

Målnummer:	1419-94	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	1997-03-25		
Rubrik:	En avdelning inom ett fackförbund bedriver verksamhet som avser mätning för ackordskontroll. Verksamheten har med hänsyn till sin art, omfattning och finansiering genom mätningavgifter betraktats som yrkesmässig och de i verksamheten utförda tjänsterna har ansetts vara föremål för skattepliktig omsättning. Ett yrkande av avdelningen om att avföras från registrering för mervärdesskatt har därför avslagits.		
Lagrum:	<ul style="list-style-type: none">• 1 kap. 1 § och 2 §, 2 kap. 1 §, 3 kap. 1 §, 4 kap. 8 § och 14 kap. 1 § mervärdesskattelagen (1994:200)• 21 § kommunalskattelagen (1928:370)• 7 § 5 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 1961 ref. 43• RÅ 1962 Fi 118• RÅ 1966 Fi 666• RÅ 1985 Aa 102• RÅ 1986 not. 129• RÅ 1986 not. 130• RÅ 1986 not. 131• RÅ 1986 not. 132• RÅ 1987 ref. 115• RÅ 1989 not. 57		

REFERAT

Svenska Elektrikerförbundet (förbundet) avdelning 29 var sedan den 1 januari 1991 registrerad för mervärdesskatt.

Förbundet, som bedrev ackordskontrollverksamhet, hade hos skattemyndigheten yrkat att inte anses skattskyldig enligt lagen (1968:430) om mervärdesskatt, ML.

Enligt beslut den 3 juli 1991 lämnade skattemyndigheten yrkandet utan bifall.

Härutöver anförde förbundet besvär.

Skattemyndigheten ändrade inte sitt ställningstagande enligt omprövningsbeslut den 16 april 1992.

Förbundet yrkade i besvär avregistrering från skattskyldighet. Förbundet anförde att verksamheten var ideell. Förbundets uppgift var att biträda medlemmarna vid förhandlingar och uppgörelser rörande arbets- och lönevillkor. Förbundets kostnader exklusive ackordskontrollen skulle täckas av medlemsavgifter om två procent av medlems beskattningsbara inkomst och kostnaderna för ackordskontrollen av en kontrollavgift om en halv procent av beskattningsbar inkomst. Medlemmarnas kostnader för kontrollavgift var t.o.m. 1990 avdragsgill i självdeklarationen. Fr.o.m. 1991 var kontrollavgiften inte längre avdragsgill som kostnad för intäkternas förvärvande. Förbundet hade beslutat om tillämpningsanvisningar till ackordskontrollstadgarna innebärande att verksamheten inte fick bedrivas i vinstsyfte utan var av ideell natur.

Länsrätten i Norrbottens län (1992-08-07, ordförande Lundgren) yttrade: Skattskyldig enligt 2 § ML är den som inom landet i yrkesmässig verksamhet omsätter 1) skattepliktig vara eller tjänst 2) vara eller tjänst som anges i 8 §, 9, 12, 14, 16 och 20 ML. - Enligt anvisningar till 2 § ML anses verksamhet som

yrkesmässig när inkomsten utgör skattepliktig intäkt av näringsverksamhet enligt kommunalskattelagen (1928:370), KL eller lagen om statlig inkomstskatt (1947:576), SIL. - Som yrkesmässig verksamhet räknas inte omsättning av vara eller tjänst i en av en ideell förening bedrivna verksamhet, när inkomsten därav utgör sådan inkomst av näringsverksamhet för vilken föreningen är frikallad från skattskyldighet enligt 7 § 5 mom. SIL. - Enligt praxis (RÅ 1989 not. 57) utgör ackordsuppmätning sådan uppdragsverksamhet som utgör rörelse. - För skattebefrielse ställs enligt 7 § femte mom. fjärde stycket SIL vissa villkor. Dessa förutsättningar avser föreningens ändamål, den av föreningen faktiskt bedrivna verksamheten, ett krav på öppenhet och ett krav på hur föreningens inkomster används. Departementschefen uttalade i prop. 1976/77:135 s. 75 beträffande kravet på föreningens ändamål att ledning för tolkningen av detta allmännyttigbegrepp torde i betydande utsträckning kunna hämtas från den praxis som under lång tid hade utbildats av de allmänna domstolarna vid tillämpningen av 38 § lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt. Se även Sk U 1976/77:45 s. 28 f. Arbetsgivarföreningar, fackföreningar, branschföreningar och andra föreningar med huvudsakligt ändamål att främja medlemmarnas ekonomiska intressen omfattas inte av skattebefrielsen. Ändringarna med anledning av 1990 års skattereform har inte syftat till att ändra det tidigare rättsläget. Således är fortfarande den grundläggande förutsättningen för inskränkt skattskyldighet att föreningen inte har till ändamål att främja medlemmarnas eller andra bestämda personers ekonomiska intressen. - Länsrätten finner sammantaget att förbundet i yrkesmässig verksamhet omsätter skattepliktiga tjänster och att förbundet således bedriver rörelse. Vidare kan förbundet inte skattebefrias enligt 7 § 5 mom. fjärde stycket a) SIL enär förbundet har till ändamål att främja medlemmarnas ekonomiska intressen. Förbundet är därför skattskyldigt enligt mervärdeskattelagen. - Länsrätten lämnar besvären utan bifall.

Förbundet överklagade domen och yrkade i första hand att förbundet inte skulle anses skattskyldigt enligt ML och i andra hand att förbundet skulle befrias från skattskyldighet enligt 7 § 5 mom. SIL.

Skattemyndigheten bestred bifall till besvären.

Kammarrätten i Sundsvall (1993-12-08, Lindström, Celanders, referent, Sundin) yttrade: Förbundet anför: Förbundet driver inte näringsverksamhet i form av rörelse. För att verksamhet skall kunna karaktäriseras som rörelse måste verksamheten bedrivas varaktigt och självständigt samt ha ett objektivt fastställt vinstsyfte. Förbundets verksamhet uppfyller alldeles klart inte det sista och viktigaste kriteriet. För att täcka avdelningens kostnader exklusive ackordskontrollen betalar alla medlemmar en medlemsavgift på 2 procent av sin beskattningsbara inkomst. För att täcka ackordskontrollens kostnader betalar alla anställda under installationsavtalet dessutom en kontrollavgift motsvarande 0,5 procent av den beskattningsbara inkomsten. Oavsett om medlemmar arbetar på ackord eller inte måste man betala kontrollavgiften. Därvid är att uppmärksamma att endast ungefär 20 procent av förbundets medlemmar arbetar på ackord och har nytta av ackordskontrollen. Medlemmarna kan inte ställa krav på motprestation och får till övervägande del, ca 80 procent av dem, inte någon motprestation. Således har kontrollavgifter samma funktion som medlemsavgifter. De skall finansiera förbundets verksamheter att bevaka medlemmarnas intresse såvitt avser anställnings- och lönevillkor dit också ackordskontrollen kan hänföras. I princip alla avdelningar har under en följd av år drivit verksamheten med stora underskott. Detta innebär att den ideella verksamheten finansierat ackordskontrollen. Någon vinst att redovisa har således inte funnits. Olika domstolar i taxeringsprocessen har kommit till olika resultat beträffande frågan om ackordskontrollen drivits med vinstsyfte. Endast fyra avdelningar av Svenska Elektrikerförbundet har betraktats som skattskyldiga för mervärdeskatt såvitt avser ackordskontrollen. Domstolen har att pröva om verksamheten har objektiva möjligheter att drivas med vinst. Mot bakgrund av att avdelningarna under en lång följd av år bedrivit verksamheten med förlust

vilken finansierats av den ideella verksamheten kan något objektivt vinstsyfte inte anses föreligga. Även om ackordskontrollen skulle hänföras till inkomstslaget näringsverksamhet/rörelse skall av följande skäl avgifterna inte anses utgöra till mervärdeskatt skattepliktiga intäkter. Såväl medlemsavgifter som kontrollavgifter utgör bidrag för att betala förbundets verksamhet och inte betalning för någon motprestation som bidragsgivaren tillhandahåller. Enligt praxis utgör inte bidrag mervärdeskattepliktig intäkt om de inte utgör vederlag för en skattepliktig prestation. Som nämnts får endast en mindre del av förbundets medlemmar direkt nytta av ackordskontrollverksamheten. Eftersom förbundet således inte bedriver yrkesmässig verksamhet och inte heller under näringsverksamhetsliknande former omsätter skattepliktiga tjänster, föreligger inte skattskyldighet till mervärdeskatt. - Skattemyndigheten anför: I praxis har mättningsverksamhet ansetts hänförlig till rörelse/näringsverksamhet. Så har skett även om verksamheten drivits utan syfte att ge vinst. Se RR 1966 Fi 666 och RÅ 1989 not. 57. För skattskyldighet till mervärdeskatt gäller som grundregel att skattepliktig vara eller tjänst omsätts i verksamhet som är yrkesmässig. Enligt punkt 1 av anvisningarna till 2 § ML anses verksamhet som yrkesmässig när inkomsten utgör skattepliktig intäkt av näringsverksamhet enligt kommunalskattelagen eller lagen om statlig inkomstskatt. I enlighet med det nyss sagda utgör kontrollavgifter skattepliktig intäkt av näringsverksamhet. Kontrollavgifterna utgör ersättning för utförda tjänster varför även omsättningskravet i punkt 2 av anvisningarna till nämnda lagrum är uppfyllt. Från och med 1991 gäller att alla varor och tjänster är skattepliktiga till mervärdeskatt om de inte är särskilt undantagna. Till de särskilda undantagen hör inte tjänster avseende mätning. - Kammarrätten gör följande bedömning. - Med beaktande av Regeringsrättens bedömning i notismålet RR 1966 Fi 656 måste den ifrågavarande ackordskontrollverksamheten anses utgöra rörelse. Förbundet är därför skattskyldigt enligt 2 § ML för tjänster i denna verksamhet. De kontrollavgifter som medlemmarna erlägger utgör betalning för tjänster i verksamheten. De är därför inte sådana bidrag som inte är skattepliktiga. I 7 § 5 mom. SIL stadgas bland annat att ideella föreningar som har till huvudsakligt syfte att - utan begränsning till viss familjs, vissa familjers, föreningens medlemmars eller andra bestämda personers ekonomiska intressen - främja vissa allmännyttiga ändamål är skattebefriade. Kammarrätten instämmer i länsrättens bedömning att förbundet inte är en sådan ideell förening som kan skattebefrias enligt detta stadgande. Förbundets talan bör till följd av det anförda inte bifallas. - Kammarrätten avslår förbundets yrkanden.

Svenska Elektrikerförbundets avdelning 29 fullföljde sin talan.

Prövningstillstånd meddelades.

Riksskatteverket hemställde att överklagandet skulle lämnas utan bifall.

Regeringsrätten (1997-03-25, Sjöberg, Swartling, Holstad, Nordborg, Eliason) yttrade: ML har den 1 juli 1994 ersatts av mervärdeskattelagen 1994:200), NML. Eftersom ett beslut om avregistrering lika litet som ett beslut om registrering för mervärdeskatt kan tilläggas retroaktiv effekt (se RÅ 1987 ref. 115), skall Regeringsrättens prövning i målet avse frågan om avdelningen i nuläget skall vara registrerad för mervärdeskatt eller ej. Prövningen skall följaktligen grundas på bestämmelserna i NML.

Enligt 14 kap. 1 § NML skall den som är skattskyldig enligt lagen - med ett här inte relevant undantag - registreras. Av 1 kap. 1 och 2 §§ NML följer att skattskyldighet föreligger för bl.a. den som bedriver yrkesmässig verksamhet och som i denna verksamhet gör en skattepliktig omsättning inom landet av varor eller tjänster.

Vad som skall räknas som yrkesmässig verksamhet regleras i 4 kap. NML. Begreppet omfattar enligt 1 § 1 bl.a. sådan verksamhet som utgör näringsverksamhet enligt 21 § KL dvs. i första hand det som i sistnämnda lagrum beskrivs som yrkesmässig självständigt bedriven förvärvsverksamhet. Målet gäller den mättningsverksamhet avseende ackordskontroll som

avdelningen bedriver. Med hänsyn till vad som är upplyst om verksamhetens art, omfattning och finansiering genom särskilda mättningsavgifter finner Regeringsrätten i likhet med underinstanserna att verksamheten är att betrakta som näringsverksamhet enligt 21 § KL i form av rörelse. Detta gäller oavsett om mättningsavgifterna inte ger full kostnadstäckning och underskott därför under en följd av år har redovisats för verksamheten (jfr till det hittills sagda de i målet åberopade rättsfallen RÅ 1961 ref. 43, RÅ 1962 Fi 118, RÅ 1966 Fi 666, RÅ 1985 Aa 102 och RÅ 1989 not. 57).

Med omsättning av tjänst förstås enligt 2 kap. 1 § andra stycket NML bl.a. att en tjänst mot ersättning utförs, överläts eller på annat sätt tillhandahålls någon. Av 3 kap. 1 § NML framgår att en omsättning är skattepliktig om inget annat anges i kapitlet. I målet är upplyst att mättningsavgift betalas av samtliga arbetstagare som arbetar under det s.k. installationsavtalet. Den omständigheten att endast en mindre del av medlemmarna, enligt uppgift cirka 20 procent, arbetar på ackord och därmed faktiskt utnyttjar den aktuella tjänsten avseende ackordskontroll hindrar inte att tjänsten skall anses tillhandahållen av avdelningen mot ersättning och därmed skall anses vara föremål för omsättning i den mening som avses i 2 kap. 1 § NML. Omsättningen av tjänsten är inte undantagen från skatteplikt enligt bestämmelserna i 3 kap. NML. Regeringsrättens slutsats är att avdelningen i den verksamhet som enligt det nyss sagda är att betrakta som yrkesmässig omsätter en tjänst och att denna omsättning är skattepliktig till mervärdesskatt. Det kan tilläggas att verksamheten i fråga får anses innefatta klart definierbara och från avdelningens övriga verksamhet särskiljbara tjänster och att det redan av denna anledning saknas grund för att i målet tillämpa den av avdelningen åberopade s.k. huvudsaklighetsprincipen.

För det fall att verksamheten med ackordskontroll mot avdelningens bestridande skulle anses utgöra en enligt allmänna regler yrkesmässig verksamhet har avdelningen i andra hand hävdat att den undantagsregel som numera finns intagen i 4 kap. 8 § NML skall tillämpas. Enligt denna undantagsregel räknas en ideell förenings näringsverksamhet inte som yrkesmässig om föreningen enligt 7 § 5 mom. SIL är frikallad från skattskyldighet för inkomst av verksamheten. Av fjärde stycket i sistnämnda moment följer emellertid att en ideell förening som har till huvudsakligt syfte att i sin allmännyttiga verksamhet främja medlemmarnas ekonomiska intressen inte kan uppnå befrielse från inkomstskatt. På grund härav har bl.a. fackföreningar ansetts uteslagna från rätten till sådan skattebefrielse (se RÅ 1986 not. 129-132). Undantagsregeln i 4 kap. 8 § NML är således inte tillämplig i avdelningens fall.

På grund av det anförda skall avdelningens yrkande om avregistrering avslås.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer kammarrättens domslut.

Föredraget 1997-02-05, föredragande Andersson-Jarl, målnummer 1419-1994

Samma dag avgjordes tre mål nr 4857--4859-1994 rörande andra avdelningar inom Svenska Elektrikerförbundet med samma utgång.

Sökord: Mervärdesskatt

Litteratur: Prop. 1976/77:135, s. 75-76, 82-87; prop. 1989/90:110, s. 310-311; Handledning för mervärdesskatt 1993 s. 172 f; Melz Mervärdesskatten, s. 124 f, 177 f.
