

## Överklagan och ansökan om prövningstillstånd

**Klagande:** Skatteverket genom Katarina Loholt Strååth

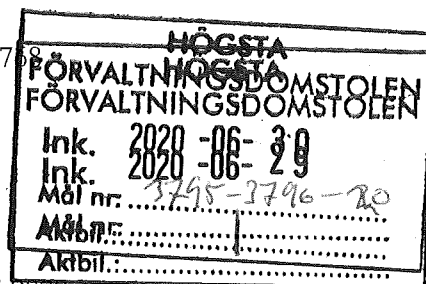
**Motpart:** Göteborgs Tekniska College AB, 556570-6768

Box 8090

402 78 Göteborg

**Överklagad dom:** Kamrarrätten i Göteborg dom den 29 maj 2020,  
mål nr 6162–6163-19

**Saken:** Mervärdesskatt redovisningsperioderna januari-juni och augusti-  
december 2016 samt januari-mars, maj och november-december  
2017



Skatteverket överklagar härmed Kamrarrätten i Göteborg dom den 29 maj 2020, mål nr 6162- 6163-19 till den del domen avser frågan om avdragsrätt för ingående skatt, samt ansöker om prövningstillstånd.

### Yrkanden

Skatteverket yrkar att Högsta Förvaltningsdomstolen, med ändring av kamrarrättens dom, ska fastställa Skatteverkets omprövningsbeslut den 10 december 2018, beslutsidentitet MV23 och MV38, såvitt det avser mervärdesskatt för redovisningsperioderna januari-juni och augusti-december 2016 samt januari-mars, maj och november-december 2017.

## Grunder

### *Frågan i målet*

Frågan i målet är om Göteborgs Tekniska College AB (bolaget) har rätt till avdrag för ingående skatt på kostnader som hör till projektet ”Företagslyftet i Väst”.

### *Bakgrund*

Skatteverket fattade i december 2018 beslut om att bland annat minska bolagets ingående skatt hänförlig till projektet ”Företagslyftet i Väst” för redovisningsperioderna januari-juni och augusti-december 2016 samt januari-mars, maj och november-december 2017. Skatteverket påförde även skattetillägg. Beloppsmässiga konsekvenser framgår av Skatteverkets beslut. Skatteverket har kommit fram till att bolaget inte har rätt till avdrag för ingående skatt för kostnaderna hänförliga till projektet ”Företagslyftet i Väst” eftersom den ingående skatten saknar kopplingen till utgående skattepliktiga transaktioner. Projektet ”Företagslyftet i Väst”, som har egen personal, egen budget och egen uppföljning, finansieras genom bidrag från EU:s sociala strukturfond och det har inte funnits någon skattepliktig omsättning i projektet. Projektet är därför inte en ekonomisk verksamhet och det finns ingen rätt till avdrag för ingående skatt i projektet. Skatteverket har även kommit fram till att det saknas ett direkt och omedelbart samband mellan inköpen som gjorts inom ramen för projektet och bolagets samlade skattepliktiga företagsutbildningsverksamhet.

Kammarrätten kom fram till att bolagets tillhandahållande av kostnadsfria företagsutbildningar inte är en särskild verksamhet utan att utbildningarna tillhandahålls inom ramen för bolagets skattepliktiga verksamhet i form av tillhandahållande av företagsutbildningar. Kammarrätten anser vidare att tillhandahållandet av de kostnadsfria utbildningarna gynnar bolagets skattepliktiga verksamhet genom att locka kunder till bolagets avgiftsbelagda företagsutbildningar och det därför finns ett direkt och omedelbart samband mellan den mervärdesskatt som betalats i samband med aktuella förvärv och bolagets samlade skattepliktiga verksamhet. Skatteverket delar inte kammarrättens uppfattning.

## Utvecklande av talan

Skatteverket åberopar det som tidigare anförts i målet. Därutöver vill Skatteverket anförda följande.

### *Bestämmelser*

Den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet får göra avdrag för den ingående skatt som hänför sig till förvärv eller import i verksamheten (8 kap. 3 § första stycket mervärdesskattelagen [1994:200], ML, jämför med artikel 168 i rådets direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt, mervärdesskattedirektivet).

Med begreppet verksamhet avses förutom en hel verksamhet även en del av en verksamhet (1 kap. 7 § ML).

### *Skatteverkets bedömning*

Bestämmelserna om avdragsrätt i 8 kap. ML kan inte tolkas på annat sätt än som följer av mervärdesskattedirektivet. Det är således ytterst mervärdesskattedirektivet och EU-domstolens praxis som bestämmer avdragsrätten (se bl.a. HFD 2013 ref.12).

Av artikel 168 a) i mervärdesskattedirektivet framgår att i den mån varorna eller tjänsterna används för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner ska han ha rätt att göra avdrag för mervärdesskatt på varor och tjänster som har tillhandahållits eller kommer att tillhandahållas honom av en annan beskattningsbar person.

Det måste finnas ett samband mellan avdragsrätt och skattskyldighet. I princip krävs det ett direkt och omedelbart samband mellan en viss ingående transaktion och en eller flera utgående transaktioner som medför rätt till avdrag för att en beskattningsbar person ska ha avdragsrätt för ingående skatt. En beskattningsbar person har också avdragsrätt 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 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 (AB SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, punkterna 57-58 och Iberdrola, C-132/16, EU:C:2017:683, punkt 29).

Rätten till avdrag för ingående skatt förutsätter således att det föreligger ett direkt och omedelbart samband mellan ett förvärv av en vara eller tjänst och en eller flera skattepliktiga utgående transaktioner eller att den ingående skatten avser en allmän omkostnad i en verksamhet som medför skattskyldighet till mervärdesskatt. Detta gäller oavsett hur det aktuella förvärvet har finansierats (RÅ 2010 ref. 98).

Det är den beskattningsbara personen som har bevisbördan för att avdragsrätt finns. Frågan om en beskattningsbar person i ett enskilt fall har förvärvat varor och tjänster för att de ska användas i en ekonomisk verksamhet är en bevisfråga som ska bedömas med hänsyn till alla omständigheter i fallet (RÅ 2004 ref. 112, Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, punkt 24 och Lennartz, C-97/90, EU:C:1991:315, punkt 21).

Bolaget erbjuder i projektet "Företagslyftet Väst" kostnadsfria kurser och utbildningar. Det är ostridigt att de bidrag som erhålls inte kan kopplas till utbildningstjänsterna på så sätt att de kan anses som betalning från en förvärvare eller en tredje part. Någon utgående skatt ska därmed inte redovisas på de erhållna bidragen. Eftersom inga omsättningar genereras i projekten är det fråga om aktiviteter som faller utanför mervärdesskattesystemet och de förvärv som bidragen används till avser just dessa icke-ekonomiska transaktioner/aktiviteter. Den ingående skatten på förvärven är alltså hänförlig till transaktioner som faller utanför mervärdesskattesystemet.

Högsta Förvaltningsdomstolen har uttalat att en skattskyldig person även kan syssla med sådant som inte utgör omsättning i ML:s mening och som därmed faller utanför mervärdesskattesystemet (RÅ 2010 ref. 98). En utgående transaktion som inte omfattas av

mervärdesskattesystemet kan inte i sig medföra att en rätt till avdrag uppkommer för ingående skatt på inköp som avser denna transaktion. Bara för att en beskattningsbar person har andra transaktioner som medför skattskyldighet eller i övrigt bedriver en verksamhet som omfattas av skattskyldighet medför inte i sig att avdragsrätt finns. Det är istället kopplingen till utgående skattepliktiga transaktioner som är av betydelsen för bedömningen om avdragsrätt finns.

Avdrag kan således inte medges om den ingående skatten har en direkt och omedelbart koppling till icke-ekonomiska transaktioner. Däremot kan avdrag medges om kostnaderna istället har ett direkt och omedelbart samband med den beskattningsbara personens samlade ekonomiska verksamhet, d.v.s. när kostnaden är en allmän omkostnad (se t.ex. RÅ 2010 ref 98). För att så ska vara fallet krävs det ett direkt och omedelbart samband mellan kostnaderna och utgående beskattade transaktioner som utförts av bolaget. För att avgöra om en inköpt vara eller tjänst har ett direkt och omedelbart samband med den samlade ekonomiska verksamheten måste det objektiva syftet med transaktionen beaktas. Enbart ett vagt eller otydligt samband mellan förvärvet och den samlade ekonomiska verksamheten är inte tillräckligt. Detsamma gäller om det endast finns ett indirekt samband eller ett orsakssamband. Det innebär att även om det slutliga syftet är att gynna den ekonomiska verksamheten så är en sådan indirekt koppling inte tillräcklig (Becker, C- 104/12, EU:C:2013:99, punkterna 29 och 32, Bastová, C-432/15, EU:C:2016:855, punkt 50 och Iberdrola, C-132/16, EU:C:2017:683, punkt 31).

Omständigheterna som kan visa på att ett direkt och omedelbart samband föreligger är att kostnader för en beskattningsbar persons icke-ekonomiska transaktioner varit *nödvändiga* för att genomföra den beskattningsbara personens beskattade transaktioner och att den beskattningsbara personen inte hade kunnat utöva sin ekonomiska verksamhet utan dessa icke-ekonomiska transaktioner (jfr Iberdrola, C-132/16, EU:C:2017:683, punkterna 33-34). Enligt Skatteverkets uppfattning krävs det att kostnaden är *nödvändig* för den ekonomiska verksamheten för att det ska vara frågan om ett direkt och omedelbart samband med den samlade ekonomiska verksamheten när det gäller kostnader som i sig avser icke-ekonomiska transaktioner.

Kammarrätten anser att tillhandahållandet av de kostnadsfria utbildningarna *gynnar* bolagets samlade skattepliktiga verksamhet genom att locka kunder till bolagets avgiftsbelagda företagsutbildningar. Därför finns det enligt kammarrättens mening ett direkt och omedelbart samband mellan den mervärdesskatt som betalats i samband med aktuella förvärv och bolagets samlade skattepliktiga verksamhet. Avdragsrätt finns därför för ingående skatt på kostnader hänförliga till dessa kostnadsfria utbildningar.

Skatteverket vill dock poängtera att bolaget inte har visat på vilket sätt de kostnadsfria utbildningarna skulle kunna ha ett samband med den skattepliktiga verksamheten. Även av RÅ 2010 ref. 98 framgick att bolaget i det målet hävdade att syftet med de aktuella projekten var att de skulle locka kunder som kunde leda till kommersiella uppdrag mot ersättning. HFD anförde dock att bolaget inte visat att kostnaderna hade sådant samband med bolagets samlade ekonomiska verksamhet att avdrag kunde medges. Skatteverket anser att detsamma får anses gälla även i förevarande ärende. Det kan också tilläggas att även om det skulle kunna finnas omständigheter som tyder på att de kostnadsfria utbildningarna kan anses *gynna* bolagets skattepliktiga verksamhet så instämmer Skatteverket inte i kammarrättens bedömning att den omständigheten gör att kostnaderna har ett direkt och omedelbart samband med hela den ekonomiska verksamheten. Att ett förvärv kan anses *gynna* verksamheten i stort är en alltför vag omständighet, d.v.s. endast ett indirekt samband, och är inte tillräcklig för att det ska anses finnas ett direkt och omedelbart samband med hela den ekonomiska verksamheten när kostnaderna i sig används för icke-omsättningar.

Kammarrätten grundar sin bedömning, i det aktuella målet, på EU-domstolens avgörande Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712. Skatteverket anser dock att den domen inte handlar om samma situation som i förevarande ärende. Som Skatteverket tolkar Sveda har det inte förekommit några omsättningar mellan Sveda och allmänheten utan Sveda har gjort en stig tillgänglig för allmänhetens användning utan några föregående avtal. Slutsatsen i Sveda blev därför att det bara fanns en verksamhet som endast hade skattepliktiga utgående transaktioner. Därför kunde kostnaderna för uppförande av stigen kopplas till utgående skattepliktiga transaktioner. Det kan även konstateras att Sveda fick bidrag med endast 90 %

av kostnaderna, vilket innebär att en del av kostnaderna kommer att ingå som kostnadskomponenter för bolagets utgående transaktioner. I nu aktuellt ärende har bolaget däremot ingått avtal med kunder som innebär att bolaget kostnadsfritt ska tillhandahålla kurser till dessa kunder. Det kan därför konstateras, till skillnad mot Sveda-målet, att det finns avtalade icke-ekonomiska transaktioner till vilka man kan koppla ingående skatt på förvärven. I likhet med referenten i kammarrätten, som har lämnat en skiljaktig mening, anser Skatteverket att EU-domstolens avgörande i Iberdrola, C-132/16, EU:C:2017:68 är relevant för bedömningen om avdragsrätten föreligger. Skatteverket tolkar EU-domstolens avgörande i Iberdrola att det krävs att kostnader ska vara *nödvändiga* för den av skattskyldige bedrivna skattepliktiga ekonomiska verksamheten för att det ska finnas ett direkt och omedelbart samband med den verksamheten.

Skatteverket anser sammantaget att bolaget inte har visat att utbildningstjänsterna inom projektet har ett direkt och omedelbart samband med den skattepliktiga ekonomiska verksamheten. Kostnaderna för de aktuella förvärven har inte varit *nödvändiga* för den i övrigt bedrivna verksamheten. Bolaget har bedrivit sin skattepliktiga företagsutbildningsverksamhet även innan projektet genomfördes. Det har inte heller framkommit några omständigheter som visar att bolaget inte kan tillhandahålla sina skattepliktiga utbildningar utan att genomföra de kostnadsfria utbildningarna. Därför anser Skatteverket att det saknas ett direkt och omedelbart samband mellan bolagets kostnader för utbildningarna inom projektet "Företagslyft Väst" och bolagets samlade ekonomiska verksamhet och att det eventuella sambandet med den samlade ekonomiska verksamheten är för vagt, dvs. det finns endast ett indirekt samband. Kostnaderna har istället, enligt Skatteverkets uppfattning, ett direkt och omedelbart samband med de obeskattade transaktionerna, d.v.s. bolagets kostnadsfria utbildningar. Avdragsrätt för ingående skatt för kostnaderna hänförliga till projektet "Företagslyft Väst" saknas därför.

Det kan även tilläggas att det enligt Skatteverkets uppfattning finns många omständigheter, såsom egen personal, egen budget och egen uppföljning som visar att bolagets tillhandahållande av kostnadsfria företagsutbildningar, utgör en särskild verksamhet, d.v.s. en icke ekonomisk verksamhet. Om kostnader i ett projekt avser en sådan särskild icke-ekonomisk verksamhet saknas rätt till avdrag för ingående skatt på dessa kostnader (Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, Investrand, C-435/05, EU:C:2007:87, och EDM, C-77/01, EU:C:2004:243). Även Högsta Förvaltningsdomstolen har konstaterat att avdragsrätt inte får medges för ingående skatt som hänför sig till en icke-ekonomisk verksamhet. Om den beskattningsbara personen vid sidan av sin skattepliktiga verksamhet även bedriver en sådan verksamhet ska en fördelning av den ingående skatten göras mellan dessa två verksamheter (HFD 2015 ref. 54). Eftersom det inte förekommer några omsättningar i bolagets projekt, d.v.s. inga utgående transaktioner mot vederlag, är det frågan om en s.k. icke-ekonomisk verksamhet. Mot bakgrund av ovanstående praxis saknas avdragsrätt för kostnader som avser denna verksamhetsdel. Det förhållandet att bolaget vid sidan av den icke-ekonomiska verksamheten bedriver en ekonomisk verksamhet saknar i detta avseende betydelse för bedömningen av om avdragsrätt föreligger för kostnader som är hänförliga till den icke-ekonomiska verksamheten.

### **Skäl för prövningstillstånd**

Avdrag för ingående skatt kan medges om en kostnad har ett direkt och omedelbart samband med den beskattningsbara personens samlade ekonomiska verksamhet, d.v.s. när kostnaden är en allmän omkostnad. Av EU-domstolens praxis framgår det att ett indirekt samband mellan en kostnad och den samlade ekonomiska verksamheten inte är tillräckligt.

Det saknas avgöranden från HFD som utvisar när sambandet anses vara direkt och således tillräckligt för att visa kopplingen mellan en kostnad och den samlade ekonomiska verksamheten respektive när sambandet endast är indirekt.

Även praxis från kammarrätterna skiljer sig. Det framgår också av den skiljaktiga referenten i kammarrätten i det aktuella målet att det även inom kammarrätten råder oenighet om hur frågan om direkt och omedelbart samband ska bedömas.



Kammarrätten i Stockholm har i en nyligen avgjord dom kommit fram till att ett sådant direkt och omedelbart samband saknades (mål nr 3846-3849-19). Kammarrätten ansåg att för ett sådant samband krävs att kostnaderna ska utgöra en del av de kostnadskomponenter som ingår i priset för de varor eller tjänster den skattskyldige tillhandahåller. Även i en dom från kammarrätten i Göteborg, mål nr 871-19/872-19, nekades bolaget avdragsrätt eftersom projekten inom forskning och utveckling ansåg vara avskiljbara från bolagets övriga skattepliktiga verksamhet och bolaget inte hade gjort sannolikt att de verksamhetsdelarna utgjorde ekonomisk verksamhet.

I det aktuella målet, trots att omständigheterna har många likheter med mål nr 871-19/872-19, har kammarrätten kommit fram till att bolagets tillhandahållande av kostnadsfria företagsutbildningar inte är en särskild verksamhet utan att utbildningarna tillhandahålls inom ramen för bolagets skattepliktiga verksamhet bestående av tillhandahållande av företagsutbildningar. Kammarrätten har vidare ansett att tillhandahållandet av de kostnadsfria utbildningarna *gynnar* bolagets skattepliktiga verksamhet. Det finns därför ett direkt och omedelbart samband mellan den mervärdesskatt som betalats i samband med aktuella förvärv och bolagets samlade skattepliktiga verksamhet vilket innebär att avdragsrätt finns såsom för allmänna omkostnader i bolagets bedrivna ekonomiska verksamhet. Kammarrätten drar den slutsatsen med stöd i EU-domstolens avgörande Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712.

Det kan även tilläggas att kammarrätterna, i de olika målen, har dragit olika slutsatser av EU-domstolens avgörande Sveda, C-125/14, EU:C:2015:712.

Frågan om sambandet mellan en kostnad och den samlade ekonomiska verksamheten är vanligt förekommande. Det är inte bara vid kostnader i samband med annat än omsättningar, t.ex. bidrag för ett projekt/att anlägga våtmark som denna fråga ställs på sin spets. Det kan även röra sig om kostnader i samband med fastighetsförsäljningar eller kostnader i samband med aktieavyttringar. I samtliga dessa och liknande fall måste det göras en bedömning om kostnaderna har samband med den skattefria/icke-ekonomiska transaktionen eller om de kan anses ha ett direkt och omedelbart samband med den samlade

ekonomiska verksamheten. Vid denna bedömning är det av vikt att avgöra i vilka fall sambandet endast är indirekt respektive vad som krävs för att sambandet ska anses som direkt och omedelbart kopplat till den samlade ekonomiska verksamheten.

Sammanfattningsvis är rättsfrågan i den överklagade domen av stor vikt och väldigt ofta förekommande. Frågan om avdragsrätt och dess omfattning är av stor betydelse för företag och i många fall rör det sig om väldigt stora belopp. Det saknas vägledande uttalanden från Högsta förvaltningsdomstolen när det gäller det direkta sambandet. Därför anser Skatteverket att det är av en stor vikt att Högsta Förvaltningsdomstolen uttalar om vilka omständigheter som visar på att direkt och omedelbart samband föreligger mellan ingående skatt och det samlade ekonomiska verksamheten. Enligt Skatteverkets mening är det viktigt för rättstillämpningen att Högsta förvaltningsdomstolen meddelar prövningstillstånd.

Katarina Loholt Strååth