



# HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr  
3795-20  
3796-20

meddelad i Stockholm den 19 april 2022

## **KLAGANDE**

Skatteverket  
171 94 Solna

## **MOTPART**

Göteborgs Tekniska College AB, 556570-6768  
Box 8090  
402 78 Göteborg

## **ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE**

Kammarrätten i Göteborgs dom den 29 maj 2020 i mål nr 6162-19 och  
6163-19

## **SAKEN**

Mervärdesskatt

---

## **HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE**

Högsta förvaltningsdomstolen avslår överklagandet.

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

**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, överläts 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 mervärdesskatte-rättslig mening. Högsta förvaltningsdomstolen finner inte anledning att göra någon annan bedömning (jfr t.ex. Balgarska natsionalna televizia, 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.

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

I avgörandet har deltagit justitieråden Helena Jäderblom, Kristina Ståhl, Mats Anderson, Marie Jönsson och Magnus Medin.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Tobias Andersson.