

<b>Målnummer:</b>	3778-98	<b>Avdelning:</b>	2
<b>Avgörandedatum:</b>	1999-06-01		
<b>Rubrik:</b>	Bidrag från Europeiska socialfonden och från Arbetsmarknadsverket som betalats ut till ett utbildningsföretag för genomförande av ett integrationsprojekt har inte ansetts utgöra vederlag vid omsättning av tjänst. Förhandsbesked angående mervärdesskatt.		
<b>Lagrum:</b>	2 kap. 1 § andra stycket 1 mervärdesskattelagen (1994:200)		
<b>Rättsfall:</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• RÅ 1980 1:41</li><li>• Jürgen Mohr mot Finanzamt Bad Segeberg, C-215/94, REG 1996, s. I-959</li><li>• Landboden-Agrardienste GmbH &amp; Co. KG mot Finanzamt Calau, C-384/95, REG 1997, s. I-7387</li></ul>		

---

**REFERAT**

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde X AB i huvudsak följande: Bolaget bedriver utbildningsverksamhet i Sverige. - Bolaget har nu för avsikt att påbörja en verksamhet för vilken bolaget söker medel från Europeiska Socialfonden (ESF) m.fl. för olika projekt. De medel som bolaget ämnar söka från ESF avser ett s.k. mål-3-projekt, vilket innebär att medlen skall användas för att möjliggöra för långtidsarbetslösa att så snart som möjligt kunna återinträda i arbetslivet. Projekten drivs vanligtvis under minst 20 veckor och deltagarna erhåller utbildningsbidrag och annat stöd från det allmänna. - Verksamheten kommer att bedrivas på följande sätt. - Bolaget avser att som projektanordnare söka bidrag från ESF. Bidraget utbetalas via Arbetsmarknadsverket. - Bolaget kommer att erhålla bidrag såväl från ESF som Arbetsmarknadsverket. Blygsamma 5 procent av projektets totala kostnad kommer bolaget att finansiera självt. - Bolaget önskar få följande frågor besvarade av skatterättsnämnden.

1. Är de av bolaget uppburna bidragen från ESF att anse som ersättning för en mervärdesskattepliktig tjänst?

2. Om bolaget inte anses ha utfört och tillhandahållit en tjänst utan endast erhållit ett bidrag, äger bolaget då rätt till avdrag för den ingående mervärdesskatten enligt mervärdesskattelagens allmänna bestämmelser, trots att någon utgående mervärdesskatt inte kommer att debiteras på de bidrag som utges från ESF/länsarbetsnämnderna?

3. Är det någon skillnad på de bidrag som tillhandahålles av ESF, som utger medlen enligt mål-3-programmet, och de bidrag som erhålles från länsarbetsnämnderna?

4. Skall bolaget redovisa utgående mervärdesskatt - uttagsbeskattning - på den del av projektkostnaden som bolaget självt finansierar, dvs. ca 5 procent av projektets totala kostnader.

- - - -

6. Är de av bolaget uppburna bidragen från ESF undantagna från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § 3 st. mervärdesskattelagen, (1994:200), ML, (tjänster som tillhandahålles Europeiska gemenskapernas institutioner i ett annat EG-land)?

Skatterättsnämnden (1998-05-15, Wingren, ordförande, Nyström, Ohlson,

Peterson, Rabe, Sjöberg, Sjöstrand) yttrade: - Förhandsbesked. - Frågorna 1 och 3 - Medel från Europeiska socialfonden (ESF) och från anslag till Arbetsmarknadsstyrelsen eller länsarbetsnämnd som betalas ut till bolaget för genomförandet av Integrationsprojektet skall inte anses utgöra vederlag för någon av bolaget tillhandahållen tjänst. - Fråga 4 - Något uttag av tjänst föreligger inte till den del bolaget självt medfinansierar projektet. - Fråga 2 avvisas. - Motivering. - ESF är en s.k. strukturfond inom Europeiska unionen med uppgift bl.a. att ge stöd för att bekämpa långvarig arbetslöshet och för att underlätta integrationen i arbetslivet av unga människor och av personer som drabbats av utestängning från arbetsmarknaden, kallat Mål 3. För strukturfondernas verksamhet finns detaljerade föreskrifter i bl.a. rådets förordning (EEG) nr 2052/88 om strukturfondernas uppgifter och effektivitet samt om samordning av deras verksamheter dels inbördes, dels med Europeiska investeringsbanken och andra befintliga finansieringsorgans verksamhet, rådets förordning (EEG) nr 4253/88 om tillämpningsföreskrifter för nämnda förordning samt i rådets förordning (EEG) nr 4255/88 om genomförandebestämmelser av förordning (EEG) 2052/88 vad gäller Europeiska socialfonden. Förordningarna har sin nuvarande lydelse såvitt nu är aktuellt genom ändringar den 20 juli 1993 (förordning /EEG/ 2081/93, förordning /EEG/ 2082/93 resp. förordning /EEG/ 2084/93). - I syfte att uppnå Mål 3 för varje medlemsstat fastställer Europeiska gemenskapernas kommission genom ett särskilt samrådsförfarande, s.k. partnerskap, i samråd med berörd medlemsstat ramarna för gemenskapsstödet. Det samlade anslaget för Mål 3 i Sverige fram till år 1999 uppgår till ca 6,6 miljarder kr, varav 45 procent utgör bidrag från ESF och 55 procent nationella offentliga medel. - Utgifter som berättigar till stöd ur ESF är ersättning och därmed sammanhängande kostnader och kostnader för uppehälle och resor för de personer som omfattas av målet, kostnader för förberedelse, genomförande, förvaltning och utvärdering av de åtgärder som avses efter avdrag för inkomster samt kostnader för anställningsstöd som beviljas enligt befintliga bestämmelser i medlemsstaten. - En ansökan om stöd kan göras av privata och offentliga företag, organisationer, föreningar, statliga och kommunala myndigheter samt av enskilda personer. - Betalningar av finansiellt stöd skall göras i enlighet med motsvarande budgetåtagande till den nationella, regionala eller lokala myndigheten eller till det organ som utsetts för detta ändamål. Betalningarna kan ta formen av antingen förskott eller slutregleringar av uppkomna utgifter. Betalningarna skall göras till de slutliga stödmottagarna utan innehållande av belopp och utan dröjsmål som kan reducera det stödbelopp som de har rätt till. Medlemsstaterna skall se till att stödmottagarna får förskotten och betalningarna snarast möjligt. - Beslut om tilldelning av medel till ett Mål 3-projekt fattas av länsarbetsnämnden i varje län i samverkan med en särskild regional kommitté. Utbetalning av bidrag från ESF sker genom Arbetsmarknadsstyrelsens försorg som fondansvarig myndighet via länsarbetsnämnderna och utbetalning av nationella medfinansieringsmedel i regel genom länsarbetsnämnderna. Medfinansieringsmedel i form av t.ex. utbildningsbidrag till projektdeltagare utbetalas direkt till deltagarna via de allmänna försäkringskassorna. - Det av bolaget tillsammans med Arbetsförmedlingen initierade Integrationsprojektet är ett Mål 3-projekt för vilket stöd är avsett att utgå ur ESF. Målsättningen med projektet är att tillvarata invandrades yrkeskunskaper, anpassa dessa till de krav som svensk arbetsmarknad ställer och överbrygga det motstånd som finns hos företagen genom yrkespraktik. Projektet har vidare till ändamål att ta tillvara yrkeskunskap inom servicesektor eller eget företagande hos personer över 50 år som efter genomgången utbildning skall fungera som projektledande mentorer. - Kostnaderna för projektet beräknas uppgå till - kr, varav - kr täcks av bidrag ur ESF. Bolaget kommer att delta med privat egen finansiering med - kr och Arbetsmarknadsverket med återstående - kr. Kostnaderna avser dels bolagets egna personalkostnader, inklusive tre mentorer, på - kr, dess administrations- och planeringskostnader på - kr, kostnader för en anställd vid arbetsförmedlingen på - kr samt köpta tjänster i form av kurskostnader på - kr och kostnader för utbildningsbidrag m.m. till deltagarna på - kr. - Utbetalningarna av ESF-bidrag för projektet verkställs av länsarbetsnämnden

månadsvis i efterskott för styrkta kostnader. - Frågorna 1 och 3 - Enligt ML är bl.a. den skattskyldig som omsätter skattepliktiga varor eller tjänster i en yrkesmässig verksamhet (1 kap. 2 § första stycket 1 jämfört med 1 § första stycket 1 ML). Med omsättning av tjänst förstås bl.a. att en tjänst mot ersättning utförs, överlåts eller på annat sätt tillhandahålls någon (2 kap. 1 § andra stycket 1 ML). - Nämnden gör följande bedömning. - Omsättningskravet, dvs. tillhandahållandet mot vederlag, som ett villkor för skyldigheten att ta ut mervärdesskatt medför att från beskattning utesluts sådana intäkter som visserligen har ett samband med en skattepliktig verksamhet men som inte kan sägas erhållna till följd av en försäljning av varor eller tjänster. En nödvändig förutsättning för beskattning är således att ett avtal om köp eller byte har ingåtts (jfr prop. 1993/94:99 s. 134 f.). - Vad först avser utbildningsbidragen m.m. till deltagarna i projektet som utgör den större delen av den nationella medfinansieringen och som utbetalas direkt till deltagarna genom försäkringskassa, är dessa över huvud taget inte några medel som kommer bolaget tillgodo. Redan på denna grund kan inte i denna del någon omsättning som medför skattskyldighet för bolaget anses uppkomma. - Återstående projektmedel utgörs huvudsakligen av bidragen ur ESF till framför allt kurskostnader och till en mindre del av nationella offentliga medel för vissa projektledningskostnader. Vid bedömningen är därvid att beakta att Integrationsprojektets mål är att skapa förutsättningar för arbetslösa invandrare att komma in på den svenska arbetsmarknaden och också att genom projektet skapa fungerande metoder som kan inordnas i samhällets övriga åtgärder mot arbetslösheten bland invandrare. Fråga är således om en verksamhet som åvilar det allmänna och som riktar sig till arbetslösa personer men som i ett vidare perspektiv ytterst också gagnar samhället i sin helhet. - Av det anförda följer att såväl bidragen ur ESF som de nationella offentliga medlen täcker utgifter för rent arbetsmarknadspolitiska åtgärder. Därvid medverkar bolaget utan annan ersättning än att dess faktiska kostnader för att dessa åtgärder skall komma till stånd delvis täcks. Bidragen till projektet utgör således inga vederlag som uppbärs av bolaget för nyttigheter i form av tjänster som tillhandahålls de utbetalande eller bidragsgivande organen såsom offentliga rättssubjekt. Inte heller uppbär bolaget bidragen enligt särskilda avtal om tjänster som skall tillhandahållas de enskilda deltagarna i projektet. Bidragen utgör därför inte vederlag till bolaget i en sådan avtalssituation som förutsätts för att en omsättning skall anses föreligga. Först i den mån bolaget skulle kunna kräva och erhålla särskild ersättning för sin medverkan som projektanordnare - en ersättning som i och för sig inte kan täckas med de ifrågavarande bidragen - eller i övrigt skulle medverka inom projektet mot särskild ersättning, kan frågan uppkomma huruvida någon skattepliktig omsättning föreligger. Med hänsyn till det anförda är bolaget som projektanordnare inte skattskyldigt till mervärdesskatt med anledning av att det uppbär bidragen.

#### Fråga 4

Med uttag av tjänst förstås, såvitt nu är i fråga, enligt 2 kap. 5 § första stycket 1 ML att den skattskyldige utför, låter utföra eller på annat sätt tillhandahåller en tjänst åt sig själv eller sin personal för privat ändamål eller annat rörelsefrämmande ändamål, om tjänsten tillhandahålls utan ersättning eller mot en ersättning som understiger ett värde beräknat enligt 7 kap. 3 § 2 b, dvs. i allmänhet kostnaden vid tidpunkten för uttaget för att utföra tjänsten, och sådan nedsättning inte är marknadsmässigt betingad. - Det förhållandet att bolaget som medfinansierar självt kommer att stå för vissa kostnader för projektet vilka utgifter således inte täcks av bidrag eller andra offentliga medel, bör inte medföra att bolaget, för det fall att det bedriver en verksamhet som medför att det är skattskyldigt, skall anses ha tagit ut en tjänst för ett rörelsefrämmande ändamål enligt den ovannämnda bestämmelsen.

#### Fråga 6

Med hänsyn till svaret på fråga 1 förfaller frågan.

Riksskatteverket överklagade och yrkade att Regeringsrätten, med ändring av Skatterättsnämndens beslut såvitt avsåg frågorna 1 och 3 i den av bolaget gjorda ansökningsbesked, skulle besluta att de aktuella medel från Europeiska socialfonden och från anslag till Arbetsmarknadsstyrelsen eller länsarbetsnämnd som betalas till bolaget skulle anses utgöra vederlag för av bolaget tillhandahållen tjänst. Till stöd för sin talan anförde Riksskatteverket i huvudsak följande. I ML saknas regler som direkt tar sikte på bidrag. De allmänna reglerna i ML får därför tillämpas vid bestämmandet om beskattning kan ske. Bidragens speciella karaktär innebär dock att de som regel faller utanför ML:s tillämpningsområde. Det finns dock bidrag som kan komma att beskattas till mervärdesskatt. Det är således inte möjligt att använda en generell regel om skattskyldighet eller ej för bidrag. Det måste därför göras en bedömning för varje enskilt bidrag huruvida det föreligger skattskyldighet enligt ML. Om en utbetalning utgår i enlighet med ett av utbetalaren och mottagaren träffat avtal eller dylikt, enligt vilket mottagaren förbinder sig att t.ex. utföra en specificerad tjänst gentemot utbetalaren, kan omsättning föreligga. Exempel på omständigheter som talar för att omsättning föreligger är att uppdraget är specificerat, att utbetalaren har rätt att övervaka eller kontrollera att motprestation tillhandahålls på föreskrivet sätt, att mottagaren har erhållit ersättning i konkurrens med andra som kan tillhandahålla motsvarande slag av tjänster samt att utbetalaren har rätt till ekonomisk gottgörelse om den tillhandahållna tjänsten är bristfälligt utförd m.m. Fråga är om aktuellt bidrag från Europeiska Socialfonden (ESF) avseende så kallade Mål 3-projekt utgör omsättning enligt ML. Det framgår av ansökan att länsarbetsnämnden (LAN) har lämnat närmare direktiv om hur projekten skall genomföras och att LAN har rätt att löpande och efter projektets slutförande kontrollera att motprestationen tillhandahållits på föreskrivet sätt. I föreliggande fall finns således ett så nära samband mellan tjänsterna och ersättningen att det inte endast rör sig om en utbetalning utan motprestation från bolagets sida. Utförandet av de aktuella tjänsterna är också ett nödvändigt villkor för att LAN skall utbetala bidraget till bolaget. Vid angivna förhållanden får det av avtalet anses framgå att bolaget tillhandahållit en prestation i form av utbildningstjänst gentemot LAN. Avtalet mellan bolaget och LAN innebär att bolaget skall utbilda arbetslösa åt LAN. Bidragsgivandet för aktuella utbildningstjänster framstår såsom förvärv av tjänster för det allmännas intresse där sådant förvärv får anses medföra konsumtion. Mot bakgrund av vad som framgår om förutsättningarna för bidraget får det anses vara LAN som har konsumerat tjänsterna för egen räkning eller för utbildningsdeltagarnas räkning. Med hänsyn till att bolaget tillhandahållit en prestation och att denna prestation också konsumerats av någon föreligger således en omsättning enligt ML. Såvitt framgår är även de bidrag som bolaget erhåller från LAN förknippade med sådana villkor att de får anses utgöra vederlag för tjänster som tillhandahålls av bolaget. Syftet med bidragen är således inte att allmänt stödja den bedrivna verksamheten. Mervärdesskatt skall därför redovisas även för dessa bidrag.

Bolaget bestred bifall till överklagandet.

Regeringsrätten (1999-06-01, Rundqvist, Lavin, Nilsson, Schäder, Wennerström): Skälen för Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten ansluter sig till Skatterättsnämndens bedömning såvitt avser den överklagade delen av nämndens förhandsbesked.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked i den del det överklagats.

Regeringsrätten förordnar att sekretessen enligt 9 kap. 1 § sekretesslagen (1980:100) skall bestå utom i fråga om vad som står under rubriken Regeringsrättens avgörande.

Föredraget 1999-05-04, föredragande Grip, målnummer 3778-1998

---

**Sökord:** Förhandsbesked; Mervärdesskatt

**Litteratur:** prop. 1993/94:99, s. 134 f; RSV:s handledning för mervärdesskatt 1998, s. 151 ff; Ulrika Hansson, Subventioner - en tolkning av reglerna i det sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG) med utgångspunkt från subventioner från EU (SN 1997 s. 594 ff).

---