

Målnummer:	2972-05	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	2006-06-20		
Rubrik:	Skattepliktig uthyrning av arbetskraft har ansetts föreligga när en anställd på heltid utfört fackligt arbete utanför arbetsplatsen och fackförbundet utbetalat ersättning härför till arbetsgivaren. Förhandsbesked angående mervärdesskatt.		
Lagrum:	<ul style="list-style-type: none">• 1 kap. 1 § och 6 §, 2 kap. 1 § tredje stycket och 3 kap. 1 § första stycket mervärdesskattelagen (1994:200)• 2 § andra stycket, 6 § och 7 § lagen (1974:358) om facklig förtroendemans ställning på arbetsplatsen• Artikel 2.1, artikel 4.1, artikel 4.2 och artikel 6.1 i rådets sjätte direktiv, (77/388/EEG) av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund		
Rättsfall:	EG-domstolens dom i mål C-186/89, W.M.van Tiem; EG-domstolens dom i mål C-442/01, KapHag		

REFERAT

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde X AB, bolaget, bl.a. följande. En av bolagets anställda är fackligt engagerad genom Svenska Kommunalarbetarförbundet Skåne län som är en avdelning inom Kommunal. Bolaget och förbundet har tidigare haft ett avtal om att bolaget skulle betala den anställde full lön och sociala förmåner även under den tid den anställde var tjänstledig för fackliga åtaganden. I gengäld skulle förbundet ersätta bolaget för den lön och de sociala avgifter som bolaget betalat under den anställdes tjänstledighet. Bolaget anhöll om svar på följande fråga. Skall mervärdesskatt tas ut på det belopp som bolaget debiterar förbundet i efterhand för att täcka lön och sociala avgifter som bolaget betalar ut till den anställde under hans tjänstledighet för fackligt arbete på annan arbetsplats?

Skatterättsnämnden (2005-04-26, Wingren, ordförande, Edlund, Alhager, Odéen, Ohlson, Peterson, Rabe) yttrade: Förhandsbesked. - En sådan utbetalning, som avses i ärendet, från Svenska Kommunalarbetarförbundet Skåne län till bolaget utgör inte ersättning för någon av bolaget tillhandahållen tjänst enligt mervärdesskattelagen (1994:200), ML. - Motivering. - Enligt 2 kap. 1 § tredje stycket 1 ML förstås med omsättning av tjänst bl.a. att en tjänst utförs, överlåts eller på annat sätt tillhandahålls någon. En nödvändig förutsättning för att en omsättning skall föreligga är att ett avtal om köp eller byte har ingåtts (prop. 1993/94:99 s. 134 f.). - När en facklig förtroendeman under tjänstledighet från sin anställning utför ett fackligt förtroendeuppdrag utanför sin arbetsplats, utför han inget arbete för arbetsgivarens räkning. Arbetsgivaren tillhandahåller således inte genom den anställde någon tjänst gentemot den fackliga arbetstagarorganisation, i vilken den anställde är förtroendevald. Detta gäller oavsett på vilket sätt utbetalning av ersättning, som den förtroendevalde är berättigad till från organisationen, kan ha reglerats mellan denna och arbetsgivaren.

Skatteverket överklagade och yrkade att Regeringsrätten, med ändring av förhandsbeskedet, skulle besluta att den ersättning bolaget erhöll skulle anses utgöra ersättning för en tillhandahållen tjänst, uthyrning av arbetskraft, enligt 2 kap. 1 § ML. Skatteverket anförde bl.a. följande. Verket vidhåller att bolaget tillhandahåller en tjänst i form av t.ex. uthyrning av arbetskraft i och med att bolaget, under den tid den anställde arbetar som facklig förtroendeman, är

arbetsgivare för den anställde. Det är fråga om en ersättning som erlaggs för en motprestation och den motprestation som den fackliga organisationen erhåller är den uthyrda arbetskraften. Det föreligger således ett rättsligt förhållande mellan arbetsprestation och ersättning. Under normala förhållanden föreligger ingen skyldighet för arbetsgivaren att betala ut lön under tjänstledighet. I detta fall har dock bolaget valt att kvarstå som arbetsgivare och betala ut lön under tjänstledigheten vilket innebär att de olika skyldigheter som en arbetsgivare har gentemot tredjeman (t.ex. Skatteverket) åligger bolaget. För det fall Regeringsrätten skulle anse att det inte är fråga om en omsättning anser Skatteverket att det verkar vara fråga om någon slags vidarefakturerings som inte bör kunna ske utan mervärdesskattekonsekvenser.

Bolaget bestred bifall till överklagandet och anförde bl.a. följande. För att det skall vara fråga om en tjänst avseende uthyrning av arbetskraft måste det finnas ett avtal om uthyrning av arbetskraft mellan en säljare och en köpare, dvs. i detta fall mellan bolaget och Svenska Kommunalarbetareförbundet. För att kunna ingå ett sådant avtal bör bolaget dels ha möjlighet att ta ställning till om bolaget över huvud taget önskar hyra ut sin anställde eller om det finns bättre möjlighet att utnyttja den anställde, dels också få beräkna en marknadsmässig ersättning för en sådan uthyrning. Ett sådant avtal utifrån affärsmässiga överväganden kan dock inte träffas mellan bolaget och kommunalarbetareförbundet. Överenskommelse träffas i stället direkt mellan den anställde och kommunalarbetareförbundet om att den anställde åtar sig att verka som facklig förtroendeman för kommunalarbetareförbundet. Den anställde har därefter rätt till tjänstledighet med stöd av lagen (1974:358) om facklig förtroendemans ställning på arbetsplatsen, LFA. I förevarande fall omfattar bolagets åtagande endast att slussa ersättning mellan kommunalarbetareförbundet och förtroendemannen, dvs. förskotta ersättning å kommunalarbetareförbundets vägnar. Det är också kommunalarbetareförbundet som har kontrakts- och betalningsansvaret gentemot den anställde.

Regeringsrätten (2006-06-20, Nordborg, Eliason, Hamberg, Fernlund) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Enligt ML skall mervärdesskatt betalas till staten vid sådan omsättning inom landet av varor eller tjänster som är skattepliktig och görs i en yrkesmässig verksamhet. Med varor förstås därvid bl.a. materiella ting och med tjänster allt annat som kan tillhandahållas i yrkesmässig verksamhet (1 kap. 1 och 6 §§). Med omsättning av tjänst förstås enligt 2 kap. 1 § tredje stycket bl.a. att en tjänst mot ersättning utförs, överläts eller på annat sätt tillhandahålls någon. Omsättning av tjänster är skattepliktig om inget annat särskilt anges (3 kap. 1 § första stycket).

Dessa bestämmelser i ML är en implementering av motsvarande reglering i sjätte mervärdesskattedirektivet, 77/388/EEG, och skall tolkas mot bakgrund av direktivet. Mervärdesskatt skall betalas för bl.a. tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap (artikel 2.1). Med skattskyldig person avses enligt artikel 4.1 varje person som självständigt någonstans bedriver någon form av ekonomisk verksamhet. Begreppet ekonomisk verksamhet definieras i artikel 4.2 såsom omfattande alla verksamheter av producenter, återförsäljare och personer som tillhandahåller tjänster, inklusive utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter. Med tillhandahållande av tjänst avses varje transaktion som inte utgör leverans av varor (artikel 6.1).

Av EG-domstolens praxis framgår att sjätte direktivets tillämpningsområde är mycket vitt. Tillämpningsområdet inkluderar alla transaktioner, oavsett deras rättsliga form, varigenom avses att fortlöpande vinna intäkter av tillgångar (jfr bl.a. domstolens avgöranden i målen C-186/89 W.M. van Tiem p. 17 och C-442/01 KapHag p. 36 och p. 37). Tillämpningsområdet får därigenom också anses inkludera tillhandahållande av personal mot vederlag. Tjänster avseende uthyrning av arbetskraft är inte heller undantagna från skatteplikt enligt bestämmelserna i 3 kap. ML.

Bolaget har enligt ansökan om förhandsbesked en arbetstagare som är facklig förtroendeman och på vilken LFA är tillämplig. Enligt nämnda lag har en facklig förtroendeman rätt till den ledighet som fordras för det fackliga uppdraget (6 §). Vid ledighet som avser den fackliga verksamheten på förtroendemans egen arbetsplats skall den fackliga förtroendemannen ha rätt till bibehållna anställningsförmåner (7 §). Avvikelser från dessa regler kan ske med stöd av kollektivavtal (2 § andra stycket).

Bolagets arbetstagare skall bedriva sitt fackliga arbete för Svenska Kommunalarbetareförbundets räkning och hos ett större antal olika arbetsgivare i Skåne. Arbetstagaren skall under tiden, såvitt framgår av handlingarna, vara helt befriad från att utföra sina vanliga arbetsuppgifter hos bolaget. Bolaget och kommunalarbetareförbundet avser att träffa ett avtal enligt vilket arbetstagaren skall behålla sina av bolaget utgivna anställningsförmåner, inklusive avsättningar till pension. Bolaget kommer i gengäld att fakturera kommunalarbetareförbundet för sina kostnader.

Frågan i målet är om bolaget mervärdesskatterettsligt kan anses tillhandahålla kommunalarbetareförbundet en tjänst genom att mot ersättning avstå från arbetstagarens verksamhet i bolaget. Enligt Regeringsrättens mening får de föreliggande uppgifterna anses ge tillräckligt stöd för bedömningen att det tänkta avtalet innebär en sådan reglering av förhållandena mellan bolaget, arbetstagaren och arbetstagarorganisationen att en skattepliktig uthyrning av arbetskraft måste anses komma till stånd. Det förhållandet att arbetstagaren utan avtal men med stöd av LFA kunnat erhålla tjänstledighet utan löneförmåner från bolaget, och bolaget därvid undvikit dessa mervärdesskattekonsekvenser, föranleder ingen annan bedömning.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten förklarar, med ändring av förhandsbeskedet, att skatteplikt föreligger för bolagets avstående av arbetskraft mot ersättning.

Regeringsrådet Knutsson var av skiljaktig mening och anförde: Det fackliga arbete som arbetstagaren skall bedriva för Svenska Kommunalarbetareförbundets räkning utförs på uppdrag av detta förbund genom att arbetstagaren utnyttjar sin lagstadgade rätt till ledighet för sådant arbete, och inte på uppdrag av bolaget. Vid sådant förhållande anser jag, i likhet med Skatterättsnämnden, att bolaget inte tillhandahåller kommunalarbetareförbundet någon mervärdesskattepliktig tjänst. Förhandsbeskedet bör därför fastställas.

Föredraget 2006-05-03, föredragande Hallbäck, målnummer 2972-05

Sökord: Förhandsbesked mervärdesskatt; EG-rätt; Mervärdesskatt

Litteratur:
