

## Till statsrådet och chefen för Finansdepartementet

Genom beslut den 24 september 1998 bemyndigade regeringen chefen för Finansdepartementet att tillkalla en särskild utredare med uppgift att se över den skattemässiga behandlingen av fackföreningsavgifter och avgifter till arbetsgivarorganisationer.

Med stöd av detta bemyndigande förordnades fr.o.m. den 10 februari 1999 f.d. riksdagsledamoten Stig Gustafsson att vara särskild utredare.

Som experter förordnades den 1 februari 1999 kammarrättsassessorn Catharina Abrahamsson, numera kanslirådet Robert Boije, chefsekonomen P-O Edin, docenten Leif Edvardsson, skattedirektören Ulf Kjellin, kanslichefen Åke Lindström samt ombudsmannen Katarina Magnusson.

Till sekreterare förordnades fr.o.m. den 1 februari 1999 kammarrättsassessorn Ewa Hagard Linander.

Utredningen har antagit namnet FARA-utredningen.

Utredningen får härmed överlämna betänkandet Avdragsrätt för fackföreningsavgifter (SOU 2000:65). Uppdraget är därmed slutfört.

Stockholm i juni 2000

*Stig Gustafsson*

*/Ewa Hagard Linander*

# Innehåll

<b>Sammanfattning .....</b>	<b>11</b>
<b>Summary .....</b>	<b>15</b>
<b>Förkortningar .....</b>	<b>19</b>
<b>Författningsförslag .....</b>	<b>21</b>
<b>1 Utredningens direktiv och arbete .....</b>	<b>27</b>
1.1 Utredningens direktiv.....	27
1.2 Utredningens arbete .....	27
<b>2 Bakgrund .....</b>	<b>29</b>
<b>3 Internationella jämförelser .....</b>	<b>43</b>
3.1 Inledning .....	43
3.2 Förhållandena inom EU på skatterättens område .....	43
3.3 Något om organisationsgraden i olika länder .....	44
3.4 Nordiska förhållanden.....	45
3.4.1 Danmark .....	45
3.4.2 Finland .....	47
3.4.3 Norge .....	50
3.5 Utomnordiska länder.....	52
3.5.1 Nederländerna.....	52
3.5.2 Storbritannien .....	55
3.5.3 Tyskland .....	58

---

<b>4</b>	<b>Nuvarande bestämmelser .....</b>	<b>63</b>
4.1	Inledning .....	63
4.2	En ny inkomstskattelag .....	63
4.3	Medlemsavgifter – bestämmelser om avdrag .....	64
4.3.1	Allmänt .....	64
4.3.2	Avgift till facklig organisation .....	65
4.3.3	Avgift till arbetsgivarorganisation .....	67
4.3.4	Avgift till svensk arbetslöshetskassa .....	68
4.3.5	Avgift till utländsk arbetslöshetskassa .....	69
4.3.6	Näringsidkares avgift till arbetslöshetskassa .....	70
4.4	Avdragsbegränsning för övriga kostnader .....	70
4.5	Medlemsavgifter – intäkt hos föreningen .....	71
4.6	Vissa skatteregler för ideella föreningar .....	72
4.7	Konfliktersättning .....	73
4.8	Skattereduktion .....	73
4.9	Deklarationsskyldighet .....	74
4.10	Kontrolluppgiftsskyldighet .....	75
<b>5</b>	<b>Arbetsmarknadens parter .....</b>	<b>77</b>
5.1	Inledning .....	77
5.2	Fackliga organisationer .....	78
5.2.1	Landsorganisationen i Sverige .....	78
5.2.2	Tjänstemännens Centralorganisation .....	79
5.2.3	Sveriges Akademikers Centralorganisation .....	80
5.2.4	Ledarna .....	81
5.3	Verksamheten i centralorganisation respektive förbund .....	81
5.4	Förhandlingskarteller .....	82
5.4.1	Privattjänstemannakartellen .....	82
5.4.2	Offentliganställdas Förhandlingsråd .....	82
5.4.3	SACO-S .....	83
5.5	Arbetsgivarorganisationer .....	84
5.5.1	Inledning .....	84
5.5.2	Svenska Arbetsgivareföreningen .....	84
5.5.3	Övriga arbetsgivarorganisationer .....	86
<b>6</b>	<b>Arbetslöshetskassor .....</b>	<b>89</b>
6.1	Inledning .....	89
6.2	Arbetslagarkassor .....	90
6.3	Arbetsgivarkassor .....	91
6.4	Alfa-kassan .....	92
6.5	Arbetslöshetskassornas Samorganisation .....	92

<b>7</b>	<b>Avgiften till fackliga organisationer .....</b>	<b>95</b>
7.1	Inledning .....	95
7.2	Enkäter till förbunden .....	96
7.2.1	Allmänt .....	96
7.2.2	Enkätfrågorna .....	97
7.3	Enkätsvaren.....	99
7.3.1	LO-förbunden .....	99
7.3.2	TCO-förbunden .....	101
7.3.3	SACO-förbunden.....	103
7.3.4	Ledarna .....	105
7.4	Särskilt om s.k. mättnings- och granskningsarvoden .....	106
7.5	Sammanfattning .....	108
<b>8</b>	<b>Avgiften till arbetslöshetskassan .....</b>	<b>109</b>
8.1	Avgift till svensk arbetslöshetskassa .....	109
8.2	Ersättning från arbetslöshetskassa .....	110
8.3	Avgift till utländsk arbetslöshetskassa.....	111
8.4	Avgift till näringsidkares arbetslöshetskassa .....	112
<b>9</b>	<b>Avgiften till arbetsgivarorganisationer .....</b>	<b>115</b>
9.1	Inledning .....	115
9.2	Enkäter till arbetsgivarorganisationer och förbund .....	115
9.2.1	Allmänt .....	115
9.2.2	Enkätfrågorna .....	116
9.3	Enkätsvaren.....	117
9.3.1	Svenska Arbetsgivareföreningen.....	117
9.3.2	SAF:s medlemsförbund .....	119
9.3.3	Övriga arbetsgivarförbund.....	121
9.4	Sammanfattning .....	122
<b>10</b>	<b>Närmare om servicebolagen.....</b>	<b>123</b>
10.1	Inledning .....	123
10.2	Servicebolagskonstruktionen .....	123
10.3	Servicebolag på arbetsgivarsidan.....	126
10.3.1	SAF-förbunden .....	126
10.3.2	Övriga arbetsgivarorganisationer och förbund....	132
10.4	Servicebolag på arbetstagarsidan.....	133
10.4.1	Inledning.....	133
10.4.2	TCO-förbunden .....	133
10.4.3	SACO-förbunden.....	134
10.4.4	Ledarna .....	135

<b>11</b>	<b>Konfliktersättningen .....</b>	<b>137</b>
11.1	Inledning .....	137
11.2	Konfliktersättning på arbetstagersidan .....	137
11.3	Konfliktersättning på arbetsgivarsidan .....	139
<b>12</b>	<b>Överväganden och förslag – avgiften till fackliga organisationer .....</b>	<b>141</b>
12.1	Inledning .....	141
12.2	En likformig eller neutral beskattning .....	144
12.3	Avgiftens olika delar.....	147
12.4	Del av avgift som berättigar till skattelättnad .....	150
12.5	Skattelättnadens form .....	152
12.6	Avdragsrätt med faktiskt inbetalat belopp eller schablonbelopp .....	153
12.7	Skattereduktion för faktiskt inbetalat belopp eller schablonbelopp .....	154
12.8	Särskilt om maximering av skattelättnadsbeloppet.....	155
12.9	Avdragsrätt i förhållande till avdragsbegränsning för övriga kostnader.....	156
12.10	Skattelättnadsbelopp inklusive eller exklusive avgiften till arbetslöshetskassa .....	156
12.11	Administrativa konsekvenser.....	159
12.11.1	Inledning.....	159
12.11.2	Avdrag vid inkomstberäkningen.....	159
12.11.3	Avdrag i form av skattereduktion .....	160
12.11.4	Inverkan på den pensionsgrundande inkomsten..	161
12.12	Avdragsrätt eller skattereduktion.....	162
12.13	Inkomstslaget näringsverksamhet.....	164
12.14	Avgiften till utländsk arbetstagarorganisation.....	164
12.15	Mättnings- och granskningsarvoden .....	165
<b>13</b>	<b>Överväganden och förslag – avgiften till arbetslöshetskassan</b>	<b>167</b>
13.1	Inledning .....	167
13.2	Avdragsrätt eller skattereduktion.....	168
13.3	Avgift till utländsk arbetslöshetskassa.....	170
13.4	Näringsidkares avgift till arbetslöshetskassa .....	171
<b>14</b>	<b>Överväganden och förslag – kontrolluppgiftsskyldigheten .....</b>	<b>173</b>
14.1	Inledning .....	173
14.2	Kontrolluppgift från arbetstagarorganisation .....	174
14.3	Kontrolluppgift från arbetslöshetskassa .....	177

---

<b>15</b>	<b>Överväganden – avgiften till arbetsgivarorganisationer .....</b>	<b>179</b>
15.1	Inledning .....	179
15.2	Utredningens överväganden.....	179
<b>16</b>	<b>Överväganden – övriga frågor .....</b>	<b>183</b>
16.1	Konfliktersättningen .....	183
16.2	Medlemsavgifter till ideella föreningar .....	185
<b>17</b>	<b>Konsekvenser av förslagen .....</b>	<b>187</b>
17.1	Ekonomiska konsekvenser.....	187
17.1.1	Inledning.....	187
17.1.2	Avgiften till fackliga organisationer.....	188
17.1.3	Avgiften till arbetslöshetskassan .....	189
17.1.4	Sammanfattning.....	190
17.2	Övriga konsekvenser.....	191
17.3	Förslagets finansiering .....	191
17.4	Ikraftträdande.....	192
<b>18</b>	<b>Författningskommentar .....</b>	<b>193</b>
18.1	Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	193
18.2	Förslaget till lag om ändring i lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter.....	195
<b>Bilaga:</b>		
	Kommittédirektiv 1998:81 .....	197

## Sammanfattning

Det övergripande uppdraget är enligt direktiven för utredningen att kartlägga och utvärdera tillämpningen av nu gällande bestämmelser för den skattemässiga behandlingen av avgifterna till fackföreningar och arbetsgivarorganisationer. De olika regelsystemen skall jämföras, med särskild tonvikt lagd vid om tillämpningen medför att arbetstagares och arbetsgivares avgifter för medlemskap i sina respektive fackliga organisationer blir föremål för skattemässig likabehandling. Om en analys visar att den skattemässiga behandlingen inte är likformig skall utredningen lämna förslag till förändringar av regelsystemen för att uppnå en rättvis och jämställd behandling av avgifterna för respektive organisationsverksamhet.

I direktiven 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.

Vidare skall utredningen 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.

### **Fackföreningsavgiften**

Resultatet av utredningens enkätundersökningar visar att den genomsnittliga fackliga medlemsavgiften inklusive avgiften till arbetslöshetskassan uppgår för LO-förbunden till 271 kronor per månad. För TCO-förbunden är motsvarande siffra 211 kronor och för SACO-förbunden 235 kronor. Om avgiften till arbetslöshetskassan inte räknas med uppgår den genomsnittliga fackliga medlemsavgiften för LO-förbunden till 188 kronor per månad, för TCO-förbunden till 146 kronor och för SACO-förbunden till 166 kronor.

### **Avgiften till arbetslöshetskassan**

Medlemsavgiften till arbetslöshetskassorna uppgår i genomsnitt till 80 kronor per månad för förbundsanslutna och 94 kronor för enskilt anslutna medlemmar.

Arbetslöshetskassornas samarbete med de fackliga organisationerna kommer i dag främst till uttryck genom att den medlemsavgift som en arbetstagare betalar även inkluderar avgiften till arbetslöshetskassan. Fackförbundet överför därefter denna avgift till kassan.

### **Avgiften till arbetsgivarorganisationer**

Medlemsavgiften till arbetsgivarförbunden beräknas i allmänhet till en viss procentuell andel av medlemsföretagens totala lönesumma, i vissa fall kombinerad med en fast avgiftsdel. Företag som är anslutna till SAF betalar cirka 0,25 procent av den totala lönesumman som medlemsavgift till SAF och sitt förbund.

De flesta förbund på arbetsgivarsidan har bildat servicebolag som är knutna till verksamheten. Huvuddelen eller mellan 90 och 95 procent av den totala medlemsavgiften betalas till servicebolaget och utgörs därmed av avdragsgilla driftkostnader i rörelsen. Resterande icke avdragsgilla del av avgiften täcker själva föreningsverksamheten.

### **Förslagen**

#### *Fackföreningsavgiften*

Den verksamhet som de fackliga organisationerna bedriver har kartlagts av utredningen. Av den avgift som medlemmarna betalar till sitt fackförbund beräknas 62 procent gå till allmänfackligt arbete, dvs. arbete som, enligt utredningen, 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).

Utredningen föreslår att den del av avgiften som avser det allmänfackliga arbetet, dvs. 62 procent av avgiften exklusive avgiften till arbetslöshetskassan, skall berättiga till en skattereduktion. Med en fiktiv skattesats om 40 procent ger detta en skattereduktion med avrundat 25 procent av den sammanlagda avgiften som medlemmen under beskattningsåret erlagt till arbetstagarorganisationen.



*Avgiften till arbetslöshetskassan*

Utredningen föreslår att en skattelättnad införs för avgift till en arbetslöshetskassa i form av en skattereduktion med 40 procent av den sammanlagda avgiften som under beskattningsåret erlagts till arbetslöshetskassan.

*Kontrolluppgiftsskyldighet*

En kontrolluppgiftsskyldighet föreslås för arbetstagarorganisationer och arbetslöshetskassor. Dessa organisationer skall till skattemyndigheten redovisa de avgifter som en medlem betalat under beskattningsåret.

*Avgiften till arbetsgivarorganisationer*

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 realiteten en rätt till avdrag för större delen av avgiften till sin arbetsgivarorganisation. Utredningen föreslår inte någon förändring av dessa regler.

*Konfliktersättningen*

Utredningen föreslår inte heller någon förändring i fråga om den skattemässiga behandlingen av utbetald konfliktersättning.

Den andel av fackförbundens verksamhetskostnader som avsätts till konfliktfonder föreslås inte bli omfattade av någon skattelättnad motsvarande arbetsgivarens avdragsrätt för avsättning till konfliktändamål.

*Konsekvenser av förslagen och dess finansiering*

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

## Summary

The overall task in accordance with the directives given to the Government Commission is to map out and evaluate the application of the current regulations on the handling of trade union fees and fees paid to employers' organisations from a fiscal point of view. The different systems of rules shall be compared with special emphasis on whether or not the application means that employees' and employers' fees for membership in their respective organisations are treated on an equal basis from the fiscal point of view. If an analysis shows that the treatment from this point of view is not uniform, the Commission shall make proposals on changes of the systems of rules in order to achieve a fair and uniform treatment of the fees to the respective organisational activity.

The directives specially emphasise the importance of achieving uniformity of the treatment of the membership fees from a fiscal point of view. According to current fiscal legislation, the basic principle is that the trade union fee constitutes a non-deductible private cost of living, whereas the fee paid to an employers' organisation is deductible to the extent it is related to conflict purposes.

Moreover, the Commission shall show to what extent the employers' organisations take advantage of the possibility to establish special service companies and analyse the consequences of this in the light of the fact that there is no corresponding possibility for the trade unions.

### **The trade union fee**

The results of questionnaire surveys made by the Commission show that the average trade union member fee, including the fee to the Unemployment Benefit Fund, amounts to SEK 271 per month for the unions belonging to the Swedish Trade Union Confederation (LO). For the unions belonging to the Swedish Confederation of Professional Employees (TCO), the corresponding amount is SEK 211 and for the associations belonging to the Swedish Confederation of Professional

Associations (SACO) SEK 235. If the fee to the Unemployment Benefit Fund is not included, the average trade union membership fee for the LO-unions amounts to SEK 188 per month, for the TCO-unions SEK 146, and for the SACO-unions SEK 166.

### **The fee to the Unemployment Benefit Fund**

The average membership fee to the Unemployment Benefit Fund is SEK 88 per month for union members and SEK 94 for individually associated members.

Today, the co-operation between the Unemployment Benefit Funds and the trade unions is primarily manifested by the fact that the membership fee paid by an employee also includes the fee to the Unemployment Benefit Fund. The trade union then transfers this fee to the Fund.

### **The fee to Employers' Organisations**

The membership fee to an Employers' Organisation is usually calculated on the basis of a certain percentage share of the member companies' total wage/salary amount, in some cases combined with a fixed part of the fee. Companies who are members of SAF (The Swedish Employers' Confederation) pay about 0.25 per cent of the total salary/wage amount as membership fee to SAF and its own association.

Most of the associations on the Employer side have formed service companies that are tied to the respective association activity. The major part, i.e. between 90 and 95 per cent of the total membership fee, is paid to the service companies and, thus, constitutes a deductible operational cost in the respective service company. The remaining, non-deductible part of the membership fee covers the actual activity of the association.

### **The proposals**

#### *The Trade Union Fee*

The Commission has mapped out the activity carried out by the trade unions. Of the fee that the members pay to their trade union, it is estimated that 62 per cent is used for general trade union work, i.e. work that should be considered to be an activity which – if it had been

carried out by an association on the Employer side – would have been assigned to a service company and which, consequently, would have been deductible service costs (operative expenses in a company).

The Commission proposes that the part of the fee that is related to general trade union work, i.e. 62 per cent of the fee excluding the fee to the Unemployment Benefit Fund, shall entitle to a tax reduction. With a calculated tax-rate of 40 per cent the result is a tax reduction of about 25 per cent of the total fee the member has paid to his union during the tax year.

#### *The fee to the Unemployment Benefit Fund*

The Commission proposes that a tax relief should be introduced as regards fee paid to an Unemployment Benefit Fund in the form of a tax reduction of 40 per cent of the total fee that has been paid to an Unemployment Benefit Fund during the tax year.

#### *Obligation to submit a statement of salary/wages received*

An obligation to submit a statement of salary/wages received is proposed for trade unions and Unemployment Benefit Funds. These organisations shall provide the tax authority with a statement showing the fees that a member has paid during the tax year.

#### *The fee to Employers' Organisations*

The part of the membership fee to an employer organisation that is allocated to a conflict fund today entitles the respective employer organisation to a deduction on the basis of a clearly stated regulation in the Income Tax Act. In addition to this, and in most cases, the employer actually already has a right to make deduction for the major part of the fee to its employer organisation through the existence of service companies. The Commission proposes no change as regards these rules.

#### *The conflict compensation*

Nor does the Commission propose any change from the fiscal point of view, when it comes to the treatment of the conflict compensation granted.

The Commission does not propose that the share of the trade unions' activity costs allocated to conflict funds should be subject to any tax reduction corresponding to the Employers' right of deduction for allocation related to conflict purposes.

*Consequences of the proposals and their financing*

The Commission's proposal on a tax reduction amounting to 25 per cent of the trade union fee is estimated to cause a state financial cost of SEK 1.62 Billion. The cost of the proposal on a tax reduction amounting to 40 per cent of the fee to an Unemployment Benefit Fund is estimated to be SEK 1.39 Billion.

The Commission proposes that the declined revenue from taxation should be financed through an increase of the general payroll fee included in the employers' social security contributions amounting to 0.70 percentage units. Such an increase, i.e. from 3.09 to 3.79 percentage units, gives an estimated permanent budget strengthening of SEK 3 Billion.

## Förkortningar

AMS	Arbetsmarknadsstyrelsen
bet.	betänkande
dir.	kommittédirektiv
Ds	departementsserien
EG	Europeiska gemenskaperna
EU	Europeiska unionen
IL	inkomstskattelagen (1999:1229)
KL	kommunalskattelagen (1928:370)
LO	Landsorganisationen i Sverige
prop.	regeringens proposition
PUL	personuppgiftslagen (1998:204)
RF	regeringsformen
rskr.	riksdagens skrivelse
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SACO	Sveriges Akademikers Centralorganisation
SAF	Svenska Arbetsgivareföreningen
SFS	svensk författningssamling
SIL	lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt
SkU	skatteutskottet
SO	Arbetslöshetskassornas Samorganisation
SOU	statens offentliga utredningar
TCO	Tjänstemännens Centralorganisation

# Författningsförslag

## 1 Förslag till

### Lag om ändring i inkomstskattelagen (1999: 1229)

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)

*dels* att 12 kap. 35 § och 16 kap. 33 § skall upphöra att gälla,

*dels* att 1 kap. 11 § och 65 kap. 12 § skall ha följande lydelse,

*dels* att det i lagen skall införas två nya paragrafer, 65 kap. 11 a och 11 b §§, av följande lydelse.

#### *Nuvarande lydelse*

Bestämmelser om hur skatten skall beräknas samt om skattereduktion för underskott av kapital, allmän pensionsavgift och sjöinkomst finns i 65 kap. Bestämmelser om beräkningen av skatt på ackumulerad inkomst finns i 66 kap.

#### *Föreslagen lydelse*

##### 1 kap.

##### 11 §

Bestämmelser om hur skatten skall beräknas samt om skattereduktion för underskott av kapital, allmän pensionsavgift, sjöinkomst, *fackföreningsavgift* och *avgift till arbetslöshetskassa* finns i 65 kap. Bestämmelser om beräkningen av skatt på ackumulerad inkomst finns i 66 kap.

##### 65 kap.

##### 11 a §

*Skattereduktion för fackföreningsavgift skall göras med 25 procent av den medlemsavgift som den skattskyldige betalar till en arbetstagarorganisation enligt 6 § första stycket lagen (1976:580) om medbestäm-*



mande i arbetslivet, om den sammanlagda avgiften under beskattningsåret uppgår till minst 400 kronor.

Skattereduktion enligt första stycket skall göras även för avgift till en utländsk arbetstagarorganisation, om inkomst av förvärvsarbete i det landet skall tas upp som intäkt under beskattningsåret. Skattereduktion skall göras bara för dem som är obegränsat skattskyldiga. Om de är obegränsat skattskyldiga bara under en del av beskattningsåret, skall skattereduktion göras för avgifter som avser den tiden.

#### 11 b §

Skattereduktion för avgift till arbetslöshetskassa skall göras med 40 procent av den medlemsavgift som den skattskyldige betalar till en svensk arbetslöshetskassa under beskattningsåret.

Skattereduktion enligt första stycket skall göras även för avgift till en utländsk arbetslöshetskassa eller motsvarande avgift enligt en utländsk stats system för förmåner vid arbetslöshet, om inkomst av förvärvsarbete i det landet skall tas upp som intäkt under beskattningsåret och utgiften inte skall dras av enligt 62 kap. 6 §. Skattereduktion skall göras bara för dem som är obegränsat skattskyldiga. Om de är obegränsat skattskyldiga bara under en del av

*beskattningsåret, skall skatte-  
reduktion göras för avgifter som  
avser den tiden.*

## 12 §

Skattereduktion skall räknas av mot kommunal och statlig inkomstskatt samt mot statlig fastighetsskatt enligt lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt.

Skattereduktion skall göras för sjöinkomst, allmän pensionsavgift och underskott av kapital i nu nämnd ordning.

Skattereduktion skall göras för *fackföreningsavgift, avgift till arbetslöshetskassa,* sjöinkomst, allmän pensionsavgift och underskott av kapital i nu nämnd ordning.

---

Denna lag träder i kraft den...

## 2 Förslag till Lag om ändring i lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter

Härigenom föreskrivs att det i lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter skall införas tre nya paragrafer, 3 kap. 11, 11 a och 12 §§, samt en ny rubrik närmast före 11 §, av följande lydelse.

### 3 kap.

#### ***Kontrolluppgifter om fackföreningsavgift m.m.***

##### *11 §*

*Kontrolluppgift om de avgifter som en medlem betalat under beskattningsåret skall lämnas av en sådan arbetstagarorganisation som avses i 6 § första stycket lagen (1976:580) om medbestämmande i arbetslivet.*

*Vad som sägs i första stycket gäller dock inte om en medlem skrifiligen hos arbetstagarorganisationen begärt att inte omfattas av kontrolluppgiftsskyldigheten.*

##### *11 a §*

*Kontrolluppgift om de avgifter som en medlem betalat under beskattningsåret skall lämnas av en svensk arbetslöshetskassa.*

##### *12 §*

*Kontrolluppgift om de mättnings- och granskningsarvoden som för en arbetstagares räkning betalats till en arbetstagarorganisation som avses i 11 § skall lämnas av den som betalat in beloppet.*

---

Denna lag träder i kraft den...

# 1 Utredningens direktiv och arbete

## 1.1 Utredningens direktiv

Genom beslut den 24 september 1998 bemyndigade regeringen chefen för Finansdepartementet att tillkalla en särskild utredare med uppgift att se över den skattemässiga behandlingen av fackföreningsavgifter och avgifter till arbetsgivarorganisationer.

I direktiven (dir. 1998:81) anförs att särskild uppmärksamhet skall ägnas åt frågan om arbetsgivare och arbetstagare behandlas lika från skattesynpunkt. Det anförs vidare att utredaren skall kartlägga och utvärdera tillämpningen av de bestämmelser som gäller i dag. I samband med att ställning tas till frågan om avdragsrätt skall bland annat den skattemässiga behandlingen av konfliktersättning ses över. Utredaren skall föreslå de åtgärder som föranleds av utvärderingsresultatet.

Utredningens direktiv återges i sin helhet som bilaga till betänkandet.

## 1.2 Utredningens arbete

Utredningsarbetet har bedrivits i form av en enmansutredning. Därför används – enligt gängse bruk – fortsättningsvis beteckningen utredningen för mina överväganden och förslag. I arbetet har jag biträttats av en expertgrupp sammansatt av representanter från arbetsmarknadens parter samt företrädare för det allmänna, bland annat Riksskatteverket.

Utredningsarbetet inleddes under februari månad 1999.

Bakgrundsfakta om utredningsuppdragets olika delfrågor har samlats in på flera sätt. Enkätundersökningar har genom arbetstagarorganisationernas representanter i utredningen skickats ut till dessa organisationers medlemsförbund. Vidare har Svenska Arbetsgivareföreningen och dess medlemsförbund samt ett antal fristående

arbetsgivarförbund besvarat utredningens enkäter. Ytterligare fakta har samlats in genom direkta kontakter med organisationer och enskilda fackförbund samt genom olika organisationers hemsidor på Internet.

Utredaren och sekreteraren har vid studieresor till Finland, Nederländerna, Storbritannien och Tyskland sammanträffat med representanter för myndigheter och arbetsmarknadsorganisationer.

Utredningen har haft ett tiotal sammanträden, vid vilka experterna har deltagit.

Utredningen lägger fram förslag till bestämmelser om skatte-reduktion för del av fackföreningsavgiften samt för avgiften till arbetslöshetskassan.

## 2 Bakgrund

Den bärande tanken bakom kommunalskattelagen (1928:370, KL) var att beskattningen skulle vara likformig. Detta ansågs följa av kravet på likhet inför lagen. Med denna utgångspunkt var en av de grundläggande principerna i KL förbudet mot avdrag för levnads-kostnader. Som levnadskostnader räknades bland annat premier för egna personliga försäkringar och avgifter till kassor, föreningar och andra sammanslutningar som den skattskyldige var medlem i (20 § andra stycket första ledet KL samt punkt 1 första stycket av anvisningarna till den bestämmelsen).

Det uttryckliga förbudet mot avdrag för medlemsavgifter tolkades i praxis inte enbart som ett förtydligande av huvudregeln att avdragsrätt föreligger endast för omkostnader för intäkternas förvärvande och bibehållande, utan som ett undantagsstadgande i förhållande till huvudregeln. En medlemsavgift till en branschorganisation, Sveriges Advokatsamfund, ansågs inte avdragsgill även om avgiften hade föranletts av den skattskyldiges förvärvsverksamhet, se RÅ 1944 ref. 52. I RÅ 1949 ref. 34 erhöll dock apotekare avdrag för avgifter till sina branschorganisationer. Kammarrätten motiverade avdragsrätt med att medlemskapet var obligatoriskt. Regeringsrätten motiverade den i stället med att organisationerna enligt föreskrifter och avtal bestred vissa för apotekare gemensamma kostnader.

I praxis har avgift till en facklig organisation betraktats som en icke avdragsgill levnadskostnad (RÅ 1937:349). Avgift till en arbetsgivarorganisation har däremot ansetts vara helt avdragsgill. Detta har att göra med att avgiften ansågs vara att jämföra med en försäkringspremie (RÅ 1913 ref. 147).

KL innehöll redan från början en uttrycklig bestämmelse om beskattning av den ersättning som en arbetstagare erhöll vid arbetskonflikt. Ersättningen var inte skattepliktig, punkt 8 av anvisningarna till 32 § KL. Bestämmelsen har inte ändrats sedan KL:s tillkomst.

Någon motsvarande bestämmelse har däremot aldrig funnits för konfliktersättning som betalas ut till arbetsgivare. Enligt praxis utgör utbetalningen från en arbetsgivarorganisation skattepliktig intäkt i den mottagande arbetsgivarens verksamhet (RÅ 1959:1006).

Även en bestämmelse om hur föreningar skattemässigt skall behandla de avgifter som betalas in av medlemmarna togs från början in i KL. Den avgift som medlemmen betalade till sin organisation hänfördes inte till skattepliktig inkomst för sammanslutningen (första stycket punkt 1 av anvisningarna till 19 §). Skattefriheten ansågs vara i överensstämmelse med de allmänna principerna för beskattning av juridiska personer. Vid valet mellan att beskatta medlemsavgifterna hos föreningen eller hos medlemmarna, föredrog man att verkställa beskattningen hos medlemmarna genom att inte medge avdrag för avgifterna.

I vissa fall har dock i praxis även medlemsavgifter eller vad som betecknats som sådana ansetts skattepliktiga. Detta har skett i sådana fall där föreningen har drivit rörelse av något slag och avgifterna uppenbarligen helt eller praktiskt taget helt har utgjort vederlag för direkta prestationer åt medlemmarna i föreningen.

Den skattemässiga behandlingen av medlemsavgifter till fackliga organisationer och arbetsgivarorganisationer har under åren varit föremål för debatt. Frågan om avdragsrätt för medlemsavgifterna har också utretts vid återkommande tillfällen. Direkta paralleller har därvid i allmänhet dragits mellan de båda slagen av avgifter. Man har successivt strävat efter att anpassa bestämmelserna om avdragsrätten till vad som gäller dels för den konfliktersättning som betalas ut till respektive organisations medlemmar, dels i fråga om skatteplikt för den intäkt som utgörs av de medlemsavgifter som betalas till fackliga organisationer och arbetsgivarorganisationer.

I det följande lämnas en översiktlig redogörelse för hur frågorna om avdragsrätt och skatteplikt genom åren har behandlats i lagstiftningen.

### **1944 års allmänna skattekommitté**

I PM 1.10.1946 med förslag till ändrade regler angående avdragsrätt och skatteplikt för medlemsavgifter vid taxeringen lämnade 1944 års allmänna skattekommitté förslag till viss lagreglering. Kommitténs utgångspunkt var att avgifter till fackliga organisationer och arbetsgivarorganisationer hade likartad karaktär och att det därför var logiskt att beskattningen skedde efter samma princip. Kommittén föreslog att beskattningen av de båda slagen av avgifter skulle ske efter samma metod, dvs. att avdrag skulle medges för avgiften och beskattning skulle ske först då bidrag i händelse av konflikt betalades ut av föreningen. Enligt kommitténs mening kunde den av de fackliga organisationerna och arbetsgivarföreningarna bedrivna verksamheten anses till huvudsaklig del utgöra försäkringsmässig verksamhet.



Kommittén föreslog vidare att avdragsrätt skulle föreligga för avgifter till olika bransch- och yrkesföreningar som hade till huvudsaklig uppgift att främja medlemmarnas ekonomiska verksamhet på visst sätt. En förutsättning skulle dock vara att mottagaren var skattskyldig för avgiften (*reciprocitetsprincipen*).

Något förslag om ändring av föreningarnas beskattning lades inte fram av kommittén. Influtna medlemsavgifter skulle således även i fortsättningen vara skattefria och någon avdragsrätt skulle inte föreligga för utbetalade konfliktersättningar.

### **Propositionen 1949:173 om viss avdragsrätt för fackföreningsavgifter**

I propositionen 1949:173 om viss avdragsrätt för fackföreningsavgifter, som byggde på Skattekommitténs förslag, föreslogs att såväl fackliga organisationer som arbetsgivarföreningar skulle ta upp influtna medlemsavgifter som skattepliktig intäkt. Vid inkomstberäkningen skulle föreningen få avdrag, förutom för de egentliga kostnaderna för föreningsverksamheten, även för vad föreningen betalade ut som konfliktunderstöd samt vad föreningen därutöver avsatte till en särskild fond för att tas i anspråk vid framtida konflikttillfällen. Med dessa bestämmelser avsågs att förebygga att obeskattade medel användes för, som det uttrycktes, främmande ändamål.

Departementschefen ansåg att den *legala presumptionsregeln*, dvs. det förhållandet att medlemsavgifter i egentlig mening är att räkna som levnadskostnader, torde ha tillkommit dels med hänsyn till önskemålet att inte göra avkall på regeln om reciprocitet mellan avdragsrätt och skatteplikt, dels till svårigheten att inom ramen för gällande rätt finna någon förvärvskälla i vilken mottagna medlemsavgifter kunde sägas utgöra intäkt. Föreningar med sådan verksamhet som i och för sig kunde anses motivera rätt för medlem att göra avdrag för avgiften drev nämligen i regel inte verksamheten med vinstsyfte eller annars under sådana förhållanden att uppburna medlemsavgifter kunde sägas utgöra intäkt i någon föreningens förvärvskälla.

Vid remissbehandlingen av Skattekommitténs förslag hade föreslagits vissa övergångsbestämmelser. Dessa gick ut på att det skulle skapas garantier för att en lagändring inte skulle medföra att fonderade medel, som redan beskattats genom att medlemmarna hade vägrats avdrag för dem, inte beskattades en gång till när de betalades ut till medlemmarna som konfliktbidrag.

Departementschefen ansåg dock att sådana övergångsbestämmelser skulle bli svåra att tillämpa i praktiken. Dessutom menade han att

konfliktbidrag från en facklig organisation i allmänhet inte skulle bli föremål för någon beskattning eller i varje fall för en mycket måttlig sådan. Eftersom större fonderingar förmodades finnas huvudsakligen i de fackliga organisationerna och de föreslagna bestämmelserna skulle medföra en inte obetydlig skattelättnad för dessa föreningars medlemmar föreslogs inte några sådana övergångsbestämmelser.

Bevillningsutskottet (1949:48) tog bland annat fasta på farhågorna om de beskrivna tillämpningssvårigheterna att konfliktbidrag under en pågående konflikt skulle kunna ändra karaktär genom att övergå från att vara skattefria till att vara skattepliktig inkomst och avstyrkte propositionen.

Riksdagen följde utskottet och avtog propositionen.

### **Skattelagssakkunniga**

Skattelagssakkunniga föreslog i PM 2.12.1958 angående avdragsrätt vid beskattningen för vissa medlemsavgifter och bidrag att rörelseidkare borde medges avdrag vid beräkning av inkomst av rörelse för medlemsavgifter till arbetsgivarföreningar, branschorganisationer och Sveriges Advokatsamfund. Från inkomst av annan fastighet borde avdrag medges för avgift till fastighetsägarförening. Från inkomst av tjänst borde avdrag medges endast för avgift till Advokatsamfundet. Medlemmens avdragsrätt skulle motsvaras av skatteplikt för mottagande förening.

I promemorian diskuterades även frågan om avdragsrätt för fackföreningsavgifter och önskemålet att i avdragshänseende likställa de två slagen av föreningar, inte minst av psykologiska skäl. Mot avdragsrätt talade enligt Skattelagssakkunniga främst praktiska svårigheter, men även den minskning av skatteunderlaget som skulle uppkomma vid införandet av en avdragsrätt samt att avgifterna inte var av den storleken att en avdragsrätt för den enskilde medlemmen kunde vara av praktisk betydelse.

I propositionen 1959:137, som behandlade vissa ändringar i KL, ansåg departementschefen att avdragsrätten borde underkastas mer ingående överväganden och var därför inte beredd att ta någon slutlig ställning till frågan om avdragsrätt för föreningsavgifterna.

### 1972 års skatteutredning

I betänkandet Översyn av skattesystemet (SOU 1977:91) behandlades återigen frågan om avdrag för fackföreningsavgift. 1972 års skatteutredning konstaterade att medlemsavgifter i allmänhet inte var avdragsgilla vid beskattningen, men att ett undantag utgjorde avgift till vissa arbetsgivarföreningar. Om föreningen var skyldig att lämna medlemmen bidrag vid konflikt ansågs nämligen avgiften likställd med premie för försäkring mot förlust i samband med arbetskonflikt. Avdrag medgavs då för avgiften, medan å andra sidan erhållna konfliktbidrag utgjorde skattepliktig intäkt.

I fråga om arbetstagarorganisationerna gällde däremot att avdrag inte medgavs för erlagda avgifter men att mottagna konfliktbidrag i gengäld var skattefria.

Utredningen framhöll skillnaden i den skattemässiga behandlingen av arbetsgivarföreningar och fackliga organisationer och ansåg att betydelsen av denna skillnad ökat genom att en allt större del av avgifterna användes för andra ändamål än konfliktersättning.

Skatteutredningen ansåg att en avdragsrätt för avgift till arbetstagarorganisation borde införas och att den borde utformas så att likställdhet i möjligaste mån skulle uppnås mellan arbetsmarknadens organisationer. En beskattning av konfliktbidragen från fackföreningarna skulle, konstaterade utredningen, emellertid leda till mycket svårbenästrade praktiska problem, och i stort sett samma resultat skulle kunna uppnås genom att endast den del av avgiften till annan facklig verksamhet än konfliktersättningar var avdragsgill.

Utredningen föreslog att halva avgiften till arbetstagarorganisation, dock högst 300 kr, skulle vara avdragsgill. Motiveringen för detta var bland annat att arbetstagarorganisationerna gör samhället tjänster för vilka en del av avgiften utgör ersättning.

I propositionen 1978/79:160 om fortsatt reformering av inkomstskatten, m.m., som behandlade utredningens förslag, pekade departementschefen på de kritiska synpunkter som vid remissbehandlingen förts fram på förslaget om avdragsrätt för fackföreningsavgifter. Han delade utredningens uppfattning att skillnaden i den skattemässiga behandlingen av fackföreningsavgifter och avgifter till arbetsgivarorganisationer inte var tillfredsställande, men att det låg närmare till hands att i stället ytterligare begränsa avdragsrätten för de senare. Frågan borde dock, menade departementschefen, utredas ytterligare. Riksdagen delade denna uppfattning (bet. SkU 1978/79:55 s. 64, rskr. 1978/79:334).

**Departementspromemorian Ds B 1980:3**

Avdragsrätten för medlemsavgifter till arbetsgivarorganisationer behandlades i Budgetdepartementets promemoria Ds B 1980:3. I promemorian konstaterades att avdragsförbudet för fackföreningsavgifter dittills kompenseras av skattefrihet för konfliktbidrag, medan avdragsrätten för avgifter till arbetsgivarorganisationer som motvikt haft att konfliktersättningar var skattepliktiga. Det framhölls att kombinationen avdragsförbud/skattefrihet i praktiken blir mindre förmånlig än kombinationen avdragsrätt/skatteplikt, främst genom att endast en del av de inflytande avgifterna används för konfliktändamål. En arbetsgivarorganisation kan, menade man, finansiera hela sin verksamhet, dvs. även den del av verksamheten som avser annat än avsättning till konfliktfonder och utbetalning av konfliktersättningar, med avdragsgilla (obeskattade) medel. Fackliga organisationer måste däremot finansiera exempelvis sin förhandlings- eller utbildningsverksamhet med beskattade medel.

Det erinrades vidare i promemorian att statsmakterna dittills gripit in i föreningarnas ekonomi på andra sätt än inom ramen för skattesystemet, genom att fackliga organisationer erhållit betydande bidrag av staten för sin utbildningsverksamhet.

I promemorian fördes fram två alternativa lösningar. *Den första* gick ut på att behålla skatteplikten för det konfliktunderstöd som betalades ut till arbetsgivarorganisationernas medlemmar och samtidigt medge avdrag endast för den del av medlemsavgiften som avser konfliktändamål. Den del av avgiften som var avsedd att täcka kostnaderna för föreningens övriga verksamhet skulle således komma att bli beskattad genom att inte vara avdragsgill. Det alternativet skulle förhindra att obeskattade medel användes för ändamål som var ovidkommande för den försäkringsmässiga verksamhet som motiverat avdragsrätten.

En nackdel med detta alternativ utgjorde det förhållandet att den andel av medlemsavgiften som är tillgänglig för konfliktändamål var högst olika inom de olika organisationerna och olika för samma organisation från år till år. Om en schablonregel användes – avdrag med en viss bråkdel av den erlagda medlemsavgiften – skulle den inbegripa även icke avdragsgilla avgifter. I stället skulle man få införa en regel som tog hänsyn till förhållandena i det enskilda fallet. En sådan regel skulle dock, konstaterades i promemorian, bli mycket svår att tillämpa eftersom organisationerna då skulle bli tvungna att varje år lämna sina medlemmar uppgift om andelstalet.

*Den andra* lösningen skulle vara att införa samma regler som för avgifter till fackliga organisationer, nämligen att vägra avdrag för erlagda medlemsavgifter och låta uppbygget konfliktunderstöd bli

skattefritt. En sådan modell skulle medföra en total samordning av avdragsrätt och skatteplikt för medel som förs till och från arbetsgivar- och arbetstagarorganisationerna.

Det diskuterades därvid vissa problem som skattefrihet för konfliktbidrag övergångsvis skulle leda till. Det skulle bland annat komma att finnas två typer av konfliktfonder, dels gamla fonder som byggts upp av obeskattade medel, dels nya fonder som byggts upp av beskattade medel. Med hänvisning till att ett avskaffande av avdragsrätten för avgifter till arbetsgivarorganisationerna skulle innebära en skatteskärpning ansågs dock sammanfattningsvis särskilda övergångsregler kunna undvaras.

I promemorian föreslogs slutligen att avdrag, liksom för fackföreningsavgifter, inte heller skulle medges för avgifter till arbetsgivarföreningar. Å andra sidan skulle konfliktersättning, som vid arbetskonflikt utgått från sådan förening, liksom sådant konfliktbidrag som arbetstagarare erhåller av sin organisation, inte räknas som skattepliktig intäkt.

### **Skatteutskottets betänkande SkU 1981/82:2 om avdragsrätt vid inkomstbeskattningen för fackföreningsavgifter**

Riksdagens skatteutskott behandlade i sitt betänkande SkU 1981/82:2 om avdragsrätt vid inkomstbeskattningen för fackföreningsavgifter två motioner, som rörde likvärdig behandling av medlemsavgiften till arbetsgivarorganisation och facklig organisation i avdragshänseende. I anslutning till innehållet i Ds B 1980:3 menade utskottet att målet måste vara att åstadkomma ett så neutralt system som möjligt och att skillnaden i den skattemässiga behandlingen av avgifter till fackliga organisationer och till vissa arbetsgivarorganisationer var otillfredsställande och borde undanröjas. Skatteutskottet förutsatte därför att riksdagen skulle föreläggas en proposition i ämnet.

### **Propositionen 1982/83:50 om vissa ekonomisk-politiska åtgärder m.m.**

Frågan om den skattemässiga behandlingen av arbetstagarers medlemsavgift till facklig organisation togs upp av regeringen följande år. I propositionen 1982/83:50 om vissa ekonomisk-politiska åtgärder m.m. föreslogs på skatteområdet vissa lättnader av inkomstskatten. Bland annat gällde detta införandet av en särskild skattereduktion på grundval av erlagd medlemsavgift till facklig organisation. Det huvudsakliga

skälet till att medge sådan reduktion var enligt regeringen att skapa skattemässig jämställdhet mellan arbetsgivarens och löntagarens kostnader för respektive facklig organisationsverksamhet.

Reglerna togs in i en särskild lag om skattereduktion. De allmänna förutsättningarna för reduktionen var att den skattskyldige varit bosatt eller vistats i Sverige under någon del av inkomståret, varmed avsågs året före taxeringsåret.

Underlaget för beräkningen av skattereduktionen utgjordes av den medlemsavgift som den skattskyldige under inkomståret hade erlagt till arbetstagarorganisationen, dock högst 1 200 kr. Avgift till arbetslöshetskassa skulle dock inte ingå i underlaget eftersom sådan avgift var avdragsgill. Skattereduktionen skulle beräknas till 40 procent av underlaget.

Definitionen av begreppet arbetstagarorganisation anknöt till lagen (1976:580) om medbestämmande i arbetslivet. Enligt lagens 6 § 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.

Den skattskyldige som ville erhålla reduktion skulle framställa ett särskilt yrkande om det, vilket kunde ske genom arbetstagarorganisationen senast den 31 mars taxeringsåret till Riksskatteverket (senast den 30 april vid ADB-överföring). Den skattskyldige kunde också själv senast den 30 september taxeringsåret framställa yrkandet hos skattemyndigheten eller efter nämnda datum såsom en begäran om omprövning enligt 84 § uppbördslagen (1953:272).

Propositionen antogs av riksdagen, bet. 1982/83:SkU15 och 16, rskr. 1982/83:128, SFS 1982:1193.

### **Utredningen om reformerad inkomstbeskattning**

År 1987 tillkallades en kommitté med uppdrag att göra en översyn av inkomstskattesystemet i de delar som inte hade direkt samband med företagsbeskattningen. Syftet med översynen var att åstadkomma ett mer rättvist och enkelt skattesystem som i förhållande till det som då gällde bland annat innebar lägre skattesatser för den statliga inkomstskatten och en breddad skattebas.

Utredningen om reformerad inkomstbeskattning lämnade i betänkandet *Reformerad inkomstbeskattning*, RINK (SOU 1989:33)

förslag till en genomgripande reformering av inkomstskatten med sänkta skattesatser och en mera likformig beskattning.

RINK behandlade bland annat de alternativ för en likabehandling av arbetstagar- och arbetsgivarorganisationer som diskuterats i promemorian Ds B 1980:3 med en slopad eller beskuren avdragsrätt för arbetsgivares avgift till sina organisationer. Utredningen konstaterade att det fanns avsevärda tekniska problem med att införa en begränsad avdragsrätt (s. 129 f.).

Utredningen stannade för att endast föreslå att skattereduktionen för fackföreningsavgift skulle medges med 20 procent (i stället för 40) av den del av avgiften som inte översteg 2 000 kr (i stället för 1 200) om året. För att skattereduktionen skulle erhållas utan särskilt yrkande från den skattskyldige måste arbetstagarorganisationen ha lämnat uppgift om avgiftens storlek till skattemyndigheterna senast den 31 januari taxeringsåret.

Inga ändringar föreslogs beträffande arbetsgivares avdragsrätt för kostnader för organisationsverksamhet.

### **Propositionen 1989/90:110 om reformerad inkomst- och företagsbeskattning**

Förslaget från utredningen om reformerad inkomstbeskattning låg till grund för en del av regeringens proposition 1989/90:110 om reformerad inkomst- och företagsbeskattning, som innehöll förslag om en andra etapp av en skattereform som skulle vara fullt genomförd fr.o.m. år 1991.

Bland annat föreslogs (s. 368 f.) schablonavdraget i inkomstslaget tjänst höjt från 3 000 kr till 4 000 kr. Alla typer av ersättning för arbetsinsatser och prestationer i allmänhet – lön eller förmåner av skilda slag – skulle beskattas så långt möjligt likformigt och värderas till marknadsvärdet.

Ett avskaffande av skattereduktionen för fackföreningsavgift skulle, enligt departementschefen, kräva att även arbetsgivarnas avdragsrätt för föreningsavgifter begränsades för att inte en skattemässig olikformighet skulle uppstå i behandlingen av arbetstagar- och arbetsgivarorganisationer. Det fanns dock starka skäl för att inte begränsa eller helt slopa arbetsgivarnas avdragsrätt för föreningsavgifter och någon sådan begränsning borde därför, menade han, inte införas. Som en konsekvens därav borde inte heller skattereduktionen för fackföreningsavgifter avskaffas.

Beträffande skattereduktionen för fackföreningsavgift föreslogs dock vissa justeringar. Reduktion skulle medges med 20 procent av den del av avgiften som inte översteg 2 500 kr om året.

För att skattereduktion skulle erhållas utan särskilt yrkande från den skattskyldige måste en arbetstagarorganisation ha lämnat uppgift om avgiftens storlek till skattemyndigheterna senast den 31 mars eller, om ADB-medium användes, den 30 april under taxeringsåret. De nya tidpunkterna skulle gälla fr.o.m. 1991 års taxering.

Avgifter till arbetsgivarorganisationer ansågs tidigare i sin helhet vara att jämställa med försäkringspremier (prop. 1989/90:110 s. 368). Inga ändringar föreslogs därför beträffande arbetsgivarens avdragsrätt för kostnader för sin organisationsverksamhet.

Propositionen antogs av riksdagen (bet. 1989/90:SkU30 rskr. 1989/90:140, SFS 1990:667).

### **Skatteutskottets betänkande 1990/91:SkU10**

Skatteutskottet behandlade i betänkandet 1990/91:SkU10 Kvarstående frågor i reformeringen av inkomst- och företagsbeskattningen, m.m. bland annat skattereduktionen för fackföreningsavgift. Utskottet konstaterade att skattereduktionen var beräknad på ett sådant sätt att den motsvarade ett avdrag för den del av fackföreningsavgiften som kunde anses hänförlig till facklig verksamhet (s. 169). Någon motsvarande begränsning fanns inte för den då gällande avdragsrätten för arbetsgivarnas motsvarande medlemsavgifter. Utskottet tillstyrkte därför att även arbetstagarnas utgifter för den typen av verksamhet skulle beaktas i sin helhet och att riksdagen därför skulle slopa begränsningen av underlaget för skattereduktionen.

I samma betänkande uttalade sig utskottet också för att mättnings- och granskningsavgifterna för uppmätning av ackordsarbete och granskning av löneförhållandena vid ackords- och tidlönearbete enligt kollektivavtal mellan byggarbetsgivarförbunden och Svenska Byggnadsarbetareförbundet skulle ingå i underlaget för skattereduktionen. Anledningen till detta var, enligt utskottet, att ett jämnare utfall därigenom skulle uppnås för alla som under ett beskattningsår haft sådana kostnader genom en generell skattereduktion med 20 procent av kostnaden. Dessa avgifter var avdragsgilla, men på grund av schablonavdraget under inkomst av tjänst blev avdragsrätten inte effektiv.

De av utskottet förordade ändringarna dels att det begränsande taket för underlaget för reduktionens beräkning togs bort, dels att mättnings- och granskningsavgift som den skattskyldige under året erlagt till den



fackliga organisationen skulle räknas in i beräkningsunderlaget för skattereduktionen beslutades också med tillämpning första gången vid 1992 års taxering (rskr. 1990/91:106, SFS 1990:1456).

### **Propositionen 1991/92:48 om justeringar i beskattningen i inkomstslaget tjänst, m.m.**

Efter 1991 års skattereform och de omfattande förändringar som då företogs inom inkomstslaget tjänst genomfördes efter hand ett antal större eller mindre justeringar av bestämmelsernas utformning. I propositionen 1991/92:48 om justeringar i beskattningen i inkomstslaget tjänst, m.m. föreslogs att skattereduktionen för fackföreningsavgift skulle avskaffas fr.o.m. 1993 års taxering.

I propositionen framhöll regeringen att riksdagen sedan länge varit enig om att det bör råda skattemässig jämställdhet mellan arbetsgivare och arbetstagare beträffande kostnader för organisationsverksamhet respektive fackföreningsavgifter och att den då gällande utformningen av reglerna därför var principiellt felaktig.

Departementschefen ansåg att starka principiella och statsfinansiella skäl talade för att skattereduktionen för fackföreningsavgift skulle avskaffas. Samma skäl motiverade att avdragsrätten för arbetsgivares kostnader för organisationsverksamhet, till den del dessa inte avsåg konfliktändamål, togs bort. Därmed skulle, menade han, uppnås en bättre överensstämmelse med grundläggande skatterättsliga principer än vad som dittills varit fallet.

Frågan om ändrade regler för arbetsgivares avdragsrätt för kostnader för organisationsverksamhet ansågs vara av betydligt mer komplicerad natur än frågan om slopad skattereduktion för fackföreningsavgift. Bland annat gällde det, enligt propositionen, att på ett rimligt sätt skilja den del av kostnaderna som avsåg konfliktändamål från övriga kostnader för organisationsverksamhet.

I propositionen meddelades att regeringen därför avsåg att återkomma till riksdagen med förslag om avskaffande av arbetsgivares avdragsrätt för avgift till arbetsgivarorganisation, avseende tiden efter den 31 december 1991, till den del den inte avsåg medel för konfliktändamål.

Mättnings- och granskningsavgift som den skattskyldige erlagt till arbetstagarorganisation hade genom en lagändring, som gällde fr.o.m. 1992 års taxering (SFS 1990:1456), räknats in i underlaget för beräkning av skattereduktion för fackföreningsavgifter. Därmed slopades avdragsrätten för dessa avgifter. I och med att

skattereduktionen för fackföreningsavgiften föreslogs avskaffade ansågs avdragsrätten för sådana avgifter böra återinföras.

Riksdagen biföll propositionen (bet. 1991/92:SkU8, rskr. 1991/92:98, SFS 1991:1868). Härigenom upphävdes lagen (1982:1193) om skattereduktion för fackföreningsavgift.

### **Propositionen 1991/92:117 om avdragsrätt för avgifter till arbetsgivarorganisationer**

Regeringen hade, som nämnts ovan, i propositionen 1991/92:48 om justeringar i beskattningen i inkomstslaget tjänst, m.m. meddelat att den avsåg att återkomma till riksdagen med förslag om avskaffande av arbetsgivares avdragsrätt för avgift till arbetsgivarorganisation till den del den inte avsåg medel för konfliktändamål.

På grundval av en promemoria som tagits fram inom Finansdepartementet, Avdragsrätt för medlemsavgifter till arbetsgivarorganisationer 92-02-13, lämnades ett sådant förslag i propositionen 1991/92:117 om avdragsrätt för avgifter till arbetsgivarorganisation. De nya bestämmelserna föreslogs gälla för avgifter avseende tiden efter den 31 december 1991.

Bedömningen av vad avgifterna avsåg skulle, enligt förslaget, få grundas på uppgifter i organisationens budget om inte särskilda skäl talade mot det. Vid bedömningen skulle dock avgifterna alltid i första hand räknas av mot kostnaderna för den övriga organisationsverksamheten.

Propositionen antogs av riksdagen (bet. 1991/92:SkU31, rskr. 1991/92:301, SFS 1992:688) och bestämmelsen togs in i punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 20 § KL.

Avdragsrätten för avgift till arbetsgivarorganisation avskaffades för kostnader som hänförde sig till tiden efter 1991 års taxering, dvs. med en sådan retroaktiv verkan som avses i undantagsbestämmelsen i 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen.

### **Skattelagskommittén**

Skattelagskommittén (Fi 1991:03) hade i uppdrag att göra en teknisk översyn av inkomstskattelagstiftningen och att utforma ett regelsystem som är överskådligt och språkligt moderniserat. Kommittén var samtidigt oförhindrad att föreslå materiella ändringar som var motiverade av förslagen i övrigt. I huvudbetänkandet Inkomstskattelag del I–III (SOU 1997:2) lämnades förslag till en ny inkomstskattelag.

Skattelagskommitténs förslag innebar inte några ändringar i bestämmelserna vare sig i fråga om avdragsrätt för medlemsavgifter till fackförbund respektive arbetsgivarorganisationer eller skatteplikt för utbetald konfliktersättning.

Förslaget har legat till grund för den nya inkomstkattelagen (1999:1229) som trätt i kraft den 1 januari 2000 och som skall tillämpas första gången vid 2002 års taxering (se vidare kapitel 4).

## 3 Internationella jämförelser

Vid en jämförelse med ett antal europeiska länders skatterättsliga bestämmelser kan konstateras att flera länder medger avdrag för såväl fackföreningsavgifter som avgifter till arbetsgivarorganisationer. Konfliktersättning som betalas ut till en arbetstagare är i allmänhet skattefri, medan motsvarande ersättning till en arbetsgivare normalt beskattas. I så gott som samtliga länder i jämförelsen är medlemsavgifter som betalas in till ideella föreningar, däribland arbetsmarknadens organisationer, skattefria för föreningarna.

### 3.1 Inledning

För att få en bakgrund till utredningens ställningstaganden har gjorts en översikt över jämförbara förhållanden i de nordiska länderna samt i några europeiska länder. Arbetsmarknadens parter, avgifterna till fackliga organisationer och arbetsgivarorganisationer samt de skatterättsliga bestämmelser som reglerar förutsättningarna för avdrag, skatteplikt m.m. inom området har särskilt studerats.

### 3.2 Förhållandena inom EU på skatterättsens område

Skattesystemen i de olika medlemsländerna inom Europeiska unionen (EU) ser mycket olika ut. Vissa medlemsländer har valt att ha ett system med beskattning genom indirekta skatter och sociala avgifter. Andra har valt att ha högre direkta skatter. Åter andra har valt att ha ett system med fastighetsskatter. Rent generellt kan sägas att de nordiska ländernas skattesystem liknar det svenska med avseende på såväl skattereglernas uppbyggnad som administrativa traditioner.

Inom unionen saknas i stort sett regler på inkomstskatterättens område. Varje medlemsland har sitt nationella system för beskattning av sina medborgare.

När medlemsländerna i ministerrådet beslutar att anta ett direktiv förbinder de sig att uppnå vissa mål. Varje stat utformar därefter själv sin lagstiftning på området med beaktande av direktivets anda och innehåll. Inom EU har endast ett mindre antal direktiv antagits som behandlar skatterättsliga frågor. Dessa tar dock sikte på de indirekta skatterna och då främst mervärdesskatten.

Medlemsländerna kom år 1967 överens om ett mervärdesskattesystem. En successiv harmonisering av medlemsstaternas mervärdesskattesystem har sedan dess genomförts genom en rad direktiv om mervärdesskatt.

Strävanden mot en harmonisering av de direkta skatterna ligger långt efter harmoniseringen av den indirekta beskattningen.

Skattesatserna för fysiska personer och företag varierar i hög grad mellan medlemsländerna. Det finns inte några EG-regler för vilka inkomstskatter som får tas ut och inte heller om lägsta eller högsta tillåtna bolagsskattesatser.

Redan år 1975 föreslog kommissionen ett direktiv rörande bolagsskattesystem. Varken det förslaget eller senare förslag som lagts fram har emellertid genomförts. Ett förslag som lades fram år 1992 gick ut på att bolagsskatten i de enskilda medlemsländerna skulle ligga mellan 30 och 40 procent. Vidare fanns förslag om avskrivningsregler m.m. Inget av förslagen har genomförts och den gamla ordningen, dvs. att medlemsstaterna själva beslutar om direkta skatter, kvarstår därför. Någon förändring i dessa avseenden är inte heller att vänta inom den närmaste framtiden.

### 3.3 Något om organisationsgraden i olika länder

Den svenska fackföreningsrörelsen har en internationellt sett mycket hög organisationsgrad, dvs. den andel av de anställda som är fackligt anslutna. Organisationsgraden för både LO- och TCO-områdena är omkring 85 procent och för SACO-området mellan 80 och 85 procent.

Finland är det enda land med motsvarande siffror (80 procent), men även i Danmark är organisationsgraden hög (76 procent). I Norge är den cirka 56 procent. I övriga länder ser förhållandena helt annorlunda ut. I början eller mitten av 1990-talet var organisationsgraden i några europeiska länder 9 procent i Frankrike, 26 procent i Nederländerna,

cirka 36 procent i Storbritannien, 33 procent i Tyskland och 43 procent i Österrike. Liknande förhållanden råder i Japan (23 procent) och i USA (15 procent).

Av stor betydelse för organisationsgraden i Sverige är den kombination av starka centralorganisationer och ett vittförgrenat nät av regionala och lokala organisationer som byggts upp under åren. Viss betydelse brukar även tillskrivas det förhållandet att de fackliga organisationerna i Sverige administrerar arbetslöshetskassorna.

Lokala fackliga organisationer finns på cirka 90–95 procent av alla arbetsställen i landet.

## 3.4 Nordiska förhållanden

### 3.4.1 Danmark

#### Arbetsmarknadens parter

Det finns tre centralorganisationer för arbetstagare på den danska arbetsmarknaden.

*Landsorganisationen i Danmark (LO)* har cirka 1,5 miljoner medlemmar i 23 medlemsförbund från både offentlig och privat sektor. Fördelningen är i grova drag cirka 600 000 enskilda medlemmar från offentlig sektor och cirka 900 000 medlemmar från den privata sektorn. LO representerar både ”blandförbund”, som har medlemmar inom olika branscher och ”renodlade förbund” med medlemmar från ett speciellt yrkesområde eller bransch.

Handels- og Kontorfunktionsaerernes Forbund i Danmark (HK) är LO:s och också Danmarks största fackförbund med mer än 350 000 medlemmar. Cirka 75 procent av dessa är kvinnor.

Det näst största LO-förbundet är Specialarbejdsforbundet i Danmark (SID) med cirka 327 000 medlemmar från olika branscher.

Kvindeligt Arbejderforbund i Danmark, som också tillhör LO, är ett av de få fackförbund i världen som uteslutande organiserar kvinnor. Kvinnoförbund finns bland annat också i Nederländerna, se vidare nedan. Det danska förbundet har drygt 90 000 medlemmar inom många olika branscher i både privat och offentlig sektor.

*Funktionaerernes og Tjenstemaendenes Faellesråd (FTF)* motsvarar närmast svenska TCO. FTF, som är en politiskt obunden organisation, har cirka 400 000 medlemmar i 95 förbund. Tre av fyra medlemmar är offentligt anställda.

*Akademikernes Centralorganisation (AC)* som motsvarar svenska SACO, har cirka 220 000 medlemmar i 22 olika förbund. Av

medlemmarna är omkring 79 000 offentligt anställda, 57 000 är privatanställda, 14 000 är egenföretagare. Övriga medlemmar är arbetslösa, studerande och pensionärer.

Parallellt med de fackliga organisationerna finns ett antal karteller som utför samarbetsuppgifter för de enskilda förbunden.

*Dansk Arbejdsgiverforening (DA)* är den centrala organisationen för 16 arbetsgivarorganisationer på den privata sidan inom industri, handel, transport, service och byggsektorn. Utanför DA står bl.a. Sammenslutningen af Landbrugets Arbejdsgiverforeninger (SALA).

DA har som centralorganisation en koordinerande roll på arbetsgivar sidan. Det är dock inte DA utan de enskilda förbunden som träffar kollektivavtal med de enskilda fackförbunden på arbetstagar sidan. DA har en rådgivande funktion i alla övergripande frågor, såsom arbetsrätt, arbetsmiljö och EU-frågor.

Det största förbundet i DA med cirka 52 procent av DA:s totala medlemsantal är Dansk Industri (DI).

### **Aktuella skattebestämmelser**

Den grundläggande avdragsbestämmelsen i dansk skattelagstiftning återfinns i 6 § statskatteloven (SL). I bestämmelsen sägs bl.a. att avdrag får göras för driftsomkostnader (driftkostnader). Med detta avses utgifter som används för att förvärva, trygga och bibehålla inkomsten. Bestämmelsen gäller i princip för alla skattskyldiga.

Enligt huvudregeln är medlemsavgifter inte avdragsgilla i dansk rätt. En särskild regel om avdragsrätt för medlemsavgifter till arbetsmarknadens organisationer infördes dock år 1977 efter starka önskemål från dessa organisationer. Enligt ligningslovens § 13 får avdrag därför göras för "kontingenter", dvs. avgifter både till fackliga organisationer och till arbetsgivarorganisationer. En förutsättning för avdragsrätt är dock att den fackliga organisationen har lämnat uppgift om inbetalade medlemsavgifter till skattemyndigheten. Denna redovisning ligger till grund för kontrolluppgiften vid kommande deklarationstillfälle.

Även för avgifter till arbetslöshetsförsäkringen föreligger avdragsrätt enligt personskatteloven § 49, stk 1.

Skatteplikt föreligger å andra sidan för sådan ersättning, som betalas ut till arbetstagar eller arbetsgivare vid en arbetsmarknadskonflikt enligt samma bestämmelse. För löntagare gäller nämligen att "strejke- og lockoutgodtgørelse" räknas som s.k. A-inkomst och skall tas med som personlig inkomst vid beräkningen av den skattepliktiga inkomsten

(kildeskatteloven § 43, stk. 2, litra d och kildeskattebekendtgørelsen § 10, nr. 7).

I fråga om föreningarnas skatteplikt för inbetalade avgifter gäller fondsbeskattningslovens § 8 stk 1. Enligt den bestämmelsen föreligger inte skatteplikt för avgifter som betalas in till föreningar som sluter kollektivavtal om löne- och arbetsvillkor eller som har till ändamål att stödja enskilda personer eller verksamheter under facklig konflikt. Detta gäller dock inte för branschföreningar eller liknande, dvs. föreningar som har till syfte att tillvarata medlemmarnas ekonomiska intressen.

När det gäller föreningar eller organisationer som kan sägas vara både arbetsmarknadsparter och intresse- eller branschorganisationer skall avgifterna fördelas så att skattefriheten endast gäller den del av avgiften som rör den fackliga verksamheten. Liksom i Sverige har dock servicefunktionerna i många föreningar förts över till särskilda servicebolag.

### 3.4.2 Finland

#### Arbetsmarknadens parter

Finland har drygt 5 miljoner invånare. Den finska arbetskraften uppgår till drygt 2 miljoner, varav cirka 1,8 miljoner är löntagare. Organisationsgraden på den finska arbetsmarknaden är cirka 80 procent. Landets fackföreningsrörelse är till organisationsformen uppbyggd enligt industriförbundsprincipen. Det innebär att alla arbetstagare på en arbetsplats organiseras av ett och samma förbund inom den aktuella branschen.

*Finlands Fackförbunds Centralorganisation (FFC)* i dess nuvarande organisationsform bildades år 1969 och är nu Finlands största centralorganisation på arbetstagarsidan med 1,2 miljoner medlemmar. FFC, som är en partipolitiskt obunden organisation, består i dag av 25 fackförbund, medräknat Tjänstemännens och arbetarnas samorganisation (TAS), som organiserar tjänstemän inom åtta förbund.

*Tjänstemannacentralorganisationen (FTFC)* är Finlands största tjänstemannaorganisation med 650 000 medlemmar och 26 medlemsförbund. Även FTFC är en politiskt obunden organisation. FTFC organiserar tjänstemän inom både den privata och offentliga sektorn. Mer än två tredjedelar av medlemmarna är kvinnor.

*Centralorganisationen AKAVA* har cirka 360 000 medlemmar inom akademikerkåren. De 32 medlemsförbunden är organiserade efter yrke eller examen – dvs. här gäller inte den ovan nämnda industriförbunds-



principen. Majoriteten av AKAVA-medlemmarna arbetar inom den offentliga sektorn. Något mer än hälften av medlemmarna är kvinnor.

Medlemsavgiften till en facklig organisation i Finland uppgår till i medeltal 1,9 procent av lönen, men variationerna är stora. Inom ett antal förbund utgör avgiften ett fast belopp oavsett inkomst.

Stora grupper arbetstagare betalar fackföreningsavgiften genom ett löneavdrag, som arbetsgivaren för vidare till den fackliga organisationen. Inbetald avgift framgår av den kontrolluppgift som lämnas av arbetsgivaren.

Konfliktersättning utgår i regel med i stort sett samma belopp för alla arbetstagare oavsett inkomst. Detta har att göra med att endast ersättning upp till ett visst maximibelopp, 70 FIM per dag, är skattefritt.

En del av avgiften som betalas till arbetstagarorganisationen utgörs av avgiften till en arbetslöshetskassa. Av kontrolluppgiften från arbetsgivaren framgår i förekommande fall även den del av avgiften som avser avgift till arbetslöshetskassan.

Arbetslöshetskassornas organisation företer stora likheter med svenska förhållanden. Arbetslöshetskassorna är organisatoriskt skilda från fackförbunden. Det förekommer såväl arbetslöshetskassor som ansluter medlemmar från ett enda fackförbund som arbetslöshetskassor med medlemmar från flera förbund, liksom arbetslöshetskassor över organisationsgränserna. Det finns även en privat arbetslöshetskassa, Privatbranschernas Arbetslöshetskassa. Ett par procent av kassornas medlemmar är enskilt anslutna, dvs. inte medlemmar i en facklig organisation.

Den helt dominerande organisationen på arbetsgivarsidan är *Industrin och Arbetsgivarnas Centralförbund (TT)*. TT är en intresseorganisation för företag verksamma inom industri, byggnadsverksamhet, transport och övriga industrin närstående servicebranscher. TT grundades år 1992 genom en sammanslagning av Arbetsgivarnas i Finland Centralförbund (AFC) och Industrins Centralförbund (ICF). TT har mer än 5 600 medlemsföretag med sammanlagt nära 470 000 anställda. Nära nog samtliga exportföretag i Finland är medlemmar. Medlemsföretagen är branschvis organiserade i 29 medlemsförbund. Majoriteten av TT:s medlemmar är små och medelstora företag. De sysselsätter nära 50 procent av de anställda i medlemsföretagen.

Företagens medlemsavgifter till TT bestäms på basen både av företagets lönesumma och förädlingsvärde. Medlemsavgifterna används till att täcka förbundets kostnader och en del av kostnaderna för verksamheten vid olika forsknings- och näringslivsinstitut. Den totala intäkten av medlemsavgiften till TT uppgår till 350 miljoner FIM.

*Servicearbetsgivarna* har 6 200 medlemsföretag som sysselsätter 270 000 löntagare inom handeln, banker och försäkringsbolag, hotell och restauranger, samfärdsl m.m.

### Aktuella skattebestämmelser

I Finland finns en särskild näringskattelag, lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet (NSL) och en särskild inkomstkattelag (ISkL).

Den omfattande regleringen för vad som är skattepliktig inkomst motsvaras av vida regler för vad som är avdragsgilla utgifter. Reglerna om de s.k. naturliga avdragen finns i 7, 8 och 17 §§ NSL. Avdragsgilla är inte endast utgifterna för inkomsternas förvärvande och bibehållande, utan även förluster som uppstått i anledning av inkomstförvärvet, 7 §. Det avgörande för om en utgift kan anses utgöra ett naturligt avdrag är om den erlagts i syfte att påverka inkomstförvärvet.

I inkomstslaget tjänst finns ett schablonavdrag om 2 100 FIM som omfattar alla skattskyldiga.

Medlemsavgifter till arbetsmarknadsorganisationer var tidigare inte avdragsgilla. Sedan omkring 30 år finns dock uttryckliga stadganden om avdragsrätt, som omfattar medlemsavgifter till såväl arbetsmarknadsorganisationer som arbetslöshetskassor (ISkL, 95 § 2 punkten, NSL 8 § 9 punkten). Någon maximigräns för avdragsrätten finns inte. Avdraget ligger utanför schablonavdraget om 2 100 FIM.

Strejkunderstöd (konfliktersättning) till en arbetstagare är, som nämnts, skattefritt upp till 70 FIM per dag (ISkL 88 §), medan det arbetslöshetsunderstöd som betalas ut av en arbetslöshetskassa utgör skattepliktig intäkt. Den konfliktersättning som betalas ut av en arbetsgivarorganisation till en ansluten arbetsgivare är skattepliktig.

Fackliga organisationer och arbetsgivarorganisationer är s.k. allmännyttiga samfund och skattskyldiga bara för inkomst av näringsverksamhet. Inbetalade medlemsavgifter är därmed, liksom i Sverige, skattefria (ISkL 22–23 §§).

Arbetsgivarorganisationerna har även i Finland bildat servicebolag, trots avdragsrätten för medlemsavgifterna. Detta lönar sig nämligen om organisationen driver någon form av näringsverksamhet, bland annat till följd av momsbestämmelsernas konstruktion. Några servicebolag på den fackliga sidan finns inte.

Avdragsrätten för arbetstagsidan tar i anspråk omkring 2,6 miljarder FIM i statsfinansiella kostnader. Beloppet avser både fackföreningsavgiften och avgiften till arbetslöshetskassan.

### 3.4.3 Norge

#### Arbetsmarknadens parter

På arbetstagersidan finns tre dominerande centralorganisationer, nämligen LO, YS och AF. På arbetsgivarsidan är den dominerande organisationen på det privata området NHO. Staten och kommunerna har sina egna arbetsgivarorganisationer.

Centralorganisationen *Landsorganisationen i Norge (LO)* har 850 000 medlemmar organiserade i 28 förbund.

Norsk Kommuneforbund (NKF) är LO:s största förbund med över 240 000 medlemmar. NKF organiserar anställda inom kommuner, landsting och sjukvårdssektorn. LO:s näst största förbund, Fellesforbundet, bildades år 1988 genom en sammanslagning av fem förbund, bl.a. Metallarbeiderforbund och Norsk Byggningsindustriarbeiderforbund. Fellesforbundet har drygt 160 000 medlemmar.

Tvårs över förbundsgränserna inom LO har olika karteller bildats för anställda inom stat, kommuner, landsting samt inom privat sektor.

*Yrkesorganisasjonenes Sentralforbund (YS)* är en partipolitiskt obunden organisation med 20 medlemsförbund som tillsammans har 240 000 medlemmar. YS största förbund är Kommunalansattes Fellesorganisasjon med cirka 54 000 medlemmar. Därefter kommer Norsk Helse- og Sosialforbund med omkring 51 000 medlemmar.

Omkring 115 000 norska arbetstagare med examen från universitet och högskola är medlemmar i *Akademikernes Fellesorganisasjon (AF)*. Organisationen har 18 medlemsförbund. Omkring 38 procent av medlemmarna återfinns inom den statliga sektorn, 53 procent inom den kommunala och resterande 9 procent inom den privata sektorn. Liksom YS är AF en partipolitiskt obunden organisation. Det största förbundet inom AF är Norsk Sykepleierforbund med cirka 55 000 medlemmar.

*Akademikerne* är en ny centralorganisation för norska akademiker, som bildades hösten 1997. Även denna organisation har cirka 115 000 medlemmar. Det största av de 14 medlemsförbunden är Norske Sivilingeniørers Forening med cirka 36 000 medlemmar.

På arbetsgivarsidan bildades år 1989 *Naeringslivets Hovedorganisasjon (NHO)* genom en sammanslagning av de tre organisationerna Norsk Arbeidsgiverforening (NAF), Norges Industriforbund (NI) och Norsk Håndverkerforbund (NH). NHO har 15 500 medlemsföretag inom industri-, hantverks- och service-sektorerna på mer än 450 000 arbetsplatser. Flertalet, närmare bestämt 76 procent av företagen, har under 20 anställda.

Strax över hälften, 52 procent, av företagen är tjänsteföretag medan resten är industriföretag.

Medlemsavgiften till NHO är 1,95 promille av medlemsföretagens sammanlagda lönesumma under året. De anslutna medlemmarna betalar dessutom en medlemsavgift till sitt förbund.

Enligt praxis godkänns avdrag för serviceavgift som betalas till servicebolag som uteslutande tillhandahåller juridisk, teknisk eller bokföringsservice. En förutsättning är dock att serviceverksamheten bedrivs i ett särskilt bildat bolag, skilt från föreningens verksamhet.

NHO har inte bildat något servicebolag. Det har däremot flera av de till NHO anslutna förbunden, som alltså fungerar både som arbetsgivar- och branschorganisationer.

### **Aktuella skattebestämmelser**

Den grundläggande avdragsbestämmelsen i norsk skattelagstiftning återfinns i 44 § punkt 1 lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven). Enligt bestämmelsen medges avdrag för utgifter för intäkternas förvärvande, tryggande och bibehållande.

Om avdragsbeloppet är större än ett schablonavdrag kan den skattskyldige välja att i stället yrka avdrag för de faktiska kostnaderna.

Enligt huvudregeln är medlemsavgifter till föreningar inte avdragsgilla (skatteloven § 44 fjärde ledet första punkten). Arbetstagare kan dock göra avdrag för fackföreningsavgiften om vissa villkor är uppfyllda. Således medges avdrag för avgift till landsomfattande arbetstagarorganisation som har förhandlingsrätt enligt en särskild lag om arbetstvister, eller som har ingått kollektivavtal, i praktiken LO, YS och AF. Från och med inkomståret 1999 är det högsta beloppet 900 NOK per år. Beloppet ingår inte i det s.k. minstefradraget, dvs. schablonavdraget.

Från summan av lön, pension eller liknande ges ett minimiavdrag för utgifter för intäkternas förvärvande, det s.k. minstefradraget. Avdraget utgör 21 procent av intäkten, lägst 3 900 NOK och högst 34 900 NOK. Vissa avdrag får dock göras utanför detta schablonavdrag. Detta gäller bland annat fackföreningsavgiften.

Arbetsgivare får fr.o.m. inkomståret 1998 göra avdrag för avgift till sin arbetsgivarorganisation med 2 promille av den samlade lönesumman för företaget under föregående år.

Bidrag som arbetstagare eller arbetsgivare erhåller från sina fackorganisationer, exempelvis i form av konfliktunderstöd, utgör inte skattepliktig intäkt i Norge. S.k. strejkbidrag och lockoutbidrag är alltså skattefria (skatteloven § 42, 4. ledd).

Enligt en generell bestämmelse föreligger inte skatteplikt för ”selskaper och innretninger” som inte drivs i vinstsyfte (skatteloven

§ 26, bokstav k). Arbetstagar- och arbetsgivarföreningar omfattas av denna bestämmelse såsom skattebefriade institutioner och betalar därför inte skatt för till dem inbetalade medlemsavgifter.

## 3.5 Utomnordiska länder

### 3.5.1 Nederländerna

#### Arbetsmarknadens parter

Den fackliga organisationsgraden är låg, endast cirka 28 procent eller 1 800 000 arbetstagare är fackligt anslutna. Variationerna mellan olika branscher är dock stora. Inom exempelvis industrin och byggbranschen är organisationsgraden hög, mellan 70 och 80 procent. Den är däremot låg inom branscher med relativt ung arbetskraft, exempelvis inom IT-branschen.

På arbetstagar sidan finns tre stora centralorganisationer. *Federatie Nederlandse Vakbeweging (FNV)* är den största centrala arbetstagarorganisationen med cirka 1,3 miljoner medlemmar inom både offentlig och privat sektor. Dessa medlemmar utgör 60 procent av alla fackligt anslutna i landet. Organisationen har 18 medlemsförbund inom olika sektorer av arbetsmarknaden och FNV rekryterar medlemmar från alla branscher. I princip är alla arbetstagare inom en sektor eller en förvaltning anslutna till samma fackförbund oberoende av arbetsuppgifter och anställningsnivå i ett företag.

Förbundet för offentliganställda, ABVAKABO, är det största medlemsförbundet med cirka 335 000 medlemmar och Industriebond FNV med 250 000 medlemmar inom industrin. Ett av de 18 förbunden är Vrouwenbond FNV, dvs. kvinnoförbundet, med cirka 7 600 medlemmar.

FNV tillhandahåller rådgivning till medlemmarna genom ett system med s.k. volunteers, dvs. över 100 000 enskilda medlemmar, som utan ersättning ställer upp för organisationen. De ger andra medlemmar kostnadsfri deklarationshjälp och annan rådgivning, bistånd vid myndighetskontakter m.m. Andelen individuella medlemstjänster som de fackliga organisationerna tillhandahåller tenderar att öka. Däremot har det inte bildats några servicebolag enligt svensk modell.

Både FNV och de enskilda medlemsförbunden har byggt upp konfliktfonder. Vid en eventuell konflikt betalar FNV två tredjedelar och det enskilda förbundet en tredjedel av konfliktersättningen. Ersättningens storlek är knuten till den lagstadgade minimilönen. Under de första fem dagarna av en konflikt betalas inte full ersättning.

De övriga två centralorganisationerna är betydligt mindre. *CNV* har cirka 400 000 medlemmar inom såväl offentlig som privat sektor. *MHP* har cirka 80 000 medlemmar, främst chefstjänstemän inom både offentlig sektor och näringslivet. Därtill finns ett antal små från de tre centralorganisationerna fristående fackförbund, som i huvudsak organiserar speciella yrkeskategorier.

Fackföreningsavgifterna varierar beroende på branschtillhörighet men kan för de olika förbunden sammantagna uppskattas till i genomsnitt cirka 25 NLG i månaden (cirka 100 kronor). Avgiften till arbetslöshetskassan är inte inkluderad i medlemsavgiften, eftersom arbetslöshetsförsäkringen, liksom i bland annat Storbritannien, inte administreras av fackförbunden.

En tolfedel av avgiften som betalas till ett FNV-förbund går vidare till centralorganisationen FNV. Övriga centralorganisationer har liknande avgiftskonstruktioner. Av de inbetalade medlemsavgifterna till FNV går omkring hälften till administrationen av själva centralorganisationen. Den andra hälften används för olika typer av medlemservice och för avsättning till konfliktfonder.

Den största centrala arbetsgivarorganisationen är *VNO-NCW*, som närmast motsvarar ett sammanslaget SAF och Industriförbundet, dvs. samma organisationsstruktur som i dag finns i bland annat Finland och Norge. Cirka 150 branschorganisationer är anslutna till *VNO-NCW* och organisationen har fler än 80 000 företag inom så gott som samtliga sektorer av näringslivet som medlemmar.

De största företagen är direkta medlemmar i organisationen, medan en del medelstora och mindre företag är medlemmar genom sin branschorganisation.

*VNO-NCW* är en lobbyorganisation, som för medlemmarnas räkning arbetar med att påverka samhällsopinionen och staten i övergripande frågor.

Regelsystemets uppbyggnad med avdragsrätt såsom för driftkostnader för avgiften till arbetsgivarorganisationer (se vidare nedan) innebär att det inte har varit aktuellt för arbetsgivarorganisationer och förbund att bilda särskilda servicebolag.

*VNO-NCW* avsätter en betydande del av sina medlemsavgifter till konfliktfonder. Hur mycket som betalas ut i konfliktersättning är en förhandlingsfråga, dvs. det avgörs i det enskilda fallet i händelse av konflikt. Principen är dock att det är produktionsbortfall och inte vinstbortfall som ersätts.

Avgift till medlemsförbunden inom *VNO-NCW* betalas med en viss procent av den totala lönesumman, dvs. i princip samma system som i Sverige. För närvarande utgör avgiften 0,49 procent av den totala lönesumman (inklusive särskilda förmåner).

Bland övriga arbetsgivarorganisationer kan nämnas *MKB-Nederland*, som representerar de små och medelstora företagen och *LTO-Nederland*, som representerar jordbruk och trädgårdsodlingar.

Samtliga tre arbetsgivarorganisationer förhandlar och samarbetar i *RCO*, närmast Nederländska rådet för arbetsgivare.

### **Aktuella skattebestämmelser**

I Nederländerna finns två olika författningar som reglerar beskattningen av privatpersoner och av bolag, 1964 års inkomstskattelag respektive 1969 års inkomstskattelag. Inkomstskatten är progressiv med fyra skatteklasser.

Vissa bestämmelser om avdrag finns, bland annat avdrag för fackföreningsavgiften. I inkomstslaget tjänst medges ett schablonavdrag med ett visst procenttal, 12 procent för år 1999, dock minst 258 gulden (cirka 1 000 kronor) och högst 3 174 gulden (cirka 13 000 kronor). Procenttal och belopp fastställs inför varje års taxering. Därutöver kan avdrag för ytterligare kostnader medges efter särskilt yrkande. Det är då fråga om ”kostnader för inkomsternas förvärvande”, dvs. ett förvärvsavdrag, exempelvis avdrag för kostnaden för inbetalda fackföreningsavgifter. För den ordinära arbetstagaren faller avgiften till den fackliga organisationen dock i allmänhet in under schablonavdraget. I realiteten kan endast cirka 2 procent av arbetstagarna tillgodogöra sig avdraget för fackföreningsavgiften utöver den tillåtna schablonsumman.

Förutom schablonavdraget har det nederländska skattesystemet regler om en skattereduktion för arbetstagare på 1 500 NLG (cirka 6 000 kronor).

Den nederländska bolagsskatten uppgår till 35 procent. Alla omkostnader i rörelsen är i princip avdragsgilla på motsvarande sätt som i Sverige, med samma restriktioner för vissa kostnader, exempelvis representationskostnader. De avgifter som en enskild arbetsgivare betalar till sitt arbetsgivarförbund och vidare till sin centralorganisation, t.ex. VNO-NCW, är i sin helhet avdragsgilla som driftkostnader (omkostnader) i rörelsen.

Konfliktersättning som betalas ut till en arbetstagare vid en konflikt är enligt en särskild bestämmelse skattefri. Motsvarande ersättning som betalas ut till en arbetsgivare från hans arbetsgivarförbund eller organisation är däremot skattepliktig. Eftersom avsättningarna till konfliktfonder är avdragsgilla föreligger kongruens mellan avsättning och utbetalning.

Ideella föreningar beskattas inte för de medlemsavgifter som medlemmarna betalar in till föreningen. Fackliga organisationer och arbetsgivarorganisationer faller in under begreppet ideella föreningar och de medlemsavgifter som betalas in till fackförbundet eller arbetsgivarförbundet är därför inte skattepliktiga för föreningen. Ideella föreningar är endast skattskyldiga för sådan inkomst som hänför sig till näringsverksamhet.

### 3.5.2 Storbritannien

#### Arbetsmarknadens parter

I Storbritannien utgör arbetskraften cirka 23 miljoner personer. Den fackliga organisationsgraden är låg i en internationell jämförelse. År 1979 hade brittiska fackliga organisationer sammanlagt 12 miljoner medlemmar. Anslutningen har därefter minskat, men under år 1998 planat ut. Andelen fackligt anslutna uppgår nu till cirka 36 procent av arbetskraften.

Variationerna inom olika branscher och yrkeskårer är stora. Generellt kan dock konstateras att organisationsgraden är låg inom privat sektor medan den är högre inom offentlig sektor, upp mot cirka 50 procent. Inom t.ex. utbildningsväsendet är procentsatsen ännu högre, cirka 60 procent. Inom vissa branscher är organisationsgraden av tradition särskilt låg. Detta gäller över lag inom industrin och inom servicesektorn.

Det finns i Storbritannien endast en paraplyorganisation på arbetstagar sidan, nämligen *Trades Union Congress (TUC)*, som bildades redan år 1868. TUC har 77 förbund med tillsammans över 6,8 miljoner medlemmar, vilket innebär att nästan var tredje anställd är fackligt organiserad. Medlemmarna återfinns inom vitt skilda yrkeskategorier och branscher.

Cirka 90 procent av fackförbunden är anslutna till TUC. Det största medlemsförbundet inom TUC är UNISON, med mer än en miljon medlemmar inom bl.a. kommunal verksamhet, sjukvård, skolväsendet och transportsektorn.

The Transport and General Workers Union har 881 000 medlemmar inom främst tekniska och administrativa yrken.

The Amalgamated Engineering and Electrical Union (AEEU) har 720 000 medlemmar främst inom tillverkningsindustrin och byggbranschen.

Public and Commercial Services (PCS) med 250 000 medlemmar är det största förbundet för statstjänstemän. Cirka 70 procent av



medlemmarna är kvinnor, vilket är en av de högsta siffrorna för andelen kvinnor inom fackföreningsrörelsen.

Resterande dryga sjuttioåtalet förbund har sammanlagt något mer än en miljon medlemmar.

Det finns ett antal förbund av yrkes- eller branschförbundetstyp, som driver viss facklig aktivitet. Exempel på sådana förbund är läkarförbundet och sjuksköterskeförbundet. Medlemsavgiften till dessa förbund är avdragsgill, se vidare nedan.

Avgiften för fackligt anslutna uppgår vanligen till motsvarande 100–130 kronor i månaden. I allmänhet betalas avgiften in genom check-offsystem, dvs. arbetsgivaren verkställer ett löneavdrag som förs över till fackförbundet. Detta system förekommer för 3–4 miljoner fackligt anslutna.

De fackliga organisationernas verksamhet finansieras helt av medlemsavgifterna. Fackförbunden är i regel fattiga och har mycket små eller inga konfliktfonder. Ersättning vid konflikter utgår därför i ringa utsträckning. Några större arbetsmarknadskonflikter har inte heller förekommit i Storbritannien under senare år. Vid konflikter tas numera ofta endast nyckelpersoner ut i strejk och dessa kan då erhålla viss strejkersättning.

Det finns ingen brittisk motsvarighet till de svenska arbetslöshetskassorna. Arbetslöshetsförsäkringen är i Storbritannien en socialförsäkring administrerad av staten.

Arbetsgivarna är generellt sett svagt organiserade även om det finns flera olika förbund anslutna till en central organisation och ett antal fristående arbetsgivarförbund. Den dominerande organisationen på arbetsgivarsidan är *Confederation of British Industry (CBI)*, som närmast motsvarar ett sammanslaget SAF och Industriförbundet. CBI har cirka 50 procent av de större och medelstora företagen som medlemmar.

CBI har inte skapat någon konfliktfond och betalar därmed inte heller ut någon konfliktersättning till sina medlemmar i händelse av konflikt på arbetsmarknaden. CBI-förbunden har inte heller något system med servicebolag.

### **Aktuella skattebestämmelser**

I Income and Corporation Taxes Act 1988 (section 201) behandlas rätten till avdrag för avgifter till fackliga organisationer och till arbetsgivarorganisationer. Sådana avgifter anses utgöra avgifter till s.k. professional bodies, learned societies etc., dvs. avgifter till icke vinstdrivande ideella föreningar. Det finns omkring 3 000 olika typer

av föreningar som faller in under denna bestämmelse, bland annat fackliga organisationer. Samma bestämmelse är tillämplig även på organisationer och förbund på arbetsgivarsidan.

Avdragsrätt för fackföreningsavgiften föreligger i vissa särskilda fall, framför allt för ”college-link professions”, dvs. yrken som kräver en viss utbildning. Det är vidare fråga om yrken som kräver ett ”certificate” för att utöva yrket. Exempel på sådana yrken är läkare, sjuksköterskor, lärare, jurister och revisorer. Avgiften till fackliga organisationer anses som en kostnad som är nödvändig för att utöva yrket och avdraget kan alltså karaktäriseras som ett slags förvärvsavdrag.

Det är föreningen som ansöker om avdragsrätt för de anslutna medlemmarna hos Inland Revenue (RSV:s brittiska motsvarighet). Om ansökan beviljas är det själva föreningen som får ett tillstånd som innebär att medlemmen i föreningen får göra avdrag för den till förbundet inbetalade avgiften. Tillståndet kan avse avdragsrätt för hela avgiften eller en viss angiven del av den. Hur stor del av kostnaden som är avdragsgill är beroende av den verksamhet som föreningen bedriver. Exempelvis är lärarna berättigade till avdrag med två tredjedelar av inbetald årsavgift.

Ett beviljat tillstånd kan dras in av Inland Revenue om föreningen inte längre uppfyller de uppställda kraven, t.ex. därför att de har förändrat sin verksamhet i något avseende. Detta är dock i praktiken mycket ovanligt.

Inland Revenue ger med visst intervall (oftast vartannat år) ut en lista över de juridiska personer, bl.a. fackliga organisationer, vars medlemmar har rätt till avdrag med en viss fastställd procentuell andel av avgiften.

Den nuvarande ordningen för denna begränsade och selektiva avdragsrätt kom till på 1950-talet. Hos Inland Revenue är uppfattningen allmänt att modellen är otidsenlig, men att en revision av systemet vore alltför kostsamt för att i dagsläget ändras. Det har förekommit en viss offentlig diskussion om tillämpningen av nuvarande bestämmelser. Kritik har av naturliga skäl förts fram främst av sådana föreningar som inte erhållit tillstånd till avdragsrätt för sina medlemmar.

Vid en konflikt utgår ersättning från de enskilda förbunden. TUC centralt betalar inte ut någon konfliktersättning.

Ersättning som betalas till arbetstagaren vid en eventuell konflikt är inte skattepliktig. Ersättningen anses nämligen inte härröra från anställningen. Den betalas visserligen ut i stället för lön, men det avgörande är att det mellan fackförbundet och den anställde inte föreligger något anställningsförhållande.

De medlemsavgifter som betalas in till fackliga organisationer eller arbetsgivarförbund är liksom i Sverige inte beskattningsbara för föreningarna.

Särskilt skapade servicebolag av svensk modell förekommer inom brittisk fackföreningsrörelse i mycket begränsad utsträckning. Dessa bolag tillhandahåller då i allmänhet tjänster till en grupp förbund. Bolagens existens och den roll de spelar samt den skattemässiga behandlingen av dem är dock helt okontroversiell.

### 3.5.3 Tyskland

#### **Arbetsmarknadens parter**

Tyskland har cirka 82 miljoner invånare. Den tyska arbetskraften uppgår till 38 miljoner människor (avser år 1997). Cirka 60 procent av dessa arbetar i små företag, vilket med tyska mått mätt motsvarar företag med mindre än 500 anställda.

Organisationsgraden i Tyskland är cirka 33 procent. Variationerna mellan olika branscher, yrkeskåror och arbetsplatser är dock stora. Inom vissa större företag är organisationsgraden så hög som 80–90 procent medan den inom en del små företag är 5–10 procent.

På arbetsgivar sidan är organisationsgraden hög, cirka 70 procent.

Arbetslöshetskassan är i Tyskland en socialförsäkring som administreras av staten och är alltså helt skild från arbetstagarorganisationernas verksamhet.

*Deutscher Gewerkschaftsbund (DGB)* är den dominerande centralorganisationen för tyska arbetstagar. Organisationens svenska motsvarighet är närmast ett sammanslaget LO och TCO. Någon centralorganisation för akademiker motsvarande SACO finns inte. Däremot finns en centralorganisation för tjänstemän.

DGB har tolv medlemsförbund med sammanlagt cirka 8,5 miljoner medlemmar. Av dessa är cirka 30,5 procent kvinnor.

Det största av DGB:s medlemsförbund, *Industriegewerkschaft Metall (IG Metall)*, har drygt 2,9 miljoner medlemmar. Det minsta förbundet är *IG Medien* med cirka 185 000 medlemmar.

DGB är en partipolitiskt obunden organisation, vars verksamhet är huvudsakligen allmänpolitisk och allmänfacklig. Organisationen står också för olika utbildningsinsatser. DGB tillhandahåller vidare en viss direkt service till medlemmarna. Kostnadsfri juridisk rådgivning ingår i denna service.

Medlemsförbundens avgifter till DGB uppgår i allmänhet till 12 procent av den totala medlemsavgiften. Vissa små förbund betalar

dock en mindre avgift. Medlemsintäkterna uppgår för DGB till cirka 300 miljoner DEM/år.

DGB har bildat ett servicebolag och 40 procent av medlemsavgiften går direkt till servicebolaget.

En viss del av avgiften avsätts till strejkfonder. Storleken på den konfliktersättning som betalas ut till de enskilda medlemmarna avgörs av hur länge man varit medlem och hur hög avgift man har betalat in under sin medlemstid.

En tysk DGB-medlems genomsnittsinkomst ligger på drygt 4 000 DEM i månaden. Den genomsnittliga fackföreningsavgiften är cirka 20 DEM per månad, dvs. för närvarande ungefär 90 kronor. Arbetslösa och studerandemedlemmar betalar en reducerad avgift. Fackföreningsavgiften betalas genom löneavdrag såsom i Sverige eller genom egen inbetalning via bank.

*Deutsche Angestellten-Gewerkschaft (DAG)* är en centralorganisation som rekryterar tjänstemän framför allt inom den privata sektorn. DAG har i dag cirka 500 000 medlemmar.

*Deutscher Beamtenbund (DB)* är en centralorganisation för Beamten, dvs. oavsättliga ämbetsmän. Den har cirka 550 000 medlemmar. Organisationens medlemmar har enligt lag ingen strejkrätt men för förhandlingar om löne- och anställningsvillkor för sina medlemmars räkning.

*Bundesvereinigung der Deutschen Arbeitgeberverbände (BDA)* motsvarar närmast svenska SAF. BDA är den enda centrala arbetsgivarorganisationen på den privata sidan. Centralorganisationer för arbetsgivarförbunden finns också på den statliga och kommunala sidan. Inom BDA finns två olika typer av medlemsförbund dels s.k. huvudbranschförbund, dels regionala huvudarbetsgivarförbund.

Organisationen har ett stort antal medlemsförbund, allt från mycket stora förbund och till små förbund med 30–40 företag som medlemmar. Företagen är organiserade branschvis, regionalt och territoriellt, i metallindustri, byggnadsindustri osv.

BDA beslutar i vissa viktiga frågor av mer principiell natur för medlemsförbundens räkning. Ett exempel på sådana beslut är arbetsgivarnas gemensamma avvisande hållning till arbetstagsidans krav på 32 timmars arbetsvecka.

Förbunden och inte BDA centralt driver avtalsförhandlingar branschvis och regionalt med arbetstagsidans förbund. De stora förbunden går först ut och träffar avtal som sedan blir tongivande för de övriga förbunden. Förhandlingar för hela branscher koordineras på detta sätt när det gäller löner och anställningsvillkor. Strejker och andra stridsåtgärder beslutas på förbunds nivå och alltså inte av de enskilda företagen.

Förbunden bestämmer själva hur hög avgift som skall tas ut. Avgiftens storlek avgörs av vilken service förbunden tillhandahåller. Avgiften till olika förbund varierar mycket.

BDA har inte någon egen konfliktfond. I händelse av konflikt betalas konfliktersättning ut till medlemsföretagen från förbunden. Det beslutas från fall till fall dels om ersättning över huvud taget skall utgå, dels i så fall med vilket belopp. Konfliktersättning betalas dock generellt ut efter storleken av uppkommen förlust och inte som ersättning för ett eventuellt vinstbortfall.

### **Aktuella skattebestämmelser**

Det tyska skattesystemet anses i dag komplicerat och skatteflykt är ett stort problem. En total omläggning av skattesystemet har börjat att diskuteras och ett antal delreformer har redan genomförts. Exempelvis har bolagsskatten sänkts samtidigt som avdragsrätten har minskats och skattebasen breddats. Den totala effekten för företagen har blivit minskade möjligheter till skatteavdrag och höjd skatt. Till följd av att det fortfarande finns stora möjligheter till skatteplanering betalar dock de största tyska företagen i realiteten inte någon eller mycket låg skatt.

Det finns ett antal olika skattetabeller för fysiska personer. Det genomsnittliga skattetrycket är cirka 40 procent, med 51 procent som övre gräns för skatteuttaget.

Det förs i dag inte någon diskussion rörande avdragsrätten för medlemsavgifter och organisationskostnader. Det rör sig, enligt organisationerna själva, totalt om förhållandevis små belopp, med endast marginell betydelse för de tyska statsfinanserna.

För de enskilda skattskyldiga är skattesystemet svårt att tillämpa. Det har därför efter hand skapats en hel yrkeskår av s.k. Steuerberater, dvs. skatterådgivare, som arbetstagare ofta måste anlita för att kunna åtnjuta de avdragsmöjligheter som finns. Tiotusentals sådana skatterådgivare är i dag verksamma.

Det finns i tysk skatterätt inte några bestämmelser som uttryckligen reglerar just avdrag för fackföreningsavgifter och avgifter till arbetsgivarorganisationer, utan det är allmänna regler om avdrag som tillämpas.

Huvudprincipen i fråga om avdrag från förvärvsinkomsten är att avdrag får göras för samtliga kostnader som hänger samman med arbetet, s.k. Werbungskosten eller förvärvskostnader.

Skattskyldiga är berättigade till ett schablonavdrag om 2 000 DEM för sådana förvärvskostnader. Till dessa kostnader räknas exempelvis fackföreningsavgiften, arbetsresor, arbetskläder och facktidskrifter.

Avdrag medges upp till schablonbeloppet utan krav på specifikation av kostnaderna. Högre avdrag medges om kostnaderna styrks.

Fackföreningsavgiften anses röra arbetsförhållandet och är därför avdragsgill inom ramen för schablonavdraget. Avgiften anses alltså utgöra en kostnad för intäktens förvärvande.

Kontroll av att arbetstagaren betalat sin fackföreningsavgift sker antingen genom att en kontrolluppgift sänds från den fackliga organisationen till skattemyndigheten eller genom att den skattskyldige själv med kvitto styrker den inbetalda årsavgiften.

Som nämnts administreras arbetslöshetsförsäkringen av staten inom ramen för socialförsäkringssystemet. Ett schablonavdrag vid taxeringen medges för de olika socialavgifterna. Avdraget uppgår till 7 800 DEM för gifta och halva beloppet för ogifta och ensamstående. Det är vad man kallar ett fribelopp, dvs. avdrag medges utan specifikation. Avdrag medges inte för högre belopp även om den faktiska utgiften varit större. Avgiften till arbetslöshetsförsäkringen ingår i denna schablon.

Huvudprincipen för arbetsgivare är att avdrag får göras för de kostnader som är att betrakta som driftkostnader i rörelsen, dvs. i princip alla kostnader med några få undantag, t.ex. representationskostnader. Det finns inte några begränsningar för avdragsrätten för arbetsgivares organisationskostnader.

Den ersättning som betalas till arbetstagaren vid en eventuell konflikt är inte skattepliktig. Ersättningen anses inte utgöra inkomst av tjänst. Några uttryckliga bestämmelser som reglerar skattefriheten för konfliktersättningen finns inte, utan detta följer av praxis.

Den ersättning som betalas ut till en arbetsgivare vid en eventuell konflikt är däremot skattepliktig, eftersom ersättningen anses som en intäkt i rörelsen.

Fackliga organisationer samt arbetsgivar- och branschorganisationer anses utgöra ideella föreningar. De medlemsavgifter som betalas in till sådana föreningar är liksom i Sverige inte skattepliktiga.

## 4 Nuvarande bestämmelser

### 4.1 Inledning

I detta avsnitt ges en allmän översikt över de bestämmelser som i dag reglerar förutsättningarna för skatteavdrag dels för medlemsavgifter i allmänhet, dels för de medlemsavgifter som utredningens uppdrag rör, nämligen avgifter till fackliga organisationer och till arbetsgivarorganisationer. Vidare behandlas reglerna för beskattningen av de till föreningarna inbetalda avgifterna samt av den konfliktersättning som i händelse av konflikt på arbetsmarknaden betalas ut till arbetstagare respektive arbetsgivare. Några till dessa bestämmelser angränsande skatteregler beskrivs också.

### 4.2 En ny inkomstskattelag

Inkomstskattelagen (1999:1229, IL) har den 1 januari 2000 ersatt trettiofem skattelagar, främst kommunalskattelagen (1928:370, KL) och lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt (SIL). Den nya lagen tillämpas första gången vid 2002 års taxering. Förarbeten, se prop. 1999/2000:2, 9 och 15, bet. 1999/2000:SkU2, 5 och 8, rskr. 1999/2000:117.

I IL har samlats i stort sett alla regler om hur man beräknar underlaget för statlig och kommunal inkomstskatt och om skatteberäkningen. Syftet med den nya lagen är att inkomstskattelagstiftningen skall bli överskådlig och språkligt moderniserad. Lagen är indelad i 12 avdelningar med sammanlagt 66 kapitel. IL innehåller få materiella ändringar i förhållande till KL och SIL. De ändringar som gjorts syftar i huvudsak till att undanröja inkonsekvenser eller förbiseenden i tidigare lagstiftning.

I framställningen nedan anges för tydlighetens skull hänvisningar både till bestämmelser i IL och till de äldre KL och SIL.

## 4.3 Medlemsavgifter – bestämmelser om avdrag

### 4.3.1 Allmänt

I IL har i 9 kap. samlats de bestämmelser som anger de utgifter som inte får dras av. De är samtliga hämtade från 20 § KL och dess anvisningar och gäller för alla inkomstslag.

Avdragsförbudet för levnadskostnader har varit en av de grundläggande principerna i KL sedan lagen kom till. Det har tagits in i 9 kap. 2 § första stycket i den nya lagen och anger att levnadskostnader och liknande utgifter inte får dras av. I paragrafens andra stycke lämnas en exemplifiering av vilka kostnader som avses, däribland utgifter för avgifter till kassor, föreningar och andra sammanslutningar som den skattskyldige är medlem i (punkt 1 första stycket av anvisningarna till 20 § KL).

Avdragsrätten för medlemsavgifter har prövats i åtskilliga rättsfall och en ytterst restriktiv praxis har utbildats. I rättsfallet RÅ 1944 ref. 52, som avsåg medlemsavgift till Sveriges Advokatsamfund, vägrade Regeringsrätten avdrag för medlemsavgiften ”ändå att avgiften föranletts av den skattskyldiges förvärvsverksamhet” (jfr även RÅ 1962 ref. 43).

Avdrag har genomgående vägrats för avgifter till olika branschorganisationer och liknande. Detta har varit fallet även om det framstår som nödvändigt att vara medlem i en viss sammanslutning för att ha rätt till eller för att på ett riktigt sätt kunna utöva ett visst yrke eller inneha en viss befattning, såsom i det ovan nämnda rättsfallet som gällde avgift till Sveriges Advokatsamfund. Fler exempel på detta är att avdrag inte heller medges för medlemsavgift till Föreningen Auktoriserade Revisorer, Sveriges Läkarförbund, Svenska Läkaresällskapet m.fl. föreningar.

Inte heller för medlemsavgift till utländsk näringsorganisation medges avdrag. Regeringsrätten konstaterade i ett fall att KL innehåller ett uttryckligt förbud mot avdrag för medlemsavgifter och att den aktuella avgiften inte var att betrakta som något annat än en medlemsavgift (RÅ 85 1:32).

Medlemsavgifter till föreningar har däremot varit avdragsgilla i inkomstslaget näringsverksamhet i de fall de inte utgjort sådana avgifter i egentlig mening, fastän de betecknats som medlemsavgifter, utan ersättning för direkta tjänster åt den skattskyldige medlemmen i hans förvärvsverksamhet. I dessa fall driver den mottagande föreningen näringsverksamhet av sådan art att avgiften utgör en intäkt i den verksamheten. Exempel på detta är bl.a. rättsfallet RÅ 1949 ref. 34, där



apotekare medgavs avdrag för avgifter till branschorganisationer med motiveringen att avgifterna användes för vissa gemensamma kostnader för apotekare. Årsavgiften till en ångpanneförening ansågs i ett annat fall vara likställd med ett arvode för utfört arbete (RÅ 1934 ref. 18).

I fråga om politiska förtroendemän har en kostnad med starka drag av medlemsavgift dock i vissa fall berättigat till avdrag. I RÅ 1965 ref. 5 medgavs en riksdagsledamot rätt till avdrag för avgiften till sin riksdagsgrupp med motiveringen att utgiften närmast varit att betrakta som ersättning för sekreterarhjälp, utskrift av motioner m.m. inom ramen för uppdraget. I ett antal fall år 1973 har avdrag för motsvarande kostnader medgetts landstingsledamot (RÅ 1973 ref. 31 I–II, RRK R73 1:30 och 1:32) och kommunala förtroendemän (RÅ 1973 ref. 31 III, RRK R73 1:31). I andra fall vägrades samtidigt avdrag för motsvarande förtroendemän när det inte hade visats att avgiften utgjort ersättning för kostnader i samband med uppdragen (stadsfullmäktig, RÅ 1973 ref. 31 V, RRK R73 1:33 och kommunal förtroendemän, RÅ 1973 ref. 31 IV, RRK R73 1:34).

### 4.3.2 Avgift till facklig organisation

Uttryckliga regler finns om hur medlemsavgifter skall behandlas i skatterättsligt hänseende dels för den anslutne medlemmen, dels för föreningen. Bestämmelsen i 9 kap. 2 § andra stycket IL (punkt 1 första stycket av anvisningarna till 20 § KL) om förbud mot avdrag för avgifter till kassor, föreningar och andra sammanslutningar innebär delvis ett avsteg från den allmänna regeln att utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster skall dras av som kostnad. Förbudet avser inte bara avgifter till ideella organisationer utan också fack-, intresse- och vetenskapliga sammanslutningar av olika slag. Samma bestämmelse har gällt sedan KL:s tillkomst och har inte ändrats i materiellt hänseende genom IL. I praxis har också slagits fast att avgift till facklig organisation inte ansetts avdragsgill (RÅ 1937:349).

Med tillämpning första gången vid 1984 års taxering infördes dock under en period en rätt till skattereduktion för fackföreningsavgiften genom lagen (1982:1193) om skattereduktion för fackföreningsavgift (prop. 1982/83:50 bil. 2, SkU 1982/83:15 och 16, rskr. 1982/83:128). Enligt dess bestämmelser medgavs skattskyldig fysisk person sådan reduktion under förutsättning att vederbörande hade varit bosatt eller vistats i Sverige under någon del av inkomståret. Det s.k. underlaget för beräkningen av reduktionen utgjordes av den medlemsavgift som den skattskyldige under året hade betalat till sin fackliga organisation. Vid

lagens tillkomst gällde ett tak för underlaget på 1 200 kronor och reduktionen uppgick till 40 procent av underlaget.

Den som ville få skattereduktion skulle inom vissa tidsramar framställa ett yrkande om detta till Riksskatteverket (RSV), antingen genom sin arbetstagarorganisation eller själv. Yrkandet kunde också framställas vid en senare tidpunkt som en begäran om rättelse enligt 84 § UBL. Ett kvitto på den avgift som hade betalats in skulle då fogas till ansökan.

I samband med 1991 års skattereform beslutade riksdagen i juni 1990 (prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, rskr. 1989/90:356, SFS 1990:667) att beloppsbegränsningen för underlaget skulle höjas till 2 500 kronor och att reduktionen skulle uppgå till 20 procent av underlaget. Ändringen trädde i kraft den 1 juli 1990 och skulle tillämpas första gången vid 1992 års taxering.

Efter förslag av Skatteutskottet bestämdes genom ytterligare ett riksdagsbeslut att underlaget för beräkningen av skattereduktion inte skulle begränsas till beloppet (bet. 1990/91:SkU10, rskr. 1990/91:106, SFS 1990:1456). Utskottet hade nämligen konstaterat (a. bet. s. 169) att skattereduktion var beräknad på ett sådant sätt att den motsvarade ett avdrag för den del av fackföreningsavgiften som kunde anses hänförlig till facklig verksamhet, medan någon motsvarande begränsning inte fanns för den då gällande avdragsrätten för arbetsgivarnas motsvarande medlemsavgifter. Utskottet ansåg därför att även arbetstagarernas utgifter för den typen av verksamhet skulle beaktas i sin helhet och att begränsningen av underlaget för skattereduktion skulle slopas.

I samma betänkande uttalade sig utskottet också för att mättnings- och granskningsavgifterna för uppmätning av ackordsarbete och granskning av löneförhållandena vid ackords- och tidlönearbete enligt kollektivavtal mellan byggarbetsgivarförbunden och Svenska Byggnadsarbetareförbundet skulle ingå i underlaget för skattereduktion. Anledningen till detta var enligt utskottet att ett jämnare utfall därigenom skulle uppnås för alla som under ett beskattningsår haft sådana kostnader genom en generell skattereduktion med 20 procent av kostnaden. Dessa avgifter var avdragsgilla, men på grund av schablonavdraget under inkomst av tjänst blev avdragsrätten inte effektiv. Den av utskottet förordade ändringen att mättnings- och granskningsavgift som den skattskyldige under året erlagt till den fackliga organisationen skulle räknas in i beräkningsunderlaget för skattereduktion skedde också med tillämpning första gången vid 1992 års taxering.

De nya bestämmelserna trädde i kraft den 1 januari 1991 med tillämpning första gången vid 1992 års taxering. Ändringarna innebar

att höjningen av beloppsbegränsningen från 1 200 till 2 500 kronor aldrig skall tillämpas.

Efter förslag i prop. 1991/92:48 om justeringar i beskattningen i inkomstslaget tjänst, m.m. upphävdes lagen om skattereduktion med tillämpning fr.o.m. 1993 års taxering (SFS 1991:1868).

### 4.3.3 Avgift till arbetsgivarorganisation

Det ovan beskrivna förbudet mot avdrag för medlemsavgift till kassor, föreningar och andra sammanslutningar gäller inte fullt ut beträffande avgifter till arbetsgivarorganisationer.

I 16 kap. 13 § IL (punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 20 § KL) regleras avdragsrätten för sådana avgifter. Begreppet arbetsgivarorganisation stämmer överens med den definition som finns i 6 § första stycket lagen (1976:580) om medbestämmande i arbetslivet. Det skall vara fråga om sammanslutning av arbetsgivare som tar tillvara arbetsgivarnas intressen i förhållande till arbetstagarna. Avdrag medges för avgifterna till den del de avser medel för konfliktändamål.

Enligt den hjälpregel som arbetsgivaren har rätt att använda vid bedömningen av vad avgiften avser får fördelningen av avgiften på konfliktändamål och andra ändamål göras med hjälp av ett andelstal som bygger på budgeterade uppgifter. Skattemyndigheten (SKM) får dock gå ifrån hjälpregeln om det föreligger särskilda skäl.

I tidig praxis hade slagits fast att arbetsgivare fick avdrag för avgift till arbetsgivarorganisation, se RÅ 1913 ref. 147, som gällde avgift till SAF. Detta hade att göra med att en sådan avgift jämfördes med en försäkringspremie. Vid KL:s tillkomst fann lagstiftaren inte heller anledning att ändra det synsättet och avgift till arbetsgivarorganisation har därefter ansetts som en driftkostnad i rörelsen, för vilken avdrag har medgetts vid taxeringen.

Efter förslag i propositionen 1991/92:117 om avdragsrätt för avgifter till arbetsgivarorganisationer avskaffades dock avdragsrätten till den del den inte avsåg konfliktändamål. Till grund för propositionen låg en promemoria 92-02-13 som tagits fram inom Finansdepartementet.

Vid remissbehandlingen ansåg vissa arbetsgivarorganisationer, däribland SAF, att utgångspunkten att i skattehänseende jämställa arbetsgivares avgifter till arbetsgivarorganisationer med löntagares avgifter till fackliga organisationer var felaktig. Utgifter som en arbetsgivare har på personalområdet borde i beskattningshänseende behandlas som driftkostnader. Liknande synpunkter fördes fram även av Industriförbundet. Några remissinstanser pekade på att ett

avskaffande av avdragsrätten skulle kunna leda till organisatoriska förändringar hos arbetsgivarorganisationerna. En sådan utveckling skulle medföra organisatoriskt och administrativt merarbete. De förändringar som åsyftades var bildandet av s.k. servicebolag.

LO ansåg att det fanns starka principiella skäl för att både löntagares och arbetsgivares fackavgifter borde betraktas som utgifter för inkomsternas förvärvande. Även TCO, som i och för sig tillstyrkte ett slopande av arbetsgivarnas avdragsrätt, förde fram ett liknande resonemang.

Trots att det för flertalet näringsidkare och en stor del av löntagarna anses mer eller mindre nödvändigt för deras utkomst att vara medlemmar i olika föreningar och andra sammanslutningar är avgifterna till dessa föreningar alltså i normalfallet inte avdragsgilla. Om serviceverksamheten däremot bryts ut från föreningens verksamhet och förs över till ett för ändamålet bildat särskilt bolag, som debiterar föreningens medlemmar för utförda tjänster och för vilket avgiften blir intäkt av näringsverksamhet, blir ersättningen avdragsgill (se bl.a. RÅ 82 1:13). En förutsättning för avdrag för en sådan avgift torde dock vara att servicebolaget inte samtidigt sköter föreningens angelägenheter.

#### 4.3.4 Avgift till svensk arbetslöshetskassa

Dagpenning från arbetslöshetskassa räknas som skattepliktig inkomst av tjänst (11 kap. 36 § 1 IL, punkt 12 fjärde stycket av anvisningarna till 32 § KL). Preliminärt skatteavdrag för arbetslöshetsersättning har tidigare gjorts enligt en särskild skattetablell som fastställts av RSV. Skattetablellen baserades på ett genomsnitt av skattesatserna för all kommunal utdebitering i landet. Från och med den 1 januari 1999 har arbetslöshetskassorna tillgång till den skattetablell som gäller för den som har arbetslöshetsersättning. Det blir därmed ett individuellt beräknat skatteavdrag.

Avdrag medges för avgift till arbetslöshetskassa. Det kan noteras att det är avgiften till en arbetslöshetskassa som avdragsgill, medan avgift eller premie för en arbetslöshetsförsäkring inte är det. Avdragsrätten för avgift till arbetslöshetskassa infördes år 1979 (prop. 1979/80:58, bet. 1979/80:SkU20, rskr. 1979/880:137, SFS 1979:1157). Avdrag för avgifter får göras från både intäkt av tjänst och näringsverksamhet (12 kap. 35 § första stycket respektive 16 kap. 33 § IL, punkt 6 av anvisningarna till 33 § respektive punkt 23 tredje stycket av anvisningarna till 23 § KL).

Om avdrag kan komma i fråga i flera inkomstslag, skall de dras av i det inkomstslag där intäkterna är störst. Om en medlemsavgift till en förening även avser avgift till arbetslöshetskassa medges avdrag för den del som avser kassan.

I inkomstslaget tjänst omfattas avgift till arbetslöshetskassa av avdragsbegränsningen i 12 kap. 2 § andra stycket IL (33 § 2 mom. KL), se vidare nedan. Begränsningen innebär att utgifterna skall dras av endast till den del de sammanlagda kostnaderna överstiger 1 000 kronor. Avgiften till arbetslöshetskassa måste alltså, tillsammans med andra kostnader, uppgå till minst 1 000 kronor för att det överskjutande beloppet skall vara avdragsgillt.

Efter förslag i prop. 1996/97:173 gjordes en redaktionell ändring av anvisningspunkten 6 till 33 § KL och ordet ”erkänd” togs bort, SFS 1997:770. Ändringen innebar en anpassning till lagen (1973:370) om arbetslöshetsförsäkring, där ”erkänd arbetslöshetskassa” tidigare bytts ut mot ”arbetslöshetskassa” (prop. 1990/91:160, SFS 1991:744). I IL anges nu endast ”svensk arbetslöshetskassa”.

#### 4.3.5 Avgift till utländsk arbetslöshetskassa

Enligt 12 kap. 35 § andra stycket IL (punkt 6 andra stycket av anvisningarna till 33 § KL) medges avdrag från intäkt av tjänst 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 och utgiften inte skall dras av enligt 62 kap. 6 § (allmänt avdrag för obligatoriska utländska socialförsäkringsavgifter). Avdrag skall 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 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.

Avdragsrätten ligger inom avdraget för övriga kostnader, som alltså är avdragsgilla för belopp som överstiger 1 000 kronor.

### 4.3.6 Näringsidkares avgift till arbetslöshetskassa

Det finns ett antal arbetslöshetskassor på arbetsgivarsidan (jfr kapitel 6).

I inkomstslaget näringsverksamhet skall avgifter till en arbetslöshetskassa dras av (16 kap. 33 § IL, punkt 23 tredje stycket av anvisningarna till 23 § KL). I bestämmelsen hänvisas till den reglering som finns i inkomstslaget tjänst (12 kap. 35 § IL). 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 (12 kap. 2 § tredje stycket IL).

## 4.4 Avdragsbegränsning för övriga kostnader

År 1956 infördes i KL ett schablonavdrag under inkomst av tjänst om 100 kronor. Från och med taxeringsåret 1984 infördes ytterligare ett avdrag, detta om 1 000 kronor. Från och med taxeringsåret 1987 höjdes det sistnämnda avdraget till 3 000 kronor samtidigt som schablonavdraget om 100 kronor slopades. Med tillämpning första gången vid 1992 års taxering skedde en höjning av schablonavdraget från 3 000 till 4 000 kronor.

Vid 1994 års taxering togs schablonavdraget i inkomstslaget tjänst bort och ersattes av två olika avdragsbegränsningar. Avdrag medges för kostnader för inställelseresor, resor mellan bostaden och arbets- och utbildningsplatsen, bara till den del kostnaderna under beskattningsåret sammanlagt överstiger 7 000 kronor. "Övriga utgifter" skall bara dras av till den del de under beskattningsåret sammanlagt överstiger 1 000 kronor (12 kap. 2 § tredje stycket IL, 33 § 2 mom. KL).

Mot bakgrund av statistik avseende 1996 års taxering på yrkade och medgivna avdrag föreslår Skattekontrollutredningen i sitt slutbetänkande Självdeklaration och kontrolluppgifter – förenklade förfaranden (SOU 1998:12) att avdrag för övriga kostnader skall medges endast till den del de överstiger 3 000 kronor (s. 193 f.). Utredningens betänkande bereds för närvarande inom Regeringskansliet (Finansdepartementet).

## 4.5 Medlemsavgifter – intäkt hos föreningen

De medlemsavgifter som betalats in till föreningar skall inte tas upp som intäkt hos dessa. Detta gäller också för fackliga organisationer och arbetsgivarorganisationer, 15 kap. 2 § IL (punkt 1 första stycket av anvisningarna till 19 § KL). Bestämmelsen har inte ändrats sedan KL:s tillkomst.

I vissa fall har dock i praxis även medlemsavgifter eller vad som har betecknats som sådana ansetts skattepliktiga. Det har skett när föreningen drivit rörelse av något slag och avgifterna uppenbarligen helt eller praktiskt taget helt har utgjort vederlag för direkta prestationer åt medlemmarna i föreningen (jfr RÅ 1928 ref. 66, 1934 ref. 18, 1942:740 och 1972:506).

För föreningar som både har drivit rörelse och utövat en mera allmän verksamhet i medlemmarnas intresse har dock medlemsavgifterna inte ansetts utgöra skattepliktig intäkt, även om rörelsen utgjort den väsentliga delen av verksamheten. Medlemsavgifterna har i dessa fall ansetts i första hand utgöra bidrag till den allmänna föreningsverksamheten. I enlighet med detta har de kooperativa konsumtions- och produktionsföreningarna inte beskattats för uppburna medlemsavgifter. Vid beräkningen av deras rörelseinkomst har dock avdrag vägrats för omkostnader med ett mot medlemsavgifterna svarande belopp (jfr RÅ 1934:201, 1939:29, 1947:22 och 1951:799–800). Man har därvid utgått från att omkostnaderna till det beloppet har avsett den allmänna föreningsverksamheten och inte rörelsen.

Sveriges Lantbruksförbund verkar dels som en intresseorganisation för jordbruket och dess ekonomiska riksorganisationer och lokala sammanslutningar, dels som ett serviceorgan för medlemmarna genom utrednings-, service- och upplysningsverksamhet m.m. mot ersättning. Dessa tjänster tillhandahålls även utomstående. Regeringsrätten ansåg att den verksamheten, som bedrevs i nära samband med föreningens allmänna verksamhet, utgjorde rörelse. I brist på utredning ansågs intäkterna av denna rörelse kunna kvittas mot kostnaderna och yrkandet om avdrag för underskott (från inkomst av fastighet, annan rörelse och kapital) vägrades därför (se RÅ 1961 ref. 43).

## 4.6 Vissa skatteregler för ideella föreningar

Till de ideella föreningarna räknas bland annat de fackliga sammanslutningarna och olika branschföreningar. Någon civilrättslig lagstiftning som reglerar ideella föreningars förhållanden finns inte, vilket inte hindrar att föreningen utgör ett eget skattesubjekt. Det är med andra ord föreningen och inte dess medlemmar som är skattskyldig för föreningens inkomster (7 kap. 7–13 §§ IL, 7 § 5 mom. SIL).

En ideell förening är som huvudregel skattskyldig för all inkomst. Föreningen beskattas enbart statligt. Skattesatsen uppgår till 28 procent av den beskattningsbara inkomsten.

Ideella föreningar som har ett allmännyttigt ändamål kan dock i vissa fall vara begränsat skattskyldiga. Ett stort antal ideella föreningar bedriver sådan allmännyttig verksamhet att de delvis befriats från skattskyldighet, 7 kap. 7 § IL (7 § 5 mom. första stycket SIL). Enligt den bestämmelsen är de frikallade från skattskyldighet för inkomst av näringsverksamhet som inte hänför sig till innehav av fastighet eller till rörelse.

Den ideella föreningen är skattebefriad bland annat om föreningen har till huvudsakligt syfte att – utan begränsning till viss familjs, vissa familjers, förenings medlemmars eller andra bestämda personers ekonomiska intressen – främja vissa ändamål som anges särskilt eller andra allmännyttiga ändamål, såsom religiösa, välgörande, sociala, politiska, konstnärliga, idrottsliga eller därmed jämförliga kulturella ändamål.

Fackliga organisationer och branschföreningar anses verka för medlemmarnas ekonomiska intressen. Detsamma gäller andra föreningar vars syfte är att i första hand erbjuda medlemmarna tjänster eller varor till låga priser. Förmåner som utgår som ett direkt led i den ideella verksamheten hindrar dock inte att föreningen anses som allmännyttig.

En allmännyttig ideell förening får göra ett grundavdrag med 15 000 kronor vid den statliga taxeringen (63 kap. 11 § IL, 8 § andra stycket SIL).

En ideell förenings eller en stiftelses näringsverksamhet beskattas efter samma regler som gäller för bolag och föreningar i allmänhet i den mån inkomsten är skattepliktig. I vissa fall kan beträffande ideella föreningar särskilda gränsdragningsfrågor uppkomma om vad som skall hänföras till näringsverksamhet.

En intäkt som inte är undantagen från skatteplikt beskattas i något av inkomstlagen näringsverksamhet, kapital eller tjänst. Eftersom juridiska personer (exklusive dödsbon) endast kan ha inkomst av



näringsverksamhet berörs de dock inte på samma sätt av gränsdragningen mellan olika inkomstslag.

## 4.7 Konfliktersättning

Konfliktersättning är en gemensam benämning på det konfliktunderstöd som lämnas av en arbetstagarorganisation till en arbetstagarare i konflikt och på det konfliktbidrag som lämnas av en arbetsgivarorganisation till den anslutna medlemmen i händelse av strejk eller lockout.

Konfliktunderstöd, som vid en arbetskonflikt har utgått till en i en konflikt indragen arbetstagarare från den organisation han tillhör, utgör inte skattepliktig intäkt (11 kap. 29 § IL, punkt 8 av anvisningarna till 32 § KL).

Någon motsvarande bestämmelse avseende det konfliktbidrag som betalas ut från arbetsgivarorganisationer finns inte. Sådant bidrag utgör därmed skattepliktig intäkt för den anslutna arbetsgivaren i dennes verksamhet (jfr RÅ 1959:1006).

## 4.8 Skattereduktion

Skattereduktion utgör ett led i debiteringsförfarandet och innebär att den uträknade skatten minskas med ett visst belopp.

Det har under de senaste åren förekommit en rad olika skattereduktioner som reglerats i separata lagar, t.ex. skattereduktion för fastighetsskatt i vissa fall, skattereduktion för byggnadsarbete på bostadshus och skattereduktion för riskkapitalinvesteringar. Vissa av dessa lagar har haft en begränsad giltighetstid och andra har upphävts genom särskilda beslut.

I uppbördslagen (1953:272, UBL) fanns tidigare vissa bestämmelser om skattereduktion, bland annat för underskott av kapital. Från och med 1999 års taxering ersattes UBL och lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare av skattebetalningslagen (1997:483, SBL). Bestämmelserna om skattereduktion avseende underskott av kapital och skattereduktion för den som under beskattningsåret haft sjöinkomst fördes därvid över till 11 kap. 11 § SBL. Dessa bestämmelser har nu förts vidare till IL och finns där i 65 kap. 9, 11 och 12 §§ med i sak oförändrat innehåll. Samtidigt har tillkommit en särskild bestämmelse om skattereduktion för allmän pensionsavgift (10 §).

Ytterligare bestämmelser om skattereduktion finns i lagen (1998:1476) om skattereduktion på förvärvsinkomster vid 2000 års

taxering och lagen (1999:963) om skattereduktion på förvärvsinkomster vid 2001 års taxering.

Skattereduktion skall räknas av mot kommunal och statlig inkomstskatt samt mot statlig fastighetsskatt enligt lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt. Om en skattskyldig är berättigad till mer än ett slags skattereduktion sker avräkning i en viss angiven ordning, nämligen för sjöinkomst, allmän pensionsavgift och underskott av kapital (65 kap. 12 § IL).

SKM skall snarast efter det att ett beslut om taxeringsåtgärder enligt taxeringslagen (1990:324) har meddelats eller en allmän förvaltningsdomstol meddelat beslut enligt SBL som är av betydelse för debiteringen av skatt göra den ändring i debiteringen som föranleds av beslutet. Detsamma gäller även i fråga om SKM:s egna omprövningsbeslut.

Enligt SBL skall verkliga beskattningsbeslut alltid fattas i fråga om skatteavdrag, arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt. Sådana beskattningsbeslut skall emellertid i regel kunna fattas genom automatisk databehandling.

Beträffande den mellan åren 1983 och 1992 gällande lagen (1982:1193) om skattereduktion för fackföreningsavgift, se avsnitt 4.3.2.

## 4.9 Deklarationsskyldighet

Den förenklade självdeklarationen infördes första gången vid 1987 års taxering för att underlätta förfarandet för det stora flertalet skattskyldiga med okomplicerade inkomst- och förmögenhetsförhållanden. Ytterligare förenklingar i systemet infördes fr.o.m. 1995 års taxering genom ändringar i lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter, LSK (prop. 1992/93:86, bet. 1992/93:SkU11, rskr. 1992/93:146, SFS 1992:1659).

Det nya systemet bygger på en utökad skyldighet att lämna kontrolluppgifter. Med hjälp av den förtryckta blanketten, en specifikation över de kontrolluppgifter som har kommit in till SKM samt en preliminär skatteuträkning kan den skattskyldige kontrollera uppgifterna och korrigera det som är felaktigt eller utelämnat (2 kap. 12 § LSK).

RSV redovisade i rapporten Förslag till förenklingar i skattelagstiftningen (RSV Rapport 1995:10) vissa siffror angående deklarationsskyldigheten m.m. Vid 1995 års taxering var totalt 6,8 miljoner fysiska personer deklarationsskyldiga. I mitten av augusti 1995 hade 5 420 000 förenklade deklarerationer kommit in till

skattemyndigheterna. Av dessa innehöll cirka 40 procent någon form av tilläggsuppgift. RSV hade inför taxeringen räknat med tilläggsuppgifter i cirka 50 procent av de förenklade deklARATIONERNA. Huvuddelen av tilläggsuppgifterna avsåg avdragsyrkanden.

I Skattekontrollutredningens slutbetänkande Självdeklaration och kontrolluppgifter – förenklade förfaranden (SOU 1998:12 s. 291 f.) behandlas frågan om förenkling av vissa skatteregler. Enligt utredningens uppgifter uppgår antalet inlämnade förenklade självdeklarationer för närvarande (år 1998) till cirka 5,5 miljoner, varav ungefär 30 procent innehåller någon form av tilläggsuppgifter. Utredningen bedömer att det är ofrånkomligt att ett stort antal tilläggsuppgifter kommer att behöva lämnas även i framtiden. Man konstaterar dock att det på exempelvis löntagarbeskattningens område finns utrymme för förenklingar av beskattningsreglerna i syfte att bland annat bringa ned antalet tilläggs- och ändringsuppgifter. En stor del av tilläggsuppgifterna berör inkomst av tjänst och då främst två särskilda poster, nämligen avdrag för resor mellan bostaden och arbetsplatsen samt avdrag för övriga kostnader.

Vad gäller posten för övriga kostnader i inkomstslaget tjänst, som är aktuell i fråga om avdrag för inbetald avgift till arbetslöshetskassa, lämnade enligt den utredningens uppgifter vid 1996 års taxering sammanlagt cirka 357 000 personer tilläggsuppgift i den delen, varav 282 000 deklarerade på blankett för förenklad självdeklaration.

Skattekontrollutredningen föreslår att alla kontrolluppgifter för fysiska personer och dödsbon förtrycks på en blankett för förenklad deklARATION (allmän självdeklaration). Utredningen föreslår vidare att de skattskyldiga som endast har uppburit sådan inkomst av tjänst eller kapital som har förtryckts på denna blankett inte är skyldig att deklarerera om de förtryckta uppgifterna är riktiga och om den skattskyldige inte är deklARATIONSSKYLDIG av annan anledning.

Skattekontrollutredningen lämnar i slutbetänkandet förslag till en ny lag om självdeklaration och kontrolluppgifter.

## 4.10 Kontrolluppgiftsskyldighet

De uppgifter som någon annan än den skattskyldige enligt lag skall lämna till SKM som underlag för taxeringen kallas kontrolluppgift. Vad som gäller för kontrolluppgifter m.m. behandlas i 3 kap. LSK.

I bestämmelserna anges hur uppgifterna skall lämnas, t.ex. på en särskild blankett eller på något annat sätt som kan vara särskilt bestämt, vilka specifika uppgifter om den som uppgiften avser som skall finnas med osv.

Gemensamt för alla kontrolluppgifter är att de skall lämnas till SKM senast den 31 januari taxeringsåret. Inom samma tid skall den som uppgiften eller uppgifterna avser få ett meddelande med de upplysningar som lämnas i kontrolluppgiften.

De uppgifter som genom kontrolluppgifter kommer in till SKM förtrycks på blanketten för förenklad deklaration som underlag för taxeringen efter den deklarationsskyldiges godkännande. På blanketten för särskild självdeklaration förtrycks inte några kontrolluppgifter. Den deklarationsskyldige får där själv fylla i uppgifter om inkomster och avdrag med ledning av de kontrolluppgifter han fått.

I förordningen (1990:1237) om självdeklaration och kontrolluppgifter finns närmare bestämmelser om vad som gäller i fråga om uppgifter som skall lämnas till skatteförvaltningen.

RSV meddelar de ytterligare föreskrifter som behövs om förfarandet med kontrolluppgifter.