

Göteborg den 30 augusti 2021

Högsta Förvaltningsdomstolen  
(sänds endast med e-post)

HÖGSTA FÖRVALTNINGS-  
DOMSTOLEN  
Bered Enhet 4

INKOM: 2021-08-31  
MÅLNR: 3795-20  
AKTBIL: 8

## Yttrande

Mål nr: 3795-20 och 3796-20

Parter: Skatteverket /Göteborgs Tekniska College AB

Saken: mervärdesskatt

---

Med anledning av Högsta Förvaltningsdomstolens föreläggande inkommer Göteborgs Tekniska College AB med yttrande enligt följande:

### INSTÄLLNING m m

Göteborgs Tekniska College AB (GTC eller bolaget) anser att överklagandet ska avslås, och bestrider således Skatteverkets yrkande.

Bolaget förbehåller sig rätten att inkomma med kostnadsanspråk innan målet avgörs slutligt.

### UTVECKLING AV TALAN

Bolaget hänvisar i första hand till de inlagor och den objektiva bevisning som förts fram i tidigare instanser under processens gång, men vill även lägga till följande:

#### *Avdragsrätt i momspliktig verksamhet*

Ett företag som bedriver fullt ut momspliktig verksamhet har rätt till avdrag för ingående moms som belöper på inköp i verksamheten, 8 kap 3 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML.

Avdragsrätten är en självklar del av mervärdesskattesystemet, och får inte inskränkas på så sätt att mervärdesskattesystemets funktion sätts ur spel. Bland annat ska bidrag som lämnas i en momspliktig verksamhet som utgångspunkt inte reducera avdragsrätten.

EU-domstolen, EUD, avkunnade under 2015 dom i målet C-126/14, Sveda UAB. Sveda var en juridisk person med vinstsyfte, som bedrev momspliktig verksamhet genom att tillhandahålla mat, dryck och logi samt anordna olika aktiviteter i form av mässor,

kongresser och fritidsaktiviteter. Sveda ingick avtal med jordbruksministeriet om att ministeriet skulle betala ut bidrag till denne för anläggande av en väg i ett rekreationsområde där allmänheten skulle ha kostnadsfritt tillträde. Bidraget täckte 90 % av kostnaden, och resterande del stod Sveda för. Frågan i målet gällde huruvida Sveda hade rätt att dra av den ingående moms som uppstod vid anläggandet av vägen.

EUD konstaterade först att avdragsrätten enligt artikel 168 a i mervärdesskattedirektivet är en oskiljaktig del av mervärdesskattesystemet och får i princip inte inskränkas. Syftet med avdragsrätten är att den moms som en näringsidkare får betala inom ramen för sin ekonomiska verksamhet inte till någon del ska belasta denne.

Först prövades om Sveda agerat i egenskap av beskattningsbar person när naturstigen anlades. Den som har en investeringsutgift i avsikt att bedriva ekonomisk verksamhet och kan styrka detta med objektiva omständigheter anses som en beskattningsbar person, och har därför rätt till avdrag direkt när investeringen görs. Eftersom naturstigen skulle locka besökare till området och därigenom möjliggöra för Sveda att sälja souvenirer, mat, dryck mm ansågs Sveda ha agerat i egenskap av beskattningsbar person vid förvärvet av naturstigen.

Därefter övergick domstolen till frågan om det aktuella förvärvet skulle användas för beskattade transaktioner. Man konstaterade att enligt fast rättspraxis krävs det i princip ett direkt och omedelbart samband med en eller flera utgående momspliktiga transaktioner för att man ska ha rätt till avdrag för den ingående momsen på ett förvärv. Dock kan man även ha rätt till avdrag om kostnaderna utgör en del av de allmänna omkostnaderna, och således är en del av kostnadskomponenterna som ingår i de momspliktiga försäljningarna. Det gäller då att fastställa att inköpen har ett objektivt samband med den beskattningsbara personens momspliktiga transaktioner.

EUD konstaterade att eftersom tillhandahållandet av naturstigen inte var något momsfritt tillhandahållande, och det redan konstaterats att förvärvet av investeringen skedde i Svedas egenskap av beskattningsbar person, så kan tillhandahållandet inte anses ha skett utanför den beskattningsbara området.

Att investeringsvaran tillhandahålls kostnadsfritt påverkar inte det direkta och omedelbara sambandet mellan den ingående transaktionen och en eller flera utgående transaktioner, och inte heller sambandet med den beskattningsbara personens hela ekonomiska verksamhet. Den kostnadsfria användningen har således inte någon betydelse för huruvida det föreligger rätt till avdrag för ingående moms.

SKV skriver att Sveda inte handlar om samma situation som den nu aktuella. Bolaget kan hålla med om att det inte rör sig om *exakt* samma situation, d v s bolaget har inte anlagt någon väg, men menar att det viktiga är de principer för fastställande av rätt till avdrag som EUD pekar på.

I det nu aktuella målet handlar det om en ekonomisk verksamhet som innebär att bolaget tillhandahåller momspliktiga företagsutbildningar till olika typer av köpare. I verksamheten har bolaget erhållit bidrag från Europeiska Socialfonden ESF. Bidraget har erhållits som finansiering av en gemensam satsning mellan bolaget och några ytterligare aktörer (se mer utförlig beskrivning i bl a överklagandet till förvaltningsrätten).

Om ett bidrag skulle finansiera en del av en momspliktig tjänst som utförs inom den aktuella verksamheten och den som åtnjuter tjänsten själv får betala en liten del, skulle det innebära att avdragsrätten för ingående moms på inköp som görs för att tillhandahålla tjänsten inte inskränks. Detta eftersom det finns en utgående momspliktig transaktion som direkt kan kopplas till inköpet.

Om samma bidrag istället finansierar hela den momspliktiga tjänsten, på så sätt att den som åtnjuter tjänsten slipper betala, skulle det med SKVs resonemang innebära att tjänsten i sig bildade en särskild verksamhet, d v s utgör en egen icke-beskattningsbar verksamhetsgren. Detta trots att det är samma typ av tjänst som tillhandahålls vare sig det handlar om en betalande eller en icke betalande kund och att de tjänster som tillhandahålls inom projektet således inte skiljer sig från de tjänster som tillhandahålls utanför projektet.

För att förstå varför olika aktiviteter genomförs inom en affärsverksamhet som säljer tjänster måste man fundera över vad som skapar en ny affär. Det handlar först och främst om att tillhandahålla tjänster av hög kvalitet, men det räcker inte. Man måste också marknadsföra verksamheten genom att bygga upp ett gott renommé på olika sätt; genom nätverkande, genom att delta i olika evenemang, att synas på mässor, att vara aktiv i digitala medier, genom att ge presumtiva kunder smakprov på de tjänster som man tillhandahåller. Ett sätt är att låta en presumtiv kund få pröva en tjänst gratis, utan att förbinda sig att köpa. Är då kunden nöjd kommer denne med stor sannolikhet att komma tillbaka för att köpa företagets tjänster. Ett enkelt exempel på detta är tidningsbranschen där man kan få en gratis prenumeration under en kortare period utan att förbinda sig att köpa. I det fallet betyder gratisprenumerationen inte att tidningsutgivaren till viss del bedriver en icke-ekonomisk verksamhet, utan aktiviteten ingår som en naturlig del av den ekonomiska verksamheten och avdragsrätten begränsas inte.

Det vi vill belysa med resonemanget är att bolaget hade kunnat tillhandahålla en avgiftsfri kurs och bekostat den med egna medel utan att ha fått vidkännas begränsningar i sin avdragsrätt för ingående moms. I det fallet hade kursen setts som en del i den ekonomiska verksamheten när syftet varit att öka den momspliktiga affären. I det aktuella fallet har bolaget fått medel från

annat håll för att täcka kostnaden. Men syftet med genomförandet har fortfarande varit detsamma, d v s att öka den momspliktiga affären.

Med hänvisning till Sveda menar bolaget således att det är orimligt att det skulle innebära att aktiviteterna som företas med hjälp av bidraget skulle utgöra en icke-ekonomisk verksamhet enbart på den grunden att en tjänst tillhandahålls utan kostnad och finansieringen sker genom ett bidrag. Det finns visserligen inte någon specifik utgående momspliktig transaktion som kan kopplas direkt till inköpet, men inköpet sker i den i övrigt fullt ut momspliktiga verksamheten, d v s inom ramen för den beskattningsbara personens ekonomiska verksamhet, och utgör således en allmän omkostnad i densamma.

Bolaget har presenterat utförlig bevisning på den direkta kopplingen mellan projektet och den momspliktiga utbildningsverksamheten (se särskilt de bilagor som bifogats till överklagandet till förvaltningsrätten).

#### *Övriga kommentarer*

Skatteverket skriver i sin inläga att projektet bedrevs med "egen personal". Vi vill poängtera att det aktuella projektet bedrevs av bolagets befintliga personal, som förutom sitt deltagande i projektet samtidigt var verksamma i den ordinarie företagsutbildningsverksamheten. Det stämmer alltså inte att projektet skulle ha bedrivits med "egen" personal.

Att en aktivitet administrativt redovisas i projektform behöver inte per automatik innebära att det ska bedömas som en egen verksamhetsgren, fristående och utan koppling till den övriga ekonomiska verksamheten. Som vi påtalade i kammarrätten så var anledningen till att projektet hade en egen budget och egen uppföljning inte att bolaget ansåg det nödvändigt. Redovisningen följde enbart de krav som bidragsgivaren ställde upp som villkor för att betala ut bidraget. För bolagets del hade projektet lika gärna kunnat redovisas som en helt integrerad del av företagsutbildningsverksamheten.

Bolaget har i inlagorna till förvaltningsrätten och kammarrätten utvecklat resonemanget om sambandet mellan projektet och den bedrivna momspliktiga verksamheten. Till inlagorna har bolaget bifogat bilagor som visar på dessa samband. Bolaget anser sig ha presenterat bevis på klara och tydliga samband mellan de kostnadsfria aktiviteterna och övriga företagsutbildningsverksamheten. Vi har i bilagorna bl a visat att kunder som deltagit i de kostnadsfria kurserna kommit tillbaka och köpt de momspliktiga utbildningarna.

Vi reagerar därför på att Skatteverket påstår att bolaget inte har visat på vilket sätt de kostnadsfria utbildningarna skulle ha ett samband med den skattepliktiga verksamheten, och att sambandet skulle vara för vagt. Bolaget har gjort sitt bästa för att ta fram skriftliga underlag som

visar på kopplingen, både när ärendet handlades hos Skatteverket och i processerna i förvaltnings- och kammarrätten. Skatteverket har dock inte på något sätt kommenterat varför dessa bevis inte skulle vara tillräckliga. Myndigheten har inte heller gett någon förklaring till vilken ytterligare bevisning man anser måste finnas för att bolaget skulle kunna anses ha visat sambandet.

Projektet bedrevs som en del av företagsutbildningsverksamheten, och som vi tidigare påtalat, fanns det marknadsmässiga skäl för att driva projektet. Bolaget har sett det som en möjlighet att stärka sin position på utbildningsmarknaden, och vi har även visat på att genomförandet av projektet har gett avsedd effekt, d v s vi har stärkt vår kundbas med nya kunder som återkommer efter att de gått en kostnadsfri kurs inom projektet.

Skatteverket pekar i sitt överklagande på att frågan om sambandet mellan en kostnad och den samlade ekonomiska verksamheten är vanligt förekommande, och att frågan inte enbart förekommer i samband med bidragsgivning, utan även i samband med fastighetsförsäljningar och aktieavyttringar. Det är intressant att se att både när det gäller fastighets- och aktieförsäljningar så har praxis gått från en mycket snäv bedömning avseende rätten till avdrag för ingående moms med direkt koppling till momsfri utgående transaktion, till att mer fokusera på kopplingen till den samlade ekonomiska verksamheten i det säljande bolaget. Vi hoppas att Högsta Förvaltningsdomstolen följer den trenden även när det gäller avdragsrätt i bidragsfinansierade projekt.

Vid frågor kontakta Lena Josefsson, PwC, på telefon 0725 84 90 66.

Mail skickas direkt till bolagets företrädare Ewa Ekman, [ewa.ekman@gtc.com](mailto:ewa.ekman@gtc.com) och Ann Karlsson, [ann.karlsson@gtc.com](mailto:ann.karlsson@gtc.com) på Göteborgs Tekniska College AB.