

11 Konfliktersättningen

11.1 Inledning

Före kommunalskattelagens (1928:370, KL) tillkomst ansågs enligt praxis understöd som vid arbetskonflikt som betalades ut till arbetstagare från den fackliga organisationen utgöra skattepliktig intäkt efter avdrag för den avgift som betalats in till organisationen. Anledningen till den bedömningen har antagits vara att understödet betalades ut i stället för arbetsinkomst och därför likställdes med denna. När KL trädde i kraft blev sådan ersättning genom en uttrycklig bestämmelse skattefri.

Någon motsvarande bestämmelse avseende den konfliktersättning som betalas ut från arbetsgivarorganisationerna till deras medlemsföretag finns inte. Sådan ersättning utgör därmed skattepliktig intäkt för den anslutna arbetsgivaren i dennes verksamhet.

11.2 Konfliktersättning på arbetstagarsidan

Utredningen har tillfrågat de tre stora löntagarorganisationerna på arbetstagarsidan samt Ledarna om den konfliktersättning som betalas ut till medlemmarna vid en eventuell konflikt. Av intresse har varit dels vilka principer som legat till grund för bestämmandet av konfliktunderstödet storlek, dels hur stor den genomsnittligt utbetalade konfliktersättningen normalt är, dvs. vilken summa den genomsnittliga konfliktersättningen normalt uppgår till per medlem och dag.

Rent generellt kan konstateras att det inom de större fackförbunden finns betydande konfliktfonder. Dessa har byggts upp av beskattade medel, antingen i form av beskattad avkastning eller av andra beskattade medel. Det konfliktunderstöd som betalas ut uppgår dessutom i normalfallet till ett betydligt högre belopp än vad medlemmen själv har betalat in genom medlemsavgifter.

LO har inte några egna konfliktfondmedel utan endast ett eget kapital. Detta uppgick vid årsskiftet 1998/1999 till cirka 1,2 miljarder kronor. Vid en konflikt på LO-sidan betalas normalt konfliktersättning ut från de enskilda förbunden. Det förekommer dock i undantagsfall att en viss del betalas ut centralt från LO. Konfliktfonderna finns alltså över lag på förbunds nivå. De större förbunden har betydande konfliktfonder, exempelvis Metall med nära 4,1 miljarder kronor och Byggnads med 1,26 miljarder kronor (per den 31 december 1998).

Konfliktunderstödet uppvisar relativt stora variationer mellan de olika medlemsförbunden. I många fall utgår en summa motsvarande lönen efter skatt och i andra fall lönen efter skatt minus 10 procent. I några fall utgår ett belopp som motsvarar den ersättning som utgår från arbetslöshetskassan. Det utbetalade beloppet ligger i allmänhet mellan 370 kronor och 600 kronor per dag. Den genomsnittliga ersättningen uppgår till drygt 400 kronor per dag.

TCO har för sin del skapat en borgensring att tas i anspråk i händelse av konflikt, med för närvarande 15 av medlemsförbunden anslutna. Borgensringen utgörs av ett avtal mellan förbunden om att med det egna förbundets medel bistå det förbund som i en konflikt tvingas betala ut ersättning till medlemmarna. Storleken på förbundens åtaganden är beroende av respektive förbunds medlemsantal. Förbundens maximala borgensåtagande den 1 april 1998 motsvarade ett belopp på cirka 530 miljoner kronor. Åtagandet enligt borgensringen har dock ännu inte någon gång kommit att behöva utnyttjas.

De största TCO-förbunden har egna konfliktfonder av betydande storlek. SIF har exempelvis närmare 6,3 miljarder kronor i reservfonden (marknadsvärde per den 31 december 1998) för att tas i anspråk i händelse av konflikt.

Förhandlingskartellerna OFR och PTK, som större delen av TCO-förbunden är medlemmar i, har därutöver egna konfliktfonder.

Konfliktersättning har inte betalats ut från något TCO-förbund under senare tid. När utbetalning sker görs detta i allmänhet schablonmässigt. TCO-förbundens genomsnittliga ersättning per medlem och dag ligger på samma nivå som inom LO.

Huvudprincipen för utbetalning av konfliktersättningen inom TCO-förbunden är att den som är uttagen i konflikt skall hållas ekonomiskt skadeslös. Inom de flesta medlemsförbunden betalas vid en eventuell konflikt ut ersättning med ordinarie lön minus skatt. Ett av förbunden betalar ut lön jämte tillägg minus skatt. I det förbundet har den genomsnittliga ersättningen för en dag angetts till 355 kronor. I något förbund tillämpas i stället utbetalning av 70 procent av snittlönen. Några förbund betalar ut konfliktersättning med högsta belopp från

arbetslöshetskassan minus skatt. Ett av dessa förbund har angett den genomsnittliga konfliktersättningen per dag till 406 kronor. Vid den senaste konflikten år 1996 var den genomsnittligt utbetalade dagersättningen hos något förbund 242 kronor. Det vanligaste dagersättningsbeloppet var då 313 kronor. Den högsta genomsnittliga ersättningen per dag har angetts till 614 kronor (beräknat på en medellön av 21 000 kronor för år 1998).

För *SACO-förbunden* finns vissa skillnader mellan privatanställda å ena sidan och statligt och kommunalt anställda å den andra. För den privata sektorn tillämpas PTK:s regler, vilket innebär att privatanställda i princip ersätts med 100 procent av nettolönen, medan statlig och kommunal sektor ersätter de anställda med 90 procent av nettolönen (bruttolönen minus skatt).

Principen för utbetalning av konfliktersättning till *Ledarnas* medlemmar i samband med en arbetsmarknadskonflikt är ersättning med 100 procent av inkomstbortfallet efter skatt. Beslut om ersättningens storlek fattas vid varje enskild konflikt. Detta har inte varit aktuellt inom förbundet sedan början av 1980-talet.

11.3 Konfliktersättning på arbetsgivarsidan

I fråga om konfliktersättning på arbetsgivarsidan har utredningen undersökt efter vilka principer som konfliktersättningen bestäms och under vilka förutsättningar den betalas ut.

Konfliktersättning till företagen utgår för att täcka avdragsgilla kostnader som uppkommer i händelse av en arbetsmarknadskonflikt. Dessa kostnader är avdragsgilla oavsett hur konfliktersättningen behandlas i skattehänseende. Sådan ersättning för kostnader tas hos bolagen upp som en mot kostnaderna svarande intäkt.

Arbetsgivares skatteplikt för uppbyggnaden av konfliktersättning korresponderar med avdragsrätten för den del av medlemsavgiften som används för att bygga upp konfliktfonderna.

SAF har betydande medel (marknadsvärde cirka 9,5 miljarder vid årsskiftet 1998/1999) i sin centrala konfliktfond som tas i anspråk vid eventuella konflikter. Senast skedde utbetalningar i samband med konflikten på bussområdet under år 1999. Enskilda förbund har därutöver egna konfliktfondmedel. Utredningen har dock inte haft tillgång till några närmare uppgifter om storleken av dessa.

Inom *SAF* finns enhetliga principer för utbetalning av konfliktersättning i händelse av konflikt och ersättningens storlek beslutas av *SAF*:s styrelse vid varje enskilt konflikttillfälle. Utbetalade

medel till arbetsgivarförbundens medlemmar ersätter inte något vinstbortfall utan utgör en ren kostnadsersättning.

Inom de *övriga arbetsgivarförbunden* fattas, liksom inom SAF, särskilda beslut om konfliktersättning. I princip bestäms storleken av utbetalda belopp utifrån den ekonomiska skada som medlemmen lidit av konflikten.

Som exempel på kriterier för utbetalning av konfliktersättning kan nämnas den praxis Svenska Tidningsutgivareföreningen tillämpar i sådana fall. Organisationens styrelse beslutar stadgeenligt om ersättning vid en konflikt. Om något annat inte beslutas skall ersättning till dagstidningsföretag utgå för varje dag som är utgivningsdag med ett belopp som motsvarar den genomsnittliga andelen av medlemmens under föregående år sammanlagda annons- och upplageintäkter.

12 Överväganden och förslag – avgiften till fackliga organisationer

Utredningens förslag: Den verksamhet som de fackliga organisationerna bedriver har kartlagts och de olika delverksamheterna har bedömts och värderats mängdmässigt. Medlemsavgiften har fördelats procentuellt mellan de olika verksamhetsdelarna. Av den avgift som medlemmarna betalar till sitt fackförbund (exklusive avgift till arbetslöshetskassa) beräknas 62 procent gå till allmänfackligt arbete, dvs. arbete som får anses utgöra sådan verksamhet som om den bedrevs i ett förbund på arbetsgivarsidan hade lagts över i ett servicebolag och därmed utgjorts av avdragsgilla servicekostnader (driftkostnader i en rörelse).

En skattelättnad i form av en skattereduktion införs för den delen av medlemsavgiften. Med en fiktiv skattesats om 40 procent bestäms skattereduktionen till $(0,62 \times 0,40 = 0,248)$ avrundat 25 procent av den sammanlagda avgiften som medlemmen under beskattningsåret betalat till en arbetstagarorganisation.

Avgift till en motsvarande utländsk organisation berättigar under vissa förutsättningar till skattereduktion.

Skattereduktionen omfattar även avgift till en arbetstagarorganisation som en näringsidkare betalat.

Mättnings- och granskningsarvodena berättigar inte till skattereduktion.

12.1 Inledning

Både arbetstagar- och arbetsgivarorganisationer har sedan lång tid tillbaka viktiga samhällsfunktioner. Inte minst det samarbetsystem som växt fram på arbetsmarknaden har visat sig värdefullt. I dag omfattas hela arbetsmarknaden av fackligt arbete. Organisationsgraden på såväl arbetstagar- som arbetsgivarsidan är mycket hög. Det fackliga

arbetet är accepterat på alla nivåer i samhället. En rad samhällsuppgifter har också lagts på de fackliga organisationerna.

Fackföreningsrörelsens uppgifter har under åren avsevärt vidgats. De spänner över ett vitt spektrum från förhandlingar om löner och anställningsvillkor till arbetarskydd, yrkesutbildning och medbestämmande i företagen. Detta har medfört att de fackliga organisationernas kostnader ökat, vilket i sin tur lett till ett högre avgiftsuttag, för vilket medlemmarna bör kompenseras.

Den lagstiftning och de kollektivavtal som i dag reglerar förhållandena på arbetsmarknaden har snarast ökat betydelsen för arbetstagare av att tillhöra en organisation som i olika sammanhang tar tillvara deras rätt.

I den första fasen av utredningsarbetet har förhållandena inom arbetstagar- och arbetsgivarorganisationerna kartlagts med avseende på den verksamhet som bedrivs och hur den finansieras, dvs. främst vilka avgifter som tas ut av föreningarnas medlemmar och på vilka grunder. De i kapitel 7–11 redovisade faktauppgifterna utgör grunden för beräkningar och ställningstaganden i uppdragets olika delar – frågan om skattemässig likabehandling, och i förekommande fall, frågan om sättet eller sätten att nå en sådan likabehandling.

I utredningens direktiv pekas särskilt på vikten av att uppnå likställdhet i den skattemässiga behandlingen av medlemsavgifterna. Enligt nu gällande skatterättsliga bestämmelser är utgångspunkten att fackföreningsavgiften utgör en icke avdragsgill privat levnadskostnad, medan avgiften till en arbetsgivarorganisation är avdragsgill till den del den avser medel för konfliktändamål. Arbetsgivare har även möjlighet att dela upp avgiften till arbetsgivarorganisationen i en medlemsavgift och en avdragsgill serviceavgift som i regel uppgår till 90–95 procent av den totala avgiften.

Utredningen har analyserat de olika inkomstbegreppen och de grundläggande principerna för inkomstberäkningen som slagits fast i det nu gällande skattesystemet. Olika inkomstbegrepp har under skilda skeden påverkat utformningen av kommunalskattelagens (1928:370, KL) regler för inkomstbeskattningens omfattning. Sedan KL kom till har inkomstbegreppet vidgats principiellt och successivt. Skattereformen år 1991 innebar i princip en ytterligare utvidgning. Då var strävan bland annat att inordna de olika typerna av inkomster i så få inkomstkällor som möjligt och att göra bestämmelserna för de olika inkomstlagen så lika som möjligt. Genom inkomstbegreppets nuvarande omfattning inbegriper inkomstbeskattningen all inkomst från verksamhet som den skattskyldige bedriver samt all avkastning och realiserad värdestegring på kapital han innehar. Alla dessa inkomster anses, enligt förarbetena till skattereformen, ha en likvärdig

skatteförmåga och skall därför beskattas lika. Inkomstskattelagen (1999:1229, IL), som trätt i kraft den 1 januari 2000, har inte medfört någon ändring i detta avseende.

En grundläggande princip vid beskattningen av inkomster var enligt KL rätten till avdrag i olika förvärvskällor för kostnader för intäkternas förvärvande. Enligt IL:s terminologi skall utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster dras av som kostnad. Regelsystemet innehåller rent faktiskt generösare bestämmelser om avdragsrätt i inkomstslaget näringsverksamhet än i inkomstslaget tjänst.

På utgiftssidan är den i praktiken viktigaste inskränkningen bestämmelserna om att en rad utgifter inte får dras av som kostnad. Hit hör först och främst enligt tidigare KL:s och numera IL:s grundläggande principer levnadskostnader och liknande utgifter. Till sådana levnadskostnader räknas bland annat avgifter till kassor, föreningar och andra sammanslutningar som den skattskyldige är medlem i.

Frågan om avdragsrätt för avgifter till arbetsmarknadens organisationer kan, särskilt när det gäller fysiska personer, jämföras med avdragsrätten för andra kostnader som har typiska drag av levnadskostnader. Ovan har konstaterats att avdragsförbudet för levnadskostnader är en av grundpelarna i skattelagstiftningen. Det finns dock ett antal uttryckliga bestämmelser om avdragsrätt som inte följer detta mönster. Exempelvis medges avdrag för ökade levnadskostnader och för utgiftsräntor. Dessa typer av utgifter kan sägas utgöra personliga levnadskostnader och borde som sådana enligt huvudregeln inte berättiga till avdrag vid inkomstberäkningen.

I inkomstslaget tjänst finns det utgifter som i och för sig har samband med tjänsten, men som är av den naturen att de också kan ses som levnadskostnader. För inkomst av tjänst gäller vidare i de flesta fall att kostnader som i och för sig skulle kunna berättiga till avdrag uppgår till förhållandevis små belopp. Av förenklings-skäl finns därför en begränsningsregel, som innebär att avdrag för ”övriga kostnader” medges bara för de utgifter som sammanlagt överstiger 1 000 kronor.

I inkomstslaget näringsverksamhet är det avgörande för om en utgift skall anses hänförlig till näringsverksamheten att den har ett samband med denna. Det skall vara en utgift för förvärvande av näringsverksamhetens intäkter. Något krav på att en utgift verkligen medför en intäkt finns dock inte. Om avgiften utgör en utgift som inte är hänförlig till verksamheten, dvs. den är verksamhets- eller rörelsefrämmande, medges inte avdrag. De utgifter som är att betrakta som privat konsumtion skall inte heller ge avdragsrätt.

Vissa inskränkningar finns även i näringsverksamheten för möjligheten till avdrag, däribland för medlemsavgifter. Det allmänna avdragsförbudet för medlemsavgifter har i rättspraxis fått en vidsträckt

tillämpning i inkomstslaget näringsverksamhet. Bland annat har avdrag vägrats för medlemsavgifter som har mer eller mindre direkt att göra med näringsverksamheten. Exempelvis är medlemsavgiften i en branschförening normalt inte avdragsgill (jfr ovan kapitel 4).

12.2 En likformig eller neutral beskattning

En likformig eller neutral beskattning av olika grupper och i olika inkomstslag kan, enligt utredningens uppfattning, åstadkommas på olika sätt. I uttrycken likformighet eller neutralitet kan nämligen läggas olika innebörd. En beskattning kan vara likformig eller neutral antingen genom att själva regeluppbyggnaden har samma utseende för olika grupper eller också genom att resultatet för de olika grupperna blir detsamma. Totalt sett skall dock beskattningen medföra en likformig skattebelastning.

Redan av utredningens direktiv framgår att det i det här fallet är resultatet av regeltillämpningen som skall leda till likformighet. De överväganden och förslag som utredningen lämnar i fråga om den skattemässiga behandlingen av avgiften till respektive sidas fackliga verksamhet ansluter till direktivens utgångspunkt.

Nuvarande regelsystem har kritiserats av flera skäl. Kritiken har främst gällt det förhållandet att organisationer och förbund på arbetsgivarsidan efter hand fört över den övervägande delen av sin verksamhet till särskilt bildade servicebolag och på det sättet gjort det möjligt för medlemsföretagen att dra av serviceavgifterna som driftkostnader i den bedrivna rörelsen.

Inför den författningsändring år 1992 genom vilken arbetsgivares rätt till avdrag för avgift till arbetsgivarorganisationer beskars, framhölls från arbetsgivarsidan att sådana förändringar i arbetsgivares avdragsrätt skulle komma att leda till organisatoriska förändringar hos organisationerna, med organisatoriskt och administrativt merarbete som följd, dvs. i klartext en ökad förekomst av servicebolag.

Redovisningen i det föregående visar också klart att den övervägande delen organisationer och förbund på arbetsgivarsidan, däribland samtliga SAF:s medlemsförbund, har bildat ett eller flera servicebolag som är knutna till verksamheten. Till servicebolagen har förts över merparten av de arbetsuppgifter och frågor som tidigare sköttes av organisationen själv. Vidare kan konstateras att huvuddelen av den totala avgiften som tas ut förs över till servicebolagen, ibland upp till 95 procent. Denna del utgör därmed en avdragsgill driftkostnad i rörelsen, medan återstoden av avgiften utgörs av icke avdragsgilla

föreningskostnader. Arbetsgivarens ”fackliga” kostnader kan därmed sägas i princip finansieras med obeskattade medel.

Kritiken har också gällt mervärdesskattebestämmelsernas utformning och det faktum att arbetsgivarsidan därigenom i realiteten har fördelar jämfört med arbetstagersidan.

En jämförelse mellan betingelserna för arbetstagare respektive arbetsgivare när det gäller *total skattebelastning* kan göras enligt följande. Enligt det svenska skattesystemet, liksom i flertalet andra länders system, beskattas huvuddelen av inkomsterna från produktionen i tre led.

1) I samband med att produktionsinkomster i ett företag avsätts till löner och vinster sker en första beskattning. För löner sker det i form av arbetsgivaravgifter och för vinster i form av bolagsskatt. Hela arbetsgivaravgiften brukar dock inte betraktas som skatt, utan en del har karaktären av personliga försäkringsavgifter. Skattedelen brukar anges till cirka 19 procent i genomsnitt för alla löntagare. Bolagsskatten utgår med 28 procent. Efter beskattning kvarstår alltså 81 procent för utbetalning av löner och 72 procent för utbetalning av vinster. I produktionsledet finns ett undantag från beskattning genom att ränteutbetalningar inte belastas av någon skatt.

2) När löner, vinster och räntor betalas ut till hushållen sker ett andra led i beskattningskedjan, den personliga inkomstkatten. För kapitalinkomster är skattesatsen 30 procent, medan den för löner uppgår till cirka 30 eller cirka 50 procent – genomsnittet för alla är 40,94 procent. Den högre skattesatsen, drygt 50 procent, gäller för inkomstdelar som överstiger cirka 250 000 kronor per år. – I detta sammanhang bortses från egenavgifterna.

3) I samband med att hushållen använder inkomsterna till konsumtion sker ett tredje led i beskattningskedjan genom mervärdesskatt och andra indirekta skatter. När det gäller arbetstagar- och arbetsgivarorganisationer är dock momsinnehållet förhållandevis lågt. I nedanstående beräkningar uppskattas mervärdesskatten utgöra cirka 7 procent av organisationernas kostnader.

En arbetsgivares sammanlagda avgift till en arbetsgivarorganisation består redan i dag av två delar. Den del som går till ett servicebolag är i sin helhet avdragsgill för företaget. Den andra delen består av utgifter som huvudsakligen är att betrakta som konsumtion, t.ex. utgifter för allmänpolitisk verksamhet.

För att skapa likformighet eller paritet mellan arbetstagare och arbetsgivare kan motsvarande uppdelning göras för de fackliga utgifterna. Fackföreningsavgiften betalas i dag i sin helhet med fullbeskattade inkomster, dvs. inkomster som är beskattade i samtliga

tre ovan nämnda led. Även den avgiften kan dock delas upp i en avdragsgill och en icke avdragsgill del.

För att nå paritet bör då begreppen avdragsgill respektive icke avdragsgill ha samma skattemässiga och ekonomiska innebörd för både arbetstagare och arbetsgivare.

För en *arbetstagare* är en *icke avdragsgill kostnad* fullbeskattad, vilket innebär en total skattebelastning för den genomsnittlige löntagaren på 55,5 procent ($100 \cdot 0,81 \times 0,5906 \times 0,93 \times 100$).

För en *arbetsgivare* är en *icke avdragsgill kostnad* belastad med bolagsskatt och mervärdesskatt, men inte någon personlig inkomstskatt. Det innebär en skattebelastning på $(100 \cdot 0,72 \times 0,93 \times 100)$ 33 procent. För s.k. rörelsefrämmande kostnader – exempelvis om en arbetsgivare bedriver allmänpolitisk verksamhet i föreningsregi – är skattebelastningen därmed lägre för arbetsgivaren än för arbetstagaren om han bedriver motsvarande verksamhet.

Om en *kostnad är avdragsgill* för *arbetstagaren* innebär det att ingen personlig inkomstskatt tas ut, men väl både arbetsgivaravgift och moms. Det betyder en total skattebelastning på 24,7 procent.

Om en *kostnad är avdragsgill* för *arbetsgivaren* innebär detta däremot att avgiften är helt obeskattad – servicebolagets moms är avdragsgill hos företaget. Även i det här fallet är arbetsgivarens verksamhet alltså lägre beskattad.

För att uppnå likformighet för båda parter beträffande *avdragsgilla kostnader* skulle man kunna ge en arbetstagare en förhöjd avdragsrätt.

Ett sätt att uppnå paritet för båda parter för *icke avdragsgilla kostnader* vore att belasta en arbetsgivares icke avdragsgilla kostnader, dvs. rörelsefrämmande kostnader, i företaget med 43 procent skatt – vilket motsvarar 30 procent i skatt på utgifter inklusive skatt. Då skulle arbetsgivarsidan få en total skattebelastning för icke avdragsgilla kostnader på 53,1 procent ($100 \cdot 0,72 \times 0,93 \times 0,7 \times 100$), att jämföra med en arbetstagares 55,5 procent.

Grundtanken med en sådan skatt vore att åstadkomma likformighet. Om en arbetstagare enskilt eller i kollektiv regi, t.ex. via en facklig organisation, vill stödja (sponsra) ett politiskt parti, Röda Korset eller annan ideell eller kulturell verksamhet räknas det som personliga levnadskostnader och fullbeskattas därför. Om en arbetsgivare enskilt eller i kollektiv regi, via t.ex. ett bolag eller en arbetsgivarorganisation, gör samma sak borde det också betraktas som personliga levnadskostnader och fullbeskattas.

Detta resonemang talar för att denna typ av utgifter i företagen skattemässigt borde behandlas som utdelning till ägarna. Det skulle emellertid skapa mycket administrativt merarbete i företagen, hos ägarna och hos skattemyndigheterna. Därför skulle skatten i stället

kunna utformas som en schablonskatt som belastas företagen. Förutom för icke avdragsgilla förenings- och medlemsavgifter skulle skatten utgå på likaledes icke avdragsgilla utgifter och bidrag till ideella organisationer, kultur, idrott och liknande utgifter, vilka hos arbetstagare har karaktären av levnadskostnader.

Den ovan förda diskussionen visar att den skattemässiga behandlingen av arbetstagar- respektive arbetsgivarorganisationer inte är likformig enligt nu gällande skattesystem.

Servicebolagskonstruktionen och mervärdesskattebestämmelserna medför att en arbetsgivare i praktiken har möjlighet att dra av den övervägande delen av kostnaden för medlemskapet i en arbetsgivarorganisation. Motsvarande avdragsmöjlighet för en arbetstagare för avgiften till en facklig organisation saknas i dag. I syfte att åstadkomma en likställdhet i det här avseendet i den skattemässiga behandlingen av avgiften till fackföreningar och arbetsgivarorganisationer bör därför regler om en skattelättnad för arbetstagare införas.

Utredningen har dock inte haft möjlighet att ta ställning till frågan om en särskild skatt för rörelsefrämmande kostnader. Detta problem bör utredas ytterligare för att belysa konsekvenserna av en sådan principiell förändring av skattesystemet som det här är fråga om.

12.3 Avgiftens olika delar

Kartläggningen av förhållandena på arbetstagersidan avseende den verksamhet som bedrivs, hur denna finansieras, vilka medlemsavgifter som tas ut m.m. har genom enkätundersökningen mer eller mindre fullständigt klarlagts (se kapitel 7). Resultatet av enkätundersökningen på arbetsgivarsidan har, som nämnts ovan, gett en mindre fullständig bild (se kapitel 9).

För att få ett faktaunderlag som är så rättvisande som möjligt, har utredningen utgått från en viss uppdelning på olika kostnadsposter av de fackliga organisationernas verksamhet. Uttryckt på ett annat sätt har den verksamhet som bedrivs hos organisationer och förbund på arbetstagersidan delats upp på olika verksamhetsgrenar och kostnaden för varje verksamhetsgren har uppskattats till ett visst belopp eller en viss procentsats av totalkostnaden för verksamheten.

Enligt gemensamma uppskattningar som arbetstagarorganisationerna gjort bedrivs den övervägande delen av den fackliga verksamheten, upp till 97 procent, inom de enskilda förbunden och endast cirka 3 procent inom respektive centralorganisation.

Av enkätundersökningen rörande arbetsgivarsidan framgår att den övervägande delen förbund på arbetsgivarsidan, däribland samtliga

SAF:s medlemsförbund, har bildat ett eller flera servicebolag som är knutna till verksamheten. Huvuddelen av den totala avgiften till arbetsgivarorganisationen betalas till servicebolaget och utgörs därmed av avdragsgilla driftkostnader i rörelsen. Resterande icke avdragsgilla del av avgiften täcker själva föreningsverksamheten.

Av beskrivningen i kapitel 10 Särskilt om servicebolagen, framgår att det vid bestämmandet av den avgift som ett medlemsförbund skall erlägga till SAF sker en årlig fördelning av kostnaderna mellan det som avser föreningsangelägenheter och servicekostnader. Fördelningen, de s.k. fördelningsnycklarna, är i princip sanktionerad av Riksskatteverket (RSV). En motsvarande fördelning sker även inom SAF:s medlemsförbund för fastställande av medlemsföretagens avgift.

Fördelningen av kostnader mellan föreningsangelägenheter och serviceåtgärder varierar årligen med utgångspunkt från kommande års budget. För år 2000 har SAF beslutat om att fördelningen av avgiften skall vara 45 procent till förening och 55 procent till service.

De enskilda arbetsgivarförbunden tillämpar generellt en annan fördelning än SAF. En betydligt högre andel av kostnaderna hänförs till servicekostnader, i en del fall 5 procent förening och 95 procent service.

Med utgångspunkt från de fördelningsnycklar som tillämpas av SAF kan en fördelning även av arbetstagarsidans verksamhetskostnader på en föreningsdel respektive en servicedel göras. På samma sätt som avgiften till SAF och dess medlemsförbund räknas fram utifrån budgeterade uppgifter bör en sådan modell kunna användas för att fördela avdragsgilla respektive icke avdragsgilla kostnader i de fackliga organisationernas verksamhet.

De kostnader som belastar de olika delverksamheterna hos fackförbunden har av utredningen jämförts med vilka kostnader som är av den arten att de skulle vara avdragsgilla om uppdraget att utföra en viss arbetsuppgift i stället lades ut på en konsult, som fakturerade förbundet för den aktuella tjänsten. Det kan noteras, att en enskild skattskyldig, oavsett facklig anslutning, inte är berättigad till något deklara-tionsavdrag för en konsultkostnad av motsvarande slag. Förhållandet när det gäller en arbetsgivare är det motsatta – en sådan kostnad är i normalfallet avdragsgill oavsett om den faktureras av en självständig konsult eller av ett servicebolag som är knutet till ett arbetsgivarförbund.

En bedömning har parallellt gjorts med motsvarande kostnader hos arbetsgivarorganisationerna och deras servicebolag. En strävan har varit att få en någorlunda rättvisande gränsdragning mellan de grundläggande föreningsuppgifterna, intressebevakningen och rena

serviceuppgifter. De i enkäterna behandlade delposterna kan kommenteras på följande sätt.

A) Avgift till arbetslöshetskassan. Avdragsrätt föreligger i dag, dock med en viss avdragsbegränsning, genom att avdrag medges med det belopp som överstiger 1 000 kronor. – Av beskrivningen ovan framgår att den del som avser avgift till arbetslöshetskassan utgör en stor andel av den totala medlemsavgiften, hos LO 30,7 procent, hos TCO 30,9 procent och hos SACO 29,6, dvs. sammantaget runt 30 procent av den totalt inbetalade avgiften.

B) Uppbyggnad av konfliktfonder. Avsättningen kan ses som en spegelbild av den för arbetstagare skattefria konfliktersättningen.

Den genomsnittliga avsättningen till konfliktfonder för de tre centralorganisationerna på arbetstagarsidan uppgår enligt faktaredovisningen ovan till drygt 1 procent. Inom LO-förbunden utgjorde den genomsnittliga avsättningen till konfliktfonder 1 procent av totalt inbetalade medlemsavgifter. För 12 av förbunden redovisades ingen avsättning alls. För TCO-områdets del förekom inom 6 av förbunden inte någon avsättning alls under året. Genomsnittet för alla TCO-förbunden beräknades till 2,5 procent. Avsättningarna till konfliktfonder varierade starkt mellan SACO-förbunden och i 12 av de 26 förbunden hade någon avsättning inte gjorts. Genomsnittet för samtliga förbund utgjorde 3 procent.

C) Allmänpolitiskt arbete, i något fall även partipolitiskt arbete.

D) Stöd till andra nationella och internationella organisationer än den egna centralorganisationen.

E) Personliga levnadskostnader, dvs. icke avdragsgilla kostnader enligt huvudregeln i IL.

F) Avgift till den egna centralorganisationen.

G) Allmänfacklig verksamhet (facklig kärnverksamhet), dvs. sådant påverkansarbete i yrkesspecifika frågor som ett enskilt förbund driver för att stödja den egna gruppen.

Av den verksamhet som fackförbunden bedriver är det enligt uppdelningen ovan den andel som avser allmänt fackligt arbete som enligt utredningens bedömning får anses utgöra sådan verksamhet som om den bedrevs i ett förbund på arbetsgivarsidan hade lagts över i ett servicebolag och därmed utgjorts av avdragsgilla servicekostnader (driftkostnader i en rörelse).

När det gäller den del av medlemsavgiften som i förekommande fall sätts av till konfliktfond skall arbetsgivaren dra av kostnaden för denna avgift. Detta anses vara en följd av att fondavsättningen jämförs med en försäkringskostnad, som är avdragsgill som driftkostnad i rörelsen. För arbetstagarsidan finns inte någon avdragsrätt för kostnader för försäkringar av detta slag.

Enligt vad ovan sagts kan avsättningen för arbetstagarsidan ses som en spegelbild av den skattefria konfliktersättningen. Om konfliktersättningen vid införandet av någon form av skattelättnad för arbetstagarsidan skulle göras skattepliktig för att vidmakthålla en reciprocitet, skulle därav följa att även den andel som avser avsättning till konfliktfond skulle utgöra en avdragsgill kostnad. Utredningens överväganden rörande konfliktersättningen behandlas i avsnitt 16.1.

12.4 Del av avgift som berättigar till skattelättnad

Den allmänfackliga verksamheten har av centralorganisationernas förbund beräknats till olika belopp av de totala verksamhetskostnaderna. Kostnaden inom LO-förbunden jämte det hos LO centralt utförda arbetet uppgår till 2 224 miljoner kronor, vilket motsvarar 40 procent av den totala medlemsavgiften inklusive avgiften till arbetslöshetskassan. Kostnaden inom TCO-förbunden för det allmänfackliga arbetet uppgår totalt till 1 190,6 miljoner kronor inklusive TCO:s kostnader för det centrala arbetet eller 44,6 procent. Inom SACO-förbunden uppgår det totala beloppet till 505,6 miljoner kronor eller 52,8 procent.

Sammanfattningsvis beräknas alltså det allmänfackliga arbetet hos respektive organisation till 40, 44,6, respektive 52,8 av verksamhetskostnaderna.

Ett genomsnitt för hela arbetstagarsidan räknat på uppgifter från de tre centrala arbetstagarorganisationerna ger följande resultat. De faktiskt inbetalade medlemsavgifterna uppgick under år 1998 hos LO-förbunden till 5 556 miljoner kronor, hos TCO-förbunden till 2 668 och hos SACO-förbunden till 958 miljoner kronor.

LO-förbunden	5 556 000 x 40	procent = 2 222 400
TCO-förbunden	2 668 000 x 44,6	procent = 1 189 928
SACO-förbunden	958 000 x 52,8	procent = 505 824
	9 182 000	3 918 152

Siffran allmänfackligt arbete blir $(3\,918\,152 / 9\,182\,000 =)$ 42,67 procent. Andelen av den totala verksamheten för hela arbetstagarsidan uppgår således till cirka 43 procent av den totala medlemsavgiften, dvs. *inklusive* avgiften till arbetslöshetskassan.

Om man i arbetstagarsidans redovisningar räknar av kostnadsposten avgift till arbetslöshetskassan är siffrorna direkt jämförbara med den

fördelning mellan förenings- respektive servicekostnader som sker inom SAF (jfr kapitel 9). En del av förbunden på arbetsgivarsidan har dock poängterat att de enskilda medlemsförbunden har en betydligt lägre andel allmänpolitisk verksamhet än vad SAF har. Vid jämförelsen mellan SAF:s fördelningsnycklar och arbetstagaransidans kostnadsstruktur bör därför den reservationen göras, att även de enskilda arbetstagarförbunden har en betydligt lägre andel allmänpolitisk verksamhet än sin centralorganisation.

Avgiften till arbetstagarorganisationer bör alltså skattemässigt behandlas på samma sätt som avgifter till arbetsgivarorganisationer och dess servicebolag. Medlemsavgiften bör berättiga till en skattelättnad – i någon form – till den del som den svarar mot kostnader i organisationen som har karaktären av driftkostnader i en näringsverksamhet. På motsvarande sätt som fördelningen mellan serviceavgift och ren medlemsavgift i dag sker utifrån uppgifter i en arbetsgivarorganisationens budget bör en sådan fördelning kunna ske på den fackliga sidan. I det ovan presenterade faktaunderlaget finns, som visats, stöd för en sådan fördelning.

För LO-förbundens del utgör den totala medlemsavgiften exklusive avgiften till arbetslöshetskassan ($5\,556 \cdot 1\,706 =$) 3 850 miljoner kronor, för TCO-förbunden ($2\,668 \cdot 824,2 =$) 1 844 miljoner kronor och för SACO-förbunden ($958,1 \cdot 283,6 =$) 674,5 miljoner kronor. Den kostnadsdel som avser allmänfackligt arbete uppgår för LO-förbunden till 2 224 miljoner kronor, för TCO-förbunden till 1 190,6 miljoner kronor och för SACO-förbunden till 505,6 miljoner kronor. En beräkning får då följande utseende,

LO-förbunden	$2\,224 / 3\,850 = 57,76$ procent
TCO-förbunden	$1\,190,6 / 1\,844 = 64,57$ procent
SACO-förbunden	$505,6 / 674,5 = 74,96$ procent

Det allmänfackliga arbetet uppgår för LO-förbundens del till 57,8 procent av den totala medlemsavgiften exklusive avgiften till arbetslöshetskassan, för TCO-förbundens del till 64,6 procent och för SACO-förbundens del till 75 procent av den totala medlemsavgiften exklusive avgiften till arbetslöshetskassan.

Ett genomsnitt för hela arbetstagaransidan kan då räknas fram utifrån verkliga inbetalade medlemsavgifter exklusive avgiften till arbetslöshetskassan.

skattereduktion med ett visst belopp eller en viss procentsats har tidigare prövats i den mellan åren 1983 och 1992 gällande lagen (1982:1193) om skattereduktion för fackföreningsavgift. Från RSV:s utgångspunkter förordas även nu en skattereduktion framför en avdragsrätt.

I den fortsatta framställningen redovisas både alternativen avdragsrätt och skattereduktion. Vidare behandlas olika konstruktioner av alternativen och de olika följdfrågor som har att göra med vart och ett av dem.

12.6 Avdragsrätt med faktiskt inbetalat belopp eller schablonbelopp

Alternativet avdragsrätt för fackföreningsavgiften kan konstrueras på olika sätt. Avdrag kan medges utifrån ett verkligt belopp eller ett schablonbelopp.

Av faktaredovisningen framgår de olika fackförbundens medlemsavgifter, inklusive avgiften till arbetslöshetskassan. Storleken av de medlemsavgifter som tas ut kan variera åtskilligt både inom förbunden och mellan olika förbund inom samma centralorganisation. Avgiften är i många fall högre för den som har högre inkomster. Detta är dock inte alltid fallet.

Det övervägande antalet LO-förbund har en månadsavgift om mellan 260 och 340 kronor. Mellan förbunden varierar den genomsnittliga månadsavgiften med 235 kronor som lägsta och 491 kronor som högsta belopp. Hos TCO-förbunden var den lägsta genomsnittliga medlemsavgiften 171 kronor och den högsta 311 kronor. För fullbetalande SACO-medlemmar ligger förbundsavgiften i regel mellan 230 och 295 kronor.

Dessa siffror visar tydligt de relativt stora skillnaderna i avgiftsuttaget. Denna omständighet talar enligt utredningens uppfattning entydigt för alternativet med att den faktiskt erlagda avgiften skall ligga till grund för avdragets storlek. Samma skäl kan anföras för att underlåta maximering av avdragsbeloppet.

Alternativet att avdrag medges med ett schablonbelopp har fördelar och ett sådant alternativ skulle kunna konstrueras på olika sätt.

För LO-förbunden är den genomsnittliga medlemsavgiften 271 kronor per månad. För TCO-förbunden är motsvarande siffra 211 kronor och för SACO-förbunden 235 kronor. Motsvarande siffror exklusive avgiften till arbetslöshetskassan för LO-förbunden uppgår till 188 kronor, för TCO-förbunden 146 kronor och för SACO 166 kronor.

Den genomsnittliga fackliga medlemsavgiften för samtliga organisationer kan beräknas till cirka 247 kronor per månad inklusive avgiften till arbetslöshetskassan. Exklusive avgiften till arbetslöshetskassan blir beloppet i stället 172 kronor. Om man väljer ett schablonbelopp som utgörs av denna genomsnittliga månadsavgift skulle en arbetstagare berättigas till ett avdrag med 12×247 kronor \times en viss procentsats oavsett inkomst och faktiskt erlagd avgift (12×172 kronor \times en viss procentsats om avgiften till arbetslöshetskassan inte räknas med).

12.7 Skattereduktion för faktiskt inbetalat belopp eller schablonbelopp

Den skattereduktion för fackföreningsavgift som tillämpades under delar av 1980- och 1990-talen var beräknad på ett sådant sätt att den motsvarade ett avdrag för den del av avgiften som kunde anses hänförlig till facklig verksamhet. I propositionen 1989/90:110, som innehöll regeringens förslag till 1991 års skattereform, uttalade sig departementschefen om de tankegångar som låg bakom den då gällande lagen (s. 369). Bedömningen när skattereduktionen infördes var att cirka 70 procent av erlagda medlemsavgifter användes för allmänfacklig verksamhet och således borde ligga till grund för reduktionen. Hur man kommit fram till siffran 70 procent anges dock inte. Mot bakgrund av den andelen och av då gällande skattesatser hade skattereduktionen vid införandet bestämts till 40 procent av avgiften till den del avgiften inte översteg 1 200 kronor. RINK (SOU 1989:33) föreslog ett avdragstak på 2 000 kronor, medan departementschefen ansåg att taket borde bestämmas något högre eller till 2 500 kronor. Vidare borde, såsom RINK föreslagit, procentsatsen justeras ned på grund av de sänkta skattesatserna. Om skattesatsen beräknades som 30 procent och cirka 70 procent av fackföreningsavgiften ansågs belöpa på allmänfacklig verksamhet kunde skattereduktionen beräknas till $(0,30 \times 0,70 =) 0,21$ och avrundas till 20 procent av avgiften.

Underlaget för skattereduktionen var alltså maximerat till ett visst belopp, från början 1 200 kronor och avdraget bestämdes till 40 procent. Underlaget utgjordes av erlagd avgift, avgiften till arbetslöshetskassan frånräknad. Avgiften till arbetslöshetskassan berättigade då liksom nu till avdrag enligt andra bestämmelser. Med tillämpning fr.o.m. 1992 års taxering sänktes reduktionen till 20 procent av medlemsavgiften. Samtidigt höjdes det maximala underlaget till 2 500 kronor. Genom ytterligare ett beslut, som också

skulle gälla fr.o.m. 1992 års taxering, togs maximigränsen bort. Lagen (1983:1193) om skattereduktion för fackföreningsavgift upphävdes fr.o.m. 1993 års taxering, varför beslutet om borttagande av maximigränsen aldrig hann tillämpas.

Vid riksdagsbehandlingen av frågan om maximitak för underlaget för skattereduktionen uttalade skatteutskottet (1990/91SkU 10 s. 169) bland annat att många löntagare redan då hade en avgift som översteg 2 500 kronor och att de alltså inte fick reduktion för hela sin avgift. Detta ansågs som en orättvisa, eftersom det inte fanns någon motsvarande begränsning av arbetsgivares avdrag för sin medlemsavgift.

Under den period då lagen om skattereduktion för fackföreningsavgift gällde lämnade RSV till regeringen en skrivelse med förslag till ändring av vissa tidpunkter för yrkanden om reduktionen. Skrivelsen remissbehandlades. I det sammanhanget förde Statskontoret fram åsikten att lagen borde ändras på så sätt att ett schablonavdrag infördes (prop. 1989/90:110 s. 370). Skälet härtill anges dock inte, men det kan förmodas att administrativa fördelar låg bakom ställningstagandet.

Även när det gäller konstruktionen av ett schablonbelopp som underlag för en skattereduktion skulle man kunna använda sig av den ovan redovisade modellen med den genomsnittliga månadsavgiften (12 x 247 eller 172 kronor x en viss procentsats) oavsett inkomst och faktiskt erlagd avgift.

Utredningen har stannat för att förorda antingen en avdragsrätt eller en skattereduktion som beräknas på ett underlag av den faktiskt erlagda avgiften. Faktaredovisningen i det föregående utvisar tämligen stora skillnader mellan olika förbunds avgiftsuttag. Man bör därför främst av rättviseskäl välja alternativet med verkligt erlagda avgifter. Samma skäl talar för att någon maximering inte bör ske.

12.8 Särskilt om maximering av skattelättnadsbeloppet

Utredningen väljer, som redovisats tidigare, att inte föreslå någon beloppsmässig maximering för skattelättnaden. En konstruktion utan maximitak skulle möjligen kunna leda till att de fackliga organisationerna, åtminstone på sikt, tenderade att höja medlemsavgiften. Kostnader som utgörs av personliga levnadskostnader, exempelvis en större andel försäkringar eller andra kollektivt erbjudna tjänster, skulle kunna tas ut inom ramen för själva medlemsavgiften. Dessa skulle då

automatiskt omfattas av skattelättnaden och leda till en oavsedd höjning av statens kostnader för reformen.

Farhågorna för en sådan utveckling får, enligt utredningens uppfattning, inte överdrivas. Därtill kommer att det av olika skäl vore svårt att föreslå en viss nivå på ett maximibelopp, främst på grund av de relativt stora variationerna förbunden emellan i medlemsavgifternas storlek.

12.9 Avdragsrätt i förhållande till avdragsbegränsning för övriga kostnader

Utredningen har övervägt om en avdragsrätt för fackföreningsavgiften skulle omfattas av bestämmelsen i 12 kap. 2 § tredje stycket IL att övriga utgifter bara skall dras av till den del kostnaderna under beskattningsåret sammanlagt överstiger 1 000 kronor. Skattekontrollutredningen har föreslagit att denna beloppsgräns skall höjas till 3 000 kronor (SOU 1998:12 s. 193 f.). Den frågan bereds för närvarande inom Regeringskansliet (Finansdepartementet).

Utredningen menar, att om en avdragsrätt infördes skulle den tillämpas vid sidan om avdraget för övriga kostnader. Detta av flera skäl. Dels bör en avdragsrätt inte motverka syftet med regeln som begränsar övriga kostnader, som just är att ”skala bort” beloppsmässigt små avdrag och därmed förenkla förfarandet. Dels skulle syftet med en avdragsrätt för fackföreningsavgiften förfelas om den omedelbart eller på sikt eliminerades genom en sådan begränsningsbestämmelse. Dels uppnås därmed likformighet mellan inkomstlagen tjänst och näringsverksamhet, eftersom det senare inkomstslaget redan i dag saknar en sådan beloppsbegränsning.

12.10 Skattelättnadsbelopp inklusive eller exklusive avgiften till arbetslöshetskassa

I det föregående har utredningen utgått från en schablon för att räkna fram skattelättnadens ungefärliga storlek. Enligt denna schablon utgör den totala medlemsavgiften 100 procent, den andel som avser avgiften till arbetslöshetskassan uppgår till 30 procent, medan de återstående 70 procenten fördelas på allmänpolitisk verksamhet, privata levnads-

kostnader och renodlad facklig verksamhet eller s.k. yrkesspecifika frågor.

Den del av medlemsavgiften som utgör avgift till arbetslöshetskassa kan uppskattas till runt 30 procent av den totalt erlagda avgiften för alla arbetstagare (hos LO 30,7 procent, hos TCO 30,9 procent och hos SACO 29,6 procent). Avgiften till arbetslöshetskassan betalas i de allra flesta fall in tillsammans med medlemsavgiften till den fackliga organisationen. De båda avgifterna har dock egentligen inte något samband med varandra, utan är hanteringsmässigt samordnade för att underlätta redovisningen för den arbetstagare som är medlem i både en facklig organisation och i arbetslöshetskassan.

De två avgifterna styrs i dag av olika skatteregler, där själva medlemsavgiften ses som en icke avdragsgill personlig levnadskostnad, medan avgiften till arbetslöshetskassan är avdragsgill som en s.k. övrig kostnad.

I dag är cirka 12 procent av arbetslöshetskassornas medlemmar enskilt anslutna, dvs. de är inte medlemmar i den arbetstagar- eller arbetsgivarorganisation som är knuten till arbetslöshetskassan. Denna andel har ökat under senare år. Andelen enskilt anslutna varierar kraftigt mellan olika arbetslöshetskassor. HTF:s arbetslöshetskassa har t.ex. cirka 30 procent och Säljarnas arbetslöshetskassa cirka 36 procent enskilt anslutna, medan Pappers arbetslöshetskassa endast har 1 procent och Lärarnas arbetslöshetskassa har 2 procent enskilt anslutna (uppgift från Arbetsmarknadsstyrelsen, AMS, och avser förhållandena den 31 december 1998).

De enskilt anslutna medlemmarna betalar generellt en något högre avgift än de medlemmar som samtidigt tillhör ett fackförbund. När det gäller avgiften för enskilt anslutna medlemmar fastställer AMS avgiften för dessa utifrån de faktiska kostnader som arbetslöshetskassan kan visa. AMS beslut avseende avgifternas storlek kan överklagas hos regeringen. Månadsavgiften för enskilt anslutna medlemmar är mellan 6 och 25 kronor högre än för de förbundsanslutna.

Enligt uppgift från Arbetslöshetskassornas Samorganisation (SO) är den genomsnittliga månadsavgiften till arbetslöshetskassan för förbundsmedlemmar 80 kronor, medan den genomsnittliga månadsavgiften för enskilt anslutna uppgår till 94 kronor. Detta innebär att den årliga genomsnittliga avgiften till arbetslöshetskassan uppgår till 960 kronor för förbundsmedlemmar och 1 128 kronor för enskilt anslutna.

Enligt nu gällande bestämmelser i IL är avgiften till arbetslöshetskassan avdragsgill inom ramen för avdraget för övriga kostnader med en avdragsbegränsning som uppgår till 1 000 kronor. För det stora flertalet skattskyldiga innebär begränsningen att någon avdragsrätt i

praktiken inte föreligger. Någon statistik över det exakta antalet som faktiskt åtnjuter avdrag finns inte.

När den tidigare lagen om skattereduktion för fackföreningsavgiften antogs år 1982 diskuterades frågan om medlemsavgiften till arbetslöshetskassan och det förutsattes då att de två avgiftdelarna skulle hållas åtskilda, eftersom avgiften till arbetslöshetskassan redan var avdragsgill (prop. 1982/83:50 s. 8 och 9). Vid skatteutskottets behandling av frågan strök utskottet under att förslaget kunde godtas, men att det var angeläget att själva fackföreningsavgiften renodlades till att avse endast själva medlemsavgiften (SkU 1982/83:15).

När lagen samma år behandlades ytterligare en gång och en bestämmelse om ADB-behandling av uppgift om fackföreningsavgiften föreslogs, betonades ånyo vikten av att avgiften till arbetslöshetskassan togs bort från underlaget för skattereduktionen (prop. 1982/83:157 s. 36–39, SkU 1982/93:50 s. 43 och 44).

Inte vid någon av de nu nämnda behandlingarna av frågan synes ha övervägts möjligheten att samordna förfarandet så att avgiften till arbetslöshetskassan grundade rätt till skattereduktion i stället för ett deklarationsavdrag.

Enligt utredningens tidigare diskussion skulle en skattelättnad för fackföreningsavgiften ske antingen i form av ett skatteavdrag under inkomst av tjänst och då ligga utanför avdragsbegränsningen eller i form av en skattereduktion.

Vid en internationell jämförelse kan konstateras att fackföreningsavgiften och avgiften till arbetslöshetsförsäkringen (arbetslöshetskassan) i de allra flesta fall är skilda åt både till sin natur och till den administrativa och skattemässiga behandlingen.

En samordning av avgiften till arbetslöshetskassan och en facklig organisation skulle, som framgått av redovisningen ovan, ha vissa praktiskt hanteringsmässiga fördelar för de skattskyldiga. För det stora flertalet arbetstagare utgör de två avgifterna en enhet och att därmed samordna dem i deklarationen skulle innebära en ökad förståelse för systematiken i skattesystemet.

Medlemsavgiften i en facklig organisation och avgiften till arbetslöshetskassan är dock till sin natur helt skilda åt. Fackföreningsavgiften betalas in till arbetstagarens intresseorganisation, medan avgiften till arbetslöshetskassan närmast är att betrakta som en försäkringspremie och betalas till en viss arbetslöshetskassa. Dessa omständigheter talar för att en skattemässig samordning mellan de två avgifterna inte är lämplig.

Även förekomsten av en relativt stor grupp enskilt anslutna, omkring 12 procent av samtliga anslutna till arbetslöshetskassorna och där några samordningsskäl inte gör sig gällande, talar för att de båda

avgifterna inte bör slås samman för att berättiga till någon form av skatteavdrag.

Vid en sammanvägning av de olika argumenten för och emot har utredningen funnit att de två avgifternas olika karaktär och egentliga ändamål talar för att hålla dem skilda åt i den skatterättsliga behandlingen. Avgiften till arbetslöshetskassan bör därför inte ingå i den medlemsavgift till en facklig organisation som utgör underlag för en avdragsrätt eller skattereduktion.

12.11 Administrativa konsekvenser

12.11.1 Inledning

En skattelättnad för den fackföreningsavgift som en medlem erlägger under beskattningsåret kan, som nämnts i det föregående, konstrueras på olika sätt. Hur detta sker har betydelse inte minst för de myndigheter som skall hantera de skatterättsliga bestämmelser som införs.

RSV har till utredningen redovisat administrativa konsekvenser vid ett genomförande av en skattelättnad för fackföreningsavgiften konstruerad dels som ett avdrag under inkomst av tjänst, dels som en skattereduktion som räknas av från den slutliga skatten.

Det förtjänar här nämnas, att skatteförvaltningens strävan rent allmänt är att uttaget av preliminär skatt så nära som möjligt skall stämma överens med den slutliga skatten. För både avdragsrätt och skattereduktion gäller att de inte automatiskt – dvs. inte utan en begäran om jämkning – kan beaktas vid preliminärskatteuttaget. De kommer därigenom att leda till ett för högt uttag av preliminär skatt i ett stort antal fall. För att lösa detta problem skulle man behöva använda sig av en ren schablon för båda alternativen avdrag och skattereduktion. En sådan lösning har dock, som konstaterats ovan, andra nackdelar och är därför inte aktuell.

12.11.2 Avdrag vid inkomstberäkningen

För de skattskyldiga som lämnar förenklad självdeklaration kan avdraget för fackföreningsavgiften förtryckas på deklara-tionsblanketten. När det gäller gruppen som lämnar särskild självdeklaration kan någon förtryckning inte ske av avdraget. Detta beror på att uppgifterna inte finns tillgängliga vid den tidpunkt när förtryckning av den senare blanketten sker. Det kan nämnas att cirka 5,5 miljoner skattskyldiga lämnar förenklad deklaration och omkring 1,2 miljoner

skattskyldiga lämnar särskild självdeklaration. Av dem som lämnar förenklad deklaration är det mellan 60 och 65 procent som godtar de förtryckta uppgifterna utan att lämna någon tilläggsuppgift.

Om uppgifterna som lämnats av en arbetstagarorganisation behöver ändras under taxeringsåret till följd av att felaktiga eller ofullständiga uppgifter har lämnats, skall detta aviseras till såväl SKM som till fackföreningsmedlemmen. Den skattskyldige måste då antingen begära en ändring i deklarationen eller begära att SKM ändrar uppgiften efter skriftväxling. Det blir således alltid fråga om ett manuellt förfarande vid rättelser.

I avdragsalternativet skall aviseringen avse den avdragsgilla delen. Samma uppgift förtrycks på blanketten för förenklad deklaration, vilket innebär att den skattskyldige inte behöver räkna ut hur stort avdrag han är berättigad till. Även om alla uppgifter är förtryckta och någon komplettering inte krävs, utan endast en underskrift, är det rent teoretiskt den skattskyldige själv som yrkar att bli taxerad i enlighet med uppgifterna på blanketten.

Avdragsalternativet innebär ökade kostnader för skatteförvaltningen i uppbyggnadsskedet, bland annat genom att ett deklarationsavdrag kräver omarbetning av blanketter, nya registreringsbara rutor samt andra liknande ändringar. Därtill kan årligen återkommande kostnader förväntas uppstå dels genom ett ökat inhämtande av uppgifter från de skattskyldiga, dels genom ett ökat kontrollbehov.

12.11.3 Avdrag i form av skattereduktion

Skattereduktion för fackföreningsavgift kan ingå i skatteuträkningen på den förtryckta förenklade deklarationen. För dem som lämnar särskild deklaration framgår skattereduktionen först på slutskattebeskedet. Fördelen är dock att den skattskyldige inte behöver redovisa något avdrag i deklarationen.

Aviseringar av ändrade underlag för skattereduktion kan behandlas maskinellt utan att vare sig den skattskyldige eller SKM behöver utföra något manuellt arbete. Den slutligt fastställda skattereduktionen framgår för båda slagen av deklarationsförfarande av slutskattebeskedet.

Vid alternativet skattereduktion fastställer SKM på grundval av lämnade uppgifter det slutliga beskattningsresultatet. Därför kan aviseringen från en arbetstagarorganisation avse hela årsavgiften. En sådan ordning är även från den skattskyldiges synpunkt att föredra.

Genom att skattereduktionen utgör ett led i den slutliga skatteuträkningen och genomförs maskinellt blir administrationskostnaden lägre än i avdragsalternativet.

12.11.4 Inverkan på den pensionsgrundande inkomsten

Begreppet pensionsgrundande inkomst (PGI) infördes år 1960 i lagen om allmän tilläggspension (ATP). Bestämmelser om försäkring för inkomstgrundad ålderspension och om beräkningen av den pensionsgrundande inkomsten m.m. finns numera i lagen (1998:674) om inkomstgrundad ålderspension, LIP.

SKM beräknar varje år den pensionsgrundande inkomsten för alla som haft inkomst av arbete. Alla inkomster är dock inte pensionsgrundande. Vidare finns det också en övre gräns för hur stor den pensionsgrundande inkomsten kan bli under ett år. Gränsen har satts till 7,5 prisbasbelopp.

Inkomst av anställning, t.ex. lön, är pensionsgrundande. Sjukpenning och en del andra liknande ersättningar är också pensionsgrundande, liksom dagpenning från arbetslöshetskassa (2 kap. 3–5 §§ LIP).

Vid beräkningen av en försäkrads pensionsgrundande inkomster av anställning skall avdrag göras för kostnader som denne haft i arbetet, i den utsträckning kostnaderna, minskade med kostnadsersättning som han fått, överstiger 1 000 kronor (2 kap. 21 § LIP).

Kostnader för resor till och från arbetet och för dubbel bosättning påverkar inte kostnadsavdraget vid bestämmandet av den pensionsgrundande inkomsten. De räknas nämligen inte som kostnader ”i anställningen”.

Kostnaden för medlemskap i en facklig organisation inte, när det gäller beräkningen av pensionsgrundande inkomst, att anse som en kostnad ”i anställningen”. Underlaget för beräkningen av den pensionsgrundande inkomsten påverkas då heller inte av om en skattelättnad för fackföreningsavgiften införs i form av ett skatteavdrag.

En skattereduktion påverkar inte heller den pensionsgrundande inkomsten, eftersom reduktionen innebär en avräkning från den slutliga skatten.

12.12 Avdragsrätt eller skattereduktion

Beskattningens primära ändamål är att finansiera den offentliga verksamheten. Skatterna kan användas i fördelningspolitiskt syfte för att jämna ut inkomst- och förmögenhetsskillnader mellan olika medborgare eller grupper av medborgare. Under en stor del av 1900-talet har skattelagstiftningen präglats av en progressiv inkomstbeskattning, dvs. högre skattesats på högre inkomster. Under de senaste åren har progressionen i inkomstbeskattningen minskat, inte minst genom den stora skatteomläggning som 1991 års skattereform innebar.

Genom 1991 års skattereform infördes betydande förenklingar för såväl de skattskyldiga som för skattemyndigheterna. Reformen förutsatte att både antalet avdrag och antalet skattskyldiga som yrkade avdrag begränsades till ett minimum. Som ytterligare led i förenklingssträvandena planeras att än mer minska antalet aktiva deklarationskyldiga. Detta förfarande förutsätter dock att ”den vanlige deklareranden” inte har alltför många egna avdragsyrkanden.

Utifrån dessa förutsättningar bör enligt utredningens uppfattning en skattelättnad för medlemsavgiften till en facklig organisation utformas som en skattereduktion.

RSV förordar, som framgått ovan, alternativet med en skattereduktion som bygger på uppgifter om faktiskt erlagda medlemsavgifter lämnade av en arbetstagarorganisation i kontrolluppgift till SKM. RSV framhåller främst skattereduktionens klara administrativa fördelar.

Enligt RSV är nackdelen med en avdragsrätt, förutom argumenten mot flera typer av avdrag som ovan diskuterats, de olika manuella kontrollmomenten. Vid felaktiga yrkanden eller andra tilläggsuppgifter måste deklARATIONEN kontrolleras i ett manuellt förfarande. Denna manuella kontroll är resurskrävande.

Från de grupper som förordar en avdragsrätt har pekats på att avdragsrätt föreligger för en rad kostnader och bör gälla även för fackföreningsavgiften.

I den tidigare framställningen har redovisats två olika alternativ till skattelättnad för medlemsavgiften till en facklig organisation. För- och nackdelar med de olika alternativen har därvid behandlats.

Som framgår av enkätredovisningen i faktadelen bestäms i de allra flesta fall avgiften till en facklig organisation inte utifrån löneläget. Det förhåller sig tvärtom så att lägre avlönade ofta har en högre fackföreningsavgift.

En avdragsrätt medför större fördelar för den som har en hög lön och därmed hög marginalskatt, medan en skattereduktion är skattemässigt mer neutral för olika inkomstlägen.

För den som har lägre marginalsatt än den procentsats som valts vid bestämmande av skattereduktionen är en reduktion mera värd än en avdragsrätt. För den som har en högre marginalsatt än den valda procentsatsen för skattereduktionen gäller det omvända förhållandet. Det rör sig emellertid för den enskilde om relativt små belopp.

Vid en sammanvägning av olika faktorer som bör få styra valet av skattelättnad har utredningen stannat för att föreslå att en skattereduktion införs för en viss del av den totala avgiften till en arbetstagarorganisation som medlemmen erlagt under beskattningsåret.

Utredningen har vid bestämmandet av utformningen av skattereduktionen valt att föreslå 40 procent av den del av medlemsavgiften som berättigar till en skattelättnad. Den valda procentsatsen ligger nära den genomsnittliga marginalsattesatsen, som för beskattningsåret 2001 kan beräknas till 43,4 procent. Den utgör samtidigt en lämplig avvägning av en skattelättnad mellan olika arbetstagargrupper.

Vid beräkning av det förväntade ekonomiska utfallet av olika alternativ till skattelättnad framgår att kostnaden för avdragsalternativet är högst, medan alternativet skattereduktion med procentsatsen 40 ligger kostnadsmässigt något lägre än avdragsalternativet.

Utredningen anser även att de administrativa fördelarna med alternativet skattereduktion för medlemsavgiften till en fackförening måste få väga tungt. Det är i hög grad angeläget att finna en praktisk hanteringsordning som håller de administrativa kostnaderna för förfarandet på en rimlig nivå.

Skattereduktionen avgränsas till att omfatta avgifter till sådana organisationer som enligt lagen (1976:580) om medbestämmande i arbetslivet (MBL) är att anse som arbetstagarorganisationer.

I 6 § MBL avses med arbetstagarorganisation en sådan sammanslutning av arbetstagare som enligt sina stadgar skall tillvarata arbetstagarnas intressen i förhållandet till arbetsgivaren. Med lokal arbetstagarorganisation avses sådan sammanslutning av arbetstagare som är part i lokal förhandling med arbetsgivare. Med central arbetstagarorganisation avses förbund eller därmed jämförlig sammanslutning av arbetstagare. Bestämmelserna som avser arbetstagarorganisation gäller i tillämpliga delar sammanslutning av flera sådana organisationer. Vad som sägs om medlem i organisation gäller i sådant fall de anslutna organisationerna och deras medlemmar.

Beräkningen av en skattereduktion

Av den verksamhet som de fackliga organisationerna bedriver är det, enligt vad ovan angetts, den andel som avser allmänt fackligt arbete som får anses utgöra sådan verksamhet som bör berättiga till en skattelättnad.

Andelen allmänfackligt arbete av den totala verksamheten uppgår för hela arbetstagersidan till cirka 62 procent av den totala medlemsavgiften exklusive avgiften till arbetslöshetskassan.

Om procentsatsen 40 väljs och cirka 62 procent av avgiften anses belöpa på allmänfacklig verksamhet kan skattereduktionen beräknas till $(0,40 \times 0,62 =) 0,248$ och avrundas till 25 procent av avgiften.

12.13 Inkomstslaget näringsverksamhet

På arbetsmarknaden förekommer det att egenföretagare valt att vara medlem i en facklig organisation på arbetstagersidan eller att ha kvar sitt medlemskap vid övergången från att vara anställd till att driva egen verksamhet.

Enligt de uppgifter som kommit fram genom utredningens enkät finns det ett antal egenföretagare inom främst TCO och SACO, men även ett mindre antal inom LO. Dessa medlemmar, jämte de egenföretagare som är anslutna till andra arbetstagarförbund, utgör tillsammans cirka 8 500 egenföretagare inom arbetstagarorganisationerna.

Egenföretagaren är skattskyldig för inkomster i inkomstslaget näringsverksamhet. För att fullt ut uppnå likformighet i den skattemässiga behandlingen av avgifter till en arbetstagarorganisation bör utredningens förslag till skattelättnad omfatta även denna grupp skattskyldiga.

12.14 Avgift till utländsk arbetstagarorganisation

En av EU:s grundläggande principer är att fri rörlighet för arbetskraft och tjänster skall säkerställas inom unionen. Arbetstagare bör i enlighet med detta kunna arbeta i andra länder och vara medlem i en facklig organisation i arbetslandet. Det bör då vara möjligt att få del av en skattelättnad för medlemsavgiften till en sådan organisation. För att undvika att någon blir dubbelt kompenserad genom att en avgift till en utländsk arbetstagarorganisation berättigar till en skattelättnad i någon

form både i arbetslandet och i Sverige bör dock vissa begränsningar gälla.

Det finns i dag en bestämmelse i IL som under vissa förutsättningar ger avdragsrätt för avgift till en utländsk arbetslöshetskassa eller motsvarande enligt ett annat lands system för förmåner vid arbetslöshet (12 kap. 35 § andra stycket). Två villkor ställs upp. *För det första* medges avdrag från intäkt av tjänst om inkomst från det landet där utgifterna betalas beskattas i Sverige som intäkt av tjänst under beskattningsåret och utgiften inte skall dras av enligt 62 kap. 6 § (allmänt avdrag för obligatoriska utländska socialförsäkringsavgifter). *För det andra* skall avdrag bara göras av dem som är obegränsat skattskyldiga under beskattningsåret. Om de är obegränsat skattskyldiga bara under en del av beskattningsåret, skall avdrag göras för avgifter som avser den tiden. Bestämmelsen infördes år 1997 som en EG-anpassning av de svenska bestämmelserna (jfr kapitel 4).

Denna bestämmelse bör kunna tjäna som förebild för regleringen av en skattereduktion för avgift till en utländsk facklig organisation. För en rätt till skattereduktion för en del av fackföreningsavgiften bör därvid motsvarande villkor om att inkomst skall beskattas i Sverige och om obegränsad skattskyldighet ställas upp.

12.15 Mättnings- och granskningsarvoden

Arbetstagare som är anslutna till vissa fackförbund inom LO-området erlägger förutom själva fackföreningsavgiften till sitt förbund även ett s.k. mättnings- och granskningsarvode. I dag berättigar arvodet till ett deklarationsavdrag inom ramen för avdraget för övriga kostnader.

Av redovisningen i avsnitt 7.4 om mättnings- och granskningsarvoden kan konstateras att arvodena berör ett mycket begränsat antal arbetstagare. Av dessa är det endast en mindre del som själva betalar arvodena. I allmänhet har frågan reglerats i kollektivavtal på så sätt, att arbetsgivaren betalar de kostnader som ackordsmätningen respektive tidlönegranskningen drar. I dessa fall är mättnings- och granskningsarvodena helt skilda från fackföreningsavgiften både till sin natur och i den praktiska hanteringen.

Mot bakgrund främst av att arvodena inte kan likställas med medlemsavgifter har utredningen stannat för anse att mättnings- och granskningsarvodena i avdragshänseende bör hållas skilda från fackföreningsavgiften. Dessa arvoden bör emellertid även i fortsättningen berättiga till avdrag inom ramen för avdraget för övriga kostnader.

13 Överväganden och förslag – avgiften till arbetslöshetskassan

Utredningens förslag: En skattelättnad införs för avgiften till en arbetslöshetskassa i form av en skattereduktion med 40 procent av den sammanlagda avgiften som under beskattningsåret betalats till arbetslöshetskassan.

Även avgift till utländsk arbetslöshetskassa omfattas av förslaget om skattereduktion.

13.1 Inledning

Tidigare var medlemsavgiften till en arbetslöshetskassa avdragsgill endast inom ramen för det s.k. kapitalförsäkringsavdraget. Detta kapitalförsäkringsavdrag hade till syfte att stimulera försäkringsparande, men det avdragsgilla beloppet var maximerat till en viss nivå. I princip förelåg reciprocitet vid den skattemässiga behandlingen av försäkringar, dvs. avdrag för försäkringspremier motsvarades av beskattning för utfallande ersättningar. Detta gällde dock inte avgiften till arbetslöshetskassan.

Sedan år 1974 utgör utfallande belopp i form av dagpenning från arbetslöshetskassan skattepliktig intäkt (prop. 1973:49, SkU 1973:30, rskr. 1973:199, SFS 1973:505). För att uppnå en reciprocitet även beträffande avgifter till arbetslöshetskassan och därifrån utbetalade ersättningar förändrades karaktären av avdraget för avgiften till arbetslöshetskassan så att den i stället år 1980 blev avdragsgill fullt ut i förvärvskällan (prop. 1979/80:58, bet. 1979/80:SkU20, SFS 1979:1157).

Avdragsrätten regleras i dag i 12 kap. 35 § inkomstskattelagen (1999:1229, IL), punkt 6 första stycket av anvisningarna till 33 § kommunalskattelagen (1928:370, KL). Utgiften för medlemsavgift till arbetslöshetskassan omfattas av en regel som begränsar avdragsrätten

till sådana utgifter som tillsammans överstiger 1 000 kronor, 12 kap. 2 § tredje stycket IL.

13.2 Avdragsrätt eller skattereduktion

Som ovan konstaterats berättigar avgiften till arbetslöshetskassan i dag till ett deklarationsavdrag. Om avdrag kan komma i fråga i flera inkomstslag, skall avgiften dras av i det inkomstslag där intäkterna är störst. Som framgår av redovisningen i det föregående har lagstiftarens intention tidigare varit att avgiften till arbetslöshetskassan rimligen skulle vara avdragsgill, eftersom detta uppmuntrade till att den enskilde skaffade sig ett försäkringsskydd mot följderna av arbetslöshet.

Efter hand har förutsättningarna för avdragsrätten successivt försämrats för att numera omfatta endast ett begränsat antal skattskyldiga, nämligen de som har övriga avdragsgilla kostnader som uppgår till minst 1 000 kronor.

Det är ett samhällligt intresse att underlätta för den enskilde att ansluta sig till en arbetslöshetskassa.

Till detta kommer den omständigheten att avdragsbegränsningen för övriga kostnader i inkomstslaget tjänst kan sägas innebära en olikformighet vid beskattningen av arbetstagersidan i förhållande till vad som gäller beskattningen av arbetsgivare i inkomstslaget näringsverksamhet, där det inte finns någon beloppsmässig begränsning av avdragsrätten. Även här kan alltså ett resonemang om likformighet föras.

Av nu nämnda skäl anser utredningen att värdet av en avdragsrätt för avgiften till arbetslöshetskassan bör återställas.

Riksskatteverket (RSV) har beträffande avgift till arbetslöshetskassa pekat på vissa principiella och praktiska problem när det gäller att förändra karaktären på det nuvarande avdraget, som i dag ligger inom avdragsbegränsningen.

Av samma skäl som anförts i fråga om skattelättnaden för fackföreningsavgiften anser dock utredningen att återställandet av värdet av skattelättnaden för avgiften till arbetslöshetskassan bör ske genom att ersätta den nuvarande begränsade avdragsrätten med en skattereduktion.

Beräkningen av en skattereduktion

Den under året sammanlagda avgiften som en medlem betalat till arbetslöshetskassan utan maximering till beloppet bör härvid utgöra underlag för beräkningen av en reduktion. Om man väljer en genomsnittlig skattesats om 40 procent kan skattereduktionen för avgiften till arbetslöshetskassan bestämmas till 40 procent av inbetalade avgifter.

Inverkan på den pensionsgrundande inkomsten

I det föregående (avsnitt 12.11.4) har behandlats konsekvenserna i administrativt hänseende av förslaget om skattereduktion för fackföreningsavgiften. Där har bland annat konstaterats att en skattereduktion inte påverkar beräkningen av den pensionsgrundande inkomsten (PGI).

Vid beräkning av den pensionsgrundande inkomsten av anställning (PGI) skall avdrag göras för kostnader som arbetstagaren haft ”i anställningen” till den del de överstiger 1 000 kronor. Det är fråga om kostnader i samband med tjänsteresor och s.k. övriga kostnader, dock inte avgift till arbetslöshetskassa. PGI beräknas i nästan samtliga fall maskinellt. Vid denna beräkning anses den avdragsgilla delen av de övriga kostnaderna, dvs. summan av dessa kostnader minskad med 1 000 kronor, samt kostnaderna för tjänsteresor, som kostnader i anställningen. Det kan med andra ord sägas att det av administrativa skäl förutsätts att avgift till arbetslöshetskassa om 1 000 kronor ingår i övriga kostnader och att denna avgift utgör ”de första” 1 000 kronorna av de övriga kostnaderna, dvs. den icke avdragsgilla delen. Eftersom avgift till arbetslöshetskassa, som nyss sagts, inte skall anses som en kostnad ”i anställningen” leder detta beräkningssätt till ett tämligen korrekt resultat om arbetstagaren också – som oftast är fallet – har erlagt avgift till arbetslöshetskassa om cirka 1 000 kronor. De övriga kostnader som återstår, dvs. sådana som dragits av vid taxeringen, läggs samman med kostnaden för tjänsteresor och summan av dessa minskas med 1 000 kronor innan kostnadsavdrag görs vid beräkningen av PGI av anställning.

Utredningens förslag att avgift till arbetslöshetskassa skall medges i form av skattereduktion i stället för som avdrag från intäkt av tjänst ändrar förutsättningarna för beräkningen av PGI av anställning. Det kan då bland annat inte längre förutsättas att de första 1 000 kronorna av övriga kostnader inte utgörs av kostnader ”i anställningen”.

Det finns därför skäl att göra en närmare översyn av nämnda bestämmelser. Riksförsäkringsverket och RSV bör få i uppdrag att se över de regelsystem som rör kostnadsavdrag vid beräkning av inkomst av tjänst respektive PGI av anställning samt de system som används vid den maskinella beräkningen i dessa hänseenden.

Avgift till arbetslöshetskassa är, som nämnts ovan (avsnitt 8.4), i dag avdragsgill även vid beräkningen av inkomst av näringsverksamhet. PGI av annat förvärvsarbete beräknas med ledning av näringsinkomsten efter kostnadsavdrag. Avdraget för avgift till arbetslöshetskassa påverkar PGI av annat förvärvsarbete på samma sätt som andra kostnadsavdrag i näringsverksamheten. Utredningens förslag att avdrag för avgift till arbetslöshetskassa i stället skall medges som en skattereduktion medför att näringsidkares PGI av annat förvärvsarbete i många fall blir något högre. Det medför i sin tur att även egenavgifter och allmän pensionsavgift höjs något. Utredningen föreslår dock inte någon förändring av bestämmelserna om PGI-beräkningen för näringsidkare.

13.3 Avgift till utländsk arbetslöshetskassa

Avdrag från intäkt av tjänst medges även för avgift till utländsk arbetslöshetskassa eller motsvarande enligt ett annat lands system för förmåner vid arbetslöshet, om arbetsinkomst från det landet där utgifterna betalas beskattas i Sverige som intäkt av tjänst under beskattningsåret. Bestämmelsen infördes år 1997 och innebär en EG-anpassning av de svenska bestämmelserna (prop. 1996/97:173, bet. 1997/98:SkU4, rskr. 1997/98:21, SFS 1997:770). Ändringarna tillämpas första gången vid 1999 års taxering.

Som redovisats ovan (jfr kapitel 8) finns arbetslöshetskassor av svensk modell Danmark och Finland. I den danska avgiften ingår flera olika typer av förmåner och avgiften är betydligt högre än den svenska. Den danska avgiften till arbetslöshetskassan är helt avdragsgill vid inkomstbeskattningen. Finska avgifter till arbetslöshetskassa ligger på samma nivå som svenska avgifter. Även de finska avgifterna är i sin helhet avdragsgilla.

Medlemsavgift betalas till en arbetslöshetskassa i arbetslandet. Svenska arbetslöshetskassor ställer inte krav på bosättning i Sverige, utan kriteriet för medlemskap är arbete i en viss omfattning inom en arbetslöshetskassas verksamhetsområde.

Någon statistik över avdragsyrkanden rörande avgift till utländsk arbetslöshetskassa finns inte inom skatteförvaltningen, eftersom avdragsrätten som nämnts ligger inom avdraget för övriga kostnader

och dessa inte redovisas separat. Enligt uppgifter från Arbetsmarknadsstyrelsen och Arbetslöshetskassornas Samorganisation (SO) förekommer det dock endast i begränsad utsträckning att den som är skattskyldig i Sverige betalar avgift till en utländsk arbetslöshetskassa.

Hos en av de största arbetslöshetskassorna har uppskattats att omkring 200 personer betalar avgift till en arbetslöshetskassa i Danmark eller Finland, i genomsnitt under tio månader på ett år. Kassornas egen bedömning är att antalet kan komma att öka framdeles.

Enligt SO:s bedömning ökar också arbetskraftens rörlighet inom EU/EES-området. Ett mått på detta är, menar SO, det antal intyg som utfärdas avseende försäkrings- och arbetsperioder för den som söker arbetslöshetsersättning i olika länder.

Avdrag medges i dag för avgift till utländsk arbetslöshetskassa. Utredningens förslag att ersätta den nuvarande begränsade avdragsrätten för avgift till arbetslöshetskassa med en skattereduktion bör omfatta även motsvarande utländska avgifter.

13.4 Näringsidkares avgift till arbetslöshetskassa

Det finns ett antal arbetslöshetskassor på arbetsgivarsidan. Fr.o.m år 1998 finns en arbetslöshetskassa för medlemmar i SAF, Svensk Handels och Arbetsgivarnas arbetslöshetskassa (SHA). Avgiften för en SAF-delägare är 1 044 kronor per år.

I inkomstslaget näringsverksamhet skall avgifter till en arbetslöshetskassa dras av. I bestämmelsen hänvisas till den reglering som finns i inkomstslaget tjänst. Någon beloppsmässig begränsning finns dock inte i näringsverksamhet motsvarande den som gäller i inkomstslaget tjänst för övriga kostnader till den del de överstiger 1 000 kronor.

Förslaget till skattelättnad i form av skattereduktion för hela avgiften till arbetslöshetskassa omfattar även avgift till förekommande företagarkassor. I inkomstslaget näringsverksamhet kommer alltså avgift till arbetslöshetskassa att, liksom är fallet i dag, vara i sin helhet avdragsgill. Avdragsrätten blir dock genom förslaget utformad som en skattereduktion. Detta kan för vissa grupper egna företagare innebära en mindre försämring av värdet av skattelättnaden. Enligt en grov uppskattning bör en försämring dock inte uppgå till mer än 200–300 kronor per år.

14 Överväganden och förslag – kontrolluppgiftsskyldigheten

Utredningens förslag: En kontrolluppgiftsskyldighet införs för arbetstagarorganisationer och arbetslöshetskassor. Dessa organisationer skall till skattemyndigheten redovisa de avgifter som en medlem erlagt under beskattningsåret.

Medlem i en arbetstagarorganisation lämnas en möjlighet att skriftligen begära att inte omfattas av rapporteringen.

14.1 Inledning

Uppgifter som den skattskyldige själv ger in till skatteförvaltningen till ledning för taxeringen lämnas i dag i form av förenklad eller särskild självdeklaration. Uppgifter till ledning för taxeringen som lämnas av andra än den skattskyldige själv samt för registrering av preliminär skatt som har innehållits genom skatteavdrag lämnas i form av kontrolluppgift. Lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter (LSK) innehåller bestämmelser om båda typerna av uppgiftsskyldighet.

I LSK finns vissa bestämmelser som är gemensamma för kontrolluppgiftsskyldigheten. Skyldigheten att lämna uppgifter är ovillkorlig men saknar sanktion. Kontrolluppgift skall ges in till skattemyndigheten (SKM) senast den 31 januari taxeringsåret.

De uppgifter som lämnas genom kontrolluppgift avses att ligga till grund för både uttag av skatt på inkomster, t.ex. i fråga om lön, och tillgodoförande av avdrag för kostnader, t.ex. i fråga om utgiftsräntor. De uppgifter som lämnas i kontrolluppgift används för förtryckning på den förenklade deklarationsblanketten.

14.2 Kontrolluppgift från arbetstagarorganisation

Som underlag för att administrativt hantera en skattelättnad för fackföreningsavgiften förutsätter Riksskatteverket (RSV), enligt vad utredningen hämtat in, att en kontrolluppgift över under året inbetalda medlemsavgifter lämnas av arbetstagarorganisationerna. En sådan skyldighet motiveras enligt RSV främst med att de aviserade uppgifterna ligger till grund för förtryckning av deklaraionsblanketterna. Uppgifterna skulle annars behöva lämnas av den skattskyldige såsom tilläggsuppgifter på deklaraionsblanketten, med ett ökat hanterings- och kontrollbehov som följd.

Vid riksdagsbehandlingen av den tidigare lagen om skattereduktion för fackföreningsavgiften (SkU 1982/83:50 s. 43 och 44) diskuterades risken för kränkning av den personliga integriteten i samband med den då gällande handläggningen av skattereduktionen och införandet i skattelängden av uppgifter om tillhörigheten till en facklig organisation.

Enligt då gällande bestämmelser (jfr 5 § i den tidigare gällande lagen 1982:1193, införd genom SFS 1983:448 och ändrad genom SFS 1990:667) krävdes att fackföreningsmedlemmen antingen själv eller genom sin fackliga organisation framställde ett yrkande om skattereduktion. I båda fallen resulterade yrkandet i en anteckning i skattelängden. Utskottet uttalade därvid att de farhågor för integritetskränkningar som kommit till uttryck i olika motioner var betydligt överdrivna. Utskottet menade att det stod varje medlem, som ville undvika en sådan anteckning, fritt att välja att inte framställa något yrkande och därmed avstå från skattereduktionen.

I fråga om kränkningen av den personliga integriteten i samband med en arbetstagarorganisations avisering av uppgifter till skatteförvaltningen kan paralleller dras med den diskussion som fördes under 1980-talet.

Regeringsformen ger ett skydd för var och en när det gäller en rad fri- och rättigheter, däribland föreningsfriheten, dvs. rätten att ansluta sig till och verka i en förening. Föreningsfriheten träds inte för när genom att uppgifter om medlemskap i en förening lämnas ut av föreningen. Däremot skulle invändningar kunna riktas mot att en myndighet från en förening begär in och registrerar uppgifter om tillhörigheten till en facklig organisation.

I skatteregisterlagen (1980:343) finns bestämmelser om registrering av uppgifter i skatteregister som används vid beskattningen. I lagen anges vilka uppgifter som hämtas in bland annat genom kontroll-

uppgifter och som förs in i ett skatteregister. I lagen anges vidare vad uppgifterna används till. I skatteregisterlagen nämns dock inte vilka uppgifter som av integritetsskäl eller andra skäl inte får registreras i ett skatteregister.

I 5 och 6 §§ skatteregisterlagen redovisas de uppgifter som *skall* anges i det centrala skatteregistret. I 7 § anges vilka uppgifter som registret därutöver *får* innehålla. I samband med tillkomsten av lagen (1982:1193) om skattereduktion tillfördes 7 § i punkten 20 ”uppgift för beräkning av skattereduktion för fackföreningsavgift” (prop. 1982/83:157, bet. 1982/83:SkU:50, rskr. 1982/83:366). Innehållet i punkten 20 ändrades inte när lagen om skattereduktion upphävdes.

Uppgiften om medlemskap i en facklig organisation utgör en personuppgift enligt personuppgiftslagen (1998:204, PUL). Lagen bygger på Europaparlamentets och rådets direktiv 95/46/EG av den 24 oktober 1995 om skydd för enskilda personer med avseende på behandling av personuppgifter och om det fria flödet av sådana uppgifter. PUL anger förutsättningarna för att samla in och bearbeta personuppgifter genom en helt eller delvis automatiserad behandling, som det är fråga om i t.ex. ett skatteregister som förs av skatteförvaltningen.

Syftet med regleringen i PUL är att skydda människor mot att deras personliga integritet kränks genom behandling av personuppgifter (1 §). Om det i en lag eller i en förordning finns bestämmelser som avviker från PUL skall de bestämmelserna gälla (2 §).

Det finns i PUL ett förbud mot behandling av känsliga personuppgifter, däribland uppgift om medlemskap i fackförening, 13 § d). Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får meddela föreskrifter om ytterligare undantag från förbudet i 13 §, om det behövs med hänsyn till ett viktigt allmänt intresse. Till sådana intressen räknas bland annat beskattning.

I betänkandet Skatt Tull Exekution Normer för behandling av personuppgifter (SOU 1999:105) lämnar Registerförfattningsutredningen förslag till en lag om behandling av uppgifter i skatteförvaltningens beskattningsverksamhet. Lagen, som skall ersätta skatteregisterlagen, reglerar förändret av en beskattningsdatabas och föreslås träda i kraft den 1 oktober 2001.

Till den nya lagen har förts över skatteregisterlagens bestämmelser om bland annat registrering av uppgift om medlemskap i fackförening. Enligt 2 kap. 6 § i lagförslaget får nämligen uppgifter om bland annat medlemskap i fackförening behandlas för särskilt i 2 § angivna ändamål. I 2 § sägs att uppgifter får behandlas i beskattningsdatabasen för tillhandahållande av information som behövs inom skatteförvaltningen för bland annat fastställande av underlag för samt redovisning,

bestämmande, betalning och återbetalning av skatter eller avgifter. Förslaget till lag om behandling av uppgifter i skatteförvaltnings beskattningsverksamhet bereds för närvarande inom Regeringskansliet (Finansdepartementet).

De uppgifter som lämnas i en kontrolluppgift och förs in i beskattningsdatabasen (det centrala skatterregistret) utgör en sekretesskyddad uppgift enligt 9 kap. 1 § sekretesslagen (1980:100). Sekretessen är absolut, dvs. uppgifter som skyddas av sekretess får inte lämnas ut.

Av det slutliga beskattningsresultatet, dvs. beskattningsbeslutet, som är en offentlig uppgift, framgår inte vid taxeringen medgivna avdrag. Däremot finns uppgift om eventuella skattereduktioner som förts tillgodo och med vilket belopp. Vem som lämnat en kontrolluppgift som ligger till grund för ett avdrag eller en skattereduktion, dvs. vilken facklig organisation som tagit emot inbetalda medlemsavgifter, framgår dock inte. Den uppgiften skyddas av sekretess och lämnas alltså inte ut.

Mot bakgrund det nu sagda gör utredningen i fråga om kontrolluppgiftsskyldigheten följande överväganden.

Utredningen föreslår att en arbetstagarorganisation åläggs en skyldighet att lämna en kontrolluppgift till skatteförvaltningen (SKM) om den sammanlagda fackföreningsavgift som en ansluten medlem betalat under inkomståret. Aviseringen bör avse själva medlemsavgiften och alltså inte omfatta den del som avser avgift till arbetslöshetskassan, som den fackliga organisationen av administrativa skäl tar ut av medlemmen och direkt för vidare till arbetslöshetskassan.

Som ovan nämnts i avsnittet om administrativa konsekvenser för skatteförvaltningen av alternativet skattereduktion skall hela den inbetalda fackföreningsavgiften aviseras SKM.

I samband med att en arbetstagarorganisation lämnar kontrolluppgift till SKM skall också medlemmen själv meddelas om det sammanlagda avgiftsbeloppet som aviserats SKM. Därvid bör medlemmen till den egna fackliga organisationen kunna rikta invändningar mot ett felaktigt angivet belopp eller rikta andra invändningar mot uppgifterna, som därvid får rättas.

Kontrolluppgiftssystemet utgör ett lagreglerat heltäckande system för lämnande av uppgifter som ligger till grund för beskattningen. Systemet förutsätter att den som åläggs en skyldighet att ge in uppgifter till skatteförvaltningen i princip fullgör denna utan undantag.

Det bör dock av principiella skäl lämnas en möjlighet för en medlem att skriftligen anmäla till sin arbetstagarorganisation att han inte önskar omfattas av aviseringen. Därmed kommer han inte att

automatiskt omfattas av en skattelättnad för de medlemsavgifter han betalat under året.

Det nu beskrivna systemet som bygger på kontrolluppgifter från arbetstagarorganisationen till skatteförvaltningen uppfyller rimliga krav på enkelhet och smidighet. Genom sekretesslagens skydd för de insamlade uppgifterna får den ordning som föreslås anses uppfylla rimliga krav på skyddet för den personliga integriteten.

En bestämmelse som anger förutsättningarna för en arbetstagarorganisations skyldighet att lämna kontrolluppgift om den medlemsavgift om en skattskyldig betalat under inkomståret förs in i LSK.

14.3 Kontrolluppgift från arbetslöshetskassa

I dag föreligger, som redan nämnts i det föregående, en rätt till ett deklarationsavdrag för avgift till arbetslöshetskassa. Avdragsrätten är dock begränsad så till vida att endast kostnader som tillsammans med andra s.k. övriga kostnader överstiger 1 000 kronor berättigar till avdrag. Någon kontrolluppgift över till arbetslöshetskassorna inbetalda avgifter som stöd för taxeringen lämnas i dag inte av arbetslöshetskassorna.

För att på ett enkelt sätt öka möjligheterna för skatteförvaltningen att grunda beskattningsbesluten på korrekta faktauppgifter bör, i samband med att en skattereduktion införs för avgift till arbetslöshetskassa i stället för den begränsade avdragsrätten och därmed antalet berörda skattskyldiga ökar, en kontrolluppgiftsskyldighet införas även för arbetslöshetskassorna. Arbetslöshetskassorna bör vara skyldiga att genom kontrolluppgift lämna uppgifter om de medlemsavgifter som betalats under beskattningsåret.

Utredningen har övervägt om en medlem i en arbetslöshetskassa bör lämnas möjlighet att, på motsvarande sätt som föreslagits för medlem i en facklig organisation, skriftligen hos arbetslöshetskassan begära att inte behöva omfattas av kontrolluppgiftsskyldigheten. Utredningen har dock funnit att det inte finns något behov av en sådan möjlighet. Därvid har beaktats att uppgiften om medlemskap i en arbetslöshetskassa inte anses som en känslig personuppgift enligt personuppgiftslagen och att något särskilt behov av skydd för den personliga integriteten därmed inte föreligger i samband med registrering av uppgiften.

Kontrolluppgift hämtas i dag inte in från utländska arbetslöshetskassor eller motsvarande som underlag för kontroll av eventuella avdragsyrkanden. Någon sådan skyldighet kan, främst mot bakgrund av de relativt stora praktiska svårigheterna med uppgiftslämnande och kontroll som föreligger i fråga om avgifter till utländska arbetslöshetskassor, inte heller föreslås.

Skattereduktion för avgift till utländsk arbetslöshetskassa får därför handläggas utanför ett automatiserat förfarande grundat på en kontrolluppgiftsskyldighet. Den skattskyldige får således själv i deklarationen under ”Övriga upplysningar” framställa ett yrkande om skattereduktion och bifoga ett intyg eller kvitto över den betalda avgiften. Med hänsyn till det fåtal som berörs av en sådan manuell hantering anser utredningen att denna ordning kan accepteras.

15 Överväganden – avgiften till arbetsgivarorganisationer

Utredningens överväganden: Den del av medlemsavgiften till en arbetsgivarorganisation som avsätts till konfliktfond berättigar i dag till avdrag genom en uttrycklig bestämmelse i inkomstskattelagen. Genom förekomsten av servicebolag har arbetsgivaren därutöver redan i de allra flesta fall i praktiken en rätt till avdrag för större delen av avgiften till sin arbetsgivarorganisation. Någon utökad rätt till skattelättnad föreslås inte.

15.1 Inledning

Det kan till en början konstateras att utredningen varit oförhindrad att föreslå förändringar i fråga om den skattemässiga behandlingen av såväl fackföreningsavgifter som avgifter till arbetsgivarorganisationer. I utredningens uppdrag ingår att redovisa dels i vilken omfattning arbetsgivarorganisationerna har utnyttjat möjligheten att bilda särskilda servicebolag, dels också analysera konsekvenserna av detta med beaktande av att motsvarande möjlighet i realiteten saknas för fackföreningarna.

15.2 Utredningens överväganden

Redan i direktiven till utredningen visas på skillnaden mellan arbetsgivare och arbetstagare i mervärdesskattehänseende. Arbetsgivarens rörelse är mervärdesskattepliktig och denne har därför möjlighet att undgå mervärdesskatt på de tjänster som servicebolaget utför och fakturerar. Servicebolaget är mervärdesskattepliktigt, dvs. ingående moms hos servicebolaget blir utgående moms hos medlemsföretaget. Arbetstagaren kan däremot inte på det sättet reducera skattebelastningen på sin fackliga verksamhet. Eftersom arbetstagaren inte är

momspliktig kan denne inte heller lyfta av någon ingående moms. Om fackförbunden bildade servicebolag skulle det endast innebära att den enskilde medlemmen påfördes mervärdesskatt.

Faktaredovisningen i det föregående visar tydligt att den övervägande delen förbund på arbetsgivarsidan, däribland samtliga SAF:s medlemsförbund, har bildat ett eller flera servicebolag som är knutna till verksamheten. Huvuddelen av den totala avgiften hos organisationerna och förbunden betalas till servicebolaget, ibland upp till 95 procent. Denna del utgörs därmed av avdragsgilla driftkostnader i rörelsen, medan återstoden av avgiften utgörs av icke avdragsgilla föreningskostnader.

I fråga om arbetsgivares avdragsrätt har genom faktaredovisningen visats att arbetsgivarnas organisationer och förbund genom att tillämpa de allmänna bestämmelserna för rätt till avdrag för driftkostnader i näringsverksamhet i praktiken har funnit ett effektivt sätt undvika att drabbas av det numera gällande avdragsförbudet för medlemsavgifter. Servicebolagskonstruktionen med dess möjlighet till faktiskt avdrag för den större delen av den sammanlagda avgiften till en arbetsgivarorganisation och för nyttjande av servicetjänster hos det till organisationen knutna servicebolaget har därmed – paradoxalt nog – blivit ett argument för att behålla dagens regler med avdragsförbud för arbetsgivarnas medlemsavgifter.

Den del av medlemsavgiften till en arbetsgivarorganisation som avsätts till konfliktfond berättigar i dag till avdrag genom en uttrycklig bestämmelse i inkomstskattelagen. Av faktaunderlaget framgår dock att den del som arbetsgivaren faktiskt avsätter till konfliktfond är endast marginell. Även om det finns variationer när det gäller konfliktfundsavsättningar mellan olika organisationer och förbund, kan den slutsatsen dras att bestämmelsen om avdragsrätt för den del av avgiften som avser medel för konfliktändamål saknar egentlig betydelse för utredningens ställningstaganden.

Således har arbetsgivaren i dag i de allra flesta fall i praktiken en rätt till avdrag för sina organisationskostnader, dvs. kostnader för avgifter till arbetsgivarorganisationer. Det kan konstateras att det fortfarande finns ett mycket litet antal organisationer som av något skäl inte bildat servicebolag utan som bedriver all verksamhet, såväl av ren föreningskaraktär som av servicekaraktär, i den ideella föreningens form. Detta faktum medför dock inte någon förändrad syn i fråga om bestämmelser om avdragsrätt för avgifter till arbetsgivarorganisationer.

Ett alternativ till reglering för arbetsgivarsidan är att, på motsvarande sätt som föreslås för arbetstagersidan, medge avdrag för den del av medlemsavgiften till arbetsgivarorganisationer som i dag svarar mot avdragsgilla servicekostnader. Avdraget skulle därvid

troligen få maximeras till ett lägre procenttal än vad som i dag berättigar till avdrag som servicekostnader (driftkostnader). Från de arbetsgivarorganisationer som inte bildat servicebolag har pläderats för ett återinförande av avdragsrätt för arbetsgivares avgifter för sin organisationstillhörighet. Därvid har hänvisats till att sådana regler dels skulle stå i överensstämmelse med de allmänna principerna för företagsbeskattningen, dels med hänsyn till konstruktionen med servicebolag i dag skulle komma att sakna statsfinansiell betydelse.

Utredningen har övervägt en sådan lösning, men funnit att tillräckligt stöd för ett sådant förslag inte finns i det från arbetsgivar- sidan redovisade faktaunderlaget och inte heller i undersöknings- materialet i övrigt. Utfallet av en sådan bestämmelse skulle förmodligen inte heller, med beaktande främst av servicebolags- konstruktionen, få någon större inverkan på arbetsgivar- sidans samlade beskattningsresultat. Utredningen är därför inte beredd att föreslå en sådan åtgärd.

Faktaredovisningen ger också vid handen att det även inom förbunden på arbetstags- sidan har bildats ett litet antal servicebolag. Dessa bolag ger dock service endast till en mycket liten och begränsad grupp fackligt anslutna, nämligen de som är egenföretagare. Denna grupp kan sägas stå i en mellanställning mellan arbetstagare och arbetsgivare i egentlig mening. Som egenföretagare skulle de i princip i stället kunna organisera sig inom någon av organisationerna eller förbunden på arbetsgivar- sidan. Att ta förekomsten av servicebolag inom de fackliga organisationerna till intäkt för att konstatera en likformighet skulle därför leda till en felaktig slutsats.

Utredningsuppdraget omfattar uttryckligen frågan om avdragsrätt för arbetsgivar- nas organisationskostnader. Utredningen har inte fått fram något faktaunderlag som skulle göra det möjligt att skilja på sådan verksamhet inom arbetsgivar- organisationerna som förts över till ett servicebolag bland annat för att eliminera verkningarna av avdragsförbudet och sådan verksamhet som bedrivs i bolagsform av rent affärsmässiga skäl. Det kan slutligen framhållas att det därmed inte varit möjligt – och för övrigt inte heller önskvärt – att föreslå förändringar i de allmänna bestämmelserna som gäller för företags- beskattningen och därmed för möjligheterna att göra avdrag för servicekostnader såsom driftkostnader i rörelse.

16 Överväganden – övriga frågor

Utredningens överväganden: Någon förändring i fråga om den skattemässiga behandlingen av utbetald konfliktersättning i inkomstslaget tjänst föreslås inte.

Den andel av fackförbundens verksamhetskostnader som avsätts till konfliktfonder föreslås inte heller medföra någon skattelättnad motsvarande arbetsgivarens avdragsrätt för den delen av medlemsavgiften som avser avsättning till konfliktändamål.

Införandet av en skattelättnad för arbetstagares medlemsavgifter föreslås inte medföra någon förändring av principen om att medlemsavgifter inte skall tas upp som intäkt hos ideella föreningar.

16.1 Konfliktersättningen

Konfliktersättning är en gemensam benämning på den ersättning som lämnas av en arbetstagarorganisation till en arbetstagare i konflikt och på den ersättning som lämnas av en arbetsgivarorganisation till den anslutne arbetsgivaren i händelse av strejk eller lockout. Arbetstagares konfliktersättning utgör inte en skattepliktig intäkt medan skatteplikt föreligger för arbetsgivares ersättning vid konflikt. Arbetsgivarens skattskyldighet för erhållen konfliktersättning motsvaras av en avdragsrätt för den del av medlemsavgiften till en arbetsgivarorganisation som används för att bygga upp konfliktfonderna.

Om en skattelättnad införs för arbetstagarorganisationens organisationskostnader med hänvisning till att en faktisk avdragsrätt föreligger för arbetsgivarorganisationens motsvarande utgifter, dvs. principen om lika-behandling eller neutralitet, bör möjligen denna princip gälla även skattskyldigheten för den ersättning som betalas ut till arbetstagaren vid en konflikt. Detta skulle i så fall följa huvudregeln i svensk skatterätt att avdragsrätt för en utgift medför skatteplikt för en mot utgiften svarande ersättning, dvs. reciprocitetsprincipen.

En sådan skatteplikt skulle även knyta an till principen att ersättning för utebliven lön beskattas, eftersom utbetalningen av konflikt-

ersättning rent faktiskt görs för att täcka ett skattepliktigt intäktsbortfall.

Det kan inte uteslutas att en skatteplikt för konfliktersättningen, åtminstone på sikt, skulle medföra en höjning av de fackliga organisationernas avgiftsnivåer, vilket i sin tur skulle höja underlaget för den föreslagna skattelättnaden för en viss del av medlemsavgiften.

Främsta skälet mot en beskattning av den ersättning som betalas ut från konfliktfonderna är emellertid att dessa har byggts upp med redan beskattade medel. Till dessa medel har ackumulerats fondernas avkastning, vilken har beskattats med normal kapitalinkomstskatt. Avdragsrätt har, som nämnts, inte förelegat för tidigare avsättningar till fonderna. Det vore därmed principiellt felaktigt att genom att beskatta utbetalningar från fonderna i praktiken införa en dubbelbeskattning.

En beskattning av den ersättning som betalas ut från konfliktfonderna skulle också komma att leda till olika praktiska problem som har att göra med själva fonduppbyggnaden, eftersom det inom fackförbunden efter hand skulle komma att finnas två olika typer av konfliktfonder, nämligen dels gamla fonder som byggts upp av beskattade medel, dels nya fonder som byggts upp av obeskattade medel. Den ersättning som härrör från ”gamla fonder” skulle, om en beskattning av konfliktersättningen infördes, vid utbetalning komma att beskattas två gånger. För att undvika detta skulle de olika typerna av konfliktfondmedel behöva särskiljas.

När frågan om avdragsrätt för fackföreningsavgiften respektive skatteplikt för konfliktersättningen har övervägts tidigare (jfr kapitel 2) har den bedömningen gjorts, att de mycket komplicerade praktiska problem som kan antas uppkomma vid ett system med dubbla typer av fondmedel varit alltför svåra att överbrygga. Detta gäller även för dagens förhållanden, även om situationen i dag är den att det stora flertalet fackförbund inte alls eller i mycket begränsad utsträckning numera sätter av medel från medlemsavgiften till konfliktfonderna. De förbundsvisa variationerna är också stora.

Sammanfattningsvis kan konstateras att det i dag inte är praktiskt möjligt att nu utröna hur fondmedlen inom olika förbund faktiskt är sammansatta och att en ändring av reglerna för fonderna skulle medföra svåröverskådliga effekter.

Mot bakgrund av de överväganden både av principiell och praktisk natur som nu redovisats är utredningen inte beredd att föreslå någon ändring i fråga om den skattemässiga behandlingen av utbetald konfliktersättning.

Det kan slutligen noteras att utredningen i skattelättnadshänseende inte beaktar den andel av fackförbundens verksamhetskostnader som avsätts till konfliktfonder. Utredningen föreslår alltså inte för

arbetstagersidan någon skattelättnad motsvarande arbetsgivarens avdragsrätt för den del av medlemsavgiften som avser avsättning till konfliktändamål.

16.2 Medlemsavgifter till ideella föreningar

De medlemsavgifter som betalats till ideella föreningar skall inte tas upp som intäkt hos dessa. Till ideella föreningar räknas bland annat fackliga organisationer och arbetsgivarorganisationer. Bestämmelsen om skattefrihet för ideella föreningars medlemsavgifter har inte ändrats sedan kommunalskattelagens tillkomst. Det betyder att inbetalade medlemsavgifter var skattefria för föreningarna även före år 1992, då det förelåg full avdragsrätt för arbetsgivares organisationskostnader. Bestämmelsen har utan ändring förts över till den nya inkomstskattelagen.

Det finns enligt utredningen inte skäl att med anledning av utredningens förslag om en skattereduktion frångå principen att medlemsavgifter inte skall tas upp som intäkt hos ideella föreningar. En förändring av beskattningsförutsättningarna för en särskild grupp av ideella föreningar skulle skapa en icke önskvärd olikformighet i den skattemässiga behandlingen jämfört med andra ideella föreningar.

Införandet av en skattelättnad arbetstagers fackföreningsavgift bör därför inte medföra beskattning av avgifterna hos föreningarna.

17 Konsekvenser av förslagen

För utredningens arbete har gällt regeringens direktiv till samtliga kommittéer och särskilda utredare om att pröva offentliga åtaganden (dir. 1994:23), att redovisa regionalpolitiska konsekvenser (dir. 1992:50), att redovisa jämställdhetspolitiska konsekvenser (dir. 1994:124) samt att redovisa konsekvenser för brottsligheten och det brottsförebyggande arbetet (dir. 1996:49). Dessa direktiv har från och med den 1 januari 1999 ersatts av 14 och 15 §§ kommittéförordningen (1998:1474). De nya bestämmelserna motsvarar innehållet i de upphävda direktiven.

För denna utrednings arbete gäller vidare tilläggsdirektiv till vissa kommittéer och särskilda utredare om företagens uppgiftslämnande (dir. 1994:73).

De nämnda bestämmelsernas och direktivens inverkan på utredningens arbete behandlas i det följande.

17.1 Ekonomiska konsekvenser

17.1.1 Inledning

Enligt 14 § kommittéförordningen gäller, att om förslagen i ett betänkande påverkar kostnaderna eller intäkterna för staten, kommuner, landsting, företag eller andra enskilda skall en beräkning av dessa konsekvenser redovisas i betänkandet. Om förslagen innebär samhälls-ekonomiska konsekvenser i övrigt skall dessa redovisas. När det gäller ökade kostnader och minskade intäkter för staten, kommuner eller landsting skall kommittén föreslå en finansiering.

Utredningen föreslår att den del av fackföreningsavgiften som kan antas avse allmänfackligt arbete skall berättiga till en skattereduktion med 40 procent av en del av avgiften. Vidare föreslås att avgiften till arbetslöshetskassan skall berättiga till en skattereduktion motsvarande 40 procent av avgiftens stolek.

Nedan redovisas de statsfinansiella konsekvenserna av utredningens förslag och därefter lämnas förslag till finansiering.

Beräkningarna är baserade på *genomsnittssiffror* och de bör därför tolkas med en viss försiktighet. I praktiken varierar både fackföreningsavgiften och avgiften till arbetslöshetskassan, samtidigt som marginalskattesatsen varierar mellan olika skattebetalare. Avdragseffekten kan därför komma att skilja sig åt mellan olika skattebetalare. För att mera exakt kunna beräkna skattebortfallet krävs information om såväl enskilda avgifter som enskilda marginalskattesatser. Emellertid bör beräkningar baserade på genomsnittssiffror ge en god uppskattning om storleksordningen på bortfallet av skatteintäkter. Det bör också betonas att beräkningarna är *statiska*, vilket innebär att eventuella *beteendeffekter* inte beaktats. Således bortses från bland annat den möjligheten att utredningens förslag ökar incitamenten till facklig anslutning.

17.1.2 Avgiften till fackliga organisationer

Skattereduktion

Den andel av avgiften som täcker kostnader för allmänfacklig verksamhet uppgår, enligt den enkätundersökning som utredningen genomfört, till i genomsnitt 62 procent av fackföreningsavgiften exklusive avgiften till arbetslöshetskassan. Utredningen föreslår att denna del av avgiften skall föranleda en skattereduktion med 40 procent. Detta innebär en skattereduktion motsvarande 25 procent ($0,40 \times 0,62 = 0,248$) av hela avgiften exklusive den andel av avgiften som avser arbetslöshetskassan.

För att kunna beräkna skatteintäktsbortfallet av en skattereduktion för fackföreningsavgiften krävs information om antalet skattebetalare anslutna till en facklig organisation samt uppgifter om avgifternas storlek. Enligt enkätundersökningen uppgår den genomsnittliga fackföreningsavgiften (exklusive avgiften till arbetslöshetskassan) till 172 kronor i månaden eller 2 064 kronor per år. Det belopp som utgör basen för skattereduktionen beräknas således uppgå till i genomsnitt 1 280 kronor ($2\,064 \times 0,62$) per år. Enligt enkätsvaren uppgår antalet anslutna till en facklig organisation (egenföretagare exkluderade) till 3 159 000.

Det kan anmärkas att antalet anslutna till en facklig organisation enligt enkäten skiljer sig något från antalet anslutna enligt statistik från Arbetsmarknadsstyrelsen (AMS).

Bortfallet av skatteintäkter föranlett av en skattereduktion är beroende av vilken nivå som väljs på reduktionen. Med en skattereduktion på 40 procent som utredningen föreslår, beräknas skatteintäktsbortfallet uppgå till *1,62 miljarder kronor*.

Avdragsrätt

Med en genomsnittlig marginalsattesats om 43,4 procent och ett genomsnittligt avdragsgillt belopp på 1 280 kronor per år beräknas, under ovan givna förutsättningar, bortfallet av skatteintäkter vid avdragsalternativet uppgå till *1,75 miljarder kronor*.

17.1.3 Avgiften till arbetslöshetskassan

Skattereduktion

För att kunna beräkna hur stort bortfallet av skatteintäkter skulle bli till följd av en skattereduktion för avgift till arbetslöshetskassan krävs information om antalet skattebetalare anslutna till en arbetslöshetskassa samt uppgifter om avgifternas storlek. Därutöver måste fastställas i vilken omfattning avgiften till arbetslöshetskassan berättigar till en skattelättnad i dag.

Den genomsnittliga avgiften till arbetslöshetskassan uppgår för medlemmar anslutna till en facklig organisation till 80 kronor per månad eller 960 kronor per år. Motsvarande belopp uppgår för enskilt anslutna till 94 kronor per månad eller 1 128 kronor per år, enligt uppgift från Arbetslöshetskassornas Samorganisation (SO).

Enligt enkätundersökningen uppgår den genomsnittliga avgiften till arbetslöshetskassan till 75 kronor per månad för medlemmar anslutna till en facklig organisation, vilket är 5 kronor mindre än enligt SO:s uppgifter.

Avgiften till arbetslöshetskassan är enligt nu gällande regler avdragsgill i deklARATIONEN under posten *Avdrag för övriga kostnader*. Dessa övriga kostnader är avdragsgilla enbart till den del de överstiger 1 000 kronor. I taxeringsstatistiska material eller i andra systematiskt insamlade dataregister saknas uppgifter om storleksordningen på dessa övriga kostnader. Under antagandet att dessa övriga kostnader är försumbara, är den totala årliga avgiften till arbetslöshetskassan i sin helhet i praktiken inte avdragsgill för den som är ansluten till en facklig organisation eftersom den understiger 1 000 kronor. För enskilt anslutna är, under ovan givet antagande, i genomsnitt 128 kronor per år avdragsgilla ($1\,128 \cdot 1\,000 = 128$).

Enligt AMS uppgifter är cirka 3,8 miljoner skattebetalare anslutna till en arbetslöshetskassa. Omkring 3,35 miljoner (eller ca 88 procent) av dessa är fackligt anslutna och omkring 0,45 miljoner (eller ca 12 procent) är inte fackligt anslutna. Omkring 180 000 av dem som är anslutna till en arbetslöshetskassa är egenföretagare.

Bortfallet av skatteintäkter föranlett av en skattereduktion är beroende av vilken nivå som väljs på skattereduktionen. Med en skattereduktion på 40 procent som utredningen föreslår beräknas skatteintäktsbortfallet under ovan givna förutsättningar uppgå till *1,39 miljarder kronor*.

Avdragsrätt

Full avdragsrätt för avgiften till arbetslöshetskassan kan åstadkommas genom att avgiften görs avdragsgill utanför avdraget för övriga kostnader. Avgiften till arbetslöshetskassan skulle med en sådan konstruktion inte omfattas av den beloppsmässiga begränsningen om 1 000 kronor. För att kunna beräkna skatteintäktsbortfallet av en full avdragsrätt för avgiften till arbetslöshetskassan behövs, utöver ovan givna uppgifter, information om skattebetalarnas marginalsattesatser. Den genomsnittliga marginalsattesatsen kan för inkomståret 2001 beräknas uppgå till 43,4 procent. Full avdragsrätt för avgiften till arbetslöshetskassan beräknas, vid givna förutsättningar, ge ett bortfall av skatteintäkter på *1,52 miljarder kronor*.

17.1.4 Sammanfattning

Utredningen föreslår att den del av avgiften till en facklig organisation som avser allmänfackligt arbete, dvs. 62 procent av avgiften exklusive avgiften till arbetslöshetskassan, berättigar till en skattereduktion med 40 procent. Detta ger en skattereduktion med avrundat 25 procent av fackföreningsavgiften. Den statsfinansiella kostnaden för förslaget beräknas uppgå till *1,62 miljarder kronor*.

Utredningen föreslår vidare att avgiften till en arbetslöshetskassa berättigar till en skattereduktion med 40 procent. Den statsfinansiella kostnaden för förslaget beräknas uppgå till *1,39 miljarder kronor*.

Den sammanlagda statsfinansiella kostnaden av båda förslagen beräknas därmed uppgå till cirka *3 miljarder kronor*.

Det kan här också anmärkas att Riksskatteverket och skatteförvaltningen får vissa administrativa kostnader för reformen i ett inledningsskede.

17.2 Övriga konsekvenser

Om förslagen i ett betänkande har betydelse för den kommunala självstyrelsen skall konsekvenserna i det avseendet anges i betänkandet. Detsamma gäller när ett förslag har betydelse för brottsligheten och det brottsförebyggande arbetet, för sysselsättning och offentlig service i olika delar av landet, för små företags arbetsförutsättningar, konkurrensförmåga eller villkor i övrigt i förhållande till större företags, för jämställdheten mellan kvinnor och män eller för möjligheterna att nå de integrationspolitiska målen (15 § kommittéförordningen).

Enligt tilläggsdirektiv till vissa kommittéer och särskilda utredare om företagens uppgiftslämnande (dir. 1994:73) skall utredningen även närmare utreda hur myndigheternas krav på uppgiftslämnande från företagen inom för utredningen aktuella områden kan begränsas och förenklas. Enligt nämnda direktiv bör arbetet främst inriktas på den belastning de mindre företagen utsätts för till följd av uppgiftslämnandet.

Utredningen konstaterar att de förslag som lämnas i detta betänkande inte kommer att få någon inverkan på den kommunala självstyrelsen eller få några konsekvenser för brottsligheten och det brottsförebyggande arbetet. Förslagen bedöms vidare som neutrala i förhållande till såväl regionalpolitiska aspekter som till aspekter för små företags villkor i förhållande till större företags. Förslagen kan inte heller förväntas inverka på jämställdheten mellan kvinnor och män, för möjligheterna att nå de integrationspolitiska målen eller på uppgiftslämnandet från främst de mindre företagen till myndigheterna.

17.3 Förslagets finansiering

Om en utrednings förslag medför ökade kostnader eller minskade intäkter för staten skall utredningen föreslå finansiering.

Utredningens förslag om skattereduktion med 25 procent av fackföreningsavgiften beräknas medföra en statsfinansiell kostnad om 1,62 miljarder kronor. Kostnaden för förslaget en skattereduktion med 40 procent för avgiften till en arbetslöshetskassa beräknas uppgå till 1,39 miljarder kronor. Totalt beräknas utredningens förslag leda till en varaktig budgetförsvagning om 3 miljarder kronor.

Utredningen föreslår att skattebortfallet finansieras genom en höjning av den allmänna löneavgiften i socialavgifterna med 0,70 procentenheter.

En sådan höjning, dvs. från 3,09 till 3,79 procentenheter, ger en beräknad varaktig budgetförstärkning om 3 miljarder kronor.

17.4 Ikraftträdande

Utredningens förslag om skattelättnad i form av en skattereduktion för fackföreningsavgift och för avgift till arbetslöshetskassa bör träda i kraft så snart som möjligt.

18 Författningskommentar

18.1 Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

Behandlas i kapitel 12 och 13.

Bestämmelser om skattereduktion fanns tidigare i uppbördslagen (1953:272) och fördes vid skattebetalningslagens (1997:483) tillkomst över dit. Efter införandet av den nya inkomstskattelagen (1999:1229, IL) återfinns numera dessa bestämmelser i IL.

Utredningen har anpassat bestämmelsernas utformning till IL:s uppbyggnad och systematik.

Enligt IL:s struktur definieras i 2 kap. 1 § vissa begrepp och uttryck som förekommer i lagtexten i mer än sporadisk omfattning. Begreppet arbetstagarorganisation har inte ansetts behöva föras till uppräkningsparagrafen.

Det kan anmärkas att begreppet arbetslöshetskassa, som förekommer i IL i dag, inte har ansetts behöva någon särskild definition.

65 kap.

11 a §

Skattereduktion för avgift till en arbetstagarorganisation omfattar skatt som hänför sig till inkomst i såväl inkomstslaget tjänst som näringsverksamhet. Reduktionen beräknas på den under året sammanlagt erlagda fackföreningsavgiften och inte på ett ”underlag”, såsom var fallet i den tidigare lagen om skattereduktion.

Det är betalningar som gjorts under beskattningsåret som berättigar till reduktion, dvs. kontantprincipen tillämpas. Den som t.ex. betalar december månads fackföreningsavgift efter årsskiftet blir alltså berättigad till reduktion för den betalningen vid påföljande års taxering.

En viss begränsning av rätten till skattereduktion finns genom att den sammanlagda avgiften (exklusive avgiften till arbetslöshetskassan) som betalats under beskattningsåret skall ha uppgått till minst

400 kronor. Anledningen till denna begränsning är att de pensionärsmedlemmar och studerandemedlemmar som betalar en starkt reducerad medlemsavgift inte har ansetts böra omfattas av reduktionen.

Begränsningen får till följd att den medlem som gått med i en arbetstagarorganisation sent under året kommer att bli berättigad till reduktion först året efter. Den valda beloppsgränsen medför också att flertalet av dem som varit medlemmar i en arbetstagarorganisation under ett kvartal blir berättigade till skattereduktion för inbetalda avgifter.

Den valda formuleringen i hänvisningen till 6 § första stycket lagen (1976:580) om medbestämmande i arbetslivet markerar att det bara är avgift till en svensk arbetstagarorganisation som berättigar till skattereduktion enligt *första stycket*.

Enligt *andra stycket* medges skattereduktion för avgift även till en utländsk arbetstagarorganisation under där angivna förutsättningar. Bestämmelsen har utformats med ledning av den avdragsrätt som i dag föreligger för avgift till utländsk arbetslöshetskassa enligt 12 kap. 35 § IL. Lydelsen har dock anpassats för att bestämmelsen skall omfatta både inkomst av tjänst och näringsverksamhet (jfr under 11 b §).

11 b §

Skattereduktion för avgift till arbetslöshetskassa omfattar skatt som hänför sig till inkomst i såväl inkomstslaget tjänst som näringsverksamhet.

Den sammanlagt erlagda avgiften till arbetslöshetskassan berättigar till skattereduktion.

Avdragsrätt för avgift till arbetslöshetskassa i inkomstslaget tjänst regleras i dag i 12 kap. 35 § IL, medan avdragsrätten för i inkomstslaget näringsverksamhet regleras i 16 kap. 33 § IL.

I *andra stycket*, som reglerar avgift till utländsk arbetslöshetskassa eller motsvarande, har den nuvarande utformningen av bestämmelsen, med vissa anpassningar, förts över från 12 kap. 35 § andra stycket IL (jfr under 11 a §).

12 §

I lagen skall anges om reduktionen för fackföreningsavgiften skall tillgodoräknas före eller efter annan skattereduktion som den skattskyldige kan vara berättigad till. Ordningföljden har dock inte någon betydelse för det slutliga beskattningsresultatet.

18.2 Förslaget till lag om ändring i lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter

Behandlas i kapitel 14.

Förslaget till reviderad lag om självdeklaration och kontrolluppgifter som Skattekontrollutredningen lämnat i sitt slutbetänkande (SOU 1998:12) har inte beaktats här.

De föreslagna bestämmelserna har samlats under egen rubrik i lagens kapitel 3 Kontrolluppgifter m.m.

3 kap.

11 §

Paragrafen reglerar uppgiftsskyldigheten för en svensk arbetstagarorganisation. Aviseringen skall avse den sammanlagda avgift som en medlem erlagt under året.

Någon kontrolluppgiftsskyldighet åläggs inte utländska arbetstagarorganisationer.

11 a §

Paragrafen reglerar uppgiftsskyldigheten för en svensk arbetslöshetskassa. Uppgiften avser hela den under beskattningsåret erlagda avgiften.

Någon kontrolluppgiftsskyldighet föreslås inte för utländska arbetslöshetskassor eller motsvarande.

Det kan här anmärkas, att utredningen inte tagit ställning till om kontrolluppgiftsskyldigheten för arbetslöshetskassorna föranleder ändringar i den föreslagna lagen om behandling av uppgifter i skatteförvaltningens beskattningsverksamhet (jfr avsnitt 14.2).

12 §

Paragrafen ålägger en arbetsgivare att lämna uppgift om erlagda mättnings- och granskningsarvoden. Bestämmelsen föreslås efter påpekande från Riksskatteverket för att komplettera lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter, som kommit att sakna en sådan bestämmelse.

I praktiken ger arbetsgivaren redan i dag i de flesta fall in en kontrolluppgift på dessa arvoden.

Bilaga

Kommittédirektiv

Avdragsrätt för fackföreningsavgifter och avgifter till arbetsgivarorganisationer

Dir.
1998:81

Beslut vid regeringssammanträde den 24 september 1998.

Sammanfattning av uppdraget

En särskild utredare tillkallas för att se över den skattemässiga behandlingen av fackföreningsavgifter och avgifter till arbetsgivarorganisationer.

Utredaren skall kartlägga och utvärdera tillämpningen av nuvarande bestämmelser. Särskild uppmärksamhet skall ägnas åt frågan om arbetsgivare och arbetstagare behandlas lika från skattesynpunkt. I samband med att ställning tas till frågan om avdragsrätt skall bl.a. den skattemässiga behandlingen av utbetald konfliktersättning ses över. Utredaren skall föreslå de åtgärder som föranleds av utvärderingsresultatet.

Utredningsuppdraget skall vara avslutat senast vid utgången av år 1999.

Tidigare utredningar

Avdragsrätten för medlemsavgifter har utretts vid ett flertal tillfällen. Frågan om avdragsrätt för fackföreningsavgifter har i allmänhet kopplats samman med arbetsgivares rätt till avdrag för medlemsavgifter till arbetsgivarorganisationer.

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.

Frågan om avdragsrätt för medlemsavgifter till arbetsgivarorganisationer har vidare tagits upp i en promemoria utarbetad inom det dåvarande Budgetdepartementet (Ds B 1980:3). Promemorian ledde inte till någon lagstiftning. Därefter behandlades frågan om avdragsrätt för fackföreningsavgifter i skatteutskottet i betänkandet SkU 1981/82:2. Utskottet förutsatte att en proposition förelades riksdagen i ämnet. Propositionen resulterade i att avdragsrätt för fackföreningsavgifter, utformad som en skattereduktion, infördes år 1983 med tillämpning första gången vid 1984 års taxering (prop. 1982/83:50, bet. 1982/83:SkU15,16, 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 respektive facklig organisationsverksamhet. Storleken på skattereduktionen begränsades till 40 % av betald avgift, dock högst 1 200 kr. Den del av avgiften som var avsedd för konfliktändamål skulle inte berättiga till avdrag eftersom konfliktersättningen inte var skattepliktig.

Utredningen om reformerad inkomstbeskattning (RINK, SOU 1989:33) 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, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:667). Senare under år 1990 skedde vissa korrigeringar av reglerna (bet. 1990/91:SkU10, SFS 1990:1456).

Från och med 1993 års taxering (prop. 1991/92:48, bet. 1991/92:SkU8, SFS1991:1868) avskaffades skattereduktionen. Den dåvarande departementschefen uttalade i propositionen att den metod som valts för att uppnå skattemässig jämställdhet mellan arbetsgivare och arbetstagarvar principiellt felaktig. Han anförde att fackföreningsavgiften är att betrakta som en privat levnadskostnad för vilken avdrag inte borde medges. Å andra sidan borde konfliktersättningar inte vara skattepliktiga. Arbetsgivares kostnader för organisationsverksamhet borde inte heller vara avdragsgilla, med undantag för sådana kostnader som avsåg medel för konfliktändamål. De sistnämnda kostnadernas karaktär av försäkringspremie borde i enlighet med de grundläggande principerna för företagsbeskattning vara avdragsgilla. I konsekvens härmed skulle utbetalda konfliktersättningar vara skattepliktiga. En sådan förändring av reglerna skulle

medföra en bättre överensstämmelse med grundläggande skatterättsliga principer, utan att ge avkall på den skattemässiga likabehandlingen.

Avdragsförbud för arbetsgivares avgift till en arbetsgivarorganisation, till den del den beräknas avse annat än medel för konfliktändamål, gäller för avgifter som hänför sig till tiden efter 1991 års utgång och tillämpades första gången vid 1993 års taxering (prop. 1991/92:117, bet. 1991/92:SkU31, SFS 1992:688). I propositionen anförde den dåvarande skatteministern följande. Ett avdragsförbud för den del av en avgift som inte avser konfliktändamål tar sikte på såväl utgifter för föreningsangelägenheter som utgifter för serviceåtgärder. Att endast vägra avdrag för den del av avgiften som avser föreningsangelägenheter skulle kunna leda till att avdragsbegänsningen inte skulle få avsedd effekt. De organisationer som erbjuder sina medlemmar tjänster av olika slag, och för närvarande saknar servicebolag, har vidare möjlighet att bilda sådana. Arbetsgivare som tar tjänsten i anspråk kan få avdrag samtidigt som risken för att få problem med gränsdragningen mellan vad som är en avdragsgill tjänst och en inte avdragsgill föreningsangelägenhet minskar.

Nuvarande regler

Nu gällande bestämmelser finns i punkt 1 av anvisningarna till 20 § kommunalskattelagen (1928:370, KL). Av första stycket framgår att avgifter till föreningar och andra sammanslutningar inte är avdragsgilla medan det i andra stycket slås fast att avdragsförbudet i första stycket inte gäller avgifter till arbetsgivarorganisationer till den del avgifterna avser medel för konfliktändamål.

Av punkt 8 av anvisningarna till 32 § KL följer att konfliktunderstöd från fackföreningar inte är skattepliktigt. Någon motsvarande bestämmelse avseende konfliktbidrag från arbetsgivarorganisationer finns inte – detta har ansetts skattepliktigt.

Medlemsavgifter som betalats till fackföreningar och arbetsgivarorganisationer utgör inte skattepliktig inkomst enligt punkt 1 första stycket av anvisningarna till 19 § KL.

Utredningsuppdraget

Vikten av att uppnå likställdhet i den skattemässiga behandlingen av avgifter till fackföreningar och arbetsgivarorganisationer har understrukits i flera sammanhang. Denna princip har även legat till grund för bestämmelsernas nuvarande utformning. För att uppnå överens-

stämmelse med de grundläggande skatterättsliga principerna har man dock valt olika metoder för den skattemässiga behandlingen av avgifterna i fråga.

Avdrag för medlemsavgift till fackförening medges inte enligt gällande regler. Avgifter till arbetsgivarorganisationer är däremot avdragsgilla till den del de avser medel för konfliktändamål. Sådana avgifter anses ha karaktär av försäkringspremie och är i enlighet med grundläggande principer för företagsbeskattning avdragsgilla. Den skattemässiga jämställdheten anses upprätthållen genom att utbetalda konfliktersättningar är skattepliktiga för arbetsgivare men inte för fackföreningsmedlemmar.

Avgifter till arbetsgivarorganisationerna är enligt bestämmelsernas nuvarande utformning således inte avdragsgilla till den del de avser utgifter för föreningsangelägenheter eller serviceåtgärder. Arbetsgivarorganisationerna har emellertid möjlighet, vilket redan framhållits, att genom bildandet av särskilda servicebolag erbjuda sina medlemmar tjänster av olika slag. Arbetsgivare som tar dessa tjänster i anspråk har rätt till avdrag för sina utgifter härför som driftkostnad i näringsverksamheten. Arbetsgivaren har också möjlighet att lyfta av den ingående mervärdesskatt som servicebolaget betalat.

Det har hävdats att beskattningen av avgifterna till arbetsmarknadens organisationer just med hänsyn till att arbetsgivarna har möjlighet att dela upp avgiften till arbetsgivarorganisationen i en avdragsgill serviceavgift och en medlemsavgift inte är likformig.

Utredaren skall mot denna bakgrund se över den skattemässiga behandlingen av fackföreningsavgifter och avgifter till arbetsgivarorganisationer. Utredaren skall kartlägga och utvärdera tillämpningen av de bestämmelser som gäller i dag. Utredaren skall jämföra de olika regelsystemen och därvid särskilt undersöka om tillämpningen av dessa medför att arbetstagares och arbetsgivares utgifter för respektive facklig organisationsverksamhet blir föremål för skattemässig likabehandling. I detta sammanhang skall utredaren redovisa i vilken omfattning arbetsgivarorganisationerna utnyttjar möjligheten att bilda särskilda servicebolag samt analysera konsekvenserna av detta med beaktande av att motsvarande möjlighet saknas för fackföreningarna.

Med frågan om avdragsrätt sammanhänger andra frågor, som utredaren skall beakta i samband med att ställning tas till frågan om avdragsrätt. Exempelvis bör reglerna om skattefrihet för konfliktunderstöd respektive skatteplikt för konfliktbidrag ses över.

Om utredaren kommer fram till att den skattemässiga behandlingen inte är likformig skall förslag läggas fram till förändring av regelsystemen. Utredaren har därvid att undersöka och utvärdera alternativa vägar att uppnå en rättvis och jämställd behandling av

avgifterna till respektive organisationsverksamhet. Utredaren är oförhindrad att föreslå förändringar i fråga om behandlingen av såväl fackföreningsavgifterna som avgifterna till arbetsgivarorganisationerna.

Redovisning av uppdraget m.m.

Utredaren skall redovisa ekonomiska konsekvenser av de förslag som läggs fram. Om förslagen medför minskade inkomster skall utredaren ange finansieringsförslag. Den särskilde utredaren skall beakta regeringens generella direktiv till samtliga kommittéer och särskilda utredare om att pröva offentliga åtaganden (dir. 1994:23), redovisa regionalpolitiska konsekvenser (dir.1992:50), redovisa jämställdhetspolitiska aspekter (dir. 1994:124), redovisa konsekvenser för brottsligheten och det brottsförebyggande arbetet (dir. 1996:49) och tilläggsdirektiven till vissa kommittéer och särskilda utredare om företagens uppgiftslämnande (dir. 1994:73).

Utredningsuppdraget skall vara avslutat senast vid utgången av år 1999.

(Finansdepartementet)