

Några anteckningar angående ett förbisett rättsfall från regeringsrätten och två åtminstone skenbart motstridiga kammar-rättsfall

Av f d kammarrättsrådet Hans Bylin

Fallen handlar om avgifter till s k servicebolag. Frågan om avdrag för avgifter till sådana bolag har mer eller mindre indirekt sina rötter i avdragsförbudet för medlemsavgifter till föreningar i 20 § kommunalskattelagen. Det kan därför vara lämpligt att först ge historisk överblick angående tillämpningen av avdragsförbudet.

Som bekant sägs det i 20 § att avdrag inte får göras för den skattskyldiges levnadskostnader och därtill hänförliga utgifter. Beträffande medlemsavgifter utvecklas detta närmare i första meningen i punkt 1 av anvisningarna, som alltsedan kommunalskattelagens tillkomst — bortsett från en modernisering av verbformerna — lyder.

”Till skattskyldigs levnadskostnader, för vilka avdrag enligt denna paragraf ej medges, räknas bland annat premier för egna personliga försäkringar och avgifter till kassor, föreningar och andra sammanslutningar, i vilka den skattskyldige är medlem.”

Jr dr Carl W U Kuylenstierna hade anledning att rikta uppmärksamheten på syftet med anvisningspunkten i samband med sin anmälan i Sv Skattetidning 1960 av Åke Hellners doktorsavhandling. Kuylenstierna anförde därvid följande (s 146).

— — —”Och det föreligger beträffande medlemsavgifter ett rent skattetekniskt arrangemang. Man har genom bestämmelsen om medlemsavgifter i punkt 1 av anvisningarna till 20 § KL velat undvika att beskatta mottagaren och i stället beskattat utbetalaren genom att vägra honom avdrag för vad som betraktas som dennes levnadskostnad. Personligen ansåg jag, när frågan om dylik avdragsrätt först kom upp i regeringsrätten, att detta ej kunde gälla juridiska personers medlemsavgifter, därför att juridiska personer icke själva kan ha någon levnadskostnad. Men jag fick småningom böja mig för majoriteten, som bestämde praxis. När 1928 års lagstiftning kom till torde det ha varit allmän praxis att medge avdrag för flertalet juridiska personers medlemsavgifter.” — — —

A. Särskilda regler gäller för arbetstagarföreningar och arbetsgivarföreningar

Tidigare beskattades arbetstagare för konfliktunderstöd från sin fackförening men den skatteplikten upphävdes vid kommunalskattelagens tillkomst. Stadgandet härom infördes i punkt 8 av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen och lyder

”Understöd, som vid arbetskonflikt utgått till i konflikten indragen arbetare från organisation, som han tillhört, är icke att hänföra till skattepliktig intäkt.”

Genom detta stadgande bröt man mot den rättspraxis som knäsatte i rättsfallet RÅ 1917 ref 79, där en arbetare beskattades för konfliktbidrag från sin fackförening. Däremot yttrade sig 1928 års lagstiftare inte uttryckligen om arbetsgivarföreningarnas skatteproblem.

Fortfarande medges emellertid i praxis arbetsgivare avdrag för avgift till arbetsgivarförening om föreningen är skyldig att utge konfliktbidrag, vilket överensstämmer med RÅ 1913 ref 147. Avgiften anses ha karaktär av försäkringspremie.

Vid flera tillfällen har man ifrågasatt lagändring för att undanröja olikheten i rätten till avdrag för avgifter till fackföreningar och för avgifter till arbetsgivarföreningar. Härvid har man oftast glidit förbi grunden till att man 1928 införde skattefrihet för arbetstagarernas konfliktunderstöd, som tidigare ansetts skattepliktiga såsom ersättning för förlorad arbetsinkomst.

Det är därför anledning att ta del av vad 1921 års kommunalskattekommitte anförde i den frågan i sitt betänkande, SOU 1924:53 s 423.

Understöd, som vid arbetskonflikt utgått till i konflikten indragen arbetare från organisation, som han tillhört, har ansetts — efter avdrag för årets avgifter till organisationen — utgöra beskattningsbar inkomst. (Se regeringsrättens årsbok för år 1917, ref. nr 79.). Antagligen har ett dylikt konfliktunderstöd, som ju utgått till en i visst företag anställd men genom konflikten arbetslös arbetare, och som avsett att utgöra ersättning, helt eller delvis, för den mistade arbetsinkomsten, funnits böra i beskattningshänseende likställas med inkomst av arbetsanställning i egentlig mening. — Kommittén har ansett konfliktunderstöd av nu omförmäld art icke böra i beskattningshänseende hänföras till skattepliktig intäkt. Om och i den mån det utgått av förut erlagda avgifter till organisationen, för vilka avdrag vid inkomstberäkningen icke medgives, är det jämförligt med understöd, som utgått på grund av försäkring; och det instämmer med de allmänna grunder, varå kommittén byggt sitt förslag i fråga om försäkringstagares skatteplikt för vad han på grund av försäkring uppburit, att undantaga konfliktunderstödet från skatteplikt. Någon skillnad mellan vad av understödet, som härflutit från erlagda avgifter, och vad som utgått av andra organisationens medel kan naturligtvis icke göras. — Kommittén har ansett nu anförda mening lämpligast böra komma till uttryck genom en anvisningsbestämmelse av det innehåll, som återfinnes i punkt 8 av anvisningarna till denna paragraf.

Såväl kommittén som lagstiftaren grundade alltså sitt ställningstagande på förslaget om försäkringstagares beskattning i samband med ej obligatoriska

personförsäkringar. Detta innebar att premierna inte blev avdragsgilla om man bortser från schablonavdraget om 200 kr. Å andra sidan beskattade man inte utfallande belopp.

Beträffande avgifterna till arbetsgivareföreningar föreligger inte något uttalande i propositionerna, som ligger till grund för kommunalskattelagen. Härav har man nog rätt att dra den slutsatsen att lagstiftaren inte fann anledning att ingripa mot rättspraxis såsom den kommit till uttryck i RÅ 1913 ref 147, där arbetsgivare fick avdrag för avgift till svenska arbetsgivarföreningen.

I fråga om arbetsgivarföreningarna måste grunden till den valda lösningen liksom beträffande fackföreningarna vara att man ansett att dessa organisationers verksamhet vara av "sådan natur som står försäkringsväsendet nära." För fackföreningarna och deras medlemmars del har man ju direkt stöd i lagen och dess motiv. Beträffande arbetsgivarföreningarna fungerar en långvarig praxis som stöd. Någon konflikt med avdragsförbudet i 20 § uppkommer inte eftersom avgifterna till arbetsgivarföreningarna inte anses som egentliga föreningsavgifter utan såsom premier.

Fullt konsekvent är emellertid "försäkringsprincipen" inte genomförd vid arbetsgivarföreningarnas beskattning. Sådana föreningar beskattas nämligen inte för influtna avgifter, vilket bort ske om jämförelsen med skadeförsäkringar skulle gälla fullt ut. Anledningen härtill lär vara att man inte önskat beskatta mer än en gång¹. Dvs avdrag för avgifter och beskattning av konfliktunderstöd. Föreningarna beskattas dock för fondernas avkastning.

I debatten har man i allmänhet förbisett att arbetstagarna före 1928 års lagstiftning fick avdrag för de under beskattningsåret erlagda avgifterna till fackföreningen men att rätten till avdrag föll bort på grund av att konfliktunderstöden blev skattefria. Det förefaller också som om man reagerat mot företagarnas avdragsrätt för bidrag till arbetsgivarorganisationerna utan att beakta skatteplikten för konfliktbidragen. — Därmed inte sagt att allt är bra och rättvist. Vissa redovisningstekniska svårigheter torde nämligen föreligga vid fördelningen av avgifterna mellan medel avsedda för konfliktändamål och för allmänt ändamål, jfr Ds B 1980:3 s 14—15.²

B. Andra föreningar än arbetstagarföreningar och arbetsgivarföreningar

Bland dessa föreningar kan man i stort sett urskilja följande grupper 1) Föreningar som bedriver yrkesmässig verksamhet. 2) Vissa föreningar eller sammanslutningar som utför prestationer för medlemmarnas gemensamma räkning t ex karteller. 3) Föreningar som både bedriver rörelse och utövar mer

¹ Jfr Waller p m angående sättet för beräkning av juridiska personers inkomst i vissa avseenden m m, SOU 1923:69 s 139 samt K G A Sandströms kritik, Rättvis beskattning s 121 ff.

² Inom budgetdepartementet upprättad p m.

allmän verksamhet till medlemmarnas nytta. 4) Branschföreningar. Gränserna mellan grupperna kan emellertid ofta förefalla flytande.

1. Föreningar som bedriver yrkesmässig verksamhet

Det klassiska exemplet utgör de sk ångpanneföreningarna. Dessa kontrollerar medlemmarnas ångpannor och därtill hörande anläggningar, inbegripet elektriska anläggningar. Föreningarna medverkar till att medlemmarnas anläggningar är driftsäkra och i driftekonomiskt bruk. Medlemmarna betalar avgifter till föreningarna, vilka är beräknade i förhållande till lämnade tjänster. För föreningarna utgör avgifterna skattepliktig intäkt i rörelsen. Medlemmarna får avdrag för erlagda avgifter såsom för driftkostnad i deras rörelser. Avgifterna anses alltså inte utgöra föreningsavgifter i egentlig mening. Se t ex RÅ 1934 ref 18 som gällde Södra Sveriges Ångpanneförening. Regeringsrätten förklarade att årsavgifterna till föreningen med hänsyn till grunderna för dessas uttagande måste anses vara att likställa med arvode för åtagna arbetsuppgifter och förty utgöra skattepliktig intäkt för föreningen.

2. Vissa kartellsammanslutningar

Lika med ångpanneföreningarna behandlas sådana sammanslutningar eller föreningar som utför vissa särskilda prestationer för medlemmarnas gemensamma intresse. Verksamheten består ofta i prisreglerande eller prisutjämnande åtgärder. Kartellorganisationen tar upp ersättning för prestationerna efter omfattningen av verksamheten. Avgifterna för sådana prestationer i och för medlemmarnas näringsverksamhet har nämligen i praxis inte ansetts utgöra föreningsavgifter i vanlig mening. Medlemmarna har följaktligen också fått avdrag såsom för annan kostnad i näringsverksamheten.

Som exempel på den skattemässiga behandlingen av kartellavgifter kan följande rättsfall tjäna; RÅ 1947 Fi 1166 (Sv Skattetidning RR-utslag 1947 s 7) och RÅ 1952 Fi 4 (Sv Skattetidning RR-utslag 1952 s 9). I det första fallet förekom följande omständigheter.

Kammarrätten hade medgivit Inlands AB avdrag för avgifter till Scanpapp, Scansulfit, Sulfitkartellen och Wellpappskartellen. Hos RR anförde TI och bolaget besvär. TI uttryckte tvekan om de av KR medgivna avdragen. Bolaget invände att Scanpapp och Scansulfit inte var föreningar "utan snarare kontor, som för brukens räkning vaka över allt som rör exporten." Kartellavgifterna avsåg en fördelning i efterhand av verkliga kostnader för prissättning och kvotering. Bolaget fullföljde också ett annat yrkande om ej medgivna avdrag för andra avgifter och bidrag. RR gjorde ej annan ändring än att bolaget fick avdrag för bidrag till Pappersindustrins forskningsinstitut.

I det andra fallet hade AB Böksholms Sulfitfabrik av RR fått avdrag för ett belopp av 2 514 kr, som utgjorde avgift till Sydsvenska virkesföreningen. Denna träffade varje säsong uppgörelse

med skogsägarföreningen om priser och leveransvillkor (inköpskartell). Beloppet hade utgått enligt föreningens stadgar, som innehöll att föreningens kostnader skulle fördelas på medlemmarna i förhållande till varje år inköpt virkesmängd.

3. Föreningar som både bedriver rörelse och utövar mer allmän verksamhet till medlemmarnas nytta

För förening som både driver rörelse och utövar mer allmän verksamhet till nytta för medlemmarna har, enligt GRS skattehandbok, 7:e upplagan s 75, medlemsavgifterna emellertid inte ansetts utgöra skattepliktiga intäkter även om rörelsen utgjort den väsentliga delen av verksamheten. Medlemsavgifterna har nämligen i dessa fall ansetts i första hand utgöra bidrag till den allmänna verksamheten. I enlighet härmed har t ex våra stora konsumtions- och produktionsföreningar inte beskattats för uppburna medlemsavgifter, därvid dock i allmänhet vid beräkning av deras rörelseinkomst avdrag vägrats för omkostnader med emot medlemsavgifterna svarande belopp (se t ex RÅ 1934 Fi 201, 1939 Fi 29, 1947 Fi 22, 1951 Fi 799—800). Omkostnaderna har nämligen till detta belopp presumerats avse icke rörelsen utan den allmänna föreningsverksamheten.

Utöver de i handboken åberopade fallen kan nämnas ett förhandsbeskedsärende angående Sveriges Lantbruksförbund, förening u p a, och vissa andra stora föreningar inom jordbrukets ekonomiska föreningsrörelse, RN 1964 nr 2:4.

Förhandsbeskedet gällde bl a avgifter till förbundet och andra föreningar för att medverka till utförande av för medlemmarna gemensamma åtgärder, som avsåg främjande av deras ekonomiska verksamhet såsom reklam och propaganda, kurser och utbildning för medlemmar och funktionärer hos anslutna föreningar samt utredningar och planläggning. RN fann att avgifterna fick anses vara avsedda att täcka kostnader för vederbörande förenings allmänna verksamhet och således inte var att betrakta som ersättning för särskilda tjänster, som föreningen på medlems uppdrag utfört för dennes räkning. RN förklarade därför att sådana utgifter ej utgjorde avdragsgill kostnad för medlemmen och avgifterna inte skattepliktig inkomst för föreningen. RR lämnade föreningarnas besvär utan bifall.

Rättspraxis innebär alltså att de kooperativa föreningarna inte kan få avdrag för vissa driftkostnader. I handboken åberopas emellertid också RÅ 1961 ref 43, som tyder på en viss uppmjukning av praxis.

Innan referatet från 1961 närmare berörs kan det vara lämpligt att fästa uppmärksamheten på ett tidigare fall nämligen RÅ 1952 Fi 1437 (Sv Skattetidning RR-utslag 1952 s 10).

RR vägrade Örebro läns skogsägareförening avdrag för avgifter till Sveriges Skogsägareföreningars Riksförbund för utförda tjänster. Dessa avsåg

bl a förhandlingar med bränslekommissionen och diverse andra myndigheter, med industrin samt för propaganda och annonser etc. — I målet hade föreningen invänt att det ej var fråga om medlemsavgift utan om ersättning för utförda uppdrag, s k förvaltningsbidrag som ej utgick stadgeenligt.

Det intressanta med målet är inte RR:s beslut utan följande yttrande av två skiljaktiga ledamöter.

Enär det på grund av vad i målet förekommit må antagas att ifrågavarande förvaltningsbidrag av föreningen utgivits "på grund av särskild överenskommelse" (cit här), samt omständigheterna i målet ej föranleda till att bidraget det oaktat helt eller delvis är att anse såsom sådan föreningsavgift, som avses i punkt 1 av anvisningarna till 20 § kommunalskattelagen, alltså och då bidraget med hänsyn till beskaffenheten av de kostnader som därmed avsetts tillika får anses ha utgjort avdragsgill omkostnad i föreningens rörelse.

Yttrandet pekar fram mot den lösning frågan fått genom de sedermera inrättade servicebolagen, se RN 1957 nr 5:4 och jfr nedan.

Som nämnts tyder rättsfallet RÅ 1961 ref 43 på en viss uppmjukning av rättspraxis. Målet gällde Sveriges Lantbruksförbund, förening u p a. Regeringsrättens majoritet yttrade följande:

Av den i målet förebragta utredningen framgår att den av föreningen bedrivna verksamhet, som avser att mot särskild ersättning lämna rådgivning eller annat biträde åt medlemmar och andra, utövas på sådant sätt och i sådan omfattning att densamma måste anse utgöra rörelse. Denna rörelse bedrivs i nära samband med föreningens allmänna verksamhet, som icke är att hänföra till förvärvskälla. På grundval av föreningens deklARATION eller underlaget för densamma kan icke tillförlitligen beräknas intäkterna och kostnaderna i rörelsen. Vid sådant förhållande måste med hänsyn till vad eljest i målet förekommit antagas, att de i rörelsen uppburna ersättningarna motsvara de på densamma löpande kostnaderna, så att i rörelsen ej uppkommit vare sig vinst eller förlust.

På sätt och vis kan man säga att föreningen vann processen i sak genom att regeringsrätten förklarade serviceverksamheten utgöra rörelse. På grund av regeringsrättens krav på utredning fick man emellertid inte avdrag för underskott i rörelsen. Framgången blev emellertid illusorisk eftersom underskottet var betydande.

4. Branschföreningar

Dessa anses inte driva rörelse trots att de för medlemmarnas räkning i regel ombesörjer vissa gemensamma angelägenheter. Avdragsförbudet för medlemsavgift till branschförening gäller också för den händelse att de gemensamma angelägenheterna har sådan karaktär att medlemmen skulle fått avdrag som för driftkostnad i sin rörelse om han själv haft utgiften. Avdragsförbudet för medlemsavgifter gäller också om man i sin yrkesverksamhet varit tvungen att vara medlem i en förening. Se t ex RÅ 1949 ref 52 I, där ad-

vokat vägrades avdrag för avgift till advokatsamfundet, ”ändå att utgiften föranletts av klagandens advokatverksamhet.”

För att komma förbi avdragsförbudet började man på 1950-talet att klyva medlemsavgifterna i en allmän avgift och en speciell sådan som utgick enligt särskild faktura för vissa speciella tjänster av driftkostnadskaraktär. En sådan uppspaltning kan emellertid inte göras på ett tillförlitligt sätt och underkändes därför av domstolarna. Se t ex RÅ 1956 Fi 1533 och Fi 1534. I dessa fall vägrades avdrag för speciella medlemsavgifter, som utgick enligt särskild faktura till Svenska Pappersbruksföreningen.

C. Avgifter till sk serviceaktiebolag

Efterhand som branschföreningarna kom att belastas med allt fler uppdrag av driftkostnadskaraktär började man inrätta särskilda serviceaktiebolag. I ett ej överklagat förhandsbeskedsärende godkände RN avdrag för avgifter till ett sådant bolag. RN förklarade att sådana avgifter var avdragsgilla vid utgivarnas inkomsttaxering, dock endast i den mån avgifterna utgavs för sådant ändamål att de jämlikt 29 § kommunalskattelagen kunnat, vid direkt utgivande för ändamålet ifråga, hänföras till driftkostnad i utgivarnas rörelser. Se RN 1957 nr 5:4.

Det förbisedda rättsfallet

Frågan om avdrag för avgifter till serviceaktiebolag prövades första gången den 28 maj 1957 i regeringsrätten. Vid den tiden publicerades inte några mål om förhandsbesked i RÅ:s notisavdelning. Tyvärr togs fallet inte in i referantavdelningen, vilket kan bero på att utgången ansågs självklar. Det publicerades emellertid i Svensk Skattetidnings sammanställning av rättsfall från regeringsrätten 1957 s 13 och följaktligen också i GRS skattehandbok del II, 4:e upplagan. Följande omständigheter förekom i målet.

TI ang förhandsbesked. En branschorganisation, vars medlemmar en tidigare utslag av RR vägrats avdrag för medlemsavgifter till org avsåg att bilda ett AB för övertagande av uppgifter, som org för närvarande omhändertade. AB skulle omhänderta icke endast tjänster, för vilka uppdragsgivarna debiterades enl styckekostnadsmetod, utan även tjänster, där den enskilda uppdragsgivarens nytta bestämdes enl en norm för kostnadsfördelning, som överenskommit uppdragsgivarna emellan och som i huvudsak skulle överensstämma med den norm för fördelning av kostnaderna, som nu förekom i org:s stadgar. — RN fann att den omständigheten, att vederlag för utförda tjänster debiterades uppdragsgivaren icke för varje tjänst utan efter generella grunder, varom överenskommelse träffats mellan uppdragsgivarna och AB,

icke i och för sig innebure hinder för att vederlaget ansågs ss en driftkostnad i uppdragsgivarens rörelse. På grund härav förklarade RN, att dylikt vederlag, som av uppdragsgivare utgaves till det tilltänkta AB, vore — i den mån vederlaget utgjordes för sådant ändamål att det jml 29 § KL kunde hänföras till driftkostnad i uppdragsgivarnas rörelser — avdragsgillt vid uppdragsgivarnas ink.tax. — RR ej ä.

Frågan om avdrag för avgifter till ett annat servicebolag, Sveriges Advokaters Service AB, prövades av KR i Stockholm den 8 oktober 1973, RRK K74:1:4. KR fann ej visat att ifrågavarande avgift var avdragsgill och lämnade klagandens besvär över länsskatterättens beslut utan bifall. I referatet i RRK K finns ingen hänvisning till 1957 års fall i regeringsrätten. På grund av klagandens sjukdom överklagades inte målet till regeringsrätten. — I dom den 3 mars 1980 prövade KR i Stockholm åter frågan om avdrag för avgifter till advokaternas serviceaktiebolag, med motsatt utgång.

Sammanfattning av synpunkter på frågan om avdrag för avgifter till servicebolagen

Serviceaktiebolagen är rörelsedrivande och avgifterna till dem kan inte likställas med medlemsavgifter till föreningar. Avgifterna är därför avdragsgilla i utgivarnas näringsverksamhet. Detta gäller oavsett om de utgår efter styckekostnadsmetoden eller efter generella, överenskomna grunder. I det av RR 1957 avgjorda fallet tillämpades båda metoderna. Det förutsätts dock att vederlagen utgivs för sådant ändamål att de enligt 29 § KL kan hänföras till driftkostnad i uppdragsgivarnas rörelser.

RN:s av RR godkända slutsats i 1957 års fall tolkas inte sällan av vederbörande taxeringsintendenter som om den skattskyldige i varje enskilt fall är skyldig att visa att avgiften avser sådan kostnad, som avses i 29 § KL. Ett sådant krav kan knappast anses för hårt eftersom det allmännas representanter måste vara försiktiga. Beviskravet bör väl i allmänhet kunna uppfyllas utan svårighet genom att förete bolagsordningen eller andra föreskrifter för servicebolagets verksamhet.

Det finns emellertid också anledning att förutsätta försiktighet från servicebolagens och deras uppdragsgivares sida. Såsom exempel på sådan försiktighet kan nämnas att vederbörande förbund i 1957 års mål uppgav att, för det fall förbundet eller övriga anslutna organ hade att företräda medlemmarna utåt, t ex vid framställningar till eller besvarande av remisser från myndigheter, skulle på sedvanligt sätt tas ut en medlemsavgift för täckande av kostnader som fortfarande skulle omhänderhas av föreningen och som alltså enligt förbundet inte var avdragsgilla.

I detta sammanhang kan det vara på sin plats att peka på den utvidgning av begreppet driftkostnad i rörelse, som syns ha skett i praxis genom RÅ 1979

ref 61 (se SN 1980 s 484). I detta fall fick Dagens Nyheter AB avdrag för provision till bank för arbete med inlösen av utdelningskuponger. Det är emellertid ännu för tidigt att yttra sig om detta kan medföra en sådan liberalisering så att t ex vissa kostnader för mera allmänna uppgifter kan bli avdragsgilla vid den skattemässiga bedömningen av servicebolagens och deras uppdragsgivares näringsverksamhet.

Det bör nämnas att frågan också behandlats i betänkande av expertgrupp inom företagsskatteberedningen, SOU 1975:77 s 49, där man yttrade följande.

Ett annat exempel kan hämtas från den tidigare diskussionen om rätt till avdrag för avgifter till branschorganisationer. När kraven på en sådan avdragsrätt avvisades, skedde det bl a under hänvisning till att i stort sett samma skattemässiga effekt som av den diskuterade avdragsrätten kunde uppnås genom att bilda servicebolag, som i vanlig ordning debiterade medlemsföretagen för sina tjänster. Självfallet innebär det inte skattefusk att använda de metoder lagstiftaren själv sålunda anvisat.

Efterskrift

Sedan detta skrivits har det blivit bekant att RR i mars 1981 meddelat prövningstillstånd i ett mål om avdrag för avgifter till ett serviceaktiebolag.