

Målnummer:	2609-09	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	2009-09-22		
Rubrik:	Fackförbunds administration för förbundets avdelningar har inte ansetts innebära skattepliktig omsättning av tjänster. Förhandsbesked angående mervärdesskatt.		
Lagrum:	1 kap. 1 § första stycket 1 och 2 kap. 1 § tredje stycket 1 mervärdesskattelagen (1994:200)		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 2001 ref. 34 II• EG-domstolens dom i mål C-16/93 R. J. Tolsma• EG-domstolens dom i mål C-154/80 Coöperatieve Aardappelenbewaarpplaats GA		

REFERAT

Handelsanställdas Förbund är en sammanslutning av anställda inom handel och med handel närbesläktade verksamhetsområden. Förbundet har, efter beslut av förbundsstyrelsen, ändrat sin organisation på så sätt att administrationen av förbundets verksamhet och delar av avdelningarnas verksamhet från och med den 1 januari 2006 har centraliserats och hanteras vid ett administrativt kontor i Eskilstuna. Verksamheten vid kontoret finansieras genom medlemsavgifterna till förbundet. I ansökan om förhandsbesked hos Skatterättsnämnden frågade förbundet om den verksamhet som förbundet bedriver vid sitt administrativa kontor i Eskilstuna utgör yrkesmässig verksamhet enligt 1 kap. 1 § och 2 kap. 1 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML.

Skatterättsnämnden fann i förhandsbesked den 19 januari 2007 att Handelsanställdas Förbund inte var skattskyldigt till mervärdesskatt för den verksamhet som bedrevs vid det aktuella administrativa kontoret. Beskedet avsåg redovisningsperioderna den 1 maj 2006-den 30 april 2009. - Förhandsbeskedet överklagades av Skatteverket till Regeringsrätten som i beslut den 23 april 2008 avvisade överklagandet.

I en förnyad ansökan hos Skatterättsnämnden anförde förbundet följande. Med hänsyn till att Skatterättsnämndens förhandsbesked inte äger giltighet längre än t.o.m. den 30 april 2009 och då Regeringsrätten inte prövade Skatteverkets överklagande yrkar förbundet att Skatterättsnämnden i nytt förhandsbesked med giltighet på i vart fall tre år skall besluta att förbundet inte är skattskyldigt till mervärdesskatt i den verksamhet som bedrivs vid det aktuella administrativa kontoret.

Skatteverket ansåg att förbundet var en juridisk person och att även avdelningarna i fråga utgjorde särskilda juridiska personer. Förbundet tillhandahöll enligt verket avdelningarna tjänster mot ett vederlag i form av en avgiftsväxling mellan förbundet och respektive avdelning som uppgick till 7 kr per månad och medlem. Tillhandahållandena var enligt verket skattepliktiga och verksamheten yrkesmässig.

Skatterättsnämnden (2009-03-26, Svanberg, ordförande, Ohlson, Odéen, Peterson, Rabe, Wingren) yttrade: Förhandsbesked. - Förhandsbeskedet meddelat den 19 januari 2007 ska gälla även för redovisningsperioder under tiden den 1 maj 2009 - den 30 juni 2012. - Motivering. I motiveringen till det tidigare meddelade förhandsbeskedet anförde nämnden bl.a. följande. Förbundet och avdelningarna intar i förhållande till varandra inte en sådan självständig ställning som kan jämföras med t.ex. moderbolag och dotterbolag

inom en koncern utan avdelningarna framstår mer som olika organisatoriska enheter inom förbundet där löneadministrationen och eventuell annan administrativ verksamhet för avdelningarna sker uteslutande för den fackliga verksamheten sådan denna är organiserad och bedrivs i förbundet. Administrationen av verksamheten är således ett led i och en stödfunktion till det ideella fackliga arbetet och inte till någon del en särskild näringsverksamhet (rörelse). Verksamheten avser inte heller särskild service till de enskilda medlemmarna. Förbundets verksamhet är därför inte yrkesmässig enligt ML. En sådan bedömning får anses vara i överensstämmelse med EG-rätten. - Skäl att i detta ärende göra en annan bedömning än i det tidigare förhandsbeskedet föreligger enligt nämndens mening inte.

Ledamoten Harmsen Hogendoorn var skiljaktig och anförde: Mervärdesskatt ska enligt 1 kap. 1 § första stycket 1 ML betalas till staten vid sådan omsättning inom landet av varor och tjänster som är skattepliktig och görs i en yrkesmässig verksamhet. - De svenska mervärdesskattebestämmelserna ska tolkas och tillämpas i ljuset av bl.a. bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG), så som dessa uttolkats av EG-domstolen och så långt som det är möjligt enligt den svenska rättsordningen. - Enligt artikel 2.1 c) i mervärdesskattedirektivet ska tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person, när denne agerar i denna egenskap, vara föremål för mervärdesskatt. Med beskattningsbar person avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver ekonomisk verksamhet, oberoende av syfte eller resultat (artikel 9 i mervärdesskattedirektivet). - Såvitt framgår av i ärendet ingivna handlingar tillhandahåller förbundet löneadministrativa tjänster till avdelningarna mot ersättning i form av en del av den avgiftsväxling som sker mellan avdelning och förbundet centralt. - Det i ett EG-rättsligt perspektiv lågt ställda kravet på självständighet mellan parterna, dvs. förbundet och dess avdelningar, är enligt min mening uppfyllt oavsett om avdelningarna utgör särskilda juridiska personer eller ej (jfr EG-domstolens dom den 27 januari 2000 i mål nr C-23/98, Heerma, REG 2000 s. 1-00419, p. 17-18). Vid sidan av det ideella fackliga arbetet bedriver förbundet därför enligt min mening en ekonomisk verksamhet, vilken består i att tillhandahålla avdelningarna löneadministrativa tjänster mot vederlag, även om så sker i begränsad omfattning. Det föreligger inte något hinder mot att tolka ML:s bestämmelser om omsättning respektive yrkesmässig verksamhet på ett sådant sätt. - Det förhållandet att de löneadministrativa tjänsterna på ett indirekt sätt kan sägas främja den ideella, fackliga verksamheten räcker enligt min mening inte för att tillhandahållandet av tjänsterna ska anses undantaget från skatteplikt enligt artikel 132 1. 1) i mervärdesskattedirektivet. Eftersom det på grundval av ingivna handlingar inte framgår huruvida ersättningen exakt motsvarar avdelningarnas andel av kostnaderna för de löneadministrativa tjänsterna, är det inte heller möjligt att fastställa om tillhandahållandet av tjänsterna kan undantas från skatteplikt med stöd av 3 kap. 23 a § ML (jfr artikel 132b 1.f) i mervärdesskattedirektivet). - Mot denna bakgrund anser jag att förbundet är skattskyldigt till mervärdesskatt för tillhandahållandet av de aktuella tjänsterna.

Skatteverket överklagade och yrkade att Regeringsrätten, med ändring av förhandsbeskedet, skulle besluta att förbundet ska anses tillhandahålla avdelningarna skattepliktiga tjänster mot ersättning. Skatteverket anförde bl.a. följande. Avdelningarna utgör självständiga rättssubjekt med egen verksamhet. De har en av medlemmarna vald styrelse som är ansvarig för verksamheten. Avdelningarna ingår i eget namn avtal, bl.a. anställningsavtal och hyresavtal, och har rättskapacitet. Det går inte att ur mervärdesskattesynpunkt behandla de olika juridiska personerna som en enhet.

Förbundet ansåg att förhandsbeskedet skulle fastställas och anförde bl.a. följande. Avdelningarna har en så osjälvständig ställning gentemot förbundet att de krav som ställs för att omsättning ska anses föreligga inte är uppfyllda. Förbundets och avdelningarnas verksamhet utgör endast gemensam ideell

facklig verksamhet som regleras genom de av kongressen fastställda stadgarna.

Regeringsrätten (2009-09-22, Billum, Kindlund, Hamberg, Jermsten, Stenman) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Fråga i målet är om den verksamhet som bedrivs inom Handelsanställdas Förbunds administrativa kontor föranleder skattskyldighet till mervärdesskatt för förbundet. Den del av verksamheten som enligt ansökan om förhandsbesked därvid ifrågasatts är vissa administrativa åtgärder som kontoret utför för förbundets avdelningar och som ekonomiskt regleras genom att förbundet tillgodoräknar sig en viss del av den andel av medlemmarnas avgifter som annars skulle ha tillfallit avdelningarna.

För att de aktuella administrativa åtgärderna ska medföra skattskyldighet för förbundet krävs att de är att bedöma som skattepliktig omsättning av tjänster i en yrkesmässig verksamhet, 1 kap. 1 § första stycket 1 ML. För att omsättning ska anses föreligga krävs att tjänsterna utförs mot ersättning, 2 kap. 1 § tredje stycket 1. Enligt EG-domstolens praxis kan en tjänst anses utförd mot ersättning endast om det finns ett rättsförhållande mellan den som tillhandahåller tjänsten och mottagaren, enligt vilket det rör sig om ett ömsesidigt utväxlande av prestationer så att den ersättning som den som tillhandahåller tjänsten erhåller utgörs av det faktiska motvärdet av den tillhandahållna tjänsten (C-16/93 R. J. Tolsma, p. 14). Av EG-domstolens praxis följer vidare att det för att skattskyldighet ska uppstå måste finnas en direkt koppling mellan den tjänst som tillhandahålls och det motvärde som erhålls (C-154/80 Coöperatieve Aardappelenbewaarpplaats GA, p. 12). Bestämmelserna i ML ska tolkas i enlighet med denna praxis.

Enligt Regeringsrättens mening kan Handelsanställdas Förbunds beslut om verksamheten vid det administrativa kontoret och beslutet om avräkning av medlemsavgifter inte anses innebära att det uppstått ett rättsförhållande mellan förbundet och avdelningarna som medför ett ömsesidigt utväxlande av prestationer (jfr RÅ 2001 ref. 34 II). De administrativa åtgärderna avseende avdelningarna innebär således inte att tjänster omsätts och de föranleder inte skattskyldighet för förbundet. Förhandsbeskedet ska därför ändras i enlighet med det anförda.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten förklarar, med ändring av förhandsbeskedet, att förbundets administration för förbundets avdelningar inte innebär skattepliktig omsättning av tjänster.

Föredraget 2009-09-02, föredragande Wahren, målnummer 2609-09

Sökord: Förhandsbesked, skatter, mervärdesskatt; EG-rätt, mervärdesskatt; Mervärdesskatt

Litteratur:
