för svaren på de föregående frågorna om avyttringen av aktier delas upp i flera transaktioner.

B — Den första tolkningsfrågan

25. Såsom samtliga intressenter som har ingett yttrande till domstolen har påpekat har Regeringsrätten ställt sin första fråga för

att få klarhet i huruvida sådana aktieavyttringar som de som den har att ta ställning till utgör transaktioner som omfattas av tillämpningsområdena för sjätte direktivet och direktiv 2006/112.

26. Till skillnad från vad SKF har hävdad vid förhandlingen, det vill säga att avyttring av andelar i bolag, däribland sådan avyttring som den som är föremål för prövning i Regeringsrätten, inte är mervärdesskattepliktig, anser jag att den första frågan ska besvaras jakande. Även Skatteverket, de tre regeringar som har yttrat sig i målet och kommissionen är av denna uppfattning.

27. Det framgår visserligen av rättspraxis att det *i princip* inte är fråga om ekonomisk verksamhet i den mening som avses i sjätte direktivet när ett bolag avyttrar andelar som det innehar i andra bolag och att detta slags transaktion således faller utanför direktivets tillämpningsområde.¹¹

10 — Se domen i det ovannämnda målet Investrand, punkt 24 och där angiven rättspraxis.

11 — Se dom av den 20 juni 1996 i mål C-155/94, Wellcome Trust (REG 1996, s. I-3013), punkt 33, av den 26 juni 2003 i mål C-442/01, KapHag (REG 2003, s. I-6851), punkt 40, av den 29 april 2004 i mål C-77/01, EDM (REG 2004, s. I-4295), punkterna 57–59, av den 21 oktober 2004 i mål C-8/03, BBL (REG 2004, s. I-10157), punkt 38, och av den 26 maj 2005 i mål C-465/03, Kretztechnik (REG 2005, s. I-4357), punkt 19, samt domen i det ovannämnda målet Investrand, punkt 25. Man kan mot bakgrund av denna rättspraxis inte på denna punkt fästa avgörande betydelse vid dom av den 6 april 1995 i mål C-4/94, BLP Group (REG 1995, s. I-983), där domstolen inte underkände den nationella domstolens bedömning att avyttringen av aktier, i det mål som den hade att avgöra, utgjorde en ”transaktion som var undantagen från skatteplikt”, vilket således förutsatte att det rörde sig om ekonomisk verksamhet som omfattades av tillämpningsområdet för sjätte direktivet. Det förefaller i själva verket som om domstolen i detta mål helt enkelt begränsade sig till att besvara den nationella domstolens frågor såsom de hade framställts av denna.

28. Domstolen har emellertid slagit fast att en transaktion avseende aktier eller andelar i ett bolag som genomförs som ett led i en affärsverksamhet bestående av värdepappershandel¹² eller för att uppnå en direkt eller indirekt inblandning i förvaltningen av det berörda bolaget, utan att det påverkar de rättigheter som delägaren har i egenskap av aktieägare eller bolagsman,¹³ kan omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt.

29. När det gäller förvärv av andelar som är förenade med en direkt eller indirekt inblandning i förvaltningen av de bolag i fråga om vilka dessa transaktioner har genomförts har domstolen slagit fast att en sådan inblandning i förvaltningen av dotterbolag måste anses utgöra en ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 4.2 i sjätte direktivet i den utsträckning som den omfattar genomförandet av transaktioner som är mervärdesskattepliktiga enligt artikel 2 i nämnda direktiv, som till exempel sådana administrativa och finansiella tjänster, tjänster avseende redovisning, samt kommersiella och tekniska tjänster som ett holdingbolag tillhandahåller sina dotterbolag.¹⁴

12 — Se bland annat domarna i de ovannämnda målen Wellcome Trust, punkt 25, EDM, punkt 59, BBL, punkt 41, och Kretztechnik, punkt 20.

13 — Se, med avseende på förvärv av andelar, dom av den 20 juni 1991 i mål C-60/90, Polysar Investments Netherlands (REG 1991, s. I-3111; svensk specialutgåva, volym 11, s. I-227), punkt 14, av den 14 november 2000 i mål C-142/99, Floridienne och Berginvest (REG 2000, s. I-9567), punkt 18, och av den 27 september 2001 i mål C-16/00, Cibo Participations (REG 2001, s. I-6663), punkt 20, och med avseende på avyttring av andelar, domen i det ovannämnda målet Wellcome Trust, punkt 35. Se även dom av den 6 februari 1997 i mål C-80/95, Harnas & Helm (REG 1997, s. I-745), punkt 16.

14 — Se domarna i de ovannämnda målen Floridienne och Berginvest, punkt 19, och Cibo Participations, punkt 21.

30. I målet vid Regeringsrätten framgår att SKF, som är moderbolag i en industrikoncern, har varit inblandat i förvaltningen av det dotterbolag och det intressebolag som avses i beslutet om hänskjutande genom att mot vederlag tillhandahålla olika tjänster avseende bland annat administration, redovisning och marknadsföring, för vilka SKF är skattskyldigt till mervärdesskatt. Som den svenska regeringen har betonat vid förhandlingen visar denna inblandning att SKF har ekonomiska intressen med avseende på dotterbolaget och intressebolaget som är större än de intressen som en vanlig aktieägare har.

31. Som den tyska regeringen har påpekat skulle det kunna vara tveksamt om en sådan avyttring av aktier som den som är aktuell i målet vid Regeringsrätten omfattas av tillämpningsområdet för sjätte direktivet, eftersom en avyttring, till skillnad från ett förvärv eller innehav av andelar, inte formellt sett syftar till en inblandning i förvaltningen av dotterbolaget och intressebolaget utan tvärtom till ett upphörande av denna verksamhet.

32. Detta tvivel kan emellertid skingras av följande skäl.

33. För det första anser jag, i likhet med den tyska regeringen, att en sådan avyttring av aktier som den som är aktuell i målet vid Regeringsrätten, när allt kommer omkring utgör den kraftigast möjliga formen av inblandning i dotterbolagets eller intressebo-

lagets verksamhet i egenskap av förvaltningsåtgärd avseende en koncern i samband med moderbolagets omstrukturering av koncernen. I så måtto anser jag att den rättspraxis som nämnts ovan i punkt 29 även är relevant vad gäller en sådan avyttring av aktier.

och marknadsföring, för vilka moderbolaget är skattskyldigt till mervärdesskatt.

C — Den andra tolkningsfrågan

34. På samma sätt som domstolen mycket klart har utsträckt sin bedömning att rena förvärv av andelar inte utgör ekonomisk verksamhet till att omfatta rena avyttringar av andelar,¹⁵ kräver, enligt min uppfattning, principerna om likabehandling och skattnutralitet i vart fall att domstolens bedömning att förvärv av andelar som är förenade med en inblandning från moderbolagets sida i förvaltningen av dess dotterbolag och intressebolag utgör ekonomisk verksamhet även ska omfatta avyttringar av andelar som innebär att en sådan inblandning upphör.

36. För det fall avyttringen av de aktier som moderbolaget innehar i dotterbolaget och i intressebolaget omfattas av tillämpningsområdet för bestämmelserna i sjätte direktivet och direktiv 2006/112 – vilket jag just har hävdad att domstolen bör fastslå – har Regeringsrätten ställt sin andra fråga för att få klarhet i huruvida denna avyttring omfattas av det undantag som föreskrivs i artikel 13 B d punkt 5 i sjätte direktivet och i artikel 135.1 f i direktiv 2006/112.

35. Dessa överväganden är även relevanta vid tolkningen av direktiv 2006/112 och jag föreslår därför att domstolen besvarar den första tolkningsfrågan på följande sätt. Artiklarna 2.1, 4.1 och 4.2 i sjätte direktivet samt artiklarna 2.1 och 9.1 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att ekonomisk verksamhet föreligger när ett moderbolag avyttrar hela sitt aktieinnehav i ett dotterbolag och ett intressebolag, i vilkas förvaltning moderbolaget direkt eller indirekt har varit inblandat, genom att mot vederlag tillhandahålla olika tjänster avseende administration, redovisning

37. Skatteverket liksom de tre regeringar som har yttrat sig anser att denna fråga ska besvaras jakande.

38. SKF har däremot hävdad att den andra frågan, mot bakgrund av det av bolaget föreslagna svaret på den första frågan, inte ska besvaras. Kommissionen har för sin del

15 — Se bland annat domarna i de ovannämnda målen *Wellcome Trust*, punkt 33, och *Kretztechnik*, punkt 19.

anför att en avyttring av samtliga aktier i ett bolag är att bedöma som en strategisk omDispositionering av moderbolagets tillgångar i syfte att frigöra kapital för koncernens övriga verksamhet. Eftersom denna transaktion enligt kommissionens uppfattning är att jämställa med en överföring av samtliga andelar, eller en del av dessa, i ett företag omfattas den inte av det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 13 B d punkt 5 i sjätte direktivet och i artikel 135.1 f i direktiv 2006/112. Det framgick särskilt vid överläggningarna under förhandlingen att kommissionen även anser, med hänvisning till punkt 20 i domen i det ovannämnda målet Kretztechnik, att endast affärsverksamhet som består av värdepappershandel omfattas av det ovannämnda undantaget.

39. Dessa argument är inte övertygande.

40. Enligt de två ovannämnda bestämmelserna ska medlemsstaterna undanta transaktioner rörande aktier, andelar i bolag eller andra sammanslutningar, obligationer och andra värdepapper från skatteplikt.

41. Av domen i det ovannämnda målet Wellcome Trust synes framgå att "transaktioner rörande aktier" som sker för att genomföra en direkt eller indirekt inblandning i ledningen av de bolag i vilka förväret av

andelar har gjorts omfattas av det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 13 B d punkt 5 i sjätte direktivet.¹⁶

42. Visserligen undgår det inte någon att domstolen i nämnda dom hänvisade till artikel 13 B d punkt 5 i sjätte direktivet i syfte att visa att förvärv av andelar som är förenade med inblandning i förvaltningen av de berörda dotterbolagen utgör en ekonomisk verksamhet, och egentligen inte i syfte att fastställa den exakta omfattningen av det undantag från skatteplikt som föreskrivs i denna bestämmelse.

43. Till skillnad från kommissionen anser jag emellertid inte att artikel 13 B d punkt 5 i sjätte direktivet (och artikel 135.1 f i direktiv 2006/112) kan begränsas till att omfatta endast affärsverksamhet som består i värdepappershandel, och alltså inte ett moderbolags avyttring av aktier i ett dotterbolag och ett intressebolag av sådant slag som den avyttring som är aktuell i målet vid Regeringsrätten.

44. För det första görs det varken i artikel 13 B d punkt 5 i sjätte direktivet eller i artikel 135.1 f i direktiv 2006/112 en sådan åtskillnad mellan

¹⁶ — Se domen i det ovannämnda målet Wellcome Trust, punkt 35.

de transaktioner rörande aktier som omfattas av de nämnda direktivens tillämpningsområde.

45. För det andra kan man enligt min uppfattning inte av punkt 20 i domen i det ovan nämnda målet Kretztechnik dra den slutsats som kommissionen har dragit. Domstolen erinrade nämligen endast i denna punkt i domen, med avseende på frågan huruvida en aktieemission var av sådan ekonomisk art att den omfattas av tillämpningsområdet för sjätte direktivet, om att "sådana transaktioner 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 5 är undantagna från mervärdesskatteplikt".¹⁷

46. Det tycks följaktligen som om denna punkt inte på något vis begränsar räckvidden av det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 13 B d punkt 5 i sjätte direktivet till att endast gälla affärsverksamhet som består i värdepappershandel.

47. Tvärtom omfattar det ovan nämnda undantaget från skatteplikt alla transaktioner

som består i mer än bara förvärv och försäljningar av värdepapper i och med att sådana transaktioner, såsom det angetts ovan i punkt 27, faller utanför tillämpningsområdet för sjätte direktivet. Jag har redan klargjort att detta villkor är uppfyllt i en sådan situation som den som är föremål för prövning i Regeringsrätten.

48. Vidare ska de transaktioner som omfattas av undantaget från skatteplikt enligt artikel 13 B d punkt 5 i sjätte direktivet bestå i att fortlöpande vinna intäkter. Det faktum att intäkterna från avyttringen i målet som Regeringsrätten har att avgöra ska användas för en omstrukturering av den industrikoncern som SKF leder uppfyller enligt min uppfattning kriteriet att intäkterna ska vara fortlöpande, eftersom de används för en strukturell transaktion som med nödvändighet är långvarig och omfattande.

49. Att sådana aktieavyttringar som de som är aktuella i målet vid Regeringsrätten omfattas av tillämpningsområdet för artikel 13 B d punkt 5 i sjätte direktivet har enligt min mening även stöd av den motivering som återfinns i punkt 16 i domen i det ovan nämnda målet Harnas & Helm. Där medgav domstolen i det ovan nämnda målet Wellcome Trust, att "de transaktioner vilka åsyftas i artikel 13 B d punkt 5 i sjätte direktivet omfattas av mervärdesskattens tillämpningsområde, då de utförs inom ramen för en ekonomisk verksamhet, som består i förhandlingar om värdepapper för att genomföra en

¹⁷ — Domen i det ovan nämnda målet Kretztechnik, punkt 20 (min kursivering).

direkt eller indirekt inblandning i förvaltningen av de bolag i vilket ägandet förekommer, eller då de utgör en direkt, stadigvarande och nödvändig förlängning av den skattepliktiga verksamheten”.¹⁸

50. Undantaget från skatteplikt som föreskrivs i artikel 13 B d punkt 5 i sjätte direktivet förefaller således, enligt sin ordalydelse, utsträcka sig till alla transaktioner ”rörande aktier” som äsyftas i denna bestämmelse och som omfattas av tillämpningsområdet för nämnda direktiv. Det faktum att artikel 13 B i sjätte direktivet, såsom kommissionen har hävdad, ska tolkas restriktivt, eftersom bestämmelsen utgör ett undantag från principen att mervärdesskatt ska betalas för allt tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag av en beskattningsbar person,¹⁹ kan emellertid inte enligt min uppfattning medföra att man ska bortse från själva ordalydelsen av denna bestämmelse.

51. Jag anser inte att denna bedömning vederläggs av kommissionens ytterligare argument innebärande att en sådan aktieavyttring som den som är aktuell i målet vid Regeringsrätten ska jämföras med en överföring mot vederlag av samtliga andelar, eller en del av dessa, i ett företag i den mening som avses i artikel 5.8 i sjätte direktivet, vilken i princip är en skattepliktig transaktion, med följden att nämnda avyttring inte omfattas av

det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 13 B d punkt 5 i sjätte direktivet.

52. Allmänt sett betvivlar jag nämligen att artikel 5.8 i sjätte direktivet, som återfinns under definitionen av ”leverans av varor” i artikel 5 i direktivet, kan omfatta avyttringar av andelar, vilka ska hänföras till ”tillhandahållande av tjänster” som enligt definitionen i artikel 6.1 i nämnda direktiv bland annat utgörs av ”[ö]verlåtelse[r] av immateriella tillgångar, vare sig det upprättats någon handling angående äganderätten eller ej”. I domen i det ovannämnda målet Kretztechnik uteslöt domstolen för övrigt att en nyemission av aktier kan betraktas som en leverans av varor mot vederlag på grund av att dessa aktier utgör värdepapper som representerar en immateriell tillgång vilka omfattas av definitionen av tillhandahållande av tjänster mot vederlag.²⁰ På samma sätt förefaller artikel 5.8 i sjätte direktivet snarare avse en avyttring av samtliga eller en del av ett företags tillgångar än en avyttring av aktier eller andelar i ett bolag.²¹

53. I domen i det ovannämnda målet BLP Group, som rörde ett holdingbolags avyttring av 95 procent av sina andelar i ett dotterbolag, underkände domstolen inte den nationella

18 — Domen i det ovannämnda målet Harnas & Helm, punkt 16 (min kursivering).

19 — Se senast beslut av den 14 maj 2008 i de förenade målen C-231/07 och C-232/07, Tiercé Ladbroke (ej publicerat i rättsfallssamlingen), punkt 15 och där angiven rättspraxis.

20 — Domen i det ovannämnda målet Kretztechnik, punkterna 22 och 23.

21 — Se även, för ett liknande resonemang, punkt 26 i generaladvokaten Jacobs förslag till avgörande i det ovannämnda målet Abbey National. Se även dom av den 27 november 2003 i mål C-497/01, Zita Modes (REG 2003, s. I-14393), punkt 39, där syftet med artikel 5.8 i sjätte direktivet anges vara att ”underlätta överlåtelser av företag eller delar av företag”.

domstolens bedömning att en sådan avyttring utgjorde en transaktion som var undantagen från skatteplikt,²² utan att domstolen i övrigt nyanserade dess bedömning på så sätt att hänsyn togs till eventuella avyttringar av andelar som omfattas av begreppet överföring mot vederlag av samtliga tillgångar eller någon del därav i den mening som avses i artikel 5.8 i sjätte direktivet.

i målet vid Regeringsrätten så har Konungariket Sverige valt att utnyttja den möjlighet som föreskrivs i artikel 5.8 i sjätte direktivet att vid en överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav anse att det inte har ägt rum någon leverans av varor. När en medlemsstat utnyttjar denna möjlighet innebär det i enlighet med artikel 2 i sjätte direktivet att mervärdesskatt inte ska betalas för en sådan överföring.²³

54. Som SKF har påpekat vid förhandlingen – även om jag anser att detta argument inte i sig är helt avgörande vid tolkningen av ett gemenskapsrättsligt uttryck – så är från en avtalsrättslig synpunkt ägaren av aktierna i ett bolag inte nödvändigtvis behörig att överlåta bolagets tillgångar, utan det är i princip bara bolaget självt som kan genomföra en sådan transaktion.

56. Av detta följer att man, till skillnad från vad kommissionen har anfört, inte kan "neutralisera" tillämpningen av det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 13 B d punkt 5 i sjätte direktivet genom att betrakta den aktieavyttring som är aktuell i målet vid Regeringsrätten som en överföring av samtliga andelar i företaget, i den mening som avses i artikel 5.8 i sjätte direktivet, eftersom en sådan överföring i Sverige inte omfattas av tillämpningsområdet för sjätte direktivet.

55. Även om man ansåg att den tolkning av artikel 5.8 i sjätte direktivet som kommissionen har förespråkat är korrekt, är det likväl så som den svenska regeringen och SKF har uppgett som svar på en precis fråga från domstolen vid förhandlingen att, när det gäller den lagstiftning som är tillämplig

57. En sådan avyttring av andelar i ett dotterbolag och i ett intressebolag som den som är aktuell i målet vid Regeringsrätten omfattas således enligt min uppfattning av det undantag från skatteplikt som föreskrivs

22 — Det framgår av generaladvokaten Lenz förslag till avgörande i det ovannämnda målet BLP Group att den nationella domstolen var av den uppfattningen (vilket även generaladvokaten verkade vara) att avyttringen av andelar omfattades av undantaget från skatteplikt enligt artikel 13 B d punkt 5 i sjätte direktivet (se bland annat punkterna 24 och 35 i nämnda förslag till avgörande). I punkt 33 i sitt förslag till avgörande i det ovannämnda målet Abbey National tolkade likaså generaladvokaten Jacobs artikel 13 B d punkt 5 i sjätte direktivet så, att bestämmelsen omfattar avyttringar av andelar.

23 — Se domarna i de ovannämnda målen Abbey National, punkt 30, och Zita Modes, punkt 29. Antagligen är detta skälet till att Regeringsrätten i förevarande mål inte ställde någon fråga till domstolen angående tolkningen av artikel 5.8 i sjätte direktivet, trots att den i punkt 26 i beslutet om hänskjutande hade nämnt frågeställningen rörande en överföring av samtliga andelar i företaget.

i artikel 13 B d punkt 5 i sjätte direktivet och av artikel 135.1 f i direktiv 2006/112.

kan användas för att omstrukturera bolagets industriverksamhet.

58. Även för det fall domstolen inte delar denna uppfattning utan i likhet med vad kommissionen har gjort gällande finner att en sådan transaktion är att jämställa med en överföring av samtliga andelar, eller en del av dessa, i ett företag i den mening som avses i artikel 5.8 i sjätte direktivet (och artikel 19.1 i direktiv 2006/112) faller den i vart fall utanför respektive direktivs tillämpningsområde med hänsyn till den möjlighet att anse att någon leverans av varor inte har ägt rum som erbjuds genom de ovannämnda bestämmelserna och som Konungariket Sverige har utnyttjat.

60. Jag har redan i de inledande anmärkningarna angett att det för avdragsrätt avseende ingående mervärdesskatt i princip krävs att de transaktioner till vilka mervärdesskatten är hänförlig har ett direkt och omedelbart samband med en eller flera utgående transaktioner.²⁴

61. Domstolen har redan preciserat att en sådan avdragsrätt förutsätter att kostnaderna för förvärv av de aktuella varorna eller tjänsterna utgör en del av de kostnadskomponenter som ingår i priset för de utgående skattepliktiga transaktionerna för vilka en rätt till avdrag föreligger.²⁵

D — Den tredje tolkningsfrågan

59. Det framgår både av den tredje frågans lydelse och av de skäl som Regeringsrätten anfört i syfte att förtydliga frågan att Regeringsrätten vill få klarhet i huruvida det, trots att utgifterna för ingående förvärv av tjänster är direkt hänförliga till avyttringen, likväl kan föreligga en avdragsrätt för ingående mervärdesskatt i den mån nämnda utgifter är en del av den beskattningsbara personens allmänna kostnader för dennes samlade ekonomiska verksamhet. Skälet bakom denna fråga blir tydligare om man beaktar det förhållandet att avyttringen av aktier i dotterbolaget och intressebolaget tycks vara avsedd att ske i samband med en allmän omstrukturering av den koncern som SKF leder och således göra det möjligt för SKF att frigöra medel som

62. Dessutom har domstolen slagit fast i domen i det ovannämnda målet Midland Bank att det inte vore realistiskt att försöka utveckla en mer exakt formulering än den som utgörs av kriteriet ”direkt och omedelbart samband”. Med tanke på den mångfald av kommersiella och professionella transaktioner som finns skulle det nämligen vara omöjligt att ge ett mer ändamålsenligt svar på hur man i samtliga fall ska fastställa det

24 — Se bland annat domen i det ovannämnda målet Cibo Participations, punkt 26 och där angiven rättspraxis.

25 — Se dom av den 8 juni 2000 i mål C-98/98, Midland Bank (REG 2000, s. I-4177), punkt 30, samt domarna i de ovannämnda målen Abbey National, punkt 28, Cibo Participations, punkt 31, och Kretztechnik, punkt 35.

samband som ska föreligga mellan ingående och utgående transaktioner för att den ingående mervärdesskatten ska vara avdragsgill.²⁶ Domstolen har i samma dom även tillagt att det åligger de nationella domstolarna att tillämpa nämnda kriterium i varje mål de har att avgöra.²⁷

63. Regeringsrätten har i det mål den ska avgöra konstaterat att de tjänster som SKF har förvärvat har ett direkt samband med avyttringen av aktier i dotterbolaget och intressebolaget. Dessa tjänster rör nämligen värdering av de aktier som ska avyttras, biträde vid förhandlingar avseende avyttringen och avtalsskrivning, och de har således förvärvats för att genomföra nämnda avyttring. Skatteverket, de regeringar som har inkommit med yttrande till domstolen och kommissionen har även gjort en riktig bedömning genom att anse att det mot bakgrund av Regeringsrättens konstateranden föreligger ett direkt och omedelbart samband mellan de ingående tjänster som förvärvats och den utgående avyttringen av aktierna.²⁸

64. Som jag har angett i mitt förslag till svar på den andra frågan, som bedömts ovan, är aktieavyttringen en verksamhet som är undantagen från skatteplikt enligt artikel 13 B d punkt 5 i sjätte direktivet, och den mervärdesskatt som är hänförlig till tjänster som förvärvats för att genomföra denna transaktion kan således helt följdriktigt inte

dras av, eftersom dessa tjänster är en komponent i priset för den transaktion som är undantagen från skatteplikt.²⁹

65. Det var för övrigt denna lösning som domstolen kom fram till i domen i det ovan nämnda målet BLP Group. Domstolen fann nämligen att det inte förelåg avdragsrätt för den mervärdesskatt som hänförde sig till konsulttjänster som BLP Group förvärvat i samband med avyttringen av ett av dess dotterbolag, eftersom dessa tjänster hade utnyttjats i syfte att genomföra en transaktion som var undantagen från mervärdesskatteplikt, i det aktuella fallet en avyttring av bolagsandelar i nämnda dotterbolag.³⁰

66. Domstolen preciserade även i nämnda dom att denna regel är tillämplig också "när det yttersta syftet med den skattefria transaktionen är att genomföra en skattepliktig transaktion".³¹

26 — Domen i det ovan nämnda målet Midland Bank, punkt 25.
27 — Ibidem.

28 — Såsom det redan har angetts likställer kommissionen (enligt min mening felaktigt) denna aktieavyttring med en överföring av samtliga andelar i företaget.

29 — Se, för ett liknande resonemang, punkt 36 i generaladvokaten Lenz förslag till avgörande i det ovan nämnda målet BLP Group. Under vissa omständigheter, särskilt när aktierna är noterade på en värdepappersmarknad och deras pris uteslutande återspeglar denna notering, är det inte helt uteslutet att den mervärdesskatt som hänför sig till ingående förvärv av tjänster svårigen kan räknas in i priset för avyttringen. Bortsett från att Regeringsrätten anser att det föreligger ett direkt samband mellan de ingående tjänster som förvärvats och de utgående tjänsterna, förefaller den frågeställning som jag redogör för i förevarande fotnot inte motsvara situationen i målet vid Regeringsrätten.

30 — Domen i det ovan nämnda målet BLP Group, punkt 27.

31 — Ibidem, punkt 28 samt domslutet.

67. Detta uttalande ska tolkas med beaktande av bakgrunden till målet BLP Group och de argument som bolaget framförde vid domstolen. Det framgår nämligen av redogörelsen för de faktiska omständigheterna i detta mål att syftet med avyttringen av andelar i dotterbolaget var att frigöra medel för att lösa skulder som hänförde sig till skattepliktiga transaktioner som BLP Group genomfört. Vid domstolen anförde BLP Group att det följaktligen borde föreligga avdragsrätt för den mervärdesskatt som erlagts för tjänster som förvärvats för att genomföra den aktuella avyttringen, även om det förelåg ett indirekt samband mellan nämnda tjänster och bolagets skattepliktiga utgående transaktioner.³²

68. Domstolen underkände klart BLP Groups argument och betonade att rätten att dra av ingående mervärdesskatt förutsätter att de aktuella varorna eller tjänsterna är direkt och omedelbart kopplade till de skattepliktiga transaktionerna och att det slutliga mål som den beskattningsbara personen vill uppnå är utan betydelse,³³ följaktligen även när detta mål består i att genomföra en skattepliktig transaktion. Att domstolen inte godtog den ståndpunkt som BLP Group gjorde gällande beror också på nödvändigheten av att säkerställa rättssäkerheten och att underlätta de åtgärder som är förenade med tillämpningen av mervärdesskatten. Det kan nämligen inte krävas att skattemyndigheterna fastställer den beskattningsbara personens avsikt när prestationerna inte är objektivt kopplade till skattepliktiga transaktioner.³⁴

69. Generaladvokaten Jacobs angav mycket träffande i sitt förslag till avgörande i det ovannämnda målet Abbey National³⁵ att det framgår av domen i målet BLP Group att den ”kedjebrytande verkan” som är utmärkande för en från skatteplikt undantagen transaktion alltid kommer att förhindra att den mervärdesskatt som tas ut på varor eller tjänster som används för en sådan transaktion är avdragsgill från den mervärdesskatt som ingår i en därefter följande utgående transaktion, där den från skatteplikt undantagna transaktionen utgör en kostnadskomponent i priset. Behovet av ett direkt och omedelbart samband syftar således inte uteslutande på den närmast därefter följande länken i kedjan, utan tjänar till att utesluta de situationer då kedjan har brutits genom en från skatteplikt undantagen transaktion.³⁶

70. Jag anser att den slutsats som nåddes i domen i det ovannämnda målet BLP Group och som det just har redogjorts för kan tillämpas i förevarande fall. Avdrag för ingående mervärdesskatt som hänför sig till tjänster som SKF förvärvat borde inte medges i den mån dessa tjänster har ett direkt och omedelbart samband med en transaktion som är undantagen från skatteplikt, i förevarande fall avyttringen av aktier i dotterbolaget och intressebolaget, vilket är

32 — Domen i det ovannämnda målet BLP Group, punkterna 3, 4, 12 och 13.

33 — Domen i det ovannämnda målet BLP Group, punkt 19.

34 — Domen i det ovannämnda målet BLP Group, punkt 24.

35 — Förslag till avgörande föredraget den 13 april 2000, punkt 35.

36 — Se även, för ett liknande resonemang, punkterna 30–39 i generaladvokaten Lenz förslag till avgörande i det ovannämnda målet BLP Group.

en transaktion som bryter mervärdesskattkedjan. Detta gäller även när transaktionen genomförs i syfte att vidta en omstrukturering av den av SKF ledda industrikoncernens verksamhet.

71. Regeringsrätten söker emellertid få klarhet i huruvida den rättspraxis från domstolen som nämnts ovan i punkt 23 är tillämplig i en sådan situation som den som föreligger i det mål som Regeringsrätten ska avgöra. Enligt denna rättspraxis är det likväl möjligt att dra av ingående mervärdesskatt när kostnaderna för tjänsterna i fråga utgör en del av den beskattningsbara personens allmänna kostnader och således har ett direkt och omedelbart samband med den samlade ekonomiska verksamhet som bedrivs i företaget.

72. Jag anser att denna fråga ska besvaras nekande.

73. De relevanta domar där domstolen funnit att det finns en möjlighet att dra av ingående mervärdesskatt – en möjlighet vilken det erinrats om i punkt 71 ovan – rörde nämligen transaktioner som, till skillnad från vad som var utgångspunkten i domen i det ovan nämnda målet BLP Group, hade ett samband med ingående transaktioner som *inte alls var mervärdesskattepliktiga* (eftersom de varken ansågs utgöra leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster) och som därför inte var relevanta när det gällde att fastställa huruvida det förelåg

avdragsrätt eller ej.³⁷ Det var därför under dessa omständigheter tillåtet att urskilja den eller de utgående avdragsgrundande transaktioner med vilka den ingående transaktionen hade det närmaste sambandet, och följaktligen, där så är fallet, med den beskattningsbara personens allmänna ekonomiska verksamhet.

74. I detta avseende är domstolens bedömning i punkt 36 i domen i det ovan nämnda målet Kretztechnik särskilt talande. Domstolen angav i denna punkt att "[m]ed hänsyn till att den i målet vid den nationella domstolen aktuella aktieemissionen *utgör en transaktion som inte omfattas av tillämpningsområdet för sjätte direktivet*, och att Kretztechnik genomförde denna transaktion i syfte att förstärka sitt kapital till förmån för sin ekonomiska verksamhet i allmänhet, utgör kostnaderna för de tillhandahållanden som detta bolag förvärvat inom ramen för den berörda transaktionen en del av dess allmänna kostnader

37 — Se domen i det ovan nämnda målet Abbey National, punkterna 35 och 36, där den utgående transaktionen bestod i en överföring av samtliga tillgångar i den mening som avses i artikel 5.8 i sjätte direktivet i en medlemsstat som hade utnyttjat möjligheten i denna artikel att anse att en sådan transaktion inte utgjorde en leverans av varor och att den således inte var mervärdesskattepliktig. Se även domen i det ovan nämnda målet Kretztechnik, punkt 36, där den ingående transaktionen utgjordes av en aktieemission, vilken av domstolen uttryckligen klassificerades som en transaktion som faller utanför tillämpningsområdet för sjätte direktivet. Se även domen i det ovan nämnda målet Cibo Participations, där den ingående transaktionen var ett förvärv av andelar även om tolkningsfrågan, som rörde möjligheten att dra av ingående mervärdesskatt på allmänna kostnader, hade ställts endast för det fall detta andelsförvärv föll utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt. Se, i detta avseende, punkt 32 i generaladvokaten Stix-Hackls förslag till avgörande i det ovan nämnda målet Cibo Participations. Se även domen i det ovan nämnda målet Investstrand, punkterna 28 och 29, där domstolen prövade huruvida de kostnader som de skattepliktiga ingående transaktionerna gett upphov till utgjorde allmänna kostnader, efter att först ha konstaterat att de utgående transaktionerna, med vilka de ingående transaktionerna hade ett direkt och omedelbart samband, samtliga föll utanför tillämpningsområdet för sjätte direktivet.

och utgör som sådana komponenter i priset på dess varor. Sådana tillhandahållanden har nämligen ett direkt och omedelbart samband med den [beskattningsbara personens] samlade ekonomiska verksamhet.”³⁸

75. Det förefaller nödvändigt att tolka domstolens precisering att den aktuella transaktionen inte omfattades av tillämpningsområdet för sjätte direktivet mot bakgrund av generaladvokaten Jacobs förslag till avgörande i samma mål. Generaladvokaten angav nämligen att det, om aktieemissionen skulle betraktas som en transaktion som är undantagen från skatteplikt, saknades rätt att dra av den mervärdesskatt som betalats för tjänster som var direkt och omedelbart hänförliga till denna transaktion. Vidare angav generaladvokaten att om den utgående transaktionen helt föll utanför mervärdesskatteområdet och därmed saknade betydelse för fastställandet av avdragsrätten så måste det avgöras huruvida de ingående transaktionerna kunde hänföras till en eller flera skattepliktiga utgående transaktioner eller till bolagets verksamhet i dess helhet, vilket enligt generaladvokaten var troligt i det aktuella fallet.³⁹

76. Det tycks alltså som om domstolen instämde i generaladvokaten Jacobs bedömning i det ovannämnda förslaget att det ska göras en åtskillnad mellan, å ena sidan,

utgående transaktioner som är undantagna från skatteplikt och, å andra sidan, de transaktioner som inte alls omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt på grund av att de varken anses utgöra leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster. Domstolen fastställde på detta sätt även avgörandet i domen i det ovannämnda målet BLP Group, på vilket generaladvokaten hade baserat sitt resonemang.

77. Det synsätt som det redogjorts för ovan och som verkar vara fastställt i rättspraxis kan synas leda till en förmånligare behandling av aktieavyttringar som faller utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt än av aktieavyttringar som visserligen omfattas av detta tillämpningsområde men som är undantagna från skatteplikt enligt bestämmelserna i sjätte direktivet (eller bestämmelserna i direktiv 2006/112). Det är nämligen så att medan det kan föreligga avdragsrätt avseende tjänster som förvärvats för att genomföra en transaktion som faller utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt när tjänsterna i fråga har ett direkt och omedelbart samband med den beskattningsbara personens allmänna ekonomiska verksamhet,⁴⁰ är det däremot inte möjligt att dra av mervärdesskatt som är

38 — Domen i det ovannämnda målet Kretztechnik, punkt 36 (min kursivering).

39 — Se punkterna 29 och 74–76 i förslaget till avgörande i det ovannämnda målet Kretztechnik.

40 — Detta skulle eventuellt kunna vara fallet i målet vid Regeringsrätten om domstolen, i motsats till den bedömning som gjorts i förevarande förslag till avgörande, finner att det, för det första, föreligger en överföring av samtliga tillgångar i den mening som avses i artikel 5.8 i sjätte direktivet, vilket såsom det redan påpekats på grund av den möjlighet som Konungariket Sverige har utnyttjat inte är en leverans av varor som omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt i denna medlemsstat och att, för det andra, de tjänster som förvärvats för att genomföra en sådan överföring har ett direkt och omedelbart samband med SKF:s allmänna ekonomiska verksamhet.

hänförlig till tjänster som förvärvats för att genomföra en transaktion som är undantagen från skatteplikt.

som följaktligen inte har rätt att dra av den ingående mervärdesskatten, inbegripet för de allmänna kostnader som denne har haft.

78. Likafullt är denna situation endast en naturlig följd av det gemensamma system som inrättats genom sjätte direktivet (och som bekräftats genom direktiv 2006/112) och av den avgränsning, vilken bör vara så tydlig som möjligt, mellan skattepliktiga transaktioner å ena sidan och transaktioner som är undantagna från skatteplikt å andra sidan och ur vilken kriteriet avseende ett direkt och omedelbart samband kan härledas.⁴¹ Av denna avgränsning följer också den kedjebrytande verkan som beror på det direkta och omedelbara sambandet mellan en ingående transaktion för vilken mervärdesskatt ska betalas och en utgående transaktion som är undantagen från skatteplikt.

79. Eftersom den kedjebrytande verkan inte är för handen när aktieavyttringen är en transaktion som helt faller utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt föreligger det inte heller, enligt min mening, någon diskriminerande särbehandling till förfång för en beskattningsbar person som förvärvar tjänster i syfte att genomföra aktieavyttringar som är undantagna från skatteplikt enligt artikel 13 B d punkt 5 i sjätte direktivet och

80. Om det medges en rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt när den transaktion till vilken skatten hänför sig har ett direkt och omedelbart samband med en utgående aktieavyttring som är undantagen från skatteplikt enligt artikel 13 B d punkt 5 i sjätte direktivet, skulle detta dessutom innebära att en ny möjlighet att dra av ingående mervärdesskatt infördes genom rättspraxis. Enligt artikel 17.3 c i detta direktiv är sådant avdrag nämligen *endast* möjligt i den mån varorna och tjänsterna används för de ”transaktioner som är undantagna från skatt i enlighet med artikel 13 B a och 13 B d [punkterna] 1–5, om kunden är etablerad utanför gemenskapen eller om dessa transaktioner är direkt kopplade till varor som skall exporteras till ett land utanför gemenskapen”. Att dessa villkor är för handen framgår inte alls av handlingarna i förevarande mål och SKF har heller inte åberopat det vid domstolen.

81. Följaktligen anser jag att den tredje fråga som Regeringsrätten har ställt ska besvaras enligt följande. En beskattningsbar person som har förvärvat tjänster i syfte att genomföra en avyttring av aktier i ett dotterbolag och i ett intressebolag, vilken är undantagen från skatteplikt enligt artikel 13 B d punkt 5 i sjätte direktivet och artikel 135.1 f i direktiv 2006/112 och med vilken dessa tjänster har ett direkt och omedelbart samband, har inte rätt att dra av ingående mervärdesskatt som är hänförlig till dessa tjänster.

41 — Se bland annat domarna i de ovannämnda målen BLP Group, punkterna 18 och 19, Abbey National, punkt 25, och Cibo Participations, punkt 28.

E — *Den fjärde tolkningsfrågan*

82. Regeringsrätten har ställt sin fjärde och sista fråga för att få klarhet i huruvida svaren på de föregående frågorna skulle kunna påverkas av den omständigheten att aktieavyttringen sker successivt.

83. Regeringsrätten har inte redogjort för de faktiska omständigheter som har föranlett den att ställa denna fråga till domstolen, även om det kan antas att detta spørsmål rör försäljningen av de sista aktierna i intressebolaget.⁴²

84. I likhet med vad alla de som inkommit med yttrande till domstolen har anfört anser jag inte att den omständigheten att aktieavyttringen sker genom flera successiva transaktioner kan påverka svaren på de tre första frågorna.

85. Som kommissionen har påpekat är det visserligen svårare för den avyttrande personen att bevisa att de olika etapperna av avyttringen ingår i en enda större transaktion i syfte att avyttra samtliga aktier i ett dotter-

bolag. När den avyttrande personen har bevisat detta finns det emellertid inte någon anledning att behandla jämförbara aktieavyttringar olika i skattemässigt hänseende.

86. Vidare kan den skattemässiga behandlingen av en aktieavyttring som delvis genomförs då sjätte direktivet är tillämpligt och delvis då direktiv 2006/112 är tillämpligt inte variera, eftersom de relevanta bestämmelserna i det förstnämnda direktivet i huvudsak upprepas i det sistnämnda.

87. Det förhållandet att aktieavyttringen är undantagen från mervärdesskatteplikt, såsom jag förordar, oavsett om detta gäller enligt sjätte direktivet eller enligt direktiv 2006/112 och oavsett om avyttringen genomförs i, exempelvis, två eller tre etapper, påverkar följaktligen inte avsaknaden av en möjlighet att dra av den ingående mervärdesskatt som är hänförlig till tjänster som har ett direkt och omedelbart samband med nämnda avyttring. Ett annat synsätt skulle medföra att objektivt sett jämförbara transaktioner behandlades olika.

88. Jag föreslår således att den fjärde frågan besvaras enligt följande. Svaren på de tre första frågorna påverkas inte av den omständigheten att avyttringen av aktier i dotterbolaget och/eller i intressebolaget sker genom flera successiva transaktioner.

⁴² — Se slutet av punkt 16 ovan.

VI — Förslag till avgörande

89. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen besvarar de tolkningsfrågor som Regeringsrätten har ställt på följande sätt:

- 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 senaste lydelse enligt rådets direktiv 2006/18/EG av den 14 februari 2006, och 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 ekonomisk verksamhet föreligger när ett moderbolag avyttrar hela sitt aktieinnehav i ett dotterbolag och i ett intressebolag, i vilkas förvaltning moderbolaget direkt eller indirekt har varit inblandat, genom att mot vederlag tillhandahålla olika tjänster avseende administration, redovisning och marknadsföring, för vilka moderbolaget är skattskyldigt till mervärdesskatt.

- 2) En sådan avyttring av andelar i ett dotterbolag och i ett intressebolag som den som är aktuell i målet vid Regeringsrätten omfattas av det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 13 B d punkt 5 i sjätte direktivet 77/388, i dess lydelse enligt direktiv 2006/18, och i artikel 135.1 f i direktiv 2006/112.

- 3) En beskattningsbar person som har förvärvat tjänster i syfte att genomföra en avyttring av aktier i ett dotterbolag och i ett intressebolag, vilken är undantagen från skatteplikt enligt artikel 13 B d punkt 5 i sjätte direktivet 77/388, i dess lydelse enligt direktiv 2006/18, och artikel 135.1 f i direktiv 2006/112 och med vilken dessa

tjänster har ett direkt och omedelbart samband, har inte rätt att dra av ingående mervärdesskatt som är hänförlig till dessa tjänster. Detta gäller även när transaktionen genomförs i syfte att vidta en omstrukturering av den beskattningsbara personens industriverksamhet.

- 4) Svaren på de tre första frågorna påverkas inte av den omständigheten att avyttringen av aktier i dotterbolaget och/eller i intressebolaget sker genom flera successiva transaktioner.