

Målnummer:	1595-99	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	2001-06-18		
Rubrik:	Fråga om mervärdesskatt vid olika former av facklig samverkan (I och II). Förhandsbesked angående mervärdesskatt		
Lagrum:	<ul style="list-style-type: none">• 3 kap. 23 a § och 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen (1994:2001)• Artikel 13 A.1.1 f i sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG)		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• Hoge Raad der Nederlanden dom den 23 april 1997, nr 32, 165• EG-domstolens dom den 15 juni 1989 i mål nr 348/87 (SUFA) - [1989] ECR 1737• RÅ 1997 ref.16• RÅ 1996 not.168		

REFERAT**I.**

I ansökan om förhandsbesked anförde DIK-förbundet (DIK) bl.a. följande. DIK, Sveriges Naturvetareförbund och Förbundet Sveriges Arbetsterapeuter har i ett samarbetsavtal beslutat att samverka i syfte att varje förbunds medlemmar skall få en god kansliservice samtidigt som kostnaderna kan minimeras. Enligt kanslisamverkansavtalet upprätthålls verksamheten enligt avtalet med personal som är anställd av DIK. De gemensamma kostnaderna för kansliledning, en förhandlingsavdelning samt en administrativ avdelning fördelas utifrån avtalet. Frågan är om den kostnadsfördelning som sker på grundval av avtalet medför att DIK omsätter tjänster i en yrkesmässig verksamhet enligt mervärdesskattelagen (1994:200), ML. Om så är fallet är följdfrågan om omsättningen är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 23 a § ML.

Skatterättsnämnden (1999-04-09, Wingren, ordförande, Edlund, Nyström, Ohlson, Peterson, Rabe, Sjöberg) yttrade: Förhandsbesked. - Fråga 1 - DIK skall genom verksamheten enligt avtalet om kanslisamverkan i mervärdesskattehänseende anses omsätta tjänster i en yrkesmässig verksamhet. - Fråga 2 - Omsättning av de aktuella tjänsterna är inte undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 23 a § ML. - Motivering. - Fråga 1 - Enligt ML är bl.a. den skattskyldig som omsätter skattepliktiga varor eller tjänster i en yrkesmässig verksamhet (1 kap. 2 § första stycket 1 jämfört med 1 § första stycket 1 ML). Med omsättning av tjänst förstås bl.a. att en tjänst mot ersättning utförs, överlåts eller på annat sätt tillhandahålls någon (2 kap. 1 § andra stycket 1 ML). Enligt 4 kap. 1 § 1 och 2 är en verksamhet yrkesmässig om den utgör näringsverksamhet enligt 21 § kommunalskattelagen (1928:370), KL, eller bedrivs i former som är jämförliga med en till sådan näringsverksamhet hänförlig rörelse och ersättningen för omsättningen i verksamheten under beskattningsåret överstiger 30 000 kronor. - Fråga i ärendet är om det avtal om kanslisamverkan som träffats mellan DIK, Sveriges Naturvetareförbund och Förbundet Sveriges Arbetsterapeuter innebär att DIK skall anses omsätta tjänster i en yrkesmässig verksamhet. - Nämnden gör följande bedömning. - Enligt avtalet utförs de aktuella kanslitjänsterna av personal som är anställd hos DIK. Detta får därför anses tillhandahålla tjänster till de två övriga förbunden. Genom att kostnaderna för verksamheten efter vissa grunder fördelas mellan de tre förbunden får vidare de aktuella tjänsterna anses tillhandahållna mot ersättning. Förfarandet innebär således omsättning

av tjänster i mervärdesskattehänseende. Med hänsyn till verksamhetens art, omfattning och avsedda varaktighet får den anses utgöra näringsverksamhet. Kravet på att verksamheten skall vara yrkesmässig i mervärdesskattehänseende är därmed uppfyllt. - Fråga 2 - Med hänsyn till svaret på fråga 1 uppkommer frågan om DIK:s omsättning av tjänsterna är undantagen från skatteplikt på grund av den fr.o.m. den 1 juli 1998 gällande bestämmelsen 3 kap. 23 a § ML. Enligt första stycket i denna paragraf undantas omsättning av tjänster som tillhandahålls inom fristående grupper av fysiska och juridiska personer, om verksamheten i övrigt inte medför skattskyldighet hos gruppen eller hos de fysiska eller juridiska personerna, tjänsterna är direkt nödvändiga för utövandet av verksamheten, och ersättningen för tjänsterna exakt motsvarar den fysiska eller juridiska personens andel av de gemensamma kostnaderna för tjänsternas tillhandahållande. - Undantaget avser enligt andra stycket endast sådana tjänster som normalt inte tillhandahålls av någon annan utanför gruppen. - Det ovannämnda undantaget har utformats efter förebild av motsvarande bestämmelse om undantag från skatteplikt i sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG), närmare bestämt artikel 13 A.l.f. Enligt denna bestämmelse undantas från skatteplikt tjänster som tillhandahålls av fristående grupper av personer vars verksamheter är undantagna från skatteplikt eller som inte är skattepliktiga och som syftar till att förse medlemmarna med tjänster som är direkt nödvändiga för dessas verksamhet, om grupperna endast begär ersättning av varje medlem för dennes andel av gemensamma utgifter, förutsatt att dessa undantag inte kan befaras vålla snedvridning av konkurrensen. - EG-domstolen har i en dom den 15 juni 1989 i förhandsavgörandet C-348/87, Stichting Uitvoering Financieel Acties (SUFA) mot Staatssecretaris van Financien, anfört bl.a. följande angående innebörden av den aktuella undantagsbestämmelsen. Denna åsyftar uttryckligen endast fristående grupper av personer som tillhandahåller tjänster till sina medlemmar. Det är inte fallet när en inrättning tillhandahåller tjänster enbart till en annan inrättning utan att ett medlemsförhållande föreligger mellan dem (p. 14). - Bestämmelsen i 3 kap. 23 a § ML får mot bakgrund av vad som ovan anförts anses avse fall då en av icke skattskyldiga fysiska eller juridiska personer bildad grupp tillhandahåller deltagarna i gruppen tjänster. I förevarande fall är det emellertid DIK som tillhandahåller de två övriga förbunden tjänster och förhållandena motsvarar därför inte dem som avses i bestämmelsen. Redan på denna grund är det nämnda undantaget inte tillämpligt.

DIK överklagade och yrkade i första hand att DIK inte skulle anses omsätta tjänster i yrkesmässig verksamhet och i andra hand att omsättning av aktuella tjänster skulle anses undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 23 a § ML. För det fall Regeringsrätten skulle anse att denna bestämmelse över huvud inte är tillämplig i förevarande fall, hemställde DIK att Regeringsrätten skulle begära förhandsavgörande av EG-domstolen.

Till stöd för sin talan anförde DIK bl.a. följande. Verksamheten hos DIK, Sveriges Naturvetareförbund och Förbundet Sveriges Arbetsterapeuter består i att tillvarata medlemmarnas fackliga och yrkesmässiga intressen och verka för deras bästa. Syftet med kanslisamverkan är att få till stånd ett effektivt kansliarbete. De tre förbunden har valt att låta personalen för den gemensamma kanslifunktionen vara anställd hos DIK. Denna omständighet bör inte medföra att DIK kan anses tillhandahålla tjänster gentemot de båda övriga förbunden. - En nödvändig förutsättning för att en omsättning skall anses föreligga är att det är fråga om ett avtal om köp eller byte. DIK har inget uppdrag från de andra förbunden att tillhandahålla vissa tjänster. Det förhållandet att två eller flera parter, som i förevarande fall, ingår avtal om kostnadsfördelning mellan förbunden som är ekonomiskt fördelaktigt för dem innebär emellertid inte att tjänster enbart därigenom kan anses tillhandahållna någon av dem mot vederlag. För att en omsättning skall kunna föreligga krävs direkta åtaganden av parterna att utföra, överlåta eller på annat sätt tillhandahålla något. Den omständigheten att de tre parterna enligt det aktuella

avtalet valt att fördela kostnaderna för verksamheten sinsemellan enligt vissa grunder kan inte anses innebära att en omsättning av tjänster föreligger. Samverkansavtalet syftar endast till att effektivisera kansliarbetet. Det är inte fråga om något beställningsförfarande mellan de tre förbunden. - Den primära funktionen för ett fackförbund är förhandlingsmannaskapet, dvs. att förbunden bevakar och tar tillvara sina medlemmars fackliga och yrkesmässiga intressen. Detta innebär bl.a. att förbunden biträder med förhandlingshjälp vid löneförhandlingar och i samband med andra anställningsfrågor. Denna verksamhet uppfyller i 3 kap. 23 a § ML uppställda förutsättningar. Den omständigheten att något slags direkt medlemsförhållande mellan tillhandahållare och förvärvare eventuellt inte kan anses föreliggande bör inte föranleda annan bedömning.

Riksskatteverket (RSV) hemställde att Regeringsrätten skulle fastställa förhandsbeskedet.

Regeringsrätten (2001-06-18, Ragnemalm, Lindstam, Nilsson, Wennerström, Almgren) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Frågan i målet är i första hand om det mellan DIK och andra fackförbund träffade avtalet om kanslisamverkan innebär att DIK genom sin personal skall anses tillhandahålla övriga förbund i mervärdesskattehänseende skattepliktiga tjänster. Om så bedöms vara fallet uppkommer frågan om omsättningen av dessa tjänster är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 23 a § ML. Enligt denna bestämmelse, som bygger på artikel 13 A.1.f i sjätte mervärdesskattedirektivet, undantas under vissa förutsättningar omsättning av tjänster som tillhandahålls inom fristående grupper av fysiska eller juridiska personer från skatteplikt. Förutsättningarna är att verksamheten i övrigt inte medför skattskyldighet hos gruppen eller hos de fysiska eller juridiska personerna, att tjänsterna är direkt nödvändiga för utövande av verksamheten, att ersättningen för tjänsterna exakt motsvarar den fysiska eller juridiska personens andel av de gemensamma kostnaderna för tjänsternas tillhandahållande och att det är fråga endast om sådana tjänster som normalt inte tillhandahålls av någon utanför gruppen. I det sista rekvisitet ligger att undantaget inte får vålla snedvridningar av konkurrensen. Med en restriktiv tolkning kommer endast de tjänster att omfattas som är starkt knutna till den inriktning som sammanslutningens verksamhet har (prop. 1997/98:148 s. 64).

Av handlingarna i målet framgår att respektive förbund har ett fåtal anställda som för sitt förbund arbetar med frågor som rör information, samhällsbevakning och demokratifrågor. Det upprättade samarbetsavtalet reglerar den övriga verksamhet som förekommer i ett fackförbund. Verksamheten är organiserad med en kansliledning (4 personer), som har det övergripande ansvaret för den samlade verksamheten och förhandlingsverksamheten, och en förhandlingsavdelning (14 personer), som ansvarar för förhandlingsarbetet, vari ingår allmänt förhandlingsarbete, arbetsrätt, facklig utbildning av lokala företrädare m.m. Slutligen finns en administrativ avdelning (7 personer) uppdelad på en redovisningsenhet, en dataenhet samt en enhet för kontorservice. Avtalet löper med 18 månaders uppsägningstid. Kostnaderna fördelas mellan förbunden i relation till deras medlemsantal. Personalen är anställd av DIK.

Regeringsrätten gör följande bedömning.

Samarbetsavtalet innebär att av DIK anställd personal tillhandahåller en rad olika kanslifunktioner åt andra förbund. Dessa förbund svarar för delar av de totala kanslikostnaderna. DIK får härigenom anses tillhandahålla tjänster i en av DIK bedriven verksamhet, som med hänsyn till verksamhetens art, omfattning och avsedda varaktighet är att bedöma som yrkesmässig.

Frågan är då om DIK:s tillhandahållande av tjänster åt övriga förbund omfattas av undantaget från skatteplikt i 3 kap. 23 a § ML, en bestämmelse som enligt vad som redovisats ovan utgör en anpassning till artikel 13 A.1.f i sjätte mervärdesskattedirektivet.

En första förutsättning för att undantaget i 3 kap. 23 a § ML skall vara tillämpligt är att fråga är om en fristående grupp av fysiska eller juridiska personer. Uttrycket "fristående grupp" får såväl i ML:s som i direktivets mening anses ha den innebörden att en sådan grupp kan utgöra en självständig juridisk person, t.ex. en ideell förening, men att den också kan bestå av flera personer som utan någon fast organisatorisk överbyggnad samverkar inom ett visst område. Det mellan DIK, Sveriges Naturvetareförbund och Förbundet Sveriges Arbetsterapeuter träffade samarbetsavtalet får därför anses medföra att de bildat en sådan fristående grupp som avses i 3 kap. 23 a § ML.

Undantaget i 3 kap. 23 a § ML förutsätter vidare för sin tillämpning att tjänster utförs "inom" fristående grupper. I detta krav ligger inte mer än att det skall vara fråga om gruppens interna tjänster. Undantaget, såsom det utformats i ML, får därför anses tillämpligt bl.a. om gruppen anförtror åt en av sina medlemmar att tillhandahålla de övriga medlemmarna tjänsterna. Det kan i sammanhanget påpekas att regeln i ML har kommit att få en något annorlunda utformning än direktivets motsvarande bestämmelse, som talar om tjänster som utförs "av" fristående grupper. Den omständigheten att direktivbestämmelsen, med avseende på vem det är som skall tillhandahålla de tjänster som omfattas av undantaget, möjligen kan tolkas så att den får en mer begränsad räckvidd medför emellertid inte att en skattskyldig får förvägras de undantag från skatteplikt som i förekommande fall kan medges med en tillämpning av ML:s bestämmelser.

Den verksamhet som förbunden bedriver - utöver tillhandahållande av de interna tjänsterna - medför inte skattskyldighet. Även denna förutsättning för tillämpningen av bestämmelsen är således uppfylld.

Enligt vad medlemmarna i gruppen kommit överens om tillhandahåller DIK de övriga förbunden vissa tjänster, främst förhandlingstjänster. Dessa senare tjänster är nödvändiga för verksamhetens utövande och tillhandahålls normalt inte av någon utanför gruppen. De övriga förbunden svarar för den del av kostnaderna som belöper på dem. Även de övriga förutsättningarna för undantagets tillämpning är således uppfyllda. Den omsättning av tjänster som sker då DIK utövar förhandlingsverksamhet för övriga förbunds räkning omfattas därför av undantaget i 3 kap. 23 a § ML.

DIK utför vid sidan av förhandlingsverksamheten också andra tjänster åt de övriga förbunden i form av sedvanliga administrativa tjänster såsom bl.a. fakturering och redovisning. Tjänster av detta slag tillhandahålls på den öppna marknaden och omfattas således inte av undantagsbestämmelsen i 3 kap. 23 a § ML.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked vad avser fråga 1.

Med ändring av Skatterättsnämndens förhandsbesked vad avser fråga 2 förklarar Regeringsrätten att omsättningen, såvitt gäller förhandlingsverksamhet, är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 23 a § ML.

II.

I ansökan om förhandsbesked anförde X och Y bl.a. följande. Y är en förhandlingskartell med ett flertal medlemsförbund, bl.a. X. Sedan ett antal år tillbaka har det skett en allt längre gående delegering av förhandlingsarbetet från den centrala kartellnivån till förbunds- och den lokala arbetsplatsnivån. Y har beslutat dels att en tillkommande medlemsavgift skall införas för den centrala verksamheten, dels att en tillkommande medlemsavgift skall införas avseende kontaktförbundsverksamheten. Den centrala verksamheten utgörs av sådant arbete som kommer alla Y:s medlemmar tillgodo. Uppgiften består bl.a. av att driva det centrala förhandlingsarbetet för

kartellen gentemot Arbetsgivarverket, medverka i partsgemensamma centrala arbetsgrupper för Y:s räkning m.m. Kontaktförbundsverksamheten åvilar det största enskilda medlemsförbundet i Y på varje särskild arbetsplats. Kontaktförbundet har således ansvaret för all förhandlingsverksamhet m.m. på denna nivå, således även för medlemmar i annat medlemsförbund. Y:s representantskap har för att finansiera detta arbete beslutat följande. (a) Samtliga förbund skall erlägga en tillkommande medlemsavgift till Y om 20 kr/år och medlem inom kartellens avtalsområde exklusive visst angivet avtal fr.o.m. den 1 juli 1997 för att bekosta Y:s centrala verksamhet som utförs av förbundsöreträdare och som avser större centrala uppgifter i kartellen. (b) Samtliga förbund skall till Y erlägga en tillkommande medlemsavgift om 20 kr/år fr.o.m. den 1 juli 1997 för det antal medlemmar där kontaktförbundsansvaret åvilar annat förbund. Medlen fördelas därefter med en fördelningsnyckel som innebär att varje kontaktförbund uppbär 20 kr för varje medlem i annat förbund som man representerar. X och Y önskade få svar på följande frågor. Är X alternativt Y skattskyldigt till mervärdesskatt för de belopp som uppbärs under (a) angivna förhållanden, samt är X alternativt Y skattskyldigt till mervärdesskatt för de belopp som uppbärs under (b) angivna förhållanden?

Skatterättsnämnden (1999-02-16, Nyström, Peterson, Rabe, Sjöberg) yttrade: Förhandsbesked. - Frågorna 1 och 2 - Y är inte skattskyldigt till mervärdesskatt. - X skall genom verksamheten anses tillhandahålla skattepliktiga tjänster mot ersättning till Y och de förbund för vilka X är kontaktförbund på en arbetsplats i en yrkesmässig verksamhet och är således skattskyldigt till mervärdesskatt. - Motivering. - Y är enligt sina stadgar en förhandlingskartell och har till uppgift att genom förhandlingsverksamhet ta till vara de anslutna förbundens och deras medlemmars fackliga intressen. Y äger därvid företräda de anslutna förbunden och deras medlemmar enligt förbundens och Y:s stadgar. Y och till Y hörande förbund svarar gemensamt för de avtal Y eller Y-förbundens gemensamma samverkansorgan träffat. Fördelning av eventuella kostnader mellan förbunden till följd av träffade avtal skall ske i relation till förbundens medlemsantal inom berört avtalsområde om ej annat överenskommes (1 §). Y utövar sin verksamhet genom representantskapet, styrelsen, Y-förbundens gemensamma samverkansorgan och förbunden (3 §). Representantskapet är Y:s högsta beslutande organ och leder dess förhandlingsverksamhet. Representantskapet består av ombud för till kartellen anslutna förbund (4 §). Det gemensamma samverkansorganet företräder förbunden och träffar avtal enligt det statliga huvudavtalet. Samverkansorganet består av de till kartellen anslutna förbunden (7 §). - Av handlingarna framgår vidare bl.a. följande. Samtliga 25 medlemsförbund, däribland X, som är medlemmar i förhandlingskartellen Y är också medlemmar i centralorganisationen, som har ett eget kansli som finansieras med medlemsavgifter och har anställda tjänstemän som utför gemensamma tjänster för förbunden. Y har däremot inte något eget kansli. Sedan ett antal år tillbaka har det skett en allt längre gående delegering av förhandlingsarbetet från Y-nivå till förbunds nivå och den lokala arbetsplatsnivån. Förbundens ombudsmän har därför fått ta över ett flertal arbetsuppgifter som tidigare utfördes av tjänstemän på Y:s kansli. - Ansökningen avser två olika slags verksamheter, nämligen dels viss för Y central verksamhet som kommer alla Y:s medlemmar tillgodo och som utförs av särskilt utsedda förbundsombudsmän (fråga 1), dels s.k. kontaktförbundsverksamhet som bedrivs av det på varje arbetsplats största enskilda medlemsförbundet i Y och avser förhandlingsverksamhet m.m. för medlemmar i andra medlemsförbund (fråga 2). Samtliga förbund erlägger en medlemsavgift om 20 kr per år och medlem till Y för att bekosta den centrala verksamheten. Dessa avgifter fördelas sedan på de förbund som utfört uppgifterna med utgångspunkt i omfattningen av dessa förbunds verksamhet. Förbunden erlägger också till Y en medlemsavgift om 20 kr per år för det antal medlemmar där kontaktförbundsansvaret åvilar annat förbund. Varje kontaktförbund erhåller 20 kr för varje medlem i ett annat förbund som kontaktförbundet representerat. - Fråga i ärendet är om skattskyldighet till mervärdesskatt föreligger för Y och/eller X på grund av den aktuella

verksamheten. - Fråga 1 - Enligt ML är bl.a. den skattskyldig som omsätter skattepliktiga varor eller tjänster i en yrkesmässig verksamhet (1 kap. 2 § första stycket 1 jämfört med 1 § första stycket 1 ML). Med omsättning av tjänst förstås bl.a. att en tjänst mot ersättning utförs, överläts eller på annat sätt tillhandahålls någon (2 kap. 1 § andra stycket 1 ML). Enligt 4 kap. 1 § 1 och 2 ML anses en verksamhet som yrkesmässig om den utgör näringsverksamhet enligt 21 § KL eller bedrivs i former som är jämförliga med en till sådan näringsverksamhet hänförlig rörelse och ersättningen för omsättningen i verksamheten under beskattningsåret överstiger 30 000 kr. - Nämnden gör följande bedömning. - De medlemsavgifter som erläggs av förbunden till Y betalas av Y vidare till de förbund som utfört uppgifter avseende den centrala verksamheten och kan inte anses utgöra ersättning till Y avseende några av Y till förbunden tillhandahållna tjänster. Förfarandet innefattar med hänsyn härtill inte någon omsättning i mervärdesskattehänseende och någon skattskyldighet, som hänför sig till avgifterna, uppkommer därför inte för Y. - Såvitt avser X är den ersättning som förbundet i detta sammanhang erhåller avsedd att ersätta utfört arbete rörande den centrala verksamheten, för vilken Y ansvarar. Med hänsyn härtill får den andel av de aktuella avgifterna som X erhåller anses utgöra ersättning för åt Y utförda tjänster vilket innebär att en omsättning föreligger i mervärdesskattehänseende. Med hänsyn till verksamhetens art, beräknade omfattning och finansiering med särskilda avgifter får den anses utgöra en från X:s övriga verksamhet åtskild näringsverksamhet. Kravet på att verksamheten skall vara yrkesmässig i mervärdesskattehänseende är därmed uppfyllt. - Fråga uppkommer då om X:s omsättning av tjänsterna är undantagen från skatteplikt på grund av den fr.o.m. den 1 juli 1998 gällande bestämmelsen 3 kap. 23 a § ML. Enligt första stycket i denna paragraf undantas omsättning av tjänster som tillhandahålls inom fristående grupper av fysiska eller juridiska personer, om verksamheten i övrigt inte medför skattskyldighet hos gruppen eller hos de fysiska eller juridiska personerna, tjänsterna är direkt nödvändiga för utövandet av verksamheten, och ersättningen för tjänsterna exakt motsvarar den fysiska eller juridiska personens andel av de gemensamma kostnaderna för tjänsternas tillhandahållande. - Undantaget avser enligt andra stycket endast sådana tjänster som normalt inte tillhandahålls av någon annan utanför gruppen. - Nämnden gör i denna del följande bedömning. - Bestämmelsen får anses avse de fall då en av icke skattskyldiga fysiska eller juridiska personer bildad grupp tillhandahåller deltagarna i gruppen tjänster för vilka dessa utger ersättning som exakt motsvarar varje persons andel i de gemensamma kostnaderna. I förevarande fall är det X som tillhandahåller den bildade kartellen tjänster och förhållandena motsvarar därför inte dem som avses i bestämmelsen. Redan på denna grund är det nämnda undantaget inte tillämpligt. - Eftersom inte heller något annat undantag från skatteplikt i ML är tillämpligt på tjänsterna är X mot bakgrund av det anförda skattskyldigt till mervärdesskatt för ersättningen. - Fråga 2 - Av de skäl som anförts i motiveringen till svaret på fråga 1 kan inte heller den medlemsavgift som enligt förutsättningarna för fråga 2 erläggs till Y anses utgöra ersättning för av Y tillhandahållna tjänster. Y är därför inte skattskyldigt till mervärdesskatt på grund av det aktuella förfarandet. - Den del av aktuella medlemsavgifter som X erhåller har sin grund i att X i vissa fall har ansvar som kontaktförbund för medlemmar i andra medlemsförbund och är avsedd att finansiera denna verksamhet. Vad X sålunda erhåller får anses utgöra ersättning för de sålunda tillhandahållna tjänsterna vilket innebär att en omsättning föreligger. Även denna verksamhet får anses utgöra en från X:s övriga verksamhet åtskild näringsverksamhet. Verksamheten är därmed yrkesmässig. - Inte heller i detta fall är förhållandena sådana att undantaget i 3 kap. 23 a § ML eller annat undantag från skatteplikt är tillämpligt. - X är således skattskyldigt till mervärdesskatt även för den ersättning som utgår enligt förutsättningarna för fråga 2.

Ledamöterna, Wingren, ordförande, Ohlson och Sjöstrand var skiljaktiga såvitt avsåg frågorna om X:s skattskyldighet enligt frågorna 1 och 2 och anförde med instämmande av nämndens sekreterare von Oelreich följande. Av uppgifterna i ärendet framgår att Y bildats av förbund som organiserar viss kategori av

statligt anställda. Y skall i enlighet med huvudavtal med staten verka som en gemensam förhandlingskartell i centrala förhandlingar för förbunden. Kartellen och förbunden bedriver facklig verksamhet avseende slutande av kollektivavtal på central respektive lokal nivå samt verksamhet med anknytning härtill, såsom opinionsbildning m.m. Denna verksamhet medför inte skattskyldighet till mervärdesskatt. - Fråga är då om de belopp som kartellen utger till vissa förbund, bl.a. X, avser några av dessa förbund i gengäld tillhandahållna tjänster i yrkesmässig verksamhet. Ersättningen utgår dels på grund av att kartellen i centrala förhandlingar och anknytande verksamhet biträds av vissa anställda i dessa förbund, dels på grund av att förbunden såsom s.k. kontaktförbund på en arbetsplats förhandlar om kollektivavtal för samtliga övriga förbund som har medlemmar på arbetsplatsen. Medlen får antas vara avsedda att endast täcka de kostnader, som förbunden har med anledning härav. Avsikten med den tillämpade organisatoriska formen är att fördela samtliga förbunds kostnader så att i princip varje förbund står för de kostnader som hänförs till dess medlemmar. - Vi gör följande bedömning. - De uppgifter som X utför i kartellens centrala verksamhet eller i egenskap av kontaktförbund avser ett fullföljande av en av samtliga förbund inom kartellen gemensamt bedriven facklig verksamhet. Verksamheten, som således bedrivs i såväl X:s eget som övriga medlemsförbunds intresse att sluta kollektivavtal för sina medlemmar, har sin grund i föreningsrättsliga stadgar och beslut och inte i kontraktförhållande med kartellen eller övriga förbund om tillhandahållande av vissa tjänster. Att X som medlem i kartellen verkar för organisationens ideella ändamål och av organisationen kompenseras för kostnader, som därvid uppkommer, kan därför inte anses innebära att förbundet tillhandahåller några tjänster mot ersättning eller bedriver en verksamhet av sådant stadigvarande och självständigt slag med vinstsyfte som grundar yrkesmässighet enligt ML. Någon skattskyldighet för X såvitt nu är i fråga uppkommer därför inte. På grund härav saknas skäl att pröva om 3 kap. 23 a § ML är tillämplig. - Vi anser att förhandsbeskedet hade bort meddelas i enlighet med det anförda.

X överklagade och yrkade att Regeringsrätten, med ändring av förhandsbeskedet, skulle besluta att X inte var skattskyldigt till mervärdesskatt för någon av ersättningarna. Till stöd för sin talan anförde X bl.a. följande. Den del av de aktuella medlemsavgifterna som X erhåller från andra förbund utgör ingen ersättning för åt Y utförda tjänster. Det är endast en metod för att åstadkomma en utjämning av kostnaderna för arbete som fördelas mellan förbunden inom ramen för deras förhandlingssamverkan. Allt ansvar för Y:s arbete åvilar medlemsförbunden. Några tjänster har således inte utförts åt Y. De insatser som X utför avser bara förbundsgemensamma uppgifter i syfte att uppnå samverkansfördelar inom förhandlingskartellen. - Fördelningen av medlemsavgifter till X avser enbart det merarbete X utför i förhållande till andra förbund inom kartellen. Verksamheten bedrivs utan några som helst ekonomiska överskott eller vinstsyften och kan därför inte heller betraktas som yrkesmässig i skatterättslig mening. - Till detta kommer att de uppgifter som utförs av X tillhandahålls inom en fristående grupp av ideella föreningar. Verksamheten i övrigt medför därför inte skattskyldighet hos gruppen eller de i gruppen ingående juridiska personerna. De aktuella uppgifterna är direkt nödvändiga för utövandet av verksamheten och är inte åtskilda från X:s övriga verksamhet. De utgör således en integrerad del av X:s löpande verksamhet. Den medlemsavgift X erhåller motsvarar X:s andel av de gemensamma kostnaderna för verksamheten och tjänsternas tillhandahållande. - Tjänsterna kan normalt inte tillhandahållas av någon utanför gruppen och tillhandahålls inte heller av någon utanför gruppen.

RSV hemställde att förhandsbeskedet skulle fastställas vad gäller frågan om X:s skattskyldighet.

RSV yrkade för egen del att Regeringsrätten, med ändring av förhandsbeskedet, skulle besluta att Y var skattskyldigt till mervärdesskatt. Till stöd för sin talan anförde RSV bl.a. att Y, som är en juridisk person, uppbär ersättning för tjänster vilka tillhandahålls andra personer, nämligen de förbund

som ingår i Y, och att ersättningen bör anses utgöra en skattepliktig omsättning.

Y bestred bifall till RSV:s överklagande och anförde bl.a. följande. Y tillhandahåller inga tjänster till medlemsförbunden och uppstår heller ingen ersättning från dem. Y administrerar enbart medlemsavgifter mellan de i kartellen ingående förbunden. Allt arbete utförs av förbunden. Avgifterna som vissa av förbunden erhåller från övriga förbund avser enbart det kartellgemensamma arbete som några av förbunden utför för samtliga förbunds räkning. Eftersom ifrågavarande arbete utförs utan ekonomiskt överskott eller vinstsyfte kan Y inte anses vara skattskyldigt till mervärdesskatt.

Regeringsrätten (2001-06-18, Ragnemalm, Nilsson, Wennerström, Almgren) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten delar Skatterättsnämndens uppfattning att Y inte är skattskyldigt till mervärdesskatt.

Vad gäller frågan om X skall anses skattskyldigt till mervärdesskatt för de belopp X uppstår som ersättning för kostnader för förhandlingsverksamhet avseende andra förbunds medlemmar gör Regeringsrätten följande bedömning.

Y är en förhandlingskartell som har till uppgift att genom förhandlingsverksamhet ta tillvara de anslutna förbundens och deras medlemmars fackliga intressen. Förhandlingsarbetet inom kartellen är i stor utsträckning delegerat från central kartellnivå till förbunds- och lokal arbetsplatsnivå. Detta gäller såväl den centrala verksamheten, som kommer alla Y-medlemmar tillgodo, som den kontaktförbundsverksamhet som åvilar det största enskilda medlemsförbundet inom kartellen på varje enskild arbetsplats. Kontaktförbundet har ansvaret för all förhandlingsverksamhet på denna nivå även för medlemmar i annat medlemsförbund. För att finansiera verksamheten erlägger samtliga förbund en tillkommande medlemsavgift till Y. Avgifterna fördelas sedan mellan de förbund som utfört arbetet.

För skattskyldighet till mervärdesskatt krävs bl.a. att fråga är om skattepliktig omsättning i en yrkesmässig verksamhet. Den ersättning X uppstår har sin grund i det sätt på vilket förhandlingsverksamheten organiserats inom kartellen och kartellens stadgar och inte i ett kontraktsförhållande mellan X och kartellen eller övriga förbund. Den förhandlingsverksamhet i form av central verksamhet och kontaktförbundsverksamhet som X bedriver inom ramen för sitt medlemskap i Y för att tillgodose förhandlingskartellens syfte kan till följd härav inte anses vara yrkesmässig i den mening som avses i 4 kap. 1 § ML.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens beslut i vad det överklagats av RSV.

Regeringsrätten förklarar, med ändring av förhandsbeskedet, att det fackförbund som överklagat beslutet inte är skattskyldigt till mervärdesskatt för de uppstådda beloppen.

Regeringsrådet Lindstam var skiljaktig i fråga om motiveringen såvitt avsåg X och anförde: X utför inom ramen för det samarbete som etablerats inom förhandlingskartellen Y tjänster som kommer övriga medlemmar i kartellen till del. X uppstår för dessa tjänster ersättning från de övriga i kartellen ingående förbunden via Y. X får härigenom anses bedriva en verksamhet, som med hänsyn till verksamhetens art, omfattning och avsedda varaktighet är att bedömas som yrkesmässig.

Regeringsrätten har i ett denna dag avgjort mål funnit att det i 3 kap. 23 a § ML föreskrivna undantaget från skatteplikt för omsättning av tjänster som utförs inom en fristående grupp personer är tillämpligt på förhandlingstjänster som utförs inom ramen för ett samarbetsavtal mellan tre fackförbund. Någon avgörande skillnad mellan det fallet och det nu förevarande föreligger enligt min mening inte. Jag finner därför att undantaget är tillämpligt även på X:s omsättning av de i målet aktuella tjänsterna.

Föredragna 2001-03-21, föredragande Kristiansson, målnummer 2809-1999 (I)
och 1595-1999 (II)

Sökord: Förhandsbesked övriga skatter; Mervärdesskatt; EG-mål

Litteratur: Prop. 1993/94:99 s. 134-135 och 163-167; prop. 1997/98:148 s. 63-65;
Bohlins, Momshandboken s. 123-126
