

Ref 17

Inom ramen för ett projekt som har finansierats med bidrag har ett bolag tillhandahållit tjänster utan ersättning. Bolaget har ansetts ha rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt som hänför sig till inköp av varor och tjänster som har använts för bolagets tillhandahållanden i projektet eftersom kostnaderna för förvärven utgjort allmänna omkostnader i bolagets skattepliktiga verksamhet.

8 kap. 3 § första stycket mervärdesskattelagen (1994:200)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 19 april 2022 följande dom (mål nr 3795–3796-20).

Bakgrund

1. Den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet till mervärdesskatt får göra avdrag för den ingående skatt som hänför sig till förvärv i verksamheten. För rätt till avdrag krävs att det finns ett direkt och omedelbart samband mellan ett förvärv och en eller flera utgående skattepliktiga transaktioner eller att kostnaderna för förvärven har ett direkt och omedelbart samband med den skattskyldiga personens samlade ekonomiska verksamhet.

2. Verksamheten i Göteborgs Tekniska College AB består i att tillhandahålla utbildningar som svarar mot teknikbranschens kompetensbehov, bl.a. mervärdesskattepliktiga företagsutbildningar. Bolaget har genomfört projektet Företagslyftet i Väst, som har finansierats med bidrag från Europeiska socialfonden. Inom ramen för projektet har bolaget tillhandahållit de deltagande företagen kostnadsfria utbildningstjänster. Syftet med projektet har varit att stärka kompetensen hos personal inom tillverkningsindustrin i Västsverige. Enligt bolaget har dess syfte med att delta i projektet varit att gynna den egna företagsutbildningsverksamheten genom att få kontakt med och kunna visa sina färdigheter för en bred kundkrets.

3. Under 2016 och 2017 köpte bolaget in varor och tjänster som användes inom projektet och drog av ingående mervärdesskatt om sammanlagt ca 2,6 miljoner kronor avseende förvärven. Skatteverket beslutade att bolaget inte hade rätt till avdrag. Enligt Skatteverket var kopplingen mellan kostnaderna i projektet och den skattepliktiga företagsutbildningsverksamheten alltför vag och osäker för att kunna medföra avdragsrätt för den ingående mervärdesskatten.

4. Förvaltningsrätten i Göteborg biföll bolagets överklagande och medgav avdrag för den ingående mervärdesskatten. Förvaltningsrätten angav att det var sannolikt att bolagets huvudsakliga syfte med att delta i projektet hade varit att marknadsföra sin ekonomiska verksamhet och att bolaget därmed gjort sannolikt att kostnaderna i projektet var allmänna omkostnader i den ekonomiska verksamheten.

5. Kammarrätten i Göteborg avslog Skatteverkets överklagande. Enligt kammarrätten gynnade tillhandahållandena av de kostnadsfria utbildningarna bolagets skattepliktiga verksamhet genom att locka kunder till bolagets avgiftsbelagda företagsutbildningar och det fanns därför ett direkt och omedelbart samband mellan den mervärdesskatt som hade betalats i samband med de aktuella förvärven och bolagets samlade skattepliktiga verksamhet.

Yrkanden m.m.

6. *Skatteverket* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen, med ändring av underinstansernas domar, ska fastställa Skatteverkets beslut såvitt det avser mervärdesskatt.

7. *Göteborgs Tekniska College AB* anser att överklagandet ska avslås och yrkar ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 35 000 kr.

8. Skatteverket tillstyrker att ersättning för bolagets kostnader beviljas med 16 500 kr.

Skälen för avgörandet

Frågan i målen

9. Frågan i målen är om ett bolag som tillhandahåller tjänster utan ersättning inom ramen för ett projekt som har finansierats med bidrag har rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt som hänför sig till inköp av varor och tjänster som har använts för bolagets tillhandahållanden i projektet.

Rättslig reglering m.m.

10. Den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet får enligt 8 kap. 3 § första stycket mervärdesskattelagen (1994:200) göra avdrag för den ingående skatt som hänför sig till förvärv i verksamheten. Denna bestämmelse har sin motsvarighet i artikel 168 a i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG).

11. Av 1 kap. 1 § första stycket 1 mervärdesskattelagen framgår att mervärdesskatt ska betalas vid sådan omsättning inom landet av tjänster som är skattepliktig och görs av en beskattningsbar person i denna egenskap. Enligt 2 kap. 1 § tredje stycket förstås med

omsättning av tjänst bl.a. att en tjänst mot ersättning utförs, överlåts eller på annat sätt tillhandahålls någon. Bestämmelserna motsvaras av artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet.

12. Av EU-domstolens praxis framgår bl.a. följande när det gäller rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt (se t.ex. *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie*, C-528/19, EU:C:2020:712, punkterna 26, 27 och 36).

13. Ingående mervärdesskatt ska dras av om de ingående transaktionerna har ett direkt och omedelbart samband med sådana utgående transaktioner som medför avdragsrätt. Avdragsrätten förutsätter att kostnaderna för förvärven utgör en del av de kostnadskomponenter som ingår i priset för de utgående beskattade transaktionerna.

14. Den beskattningsbara personen tillerkänns avdragsrätt även när det saknas ett sådant samband, om kostnaderna för förvärven 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.

15. När varor eller tjänster förvärvas för att användas i verksamhet som är undantagen från mervärdesskatteplikt eller faller utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt, ska det inte påföras någon utgående mervärdesskatt och inte heller göras något avdrag för ingående sådan. I båda dessa fall har nämligen det direkta och omedelbara sambandet mellan de ingående kostnaderna och den ekonomiska verksamheten brutits.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Skattefrågan

16. Bolaget har fått bidrag från Europeiska socialfonden för att inom ramen för projektet Företagslyftet i Väst kostnadsfritt tillhandahålla utbildningstjänster till de deltagande företagen. Parterna är ense om att tjänsterna inte har utförts som en direkt motprestation för de bidrag som bolaget har tagit emot och att tjänsterna alltså inte utgör tillhandahållanden mot ersättning i mervärdesskatterättslig mening. Högsta förvaltningsdomstolen finner inte anledning att göra någon annan bedömning (jfr t.ex. *Balgarska natsionalna televizija*, C-21/20, EU:C:2021:743, punkt 39).

17. Tjänsterna ska således inte beläggas med utgående mervärdesskatt och avdrag för ingående mervärdesskatt avseende de förvärv som bolaget har gjort inom ramen för projektet kan

därmed inte medges på den grunden att förvärven direkt kan kopplas till utgående skattepliktiga transaktioner.

18. Frågan är då om avdrag ska medges på den grunden att kostnaderna för förvärven utgör allmänna omkostnader i bolagets skattepliktiga verksamhet.

19. Bolaget har anfört att syftet med att delta i projektet var att marknadsföra dess avgiftsbelagda företagsutbildningar. Bolaget har även gett in utredning som stödjer att deltagandet i projektet har lett till uppdrag i dess skattepliktiga verksamhet.

20. Kostnader för marknadsföring som en beskattningsbar person har får typiskt sett anses hänförliga till dess samlade ekonomiska verksamhet. Den ingående mervärdesskatten på sådana kostnader är därmed som utgångspunkt avdragsgill.

21. Skatteverket har emellertid gjort gällande att kravet på att kostnaderna för förvärven ska ingå som kostnadskomponenter i priset för de utgående beskattade transaktionerna inte är uppfyllt i detta fall eftersom kostnaderna har täckts av bidrag. Enligt Skatteverket har bolaget därför inte behövt ta höjd för kostnaderna genom att låta dem ingå i priset för de tjänster som har tillhandahållits inom den skattepliktiga företagsutbildningsverksamheten.

22. När det gäller denna fråga kan konstateras att det av EU-domstolens praxis framgår att det sätt som ett förvärv har finansierats på saknar betydelse för om den ingående skatten på förvärvet är avdragsgill (PARAT, C-74/08, EU:C:2009:261, punkterna 19 och 20 samt Bulgarska natsionalna televizia, punkt 52). Det är således inte förenligt med mervärdesskattedirektivet att vägra avdrag för ingående skatt enbart med hänvisning till att förvärven är bidragsfinansierade. Om Skatteverkets resonemang – att kostnader som har täckts av bidrag inte kan anses ingå i priset för de utgående transaktionerna – accepteras leder det i praktiken till samma resultat, dvs. till att förvärv som har finansierats på detta sätt inte ger rätt till avdrag. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening kan avdrag för den ingående skatten därför inte vägras med stöd av ett sådant resonemang.

23. Skatteverket har vidare anfört att avdrag ska vägras även på den grunden att förvärven är direkt kopplade till utgående transaktioner som har tillhandahållits utan ersättning och som därmed inte omfattas av mervärdesskattens tillämpningsområde, eller som i vart fall inte har varit nödvändiga för att bedriva bolagets skattepliktiga verksamhet. Högsta förvaltningsdomstolen gör i den delen följande bedömning.

24. Transaktioner som tillhandahålls utan ersättning ska som framgått inte beläggas med utgående mervärdesskatt (se punkterna 16 och 17 ovan). Detta innebär dock inte att varje sådan transaktion ska anses ha skett i en verksamhet som faller utanför mervärdesskattens tillämpningsområde. Av EU-domstolens praxis framgår

tvärtom att även förvärv som används för att producera varor eller tjänster som tillhandahålls gratis kan anses ha samband med den beskattningsbara personens samlade ekonomiska verksamhet, om syftet med förvärven ytterst är att ge intäkter i den skattepliktiga verksamheten (Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, punkterna 22–26 och 33–35).

25. Skatteverket anser emellertid att en förutsättning för rätt till avdrag i dessa fall är att förvärven har varit nödvändiga för den skattepliktiga verksamheten, dvs. att det inte skulle ha varit möjligt att tillhandahålla de skattepliktiga tjänsterna om förvärven inte hade gjorts. Som stöd för detta hänvisar myndigheten till rättsfallen *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments* (C-132/16, EU:C:2017:683) och *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie*.

26. Rättsfallen gällde bolag som hade ingått avtal med det allmänna om att utan ersättning tillhandahålla tjänster i form av renovering av en kommunägd pumpstation respektive utbyggnad av en kommunal väg. Frågan i rättsfallen var om bolagen hade rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt på förvärv som använts för dessa tillhandahållanden. EU-domstolens resonemang är likartat i båda målen och kan sammanfattas enligt följande (se *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, punkterna 31–40 och *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie*, punkterna 30–39).

27. De nationella skattemyndigheterna och domstolarna ska vid sin tillämpning av kriteriet om direkt samband beakta samtliga omständigheter kring de aktuella transaktionerna. Frågan huruvida ett sådant samband föreligger ska bedömas mot bakgrund av transaktionernas objektiva innehåll. I det sammanhanget hänvisade domstolen till domen i Sveda.

28. I de aktuella fallen var det nödvändigt att pumpstationen renoverades respektive vägen byggdes ut för att bolagen skulle kunna utöva sin ekonomiska verksamhet. Enligt EU-domstolen kan detta visa på ett direkt och omedelbart samband mellan renoveringen respektive utbyggnaden och denna verksamhet. Den slutsatsen påverkades inte av att kommunerna och allmänheten också gynnades av tjänsterna i fråga.

29. Om arbetena med renovering av pumpstationen respektive utbyggnaden av vägen däremot gick utöver vad som var nödvändigt för att bolagen skulle kunna bedriva sin ekonomiska verksamhet så hade sambandet mellan dessa tjänster och bolagens ekonomiska verksamhet delvis brutits. Bolagen hade då bara rätt till avdrag för den del av kostnaderna som objektivt sett var nödvändig för att bedriva den ekonomiska verksamheten.

30. Skatteverket tolkar alltså rättsfallen så att EU-domstolen som förutsättning för rätt till avdrag i situationer då förvärven har använts för tjänster som tillhandahålls utan ersättning uppställer ett krav på att det skulle ha varit omöjligt att bedriva den ekonomiska verksamheten om dessa tjänster inte hade utförts. Enligt Högsta

förvaltningsdomstolens mening kan dock något sådant generellt krav inte utläsas ur domstolens skrivningar.

31. Det som EU-domstolen säger är att den omständigheten att det var nödvändigt att den aktuella tjänsten utfördes *kan* visa på att det relevanta sambandet föreligger. Detta är emellertid inte detsamma som att det *endast* är i dessa fall som kravet på direkt och omedelbart samband är uppfyllt. Ett sådant synsätt vore inte förenligt med domstolens tidigare praxis i t.ex. Sveda och skulle också rimma illa med domstolens uttalande om att samtliga omständigheter kring de aktuella transaktionerna ska beaktas när sambandskravet bedöms. Domstolens resonemang får i stället förstås på så sätt att i de fall då sambandet grundas just på att det är nödvändigt att tjänsten utförs så är det bara till den del som kostnaderna faktiskt är nödvändiga som det relevanta sambandet föreligger.

32. I det nu aktuella fallet har bolaget dock inte påstått att dess tillhandahållanden inom ramen för projektet var nödvändiga för att bedriva den skattepliktiga utbildningsverksamheten. Enligt bolaget grundas i stället sambandet mellan bolagets förvärv inom ramen för projektet och dess samlade ekonomiska verksamhet på att bolagets tillhandahållanden inom projektet syftade till att marknadsföra, och därmed öka intäkterna i, bolagets skattepliktiga verksamhet. Något skäl att ifrågasätta att så var fallet har inte kommit fram.

33. Högsta förvaltningsdomstolen finner mot denna bakgrund att bolaget har rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt på de aktuella förvärven på den grunden att förvärven utgör allmänna omkostnader i den skattepliktiga verksamheten.

34. Skatteverkets överklagande ska därmed avslås.

Ersättning för kostnader

35. Bolaget har fått bifall till sin talan och målen är av betydelse för rättstillämpningen. Det finns därför förutsättningar för att bevilja bolaget ersättning för kostnader som det skäligen har behövt för att ta till vara sin rätt. Yrkat belopp är skäligt.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen avslår överklagandet.

Högsta förvaltningsdomstolen beviljar Göteborgs Tekniska College AB ersättning för kostnader med 35 000 kr.

I avgörandet deltog justitieråden *Jäderblom*, *Ståhl*, *Anderson*, *Jönsson* och *Medin*. Föredragande var justitiesekreteraren Tobias Andersson.

Förvaltningsrätten i Göteborg (2019-09-09, ordförande Karlsson):

Frågan i målen är om bolaget har rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt på kostnader som har samband med projektet.

För att ha rätt till avdrag krävs bland annat att bolaget gjort sannolikt att det antingen finns ett direkt och omedelbart samband mellan kostnaderna och bolagets ekonomiska verksamhet eller att det är fråga om allmänna omkostnader i bolagets ekonomiska verksamhet (8 kap. 3 § mervärdesskattelagen och avgöranden från EU-domstolen, t.ex. C-104/12 Becker).

Det finns inget direkt och omedelbart samband med ekonomisk verksamhet
Projektet har finansierats genom mervärdesskattefria bidrag och det har inte funnits någon omsättning i mervärdesskattelagens mening i projekten. Inköpen inom projektet går alltså inte att knyta direkt till någon mervärdesskattepliktig verksamhet och avdrag ska därför inte beviljas på den grunden (Högsta förvaltningsdomstolens avgörande RÅ 2010 ref. 98).

Inköpen är allmänna omkostnader i en ekonomisk verksamhet

Även om det inte finns ett direkt och omedelbart samband mellan kostnaderna och en ekonomisk verksamhet kan bolaget få avdrag om kostnaderna är allmänna omkostnader i bolagets ekonomiska verksamhet. Att ett bolag har fått bidrag i sin verksamhet är i sig inte ett skäl att inte ge bolaget avdrag för ingående mervärdesskatt (EU-domstolens avgörande C-74/08 PARAT). Det avgörande är istället om bolaget har gjort sannolikt att inköpen är en allmän omkostnad i den ekonomiska verksamheten. Bolaget ska alltså göra sannolikt att syftet med inköpen varit att generera intäkter i bolagets ekonomiska verksamhet.

Bolaget uppger att, i vart fall delvis, samma utbildningsmaterial och samma personal används i de utbildningarna som utförs inom projektet och utanför projektet. Bolagets uppgifter stöds av inlämnade fakturor och sammanställningar. Bolaget har även lämnat in sammanställningar för att visa att kunder som har deltagit i utbildningar inom projektet senare har köpt utbildningar av bolaget. Det finns inget som tyder på något annat än att dessa uppgifter är riktiga.

Verksamheten inom projektet har ett nära samband med bolagets verksamhet i övrigt. Det finns inget som tyder på att bolaget har ett allmänt intresse av att de personer som deltar i projektet får en bättre utbildning. Det är istället sannolikt att bolagets huvudsakliga syfte med att delta i projektet har varit att marknadsföra sin ekonomiska verksamhet. Bolaget har därmed gjort sannolikt att kostnaderna i projektet är allmänna omkostnader i den ekonomiska verksamheten. Det har inte kommit fram något i målen som tyder på att avdrag ska nekas på någon annan grund. Bolaget har därmed rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt och överklagandet ska alltså bifallas.

Ersättning för kostnader

[text här utelämnad]

– Förvaltningsrätten beslutar, med ändring av det överklagade beslutet och med bifall till överklagandet, att Göteborgs Tekniska College AB har rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt med dels 1 147 196 kr för

redovisningsperioderna januari-juni och augusti-december 2016, dels 1 463 962 kr för redovisningsperioderna januari-mars, maj och november-december 2017 samt att skattetillägg inte ska tas ut.

Förvaltningsrätten beslutar, med bifall till ansökan om ersättning för kostnader delvis, att bolaget har rätt till ersättning för kostnader med 24 000 kr.

Kammarrätten i Göteborg (2020-05-29, *Classon, Rubenson och Berg [skiljaktig]*):

Kammarrätten anser inte att bolagets tillhandahållande av kostnadsfria företagsutbildningar är en särskild verksamhet utan att utbildningarna tillhandahålls inom ramen för bolagets skattepliktiga verksamhet tillhandahållande av företagsutbildningar. För att bolaget ska få dra av den mervärdesskatt som betalats för de aktuella förvärven krävs att det finns ett objektiva samband mellan förvärven och bolagets skattepliktiga verksamhet, dvs. tillhandahållandet av företagsutbildningar. Kammarrätten anser att tillhandahållandet av de kostnadsfria utbildningarna gynnar bolagets skattepliktiga verksamhet genom att locka kunder till bolagets avgiftsbelagda företagsutbildningar (jfr EU-domstolens avgörande Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712). Det finns därför ett direkt och omedelbart samband mellan den mervärdesskatt som betalats i samband med aktuella förvärv och bolagets samlade skattepliktiga verksamhet.

Eftersom de aktuella förvärven kan kopplas samman med bolagets skattepliktiga verksamhet och det inte rör sig om transaktioner som omfattas av något undantag från skatteplikt saknar det betydelse för avdragsrätten att förvärven avser företagsutbildningar som tillhandahållits gratis (jfr Sveda). Inte heller det faktum att bolaget fått bidrag till finansieringen av utbildningarna påverkar avdragsrätten eftersom det finns ett direkt och omedelbart samband mellan utbildningarna och bolagets skattepliktiga verksamhet.

Bolaget bedriver även en ekonomisk verksamhet som är undantagen från skatteplikt, nämligen gymnasieutbildningar. Kammarrätten anser dock att nu aktuella förvärv inte till någon del avser denna verksamhet eftersom förvärven avsett att marknadsföra bolagets företagsutbildningar.

Mot bakgrund av det nu sagda anser kammarrätten att bolaget har rätt till avdrag för den mervärdesskatt som har betalats i samband med aktuella förvärv. Överklagandet ska alltså avslås.

Ersättning för kostnader

[text här utelämnad]

– Kammarrätten avslår överklagandet.

Kammarrätten avslår Göteborgs Tekniska College AB:s yrkande om ersättning för kostnader i kammarrätten.

Berg var skiljaktig och anförde:

Jag instämmer i majoritetens bedömning att de kostnadsfria utbildningarna i projektet tillhandahålls inom ramen för bolagets skattepliktiga företagsutbildningsverksamhet, samt att det finns ett objektiva samband mellan de aktuella förvärven och bolagets skattepliktiga verksamhet. Jag

delar också majoritetens uppfattning att det saknar betydelse för avdragsrätten att förvärven finansierats med bidrag.

Enligt min mening är dock omständigheterna i målen sådana att avdrag för de aktuella förvärven kan medges endast i den mån tjänsterna som förvärven används för inte går utöver vad som krävs – det vill säga är objektivt sett nödvändigt – för att bolaget ska kunna utföra sina utgående beskattade transaktioner (jfr Iberdrola, C-132/16, EU:C:2017:683, punkterna 37–40).

Eftersom bolaget bedrev sin skattepliktiga företagsutbildningsverksamhet även innan projektet genomfördes kan utbildningstjänsterna inom projektet inte till någon del sägas ha varit objektivt sett nödvändiga för att bolaget ska kunna utföra sina skattepliktiga transaktioner. Det direkta och omedelbara samband som krävs för rätt till avdrag är då brutet och bolaget har därmed inte rätt att dra av någon del av den ingående mervärdesskatten som en allmän omkostnad.

Bolagets tillhandahållanden av utbildningstjänster inom projektet har inte direkt samband med bidraget från Europeiska socialfonden eller något annat vederlag och de utgör därmed inte några utgående transaktioner med vilka de aktuella ingående transaktionerna kan ha ett sådant samband som kan läggas till grund för avdragsrätt.

Eftersom det inte heller finns någon annan grund för att bolaget ska beviljas de aktuella avdragen anser jag att Skatteverkets omprövningsbeslut den 10 december 2018 ska fastställas vad gäller bolagets avdragsrätt.