

Udskriftsdato: 13. december 2025

AFG nr 9438 af 29/05/2018 (Gældende)

Del af kontingent fradragsberettiget som driftsudgift

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 17-1816976

Del af kontingent fradragsberettiget som driftsudgift

Spørger er en faglig forening for både arbejdsgivere og lønmodtagere. Skatterådet kan ikke bekræfte, at en del af kontingentet for arbejdsgivermedlemmer, benævnt servicegebyr, kan fratrækkes, som en driftsomkostning hos arbejdsgivermedlemmerne, alene fordi det er benævnt servicegebyr. Servicegebyret dækker de ydelser, som Spørger yder til arbejdsgivermedlemmerne med henblik på den overordnede fastlæggelse af ansættelsesstruktur, løn og arbejdsvilkår inden for branchen. Desuden ydes rådgivning i forbindelse med indgåelse af de konkrete ansættelseskontrakter m.v. samt tilbydes tvistløsning ved ansættelsesretlige tvister. Efter en konkret vurdering af de enkelte ydelser anser Skatterådet disse for at være af fagforeningsmæssig karakter. Skatterådet kan således ikke bekræfte at servicegebyret, eller dele af servicegebyret, kan anses for fradragsberettiget efter statsskatteloven § 6, stk. 1, litra a, som en driftsomkostning for arbejdsgivermedlemmerne, men vil være fradragsberettiget efter ligningsloven § 13.

Skatterådet bekræfter, at servicegebyret kan anses for at være af fagforeningsmæssig karakter omfattet af momsfritagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 4.

Skatterådsmøde 29. maj 2018 - SKM2018. 273. SR

Spørgsmål

1. Kan Skatterådet bekræfte at det beskrevne servicegebyr er fradragsberettiget for de indbetalende arbejdsgivere efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a og ikke ligningslovens § 13? –2a Hvis spørgsmål 1 ikke besvares med ”Ja”. –Kan Skatterådet bekræfte, at servicegebyr vedrørende ”Forhandlingsprocessen” er fradragsberettiget for de indbetalende arbejdsgivere efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a og ikke ligningslovens § 13? –2b Hvis spørgsmål 1 ikke besvares med ”Ja”. –Kan Skatterådet bekræfte, at servicegebyr vedrørende ”Rådgivning for arbejdsgivere” er fradragsberettiget for de indbetalende arbejdsgivere efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a og ikke ligningslovens § 13? –2c Hvis spørgsmål 1 ikke besvares med ”Ja”. –Kan Skatterådet bekræfte, at servicegebyr vedrørende ”Drift af nævn” er fradragsberettiget for de indbetalende arbejdsgivere efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a og ikke ligningslovens § 13? –3. Hvis spørgsmål 1 eller dele af spørgsmål 2 besvares med ”Ja”. –Kan Skatterådet bekræfte, at indbetalinger, der er driftsomkostninger efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a for de indbetalende arbejdsgivere, ikke skal indberettes af Spørger efter skattekontrollovens § 8T? –4. Kan Skatterådet bekræfte, at servicegebyret ikke er momspligtigt? –5a Hvis spørgsmål 4 ikke besvares med ”Ja”. –Kan Skatterådet bekræfte, at servicegebyr vedrørende ”Forhandlingsprocessen” for arbejdsgivere i Spørger er momsfritaget efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 4? –5b Hvis spørgsmål 4 ikke besvares med ”Ja”. –Kan Skatterådet bekræfte, at servicegebyr vedrørende ”Rådgivning for arbejdsgivere” for arbejdsgivere i Spørger er momsfritaget efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 4? –5c Hvis spørgsmål 4 ikke besvares med ”Ja”. –Kan Skatterådet bekræfte, at servicegebyr vedrørende ”Drift af nævn” for arbejdsgivere i Spørger er momsfritaget efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 4?

Svar

1 Nej–2a Nej–2b Nej–2c Nej–3 Bortfalder–4 Ja–5a Bortfalder–5b Bortfalder–5c Bortfalder

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørger er fag- og interesseforening for et stort antal medlemmer. Foreningens formål er at varetage medlemmernes faglige, arbejdsmiljømæssige og økonomiske interesser.

Spørger organiserer både arbejdstager- og arbejdsgiversiden.

Som følge af et stigende pres på løn og ansættelsesvilkår for ansatte inden for [branchen] på det private arbejdsmarked har Spørger etableret et system, som fastlægger standarder for løn og vilkår for ansættelse og for samarbejdet mellem ejere og lejere, og som sikrer, at standarderne overholdes.

Spørger har etableret to sektioner: en for arbejdsgivere og en for ansatte og lejere. Alle ordinære medlemmer vil fremadrettet automatisk tilhøre en af de to sektioner.

Sektionerne skal følge de grundlæggende principper i den danske model, hvor parterne indbyrdes aftaler de grundlæggende vilkår for en given periode. De to sektioner har til opgave indbyrdes via egne forhandlingsudvalg at forhandle henholdsvis en standardansættelseskontrakt og en standardlejekontrakt.

Standardkontrakterne er bindende så længe arbejdsgiversiden er medlem af Spørger.

Der er ikke tvunget medlemskab af Spørger, men kontrakterne er bindende for medlemmerne.

Der oprettes derudover et nævn. Tvister vedr. indgåelse og efterlevelse af kontrakterne kan forelægges for nævnet, som har mulighed for at udstede sanktioner.

Spørger vil hos arbejdsgiverne opkræve et servicegebyr. Servicegebyret opkræves ud over og uafhængigt af det ordinære kontingent for medlemskab af Spørger. Servicegebyret skal dække størstedelen af de udgifter, som er forbundet med aktiviteter, som vedrører arbejdsgiverne.

Servicegebyret dækker følgende aktiviteter:

1. Forhandlingsprocessen.
2. Rådgivningsfunktionen for arbejdsgivere.
3. Drift af nævnet.

Ad 1. Forhandlingsprocessen.

Der etableres et forhandlingsudvalg, som på vegne af arbejdsgiverne skal varetage forhandling af standardansættelses- og standardlejekontrakter for henholdsvis ansatte og lejere.

Sekretariatet udarbejder et forhandlingsoplæg, som udveksles og forhandles med Sektion for ansatte og lejere. Forhandlingerne drives i overvejende grad af sekretariatet, som også efter indgået aftale forestår implementeringen af de endelige kontrakter. Standardkontrakterne genforhandles hvert 3. år.

Ad 2. Rådgivning for arbejdsgivere.

Medlemmerne af Sektion for arbejdsgivere skal kunne modtage rådgivning i forhold til de arbejds- og ansættelsesretlige problemstillinger, som de møder i deres virksomhed. Arbejdsgiverrådgivning er i hovedparten koncentreret omkring spørgsmål vedr. ansættelse.

Sekretariatet yder professionel juridisk rådgivning af arbejdsgiverne vedr. fx fortolkning af kontrakterne, tvister om opsigelser og barselsregler.

Sekretariatet bistår ligeledes arbejdsgiverne med de tilbagevendende forhandlinger af de individuelle kontrakter samt ved forberedelse af sager for nævnet.

Endelig tilbydes arbejdsgiverne advokatbistand i forhold til det arbejdsretlige system.

Ad 3. Drift af nævn.

Der etableres et nævn, hvis primære opgave at afgøre uoverensstemmelser.

Nævnet består af en dommer og to partsrepræsentanter:

- en repræsentant udpeget af sektion for arbejdsgivere,
- en repræsentant udpeget af sektion for ansatte og lejere,
- en dommer udpeget af domstolene.

Nævnet nedsættes med henvisning til Lov om Voldgift.

Nævnet afsiger afgørelser, som er bindende for parterne og danner præcedens for fremtiden.

Nævnets kompetence er at vurdere, hvorvidt en konkret kontrakt overholder de pligtmæssige bestemmelser, som er fastsat i standardkontrakten. Øvrige ansættelsesretlige spørgsmål, fx spørgsmål om sagsligheden af en afskedigelse, ligebehandlingsspørgsmål m.v. varetages fortsat af de ordinære domstole, Ligebehandlingsnævnet og andre kompetence organer.

Nævnets kompetence vil være begrænset til følgende konflikter:

- Tvister, hvor nævnet har kompetence i medfør af parternes aftale.
- Tvister, hvor begge parter er medlemmer af Spørger.

Spørgers opfattelse og begrundelse

En selvstændigt erhvervsdrivende kan i forbindelse med indkomstopgørelsen fratrække udgifter til kontingenter, som er afholdt for at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten, jf. statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a.

Videre kan en selvstændigt erhvervsdrivende trække udgifter til kontingenter til arbejdsgiverforeninger og andre faglige sammenslutninger fra, når han eller hun opgør sin indkomst i medfør af ligningslovens § 13.

Betingelserne for fradrag for kontingentbetalinger til en faglig organisation som driftsomkostning i medfør af statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, som fradrag i den personlige indkomst er, at den selvstændigt erhvervsdrivende skal kunne dokumentere eller sandsynliggøre, hvilke slags ydelser, det indbetalte kontingent rent faktisk har dækket. Nemlig hvor stor en del af kontingentet, der har dækket erhvervsmæssige, og hvor stor en del, der har dækket ikke erhvervsmæssige ydelser.

I praksis er den eneste dokumentation eller sandsynliggørelse, som SKAT accepterer, at arbejdsgiverforeningen ved opgørelsen af sin skattepligtige indkomst har opdelt de modtagne kontingentindbetalinger i en del, som har dækket erhvervsmæssige formål og i en resterende del, som er gået til ikke erhvervsmæssige aktiviteter.

Til støtte herfor kan henvises til SD-Cirk 1989-2, Skattedepartementets udtalelser gengivet i TfS 1987, 42 DEP og TfS 1988, 61 DEP samt SKATs Juridiske Vejledning, afsnit C. C. 2.2.2.10.

Det gøres gældende, at Spørger ved at foretage en opdeling af på den ene side det ordinære kontingent for alle medlemmer og på den anden side servicegebyret for arbejdsgivermedlemmerne, har foretaget den opdeling, der er en forudsætning for, at indbetaling af servicegebyret er driftsomkostninger efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, for arbejdsgivermedlemmerne.

Videre gøres det gældende, at de ydelser, som arbejdsgiverne erhverver ved indbetaling af servicegebyret, er ydelser, der er en forudsætning for og har en driftsmæssig nær tilknytning til driften af medlemsvirksomhederne. Ved en centralisering af forhandlingsdelen og den overordnede kontraktfastsættelse med dertilhørende efterfølgende rådgivning, support og eventuel tvistløsning har arbejdsgivermedlemmerne i realiteten outsourcet en stor del af virksomhedernes administrative opgaver i forbindelse med ansættelser. Varetagelse af disse opgaver – uanset om de fortages af den enkelte arbejdsgiver eller af Spørgers

arbejdsgiversektion – er en forudsætning for at medlemmerne kan erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten.

Derfor er servicegebyret fradragsberettiget i det hele for arbejdsgiverne efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a.

Måtte SKAT finde, at en eller flere dele af servicegebyret ikke er fradragsberettiget i medfør af statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, men i stedet i medfør af ligningslovens § 13, så er der med spørgsmål 2a-2c givet mulighed for, at svaret kan specificeres for de dele, som servicegebyret kan opsplittes i.

Ad spørgsmål 3

Det følger af ordlyden af skattekontrollovens § 8T, at indberetningshjælpen alene er knyttet til kontingentbetalinger omfattet af ligningslovens § 13. Samme resultat fremgår af Højesterets dom gengivet i SKM2017. 327. HR. Servicegebyr omfattet af statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, skal derfor ikke indberettes af Spørger, men skal selvangives af den enkelte arbejdsgiver.

Ad spørgsmål 4 og 5

Momsfritagelse for ydelser leveret af faglige organisationer som Spørger er reguleret i momslovens § 13, stk. 1, nr. 4.

Momsfritagelsen gælder både for arbejdsgiver- og arbejdstagerorganisationer.

EU-Domstolen har taget stilling til rækkevidden af momsfritagelsen, og der henvises til præmis 19-21 i den centrale dom på området (c-149/97, Institute of the Motor Industries).

Det gøres på den baggrund gældende, at da arbejdsgiversektionens ydelser ydes til arbejdsgiversiden med henblik på den overordnede fastlæggelse af ansættelsesstrukturen, løn og arbejdsvilkår indenfor branchen, konkret udmøntning heraf i form af rådgivning i forbindelse med indgåelse af de konkrete ansættelseskontrakter m.v. efterfølgende samt tvistløsning ved ansættelsesretlige tvister, så er ydelserne omfattet af momsfriheden i medfør af momslovens § 13, stk. 1, nr. 4. Både efter ydelsernes indhold, som beskrevet i notatet, men også efter formålet med arbejdsgiversektionen. Hertil kommer, at der ved levering af ydelserne ikke vil ske konkurrenceforvridning, da kontrakterne vil være bindende for alle ansættelsesforhold i den private sektor og for samarbejdet mellem ejer og lejer, så længe arbejdsgiversiden er medlem af Spørger.

Til støtte herfor henvises til lovens ordlyd, den nævnte dom fra EU-Domstolen, SKM2007. 385. SKAT og til SKATs Juridiske Vejledning, D. A. 5.4.

Det skal hertil bemærkes, at den bistand, som arbejdsgiversektionen forventes at yde, ikke er kontraktretlig rådgivning, som omtalt i det nævnte afsnit af vejledningen ovenfor. Dette skyldes, at der er tale om, at den bistand, der omtales, er bistand i nær tilknytning til og udmøntning af de generelle aftalevilkår, som arbejdsgiversektionen forventes at aftale på det overordnede niveau.

Måtte SKAT finde, at en eller flere dele af servicegebyret ikke er momsfrataget i medfør af momslovens § 13, stk. 1, nr. 4, så er der med spørgsmål 5a-5c givet mulighed for, at svaret kan specificeres for de dele, som servicegebyret kan opsplittes i.

SKATs indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at servicegebyr er fradragsberettiget for de indbetalende arbejdsgivere efter statskattelovens § 6, stk. 1, litra a og ikke ligningslovens § 13.

Begrundelse

Selvstændigt erhvervsdrivende kan fratrække udgifter til kontingenter, som er afholdt for at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten, jf. statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a. Udgifterne skal dog have en nær sammenhæng med virksomhedens drift.

Selvstændigt erhvervsdrivende kan desuden fratrække udgifter til arbejdsgiverforeninger og andre faglige sammenslutninger. Disse er fradragsberettigede efter ligningslovens § 13 som et ligningsmæssigt fradrag.

Det skal derfor konkret vurderes om kontingentet eller dele heraf er omfattet af fradragsretten efter statsskattelovens 6, stk. 1, litra a, eller ligningslovens § 13.

Efter det oplyste betaler arbejdsgivermedlemmer et sædvanligt kontingent for medlemskab af foreningen samt et servicegebyr.

Servicegebyret er beskrevet som bestående af tre dele, der dækker ”Forhandlingsprocessen”, ”Rådgivning for arbejdsgivere” og ”Drift af nævn”.

Det fremgår af SD-cirkulære 1989-2, at det afgørende for fradragsretten er den skattemæssige fordeling af kontingentet ved opgørelsen af foreningens skattepligtige indkomst. Kontingent, der medgår til dækning af udgifter af erhvervmæssig karakter i foreningen, kan fradrages ved opgørelsen af medlemmets personlige indkomst. Kontingent, der medgår til udgifter af ikke-erhvervmæssig karakter, kan fradrages ved opgørelsen af medlemmets skattepligtige indkomst.

Til vurdering af, hvad der anses for erhvervmæssig indkomst, henvises til det i selskabsskattelovens § 1, stk. 3 [nu stk. 4] beskrevne.

Fradragsberettiget efter ligningslovens § 13 er kontingenter til arbejdsgiverforeninger, fagforeninger og andre faglige sammenslutninger, der har til hovedformål at varetage de økonomiske interesser for den erhvervsgruppe, hvortil den skattepligtige hører. Bestemmelsen omfatter således også fradrag for kontingenter til fx brancheforeninger, erhvervsorganisationer og handelsstandsforeninger, jf. TfS 1994, 348 DEP.

Det fremgår af Skatteministerens svar på spørgsmål 34 og 35 til skatteudvalget, gengivet i Told-Skat Nyt 1992.6.164, at ved økonomisk interesse forstås, at foreningens formål er at forhandle ansættelses-, løn- og arbejdsvilkår. Det vil sige, at foreningen indgår eller medvirker til at indgå såvel kollektive som enkeltstående aftaler om løn- og arbejdsvilkår.

Det er SKATs opfattelse, at det forhold, at foreningen opdeler kontingentet i et egentlig fagforeningskontingent og et servicegebyr ikke i sig selv er tilstrækkelig grund til at anse servicegebyret for en fradragsberettiget driftsudgift efter statsskatteloven § 6, stk. 1, litra a, for medlemmet. Gebyret skal for at være fradragsberettiget efter statsskatteloven § 6, stk. 1, litra a, også dække over en udgift, der i forhold til medlemmets virksomhed er en fradragsberettiget driftsudgift.

Det er derfor SKATs opfattelse, at spørgsmålet skal besvares ved en vurdering af de udgifter, som servicegebyret dækker, da det ikke er tilstrækkelig til at anse udgiften for en fradragsberettiget driftsudgift efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, at den benævnes servicegebyr.

Se SKATs vurdering af de enkelte elementer servicegebyret i svarene på spørgsmålene 2a, 2b og 2c nedenfor.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 1 besvares med "Nej".

Spørgsmål 2a

Det ønskes bekræftet, at servicegebyr vedrørende "Forhandlingsprocessen" er fradragsberettiget for de indbetalende arbejdsgivere efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, og ikke ligningslovens § 13.

Begrundelse

Efter beskrivelsen af forhandlingsprocessen dækker gebyret udgifter til at udarbejde standardansættelseskontrakter og standardlejekontrakter mellem henholdsvis arbejdsgivere og ansatte.

Det er SKATs opfattelse, at udarbejdelse af standardansættelseskontrakter ikke falder uden for, hvad der må anses for en sædvanlig ydelse fra en fagforening, da disse udgifter må anses for opgaver vedrørende forhandling af ansættelses-, løn- og arbejdsvilkår, jf. ministerens svar gengivet i Told-Skat Nyt 1992.6.164.

Selvom gebyret for dette er særskilt opgjort, betyder det ikke, at der af den grund vil være tale om selvstændig ydelse, der ikke sædvanligvis indgår i en fagforenings kontingentbetaling.

Udarbejdelse af en standardansættelseskontrakt er derfor efter SKATs opfattelse en ydelse, der er vedrører varetagelse af medlemmets økonomiske interesser som arbejdsgiver.

Gebyret dækker også over udgifter til udarbejdelse af standardlejekontrakter.

Det er SKATs opfattelse at udarbejdelse af en standardlejekontrakt også er en opgave, der kan anses for sædvanlig for en brancheforening, hvor kontingentet også er fradragsberettiget efter ligningslovens § 13, jf. TfS 1994, 348 DEP.

Det er derfor SKATs opfattelse, at servicegebyret vedrørende "Forhandlingsprocessen" ikke er fradragsberettiget, som en driftsudgift efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, men efter ligningslovens § 13.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 2a besvares med "Nej".

Spørgsmål 2b

Det ønskes bekræftet, at servicegebyr vedrørende "Rådgivning for arbejdsgivere" er fradragsberettiget for de indbetalende arbejdsgivere efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, og ikke efter ligningslovens § 13.

Begrundelse

Det er SKATs opfattelse at rådgivning for arbejdsgivere er en ydelse, der ligger inden for, hvad der må anses for at være omfattet af varetagelse af medlemmets økonomiske interesser som arbejdsgiver.

Det er derfor SKATs opfattelse, at servicegebyret vedrørende "Rådgivning for arbejdsgivere" ikke er fradragsberettiget som en driftsudgift efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, men efter ligningslovens § 13.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 2b besvares med "Nej".

Spørgsmål 2c

Det ønskes bekræftet, at servicegebyr vedrørende ”Drift af nævn” er fradragsberettiget for de indbetalende arbejdsgivere efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a og ikke ligningslovens § 13.

Begrundelse

Nævnet er oprettet efter reglerne om voldgiftsretter og binder medlemmerne.

Det er SKATs vurdering, at drift af nævnet må anses for at være varetagelse af medlemmernes økonomiske interesser, da det har en tæt sammenhæng med de indgåede aftaler om løn og ansættelsesvilkår.

Det er derfor SKATs opfattelse, at servicegebyret vedrørende drift af nævn ikke er fradragsberettiget som en driftsudgift efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, men efter ligningslovens § 13.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 2c besvares med ”Nej”.

Spørgsmål 3

Det ønskes bekræftet, at indbetalinger, der er driftsomkostninger efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a og ikke efter ligningslovens § 13 for de indbetalende arbejdsgivere, ikke skal indberettes af Spørger efter skattekontrollovens § 8T.

Begrundelse

Da spørgsmålene 1-2c er besvaret benægtende bortfalder spørgsmålet.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 3 besvares med ”Bortfalder”.

Spørgsmål 4

Det ønskes bekræftet, at servicegebyret ikke er momspligtigt.

Begrundelse

Det fremgår af momslovens § 13, stk. 1, nr. 4, at følgende varer og ydelser er fritaget for moms:

"Foreningers og organisationers levering af ydelser og varer i nær tilknytning hertil til deres medlemmer i disses fælles interesse og mod et kontingent. Det er en forudsætning, at foreningen m.v. ikke arbejder med gevinst for øje, og at formålet er af politisk, fagforeningsmæssig, religiøs, patriotisk, filosofisk eller filantropisk karakter eller vedrører borgerlige rettigheder. Det er desuden en forudsætning, at afgiftsfritagelsen ikke kan fremkalde konkurrencefordrejning."

Følgende fremgår af præmisserne 17-21 i sag C-149/97, The Institute of the Motor Industry:

"17) Det bemærkes i denne forbindelse, at de udtryk, der anvendes til at betegne de fritagelser, som er fastsat i sjette direktivs artikel 13, skal fortolkes indskrænkende, da de er undtagelser fra det almindelige princip, hvorefter omsætningsafgift opkræves af enhver tjenesteydelse, der udføres mod vederlag af en afgiftspligtig person (dom af 15.6.1989, sag 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties mod Staatssecretaris van Financiën, Sml. s. 1737, præmis 13).

18) Det bemærkes endvidere, at direktivets artikel 13, punkt A, har til formål at momsfritage visse former for virksomhed af almen interesse. Som Domstolen gentagne gange har fastslået (dom af 11.7.1985, sag 107/84, Kommissionen mod Tyskland, Sml. s. 2655, præmis 17, og dommen i sagen Stichting Uitvoering Financiële Acties, a.st., præmis 12), udelukker denne bestemmelse ikke alle former for virksomhed af almen interesse, men alene sådanne, der nøje er opregnet og beskrevet på detaljeret måde.

19) På baggrund heraf bemærkes det, at en organisation, der ikke arbejder med gevinst for øje, og hvis formål er at virke for medlemmernes interesser, uden at der herved bliver tale om en virksomhed til forsvar og repræsentation af medlemmernes fælles interesser i forhold til de beslutningscentre, som berører dem, ikke kan antages at have formål af fagforeningsmæssig karakter i den betydning, hvori udtrykket er anvendt i direktivets artikel 13, punkt A, stk. 1, litra l).

20) Udtrykket »fagforeningsmæssig« i denne bestemmelse er en særlig betegnelse for en organisation, hvis hovedformål er at varetage medlemmernes fælles interesser, hvad enten der er tale om arbejdstagere, arbejdsgivere, personer i liberale erhverv eller erhvervsdrivende, og repræsentere disse over for tredje-mand, herunder offentlige myndigheder.

21) En organisation, der ikke arbejder med gevinst for øje, og hvis hovedformål er at forsvare og repræsentere medlemmernes fælles interesser, opfylder det kriterium om en virksomhed af almen interesse, som fritagelserne i henhold til direktivets artikel 13, punkt A, stk. 1, litra l), bygger på, idet medlemmerne derigennem kan råde over et repræsentativt organ og opnå en styrkeposition i forhandlinger med andre."

Spørgers formål er at varetage medlemmernes faglige, arbejdsmæssige og økonomiske interesser mod et kontingent og uden gevinst for øje. Det er på den baggrund SKATs vurdering, at Spørgers formål opfylder betingelserne for at kunne anses for at være af fagforeningsmæssig karakter omfattet af fritagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 4.

Spørgsmålet er herefter, om det servicegebyr, Spørger vil opkræve hos arbejdsgivermedlemmerne til drift af arbejdsgiversektionen uafhængigt af det ordinære kontingent, kan være omfattet af momsfritagelsen.

Servicegebyret dækker de ydelser, som Spørger yder til arbejdsgiversiden med henblik på den overordnede fastlæggelse af ansættelsesstruktur, løn og arbejdsvilkår inden for branchen, konkret udmøntning heraf i form af rådgivning i forbindelse med indgåelse af de konkrete ansættelseskontrakter m.v. efterfølgende samt tvistløsning ved ansættelsesretlige tvister.

Det er oplyst, at der er tale om bistand i nær tilknytning og udmøntning af de generelle aftalevilkår, som arbejdsgiversektionen forventes at aftale på det overordnede niveau, og ikke individuel kontraktretlig rådgivning af medlemmerne.

SKAT finder på den baggrund, at servicegebyret er omfattet af momsfritagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 4.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 4 besvares med "Ja".

Spørgsmål 5a

Hvis spørgsmål 4 ikke kan besvares med "Ja", ønskes det bekræftet, at servicegebyr vedrørende "forhandlingsprocessen" er momsfrtaget efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 4.

Begrundelse

Da spørgsmål 4 er besvaret med ”Ja” bortfalder spørgsmålet.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 5a besvares med ”Bortfalder”.

Spørgsmål 5b

Hvis spørgsmål 4 ikke kan besvares med ”Ja”, ønskes det bekræftet, at servicegebyr vedrørende ”Rådgivning for arbejdsgivere” er momsfrataget efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 4.

Begrundelse

Da spørgsmål 4 er besvaret med ”Ja” bortfalder spørgsmålet.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 5b besvares med ”Bortfalder”.

Spørgsmål 5c

Hvis spørgsmål 4 ikke kan besvares med ”Ja”, ønskes det bekræftet, at servicegebyr vedrørende ”Drift af nævn” er momsfrataget efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 4.

Begrundelse

Da spørgsmål 4 er besvaret med ”Ja” bortfalder spørgsmålet.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 5c besvares med ”bortfalder”.

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder SKATs indstillinger og begrundelser.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

Statsskatteloven § 6 litra a

Ved beregningen af den skattepligtige indkomst bliver at fradrage:

driftsomkostninger, dvs. de udgifter, som i årets løb er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten, herunder ordinære afskrivninger;

(...)

Personskatteloven § 3

Stk. 2. Ved opgørelsen af den personlige indkomst fradrages

1. udgifter, som i årets løb er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomst ved selvstændig erhvervsvirksomhed, dog med undtagelse af de i § 4, stk. 1, nr. 1, 2, 7 og 8, og ligningslovens §§ 9 G og 13 nævnte udgifter,

(...)

Ligningsloven § 13

Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst kan fradrages udgifter til kontingenter til arbejdsgiverforeninger, fagforeninger og andre faglige sammenslutninger, der har til hovedformål at varetage de økonomiske interesser for den erhvervsgruppe, hvortil den skattepligtige hører. Det årlige fradrag efter 1. pkt. kan ikke overstige et beløb på 6.000 kr. 2. pkt. finder dog ikke anvendelse for selvstændigt erhvervsdrivende og selskaber m.v. (juridiske personer). Erstatninger eller ydelser, der udbetales til medlemmerne af sammenslutninger som nævnt i 1. pkt., medregnes til modtagerens skattepligtige indkomst, jf. dog §§ 30 og 31.

Stk. 2. Fradrag efter stk. 1 er betinget af, at den faglige forening, hvis den er indberetningspligtig efter skattekontrollovens § 8 T, har indberettet kontingentudgiften til told- og skatteforvaltningen.

Selskabsskatteloven § 1, stk. 4

Som indtægt ved erhvervsmæssig virksomhed for de i stk. 1, nr. 5, litra c, eller nr. 6, omhandlede investeringsinstitutter, foreninger mv. betragtes indtægt ved næringsvirksomhed eller anden forretningsvirksomhed, herunder indtægt ved drift, udlejning eller bortforpagtning af fast ejendom og indtægt ved produktion af elektricitet og varme. I tilfælde, hvor der er tillagt en forening mv. en ret til andel i overskuddet af en erhvervsvirksomhed, som ikke drives af den pågældende forening selv, betragtes den heraf flydende indtægt ligeledes som erhvervsmæssig indtægt for foreningen mv.; dette gælder dog ikke for hjælpe- og understøttelsesfonds for de i en virksomhed ansatte eller tidligere ansatte funktionærer og arbejdere eller deres pårørende.

Forarbejder

Skatteministerens svar på spørgsmål 34 og 35 til skatteudvalget, gengivet i Told-Skat Nyt 1992.6.164.

”Ifølge ligningsloven § 13 kan kontingenter til arbejdsgiverforeninger, fagforeninger og andre faglige sammenslutninger, der har til hovedformål at varetage de økonomiske interesser for den erhvervsgruppe, hvortil den skattepligtige hører, fradrages i den skattepligtige indkomst.

Afgørende for fradragsretten er bl.a. af foreningens formål er at forhandle ansættelses-, løn- og arbejdsvilkår.

Modsat er der ikke fradragsret for kontingenter til foreninger, der behandler faglige emner, men ikke direkte varetager erhvervsgruppen faglige økonomiske interesser. F.eks. er der ikke fradragsret efter ligningsloven § 13 for kontingenter til en forening, der udgiver faglitteratur.

(...)”

Praksis

SKM2004. 490. LSR–

En praktiserende selvstændigt erhvervsdrivende kunne fradrage fagforeningskontingent i den skattepligtige indkomst, jf. ligningslovens § 13. I det omfang, det kunne påvises, at en del af kontingentet kunne opdeles i en erhvervsmæssig og en ikke erhvervsmæssig del, kunne der ske fradrag i den personlige indkomst for den erhvervsmæssige del af kontingentet.

Den juridiske vejledning, afsnit C. C. 2.2.2.10

”En selvstændigt erhvervsdrivende kan i forbindelse med indkomstopgørelsen fratrække udgifter til kontingenter, som er afholdt for at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten. Se SL § 6, stk. 1, litra a.

Der skal derfor være en nær sammenhæng mellem de afholdte kontingentudgifter og virksomhedens drift.

Det skal i hvert enkelt tilfælde konkret undersøges, hvilke ydelser det enkelte kontingent dækker, for at kunne vurdere, om kontingentudgiften er en fradragsberettiget driftsudgift efter SL § 6, stk. 1, litra a, eller om der er tale om en etableringsudgift, anden formueudgift, privatudgift eller lignende, som ikke kan trækkes fra ved opgørelsen af indkomsten. Se SL § 6 in fine.

(...)

Løbende årlige indbetalinger til kontingent bliver normalt betragtet som en fradragsberettiget driftsudgift, hvis den erhvervsdrivende er medlem af foreningen for at kunne tjene penge inden for sin aktuelle virksomheds hidtidige rammer.

(...)

En selvstændigt erhvervsdrivende kan trække udgifter til kontingenter til arbejdsgiverforeninger og andre faglige sammenslutninger fra, når han eller hun opgør sin indkomst. Der er dog en række betingelser, som arbejdsgiverforeningen og lignende skal opfylde, se nedenfor under afsnittet, omfattede foreninger eller lignende. Se LL § 13.

(...)

Loven definerer ikke hvad, man skal forstå ved at "varetage de økonomiske interesser", men efter praksis forstås, at foreningerne skal indgå, faktisk indgår eller medvirker til at indgå såvel kollektive som enkeltstående aftaler om løn- og arbejdsvilkår, for at være omfattet af LL § 13, stk. 1.

Desuden er foreninger og faglige sammenslutninger, der ejer formue, som er beregnet til at hjælpe medlemmerne økonomisk under faglig konflikt, fx lock out af de ansatte, omfattet af LL § 13.

Ydermere angår bestemmelsen andre foreninger, der varetager medlemmernes fagligt økonomiske interesser, selv om de ikke forhandler kollektive overenskomster eller besidder formue bestemt til understøtte medlemmer under konflikt, fx de gule fagforeninger. Der kan også være tale om brancheforeninger, erhvervsorganisationer, handelsstandsforeninger, handelsforeninger, landboforeninger og arbejdspladsklubber mv. Se TfS 1994, 348 DEP.

(...)

Betingelserne for fradrag som driftsudgift i den personlige indkomst er:

- Den selvstændigt erhvervsdrivende skal kunne dokumentere eller sandsynliggøre, hvilke slags ydelser, det indbetalte kontingent rent faktisk har dækket, nemlig hvor stor en del af kontingentet, der har dækket erhvervsmæssige, og hvor stor en del, der har dækket ikke erhvervsmæssige ydelser.
- Den eneste dokumentation eller sandsynliggørelse, som SKAT accepterer, er, at arbejdsgiverforeningen ved opgørelsen af sin skattepligtige indkomst har opdelt de modtagne kontingentindbetalinger i en del, som har dækket erhvervsmæssige formål og i en resterende del, som er gået til ikke erhvervsmæssige aktiviteter. Se TfS 1987, 42 DEP og SD-cirkulære 1989-2. Opdeling i ikke erhvervsmæssige formål skal også afspejles i foreningens indberetning til SKAT efter SKL § 8 T. Derimod accepteres anden dokumentation eller sandsynliggørelse ikke, fx fra foreningsmedlemmerne. Se SKM2004. 490. LSR og SKM2005. 300. LSR, der begge er nævnt ovenfor.

Det betyder på den ene side, at SL § 6, stk. 1, litra a, om driftsfradrag er overordnet LL § 13, stk. 1, i de tilfælde, hvor foreningen har fordelt kontingentindtægterne, som nævnt; men på den anden side, at dokumentationskravet afskærer et medlem fra at trække kontingentet fra efter SL § 6, stk. 1, litra, i de tilfælde, hvor arbejdsgiverforeningen ikke har opfyldt kravene om opdeling i en henholdsvis erhvervsmæssig og ikke erhvervsmæssig brug af de modtagne kontingentindbetalinger. Det enkelte medlem får slet ikke mulighed for at få accepteret en skønsmæssig opdeling af kontingentet i en erhvervsmæssig og ikke erhvervsmæssig del, end ikke i de tilfælde, hvor det er uimodsigende, at en del af medlemskontingentet er en væsentlig forudsætning for at drive erhvervsvirksomhed.

Hvis foreningen har foretaget den nævnte opdeling i erhvervsmæssig og ikke erhvervsmæssig anvendelse af kontingentmidlerne betyder det, at den selvstændigt erhvervsdrivende som medlem af foreningen kan

- fratrække den del af sit kontingent, som foreningen har brugt til erhvervsmæssige formål, i sin personlige indkomst som driftsudgift. Se PSL § 3, stk. 2, nr. 1, og SL § 6, stk. 1, litra a.
- fratrække den del af sit kontingent, som foreningen har brugt til ikke erhvervsmæssige formål, i sin skattepligtige indkomst som et ligningsmæssigt fradrag. Se LL § 13. Se TfS 1987, 42 DEP og SD-cirkulære 1989-2.”

SD-cirkulære 1989-2

”1. Selvstændige erhvervsdrivende

Selvstændige erhvervsdrivende, der er medlemmer af registreringspligtige foreninger, kan ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst fradrage udgifter til kontingenter til foreningen efter reglerne i ligningslovens § 13.

Fradratet foretages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, uanset om skatteyderen anvender virksomhedsskatteordningen.

For selvstændige erhvervsdrivende kan en del af kontingentudgiften imidlertid anses for en driftsomkostning, der kan fradrages ved opgørelsen af den personlige indkomst efter personskattelovens § 3, stk. 2, nr. 1.

Afgørende for medlemmets fradragsret er den skattemæssige fordeling af kontingentet ved opgørelsen af foreningens skattepligtige indkomst. Kontingent, der medgår til dækning af udgifter af erhvervsmæssig karakter i foreningen, kan fradrages ved opgørelsen af medlemmets personlige indkomst. Kontingent, der medgår til udgifter af ikke-erhvervsmæssig karakter, kan fradrages ved opgørelsen af medlemmets skattepligtige indkomst. Det er en forudsætning, at det over for vedkommende ligningsmyndighed kan dokumenteres eller på anden tilfredsstillende måde sandsynliggøres, at kontingentet må anses for medgået til dækning af henholdsvis erhvervsmæssige og ikke-erhvervsmæssige ydelser.

Medlemmet kan ikke anvende en anden fordeling ved indkomstopgørelsen, end den der for det tilsvarende indkomstår anvendes ved foreningens indkomstopgørelse.

1.1. Ved afgørelsen af, om en del af kontingentet kan anses for medgået til udgifter af erhvervsmæssig karakter, må henses til serviceaktivitetens art, regler for kontingentindbetalinger m.v. - herunder om medlemmet vil have mulighed for at få en tilsvarende ydelse uden for foreningen, og om ydelsen også tilbydes eller sælges til ikke-medlemmer. Vejledende for hvad erhvervsmæssig indtægt omfatter, er bestemmelsen i selskabsskattelovens § 1, stk. 3 [nu stk. 4], der nævner indtægt ved næringsvirksomhed eller anden forretningsvirksomhed, herunder indtægt ved drift, udlejning eller bortforpagtning af fast ejendom. Endvidere vil f.eks. udgifter ved forlags- og kursusvirksomhed, samt undervisnings- og konsulentvirksomhed ofte være af erhvervsmæssig karakter.

(...)"

Spørgsmål 2a, 2b og 2c

Lovgrundlag, Forarbejder og Praksis

Som spørgsmål 1.

Spørgsmål 3

Lovgrundlag

Skattekontrolloven § 8 T

Faglige foreninger som nævnt i ligningslovens § 13 skal til brug for skatteligningen hvert år foretage indberetning til told- og skatteforvaltningen om de for det foregående kalenderår modtagne indbetalinger fra medlemmer, herunder oplysninger til identifikation med CPR-nummer af den enkelte indbetaler. Det enkelte foreningsmedlem kan inden kalenderårets udgang pålægge foreningen ikke at foretage indberetning efter 1. pkt.

Praksis

Den juridiske vejledning afsnit C. C. 2.2.2.10[–]

(...)

Foreningens indberetningspligt omfatter ikke den del af en selvstændigt erhvervsdrivendes kontingentindbetaling, der anses for en driftsomkostning, og som sådan kan fratrækkes ved opgørelsen af den personlige indkomst. Se nedenfor under afsnittet om fradragsværdi.

(...)

Spørgsmål 4

Lovgrundlag

Momslovens § 13, stk. 1, nr. 4

§ 13. Følgende varer og ydelser er fritaget for afgift:

--

4) Foreningers og organisationers levering af ydelser og varer i nær tilknytning hertil til deres medlemmer i disses fælles interesse og mod et kontingent. Det er en forudsætning, at foreningen m.v. ikke arbejder med gevinst for øje, og at formålet er af politisk, fagforeningsmæssig, religiøs, patriotisk, filosofisk eller filantropisk karakter eller vedrører borgerlige rettigheder. Det er desuden en forudsætning, at afgiftsfritagelsen ikke kan fremkalde konkurrencefordrejning.

Bestemmelsen implementerer momssystemdirektivets artikel 132, stk. I, litra l) i dansk ret:

"I. Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

...

l) organisationers levering af ydelser og varer med nær tilknytning hertil til fordel for deres medlemmer i disses fælles interesse mod et kontingent, der er fastsat i overensstemmelse med vedtægterne, såfremt

de pågældende organisationer ikke arbejder med gevinst for øje, og deres formål enten er af politisk, fagforeningsmæssig, religiøs, patriotisk, filosofisk eller filantropisk karakter eller vedrører borgerlige rettigheder, under forudsætning af at denne fritagelse ikke vil kunne skabe konkurrencefordrejning."

Praksis

Den juridiske vejledning, afsnit D. A. 5.4.3 (uddrag)

"Fagforeningsmæssigt formål"

EU-domstolen har taget stilling til rækkevidden af momsfrigtagelsen i momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra l (dagældende sjette momsdirektivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra l), i relation til organisationer med formål af fagforeningsmæssig karakter. Se C-149/97, Institute of the Motor Industry.

Man kan udlede af dommen, at kernen i momsfrigtagelsen for organisationer med fagforeningsmæssigt formål er, at der findes et repræsentativt organ, som varetager medlemmernes fælles interesser, og i forbindelse hermed repræsenterer medlemmerne overfor tredjemand, herunder offentlige myndigheder.

De centrale præmisser findes i dommens præmis 19-21:

"19. På baggrund heraf bemærkes det, at en organisation, der ikke arbejder med gevinst for øje, og hvis formål er at virke for medlemmernes interesser, uden at der herved bliver tale om en virksomhed til forsvar og repræsentation af medlemmernes fælles interesser i forhold til de beslutningscentre, som berører dem, ikke kan antages at have formål af fagforeningsmæssig karakter i den betydning, hvori udtrykket er anvendt i direktivets artikel 13, punkt A, stk. 1, litra l).

20. Udtrykket "fagforeningsmæssig" i denne bestemmelse er en særlig betegnelse for en organisation, hvis hovedformål er at varetage medlemmernes fælles interesser, hvad enten der er tale om arbejdstagere, arbejdsgivere, personer i liberale erhverv eller erhvervsdrivende, og repræsentere disse over for tredjemand, herunder offentlige myndigheder.

21. En organisation, der ikke arbejder med gevinst for øje, og hvis hovedformål er at forsvare og repræsentere medlemmernes fælles interesser, opfylder det kriterium om en virksomhed af almen interesse, som fritagelserne i henhold til direktivets artikel 13, punkt A, stk. 1, litra l), bygger på, idet medlemmerne derigennem kan råde over et repræsentativt organ og opnå en styrkeposition i forhandlinger med andre.

23. Det præjudicielle spørgsmål skal derfor besvares således, at en organisation, hvis formål er af fagforeningsmæssig karakter i den betydning, hvori udtrykket er anvendt i direktivets artikel 13, punkt A, stk. 1, litra l), betegner en organisation, hvis hovedformål er at varetage medlemmernes fælles interesser, hvad enten der er tale om arbejdstagere, arbejdsgivere, personer i liberale erhverv eller erhvervsdrivende, og at repræsentere disse over for tredjemand, herunder offentlige myndigheder."

Når man skal afgøre, om en organisation hører til i kategorien af foreninger m.v. med formål af fagforeningsmæssig karakter, tager man udgangspunkt i organisationens vedtægter og formålsbestemmelse.

Eksempel

Landsskatteretten udtalte i en sag, at en forening, som bestod af mindre banker, ikke kunne momsfrigtages efter ML § 13, stk. 1, nr. 4. Foreningens formål var i henhold til vedtægterne at udvikle koncepter og strategier samt at fremstille materialer m.v. af markedsføringsmæssig karakter. Foreningens hovedformål kunne derfor ikke regnes for fagforeningsmæssigt. Formålet med foreningen var ikke at varetage medlemmernes fælles interesser og repræsentere disse over for tredjemand, herunder offentlige myndigheder, som fastsat i EU-domstolens dom i sag C-149/97, Institute of the Motor Industry. Formålet var i stedet

at sikre medlemmernes økonomiske interesser gennem fælles markedsføring og samarbejde i forhold til medlemmernes konkurrenter. Se SKM2005. 487. LSR.

Arbejdsgiverforeninger

Arbejdsgiverforeninger falder ind under fritagelsen i ML § 13, stk. 1, nr. 4, jf. sag C-149/97, Institute of the Motor Industry, men foreningerne kan, i det omfang de leverer erhvervsmæssige serviceydelser til medlemmerne, være momspligtige for en del af kontingentet. Dette skal afgøres ud fra de konkrete forhold i den enkelte arbejdsgiverforening.

I SKM2007. 385. SKAT præciseres det nærmere, hvad der ligger i opdelingen mellem momsfrie og momspligtige ydelser:

Momsfrie primærydelser

Som momsfrie arbejdsgiverforeningsmæssige primærydelser anses arbejde med relation til overenskomstforhandlinger. Generel rådgivning af medlemmerne, samt generel interessevaretagelse, er som udgangspunkt også momsfri, uanset om der er tale om arbejdsmarkedspolitiske foreninger eller andre brancheorganisationer. Ydelserne kan dog være momspligtige, hvis der er tale om ydelser, som også udbydes af konkurrerende momspligtige leverandører.

Momspligtige erhvervsmæssige serviceydelser

Som momspligtige erhvervsmæssige serviceydelser anses generel og individuel rådgivning af medlemmerne vedrørende forretningsmæssige forhold (fx konkurrence- og markedsforhold, skatteforhold, kontraktsforhold, erhvervsret, miljøret og internationalisering) samt nyhedsformidling herom til medlemmerne. Hvis foreningerne udfører administrative opgaver for medlemmerne, hører dette ligeledes til i kategorien af momspligtige serviceydelser.

Eksempel

Det fremgår af SKM2007. 385. SKAT om arbejdsgiverforeningers fastsættelse og fakturering af kontingent, at den konkrete opdeling af kontingentet i henholdsvis en momspligtig servicedel og en momsfri arbejdsgiverforeningsdel skal foretages på baggrund af organisationens ressourceforbrug til henholdsvis momspligtige og momsfrie aktiviteter. Desuden skal opdelingen af kontingentet fremgå af faktureringen. Når arbejdsgiverforeningerne efterfølgende skal opgøre deres indkomst, kan de dele kontingentindtægterne op i en erhvervsmæssig og en ikke-erhvervsmæssig del efter praksis på indkomstskatteområdet. Efter denne praksis skal foreningens opdeling ske ud fra, hvilke udgifter til henholdsvis erhvervsmæssige og ikke-erhvervsmæssige aktiviteter, som kontingentbetalingen kan henføres til. Det fremgår, at da der er tale om en lignende opdeling, vil den momspligtige opdeling af kontingentet kunne foretages parallelt med den skattemæssige. Opgørelsen af andelenes størrelse vil derfor skulle foretages årligt ud fra det konkrete ressourceforbrug. ”