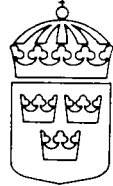


Regeringens proposition 1991/92:117

om avdragsrätt för avgifter till
arbetsgivarorganisationer



Prop.
1991/92:117

Regeringen föreslår riksdagen att anta det förslag som har tagits upp i bifogade utdrag ur regeringsprotokollet den 26 mars 1992.

På regeringens vägnar

Carl Bildt

Bo Lundgren

Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen föreslås att arbetsgivares avdragsrätt vid inkomstbeskattningen för avgift till arbetsgivarorganisation avskaffas till den del den inte avser konfliktändamål.

De nya bestämmelserna föreslås gälla för avgifter som avser tiden efter den 31 december 1991.

Förslag till

Lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)

Härigenom föreskrivs att punkt 1 av anvisningarna till 20 § kommunalskattelagen (1928:370) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

Anvisningar

till 20 §

1.¹ 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. Avdrag får dock göras för sådana premier och avgifter i den omfattning som anges i 33 §, 46 § 2 mom., punkterna 21 och 23 av anvisningarna till 23 § och punkt 6 av anvisningarna till 33 §.

Bestämmelserna i första stycket gäller inte avgifter till arbetsgivarorganisationer. Beträffande sådana avgifter gäller att avdrag medges till den del avgifterna avser medel för konfliktändamål. Bedömningen av vad avgifterna avser får grundas på uppgifter i organisationens budget om inte särskilda skäl talar mot det. Vid bedömningen skall dock avgifterna alltid i första hand avräknas mot kostnaderna för den övriga organisationsverksamheten.

Utgifter för representation och liknande ändamål är att hänföra till omkostnader i förvärvskälla endast om de har omedelbart samband med verksamheten, såsom då fråga uteslutande är om att inleda eller bibehålla affärsförbindelser och liknande eller då utgifterna avser jubileum för företaget, invigning av mera betydande anläggning för verksamheten, stapelavlöpfung eller jämförliga händelser eller då utgifterna är att hänföra till personalvård. Avdrag medges i det enskilda fallet inte med större belopp än som kan anses skäligt och inte i något fall för utgifter för spritdrycker och vin. Avdrag för måltidsutgifter medges normalt inte med större belopp än som motsvarar skäliga utgifter för lunch.

Till kostnader för hälsovård, sjukvård samt företagshälsovård, för vilka avdrag inte medges enligt denna paragraf, räknas

kostnader för hälso- och sjukvård för vilken ersättning inte utges enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring i den mån kostnaderna inte avser antingen sjuk- och tandvårdskostnader som uppkommer vid insjuknande

¹Senaste lydelse 1990:650.

i samband med tjänsteförrättning utomlands eller sjuk- och tandvårdskostnader för anställd som inte är försäkrad enligt lagen om allmän försäkring,

kostnader för företagshälsovård som inte uppfyller villkoren för bidrag enligt förordningen (1985:326) om bidrag till företagshälsovård samt

kostnader för sådan verksamhet som avser rehabilitering eller liknande och som inte bedrivs efter grunder som fastställs i kollektivavtal mellan arbetsmarknadens huvudorganisationer.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1992 och tillämpas första gången vid 1993 års taxering. Äldre föreskrifter tillämpas dock fortfarande vid 1993 års taxering i fråga om avgifter som avser tiden före den 1 januari 1992.

Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 26 mars 1992

Närvarande: statsministern Bildt, ordförande, och statsråden B. Westerberg, Friggebo, Johansson, Laurén, Hörnlund, af Ugglas, Dinkelspiel, Thurdin, Hellsvik, Wibble, Björck, Davidson, Könberg, Odell, Lundgren, Unckel, P. Westerberg, Ask

Föredragande: statsrådet Lundgren

Proposition om avdragsrätt för avgifter till arbetsgivarorganisationer

1 Inledning

Under hösten 1991 överlämnades till riksdagen en proposition om justeringar i beskattningen i inkomstslaget tjänst, m.m. (prop. 1991/92: 48). I propositionen föreslogs bl.a. att skattereduktionen för fackföreningsavgift skulle avskaffas fr.o.m. 1993 års taxering. Regeringen meddelade samtidigt med åberopande av undantagsbestämmelsen i 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen att den avsåg att till våren återkomma till riksdagen med förslag att avskaffa arbetsgivares avdragsrätt för avgift till arbetsgivarorganisation till den del den inte avser medel för konfliktändamål. Enligt meddelandet skulle avdragsbegränsningen gälla för avgifter som avsåg tiden efter den 31 december 1991.

Riksdagen (SkU8, rskr. 98, SFS 1991:1868) biföll propositionen.

Frågan om arbetsgivares avdragsrätt för avgift till arbetsgivarorganisation har behandlats i en promemoria som har utarbetats inom finansdepartementet. Utdrag av promemorian bör fogas till protokollet i detta ärende som *bilaga 1*. Promemorian har remissbehandlats. En förteckning över de remissinstanser som yttrat sig över promemorian bör fogas som *bilaga 2* till protokollet. Promemorian och en remissammanställning finns tillgängliga i lagstiftningsärendet (dnr 999/92).

Jag kommer i det följande att redovisa mitt förslag till hur arbetsgivares avdragsrätt för avgift till arbetsgivarorganisation bör utformas.

Regeringen beslutade den 12 mars 1992 att inhämta *lagrådets* yttrande över det lagförslag som upprättats inom finansdepartementet med anledning av vad jag nu redogjort för. Det remitterade lagförslaget bör fogas till protokollet i detta ärende som *bilaga 3*.

Lagrådets yttrande bör fogas till protokollet som *bilaga 4*. Jag återkommer till lagrådets synpunkter i avsnitt 3.

2 Bakgrund

Avdrag vid inkomstbeskattningen medges inte för avgifter till föreningar

och andra sammanslutningar i vilka den skattskyldige är medlem. Det framgår av punkt 1 första stycket av anvisningarna till 20 § kommunal-skattelagen (1928:370), KL. Regeln anses innebära att medlemsavgifter inte är avdragsgilla oavsett om medlemskapet har föranletts av den skattskyldiges förvärvsverksamhet eller inte (RÅ 1944 ref. 52).

Avdragsförbudet för medlemsavgifter omfattar även avgifter till olika bransch- och yrkesföreningar. Avdrag har emellertid medgetts för avgift till förening då avgiften helt eller praktiskt taget helt utgjort vederlag för direkta tjänster åt medlemmarna. Föreningarna har då ansetts driva yrkesmässig verksamhet av sådan art att avgiften utgjort intäkt i verksamheten (RÅ 1934 ref. 18 och RÅ 1953 Fi 261).

Från regeln om ett generellt avdragsförbud för medlemsavgifter har i praxis undantag gjorts för avgifter till arbetsgivarorganisationer. Avdrag har medgetts i sådana fall då avgiften kunnat likställas med premie för försäkring mot förlust i samband med arbetskonflikt (RÅ 1913 ref. 147). Som försättning för avdragsrätten har uppställts kravet att arbetsgivarorganisationen i händelse av konflikt är skyldig att lämna medlem konfliktbidrag. Vidare har krävts att avgiften till någon väsentlig del används för sådant ändamål (RÅ 1965 Fi 1198, jfr RÅ 1971 Fi 1645). Konfliktbidrag från arbetsgivarorganisation har ansetts skattepliktiga (RÅ 1959:1006). Konfliktunderstöd från fackförening utgör däremot enligt punkt 8 av anvisningarna till 32 § KL inte skattepliktig intäkt. Överensstämmelse föreligger alltså mellan avdragsrätt och skatteplikt i de båda fallen.

Av regeringsrättens praxis följer att avdrag i vart fall kan medges för den del av en avgift till arbetsgivarorganisation som avser konfliktändamål. Det får anses oklart om praxis ger stöd för en längre gående avdragsrätt. En mera allmänt omfattad uppfattning tycks dock vara att det finns en generell avdragsrätt för avgifter till arbetsgivarorganisationer om en del av avgiften avser konfliktändamål (Ds B 1980:3, SOU 1989:33 III s. 134, Handledningen för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 1992 års taxering del 2 s. 691, GRS 1990 20:20 KL). Oavsett räckvidden av regeringsrättens praxis synes utvecklingen ha inneburit att skattemyndigheterna normalt medger avdrag för hela avgiften som en arbetsgivare betalar, dvs. även till den del avgiften avser föreningsangelägenheter eller tjänster av servicekaraktär.

Enligt punkt 1 första stycket av anvisningarna till 19 § KL utgör inbetalade medlemsavgifter inte skattepliktig inkomst för fackföreningar eller arbetsgivarorganisationer. Dessa är i egenskap av ideella föreningar oinskränkt skattskyldiga med nämnda undantag. Den inkomstbeskattning som i normalfallet blir aktuell härrör främst från kapital- och fastighetsförvaltning. Vid beräkning av sådan inkomst medges avdrag för förvaltningskostnader enligt vissa schabloner. Avdrag medges inte för kostnader som har samband med föreningsverksamheten. Föreningarna är vidare skattskyldiga till fastighetsskatt och t.o.m. beskattningsåret 1993 till förmögenhetsskatt.

Arbetsgivares rätt till avdrag för avgift till arbetsgivarorganisation har i allmänhet åberopats som stöd för frågan om avdragsrätt för fackföre-

ningsavgifter. Avdragsrätten för fackföreningsavgifter, utformad som en skattereduktion, infördes år 1983 med tillämpning första gången vid 1984 års taxering (prop. 1982/83:50, SkU 15, SFS 1982:1193). Det huvudsakliga skälet till att medge reduktion för fackföreningsavgift var enligt propositionen att skapa skattemässig jämställdhet mellan arbetsgivares och löntagares utgifter för resp. facklig organisationsverksamhet. I den under hösten överlämnade propositionen uppgav jag att jag delade den i riksdagen rådande uppfattningen att det bör föreligga skattemässig jämställdhet mellan arbetsgivare och arbetstagare i nu nämnt avseende men att jag ansåg att den metod som valts var principiellt felaktig (prop. 1991/92:48 s. 18).

Avgifter till föreningar och andra sammanslutningar som den skattskyldige är medlem i är normalt inte avdragsgilla. Mot denna bakgrund borde enligt den uppfattning jag uttalade i propositionen avdrag inte medges för fackföreningsavgift vilken är att betrakta som en privat levnadskostnad. Enligt samma principer borde inte heller arbetsgivares avgift till arbetsgivarorganisation vara avdragsgill. Undantag borde för arbetsgivarnas del göras för sådana avgifter som avser medel för konfliktändamål. Avgifter av detta slag har karaktär av försäkringspremie och borde därför enligt de grundläggande principerna för företagsbeskattningen vara avdragsgilla även fortsättningsvis. I konsekvens med detta borde utbetalda konfliktsättningar från arbetsgivarorganisationer vara skattepliktiga.

En sådan förändring innebär en bibehållen skattemässig likabehandling mellan arbetsgivares och löntagares utgifter för resp. facklig organisationsverksamhet. Samtidigt uppnås bättre överensstämmelse med grundläggande skatterättsliga principer.

Mot bakgrund av de redovisade principiella skälen liksom statsfinansiella skäl föreslog jag att skattereduktionen för fackföreningsavgift skulle avskaffas. Samma skäl motiverade att ta bort avdragsrätten för arbetsgivares avgift till arbetsgivarorganisation till den del denna inte avser konfliktändamål. Av rättviseskäl borde båda åtgärderna vidtas samtidigt. Bl.a. med hänsyn till den statsfinansiella situationen var det synnerligen angeläget att förändringen skedde redan fr.o.m. 1993 års taxering. Fackföreningsavgifter som betalas under år 1992 skulle alltså inte berättiga till skattereduktion.

Beträffande ändrade regler för arbetsgivares avdragsrätt för avgift till arbetsgivarorganisation kunde något preciserat förslag inte läggas fram. I propositionen angavs att regeringen avsåg att återkomma med förslag i denna del under våren 1992.

Vid riksdagsbehandlingen förklarade skatteutskottets majoritet att den delade regeringens bedömning i den principiella frågan (SkU8). Utskottets inställning grundades bl.a. på meddelandet i propositionen om att regeringen avsåg att under våren lägga fram ett förslag avseende arbetsgivares avdragsrätt. Riksdagen beslutade i enlighet med det framlagda förslaget att avskaffa skattereduktionen för fackföreningsavgift fr.o.m. 1993 års taxering.

3 Ändrade avdragsregler

Mitt förslag: Ett avdragsförbud införs för arbetsgivares avgift till arbetsgivarorganisation till den del den beräknas avse annat än medel för konfliktändamål.

De nya bestämmelserna gäller för avgifter som avser tiden efter den 31 december 1991.

Promemoriaförslaget: Överensstämmer med mitt.

Remissinstanserna: Vissa arbetsgivarorganisationer bl.a. *SAF* anser att utgångspunkten att i skattehänseende jämställa arbetsgivares avgifter till arbetsgivarorganisationer med löntagares avgifter till fackliga organisationer är felaktig och att förslaget därför inte bör genomföras. Utgifter som en arbetsgivare har på personalområdet bör i beskattningshänseende behandlas som driftkostnader. Liknande synpunkter framförs även av *Sveriges Industriförbund*. Några remissinstanser påpekar att förslaget kan leda till organisatoriska förändringar hos arbetsgivarorganisationerna. En sådan utveckling skulle medföra organisatoriskt och administrativt merarbete. Vidare har invändningar gjorts mot att avdragsbegränsningen föreslås gälla fr.o.m. den 1 januari 1992.

LO anser att det finns starka principiella skäl för att både löntagares och arbetsgivares fackavgifter bör betraktas som utgifter för inkomsternas förvärvande. Även *TCO*, som dock tillstyrker att arbetsgivarnas avdragsrätt slopas, framför synpunkter av liknande slag.

Skälen för mitt förslag: Arbetsgivare har sedan länge haft en rätt till avdrag för avgift till arbetsgivarorganisation. I olika sammanhang har understrukits vikten av att uppnå likställdhet i den skattemässiga behandlingen av avgifter till fackföreningar och arbetsgivarorganisationer. Starka skäl talar för att likartade regler bör tillämpas i fråga om dessa typer av avgifter.

Som redovisats uttalade sig skatteutskottets majoritet i höstas för regeringens förslag att avskaffa avdragsrätten för såväl privatpersoners fackföreningsavgifter som arbetsgivares avgifter till arbetsgivarorganisation (avsnitt 2). Uttalandet gjordes i samband med att riksdagen beslutade att avskaffa skattereduktionen för fackföreningsavgifter med verkan fr.o.m. den 1 januari 1992. Utskottet ställde sig bakom uppfattningen att avdragsrätten för avgift till arbetsgivarorganisation också borde slopas fr.o.m. den 1 januari 1992. Avdragsrätt borde dock fortfarande föreligga för den del av avgiften som avsåg konfliktändamål. Motivet för att behålla avdragsrätten för den delen av avgiften var att den hade karaktär av försäkringspremie och att utbetald konfliktersättning fortfarande borde vara skattepliktig.

Vid remissbehandlingen av det förslag som därefter utarbetats inom finansdepartementet har flera remissinstanser - från skilda utgångspunkter - framfört kritiska synpunkter på att omläggningen genomförs

i enlighet med de riktlinjer som regeringen lade fast i höstas. Enligt min mening motiverar de synpunkter som framförts inte någon förändring av det grundläggande ställningstagandet i sak. Omläggningen av avdragsrätten för ifrågavarande avgifter bör därför fullföljas.

I sammanhanget kan nämnas att LO pekat på att omläggningen bl.a. innebär att aktiebolag kan finansiera avgifterna med enkelbeskattad inkomst medan löntagares avgifter finansieras med medel som dubbelbeskattats. Påpekandet visar att någon fullständig likabehandling inte kommer att råda. Denna skillnad är emellertid inte en följd av den föreslagna omläggningen från avdragsrätt till avdragsförbud. En motsvarande situation förelåg även tidigare då arbetsgivare kunde finansiera sina avgifter med obeskattade medel medan löntagare måste använda enkelbeskattade medel.

En förutsättning för att en begränsning i avdragsrätten skall kunna gälla redan fr.o.m. den 1 januari 1992, dvs. avse tid före ett ikraftträdande, är att undantag görs från retroaktivitetsförbudet i 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen. För undantag krävs att riksdagen finner det påkallat av särskilda skäl och att regeringen före årsskiftet i skrivelse meddelat riksdagen att ett sådant förslag var att vänta. Ett sådant meddelande lämnades i höstas i propositionen 1991/92:48. Grunden för ett undantag - som också redovisades i propositionen - är det samband som finns mellan avdragsrätten för fackföreningsavgifter och arbetsgivares rätt till avdrag för avgift till arbetsgivarorganisation. Av rättviseskäl bör omläggningen av den skattemässiga behandlingen av dessa avgifter ske samtidigt. Med hänsyn till bl.a. den statsfinansiella situationen bör förändringen gälla redan fr.o.m. den 1 januari 1992.

Lagrådet har behandlat frågan om undantag från retroaktivitetsförbudet i sitt yttrande. Den slutsats lagrådet drar är att den situation som föreligger kan anses falla inom ramen för en tillämpning av undantaget. Lagrådet gör också vissa allmänna konstateranden om när undantag från retroaktivitetsförbudet bör kunna komma ifråga. Sammanfattningsvis anför lagrådet att en betydande restriktivitet måste iaktas när fråga uppkommer om tillämpning av undantagsregeln. Jag vill framhålla att jag delar denna uppfattning.

Ett avdragsförbud för den del av en avgift som inte avser konfliktändamål tar sikte på såväl utgifter för föreningsangelägenheter som utgifter för serviceåtgärder. Skäl kan naturligtvis anföras för en gränsdragning som innebär att avdrag vägras enbart för den del av avgiften som avser föreningsangelägenheter. En sådan reglering skulle emellertid kunna leda till att avdragsbegränsningen inte skulle få avsedd effekt. Risken för en sådan utveckling motiverar enligt min mening att avdrag medges endast för den del av avgiften som avser konfliktändamål.

Till bilden hör - som några remissinstanser påpekat - att de organisationer som erbjuder sina medlemmar tjänster av olika slag och för närvarande saknar servicebolag kan bilda sådana. Det innebär att arbetsgivare som tar tjänsterna i anspråk kan få avdrag (jfr RÅ 1982 1:13) samtidigt som risken för att få problem med gränsdragningen mellan vad som är kostnad för en avdragsgill tjänst och en inte avdrags-

gill föreningsangelägenhet minskar.

En utgångspunkt för de fortsatta diskussionerna om utformningen av den begränsade avdragsrätten kan - vilket konstaterades i den upprättade promemorian - vara behandlingen av frågan i budgetdepartementets promemoria från år 1980 (Ds B 1980:3). I 1980 års promemoria, som inte ledde till lagstiftning, diskuterades en begränsad avdragsrätt som en alternativ lösning till ett förslag om fullt avdragsförbud. Förutsättningarna för en schablonregel och en regel som tar hänsyn till förhållandena i det enskilda fallet jämfördes.

För en schablonmetod talade praktiska skäl. Oberoende av vilken organisation arbetsgivaren tillhörde skulle en enhetlig procentsats gälla. Mot metoden talade att den andel av avgiften som var tillgänglig för konfliktändamål var högst olika inom de skilda organisationerna. Andelen kunde också variera år från år. Vissa arbetsgivare skulle alltså med denna schablonmetod få ett för högt avdrag medan andra skulle få för lågt. Om för stora avvikelser skulle uppkomma mellan schablonvärdet och andelstalen i de olika organisationerna skulle schablonvärdet efter hand behöva justeras. En schablonregel av detta slag skulle också medföra att avgifter som inte till någon del var avsedda för konfliktändamål berättigade till avdrag. Slutsatsen i 1980 års promemoria var att en sådan schablonmässigt utformad regel skulle ge ett alltför onyanserat resultat. En omprövning nu leder enligt min bedömning till samma slutsats.

I promemorian förutsågs också svårigheter att ta hänsyn till de faktiska förhållandena i den enskilda organisationen. Det skulle innebära att arbetsgivarorganisationerna skulle räkna ut hur stor del av betald avgift som avsåg konfliktändamål. En uppgift om andelstalet skulle varje år lämnas till medlemmarna i organisationerna. Beräkningen ansågs inrymma vissa problem.

Att efter verksamhetsårets utgång ta fram ett beräknat andelstal med de verkliga kostnaderna för konfliktändamål som underlag skulle försäkra organisationerna visst merarbete. Det skulle vidare kunna bli knappt om tid att fastställa och lämna uppgift om andelstalet till arbetsgivare med räkenskapsår som slutar senast den 31 augusti. Dessa skall lämna sina självdeklarationer senast den 15 februari under taxeringsåret. En bedömning leder till att också den nu redovisade metoden har inte obetydliga svagheter.

Av redogörelsen för SAF:s verksamhet (bilaga 1, avsnitt 4.1) framgår att fakturorna från SAF bygger på budgeterade uppgifter. Enligt vad som inhämtats från SAF anges på fakturorna hur stor del av avgiften som är skattepliktig i mervärdeskattehänseende. Det gäller i det sammanhanget att skilja mellan skattepliktig och inte skattepliktig del (försäkringsdelen) av avgiften. Berörda skattemyndigheter har för SAF och deras medlemmar i fråga om mervärdeskatten förklarat sig kunna acceptera en fördelning av avgiften utifrån uppgifter i organisationens budget.

I den inom finansdepartementet utarbetade promemorian har tagits fasta på detta. Där framförs att en möjlig beräkningsmetod som undviker de redovisade svårigheterna kan vara att tillåta att avdragsrätten knyts till vad arbetsgivarna faktiskt betalat enligt fakturor från arbetsgivarorga-

nisationen. Enligt en sådan metod har den enskilde arbetsgivaren rätt - men inte skyldighet - att vid avdragsberäkningen falla tillbaka på en hjälpregel. Fördelningen av avgiften på konfliktändamål och andra ändamål görs med hjälp av ett andelstal som bygger på budgeterade uppgifter. Beräkningen får alltså grundas på budgeterad avgift även om det belopp som faktiskt förs till konfliktfonden avviker från denna. Metoden kan ses som en individuell schablonmetod där avdragsrätten bestäms utifrån en schablonmässigt gjord beräkning men där förhållandena i den enskilda organisationen är beaktade.

En metod som bygger på budgeterade avgifter där andelstalet anges på fakturorna bör enligt vad som sägs i promemorian uppfylla rimliga krav på praktisk hanterlighet. Jag delar denna uppfattning. Bl.a. innebär det att ett uppgiftslämnande i särskild ordning från arbetsgivarorganisationen till medlemmarna inte behövs. Frågan är om de avvikelser från ett beskattningsresultat grundat på en eftersyn som en schablonmässig beräkning kan leda till är försvarbara. Variationer kan tänkas förekomma både till arbetsgivarnas fördel och nackdel. En jämförelse räkenskapsåren 1988 - 1991 mellan budget och faktiskt utfall i fråga om SAF:s verksamhet visar endast mindre avvikelser. En rimlig slutsats är - vilket konstateras i promemorian - att sådana skillnader bör kunna godtas.

Enligt min mening bör avdraget för avgift till arbetsgivarorganisation grundas på faktiska förhållanden, dvs. det utfall som kan konstateras i efterhand. Med hänsyn till de praktiska svårigheter som kan uppkomma är det motiverat att få använda en alternativ beräkningsgrund. Ett sådant alternativ bör utformas enligt den nu diskuterade hjälpregeln, anpassad till den enskilda organisationens budget.

Att en schablonmässigt beräknad uppgift får läggas till grund för taxeringen bör naturligtvis inte innebära att skattemyndigheten är förhindrad att avvika från deklarationen. En ändring kan aktualiseras om beräkningen framstår som orealistisk, t.ex. inte bygger på uppgifterna i organisationens budget. Ansvar för att avdraget för avgift till konfliktändamål blir riktigt kommer i praktiken att vila på arbetsgivarorganisationen eftersom de enskilda arbetsgivarna har mycket begränsade möjligheter att kontrollera uppgifterna om avdragets storlek.

Av promemorian framgår att till konfliktändamål bör hänföras det överskott (influtna avgifter efter avdrag för kostnader för organisationen) av arbetsgivarorganisationens verksamhet som avsätts till en s.k. konfliktfond (försäkringsfond). Till samma ändamål bör även den del av överskottet anses gå som, i stället för att fonderas, direkt utbetalas under året som konfliktstöd. Däremot bör vid bestämmandet av den skattemässigt avdragsgilla delen av avgiften inte beaktas avkastningen på organisationens kapital och fastigheter även om avkastningen tillförs konfliktfonden. Skälet till det är att avkastningen härrör från konfliktfonden.

SAF har kritiserat den behandling av konfliktfondens avkastning som förespråkas i promemorian. Föreningen menar att avkastningen antingen skall vara skattefri hos organisationen eller beaktas vid bestämmande av vad som är hänförligt till konfliktändamål. Enligt min mening talar övervägande skäl för att promemorianes förslag genomförs. Beskattningen

av avkastningen är en fråga som inte är föremål för behandling i det här sammanhanget.

Ett exempel får åskådliggöra den skattemässiga fördelningen av avgiften på konfliktändamål och övriga ändamål. Det antas att en organisations sammanlagda intäkter beräknas till 800, varav 600 avser avgifter och 200 avkastning (netto efter skatt). Vidare antas att kostnaderna för organisationens löpande verksamhet beräknas till totalt 500. Avgifterna skall alltid i första hand avräknas mot kostnaderna för annat än konfliktändamål. Det betyder att avkastningen inte får tas i anspråk för avräkningen. Avkastningen - efter avdrag för förvaltningskostnader - läggs i sin helhet till konfliktfonden. Hur arbetsgivarorganisationen disponerar tillgängliga medel i praktiken kommer alltså att sakna betydelse vid beräkningen. Årets överskott, som anses disponibelt för konfliktändamål under året eller senare genom fondering, beräknas därefter till 100 (600./500). Det avdragsgilla beloppet 100 utgör alltså 17 % (100/600) av betalda avgifter.

I lagrådsremissen föreslogs att avdragsförbudet för arbetsgivares avgift till arbetsgivarorganisation till den del den avser annat än medel för konfliktändamål skulle tas in i punkt 1 första stycket av anvisningarna till 20 § KL.

Lagrådet har ansett att det är önskvärt att huvudprinciperna för avdragsberäkningen kommer till tydligare uttryck i lagtexten än som skett i det remitterade förslaget. Vidare har lagrådet föreslagit att de nya reglerna av systematiska skäl samlas i ett nytt andra stycke i anvisningspunkten. Jag kan ansluta mig till vad lagrådet anfört.

De nya bestämmelserna bör i enlighet med meddelandet i prop. 1991/92:48 tillämpas första gången vid 1993 års taxering. Avdragsrätten för avgift till arbetsgivarorganisation, till den del den inte avser medel för konfliktändamål, avskaffas alltså för avgifter som hänför sig till tiden efter 1991 års utgång. Äldre bestämmelser bör dock fortfarande tillämpas vid 1993 års taxering i fråga om avgift som avser tiden före den 1 januari 1992. För arbetsgivare med brutna räkenskapsår kommer såväl gamla som nya regler att tillämpas vid 1993 års taxering.

4 Upprättat lagförslag

I enlighet med vad jag nu har anfört har inom finansdepartementet upprättats förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370).

Lagrådet har granskat lagförslaget.

5 Författningskommentar

Kommunalskattelagen (1928:370)

Anvisningar

till 20 §

punkt 1

Det nya *andra stycket* i anvisningspunkten innehåller samtliga bestämmelser som gäller avdragsrätt för avgifter till arbetsgivarorganisationer. Begreppet arbetsgivarorganisation överensstämmer med den definition av begreppet som finns i 6 § första stycket lagen (1976:580) om medbestämmande i arbetslivet. Det skall vara fråga om sammanslutningar av arbetsgivare som tillvaratar arbetsgivarnas intressen i förhållande till arbetstagarna.

Av första meningen i det aktuella stycket framgår att bestämmelserna i anvisningspunktens första stycke över huvud taget inte längre behandlar sådana avgifter. I andra meningen anges i vilken utsträckning avgifter till arbetsgivarorganisationer är avdragsgilla. Tredje meningen innehåller den hjälpregel som arbetsgivaren har rätt att använda vid bedömningen av vad avgiften avser. Vidare anges där den möjlighet som finns för skattemyndigheten att frångå hjälpregeln om särskilda skäl föreligger. Principen för den skattemässiga fördelningen av avgiften på konfliktändamål och övriga ändamål har tagits in i fjärde meningen. För närmare kommentarer till hur fördelningen skall göras hänvisas till avsnitt 3.

6 Hemställan

Jag hemställer att regeringen föreslår riksdagen att anta förslaget till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370).

7 Beslut

Regeringen ansluter sig till föredragandens överväganden och beslutar att genom proposition föreslå riksdagen att anta det förslag som föredraganden har lagt fram.

AVDRAGSRÄTT FÖR MEDLEMSAVGIFTER TILL
ARBETSGIVARORGANISATIONER

3 Tidigare utredningar

Avdragsrätten för medlemsavgifter har under årens lopp utretts vid flera tillfällen. Frågan om en avdragsrätt för fackföreningsavgifter har i allmänhet kopplats samman med arbetsgivares rätt till avdrag för medlemsavgifter till arbetsgivarorganisationer. Man har därvid påtalat skillnaden mellan arbetsgivarorganisationer och fackföreningar och framhållit att betydelsen av denna skillnad ökat genom att större del av avgifterna till arbetsgivarorganisationer används för andra ändamål än konfliktersättning. En arbetsgivarorganisation kan helt eller delvis finansiera även den del av verksamheten som avser annat än konfliktändamål med obeskattade medel.

Frågan om rätt till avdrag för medlemsavgift har utretts av 1944 års allmänna skattekommitté (PM 1.10.1946 med förslag till ändrade regler angående avdragsrätt och skatteplikt för medlemsavgifter vid taxeringen), skattelagssakkunniga (PM 2.12.1958 angående avdragsrätt vid beskattningen för vissa medlemsavgifter och bidrag) och 1972 års skatteutredning (SOU 1977:91 Översyn av skattesystemet). Endast den första utredningen ledde till ett förslag från regeringen om lagstiftning (prop. 1949:173 om viss avdragsrätt för fackföreningsavgifter). Propositionen avslogs emellertid av riksdagen.

Vidare har frågan om avdragsrätt för medlemsavgifter till arbetsgivarorganisationer tagits upp i en promemoria utarbetad inom budgetdepartementet (Ds B 1980:3). Inte heller detta förslag ledde till lagstiftning. Frågan om avdragsrätt för fackföreningsavgifter behandlades därefter av skatteutskottet i betänkandet SkU 1981/82:2. Utskottet förutsatte att en proposition förelades riksdagen i ämnet. Propositionen resulterade i att skattereduktion för fackföreningsavgift infördes fr.o.m. 1984 års taxering (prop. 1982/83:50, SkU15, SFS 1982:1193).

Slutligen har frågan om arbetsgivares kostnader för organisationsverksamhet och skattereduktion för fackföreningsavgift behandlats i utredningen om reformerad inkomstbeskattning (RINK, SOU 1989:33). RINK föreslog vissa justeringar av skattereduktionen men inte någon förändring av arbetsgivares avdragsrätt för medlemsavgifter. Propositionen, som godtogs av riksdagen, utformades helt i linje med RINK:s förslag (prop. 1989/90:110, SkU30, SFS 1990:667). Senare under år 1990 skedde vissa korrigeringar av reglerna (1990/91:SkU10, SFS 1990:1456). De nya reglerna kommer - med hänsyn till att skattereduktionen numera tagits bort - att tillämpas endast vid 1992 års taxering.

3.1 1944 års allmänna skattekommitté

Frågan om den skattemässiga behandlingen av avgifter till arbetsgivarorganisationer borde enligt 1944 års allmänna skattekommitté även fortsättningsvis lösas på sätt som dittills skett i praxis, dvs. avdrag borde medges för avgifterna. Med hänsyn till att avgifter till fackföreningar och arbetsgivarorganisationer hade likartad karaktär var det enligt kommittén

mest logiskt om beskattningen skedde efter en och samma princip. Avdrag borde därför medges även för fackföreningsavgifter. Kommittén föreslog vidare att avdragsrätt skulle föreligga för avgifter till olika bransch- och yrkesföreningar. Någon ändring i beskattningen av föreningarna föreslogs inte.

I propositionen (prop. 1949:173), som gick utöver kommittéförslaget, föreslogs även att såväl fackföreningar som arbetsgivarföreningar skulle bli skattskyldiga för influtna medlemsavgifter. Föreningarna skulle å andra sidan få avdrag dels för all fondering till särskild konfliktfond och utbetalning av konfliktstöd, dels för alla egentliga kostnader för föreningsverksamheten. Propositionen avslogs av riksdagen på grund av att avdragsrätten för kostnader skulle kunna medföra svårigheter vid tillämpningen.

3.2 Skattelagssakkunniga

Skattelagssakkunniga föreslog år 1958 i en promemoria om avdragsrätt vid beskattningen för vissa medlemsavgifter och bidrag bl.a. en avdragsrätt för avgifter till arbetsgivarföreningar och branschorganisationer. Avdragsrätten skulle motsvaras av skatteplikt för influtna avgifter hos mottagande förening.

I propositionen (prop. 1959:137) uppgav departementschefen att frågan om avdragsrätt för medlemsavgifter inrymde åtskilliga problem och borde underkastas mer ingående överväganden än som dittills skett. Departementschefen var inte beredd att ta någon slutlig ståndpunkt.

3.3 1972 års skatteutredning

1972 års skatteutredning föreslog i sitt slutbetänkande Översyn av skattesystemet (SOU 1977:91) att medlemsavgift till fackförening skulle vara avdragsgill vid taxeringen. Mot bakgrund av att utfallande konfliktbidrag skulle förbli skattefria föreslogs att endast den del av avgiften som gick till annan facklig verksamhet än konfliktersättningar skulle vara avdragsgill. Denna del bestämdes schablonmässigt till 50 % av erlagd avgift, dock högst 300 kronor.

Något förslag om avdragsrätt för fackföreningsavgifter togs inte med i propositionen (prop. 1978/79:160). Enligt departementschefen kunde flera invändningar resas mot det förslag som 1972 års skatteutredning lagt fram. Departementschefen framhöll emellertid att den nuvarande skillnaden i den skattemässiga behandlingen av fackföreningsavgifter och avgifter till vissa arbetsgivarorganisationer inte var tillfredsställande. Det låg enligt departementschefen nära till hands att i den situationen ytterligare begränsa avdragsrätten för avgifter till arbetsgivarorganisationer. Denna fråga borde emellertid först utredas närmare.

3.4 Budgetdepartementets promemoria 1980

Frågan om avdragsrätt för medlemsavgifter till arbetsgivarorganisationer togs upp i promemorian Ds B 1980:3 utarbetad inom budgetdepartemen-

tet. I departementspromemorian, som inte ledde till lagstiftning, diskuterades två vägar att uppnå likformighet i den skattemässiga behandlingen av medlemsavgifter till fackföreningar och arbetsgivarföreningar. Den ena var att begränsa arbetsgivarnas avdragsrätt för avgifter till arbetsgivarföreningar. Den andra var att slopa avdragsrätten helt.

Det första alternativet innebar att skatteplikten behölls för konfliktunderstöd som arbetsgivare uppbar. Å andra sidan medgavs avdrag endast för den del av medlemsavgiften som användes för konfliktändamål. Den del av avgiften som avsåg att täcka kostnaderna för föreningens övriga verksamhet beskattades genom att inte vara avdragsgill. En lösning av detta slag förhindrade också att obeskattade medel användes för ändamål som var ovidkommande för den försäkringsmässiga verksamhet som motiverat avdragsrätten.

Ett problem var enligt promemorian att den andel av medlemsavgiften som var tillgänglig för konfliktändamål var högst olika inom de olika organisationerna. En del organisationer hade stora konfliktfonder medan andra hade inga eller så gott som inga. Den andel av avgifterna som var avsedd för konfliktändamål varierade också från år till år. Av promemorian framgår att avdraget av praktiska skäl borde bestämmas till samma andel av betalda avgifter oberoende av föreningstillhörighet. En sådan schablonregel inbegrep emellertid även avgifter till de arbetsgivarföreningar vilkas avgifter inte var avdragsgilla. Mot bakgrund av dessa omständigheter var det enligt promemorian knappast möjligt att fastställa avdragets storlek schablonmässigt till viss bråkdel av den betalda medlemsavgiften. I stället torde en regel få införas som tog hänsyn till förhållandena i det enskilda fallet. En bestämmelse som medgav avdrag för medlem i arbetsgivarförening med så stor del av betald avgift som av den ifrågasvarande föreningen kunde anses användas för konfliktändamål blev enligt promemorian sannolikt mycket svårtillämpad. Ett sådant system förutsatte nämligen att organisationerna varje år lämnade sina medlemmar uppgift om andelstalet. Beräkningen av detta andelstal kunde inrymma vissa problem och måste i vart fall kontrolleras.

Det andra alternativet som togs upp var att hantera avgifter till arbetsgivarföreningar på motsvarande sätt som avgifter till fackföreningar. Det innebar att avdrag vägrades för betalda medlemsavgifter medan uppbyggt konfliktunderstöd blev skattefritt. En regel av detta slag tillgodosåg i hög grad önskemålet om samordning av avdragsrätt och skatteplikt för belopp som betalas till och från arbetsgivar- och arbetstagarorganisationer. Vidare bortföll problemet hur man skulle undvika att obeskattade medel användes för ändamål som var för föreningen som sådan ovidkommande. Framför allt framhölls i promemorian att regeln ur taxeringssynpunkt var synnerligen enkel och lättillämpad.

I promemorian behandlades vidare de övergångsproblem som en skattefrihet för konfliktbidrag innebar. Inom arbetsgivarföreningar, vilkas avgifter ansetts avdragsgilla vid medlemmarnas taxeringar, skulle komma att finnas fonder som byggts upp av obeskattade medel. Utgående bidrag från sådan fond skulle alltså komma att bli helt

obeskattade. Med hänsyn till de svåra praktiska problem som kunde uppkomma med ett system med dubbla fonder borde enligt promemorian särskilda övergångsregler undvaras. Vidare framgick att fonder uppbyggda av obeskattade medel fanns främst hos SAF. Medlemsavgifter till organisationer vid sidan av SAF ansågs i allmänhet inte avdragsgilla vid medlemmarnas taxering. I dessa fall tedde sig en beskattning direkt omotiverad. Slutligen underströks i promemorian att inga konfliktfonder var uppbyggda helt av medlemsavgifter.

Efter att ha övervägt de nämnda alternativen till lösningar förslogs i promemorian bestämmelser som innebar att avdrag i intet fall skulle medges för medlemsavgifter till arbetsgivarorganisationer. Å andra sidan räknades konfliktersättning som vid arbetskonflikt utgick från en sådan organisation inte som skattepliktig intäkt. I promemorian förutsattes att förslagen ledde till vissa organisatoriska förändringar av arbetsgivarföreningarnas verksamhet.

Förslagen i promemorian mottogs negativt av i stort sett samtliga remissinstanser.

Såväl de myndigheter som de arbetsgivarföreträdare som yttrat sig i ärendet kritiserade förslaget i första hand på grund av att det stred mot grunderna för företagsbeskattningen. Det anfördes att vissa av de utgifter som avgifterna var avsedda att täcka var av sådan art att de var att anses som avdragsgilla omkostnader i den skattskyldiges verksamhet. Enligt bl.a. riksskatteverket (RSV) överensstämde det vidare med principerna för beskattningen att en ersättning som avsåg att täcka ett inkomstbortfall utgjorde skattepliktig intäkt. Flera remissinstanser påpekade att förslaget kunde neutraliseras genom organisatoriska förändringar hos föreningarna. RSV m.fl. ansåg vidare att särskilda övergångsregler var nödvändiga. Allmänna ombudet för mellankommunala mål (AO) förordade det alternativet i promemorian som innebar att avdrag medgavs endast för den del av avgiften som användes till konfliktändamål. Tekniskt kunde förslaget enligt AO konstrueras så att avdragsrätt medgavs för utbetalning till ett särskilt för ändamålet bildat bolag, som endast fick ta emot och förvalta konfliktmedel från medlemsföretag samt betala ut medel i anledning av arbetskonflikt. Fråga var alltså om ett bolag som hade en renodlad försäkringsfunktion. För den händelse reglerna borde ändras förordade näringslivet en lösning enligt prop. 1949:173 (se avsnitt 3.1).

3.5 Skattereformen

Utredningen om reformerad inkomstbeskattning (RINK) föreslog inte några ändringar beträffande arbetsgivares avdragsrätt för kostnader för organisationsverksamhet (SOU 1989:33 III s. 129 ff). Med hänsyn till detta föreslogs inte heller att skattereduktionen för fackföreningsavgifter avskaffades. Vissa förändringar av skattereduktionen föreslogs dock.

Från basbreddningssynpunkt ansåg RINK att det kunde finnas anledning att begränsa såväl arbetsgivares avdragsrätt för kostnader för

organisationsverksamhet som anställdas skattereduktion för fackföreningsavgift.

Prop. 1991/92:117
Bilaga 1

RINK övervägde de alternativ för en likabehandling av arbetstagar- och arbetsgivarorganisationer som behandlades i 1980 års departementspromemoria. Den kritik som framförts mot alternativet med slopad avdragsrätt för arbetsgivares avgifter till arbetsgivarorganisationer var enligt RINK fortfarande bärkraftig. RINK diskuterade även en begränsad avdragsrätt med den inriktning som övervägts i den nämnda promemorian. Även den tekniska lösning som AO lagt fram i sitt remissvar (se avsnittet ovan) behandlades. RINK fann nackdelar också med denna modell. Avslutningsvis konstaterade RINK att det fanns avsevärda tekniska problem med att införa en begränsad avdragsrätt.

I propositionen anfördes att det fanns starka skäl för att inte begränsa eller helt slopa arbetsgivares avdragsrätt för medlemsavgifter. Någon ändring föreslogs därför inte av avdragsrätten. Mot denna bakgrund avskaffades inte heller skattereduktionen för fackföreningsavgift utan vidtogs endast vissa justeringar (prop. 1989/90:110 s 368 ff.). Riksdagen beslutade i enlighet med förslaget i propositionen (1989/90:SkU30, SFS 1990:667).

4 Arbetsgivarnas organisationer

I detta avsnitt behandlas inte Statens arbetsgivarverk (SAV) och inte heller kommunförbunden (Svenska kommunförbundet och Landstingsförbundet). Dessa organ är betydelsefulla företrädare för arbetsgivar sidan vid avtalsförhandlingar. Frågan om avdragsrätt för medlemsavgifter saknar emellertid betydelse i dessa fall.

Uppgifterna i följande avsnitt har lämnats av Svenska Arbetsgivareföreningen, Arbetsgivarföreningen SFO och Kommunala Företagens Samorganisation.

4.1 Svenska Arbetsgivareföreningen

Svenska Arbetsgivareföreningen (SAF) är huvudorganisation för 35 arbetsgivareförbund. Förbunden hade vid utgången av år 1991 sammanlagt 45 206 medlemmar. Dessa medlemmar hade vid samma tid ca 1 307 000 anställda. Varje enskild arbetsgivare som inträder som medlem i ett av förbunden blir samtidigt delägare i SAF och skall betala avgifter såväl till sitt förbund som till SAF.

Enligt stadgarna åligger det SAF att vid arbetskonflikt lämna delägare i föreningen ersättning för skada. Av de till SAF anslutna förbunden har även Handels Arbetsgivareorganisation och Sveriges Verkstadsförening lämnat sådant understöd till sina medlemmar. Även andra förbund kan göra detta. Under femårsperioden 1987 - 1991 har SAF utbetalat sammanlagt 995 miljoner kronor som konfliktersättningar. Under samma tid har som konfliktersättningar utbetalats från Handels Arbetsgivareorganisation 350 000 kronor och från Sveriges Verkstadsförening ca 150 miljoner kronor.

Delägarna i SAF betalar avgifter till föreningen i förhållande till de anställdas löner. År 1991 uttogs delägaravgifter med 0,38 % av 1990 års lönesumma för arbetare och övriga anställda. Totalt uppgick delägaravgifterna 1991 till 790 miljoner kronor. För 1992 har procenttalet för avgifterna sänkts till 0,28 %. Delägaravgiften till SAF för år 1992 beräknas till 610 miljoner kronor. Delägaravgiften är en årsavgift som betalas halvårsvis. Faktureringen för första halvåret görs i maj och för andra halvåret i september. Faktureringar förekommer därutöver främst på grund av att nya delägare tillkommer. Bas för beräkningen är årets budget som fastställs i januari.

Skillnaden mellan summan av delägaravgifter och kapitalavkastning (efter skatt) å ena sidan och SAF:s löpande utgifter å andra sidan tillförs en särskild "försäkringsfond". Denna fond används för att betala ut ersättning till delägare som gör förluster till följd av arbetskonflikter. Fonden beräknas vid utgången av år 1991 till 5 350 miljoner kronor (bokfört värde), vilket motsvarar ett marknadsvärde på ca 8 000 miljoner kronor. Handels Arbetsgivareorganisation och Verkstadsföreningen har inrättat liknande fonder för kompletterande konfliktersättningar till medlemmar i respektive förbund. Sveriges Verkstadsförenings fond är den största och uppgår till 970 miljoner kronor och Handels Arbetsgivareorganisationens fond till drygt 100 miljoner kronor.

För varje delägare i SAF skall vidare årligen fastställas ett s.k. ansvarighetsbelopp motsvarande 3 % av lönesumman under föregående år. Delägaren har att lämna en garantiförbindelse att, utöver delägaravgift, till föreningen eller order inbetala en summa som motsvarar hans ansvarighetsbelopp. Delägarnas ansvarighetsbelopp bildar tillsammans föreningens s.k. garantifond, vilken alltså inte motsvaras av några tillgångar hos SAF. Ansvarighetsbeloppet får, då så erfordras för utgivande av konfliktersättning, uppsägas till betalning efter beslut av föreningens fullmäktige. SAF:s garantifond uppgick vid utgången av år 1991 till 6 255 miljoner kronor.

Förbundsavgifterna, som utgår vid sidan av delägaravgifterna till SAF, varierar i storlek mellan de olika förbunden. Även dessa avgifter baseras i allmänhet på medlemmarnas lönekostnader. Totalt uppgick förbundsavgifterna år 1991 till ca 525 miljoner kronor. Dessa avgifter svarade härigenom år 1991 för ca 40 % av det sammanlagda avgiftsuttaget på ca 1 315 miljoner kronor inom SAF och dess förbund. Det inbördes storleksförhållandet mellan å ena sidan förbundsavgifterna och å andra sidan delägaravgifterna har varierat inom tämligen små gränser.

Under perioden 1987 - 1991 har i genomsnitt drygt 73 % av SAF:s intäkter - delägaravgifterna och avkastningen från konfliktfonden netto efter skatt - använts för konfliktändamål. Till konfliktändamål har härvid ansetts gå inte bara utbetalda konfliktersättningar utan också det överskott av SAF:s verksamhet som lagts till den s.k. försäkringsfonden. Eftersom avgiftsuttaget till SAF för år 1992 fastställts till ca 610 miljoner kronor och kostnaderna för verksamheten 1992 beräknas bli

ca 500 miljoner kronor och kapitalavkastningen till ca 200 miljoner kronor (före reavinster) blir avsättningen för konfliktändamål 38 %.

Prop. 1991/92:117

Bilaga 1

4.2 Arbetsgivarföreningen SFO

Arbetsgivarföreningen SFO bildades år 1970 för att tillgodose behovet av samordning av de statsägda företagens uppträdande som arbetsgivarparter. Under 1980-talet breddades SFO genom att även ideella föreningar och privatägda företag kunde ansluta sig. Medlemsutvecklingen har under de 20 åren varit stigande och fortsätter att stiga även på 1990-talet. Antalet anslutna medlemsföretag i SFO uppgick i februari 1992 till 1 300. Medlemmarna hade omkring 110 000 anställda.

Den service SFO tillhandahåller sina medlemmar omfattar bl.a. rådgivning i det löpande personalarbetet, t.ex. avseende löner, allmänna anställningsvillkor och medbestämmande. Rådgivning sker också i arbetsmiljöfrågor och frågor om företagshälsovård. SFO:s förhandlare medverkar vid avtalsförhandlingar, handlägger tvister som inte kan avgöras på lokal nivå och tillhandahåller statistik för jämförelser på riks- och branschnivå. Utbildning i olika arbetsgivarfrågor bedrivs genom egen kursverksamhet och medverkan sker även i företagsanpassad utbildning.

SFO har enligt stadgarna bl.a. att lämna medlem ersättning på grund av arbetskonflikt. För detta ändamål finns en konfliktfond. Stämman beslutar om fondens storlek och om på vilket sätt fonden skall tillföras medel.

Medlemmarna i SFO betalar en avgift som är baserad på den totala lönesumman inom företaget. År 1991 var avgiften 0,4 % av lönesumman föregående år. Under år 1991 uppgick medlemsavgifterna till totalt drygt 61 miljoner kronor. En del av medlemsintäkterna avsätts till fonden för konfliktändamål. Det bokförda värdet av dessa fonder var vid 1990 års utgång drygt 175 miljoner kronor. Det verkliga värdet är högre. Vidare utfärdar varje medlem en garantiförbindelse som innebär att medlemmen vid konflikt kan åläggas att betala ett ansvarsbelopp till SFO. Ansvarsbeloppet har genom åren varit 0 kronor.

4.4 Kommunala Företagens Samorganisation

Kommunala Företagens Samorganisation (KFS) bildades i oktober 1988 för att tillgodose behovet av samordning av de kommunalägda företagens uppträdande som arbetsgivarparter. Antalet anslutna medlemsföretag i KFS uppgick i januari 1992 till ca 200. Medlemmarna hade omkring 13 000 anställda. Medlemskap kan erhållas av företag/sammanslutning som bedriver verksamhet inom det kommunala kompetensområdet. Efter stadgeändring under år 1991 kan KFS ta emot även företag med blandat ägande.

KFS årsstämma 1991 beslutade att inrätta en skaderegleringsfond för skydd vid konflikter. Stämman beslutar om fondens storlek och om sättet att tillföra fonden medel. Av 1990 års överskott avsattes 900 000 kronor till fonden. Vidare skall fonden tillföras räntan under året och

del av 1991 års överskott. Därefter skall utvärderas om storleken på fonden är tillräcklig. Konfliktersättning utbetalas efter beslut av styrelsen. Medlemsavgiften uppgår till 0,35 % på medlemsföretagets totalt utbetalda bruttolön för närmast föregående år, dock maximalt 11 basbelopp. Under år 1991 uttogs avgifter med sammanlagt 4,5 miljoner kronor. För år 1992 beräknas avgifterna till 6,5 miljoner kronor, varav ca 600 000 kronor går till den ideella föreningen KFS och resten till KFS Företagsservice AB.

4.5 Övriga arbetsgivarorganisationer

Vid sidan av SAF, SAV, SFO, kommunförbunden och KFS finns en rad arbetsgivarorganisationer. Dessa är verksamma inom den enskilda sektorn, den kooperativa sektorn och inom folkrörelserna. Enligt stadgarna torde medlemmarna i dessa föreningar ofta ha rätt till konfliktersättning. Föreningarna torde dock i allmänhet använda endast en obetydlig del av influtna medlemsavgifter för sådant ändamål.

**Förteckning över remissinstanser som avgett yttrande
över finansdepartementets promemoria om avdragsrätt
för medlemsavgifter till arbetsgivarorganisationer**

Prop. 1991/92:117

Bilaga 2

Efter remiss har yttranden över promemorian avgetts av riksskatteverket (RSV), Arbetsgivarföreningen SFO, Bankinstitutens Arbetsgivareorganisation (BAO), Fastighetsarbetsgivarnas Förbund (FF), Kommunala Företagens Samorganisation (KFS), Kooperationens Förhandlingsorganisation (KFO), Landsorganisationen i Sverige (LO), Lantbrukarnas Riksförbund (LRF), Svenska Arbetsgivareföreningen (SAF), Sveriges Hotell- och Restaurangförbund SHR, Sveriges Industriförbund, Tidningarnas Arbetsgivareförening (TA) och Tjänstemännens centralorganisation (TCO).

Förslag till

Lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)

Härigenom föreskrivs att punkt 1 av anvisningarna till 20 § kommunalskattelagen (1928:370) skall ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse***Anvisningar****till 20 §**

1.¹ Till skattskyldigs levnads-kostnader, 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. Avdrag får dock göras för sådana premier och avgifter i den omfattning som anges i 33 §, 46 § 2 mom., punkterna 21 och 23 av anvisningarna till 23 § och punkt 6 av anvisningarna till 33 §.

1. Till skattskyldigs levnads-kostnader, för vilka avdrag enligt denna paragraf ej medges, räknas bland annat premier för egna personliga försäkringar, avgifter till kassor, föreningar och andra sammanslutningar, i vilka den skattskyldige är medlem, *samt avgifter till arbetsgivarorganisationer till den del avgifterna beräknas avse annat än medel för konfliktändamål*. Avdrag får dock göras för sådana premier och avgifter i den omfattning som anges i 33 §, 46 § 2 mom., punkterna 21 och 23 av anvisningarna till 23 § och punkt 6 av anvisningarna till 33 §.

Utgifter för representation och liknande ändamål är att hänföra till omkostnader i förvärvskälla endast om de har omedelbart samband med verksamheten, såsom då fråga uteslutande är om att inleda eller bibehålla affärsförbindelser och liknande eller då utgifterna avser jubileum för företaget, invigning av mera betydande anläggning för verksamheten, stapelavlöpfung eller jämförliga händelser eller då utgifterna är att hänföra till personalvård. Avdrag medges i det enskilda fallet inte med större belopp än som kan anses skäligt och inte i något fall för utgifter för spritdrycker och vin. Avdrag för måltidsutgifter medges normalt inte med större belopp än som motsvarar skäliga utgifter för lunch.

Till kostnader för hälsovård, sjukvård samt företagshälsovård, för vilka avdrag inte medges enligt denna paragraf, räknas

kostnader för hälso- och sjukvård för vilken ersättning inte utges enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring i den mån kostnaderna inte avser antingen sjuk- och tandvårdskostnader som uppkommer vid insjuknande

¹Senaste lydelse 1990:650.

i samband med tjänsteförrättning utomlands eller sjuk- och tandvårdskostnader för anställd som inte är försäkrad enligt lagen om allmän försäkring.

kostnader för företagshälsovård som inte uppfyller villkoren för bidrag enligt förordningen (1985:326) om bidrag till företagshälsovård samt

kostnader för sådan verksamhet som avser rehabilitering eller liknande och som inte bedrivs efter grunder som fastställs i kollektivavtal mellan arbetsmarknadens huvudorganisationer.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1992 och tillämpas första gången vid 1993 års taxering. Äldre föreskrifter tillämpas dock fortfarande vid 1993 års taxering i fråga om avgifter som avser tiden före den 1 januari 1992.

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 1992-03-18

Närvarande: f.d. regeringsrådet Bengt Hamdahl, justitierådet Hans-Gunnar Solerud, regeringsrådet Anders Swartling.

Enligt protokoll vid regeringssammanträde den 12 mars 1992 har regeringen på hemställan av statsrådet Lundgren beslutat inhämta lagrådets yttrande över förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370).

Förslaget har inför lagrådet föredragits av kanslirådet Eva Lagebrant Torén.

Förslaget föranleder följande yttrande av *lagrådet*:

I remissen föreslås att avdragsrätten för avgift till arbetsgivarorganisation till den del den inte avser konfliktändamål skall avskaffas. Förslaget gäller även avgifter som avser tid före ikraftträdandet av lagändringen men efter den 31 december 1991. Detta innebär att ändringarna skulle få en sådan retroaktiv verkan som avses i 2 kap. 10 § andra stycket första meningen regeringsformen.

Bestämmelsen i nyssnämnda stycke, som infördes år 1979, innefattar ett förbud mot stiftande av skatte- och avgiftslag som har retroaktiv verkan. Från förbudet kan - såvitt här är av intresse - göras undantag när riksdagen finner detta vara påkallat av särskilda skäl och ett förslag om retroaktivitet från regeringen eller ett riksdagsutskott föreligger när den omständighet som utlöser skatt- eller avgiftsskyldigheten inträffar. Med ett sådant förslag jämställs ett meddelande i skrivelse från regeringen till riksdagen om att ett sådant förslag är att vänta.

I propositionen med förslag till bestämmelsen i nämnda andra stycke anförde föredragande statsråd bl.a. (prop. 1978/79:195 s. 55) att det var ett rättssäkerhetsintresse av vikt att skattelagar inte utan starka skäl gavs tillbakaverkande kraft. Han uttalade vidare att i en tid då en stor och växande andel av medborgarnas inkomster tas ut i skatt för gemensamma ändamål kraven skärps på att skatteuttagets fördelning på olika grupper uppfattas som rättvis och att detta självklart nödvändiggör bl.a. effektiva ingripanden mot skattefusk och skatteflykt och en successiv översyn av skattesystemet. Samtidigt framhöll han att ändringarna måste ske på ett för de enskilda medborgarna godtagbart sätt.

Beträffande frågan om undantag från förbudet mot retroaktiv lagstiftning åberopades i propositionen vad rättighetsskyddsutredningen hade anfört i sitt betänkande Förstärkt skydd för fri- och rättigheter (SOU 1978:34 s. 161) om att riksdagen vid flera tillfällen hade ansett att viss retroaktiv tillämpning av nya skatteregler var nödvändig. Enligt utredningen hade det då regelmässigt varit fråga om att sätta stopp för förfaranden som regeringen och riksdagen hade ansett innebära kringgående av gällande skattelag. Utredningen pekade på att det var ett samhällsintresse av vikt att lagstiftaren kunde handla snabbt, sedan han

väl fått upp ögonen på ett oförutsett och inte önskvärt sätt att utnyttja gällande skatteregler och i princip hade beslutat sig för att ändra dessa. Enligt utredningen skulle det vara direkt stötande om just en sådan omständighet som att regeringen lade fram en proposition med förslag till lag som hindrar ett visst slag av kringgåendetransaktioner till följd av ett undantagslöst retroaktivitetsförbud skulle leda till en ökning av sådana transaktioner fram till dess att lagen har trätt i kraft. Statsrådet delade kommitténs uppfattning (a. prop. s. 56) att ett undantag från retroaktivitetsförbudet var motiverat för de sålunda berörda fallen.

Rättighetsskyddsutredningens förslag till bestämmelse i 2 kap. 10 § andra stycket reageringsformen hade väsentligen samma innehåll som bestämmelsen nu har. I sammanfattningen av sitt förslag i denna del uttalade rättighetsskyddsutredningen (a.a. s. 17) att undantaget syftade till att förebygga sådana orättvisor som kan uppkomma som en följd av att föreliggande legala möjligheter till skatteflykt utnyttjas efter det att det har blivit känt att lagändring förbereds. En viss modifiering av detta uttalande kan spåras i specialmotiveringen till den föreslagna bestämmelsen, där utredningen anförde att med undantaget från retroaktivitetsförbudet avsågs främst lagstiftningsingripanden mot skatteflykt och kringgående av skattelag.

Utöver det nu redovisade ger förarbetena inte någon belysning av frågan vad som skall anses innefattat i det i bestämmelsen uppställda kravet på att riksdagen skall finna att särskilda skäl påkallar ett undantag från retroaktivitetsförbudet. Det anförda ger intryck av att det varit möjligheten att ställa upp hinder för skatteflykt eller kringgående av skattelag som varit i blickpunkten vid utformandet av undantaget, men något direkt uttalande av denna innebörd finns i vart fall inte i propositionen. På sina håll i litteraturen synes dock den ståndpunkten ha intagits att det är uteslutande i angivna fall som undantaget gäller (Petrén/Ragne-
nalm Sveriges grundlagar, 1980 s. 66; jfr Holmberg/Stjernquist Grundlagarna, 1980 s. 109 f som inte synes redovisa någon bestämd slutsats i frågan).

Förslaget om viss retroaktiv tillämpning i det nu föreliggande lagstiftningsärendet har inte som motiv att hindra skatteflykt eller kringgående av skattelag. Det får i stället sättas i samband med det upphävande vid utgången av år 1991 av lagen (1982:1193) om skattere-
duktion för fackföreningsavgift som riksdagen beslutade i december 1991 i anledning av regeringens proposition 1991/92:48. I denna proposition meddelade regeringen att den avsåg att återkomma till riksdagen med förslag om avskaffande av arbetsgivares avdragsrätt för avgift till arbetsgivarorganisation, som avsåg tiden efter den 31 december 1991, till den del den inte avsåg konfliktändamål. I propositionen i övrigt liksom i skatteutskottets betänkande vari propositionsförslaget tillstyrkes och i den debatt som föregick riksdagens beslut framhölls i olika sammanhang det samband som ansågs föreligga mellan avdragsrätten för fackföre-
ningsavgifter och arbetsgivares rätt till avdrag för avgift till arbetsgivarorganisation. Värt att anmärka i sammanhanget är att skatteutskottets majoritet tillstyrkte propositionen med hänvisning till den statsfinansiella

situationen och till att regeringen under våren 1992 skulle komma att lägga fram motsvarande förslag i fråga om arbetsgivarnas organisationskostnader (1991/92:SkU8 s. 16).

Att de tidigare berörda uttalandena i förarbetena till det här diskuterade undantaget från retroaktivitetsförbudet i 2 kap. 10 § andra stycket rege- ringsformen ger anledning anta att undantaget i främsta rummet skall kunna utnyttjas vid sådana situationer av skatteflykt och skatteundan- dragande som diskuterades vid förbudets tillkomst, torde inte kunna anses innebära att dess tillämpning i varje annan situation skulle vara utesluten. Undantaget har också ansetts tillämpligt i en något vidare omfattning än förarbetena sålunda antyder, t.ex. när det med hänsyn till den samhällsekonomiska balansen ansågs nödvändigt att genom lag om särskild vinstskatt, m.m. minska företagets likviditet och lönebetalnings- förmåga (prop. 1988/89:132). Enligt lagrådets mening står det dock klart att en betydande restriktivitet måste iakttas när fråga uppkommer om dess tillämpning i andra fall. Med hänsyn till det tidigare anförda anser lagrådet att den situation som föreligger i det nu aktuella lagstift- ningsärendet kan anses falla inom ramen för en sådan restriktiv tillämp- ning av undantaget.

Innebörden av den föreslagna ändringen av avdragsreglerna synes kunna sammanfattas enligt följande. Avgifter till arbetsgivarorganisationer skall i fortsättningen vara avdragsgilla endast till den del de avser medel för konfliktändamål. Den enskilde arbetsgivaren har rätt - men är inte skyldig - att vid avdragsberäkningen falla tillbaka på en hjälpregel (i remissprotokollet kallad individuell schablonmetod) som innebär att fördelningen av avgiften på konfliktändamål och andra ändamål görs med hjälp av ett andelstal som bygger på uppgifter i organisationens budget. Skattemyndigheten skall dock kunna frångå denna beräkning om den på grund av särskilda omständigheter framstår som orealistisk. Oavsett om avdragsberäkningen grundas på det budgeterade eller det faktiska utfallet skall vid beräkningen förutsättas att inbetalda avgifter i första hand tas i anspråk för organisationens kostnader för annat än konfliktändamål och, får det förutsättas, kapitalförvaltning.

I det remitterade lagförslaget har de nya reglerna tagits in i första stycket av punkt 1 av anvisningarna till 20 § kommunalskattelagen. Förekomsten av en hjälpregel har inte mer än antytts genom en föreskrift som gör avdragsrätten beroende av vad avgiften "beräknas" avse. Den nyss berörda principen för avräkning mot organisationens kostnader återspeglas inte i lagtexten.

Enligt lagrådets mening är det önskvärt att huvudprinciperna för avdragsberäkningen kommer till tydligare uttryck i lagtexten. Av systematiska skäl är det lämpligt att samla de nya reglerna i ett nytt andra stycke i anvisningspunkten. Lagrådet föreslår att det nya stycket ges följande lydelse:

"Bestämmelserna i första stycket gäller inte avgifter till arbetsgivaror- ganisationer. Beträffande sådana avgifter gäller att avdrag medges till den del avgifterna avser medel för konfliktändamål. Bedömningen av vad avgifterna avser får grundas på uppgifter i organisationens budget om

inte särskilda skäl talar mot det. Vid bedömningen skall dock avgifterna alltid i första hand avräknas mot kostnaderna för den övriga organisationsverksamheten."

Prop. 1991/92:117
Bilaga 4